

The Developing of Auditors' Whistleblowing Using Grounded Theory¹

Khaled Yadegari², Allah Karam Salehi³, Houshang Amiri⁴,
Hossein Khanifar⁵

Received: 2022/04/06

Accepted: 2022/08/30

Research Paper

Abstract

In view of the spread of financial corruption in various spheres, auditors' whistleblowing has been proposed as an instrument to prevent and combat financial corruption in different countries, but there is no coherent model for this issue in Iran so far. Therefore, in this study, an attempt has been made to design an auditor whistleblowing model based on the grounded theory. For this purpose, in 2020, using snowball sampling method with 18 specialized faculty members, partners of auditing firms, managers of the auditing organization and Iranian Society Certified Public Accountants who have expertise and experience in the auditing, in-depth interviews were conducted up to the saturation stage. Research data were analyzed using coding method and the main categories and concepts were extracted. The results showed that the most important causal conditions that can be effective in auditors' whistleblowing are governance structure, governing laws, professional structure and characteristics of the auditing profession. Also, the research findings showed that in order to achieve the auditors' whistleblowing, strategies such as professional structure reform, oversight structure reform, infrastructure reform and the education quality and modernity (use of new technologies) should be adopted. Finally, the research model showed that auditors' whistleblowing can have consequences such as promoting profession, reducing financial corruption, increasing transparency and quality of reporting, economic system dynamic, agility the auditing profession structure, passing the auditors' protection law, IT entry and account and accountability.

Keyword: Auditors' Whistleblowing, Grounded Theory, Qualitative Research.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34134.2768

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Khorramshahr-Persian Gulf International Branch, Islamic Azad University, Khorramshahr, Iran. (Khaledyadegarii@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Masjed-Soleiman Branch, Islamic Azad University, Masjed-Soleiman, Iran. (Corresponding Author). (A.k.salehi@iaumis.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran. (Dr.H.amiri@iauabadan.ac.ir).

5. Professor, Farabi Campus, Tehran University, Qom, Iran. (Khanifar@ut.ac.ir).

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

دانشگاه الزهراء (س)، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی

پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال دوازدهم، شماره ۴۵، پاییز ۱۴۰۱، صص ۲۳۰-۱۹۹

تدوین مدل هشداردهی حسابرسان با استفاده از نظریه داده بنیاد^۱خالد یادگاری^۲، اله کرم صالحی^۳، هوشنگ امیری^۴، حسین خنیفر^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۸

مقاله پژوهشی

چکیده

با توجه به گسترش مصادیق فساد مالی در حوزه‌های مختلف، هشداردهی حسابرسان به عنوان ابزاری برای جلوگیری و مبارزه با فساد مالی در کشورهای گوناگون مطرح شده است، اما تا کنون در کشور ایران الگوی مفهومی برای این مساله ارائه نشده است. بنابراین در این پژوهش تلاش شده است تا الگوی هشداردهی حسابرسان براساس نظریه داده بنیاد طراحی گردد. به این منظور در سال ۱۳۹۹ با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی) با ۱۸ نفر از اعضای هیات علمی متخصص، شرکاء مؤسسات حسابرسی، اعضای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران که در زمینه حسابرسی صاحب نظر و دارای تجربه بوده‌اند، مصاحبه‌های عمیق تا مرحله اشباع صورت گرفت. داده‌های پژوهش با استفاده از روش کدگذاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و مفاهیم استخراج گردید. مدل مفهومی ارائه گردید که به موجب آن مولفه‌های تاثیرگذار بر هشداردهی حسابرسان شناسایی شدند. براساس این مدل مهمترین شرایط علی که می‌تواند در هشداردهی حسابرسان موثر باشد، ساختار حاکمیت، قوانین حاکم، ساختار حرفه و ویژگی‌های حرفه حسابرسی است. همچنین، برای دستیابی به هشداردهی حسابرسان باید راهبردهایی مانند اصلاح ساختار حرفه، اصلاح ساختار نظارتی، اصلاح زیرساخت و کیفیت آموزش و مدرنیته (استفاده از فناوری‌های نوین) اتخاذ گردد. الگوی پژوهش نشان داد که هشداردهی حسابرسان می‌تواند پیامدهایی از قبیل ارتقاء جایگاه حرفه، کاهش فساد مالی، افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری، پویایی نظام اقتصادی، چابک‌سازی ساختار حرفه حسابرسی، تصویب قانون حمایتی حسابرسان، ورود فناوری اطلاعات و حسابخواهی و حسابدهی را در پی داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: پژوهش کیفی، نظریه داده بنیاد، هشداردهی حسابرسان.

طبقه بندی موضوعی: M42

10.22051/JERA.2021.34134.2768 :DOI .1

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران. (Khaledyadegarii@yahoo.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران. (نویسنده مسئول). (A.k.salehi@iaumis.ac.ir)

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران. (Dr.H.amiri@iaubadan.ac.ir)

۵. استاد، گروه مدیریت و برنامه ریزی، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (Khanifar@ut.ac.ir)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

فساد یکی از موضوعات حل نشده برای سازمان‌های دولتی و خصوصی است. بر اساس شاخص درک فساد^۱ (CPI) در سال ۲۰۱۸، ایران در رتبه ۱۳۸ از ۱۸۰ کشور جهان و نمره ۲۸ از ۱۰۰ قرار دارد. این آمار بیانگر آن است که کشور ایران همانند بسیاری از کشورهای اسلامی، با وجود داشتن آموزه‌ها و تعالیم اسلامی، ارزشی و اخلاقی در زمینه فساد رتبه و جایگاه مناسبی ندارد. این در حالی است که دو کشور دانمارک و نیوزلند جزء کشورهایایی هستند که کمترین موارد فساد را دارند و نمره هر دو کشور ۹۰ است. این نشان می‌دهد که ایران نیازمند اقدامات مناسب برای رسیدن به وضع مطلوب می‌باشد. (نیک‌کار و همکاران، ۱۳۹۹). در این راستا حسابرسی به عنوان فرایند نظام پاسخ‌گویی، به منظور مبارزه با فساد می‌تواند با هشداردهی مناسب، نقش موثری در شفاف‌سازی اطلاعات مالی ایفا نمایند (دوانی، ۱۳۹۲). آنچه که جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است. لذا از آنجا که هدف حسابرسی حفاظت از منافع سهام‌داران در مقابل تحریف‌ها و اشتباه‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی است، حسابرسی به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹). علاوه بر این، حسابرسی ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به حیثیت کل حرفه آسیب برساند (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵ به نقل از مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷).

ضرورت انجام این پژوهش از چند بعد حائز اهمیت است: اول اینکه هشداردهی حسابرسی موضوع نسبتاً جدیدی است که تاکنون مدلی برای آن طراحی و معرفی نشده است. دوم اینکه هشداردهی حسابرسی به عنوان یکی از مکانیزم‌های هشداردهنده می‌تواند عامل مؤثری در پیش‌گیری از به وجود آمدن فساد و رسوایی‌های مالی و همچنین حفظ منافع ذینفعان مورد استفاده قرار گیرد و موجب افزایش مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسی و اثر آن بر اقتصاد، رفاه جامعه گردد. این موضوع برای سرمایه‌گذاران که بابت سرمایه‌گذاری خود نگران هستند و همچنین مدیران که به عنوان مباشر در قبال ذینفعان و جامعه مسئولیت دارند، اهمیت دارد. سوم،

اطلاعات مدل پیشنهادی که از آن بعنوان یک مدل جدید یاد می‌شود، می‌تواند مورد استفاده حسابداران، حسابرسان، موسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی، سرمایه‌گذاران و سازمان‌های نظارتی قرار گیرد.

هشداردهی^۱ موضوع مهمی در تجارت و اقتصاد است که اهمیت آن نه تنها در محافظت از کارکنان و سازمان‌ها؛ بلکه در شکل گسترده‌تر جامعه را نیز در بر می‌گیرد (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). هشداردهی یک سازوکار مؤثری برای کشف رسوایی‌های مالی است و حرفه حسابداری می‌تواند نقش مهمی در فرآیند هشداردهی ایفا نماید (لی و ژئو، ۲۰۱۸). برای جلوگیری از تقلب‌های مالی متعدد، هشداردهی حرفه حسابرسی به عنوان یک سازوکار کنترلی قوی مطرح شد که می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذینفعان جامعه داشته باشد؛ اگر چه گزارش عمل خلاف (آن‌ها که در واقع رُخ داده‌اند و آن‌ها که مشکوک هستند) مطابق با آئین رفتار حرفه‌ای است (وادی‌زاده، ۱۳۹۸). اما رسوایی‌های مالی، اعتبار آئین رفتار حرفه‌ای را در پیشگیری از چنین رُخ دادهایی زیر سؤال برده است (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). حسابرسی مستقل بعنوان جزئی از سیستم نظارتی کشور نیز با معضل آثار تخلف و فساد دست و پنجه نرم می‌کند و اختلاس‌های رُخ داده، این حرفه را تحت تاثیر قرار داده است و به صورت اخص اختلاس ۳۰۰۰ میلیارد تومانی منجر به ابطال مجوز برخی موسسات حسابرسی مرتبط نیز گردیده است (وادی‌زاده، ۱۳۹۸).

معمولاً هنگامی که رسوایی مالی رخ می‌دهد، اعضای جامعه و دولت اغلب می‌پرسند چرا حسابرسان وظایف و تعهدات خود را بدرستی انجام نمی‌دهند (هاشم و همکاران، ۲۰۱۹) زیرا آن‌ها باور دارند که مسئولیت کشف تقلب بر عهده حسابرسان است (دی زورت و هریسون، ۲۰۱۸). اهمیت هشداردهی زمانی آشکار می‌شود که بین مدیران صاحبکار و سرپرست و شرکای حسابرسی سازش و تبانی وجود داشته باشد. همانند مورد شرکت انرون^۲ که کارکنان حسابرسی علی‌رغم اینکه در خصوص فعالیت تجاری و امور مالی و تعهدات صاحبکار اطلاعاتی داشتند، اقدام به هشداردهی ننمودند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

پژوهشگران شواهدی درباره هشداردهی از ذینفعان مختلف از قبیل هشداردهندگان (پارک و همکاران، ۲۰۲۰، تری و بوکاس، ۱۹۹۸)، کارکنان خدمات عمومی (مباگو و همکاران،

1. Whistleblowing

2. Enron

۲۰۱۸)، حسابداران و حسابرسان (لاتن و همکاران، ۲۰۱۹، آلین و همکاران، ۲۰۱۳، برنان و کلی، ۲۰۰۷، نیک کار و همکاران، ۱۳۹۹، کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۸) و دانشجویان (لیاناراجچی و نودیک، ۲۰۰۹) برای بررسی چالش‌ها و فرصت‌های هشداردهی ارائه نمودند. همچنین پژوهش‌های معدودی در باره طراحی مدل هشداردهی حسابرسان (مانند آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ماماهیت و آرومسه، ۲۰۱۸، انواری و همکاران، ۲۰۱۹) در خارج از کشور انجام شده است. اما تا کنون پژوهشی در مورد تدوین مدل هشداردهی در ایران انجام نشده است.

با جستجو در پژوهش‌های مشابه انجام شده داخلی در می‌یابیم که بیشتر پژوهش‌های انجام شده در زمینه هشداردهی حسابرسان متکی به تحلیل‌های روند خطی نظیر رگرسیون با اتکا به علل پیش فرض آن بوده است. به علاوه از آنجایی که بررسی هشداردهی حسابرسان دارای ابعادی چندگانه (روانشناسی، فرهنگی، حرفه و فناوری) و ماهیتی پویا و وابسته به زمان دارد، ارزیابی آن تنها از طریق اتکا به پژوهش‌های کمی کافی نمی‌باشد. بنابراین هدف از این پژوهش تدوین مدل هشداردهی برای حسابرسان در کشور ایران است که برای اولین بار مطرح می‌شود. از اینرو، انتظار بر این است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی بشرح زیر داشته باشد:

اول اینکه یافته‌های این پژوهش می‌تواند به بسط مبانی نظری پژوهش و شناسایی بیشتر ادبیات هشداردهی حسابرسان و درک بهتر آن کمک کند. دوم، در این پژوهش تلاش می‌شود با اتکا به مصاحبه با متخصصان حوزه‌های دانشگاهی و حسابرسی و ارائه الگوی هشداردهی حسابرسان، نسبت به شناسایی عوامل علی، بستری و مداخله‌گر در تحلیل مسأله و شناخت ابعاد مختلف موضوع پژوهش، راهبردها و پیامدهای حاصل از راهبردها اقدام، تا براین اساس حرفه حسابرسی بتواند با استفاده از فناوری‌های نوین در اشاعه فرهنگ هشداردهی، موجبات اعتماد عمومی به گزارشات حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی و نقش مباشرتی مدیران در پاسخ‌دهی به ذینفعان را فراهم آورد. نتایج به عنوان دستاوردی علمی همچنین می‌تواند منجر به توجه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی به نقش و جایگاه هشداردهی حسابرسان در کاهش و جلوگیری از بروز فساد مالی و توجه به مسئولیت‌های اجتماعی حرفه حسابرسی در قبال ذینفعان گردد. در نهایت نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های بدیع و جدیدی برای پژوهش‌های آتی در حوزه پژوهش‌ها کیفی در حرفه‌ی حسابرسی به خوانندگان ارائه نماید.

در ادامه پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری

ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هشداردهی

در مورد تعریف هشداردهی اجماعی وجود ندارد. اصطلاح هشداردهی را می‌توان اقدامی مخالف تلقی نمود (دوگان و همکاران، ۲۰۱۵، الیستون، ۱۹۸۲). هشداردهی، افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان (خطاکاری سازمانی) توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمانهایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قراردهند (نیر و میسلی، ۱۹۸۵). هشداردهی، فاش نمودن اقدامی است که در سطح سازمان و همچنین جامعه، منفی و نامطلوب تلقی می‌گردد (گاتشاک و همکاران، ۲۰۱۹). هشداردهی در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که براساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (آلین، ۲۰۱۳).

مطابق پژوهش دوگان و همکاران (۲۰۱۵) دو دیدگاه محافظه کارانه در مورد هشداردهی وجود دارد. در دیدگاه اول، هشداردهی به عنوان یک اقدام عادلانه جهت اصلاح یک اشتباه مانند سرگذشت شرکت ورلد کام انجام می‌شود. در این راستا مارون و سولومون (۲۰۱۴) نشان دادند که شفافیت بدست آمده از هشداردهی و بحث‌های هشداردهی پیرامون منافع عمومی، مشروعیت عملی و اخلاقی را فراهم می‌کند. بخصوص هشداردهی ممکن است به عنوان یک واکنش مؤثر به ناتوانی دولت برای اجرای فرایند پاسخ‌گویی عمومی مطرح گردد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). دیدگاه دوم، هشداردهی را به عنوان یک رخنه، بی‌وفایی و شکلی از خیانت در نظر می‌گیرد. از این منظر، هشداردهندگان مورد هدف تلافی‌جویانه قرار می‌گیرند که به عکس‌العمل قابل ملاحظه از دوستان و دشمنان گرایش دارد. اکثریت قریب به اتفاق پژوهش‌ها دانشگاهی در زمینه هشداردهی بر شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی یا جامعه‌شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده‌اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می‌شود، تأکید دارند (لی گا او و برینک، ۲۰۱۷). تعریف اخیر در بیشتر پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه هشداردهی در حرفه حسابداری و حسابرسی مورد قبول واقع شده است (لاتن و همکاران، ۲۰۱۹).

از دیدگاه سازمانی، هشداردهی عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذیصلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم‌الرعايه در سازمان مطلع می‌کند

(نیر و میسلی، ۲۰۱۶). فرد دریافت‌کننده گزارش اگر از اعضای داخل سازمان باشد، هشداردهی صورت گرفته، داخلی بوده و اگر این مرجع مستقل از سازمان باشد، نوع هشداردهی، خارجی خواهد بود. علاوه بر آن در حوزه هشداردهی‌های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداردهی نیز توجه شده است، به طوری که در این خصوص، دوروش شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانی است که فرد افساء‌کننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می‌کند و در روش دوم به صورت ناشناس مبادرت به این امر می‌نماید (کولبرگ و میهلیچ، ۲۰۱۶). یکی از تئوری‌هایی که بطور عام می‌تواند برای توضیح قصد هشداردهی مناسب باشد، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده است که اولین بار بوسیله اجزن (۱۹۹۱) ارائه گردید، زیرا این نظریه، عامل اصلی انجام رفتار فرد را، نیت وی می‌داند (دی برویجن، ۲۰۱۰) و همچنین ابزاری مناسب برای درک بهتر شکاف بین نگرش نسبت به رفتار و رفتار واقعی فرد می‌باشد (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۸). براساس این تئوری نیات رفتاری اشخاص بر اساس سه عامل پیش‌بینی‌کننده است که بطور مفهومی از یکدیگر مستقل هستند. این عوامل عبارتند از نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده (PBC). نگرش نسبت به رفتار به ارزیابی اشخاص از یک رفتار معین اشاره دارد و هنجارهای ذهنی به فشارهای اجتماعی درک شده برای ارتکاب رفتار و کنترل رفتاری ادراک شده به چگونگی سختی یا آسانی انتظارات اشخاص جهت اعمال رفتار مربوط می‌باشد (مستینواتی و همکاران، ۲۰۲۰). اجزن (۱۹۹۱) بیان نمود که PBC نه تنها بر نیات رفتاری بلکه بر رفتار واقعی نیز مؤثر می‌باشد. وی نشان داد که بین نیات و رفتار فرد رابطه قوی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، از آن جایی که رفتار واقعی هشداردهی ممکن است در هنگام وقوع به سختی قابل مشاهده باشد، پژوهشگران گزینه دیگری برای نتیجه‌گیری این پدیده با استفاده از نیات گزارش شده ندارند (مزمز-مگناس و ویزوسواران، ۲۰۰۵). این نظریه در پژوهش‌های داخلی مانند کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) برای بررسی قصد هشداردهی حسابرسی مستقل درباره خطاکاری سازمانی و ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) جهت بررسی قصد گزارشگری تقلب مورد استفاده قرار گرفته است. از طرف دیگر، حرفه حسابرسی می‌تواند با نظریه شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷). نظریه شناخت اجتماعی تأکید دارد که ویژگی‌های فردی و محیطی بر رفتار فرد تأثیر می‌گذارند و عملکرد انسان را نتیجه مجموعه سه گانه پویای عوامل روانشناختی (فردی)، محیط فیزیکی - اجتماعی و رفتار می‌داند (بندورا، ۱۹۸۶) و حسابرسی نیز رشته و حرفه‌ای مبتنی بر رفتار حسابرس و صاحبکار بوده و به نوعی به رفتار وابسته است (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که به توجه نیاز دارد، در نظر گرفتن

معیارهای تصمیم‌گیری حسابرسان است، زیرا تصمیم‌گیری، رفتاری است که در تمام فرایندهای عملیات حسابرسی وجود دارد (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸).

در یک نظام اقتصاد دولتی اگر حسابرسان به وظایف خود عمل کنند، عملکرد سازمان‌ها شفاف‌تر و اکثر فسادهای پیش رو قابل کشف و گزارش خواهند بود. این درحالی است که بسیاری از فسادهای ایجاد شده در اقتصاد غیر رقابتی و دولتی، به عوامل و متغیرهای متعددی از جمله تنظیم قوانین و مقررات ناپایدار و لحظه‌ای، تعدد قوانین و وجود تفسیرهای مختلف در قوانین ارتباط دارد، به تعبیر دیگر، نبود ساختار یک اقتصاد پایدار و کارا، فقدان قوانین و مقررات و استانداردهای مناسب، تنظیم دستورات عمل‌ها و بخشنامه‌های غیر مؤثر، عدم استقرار نظام‌ها و سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی قوی، عدم بکارگیری منابع انسانی و مدیریت شایسته و سایر عوامل می‌تواند بر کیفیت گزارش‌گیری مالی تأثیر به‌سزایی گذاشته و شفافیت عملکرد مدیریتی را خدشه‌دار کند. در حالی که بر خلاف انتظار عمومی جامعه، استخراج و افشای بسیاری از این موارد، توسط حسابرسان قابل کشف و شناسایی نیست (وادای‌زاده، ۱۳۹۸). ادبیات هشداردهی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که هشداردهی تحت تأثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هرچه بیشتر این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده انسانی، کسب نمود. یکی از این عوامل شاید نظام باورها، ارزش‌ها و یا به عبارتی فرهنگ افراد است. بدین ترتیب، هشداردهی در حوزه حسابرسی به عنوان رفتار اخلاقی، عام‌محور، داوطلبانه و عملی فراسوی آئین رفتار حرفه‌ای، نقش مؤثری در پیش‌گیری از رسوایی‌های مالی ایفا می‌کند (بیگی هرچگانی و همکاران، ۱۳۹۶). از دیدگاه حرفه، از آن جا که حسابرسان در جهت منافع عموم حرکت می‌کنند، هشداردهی را وظیفه حرفه‌ای خود می‌دانند، اما از آنجایی که هشداردهی هزینه‌های بسیار زیادی برای حسابرسان دارد، به همین دلیل حسابرسان هشداردهی را عملی اختیاری می‌دانند (سعیدی و همکاران، ۱۳۹۷).

پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

یادگاری و همکاران (۱۴۰۰) تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان تأثیر معنادار

دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حسابرسان بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و سطح هشداردهی حسابرسان اثر تعدیلی دارند.

یوسف زاده و همکاران (۱۴۰۰) بررسی تاثیر ساختار سوالات پرس و جو و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارشگری تقلب را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که استفاده از سوالات باز در پرس و جو، منجر به ارائه جزئیات کلیدی بیشتر در مورد تقلب می‌گردد.

رحیمیان و حاجی حیدری (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل شده بنیش و نسبتهای مالی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که این مدل نقش اثربخشی در کشف تقلب صورت های مالی داشته است.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که کنترل رفتاری ادراک شده تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد. همچنین آنها دریافتند که نگرش نسبت به گزارشگری تقلب بر قصد گزارشگری تقلب تأثیر گذار است.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری (با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده) پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری برنامه‌ریزی شده بر قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند.

نژادتولمی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری بر اساس تفاوت‌های فردی جمعیت‌شناسی در میان کارکنان حسابداری پرداختند. در این پژوهش تقلب حسابداری شامل دستکاری حساب‌ها و اختلاس می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تفاوت معناداری در تمایل به افشاگری تقلب (هشداردهی) برای هر دو گروه تقلب بر حسب جنسیت، سن و تجربه وجود دارد اما بر حسب سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد.

افشانی و همکاران (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر قصد افشای تخلفات در کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنان نشان می‌دهد که افراد با قانون کنترل درونی، نگرش مثبت به هشداردهی و هویت اخلاقی بالا نسبت به مشاهده تخلفات سازمانی بی تفاوت نبوده و جایگاه فرد متخلف و میزان جدیت تخلف نقش قابل ملاحظه‌ای در تمایل افراد به افشای آنها دارند.

پیشینه خارجی

مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حساب‌برسان مستقل در مالزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته فنی و کمیته مستقل حساب‌برسی تاثیر مثبتی بر قصد هشداردهی دارد، این موضوع از این دیدگاه پشتیبانی می‌کند که عوامل حرفه‌ای می‌توانند قصد حساب‌برسان مستقل بر هشداردهی را افزایش دهند. همچنین نتایج حاکی از آن است که کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد هشداردهی دارد در حالی که شواهد پژوهش از تاثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد هشداردهی پشتیبانی نمی‌کند.

انواری و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی، مدل یکپارچه‌ای از روانشناسی اجتماعی هشداردهی ارائه نمودند. این مدل توضیح می‌دهد چه زمانی و چگونه هویت‌های اجتماعی و اشکال مختلف قدرت اعضای گروه را ترغیب می‌کند تا با استفاده از هشداردهی به خطاهای درون گروهی پاسخ دهند.

لاتن و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی مثلث هشداردهی و سه عامل تقلب شامل فرصت، انگیزه و توجیه در بین حساب‌برسان پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن است که در بین این سه عامل، انگیزه‌های مالی مهمترین عامل در تمایل به هشداردهی می‌باشد.

ماماهیت و آرومسه (۲۰۱۸) در پژوهشی به طراحی مدل مفهومی کشف تقلب با ارتباط بین هشداردهی، حساب‌برسی قانونی و حساب‌برسی تحلیلی پرداختند. مدل مفهومی آنان با هدف فراهم نمودن داده‌هایی برای مدیران و تصمیم‌گیرندگان با توجه به عواملی که برای بهبود کشف تقلب اهمیت دارد، طراحی گردید بنحوی که براساس آن روش‌های پیشگیری تقلب در آینده بهتر و بهتر باشد.

نتایج پژوهش پنجین (۲۰۱۸) نشان داد که هشداردهی بر پیاده‌سازی حساب‌برسی قانونی^۱ تاثیر دارد. همچنین نتایج پژوهش ساستاون و همکاران (۲۰۱۷) بیانگر این است که هشداردهی در پیشگیری از تقلب مؤثر می‌باشد.

بروان و همکاران (۲۰۱۶) با ترکیب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و مثلث تقلب^۲ نسبت به مدل‌سازی مقاصد هشداردهی حسابداران پرداختند. بر اساس پاسخ ۲۸۴ حسابدار سازمانی حرفه‌ای، طراحی مدل پیشنهادی مورد تایید قرار گرفت و نتایج نشان داد که نگرش‌ها و برداشتها

1. Forensic audit
2. Fraud Triangle

از کنترل هشداردهی با قصد هشداردهی رابطه مثبت دارد. در تجزیه و تحلیل تکمیلی، آن‌ها همچنین دریافتند که جنسیت و سطح مدیریت با قصد هشداردهی رابطه معناداری دارد. همان گونه که در پیشینه تجربی داخلی مشاهده گردید، پژوهش‌های انجام گرفته در این زمینه اولاً هشداردهی حسابربان را غالباً با یک یا چند عامل به لحاظ همبستگی مورد سنجش قرار داده و نه در قالب یک الگوی تبیینی، ثانیاً پژوهش‌ها عمدتاً با روش پژوهش کمی و با تکیه بر نظریه‌های موجود و آزمون آن‌ها صورت گرفته و نه کشف مفاهیم و مقوله‌ها جهت تبیین پدیده به روش استقرا و در نهایت، در پژوهش‌های انجام گرفته عوامل علی، بستری و مداخله‌گر در تحلیل مسأله، راهبردها و پیامدهای حاصل از راهبردها مربوط به هشداردهی حسابربان تبیین نشده است. بدین ترتیب، ارائه الگویی منسجم با هدف اهمیت هشداردهی حسابربان جهت حفظ منافع عمومی و به حداقل رساندن هرگونه فساد و اختلاس با تعیین روابط علی، بستری، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدی مدل، نوآوری پژوهش پیش روی است.

سوالات پژوهش

با توجه به بیان مسأله پژوهش و اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، تدوین مدل مفهومی هشداردهی برای حسابربان در کشور ایران است، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ علمی برای سؤال زیر می‌باشد:

از دیدگاه خبرگان و صاحب نظران، مدل مفهومی و عوامل تاثیر گذار بر هشداردهی حسابربان چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

نظریه پردازی داده بنیاد روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). از طرفی هنگامی از این نظریه استفاده می‌شود که ناشناخته‌های زیادی وجود داشته باشد و پژوهشگر براساس فهم تجارب افراد شرکت کننده در مورد موضوع خاصی با طی نمودن فرایندی و رهیافت نظام‌مند مطابق اثر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) به دنبال ارائه نظریه‌ای بر اساس داده‌های واقعی باشد. لذا از آنجایی که در خصوص مدل هشداردهی حسابربان، چارچوب شناخته شده‌ای وجود ندارد این پژوهش به دنبال آن است که به کمک نظریه داده بنیاد (علت استفاده از این روش در ادامه گزارش شده است)؛ برای شناخت و درک تجارب افراد در زمینه «هشداردهی حسابربان» در بستر موجود برای حرفه حسابرسی مدلی را ارائه کند که از منظر ساختار حاکمیت، قوانین حاکم، ساختار حرفه

و ویژگی‌های حرفه حسابرسی و ... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد. در نتیجه، این پژوهش از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۹ انجام شده‌اند. از منظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است: ۱- پژوهشی با موضوع تدوین مدل هشداردهی حسابرسان، با روش این پژوهش (نظریه‌پردازی داده بنیاد) در کشور انجام نشده است؛ ۲- نتایج این پژوهش به ارائه یک مدل منتج می‌شود؛ ۳- یافته‌های این پژوهش دانش موجود را در زمینه هشداردهی توسعه می‌دهد. این پژوهش، از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده‌ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه و مطالعات کتابخانه‌ای گردآوری می‌شود که در این پژوهش نیز داده‌ها با مصاحبه جمع‌آوری شده‌اند. همچنین در روش پژوهش کیفی، بخش دوم شامل روش‌های تحلیلی و تفسیری است که برای رسیدن به یافته‌ها یا نظریه‌ها به کار می‌رود. این روش‌ها شامل شیوه‌های مفهوم‌پردازی از داده‌ها است که به «کدگذاری» موسوم است. در این پژوهش نیز از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. بخش سوم روش پژوهش کیفی، عبارت است از گزارش‌های نوشته شده یا ترسیم نمودارها و شکل‌ها یا ارائه شفاهی که در این پژوهش از روش نموداری استفاده شده است. همچنین این پژوهش از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در باره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند. منظور از استقرایی بودن نظریه داده بنیاد این است که در این روش به آزمودن فرضیه پرداخته نمی‌شود، بلکه نظریه تدوین شده در نتیجه گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها رویداده و زاینده می‌شود (گولدینگ، ۲۰۰۲ و نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰).

همانگونه که اشاره شد این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است و برای انجام آن از تحلیل داده بنیاد استفاده شده است. این روش به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، نظریه جدیدی تدوین کنند. نظریه جدید، نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. بدین منظور با اتکا به روش نظریه زمینه‌ای و رویکرد (نوخاسته)

یا ظاهر شونده، گلنیزر (۱۹۹۲)، در گام اول تلاش شد داده‌های اولیه این پژوهش از طریق مصاحبه ساختارنیافته با خبرگان و با رویکردی اکتشافی با استفاده از یک سؤال کلی و باز جمع آوری گردد. برای این منظور از روش نمونه‌گیری نظری (گلوله برفی) استفاده گردید و عمل نمونه‌گیری و انجام مصاحبه نیز تا زمانی که مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیده باشند، ادامه یافت. از اینرو با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود تا از خبرگانی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص‌های چندگانه، آشنایی کامل با مبانی نظری هشداردهی حسابرسی داشته و خود صاحب نظر در حرفه حسابرسی باشند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی که قبلاً یا در حال حاضر، ضمن تجربه در کار خود، در سایر حوزه‌ها نیز تخصص داشته و شاغل بودند (مانند اساتید دانشگاه که در حوزه حسابرسی فعالیت داشته یا دارند)، جزء جامعه آماری قرار گرفتند. که شامل: اعضای هیات علمی دانشگاه، اعضای شاغل در سازمان حسابرسی یا کمیته‌های آن، اعضای عضو جامعه حسابداران رسمی، مدیران و شرکای موسسه‌های حسابرسی می‌باشند. برخی افراد نمونه در حوزه خود تصمیم‌گیرنده و بنام بودند که ابتدا مصاحبه از آن‌ها شروع شد؛ سپس با پیش رفتن پژوهش و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با سایر افراد خبره در حوزه حسابرسی مصاحبه صورت گرفت. بدین ترتیب در سال ۱۳۹۹ با ۱۸ صاحب نظر مطابق جدول (۱) مصاحبه به عمل آمد.

در عمل، پس از انجام هر مصاحبه، متن مصاحبه به صورت دقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته تا مفاهیم از هر جمله بیان شده، استنباط و استخراج شود. پس از آن، مصاحبه بعدی انجام می‌گرفت. بدین ترتیب تا زمانی این عمل پیش رفت که پژوهش به مرحله اشباع نظری دست یافت. اشباع نظری بدان معناست که مصاحبه‌های اخیر هیچ گونه داده‌های نو در پی نداشته و سراسر تکرار داده‌های پیشین است (استراوس و کوربین ۱۹۹۸). لذا از مصاحبه شانزدهم به بعد داده جدیدی در مصاحبه‌های بعمل آمده وجود نداشت و در مصاحبه هیجدهم از اشباع نظری اطمینان معقول حاصل گردید. شایان ذکر است که بیشتر مصاحبه شونده‌ها در حوزه کاری خود دارای ۱۵ و بیش از ۱۵ سال سابقه کار حرفه‌ای داشتند و افراد دانش آموخته دکتری یا در حال تحصیل در مقطع دکتری بوده‌اند. متوسط زمان هر مصاحبه با هر یک از متخصصان و خبره حسابرسی حدوداً ۷۰ دقیقه بوده است.

1. Interview with Experts

جدول ۱. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان

سمت/موقعیت شغلی				تجربه کاری		مدرک تحصیلی		رشته تحصیلی	جنسیت	معیار اصلی
مدیر/ شریک موسسه	حسابدار رسمی/ سازمان حسابرسی	عضو هیات علمی و شریک موسسه	عضو هیات علمی و حسابدار رسمی	بیش از ۱۵ سال	۱۵ سال	دکتری	دانشجوی دکتری	حسابداری حسابرسی	مرد	معیار فرعی
۳	۵	۳	۷	۱۳	۵	۱۳	۵	۱۸	۱۸	تعداد

گام دوم، فرآیند کدگذاری داده‌ها براساس سه سطح کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد می‌شوند و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان بررسی می‌شوند. سپس این «مفاهیم» براساس مشابهت‌هایشان طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار «مقوله‌پردازی» گفته می‌شود و «مقوله» مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آن‌ها تشکیل می‌شود. به طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌هاست. در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. در پایان این مرحله، مقوله‌ها بر حسب شرایط به شرایط علی^۱، شرایط مداخله‌گر^۲، شرایط زمینه‌ای^۳، راهبردها^۴ و پیامدها^۵ تقسیم می‌شوند. در کدگذاری انتخابی، که اصلی‌ترین بخش نظریه داده بنیاد است (مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹)، نظریه‌پرداز داده بنیاد، براساس الگوی ایجادشده با برقراری ارتباط بین مقوله محوری با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه می‌پردازد (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸). مقوله اصلی^۶ در این پژوهش "هشداردهی حسابرسان" است. استراوس و کوربین (۱۹۹۸) دو روش را برای بیان مدل و نتیجه پژوهش بیان می‌کنند؛ روش نمودار و روش خط سیر داستان^۷ (دانایی فرد، ۱۳۹۴). ساده و موجزترین روش‌ها، روش نمودار است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است.

1. Causal Conditions
2. Intervening Conditions
3. Contextual Conditions
4. Strategies
5. Consequences
6. Core Category
7. Storyline

یافته‌های پژوهش

همان گونه که قبلاً بیان شد در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار مصاحبه عمیق با صاحب‌نظران فعال در حرفه حسابرسی استفاده گردید. در روش کیفی پیش‌رو محتوای مصاحبه‌ها (داده‌های پژوهش) در سه مرحله کدگذاری (کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی) گردید. از مصاحبه‌های انجام شده در مجموع ۶۰ مفهوم استخراج شد و بطور میانگین ۱۲ مقوله بیشترین تکرار را داشتند که اکثراً به ترتیب مربوط به «اصلاح ساختار حرفه، اصلاح ساختارهای نظارتی، قوانین حاکم، ارتقاء جایگاه حرفه، کیفیت گزارش دهی، ویژگی حرفه، ساختار اقتصاد، مدرنیته و فناوری اطلاعات» بوده است.

برای نمونه بخش‌هایی از متن مصاحبه‌شوندگان (اعضای هیات علمی و خبرگان حرفه حسابرسی) به صورت زیر کدگذاری باز شده است:

«مدرن شدن یعنی آزادی مطبوعات به آن صورتی که بتوانند هشداردهی لازم را داشته باشند و آزادی که قبل از بیان و بعد از بیان وجود داشته باشد را می‌توان نشانه مدرنیسم و دموکراسی توأم دانست. از دیگر مولفه‌های مدرن یا مدرنیسم می‌توان ورود فناوری اطلاعات در تمام امور به خصوص حرفه حسابداری و حسابرسی اشاره نمود، نمونه ساده آن را می‌توان استفاده از اتوماسیون‌های اداری دسترسی به سیستم‌های تحت وب جهت حسابرسی مستمر، حسابداری سیستم‌های مالی دانست که در هر زمان و هر مکان این دسترسی و توانایی را می‌دهد. با توجه به اینکه در حرفه، آموزش مستمر وجود دارد تا حساب‌برسان نسبت به آخرین تغییرات و بروز شدن اطلاعات و استانداردها آگاهی پیدا نمایند، این امر موجب بالا بردن کارآیی، کیفیت، و خروجی‌های مناسب می‌گردد. با توجه به اینکه در ایران آموزش مستمر که دارای کارآیی مناسب و با سطح کیفیت بالایی باشد وجود ندارد، می‌بایست در این مسیر شرایط بستری و فرهنگ سازمانی لازم پیاده‌سازی گردد».

نمونه دیگری که بشرح زیر کدگذاری باز شده است:

«از آنجا که کشور ایران در یک اقتصاد بسته بسر می‌برد و تحریم‌ها و عدم ارتباط با بین‌الملل به شکل آزاد و با روابط اقتصادی باز نمی‌باشد این خود در کشور زمینه ساز انجام اختلاس و فسادهای بزرگی می‌شود که در اینجا می‌بایست از وجود هشداردهی جهت جلوگیری و اصلاح استفاده نمود. پس در صورت وجود یک اقتصاد باز شرایط فرهنگ و سایر امور می‌تواند تاثیر خوبی در امور جامعه و ایجاد عدالت اجتماعی، رفاه اقتصادی مردم و شفافیت عملکردی سازمانها داشته باشد».

«با توجه به اینکه ساختار آموزش در سطح کشور جهت یکپارچه‌سازی شرایط و بستر لازم را ندارد، خود در طولانی مدت سبب بروز مشکلات زیادی در انتقال دانش حرفه و بروز رسانی‌ها

می‌گردد. از طرفی از آنجا که هشداردهی در واقع یک نوع اصلاح از درون می‌باشد و باعث به حداقل رساندن فساد و اختلاس می‌گردد. فرهنگ نمودن امر هشداردهی در کشور می‌تواند در طول سال‌ها موجب اصلاح ساختار اقتصاد و بهبود آن گردد» پس از کدگذاری باز و کشف مفاهیم اولیه، نوبت به مقایسه مفاهیم اولیه با هم دیگر و ادغام مفاهیمی که بیشترین سنخیت را با هم داشته تا در یک مفهوم کلی‌تر تحت عنوان مقوله جای گیرند. پس تا حد امکان مفاهیم شبیه به هم و متداخل به یک مقوله کلی‌تر تبدیل گشته‌اند.

نمونه مقوله‌ها و مفاهیم در جدول (۲) نشان داده شده است.

جدول ۲. نمونه مقوله‌ها و مفاهیم آن‌ها

مقوله‌ها	منبع کد	مفاهیم
قوانین حاکم	A1	بازبینی قوانین و مقررات، کنترل خریدهای عمومی (سامانه معاملات فصلی)
	A3	توسعه بخش ارزشیابی و رتبه‌بندی و همچنین تطبیق بین قوانین و مقررات
اصلاح ساختار حرفه حسابرسی	O4-O3	پای‌بندی به آئین رفتار حرفه‌ای، کشف فساد و تقلب و جلوگیری از آن
	A3-O2	مسئولیت‌پذیری، رتبه و مرتبه موسسه، تحصیلات، سن، شخصیت، مذهب (دین)، فرهنگ جامعه
ویژگی‌های حرفه	P3	الکترونیکی شدن، ورود فناوری اطلاعات و به روز رسانی حرفه (مدرن شدن) - ارتباطات سالم
کاهش فساد مالی	A2-P5	پاسخگویی مالی، دموکراسی (شایسته سالاری) در حرفه
	O5-P8	بالا بردن سطح دستمزدها
	A2-P3	تقویت و اصلاح هشداردهی درون سازمانی و برون سازمانی
	A3-P1	آزادی بیان قبل از هشداردهی و بعد از هشداردهی - تمرکز زدایی در بخش دولتی
	O5-P2	دوره‌های ضمن خدمت با کارآیی بالا، ارتباط با مدیران ارشد بدون بروکراسی‌های زمان‌بر و انواع آن
افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری	O1--A2 O3-	تقویت فرهنگ سازمانی، رعایت آئین رفتار حرفه‌ای، تقویت کنترل داخلی
	P3-P4-P2	افزایش لیاقت و شایستگی و کارایی موسسه حسابرسی - پرهیز از شکل‌گرایی (عدم به کارگیری و در حد نوشته بدون عمل)
کیفیت آموزش	P3-P6-P9	بکارگیری آموزش‌های نوین حسابداری و حسابرسی، محتوایی شدن آموزش‌های مستمر و نوین
حسابخواهی و حسابدهی	P3-P5-P6	تفکیک مدیریت از مالکیت در ساختار سازمان‌ها، افزایش لیاقت و شایستگی و کارایی موسسه حسابرسی

O= Organization (سازمان/موسسه) ، A= Audit (حسابرس/حسابدار رسمی) ،

P= Professor (استاد/عضو هیات علمی)

حساسیت مفاهیم و مقوله ها

در ادامه با کد گذاری محوری، ابتدا تعلق هر مقوله به محورهای اصلی (شرایط علی، بستری، مداخله گر، راهبردی و پیامدی) مشخص و سپس مقوله محوری که حول آن روابط یک الگو شکل گرفته نیز تعیین می گردد. در آخرین مرحله با کد گذاری انتخابی پژوهشگر یک ترتیب منحصر به فرد میان مقوله‌ها با مقوله مرکزی ایجاد کرده تا مطابق آن نظریه بدست آمده را ارائه نماید. در این پژوهش نظریه خلق شده به روش رسم نمودار و روایت یک داستان ارائه می شود. الگوی منسجم هشداردهی حسابرسی در شکل (۱) طراحی شده است.

شکل ۱. الگوی منسجم هشداردهی حسابرسی



و حفاظت از دارایی‌ها و منابع شرکت به نحو مؤثر انجام می‌دهند و بدین‌طریق منافع ذینفعان و جامعه تامین می‌گردد.

رسوایی‌های مالی شرکت‌های انرون و ورلداکام که عمدتاً توسط هشداردهنده‌های درون سازمانی برملا گردید، موجب زیر سؤال رفتن خدمات حرفه حسابداری و حسابرسی شد. این موضوع منجر به تصویب قانون ساربنز-آکسلی^۱ در سال ۲۰۰۲ گردید که در آن مواردی پیرامون نظارت قانونی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان مطرح گردید. از اینرو، هشداردهی به عنوان یکی از مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌بینی رسوایی‌های مالی شرکت‌ها مطرح شده است. مطابق نظر مصاحبه شوندگان، هشداردهی باید مطابق قوانین موضوعه صورت گیرد. از آنجا که برخی از قوانین حاکم در کشور هنوز دست خوش بروزرسانی نشده‌اند، سبب محدودیت‌ها و ایجاد شکاف در حرفه حسابرسی شده است. لذا مادامی که این قوانین اصلاح نشوند، بروز انحرافات بیشتر خواهد شد و اثرگذاری هشداردهی در چنین شرایطی بیش از پیش احساس می‌گردد.

کمیته فنی و کمیته مستقل حسابرسی به عنوان بخشی از ساختار حرفه می‌توانند انگیزه حسابرسان مستقل بر هشداردهی را افزایش دهند. اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای، نیز حسابرسان را ملزم می‌کند که انحرافات از استانداردهای حسابداری را قبل از ارائه گزارش حسابرسی به مدیریت شرکت اعلام و آن‌ها از طریق این هشدارها اصلاحات لازم را اعمال می‌کنند و بدین طریق کیفیت گزارشگری مالی و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و حسابرسی افزایش می‌یابد. طبق نظر خبرگان، ساختار حرفه حسابرسی و همچنین ارکان نظارتی آن تحت تاثیر کشمکش‌های سیاسی و جناحی بوده و در حال حاضر جامعه حرفه‌ای دارای ارکان نظارتی دولتی می‌باشد، بنابراین وجود چنین ساختاری، بر عملکرد حسابرسان و هشداردهی آن‌ها سایه انداخته و کارایی و اثربخشی حسابرسی جهت کشف انحراف از استانداردها تحت الشعاع این ساختار قرار می‌گیرد. همچنین حسابرسان بدلیل دسترسی معجزه به اطلاعات صاحبکار بیش از دیگران به شواهدی در خصوص خطاکاری سازمانی دست می‌یابند. از اینرو، حسابرسان به عنوان هشداردهندگان بالقوه در جهت حفظ منافع عمومی هشداردهی را وظیفه حرفه‌ای و اخلاقی خود دانسته و با افشاگری به موقع و مناسب به نیازهای جامعه پاسخ داده و فاصله انتظارات جامعه از اقدامات حسابرسان را کاهش می‌دهند.

1. Sarbanes-Oxley

۱. مقوله اصلی (محوری)

مقوله اصلی، مقوله‌ای است که حول آن روابط یک الگو شکل گرفته و تعیین می‌گردد. این مقوله، همان مقوله‌ای است که می‌توان سایر مقوله‌ها را به آن مرتبط ساخت و در اغلب داده‌ها اثر آن قابل مشاهده است (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷).

کدگذاری محوری، بافت غلیظ از روابط حول محورهای یک مقوله است و مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز به دست آمده‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند (مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹). از بین مقوله‌ها، مقوله "هشداردهی حسابربان" به عنوان مقوله اصلی در نظر گرفته شده و در مرکز الگو قرار گرفته است. هشداردهی عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذیصلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم الرعایه در سازمان مطلع می‌کند.

۲. شرایط مداخله گر

شرایط مداخله گر، شرایط ساختاری‌اند که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). طبق نظر مصاحبه شوندهگان دموکراسی، شخصیت، مذهب، جنسیت، تحصیلات و کنترل داخلی سازمان می‌توانند در هشداردهی حسابربان موثر باشند. آن‌ها معتقدند آزادی مطبوعات به آن صورتی که بتوانند هشداردهی لازم را داشته باشند و همچنین آزادی که باید قبل و بعد از هشداردهی وجود داشته باشد، نشانه مدرنیسم و دموکراسی است. همچنین، انتخاب درست یک نفر بعنوان هشداردهنده در حوزه حسابرسی با توجه شناخت، تجربه و میزان اعتماد می‌تواند در نتیجه بخش بودن هشداردهی اثرگذاری بالایی داشته باشد. بنابراین می‌توان گفت پاسخ‌گویی لازمه عملی کردن دموکراسی است و یکی از ابزارهای پاسخ‌گویی، حسابرسی است. امر به معروف و نهی از منکر در دین (مذهب) بعنوان یک نوع هشداردهی می‌تواند نقش بسزایی داشته باشد. برای نمونه نتایج پژوهش توکر (۲۰۱۵) درجامع‌های متشکل از ۲۷۱ معلم در ترکیه نشان داد که دین اسلام بر خواست معلمان در افشاگری تخلفات (هشداردهی) تاثیر مثبت دارد. جنسیت از عوامل مهم تصمیم‌گیری اخلاقی در زمینه هشداردهی می‌باشند در این رابطه پژوهش‌ها نشان داده‌اند که زنان در مقایسه با مردان تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب‌تری اتخاذ می‌نمایند. نتایج تحقیق رحیمی کاکلکی و

همکاران (۱۳۹۶) حاکی از وجود تاثیر جنسیت بر رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای شامل بی طرفانه بودن، رفتار حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، انسجام و وحدت رویه و رازداری اعضای جامعه حسابداران رسمی اثرگذار بوده است. سطح تحصیلات مرتبط با تخصص مربوطه می‌تواند با توجه به درک و دانش جهت تصمیم‌گیری و نوع هشداردهی اثر بالایی داشته باشد. استقرار سیستم کنترل‌های داخلی برای پیشگیری و کشف تقلب برعهده‌ی مدیریت سازمان می‌باشد که می‌تواند نقش موثری در هشداردهی ایفا نماید.

۳. شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای، مجموعه خاصی از شرایط است که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). براساس مصاحبه‌های انجام شده، هشداردهی حساب‌برسان از مقوله‌های آموزش، فرهنگ جامعه، ساختار اقتصادی، سبک رهبری (مدیریت) و فرهنگ سازمانی به عنوان شرایط زمینه‌ای تاثیر می‌پذیرد که در ادامه دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در اینخصوص ارائه می‌گردد:

انجام حسابرسی یک فرایند کیفی است و حساب‌برسان برای انجام وظایف حرفه‌ای خود نیاز به سطح بالایی از دانش و تجربه دارند، لذا آموزش حساب‌برسان هم به صورت تئوریک از طریق برگزاری کارگاه‌های آموزشی و هم انتقال تجربیات افراد با تجربه در حین عملیات حسابرسی انجام می‌گیرد، در نتیجه با افزایش کیفیت آموزش، تخصص و کارایی حساب‌برسان نیز افزایش یافته و آن‌ها با هشداردهی بهتر می‌توانند از عهده مسئولیت خود برآیند و نقش کارآمدتری را ایفا نمایند. با توجه به اینکه در کشور ایران بیشتر امور از هم آمیختگی بالایی با فرهنگ جامعه برخوردار است و تا حدودی ساختار و بستر موجود از آن منشاء گرفته است، می‌توان بیان نمود که فرهنگ جامعه به نوبه خود در هشداردهی حساب‌برسان اثرگذاری بالایی می‌تواند داشته باشد و چه بسا بتوان هشداردهی را در غالب یک نوع فرهنگ نو و لازم در جامعه معرفی نمود. همچنین با توجه به اینکه ساختار اقتصاد کشور دولتی می‌باشد و از طرفی فئودال بزرگ دولت است. می‌توان کاستی‌های نظام مالیاتی و ناتوانی‌های نظام گمرکی و جریان محدود اطلاعات و عدم شفافیت را در ایجاد فساد اقتصادی در کشور تاثیرگذار دانست. از اینرو، ساختار نظام اقتصادی در کشورهایی که دارای اقتصاد قوی و پر رونق است سبب می‌شود تا ساختارهای

قوی و منسجم با رویکرد استفاده از سامانه‌های یکپارچه به کار گرفته شود و در نهایت موجب گردد تا سازمان‌ها کلیه عملیات تجاری خود را در دفاتر قانونی و سطح صورت‌های مالی افشاء نموده و شفافیت در گزارشگری مالی به طور کامل ایجاد شود. بنابراین عدم افشای اطلاعات مالی ضمن اینکه می‌تواند موجب هشداردهی حسابرسی گردد، باعث ابهام در محیط اقتصادی و کاهش شفافیت لازم برای فعالان بازار نیز گردد. از آنجایی که فرهنگ سازمانی متشکل از باورها و ارزش‌های مشترک است که بر نحوه اندیشیدن و رفتار اعضای سازمان اثر می‌گذارد و عملکرد حسابرسی متأثر از فرهنگ حرفه حسابرسی است، لذا بهبود فرهنگ سازمانی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود و بهبود درک حسابرسی از فرهنگ سازمانی نقش مهمی در جهت اعتلای حرفه حسابرسی ایفا می‌کند و باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای موسسات حسابرسی قرار گیرد. بنابراین، حسابرس به تاسی از فرهنگ سازمانی حرفه، در جهت تامین منافع ذینفعان با انعکاس تخلفات سازمانی به مدیران شرکتها، امر هشداردهی را در محیط کسب و کار تقویت و استحکام می‌بخشد. همچنین صاحب‌نظران اظهار داشتند که صبغه سیاسی سبک رهبری (مدیریت) در کشور که خود از بزرگترین و مساله‌دارترین امور جلوگیری از هشداردهی به جا و موثر بوده است، در صورت فراهم نمودن شرایط مناسب برای مدیران شایسته و دارای توانایی بالا که در سازمان به دنبال ایجاد انگیزه برای کارکنان با حس گروهی بالایی هستند و نسبت به اقتدارگرایی نظر متفاوتی دارند اثرگذاری بهتری در نوع هشداردهی و انتقال آن می‌تواند نقش داشته باشد.

۴. راهبردها

راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظرند. راهبردها مقصود دارند، دارای دلایل‌اند و هدفمند صورت می‌گیرند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). خبرگان و صاحب‌نظران معتقد بودند مقوله‌های زیر راهبردهای مرتبط با الگوی جامع هشداردهی حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند:

اصلاح ساختار حرفه: اگر ساختار حرفه حسابرسی بدرستی تعریف و اجرا گردد و ارکان نظارتی و کنترلی برای این ارکان به درستی مشخص شود، می‌توان با اجرای درست آن مانع از برخی اعمال نفوذها، دستکاری قیمت‌ها و سودسازی گمراه‌کننده شده و در نتیجه

شفافیت اطلاعات افزایش یافته و نقش هشداردهی در کاهش فساد و تقلب بیشتر آشکار می‌گردد

اصلاح ساختار نظارتی: حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی الزام بر رعایت قوانین و مقررات به موجب قوانین نظام حاکم می‌باشد که می‌توان گفت بیشتر حالت شکلی و ظاهری دارند و تا عمل فاصله زیادی دارند. بدین منظور اصلاح ساختار نظارتی در جهت ایفای هرچه بهتر پاسخگویی به ذینفعان از جمله راهبردهای مورد نظر صاحب‌نظران می‌باشد.

اصلاح زیر ساخت و کیفیت آموزش: ارتقاء کیفیت آموزش حسابرسان از جمله راهبردهای مورد نظر صاحب‌نظران می‌باشد. کیفیت آموزش و کارائی ابتدا به ساکن باید از دانشگاه شروع شود، حسابرس موفق جدا از دیدن آموزش با کیفیت از اساتید مجرب، مرحله دیگری نیز دارد که بسیار حائز اهمیت است و آن این است که نظم خاصی در ارائه کیفیت خدمات شایسته حسابرسی از خود نشان دهد. الزام حسابرسان به طی نمودن یک فرایند آموزش تئوریک و تجربی بدون می‌تواند کیفیت آموزشی آنان را ارتقاء دهد و آنان را برای ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای و اجتماعی آماده سازد.

مدرنیته: وقتی از مدرن شدن در دنیای حسابرسی صحبت می‌شود، در واقع بمعنای تجدد، نو بودن و تازه‌های دنیای حسابرسی است. استقرار مدرنیته در همه امور از جمله دسترسی به فناوری اطلاعات می‌تواند موجب کاهش رسوایی مالی شود. شواهد نشان می‌دهد ظهور دفترداری و شکل‌گیری حسابرسی در ابتدا بر اساس مفهوم مدرنیسم بوده است و تاثیر شگرفی بر توسعه مفاهیم حسابرسی داشته است و در واقع هر چه یک حسابرس مدرن‌تر عمل کند، باعث کاهش هشداردهی در این صنعت می‌گردد.

۵. پیامدها

پیامدها نتایجی‌اند که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). از نظر صاحب‌نظران، در صورت پیاده‌سازی راهبردهای بیان شده و اجرای مدل هشداردهی، می‌توان شاهد پیامدهایی به شرح زیر باشیم:

ارتقاء جایگاه حرفه: عواملی مانند حاکمیت شرکتی، سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، نقش نظارتی بر سازمان‌ها، افزایش سرمایه‌گذاری خارجی، استقرار نظام جامع مالیاتی و سامان یافتن بازار پولی نیز لازمه‌اش شفافیت و بهبود نظارت است که می‌تواند تاثیر مثبتی بر توسعه حرفه حسابرسی داشته و موجبات ارتقاء جایگاه حرفه را فراهم آورد.

کاهش فساد مالی: در صورتی که سیاست‌های دولت (اصلاح ساختار و قوانین حاکم) در حمایت از حرفه حسابرسی به میزان پایبندی دولت به قانون‌گرایی، فسادزدایی، شایسته‌سالاری، شفافیت، نظم و انضباط، حسابخواهی و حسابدهی بینجامد، کاهش فساد مالی را در پیش خواهد داشت.

افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری: اصلاح ساختار حرفه حسابرسی و بروز رسانی قوانین، وجود رسانه‌های مستقل و آزاد، دموکراسی، آزادی بیان و همچنین انحصار زدایی می‌تواند سبب شفافیت در گزارشگری مالی و جلوگیری از فساد و تقلب‌های مالی و اختلاس گردد. **چابک‌سازی ساختار حرفه حسابرسی:** قضاوت حرفه‌ای در ارایه منصفانه صورت‌های مالی در چارچوب استانداردها و حسب نوع فعالیت توسط گزارش بازرس قانونی بدون نفوذ قدرت و استقلال کامل با استفاده از فناوری اطلاعات و انجام حسابرسی مستمر می‌تواند سبب چابک‌سازی ساختار حرفه گردد.

تصویب قانون حمایتی از حسابرسی: تصویب این قانون می‌تواند تضمینی برای حمایت از هشداردهی در سطوح بالا باشد. این قوانین کانال‌های امنی را برای گزارش تخلفات هم در درون سازمان‌ها و هم به مقامات دولتی ایجاد می‌کنند. همچنین این اقدام باعث می‌شود که مسیر برای مبارزه با فساد، کلاهبرداری، فرار مالیاتی شرکت‌ها، و خسارت به محیط زیست و سلامت عمومی هموار شود و در نهایت این کار باعث می‌شود که میزان ارزش و بالا بودن اهمیت هشداردهی نشان داده شود.

حسابخواهی و حسابدهی: یکی از عوامل توسعه حسابداری در جامعه انتخاب نمایندگان موثر و پاسخگو است که به موجب آن کلیه تخلفات مالی به چالش کشیده می‌شود و با کشف تقلبات مالی بر ضرورت توجه به ارائه خدمات با کیفیت حرفه حسابداری در جامعه تاکید می‌شود. به طوری که با کشف اختلاس‌های اخیر در ایران این موضوع تا حدودی مورد توجه اذهان عمومی قرار گرفته است. همچنین انتخاب نمایندگان پاسخگو موجب ارتقاء پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در جامعه گردیده و بدین ترتیب حسابرسی و کشف تقلب و در

نتیجه افزایش مسئولیت حرفه‌ای حسابداران و توسعه حسابداری را بدنبال دارد (اقدام مزرعه و همکاران، ۱۳۹۶). از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، جدایی مالکیت از مدیریت سبب بوجود آمدن یک نوع احساس مسئولیت و پاسخگویی به سهامداران و مالکان می‌شود که از آن به حسابخواهی و حسابدهی می‌توان یاد نمود. هشداردهی حساب‌برسان می‌تواند باعث ایفای نقش بهتر مباشرتی مدیران در پاسخدهی به ذینفعان گردد.

ورود فناوری اطلاعات: دسترسی و ورود فناوری اطلاعات نوین می‌تواند به کاهش رسوایی مالی منجر شود. در واقع هر چه یک حساب‌برس از جدیدترین فناوری‌ها در حوزه حساب‌رسی استفاده کند، باعث کاهش هشداردهی در این صنعت می‌گردد. علاوه بر این، ارتقاء کیفیت آموزش حساب‌برسان با ورود فناوری اطلاعات از جمله پیامدهای موردنظر صاحب‌نظران می‌باشد.

پویایی نظام اقتصادی: از آنجا که کشور ایران در یک اقتصاد بسته بسر می‌برد و تحریم‌ها و عدم ارتباط با بین‌الملل به شکل آزاد و با روابط اقتصادی باز نمی‌باشد این خود در کشور زمینه‌ساز انجام اختلاس و فسادهای بزرگی می‌شود که در اینجا می‌بایست از وجود هشداردهی جهت جلوگیری و اصلاح ساختار استفاده نمود. بنابراین هشداردهی حساب‌برسان در فرایند حساب‌رسی می‌تواند در پویایی و رفاه اقتصادی و شفافیت عملکردی سازمان‌ها موثر باشد.

در پایان نمونه‌ای از چالش‌های پیش‌رو در جهت پیاده‌سازی این مدل بیان می‌گردد.

-ضعف در مبارزه با فساد و پیشگیری از تخلفات در کشور

-عدم تصویب قانون حمایتی از هشداردهی حساب‌برسان

-عدم وجود بیمه مسئولیت در قبال هشداردهی به موقع حساب‌برسان و احتمال حقوقی شدن مسائل مربوطه.

-جداسازی مجمع تدوین استانداردها از سازمان حساب‌رسی کشور که از طرفی خود اجراکننده می‌باشد که این خود یک نوع اصل تعارض منافع می‌باشد و از طرفی دیگر استقلال حساب‌برسان را زیر سوال می‌برد.

-عدم حمایت از بازار خصوصی به صورت جد که بیشتر حالت خصولتی و اقتدارگرایانه و انحصاری به خود گرفته که این امر باعث کاهش شفافیت عملکردهای حساب‌رسی شده است.

عدم وجود مطبوعات و رسانه‌های مستقل و فراجناحی که توانایی روشنگری و شفاف‌سازی در جهت هشداردهی داشته باشند.

اعتبار سنجی نتایج و ارزیابی کیفیت پژوهش

با اینکه برخی از پژوهشگران کیفی بحث درباره اعتبار و روایی داده‌ها و نتایج پژوهش را به طور سنتی به پژوهش‌های کمی مربوط می‌دانند (جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸)؛ اما واقعیت این است که در پژوهش‌های کیفی نیز صحت و اعتبار داده‌ها و یافته‌ها بخش با اهمیت از فرآیند پژوهش است (کرسول، ۲۰۱۲). مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی پژوهش کیفی تضمین شود. در پژوهش حاضر نیز از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش (۶ نفر از اعضای هیات علمی متخصص و صاحب نظر در حرفه حسابرسی) استفاده و پس از دریافت نظرهای اصلاحی و مشاوره با استادان راهنما و مشاور ویرایش لازم انجام و مدل نهایی ارائه شد.

بحث و نتیجه‌گیری

فساد و تقلب مالی پدیده شومی است که چرخ‌های اقتصاد را از کار می‌اندازد، ارزش‌های اخلاقی را تخریب و بحران‌های جدی در امور اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی ایجاد و در صورت عدم برخورد جدی و عدم هشداردهی مؤثر در مورد این پدیده، اعتماد عمومی به حکومت و حرفه حسابرسی کشور و محاکم قضایی تضعیف می‌گردد. از اینرو تدوین مدل هشداردهی برای حسابرسی می‌تواند به برقراری و استقرار سیستم‌های کنترلی نظارتی قوی و مناسب کمک کند و در جهت اعتلای حرفه حسابرسی نقش ایفا نماید. لذا در این پژوهش سعی شد تا به این سوال پاسخ داده شود که مدل هشداردهی مناسب برای حسابرسی در ایران کدام است؟

بدین منظور با استفاده از روش کیفی نظریه داده بنیاد و نمونه‌گیری گلوله برفی با انجام مصاحبه‌های عمیق با اساتید دانشگاه، متخصصان و خبرگان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ الگوی منسجمی که محوریت آن هشداردهی حسابرسی می‌باشد، ارائه گردید.

در مدل پیشنهادی مطابق نظر صاحب‌نظران عواملی از قبیل ساختار حاکمیت، قوانین حاکم، ساختار حرفه حسابرسی و ویژگی‌های حرفه شرایط علی هستند که می‌تواند مقوله هشداردهی

حسابرسان راتحت تاثیر قرار دهد. همچنین طبق نظر خبرگان، عواملی از قبیل دموکراسی، شخصیت، مذهب، جنسیت، تحصیلات و کنترل داخلی سازمان نیز عوامل مداخله‌گر هشداردهی حسابرسان در نظر گرفته می‌شوند. علاوه بر شرایط ذکر شده، مطابق نظر مصاحبه‌شوندگان، آموزش، فرهنگ جامعه، ساختار اقتصادی، سبک رهبری (مدیریت) و فرهنگ سازمانی از مهمترین شرایط زمینه‌ای است که راهبردهای پیشنهادی باید در این شرایط اجرا شوند. همچنین یافته‌های پژوهش نشان داد برای دستیابی به هشداردهی حسابرسان باید راهبردهایی مانند اصلاح ساختار حرفه، اصلاح ساختار نظارتی، اصلاح زیرساخت و کیفیت آموزش و مدرنیته اتخاذ گردد. در نهایت، الگوی پژوهش نشان داد که هشداردهی حسابرسان می‌تواند پیامدهایی از قبیل ارتقاء جایگاه و اعتبار حرفه، کاهش فساد مالی، افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی، چابک‌سازی ساختار حرفه، تصویب قانون حمایتی حسابرسان، حسابخواهی و حسابداری، ورود فناوری اطلاعات و پویایی نظام اقتصادی را در پی داشته باشد. با توجه به مطالب و نتایج بحث شده، تدوین مدل هشداردهی برای حسابرسان بسط و توسعه آن در پژوهش‌های آتی می‌تواند در دست‌یابی به اعتلای این حرفه و شناساندن جایگاه واقعی آن کمک نماید.

اشاره بیشتر مصاحبه‌شوندگان به مفهوم اصلاح ساختار حرفه حسابرسی حاکی از آن است که در صورتی که ساختار حرفه حسابرسی اصلاح گردد، این موضوع سبب می‌شود که حسابرسان هشداردهی را یک عمل سودمند برای اجتماع، اقتصاد، جلوگیری از اتلاف منابع و تامین منافع ذینفعان (عموم جامعه) و به عنوان یک وظیفه در نظر بگیرند. این امر سبب مقدمه‌ای در جهت به حداقل رساندن هرگونه فساد و اختلاس می‌شود و باعث افزایش کارایی حسابرسان، بهبود کیفیت حسابرسی و افزایش اعتماد جامعه به گزارش حسابرسان می‌گردد.

نتایج این پژوهش با یافته‌های بیگی هرچگانی و همکاران، (۱۳۹۶) و ساستاون و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. آن‌ها در پژوهش‌های خود دریافته‌اند که هشداردهی حسابرسان نقش مؤثری در پیشگیری از رسوایی‌های مالی ایفا می‌کند. همچنین یافته‌های این پژوهش از جنبه پیامدهای مثبت هشداردهی حسابرسان با نتایج آلین و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت ولی از جنبه پیامدهای منفی همخوانی ندارد.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

به دولت و قانون‌گذاران پیشنهاد می‌گردد تا با تصویب قانون حمایتی هشداردهی حسابرسان و همچنین اصلاح قوانین حاکم و زیر ساختاری حرفه حسابرسی در جهت کاهش

محدودیت‌های قانونی و بهسازی کیفیت آموزشی حسابربان سازمان و موسسات خصوصی در جهت شناسایی به موقع و اثرگذاری هشداردهی نقش ایفا نمایند.

پیشنهاد می‌گردد که جامعه حسابداران رسمی با بروز رسانی حرفه حسابرسی (ورود فناوری اطلاعات و مدرن شدن) شرایط تحقق امر هشداردهی در عمل را فراهم آورند تا موجبات لازم حسابربان در تشخیص به موقع تخلف یا تحریف در صورت‌های مالی ضمن تهیه مستندات متقن در جهت دفاع و پشتیبانی از شواهد گردآوری شده فراهم آید.

به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار و ...) با توجه به ابعاد به دست آمده برای هشداردهی حسابربان و زیر مقوله‌ها و مفاهیم مربوط به آن‌ها، پیشنهاد می‌شود در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای، نحوه ورود فرد به حرفه حسابرسی و همچنین دوره‌های ضمن خدمت کارا و در نهایت اصلاح و تدوین مقررات حرفه حسابرسی کشور (ساختار حرفه حسابرسی) توجه ویژه‌ای داشته باشند.

اهمیت و تأثیر هر یک از مقوله‌های استخراجی در سطوح مختلف به طور جداگانه مورد پژوهش قرار گیرد و اهمیت هر کدام رتبه‌بندی گردد تا محدودیت تعمیم‌دهی این پژوهش نیز مرتفع شود.

با توجه به اینکه پژوهش صورت گرفته از نوع کیفی و بصورت اکتشافی بوده است، پیشنهاد می‌شود که تأثیر متغیرهای این مدل بر هشداردهی حسابربان بصورت کمی با جمع‌آوری دیدگاه حسابربان موسسات حسابرسی در مطالعات آتی بررسی و آزمون شود.

با استفاده از نتایج این پژوهش دوره‌های آموزشی، جهت بالا بردن آگاهی و آشنایی بیشتر حسابربان با مقوله هشداردهی مؤثر گذاشته شود، تا این امر در نهایت به یادگیری بهتر آن‌ها منجر شود.

منابع

- افشانی، مینو؛ وحدتی، حجت؛ موسوی، نجم‌الدین (۱۳۹۷). بررسی عوامل اثرگذار بر قصد افشای تخلفات در کارکنان بخش بهداشت و درمان (مورد مطالعه: کارکنان دانشگاه علوم پزشکی مشهد)، فصلنامه مدیریت بهداشت و درمان، ۹(۲)، ۸۶-۷۷.
- ا قدم مزرعه، یعقوب؛ نیکومرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۹۶). دموکراسی و توسعه حسابداری، حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۲)، ۷۱-۸۰.
- امیرآزاد، میرحافظ؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی‌زاده، هوشنگ (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۳۸)، ۴۸-۲۱.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، محمدرضا؛ رویایی، رضوانعلی (۱۳۹۶). ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۴)، ۱۳۵-۱۲۰.
- دانایی فرد، حسین (۱۳۹۴). پویش کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی). تهران: صفار.
- دوانی، غلامحسین (۱۳۹۲). نقش حسابرسی در فرایند مبارزه با فساد، فصلنامه حسابدار رسمی، ۲۴(۱۱-۱۶).
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ حاجی حیدری، راضیه (۱۳۹۸). کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل شده بنیش و نسبت‌های مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱)، ۷۰-۴۷.
- رحیمی کاکلکی، مینا؛ بنی طالبی دهکردی، بهاره؛ پیک فلک، جمشید (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۱)، ۱۲-۱.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر؛ دانی کریم‌زاده، سعید (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، دانش حسابداری مالی، ۶(۸)، ۱۰۵-۵۷.
- سعیدی، فاطمه؛ جمشیدی نوید، بابک؛ طاهرآبادی، علی اصغر؛ قنبری، مهرداد (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل، حسابداری سلامت، ۷(۲)، ۶۶-۴۲.
- شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۱)، ۸۶-۶۰.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایدار شرکت‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، ۴۴-۲۳.

- کاشانی پور، محمد؛ کرمی، غلامرضا؛ خنیفر، حسین؛ شعبانی، کیوان (۱۳۹۸). بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۸)، ۹۱-۶۳.
- مرادی، محمد؛ یحیائی، منیره (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۲۸۷-۲۵۸.
- مشعشی، سید محمد؛ هاشمی، سید عباس؛ فروغی، داریوش (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، ۴۳۲-۴۱۵.
- نوری، علی و مهرمحمدی، محمود (۱۳۹۰). الگویی برای بهره‌گیری از روش نظریه برخاسته از داده‌ها در پژوهش‌های تربیتی، *مطالعات برنامه‌درسی*، ۶(۲۳)، ۳۵-۸.
- نیک‌کار، بهزاد؛ آزادی، کیهان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ باقرسلیمی، سعید (۱۳۹۹). توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روانشناختی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹(۳۴)، ۵۸-۴۷.
- وادی‌زاده، کاظم (۱۳۹۸). اصلاح ساختار حرفه حسابرسی در کشورها، *فصلنامه حسابداری رسمی*، ۴۸(۱)، ۱-۱۶.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کوشکی جهرمی، علیرضا (۱۳۹۸). مفهوم سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۳۲۶-۳۰۱.
- یادگاری، خالد؛ امیری، هوشنگ؛ صالحی، اله کرم؛ خنیفر، حسین (۱۴۰۰). تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن. *دانش حسابداری*، ۲۱(۸۲)، ۵۰۱-۴۷۷.
- یوسف زاده، نسرین؛ پورحیدری، امید؛ خدای پور، احمد (۱۴۰۰). بررسی تأثیر ساختار سوالات پرس و جو و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارشگری تقلب، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۸۰-۱۶۱.

doi: 10.22051/jera.2020.32105.2704.161

References

- Abdi, M., Gh. Kordestani, J. Rezazade. (2020). Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model, *Journal of Financial Accounting Research*, 11 (4), 23-44. (In Persian).
- Afshani, M., H. vahdati, M. Hakak, & N. moosavi. (2018). Examining the Effective Factors on Whistle Blowing Intention Among the Employees of Healthcare Sector (Case Study: Employees of Mashhad University of Medical

- Sciences), *Journal of Health Management (former health system)*, 9(28), 77-86. (In Persian).
- Aghdam Mazraeh, Y., Nikoomaram, H. and Banimahd, B. (2017). Democracy and Accounting development, *Management Accounting*, 10(32): 71-80. (In Persian).
- Amirazad, H., R. hassanzadeh, A. Mohammadi, & H. Taghizadeh. (2019). Modeling the Factors Affecting Financial Reporting Quality using Grounded Theory in Iran, *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42. (In Persian).
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Alleyne, P., M. Hudaib, R. Pike. (2013). Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors, *The British Accounting Review*, (45), 10-23.
- Anvari, F., M. Wenzel, L. Woodyatt, & S. A. Haslam. (2019). The social psychology of whistleblowing: An integrated model, *Organizational Psychology Review*, Vol. 9(1), 41-67.
- Bandura, A. (1986). *Social foundations of thought and action: A social cognitive theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Beigi Herchegani, E., B. Bani Mahd, M.R. Raeeszadeh, R.A. Royae. (2017). Motivational Values and Auditor's Ethical Whistle Blowing about Wrongdoing, *Journal of Ethics in Science and Technology*, 12 (4), 120-135. (In Persian).
- Brennan, N., and J. Kelly. (2007). A study of whistleblowing among trainee auditors, *The British Accounting Review*, 39(1), 61-87.
- Brown, J. O., J. Hays, and M. T. Stuebs. (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle, *Accounting and the Public Interest*, 16 (1), 28-56.
- Cailliern, J. (2017). An examination of the role whistleblowing education plays in the whistleblowing process, *The Social Science Journal*, 54(1): 4-12.
- Creswell JW. (2014). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*, (4th Ed.). Sage
- Culiberg, B., and k. k. Mihelič. (2016). the Evolution of Whistleblowing Studies: A Critical Review and Research Agenda, *Journal of Business Ethics*, (146), 783-803.
- Danaeifard, H. (2014). *Qualitative Dynamics and Research Methodology: Choosing from Five Approaches (Narrative Studies, Phenomenology, Data Foundation Theory, Ethnography, Case Studies)*. Tehran: Saffar (In Persian).
- Davani, G. (2012). The role of auditing in the anti-corruption process, *Official Accountant Quarterly*, (24), 11-16 (In Persian).
- De Bruijn, G. J. (2010). Understanding college student's fruit consumption. Integrating habit strength in the theory of planned behaviour. *Journal of Appetite* 54(1), 16-22.
- DeZoort, F. T., and P. D. Harrison. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations, *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.

- Domino, M.A., Wingreen, S.C., & Blanton, J.E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals—a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131(2), 453–467.
- Dungan, J., A. Waytz, and L. Young. (2015). the psychology of whistleblowing, *Current Opinion in Psychology*, (6), 129-133.
- Elliston, F. A. (1982). Civil disobedience and whistleblowing: a comparative appraisal of two forms of dissent, *Journal of Business Ethics*, 1(1), 23-28.
- Gao, L. and G. Brink, (2017). Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental Studies on the Determinants of Whistleblowing, *Journal of Accounting Literature*, (38), 1-13.
- Glaser, B. (1992). *Basics of Grounded Theory Analysis*. Emergence vs forcing. Sociology Press.
- Gottschalk, P. (2019). *Whistleblowing: White-Collar Fraud Signal Detection*. England, Cambridge Scholars Publishing.
- Goulding, C. (2002). *Grounded Theory: A Practical Guide for Management*, Business Andmarket Researchers. Sage, London.
- Hashim, H. Salleh, A., Z. Mohamad, N. R., Anuar, F. S. Ali. M. M. (2019). Auditors' perceptions towards their role in assessing, preventing and detecting business fraud, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 5(2), 847-862.
- Kashanipour, M. Gh. Karami, H. Khanifar, and K. Shabani. (2019). Study of Whistleblowing Intention of Independent Auditors about misconduct: An Application of Theory of Planned Behavior, *Journal of Value and Behavioral Accountings*, 4(8), 63-91. (In Persian).
- Latan, H., Charbel Jose, C. J., Ana Beatriz Lopes de. S. (2019). Whistleblowing triangle: framework and empirical evidence, *Journal of Business Ethics*, (160), 189-204.
- Lee, G., and X. Xiao. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: a synthesis of the literature, *Journal of Accounting Literature*, (41), 22-46.
- Liyanarachchi, G., and C. Newdick. (2009). the impact of moral reasoning and retaliation on whistleblowing: New Zealand evidence, *Journal of Business Ethics*, 89 (1), 37-57.
- Mamahit, A. I., & D. Urumsah. (2018). the Comprehensive Model of Whistle-Blowing, Forensic Audit, Audit Investigation, and Fraud Detection. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 1 (02), 153-162.
- Maroun, W., and J. Solomon. (2014). Whistle-blowing by external auditors: seeking legitimacy for the South African audit profession? *Accounting Forum*, 38(2), 109-121.
- Mastiniwati, T., T. Mansor, A. Mohamad Ariff, & H. Aishah Hashim. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment, *Managerial Auditing Journal*. DOI: 10.1108/MAJ-11-2019-2484.
- Mbago, M., J. MpeeraNtayi, and H. Mutebi. (2018). Does legitimacy matter in whistleblowing intentions? *International Journal of Law and Management*, 60(2), 627-645.

- Mesmer-Magnus, J. R., and C. Viswesvaran. (2005). Whistleblowing in organizations: an examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation, *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297.
- Moradi, M., & Yahyaei, M. (2020). Develop a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 27(2), 258-287. (In Persian).
- Moshashaee, S.M., Hashemi, S.A., Foroughi, D. (2018). The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 415-432. (In Persian).
- Near, J., and M. Miceli. (1985). Organizational dissidence: The case of whistleblowing, *Journal of Business Ethics*, (4), 1-16.
- Nejad Toolami, B., Rahnamay Roodposhti, F., Nikoomaram, H., Banimahd, B., Vakilifard, H. (2019). The Survey of Whistleblowing Intentions for Accounting Frauds Based on Demographic Individual Differences among Accounting Staff, *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 4(14), 1-13.
- Nikkar, B., K. Azadi, B. Banimahd, S. Baghersalimi. (2020). Psychological Empowerment and Whistle-Blowing in the Auditing Profession: A Test of Psychological safety Theory, *Iranian Management Accounting Association*, 9 (34), 47-58. (In Persian).
- Noori, A., M. Mehrmohammadi. (2011). A Model for Applying Grounded Theory in Educational Studies, *Journal of Curriculum Studies*, 6 (23), 8-35. (In Persian).
- Park, H., Bjørkelo, B., Blenkinsopp, J. (2020). External whistleblowers' experiences of workplace bullying by superiors and colleagues, *Journal of Business Ethics*, (161), 591-601.
- Panjaitan, I. A. (2018). Whistleblowing: Meningkatkan Hasil Audit Forensik Dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi Oleh Auditor Pemerintah, *Jurnal Institusi Politeknik Ganessa Medan*, 1(1), 50-60.
- Pendidikan, G., M. D. Terry, and M. S. Baucus. (1998). Internal vs. external whistleblowers: a comparison of whistleblowing processes, *Journal of Business Ethics*, 17(12), 1281-1298.
- Rahimian, N., hajiheydari, R. (2019). Fraudulent Financial Statement detection Using: Adjusted-M-score-Beneish models and financial ratios. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 47-70. doi: 10.22051/jera.2018.15993.1713. (In Persian).
- Rahimi Kakolaki, M., Banitalebi Dehkordi, B., & Peikfalak, J. (2017). Effective Factors on Performing Professional Ethics by Accounts. *Ethics in science and Technology*, 12 (1), 75-87. (In Persian).
- Saeedi, F., N. Jamshidi, T. Babak, A. Ali, and, M. Ghanbari. (2018). The Impact of Individual Characteristics on External Auditors' Whistleblowing Intentions, *Journal of Health Accounting*, 7(2), 42-66. (In Persian).
- Sarikhani, M., N. Izadinia, and S. Daei-Karimzadeh. (2019). Investigating the Whistleblowing Intentions Using the Theory of Planned Behavior and Moderating Role of Moral Intensity, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(1), 75-105. (In Persian).

- Shahbazi, M., & Mehrani, K. (2020). Design a Model for Auditor's Professional Judgment. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 27(1), 60-86. (In Persian).
- Strauss, A., Corbin. J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2nd Ed., Sage.
- Suastawan, I M. D. P., E. Sujana, and N. L. G. E. Sulindawati. (2017). Pengaruh Budaya Organisasi, Proactive Fraud Audit, Dan Whistleblowing Terhadap Pencegahan Kecurangan Dalam Pengelolaan Dana Bos. *E-Journal SI Ak Univ*. 7(1), 1-12.
- Toker Gökçe, A. (2015). Relating teachers' whistleblowing tendency and personal features: Machiavellianism, religiosity, and utilitarianism. *Educational Research*, 25(4), 517-534.
- Valiyan, H., Abdoli, M., & Koushki Jahromi, A. (2019). Conceptualizing Wise Auditor Decision Making based on Grounded Theory Approach. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), 301-326. (In Persian).
- Vadizadeh, K. (2019). Reforming the structure of auditing professions in countries, *Official Accountant Quarterly*, (48), 1-16 (In Persian).
- Yadegari, Kh., Amiri, H., Salehi, A., Khanifar, H. (2021). The effect of social conservatism on auditors' whistleblowing; With emphasis on the role of gender and age. *Auditing knowledge*, 21(82), 477-501. (In Persian).
- Yousefzadeh, N., Pourheidari, O., Khodami pour, A. (2021). The Impact of the Structure of Inquiry Questions and Rapport between the Auditor and Client on Fraud Reporting. *Empirical Research in Accounting*, (), 161-180. doi: 10.22051/jera.2020.32105.2704. (In Persian).

COPYRIGHTS



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

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی