

## Internal Auditors' Role Conflict Management Model<sup>1</sup>

Mahin Khoeini<sup>2</sup>, Shahnaz Mashayekh<sup>3</sup>

Received: 2023/02/24

Accepted: 2023/08/27

Research Paper

### Abstract

The role of internal auditors is constantly changing and evolving. There are inherent role conflicts in internal auditing and management of inconsistent demands from customers or stakeholders of the internal audit department can help its effectiveness and create added value for the organization. The purpose of this research is to understand the role of conflict management strategies that internal auditors use to achieve a theory in this field and for this purpose, the qualitative research method and Grounded theory approach have been used. Research data were collected through interviews with internal audit managers and were analyzed by open, axial, and selective coding. Then the extracted categories were presented in the form of an integrated model of internal auditors' role conflict management. Based on this model, to manage role conflict by internal auditors, it is necessary to strengthen the skills and awareness of stakeholders (as role senders) and internal auditors (as role receivers). By improving these factors, effective role conflict management strategies, improvement of context, and the effectiveness and development of the internal audit profession will be possible.

**Keyword:** Internal Auditors, Stakeholders, Role Conflict Management, Grounded Theory.

**JEL Classification:** M420.

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.43021.3106

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, AlZahra University, Tehran, Iran. (mahinkhoeini@yahoo.com).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, AlZahra University, Tehran, Iran. (Corresponding author). (sh.mashayekh@alzahra.ac.ir).

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

## الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی<sup>۱</sup>

مهین خوئینی<sup>۲</sup>، شهناز مشایخ<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۵

مقاله پژوهشی

### چکیده

نقش حسابرسان داخلی در طول زمان به طور مداوم در حال تغییر و تکامل است. آنان به صورت ذاتی درگیر تضاد نقش بوده و مدیریت نقش‌های متناقض درخواستی از سوی مشتریان یا ذینفعان واحد حسابداری داخلی (تضاد نقش) می‌تواند به اثربخشی آن و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان کمک کند. هدف از انجام پژوهش حاضر، درک شیوه مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی به منظور دستیابی به نظریه‌ای در این حوزه است و به این منظور از روش کیفی نظریه داده بنیاد استفاده شده است. داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه با ۱۷ مدیر حسابداری داخلی طی سال ۱۴۰۱، جمع‌آوری شده و به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. سپس مقوله‌های استخراج شده در قالب الگوی یکپارچه مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی ارائه گردید. براساس این الگو به منظور مدیریت تضاد نقش توسط حسابرسان داخلی، تقویت مهارت و آگاهی ذی‌نفعان (به عنوان فرستنده نقش) و حسابرسان داخلی (به عنوان دریافت کننده نقش) ضروری است. با بهبود این عوامل، راهبردهای مدیریت موثر تضاد نقش و بهبود عوامل زمینه‌ای میسر شده و اثربخشی و توسعه حرفه حسابداری داخلی امکان پذیر خواهد بود.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسان داخلی، ذی‌نفعان، مدیریت تضاد نقش، نظریه داده بنیاد.

طبقه بندی موضوعی: M420

10.22051/JERA.2023.43021.3106 :DOI .1

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران.  
(mahinkhoeini@yahoo.com).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).  
(sh.mashayekh@alzahra.ac.ir).

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

مقدمه<sup>۱</sup>

حسابرسی داخلی در طول دوران، دستخوش تغییرات زیادی شده است. دامنه کار حسابرسی داخلی در ابتدا عمدتاً متمرکز بر پیشگیری از تقلب در پرداخت‌های حقوق و دستمزد، موارد مرتبط با وجه نقد و سایر دارایی‌ها بود، که به تدریج به تایید همه معاملات مالی گسترش یافت و در ادامه به تدریج از "حسابرسی برای مدیریت" به رویکرد "حسابرسی مدیریت" تبدیل شد (رامورتی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). در ادامه سیر تکامل، در حال حاضر حسابرسی داخلی یک فعالیت ظریف و پیچیده در بین چهار گروه عمده از متقاضیان این خدمت است که عبارت است از: ۱- هیات مدیره، ۲- حسابرسان مستقل، ۳- مدیریت ارشد، ۴- مدیران عملیاتی. تمامی این گروه‌ها دارای انتظارات معتبر از عملکرد حسابرسی بوده و یا بر آن مدعی هستند. حسابرسان نمی‌توانند هیچ یک از چهار مورد یاد شده را نادیده بگیرند، بدون آنکه خدشه‌ای به خود یا سازمان آنان وارد شود و یا از میزان اثربخشی کار تخصصی آنها کاسته شود (انصاری و شفیع، ۱۳۸۸). نقش ترکیبی مشاوره - اطمینان‌دهی تنها به قیمت صرف نظر کردن از برخی اجزای نقش‌های کنترلی و برخی از ادعاهای اختیارات رسمی مرتبط با آن نقش، به صورت موفقیت آمیز قابل دستیابی است (مورگان<sup>۳</sup>، ۱۹۸۰).

علاوه بر موارد فوق، حسابرسان داخلی باید قوانین و مقررات حرفه‌ای را نیز رعایت کنند. ایفای نقش حسابرسان داخلی به شکل موثر منوط به تعامل بین انتظارات هنجاری گروه‌های ذینفع مختلف در جامعه است که رابطه مستقیم یا غیرمستقیمی با موقعیت نقش دارد. این گروه‌های مختلف ممکن است انتظارات متفاوتی داشته باشند و این انتظارات ممکن است هر از چندگاهی بسته به الزامات نقش در جامعه تغییر کنند. بنابراین حسابرسان داخلی به صورت ذاتی درگیر تضاد نقش می‌باشند (آیر<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۸).

مطابق با ادبیات مدیریت رفتار سازمانی، یکی از عوامل عدم اثربخشی در سازمان‌ها وجود تضاد نقش است (رحیم<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱). از آنجا که بررسی تاریخی و پیشینه حرفه‌ای حسابرسی داخلی در ایران نشان می‌دهد که چالش‌های فراوانی در ابعاد مختلف وجود داشته و این چالش‌ها منجر

۱. پژوهش حاضر مستخرج از رساله دکتری می‌باشد.

2. Ramamoorti  
3. Morgan  
4. Iyer  
5. Rahim

به شکاف بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب شده است (ممتی، ۱۳۹۷)؛ پژوهش حاضر، بر بررسی یکی از عوامل موثر یعنی تضاد نقش و چگونگی مدیریت آن از سوی حسابرسان داخلی تمرکز نموده است. مدیریت نقش‌های متناقض درخواستی از سوی مشتریان یا ذینفعان واحد حسابرسی داخلی (تضاد نقش) می‌تواند به اثربخشی واحد حسابرسی داخلی و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان کمک کند. هدف از این پژوهش درک شیوه مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی به منظور دستیابی به نظریه‌ای در این حوزه است.

### مبانی نظری پژوهش

تضاد نقش، رخداد همزمان دو یا مجموعه‌ای از فشارهاست به گونه‌ای که تمکین یکی از آنها، امکان تمکین دیگری را با مشکل مواجه می‌سازد (کان<sup>۱</sup> و همکاران، ۱۹۶۴). دیدگاه نظری فراگیری که به توضیح رابطه بین تقاضاهای مختلف و نقش افراد کمک می‌کند، تئوری نقش است (هانسون<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۶). تئوری نقش، بستری را که در آن نقش‌های مختلفی اجرا می‌گردد و انتظارات و مسئولیت‌هایی که نقش‌های مختلف دارند را برجسته می‌سازد (دی سوزا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳).

حسابرسان داخلی از نظر تاریخی، به عنوان افراد ناظر بر رعایت اصول کنترل‌های داخلی و مقررات توسط کارکنان شناخته می‌شدند. علاوه بر این، مسئولیت آنان اطمینان دهی نسبت به حفاظت از دارایی‌های یک سازمان نیز می‌باشد (نیکل و رابرت<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴). با گذشت زمان، حسابرسان داخلی تمایل داشتند تا بر نقش و عملکرد خود به عنوان "ارائه دهنده خدمات به مدیریت" و پس از آن "ارائه دهنده خدمات به سازمان که مدیریت نیز جزء لاینفک آن است" تأکید کنند. این تأکید، شامل تغییر جهت‌گیری از نقش منحصرأ کنترلی به تلاش برای ایجاد نقش مشاوره‌ای در کنار آن است (مورگان، ۱۹۸۰).

زمانی که حسابرسان داخلی تلاش کردند تا جنبه‌های مشاوره‌ای و نقش‌های مشتری محور را توسعه دهند، با مشکلاتی در روابط خود با بخش‌های مختلف سازمان روبرو شدند. اورت و ترمبلی<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) اظهار داشتند که مسئولیت‌های جدیدتر و وسیع‌تر حسابرسان داخلی، آنان را به

---

1. Kahn  
2. Hanson  
3. De Sousa  
4. Nickell & Roberts  
5. Everett & Tremblay

طور عمیق‌تر و بانقوذتری در "خط مشی سازمانی" جای می‌دهد. همچنین آنان وجود تضاد نقش در حسابرسی داخلی را اثبات و بیان کردند که به واسطه این مجموعه مسئولیت‌های جدید، مدیران حسابرسی داخلی بیشتر در سازمان با تضاد نقش مواجه می‌گردند.

براساس پژوهش آیر و همکاران (۲۰۱۸)، حسابرسان داخلی به صورت ذاتی درگیر تضاد نقش می‌باشند؛ زیرا تضاد بالقوه بین نقش نظارتی و نقش مشاوره‌ای آنان و عضوی از پرسنل شرکت بودن- در استخدام شرکت بودن که نتیجه آن تضعیف بی‌طرفی است- وجود دارد. حسابرسان داخلی به منظور ایفای نقش نظارتی و کنترلی، به منابع رسمی قدرت به عنوان مبنایی برای انجام فعالیت‌های خود تکیه می‌نمایند و تمایل زیادی به کسب تأیید رسمی و حمایت کافی از نقش و جایگاهشان دارند. مفهوم مشاوره اما با کنترل و نظارت کاملاً متفاوت است. فعالیت‌های کنترلی به واسطه وجود اختیارات رسمی حسابرس داخلی پذیرفته می‌شوند، در حالی که فعالیت‌های مشاوره‌ای براساس توانایی‌های شخصی وی شکل می‌گیرند. آنان معمولاً پس از ارائه پیشنهادات خود کناره‌گیری نموده و هیچ اختیاراتی برای تأکید بر اجرای یافته‌های خود ندارند (مورگان، ۱۹۸۰). در نقش نظارتی، حسابرسان داخلی باید از مستقل از مدیریت باشند و قضاوت‌هایشان از وی تبعیت نکنند. در حالی که در نقش مشاوره‌ای، حسابرسان داخلی باید با مدیریت، همکاری و از وی پشتیبانی نمایند (احمد و تیلور<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

براساس نظریه نقش، در صورتی که انتظارات نقش ارسالی به یک فرد (گیرنده نقش)، واضح، مستقیم، قابل تفسیر و در محدوده پذیرش وی نباشد، پاسخ ارائه شده توسط گیرنده نقش، ممکن است متفاوت از انتظار فرستنده نقش باشد. برای یک حسابرس داخلی، انتظارات می‌تواند توسط هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیران ارشد سازمان یا حرفه شکل بگیرد و هر کدام از آنان می‌توانند انتظارات متضادی داشته باشند. بنابراین از آنجا که حسابرسان داخلی به طور همزمان چندین نقش را ایفا می‌کنند، با تضاد نقش مواجه می‌شوند (احمد و تیلور، ۲۰۰۹).

به طور مشابه، هرمانسون و ریتنبرگ<sup>۲</sup> (۲۰۰۳)، حسابرسان داخلی را در مواجهه با تضادهای نقش ناشی از وجود دو مافوق یعنی کسانی که مسئول اصلی راهبری بوده (هیئت مدیره) و کسانی که تحت راهبری هستند (مدیران ارشد)، می‌دانند. داشتن دو مافوق، حسابرسان داخلی را در موقعیت ویژه‌ای قرار داده و آنان را در چالش‌های اخلاقی آسیب‌پذیر می‌سازد. فشار اخلاقی

1. Ahmad & Taylor

2. Hermanson & Rittenberg

که به علت این موضوع، توسط حسابرسان داخلی تجربه می‌شود، اغلب خود را به صورت عدم همکاری مدیریت، محرومیت از جلسات مهم، کاهش بودجه، کاهش دستمزد و انتقال غیرارادی به سمت‌های دیگر نشان می‌دهد (ژیانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

احتمال دیگر برای تضاد نقش در حسابرسی داخلی مربوط به موقعیت انجمن‌های حرفه‌ای است. دستورالعمل‌های انجمن حسابرسان داخلی در یک کشور یا در سطح بین‌المللی می‌تواند با خواسته‌ها و پاسخگویی‌های حسابرس داخلی نسبت به سازمان استخدام کننده وی ناسازگار باشد. به عنوان مثال، مطابقت با استانداردها یا ارزش‌های حرفه‌ای توسط یک حسابرس داخلی ممکن است بر اهداف عملکردی که توسط مدیریت سازمان تعیین شده است، تأثیر گذار (احمد و تیلور، ۲۰۰۹).

هنگامی که حسابرسان داخلی ریسک را ارزیابی می‌کنند و تصمیمات و فرایندهای یک سازمان را مورد انتقاد قرار می‌دهند، با ایده‌های متناقضی در مورد نحوه انجام کار مواجه می‌شوند. از یک سو، آنان علاقه‌مند به برآوردن تقاضای روزافزون ذینفعان برون سازمانی برای رعایت استانداردها، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و انعکاس روش‌های مناسب مدیریت ریسک بوده و از سوی دیگر، آنان تحت فشار مدیران قرار دارند تا با ارائه پیشنهادهای در راستای دستیابی به یک تصویر مالی مطلوب، ارزش افزوده‌ای را برای سازمان ایجاد کنند. عدم همخوانی یا تضاد بین استانداردهای حرفه‌ای و سازمانی شرایطی را ایجاد می‌کند که فرد حرفه‌ای با تضاد نقش مواجه گردد (نیکل و رابرت، ۲۰۱۴). ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱)، تضاد نقش ناشی از استانداردها و جایگاه شغلی حسابرسان داخلی در سازمان را یکی از مهمترین شاخص‌های ایجاد کننده سکوت سازمانی می‌دانند. برخی نیز تضاد سازمانی - حرفه‌ای را نتیجه ذاتی همزیستی تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی بیان نمودند؛ در حالی که میزان این تضاد با توجه به شرایط و نسبت تعهد حرفه‌ای کم و زیاد می‌گردد. حسابرس داخلی که تعهد حرفه‌ای بالاتری داشته باشد، نسبت به فرد با تعهد حرفه‌ای پایین‌تر، تضاد نقش زیادتری را درک می‌کند (کوآرل<sup>۲</sup>، ۱۹۸۸).

لنز<sup>۳</sup> (۲۰۱۳)، ویژگی‌های کلان سازمانی نظیر فرهنگ، تضاد و ابهام نقش را به عنوان ابعاد مهم و تأثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی معرفی می‌کند. به عقیده وی، تضاد نقش ناشی

---

1. Jiang  
2. Quarles  
3. Lenz

از وجود ذی‌نفعان مختلف می‌تواند منجر به مشکلاتی برای حسابرسان داخلی در خصوص قابل اعتماد بودن، استقلال و اثربخشی عملکردشان گردد. منتهی و زمان (۱۳۹۸) نیز استقلال حسابرسان داخلی را به عنوان یکی از عوامل موثر بر اثربخشی آنان مطرح نموده‌اند؛ بنابراین تضاد نقش به طور غیرمستقیم از طریق کاهش استقلال حسابرسان داخلی، باعث کاهش اثربخشی عملکرد آنان می‌گردد. به علاوه تضاد نقش به عنوان یکی از پیشایندهای فرسودگی شغلی مطرح است. فرسودگی شغلی حسابرسان داخلی باعث می‌شود تا رضایت شغلی و تعهد سازمانی آنان کاهش یابد (فوگارتی و کالبرز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). کاهش رضایت شغلی منجر به عملکرد ناقص حسابرسان داخلی شده که نهایتاً با کاهش کیفیت حسابرسی داخلی همراه است (الشبیل<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین مدیریت نقش‌های متناقض درخواستی (تضاد نقش) از سوی مشتریان یا ذینفعان واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به اثربخشی واحد حسابرسی داخلی و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان کمک کند.

مدیریت تضاد نقش شامل تطبیق اهداف فردی و انتظارات نقش با نیازهای شغلی و الزامات نقش به منظور دستیابی بهینه به اهداف فردی و سازمانی است. در مورد مدیریت تضاد نقش ادبیات محدودی وجود دارد. الگوی مدیریت تضاد نقش اولین بار در مطالعات حقوق زنان توسط هال<sup>۳</sup> (۱۹۷۲) مطرح شد. وی الگوهای مدیریت تضاد نقش را به سه دسته کلی (بازتعریف نقش ساختاری/ بازتعریف نقش شخصی/ رفتار انفعالی نقش) تقسیم می‌کند.

رحیم (۲۰۰۱) نیز مدیریت تضاد نقش را شامل تشخیص تضاد (اندازه‌گیری میزان تضاد، شناخت منبع آن، تجزیه و تحلیل تضاد و عوامل موثر بر آن) و مداخله در تضاد (مداخله فرآیندی مانند تکنیک تحلیل نقش و مداخله ساختاری مانند طراحی شغل) ذکر می‌نماید.

براساس نظر برونسون (به نقل از نیکل و رابرت، ۲۰۱۴)، ریاکاری راه‌حلی را برای حسابرسان داخلی و سازمان فراهم می‌آورد تا از آن در هنگام مواجهه با تنش‌ها و تضادهای داخل و خارج از سازمان استفاده کنند. حسابرسان داخلی، در مواجهه با خواسته‌های متضاد از سوی ذی‌نفعان قدرتمندتر در سازمان، ممکن است راه‌حل ریاکاری را راه‌حلی تلقی نمایند که برای حفظ مشروعیت اجتماعی آنان در سازمان مورد نیاز است.

1. Fogarty & Kalbers  
2. Al Shbail  
3. Hall

کیرال و کاراباکاک<sup>۱</sup> (۲۰۲۰)، نیز تضادهای نقش ذاتی حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک را تحلیل کرده و شرایط حل آنها را با استفاده از یک مدل بازی علامت‌دهی بررسی نمودند. سازگاری پیش‌بینی‌شده توسط تعادل‌ها، ضرورت مکانیسم‌های گفت‌وگوی مناسب و به‌ویژه فرآیند مذاکره مؤثر بین حسابرسی داخلی و مدیریت را نشان می‌دهد. گفتگو و مذاکره آنان را قادر می‌سازد تا استراتژی‌های بهینه متقابل را مطابق با سطح بلوغ ریسک پیدا کنند و در نهایت به حل تضاد نقش ذاتی کمک کنند. در برخی موارد دیگر نیز راهکارهایی برای مدیریت تضاد و ابهام نقش در حوزه حسابداری مدیریت (برن و پیرس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸) و حسابرسی بخش عمومی (روسی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵) ارائه شده است که لزوم توجه به مهارت‌های مذاکره برجسته شده و پژوهشگران بیان می‌کنند که مهارت‌های ارتباطی نقش قابل توجهی در این موضوع دارند. همچنین براساس پژوهش خلیل و خلیف<sup>۴</sup> (۲۰۲۲)، حسابرسان داخلی در بخش عمومی از استراتژی موازنه بین ارزش‌های حرفه‌ای و سازمانی استفاده نموده و از طریق اولویت‌بندی بین نقش‌ها به مدیریت تضاد نقش ارسالی پرداخته و در این مسیر به خواسته‌های مدیران ارشد سازمان نسبت به سایر ذی‌نفعان اولویت می‌دهند.

### پرسش پژوهش

پژوهش مورگان (۱۹۸۰) را می‌توان اولین مطالعه منسجم در زمینه تضاد نقش حسابرسی داخلی دانست. پس از وی، پژوهشگران دیگری نیز از تبیین‌های کلان در مورد تضاد نقش حسابرسان داخلی استفاده کردند و برخی دلایل وجود تضاد نقش در حسابرسی داخلی را عنوان کردند (مانند احمد و تیلور، ۲۰۰۹؛ آیر و همکاران، ۲۰۱۸). از سال ۲۰۱۱ به بعد، برخی از پژوهش‌ها به مدیریت تضاد نقش پرداختند (مانند روسی، ۲۰۱۵ و خلیل و خلیف، ۲۰۲۲) در مورد حسابرسان داخلی بخش عمومی و کیرال و کاراباکاک، ۲۰۲۰ در مورد تضادهای نقش ذاتی حسابرسان داخلی). با این وجود هم ادبیات خارجی و هم ادبیات داخلی در مورد الگویی جامع که حسابرسان داخلی، تضاد نقش خود را از دیدگاه خرد و کلان درک، مدیریت و آن را مرتفع می‌کنند مسکوت می‌باشد. بنابراین پژوهش حاضر در پی پاسخ‌گویی به این سوال است که الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی چگونه است؟

1. Kiral & Karabacak
2. Byrne & Pierce
3. Roussy
4. Khelil & Khlif



## روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، بنیادی و از لحاظ ماهیت از نوع کیفی است. همچنین از منظر منطقی اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی و از منظر بعد زمانی، مقطعی می‌باشد. هدف از این مطالعه شناخت و درک تجارب مدیران حسابرسی داخلی و تفاسیر آنها در زمینه مدیریت تضاد نقش در حرفه حسابرسی داخلی به منظور دستیابی به نظریه‌ای در این زمینه است. لذا پدیده تضاد نقش حسابرسی داخلی و الگوی مدیریت آن در محیط ایران از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته با مدیران حسابرسی داخلی که دارای تجربه و بیشترین درگیری با موضوع تحت بررسی هستند با رهیافتی کیفی و به کمک رویکرد نظریه داده بنیاد<sup>۱</sup> مورد مطالعه قرار خواهد گرفت. در این پژوهش از آنجا که مدل‌ها و نظریات موجود مربوط به مدیریت تضاد نقش محدود بوده و جای خالی یک نظریه احساس می‌شود و با وجود انجام پژوهش‌هایی در این زمینه، هنوز ابهاماتی پابرجاست و اطلس نظری نیاز به تکمیل دارد، از رویکرد مذکور استفاده شده است.

سه رهیافت مسلط در نظریه پردازی داده بنیاد وجود دارد: "رهیافت نظام مند یا سیستماتیک"، "رهیافت کلاسیک" و "رهیافت ساختن‌گرا" (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶) که در پژوهش حاضر از "رهیافت نظام مند یا سیستماتیک" استفاده شده است.

مراحل اجرای پژوهش به شیوه نظریه داده بنیاد شامل تدوین طرح پژوهش، گردآوری داده‌ها، کدگذاری داده‌ها در سه مرحله، کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی، نوشتن یادداشت تحلیلی، ثبت اندیشه‌ها و تفسیر خود از داده‌ها، نگارش و تدوین الگو است. برای اعتبار بخشی به الگو و نتایج پژوهش نیز از "زاویه بندی (مثلث سازی/ اجماع)"، "کنترل اعضا" و ارزیابی براساس معیارهای "مقبولیت" استفاده شده است. "زاویه بندی (مثلث سازی/ اجماع)" یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف یا در زمان‌های مختلف. در این پژوهش نیز تلاش شد تا دیدگاه و نظرات افراد در محیط‌های مختلف گردآوری شود. بنابراین به این منظور از مدیران حسابرسی داخلی در صنایع مختلف (از جمله تولیدی، مالی، بیمه و بانک و ...)

۱. برای اصطلاح Grounded Theory ترجمه‌های مختلفی نظیر نظریه بنیادی، نظریه زمینه‌ای، نظریه مبنایی، نظریه داده بنیان، نظریه داده بنیاد، نظریه بسترزاد، رویش نظریه، نظریه برخاسته از داده‌ها صورت گرفته است. در این پژوهش از اصطلاح نظریه داده بنیاد استفاده است.

و محیط های مختلف (از جمله شرکت های بزرگ و کوچک و ...) مصاحبه به عمل آمد تا تصویر کاملتری از موضوع حاصل گردد. "کنترل اعضا" یا اعتبار پاسخگو نیز تکنیکی است که بدان وسیله پژوهشگر مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می کند. در پژوهش حاضر به منظور اعتبار بخشی، الگوی استخراج شده در اختیار ۳ نفر از صاحب نظران و خبرگان (۲ نفر از افرادی که قبلا با آنها مصاحبه شده بود و ۱ نفر که قبلا در پژوهش مشارکت نداشت) قرار گرفته و پالایش شد. همچنین به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش های مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد (و همچنین دیگر پژوهش کیفی)، ۱۰ شاخص "مقبولیت" معرفی شده است که در این پژوهش تلاش شده است تا تمام موارد مربوط به این معیارها برآورده گردد.

با عنایت به الزامی بودن انجام حسابرسی داخلی توسط شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و تمایل روزافزون به خدمات حسابرسی داخلی در شرکت هایی که این الزام را ندارند؛ می توان گفت که قلمرو مکانی پژوهش کلیه شرکت های فعال در اقتصاد ایران است که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند و از لحاظ زمانی پژوهش حاضر طی سال ۱۴۰۰-۱۴۰۱ انجام شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر عبارتست از افراد فعال در حرفه حسابرسی داخلی در شرکت های ایرانی و نمونه شامل مدیران حسابرسی داخلی در صنایع و محیط های مختلف است که سابقه کافی در این حرفه دارند.

در این پژوهش از نمونه گیری نظری و روش گلوله برفی استفاده شده است. در نمونه گیری نظری، نمونه هایی انتخاب می شوند که بیشترین قدرت تبیین و استدلال را فراهم می کنند و نمونه گیری تا زمان رسیدن به اشباع نظری ادامه می یابد. در مرحله اول پژوهشگر به سراغ ۱۰ نفر از مدیران حسابرسی داخلی رفته است. این افراد ۷ نفر دیگر را نیز معرفی نمودند. با توضیحات فوق پس از انجام ۱۷ مصاحبه به اشباع نظری رسیده و نیازی به انجام مصاحبه های جدید نبود. میانگین مدت زمان مصاحبه ها ۴۵ دقیقه بوده است. افراد مشارکت کننده دارای تجربه در صنایع تولیدی (هلدینگ و زیرمجموعه)، مالی و سرمایه گذاری، بانکی و نوآفرین می باشند.

## جدول ۱. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در مصاحبه

جنسیت	زن	مرد	جمع
	۵	۱۲	۱۷
تحصیلات	دکتری تخصصی و دانشجوی دکتری تخصصی	کارشناسی ارشد	جمع
	۱۵	۲	۱۷
سوابق شغلی	زیر ۵ سال	بالای ۵ سال	جمع
	۰	۱۷	۱۷
سابقه در حرفه	زیر ۵ سال	بالای ۵ سال	جمع
حسابرسی داخلی	۲	۱۵	۱۷

تحلیل داده‌ها در نظریه داده بنیاد طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. اولین گام یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع است (کدگذاری باز). دومین گام یافتن ارتباط بین این مقولات است (کدگذاری محوری یا نظری) و سومین گام مفهوم سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است (کدگذاری انتخابی یا گزینشی). در پژوهش حاضر، کدگذاری باز در دو مرحله صورت پذیرفت: کدبندی اولیه (سطح اول) و کدبندی سطح دوم یا متمرکز. در مرحله اول، ۴۶۰ مفهوم (کد) اولیه استخراج گردید و در مرحله دوم با مقایسه کدها، کدهای مشابه و متداخل شناسایی و با مرتب کردن کدها، کدهای مشابه در قالب یک مقوله واحد قرار گرفتند و در نهایت ۵۰ مقوله (با درجه انتزاع بالاتر) بدست آمد.

برای نمونه مفاهیم اولیه "ساختاریافتگی بیشتر فرآیندها"، "همسویی اهداف سازمانی و استراتژی‌های کلان سازمان"، اولویت‌های کاری و عملیاتی"، "اشتهای ریسک"، "میزان نفوذ اعضای کمیته حسابرسی"، "درک درست موضوعات اصلی در لایه‌های سازمان" که در مصاحبه‌ها توسط افراد مختلف مطرح شده بود تحت برچسب واحد "نحوه راهبری" ارائه شده است. به علاوه در بعضی موارد با غربال کردن و رفتن به سطح انتزاعی‌تر، برچسب‌ها نیز در زیرمجموعه یک مقوله انتزاعی‌تر و اصلی‌تری قرار گرفتند. به عنوان مثال مقوله "نحوه راهبری" در زیرمجموعه "عوامل سازمانی" قرار داده شد.

در کدگذاری محوری (نظری) با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، "موجبات علی"، "شرایط مداخله‌گر"، "شرایط زمینه‌ای"، "راهبردها" و "پیامدها" شناسایی و در الگوی پارادایمی پژوهش، "پدیده مرکزی" و روابط آن نشان داده شده است.

کدگذاری انتخابی یک مرحله مکانیکی جدا در پایان نیست بلکه در طی کدگذاری باز و محوری، بذره‌های آن جوانه می‌زند. پژوهشگر پا به پای مفهوم سازی و مقوله پروری و بالاخص کشف پدیده، تدریجا متوجه چارچوب نظریه شده و با تکمیل داده‌ها ارتباطات را بازنمایی می‌کند و در نهایت اشباع داده‌ها و خلاقیت لازم، نظریه‌ای درباره موقعیت مورد پژوهش را می‌پروراند (فراستخواه، ۱۳۹۵).

### یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش ابتدا به صورت شرح مختصری از مفاهیم استخراج شده در قالب ۶ گروه "موجبات علی"، "شرایط مداخله‌گر"، "شرایط زمینه‌ای"، "راهبردها" و "پیامدها" و "پدیده مرکزی" ارائه شده و سپس در قالب نمودار "الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی" تدوین می‌گردد.

✓ **پدیده مرکزی (مقوله اصلی):** پدیده مرکزی در واقع پدیده‌ای است که در موقعیت زمینه، اکتشاف می‌گردد. در این پژوهش مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی مقوله اصلی است.

✓ **موجبات علی:** آن دسته از رویدادها و وقایع‌اند که پدیده مرکزی از آن‌ها ناشی می‌شود. پس از تعدیل و بررسی نظرات مدیران حسابرسی داخلی و انجام چند مصاحبه مجدد، مقوله‌های "ماهیت حسابرسی داخلی"، "تضاد منافع بین فرستندگان نقش" و "ساختارهای سازمانی" (طراحی بد و همراستا نبودن درک لایه‌های مختلف در سازمان) به عنوان موجبات علی استخراج شدند.

• **ماهیت حسابرسی داخلی:** حسابرسی داخلی به طور ذاتی نقش‌های متضادی را دربرمی‌گیرد. به اعتقاد مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر نیز اجرای وظایف کنترلی و مشاوره به طور همزمان با چالش زیادی همراه است و ایفای نقش به عنوان مشاور، تعهد آنان به سازمان را افزایش داده و برخی اصول مراقبت‌های حرفه‌ای نظیر بی طرفی را مورد مصالحه قرار می‌دهد. از آنجا که ذی‌نفعان مختلف

حسابرسی داخلی بسته به نیازهای اطلاعاتی خود نقش‌های متضادی را از حساب‌برسان داخلی درخواست می‌کنند، مدیریت این تضادها از اهمیت ویژه‌ای در ارتقا اثربخشی عملکرد آنان برخوردار است.

- **تضاد منافع بین فرستندگان نقش:** بخش عمده‌ای از تضاد نقش‌های ارسالی از سوی ذینفعان مختلف به علت تضاد منافع آنان است. تضاد منافع بین ذی نفعان به عنوان فرستندگان نقش، امر اجتناب ناپذیری بوده و مدیریت آن منجر به مدیریت تضاد نقش خواهد شد. براساس اظهارات مدیران حسابرسی داخلی، منظور از منافع نیز تنها منافع مالی نبوده بلکه مطلوبیت افراد مدنظر می‌باشد. به عنوان مثال در برخی از موارد حجم کار مازادی که به سایر ذی نفعان به علت نقش ارسالی از سوی یک ذینفع اضافه شده است، منجر به شکل‌گیری مقاومت‌های سازمانی و ایجاد چالش در عملکرد حساب‌برسان داخلی می‌گردد. تمام مشارکت‌کنندگان در پژوهش، به تضاد منافع میان ذی نفعان اشاره کردند و در این فضا به دنبال راضی نگه داشتن تمام آن‌ها بودند تا بدین سبب مشروعیت خود را حفظ نمایند.
- **ساختارهای سازمانی:** اگر سازمان به عنوان یک مثلث در نظر گرفته شود؛ سه ضلع آن شامل ساختارها، راهبری و ریسک‌ها خواهد بود. بخشی از تضاد نقش‌های ارسالی از طراحی بد ساختارها ناشی می‌شود. در حقیقت این ساختارها طراحی می‌شوند تا برای هیات مدیره یک اطمینان خاطر نسبی مبنی بر تزریق تفکرات، ادبیات و دانش آنان به درون سازمان را فراهم کنند. اگر طراحی این ساختارها به درستی صورت نپذیرفته باشد و ذهنیت هیات مدیره به درستی به درون سازمان وارد نشود؛ تضادی بین نقش‌های ارسالی از سوی آنان و نقش‌های ارسالی از سوی سایر لایه‌های سازمان به حساب‌برسان داخلی به وجود خواهد آمد. به علاوه هیات مدیره می‌بایست آمادگی پذیرش ساختارهای ذکر شده از سوی لایه‌های پایین‌تر را مورد توجه قرار داده باشد. مشارکت‌کنندگان در پژوهش طراحی ساختارها و همراستایی درک لایه‌های مختلف یک سازمان را به عنوان عوامل موثر بر ایجاد تضاد نقش ذکر نمودند. در صورتی که لایه‌های پایین در سازمان، آمادگی پذیرش ساختارهای مورد اشاره را نداشته و درک آنان با لایه‌های بالای سازمان چه در مورد راهبری و چه در مورد ریسک‌های پیش‌رو همراستا نباشد؛ بخش دیگری از

تقاضاهای نقش متضاد به سمت حسابرسان داخلی روانه می‌گردد که مدیریت آن‌ها تاثیر بسزایی در اثربخشی عملکرد آنان خواهد داشت.

✓ **شرایط زمینه‌ای:** زمینه‌ای است که موجبات در آن بر پدیده مرکزی تاثیر می‌گذارند. در پژوهش حاضر پس از بررسی و رفت و برگشت میان داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها و دریافت مجدد نظرات، دو دسته شرایط زمینه‌ای یعنی "عوامل سازمانی" و "عوامل محیطی" شناسایی شدند.

- **عوامل سازمانی:** بخش مهمی از بستر شکل‌گیری تضاد نقش در حسابرسی داخلی و لزوم مدیریت آن را می‌توان در عوامل مرتبط با یک سازمان جستجو کرد. با تحلیل داده‌های بدست آمده از مصاحبه‌ها و بررسی‌های مجدد، در نهایت ۶ عامل سازمانی (نحوه راهبری سازمانی، فرهنگ سازمانی، سطح بلوغ سازمان، فرآیند استخدام؛ تعیین و پرداخت دستمزد حسابرسان داخلی، جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی و میزان حمایت مدیران ارشد) جزو شرایط زمینه‌ای شناسایی شدند.

"نحوه راهبری سازمان" و سازوکار کنترل آن از موضوعات مهم در این زمینه است. سازمان‌هایی که رویه‌ها و فرآیندهای آن درجه ساختاریافتگی و رسمی‌سازی پایین‌تری دارند، تضاد نقش بالاتری را تجربه خواهند کرد. یعنی هرچه قوانین و رویه‌های مکتوب بیشتر در دسترس بوده و شفافیت فرآیندها بالاتر باشد، ابهام و تضاد نقش کمتری تجربه خواهد شد. این موضوع با نتایج پژوهش نوریانسا و ریانتو<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) که به بررسی تضاد نقش حسابرسان داخلی در بخش عمومی پرداختند همراستا است. از دیگر نکات ذکر شده توسط مشارکت‌کنندگان پژوهش که در این مفهوم کدبندی شده است، میزان همسویی اهداف سازمانی و استراتژی‌های کلان در یک سازمان می‌باشد. هرچه استراتژی‌های طراحی شده با اهداف سازمانی همراستا تر باشند، ساختارهای سازمانی بهتر طراحی شده و درک لایه‌های مختلف سازمان با یکدیگر همسوتر است. علاوه بر این در بسیاری از سازمان‌ها اولویت مدیران، رسیدگی به امور جاری و عملیاتی ذکر شده و چالش‌های حسابرسی داخلی خیلی مورد توجه نبوده و همین موضوع منجر به ارسال نقش‌های متضاد بیشتری به حسابرسان داخلی گردیده است.

همچنین جو و "فرهنگ سازمانی" در تعیین ذی نفعان حسابرسی داخلی و بالتبع بر میزان درگیری آن در فضای تضاد نقش تاثیر زیادی دارد. از آنجا که در بسیاری از موارد، نتیجه و بازده فعالیت‌های حسابرسان داخلی، نمود فوری ندارد، میزان ارزشگذاری عملکرد آنان در سازمان‌های مختلف متفاوت بوده و در نتیجه نقش‌های ارسالی نیز متفاوت است. همچنین دیدگاه سایر افراد سازمان به مدیران حسابرسی داخلی و نقش آنان بر میزان درگیری فرد در تضاد نقش موثر است.

یکی از موارد مهم دیگر سطح "بلوغ سازمانی" و بلوغ ذی نفعان مختلف حسابرسی داخلی است. بسته به بلوغ واحدهای مختلف سازمان، نقش‌های درخواستی از حسابرسی داخلی و میزان تضاد منافع بین فرستندگان نقش نیز متفاوت است. بنا بر نظر مشارکت کنندگان در پژوهش، در مواردی که بلوغ سازمان در سطح پایینی است، حسابرسان داخلی تجارب ناموفق بیشتری خواهند داشت. به علاوه سطح بلوغ سازمان بر همسویی درک لایه‌های مختلف سازمان نیز موثر است. به عنوان مثال چنانچه واحد مالی (به عنوان یکی از ذینفعان) به آن سطح از بلوغ کاری رسیده باشد که حسابرسی داخلی را به عنوان یک همکار و حامی در کنار خود ببیند نه کسی که به دنبال مچ گیری است؛ طبیعتاً چالش‌های حسابرسان داخلی کمتر خواهد بود.

"فرآیند استخدام؛ تعیین و پرداخت دستمزد حسابرسان داخلی" نیز از جمله عوامل مهم موثر بر مدیریت تضاد منافع بین ذینفعان و بالتبع آن مدیریت تضاد نقش‌های ارسالی می‌باشد. اگرچه بر اساس منشور کمیته حسابرسی شرکت نمونه (سهامی عام) که به تصویب سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده است، کمیته حسابرسی که اعضای آن مستقل از امور اجرایی می‌باشند، مسئولیت پیشنهاد به هیئت مدیره برای انتصاب، برکناری و تعیین حقوق و مزایا و پاداش مدیر حسابرسی داخلی را برعهده دارد، با این وجود در عمل، مدیرعامل شرکت در انتخاب مدیر حسابرسی داخلی نقش پررنگ و عمده‌ای ایفا می‌نماید. زمانی که مدیر حسابرسی داخلی با نظر مدیریت عامل تعیین شده و بعنوان یکی از کارمندان شرکت عمل می‌کند؛ وابستگی مالی و دستمزدی به وی داشته و اتفاقاً نقش‌های متضاد زیادی را نیز تجربه خواهد نمود.

"جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی" و "حمایت مدیران ارشد" از دیگر شرایط زمینه‌ای است که در نتیجه بررسی‌ها بدست آمده‌اند. جایگاه حسابرسان داخلی در چارت سازمانی

و اینکه در چه سطحی از سازمان گزارشگری می‌کنند از اهمیت ویژه‌ای در این بحث برخوردار است. سطح مخاطب گزارشات، سطح نفوذ و قدرت نهادی که به حسابرسی داخلی مشروعیت می‌بخشد و میزان حمایت مدیران ارشد جایگاه و اعتبار حسابرسان داخلی در سازمان را متفاوت نموده و مدیریت تضادهای ناشی از ماهیت کار حسابرسان را میسر می‌سازد.

- **عوامل محیطی:** "وضعیت انجمن‌های حرفه‌ای"، "وضعیت قانونگذاری و نظارت نهادهای ناظر" و "نوع صنعت" عوامل بستری دیگر الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی است. انجمن حسابداران داخلی ایران در سال ۱۳۹۱ تاسیس گردیده و به عنوان مرجعی برای امور حسابرسی داخلی و آموزش فعالیت می‌نماید. به اعتقاد فعالان حرفه، اما این انجمن نتوانسته نقش موثری در فرهنگسازی و آگاهی‌بخشی ایفا نماید و حرفه حسابرسی داخلی تقریباً بدون متولی در کشور رها شده است. همچنین الزاماتی که برای شرکت‌های بورسی در خصوص حسابرسی داخلی تعیین گردیده از اثرگذاری کمی برخوردار است؛ زیرا نظارتی بر اجرای آن‌ها به طور موثر وجود نداشته و در بسیاری از موارد به صورت شکلی رعایت شده است. اما در برخی صنایع به علت نوع ساختاریافتگی و وجود ناظران بیرونی، شرایط کمی متفاوت تر است به عنوان مثال در صنعت بانکی، از آنجا که بانک مرکزی اقدام به تایید صلاحیت مدیران حسابرسی داخلی نموده و گواهینامه‌های حرفه‌ای برای آنان الزامی نموده است، جایگاه حسابرسی داخلی در بانک‌ها را ارتقا داده است.

✓ **شرایط مداخله‌گر:** تاثیر موجبات علی و شرایط زمینه‌ای با چه عوامل عمومی و محیطی تعدیل می‌شوند؟ در پژوهش حاضر این عوامل در سه گروه "ویژگی‌های مرتبط با فرستندگان نقش (ذی نفعان)"، "ویژگی‌های مرتبط با دریافت کننده نقش (حسابرسان داخلی)" و "ویژگی‌های محیطی" مطرح شدند.

- **ویژگی‌های مرتبط با فرستندگان نقش (ذی نفعان):** ویژگی‌های فردی ذی نفعان به عنوان فرستندگان نقش از عوامل تعدیل کننده مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی به شمار می‌رود. براساس نظرات مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر، این موارد را می‌توان در ۴ دسته شامل آگاهی و درک مناسب از نقش و کارکرد



حسابرسی داخلی، تجربه، دانش مالی و راهبری و تیپ شخصیتی آنان طبقه‌بندی نمود. شناخت کافی مدیران از نقش و کارکرد حسابرسی داخلی و عملکرد آن در راستای اهداف سازمان و مسئولیت‌های آنان به عنوان یکی از مهمترین عوامل ذکر شده در تعدیل فضای تضاد نقش ذکر شده است.

کج فهمی از کارکرد حسابرسی داخلی و عدم شفافیت تفاوت و تمایز آن با واحدهایی نظیر بازرسی در ذهن مدیران سازمان منجر به افزایش تضاد نقش‌های درخواستی می‌گردد. برای نمونه از آنجایی که حسابرسان داخلی کارمند شرکت تلفی می‌گردند؛ در بسیاری از موارد، امور اجرایی به آنان ارجاع شده که در تضاد با نقش درخواستی از سوی حرفه است. این موضوع تقریباً مورد توافق تمامی مدیران حسابرسی داخلی مشارکت کننده در مصاحبه‌ها بود. به علاوه تجربه قبلی ذی نفعان و تخصص و دانش مالی آنان در افزایش درک آنان از فضای کاری حسابرسان داخلی موثر است. همچنین تیپ شخصیتی افراد در میزان و نحوه تعاملات آنان نقش جدی ایفا نموده و از این جهت در تعدیل فضای تضاد نقش و الگوی مدیریت آن تاثیرگذار است.

• **ویژگی‌های مرتبط با دریافت کننده نقش (حسابرسان داخلی):** در کنار

ویژگی‌های ذی نفعان، ویژگی‌های حسابرسان داخلی نیز به عنوانی عضوی از شبکه نقش در تعدیل مدیریت تضاد نقش، تاثیر بسزایی دارد. این ویژگی‌ها در سه طبقه فرعی (ویژگی‌های رفتاری، مهارت‌های نرم و ویژگی‌های فنی و حرفه‌ای) که هر کدام دارای زیربخش‌هایی است قابل دسته‌بندی است. صبوری و میزان سخت-کوشی حسابرسان داخلی از جمله ویژگی‌های رفتاری ذکر شده موثر بر مدیریت تضاد نقش می‌باشد. هرچه میزان سخت‌کوشی فرد و توانایی وقت گذاشتن برای کار توسط مدیران حسابرسی داخلی بالاتر باشد، پوشش تقاضاهای نقش دریافتی نیز گسترده‌تر خواهد بود که منجر به مدیریت تضادهای احتمالی می‌گردد.

مهارت‌های نرم شامل فن مذاکره، مهارت تمرکز، مهارت ارتباط موثر، مهارت شبکه سازی، تفکر خلاق، تفکر سیستمی و مهارت حل مساله از جمله موارد ذکر شده توسط مشارکت کنندگان در پژوهش، به عنوان عوامل مهم و توانمندی‌های موثر برای مدیریت تضاد نقش ذکر شده است. در این خصوص لزوم وجود بستر لازم برای بروز این توانمندی‌ها نیز مورد تاکید اکثر خبرگان بود که جزو ویژگی‌های محیطی در ادامه بیان

شده است. در کنار این توانمندی‌ها، از دیگر عوامل موثر، ویژگی‌های فنی و حرفه‌ای حسابرسان داخلی است. تجربه قبلی حسابرسان داخلی، دانش فنی و کیفیت عملکرد آنان از جمله مواردی است که در این دسته مطرح شده است. به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان، چنانچه حسابرس داخلی، تجربه کار حسابرسی مستقل داشته باشد میزان تعهد به مراقبت‌ها و اخلاق حرفه‌ای او بالاتر خواهد بود و از همین رو خود را کمتر در موقعیت تضاد نقش قرار می‌دهد. به علاوه دانش و صلاحیت‌های فنی فرد منجر به عملکرد بهتر وی شده که در نتیجه با ایجاد ارزش افزوده بالاتر برای سازمان، شان و اعتبار خود را در سازمان افزایش داده و از این طریق در مدیریت تضاد نقش از توانایی بالاتری برخوردار خواهد بود.

- **ویژگی‌های محیطی:** تناسب اختیار و نقش، تناسب ابزار و نقش و وجود بستر نمایش توانمندی‌ها از جمله ویژگی‌های محیطی شبکه نقشی است که حسابرسان داخلی در آن به عنوان دریافت کننده نقش حضور دارند. تناسب بین اختیار و مسئولیت محوله و همچنین ابزارهای لازم جهت مدیریت نقش‌های متضاد دریافتی مورد تاکید مشارکت کنندگان به عنوان عوامل تعدیل کننده است. همچنین به اعتقاد آنان بدون حمایت مدیران ارشد در راستای ایجاد بستری امن برای بروز توانایی‌ها، نمی‌توان حتی از توانمندترین افراد انتظار مدیریت موثر تضاد نقش‌های دریافتی را داشت.

✓ **راهبردها:** کنشگران بر اثر موجبات علی دست به چه راهبردهای رفتاری و تاکتیکی-هایی می‌زنند؟ به چه اعمال و شیوه‌هایی مبادرت می‌کنند؟ و چه تدابیر و ترفندها و شگردهایی به اقتضای زمینه‌ها و شرایطی که در آن قرار دارند در پیش می‌گیرند؟ در پژوهش حاضر، پس از دسته بندی مفاهیم مختلف و رفت و برگشت بین داده‌ها و دریافت نظرات مجدد سه راهبرد "بازتعریف نقش ساختاری"، "بازتعریف نقش شخصی" و "رفتار انفعالی نقش" برای مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی ارائه شده است.

- **بازتعریف نقش ساختاری:** در این راهبرد گیرنده نقش تلاش می‌کند تا انتظارات فرستنده نقش پیرامون رفتار مناسب گیرنده نقش در موقعیت خود را که به واسطه ساختار تحمیلی یا عوامل خارجی ایجاد شده است، تغییر دهد. این الگو مشابه مفهومی است که از آن تحت عنوان چانه‌زنی نقش یاد می‌کنند.

ویژگی اصلی استراتژی‌های این راهبرد آن است که همگی به طور مستقیم با فرستنده‌های محیطی تقاضاهای تحمیلی ساختاری سروکار داشته و به صورت فعالانه تلاش می‌کنند چنین تقاضایی را تغییر داده و با فرستنده‌های نقش در مورد مجموعه‌ای از انتظارات جدید به توافق برسند. براساس مفاهیم استخراج‌شده از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها، حسابرسان داخلی از طریق مدیریت محتوا و لحن گزارش خود و یا طراحی مجدد ساختار نقش از طریق مذاکره و تعامل با فرستندگان نقش و توسل به استانداردهای حرفه‌ای و مقررات به مدیریت تضاد نقش دریافتی خود می‌پردازند.

گزارش‌دهی منصفانه و بدون غرض ورزی شخصی، گزارشگری با دید کل نگر به نحوی که نمایانگر چالش‌های فرآیندی باشد، گزارش محدودیت‌های موجود در رسیدگی و گزارشگری با در نظر گرفتن سطوح اهمیت یافته‌ها، از جمله مواردی است که مشارکت کنندگان در پژوهش به عنوان راهبردهای مدیریت محتوای گزارش در راستای مدیریت تضاد نقش خود ذکر نموده‌اند. همچنین تمرکز بر نقاط مثبت فرآیند در ابتدای گزارش و بیان نکات منفی در ادامه‌ی آن و استفاده از واژگان خاص به منظور علامت‌دهی به مدیران به عنوان مدیریت لحن گزارش مطرح است.

به علاوه تقریباً تمامی مدیران بر مذاکره با فرستندگان نقش با تکیه بر رویکرد برد-برد تاکید داشتند. تغییر ساختار و جزییات نقش از طریق آگاهی بخشی و تغییر ذهنیت فرستندگان نقش به واسطه انعکاس ارزش افزوده کار حسابرسان داخلی و روشن ساختن کارکرد و هدف آن از جمله موثرترین راهبردهای مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی مطرح شده است. برای این منظور همراستا کردن درک فرستندگان نقش مختلف از طریق ارائه مطالب به زبان کمی و با ادبیات مالی راهگشا خواهد بود. همچنین توسل به استانداردهای حرفه‌ای و مقررات به منظور افزایش آگاهی و تغییر ذهنیت فرستندگان نقش در خصوص فلسفه و ماهیت حسابرسی داخلی و در نتیجه آن مدیریت تقاضاهای نقش ارسالی از سوی آنان به عنوان راهبردی موثر تلقی می‌گردد. استراتژی‌های فوق به ارائه مجدد الگوی نقش می‌پردازند و بنابراین در معنای دقیق شامل تغییر احساس یا درک طرف دیگر در واکنش به یک موقعیت هستند.

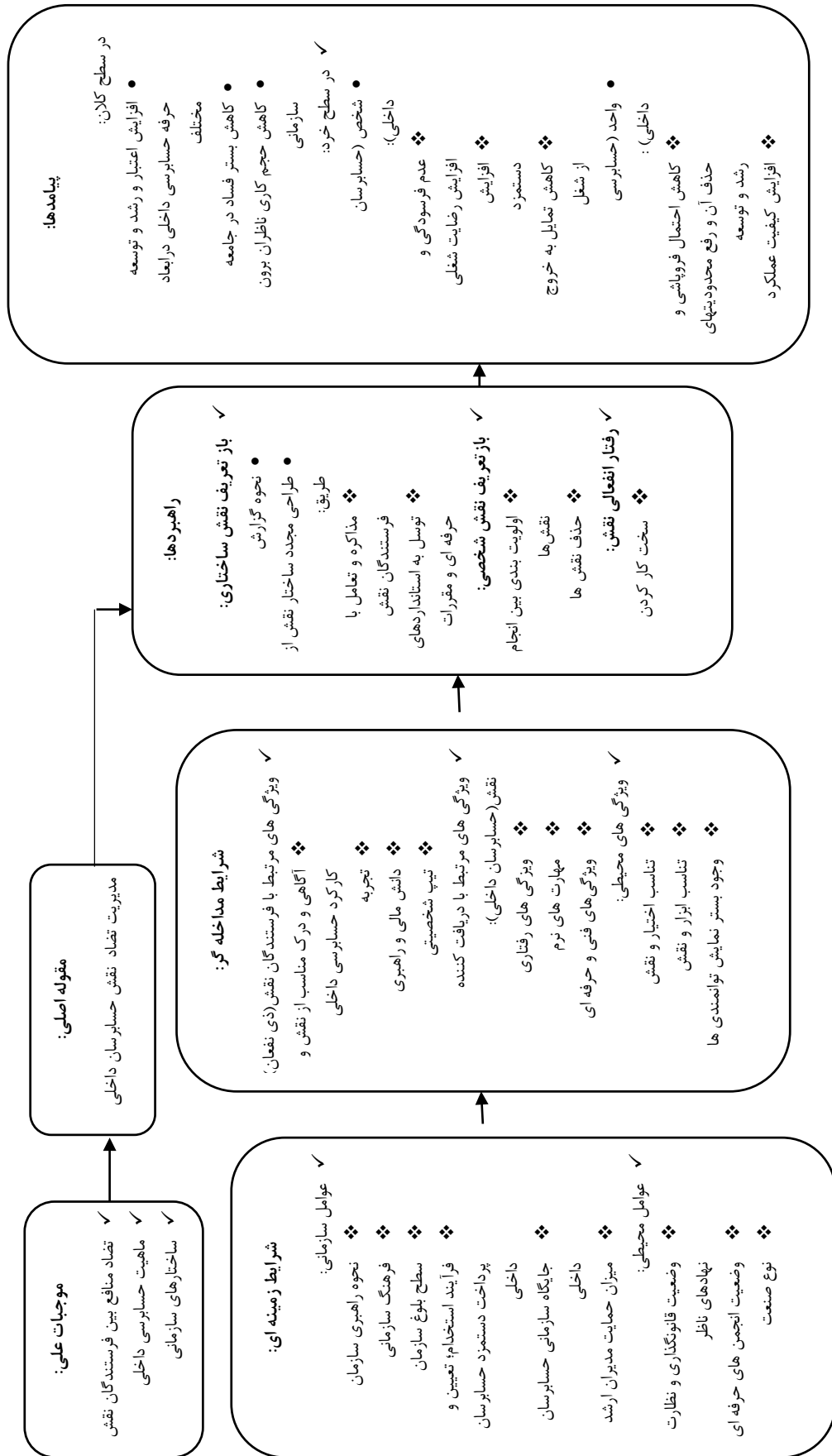
- **بازتعریف نقش شخصی:** دومین راهبرد مواجهه با تضاد نقش شامل تغییر نگرش شخصی پیرامون مفهوم تقاضای نقش دریافتی از دیگران (فرستنده‌های نقش)

می‌باشد. این الگو شامل تغییر نگرش و درک پیرامون انتظارات نقش به جای تغییر انتظارات می‌باشد. از جمله استراتژی‌هایی که مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر به عنوان راهبرد مدیریت تضاد نقش مطرح نمودند، اولویت بندی نقش‌ها و یا در مواردی حذف برخی از نقش‌ها است تا اطمینان حاصل شود که تقاضای نقش ویژه‌ای تحقق پیدا می‌کند. در نظر گرفتن تمام تقاضاهای نقش ارسالی و ایجاد تعادل بین آن‌ها از طریق اولویت بندی و پابندی به چارچوب نقش حسابرسان داخلی از جمله مفاهیم مطرح شده در این راهبرد است. همچنین اشتراک ریسک با سایر ذی نفعان در مورد تضادهای نقش حرفه‌ای - سازمانی و قرار نگرفتن در موقعیت تضاد نقش از طریق حذف خود از شبکه نقش از جمله موضوعات مطرح شده از سوی مدیران حسابرسی داخلی است که در این دسته جای می‌گیرد.

- **رفتار انفعالی نقش:** سومین نوع الگوی مواجهه با تضاد نقش، رفتار انفعالی نقش می‌باشد. زمانی که هیچ نوع تلاش مرتبطی جهت تغییر و باز تعریف نقش ساختاری یا شخصی وجود ندارد؛ از این نوع راهبرد استفاده می‌شود. این راهبرد شامل تلاش مضاعف جهت بهبود کیفیت عملکرد شغلی به منظور تحقق بهتر کلیه تقاضاهای شغلی از سوی فرستندگان نقش می‌باشد. پیش فرض الگوی فوق این است که تقاضاهای نقش غیرقابل تغییر بوده و وظیفه اصلی شخص پیدا کردن راه حلی جهت تحقق همه آن‌هاست؛ بنابراین این نوع الگو شامل جهت‌گیری انفعالی و واکنش‌پذیر پیرامون نقش شخصی است. سخت کار کردن و رسیدگی جامع از طریق اختصاص وقت بیشتر به منظور در نظر داشتن خواسته‌ها و تقاضاهای ارسالی از سوی تمام مدیران، از جمله راهبردهای ذکر شده از سوی مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر است که در این دسته جای دارد.

✓ **پیامدها:** مجموع موجبات علی و راهبردهای اتخاذ شده به چه آثار و نتایج منتهی می‌شود؟ در این پژوهش پیامدهای حاصل از مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی که توسط مشارکت کنندگان بیان شده است در این دسته جای دارند. این پیامدها در دو گروه "پیامدهای در سطح کلان" شامل جامعه، حرفه و ناظران برون سازمانی و "پیامدهای در سطح خرد" شامل شخص (حسابرسان داخلی)، واحد (حسابرسی داخلی) و سازمان ارائه شده است.

- پیامدهای در سطح کلان:** پیامدهای مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی در سطح کلان را می‌توان در سه دسته "حرفه"، "جامعه" و "ناظران برون‌سازمانی" طبقه بندی نمود. مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر در سطح حرفه، بر افزایش اعتبار آن، ایجاد بستر رشد و توسعه آن، عدم خروج افراد توانمند از حرفه و ارتقا آن در سطح آکادمیک به عنوان نتایج مدیریت موثر تضاد نقش تاکید داشتند. به اعتقاد آنان عدم مدیریت موثر تضاد نقش حسابرسان داخلی، منجر به تضعیف نهادهای حرفه‌ای و انجمن‌ها گردیده و در نتیجه آن مقبولیت حرفه در سطح جامعه و دانشگاه‌ها کاهش می‌یابد. این امر منجر به ماندن حسابرسی داخلی در نقش‌های ابتدائی شده و مانع توسعه آن می‌گردد. عدم توسعه حرفه منجر به خروج افراد توانمند از آن گردیده و در نهایت با تضعیف کارهای اجرایی و تحقیقاتی، جایگاه حرفه تنزل می‌یابد که با مدیریت موثر تضاد نقش می‌توان مانع از آن گردید. در سطح جامعه نیز مدیریت موثر تضاد نقش با کاهش بستر فساد همراه خواهد بود و همچنین به کاهش حجم کاری ناظران بیرون از سازمان منجر می‌گردد.
- پیامدهای در سطح خرد:** پیامدهای مدیریت تضاد نقش برای حسابرسان داخلی، واحد حسابرسی داخلی و سازمان را می‌توان در دسته پیامدهای خرد ارائه نمود. به اعتقاد مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر، مدیریت موثر تضاد نقش منجر به افزایش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی، رفع محدودیت‌های رشد و توسعه این واحد در سازمان و افزایش اعتبار آن می‌گردد. به علاوه در صورتی که تضاد نقش توسط حسابرسان داخلی به خوبی مدیریت نگردد، فروپاشی واحد و حذف آن دور از ذهن نخواهد بود و در نتیجه به واسطه عدم وجود دورنمای مثبت از آینده شغلی، حسابرسان داخلی تمایل بالاتری به ترک شغل خود خواهند داشت که این موضوع به عنوان پیامد برای شخص حسابرس داخلی مطرح است. در صورت مدیریت موثر تضاد نقش حسابرسان داخلی رضایت بالاتری از شغل خود داشته و در نتیجه‌ی عملکرد مثبت تر و خلاقانه تر، دستمزدهای بالاتری نیز دریافت می‌دارند. در سازمان نیز این امر منجر به افزایش کارایی و اثربخشی در عملیات شده و دید مثبتی به تغییرات ساختاری ناشی از پیشنهادات حسابرسان داخلی شکل می‌گیرد. ریسک‌های اصلی سازمان شناسایی و در نتیجه آن احتمال وقوع تقلب کاهش می‌یابد.



### بحث و نتیجه گیری

در ادبیات حسابداری و حسابرسی، موضوع مدیریت تضاد نقش و راهکارهای موردنظر کمتر مورد بحث قرار گرفته است. به ویژه در ادبیات داخلی، این حوزه کاملاً مورد غفلت واقع شده است. پژوهش حاضر به عنوان اولین نمونه در این موضوع، با هدف دستیابی به الگوی مدیریت تضاد نقش در واحد حسابرسی داخلی براساس بستر بومی ایران به دنبال درک و شناخت این مفهوم و مدیریت آن توسط حسابرسان داخلی است. در این پژوهش با بررسی یافته‌های حاصل از کدگذاری به روش داده‌بنیاد، مقوله‌ها استخراج و در قالب الگوی یکپارچه مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی ارائه گردیده است (شکل ۱).

در پژوهش‌های قبلی الگویی در این زمینه وجود نداشته است. با این حال در برخی از آن‌ها، اهمیت مهارت مذاکره برای حسابرسان داخلی ذکر گردیده (نارکچای و قاذزیل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷؛ کیرال و کاراباک، ۲۰۲۰) که با یکی از شرایط مداخله‌گر استخراج شده در پژوهش همراستا است. همچنین تعهد به حرفه به عنوان یکی از عوامل کاهش تضاد نقش حسابرسان داخلی مطرح شده است (کوارل، ۱۹۸۸) که این مورد نیز در شرایط مداخله‌گر الگوی پژوهش حاضر ذکر گردیده است. به علاوه کم شدن کیفیت رسیدگی‌ها (الشیل، ۲۰۱۸)، فرسودگی شغلی (فוגارتی و همکاران، ۲۰۰۰؛ فوگارتی و کالبرز، ۲۰۰۶؛ الشیل و همکاران، ۲۰۱۸) و افزایش ترک شغل (موباکو و مازا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷) در ادبیات به عنوان پیامدهای تضاد نقش حسابرسان داخلی ذکر شده‌اند که براساس نتایج حاصل از نظرات مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر نیز مدیریت موثر تضاد نقش حسابرسان داخلی مانع از این موارد می‌گردد.

با توجه به الگوی بدست آمده در این پژوهش (شکل ۱)، به منظور ارتقای حسابرسی داخلی در سطح خرد و کلان، توجه به مدیریت تضاد نقش توسط حسابرسان داخلی اهمیت ویژه‌ای داشته و در این راستا تقویت مهارت و آگاهی ذی‌نفعان (به عنوان فرستنده نقش) و حسابرسان داخلی (به عنوان دریافت‌کننده نقش) ضروری است. با بهبود این عوامل، راهبردهای مدیریت موثر تضاد نقش و بهبود عوامل زمینه‌ای در این خصوص میسر شده و اثربخشی و توسعه حرفه حسابرسی داخلی امکان‌پذیر خواهد بود.

1. Narkchai & Fadzil

2. Mubako & Mazza

در پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت پیش‌فرض‌ها و تعصبات پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج پژوهش را خدشه دار نماید که البته در پژوهش حاضر، تلاش شده است تا حد امکان بدون سوگیری عمل شود و صرفاً اقدام به رصد تجارب و مشاهدات مشارکت‌کنندگان شده است.

براساس یافته‌های پژوهش حاضر و الگوی مدیریت تضاد نقش استخراج شده، برخی پیشنهاد پژوهش‌های آتی به شرح زیر است:

- مفاهیم ارائه شده در الگوی پژوهش می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد بررسی کمی قرار گرفته و میزان اهمیت هر یک از آن‌ها بررسی شود.
- از آنجایی که بخشی از تضاد نقش‌های ارسالی به حسابرسان داخلی از طراحی بد ساختارهای سازمانی ناشی می‌شود؛ راهکارهای بهبود طراحی ساختارهای سازمان از موضوعاتی است که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد واکاوی قرار گیرد.
- تیپ شخصیتی ذی‌نفعان حسابرسی داخلی به عنوان فرستندگان نقش از جمله مواردی است که بر مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی موثر می‌باشد؛ بررسی اثر هر یک از تیپ‌های شخصیتی بر شبکه نقش می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد بررسی قرار گیرد.
- از آنجا که جایگاه حسابرسان داخلی از جمله عوامل سازمانی است که بستری برای مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی می‌باشد؛ عوامل موثر بر آن می‌تواند مورد بررسی و آزمون قرار گیرد.



## منابع

- ابراهیمی، علی؛ صفری گرایلی، مهدی؛ و ولیان، حسن. (۱۴۰۱). طراحی مدل علل تقویت‌کننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲(۲): ۱-۲۷.
- انصاری، عبدالمهدی؛ شفیعی، حسین. (۱۳۸۸). بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۴): ۲۱-۳۴.
- دانایی فرد، حسن؛ امامی، سید مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی - نظریه پردازی داده بنیاد، *نشریه اندیشه مدیریت راهبردی*، ۲(۱): ۶۹-۹۸.
- فراستخواه، مسعود (۱۳۹۵). روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تاکید بر "نظریه‌ی برپایه" (گراندد تئوری GTM)، تهران: نشر آگاه.
- منتی، وحید (۱۳۹۷). حسابرسی داخلی در ایران، *مجله حسابداری*، شماره ۳۱۷، ۴-۹.
- منتی، وحید؛ زمان، الهه (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۴): ۲۴۷-۲۷۰.

## References

- 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.
- Al Shbail, M. O. (2018). A Theoretical Discussion of Factors Affecting the Internal Audit Quality in Jordanian Public Shareholding Companies. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(2), 218-227.
- Ansari, A. M., & Shafiei, H. (2010). An Examination on the Effect of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit. *Accounting and Auditing Review*. 16(4), 21-34. (In Persian).
- Byrne, S., & Pierce, B. (2018). Exploring management accountants' role conflicts and ambiguities and how they cope with them. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(4), 410-436.
- Danayifard, H., & Emami.S. M., (2008). Qualitative Research Strategies – Grounded Theory. *Strategic Management Thought*, 2(1), 69-98. (In Persian).
- De Sousa, V. A. G. F. (2013). *Family-work conflict, job satisfaction and burnout of working women with children* (Doctoral dissertation, University of Pretoria).
- Ebrahimi, A., Safari Gerayli, M., & Valiyan, H. (2022). A Model for Reinforcing Causes of Internal Auditor Organizational Silence. *Journal of "Empirical Research in Accounting"*, 12(2), 1-27. (In Persian).
- 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), 181-196.
- Fogarty, T. J., & Kalbers, L. P. (2006). Internal auditor burnout: An examination of behavioral consequences. In *Advances in Accounting Behavioral Research* (Vol. 9, pp. 51-86). Emerald Group Publishing Limited.
- Fogarty, T. J., Singh, J., Rhoads, G. K., & Moore, R. K. (2000). Antecedents and consequences of burnout in accounting: Beyond the role stress model. *Behavioral Research in accounting*, 12, 31-68.

- Hall, D. T. (1972). A model of coping with role conflict: The role behavior of college educated women. *Administrative Science Quarterly*, 471-486
- Hanson, G. C., Hammer, L. B., & Colton, C. L. (2006). Development and validation of a multidimensional scale of perceived work-family positive spillover. *Journal of occupational health psychology*, 11(3), 249-265.
- Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal audit and organizational governance. *Research opportunities in internal auditing*, 1(1), 25-71.
- Iyer, V. M., Jones III, A., & Raghunandan, K. (2018). Factors related to internal auditors' organizational-professional conflict. *Accounting Horizons*, 32(4), 133-146.
- Jiang, L. (2023). Internal auditors in corporations and ethics. In *Research Handbook on Accounting and Ethics*. 101-115. Edward Elgar Publishing.
- Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, P. R., Snoak, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). *Organization stress: Studies in role conflict and ambiguity*. New York: Wiley publication.
- Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: a qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari accountancy research*, 30(1), 121-141.
- Kiral, H., & Karabacak, H. (2020). Resolution of the internal audit-based role conflicts in risk management: evidence from signaling game analysis. *Group Decision and Negotiation*, 29(5), 823-841.
- Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study. Available at SSRN 2541580.
- Menati, V. (2019). Internal audit in iran. *Journal of "Accountant"*, 317,4-9. (In Persian).
- Menati, V., Zaman, E. (2020). Internal Audit Effectiveness. *Journal of "Empirical Research in Accounting "*, 9(4), 247-270. (In Persian).
- Morgan, G. (1980). Internal audit role conflict: a pluralist view. *Managerial Finance*.
- Mubako, G., & Mazza, T. (2017). An examination of internal auditor turnover intentions. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 830-853.
- Narkchai, S., & Fadzil, F. H. B. (2017). The communication skill on the performance of internal auditors in Thailand public limited company. *International Review of Management and Marketing*, 7(4), 1-5.
- Nickell, E. B., & Roberts, R. W. (2014). Organizational legitimacy, conflict, and hypocrisy: An alternative view of the role of internal auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 217-221.
- Novriansa, A., & Riyanto, B. (2016). Role Conflict and Role Ambiguity on Local Government Internal Auditors: The Determinant and Impacts. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 31(1), 63-80.
- Quarles, R. (1988). Professional commitment, organizational commitment, and organizational-professional conflict in the internal audit function: model development and test. Accounting Doctoral dissertation, North Texas State University.
- Rahim, M. A. (2001). *Managing Conflict in Organizations*, Westport, Connecticut.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects.
- Roussy, M. (2015). Welcome to the day-to-day of internal auditors: How do they cope with conflicts? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 237-264.
- Si Shbail, M., Salleh, Z., & MohdNor, N. N. (2018). Antecedents of burnout and its relationship to internal audit quality. *Business and Economic Horizons (BEH)*, 14(1232-2019-871), 789-817.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.