



بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن متغیر میانجی تعهد استقلال

فهیمة ابراهیمی^۱، مهدی ساریخانی^{۲*}

چکیده: هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن متغیر میانجی تعهد استقلال است. جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران شاغل در واحدهای حسابداری داخلی شرکت‌ها و یا حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابداری که دارای تجربه کار در حرفه حسابداری داخلی یا ارائه خدمات برون‌سپاری حسابداری داخلی بودند تشکیل می‌دهند. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه استاندارد از ۲۱۲ نفر از حسابرسان در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری شده است. در این پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی و از نرم‌افزار SmartPLS برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده گردیده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن بود که سازه‌های تعهد استقلال و تعارض نقش، تأثیر منفی و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارند. افزون بر این، سازه‌های تعارض نقش و ابهام نقش دارای تأثیر منفی و معناداری بر تعهد استقلال هستند. همچنین سازه تعهد استقلال در رابطه علی بین تعارض نقش و ابهام نقش با سکوت حسابرس داخلی نقش میانجی را ایفا می‌کند. نتایج این پژوهش بیانگر این است که توجه به کاهش ابهام نقش و تعارض نقش حسابرسان داخلی از سوی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری داخلی و هیأت مدیره شرکت‌ها می‌تواند منجر به افزایش کیفیت حسابداری شود.

کلید واژه‌ها: سکوت حسابرس داخلی، تعهد استقلال، تعارض نقش، ابهام نقش.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه جهرم، جهرم، ایران febrahimi@jahromu.ac.ir

۲. استادیار حسابداری، واحد صفاشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، صفاشهر، ایران (نویسنده مسئول) mehdi.sarikhani@iau.ac.ir

پذیرش:

اصلاحات نهایی:

دریافت:

۱. مقدمه

حرفه حسابرسی داخلی با شتاب چشمگیری در سطح جهان در حال توسعه است و واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان عنصر تمام عیار نظام راهبری شرکتی باید در ارتباط با تمام فعالیت‌های شرکت شامل مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی و سایر عناصر راهبری شرکتی خدمات مشاوره‌ای^۱ و اطمینان‌بخشی^۲ مستقل فراهم آورد. از این رو، حسابرسی داخلی می‌تواند نقش با اهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایفا کند (محمدی و صالحی، ۱۴۰۰). مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، حسابرسی داخلی فعالیت مشاوره‌ای و اطمینان‌دهی مستقل و بی‌طرفانه به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات یک سازمان است (انجمن حسابرسان داخلی^۳، ۲۰۱۷).

در سال‌های اخیر استفاده شرکت‌ها از فن‌آوری‌های پیچیده، رشد معاملات تجارت الکترونیک، تغییرات در سیستم‌های کنترل مدیریت و تغییرات مداوم در قوانین و مقررات حرفه‌ای و شرکتی، حرفه حسابرسی داخلی را با پیچیدگی‌های زیادی روبرو کرده است. این تغییرات اساسی و پیچیدگی در محیط عملیاتی سازمان انجام وظایف حسابرسی داخلی و به‌کارگیری استانداردهای حرفه‌ای و وضوح آنها را برای حسابرسان داخلی به طور فزاینده‌ای دشوار کرده است، به طوری که امروزه یکی از چالش‌های پیش روی حرفه حسابرسی داخلی وجود تعارض نقش^۴ و ابهام نقش^۵ است (لارسون^۶، ۲۰۰۴؛ فضلی آققله^۷ و همکاران، ۲۰۱۴). تعارض نقش زمانی ایجاد می‌شود که حسابرس داخلی با خواسته‌های شغلی متناقض مواجه شود، به طوری که انطباق با مجموعه‌ای از فشارها، انطباق با مجموعه‌ای دیگر را دشوار یا غیرممکن می‌کند (لارسون، ۲۰۰۴). ابهام نقش نیز به ادراک حسابرسان داخلی از عدم اطمینان در مورد جنبه‌های مختلف شغل آنها اشاره دارد. تئوری نقش فرض می‌کند که تعارض نقش و ابهام نقش دارای اثر منفی بر عملکرد هستند (فضلی آققله و همکاران، ۲۰۱۴). پژوهش‌های پیشین نیز شواهدی از پیامدهای منفی تعارض نقش و ابهام نقش را برای حسابرس و سازمان فراهم نموده‌اند و این دیدگاه را مطرح کرده‌اند که عدم شفافیت در وظایف، اختیارات و مسئولیت‌های حسابرسان داخلی می‌تواند بر قضاوت و عملکرد آنها تأثیر بگذارد. به عنوان مثال، احمد و تیلور^۸ (۲۰۰۹) تعارض نقش و ابهام نقش را به عنوان عوامل کاهنده تعهد استقلال^۹ حسابرسان داخلی برشمردند. آنها تعهد استقلال را به عنوان میزانی که حسابرسان استقلال حسابرس را به عنوان ویژگی کلیدی حرفه در نظر می‌گیرند، تعریف کردند و معتقدند که در مواجهه با تعارض نقش و ابهام نقش، حسابرسان داخلی به عینیت و مرتبط بودن شواهد

جمع‌آوری شده اعتماد کمی خواهند داشت. بنابراین تعارض نقش و ابهام نقش، توانایی آنها را برای اعمال استقلال حرفه‌ای کاهش می‌دهد. کادوس^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۹) نیز دریافتند که ابهام پیرامون یک موضوع حسابرسی، تمایل حسابرسان به سکوت^{۱۱} را افزایش می‌دهد.

پدیده سکوت، به عنوان یک واژه نوظهور در ادبیات حسابرسی، که بر خلاف فلسفه وجودی حسابرسی داخلی و وظایف حسابرسان داخلی است، امروزه به عنوان پدیده‌ای شایع در حسابرسی داخلی مشاهده می‌شود. گزارش منتشر شده توسط انجمن حسابرسان داخلی در سال ۲۰۱۸ در بررسی علل فروپاشی شرکت بریتانیایی کارلیون^{۱۲} به سکوت حسابرسان داخلی و عدم وجود حسابرسی داخلی چابک و سریع‌العمل که بتواند ریسک‌ها را بررسی و سریعاً نگرانی‌ها را به مدیران سطوح بالاتر انعکاس دهد، اشاره کرد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۸). این پدیده که از سال‌ها قبل در ادبیات مدیریت مطرح شده، در سطح فردی به عنوان سکوت کارمند^{۱۳} و در سطح سازمانی به عنوان سکوت سازمانی^{۱۴} شناخته می‌شود. مطابق با داین^{۱۵} و همکاران (۲۰۰۳) سکوت کارمند به عنوان ممانعت عمدی از بیان عقاید و نگرانی‌ها در مورد مشکلات سازمانی تعریف می‌شود. سکوت سازمانی نیز به عنوان پدیده‌ای جمعی در نظر گرفته می‌شود که در آن کارکنان از ارائه نظرات و نگرانی‌های خود در مورد مشکلات سازمان امتناع می‌ورزند (موریسون و میلیکن^{۱۶}، ۲۰۰۰). مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۷)، حسابرسان داخلی باید همه حقایق با اهمیتی را که عدم افشای آنها ممکن است منجر به تحریف گزارش فعالیت تحت بررسی می‌گردد را افشا کنند. از این رو، از آنجا که در حسابرسی اطلاعات و شواهد زیادی توسط حسابرسان سطوح پایین مؤسسه گردآوری می‌شود، جریان رو به بالای اطلاعات^{۱۷} حائز اهمیت بسیاری است و عدم گزارش آنها می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی گردد (نلسون^{۱۸} و همکاران، ۲۰۱۶؛ نلسون و پروئل^{۱۹}، ۲۰۱۸؛ کلور-پروئل^{۲۰} و همکاران، ۲۰۲۲). در ادبیات حسابرسی عدم تمایل حسابرسان به مطرح کردن موضوعات بالقوه حسابرسی با سرپرست (کلور-پروئل و همکاران، ۲۰۲۲) به عنوان سکوت حسابرسان تعریف می‌شود.

در ایران در راستای تقویت بیش از پیش نظام راهبری شرکتی، حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار، دستورالعمل کنترل‌های داخلی در سال ۱۳۹۱ به تصویب هیأت مدیره سازمان بورس رسید. مطابق مفاد ماده ۱۰ دستورالعمل مزبور، استقرار واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های بورسی و فرا بورسی الزامی شد. همچنین، انجمن حسابرسان داخلی ایران در سال ۱۳۹۱ تأسیس گردید. انجمن حسابرسان داخلی ایران،

استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی تدوین و منتشر شده توسط انجمن حسابرسان داخلی را به‌عنوان مرجع برگزید. از این رو با توجه به اینکه مدت زمان زیادی از الزامات قانونی مرتبط با حسابداری داخلی در ایران نمی‌گذرد، این انتظار که ابهام نقش و تعارض نقش در حسابرسان داخلی ایرانی به مراتب بیشتر از کشورهای پیشرو در حسابداری داخلی باشد دور از ذهن نبوده و با توجه به اینکه پژوهش‌های پیشین عموماً به بررسی تعارض نقش و ابهام نقش در کشورهای پیشرفته پرداخته‌اند، این پژوهش به بررسی پیامدهای تعارض نقش و ابهام نقش در حسابرسان داخلی ایرانی می‌پردازد. از این رو، این سؤال مطرح می‌شود که: "آیا می‌توان مطابق با مفروضات تئوری نقش از تعارض نقش و ابهام نقش به عنوان عاملی مؤثر در ایجاد پدیده سکوت حسابرسان داخلی نام برد؟" بر این اساس، هدف این پژوهش بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی است. افزون بر این، نظر به اینکه مطابق با پژوهش‌های پیشین (احمد و تیلور، ۲۰۰۹؛ کلور-پروئل و همکاران، ۲۰۲۲) سازه‌های تعارض نقش و ابهام نقش دارای تأثیر منفی بر تعهد استقلال حسابرسان داخلی بوده و کاهش تعهد حسابرسان به ارزش‌های حرفه به عنوان عاملی در جهت ایجاد سکوت در حسابرسان معرفی می‌شود، سؤال دیگر پژوهش بدین گونه مطرح می‌گردد: "آیا تعهد استقلال در رابطه میان سازه‌های تعارض نقش و ابهام نقش با سکوت حسابرسان داخلی نقش متغیر میانجی را ایفا می‌کند؟" از این رو، هدف پژوهش حاضر در نظر گرفتن نقش متغیر میانجی تعهد استقلال در رابطه تعارض نقش و ابهام نقش با سکوت حسابرسان داخلی است.

پرداختن به این پژوهش دارای کاربردهایی برای مدیران حسابداری داخلی، مدیران شرکت‌ها و قانونگذاران است و منجر به گسترش دانش در حوزه پیامدهای تعارض نقش و ابهام نقش می‌شود. از سوی دیگر این پژوهش منجر به گسترش دانش در حوزه سکوت حسابرسان داخلی می‌شود و به مطالعه پدیده‌ای در حسابداری داخلی می‌پردازد که با مأموریت حسابداری داخلی در تضاد است. وظیفه حسابرسان داخلی ارائه خدمات مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی است. به ویژه در خدمات مشاوره‌ای، ارائه رهنمود، توصیه، مشورت و آموزش از جمله این خدمات است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). بنابراین می‌توان ادعا کرد که نتیجه حسابداری داخلی بیان‌آمده‌ها، اطلاعات و نظرات برای بهبود امور شرکت است. از این رو سکوت زنگ خطر و تهدیدی جدی برای حرفه حسابداری داخلی تلقی می‌شود.

در این پژوهش نخست به مبانی نظری و پیشینه پژوهش و ارائه فرضیه‌ها پرداخته می‌شود. سپس، مدل مفهومی پژوهش ارائه می‌شود. در ادامه روش‌شناسی پژوهش و یافته‌ها ارائه می‌گردد،

در نهایت بحث و نتیجه‌گیری پژوهش بیان می‌شود.

۲. مبانی نظری، پیشینه پژوهش و بیان فرضیه‌ها

۲.۱. آوا و سکوت

موریسون و میلیکن (۲۰۰۰) با انتشار مقاله‌ای به مشکل شایعی که در بسیاری از سازمان‌ها وجود دارد، اشاره کردند و این موضوع را مطرح کردند که در سازمان‌ها بیشتر کارمندان حقیقت در مورد موضوعات و مشکلات خاص سازمان را می‌دانند اما تردید دارند که در مورد آنها با سرپرستان خود صحبت کنند. آنها برای نخستین بار به مفهوم سکوت سازمانی اشاره کردند و بر اهمیت آوا^{۲۱} و جریان رو به بالای اطلاعات برای سلامت سازمانی و اهمیت نقطه نظرات چندگانه و متفاوت برای تصمیم‌گیری سازمانی اثربخش اشاره کردند.

یک سال بعد، پیندر و هارلوس^{۲۲} (۲۰۰۱) با انتشار مقاله‌ای با اشاره به اینکه مفهوم سکوت سازمانی قادر به تبیین اینکه چرا یک شخص سکوت را انتخاب می‌کند نیست، بر سکوت در سطح فردی تمرکز کردند و با تشریح انواع انگیزه‌های فرد برای بی‌میلی به صحبت کردن در مورد مشکلات سازمانی، مفهوم سکوت کارمند را معرفی نمودند. آنها با اشاره به اینکه در بسیاری از مواقع کارمند به دلیل ترس از وجود عواقب منفی برای آوا، سکوت می‌کند و در بسیاری از مواقع نیز وی معتقد است که صحبت کردن تغییری در شرایط ایجاد نمی‌کند، به دو انگیزه اصلی سکوت کارمند اشاره کردند و بر این اساس مفاهیم سکوت تدافعی (خاموش)^{۲۳} و سکوت مطیع (بی‌فایده)^{۲۴} را معرفی کردند.

داین و همکاران (۲۰۰۳) نیز با هدف گسترش مفهوم سکوت کارمند، به انگیزه کارمند برای خودداری از بیان ایده‌ها، اطلاعات و نظرات مرتبط با شغل با هدف نفع رساندن به سایر افراد یا سازمان بر مبنای انگیزه‌های نوع دوستی یا همکاری اشاره کردند و مفهوم سکوت دارای نفع اجتماعی^{۲۵} را معرفی کردند.

کنول و ون دیک^{۲۶} (۲۰۱۳) نیز به انگیزه خودداری از بیان ایده‌ها، اطلاعات و نظرات مرتبط با شغل با هدف دستیابی به مزیت برای خود و در عین حال پذیرش آسیب به دیگران اشاره کردند و سکوت فرصت‌طلبانه^{۲۷} را معرفی نمودند. آنها سکوت را به عنوان یک پدیده چهار بعدی شامل ابعاد سکوت تدافعی (خاموش)، سکوت مطیع (بی‌فایده)، سکوت دارای نفع اجتماعی و سکوت فرصت‌طلبانه در نظر گرفتند. بر این اساس، در این پژوهش از حسابرس داخلی به عنوان واحد

تجزیه و تحلیل و از طبقه‌بندی ارائه شده توسط کنول و ون‌دیک (۲۰۱۳) برای سنجش سکوت حسابرس داخلی استفاده می‌شود. پرداختن به سکوت در سطح فردی از این جهت حائز اهمیت است که سکوت در سطح فردی می‌تواند به سکوت سازمانی منجر شود (برینسفیلد^{۲۸}، ۲۰۱۳).

بررسی پیشینه پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری و حسابرسی بیانگر این است که اخیراً با بهره‌گیری از ادبیات سکوت در حوزه مدیریت، پژوهش‌هایی در زمینه سکوت و آوای حسابداران و حسابرسان صورت گرفته است که در ادامه به آنها پرداخته می‌شود:

نلسون و همکاران (۲۰۱۶) به شواهدی دست یافتند که بیانگر این است که تمایل اعضای تیم حسابرسی برای انعکاس موضوعات حسابرسی به حسابرسان سطوح بالاتر سازمانی تحت تأثیر موضوعی که باید با مقامات مافوق مطرح گردد و ادراک از چگونگی واکنش مقامات مافوق به موضوع مطرح شده قرار دارد. آنها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان تمایل بیشتری برای انعکاس نگرانی‌هایی دارند که با نگرانی‌های مقام مافوق انطباق دارد. افزون بر این وقتی حسابرسان، رهبر خود را تیم‌گرا^{۲۹} (به معنی تأکید بر موفقیت تیم حسابرسی در مقابل پیشبرد اهداف شخصی) در نظر می‌گیرند تمایل بیشتری برای در میان گذاشتن موضوع حسابرسی با وی دارند.

گریفیت^{۳۰} و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی چگونگی تأثیر پذیرفتن حسابرسان از همپیشگان خود در تصمیم به آوا پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان کم تجربه در تصمیم به سکوت و آوا معمولاً از مشورت همپیشگان استفاده می‌کنند و استفاده از این مشورت هم می‌تواند منجر به افزایش انعکاس اطلاعات به سرپرست و هم باعث کاهش آن گردد. آنها به این نتیجه رسیدند که هنگامی که مشورت همپیشگان، حسابرس را به سکوت ترغیب می‌کند انتظار حسابرس از بازخورد با کیفیت بالای سرپرست و به عبارتی واکنش مناسب وی منجر به کاهش اثر مشورت همپیشگان می‌گردد.

کلور-پروئل و همکاران (۲۰۲۲) معتقدند که حسابرسان در هنگام مواجهه با فرصت آوا^{۳۱} از یکی از دو فرآیند تفکر هویت حرفه‌ای^{۳۲} و سیاسی^{۳۳} برای اتخاذ تصمیم سکوت یا آوا استفاده می‌کنند. به اعتقاد آنها زمانی که تمرکز حسابرس بر یادگیری، دقت، اخلاقیات و صلاحیت و به عبارت دیگر ارزش‌ها و هنجارهای مشترک حسابرس با حرفه حسابداری است، وی از فرآیند تفکر هویت حرفه‌ای استفاده می‌کند. در این حالت وی نسبتاً سریع تصمیم به آوا می‌گیرد. در مقابل هنگامی که حسابرس از تفکر سیاسی استفاده می‌کند، مسئولیت‌های خود در مقابل تمایل به حفظ یا ایجاد شهرت را در یک چارچوب منفعت-هزینه مورد تحلیل قرار می‌دهد و بر این اساس تصمیم

به سکوت یا آوا می‌گیرد.

پروئل و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی دریافتند که به ویژه در فرهنگ‌های تیمی کمتر مستقل^{۳۴} حسابرسان ارتباط قاطعانه رو به بالا^{۳۵} را پرریسک در نظر می‌گیرند و ترجیح می‌دهند که به صورت منفعلانه^{۳۶} ارتباط برقرار کنند. از سوی دیگر به ویژه در فرهنگ‌های تیمی کمتر مستقل مقامات ارشد در تیم حسابرسی به هنگام استفاده زیردستان از ارتباط قاطعانه رویه‌های پیگیرانه‌تری را در نظر گرفته و امتیاز بالاتری برای حسابرسان سطوح پایین تر در نظر می‌گیرند.

در ایران، موسوی کاشی و محسنی کبیر (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که میانگین سکوت سازمانی در جامعه حسابداران رسمی بیشتر از سازمان حسابرسی است. افزون بر این، سکوت تدافعی تأثیر معناداری در کاهش عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان در هر دو بخش خصوصی و دولتی دارد. تأثیر سکوت نوع دوستی بر افزایش عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان معنادار، و اثر سکوت مطیع بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان، معنادار نمی‌باشد. افزون بر این، بین ویژگی‌های فردی-سازمانی و عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

بابایی خلیلی و همکاران (۱۴۰۰) به این نتیجه رسیدند که خودکارآمدی^{۳۷}، میزان امید، تاب‌آوری، حمایت ادراک شده سرپرست و استقلال حسابرس داخلی به عنوان معیارهای کاهنده سکوت سازمانی شرکت‌ها بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نتیجه اگر نظارت‌های حمایتی نسبت به رفتار حسابرسان داخلی افزایش یابد، می‌توان انتظار داشت سطح جسارت رفتاری حسابرسان در افشای واقع‌گرایانه‌تر عملکرد مالی شرکت‌های محل فعالیت خود افزایش یابد.

ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی مدل علل تقویت‌کننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی را ارائه کردند. در این پژوهش با مشارکت ۱۶ نفر از متخصصان پژوهش و با استفاده از تحلیل‌های فراترکیب و دلفی اقدام به شناسایی شاخص‌های تقویت‌کننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی گردید. در این پژوهش تلاش شد تا طیفی از تأثیرگذارترین شاخص‌های ایجادکننده سکوت حسابرسان داخلی تا کم اثرترین مورد بررسی قرار گیرد. در نهایت 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 ایجاد کننده سکوت حسابرسان داخلی تعیین شدند. ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر سازه تعهد حرفه‌ای بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن نقش متغیر تعدیلی جو سکوت ادراک شده پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن بود که تعهد حرفه‌ای تأثیر منفی و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارد و جو سکوت ادراک شده، تأثیر تعهد حرفه‌ای بر سکوت حسابرسان داخلی را تعدیل می‌کند.

منتی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی واکنش‌های حسابرسان داخلی به خطرهای تقلب پرداختند. آنها دریافتند که از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی در حوزه تقلب و واکنش به خطرهای تقلب، فاقد صلاحیت‌های حرفه‌ای لازم و کافی بوده، با فنون پیشگیری از تقلب و کشف تقلب آشنایی لازم را ندارند، خطرهای تقلب در شرکت‌ها را ارزیابی نکرده و از ابزارهای نوین برای واکنش به خطرهای تقلب استفاده نمی‌کنند.

بررسی پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده در مورد سکوت بیانگر جدید بودن این حوزه پژوهشی به ویژه در حسابرسی داخلی است و پژوهش‌های انگشت‌شماری در این حوزه انجام شده است. نظر به نوپا بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران و تعارض نقش و ابهام نقشی که حسابرسان داخلی با آن روبرو هستند، این پژوهش به بررسی تأثیر این سازه‌ها بر سکوت حسابرسان داخلی می‌پردازد. همچنین نقش سازه تعهد استقلال به عنوان عاملی کلیدی در تضمین کیفیت حسابرسی داخلی به عنوان یک متغیر میانجی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲.۲. تعهد استقلال

واژه تعهد استقلال نخستین بار توسط گندرون^{۳۸} و همکاران (۲۰۰۶) معرفی شد. آنها تعهد استقلال را به عنوان میزانی که حسابرسان استقلال حسابرس را به عنوان ویژگی کلیدی حرفه در نظر می‌گیرند و معتقدند که باید استانداردهای حرفه‌ای مربوط به استقلال الزام آور باشند و در حرفه اجرا شوند، تعریف کردند. به عبارت دیگر، تعهد استقلال به اعتقاد حسابرسان به اجرای استانداردهای استقلال مربوط می‌شود و عناصر رفتاری و نگرشی را شامل می‌شود (یزدی و همکاران، ۱۴۰۱). استقلال حسابرسان داخلی عامل مهمی در اثربخشی و مؤثر بودن و در نتیجه افزایش قدرت فعالیت‌های آنها به شمار می‌رود. مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی باید مستقل باشند و وظایف خود را با عینیت انجام دهند. حسابرسان

داخلی زمانی مستقل تلقی می‌شوند که بتوانند مسئولیت‌های شغلی خود را بدون هیچ گونه سوگیری انجام دهند. بدین منظور لازم است که رئیس دایره حسابرسی داخلی دسترسی مستقیم و بدون محدودیتی به مدیر ارشد و هیأت مدیره داشته باشد و به صورت دوره‌ای به آنها گزارش دهد. عینیت مستلزم آن است که حسابرسان داخلی در قضاوت خود در مورد موضوعات حسابرسی تحت تأثیر دیگران به ویژه مدیریت قرار نگیرند. حسابرسان داخلی باید آزاد باشند تا موضوعات حسابرسی را همان گونه که هستند گزارش کنند و فعالیت‌های گزارشگری آنها نباید تحت تأثیر دیگران قرار گیرد (استاندارد ۱۱۰۰، انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷).

با توجه به اینکه جریان رو به بالای اطلاعات در حسابرسی بسیار مهم است و یکی از عوامل مؤثر بر اثربخشی، کارایی و کیفیت حسابرسی است (پروئل و همکاران، ۲۰۲۲)، انتظار می‌رود حسابرسان داخلی با تعهد استقلال بالا تمایل کمتری به سکوت داشته باشند. ابراهیمی و همکاران (۲۰۲۲) به این نتیجه رسیدند که رابطه مثبتی بین استقلال و آوای حسابرسان داخلی وجود دارد. یزدی و همکاران (۱۴۰۱) نیز دریافتند که بین تعهد حسابرسان به اجرای استقلال به عنوان یکی از مؤلفه‌های حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرسان مستقل رابطه معناداری وجود دارد. ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) نیز این دیدگاه را مطرح کردند که فشار از سوی مدیریت و ایجاد خلل در استقلال حسابرسان داخلی منجر به افزایش سکوت حسابرسان داخلی می‌گردد. آلین^{۳۹} (۲۰۱۲) استدلال می‌کند که افزایش تعهد حسابرس به استقلال منجر به گزارشگری منصفانه و صادقانه می‌شود. از این رو انتظار بر این است که تعهد استقلال تأثیر منفی و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی داشته باشد. بر این اساس فرضیه اول به صورت زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه اول: تعهد استقلال تأثیر منفی و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارد.

۲.۳. تعارض نقش و ابهام نقش

مطابق با تعریف ارائه شده توسط مولیاوان^{۴۰} و همکاران (۲۰۰۹) نقش مجموعه‌ای از انتظارات در مورد رفتار فردی است که دارای موقعیت خاصی در سازمان است. پژوهش‌های پیشین شواهدی از وجود تعارض نقش و ابهام نقش در حرفه حسابرسی داخلی فراهم کرده‌اند. به عقیده مولیاوان و همکاران (۲۰۰۹: ۱۲۲) تعارض نقش از "ناسازگاری بین مجموعه رفتارهای مورد انتظار درک شده توسط فرد و رفتارهایی که توسط تفویض‌کنندگان نقش درک می‌شود" ناشی می‌شود. در حسابرسی داخلی، انتظارات می‌تواند توسط هیأت مدیره، سرپرستان، مؤسسات حرفه‌ای یا هم‌تایان

حرفه‌ای که بر عملکرد حسابرس داخلی اتکا می‌کنند، شکل بگیرد (احمد و تیلور، ۲۰۰۹). امیرالدین^{۴۱} (۲۰۱۹) استدلال می‌کند که تعارض نقش زمانی رخ می‌دهد که یک حسابرس داخلی به عنوان یک کارمند یا عضو سازمان باید از هنجارها و مقررات سازمان پیروی و به آنها پایبند باشد و از طرف دیگر به عنوان عضوی از حرفه حسابرسی داخلی باید از آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای عملکرد حرفه‌ای تبعیت کند (امیرالدین، ۲۰۱۹). علاوه بر این، ماهیت متفاوت خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مشاوره‌ای حسابرسان داخلی می‌تواند به تعارض نقش منجر شود. خدمات اطمینان‌دهی از حسابرس می‌خواهد که شواهد حسابرسی را به طور عینی برای ارائه نظر یا نتیجه‌گیری مورد ارزیابی قرار دهد. در مقابل، خدمات مشاوره ماهیت مشورت‌دهی دارند. در خدمات اطمینان‌بخشی، قضاوت حسابرس نباید تحت تأثیر مدیریت قرار گیرد، اما خدمات مشاوره‌ای مستلزم همکاری با مدیریت است (احمد و تیلور، ۲۰۰۹).

ابهام نقش زمانی رخ می‌دهد که یک نقش دارای اهداف کاری مبهم یا رویه‌های کاری نامشخص و یا انتظارات گیج‌کننده باشد و یا اینکه شخص بازخوردی دریافت نکند. همچنین زمانی اتفاق می‌افتد که کارمند اطلاعات ناکافی برای انجام نقش خود داشته باشد (لارسون، ۲۰۰۴). در سال‌های اخیر، گسترش نقش حسابرسان داخلی در شرکت‌ها، استفاده شرکت‌ها از فناوری‌های پیشرفته و تغییرات فراوان در قوانین و مقررات حرفه‌ای و شرکتی منجر به افزایش ابهام در نقش حسابرسان داخلی شده است (فضلی آققله و همکاران، ۲۰۱۴).

بر اساس تئوری نقش این فرضیه مطرح می‌شود که تعارض نقش و ابهام نقش دارای تأثیر منفی بر عملکرد هستند. پژوهش‌های پیشین نیز شواهدی از این تأثیر ارائه کرده‌اند. به عنوان مثال، مولیاوان و همکاران (۲۰۰۹) نشان دادند که تعارض نقش دارای تأثیر مثبت و معناداری بر قصد خروج حسابرسان سیستم‌های اطلاعاتی از شرکت است و تأثیر منفی و معناداری بر تعهد سازمانی دارد. امیرالدین (۲۰۱۹) نیز به این نتیجه رسید که ابهام نقش تأثیر قابل توجهی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از طریق استرس شغلی دارد. همچنین ابهام نقش تأثیر مثبت و معناداری بر استرس شغلی دارد. احمد و تیلور (۲۰۰۹) نیز به این نتیجه رسیدند که تعارض نقش و ابهام نقش با تعهد استقلال حسابرسان داخلی رابطه منفی دارند. کادوس و همکاران (۲۰۱۹) نیز دریافتند که ابهام پیرامون یک موضوع حسابرسی، تمایل حسابرسان به سکوت را افزایش می‌دهد. در ایران، وحدانی و زحمتکش (۱۳۹۸) دریافتند که ابهام نقش، تأثیر مثبت و معناداری بر فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی دارد و ابهام نقش در رابطه بین سبک مدیریت تعارض

همکاری با فرسودگی شغلی، نقش میانجی را ایفا می‌کند. غلامی فتیحه و همکاران (۱۴۰۱) به این نتیجه رسیدند که ابهام نقش دارای رابطه مثبت با استرس شغلی حسابرس و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی است. بر این اساس انتظار بر این است که تعارض نقش و ابهام نقش دارای تأثیر منفی و معنادار بر تعهد استقلال حسابرسان داخلی و دارای تأثیر مثبت و معنادار بر سکوت حسابرسان داخلی باشند. از این رو فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش به صورت زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه دوم: تعارض نقش تأثیر منفی و معناداری بر تعهد استقلال حسابرسان داخلی دارد.

فرضیه سوم: ابهام نقش تأثیر منفی و معناداری بر تعهد استقلال حسابرسان داخلی دارد.

فرضیه چهارم: تعارض نقش تأثیر مثبت و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارد.

فرضیه پنجم: ابهام نقش تأثیر مثبت و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارد.

در این پژوهش به منظور گسترش ادبیات تعارض نقش و ابهام نقش و سکوت حسابرسان داخلی، تعهد استقلال به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته می‌شود. عموماً گنجاندن متغیرهای میانجی در مدل پژوهش منجر به افزایش جامعیت و واقعی‌تر شدن مدل می‌گردد و پژوهشگران را قادر خواهد ساخت تا مسائل واقعی را حل کرده و راه‌حل‌های کامل‌تر و رضایت‌بخش‌تری ارائه نمایند (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶). از این رو، انتظار بر این است که تعارض نقش و ابهام نقش از طریق تأثیر بر تعهد استقلال دارای تأثیر معناداری بر سکوت حسابرس داخلی باشند. از این رو فرضیه‌های ششم و هفتم پژوهش به صورت زیر ارائه می‌گردد:

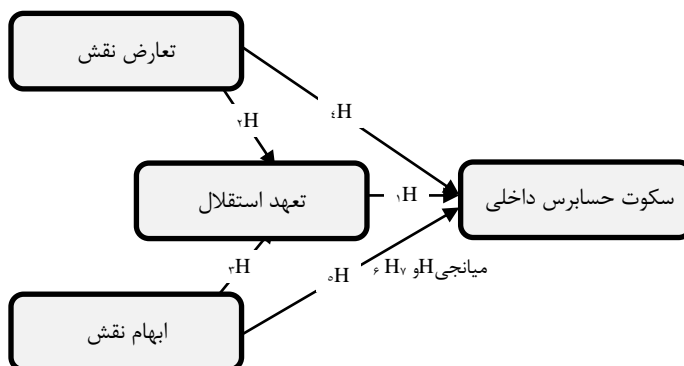
فرضیه ششم: تعارض نقش از طریق تأثیر بر تعهد استقلال دارای تأثیر معناداری بر سکوت

حسابرس داخلی است.

فرضیه هفتم: ابهام نقش از طریق تأثیر بر تعهد استقلال دارای تأثیر معناداری بر سکوت

حسابرس داخلی است.

بر اساس مبانی نظری، پیشینه‌ها و فرضیه‌های پژوهش، مدل مفهومی پژوهش مطابق با شکل ۱ ارائه می‌گردد. مطابق با این مدل سازه‌های تعارض نقش و ابهام نقش، متغیر مستقل، سازه تعهد استقلال، متغیر میانجی و سازه سکوت حسابرس داخلی متغیر وابسته می‌باشند. همچنین سازه‌های سکوت تدافعی (خاموش)، سکوت مطیع (بی‌فایده)، سکوت دارای نفع اجتماعی و سکوت فرصت طلبانه ابعاد سکوت حسابرس داخلی را تشکیل می‌دهند.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

۳. روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن نقش متغیر میانجی تعهد استقلال است. این پژوهش کاربردی و روش مورد استفاده آن توصیفی-همبستگی است. قلمرو زمانی این پژوهش سال ۱۴۰۰ بوده است و ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه است. در این پژوهش، در بخش سؤال‌های عمومی پرسشنامه پرسش‌هایی در مورد جنسیت، سمت سازمانی، میزان تجربه حسابرسی، و سن پاسخ‌دهندگان مطرح شد و در بخش سؤال‌های تخصصی پرسشنامه، به منظور سنجش سازه سکوت حسابرس داخلی، از پرسشنامه سکوت کارمند کنول و ون‌دیک (۲۰۱۳) که سکوت را یک پدیده چهاربعدی شامل ابعاد سکوت تدافعی (خاموش)، سکوت مطیع (بی‌فایده)، سکوت دارای نفع اجتماعی و سکوت فرصت طلبانه در نظر می‌گیرد، استفاده شد. در این پرسشنامه برای سنجش هریک از این ابعاد از سه گویه استفاده شد و به منظور کسب روایی محتوایی و ایجاد قابلیت در این پرسشنامه برای سنجش سکوت حسابرسان داخلی به جای کارمندان، مطابق با نظر متخصصان و صاحب‌نظران تعدیلاتی در آنها صورت گرفت. افزون بر این به منظور سنجش سازه تعهد استقلال، از پرسشنامه ۴ گویه‌ای تعهد استقلال تووان منصور^{۴۲} و همکاران (۲۰۲۰) و به منظور سنجش سازه‌های تعارض نقش و ابهام نقش، نیز از پرسشنامه احمد و تیلور (۲۰۰۹) استفاده شد که به ترتیب دارای ۲۱ گویه و ۸ گویه هستند. در پرسشنامه‌های استفاده شده در این پژوهش از پاسخ‌دهندگان خواسته شد که میزان موافقت خود را با هر گویه بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از ۱= بسیار کم تا ۵= بسیار زیاد)

بیان نمایند.

جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌ها و یا حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی که دارای تجربه کار در حرفه حسابرسی داخلی یا ارائه خدمات برون‌سپاری حسابرسی داخلی بودند تشکیل می‌دهند. به طور کلی بیش از ۶۰۰ پرسشنامه برخط برای حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل دارای تجربه کاری در زمینه حسابرسی داخلی ارسال شد که ۲۲۱ پرسشنامه دریافت گردید و ۲۱۲ نسخه از آنها قابلیت تجزیه و تحلیل داشت. در این پژوهش به منظور تعیین حداقل حجم نمونه از دستورالعمل تقریبی ارائه شده توسط هیر^{۴۳} و همکاران (۲۰۲۲) در تجزیه و تحلیل مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی استفاده شد. مطابق با این دستورالعمل حجم نمونه ۱۰ برابر بیشترین تعداد مسیرهای ساختاری وارد شده به سازه درون‌زا در مدل ساختاری است (هیر و همکاران، ۲۰۲۲). همچنین مطابق با روش کوک و هادایا^{۴۴} (۲۰۱۸) که به عنوان روش قابل کاربرد برای تعیین حداقل حجم نمونه توسط هیر و همکاران (۲۰۲۲) معرفی شده است، مطابق با فرمول زیر، در سطح معناداری ۵٪ و با در نظر گرفتن توان آماری ۸۰ درصد و حداقل ضریب مسیر معنادار ۰/۲، حداقل حجم نمونه معادل ۱۵۵ به دست می‌آید.

$$n_{min} > \left(\frac{486/2}{2/0} \right)^2$$

در این پژوهش، به منظور آماده‌سازی داده‌ها از نرم‌افزار Excel نسخه ۲۰۱۹ استفاده شد. افزون بر این، آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی و بهره‌گیری از نرم‌افزار SmartPLS نسخه ۳ صورت گرفت.

۴. یافته‌های پژوهش

۴.۱. آمار توصیفی

جدول ۱ آمار توصیفی سازه‌های پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی را نشان می‌دهد. مطابق با جدول آمار توصیفی، قدر مطلق مقادیر کشیدگی و چولگی سازه‌ها کمتر از ۲ هستند. به طور کلی مقادیر کشیدگی و چولگی بین ۱- و ۱+ مطلوب، مقادیر بین ۲- و ۲+ قابل قبول و مقادیر فراتر از ۲- و ۲+ نشان دهنده غیرنرمال بودن توزیع در نظر گرفته می‌شود (هیر و همکاران، ۲۰۲۲). بررسی میانگین سازه‌های پژوهش بیانگر این است که سازه‌های تعهد استقلال و

سکوت فرصت‌طلبانه به ترتیب دارای بیشترین و کمترین مقادیر میانگین هستند.

جدول ۱. آمار توصیفی سازه‌های پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	کشیدگی	چولگی
سکوت حسابرس داخلی	۲/۶۰۹	۰/۸۹۷	-۰/۹۷۶	-۰/۳۲۵
سکوت مطیع (بی‌فایده)	۲/۷۸۰	۱/۰۳۰	-۱/۰۴۵	-۰/۲۹۱
سکوت تدافعی (خاموش)	۲/۷۱۷	۱/۰۱۷	-۱/۱۵۶	-۰/۲۶۱
سکوت دارای نفع اجتماعی	۲/۶۵۴	۱/۰۱۰	-۰/۹۶۱	-۰/۱۳۱
سکوت فرصت‌طلبانه	۲/۲۸۶	۰/۸۵۲	-۰/۵۵۰	۰/۲۰۵
تعهد استقلال	۴/۲۳۵	۰/۶۷۹	۰/۸۶۰	-۰/۷۹۰
تعارض نقش	۳/۴۹۹	۰/۷۰۲	۰/۴۸۴	-۰/۶۱۳
ابهام نقش	۳/۸۳۳	۰/۴۷۶	۱/۱۲۰	-۰/۴۶۹

جدول ۲ نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل سؤال‌های عمومی پرسشنامه را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود ۸۱ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و ۱۹ درصد زن هستند. همچنین به ترتیب ۶۱ درصد، ۲۶ درصد و ۱۳ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای سمت سازمانی کارشناس حسابرسی داخلی، سرپرست (رئیس) حسابرسی داخلی و مدیر حسابرسی داخلی هستند.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی

درصد	فراوانی	شرح
		جنسیت
٪۱۹	۴۰	زن
٪۸۱	۱۷۲	مرد
٪۱۰۰	۲۱۲	جمع
		سن
٪۱۳	۲۸	کمتر از ۳۰ سال
٪۴۲	۹۰	۳۰ تا ۴۰ سال
٪۳۱	۶۶	۴۱ تا ۵۰ سال

بیشتر از ۵۰ سال	۲۸	٪۱۳
جمع	۲۱۲	٪۱۰۰
تجربه حرفه‌ای		
کمتر از ۱۰ سال	۲۸	٪۲۸
۱۰ تا ۲۰ سال	۸۸	٪۴۲
بیشتر از ۲۰ سال	۶۵	٪۳۱
جمع	۲۱۲	٪۱۰۰
ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی داخلی		
حسابرسان داخلی در استخدام شرکت	۱۵۷	٪۷۴
حسابرسان مستقل ارائه‌کننده خدمات برون‌سپاری حسابرسی داخلی	۵۵	٪۲۶
جمع	۲۱۲	٪۱۰۰
سمت سازمانی		
کارشناس حسابرسی داخلی	۱۳۰	٪۶۱
سرپرست (رئیس) حسابرسی داخلی	۵۵	٪۲۶
مدیر حسابرسی داخلی	۲۷	٪۱۳
جمع	۲۱۲	٪۱۰۰
تحصیلات		
کارشناسی	۴۲	٪۲۰
کارشناسی ارشد	۱۲۹	٪۶۱
دکتری	۴۱	٪۱۹
جمع	۲۱۲	٪۱۰۰

۴.۲. ارزیابی مدل با استفاده از روش معادلات ساختاری مبتنی بر کمترین مربعات جزئی

به طور کلی ارزیابی مدل معادلات ساختاری مبتنی بر کمترین مربعات جزئی یک فرآیند دو مرحله‌ای است که به ترتیب شامل ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری است. ارزیابی مدل اندازه‌گیری مستلزم بررسی روایی و پایایی روابط بین متغیرهای پنهان (سازه‌ها) و متغیرهای قابل مشاهده مرتبط است. ارزیابی مدل ساختاری بر روابط بین سازه‌ها متمرکز است (هیر و همکاران،

۲۰۲۲).

۴.۲.۱. ارزیابی مدل اندازه‌گیری

برای ارزیابی مدل اندازه‌گیری مرتبه اول، مطابق با جدول ۳، از معیارهای ارزیابی مدل اندازه‌گیری انعکاسی (معیارهای روایی همگرا و روایی تشخیصی) استفاده شد. بدین منظور، ابتدا بارهای بیرونی، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده مورد ارزیابی قرار گرفتند. برای اطمینان از روایی همگرا، مطابق با هیر و همکاران (۲۰۲۲)، مقادیر بارهای بیرونی هر شاخص در سازه مرتبط با آن باید بیش از ۰/۷ باشد، با این حال، بارهای بیرونی بین ۰/۴ و ۰/۷ نیز می‌تواند قابل قبول در نظر گرفته شود. مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ نیز باید بیش از ۰/۷ باشد، همچنین مقدار میانگین واریانس استخراج شده باید بیشتر از ۰/۵ باشد. با توجه به جدول ۳، همه گویه‌ها به جز گویه ۴ سازه تعارض نقش و گویه‌های ۱ تا ۵ سازه ابهام نقش دارای بارهای بیرونی بیشتر از ۰/۴ هستند. همچنین پایایی ترکیبی، آلفای کرونباخ و میانگین واریانس استخراج شده از مقادیر توصیه شده فراتر است. از این رو، مدل اندازه‌گیری برای سازه مرتبه اول شواهدی از روایی همگرا را نشان می‌دهد.

جدول ۳. روایی همگرا و پایایی مدل اندازه‌گیری مرتبه اول

سازه مرتبه اول	گویه‌ها	بارهای بیرونی	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس استخراج شده
سکوت تدافعی (خاموش)	گویه ۱	۰/۹۵۶	۰/۹۶۸	۰/۹۵۱	۰/۹۱۱
	گویه ۲	۰/۹۶۳			
	گویه ۳	۰/۹۴۴			
سکوت مطیع (بی‌فایده)	گویه ۱	۰/۹۷۴	۰/۹۸۴	۰/۹۷۵	۰/۹۵۲
	گویه ۲	۰/۹۸۲			
	گویه ۳	۰/۹۷۲			
سکوت دارای نفع اجتماعی	گویه ۱	۰/۹۶۹	۰/۹۸۱	۰/۹۷۲	۰/۹۴۶
	گویه ۲	۰/۹۷۲			
	گویه ۳	۰/۹۷۸			
سکوت فرصت طلبانه	گویه ۱	۰/۹۱۸	۰/۹۴۵	۰/۹۱۳	۰/۸۵۱

			۰/۹۴۴	گویه ۲	
			۰/۹۰۵	گویه ۳	
۰/۸۹۱	۰/۹۵۹	۰/۹۷۰	۰/۹۱۰	گویه ۱	تعهد استقلال
			۰/۹۵۵	گویه ۲	
			۰/۹۶۳	گویه ۳	
			۰/۹۴۹	گویه ۴	
۰/۵۴۱	۰/۸۵۸	۰/۸۹۱	۰/۵۸۰	گویه ۱	تعارض نقش
			۰/۶۵۰	گویه ۲	
			۰/۷۸۸	گویه ۳	
			۰/۷۴۵	گویه ۵	
			۰/۷۹۸	گویه ۶	
			۰/۷۶۶	گویه ۷	
			۰/۷۹۴	گویه ۸	
۰/۵۰۳	۰/۹۳۸	۰/۹۴۰	۰/۷۵۶	گویه ۶	ابهام نقش
			۰/۷۶۸	گویه ۷	
			۰/۸۲۸	گویه ۸	
			۰/۸۲۷	گویه ۹	
			۰/۵۷۶	گویه ۱۰	
			۰/۶۷۰	گویه ۱۱	
			۰/۴۹۸	گویه ۱۲	
			۰/۷۳۱	گویه ۱۳	
			۰/۸۱۸	گویه ۱۴	
			۰/۸۹۰	گویه ۱۵	
			۰/۷۲۴	گویه ۱۶	
			۰/۷۵۷	گویه ۱۷	
			۰/۶۸۰	گویه ۱۸	
			۰/۵۷۳	گویه ۱۹	
			۰/۵۲۹	گویه ۲۰	
			۰/۵۷۴	گویه ۲۱	

جدول ۴ نتایج معیار خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان را نشان می‌دهد. حد آستانه خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان به میزان ۰/۸۵ است (هیر و همکاران، ۲۰۲۲)، از این رو الزامات توصیه شده در خصوص روایی تشخیصی را برآورده کرده و این معیار برای تمام سازه‌های مورد مطالعه تأیید شده است.

جدول ۴. روایی تشخیصی مرتبه اول - خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان

متغیر	سکوت تدافعی (خاموش)	سکوت مطیع (بی‌فایده)	سکوت دارای نفع اجتماعی	سکوت فرصت‌طلبانه	تعهد استقلال	تعارض نقش	ابهام نقش
سکوت تدافعی (خاموش)							
سکوت مطیع (بی‌فایده)	۰/۸۳۶						
سکوت دارای نفع اجتماعی	۰/۸۲۸	۰/۸۰۱					
سکوت فرصت‌طلبانه	۰/۷۵۵	۰/۷۰۹	۰/۸۰۶				
تعهد استقلال	۰/۱۶۳	۰/۱۴۲	۰/۱۸۵	۰/۲۵۷			
تعارض نقش	۰/۷۶۰	۰/۷۰۷	۰/۶۴۹	۰/۵۶۸	۰/۱۹۸		
ابهام نقش	۰/۲۱۳	۰/۱۹۰	۰/۱۸۸	۰/۲۴۴	۰/۲۶۲	۰/۲۵۸	

در مرحله دوم، مدل اندازه‌گیری سازه مرتبه دوم سکوت حسابرسان داخلی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در پژوهش حاضر، رویکرد دو مرحله‌ای برای سازه مرتبه دوم استفاده شد. با توجه به اینکه مدل مورد مطالعه انعکاسی-انعکاسی می‌باشد، جداول ۵ و ۶ معیار مدل اندازه‌گیری مرتبه دوم را نیز برآورده می‌کنند. به عنوان مثال، بار بیرونی همه موارد بیش از ۰/۴ است، و مقدار میانگین واریانس استخراج شده برای همه سازه‌ها بیش از ۰/۵ است. علاوه بر این، مقادیر پایایی ترکیبی همه سازه‌ها بیشتر از ۰/۷ بوده که نشان دهنده این است که مدل اندازه‌گیری معیارهای روایی همگرا را برآورده می‌نماید.

جدول ۵. روایی همگرا و پایایی مدل اندازه‌گیری مرتبه دوم

سازه مرتبه اول	سازه مرتبه دوم	گویه‌ها	بارهای بیرونی	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس استخراج شده
	سکوت حسابرس داخلی	سکوت تدافعی (خاموش)	۰/۹۵۳	۰/۹۵۶	۰/۹۳۸	۰/۸۴۳
		سکوت مطیع (بی‌فایده)	۰/۹۲۷			
		سکوت دارای نفع اجتماعی	۰/۹۳۷			
		سکوت فرصت طلبانه	۰/۸۵۳			
تعهد استقلال		گویه ۱	۰/۹۱۰	۰/۹۷۰	۰/۹۵۹	۰/۸۹۱
		گویه ۲	۰/۹۵۵			
		گویه ۳	۰/۹۶۳			
		گویه ۴	۰/۹۴۸			
تعارض نقش		گویه ۱	۰/۵۸۱	۰/۸۹۱	۰/۸۵۸	۰/۵۴۱
		گویه ۲	۰/۶۵۱			
		گویه ۳	۰/۷۸۸			
		گویه ۵	۰/۷۴۵			
		گویه ۶	۰/۷۹۷			
		گویه ۷	۰/۷۶۵			
		گویه ۸	۰/۷۹۳			
ابهام نقش		گویه ۶	۰/۷۵۶	۰/۹۳۱	۰/۹۲۸	۰/۴۹۵
		گویه ۷	۰/۷۶۸			
		گویه ۸	۰/۸۲۸			
		گویه ۹	۰/۸۲۷			
		گویه ۱۰	۰/۵۷۶			
		گویه ۱۱	۰/۶۷۰			
		گویه ۱۲	۰/۴۹۸			
		گویه ۱۳	۰/۷۳۰			

سازه مرتبه اول	سازه مرتبه دوم	گویه‌ها	بارهای بیرونی	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس استخراج شده
		گویه ۱۴	۰/۸۱۸			
		گویه ۱۵	۰/۸۹۰			
		گویه ۱۶	۰/۷۲۴			
		گویه ۱۷	۰/۷۵۷			
		گویه ۱۸	۰/۶۸۰			
		گویه ۱۹	۰/۵۷۳			
		گویه ۲۰	۰/۵۲۹			
		گویه ۲۱	۰/۵۷۴			

جدول ۶ نشان می‌دهد که مقادیر خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان همه سازه‌ها در مرتبه دوم کمتر از ۰/۸۵ است. بنابراین، معیار روایی تشخیصی نیز برآورده می‌شود.

جدول ۶. روایی تشخیصی مرتبه دوم - خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان جهت

متغیر	سکوت حسابرس داخلی	تعهد استقلال	تعارض نقش	ابهام نقش
سکوت حسابرس داخلی				
تعهد استقلال	۰/۲۰۴			
تعارض نقش	۰/۷۴۰	۰/۱۹۸		
ابهام نقش	۰/۲۱۱	۰/۲۶۲	۰/۲۵۸	

۴.۲.۲. ارزیابی مدل ساختاری

اولین گام برای ارزیابی مدل ساختاری ارزیابی مشکلات احتمالی هم‌خطی است. هنگامی که ضریب تورم واریانس (VIF) کمتر از ۵ باشد (معیار محافظه کارانه‌تر کمتر از ۳ است)، هم‌خطی وجود نخواهد داشت (هیر و همکاران، ۲۰۲۲). مطابق با جدول ۷ مقادیر ضریب تورم واریانس کمتر از ۳ می‌باشد، از این رو سازه‌های برون‌زا دارای هم‌خطی نیستند.

دومین گام برای ارزیابی مدل ساختاری بررسی مقادیر ضرایب مسیر (β) و معناداری آن

می‌باشد که تخمین‌های روابط مدل ساختاری را نشان می‌دهد. از این رو، به منظور آزمون فرضیه‌ها از روش بوت استرپینگ ۵۰۰۰ نمونه برای به دست آوردن مقادیر t (بیشتر از $1/96$) و سطح معناداری ($p\text{-value} < 0/05$) استفاده شد.

جدول ۷ ضرایب مسیر (β)، آماره t و سطح معناداری ($p\text{-value}$) فرضیه‌ها را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با توجه به ضریب مسیر ($-0/301$) $\beta =$ مقدار آماره t ($t=6/223$) و سطح معناداری ($p\text{-value} < 0/05$) مربوط به تأثیر متغیر تعهد استقلال بر سکوت حسابرس داخلی، بیانگر این است که تعهد استقلال تأثیر منفی و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود.

ضریب مسیر ($\beta = -0/216$)، مقدار آماره t ($t=2/596$) و سطح معناداری ($p\text{-value} < 0/05$) مربوط به تأثیر متغیر تعارض نقش بر تعهد استقلال، بیانگر این است که تعارض نقش تأثیر منفی و معناداری بر تعهد استقلال دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود.

ضریب مسیر ($\beta = -0/334$)، مقدار آماره t ($t=5/200$) و سطح معناداری ($p\text{-value} < 0/05$) مربوط به تأثیر متغیر ابهام نقش بر تعهد استقلال، بیانگر این است که ابهام نقش تأثیر منفی و معناداری بر تعهد استقلال دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود.

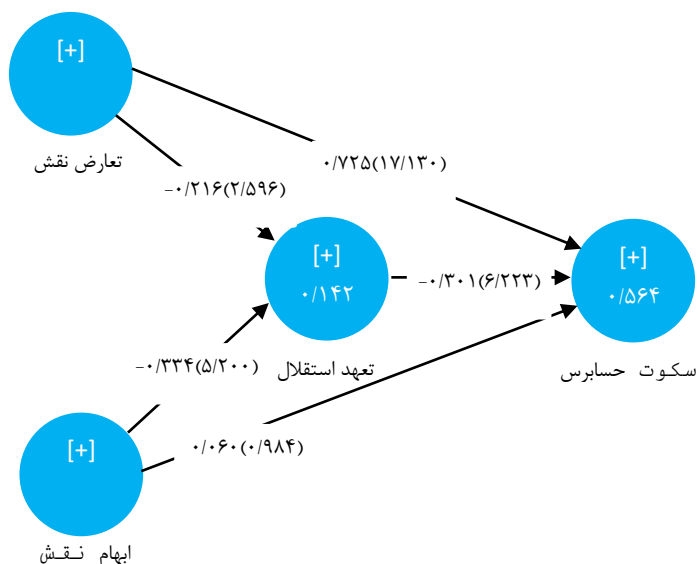
ضریب مسیر ($\beta = 0/725$)، مقدار آماره t ($t=17/130$) و سطح معناداری ($p\text{-value} < 0/05$) مربوط به تأثیر متغیر تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی، بیانگر این است که تعارض نقش تأثیر مثبت و معناداری بر سکوت حسابرس داخلی دارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود.

ضریب مسیر ($\beta = 0/060$)، مقدار آماره t ($t=0/984$) و سطح معناداری ($p\text{-value} > 0/05$) مربوط به تأثیر ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی، بیانگر این است که ابهام نقش تأثیر مثبت و غیرمعناداری بر سکوت حسابرس داخلی دارد. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود.

جدول ۷. نتایج حاصل از برآورد تحلیل مسیر

فرضیه	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	معناداری	پذیرش/عدم پذیرش فرضیه
۱	تعهد استقلال -> سکوت حسابرس داخلی	-۰/۳۰۱	۶/۲۲۳	۰/۰۰۰	عدم رد فرضیه
۲	تعارض نقش -> تعهد استقلال	-۰/۲۱۶	۲/۵۹۶	۰/۰۰۵	عدم رد فرضیه
۳	ابهام نقش -> تعهد استقلال	-۰/۳۳۴	۵/۲۰۰	۰/۰۰۰	عدم رد فرضیه
۴	تعارض نقش -> سکوت حسابرس داخلی	۰/۷۲۵	۱۷/۱۳۰	۰/۰۰۰	عدم رد فرضیه
۵	ابهام نقش -> سکوت حسابرس داخلی	۰/۰۶۰	۰/۹۸۴	۰/۱۶۲	رد فرضیه

شکل ۲ خروجی مدل ساختاری که شامل ضرایب مسیر و آماره t می‌باشد، را نشان می‌دهد.



شکل ۲. مقادیر ضرایب مسیر و آماره t

جدول ۸ نتایج آزمون فرضیه‌های ششم و هفتم را نشان می‌دهد. در خصوص آزمون فرضیه ششم که حاکی از آن است که تعهد استقلال تأثیر تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی را میانجی‌گری می‌کند، مطابق با جدول ۷، مقدار آماره $t (t=17/130)$ و سطح معناداری $p < 0/05$

value) بیانگر معناداری اثر مستقیم تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی و همچنین مطابق با جدول ۸ مقدار آماره t ($t=2/313$) و سطح معناداری ($p\text{-value}<0/05$) بیانگر معناداری اثر غیر مستقیم تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی است. بنابراین تعهد استقلال تا حدی تأثیر تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی را میانجی‌گری می‌کند (میانجی‌گری جزئی). در نهایت، در مورد فرضیه هفتم که بیانگر این است که تعهد استقلال تأثیر ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی را میانجی‌گری می‌کند، مطابق با جدول ۷، مقدار آماره t ($t=0/984$) و سطح معناداری ($p\text{-value}>0/05$) بیانگر اثر مستقیم غیر معنادار ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی و همچنین مطابق با جدول ۸ مقدار آماره t ($t=3/761$) و سطح معناداری ($p<0/05$) value) بیانگر معناداری اثر غیر مستقیم ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی است. از این رو، نتایج بیانگر وجود میانجی‌گری کامل است؛ به بیان دیگر، تعهد استقلال تأثیر ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی را به طور کامل میانجی‌گری می‌کند.

جدول ۸. نتایج حاصل از برآورد تحلیل مسیر اثر میانجی

فرضیه	مسیر	اثر غیر مستقیم	آماره t	معناداری	پذیرش/عدم پذیرش فرضیه
۶	تعارض نقش -> تعهد استقلال-> سکوت حسابرس داخلی	-0/065	2/313	0/010	عدم رد فرضیه
۷	ابهام نقش -> تعهد استقلال-> سکوت حسابرس داخلی	-0/101	3/761	0/000	عدم رد فرضیه

مطابق با جدول ۹ مقدار ضریب تعیین (R^2) برای سازه سکوت حسابرس داخلی و سازه تعهد استقلال به ترتیب ۰/۵۶۴ و ۰/۱۴۲ محاسبه شد. مقادیر ضریب تعیین تعدیل شده برای این دو سازه نیز به ترتیب ۰/۵۵۸ و ۰/۱۳۳ را نشان می‌دهد.

جدول ۹. نتایج حاصل از مدل ساختاری

متغیر	ضریب تعیین (R^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تورم واریانس (VIF)
سکوت حسابرسان داخلی	۰/۵۶۴	۰/۵۵۸	
تعهد استقلال	۰/۱۴۲	۰/۱۳۳	۰/۱۷۸
تعارض نقش			۰/۰۰۷
ابهام نقش			۱/۰۱۳

در این پژوهش برای ارزیابی قدرت پیش‌بینی مدل، از روش PLSpredict استفاده شده است (شمولی^{۴۵} و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین ریشه میانگین مربعات خطا (RMSE) و میانگین خطای مطلق (MAE) برای ارزیابی عملکرد پیش‌بینی مدل مسیر محاسبه شده است. جدول ۱۰ نشان می‌دهد که تمام گویه‌های سازه‌های سکوت حسابرسان داخلی و تعهد استقلال دارای مقادیر RMSE (یا MAE) کمتری در مقایسه با معیار ساده LM هستند، بنابراین مدل دارای قدرت پیش‌بینی بالایی است.

جدول ۱۰. نتایج حاصل از PLSpredict

گویه	Q ² predict	PLS-SEM_RMSE	PLS-SEM_MAE	LM_RMSE	LM_MAE
سکوت تدافعی (خاموش)	۰/۴۲۷	۰/۷۶۰	۰/۶۰۸	۰/۸۶۳	۰/۶۴۹
سکوت مطیع (بی‌فایده)	۰/۲۹۶	۰/۸۱۴	۰/۶۴۱	۰/۸۲۴	۰/۶۴۶
سکوت دارای نفع اجتماعی	۰/۳۷۳	۰/۷۹۶	۰/۶۲۹	۰/۸۱۹	۰/۶۴۳
سکوت فرصت طلبانه	۰/۴۲۸	۰/۷۳۲	۰/۵۸۴	۰/۷۷۷	۰/۶۰۴
گویه اول تعهد استقلال	۰/۱۱۵	۰/۶۸۸	۰/۵۱۳	۰/۷۰۲	۰/۵۲۰
گویه دوم تعهد استقلال	۰/۰۶۴	۰/۶۸۰	۰/۵۴۸	۰/۷۳۱	۰/۵۴۸
گویه سوم تعهد استقلال	۰/۸۶۰	۰/۶۸۱	۰/۵۲۵	۰/۷۱۸	۰/۵۴۱
گویه چهارم تعهد استقلال	۰/۰۸۰	۰/۶۸۸	۰/۵۴۸	۰/۷۶۴	۰/۵۵۸

۵. نتیجه‌گیری و بحث

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن نقش متغیر میانجی تعهد استقلال بود. به منظور دستیابی به این هدف، هفت فرضیه مطرح شد و با روش کمترین مربعات جزئی مورد سنجش قرار گرفت. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول حاکی از آن بود که تعهد استقلال تأثیر منفی و معناداری بر سکوت حسابرسان داخلی دارد؛ به عبارت دیگر هرچه میزانی که حسابرسان داخلی استقلال حسابرس را به عنوان ویژگی کلیدی حرفه در نظر می‌گیرند بیشتر باشد، احتمال سکوت توسط آنها کاهش می‌یابد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش‌های کلور-پروئل و همکاران (۲۰۲۲) و ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) مطابقت دارد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم و سوم حاکی از آن بود که سازه‌های تعارض نقش و ابهام نقش دارای تأثیر منفی و معناداری بر تعهد استقلال هستند؛ به عبارت دیگر هرچه ناسازگاری بین مجموعه رفتارهای مورد انتظار درک شده توسط حسابرس داخلی و رفتارهایی که توسط تفویض‌کنندگان نقش درک می‌شود بیشتر شود و همچنین هرچه نقش حسابرس داخلی دارای اهداف کاری مبهم‌تر یا رویه‌های کاری نامشخص‌تر و یا انتظارات گیج‌کننده‌تر باشد، تعهد استقلال حسابرسان داخلی کاهش می‌یابد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش احمد و تیلور (۲۰۰۹) مطابقت دارد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه چهارم بیانگر تأثیر مثبت و معنادار تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی است؛ به بیان دیگر هرچه تعارض نقش بیشتر باشد، احتمال سکوت توسط حسابرسان داخلی افزایش می‌یابد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش‌های مولیاوان و همکاران (۲۰۰۹) مطابقت دارد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه پنجم بیانگر تأثیر مثبت و غیر معنادار ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی است؛ این یافته‌ها با نتایج پژوهش‌های وحدانی و زحمتکش (۱۳۹۸) مغایرت دارد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه ششم بیانگر این است که تعهد استقلال تأثیر تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی را میانجی‌گری می‌کند؛ نظر به اینکه نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم بیانگر معناداری اثر مستقیم تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی و همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه ششم بیانگر معناداری اثر غیر مستقیم تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی است، تعهد استقلال تأثیر تعارض نقش بر سکوت حسابرس داخلی را میانجی‌گری جزئی می‌کند.

در نهایت یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه هفتم حاکی از آن است که تعهد استقلال تأثیر

ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی را میانجی‌گری می‌کند؛ نظر به اینکه نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم بیانگر اثر مستقیم غیر معنادار ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی و همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه هفتم بیانگر معناداری اثر غیر مستقیم ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی است، نتایج بیانگر این است که تعهد استقلال تأثیر ابهام نقش بر سکوت حسابرس داخلی را به طور کامل میانجی‌گری می‌کند.

این پژوهش از لحاظ نظری منجر به گسترش دانش در حوزه پیامدهای تعارض نقش و ابهام نقش در حرفه حسابرسی داخلی می‌گردد. همچنین با مطرح کردن سازه‌های تعارض نقش و ابهام نقش به عنوان عوامل تأثیرگذار بر سکوت حسابرس داخلی و همچنین نقش سازه تعهد استقلال به عنوان متغیر میانجی منجر به گسترش دانش در حوزه سکوت می‌گردد.

۶. پیشنهادات و محدودیت‌های پژوهش

یافته‌های این پژوهش دارای کاربردهایی برای شرکت‌ها و کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی است. اعضای هیأت مدیره و مدیران باید بدانند که تعارض نقش عموماً از ناسازگاری بین مجموعه رفتارهای مورد انتظار درک شده توسط حسابرس داخلی و رفتارهایی که توسط تفویض‌کنندگان نقش درک می‌شود نشأت می‌گیرد. از این رو همسویی انتظارات اعضای هیأت مدیره و مدیران با آنچه که به عنوان وظیفه حسابرس داخلی در حرفه حسابرسی مطرح بوده و وی به عنوان عضو حرفه بر اساس این ارزش‌ها اجتماعی شده است، حائز اهمیت می‌باشد. افزون بر این، وضوح در اهداف شغلی و وجود رویه‌های کاری مشخص و دریافت بازخورد از سوی مدیران و سرپرستان می‌تواند نقش مهمی در کاهش ابهام نقش حسابرسان داخلی ایفا کند. از سوی دیگر برگزاری دوره‌های آموزشی توسط شرکت‌ها و انجمن حسابرسان داخلی که با هدف ارتقای تعهد حرفه‌ای حسابرسان داخلی صورت می‌گیرد، حائز اهمیت ویژه‌ای است. در نهایت کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی که خود وظایف حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند باید به تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر تعهد استقلال حسابرسان داخلی و پدیده سکوت در آنها واقف بوده و با تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی اثربخش گام مهمی در جهت کاهش تعارض نقش و ابهام نقش حسابرسان داخلی و ارتقای تعهد حرفه‌ای آنها بردارد. الزام به تقویت هرچه بیشتر جایگاه کمیته حسابرسی در شرکت‌ها از طریق استانداردهای حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی در ارتقای استقلال حسابرسان داخلی و نگرش آنان نسبت به استقلال داشته باشد.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که به بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی بر تصمیم آنها به سکوت و آوا بپردازند و همچنین تأثیر ویژگی‌های شخصیتی رهبر به عنوان شنونده آوا را بر سکوت و آوای حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار دهند. افزون بر این، بررسی تأثیر ویژگی‌های مرتبط با موضوع حسابرسی (اهمیت، میزان ابهام، احتمال کشف شدن توسط سایر حسابرسان و میزان نیاز به کمک سرپرست برای حل این موضوع) بر سکوت حسابرسان زمینه دیگر پیشنهادی برای پژوهش‌های آتی است.

در این پژوهش از پرسشنامه به عنوان ابزار گردآوری داده‌ها استفاده شد که محدودیت‌های ذاتی آن مانند عدم آشنایی پاسخ‌دهندگان با موضوع، تفسیر متفاوت اصطلاحات و واژگان توسط پاسخ‌دهندگان، محافظه‌کاری بعضی از پاسخ‌دهندگان در پاسخگویی به سؤال‌های پرسشنامه و... پژوهش را با محدودیت‌هایی روبرو کرده است. افزون بر این، در این مطالعه از داده‌های مقطعی استفاده شد که می‌تواند مانعی برای ارائه استنتاج‌های علی قوی به شمار آید (هردا و مارتین^{۴۶}، ۲۰۱۶). همچنین به دلیل جدید بودن موضوع پژوهش امکان مقایسه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های مشابه وجود نداشت.

یادداشت‌ها

- | | |
|---|--|
| 1- Consulting services | 24- Acquiescent silence |
| 2- Assurance services | 25- Prosocial silence |
| 3- Institute of Internal Auditors (IIA) | 26- Knoll & Van Dick |
| 4- Role conflict | 27- Opportunistic silence |
| 5- Role ambiguity | 28- Brinsfield |
| 6- Larson | 29- Team-oriented |
| 7- Fazli Aghghaleh | 30- Griffith |
| 8- Ahmad & Taylor | 31- Voice opportunity |
| 9- Independence commitment | 32- Professional identity lens thought process |
| 10- Kadous | 33- Political lens thought process |
| 11- Silence | 34- Less autonomous team cultures |
| 12- Carillion | 35- Assertive upward communication |
| 13- Employee silence | 36- Passive |
| 14- Organizational silence | 37- Self-efficacy |
| 15- Dyne | 38- Gendron |
| 16- Morrison & Milliken | 39- Alleyne |
| 17- Upward information flow | 40- Muliawan |
| 18- Nelson | 41- Amiruddin |

- | | |
|-----------------------|--------------------|
| 19- Nelson & Proell | 42- Tuan Mansor |
| 20- Clor-Proell | 43- Hair |
| 21- Voice | 44- Kock & Hadaya |
| 22- Pinder & Harlos | 45- Shmueli |
| 23- Quiescent silence | 46- Herda & Martin |

منابع

الف. فارسی

- ابراهیمی، علی، صفری گرایلی، مهدی و ولیان، حسن. (۱۴۰۱). طراحی مدل علل تقویت‌کننده سکوت سازمانی حساب‌برسان داخلی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲(۲)، ۱-۲۶.
- ابراهیمی، فهیمه، ساریخانی، مهدی و رستمی، امین. (۱۴۰۱). بررسی عوامل مؤثر بر سکوت حساب‌برسان داخلی با استفاده از مدل مؤلفه سلسله مراتبی. *دانش حسابداری مالی*، ۹(۳)، ۱۴۸-۱۲۳.
- بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن. (۱۴۰۰). استقلال حساب‌برسان داخلی؛ رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حساب‌برسان داخلی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۳)، ۱۵۴-۱۳۳.
- غلامی فتیده، اشکان، مهرانی، کاوه و تحریری، آرش. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی با اثر میانجی استرس شغلی: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۹(۷۶)، ۶۵-۹۶.
- موسوی کاشی، زهره و محسنی کبیر، زهره. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حساب‌برسان. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۷(۴)، ۱۸۰-۱۳۵.
- محمدی، سجاد و صالحی، اله‌کرم. (۱۴۰۰). ویژگی‌های حسابرسی داخلی و رابطه آن با پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۲)، ۳۴۱-۳۱۱.
- منتی، وحید، عرب مازار یزدی، محمد و خازن، آتنا. (۱۴۰۲). بررسی واکنش‌های حساب‌برسان داخلی به خطرهای تقلب، *دانش حسابداری*، ۱۴(۱)، ۱۴۱-۱۱۹.
- وحدانی، محمد و زحمتکش، ابوذر. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ابهام نقش بر رابطه بین سبک‌های مدیریت تعارض و فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی. *دوفصلنامه علمی حسابداری*

دولتی، (۱)۶، ۱۳۰-۱۱۵.

یزدی، سمیه، پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۱). تأثیر نقش تعدیلی درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رابطه حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرس، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲)، ۳۴-۱.

ب. انگلیسی

- Ahmad, Z., & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 899-925.
- Alleyne, P. A. (2012). The influence of individual, team and contextual factors on external auditors' whistle-blowing intentions in Barbados. Towards the development of a conceptual model of external auditors' whistle-blowing intentions (Doctoral dissertation, University of Bradford).
- Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior. *International Journal of Law and Management*, 61(2), 434-454.
- Babayee Khalili, J., Abdoli, M. R., & Valiyan, H. (2021). Independence of the internal auditor; approaches to processes that reduce the silence and courage of internal auditors. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 13(3), 133-153. (In Persian)
- Brinsfield, C. T. (2013). Employee silence motives: Investigation of dimensionality and development of measures. *Journal of Organizational Behavior*, 34(5), 671-697.
- Clor-Proell, S. M., Kadous, K., & Proell, C. A. (2022). The sounds of silence: A framework, theory, and empirical evidence of audit team voice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(1), 75-100.
- Dyne, L. V., Ang, S., & Botero, I. C. (2003). Conceptualizing employee silence and employee voice as multidimensional constructs. *Journal of Management Studies*, 40(6), 1359-1392.
- Ebrahimi, A., Safari Gerayli, M., & Valiyan, H. (2021). A model for reinforcing causes of internal auditor organizational silence I. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 12(2), 1-26. (In Persian)
- Ebrahimi, F., Sarikhani, M., & Rostami, A. (2022). Investigating the factors affecting the silence of internal auditors using the hierarchical component model. *Empirical Research of Financial Accounting*, 9(3), 123-148. (In Persian)

- Ebrahimi, A., Safari Gerayli, M., & Valiyan, H. (2022). *Effects of external and internal drivers of individual behavior voice on the moral courage and internal auditors' effectiveness. Journal of Accounting & Organizational Change*, doi.org/10.1108/JAOC-08-2021-0099.
- Fazli Aghghaleh, S., Muhammaddun Mohamed, Z., & Ahmad, A. (2014). *The effects of personal and organizational factors on role ambiguity amongst internal auditors. International Journal of Auditing*, 18(2), 105-114.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). *An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- Gholami Fatideh, A., mehrani, K., & Tahriri, A. (2023). *The Effect of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior with the Mediating effect of work stress: An Analysis of the Iranian Audit Environment. Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(76), 65-96. (In Persian)
- Griffith, E. E., Kadous, K., & Proell, C. A. (2020). *Friends in low places: How peer advice and expected leadership feedback affect staff auditors' willingness to speak up. Accounting, Organizations and Society*, 87, 101153.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2022). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Sage publications.
- Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). *The effects of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. Current Issues in Auditing*, 10(2), A14-A27.
- IIA (2017), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Kadous, K., Proell, C. A., Rich, J., & Zhou, Y. (2019). *It goes without saying: The effects of intrinsic motivational orientation, leadership emphasis of intrinsic goals, and audit issue ambiguity on speaking up. Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2113-2141.
- Khajavi, M. & Barzegar, E. (2016). *The causal model of role ambiguity and role conflict, occupational stress, occupational burnout and turnover intention of accountants, auditors, and academic professors in the field of accounting. Journal of Health Accounting*, 5(1), 21-42. (In Persian)
- Knoll, M., & Van Dick, R. (2013). *Do I hear the whistle...? A first attempt to measure four forms of employee silence and their correlates. Journal of business ethics*, 113(2), 349-362.

- Larson, L. L. (2004). *Internal auditors and job stress*. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1119-1130.
- Mennati, V., Arabmazar Yazdi, M., & Khazen, A. (2023). *Internal Auditors' Responses to Fraud Risks*. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(1), 119-141. (In Persian)
- Mohammadi, S. and Salehi, A. (2022). *Relationship between the attributes of the internal audit activity and the adoption and implementation of international financial reporting standards*, *Journal of Accounting Advances*, 13(2), 311-341. (In Persian)
- Morrison, E. W., & Milliken, F. J. (2000). *Organizational silence: A barrier to change and development in a pluralistic world*. *Academy of Management review*, 25(4), 706-725.
- Mousavi Kashi, Z., & Mohseni Kabir, Z. (2019). *Investigating the Impact of organizational silence on professional and ethical performance of auditors*. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 7(4), 135-180. (In Persian)
- Muliawan, A. D., Green, P. F., & Robb, D. A. (2009). *The turnover intentions of information systems auditors*. *International Journal of Accounting Information Systems*, 10(3), 117-136.
- Namazi, M., & Namazi, N. R. (2016). *Conceptual analysis of moderator and mediator variables in business research*. *Procedia Economics and Finance*, 36, 540-554.
- Nelson, M. W., Proell, C. A., & Randel, A. E. (2016). *Team-oriented leadership and auditors' willingness to raise audit issues*. *The Accounting Review*, 91(6), 1781-1805.
- Nelson, M. W., & Proell, C. A. (2018). *Is silence golden? Audit team leader reactions to subordinates who speak up "in the moment" and at performance appraisal*. *The Accounting Review*, 93(6), 281-300.
- Pinder, C. C., & Harlos, K. P. (2001). *Employee silence: Quiescence and acquiescence as responses to perceived injustice*. *Research in Personnel and Human Resources Management*. Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 20, 331-369.
- Proell, C. A., Zhou, Y., & Nelson, M. W. (2022). *It's Not Only What You Say... How Communication Style and Team Culture Affect Audit Issue Follow-Up and Auditor Performance Evaluations*. *The Accounting Review*, 97(2), 373-395.
- Shmueli, G., Ray, S., Estrada, J. M. V., & Chatla, S. B. (2016). *The elephant in the room: Predictive performance of PLS models*. *Journal of Business*

Research, 69(10), 4552-4564.

- The Institute of Internal Auditors (IIA)*. (2018). *Misunderstood Risks and Constrained Auditors. Tone at the top*. Retrieved from <https://docs.ifici.com/wp-content/uploads/2018/06/2018-0481ADVOC-Tone-at-the-Top-June-2018-FNLonline.pdf>. Accessed 04.04.2022.
- Tuan Mansor, T.M., Mohamad Ariff, A. & Hashim, H.A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033-1055.
- Vahdani, M. & Zahmatkesh, A. (2020). Investigating the effect of ambiguity role on the relationship between conflict management style and exhaustion in public accountant. *Journal of Governmental Accounting*, 6(1), 115-130. (In Persian)
- Yazdi, S., Pourheidari, O., and Khodamipour, A. (2023). The effect of the moderating role of the auditor's understanding of the organization's ethical culture on the relationship between professionalism and the auditor's ethical judgment, *Journal of Accounting Advances*, 14(2), 1-34. (In Persian).