



ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی

امیرحسین اسدی

دانشجوی دکترای حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

دکتر رویا دارابی^۱

دکترای حسابداری، دانشیار گروه آموزشی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

مسعود نوری

دانشجوی دکترای حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

(تاریخ دریافت: ۵ اردیبهشت ۱۴۰۱؛ تاریخ پذیرش: ۲۱ شهریور ۱۴۰۱)

اثربخشی مفهومی مهم و قابل توجه در ارزیابی عملکرد هر بخش یا واحدی از سازمان جهت دستیابی به اهداف با صرف کمترین منابع است. آوای سازمانی به عنوان یک عامل محرک یا بازدارنده در کارکردهای شغلی محسوب می‌شود که اگر 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. این پژوهش از نظر روش شناسی بر مبنای نتیجه، توسعه‌ای است و از نظر نوع داده، پژوهش در دسته پژوهش‌های ترکیبی (کیفی و کمی) قرار می‌گیرد. به طوریکه در بخش کیفی پژوهش از طریق تحلیل‌های فراترکیب و دلفی تلاش گردید تا مولفه‌های شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی جهت ارتقای اثربخشی ابتدا مورد غربالگری نظری قرار گیرند و سپس براساس تحلیل دلفی، حد کفایت نظری آنان مشخص شود. در بخش کمی پژوهش نیز تلاش شد تا مولفه‌های تایید شده از بخش کیفی، طی فرآیند تحلیل مدل فراگیر ساختاری تفسیری، اولویت‌بندی شوند تا براساس آن تاثیرگذارترین مولفه‌های شناسایی شده مشخص شود. جامعه هدف در این پژوهش در بخش کیفی شامل ۱۲ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بودند و در بخش کمی ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بودند. نتایج نشان داد، تاثیرگذارترین عامل شجاعت اخلاقی در اثربخشی حسابرسی داخلی، ادراک مثبت، خودکارآمدی و منبع کنترل درونی می‌باشد که در سطح سوم ارزیابی ماتریسی قرار گرفته اند. این نخستین پژوهشی است که به طور مصداقی با تمرکز بر ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام می‌شود.

واژه‌های کلیدی: شجاعت اخلاقی؛ ویژگی‌های روانشناختی؛ منبع کنترل درونی.

¹ royadarabi110@yahoo.com

مقدمه

گذر زمان و تغییر تئوری‌های سنتی مدیریت به سمت تمرکز بر ارزش‌های انسانی باعث شکل‌گیری نظریه‌های جدیدی همچون شجاعت اخلاقی به عنوان عامل آوای سازمانی گردید. این تغییرات اگرچه به تدریج شکل منسجم‌تری از شیوه‌های روانکوانه‌ی فردی را به خود گرفت، اما در ابتدا با تمرکز بر شکل ساختاری رفتار سازمانی، سعی در هویت‌بخشیدن به مشارکت و اثربخشی افراد بود، غافل از اینکه توسعه‌ی سطح اثرگذار ویژگی‌های روانشناختی می‌تواند به شکل فراگیرتری به ایجاد انگیزه و اثربخشی کمک نماید [۱۰]. شجاعت اخلاقی، فضیلتی است که توانایی انجام رفتار اخلاقی را در فرد ایجاد می‌کند و باعث می‌شود که وی علیرغم موانع، عملکردی اخلاقی داشته باشد. این خصیصه رفتاری در آوای فردی ضمن تحکیم بخشیدن به ویژگی‌های شخصیتی فرد در زندگی اجتماعی باعث ایجاد هویت در زندگی حرفه‌ای می‌گردد و باعث می‌شود تا در انجام وظایف خود نسبت به طی مسیر درست، متعهدانه عمل نماید و نسبت به نابرابری؛ تبعیض و هر کارکرد ناصحیح رفتاری و عملکردی مافوق خود، در جهت اصلاح مسیر اقدام اخلاقی لازم را انجام دهد. در واقع افراد به عنوان دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت براساس شجاعت اخلاقی، بتدریج تجلی‌ایی از ایده‌ها؛ دانش و خلاقیت‌های فردی را به نمایش می‌گذارند و به علت ترس از بی‌اعتبار شدن و از دست‌دادن جایگاه خود، تمام تلاش را برای ارتقای سطح یادگیری سازمانی به کار می‌گیرند. در همین راستا شجاعت حسابرسان داخلی به عنوان بخشی از منابع انسانی در شرکت‌های بازار سرمایه، نقش مهمی در توسعه‌ی اثربخشی عملکرد واحد حسابرسی داخلی شرکت‌ها ایفا می‌نماید. چراکه از یکسو تحت تاثیر انتظارات بیرونی و از سوی دیگر تحت تاثیر انگیزه‌های فردی، باعث ارتقای سطح شفافیت‌های اطلاعاتی در شرکت‌ها می‌شوند و از سوی دیگر حسابرسان داخلی به عنوان اعضای حرفه‌ی متعهد هستند تا مراقب منافع ذینفعان در بیرون و حتی درون شرکت باشند [۷]. اما این سوال مطرح می‌شود که چه محرک‌هایی می‌تواند باعث اثربخشی کارکردهای حرفه‌ای آنان براساس شجاعت اخلاقی گردد؟

اگرچه پاسخ به این سوال نمی‌تواند مشخص و دارای ابعاد منحصر بفردی باشد، اما براساس کلیات شناختی از ویژگی‌های حرفه‌ای و ساختاری آنان در شرکت‌ها می‌تواند این موضوع را دریافت که به دلیل تداخل فعالیت‌های حسابرسی در محیط مدیریتی شرکت‌ها، حرفه حسابرسی داخلی تحت تاثیر و نفوذ تصمیم‌های مدیریت قرار می‌گیرند و این موضوع را می‌تواند دلیلی مهم بر نقض شجاعت اخلاقی و گسترده شدن سکوت حسابرسان در کار راه‌های حرفه‌ای آنان تلقی نمود [۱۳ و ۲۹ و ۳۱]. لذا نیاز به بهسازی؛ آموزش و توسعه‌ی مهارت‌ها برای حسابرسان داخلی احتمالاً به عنوان یکی از استراتژی‌های مهم شرکت‌ها در راستای ارتقای شجاعت اخلاقی به عنوان عامل آوای رفتاری حسابرسان باعث توسعه‌ی اثربخشی حسابرسان داخلی گردد. دو اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی داخلی کمک نماید، مطابق با رهنمودهای اجرایی ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی (۲۰۱۵) و دستورالعمل‌های مرتبط با این حوزه، اگرچه 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، استقلال رفتاری و عملکردی آن‌ها حفظ شود و فارغ از تمام فشارهای وارده اقدام به انجام عملکردهای اثربخش خود نمایند. همچنین از آنجاییکه در ایران مطابق با ماده‌ی «۲» 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 محول نموده است، از این رو بررسی سطح اثربخشی حسابرسان داخلی از منظر وجود آوای حرفه‌ای، می‌تواند به عنوان یکی از کلیدهای راهبردی شرکتی به مدیران شرکت‌ها در افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی کمک نماید. لذا هدف این پژوهش ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌باشد.

مبانی نظری

شجاعت اخلاقی

برخی از پژوهشگران بروز آوای فردی را به صورت فرصتی برای بیان دیدگاه‌ها به تصمیم‌گیرندگان در سازمان‌ها تعریف نموده‌اند درحالی که برخی دیگر آن را منحصرأ واکنشی به نارضایتی شغلی مبتنی بر بروز شجاعت اخلاقی تلقی می‌نمایند [۳۲]. به عنوان مثال ون‌داین و لیپاین^۱ (۱۹۹۸) شجاعت اخلاقی را رفتاری فراوظیفه‌ای دانستند که اختیاری و آگاهانه بوده و خارج از انتظارات شغلی فرد می‌باشد و آن را بدین صورت تعریف نمودند: «رفتاری ترویجی به جای نکوهش صرف که بر بیان دیدگاه‌های سازنده باهدف بهبود شرایط تأکید دارد». در این رابطه، گولبرگ و همکاران^۲ (۲۰۱۲) در تعریف شجاعت اخلاقی بیان نمودند، «شجاعت به تصمیم کارکنان برای اعتراض به وضع موجود به جای ساکت ماندن، تسلیم شدن یا ترک سازمان» اشاره دارد. برخی از محققان نیز اهداف گسترده‌تری را برای بروز این خصیصه رفتاری بر شمرده‌اند. آرمسترانگ^۳ (۲۰۰۶) عنوان می‌نماید که کارکنان چهار هدف خاص را در مقابل بروز شجاعت در رفتار آوایی کارکنان براساس چارچوب نظری زیر دنبال می‌کنند:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

¹ Van Dyne & LePine.

² Goldberg et al

³ Armstrong.

شکل (۱) اهداف شجاعت رفتار آوای سازمانی



برای دستیابی به اهداف سازمانی در محیط رقابتی امروز، باید روابط بین مدیران و کارکنان به گونه‌ای باشد که طی آن زیردستان بتوانند به راحتی و بی‌دغدغه، ایده‌ها و نظرهای سازنده خود را در راستای ارتقای برون داد سازمان بیان کنند [۲۵]. افرادی که نتوانند ایده‌ها، نظرها و اطلاعات خود را بگویند، اغلب دچار استرس، اضطراب، نارضایتی و افسردگی می‌شوند و در نهایت علاقه به کار و تعهدشغلی آنها کاهش می‌یابد. از این رو به منظور بهره‌مندی مفید از نظرها و ایده‌های کارکنان، باید بستر مناسب و زیرساخت‌های لازم برای این امر فراهم شود. در این زمینه ادموندسون^۱ (۲۰۰۲) بیان می‌کند یکی از ویژگی‌های یادگیری موفق در انواع تیم‌های کاری، تمایل تمام اعضای سازمان به ارائه افکار و ایده‌ها براساس شجاعت اخلاقی در فرآیند کار است که عاملی برای بروز آوای سازمانی^۲ نامیده می‌شود [۱۹].

نقش حسابرسان داخلی در تقویت شجاعت اخلاقی

فراوانی رسوایی‌های مالی منجر به دلسردی عامه گردید و همچنین تدوین‌کنندگان استانداردها در حسابرسی داخلی را بر آن داشته است تا به دنبال روش‌های جدید به منظور تقویت عزم و اراده حسابرسان داخلی برای تاب‌آوری در مقابل تخلفات و ترویج اعتماد از طریق احیاء مسئولیت‌پذیری برای افشای تقلب، نه تنها به طور درون سازمانی، بلکه به صورت برون سازمانی، باشند [۲۳]. در این راستا،

^۱ Edmondson

^۲ Organizational Voice.

انجمن حسابرسان داخلی^۱ (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 موردنیاز یا الزام‌آور از جانب مدیریت ارشد و هیئت مدیره، باشد [۳۰]. همچنین تبصره‌های تاکیدی^۲ 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^۳» معروف است. لازم به ذکر است که انسجام حسابرسان داخلی، سبب اعتماد و اتکا بر قضاوت حسابرسان می‌شود. تحقیقات بسیاری زیادی نشان داده است که سخن گفتن درباره کلاهبرداری، به عنوان یک رفتار اخلاقی و فرا اجتماعی، برای سازمان‌ها و در مقیاس وسیع‌تر برای جامعه، پیامدهای مثبت فراوانی به همراه دارد، اما حسابرسان داخلی به دلیل قرار گرفتن در ساختارهای شرکت‌ها و تحت نظارت مدیران آن، همواره با فشارهای زیادی مبنی بر همسویی با اهداف سازمان هستند و این موضوع احتمال افزایش سکوت سازمانی را تقویت می‌نماید. در همین راستا، برخی از محققین از صفات الهام گرفته از واژگان اخلاقی و دینی، به هنگام توصیف افشاگر استفاده کرده‌اند. گرانت، به باور بورک^۴ (۲۰۱۳)، افشاگر، حسابرسان داخلی با وجدانی هستند که برای افزایش سطح قابلیت‌های تصمیم‌گیری با هدف کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، گام بر می‌دارند.

اثربخشی حسابرسی داخلی^۵

حسابرسی داخلی دارای نقشی مهم و حیاتی در عملیات سازمان است. زمانی که این واحد به صورت مؤثر فعالیت دارد و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان است، می‌تواند کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به اهداف باشد [۹]. از این‌رو، سازمان‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار؛ فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند [۳]. با این حال برای حفظ و افزایش اعتبار حسابرسی داخلی، مفهوم اثربخشی باید مورد بررسی قرار گیرد. اثربخشی حسابرسی داخلی باید به صورت دوره‌ای نظارت و ارزیابی گردد. هدف‌های تعیین شده در تعریف و ارزیابی سطح اثربخشی، باید در ایجاد واحد حسابرسی داخلی، همچنین تجزیه و تحلیل و پردازش فرآیندها؛ روش‌ها و گزارشگری به ذینفعان و سهامداران، مورد استفاده قرار گیرد. حسابرسی داخلی باید اثربخشی فعالیت خود را به عنوان بخشی ارزشمند از حاکمیت سازمان اثبات کند [۴۲] از طرف دیگر، مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی را براساس پژوهش آلزبان و گویلیام^۶ (۲۰۱۴) می‌توان به دو رویکرد تفکیک

^۱ Institute of Internal Auditors (IIA)

^۲ Practice Advisory

^۳ whistle blowing

^۴ Burke

^۵ Internal audit effectiveness

^۶ Alzeban and Gwilliam

نمود. در رویکرد اول، اثربخشی حسابرسی داخلی با توجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای جهانی که از خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده، تعریف می‌شود. در رویکرد دوم، اثربخشی حسابرسی داخلی قابل محاسبه نیست، بلکه توسط ارزیابی‌های ذهنی اختصاص یافته به این مفهوم توسط مدیریت تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، موفقیت هر حسابرسی داخلی فقط می‌تواند براساس انتظارات ذی‌نفعان اندازه‌گیری شود [۶]. بین ویژگی‌های مدیریت ارشد، حمایت مدیریت از واحد حسابرسی داخلی و کاهش نفوذ مدیریت در انتصاب رییس واحد حسابرسی داخلی با اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد [۵]. بر مبنای نتایج تحلیل عاملی، رضایت مدیریت و تعامل با کمیته حسابرسی، رابطه همکاری با حسابرس مستقل، پشتیبانی مدیریت، بررسی رفتار حسابرس مستقل، تکیه حسابرسان مستقل بر گزارش حسابرس داخلی و بحث در مورد برنامه‌ها مهمترین عواملی هستند که بایستی در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ارتباط با ذینفعان مورد توجه قرار داد [۶].

روش شناسایی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف، در دسته پژوهش‌های توصیفی باهدف تشریح پدیده موردنظر در سطح شرکت‌های بازار سرمایه قرار می‌گیرد. از نظر نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای است، زیرا ابتدا مفاهیم مرتبط با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی براساس پژوهش‌های مرتبط و با اتکاء به نظریه‌های مختلف شناسایی و سپس براساس تحلیل ماتریسی، اقدام به سطح‌بندی (اولویت‌بندی) هریک از معیارهای شناسایی شده می‌نماید. لذا با اتکاء به این موضوع که چارچوب منسجمی در حوزه شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی وجود ندارد، این پژوهش تلاش می‌کند تا از طریق کارکردهای توسعه‌ای نسبت به ایجاد یک مدل یکپارچه همت‌گمارد. در نهایت به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها این پژوهش از نوع استقراء-قیاسی است، چراکه در بخش کیفی ابتدا با اتکاء به رویکرد استقرائی مبانی مرتبط با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی مورد واکاوی قرار می‌گیرد و سپس بر مبنای استقرائی اقدام به تبیین مضامین گزاره‌ای شناسایی شده در جامعه هدف یعنی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه می‌شود. در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی^۱ محسوب می‌شود، در بخش کیفی از فراترکیب^۲ استفاده می‌شود. فراترکیب شامل گام‌هایی برای رسیدن به مولفه‌ها و گزاره‌هایی می‌باشد که شاید مهمترین شیوهی انجام آن، مراحل فرآیندی باشد، که طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سوال پژوهش تا، ارائه مدلی مشخص مبتنی بر شناسایی مضامین گزاره‌ای از نتایج پژوهش‌های گذشته براساس مشارکت اعضای پانل راه‌دربری می‌گیرد. سپس براساس تحلیل دلفی به منظور تعیین حدکفایت نظری با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا گزاره‌ها از نظر حدکفایت نظری مورد تایید قرار گیرند. در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی از منظر میزان نفوذ و تاثیرگذاری تبیین می‌شوند.

^۱ Mix Method

^۲ Meta-Synthesis

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

بر مبنای ماهیت پژوهش که ترکیبی^۱ است، جامعه هدف در بخش کیفی شامل پژوهش‌های مورد نظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۲ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که بر اساس فرآیند فراترکیب، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی اقدام به شناسایی گزاره‌های محتوایی پژوهش می‌نمایند. به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری کیفی همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق برای انتخاب مشارکت‌کنندگان پژوهش تلاش دارد تا به منظور کسب دانش عمیق، خبرگانی را انتخاب نماید که از تجربه و دانش تحلیلی لازم در رابطه با موضوع پژوهش برخوردار باشند. جامعه هدف در بخش کمی نیز ۲۰ نفر از حساب‌برسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران هستند که بر اساس ماهیت تحلیل مینی بر محدود بودن مشارکت‌کنندگان پژوهش، تلاش دارد تا مولفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده در بخش کیفی را در سطح بازار سرمایه از طریق تحلیل ماتریس متقابل تبیین نماید. زیرا هدف انجام تحلیل در بخش کمی، استفاده از پرسشنامه‌های ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر طبق پژوهش‌های سینگه و کنت^۲ (۲۰۱۱)؛ مالون^۳ (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران^۴ (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^۵ (۲۰۱۳) می‌باشد که حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه‌ی بین ۱۵ تا ۳۰ نفر تایید نمودند.

یافته‌های پژوهش

بخش کمی		بخش کیفی		ویژگی‌ها		
درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	سطوح	متغیر	ردیف
۲۵٪	۵	۳۳,۳۴٪	۴	زن	جنسیت	۱
۷۵٪	۱۵	۶۶,۶۶٪	۸	مرد		
٪۱۰۰	۲۰	٪۱۰۰	۱۲	جمع		
۳۵٪	۷	۳۳,۳۴٪	۴	زیر ۱۲ سال	سابقه شغلی	۲
۴۵٪	۹	۴۱,۶۶٪	۵	۱۲-۱۴		
۲۰٪	۴	۲۵٪	۳	بالتر از ۱۴ سال		
٪۱۰۰	۲۰	٪۱۰۰	۱۲	جمع		
		۴۱,۶۶٪	۵	دانشگاه دولتی	محل فعالیت	۳
		۵۸,۳۴٪	۷	دانشگاه آزاد		

^۱ Mix Method

^۲ Singh & Kant

^۳ Malone

^۴ Ramesh et al

^۵ Attri et al

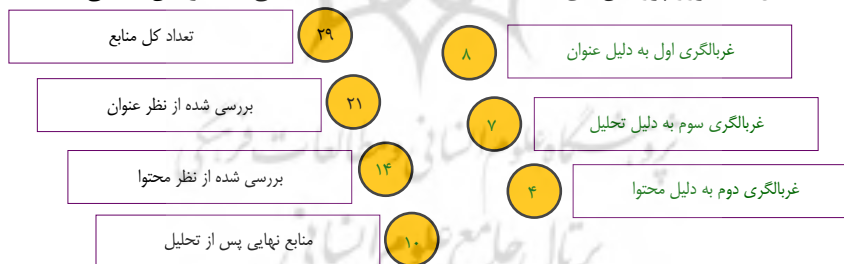
بخش کمی		بخش کیفی		ویژگی‌ها		
درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	سطوح	متغیر	ردیف
		٪۱۰۰	۱۲	جمع		
۲۰٪	۴	۵۸,۳۴٪	۷	۴۰-۴۵	سن	۴
۶۵٪	۱۳	۲۵٪	۳	۴۶-۵۰		
۱۵٪	۳	۱۶,۶۶٪	۲	۵۰ سال به بالا		
٪۱۰۰	۲۰	٪۱۰۰	۱۲	جمع		

همانطور که مشاهده می‌شود، آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان پژوهش در هر دو بخش کیفی و کمی پژوهش ارائه شده است که می‌تواند به افزایش سطح شناخت مشارکت کنندگان پژوهش کمک نماید.

تحلیل‌های بخش کیفی

در این بخش از دو تحلیل فراترکیب و دلفی استفاده گردیده است. لذا در بخش اول براساس تحلیل فراترکیب طی بازه زمانی ۲۰۲۱-۲۰۱۷ نسبت به تعیین پژوهش‌های مشابه جهت غربالگری محتوایی اقدام می‌شود تا بتوان مولفه‌های شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تعیین شود. لذا ابتدا می‌بایست براساس مرور پژوهش‌های تجربی مشابه، براساس عنوان: محتوا و تحلیل، پژوهش‌هایی مورد بررسی قرار گیرد که بیشترین غرابت را با موضوع پژوهش دارد. براین اساس این غربالگری به ترتیب زیر ارائه شده است:

شکل (۲) مرور پژوهش‌های متناسب با ماهیت شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی



براساس این سه مرحله، ۱۰ پژوهش تأیید گردید. در گام سوم از نظر ارزیابی انتقادی^۱ با مشارکت خبرگان پژوهش مورد تحلیل قرار گیرد. این فرآیند شامل ۱۰ معیار زیر است که براساس امتیاز حداقل (۱) و حداکثر (۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد. مجموع امتیازها براساس ۱۰ معیار می‌تواند ۵۰ باشد که اگر پژوهشی امتیاز ۳۰ و بیش از آن را کسب نماید، وارد گام چهارم می‌شود.

^۱ Critical Appraisal Process

شکل (۵) معیارهای فرآیند ارزیابی انتقادی



حالا براساس شناختِ بهترِ فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکتِ خبرگانِ پژوهش، ۱۰ پژوهشِ اولیه‌ی تاییدشده، موردِ واکاویِ امتیازی براساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار می‌گیرد.

دول (۱) تحلیل ارزیابی انتقادی

پژوهش‌های داخلی			پژوهش‌های بین‌المللی							معیارهای ارزیابی
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
صفرزاده و کریمی‌نژاد (۱۳۹۱)	بابایی خلیلی و همکاران (۱۳۹۱)	پاک‌نژاد و همکاران (۱۴۰۰)	خلیلی و همکاران (۲۰۱۸)	ان‌گهین و اسکاوت (۲۰۱۸)	آل‌س و همکاران (۲۰۱۹)	تریکن و همکاران (۲۰۲۰)	نوانکو و همکاران (۲۰۲۰)	چوزنیتل و همکاران (۲۰۲۰)	کارزیرا و وان در کولک (۲۰۲۱)	پژوهش‌های تاییدشده
۴	۲	۲	۴	۲	۲	۴	۲	۲	۵	هدف
۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۴	۱	۴	روش

¹ Carrera & Van Der Kolk

² Nwankwo et al

³ Alqudah et al

⁴ Engemann & Scott

۴	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۳	طرح
۴	۴	۲	۴	۳	۳	۴	۴	۳	۴	نمونه‌گیری
۳	۳	۳	۴	۴	۴	۳	۴	۲	۳	جمع‌آوری
۴	۴	۲	۴	۵	۳	۴	۳	۳	۳	تعمیم
۴	۴	۲	۴	۴	۳	۴	۴	۳	۳	اخلاقی
۳	۳	۳	۴	۵	۳	۳	۵	۳	۴	تحلیل
۴	۴	۳	۳	۴	۳	۴	۴	۲	۴	تئوریک
۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	ارزش
۳۷	۳۴	۲۷	۳۷	۳۹	۳۳	۳۷	۳۹	۲۳	۳۷	جمع

پس از انجام فرآیند ارزیابی انتقادی مشخص گردید، ۴ پژوهش از مجموع پژوهش‌های تایید شده، به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، حذف گردیدند. در ادامه به منظور تعیین مولفه‌های شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی از فرآیند انتخاب بیشترین جمع توزیع فراوانی با واکاوی محتوایی در دل پژوهش‌های تایید شده، استفاده می‌شود. لذا براساس پژوهش‌های تایید شده، ابتدا کلیه‌ی معیارهای مربوط به مفهوم پژوهش تعیین و در ستون جدول (۲) آورده می‌شود تا با قراردادن علامت «» در جلوی هر پژوهش، در نهایت مشخص شود، بیشترین فراوانی مولفه شجاعت اخلاقی کدام است. به عبارت دیگر 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.

جدول (۲) فرآیند تعیین مولفه‌های شجاعت اخلاقی

شماره	محققان مولفه‌ها	پژوهش‌های خارجی							داخلی	جمع
		کارزیرا و وان در کوک (۲۰۲۱)	توانکو و همکاران (۲۰۲۰)	تریکن و همکاران (۲۰۲۰)	الداج و همکاران (۲۰۱۹)	آن گینج و اسکات (۲۰۱۸)	جیل و همکاران (۲۰۱۸)	بنایی خلیلی و همکاران (۱۳۹۹)		
۱	ادراک مثبت	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵
۲	توسعه طلبی	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				-	۳
۳	خودکارآمدی	-		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵
۴	منبع کنترل درونی	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>	۵

۱	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	-	-	معنویت	۵
۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	هویت حرفه‌ای	۶
۳	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	ترس از بی‌اعتباری	۷
۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	ترس از پاسخ‌خواهی نهادی	۸
۲	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	مسئولیت اجتماعی	۹
۶	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	خودکنترلی	۱۰
۶	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	دلبستگی شغلی	۱۱
۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	حمایت از همکاران	۱۲
۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	تاب‌آوری	۱۳
۱	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	مسئولیت حرفه‌ای	۱۴
۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	قرارداد روانشناختی	۱۵

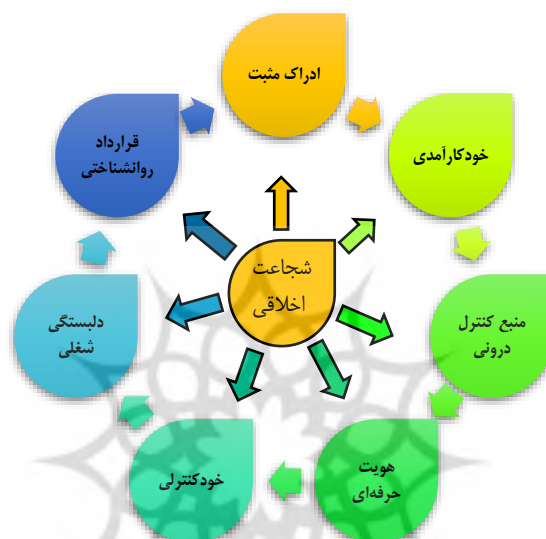
در این بخش ۷ مولفه اصلی به عنوان مبانی اصلی شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی جهت ایفای اثربخش وظایف خود براساس بیشترین فراوانی در پژوهش‌های تأیید شده، انتخاب شدند. در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مولفه‌های پژوهش با مقوله‌ی شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، از تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، طبق جدول (۳) نتایج تحلیل دلفی ارائه شده است.

جدول (۳) فرآیند تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

نتیجه		دور دوم دلفی		دور اول دلفی	
		ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین
ادراک مثبت	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
خودکارآمدی	تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
منبع کنترل درونی	تایید	۰/۵۵	۵/۱۰	۰/۵۰	۵
هویت حرفه‌ای	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰
خودکنترلی	تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
دلبستگی شغلی	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
قرارداد روانشناختی	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰

نتایج پس از دو دور تحلیل در گام دلفی نشان داد، تمامی مولفه‌های پژوهش براساس ضریب توافق و میانگین مورد تأیید قرار گرفتند. لذا مجموعاً ۷ مولفه‌ی شجاعت اخلاقی مورد تأیید قرار گرفتند، لذا براین اساس می‌توان شکل (۳) را به عنوان الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی به ترتیب زیر ارائه داد.

شکل (۳) الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی



همانطور که مشاهده می‌شود، ابعاد شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی جهت ارتقای اثربخشی، شامل ۷ بُعد می‌باشد.

تحلیل‌های بخش کمی

همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد، در این بخش پژوهش از طریق تحلیل تفسیری ساختاری جامع به دنبال ارزیابی محرک‌های شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌باشد. ابتدا می‌بایست مولفه‌های پژوهش را به صورت تصادفی کدگذاری نمود.

جدول (۴) کدگذاری مولفه‌های پژوهش

		مولفه‌های پژوهش
اختصار	T1	ادراک مثبت
	T2	خودکارآمدی
	T3	منبع کنترل درونی
	T4	هویت حرفه‌ای

	T5	خودکنترلی
	T6	دلبستگی شغلی
	T7	قرارداد روانشناختی

پس از تخصیص کدهای مشخص، می‌بایست با مشارکت ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی نمود. این ماتریس، فرآیند مقایسه زوجی براساس سطر و ستون را انجام می‌دهد و براساس شاخص «مد» بالاترین توزیع فراوانی امتیاز سطر و ستون را در محل تقاطع دو مضمون گزاره‌ای قرار می‌دهد. پس از مقایسه زوجی سطر و ستون گزاره‌های پژوهش، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد. لذا به منظور ایجاد ماتریس‌های تعاملی ابتدا می‌بایست سطح ارتباط مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم را همسو با توضیح‌ها مورد توجه قرار داد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان براساس نمادهای مندرج در جدول (۵) استفاده می‌شود:

جدول (۵) روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

اختصارات تعریف شده				
O	X	A	V	
$i \nleftrightarrow j$	$i \leftrightarrow j$	$i \leftarrow j$	$i \Rightarrow j$	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

با عنایت به اختصارات این تحلیل، در ادامه نسبت به تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری (SSIM) اقدام می‌شود.

جدول (۶) تشکیل ماتریس دستیابی

		T1	T2	T3	V4	T5	T6	T7
ادراک مثبت	T1	-	V	A	V	V	V	A
خودکارآمدی	T2		-	A	V	X	A	A
منبع کنترل درونی	T3			-	V	V	O	V
هویت حرفه‌ای	T4				-	V	V	V
خودکنترلی	T5					-	O	X
دلبستگی شغلی	T6						-	O
قرارداد روانشناختی	T7							-

در این بخش می‌بایست براساس فرآیند تبدیل اختصارهای تعریف شده در جدول (۵)، نحوه‌ی تبدیل نمادهای اختصاری ارائه شده در جدول (۷) توسط خبرگان پژوهش را مورد توجه قرار داد تا براساس آن ماتریس دستیابی ایجاد شود.

جدول (۷) فرآیند تبدیل نمادهای اختصاری به ۰ و ۱

تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی		
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	V	نماد مفهومی
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	A	
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	X	
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	O	

در این بخش براساس این مفاهیم، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی جهت تعیین مقایسه سطر «*i*» و ستون «*j*» براساس ۰ و ۱ می‌شود.

جدول (۸) ماتریس دستیابی مولفه‌های شجاعت اخلاقی حسابرسی داخلی

		T1	T2	T3	V4	T5	T6	T7
ادراک مثبت	T1	1	1	0	1	1	1	0
خودکارآمدی	T2	0	1	0	1	1	0	0
منبع کنترل درونی	T3	1	1	1	1	1	0	1
هویت حرفه‌ای	T4	0	0	0	1	1	1	1
خودکنترلی	T5	0	1	0	0	1	0	1
دلبستگی شغلی	T6	0	1	0	0	0	1	0
قرارداد روانشناختی	T7	1	1	0	0	1	0	1

در ادامه‌ی تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین مولفه‌های شجاعت اخلاقی حسابرسی داخلی، مقایسه‌ی زوجی *i* امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از ($i + 1$) تا *n* ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. 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 اظهار نظر نمایند. در ادامه می‌بایست اقدام به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» براساس مقایسه‌های زوجی مضامین ورشکستگی شرکت‌ها طبق نتایج جدول فوق نمود. لذا برای هر ارتباط که پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده ضمن بیان دلیل آن، خانه‌ای که گزینه «Yes» گرفته است به صورت

«*1» در تقاطع سطر «i» و ستون «j» قرار می‌گیرد. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

جدول (۹) ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین مولفه‌های پژوهش

		V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7
ادراک مثبت	T1	1	1	*1	1	1	1	*1
خودکارآمدی	T2	*1	1	*1	1	1	*1	0
منبع کنترل درونی	T3	1	1	1	1	1	0	1
هویت حرفه ای	T4	*1	0	0	1	1	1	1
خودکنترلی	T5	0	1	0	0	1	0	1
دلبستگی شغلی	T6	0	1	0	0	0	1	0
قرارداد روانشناختی	T7	1	1	0	0	1	0	1

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و *۱ با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

جدول (۱۰) فرآیند تعیین قدرت نفوذ و وابستگی مولفه‌های پژوهش

قدرت وابستگی	قدرت نفوذ			مولفه‌های شجاعت اخلاقی
۵	۶	T1	ادراک مثبت	
۶	۵	T2	خودکارآمدی	
۳	۶	T3	منبع کنترل درونی	
۴	۵	T4	هویت حرفه ای	
۶	۳	T5	خودکنترلی	
۳	۲	T6	دلبستگی شغلی	
۴	۴	T7	قرارداد روانشناختی	

با تعیین قدرت نفوذ و قدرت وابستگی، برای تشکیل ماتریس مخروطی می‌بایست مجموعه‌ی خروجی؛ ورودی و عناصر مشترک را برای تعیین تاثیرگذارترین اولویت‌های مضامین گزاره‌ای تشکیل داد. در اینجا هدف رسیدن به شناخت موثرترین گزاره‌ها می‌باشد.

جدول (۱۱) تشکیل ماتریس مخروطی مضامین گزاره‌ای

		عناصر مشترک	گزاره ورودی	گزاره خروجی		
■ تعیین سطح اول تاثیرگذاری						
سطح بندی تاثیرگذاری مولفه‌ها		1,2,3,4	1,2,3,4,7	1,2,3,4,5,6	T1	ادراک مثبت
		1,2,3,5	1,2,3,5,6,7	1,2,3,4,5	T2	خودکارآمدی
		1,2,3	1,2,3	1,2,3,4,5,7	T3	منبع کنترل درونی
		1,4	1,2,3,4	1,4,5,6,7	T4	هویت حرفه ای
	I	2,5,7	1,2,3,4,5,7	2,5,7	T5	خودکنترلی
	I	2,6	1,2,4,6	2,6	T6	دلبستگی شغلی
		1,5,7	1,3,4,5,7	1,2,5,7	T7	قرارداد روانشناختی
■ تعیین سطح دوم تاثیرگذاری						
سطح بندی تاثیرگذاری مولفه‌ها		1,3,4	1,3,4	1,3,4	T1	ادراک مثبت
		1,3	1,3	1,3,4	T2	خودکارآمدی
		1,3	1,3	1,3,4	T3	منبع کنترل درونی
	II	1,4	1,3,4	1,4	T4	هویت حرفه ای
	II	1	3,4	1	T7	قرارداد روانشناختی
■ تعیین سطح سوم تاثیرگذاری						
سطح بندی	III	3	3	3	T1	ادراک مثبت
	III	3	3	3	T2	خودکارآمدی
	III	3	3	3	T3	منبع کنترل درونی

نتایج مشابهت خروجی‌ها و عناصر مشترک نشان داد، تاثیرگذارترین عامل شجاعت اخلاقی در اثربخشی حسابرسی داخلی، ادراک مثبت؛ خودکارآمدی و منبع کنترل درونی می‌باشد که در سطح سوم ارزیابی ماتریسی قرار گرفته اند.

بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی داخلی یکی از مکانیزم‌های متعددی است که واحدهای تجاری برای کنترل مساله نمایندگی مورد استفاده قرار می‌دهند. شرکت‌ها برای گزارش‌های مبتنی حسابرسی داخلی انگیزه اقتصادی دارند و مطالعات نشان داده اند که اثربخشی در این واحد سازمانی می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش و

توانمندی‌های اطلاعاتی را از طریق کاهش عدم تقارن‌های اطلاعاتی بهبود می‌بخشند [۳]. در واقع ارتقای سطح کیفیت عملکردهای حسابرسی داخلی به محتوای اطلاعاتی و قابلیت اتکاء توسط حسابرسان مستقل و در نهایت ذینفعان کمک می‌کند تا قدرت تصمیم‌گیری بالاتری داشته باشند و بر این مبنای قابلیت اعتماد بیشتری را در یک فضای رقابتی همچون بازار سرمایه ایجاد نمایند. طبق بخش ۳۱۵ استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسی داخلی فرآیندی است که براساس ساختارهای رسمی شرکت‌ها تدوین؛ مدیریت و حسابرسان داخلی موظف به اجرای صحیح آن، به منظور دستیابی به اهداف مورد نظری همچون قابلیت اعتماد گزارشگری مالی؛ اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، هستند [۸]. بخش مهمی از این تاثیرپذیری به حوزه‌های رفتار فردی و بخش دیگر به حوزه‌ی ساختاری شرکت‌ها مرتبط می‌باشد. در حوزه‌ی فردی که مورد توجه این پژوهش است، آوای رفتار فردی حسابرسان نقش تعیین‌کننده‌ای در اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌ها می‌تواند داشته باشد

براساس نتیجه مشخص گردید، سه مولفه‌ی ادراک مثبت؛ خودکارآمدی و منبع کنترل درونی مهمترین عوامل تحریک شجاعت اخلاقی در حسابرس داخلی محسوب می‌شوند که می‌توانند زمینه ارتقای اثربخشی در کارکردهای حسابرسی داخلی را در شرکت‌های بازار سرمایه ایجاد نمایند. نقش خودکارایی به عنوان یک مبنای شجاعت اخلاقی در فرد سبب افزایش انگیزه‌های حرفه‌ای و غلبه بر ترس می‌شود که اگرچه بکرات در پژوهش‌های گذشته همچون نووانکو^۱ و همکاران^۱ (۲۰۲۰)؛ یلماز^۲ (۲۰۱۸) و موناس و همکاران^۳ (۲۰۱۸) مورد توجه بوده است، اما کمتر به نقش آن بر اثربخشی کارکردهای حسابرسان داخلی توجه شده است. از طرف دیگر مشخص شد، ادراک مثبت نیز نقش مهمی در شجاعت اخلاقی دارد. ادراک مثبت نوعی حالت روانشناختی در درون هر فردی است که بسته به نوع خلق و ویژگی‌های رفتاری، نسبت به حوزه‌های کاری از بینش مثبت و بدون سوگیری برخوردار می‌باشد. در این شرایط فرد کمتر دچار تشویش و اضطراب ناشی از بیان مشکلات در حوزه‌ی حرفه‌ای خود بر حسب مسئولیت‌های شغلی می‌شود و تأثیرگذاری بیان چنین مباحث می‌تواند به مراتب از اثربخشی بالاتری برخوردار باشد. در نهایت مشخص گردید منبع کنترل درونی عامل تقویت‌کننده‌ی شجاعت اخلاقی محسوب می‌شود. در این بُعد رفتاری، معمولاً این افراد در برابر انحراف‌های قانونی و اجتماعی، سکوت نمی‌کنند و براساس وجود استدلال‌های مبتنی بر کنترل درونی خود، همواره تلاش می‌نمایند تا نسبت به بیان درست مسیر منحرف شده از قواعد و آیین نامه‌ها، اظهار نظر نماید و با افزودن تلاش و پشتکار بیشتر عملکردهای مطلوب تری را به منصفه ظهور برساند. در حسابرسی داخلی نیز وجود این خصیصه به حسابرسان داخلی قابلیت اثربخش تری از نظر تمرکز بر توانمندی‌های فردی و پذیرش اختیارات‌های حرفه‌ای می‌بخشد و تا اتمام آن وظیفه مسئولیت کارهای خود را می‌پذیرد. نتایج کسب شده با پژوهش‌های کارریرا و وان در کولک (۲۰۲۱)؛ نووانکو و همکاران

¹ Nwankwo et al

² Yilmaz

³ Muñoz et al

(۲۰۲۰)؛ تریکن و همکاران (۲۰۲۰)؛ ان‌گیمین و اسکات (۲۰۱۸)؛ خلیل و همکاران (۲۰۱۸) و صفرزاده و کریمداد (۱۳۹۹) مطابقت دارد.

براساس نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود، خودکارایی به عنوان یک رفتار مثبت در حسابرسان داخلی از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی تحت حمایت کمیته‌های حسابرسی تقویت گردد و با همراستاسازی عملکردهای حسابرسان داخلی با استانداردهای مشخص در این زمینه به تقویت اثربخشی کارکردهای واحد حسابرسی داخلی فارغ از فشارهای احتمالی مدیریتی منجر شود و این موضوع باعث افزایش سطح بهره‌وری در شرکت گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود ضمن تقویت استراتژی‌های منابع انسانی برای رشد و توسعه خودکارآمدی حسابرسان داخلی، باعث ایجاد امید بیشتر در راستای کارراهه شغلی حسابرسان داخلی گردد و قابلیت‌های رفتاری و تخصصی آنان را در ارائه خدمات مشاوره‌ای به مدیران شرکت‌ها برای دستیابی به مزیت‌های رقابتی، تقویت نماید. همچنین لازم است با تعیین معیارهای مشخص جهت انجام رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان داخلی همراستا با استانداردهای حسابرسی به آنان کمک نمایند، ضمن کاهش استرس‌های شغلی و تضادشغلی همچون تضاد کار-خانواده و تضاد خانواده-کار، رفتارهای منسجم‌تر و یکپارچه‌تری جهت افزایش سطح شفافیت‌های صورت‌های مالی از خود نشان دهند. در این راستا لازم است به تئوری‌های انتظار و تئوری‌های برابری برای ایجاد اعتماد به نفس در حسابرسان داخلی توجه شود تا این باور در آن‌ها به وجود نیاید که حرکت در مسیر خواسته‌های مدیریت می‌تواند به ارزش عملکردی آنان معنا ببخشد چرا که بنا به ماهیت رفتاری این حرفه، حسابرسان داخلی فشار بیشتری را در ارائه‌ی عملکردهای تخصصی متحمل می‌شوند و فقدان تئوری‌های برابری و انتظار می‌تواند عملکردهای بی‌طرفانه آنان را تحت تاثیر قرار دهد.

فهرست منابع

۱. احمدی، غزل، نیازآذری، کیومرث، صالحی، محمد. (۱۳۹۸). "اثربخشی آموزش سرمایه‌روانشناختی بر سکوت و آوای سازمانی در دانشگاه آزاد استان مازندران"، **فصلنامه توسعه آموزش جندی‌شاپور اهواز**، ۱۱(۱): ۲۲-۱۱.
۲. بابایی‌خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۴۰۰). "استقلال حسابرسان داخلی؛ رویکرد فرآیندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۱۳(۵۱): ۱۳۳-۱۵۴.
۳. پاکساز، محمدحسین، عبدلی، محمدرضا. (۱۴۰۰). "ارائه مدل پیامدهای درونی اثربخشی حسابرسی داخلی براساس تحلیل مدل فراگیر تفسیرگرایانه"، **دانش حسابرسی**، ۲۱(۸۲): ۳۷-۵۶.
۴. پاک‌نژاد، نوراله، چناری، وحید، آقداوود، سید رسول، احمدی، سید علی اکبر. (۱۴۰۰). "ارائه الگوی توسعه شجاعت اخلاقی کارکنان"، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، ۱۶(۲): ۹۲-۹۸.

۵. جامعی، رضا، جعفری، صدیق. (۱۳۹۹). "تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی برای توصیه های حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۹(۳۳): ۵۷-۷۴
۶. رحمانی، علی، محمودخانی، مهناز، (۱۳۹۸). "تاثیر ذینفعان در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی ایران"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۸(۳۱): ۲۳-۴۰
۷. صفرزاده، محمدحسین، کریمداد، علیرضا. (۱۳۹۹). "بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی"، **دانش حسابداری مالی**، ۷(۱): ۱۳۳-۱۵۵
۸. کاووسی، اسماعیل، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). "تأثیر مضمون های فرهنگ اخلاق مداری بر بی طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول گرا"، **مدیریت فرهنگ سازمانی**، ۱۸(۴): ۶۳۵-۶۵۹
۹. منتی، وحید، زمان، الهه. (۱۳۹۸). "عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی"، **پژوهش های تجربی حسابداری**، ۹(۴): ۲۴۷-۲۷۰
10. Ahmadi, G., Azeri, K., Salehi, M. (2019). "The Effectiveness of Psychological Capital Training on Silence and Organizational Voice in Mazandaran Azad University". **Educational Development of Judishapur**, 10(1): 11-22. <https://doi.org/10.22118/edc.2019.91020> (In Persian)
11. Alqudah, H.M., Amran, N.A. 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>
12. Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014). "Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the saudi public sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*", 23(2), 74-86.
13. Arena, M., & Azzone, G. (2009). **Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness**, *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
14. 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
15. 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
16. Carrera, N. and Van Der Kolk, B. (2021). "Auditor ethics: do experience and gender influence auditors' moral awareness?", *Managerial Auditing Journal*, 36(3): 463-484. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2020-2745>
17. Cassematis, P. G., Wortley, R. (2013). "Prediction of whistleblowing or non reporting observation: The role of personal and situational factors". *Journal of Business Ethics*, 117(3): 615-634.
18. Cohen, A. and Sayag, G. (2010). "The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organizations", *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

19. Detert, J. R. & Burris, E. R. (2007). "Leadership Behavior and Employee Voice: Is The Door Really Open?" **Academy of Management Journal**, 50 (4): 869–884.
20. DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983). "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", **American Sociological Review**, 48(2), 147-160.
21. Edmondson, A. (2002). "Managing the risk of learning: psychological safety in work teams". **International Handbook of organizational teamwork**, London: **Blackwell**
22. Engemann, K, N., Scott, C, W. (2018). "Voice in safety-oriented organizations: Examining the intersection of hierarchical and mindful social contexts", **Human Resource Management Review**, <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2018.05.002>.
23. 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.
24. Goldberg, C. B., Clark, M. A., Henley, A. B. (2011). "Speaking up: "A Conceptual Model of voice responses following the unfair treatment of others in non-union settings". **Human Resource Management**, 50(1), 75–94.
25. Hames, K. M. (2012). "Employees' voice climate perceptions and perceived importance of voice behavior: links with important work-related outcomes". **Thesis of Bachelor of Psychology (Honors), Murdoch University**; 190-215.
26. Hass, S., Abdolmohammadi, M.J. and Burnaby, P. (2006). **The Americas literature review on internal auditing**, **Managerial Auditing Journal**, 21(8): 835-844. <https://doi.org/10.1108/02686900610703778>
27. Institute of chartered accountants of England and wales (icaew). (2021). "How to Audit Operational Resilience", **Business and Management Faculty**.
28. 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>.
29. James, K. (2003). "The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention". **Accounting Horizons**, 17(4): 315–327.
30. Journeault, M., Levant, Y., & Picard, C.-F. (2020). "Sustainability performance reporting: A technocratic shadowing and silencing". **Critical Perspectives on Accounting**, 74(2): 102145. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102145>
31. Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). "Audit committee–internal audit interaction and moral courage". **Managerial Auditing Journal**, 31(4–5): 403–433.
32. Liu, D., Wu, J., Ma, J. (2009). "Organizational silence: A survey on employees working in a telecommunication company". **Computers & Industrial Engineering**, **IEEE Conference Publications**, 21(2): 1647 – 1651.
33. Mohammadi, S. (2020). "Structural analysis the effect of organizational silence & voice on job engagement and organizational health of female nurses". **Women in Development & Politics**, 18(4): 601-617. <https://doi.org/10.22059/jwdp.2021.315084.1007930> (In Persian)
34. Mousavi kasha, Z., Mohseni Kabir, Z. (2019). "Investigating the Impact of Organizational Silence on Professional and Ethical Performance of Auditors", **Journal of Value & Behavioral Accounting**, 4(7): 135-180
35. Muñoz, Á, S., López, M, F., Vieitez, J, C. (2018). "Self-efficacy and anxiety in female hospital healthcare workers", **Ansiedad y Estrés**, <https://doi.org/10.1016/j.anyes.2018.08.002>

36. 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).
37. Nwankwo, O. D., Nwankwo, O., Gift, Ch., Ohakwe, G. (2020). "Fear of Negative Evaluation and Self Efficacy as Social-Psychological Predictors of Job Involvement of Physically Changed Persons in Anambra State, Eastern Nigeria (Biafra)", **Psychology and Human Behaviour**.
38. 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)
39. Paksaz, M, H., Abdoli, M, R. (2021). "Presenting the model of internal consequences of internal audit effectiveness based on the analysis of the comprehensive interpretive model", **audit knowledge**, 21(82): 56-37. (In Persian).
40. Rahmani, A., Mahmoudkhani, M. (2017). "Investigating the components of assessing the internal audit effectiveness in Iran". **Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge**, 6(24), 57-78. (In Persian)
41. Safarzadeh, M., Karimdad, A. (2020). "The Drivers Affecting Internal Auditors' Moral Courage". **Journal of Financial Accounting Knowledge**, 7(1): 133-155 (In Persian)
42. Turetken, O., Jethefer, S. and Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors, *Managerial Auditing Journal*, 35(2): 238-271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
43. Van Dyne, L. LePine, J. A. (2001). Helping and voice extra-role behaviour: evidence of construct and predictive validity. *Academy of Management Journal*, 41, 108–19.



Evaluating the Effectiveness Model of Internal Auditors' Ethical Courage Functions

Amir Hossein Asadi

Ph.D.Student in Accounting, Department of Accounting, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Tehran, Iran

Roya Darabi (Ph.D)¹©

Ph.D.Associate Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Tehran, Iran

Masoud Nouri

Ph.D.Student in Accounting, Department of Accounting, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Tehran, Iran

(Received: 25 April 2022; Accepted: 12 September 2022)

Effectiveness is an important and significant concept in evaluating the performance of any part or unit of the organization to achieve goals with the least resources. Organizational voice is considered as a motivating or inhibiting factor in job functions that if it is accompanied by sufficient knowledge of individual characteristics and functional content of the organization, it can lead to greater effectiveness in individual functions. The Purpose of this research is evaluating the effectiveness model of internal auditors' ethical courage functions. This research is methodologically based on the result, developmental and in terms of data type is hybrid. In the qualitative part of the research, through meta-analysis and Delphi analysis, , and then, based on Delphi analysis, an attempt was made to prioritize the components approved by the qualitative part during the process of analyzing the comprehensive interpretive structural model in order to determine the most effective components identified. The target population in this study in the qualitative part included 12 accounting and financial management specialists at the university level and in the quantitative part were 20 internal auditors of Tehran Stock Exchange companies. The results showed that the most effective factor of ethical courage in the effectiveness of internal audit is positive perception; Is self-efficacy and a source of internal control that are at the third level of matrix evaluation. Although this area is of research importance in terms of developing theoretical literature and practical basis in reducing the financial reporting gap with the independent auditor, but less internal audit research has addressed this issue and conducting this research and developing it at the professional level.

Keywords: Internal Auditors' Ethical Courage, Psychological characteristics; Source of internal control.

¹ royadarabi110@yahoo.com ©(Corresponding Author)