Providing a Model of Breaking the Internal Auditors Silence in Iranian Companies: Grounded Theory Approach

- **Asgar Esmaeillou** [۱]
- **Ali Jafari** [۲]
- **Asgar Pakmaram** [۳]
- **Nader Rezaei** [٤]

Abstract

Abstract:Internal audit is an independent and impartial consulting and assurance activity in order to add value and improve the operations of an organization. Therefore, as an important element of the corporate governance system, it can play an important role in creating a suitable platform for preventing fraud and financial abuses. The purpose of this research is to present the failure model of silence of internal auditors in Iranian companies. Therefore, in terms of the purpose, this research is a type of basic research. Based on the interpretive paradigm, this research was conducted with a qualitative approach and using the data theory design of the foundation. Research data were collected through semi-structured interviews with ۱۵ experts in the field of finance and auditing, selected by theoretical sampling. In order to validate and validate the data, the methods of expert judgment and percentage of agreement between two coders were used.The research data were analyzed in the form of a process called coding, during three stages of open coding, central coding and selective coding with the help of the ۲۰۲۰ version of the MaxQD software, and were separated into separate concepts and ۱٦ general categories were obtained. Finally, in the framework of the paradigm model, a comprehensive model of internal auditors' silence failure was presented, which includes the central phenomenon (internal auditors' silence failure), ٤ categories for causal conditions, ۳ categories for strategies, ۲ categories for background conditions, ۲ categories for conditions interventionist and ٤ categories of consequences related to the central phenomenon of the research.The results of the research show that organizational culture, management support, encouragement for training and innovation and adherence to the principles of professional behavior, influencing factors and increasing transparency, improving the quality of reports, improving the risk management system and improving the internal control system. The consequences of failure of internal auditors are silence.

Keywords: internal audit, phenomenon of silence, failure of silence, foundational data theory.

[۱].Departement Of Accounting, Bonab, Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.Email: *stu.a.esmailluo@bonabiau.ac.ir*

[۲] . Departement Of Accounting, Bonab, Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. Email: jafari.ali.iau@gmail.com, alijafari@bonabiau.ac.ir

[۳] . Departement Of Accounting, Bonab, Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. Email: pakmaram@bonabiau.ac.ir

[٤] .Departement Of Accounting, Bonab, Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. Email: nader.rezaei@bonabiau.ac.ir

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

ارائه مدل شکست سکوت حسابرسان داخلی در شرکت‌های ایرانی از طریق نظریه داده بنیاد

- عسگر اسمعیل‌لو [۱]
- علی جعفری [۲]
- عسگر پاک مرام [۳]
- نادر رضایی [۴]

چکیده

حسابرسی داخلی فعالیت مشاوره ای و اطمینان دهی مستقل و بی طرفانه به‌منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات یک سازمان است. ازاین‌رو، به‌عنوان عنصر مهم نظام حاکمیت شرکتی می‌تواند نقش بااهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده های مالی ایفا کند. هدف این پژوهش ارائه مدل شکست سکوت حسابرسان داخلی در شرکت‌های ایرانی است. لذا این پژوهش ازلحاظ هدف، از نوع پژوهش های بنیادی می باشد. بر اساس پارادایم تفسیری، این پژوهش با رویکرد کیفی و با استفاده از طرح نظریه داده بنیاد انجام‌شده است. داده های پژوهش از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته با ۱۵ نفر خبره در حوزه مالی و حسابرسی، منتخب به روش نمونه گیری نظری، جمع آوری گردید. به‌منظور اعتبارپذیری و روایی داده ها از روش های رویکرد قضاوت خبرگان و درصد توافق بین دو کدگذار استفاده شد. داده های پژوهش در قالب فرایندی به نام کُدگذاری، طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی با کمک نسخه ۲۰۲۰ نرم افزار مکس کیودی اِی مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گرفتند و به مفاهیم مجزا تفکیک شدند و تعداد ۱۶ مقوله کلی به دست آمد. نهایتاً در چارچوب مدل پارادایمی، مدل جامع شکست سکوت حسابرسان داخلی ارائه گردید که این مدل شامل پدیده محوری (شکست سکوت حسابرسان داخلی)، ۴ مقوله برای شرایط علّی، ۳ مقوله برای راهبردها، ۲ مقوله برای شرایط زمینه‌ای، ۲ مقوله برای شرایط مداخله‌گر و ۴ مقوله پیامدهای مرتبط با پدیده محوری پژوهش می‌باشد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد فرهنگ سازمانی، حمایت مدیریت، تشویق به آموزش و نوآوری و پایبندی به اصول رفتار حرفه‌ای، عوامل تاثیرگذار و افزایش شفافیت، بهبود کیفیت گزارش‌ها، بهبود سیستم مدیریت ریسک و بهبود سیستم کنترل داخلی، پیامدهای شکست سکوت حسابرسان داخلی می‌باشند.

واژگان کلیدی: حسابرسی داخلی، پدیده سکوت، شکست سکوت، نظریه داده بنیاد

۱- گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

۲- گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول) . ایمیل: jafari.ali.iau@gmail.com, alijafari@bonabiau.ac.ir

۳- گروه حسابداری، واحد بناب،دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

۴- گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۱- مقدمه

فساد بدون تردید به‌عنوان یک مانع مهم برای شرکت‌ها، توسعه سیاسی و اقتصاد جهانی کشورها در نظر گرفته می‌شود (کامپانت و همکاران، ۲۰۰۹؛ دی آگوستینو و همکاران، ۲۰۱۶؛ شارستا و همکاران، ۲۰۲۲). این به این دلیل است که فساد انگیزه‌های تجاری برای افزایش سرمایه‌گذاری را مخدوش می‌کند، مؤسسات دولتی و خصوصی را تضعیف می‌کند، هزینه‌های تجاری را افزایش می‌دهد و صادرات غیرقانونی منابع عمومی را ترویج می‌کند (اورت و همکاران، ۲۰۰۷؛ تروکس، ۲۰۱۱). در نتیجه، علل و پیامدهای فساد موضوع بسیاری از مطالعات تحقیقاتی و گزارش‌ها درباره تصمیم‌ها و سیاست‌گذاران از اواخر دهه ۱۹۹۰ بوده است (باهو و همکاران، ۲۰۲۰). به‌عنوان یک اصطلاح گسترده، فساد شامل اعمال مختلفی مانند رشوه‌خواری، خویشاوندی، اختلاس، کلاهبرداری و اختلاس است. ازاین‌رو، ادراک فرد از رفتارهای خاص تحت تأثیر میزان احساس فشار اجتماعی برای مشارکت در آنها قرار می‌گیرد؛ بنابراین، آنچه به‌عنوان فساد در نظر گرفته می‌شود در جوامع و رفتارهای مختلف متفاوت خواهد بود (گرانووتر، ۲۰۰۷؛ والوری و لئونارد، ۲۰۲۲). اگرچه فساد یک تهدید مهم برای همه اقتصادهای جهان است، اما چندین محقق ادعا کرده‌اند که فساد یک چالش خاص در کشورهای توسعه‌نیافته است. درواقع، بسیاری از شکست‌های سیاست‌گذاری در کشورهای درحال‌توسعه به فساد متهم شده‌اند (وارد و هانافی، ۲۰۰۸؛ باردهان، ۲۰۱۷). بااین‌حال، درحالی‌که کشورهای درحال‌توسعه نیاز بیشتری به توسعه اقتصادی دارند، تحقیقات در مورد کشورهای درحال‌توسعه در مقایسه با پیشرفت‌های انجام‌شده در ادبیات مربوط به این موضوع در کشورهای توسعه‌یافته هنوز محدود است (باهو و همکاران، ۲۰۲۰). علاوه بر این، به‌خوبی تشخیص داده‌شده است که دستورالعمل‌های تثبیت‌شده در مورد محدودیت فساد، نهادهای فعال ضد فساد و کشورهای به‌شدت توسعه‌نیافته اغلب با نمرات فساد بالاتر همراه هستند (اسمیت، ۲۰۰۸). رسوایی‌های مالی اخیر که در دنیا اتفاق افتاده بر نقش حسابرسان داخلی در گزارش تقلب‌ها و تخلفات تأکید کرده است (الریک و همکاران، ۲۰۲۱؛ خلیل، ۲۰۲۲؛ خلیل و همکاران، ۲۰۱۸؛ چریست و همکاران، (۲۰۲۱) بااین‌حال، تصمیم‌گیری برای گزارش تقلب کشف‌شده به فضایل خاص و ویژگی‌های شخصی حسابرسان داخلی بستگی دارد. در این راستا، خلیل، حسینی و نوبیگ (۲۰۱۶) و خلیل، اکروت، حسینی و نوبیگ (۲۰۱۸) معتقدند که تمایل به شکست سکوت در حسابرسان از طریق شجاعت اخلاقی عاملی کلیدی است که می‌تواند نیات حسابرسان داخلی را برای گزارش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

تقلب و رفتارهای غیراخلاقی تحریک کند. با توجه به این اهمیت، درک عوامل اصلی که ممکن است رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی را تقویت کند، بسیار مهم است. ادبیات موجود که به ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان داخلی می‌پردازد، فرآیندهای رشد شکست سکوت حسابرسان را آشکار کرده است (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶؛ خلیل، آکروت و همکاران، ۲۰۱۸، خلیل، حسینی و همکاران، ۲۰۱۸). این امر به‌ویژه در اقتصادهای نوظهور که در آن حرفه حسابرسی داخلی هنوز در تلاش است تا پای خود را به‌عنوان حرفه‌ای با حقوق و وظایف غیرقانونی بیابد، صادق است (خلیل و همکاران، ۲۰۲۲)؛ بنابراین، این پژوهش با بررسی ارائه مدل شکست سکوت حسابرسان داخلی، بر آن است تا خلأ این پژوهش را پر کند. شایان‌ذکر است که مجموعه مطالعات در مورد ارزیابی حسابرس خارجی از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (IAF) نشان‌دهنده بالاترین حوزه تحقیقاتی توسعه‌یافته و مزمن‌ترین موضوع در مطالعات تحقیقاتی حسابرسی است (بهرند و الریک، ۲۰۱۹). بااین‌حال، تحقیقات در مورد ارائه مدل شکست سکوت حسابرسان داخلی کمیاب است و از اینرو تحقیق حاضر دارای جنبه نوآورانه می‌باشد. بامطالعه مبانی نظری تحقیق مشخص شد تنها مطالعه خلیل، حسینی و همکاران (۲۰۱۸) است که، به‌طور کیفی به نقش مهم رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی در ارتقاء شجاعت اخلاقی در بین حسابرسان داخلی پرداخته است. حسابرسان داخلی مصاحبه شده توسط خلیل، حسینی و همکاران (۲۰۱۸) توضیح می‌دهند که همکاری قوی باهمتایان خارجی خود باعث می‌شود آنها احساس اعتمادبه‌نفس و حمایت بیشتری داشته باشند. مطالعه حاضر این کار کیفی را با انجام یک تحقیق تجربی در مورد ارائه مدل شکست سکوت حسابرسان داخلی گسترش می‌دهد؛ بنابراین، سؤال مطرح‌شده توسط این مطالعه این است: «مدل مناسب شکست سکوت حسابرسان داخلی چیست؟» باوجوداینکه نتایج بیشتر پژوهش‌ها نشان داده است که حسابرسان داخلی بنا به دلایل یادشده در بالا، سکوت اختیار می‌کنند، برخی از پژوهش‌های دیگر به عواملی پرداخته‌اند که موجب می‌شود جرات اخلاقی حسابرسان داخلی، عامل رفتاری برای شکستن سکوت سازمانی محسوب شود و آنان در برابر تقلب و انحراف در صورت‌های مالی شرکت‌ها سکوت نکنند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۸). ادبیات ساختارهای حسابرسان داخلی و تصمیمات مرتبط با آن در این پژوهش بررسی می‌شود. لذا برای نیل به این هدف از مدل‌های رفتاری مهم و مربوط به شکست سکوت حسابرسان داخلی در شرکت‌های ایرانی استفاده خواهد شد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مطالعات هوس و همکاران (۲۰۱۴) نشان داد، هنگامی‌که از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد و زمینه پرورش مدیر استفاده نمی‌شود، ارزیابی خطرات برآورده شده توسط حسابرسی داخلی بین حالتی که حسابرسان داخلی به مدیریت ارشد و یا به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند تفاوت معناداری ندارد. با اینحال زمانی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود، ارزیابی خطرات برآوردی توسط حسابرسان داخلی در حالتی که به مدیریت ارشد گزارش می‌دهند بسیار کمتر از حالتی است که به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند. همچنین حسابرسان داخلی توصیه‌های مطلوب‌تری در مورد سرمایه‌گذاری به کمیته حسابرسی (در مقایسه با مدیریت) ارائه کرده‌اند. علاوه بر این‌زمانی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر مورداستفاده قرار می‌گیرد، حسابرسان داخلی توصیه‌های مطلوب‌تری ارائه می‌دهند تا زمانی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر مورداستفاده قرار نمی‌گیرد. رز و همکاران (۲۰۱۳) نیز بیان کردند، حسابرسان داخلی زمانی که انتظار می‌رود در آینده به سمت‌های مدیریت ارشد ارتقا یابند، نسبت به حالتی که واحد حسابرس داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر مورداستفاده قرار نمی‌گیرد، واقع‌بینی کمتری دارند. فراوانی رسوایی‌های مالی منجر به دلسردی عموم مردم شد و تدوین‌کنندگان استانداردها در حسابرسی داخلی را بر آن داشت است تا به دنبال روش‌های جدید به‌منظور تقویت عزم و اراده حسابرسان داخلی برای تاب‌آوری در مقابل تخلفات و ترویج اعتماد از طریق احیاء مسئولیت‌پذیری برای افشای تقلب، نه‌تنها به‌طور درون‌سازمانی بلکه برون‌سازمانی، باشند (اورت و ترمبلی، ۲۰۱۴). در این راستا، (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۵) در استاندارد ۲۰۶۰ اعلام کرد که مدیر ارشد حسابرسی باید به‌طور دوره‌ای به مدیریت ارشد و هیأت‌مدیره درباره هدف‌های فعالیت حسابرسی داخلی، مسئولیت‌ها و عملکرد برنامه‌ها گزارش دهند. هم‌چنین، طبق تبصره‌های استاندارد داخلی ۲۴۴۰ این انجمن، حسابرسان داخلی باید مخاطرات احتمال عملکردهای شرکت را ابتدا به ذی‌نفعان درون‌سازمانی و سپس در صورت اصلاح‌نشدن، به نهادهای نظارتی و مراجع ذیصلاح بیرون سازمانی اطلاع دهد که از آن به‌عنوان نقش افشاگری در این استاندارد یادشده است. این استانداردها به‌وسیله پژوهشگران مورد تأیید قرار گرفت و حسابرسان داخلی به‌عنوان مخبرین بالقوه برای گزارش دادن فعالیت‌های غیرقانونی در درون سازمان به کمیته حسابرسی، هیأت مدیره یا سایر سازمان‌های ناظر تلقی شدند. گفتنی است که انسجام حسابرسان داخلی، سبب

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

اعتماد و اتکا بر قضاوت حسابرسان می‌شود. اصول رفتاری تأکید می‌کند که حسابرسان داخلی باید برحسب صداقت، مسئولیت‌پذیری و سخت‌کوشی، کار کنند. به‌طور مشابه، انتظار می‌رود که افشاءهای انجام‌شده در چارچوب حرفه و قانون باشد. به باور (بورک، ۲۰۱۳) حسابرسان داخلی افشاگر، حسابرسانی باوجدانی هستند که برای افزایش سطح قابلیت‌های تصمیم‌گیری باهدف کاهش نامتقارنی اطلاعاتی، گام برمی‌دارند. اثربخشی حسابرسی داخلی در معنای مختلفی استفاده‌شده است. منتی (۱۳۹۶) اثربخشی حسابرسی داخلی را در قالب مفاهیم از قبیل ایجاد ارزش‌افزوده برای سازمان، اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی، گره‌گشایی از مشکلات سازمان، اصلاح امور شرکت، ایجاد تغییرات مثبت در سازمان، بهبود فرایندهای عملیاتی شرکت و نظایر آن، ارائه نموده است. استاندارد ۱۱۰۰ حسابرسی داخلی با عنوان «استقلال و واقع‌بینی»، مقرر می‌دارد که واحد حسابرسی داخلی باید مستقل باشد و حسابرسان داخلی باید در انجام کارهای خود واقع‌بین باشند. بر این اساس استقلال یکی از شروط لازم برای کار حسابرسی داخلی توسط استانداردهای اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی مدنظر قرارگرفته است. استاندارد حسابرسی داخلی شماره ۱۲۰۰ با عنوان «خبرگی و اعمال مراقبت حرفه‌ای» مقرر می‌دارد که خدمات حسابرسی داخلی باید با خبرگی و اعمال مراقبت حرفه‌ای انجام شود. بدین ترتیب خبرگی (شایستگی) حسابرسان داخلی به‌عنوان یکی از عناصر اساسی حسابرسی داخلی تلقی می‌گردد. بدین ترتیب می‌توان اظهار داشت که به‌طورکلی پیروی از استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی و واحد حسابرسی داخلی، ضروری است. اجرای استانداردهای مزبور موجب ارتقای فرایندها و عملکرد سازمانی و ایجاد مبنایی برای ارائه خدمات حسابرسی داخلی ارزش افزا، تلقی می‌گردد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۸). در خصوص مدل شکست سکوت حسابرسان داخلی تاکنون تحقیقات بسیاری در داخل و خارج از کشور صورت پذیرفته که در زیر بدان اشاره شده است:

خلیل و همکاران[۱] (۲۰۲۳) تحقیقی با عنوان رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی؛ شواهد تونس انجام داد که نتایج این مطالعه از تأثیر مثبت رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب مدیریت و رفتارهای غیراخلاقی پشتیبانی می‌کند.

[۱] Khelill, and et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

مرداوی و همکاران[۱] (۲۰۲۳) تحقیقی با عنوان آیا فساد بر روح حسابرس حاکم است؟ بررسی نگرش حسابرسان نسبت به پذیرش رفتارهای فساد انجام دادند که این مطالعه به بررسی نگرش حسابرسان فردی نسبت به رفتارهای فاسد مختلف در فلسطین می‌پردازد. ما ادراک و عوامل تعیین‌کننده حسابرسان را نسبت به فساد بررسی می‌کنیم و ارتباط بین جنسیت، موقعیت شغلی، مواجهه بافرهنگ‌های دیگر، سن و سطح تحصیلات را به‌عنوان عوامل مؤثر بر نگرش نسبت به ادراک فساد معرفی می‌کنیم. یافته‌های ما نشان می‌دهد که درک حسابرسان از فساد در رفتارهای فاسد متفاوت است. در بیشتر رفتارهای موردبررسی، سن با پذیرش فساد ارتباط منفی دارد و حسابرسان زن نگرش بالاتری نسبت به پذیرش فساد در اشکال مختلف نشان می‌دهند. علاوه بر این، موقعیت حسابرس و تحصیلات بیرونی به‌طور قابل‌توجهی بر نگرش آنها نسبت به پذیرش فساد تأثیر می‌گذارد. کار ما شکاف موجود در ادبیات را پر می‌کند و اطلاعات ارزشمندی را برای تنظیم‌کننده‌های هدفمند و نهادهای حرفه‌ای باهدف کاهش فساد ارائه می‌دهد.

آساره و همکاران[۲] (۲۰۲۲) معتقدند که حسابرسان داخلی بـه تغییرات مشوق‌های عملکردی مدیریت حساس بوده و برنامه‌های حسابرسی خود را در واکنش به آنها تنظیم می‌کنند که این امربر مقاصد گزارشگری مدیریت تأثیر می‌گـذارد؛ و همچنین فرایند رفتاری و ذهنی حسابرسان داخلی بر فرایند کیفیت حسابرسی مستقل تأثیر دارد.

آرل و همکاران[۳] (۲۰۲۲) به بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش اخلاقی بر تصمیم‌های اخلاقی گزارشگری مالی پرداختند و نشان دادند که کلیهٔ عوامل مذکور بر تصمیم‌های اخلاقی گزارشگری مالی اثر بااهمیتی دارند.

لارکین[۴] (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان توانایی حسابرسان داخلی در تعیین مسائل اخلاقی به بررسی عوامل مؤثر بر این توانایی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که سن حسابرسان داخلی تأثیر اندکی بر رفتار آنان دارد و حسابرسان دارای تجربه بیشتر در تفسیر مسائل اخلاقی محافظه‌کارتر

[۱] Mardawi
[۲] Asareh and et al
[۳] Aral and et al
[۴] Larkin

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

هستند. همچنین، توانایی زنان در تعیین مسائل اخلاقی بیشتر از مردان است. افزون بر این، افراد در بیشتر موارد خود را ازنظر اخلاقی برتر از همکاران خود می‌پندارند.

چیارینی و همکاران[۱] (۲۰۲۰) برای پاسخ به این سؤال که آیا به‌کارگیری حسابرسی داخلی موجب بهبود کیفیت عملکرد شرکت در زمینه‌های مالی و اقتصادی و عملیاتی می‌گردد یا خیر، تحقیقی را در سال ۲۰۲۰ انجام دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که یکی از عواملی که موجب می‌گردد شرکت به کیفیت عملکرد مطلوب‌تری برسد به‌کارگیری حسابرسان داخلی مجرب بوده است.

بِرون و فاینینگ[۲] (۲۰۲۰) پژوهشی را تحت عنوان «بررسی مشارکت حسابرسان داخلی و سطح پذیرش مدیران شرکت‌های بازار سرمایه» موردبررسی قراردادند. در این پژوهش آمده است با توجه به نقش مشاوره‌ای و نظارتی حسابرسان داخلی، تلاش شده است تا بر مبنای دو رویکرد مدیریتی یعنی مدیر به‌عنوان مربی و مدیر به‌عنوان رویکرد سنتی ناظر، کارکردهای مشاوره‌ای حسابرسان داخلی موردبررسی قرار گیرد. این پژوهش یک پژوهش تجربی بر مبنای آزمون‌های مقایسه‌ای گروه کنترل و آزمایش صورت پذیرفت. نتایج نشان می‌دهد، مشارکت حسابرسان داخلی زمانی می‌تواند به کارکردهای حرفه‌ای استقلال حسابرسی نزدیک شود که رویکرد رهبری مدیریت شرکت، مبتنی بر سبک مربی‌گری باشد، چراکه اگر سبک مدیریت ناظر باشد، یک مدیر در راستای رویه‌های سنتی آمرانه تلاش خواهد نمود، تا تحت کنترل بیشتر حسابرسان داخلی را منزوی نماید و این موضوع می‌تواند کارکردهای آنان را تحت تأثیر قرار دهد.

سواری و همکاران (۱۴۰۲) تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر تیپ های شخصیتی حسابرس بر ابعاد سکوت سازمانی حسابرسان انجام دادند که هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرس بر ابعاد سکوت سازمانی حسابرسان می‌باشد. نتایج نشان داد که تیپ‌های شخصیتی حسابرس (A و B) بر ابعاد سکوت سازمانی (مطیع، تدافعی و نوع‌دوستانه) مؤثر می‌باشند؛ لازم به ذکر است که اثر تیپ شخصیتی A نسبت به تیپ شخصیتی B بر روی تمامی ابعاد سکوت سازمانی

[۱] Chiarini and et al

[۲] Brown, and et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

بیشتر می‌باشد. نتایج نشان داد که تیپ‌های شخصیتی پنج‌وجهی حسابرس بر سکوت سازمانی تدافعی مؤثر می‌باشد.

ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) تحقیقی با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر سکوت حسابرسان داخلی با استفاده از مدل مؤلفه سلسله مراتبی انجام دادند و به بررسی تأثیر سازه تعهد حرفه‌ای بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن نقش متغیر تعدیلی جو سکوت ادراک‌شده می‌پردازد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن بود که تعهد حرفه‌ای تأثیر منفی و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارد و جو سکوت ادراک‌شده، تأثیر تعهد حرفه‌ای بر سکوت حسابرسان داخلی را تعدیل می‌کند. این نتایج بیانگر این است که ترس از پیامدهای منفی و شناخته شدن به‌عنوان دردسرساز، کمبود فرصت‌های ارتباطی و نبود سبک سرپرستی حمایتی برای تبادل اطلاعات و ایده‌ها در سازمان بر تصمیم حسابرسان داخلی برای ساکت ماندن تأثیر می‌گذارد. افزون بر این، توجه به ارتقای تعهد حرفه‌ای حسابرسان داخلی در کاهش سکوت آنها در سلسله‌مراتب سازمانی حائز اهمیت است.

ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) تحقیقی با عنوان طراحی مدل علل تقویت‌کننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی انجام دادند که در تحقیق آنان برمبنای تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر با مشارکت ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، تلاش شد تا طیفی از تأثیرگذارترین شاخص‌های ایجادکننده سکوت حسابرسان داخلی تا کم اثرترین این شاخص‌ها در قالب مدل پژوهش، اولویت‌بندی شوند و روابط آن‌ها بر اساس مقایسه‌های ماتریسی موردبررسی قرار گیرد. نتایج پژوهش نشان داد، از میان ۱۹ شاخص اولیه در تحلیل فرا ترکیب، 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 حسابرسی داخلی توسط حسابرس به‌عنوان شاخص عوامل فردی و تعارض نقش‌بین استانداردها با تعریف جایگاه شغلی حسابرس داخلی به‌عنوان شاخص عوامل ساختاری به‌عنوان تأثیرگذارترین علل ایجادکننده سکوت حسابرسان داخلی تعیین شدند.

اسدی و همکاران (۱۴۰۱) تحقیقی با عنوان ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام دادند که در تحقیق خود بیان نمودند اثربخشی مفهومی مهم و قابل‌توجه در ارزیابی عملکرد هر بخش یا واحدی از سازمان جهت دستیابی به اهداف با صرفِ کمترین منابع است. آوای سازمانی به‌عنوان یک عامل محرک یا بازدارنده در کارکردهای شغلی محسوب می‌شود که اگر

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

با شناخت کافی از ویژگی‌های فردی و محتوای عملکردی سازمان همراه باشد، می‌تواند موجب اثربخشی بیشتر در عملکردهای فردی گردد. لذا، هدف این پژوهش ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌باشد. نتایج نشان داد، تأثیرگذارترین عامل شجاعت اخلاقی در اثربخشی حسابرسی داخلی، ادراک مثبت؛ خودکارآمدی و منبع کنترل درونی می‌باشد که در سطح سوم ارزیابی ماتریسی قرارگرفته‌اند. این نخستین پژوهشی است که به‌طور مصداقی با تمرکز بر ارزیابیِ الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام می‌شود.

کدخدایی الیادرانی و بنی‌مهد (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر جنسیت حسابرس داخلی بانک‌های دولتی بر رابطه میان عواطف و گزارش تخلفات پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هر دو جنبه مثبت و منفی عواطف فردی حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها به افشای تخلفات تأثیر معنی‌دار و مثبت دارند. هم‌چنین شواهد حاکی از آن است که جنسیت حسابرس داخلی، متغیری مهم در افشای تخلفات درون‌سازمانی بوده و می‌تواند شدت تأثیرگذاری رابطه میان عواطف و افشای تخلفات را افزایش دهد. بر اساس یافته‌های این پژوهش، سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی حرفه حسابرسی داخلی باید مکانیزم‌های لازم برای پشتیبانی از اقدامات افشاگری و گزارشگری تقلب و تخلفات توسط حسابرسان داخلی را فراهم آورند و به موضوع گزارشگری تخلفات توجه ویژه اختصاص دهند.

بولو و همکاران (۱۴۰۰) موضوع حسابرسی داخلی و گزارش دهی اقدامات خطاکارانه در ایران را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که هنجارهای توصیفی، خودکارآمدی، وجود قوانین و مقررات حمایتی از گزارش کنندگان اقدامات خطاکارانه و کنترل رفتار درک شده، رابطه قوی و معنادار و نگرش و هنجارهای تجویزی رابطه ضعیف و معناداری با گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه وجود داشته است. همچنین، سن، جنسیت، تحصیلات، سمت سازمانی، تجربه کاری و سابقه کاری مرتبط با حسابرسی، ارتباط معناداری با گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه داشته است.

۳- روش پژوهش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

این پژوهش ازنظر هدف، از نوع پژوهش های بنیادی می باشد. بر اساس پارادایم تفسیری، این پژوهش با رویکرد کیفی و با استفاده از طرح یا استراتژی نظریه داده بنیاد انجام‌شده است. از طرح نظریه داده بنیاد برای نظریه‌پردازی پیرامون مسئله پژوهش استفاده می‌شود و از نوعی رویکرد استقرایی بهره می‌گیرد؛ یعنی، روند شکل گیری نظریه در این استراتژی حرکت از جزء به‌کل است. این استراتژی یک سلسله رویه های نظام مند را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای مبتنی بر استقراء درباره پدیده موردنظر (مسئله پژوهش) ایجاد کند. هدف اصلی نظریه داده بنیاد تدوین یک نظریه (مدل) جدید است که تاکنون در جوامع پژوهشی مطرح نشده است و ریشه در داده هایی مفهومی دارد که به‌صورت نظام مند گردآوری و تحلیل‌شده‌اند. در نظریه داده بنیاد باید بین جمع آوری و تحلیل داده ها نوعی اثر متقابل وجود داشته باشد. تفاوت بین نظریه داده بنیاد و سایر استراتژی ها، رویکرد خاص آن نسبت به تدوین نظریه است.

نظریه داده بنیاد توسط دو جامعه‌شناس به نام بارنی گلیسر و آنسلم اشتراوس۱ در سال ۱۹۶۷ میلادی معرفی شد. در این پژوهش از نظریه داده بنیاد مبتنی بر رهیافت نظام مند۲ اشتراوس و کوربین۳ (۱۹۹۸) استفاده‌شده است. در این رهیافت، پژوهشگر پس از جمع آوری داده ها، به‌صورت نظام مند نسبت به انجام سه مرحله کدگذاری باز۴، کدگذاری محوری۵ و کدگذاری انتخابی۶ جهت رسیدن به نظریه (مدل) اقدام می نماید.

۴- گردآوری و تجزیه‌وتحلیل داده‌ها

در این پژوهش، مطابق اعتقاد اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸)، برای پایبندی به اصول نظریه برخاسته از داده ها از نمونه گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده گردید تا از این طریق، پژوهشگر به تعیین نحوه تغییر یک مقوله بر اساس ویژگی ها و ابعاد آن دست پیدا کند. بر این اساس، مصاحبه های عمیق با ۱۵ نفر خبره در

۱. Barney Glaser and Anselm Strauss
۲. Systematic GT
۳. Strauss & Corbin
٤. Open Coding
٥. Axial Coding
٦. Selective Coding

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

حوزه مالی و حسابرسی، در سال ۱۴۰۲ انجام شد. رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه های مشارکت کنندگان در پژوهش در همان ابتدای مصاحبه مورد تأکید قرار می گرفت تا اطمینان و اعتماد آنها برای انجام مصاحبه ها جلب شود.

برای جمع آوری داده ها از طریق مصاحبه، از مصاحبه های نیمه ساختاریافته بازمان متوسط ۹۰ دقیقه استفاده گردید. سؤالات مصاحبه ها شامل موقعیت های واقعی بودند که مشارکت کنندگان برحسب تحصیلات و تجربه با آن مواجه شده بودند، که این سؤالات عبارت بودند از:

۱- مفهوم شکست سکوت حسابرسان داخلی چیست؟

۲- چه عواملی می توانند بر شکست سکوت حسابرسان داخلی تأثیر بگذارند؟

۳- شرایط زمینه ای برای شکست سکوت حسابرسان داخلی کدام ها می باشند؟

۴- شرایط مداخله گر در شکست سکوت حسابرسان داخلی کدام ها می باشند؟

۵- چه راهبردهایی در خصوص شکست سکوت حسابرسان داخلی لازم است؟

۶- پیامدهای شکست سکوت حسابرسان داخلی چیست؟

در مراحل فرایند پژوهش، به‌منظور معنا پیدا کردن مفاهیم، از مصاحبه های نیمه ساختاریافته استفاده شد تا چارچوب نظری هدفمندی به‌منظور تولید محتوای اثربخش تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تأثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از نظریه‌های مبتنی بر ادبیات پژوهش در حین گردآوری داده ها، کمک شایانی کند. مصاحبه ها تا رسیدن به نقطه اشباع نظری[۱] ادامه داشت. منظور از اشباع نظری، اشباع مقوله ها است، یعنی نمی توان به مقوله تشکیل‌شده اطلاعات جدیدی اضافه نمود.

۱. Theoretical Saturation

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

جدول ۱ آمار توصیفی نمونه آماری پژوهش (مشارکت کنندگان) را نشان می‌دهد.

جدول ۱. آمار توصیفی نمونه آماری پژوهش

		فراوانی	درصد			فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۳	٪۲۰	تحصیلات	کارشناسی	۴	٪۲۷
	مرد	۱۲	٪۸۰		کارشناسی ارشد	۸	٪۷۳
سابقه	زیر ۱۰ سال	۳	٪۲۰		دکتری	۳	٪۱۰
	۱۱ الی ۲۰ سال	۷	٪۴۷	تأهل	متأهل	۱۳	٪۸۷
	بیشتر از ۲۰ سال	۵	٪۳۳		مجرد	۲	٪۱۳

اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) در پژوهش کیفی با طرح نظریه داده بنیاد بر اساس رهیافت نظام مند، سه مرحله کدگذاری مشتمل بر کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی معرفی نمودند که در این پژوهش مورداستفاده قرار گرفت. پژوهشگران پس از انجام هر مصاحبه، با استفاده از نسخه ۲۰۲۰ نرم افزار مکس کیودی اِی[۱] شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی نمودند تا مفاهیم و اشتراکات آنها مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می گرفتند. چراکه استفاده از مقایسه دائمی موجب کنترل پی درپی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه بندی ها و تصمیم گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه بندی های موجود می‌شود. درواقع، در مرحله کدگذاری محوری، پژوهشگر هرگونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه بندی های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله کدگذاری انتخابی طبقه بندی های فرعی و طبقه بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. درنهایت، در مرحله کدگذاری انتخابی مقوله های آشکارشده در قالب ابعاد شش گانه مدل پارادایمی، با روابطی که بین آنها وجود دارد در مدل جای گرفتند.

کدگذاری باز: اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) کدگذاری باز را این‌گونه تعریف می‌کنند: «بخشی از تحلیل که مشخصاً به نام گذاری و دسته بندی پدیده از طریق بررسی دقیق داده ها مربوط می‌شود».

۱. MAXQDA 2020

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

به عبارت بهتر، در این نوع کدگذاری مفاهیم درون مصاحبه ها و اسناد و مدارک بر اساس ارتباط با موضوعات مشابه طبقه بندی می‌شوند. نتیجه این مرحله، تقطیر و خلاصه کردن انبوه اطلاعات کسب‌شده از مصاحبه ها و اسناد به درون مفاهیم و دسته بندی هایی است که در این سؤالات مشابه هستند. درروش کدگذاری نظری، دو گرایش برای تحلیل داده ها وجود دارد. برخی از پژوهشگران به تحلیل جز به‌جز می پردازند؛ یعنی، متون و داده ها را خط به خط و کلمه به کلمه مورد تحلیل قرار می‌دهند. برخی نیز به دلیل وقت گیر بودن این روش، تنها نکات و مضامین کلیدی را کدگذاری می‌کنند. نتیجه حاصل از کدگذاری باز مجموعه ای از مقوله ها ایجادشده از داده هاست.

کدگذاری محوری: هدف از کدگذاری محوری ایجاد رابطه بین مقوله های تولیدشده (در مرحله کدگذاری باز) است. این عمل معمولاً بر اساس مدل پارادایمی انجام می‌شود و به نظریه پرداز کمک می‌کند تا فرایند نظریه پردازی را به سهولت انجام دهد. اساس ارتباط دهی در کدگذاری محوری بر بسط و گسترش یکی از مقوله ها قرار دارد؛ به‌عبارت‌دیگر،نظریه پرداز داده بنیاد، یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرایندی که در حال بررسی آن است (به‌عنوان پدیده مرکزی) قرار داده و سپس دیگر مقوله ها را به آن ربط می دهد. این مقوله ها در قالب یک مدل پارادایمی به شرح زیر بیان و روابط بین آنها تعیین می گردد (فتوحی خانکهدانی و همکاران، ۱۴۰۱):

مقوله اصلی و محوری، پدیده ای مرکزی که در موقعیت و زمینه اکتشاف می‌شود و اساس و محور فرایند است و مقوله ای که به‌عنوان مقوله اصلی انتخاب می‌شود باید به‌اندازه کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن متصل کرد که در این پژوهش شکست سکوت حسابرسان داخلی است. شرایط علّی موارد و رویدادهایی هستند که منجر به ایجاد و توسعه پدیده می گردند. زمینه (محیط) شرایط ویژه ای که راهبردها و فرایندها را تحت تأثیر قرار می‌دهند. به عبارتی، محل حوادث یا وقایع مرتبط با پدیده در طول یک بعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل، اداره و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد. شرایط مداخله گر شرایط کلی که چگونگی فرایندها و راهبرد را تحت تأثیر قرار می دهد؛ که آنها را محدود یا تشدید می‌کنند. راهبردها، اقدامات یا تعامل های ویژه ای که از پدیده اصلی حاصل می‌شود. کنشگران براثر روابط علّی دست به چه راهبردهای افشا و تاکتیک هایی می زنند؟ به چه اعمال و شیوه هایی مبادرت می‌کنند؟ و چه تدابیر و ترفندها و شگردهایی به اقتضای زمینه ها و شرایطی که در آن قرار دارند در پیش می گیرند؟ اشاره دارد. پیامدها، مجموع موجبات علّی و راهبردهای اتخاذشده به چه آثار و نتایجی منتهی می‌شود. روابط بین مقوله های شکل‌گرفته درداده‌ها نشان می دهد که مدل شکل‌گرفته با مدل پارادایمی استراوس و کوربین

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

(۱۹۹۰) تطابق دارد؛ به‌عبارت‌دیگر، پدیده محوری متأثر از شرایط علّی بوده و خود بر راهبردها متأثر است و شرایط زمینه ای و مداخله گر نیز بر راهبردها مؤثر است و پیامدها را شکل می‌دهند.

کدگذاری انتخابی: عبارت است از فرآیند انتخاب دسته بندی اصلی، مرتبط کردن نظام مند آن با دیگر دسته بندی ها، تأیید اعتبار این روابط و تکمیل دسته بندی هایی که نیاز به اصلاح و توسعه بیشتری دارند. کدگذاری انتخابی بر اساس نتایج کدگذاری باز و کدگذاری محوری، مرحله اصلی نظریه پردازی است. به‌این‌ترتیب که مقوله محوری را به شکل نظام مند به دیگر مقوله ها ربط داده و آن روابط را در چارچوب یک روایت ارائه کرده و مقوله هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، اصلاح می‌کند. در این پژوهش، در مرحله کدگذاری انتخابی از دل داده ها مدلی مفهومی برای شکست سکوت حسابرسان داخلی استخراج شد.

در جدول ۲ بخشی از کدگذاری باز (برچسب‌های مفهومی) مصاحبه‌ها با در نظر گرفتن نکات مهم و کلیدی مطرح شده که به پدیده محوری و شرایط علّی مربوط می‌شوند، نشان داده شده است.

جدول ۲. بخشی از کدگذاری باز

نکات کلیدی	مفهوم
«حسابرس داخلی نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی و تقلب‌های مشاهده‌شده را به مقامات ذیربط و مسئول گزارش می‌کند.»	گزارش نقاط ضعف به مقامات ذیربط
«حسابرس داخلی نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی و تقلب‌های مشاهده شده را به مقامات ذیربط و مسئول گزارش می‌کند، زیرا نمی‌ترسد که بیان آنها برای وی مشکلاتی ایجاد کند.»	گزارش نقاط ضعف بدون داشتن ترس از بروز مشکلات
«وظیفه حسابرس داخلی این است که ضعف سیستم کنترل‌های داخلی و تقلب‌های مشاهده شده را گزارش نماید حتی اگر دیگران به دردسر بیافتند.»	گزارش نقاط ضعف با وجود به دردسر افتادن دیگران
«حسابرس داخلی باید نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی و تقلب‌های مشاهده شده را به طور کامل گزارش کند حتی اگر مستلزم انجام کار اضافی باشد.»	انجام کار اضافی جهت گزارش نقاط ضعف
«حسابرس داخلی راهکارهایی برای بهبود سیستم کنترل‌های داخلی به هیئت مدیره و کمیته حسابرسی شرکت ارائه می‌کند.»	ارائه راهکارهای مناسب به مقامات مسئول
«حسابرس داخلی راهکارهایی برای بهبود سیستم کنترل‌های داخلی شرکت ارائه می‌کند تا تغییری در شرایط ایجاد شود.»	ارائه راهکار جهت تغییر در وضعیت
«در شرکت‌ها باید یک فرهنگ باز و شفاف وجود داشته باشد که در آن نظرات و انتقادات مورد استقبال قرار بگیرند.»	وجود یک فرهنگ باز و شفاف
«در شرکت‌ها حسابرس داخلی باید به خاطر بیان نظرات و گزارش مشکلات بدون ترس از عواقب آن، تشویق شوند.»	تشویق حسابرس داخلی به گزارش مشکلات
«مدیریت شرکت باید به حسابرسان داخلی فرصت دهند تا پیشنهادهای جدید خود را ارائه نمایند.»	فرصت برای ارائه پیشنهادهای جدید

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

نکات کلیدی	مفهوم
«حسابرسان داخلی باید به اطلاعات مربوط به عملکرد و مشکلات سازمان دسترسی کامل داشته باشند.»	امکان دسترسی به اطلاعات
«مدیریت شرکت‌ها باید روحیه مسئولیت‌پذیری حسابرسان داخلی در محیط کار را مورد تشویق قرار دهند.»	تشویق روحیه مسئولیت-پذیری
«مدیریت شرکت‌ها باید نسبت به جستجوی راه‌حل‌های جدید و نوآورانه در رویارویی با مشکلات توسط حسابرسان داخلی اهمیت دهند.»	اهمیت دادن به راه‌حل‌های جدید
«مدیریت شرکت‌ها باید به گزارش نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی و تقلب‌های مشاهده شده اعتقاد داشته و از آن حمایت کند.»	حمایت از گزارش مشکلات
«مدیریت شرکت‌ها باید از تلاش‌های فوق العاده حسابرسان داخلی جهت گزارش مشکلات، قدردانی نمایند.»	قدردانی بابت گزارش مشکلات
«در شرکت‌ها یا سازمان‌ها باید به اهداف و ارزش‌های حسابرسان داخلی توجه شود.»	توجه به اهداف و ارزش‌ها
«در شرکت‌ها یا سازمان‌ها باید به پیشرفت‌های کاری حسابرسان داخلی افتخار شود.»	افتخار به پیشرفت‌های کاری
«مدیریت شرکت باید تلاش کند تا کار حسابرسان داخلی را در حد امکان جالب و جذاب نشان دهد.»	جالب نشان دادن کارها
«مدیریت شرکت‌ها یا سازمان‌ها باید راه‌های رسمی و غیررسمی برای گزارش مشکلات و چالش‌ها را فراهم کنند.»	ایجاد کانال‌های ارتباطی
«شرکت‌ها باید دوره‌های آموزشی مناسب برای بهبود مهارت‌های ارتباطی کارکنان برگزار نمایند.»	برگزاری دوره‌های مهارت-های ارتباطی
«یادگیری و رشد حسابرسان داخلی در شرکت‌ها باید به عنوان یک ارزش اصلی محسوب شود.»	ارزش محسوب شدن یادگیری و رشد
«در شرکت‌ها باید برنامه‌های توسعه حرفه‌ای برای کارکنان فنی و تخصصی برای به‌روزرسانی دانش و مهارت‌های فنی و تخصصی وجود داشته باشد.»	به‌روزرسانی دانش و مهارت‌ها
«شرکت‌ها یا سازمان‌ها باید این امکان را فراهم کنند که حسابرسان داخلی ایده‌های نوآورانه را ارائه دهند و بابت آن تشویق شوند.»	تشویق بابت ارائه ایده‌های نوآورانه
«شرکت‌ها یا سازمان‌ها باید به‌کارگیری رویکردهای مختلف را برای حل مسائل و مشکلات، مورد تشویق و حمایت قرار می‌دهد.»	تشویق رویکردهای مختلف حل مسائل
«شرکت‌ها یا سازمان‌ها باید به حسابرسان داخلی برای اجرای ایده‌های خود کمک کرده و به آن ارزش قائل شوند.»	ارزش قائل شدن به تبدیل ایده‌ها به عمل
«حسابرسان داخلی باید اظهارنظرهای حرفه‌ای قابل اطمینان برای استفاده‌کنندگان ارائه دهند تا آنها بتوانند تصمیمات مهم تجاری را اتخاذ نمایند.»	درستکاری
«حسابرسان داخلی باید ارزیابی منصفانه‌ای از تمامی شرایط و رویدادهای مربوط به کار به عمل آورده و جهت ارائه قضاوت حرفه‌ای، تحت تأثیر منافع یا علایق شخصی خود و دیگران قرار نگیرند.»	بی‌طرفی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

نکات کلیدی	مفهوم
«حسابرسان داخلی باید به ارزش و حق مالکیت اطلاعات دریافتی احترام بگذارند و بدون داشتن اختیار مناسب، اطلاعات را فاش نکنند؛ مگر آنکه وظیفه‌ای قانونی و یا حرفه‌ای برای افشای آن وجود داشته باشد.»	رازداری
«حسابرسان داخلی باید از دانش، مهارت و تجربه لازم برای انجام خدمات حسابرسی داخلی برخوردار باشند.»	شایستگی

در جدول ۳ نتایج کدگذاری باز مصاحبه‌های مربوط به پدیده محوری و شرایط علّی به عنوان نمونه، به همراه فراوانی هر کد نمایش داده شده است. عدد ۱ نشان‌دهنده اشاره مصاحبه‌شونده به آن و عدد صفر نشان‌دهنده عدم اشاره مصاحبه‌شونده به آن می‌باشد.

جدول ۳. فراوانی کدهای باز نهایی

مفهوم	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9	P10	P11	P12	P13	P14	P15	مجموع
گزارش نقاط ضعف به مقامات ذیربط	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۹
گزارش نقاط ضعف بدون داشتن ترس از بروز مشکلات	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱۲
گزارش نقاط ضعف با وجود به دردسر افتادن دیگران	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱۰
انجام کار اضافی جهت گزارش نقاط ضعف	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۷
ارائه راهکارهای مناسب به مقامات مسئول	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۸
ارائه راهکار جهت تغییر در وضعیت	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱۰
وجود یک فرهنگ باز و شفاف	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۹
تشویق حسابرس داخلی به گزارش مشکلات	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱۱
فرصت برای ارائه پیشنهادهای جدید	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۹
مفهوم	**P1**	**P2**	**P3**	**P4**	**P5**	**P6**	**P7**	**P8**	**P9**	**P10**	**P11**	**P12**	**P13**	**P14**	**P15**	**مجموع**
امکان دسترسی به اطلاعات	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱۳
تشویق روحیه مسئولیت‌پذیری	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۵

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

اهمیت دادن به راه‌حل‌های جدید	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱۲
حمایت از گزارش مشکلات	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۹
قدردانی بابت گزارش مشکلات	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۲
توجه به اهداف و ارزش‌ها	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۲
افتخار به پیشرفت‌های کاری	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۹
جالب نشان دادن کارها	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱۲
ایجاد کانال‌های ارتباطی	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۹
برگزاری دوره‌های مهارت‌های ارتباطی	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱۰
ارزش محسوب شدن یادگیری و رشد	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۹
به‌روزرسانی دانش و مهارت‌ها	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱۲
تشویق بابت ارائه ایده‌های نوآورانه	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱۱
تشویق رویکردهای مختلف حل مسائل	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۷
ارزش قائل شدن به تبدیل ایده‌ها به عمل	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱۰
درستکاری	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۳
بی‌طرفی	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱۰
رازداری	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱۱
شایستگی	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۴

۱-۴- اعتبار (روایی) و پایایی پژوهش

۱-۱-۴- اعتبار (روایی)

در دیدگاه سرمد و همکاران (۱۳۸۷)، مفهوم روایی به این سؤال پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد خصیصه‌ی موردنظر را می‌سنجد. بدون آگاهی از اعتبار اندازه‌گیری نمی‌توان به‌دقت داده‌های حاصل از آن اطمینان داشت. ابزار اندازه‌گیری ممکن است. برای اندازه‌گیری یک ویژگی اعتبار داشته باشد در حالیکه برای اندازه‌گیری همان ویژگی در جامعه دیگر هیچ اعتباری نداشته باشد. در این پژوهش، تعیین روایی ابزار اندازه‌گیری با استفاده از رویکرد قضاوت خبرگان در مورد روایی صوری و محتوا، بر اساس نظر ۵ نفر از خبرگان دانشگاهی انجام گردیده است (طیف امتیازدهی از حداقل ۱ تا حداکثر ۵ بوده است) نتایج این تحلیل در جدول ۴ ارائه شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

جدول ٤. روایی صوری و محتوای پروتکل مصاحبه

	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵
انشاء سؤالات و گویه ها	۴	۵	۴	۴	۵
انطباق گویه‌ها با مدل مقدماتی	۵	۴	۴	۴	۴
انطباق گویه‌ها با محورهای تحقیق	۴	۳	۵	۳	۴
کفایت سؤالات یا گویه‌ها برای پوشش دادن به اهداف تحقیق	۴	۵	۵	۴	۴
میانگین امتیازات	۴,۲۵	۴,۲۵	۴,۵۰	۳,۶۰	۴,۲۰
میانگین	۴,۱۵				
روایی	۰,۸۷				

ضریب روایی صوری و محتوای ابزار گردآوری داده‌ها در بخش مصاحبه، برابر با ۸۷ درصد محاسبه گردید. این مقدار ازنظر چین (۲۰۰۱)، مقدار مطلوبی می‌باشد (چین[۱]، ۲۰۰۱). ازاین‌رو، روایی ابزار مورد پشتیبانی قرار می‌گیرد.

۲-۱-۴- پایایی

پایایی (قابلیت اعتماد) به سازگاری یافته های تحقیق اطلاق می گردد. پایایی در مصاحبه، در مراحلی چون موقعیت مصاحبه، نسخه برداری، و تحلیل مطرح می گردد. این مطالعه، با رویکردی کمّی به ارزیابی پایایی ابزار گردآوری در بخش کیفی پرداخته است. ایده اصلی در این ارزیابی این است که اگر چنانچه افراد متفاوتی (که ازنظر معلومات نزدیک به هم‌اند) به کدگذاری داده‌های گردآوری‌شده توسط این ابزار بپردازند، آیا به نتایج مشابهی نیز دست خواهند یافت یا خیر؟ پاسخ مثبت به این سؤال، نشان‌دهندهٔ میزان پایایی ابزار گردآوری داده‌ها می‌باشد؛ بنابراین، جهت ارزیابی پایایی پروتکل مصاحبه، از روش «درصد توافق بین دو کدگذار» استفاده‌شده است. ابتدا از یک همکار پژوهشی که درزمینهٔ کدگذاری داده‌های کیفی و نوآوری، دارای تجربه بود، درخواست شد تا در پژوهش مشارکت کند؛ از بین نتایج مصاحبه، چهار مصاحبه اول، پنجم و سیزدهم و پانزدهم انتخاب گردیده و به‌طور جداگانه توسط دو کدگذار (پژوهش‌گر و همکار پژوهشی) کدگذاری گردیدند. در هرکدام از مصاحبه‌ها، کدهایی که در نظر دو نفر باهم مشابه هستند با عنوان «توافق» و کدهای غیرمشابه با عنوان «عدم توافق» مشخص می‌شوند. سپس محقق به همراه این همکار پژوهش، تعداد چهار

[۱] Chin

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

مصاحبه را کدگذاری کرده و درصد توافق درون موضوعی که به‌عنوان شاخص پایایی تحلیل به کار می رود. با استفاده از فرمول زیر محاسبه شد:

درصد توافق درون موضوعی = (۲ * تعداد توافقات)/(تعداد کل کدها) * ۱۰۰

نتایج این بررسی در جدول ۵ ارائه گردیده است.

جدول ۵. ارزیابی پایایی پروتکل مصاحبه

مصاحبه منتخب	ضریب پایایی
مصاحبه اول منتخب‌شده	۰,۸۷
مصاحبه پنجم منتخب‌شده	۰,۷۹
مصاحبه سیزدهم منتخب‌شده	۰,۷۶
مصاحبه پانزدهم منتخب‌شده	۰,۷۳
مجموع	۰,۷۱

بر اساس این بررسی، مقدار ضریب پایایی برای ابزار گردآوری داده‌ها در بخش کیفی (پروتکل مصاحبه) در این مطالعه، برابر با ۰/۷۵ می‌باشد؛ که ازنظر پژوهشگران به‌عنوان درصد مطلوب پایایی در نظر گرفته می‌شود. عموما ضریب پایایی بالای ۶۰ درصد، مقدار مطلوبی برای ارزیابی این ویژگی فنی ابزار گردآوری داده در نظر گرفته می‌شود (استراس و کوربین، ۱۹۹۸).

در مرحله کدگذاری محوری و انتخابی، اقدام به اصلاح یا حذف و طبقه‌بندی مفاهیم به دست آمده در مرحله کدگذاری باز گردید. جدول ۶ نتایج عملیات مرحله کدگذاری محوری و انتخابی بعد از شناسایی مفاهیم و مقوله‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ٦. نتایج عملیات مرحله‌ی ساخت طبقات اصلی نظریه

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز (مفاهیم)
پدیده محوری	شکست سکوت حسابرسان	گزارش نقاط ضعف به مقامات ذیربط
		گزارش نقاط ضعف بدون داشتن ترس از بروز مشکلات
		گزارش نقاط ضعف با وجود به دردسر افتادن دیگران
		گزارش نقاط ضعف با وجود انجام کار اضافی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز (مفاهیم)
		ارائه راهکارهای مناسب به مقامات مسئول
		ارائه راهکارهای مناسب جهت تغییر در وضعیت
شرایط علّی	فرهنگ سازمانی	وجود یک فرهنگ باز و شفاف
		تشویق به بیان نظرات و گزارش مشکلات
		فرصت دادن به ارائه پیشنهادهای جدید
		قرار دادن اطلاعات در اختیار همه کارکنان
		تشویق روحیه مسئولیت‌پذیری کارکنان
		جستجوی راه‌حل‌های برخورد با مشکلات
	حمایت مدیریت	حمایت از گزارش مشکلات
		قدردانی بابت گزارش مشکلات
		توجه به اهداف و ارزش‌ها
		افتخار به پیشرفت های کاری
		جالب نشان دادن کارها
		ایجاد کانال‌های ارتباطی
	تشویق به آموزش و نوآوری	برگزاری دوره‌های مهارت‌های ارتباطی
		ارزش محسوب شدن یادگیری و رشد
		به‌روزرسانی دانش و مهارت‌ها
		تشویق بابت ارائه ایده‌های نوآورانه
		تشویق رویکردهای مختلف حل مسائل
		ارزش قائل شدن به تبدیل ایده‌ها به عمل

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز (مفاهیم)
	پایبندی به اصول رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی	درستکاری
		بی‌طرفی
		رازداری
		شایستگی
راهبردها	تشویق حسابرسان داخلی به مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها و طرح‌ها	تحلیل داده‌های مالی و عملیاتی
		ارزیابی ریسک
		مشاوره در طراحی پروژه‌ها
		برگزاری جلسات مشترک
		ارزیابی فرایندها
		برگزاری دوره‌های آموزشی برای مدیران و کارکنان
	اعطای جایگاه مناسب به واحد حسابرسی داخلی	زیر نظر مدیریت عالی سازمان
		گزارش‌دهی مستقیم به مدیریت عالی و هیئت مدیره
		عدم وابستگی به بخش‌های عملیاتی
		مشاور در تصمیم‌گیری
		دسترسی به منابع
	تدوین سیاست‌های شفاف برای گزارش‌دهی و رسیدگی	شناسایی ذینفعان
		تعیین اهداف
		تحلیل داده‌ها
		برگزاری جلسات مشاوره
		آموزش کارکنان

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز (مفاهیم)
		نظارت مستمر
		گزارش‌دهی منظم
شرایط زمینه‌ای	فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی	بازاریابی خدمات حسابرسی داخلی
		معرفی مناسب حسابرسی داخلی به مشتریان
		توضیح منافع و مزایای حسابرسی داخلی
		تبیین اهداف حسابرسی داخلی به مشتریان
		تشریح کیفیت حسابرسی داخلی به مشتریان
	نظارت کمیته حسابرسی	بررسی برنامه زمانبندی حسابرسان داخلی توسط کمیته حسابرسی
		بررسی بودجه مالی حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی
		تقویت جایگاه حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی
		گزارش منظم و محرمانه حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی
شرایط مداخله‌گر	سرمایه گذاری در واحد حسابرسی داخلی	استفاده از منابع سخت‌افزاری و نرم‌افزاری
		فضا و امکانات کار
		تخصیص حقوق و مزایای مناسب به کارکنان حسابرسی داخلی
		ابزارها و فناوری‌های حسابرسی داخلی
		بودجه در نظر گرفته شده برای واحد حسابرسی داخلی
		ارزیابی مستمر پیشرفت برنامه‌های حسابرسی داخلی
		ارزیابی یافته‌های اولیه حسابرسی داخلی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز (مفاهیم)
	سرپرستی کار	دانش بالای سرپرست کار سرپرست کار
		تجربه و تخصص بالای
		کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی داخلی
پیامدها	افزایش شفافیت	درک ذینفعان از عملکرد حاکمیت
		اطمینان از طراحی صحیح کنترل‌های داخلی
		اثربخش بودن عملکرد کنترل‌های داخلی
		اطمینان از صحت و کامل بودن اطلاعات مالی
	بهبود کیفیت گزارش‌ها	ارائه گزارش‌های مستند و دقیق‌تر
		ارائه گزارش‌های قابل اتکا
		ارائه گزارش‌های کامل
		ارائه گزارش‌های به‌موقع
		ارائه راه‌کارهای مناسب و عملی
		ارائه یافته‌ها به طور منظم
		توجه به مسائل مهم سازمان
	بهبود سیستم مدیریت ریسک	اطمینان‌بخشی در مورد فرایندهای مدیریت ریسک
		اطمینان‌بخشی در مورد ارزیابی صحیح ریسک‌ها
		ارزیابی فرایندهای مدیریت ریسک
		ارزیابی گزارشکری ریسک‌های کلیدی
		بررسی مدیریت ریسک‌های کلیدی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

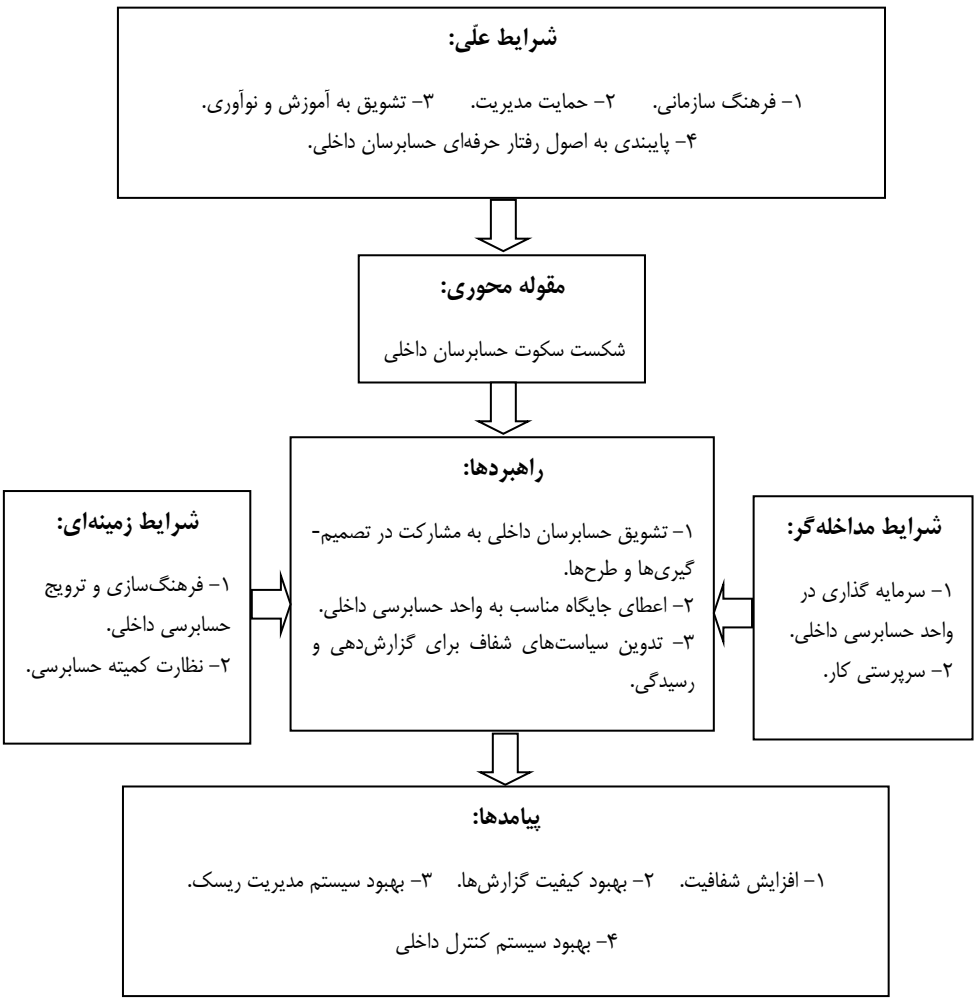
مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز (مفاهیم)
	بهبود سیستم کنترل داخلی	تدوین و در دسترس بودن دستورالعمل مؤثر برای انجام وظایف
		ساختار سازمانی، شرح وظایف و تفویض اختیارات مناسب
		رعایت منشور اخلاقی و حرفه‌ای
		حفاظت از دارایی‌ها
		اجرای مقررات و آیین‌نامه‌های سازمان
		پیشگیری از جرایم و سوء استفاده‌ها و اشتباهات
		برقراری نظام صحیح شایسته سالاری و انتصابات
		ارزیابی عملکرد مدیران ارشد اجرایی و میانی و کارکنان
		اعتبار و درستی اطلاعات
		اجرای هدف‌ها با استفاده از بودجه‌های مقرر برای عملیات و برنامه‌ها

نتایج نشان می‌دهد که به طور کلی تعداد ۸۹ مفهوم، ۱۶ مقوله به دست آمده است که شامل پدیده محوری (شکست سکوت حسابرسان داخلی)، ۴ مقوله برای شرایط علّی، ۳ مقوله برای راهبردها، ۲ مقوله برای شرایط زمینه‌ای، ۲ مقوله برای شرایط مداخله‌گر و ۴ مقوله پیامدهای مرتبط با پدیده محوری پژوهش می‌باشد.

۵- مدل نظری شکست سکوت حسابرسان داخلی

مدل نظری «شکست سکوت حسابرسان داخلی» مطابق با ابعاد مدل پارادایمی در شکل ۱ نشان داده‌شده است. این مدل سازوکارهایی را بیان می‌کند که با استفاده از آن جامعه هدف نیازمندی‌های خود را تشخیص داده و با توجه به مؤلفه‌های به دست آمده، درصدد کسب موفقیت و پیشرفت برمی‌آیند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]



شکل ۱. مدل پارادایمی شکست سکوت حسابرسان داخلی (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۶- بحث و نتیجه‌گیری

نقش ارزش آفرینی حسابرسی داخلی برای سازمان‌ها و اهمیت موضوع مبارزه با فساد، انگیزه‌ای برای حرفه حسابرسی داخلی فراهم می‌آورد تا بتواند در این زمینه به سهم خود، ایفای نقش نماید. مطابق ماده دو دستورالعمل کنترل‌های داخلی ایران، اثربخشی عملکردهای حسابرسی داخلی به عنوان یک هدف مالی از طریق سه شاخص قابل اتکا بودن، مربوط بودن و به موقع بودن به دنبال ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد و از آنجایی‌که طبق مصوبه‌های همین ماده در قالب ده دستورالعمل، مسئولیت ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های داخلی با حسابرسان داخلی می‌باشد، لذا بررسی سطح استقلال حسابرسان داخلی از منظر وجود آوای حرفه‌ای به عنوان نقطه مقابل سکوت سازمانی، می‌تواند موجب افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی شود. در این پژوهش به تدوین مدل شکست سکوت حسابرسان داخلی پرداخته شده است. این مدل به صورت جامع، تأثیر عوامل مؤثر بر شکست سکوت حسابرسان داخلی را بیان نموده و در نهایت به عنوان یکی از کلیدهای حاکمیت شرکتی، کمک مؤثری بر افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری‌های کارآمد می‌نماید. به عبارت دیگر، شکست سکوت حسابرسان داخلی در ارتقای سطح شفافیت‌های اطلاعات افشا شده، نقش بااهمیتی دارد.

پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهند که فرایند رفتاری و ذهنی حسابرسان داخلی (آساره و همکاران، ۲۰۲۲)، خودکارآمدی، انعطاف‌پذیری، حمایت درک شده سرپرست و استقلال رفتاری (خلیل و همکاران، ۲۰۱۸)، تیپ‌های شخصیتی حسابرس (سواری و همکاران، ۱۴۰۲)، ارتقای تعهد حرفه‌ای حسابرسان داخلی (ابراهیمی و همکاران، ۱۴۰۱) در شکست سکوت آنها حائز اهمیت می‌باشند. ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) دو شاخص تناسب ادراکی حرفه حسابرسی داخلی توسط حسابرس به عنوان شاخص عوامل فردی و تعارض نقش بین استانداردها با تعریف جایگاه شغلی حسابرس داخلی به عنوان شاخص عوامل ساختاری به عنوان تأثیرگذارترین علل ایجادکننده سکوت حسابرسان داخلی معرفی می‌کنند. آنها بیان می‌کنند که حسابرسان داخلی در مقایسه با حسابرسان مستقل بهتر می‌توانند تقلب و فساد را شناسایی نمایند. احمد[۱] (۲۰۱۱) معتقد است که چهار عامل سازمانی، فردی، موقعیتی و جمعیتی می‌توانند بر اهداف افشاگری داخلی حسابرس داخلی تأثیر بگذارند. سوسمانسکی[۲] (۲۰۱۲) اظهار می‌کند که شکست سکوت حسابرسان داخلی و افشاگری آنها نه تنها عملکرد مدیریت، بلکه عملکرد شرکت را بهبود می بخشد. صفرزاده و کریمداد (۱۳۹۹)

۱. Ahmad
۲. Susmanschi

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی داری بر شجاعت اخلاقی آنان دارد. بابایی خلیلی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که استقلال حسابرس داخلی اشاره به نبود محدودیت‌های ساختاری و نظارتی بر عملکردهای حسابرسان برای افشای واقعیت ها دارد و باعث می‌شود حسابرس داخلی در مسیر حرفه‌ای عملکرد واقع‌گرایانه داشته باشد.

یافته‌های این پژوهش شامل ۸۹ مفهوم (کد اولیه) می‌باشد که بر اساس آنها تعداد ۱۶ مقوله کلی به دست آمده است و در چارچوب مدل پارادایمی، مدل جامع شکست سکوت حسابرسان داخلی ارائه شده که این مدل شامل پدیده محوری (شکست سکوت حسابرسان داخلی)، ۴ مقوله برای شرایط علّی، ۳ مقوله برای راهبردها، ۲ مقوله برای شرایط زمینه‌ای، ۲ مقوله برای شرایط مداخله‌گر و ۴ مقوله پیامدهای مرتبط با پدیده محوری پژوهش می‌باشد. در نهایت، اعتبار نتایج به دست آمده از منظر خبرگان و اجماع داده‌ها و کنترل اعضا مورد بررسی و تائید قرار گرفت.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد فرهنگ سازمانی، حمایت مدیریت، تشویق به آموزش و نوآوری، و پایبندی به اصول رفتار حرفه‌ای بر شکست سکوت حسابرسان داخلی تاثیر دارند. همچنین، تشویق حسابرسان داخلی به مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها و طرح‌ها، اعطای جایگاه مناسب به واحد حسابرسی داخلی و تدوین سیاست‌های شفاف برای گزارش‌دهی و رسیدگی، راهبردهایی است که باید در نظر گرفته شوند. علاوه بر این، افزایش شفافیت، بهبود کیفیت گزارش‌ها، بهبود سیستم مدیریت ریسک و بهبود سیستم کنترل داخلی، پیامدهای شکست سکوت حسابرسان داخلی می‌باشند. در این بین فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی و نظارت کمیته حسابرسی، زمینه یا بسترهای ضروری می‌باشند. عواملی نظیر سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی و سرپرستی کار از جمله عوامل مداخله‌گر اثرگذار بر راهبردها هستند.

به طور کلی، نتیجه این پژوهش همسوی با یافته‌های پژوهشگران قبلی نظیر احمد (۲۰۱۱)، خلیل و همکاران (۲۰۱۸)، سوپریادی[۱] (۲۰۲۰)، اِمروویچ[۲] (۲۰۲۲)، بولو و همکاران (۱۴۰۰) و تا حدودی با نتایج پژوهش آلین و همکاران[۳] (۲۰۱۸)، خلیل و خلیف[۴] (۲۰۲۲)، منتی و شهبازی (۱۴۰۲)، بابایی خلیلی و همکاران (۱۴۰۰)، ابراهیمی و ساریخانی (۱۴۰۰) است.

۱. Supriyadi
۲. Mrowiec
۳. Alleyne et al
۴. Khelil and Khlif

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۷- محدودیت‌های پژوهش

بدون تردید هر پژوهشی در اجرا عاری از چالش و مشکل نیست. این پژوهش نیز مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مربوط به محدودیت‌های ذاتی روش تحقیق کیفی است. ازآنجاکه در پژوهش‌های کیفی پدیده موردنظر در بستری که رخ می‌دهد موردمطالعه قرار می‌گیرد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های تحقیق به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود است. (البته تلاش شد که با حداکثر حساسیت نظری و دقت علمی ممکن به تحلیل و استخراج مدل اقدام گردد)؛ بنابراین به‌راحتی نمی‌توان نتایج تحقیق حاضر را به دیگر حوزه‌ها تعمیم داد. محدودیت دیگر در انجام پژوهش حاضر، عدم دسترسی به برخی افراد خبره بوده است. همچنین، در یک پژوهش کیفی ممکن است نظرات و تمایلات شخصی مشارکت کنندگان در پاسخ به سؤالات پژوهش، تأثیر بگذارد. علاوه بر این، داده های پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان جمع‌آوری‌شده و عدم امکان مشاهده و بررسی رویدادهای واقعی که ممکن است بر شکست سکوت حسابرسان داخلی تأثیرگذار باشد، محدودیت دیگر این پژوهش می باشد. این امکان وجود دارد که پاسخ مشارکت‌کنندگان شابه اقدامات و تصمیماتی که آنها در عمل هنگام مواجهه با اقدامات خطاکارانه اتخاذ می‌کنند، نباشد.

۸- پیشنهادهای پژوهش

در پژوهش کیفی با استفاده از طرح یا استراتژی نظریه داده بنیاد، علاوه بر اینکه به صورت عمیق به پدیده مورد بررسی (مسئله پژوهش) پرداخته می‌شود، مفاهیم و مقوله‌هایی که قبلاً به آنها توجه کمتری شده است، شناسایی می‌شوند که هر یک خود به تنهایی می‌توانند موضوعی برای پژوهش-های بعدی باشند؛ یعنی، خروجی چنین پژوهش کیفی می‌تواند چراغ راهی برای پژوهش‌های بیشتر شود.

با توجه به اینکه مأموریت حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌باشد، حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد. از این رو، پیشنهاد می‌شود نهادهای حرفه‌ای مانند انجمن حسابرسان داخلی و سایر مراجع ذیصلاح نظیر سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی در خصوص تدوین رهنمودهای و استانداردهای لازم در رابطه با گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و افزایش درک و آگاهی حسابرسان داخلی از این مهم انجام دهند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

همچنین، پیشنهاد می‌شود سطح جایگاه حسابرسان داخلی در ساختارهای سازمانی شرکت‌ها ارتقاء یابد که این امر می‌تواند موجب ایجاد انگیزه‌های رفتاری و تخصصی حسابرسان داخلی شود. به علاوه، حسابرسان داخلی باید از طریق واحدهای بالادستی خود همچون کمیته حسابرسی و مدیر حسابرسی داخلی مورد حمایت قرار گیرند تا رفتارهای توأم با ارزش‌های حرفه‌ای را برای ارتقای سطح شفافیت بیشتر در شرکت و کاهش هزینه‌های نمایندگی ارائه نمایند. همچنین، پیشنهاد می‌گردد که نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی ۶۱۰ تحت عنوان «ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی» انجام شود. در نهایت، به دولت پیشنهاد می‌شود ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، استقرار نظام راهبری شرکتی و حسابرسی داخلی در بخش عمومی (دولتی)، اختصاص بودجه به حسابرسی داخلی، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش‌های حسابرسی داخلی را مدنظر قرار دهد.

منابع

۱ – ابراهیمی، علی. صفری گرایلی، مهدی. ولیان، حسن. (۱۴۰۱). طراحی مدل علل تقویت‌کننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱۲(۴۴)، صص ۱–۲۷.

۲– ابراهیمی، فهیمه. ساریخانی، مهدی. رستمی، امین. (۱۴۰۱). بررسی عوامل مؤثر بر سکوت حسابرسان داخلی با استفاده از مدل مؤلفه سلسله مراتبی، دانش حسابداری مالی، ۹(۳۴)، صص ۱۲۳– ۱۴۸

۳– ابراهیمی، فهیمه، ساریخانی، مهدی. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن متغیر میانجی تعهد استقلال. پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۵(۱)، صص ۱–۳۱.

۴– اسدی، امیرحسین. دارابی، رویا. نوری، مسعود. (۱۴۰۱). ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، صص ۵ – ۲۶

۵– بابایی خلیلی، جواد؛ عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن. (۱۴۰۰). استقلال حسابرس داخلی؛ رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۱)، صص ۱۳۳–۱۵۴.

۶– بولو، قاسم؛ سیدی، سیدجلال؛ قاضی نوری، سروش و برزیده، فرخ. (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۴)، صص ۵۷۴–۵۹۷.

۷– سرمد، زهره. بازرگان، عباس. حجازی، الهه. (۱۳۸۷). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، تهران، انتشارات آگاه.

۸– سواری، سمیرا. امیری، هوشنگ. خدامرادی، محمد. بررسی تیپ‌های شخصیتی حسابرس بر ابعاد سکوت سازمانی حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، صص ۲۰۷ – ۲۲۲.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۹- فتوحی خانکهدانی، محبوبه. تفتیان، اکرم. ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۴۰۱). تدوین الگوی افشای اطلاعات آینده‌نگر با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱)، صص ۱۲۹-۱۴۴.

۱۰- کدخدایی الیادرانی، مژده. بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۱). تأثیر جنسیت حسابرس داخلی بانک‌های دولتی بر رابطه میان عواطف و گزارش تخلفات، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۲)، صص ۷۳-۸۰.

۱۱- نیکبخت، محمدرضا. رضایی، ذبیح‌الله. منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۹)، صص ۵-۵۷.

۱۲- منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی. رساله دکتری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.

۱۳- منتی، وحید. شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۱۶۲-۱۳۲.

۱٤. Ahmad, S. A. (۲۰۱۱). Internal auditor and internal whistleblowing intentions: a study of organisational, individual, situational and demographic factors.

۱٥. Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. (۲۰۱۸). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, ۱٤۷, ٥۰۹-٥۲۷

۱٦. Arel, B., Beaudoin, C. and Cianci, C., (۲۰۲۲), The Impact of ethical leadership, the internal audit function and moral intensity on a financial reporting decision, **Journal of Business Ethics,** ۱۰۱: ۳۱۳–۳۲٤.

۱۷. Asare, S. K., Davidson, R. and Gramling, A., (۲۰۲۲), Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit: The importance of audit committee quality and management incentives International. **Journal of Auditing,** ۱۲ (۳): ۱۸۱–۲۰۳.

۱۸. Bahoo, S., Alon, I., & Floreani, J. (۲۰۲۰). Corruption in economics: A bibliometric analysis and research agenda. Applied Economics Letters, ۲۸, ٥٦٥–٥۷۸.

۱۹. Bardhan, P. (۲۰۱۷). Corruption and development: A review of issues. Journal Economic Literature, ۳٥(۳), ۱۳۲۰–۱۳٤٦.

۲۰. Behrend, J., & Eulerich, M. (۲۰۱۹). The evolution of internal audit research: A bibliometric analysis of published documents (۱۹۲٦–۲۰۱٦). Accounting History Review, ۲۹(۱), ۱۰۳–۱۳۹

۲۱. Brown, T., Fanning, K. (۲۰۲۰). The Joint Effects of Internal Auditors' Approach and Persuasion Tactics on Managers' Responses to Internal Audit Advice. The Accounting Review, ۹٤(٤): ۱۷۳-۱۸۸. https://doi.org/۱۰,۲۳۰۸/accr-٥۲۲۹٥

۲۲. Burke, R. J, (۲۰۱۳), "Encouraging Voice: Why it Matters. In R. J. Burke & C. L.Cooper (Eds), Voice and Whistle Blowing in Organizations: Overcoming Fear, Fostering Courage, and Unleashing Can dour", (PP. ۳–۷۱), Edward Elgar Publishing, ۳۷٤

۲۳. Campante, F. R., Chor, D., & Do, Q. A. (۲۰۰۹). Instability and the incentives for corruption. Economics & Politics, ۲۱(۱), ٤۲–۹۲. https://doi.org/۱۰,۱۱۱۱/j.۱٤٦۸-۰۳٤۳,۲۰۰۸,۰۰۳۳٥.x

۲٤. Chêne, M. (۲۰۱۲, October ۱۷). Literature review of corruption and anti-corruption in Palestine. Global Corruption Barometer ۳٥۱. Transparency International.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۲۵. Chiarini, D. A., & Chittipeddi, K. (۲۰۲۰). Sensemaking and sensegiving in strategic changeiniti ation. Strategic Management Journal, ۱۲(٦), ٤۳۳ ٤٤۸. doi: ۱۰,۱۰۰۲/smj. ٤۲٥۰۱۲۰٦۰٤
۲٦. D'Agostino, G., Dunne, J. P., & Pieroni, L. (۲۰۱٦). Government spending, corruption and economic growth. World Development, ۸٤, ۱۹۰–۲۰٥.
۲۷. Dulewicz, V and Higgs, M (۲۰۰٥), Emotional Intelligenece: An review and evaluation Study “, Journal of Managerial Psychology. ۱٥ (٤): ۳٤۲۳٥۸.
۲۸. Everett, J., & Tremblay, M. S, (۲۰۱٤), “Ethics and Internal Audit: Moral Will and Moral Skill in a Heteronymous Field”, Critical Perspectives on Accounting, ۲٥(۳), PP. ۱–۱٦.
۲۹. Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. S. (۲۰۰۷). Accounting and the global fight against corruption. Accounting, Organizations and Society, ۳۲(٦), ٥۱۳–٥٤۲.
۳۰. Granovetter, M. (۲۰۰۷). The social construction of corruption. In V. Nee & R. Swedberg (Eds.), On capitalism (pp. ۱٥۲–۱۷۲). Stanford University Press.
۳۱. Hoos, Florian and Messier Jr, William F. and Smith, Jason L. and Tandy, Paulette, The Effects of Serving Two Masters and Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on Internal Auditors' Objectivity (July 2014). Available at SSRN: https:// ssrn.com/abstract=2358149or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2358149
۳۲. Khelil, I. (۲۰۲۲). Psychological capital, moral courage and internal audit effectiveness (IAE): A complementary or substitution effect. Managerial Auditing Journal, ahead-of- print(ahead-of-print). doi:۱۰,۱۱۰۸/MAJ-۰۱-۲۰۲۲-۳٤۲۹
۳۳. Khelil, I., & Khlif, H. (۲۰۲۲). Internal auditors’ perceptions of their role as assurance providers: A qualitative study in the Tunisian public sector. Meditari Accountancy Research, ۳۰(۱), ۱۲۱–۱٤۱.
۳٤. Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (۲۰۱٦). Audit committee–internal audit interaction and moral courage. Managerial Auditing Journal, ۳۱(٤–٥): ٤۰۳–٤۳۳.
۳٥. Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (۲۰۱۸). Chief audit executives’ perceptions of drivers of moral courage: Tunisian evidence. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, ۱٤(٤), ۳۱٥–۳۳۷.
۳٦. Khelil, I., Hussainey, K., Noubbigh, H. (۲۰۱۷). Chief audit executives' perceptions of drivers of moral courage: Tunisian evidence. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation.
۳۷. Khelill, I., Akrout, O., Hussainey, Kh., Noubbigh, H. (۲۰۱۸). Breaking the silence: An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage, International Journal Audit, ۲۲(۲): ۲٦۸-۲۸٤. https://doi.org/۱۰,۱۱۱۱/ijau.۱۲۱۱۹
۳۸. Khelill, I., Akrout, O., Hussainey, Kh.,Noubbigh, H, (۲۰۱۸), “Breaking the Silence: An Empirical Analysis of the Drivers of Internal Auditors' Moral Courage”, International Journal Audit, ۲۲(۲), PP. ۲٦۸-۲۸٤.
۳۹. Lartin.Rahman, A. R. (۲۰۲۱), “Ethics in Accounting Education: Contribution of the Islamic Principle of Maslahah”, IIUM Journal of Economics and Management, Vol. ۱۱ No. ۱, pp. ۳۱-٤۹.
٤۰. Mardawi, Z., Seguí-Mas, E., & Tormo-Carbó, G. (۲۰۲۳). Rethinking the accounting ethics education research in the post- COVID-۱۹ context. Cogent Business & Management, ۸(۱).
٤۱. Mrowiec, D. (۲۰۲۲). Factors influencing internal whistleblowing. A systematic review of the literature. *Journal of Economics and Management*, ٤٤(۱), ۱٤۲-۱۸٦.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۴۲. Nyamuyonjo, D., Tarus, D. K., & Komen, J. (۲۰۲۳). Breaking the Auditor's Silence: Does CEO Openness Influence the Moral Courage of Internal Auditors? Evidence from Uganda. *SEISENSE Business Review*, ۳(۱), ۶۲-۷۳.
۴۳. Rose, A. M., Rose, J. M. and Norman, C. S. (۲۰۱۳) Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground?, Accounting & Finance, Vol. ۵۳, Issue٤, December ۲۰۱۳, pp. ۱۰۰۱-۱۰۱۹.
۴۴. Shrestha, K., Martinez-Vazquez, J., & Hankla, C. (۲۰۲۲). Political decentralisation and corruption: Exploring the conditional role of parties. Economics & Politics, ۳۵(۳), ٤۱۱–٤۳۹.
۴۵. Smith, B. (۲۰۰۸). Edmund Burke, the Warren Hastings trial, and the moral dimension of corruption. Polity, ٤۰(۱), ۷۰–۹٤.
۴۶. Susmanschi, G. (۲۰۱۲). Internal audit and whistle-blowing. *Economics, Management, and Financial Markets*, *7*(٤), ٤۱٥-٤۲۱.
۴۷. Truex, R. (۲۰۱۱). Corruption, attitudes, and education: Survey evidence from Nepal. World Development, ۳۹(۷), ۱۱۳۳–۱۱٤۲.
۴۸. Vallury, S., & Leonard, B. (۲۰۲۲). Canals, climate, and corruption: The provisioning of public infrastructure under uncertainty. Economics & Politics, ۳٤(۱), ۲۲۱–۲٥۲.
۴۹. Venard, B., & Hanafi, M. (۲۰۰۸). Organizational isomorphism and corruption in financial institutions: Empirical research in emerging countries. Journal of Business Ethics, ۸۱(۲), ٤۸۱–٤۹۸.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]