

# The Pattern of Apolitical Behavior of Auditors of the Court of Accounts of Iran from the Perspective of Detecting and Disclosing Violations in Executive Agencies

1. Shafi Kahyani<sup>✉</sup>: Department of Accounting, Shk.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran

2. Hamidreza Jafari Dehkordi<sup>\*</sup>: Department of Accounting, Shk.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran. Email: (Corresponding Author)

3. Bahareh Banitalebi Dehkordi<sup>✉</sup>: Dehkordi, Department of Accounting, Shk.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran

## Article history



Received: 22 December 2025

Revised: 11 May 2026

Accepted: 18 May 2026

Initial Publish: 18 June 2026

Final Publish: 22 June 2027

## Abstract:

The present study aimed to design and present a model of apolitical behavior among auditors of the Court of Accounts of Iran with emphasis on the process of detecting and disclosing violations in executive agencies and identifying the factors influencing professional independence and neutrality in the public auditing system. This study was applied in terms of purpose and qualitative-exploratory in nature using the grounded theory approach based on the Strauss and Corbin model. The research population consisted of experts, managers, and senior auditors of the Court of Accounts of Iran. Using purposive and theoretical sampling, 31 participants were selected until theoretical saturation was achieved. Data were collected through semi-structured interviews and analyzed using open, axial, and selective coding procedures. To assess coding reliability, Cohen's Kappa coefficient was calculated through SPSS version 24, yielding a value of 0.702, indicating acceptable reliability. In the quantitative section, 170 auditors were selected through simple random sampling. The findings revealed that auditors' apolitical behavior is influenced by five major categories including causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, strategies, and consequences. Human resource reform, professional independence, and occupational dignity were identified as the most influential causal factors. Merit-based organizational culture, reduced political influence, and independent decision-making authority were recognized as contextual conditions. Organizational independence, specialized professional training, and psychological empowerment were identified as the most important strategic factors. The results further demonstrated that the implementation of the apolitical auditing model contributes to ethical improvement, enhanced transparency, reduced corruption, stronger work morale, healthier auditing practices, and increased public trust in the supervisory system. The findings indicated that establishing apolitical behavior among auditors of the Court of Accounts requires strengthening professional independence, institutionalizing professional ethics, implementing meritocracy, and utilizing modern auditing technologies. These factors can significantly improve the effectiveness of detecting and disclosing violations and contribute to financial transparency, institutional accountability, and public trust in the administrative system.

**Keywords:** Apolitical behavior, Court of Accounts, Auditor independence, Detection of violations, Public auditing, Financial transparency

**Citation:** Kahyani, S., Jafari Dehkordi, H., & Banitalebi Dehkordi, B. (2027). The Pattern of Apolitical Behavior of Auditors of the Court of Accounts of Iran from the Perspective of Detecting and Disclosing Violations in Executive Agencies. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 5(2), 1-17.



Copyright: © 2027 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

**Extended Abstract****Introduction**

Financial corruption, administrative violations, and manipulation of financial reporting are among the most critical threats to transparency, accountability, and public trust in governmental institutions. In recent decades, the increasing complexity of organizational structures, political interference in administrative systems, and the expansion of informal networks of influence have intensified concerns regarding the independence and effectiveness of public auditors. Supreme audit institutions are expected to function as independent oversight bodies capable of detecting, investigating, and disclosing violations without political bias or organizational pressure. However, in many developing administrative systems, auditors often encounter institutional barriers, political influence, and structural dependencies that weaken their professional neutrality and reduce the effectiveness of the auditing process (Lanrewaju et al., 2024; Vorster & Nwosu, 2024).

The concept of apolitical behavior among auditors refers to the ability of auditors to maintain professional independence and avoid influence from political interests, partisan affiliations, or informal power structures during the auditing and reporting process. Auditor neutrality is considered one of the key determinants of audit quality and institutional legitimacy. Research has shown that political interference and organizational pressure can significantly reduce audit effectiveness and increase the probability of concealment of financial misconduct (Brown et al., 2025; McCarten et al., 2022). Studies have further indicated that political connections among executives and public officials contribute to weaker enforcement mechanisms and higher levels of corporate and governmental misconduct (Bandanipour et al., 2023; Zhang et al., 2023). Consequently, strengthening auditor independence has become a strategic necessity for improving transparency and accountability in public sector governance.

The literature on financial misconduct emphasizes that corruption and fraud are often rooted in weak governance systems, poor organizational ethics, and ineffective control environments (Kumar & Pinki, 2022; Velte, 2021). When organizational culture tolerates political favoritism or informal influence, auditors may become reluctant to disclose violations involving politically powerful actors. Such conditions can lead to self-censorship, weakened professional skepticism, and diminished public trust in oversight institutions (Chan & Gibbs, 2022; Rose et al., 2020). In contrast, organizations characterized by meritocracy, accountability, and ethical leadership provide a more supportive environment for independent auditing and transparent reporting (Herbert & Agwor, 2021; Swandaru & Muneeza, 2022).

Whistleblowing systems and legal protection mechanisms are also recognized as important components in combating corruption and financial misconduct. Research demonstrates that employees and auditors are more likely to report irregularities when they are protected against retaliation and organizational punishment (Ali & Khan, 2022; Eyongndi & Opara, 2022). Effective whistleblowing frameworks contribute to increased detection of fraud and greater organizational transparency (Gibbs, 2024; Raihan et al., 2024). However, in weak institutional environments, fear of political consequences and lack of legal protection often discourage disclosure of violations (Xia et al., 2022). Therefore, promoting apolitical behavior among auditors requires not only professional competence but also structural and legal safeguards.

Technological transformation has further altered the landscape of public auditing. The use of digital auditing systems, artificial intelligence, and big data analytics has enhanced the ability of auditors to detect hidden patterns of corruption and financial manipulation (Costa et al., 2023; Tommasetti et al., 2021). Technology-based auditing reduces dependence on subjective judgments and limits opportunities for political manipulation of audit findings. Studies suggest that digital

governance tools significantly improve transparency and strengthen anti-corruption efforts in public administration (Costa et al., 2023; Greenman et al., 2023).

In the context of Iran, the Court of Accounts represents the highest supervisory authority responsible for monitoring the financial performance of executive agencies and safeguarding public resources. Despite its strategic importance, concerns have emerged regarding political pressure, organizational dependency, and limitations affecting the independence of auditors. Existing studies have primarily focused on audit quality, fraud detection, and governance mechanisms, while limited attention has been given to the political and behavioral dimensions of auditors' professional conduct (Campa et al., 2023; Kortz & Azeredo, 2022). Therefore, there is a need to develop a comprehensive model explaining the factors influencing apolitical behavior among auditors within the Iranian public sector auditing environment.

Accordingly, the present study aimed to design and present a model of apolitical behavior among auditors of the Court of Accounts of Iran from the perspective of detecting and disclosing violations in executive agencies.

### **Methods and Materials**

This study employed a qualitative-exploratory design using the grounded theory approach based on the systematic model of Strauss and Corbin. The research population consisted of senior auditors, managers, and experts working within the Court of Accounts of Iran. Participants were selected using purposive and theoretical sampling methods. Data collection continued until theoretical saturation was achieved, resulting in interviews with 31 participants.

Semi-structured interviews were conducted to explore participants' experiences and perceptions regarding political influence, auditor independence, fraud detection, organizational culture, and disclosure of violations. The interviews were recorded, transcribed, and analyzed through open, axial, and selective coding procedures. During open coding, key concepts and primary categories were identified. In axial coding, relationships among categories were examined, and in selective coding, the core category was integrated into a conceptual model.

To assess coding reliability, Cohen's Kappa coefficient was calculated using SPSS version 24. The obtained coefficient was 0.702, indicating acceptable agreement and reliability among coders. In addition, a quantitative phase was conducted to validate the extracted model. The statistical population in this section consisted of 305 auditors employed in the Court of Accounts, from which 170 participants were selected using simple random sampling based on Cochran's formula.

The identified categories were organized into causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, strategies, and consequences. The final conceptual model was developed through systematic integration of the extracted categories and concepts.

### **Findings**

The findings revealed that apolitical behavior among auditors is a multidimensional phenomenon influenced by interconnected organizational, professional, and political factors. The core phenomenon identified in the study was "technical professionalism and non-dependence of auditors on political interests." This phenomenon included concepts such as professional independence, resistance to political pressure, merit-based promotion, ethical commitment, organizational impartiality, and avoidance of informal political influence.

In the category of causal conditions, the most influential factors included human resource reform, professional independence, organizational perspective, occupational dignity, and preparedness against institutional threats. Participants

emphasized that meritocracy and competency-based recruitment significantly strengthen auditors' confidence and reduce political vulnerability.

Contextual conditions included organizational culture, merit-based management, reduced political intervention, decision-making authority in financial violations, and avoidance of recommendation-based systems. The findings indicated that politically influenced environments weaken audit transparency and discourage independent reporting.

Intervening conditions included auditors' political behavior, moral and religious values, transparency of information, alignment between compensation and responsibilities, and replacement of legality with relational influence. Participants reported that inadequate financial security and political favoritism increase the likelihood of self-censorship and compromise audit neutrality.

The strategic category consisted of organizational independence, specialized professional training, psychological empowerment, political awareness, and macro-level anti-corruption strategies. Auditors emphasized the necessity of strengthening institutional independence and developing ethical and technological capabilities to improve fraud detection and reporting processes.

The consequences of apolitical behavior included enhancement of professional ethics, stronger organizational morale, healthier auditing systems, increased transparency, reduction of corruption, and greater public trust in the supervisory system. The findings further demonstrated that politically neutral auditing contributes to improved accountability and more effective disclosure of violations within executive agencies.

Theoretical saturation was reached after the twenty-ninth interview, although interviews continued until the thirty-first participant to ensure conceptual completeness. The resulting model demonstrated systematic relationships among causal, contextual, intervening, strategic, and consequential dimensions of apolitical auditing behavior.

### **Discussion and Conclusion**

The findings of the present study demonstrate that apolitical behavior among auditors is essential for improving transparency, accountability, and effectiveness within public sector auditing systems. Auditor independence was identified as the central component of the proposed model, influencing auditors' willingness to detect and disclose violations without fear of political or organizational consequences. The results indicate that when auditors operate within merit-based and ethically supportive environments, they are more likely to maintain professional skepticism and resist external pressure.

The study further revealed that political influence and informal organizational relationships constitute major barriers to effective auditing. Auditors exposed to political pressure often adopt conservative reporting practices, avoid disclosure of sensitive violations, or engage in organizational silence. Such conditions weaken the supervisory role of public audit institutions and reduce public confidence in governmental accountability systems.

Another important finding concerns the role of organizational culture and ethical commitment in strengthening auditor neutrality. Ethical values, professional responsibility, and organizational transparency were found to significantly contribute to auditors' resistance against political manipulation. In this regard, institutional support mechanisms, fair compensation systems, and legal protection frameworks are critical for fostering independent professional judgment.

The findings also highlight the growing importance of technology-based auditing systems in reducing corruption risks and strengthening audit transparency. Digital auditing tools, data analytics, and automated fraud detection systems can reduce

dependence on subjective judgments and minimize opportunities for political interference. Technological innovation therefore represents an important strategic tool for enhancing the integrity of public sector auditing.

Overall, the proposed model suggests that strengthening apolitical behavior among auditors requires simultaneous attention to structural independence, ethical professionalism, meritocracy, legal protection, and technological development. The implementation of such a model can contribute to healthier governance systems, improved financial accountability, enhanced public trust, and more effective detection and disclosure of violations in executive agencies.

#### **Authors' Contributions**

Authors equally contributed to this article.

#### **Acknowledgments**

Authors thank all participants who participate in this study.

#### **Declaration of Interest**

The authors report no conflict of interest.

#### **Funding**


According to the authors, this article has no financial support.

#### **Ethical Considerations**

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

# الگوی سیاست‌گزینی حسابرسان دیوان محاسبات ایران از منظر کشف و افشای تخلفات دستگاه‌های اجرایی

**تاریخچه مقاله**



تاریخ دریافت: ۱ دی ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۲۱ اردیبهشت ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۲۸ اردیبهشت ۱۴۰۵

تاریخ چاپ اولیه: ۲۸ خرداد ۱۴۰۵

تاریخ چاپ نهایی: ۱ تیر ۱۴۰۶

۱. شفیع کهیانی<sup>ID</sup>: گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

۲. حمیدرضا جعفری دهکردی<sup>ID\*</sup>: گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران. ایمیل:

hamid1355@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. بهاره بنی طالبی دهکردی<sup>ID</sup>: گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

## چکیده

هدف پژوهش حاضر طراحی و ارائه الگویی برای سیاست‌گزینی حسابرسان دیوان محاسبات ایران با تمرکز بر فرآیند کشف و افشای تخلفات دستگاه‌های اجرایی و تبیین عوامل مؤثر بر استقلال حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرسان در نظام نظارتی کشور بود. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت، کیفی-اکتشافی با رویکرد نظریه داده‌بنیاد مبتنی بر الگوی استراوس و کوربین بود. جامعه پژوهش شامل خبرگان، مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات کشور بود که با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و نظری، ۳۱ نفر تا رسیدن به اشباع نظری انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته گردآوری و در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند. به‌منظور سنجش پایایی کدگذاری‌ها، ضریب کاپا با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۴ محاسبه شد که مقدار ۰.۷۰۲ به‌دست آمد و بیانگر پایایی مناسب داده‌ها بود. در بخش کمی نیز ۱۷۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات به روش تصادفی ساده انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش نشان داد سیاست‌گزینی حسابرسان تحت تأثیر پنج دسته عامل شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها قرار دارد. در بخش شرایط علی، اصلاح منابع انسانی، استقلال حرفه‌ای و شئون‌های شغلی حسابرس بیشترین نقش را داشتند. فرهنگ سازمانی مبتنی بر شایسته‌سالاری، کاهش نفوذ سیاسی و قدرت تصمیم‌گیری مستقل به‌عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شدند. در بخش راهبردها، استقلال سازمانی، مهارت‌آموزی تخصصی و تقویت سلامت روانی حسابرسان مهم‌ترین راهکارها بودند. همچنین نتایج نشان داد اجرای الگوی سیاست‌گزینی موجب ارتقای اخلاق حرفه‌ای، افزایش شفافیت، کاهش فساد، تقویت روحیه کاری، سلامت حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به نظام نظارتی می‌شود. نتایج پژوهش نشان داد شکل‌گیری سیاست‌گزینی حسابرسان دیوان محاسبات نیازمند تقویت استقلال حرفه‌ای، نهادینه‌سازی اخلاق حرفه‌ای، اجرای نظام شایسته‌سالاری و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین حسابرسی است. تحقق این عوامل می‌تواند اثربخشی فرآیند کشف و افشای تخلفات را افزایش داده و به ارتقای شفافیت مالی، پاسخ‌گویی نهادی و اعتماد عمومی در نظام اداری کشور منجر شود.

**کلیدواژه‌گان:** سیاست‌گزینی، دیوان محاسبات، استقلال حسابرسی، کشف تخلفات، حسابرسی دولتی، شفافیت مالی

**شبهه استناددهی:** کهیانی، شفیع، جعفری دهکردی، حمیدرضا، و بنی طالبی دهکردی، بهاره. (۱۴۰۶). الگوی سیاست‌گزینی حسابرسان دیوان محاسبات ایران از منظر کشف و افشای تخلفات دستگاه‌های اجرایی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۵(۲)، ۱-۱۷.



فساد مالی، تخلفات اداری و دستکاری در گزارش‌های مالی از مهم‌ترین تهدیدهای نظام‌های حکمرانی معاصر محسوب می‌شوند و آثار گسترده‌ای بر اعتماد عمومی، کارایی اقتصادی و مشروعیت نهادهای دولتی و خصوصی بر جای می‌گذارند. در دهه‌های اخیر، افزایش پیچیدگی روابط اقتصادی، توسعه ساختارهای چندلایه سازمانی و گسترش ارتباطات سیاسی میان مدیران و نهادهای اجرایی موجب شده است که فرآیند کشف و افشای تخلفات مالی با چالش‌های جدی مواجه شود. در چنین شرایطی، حساسی و سازوکارهای نظارتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای کنترل فساد، نقش تعیین‌کننده‌ای در حفظ شفافیت، پاسخ‌گویی و سلامت مالی ایفا می‌کنند (Kumar & Pinki, 2022; Velte, 2021). پژوهش‌ها نشان می‌دهد هرچه ساختارهای نظارتی از استقلال، صلاحیت حرفه‌ای و حمایت قانونی بیشتری برخوردار باشند، احتمال کشف تخلفات و کاهش فساد مالی افزایش می‌یابد (Lanrewaju et al., 2024; Vorster & Nwosu, 2024). با این حال، وجود فشارهای سیاسی، منافع سازمانی و روابط غیررسمی در بسیاری از نظام‌های اداری سبب شده است که برخی نهادهای نظارتی در ایفای نقش واقعی خود با محدودیت مواجه شوند (Bandanipour et al., 2023; McCarten et al., 2022).

در ادبیات جدید حساسی، مفهوم استقلال حرفه‌ای حساسی به‌عنوان یکی از ارکان اساسی کیفیت حساسی مطرح شده است. استقلال حرفه‌ای به معنای توانایی حساسی در اتخاذ تصمیمات بی‌طرفانه، بدون تأثیرپذیری از فشارهای سیاسی، اقتصادی یا سازمانی است. مطالعات متعدد نشان داده‌اند که ضعف در استقلال حساسی می‌تواند منجر به کاهش کیفیت گزارش‌های حساسی، افزایش خودسانسوری و حتی مشارکت غیرمستقیم در پنهان‌سازی تخلفات شود (Astuti et al., 2023; Hadisantoso et al., 2022). از سوی دیگر، وجود ارتباطات سیاسی میان مدیران اجرایی و نهادهای تصمیم‌گیرنده، احتمال مداخله در فرآیندهای نظارتی را افزایش می‌دهد و می‌تواند موجب کاهش اثربخشی نهادهای حساسی شود (McCarten et al., 2022; Zhang et al., 2023). در محیط‌هایی که ساختارهای نهادی ضعیف‌تر هستند، فشارهای سیاسی اغلب به تعدیل گزارش‌های حساسی، تأخیر در افشای تخلفات و کاهش شفافیت مالی منجر می‌شود (Brown et al., 2025; Xia et al., 2022). به همین دلیل، بسیاری از پژوهشگران تأکید کرده‌اند که استقلال نهادهای حساسی عالی باید در سطح ساختاری، مالی و اجرایی تضمین شود تا امکان مقابله مؤثر با فساد و تخلفات مالی فراهم گردد (Lanrewaju et al., 2024; Vorster & Nwosu, 2024).

یکی از موضوعات مهم در حوزه نظارت مالی، نقش نهادهای حساسی عالی در مقابله با جرائم یقه‌سفید و فساد سازمان‌یافته است. جرائم یقه‌سفید معمولاً توسط مدیران ارشد، افراد بانفوذ و بازیگران دارای قدرت اقتصادی یا سیاسی ارتکاب می‌یابد و به دلیل پیچیدگی ساختارها و روابط پنهان، کشف آن‌ها دشوارتر از تخلفات معمولی است (Chowbe, 2022; Gottschalk, 2024). در چنین شرایطی، حساسی دولتی و نهادهای نظارتی باید علاوه بر دانش فنی، از استقلال اخلاقی و شجاعت حرفه‌ای نیز برخوردار باشند تا بتوانند تخلفات را بدون ملاحظات سیاسی افشا کنند (Al-Abedi, 2023; Brown et al., 2025). مطالعات نشان داده‌اند که ضعف در فرهنگ سازمانی، نبود حمایت قانونی از افشاگران و حاکمیت روابط غیررسمی می‌تواند موجب کاهش انگیزه حساسی برای افشای فساد شود (Ali & Khan, 2022; Eyongndi & Opara, 2022). همچنین، پدیده «عادی‌سازی انحراف» در سازمان‌های دولتی ممکن است به تدریج رفتارهای غیراخلاقی را به بخشی از رویه‌های سازمانی تبدیل کند و حساسیت حرفه‌ای حساسی را کاهش دهد (Chan & Gibbs, 2022; Widt et al., 2025).

در سال‌های اخیر، مفهوم افشاگری سازمانی و سیستم‌های گزارش‌دهی تخلفات به‌عنوان ابزاری مؤثر در کاهش فساد مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد وجود سامانه‌های امن افشاگری، حمایت حقوقی از افشاگران و تقویت فرهنگ پاسخ‌گویی می‌تواند احتمال کشف تخلفات مالی را افزایش دهد (Gibbs, 2024; Raihan et al., 2024). در مقابل، نبود حمایت کافی از افشاگران باعث می‌شود کارکنان و حساسی از ترس پیامدهای شغلی، سیاسی یا اجتماعی از گزارش تخلفات خودداری کنند (Ali, 2022; Khan, 2022; Eyongndi & Opara, 2022). مطالعات تطبیقی نشان داده‌اند کشورهایی که دارای نظام‌های قوی حمایت از افشاگران هستند، در کنترل فساد و ارتقای شفافیت عملکرد موفق‌تری داشته‌اند (Gibbs, 2024; Vorster & Nwosu, 2024). علاوه بر این، استفاده از فناوری‌های نوین، تحلیل داده‌های کلان و حساسی دیجیتال موجب شده است فرآیند کشف تقلب و تخلفات مالی با سرعت و دقت بیشتری انجام شود (Costa et al., 2023; Tommasetti et al., 2021). فناوری‌های داده‌محور

این امکان را فراهم کرده‌اند که الگوهای پنهان فساد، ارتباطات مشکوک و رفتارهای انحرافی سریع‌تر شناسایی شوند و وابستگی به قضاوت‌های انسانی کاهش یابد (Brown et al., 2023; Costa et al., 2025).

در حوزه حسابرسی دولتی، دیوان محاسبات و سایر نهادهای عالی نظارتی وظیفه دارند از طریق ارزیابی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی، سلامت اداری و مالی را تضمین کنند. اثربخشی این نهادها تا حد زیادی به میزان استقلال، بی‌طرفی و توان حرفه‌ای حسابرسان وابسته است (Jayden, 2021; Lanrewaju et al., 2024). با این حال، در بسیاری از کشورها، فشارهای سیاسی و مداخلات سازمانی موجب تضعیف نقش نظارتی این نهادها شده است (Mbate, 2023; McCarten et al., 2022). مطالعات انجام‌شده در کشورهای در حال توسعه نشان می‌دهد وابستگی بودجه‌ای، انتصابات سیاسی و ضعف در شایسته‌سالاری از مهم‌ترین عوامل کاهش استقلال نهادهای حسابرسی عمومی هستند (Vorster & Nwosu, 2024; Zindi & Sibanda, 2022). همچنین، ضعف در سازوکارهای پاسخ‌گویی و نبود ضمانت اجرایی کافی می‌تواند موجب شود تخلفات شناسایی‌شده بدون پیگیری مؤثر باقی بمانند (Mbate, 2023; Sibanda et al., 2020). از سوی دیگر، کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیمی با سطح تخصص، تردید حرفه‌ای و استقلال حسابرسان دارد و هرگونه مداخله بیرونی می‌تواند این کیفیت را تحت تأثیر قرار دهد (Astuti et al., 2023; Hadisantoso et al., 2022).

بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که فساد مالی و سوءرفتار سازمانی اغلب در محیط‌هایی شکل می‌گیرد که فرهنگ سازمانی ضعیف، کنترل‌های داخلی ناکارآمد و مدیریت غیرشفاف بر آن‌ها حاکم است (Herbert & Agwor, 2021; Rose et al., 2020). نظریه «لحن از بالا» بیان می‌کند که رفتار مدیران ارشد و فضای اخلاقی سازمان تأثیر مستقیمی بر رفتار کارکنان و احتمال بروز تخلف دارد (Rose et al., 2020). در صورتی که مدیران ارشد نسبت به تخلفات مالی بی‌تفاوت باشند یا خود در فرآیندهای فساد نقش داشته باشند، احتمال گسترش سوءرفتار سازمانی افزایش می‌یابد (Gottschalk, 2022; Greenman et al., 2023). همچنین، ضعف در حاکمیت شرکتی و نبود سازوکارهای مؤثر نظارتی می‌تواند زمینه ارتکاب تخلفات مالی را تسهیل کند (Kumar & Pinki, 2022; Velte, 2021). در مقابل، وجود کنترل‌های قوی، ساختارهای شفاف و نظارت مستقل موجب ارتقای پاسخ‌گویی و کاهش ریسک فساد می‌شود (Herbert & Agwor, 2021; Swandaru & Muneeza, 2022).

موضوع سیاست‌گریزی حسابرسان در سال‌های اخیر به‌عنوان یکی از ابعاد مهم استقلال حرفه‌ای مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. سیاست‌گریزی به معنای پرهیز حسابرس از تأثیرپذیری از جریان‌های سیاسی، توصیه‌های غیرحرفه‌ای و فشارهای ناشی از قدرت سازمانی است. این مفهوم فراتر از بی‌طرفی فنی بوده و شامل استقلال ذهنی، اخلاقی و رفتاری حسابرس نیز می‌شود (Brown et al., 2025; Widt et al., 2025). در بسیاری از نهادهای دولتی، حسابرسان در معرض تعارض میان وظیفه حرفه‌ای و فشارهای سیاسی قرار دارند و همین مسئله می‌تواند منجر به رفتارهای محافظه‌کارانه، سکوت سازمانی یا تعدیل گزارش‌های حسابرسی شود (Chan & Gibbs, 2022; McCarten et al., 2022). علاوه بر این، وجود روابط سیاسی میان مدیران اجرایی و مقامات نظارتی ممکن است فرآیند کشف و افشای تخلفات را تحت تأثیر قرار دهد و موجب تضعیف اعتماد عمومی به نهادهای نظارتی شود (Bandanipour et al., 2023; Campa et al., 2023). در نتیجه، طراحی الگوهای بومی برای تقویت سیاست‌گریزی حسابرسان و کاهش نفوذ سیاسی در نظام‌های حسابرسی دولتی اهمیت فزاینده‌ای یافته است.

اگرچه پژوهش‌های متعددی درباره استقلال حسابرسی، افشای فساد، حاکمیت شرکتی و نقش نهادهای نظارتی انجام شده است، اما بررسی جامع سیاست‌گریزی حسابرسان در بستر نهادهای حسابرسی دولتی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، همچنان محدود است. بسیاری از مطالعات پیشین بیشتر بر جنبه‌های فنی حسابرسی یا سازوکارهای حقوقی تمرکز داشته‌اند و ابعاد رفتاری، سیاسی و نهادی کمتر مورد توجه قرار گرفته است (Campa et al., 2023; Velte, 2021). همچنین، اغلب پژوهش‌ها به‌صورت پراکنده به نقش افشاگری، فشارهای سیاسی، استقلال حرفه‌ای یا کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند و کمتر الگویی جامع برای تبیین تعامل این عوامل ارائه کرده‌اند (Lanrewaju et al., 2024; Raihan et al., 2024). بنابراین، خلأ پژوهشی مهمی در زمینه شناسایی عوامل مؤثر بر سیاست‌گریزی حسابرسان و ارتباط آن با فرآیند کشف و افشای تخلفات وجود دارد.

بر این اساس، پژوهش حاضر با هدف طراحی و ارائه الگویی برای سیاست‌گریزی حسابرسان دیوان محاسبات ایران از منظر کشف و افشای تخلفات دستگاه‌های اجرایی انجام شده است.

### روش پژوهش و مواد

در این تحقیق از روش گرند تئوری براساس رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) که یکی از تکنیک‌های تحلیل داده‌های متنی، نظریه‌زمینه‌ای است استفاده شده. این روش استقرایی تفسیر داده‌های ثبت شده درباره پدیده اجتماعی (به ویژه داده‌های برخاسته از مصاحبه‌ها) برای ساختن نظریه‌هایی در مورد آن پدیده می‌باشد. بر مبنای رویکرد نظام‌مند و تحلیلی‌تر استراوس و کوربین، پژوهشگر معمولاً ۲۰ تا ۳۰ مصاحبه را در خلال ملاقات‌های مکرر در میدان برای گردآوری داده‌های مصاحبه‌ای جهت اشباع طبقات انجام می‌دهد. جامعه پژوهش این تحقیق خبرگان و صاحب نظران حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور بوده، که تجربه مدیریتی در بخش‌های سازمان مطبوع خود را داشته‌اند به انجام رسیده است. در مرحله نخست به تعریف و تفهیم مفاهیم کاربردی پرداخته و سپس به بیان ادبیات کیفی پژوهش و نظریه‌های گرند تئوری بوده تا طبق نمونه‌گیری‌های باز پژوهش، ارتباط و نمونه‌گیری ممیز شده‌ای از طرف گروه مورد مصاحبه پژوهش که در بین ۳۱ نفر بوده‌اند تا مرحله اشباع نظری پژوهش ادامه و انجام گردد. ابتدا با مرور ادبیات و پیشینه پژوهش، لیست اولیه‌ای از عوامل موثر بر الگوی سیاست‌گریزی حساب‌برسان دیوان محاسبات از منظر کشف و افشای تخلفات تهیه خواهد شد. با توجه به عنوان و هدف پژوهش، قلمرو موضوعی این پژوهش، سیاسی بودن حساب‌برسان و به صورت خاص حساب‌برسان دیوان محاسبات از منظر کشف و افشای تخلفات مرتبط می‌باشد. قلمرو مکانی این پژوهش، حساب‌برسان شاغل در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. این پژوهش در محدوده زمانی سال‌های ۱۴۰۲ تا ۱۴۰۳ انجام شده است، اما از آنجایی که از نظر خبرگان و مطالعه موردی شرکت‌های دانش‌بنیان با رویکرد گذشته‌محور استفاده شده است، اعتبار زمانی داده‌ها از بازه زمانی یادشده، بیشتر است. با توجه به استفاده از روش کیفی (روش داده بنیاد در بخش کیفی جهت استخراج متغیرهای پژوهش) و روش کمی (جهت تأیید مدل)، رویکرد پژوهش حاضر، از نوع آمیخته می‌باشد.

جدول ۱: وضعیت گروه مصاحبه شونده‌گان

تعداد	تقسیم بندی	عوامل جمعیت‌شناختی
۳۱	حساب‌برسان دیوان محاسبات	پست سازمانی
۴	کمتر از ۳۰ سال	سن
۱۱	۳۰ تا ۴۰ سال	
۸	۴۱ تا ۵۰ سال	
۸	بیشتر از ۵۰ سال	
۲	کارشناسی	تحصیلات
۷	کارشناسی ارشد	
۲۲	دکتری	
۳	کمتر از ۵ سال	سابقه کار
۸	۵ تا ۱۵ سال	
۱۱	۱۶ تا ۲۵ سال	
۹	بیشتر از ۲۶ سال	

همچنین با توجه به تعداد کارشناسان و مدیران حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور، جامعه آماری در بخش کمی، تعداد ۳۰۵ نفر بود که بر اساس فرمول کوکران تعداد ۱۷۰ نفر به عنوان نمونه آماری به روش تصادفی ساده در این پیمایش شرکت داده شده‌اند. در این بخش پس از اتمام فرآیند کدگذاری جهت محاسبه‌ی پایایی از مفهومی به نام ضریب توافق یا ضریب کاپا استفاده شده است. ضریب کاپا نشان‌دهنده‌ی میزان ثبات یا همبستگی قابل قبول در فرآیند کدگذاری است. بدین منظور پس از فرآیند کدگذاری از مقایسه‌ی نظر پژوهشگر با دو خبره‌ی دیگر استفاده شده‌است. حداقل مقدار این شاخص ۰.۶ می‌باشد و مقدار ۰.۸ نشان می‌دهد که توافق بین دو ارزیاب ایده‌آل است (محمدیگی و همکاران، ۱۳۹۳). مطابق خروجی این جدول در نرم افزار از ۷۵ مورد کدگذاری شده در بخش کیفی پژوهش، ۶۳ مورد دارای توافق و ۷ مورد عدم توافق مشاهده می‌شود. هم چنین، مطابق جدول ذیل مقدار این شاخص با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه‌ی ۲۴ در سطح معنی داری ۰.۰۰۰ مقدار ۰.۷۰۲ محاسبه شده‌است. بنابراین با توجه به کوچکتر بودن سطح معنی داری از مقدار ۰.۰۵ فرض استقلال کدهای استخراجی رد می‌شود که این امر نشان دهنده‌ی پایایی مناسب کدهای استخراجی است.

### یافته‌ها

خروجی مقدار توافق و ضریب کاپا مطابق جداول ۱ و ۲ نشان داده شده است:

جدول ۲: تعداد موارد توافق و عدم توافق بین دو خبره

کل	خبره ۲		توافق	خبره ۱
	عدم توافق	توافق		
۶۸	۵	۶۳	توافق	
۷	۷	۰	عدم توافق	
۷۵	۱۲	۶۳	کل	

جدول ۳: خروجی ضریب کاپا

معناداری	مقدار t	خطای استاندارد	ارزش	مقدار توافق	کاپا
۰/۰۰۰	۶/۳۶۷	۰/۱۲۳	۰/۷۰۲	۷۵	تعداد موارد معتبر

با توجه به مفاهیم مکشوفه در سه مرحله کدگذاری در خصوص الگوهای سیاست‌پذیری حساب‌رسان دیوان محاسبات از منظر کشف و افشای تخلفات می‌توان مدل اولیه‌ای ارائه داد که در کنار سازگاری با مفهوم سیاست‌پذیری، بتواند فاکتورهای اساسی در منظر کشف و افشای تخلفاتی که منجر به بروز خطا و اشتباه از ابعاد عمدی یا سهوی، فردی یا سازمانی، ساختاریافته یا بدون برنامه اعمال گردد. همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود از مصاحبه ۲۹ ام مفهوم جدیدی به مضمون‌ها اضافه نشده است که این نشان دهنده به اشباع رسیدن داده‌ها است. با این وجود محقق تا خبره ۳۱ ام مصاحبه را ادامه داد.

جدول ۴: اشباع نظری

مقوله‌های مکشوفه تحقیق		۴																		
رقابت ناسالم بین	۱۹	۳																		
دانش کارکنان	۱۸	۲	۲																	
روابط سیاسی	۱۶	۱	۱																	
اشتیاق جا و مقام	۱۵	۱	۱																	
عدم تخصص مدیران	۱۵	۲		۲																
سیاست‌زدگی	۱۳	۳		۱																
نفوذ بدافزارها	۱۲		۱	۱																
الزامات سیاسی	۱۶	۲		۱																
استاندارد سازی	۱۵	۱	۱																	
تناسب حسابرسی با	۱۱	۱		۱																
اختلاف طبقاتی	۱۲		۱																	
عدم تمایل در کشف	۱۶	۲		۱																
پویایی در سازمان	۱۱	۱		۱																
انحراف قانونی	۱۳	۳		۱																
سیاست‌گذاری افشا	۱۲		۱																	
الزام به افزایش	۱۵	۲		۱																
رضایت به حداقل‌ها	۱۱	۱		۱																
پهچیدگی سازمان	۱۶	۲		۱																
عدم وجود مدل	۱۱	۱		۱																
ارزشگذاری	۱۲		۱																	
مفوله / مصاحبه	۱۵	۲		۱																
شماره مصاحبه	۱۱	۱		۱																

## کهیانی و همکاران

۱۷		۱	۱	۱		۲		۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۳	۱	۱	۱۰		
۱۲	۱	۱		۱	۱	۱		۱		۱	۱		۱	۱		۱			۱۱		
۱۶	۱		۱	۱		۱	۱		۱	۱	۲	۱		۱	۱		۱	۱	۱۲		
۱۶	۱	۳		۱	۱		۱	۱		۱		۱	۱		۱	۱		۱	۱۳		
۱۷		۱	۱		۱	۲		۱	۱		۱	۲		۱	۲		۱	۱	۱۴		
۱۶		۱	۲		۱	۱	۱		۱	۱		۲	۱		۱	۱	۱	۱	۱۵		
۱۶	۱		۱	۱		۲	۱		۱		۱	۱		۱	۱		۱	۲	۱	۱۶	
۱۶	۱	۱		۲	۱	۱		۱	۱		۱	۱		۱	۱		۱	۱	۱	۱۷	
۱۵	۲		۱	۱		۱	۱		۱	۱	۱	۱		۲	۱		۱		۱	۱۸	
۱۴		۱	۲		۱		۱		۱		۱		۱	۲		۱	۱	۱	۱	۱۹	
۱۴	۱		۱	۱	۱		۱	۲	۱			۱		۱	۱	۱		۱	۱	۲۰	
۱۱	۱		۱	۱			۱	۱		۱	۱		۱			۲				۲۱	
۱۳		۱			۱	۱			۲	۱	۱	۱		۱	۲		۱		۱	۲۲	
۱۲		۱	۱		۱		۱	۱			۱		۱		۱	۱		۲	۱	۲۳	
۱۱	۱	۱		۱		۱			۱			۱		۱		۱	۱		۱	۲۴	
۱۰			۱	۱			۱		۱		۱		۱	۱		۱		۱		۲۵	
۱۱		۲	۱		۱					۱		۱	۱		۱	۱		۱		۲۶	
۱۰			۱	۱	۱		۱			۱		۱			۱	۱	۱			۲۷	
۸		۱			۱		۱			۱		۱		۱		۱		۱		۲۸	
۴					۱							۱			۱					۲۹	
۰																				۳۰	
۰																				۳۱	
۳۹	۲۵	۱۹	۲۲	۱۹	۲۰	۱۴	۲۱	۱۵	۱۸	۱۴	۱۹	۲۲	۲۱	۱۸	۲۲	۱۶	۲۳	۱۶	۱۶	۱۸	جمع کل
۴																					

در همین راستا مقولات استخراجی به صورت زیر دسته بندی شد: همچنین مقوله‌های بخش سیاست‌گزینی به شرح ذیل می‌باشد:

• عوامل علی:

- (۱) اصلاح منابع انسانی
- (۲) استقلال حرفه‌ای
- (۳) دیدگاه سازمانی
- (۴) شئون شغلی حسابرس

### ۵) آمادگی در مقابل ابعاد پدافند غیرعامل

- شرایط زمینه ای:

- ۱) فرهنگ سازمانی
- ۲) شایسته سالاری
- ۳) توصیه پذیری
- ۴) عدم نفوذ سیاسی
- ۵) قدرت تصمیمات در جرائم

- شرایط مداخله گر:

- ۱) رفتار سیاسی حسابرس
- ۲) آموزه‌های دینی و معنوی
- ۳) افشای اطلاعات
- ۴) همخوانی حقوق و مزایا
- ۵) رابطه مندی به جای قانونمندی

- راهبردها:

- ۱) استقلال سازمانی
- ۲) مهارت آموزی حسابرس
- ۳) تاثیرات روحی و روانی
- ۴) ایدئولوژی سیاسی
- ۵) استراتژی کلان

- پیامدها:

- ۱) ارتقای اخلاقی
- ۲) تقویت روحیه کاری
- ۳) پویایی سازمان
- ۴) سلامت حسابرسی
- ۵) عدالت در چارچوب قانون اساسی

- پدیده محوری

- ۱) فنی بودن و عدم وابستگی حسابرس به مسائل سیاسی
- ۲) تاثیر پذیر نبودن حسابرسان از اشخاص و احزاب سیاسی
- ۳) وضعیت و بنیه مالی مناسب حسابرسان

۴) عدم توجه مقامات ارشد دیوان محاسبات به سفارشات و توصیه‌های غیر حرفه‌ای اشخاص سیاسی در انتصاب و ارتقا حسابرسان

## کهیانی و همکاران

- ۵) توجه و التزام عملی به استقلال حرفه حسابرسی
- ۶) اعتماد به نفس حسابرسان
- ۷) اعمال و اجرای نظام شایسته سالاری و پرهیز از نظام توصیه پذیری
- ۸) اعتقادات دینی و توجه به آموزه‌های دینی و معنوی
- ۹) طرح موضوع رفتار سیاسی حسابرسان در هیات رسیدگی به تخلفات اداری
- ۱۰) عدم ارتباط حسابرسان با اشخاص ذی نفوذ سیاسی
- ۱۱) دوری از توصیه پذیری حسابرسان

در مرحله کدگذاری انتخابی برای تعیین یا ساخت مقوله هسته معیارها با توجه به سطوح تحلیل کیفی و مفاهیم و مقولات استخراج شده، مقوله ارائه الگوی سیاست‌گریزی حسابرسان دیوان محاسبات از منظر کشف و افشای تخلفات همان اتفاقی است که کنش‌ها و واکنش‌ها به سوی آن رهنمون شده و البته به قدر کافی نیز انتزاعی هست تا سایر مقولات به آن ربط داده شود و به عنوان مقوله هسته انتخاب شود. در این سطح سعی می‌شود با کنارهم قرار دادن مقوله‌ها ارتباطی نظام‌مند میان آنها ایجاد شود. بر این اساس مدل اولیه الگوهای سیاست‌گریزی مطابق شکل ۱ قابل مشاهده می‌باشد.



شکل ۱: مدل اولیه الگوی سیاست‌گریزی حسابرسان دیوان محاسبات از منظر کشف و افشای تخلفات و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی

پژوهش حاضر با هدف طراحی الگوی سیاست‌گزینی حسابرسان دیوان محاسبات ایران از منظر کشف و افشای تخلفات دستگاه‌های اجرایی انجام شد و یافته‌های آن نشان داد که سیاست‌گزینی حسابرسان پدیده‌ای چندبعدی است که تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدی قرار دارد. نتایج بیانگر آن بود که استقلال حرفه‌ای، شایسته‌سالاری، عدم نفوذ سیاسی، تقویت فرهنگ سازمانی، سلامت اخلاقی و حمایت ساختاری از حسابرسان، مهم‌ترین مؤلفه‌های شکل‌دهنده رفتار سیاست‌گريزانه در فرآیند حسابرسی هستند. همچنین یافته‌ها نشان داد که هرچه حسابرسان از نفوذهای سیاسی، روابط غیررسمی و فشارهای سازمانی فاصله بیشتری داشته باشند، کیفیت کشف تخلفات، شفافیت گزارش‌های حسابرسی و اعتماد عمومی به نهادهای نظارتی افزایش می‌یابد.

یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش حاضر، نقش استقلال حرفه‌ای در کاهش فساد و افزایش اثربخشی حسابرسی بود. نتایج نشان داد که استقلال حسابرسان نه تنها یک ویژگی فنی، بلکه یک مؤلفه رفتاری و نهادی است که بر نحوه تصمیم‌گیری، افشای تخلفات و مقاومت در برابر فشارهای بیرونی تأثیر مستقیم دارد. این یافته با نتایج پژوهش‌های (Lanrewaju et al., 2024) و (Vorster & Nwosu, 2024) همسو است که تأکید کرده‌اند استقلال نهادهای حسابرسی عالی یکی از پیش‌شرط‌های اصلی موفقیت در مقابله با فساد مالی و تخلفات اداری است. همچنین نتایج حاضر با یافته‌های (Hadisantoso et al., 2022) و (Astuti et al., 2023) همخوانی دارد که نشان دادند استقلال و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان موجب ارتقای کیفیت حسابرسی و افزایش تردید حرفه‌ای می‌شود. در واقع، هنگامی که حسابرسان احساس کنند تصمیمات آن‌ها تحت تأثیر ملاحظات سیاسی قرار نمی‌گیرد، احتمال گزارش صادقانه تخلفات و پیگیری مؤثر فساد افزایش می‌یابد.

یافته دیگر پژوهش نشان داد که فشارهای سیاسی و ارتباطات غیررسمی از مهم‌ترین عوامل تضعیف سیاست‌گزینی حسابرسان هستند. این نتیجه با مطالعات (McCarten et al., 2022) و (Bandanipour et al., 2023) همسو است که ارتباطات سیاسی را یکی از عوامل اصلی افزایش سوءرفتار سازمانی و کاهش شفافیت مالی معرفی کرده‌اند. همچنین پژوهش (Zhang et al., 2023) نشان داد که نفوذ سیاسی مدیران ارشد می‌تواند فرآیند نظارت و کشف تخلفات را با اختلال مواجه سازد. یافته‌های حاضر نیز نشان داد که توصیه‌پذیری، وابستگی‌های سیاسی و انتصابات غیرشایسته در برخی موارد موجب کاهش جسارت حرفه‌ای حسابرسان و شکل‌گیری نوعی محافظه‌کاری سازمانی می‌شود. این وضعیت در نهایت می‌تواند به تأخیر در افشای تخلفات، تعدیل گزارش‌های حسابرسی و کاهش اعتماد عمومی منجر گردد.

نتایج پژوهش همچنین نشان داد که فرهنگ سازمانی و شایسته‌سالاری نقش کلیدی در تقویت سیاست‌گزینی حسابرسان دارند. سازمان‌هایی که در آن‌ها معیارهای حرفه‌ای، اخلاقی و تخصصی مبنای ارتقا و ارزیابی عملکرد قرار می‌گیرد، زمینه مناسب‌تری برای استقلال حسابرسان و مقابله با فساد فراهم می‌کنند. این یافته با نتایج (Herbert & Agwor, 2021) و (Velte, 2021) همخوانی دارد که تأکید کرده‌اند حاکمیت شرکتی قوی و فرهنگ پاسخ‌گو موجب کاهش تخلفات مالی و افزایش سلامت سازمانی می‌شود. علاوه بر این، نتایج پژوهش حاضر نشان داد که ضعف در فرهنگ پاسخ‌گویی و حاکمیت روابط غیررسمی می‌تواند زمینه‌ساز سکوت سازمانی و خودسانسوری حسابرسان شود. این موضوع با یافته‌های (Rose et al., 2020) همسو است که نشان داد فضای اخلاقی سازمان و رفتار مدیران ارشد تأثیر مستقیمی بر رفتار حرفه‌ای کارکنان دارد.

از دیگر یافته‌های مهم پژوهش، نقش حمایت قانونی و امنیت شغلی در افزایش تمایل حسابرسان به افشای تخلفات بود. نتایج نشان داد حسابرسانی که از حمایت ساختاری و امنیت حرفه‌ای بیشتری برخوردار هستند، تمایل بیشتری به گزارش فساد و مقابله با فشارهای سیاسی دارند. این یافته با مطالعات (Ali & Khan, 2022) و (Eyongndi & Opara, 2022) همسو است که بر اهمیت حمایت از افشاگران و وجود سازوکارهای قانونی برای حفاظت از گزارش‌دهندگان تکیه کرده‌اند. همچنین پژوهش (Gibbs, 2024) نشان داد که نظام‌های افشاگری مؤثر، احتمال کشف فساد و جرائم مالی را افزایش می‌دهند. یافته‌های حاضر نیز نشان داد که نبود حمایت کافی از حسابرسان می‌تواند موجب شکل‌گیری ترس سازمانی و کاهش انگیزه برای افشای تخلفات شود.

نتایج این پژوهش نشان داد که اخلاق حرفه‌ای و آموزه‌های ارزشی نیز نقش مهمی در شکل‌گیری رفتار سیاست‌گريزانه دارند. حسابرسانی که دارای تعهد اخلاقی قوی‌تر، مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای و پایبندی به ارزش‌های سازمانی هستند، در برابر فشارهای بیرونی مقاومت بیشتری از خود نشان می‌دهند. این یافته با نتایج (Chowbe, 2024) و (Swandaru & Muneeza, 2022) همخوانی دارد که اخلاق حرفه‌ای و ارزش‌مداری را از مؤلفه‌های کلیدی پیشگیری از فساد معرفی کرده‌اند. علاوه بر این، پژوهش

(Gottschalk, 2022) بیان می‌کند که ضعف اخلاقی در سطوح مدیریتی می‌تواند به عادی‌سازی تخلفات مالی و جرائم یقه‌سفید منجر شود. یافته‌های پژوهش حاضر نیز نشان داد که نهادینه‌سازی اصول اخلاقی و توجه به آموزش‌های ارزشی می‌تواند زمینه کاهش سیاست‌پذیری و ارتقای سلامت حسابرسی را فراهم کند.

یافته‌های پژوهش همچنین نشان داد که فناوری‌های نوین و سیستم‌های داده‌محور می‌توانند در کاهش نفوذ انسانی و تقویت کشف تخلفات نقش مؤثری ایفا کنند. استفاده از سامانه‌های هوشمند تحلیل داده، حسابرسی دیجیتال و ابزارهای کشف تقلب موجب افزایش شفافیت و کاهش وابستگی به قضاوت‌های فردی می‌شود. این یافته با نتایج (Costa et al., 2023) و (Tommasetti et al., 2021) همسو است که بر نقش فناوری‌های نوین در مبارزه با فساد و ارتقای حکمرانی خوب تأکید کرده‌اند. همچنین مطالعه (Brown et al., 2025) نشان داد که تحلیل داده‌های دیجیتال می‌تواند الگوهای پنهان فساد و رفتارهای انحرافی را سریع‌تر شناسایی کند. در پژوهش حاضر نیز مشخص شد که توسعه سامانه‌های هوشمند نظارتی می‌تواند احتمال مداخله سیاسی در فرآیند حسابرسی را کاهش دهد و دقت کشف تخلفات را افزایش دهد.

نتایج این مطالعه نشان داد که سیاست‌گریزی حسابرسان نه تنها موجب ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود، بلکه پیامدهای گسترده‌تری نظیر افزایش اعتماد عمومی، تقویت مشروعیت نهادهای نظارتی و بهبود سلامت اداری را نیز به همراه دارد. این یافته با نتایج (Sibanda et al., 2020) و (Jayden, 2021) همخوانی دارد که نقش پاسخ‌گویی و شفافیت را در ارتقای کارایی نهادهای عمومی برجسته کرده‌اند. همچنین پژوهش (Campa et al., 2023) بیان می‌کند که تعامل مؤثر میان حسابرسان و نهادهای نظارتی می‌تواند احتمال وقوع تقلب و تخلفات مالی را کاهش دهد. یافته‌های حاضر نیز تأکید می‌کند که هرچه حسابرسان از استقلال ساختاری و حمایت حرفه‌ای بیشتری برخوردار باشند، فرآیند کشف و افشای تخلفات با اثربخشی بیشتری انجام خواهد شد.

در مجموع، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که سیاست‌گریزی حسابرسان دیوان محاسبات ایران یک ضرورت راهبردی برای ارتقای سلامت مالی و شفافیت اداری است. تحقق این هدف نیازمند اصلاح ساختارهای منابع انسانی، تقویت استقلال حرفه‌ای، توسعه نظام‌های شایسته‌سالار، حمایت از افشاگران، نهادینه‌سازی اخلاق حرفه‌ای و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین حسابرسی است. در صورتی که این عوامل به‌صورت هم‌زمان و نظام‌مند تقویت شوند، می‌توان انتظار داشت که کیفیت نظارت مالی، اعتماد عمومی و کارآمدی نظام پاسخ‌گویی در کشور به شکل قابل‌توجهی ارتقا یابد.

یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش حاضر، حساسیت موضوع و ماهیت سیاسی برخی از پرسش‌ها بود که موجب شد تعدادی از مشارکت‌کنندگان در بیان کامل دیدگاه‌های خود احتیاط کنند. همچنین به دلیل محرمانه بودن بخشی از اسناد و گزارش‌های حسابرسی، دسترسی پژوهشگر به برخی اطلاعات محدود بود. محدود بودن جامعه پژوهش به حسابرسان دیوان محاسبات ایران نیز ممکن است تعمیم‌پذیری یافته‌ها را به سایر نهادهای نظارتی کاهش دهد. علاوه بر این، ماهیت کیفی پژوهش و وابستگی آن به تحلیل تفسیری مصاحبه‌ها می‌تواند تا حدودی تحت تأثیر برداشت‌های ذهنی مشارکت‌کنندگان و پژوهشگر قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، الگوی سیاست‌گریزی حسابرسان در سایر نهادهای نظارتی و سازمان‌های حسابرسی دولتی و خصوصی مورد مقایسه قرار گیرد. همچنین انجام مطالعات کمی با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری می‌تواند روابط میان متغیرهای شناسایی‌شده را با دقت بیشتری تبیین کند. بررسی نقش فناوری‌های هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های کلان در کاهش فساد و افزایش استقلال حسابرسان نیز می‌تواند از محورهای مهم مطالعات آینده باشد. علاوه بر این، مطالعه تطبیقی تجربه کشورهای مختلف در حمایت از افشاگران و مقابله با فشارهای سیاسی می‌تواند به توسعه مدل‌های بومی در حوزه حسابرسی دولتی کمک کند.

پیشنهاد می‌شود دیوان محاسبات کشور با تقویت استقلال سازمانی و مالی حسابرسان، زمینه کاهش نفوذ سیاسی در فرآیندهای نظارتی را فراهم سازد. طراحی نظام شفاف ارتقا و انتصاب مبتنی بر شایسته‌سالاری و معیارهای حرفه‌ای نیز می‌تواند از شکل‌گیری روابط غیررسمی و توصیه‌پذیری جلوگیری کند. همچنین توسعه سامانه‌های هوشمند کشف تخلف، آموزش مستمر اخلاق حرفه‌ای و ایجاد سازوکارهای حمایتی برای افشاگران می‌تواند کیفیت حسابرسی و اعتماد عمومی را ارتقا دهد. در نهایت، بازنگری در قوانین حمایتی و افزایش امنیت شغلی حسابرسان می‌تواند زمینه لازم برای گزارش‌دهی مستقل و بی‌طرفانه تخلفات را تقویت کند.

### مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

## تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

## تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

## حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

## موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

## References

- Al-Abedi, T. K. (2023). Empirical Study for the Strategic Role of Internal Audit in Dedicating Fraud Risk in the Financial Statement: Evidence From Iraq. *Journal of Economics & Administration*(133), 308-322. <https://doi.org/10.31272/jae.i133.947>
- Ali, N., & Khan, K. I. (2022). Identification and Protection of Corporate Whistle-Blowers: A Legal Perspective. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 8(1), 123-134. <https://doi.org/10.26710/jafee.v8i1.2204>
- Astuti, W. A., Surtikanti, S., Eneida, & Daud, D. (2023). Auditor Quality Analysis of Audit Findings in Timor-Leste. *Journal of Eastern European and Central Asian Research (Jeecar)*, 10(4), 691-700. <https://doi.org/10.15549/jeecar.v10i4.1377>
- Bandanipour, M., Nakhaei, H., Hajiha, Z., & Nakhaei, K. (2023). Identification of Fraud Components and Political Factors Influencing Fraud in Financial Statements. *Ijmob*, 3(5), 113-121. <https://doi.org/10.61838/kman.ijmob.3.5.14>
- Brown, N. C., Joe, J. R., Smith, K., & Wang, H. E. (2025). Auditors' Response to Client Corruption: Evidence From Google Document Frequency. *Journal of Business Finance & Accounting*, 52(5), 2299-2334. <https://doi.org/10.1111/jbfa.70000>
- Campa, D., Quagli, A., & Ramassa, P. (2023). The Roles and Interplay of Enforcers and Auditors in The context of Accounting Fraud: a review of the Accounting Literature. *Journal of Accounting Literature*, 47(5), 151-183. <https://doi.org/10.1108/jal-07-2023-0134>
- Chan, F., & Gibbs, C. (2022). When Guardians Become Offenders: Understanding Guardian Capability Through the Lens of Corporate Crime\*. *Criminology*, 60(2), 321-341. <https://doi.org/10.1111/1745-9125.12300>
- Chowbe, V. S. (2024). Redefining the Fight Against White Collar Crime: A Moral and Value-Centric Perspective. *International Journal for Multidisciplinary Research*, 6(2). <https://doi.org/10.36948/ijfmr.2024.v06i02.13521>
- Costa, F. C. d., Chai, C. G., Carneiro, M. F., Basílio, D. G. G., Riani, R. S. R., & Glauca Fernanda Oliveira Martins, B. (2023). Enhancing Good Governance and Combating Corruption in Brazil: Assessing the Feasibility, Potential, and Limitations of New Technologies. *Beijing Law Review*, 14(03), 1484-1503. <https://doi.org/10.4236/blr.2023.143080>
- Eyongndi, D. T., & Opara, F. N. (2022). Lack of Protection for Whistleblowers at the Workplace in Nigeria: Drawing Lessons From Selected Jurisdictions. *Padjadjaran Jurnal Ilmu Hukum (Journal of Law)*, 9(3), 432-455. <https://doi.org/10.22304/pjih.v9n3.a7>
- Gibbs, T. (2024). Evolution of the Whistleblowing Regime: The UAE Model. *Journal of Money Laundering Control*, 28(1), 108-124. <https://doi.org/10.1108/jmlc-06-2024-0098>
- Gottschalk, P. (2022). Trusted Chief Executives in Convenient White-Collar Crime. *Crime & Delinquency*, 71(8), 2845-2873. <https://doi.org/10.1177/00111287221104737>
- Greenman, C., Zupancic, K., Davis, K., & Healy, C. (2023). Penalties for Fraud in the Pharmaceutical Industry: A Financial and Reputational Analysis. *Jaepf*, 24(1). <https://doi.org/10.60154/jaepf.2023.v24n1p21>
- Hadisantoso, E., Nurdin, E., & Akib, M. (2022). The Effect of Competence and Independence on Professional Skepticism and Audit Quality. *Atestasi Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(1), 183-196. <https://doi.org/10.57178/atestasi.v5i1.156>
- Herbert, W. E., & Agwor, T. C. (2021). Corporate Governance Disclosure and Corporate Performance of Nigerian Banks. *Journal of Research in Emerging Markets*, 3(3), 14-36. <https://doi.org/10.30585/jrems.v3i3.674>
- Jayden, W. J. (2021). Influence of Governance Indicators on Disclosures in Performance Audit Reports in National Government Constituencies Development Funds. *Edith Cowan Journal of Entrepreneurship and Project Management*, 5(1), 35-67. <https://doi.org/10.55077/edithcowanjournalofentrepreneurshipandprojectmanagement.v1i1.34>

- Kortz, P., & Azeredo, A. J. (2022). Lawsuits Judged by CVM: Analysis of the Main Infractions Committed by Independent Auditors. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte - Issn 2176-9036*, 14(2). <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2022v14n2id29389>
- Kumar, H., & Pinki, P. (2022). Corporate Governance and Forensic Accounting: A Systematic Literature Review. *Corporate Governance Insight*, 4(1), 81-120. <https://doi.org/10.58426/cgi.v4.i1.2022.81-120>
- Lanrewaju, A. S., Ejededawe, O. A., & Elijah, E. (2024). The Independence of Supreme Audit Institution in Mitigation Financial Fraud in Nigeria. *Asian Journal of Economics Business and Accounting*, 24(1), 114-127. <https://doi.org/10.9734/ajebe/2024/v24i11226>
- Mbate, M. (2023). Can Parliamentary Sanctions Strengthen Local Political Accountability? Evidence From Kenya. 209-231. <https://doi.org/10.31389/isepress.dlg.h>
- McCarten, M., Diaz-Rainey, I., Roberts, H., & Tan, E. K. M. (2022). Political Connections, Tacit Power and Corporate Misconduct. *Journal of Business Finance & Accounting*, 49(9-10), 1530-1552. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12603>
- Raihan, M. R., Pamungkas, I. D., Setiawanta, Y., & Mardjono, E. S. (2024). Impact of Whistleblowing System Between the Vousinas Fraud Hexagon Theory and Financial Statement Fraud. *Maksimum*, 14(1), 114. <https://doi.org/10.26714/mki.14.1.2024.114-135>
- Rose, A. M., Rose, J. M., Suh, I., Thibodeau, J. C., Linke, K., & Norman, C. S. (2020). Why Financial Executives Do Bad Things: The Effects of the Slippery Slope and Tone at the Top on Misreporting Behavior. *Journal of Business Ethics*, 174(2), 291-309. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04609-y>
- Sibanda, M. M., Zindi, B., & Maramura, T. C. (2020). Control and Accountability in Supply Chain Management: Evidence From a South African Metropolitan Municipality. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1785105. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1785105>
- Swandaru, R., & Muneeza, A. (2022). Can Fraud in Islamic Financial Institutions Be Prevented Using High Standards of Shariah Governance? *International Journal of Law and Management*, 64(6), 469-485. <https://doi.org/10.1108/ijlma-07-2022-0162>
- Tommasetti, R., Leite, R. d. O., Maia, V. M., & Marcelo Álvaro da Silva, M. (2021). Revisiting the Accounting Fraud Components: A Bottom-Up Approach Using the Twitter Platform. *Sage Open*, 11(4). <https://doi.org/10.1177/21582440211058190>
- Velte, P. (2021). The Link Between Corporate Governance and Corporate Financial Misconduct. A Review of Archival Studies and Implications for Future Research. *Management Review Quarterly*, 73(1), 353-411. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00244-7>
- Vorster, H. H., & Nwosu, L. I. (2024). Evaluating Policies and Regulations Used to Control Corruption Among Accounting Officers in the Public Sector of South Africa: A Systematic Literature Review. *Frontiers in Sociology*, 9. <https://doi.org/10.3389/fsoc.2024.1371287>
- Widt, D. D., Maroun, W., & Atkins, J. (2025). Neutralizing Deviance at State-owned Enterprises: The Case of South African Airways. *Abacus*, 61(1), 162-193. <https://doi.org/10.1111/abac.12353>
- Xia, J., Jiang, Y., Wang, H., & Li, Y. (2022). Rule Violation and Time-to-Enforcement in Weak Institutional Environments: A Good Faith Perspective. *Journal of Management*, 49(8), 2549-2594. <https://doi.org/10.1177/01492063221108931>
- Zhang, D., Zhou, J., & Ma, J. (2023). Ex-military Top Executives and Corporate Violations: Evidence From China. *Abacus*, 60(2), 365-398. <https://doi.org/10.1111/abac.12304>
- Zindi, B., & Sibanda, M. M. (2022). Barriers to Effective Supply Chain Management: The Case of a Metropolitan Municipality in the Eastern Cape. *Journal of Local Government Research and Innovation*, 3. <https://doi.org/10.4102/jolgr.v3i0.54>