



تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابداری

مجید دریایی^۱

هاشم نیکومرام^۲

محمدحامد خان محمدی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۳/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۱/۰۶

چکیده

فرهنگ سازمانی یکی از عوامل تأثیرگذار بر رفتار کارکنان در سازمان می‌باشد. تحقیق حاضر سعی دارد تا این تأثیرگذاری را در گزارش و افشای خطا کاری سازمانی در حرفه حسابداری مورد مطالعه قرار دهد. از این رو، هدف این پژوهش مطالعه تأثیر اثر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری‌ها در مؤسسات حسابداری است. روش پژوهش حاضر توصیفی-همبستگی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری می‌باشد که ۲۰۳ نفر از آن‌ها به عنوان نمونه نهایی و با روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه استاندارد می‌باشد. به منظور تجزیه تحلیل آماری داده‌ها و سؤال تحقیق از معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی بر " برداشت از مسئولیت‌های فردی " و " بر برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز " تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد؛ اما فرهنگ سازمانی تأثیری معنی‌دار بر " برداشت از هزینه‌های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری " ندارد. همچنین شواهد این تحقیق تأیید می‌نماید که درک حسابرسان از مسئولیت‌های فردی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل سؤال برانگیز نیز از جمله متغیرهای مؤثر بر تمایل حسابرسان به گزارش خطا کاری است. بر اساس نتایج این تحقیق استقرار فرهنگ سازمانی مناسب در مؤسسات حسابداری می‌تواند مکانیزم مؤثری برای گزارش خطا کاری‌های سازمانی در حرفه حسابداری باشد.

واژه‌های کلیدی: فرهنگ سازمانی، گزارش خطا کاری و حرفه حسابداری.

۱- گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲- گروه حسابداری، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول) nikooram@srbiau.ac.ir

۳- گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

افشای خطا کاری‌ها^۱ در حرفه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن، یک حسابرس می‌تواند رفتارهای مغایر با اخلاق حرفه‌ای همکاران خود را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) گزارش نمایند تا به موجب آن، این رفتارها اصلاح شود. افشای خطا کاری یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظارتی در پیشگیری از تخلفات و رسوایی‌های مالی در سازمان‌ها است. طبق قوانین، در اکثر سازمان‌ها به ویژه مؤسسات حسابرسی این افشاء باید به عنوان یک بخش مهم از فرهنگ سازمانی آن مؤسسات در نظر گرفته شود (آلین و همکاران^۲ ۲۰۱۳).

حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه به معنای عام آن برخوردار است. این حرفه، مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای تجاری را در راستای حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان بررسی و گزارش نماید. برای این منظور، حسابرسان همواره باید اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را رعایت نمایند. از این رو، انتظارات ذینفعان از حرفه حسابرسی در سطح جهان روبه افزایش بوده و هست. این موضوع در کشور نیز بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش مؤسسات حسابرسی در بخش خصوصی تا آنجا با اهمیت بوده است که رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی از سوی برخی از حسابرسان باعث شده است تا انتظارات سهامداران و سایر ذینفعان از حرفه حسابرسی برآورده نشده و با افزایش انتقاد روبه رو شود. نمونه آن را می‌توان تقلب بانکی ۱۳۹۰، ذکر کرد که در پی آن برخی کارشناسان ادعای شکست و قصور حرفه حسابرسی را مطرح کردند (حساس یگانه، ۱۳۹۱).

همچنین شواهد پژوهشی در حرفه حسابرسی بیانگر آن است که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حسابرسی، شرکای حسابرسی تمایل دارند تا به منظور ماندن در بازار رقابت و تأمین هزینه‌های خود بیشتر وقت خود را صرف فعالیت‌های بازاریابی و کسب سود در این حرفه نمایند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). به عقیده برابرگ^۳ و همکاران (۲۰۱۳)، کسب سود و پرداختن به فعالیت‌های بازاریابی، می‌تواند موجب تبانی میان حسابرس و مدیریت واحد مورد رسیدگی شود و در نهایت استقلال حسابرس را خدشه‌دار نماید.

استفاده از مکانیزم و ابزار نظارتی گزارش خطا کاری توسط حسابرسان در حرفه حسابرسی زمانی با اهمیت‌تر می‌شود که بین مدیران صاحبکار و سرپرست و شرکای حسابرسی سازش و تبانی در راستای انجام تقلب و فساد وجود داشته باشد. افشاء و گزارش خطا کاری به مؤلفه‌های سازمانی از جمله فرهنگ سازمانی وابسته است. در سازمانی که فرهنگ سازمانی در راستای تعالی سازمانی

تدوین شده است، در آن صورت، انتظار بر آن است که کارکنان سازمان، تمایل بیشتری بر افشای تخلفات سازمانی داشته باشند. مطالعات نشان می‌دهند که فرهنگ بر تدوین اهداف و استراتژی‌ها، رفتار فردی و عملکرد کارکنان، انگیزش و رضایت شغلی، خلاقیت و نوآوری، نحوه تصمیم‌گیری و میزان مشارکت کارکنان در امور، میزان فداکاری و تعهد، انضباط، سخت‌کوشی، سطح اضطراب کارکنان و مانند آن تأثیر می‌گذارد (امیرکبیری و طهرانی، ۱۳۸۵، ۲۰۳).

بنابراین پرسش تحقیق حاضر آن است که تا چه اندازه فرهنگ سازمانی می‌تواند در پیشگیری از خطا کاری‌های سازمانی مؤثر باشد. همچنین هدف این پژوهش آن است تا در درجه اول سطح فرهنگ سازمانی و افشای تخلفات سازمانی را در مؤسسات حسابرسی اندازه‌گیری نماید. در درجه دوم نیز ارتباط میان آن دو متغیر را شناسایی کند. دستاوردها علمی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

نتایج این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی درباره سطح فرهنگ سازمانی و افشای تخلفات در حرفه حسابرسی قرار دهد. همچنین نتایج این مقاله می‌تواند موجب بسط و گسترش مبانی نظری تحقیقات گذشته در زمینه فرهنگ سازمانی و افشای تخلف در حرفه حسابرسی شود. در نهایت این پژوهش می‌تواند پیشنهادهایی را برای انجام پژوهش‌های آتی درباره گزارش و افشای تخلفات و خطا کاری‌های سازمانی به پژوهشگران حسابداری و حسابرسی قرار دهد. در ادامه مقاله، مبانی نظری، روش‌شناسی، یافته‌ها و نتیجه‌گیری پژوهش آورده می‌شود.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- گزارش خطا کاری

قانون سلامت اداری حسابرسان، بازرسان، کارشناسان رسمی، ممیزین، ذی‌حساب‌ها، ناظرین و سایر اشخاصی که مسئول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیت‌های اشخاص حقیقی و حقوقی هستند را ملزم می‌نماید تا در صورت مشاهده هر گونه فساد، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضائی ذی‌صلاح اعلام نمایند. در این راستا، گزارش یا افشای خطا کاری، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای خلاف اخلاق حرفه‌ای (نظیر عدم رعایت استقلال) که مرتکب آن شده‌اند را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطا کاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (آلین و همکاران^۴، ۲۰۱۳). نهادهای داخلی دریافت‌کننده گزارش خطا کاری می‌توانند کمیته‌های انضباطی در داخل موسسه حسابرسی و یا نهادهای نظارت‌کننده خارجی مانند

جامعه حسابداران رسمی باشند. گراهام^۵ (۱۹۸۶)، مدل "اختلاف نظر اصول سازمانی"^۶ را به منظور تبیین رفتار گزارش دهی افراد ارائه نمودند (نمودار ۱). این مدل فرض می‌نماید که برداشت افراد از سنگین بودن عواقب عمل سؤال برانگیز، احساس مسئولیت فردی بیشتر داشتن برای گزارش خطا کاری و کمتر برآورد کردن هزینه‌های ناشی از گزارش دهی، احتمال گزارش رفتار سؤال برانگیز و غیر اخلاقی را افزایش می‌دهد. شدت و بزرگی پیامدهای ناشی از اعمال سؤال برانگیز را می‌توان در قالب ضررهای مالی، تکرارپذیری آن و یا میزان آسیبی که به دیگران می‌رساند، اندازه‌گیری نمود. مسئولیت فردی، اشاره به یک وضعیت روانی دارد که فرد خود را موظف و مقید به گزارش آن عمل سؤال برانگیز می‌نماید. هزینه‌های ناشی از گزارش دهی، به میزان ریسکی که فرد برای رفتار تلافی‌جویانه و مقابله به مثل از سوی دیگران در مقابل گزارش دهی خطا کاری‌های آن‌ها متصور است، اطلاق می‌شود.

شولتز و همکاران (۱۹۹۳) با توسعه مدل گراهام (۱۹۸۶)، فرض نمودند که ارزیابی افراد از عواقب خطا کاری‌ها، هزینه‌هایی قابل تحمل ناشی از گزارش این خطا کاری‌ها و همچنین میزان احساس مسئولیت فردی برای گزارش دهی، نیت افراد برای گزارش این خطا کاری‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد.



نمودار ۱ - مدل اختلاف نظر اصول سازمانی
(گراهام، ۱۹۸۶ و شولتز و همکاران ۱۹۹۳)

برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، مربوط به تفسیری است که فرد از مسئولیت و وظیفه خود در قبال گزارش خطاکاری، دارد. این تفسیر به درک فرد از میزان مسئولیت اجتماعی خود و برداشت از وظیفه کاری خود بر می‌گردد. برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی^۷ مربوط به برداشتی است که از آسیب‌های مرتبط با گزارش‌گری وجود دارد. برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز^۸ به ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت خطاکاری بر می‌گردد. این ارزیابی به مشخصات شرایطی که خطاکاری در آن شرایط اتفاق می‌افتد نظیر بزرگی آسیب بالقوه ناشی از خطاکاری و یا میزان تکرار خطاکاری مرتبط است (شولتز و همکاران ۱۹۹۳).

۲-۲- فرهنگ سازمانی

فرهنگ سازمانی شیوه انجام گرفتن امور را در سازمان برای کارکنان مشخص می‌کند و ادراکی یکسان از سازمان است که وجود آن‌ها در همه اعضای سازمان مشاهده می‌شود؛ به عبارت دیگر، فرهنگ سازمانی به عنوان مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترک است که بر رفتار و اندیشه اعضای سازمان اثر می‌گذارد (رابینز ۱۳۷۴). در یک سازمان، فرهنگ نقش‌های متفاوتی ایفا و وظایف گوناگونی بر عهده دارد. می‌توان گفت فرهنگ در یک سازمان مانند شخصیت در یک انسان است؛ به عبارت دیگر، فرهنگ سازمانی پدیده‌ای است که در سازمان است و همه اعضای اتفاق نظر دارند که یک دست ناپیدا افراد را در جهت نوعی رفتار نامرئی هدایت می‌کند. شناخت و درک چیزی که فرهنگ سازمان را می‌سازد، شیوه ایجاد و دوام آن به ما کمک می‌کند تا بهتر بتوانیم رفتار افراد در سازمان را توجیه کنیم (طوسی، ۱۳۸۲، ۳). فرهنگ سازمانی بر تمام جنبه‌های سازمان تأثیر می‌گذارد. مطالعات و تحقیقات نشان می‌دهد که فرهنگ بر تدوین اهداف و استراتژی‌ها، رفتار فردی و عملکرد کارکنان، انگیزش و رضایت شغلی، خلاقیت و نوآوری، نحوه تصمیم‌گیری و میزان مشارکت کارکنان در امور، میزان فداکاری و تعهد، انضباط، سخت‌کوشی، سطح اضطراب و مانند آن تأثیر می‌گذارد (امیرکبیری و طهرانی، ۱۳۸۵، ۲۰۳).

۲-۳- پیشینه تحقیق

ناوای و پوته سالین^۹ (۲۰۱۹) دریافتند که مهم‌ترین عوامل مؤثر در گزارش خطا کاری‌های سازمانی فرهنگ کاری حاکم بر سازمان است. آن‌ها نشان دادند در سازمان‌هایی که حمایت کافی از کارکنان در مقابل گزارش خطا کاری‌ها انجام نمی‌شود، کارکنان افشای خطاکاری‌های همکاران خود را به ضرر خود می‌دانند. آن‌ها همچنین معتقدند که سازمان‌ها برای تقویت گزارش تخلفات سازمانی باید علاوه بهبود مکانیزم‌های سازمانی، اعتماد به نفس کارکنان باید بهبود یابد و همچنین

فرهنگ جمع‌گرایی در کارکنان ارتقاء یابد. کنی و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۹) هنجارهای سازمانی و حرفه‌ای را از عوامل مهم و تأثیرگذار در درک کارکنان از گزارش خطا کاری می‌دانند. به عقیده آن‌ها برای تقویت گزارش خطا کاری باید وظیفه‌شناسی کارکنان، اعتماد سازمانی کارکنان و حرفه‌گرایی کارکنان را تقویت نمود. همچنین قوانین سازمانی و حرفه‌ای در حمایت از گزارش‌کنندگان خطا کاری‌ها تدوین نمود.

پارک و لويس^{۱۱} (۲۰۱۸) در بررسی اثرات منفی گزارش خطا کاری بر سلامت گزارش‌کنندگان نشان دادند که اکثر افرادی که خطاکاری‌های همکاران خود را گزارش می‌نمایند تجربه‌های هیجانی نظیر اضطراب، ترس و احساس انزوا دارند. آن‌ها دلیل این موضوع را عدم حمایت کافی از افشاء‌کنندگان خطاکاری و تقلب می‌دانند. همچنین آن‌ها دریافتند نگرانی افشاء‌کنندگان زمانی بیشتر می‌شود که افشاء‌کنندگان بعد از افشاء خطاکاری‌ها بخواهد در سازمان به فعالیت خود ادامه دهد. آندون و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۸) ارتباط میان انگیزه‌های مالی و گزارش خطاکاری را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها دریافتند که انگیزه‌های مالی، گزارش‌های خطاکاری به مقامات خارج سازمان را در میان حسابداران افزایش می‌دهد. همچنین آن‌ها نشان دادند که هر چه درک حسابداران از جدی بودن تقلب‌های مالی بیشتر باشد، در آن صورت انگیزه‌های مالی محرک بهتری برای گزارش خطا کاری محسوب می‌شود. وزیر و یورت کرو^{۱۳} (۲۰۱۸) تأثیر فرهنگ سازمانی را بر گزارش خطاکاری را در دو کشور ترکیه و اتیوپی مورد مطالعه قرار دادند. نتایج تحقیق آن‌ها بیانگر آن بود که فرهنگ سازمانی تأثیر با اهمیتی بر گزارش خطاکاری دارد. همچنین آن‌ها دریافتند که فرهنگ، ارزش‌ها و عقاید ناشی از تفاوت‌های ملیتی بر شیوه انتخاب گزارش تخلفات تأثیرگذار هستند.

فرهنگ سازمانی باعث می‌گردد تا ویژگی‌های ساختاری و رسمی در مجموعه سازمان پدید آید این ویژگی‌ها شامل قوانین، مقررات، یکنواختی و کارایی و امثالهم می‌باشد در سازمان‌های که ویژگی‌های سازمانی مذکور به درستی عمل می‌کنند در آن سازمان تمایل به انجام امور بر اساس نظم و ترتیب برقرار است و رویه‌های سازمانی به صورتی کارآمد و یکنواخت عمل می‌کنند و نقض نمی‌شوند. همه این موارد باعث می‌شود تا خطا کاری در سازمان کاهش یابد و یا اینکه کارکنان سازمان خطاکاری سازمانی را گزارش نمایند. همچنین کارکنان سازمان احساس خواهند که متعلق به سازمان هستند و تخلفات مشاهده شده در سازمان را نمی‌توانند تحمل کنند و آن را افشاء می‌کنند تا سازمان آن‌ها ضرر نبیند و در واقع فرهنگ سازمانی باعث می‌شود تا حس وظیفه‌شناسی در کارکنان بهبود یابد این موضوع می‌تواند بر گزارش موارد تخلف تأثیر بگذارد (فاروقی و همکاران، ۲۰۱۷). پونی و انلسینیا^{۱۴} (۲۰۱۷) رابطه میان ویژگی فرهنگ سازمانی فاصله قدرت و تمایل به

گزارش خطا کاری را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها در این مطالعه نشان دادند که هر چه فاصله قدرت میان مدیران و کارکنان سازمان بیشتر باشد، احتمال گزارش خطا کاری‌های سازمانی کاهش می‌یابد. آن‌ها این موضوع را عاملی برای گسترش فساد می‌شناسند. به عقیده آن‌ها فاصله قدرت می‌تواند سکوت سازمانی را میان کارکنان تقویت می‌نماید. از این رو، احتمال خطا کاری‌های سازمانی و رفتارهای غیر اخلاقی افزایش می‌یابد.

یوس^{۱۵} (۲۰۱۶) ارتباط میان فرهنگ سازمانی و گزارش خطا کاری در آفریقای جنوبی را مورد مطالعه قرار داد. به عقیده او افشاء خطا کاری‌های سازمانی یک عملی است که به رفتار شهروندی سازمانی ارتباط مستقیم دارد. او نتیجه‌گیری می‌کند گزارش کنندگان خطا کاری باید در سازمان خود از حمایت کافی برخوردار باشند. برای این منظور سازمان‌ها باید قوانین اخلاقی را تصویب نمایند و بدین طریق طبق این قوانین کارکنان مورد حمایت قرار گیرند. او همچنین می‌افزاید که ساختار سازمانی در سازمان‌ها باید کانال‌های ارتباطی را طوری طراحی نمایند که کسی قادر نباشد جلوی گزارش خطا کاری‌ها را بگیرد. به عقیده او مقررات سازمان باید سیستم گزارش‌گری اطمینان بخشی را به منظور افشاء خطا کاری فراهم آورد. لاون^{۱۶} (۲۰۱۶) ارتباط میان فرهنگ سازمانی و گزارش خطا کاری را در میان ادارات دولتی در آمریکا مورد مطالعه قرار داد. یافته‌های او نشان می‌دهد که گزارش خطا کاری ارتباط مثبتی با عوامل انگیزشی سازمان دارد. همچنین او نشان داد که گزارش خطا کاری ارتباط منفی با برخی از مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی شامل احترام و آزادی عمل، همکاری و انعطاف‌پذیری در حوزه کاری و برخورد مناسب و اعتماد به سرپرستان دارد. به بیان دیگر، هرگاه این مؤلفه‌ها بهبود یابند در آن صورت، کارکنان خطا کاری‌های سرپرستان خود را کمتر گزارش خواهند کرد. او تأکید می‌نماید تا انگیزه‌های ذاتی کارکنان به منظور گزارش خطا کاری‌های و تخلفات باید ارتقاء یابد و همچنین فرهنگ سازمانی در ادارات دولتی از طریق تدوین و حمایت سیاست‌های تشویق‌کننده رفتارهای اخلاقی و مسئولیت‌پذیری بهبود یابد. ارکمن و همکاران (۲۰۱۴) رفتار گزارش خطا کاری‌های سازمانی در حرفه حسابداری را شامل عوامل مختلف از جمله ویژگی‌هایی نظیر جو فرهنگی و اخلاقی حاکم بر سازمان، جنسیت، سابقه کار و سن می‌دانند. آن‌ها نتیجه‌گیری می‌کنند که مهم‌ترین عامل در گزارش خطا کاری‌های سازمانی، بهبود جو اخلاقی و فرهنگی سازمان است.

وانگ^{۱۷} (۲۰۰۸) ارتباط میان فرهنگ کنفسیوس و گزارش خطا کاری در حسابداران چینی مورد مطالعه قرار داد او دریافت که به عقیده حسابداران هر چه حس عمومی درباره رعایت اخلاق بیشتر باشد در آن صورت تمایل به گزارش خطا کاری بیشتر خواهد بود البته این در صورتی است که سازمان نیز از این موضوع حمایت کند همچنین آن‌ها دریافتند که ارتباطات میان فردی، ترس از

هزینه‌های مترتب بر خطا کاری در ترس از پوشش رسانه‌ها ممکن است عاملی بازدارنده برای گزارش خطا کاری باشد

لاچمن^{۱۸} (۲۰۰۸) ارتباط میان فرهنگ سازمانی و گزارش خطا کاری را مورد بررسی قرار داد و نشان داد که محیط اخلاقی سازمانی که بر پاسخ‌گویی و ایمنی و رفاه مشتریان خود تأکید دارد گزارش خطا کاری در آن سازمان بالا است و پیشنهاد می‌کند به منظور بهبود فرهنگ اخلاقی سازمان در راستای بهبود گزارش خطا کاری آئین‌نامه‌های به منظور ترویج رفتار حرفه‌ای تنظیم گردد همچنین کمیته‌ای مسئولیت اجرایی این آئین‌نامه را برای ارتقاء ارزش‌های سازمانی به وجود آورد به عقیده او ارتقاء فرهنگ سازمانی می‌تواند کارکنان را به گزارش بیشتر خطا کاری‌ها ترغیب نماید همچنین کارکنان نگرانی در رابطه با هزینه‌های مترتب با گزارش خطا کاری نخواهند داشت

پارک^{۱۹} و همکاران (۲۰۰۸) جهت‌گیری فرهنگی و ارتباط آن با گزارش خطا کاری را در سه کشور کره جنوبی، ترکیه و انگلستان مورد مطالعه قرار دادند نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که فرهنگ تأثیر با اهمیتی بر گزارش خطا کاری در این کشورها دارد به عقیده آن‌ها شرکت‌های چند ملیتی که در کشورهای مختلف فعالیت دارند باید رویه‌های سازمانی خود را در هر کشور به تناسب نگرش‌ها و ارزش‌های ملی و فرهنگی مردم آن کشور طراحی کنند این موضوع باعث خواهد شد تا گزارش خطا کاری در میان کارکنان سازمان بهبود یابد آن‌ها نشان دادند که گزارش خطا کاری در ترکیه در مقایسه با دو کشور انگلستان و کره جنوبی ضعیف‌تر است آن‌ها برای رفع این ضعف پیشنهاد می‌کنند تا ساختارهای سازمانی و مقررات و رویه‌های سازمانی در ترکیه آن گونه طراحی شود تا کارکنان ترکیه‌ای مشارکت بیشتری در گزارش خطا کاری داشته باشند به عقیده آن‌ها آموزش موضوعات اخلاقی و فرهنگی نیز می‌تواند در این مورد سودمند باشد بری^{۲۰} (۲۰۰۴) معتقد است فرهنگ سازمانی نفوذ خیلی زیادی بر عمر سازمانی دارد و همچنین فرهنگ سازمانی بر نگرش و رفتارهای کارکنان سازمان تأثیرگذار است. او در مقاله خود تأکید دارد که در سازمان وجود کنترل‌های داخلی نظارتی باعث می‌شود تا گزارش موارد خطا کاری در سازمان تسهیل شود به نظر او توسعه فرهنگ سازمانی کارکنان را قادر خواهد ساخت تا موارد خطا کاری‌های سازمانی را کشف و گزارش نمایند. این موضوع باعث شد تا محیط اخلاقی کار توسعه یابد.

ژانگ^{۲۱} و همکاران (۲۰۰۳) موضوع فرهنگ و گزارش خطا کاری را در میان مدیران اجرایی شرکت‌های آمریکایی و کرواسی با استفاده از ابعاد فرهنگی هافستد مورد مطالعه قرار دادند نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که مدیران آمریکایی در مقایسه با مدیران کرواسی تمایل بیشتری به گزارش خطا کاری فردی و سازمانی دارند دلیل این موضوع را تفاوت در بعد فرهنگی فردگرایی می‌دانند زیرا در نمونه آماری مدیران کرواسی فردگرایی کمتر از مدیران آمریکایی است همچنین آن‌ها نشان

دادند که از دیدگاه مدیران امریکایی گزارش خطا کاری شکل کم اهمیتی از تقلب می‌باشد در حالی که در مدیران کرواسی این موضوع اهمیت بیشتری دارد آن‌ها دلیل این موضوع را تفاوت در مؤلفه فرهنگی فاصله قدرت و مرد گرایی کمتر در فرهنگ مردم کرواسی می‌دانند همچنین در تحقیق آن‌ها نشان داده شد که مدیران امریکایی در مقابل مدیران کرواسی نگرانی کمتری از هزینه‌های مترتب بر گزارش خطا کاری دارند آن‌ها این موضوع را نتیجه تفاوت در بعدهای فرهنگی فاصله قدرت و مرد گرایی می‌دانند زیرا در کرواسی فاصله قدرت بیشتر از آمریکا است

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق 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 تأثیرگذار است. گلدوست و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشدار دهی تخلفات مالی نشان دادند که شهود ضمن تأثیر مثبت قابل توجه بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری، نقش مثبت و قابل توجهی نیز در رابطه میان ادراک و قضاوت اخلاقی آنان نسبت به گزارش و هشدار دهی تقلب دارد.

بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) در پژوهشی نشان دادند جو اخلاقی ۱۵ بر هشدار دهی تقلب و دو مؤلفه از سه مؤلفه آن تأثیرگذار است. دو مؤلفه که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان آر مسئولیت فردی در قبال گزارش تقلب و برداشت حسابرسان از عواقب گزارش خطا کاری می‌باشد و مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به گزارش خطا کاری می‌باشد. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) تأثیر شدت اخلاقی را بر قصد گزارش داخلی تقلب توسط حسابداران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان داد هر چه سطح شدت اخلاقی در میان حسابداران بیشتر باشد، در آن صورت تمایل حسابداران به گزارش تقلب بیشتر خواهد بود. بیگی و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی ۱۳، برای حسابرسان در اولویت باشد، در آن صورت آن‌ها گرایش کمتری به هشدار دهی خواهند داشت و شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند، افزایش می‌یابد؛ اما وقتی که ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع عموم، برای حسابرسان در اولویت باشد، نتایج برعکس است. در تحقیق دیگر بیگی و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند هر چه ویژگی فرصت‌طلبی در میان حسابرسان افزایش یابد، در آن صورت گزارش خطا کاری در آن‌ها کاهش می‌یابد. بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) رابطه میان فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج

پژوهش آن‌ها نشان داد هر چه عدم اطمینان میان حسابرسان افزایش یابد، تعهد کاری آن‌ها نیز کاهش می‌یابد. همچنین شواهد تحقیق آن‌ها نشان داد حسابرسان مرد در مقایسه با زنان و حسابرسان بخش خصوصی نسبت به حسابرسان بخش دولتی، تعهد کاری بیشتری دارند. دارابی و رامروز (۱۳۸۹) در پژوهش خود نشان دادند ارزش‌های انگیزشی و فرهنگی عاملی مهم در پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد. به عقیده آن‌ها خرده فرهنگ‌های مختلف می‌تواند در قضاوت و تصمیم‌گیری در انتخاب رویه‌های حسابداری تأثیرگذار باشد. جبارزاده و همکاران (۱۳۹۴) دریافتند که عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه متأثر از تفاوت‌های فرهنگی موجود در بازار است. به عقیده آن‌ها فاصله قدرت، فردگرایی و اجتناب از عدم اطمینان رابطه‌ای مستقیم با عدم تقارن اطلاعاتی دارد.

۳- روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی و قلمرو زمانی آن ۱۳۹۷ می‌باشد. حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. در پژوهش حاضر از پرسشنامه به عنوان ابزار کار استفاده گردید. تعداد ۲۵۰ پرسشنامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که ۲۲۳ پرسشنامه برگشت شد که از این تعداد، ۲۰۳ پرسشنامه قابل استفاده بوده و داده‌های آن‌ها مورد تحلیل قرار گرفت. متغیر وابسته در این پژوهش عبارت است از گزارش خطا کاری. گزارش یا افشای خطا کاری عبارت است از داوطلبانه‌ای که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای خلاف اخلاق حرفه‌ای همکاران خود را به اشخاص یا نهادهای مربوطه گزارش می‌دهند (آلین و همکاران^{۲۲} ۲۰۱۳). برای اندازه‌گیری متغیر وابسته (گزارش خطا کاری) و متغیرهای میانجی یعنی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز از پرسشنامه استاندارد تیلور و کورتیس (۲۰۱۰) استفاده شده است. این پرسشنامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می‌کشد و در هر سناریو پرسش‌شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به گزارش خطا کاری تصمیم‌گیری نماید. پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم‌ترین انگیزه گزارش دهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه گزارش دهی می‌باشد. برای اندازه‌گیری متغیر مستقل فرهنگ سازمانی از پرسشنامه کامرون و کوئین (۲۰۰۶) استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۲۴ سؤال در طیف لیکرت پنج گزینه‌ای از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق از یک تا پنج هر سؤال را اندازه‌گیری می‌نماید. این پرسشنامه شامل شش مؤلفه فرهنگ سازمانی می‌باشد. هر مؤلفه دارای چهار سؤال است. ویژگی‌های غالب سازمان، رهبری سازمانی، مدیریت

کارکنان، همبستگی و انسجام سازمانی، تأکیدات راهبری سازمان و معیارهای موفقیت از جمله مؤلفه‌های این پرسشنامه می‌باشد. برای اندازه‌گیری متغیرهای کنترل به صورت زیر عمل شده است:

جنسیت: یک متغیر اسمی با مقدار یک و صفر است. اگر حسابرس زن باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر است.

رتبه شغلی: یک متغیر رتبه‌ای است که با مقادیر یک تا ۴ نشان داده می‌شود. عدد یک برای رتبه شغلی حسابرس، عدد ۲ برای رتبه شغلی حسابرس ارشد، عدد ۳ برای رتبه شغلی سرپرست و عدد ۴ برای رتبه شغلی مدیر.

رتبه موسسه حسابرسی: یک متغیر رتبه‌ای با مقدار یک تا سه است. اگر حسابرس شاغل در موسسه حسابرسی با رتبه الف باشد مقدار آن یک، رتبه ب با مقدار دو و رتبه ج مقدار سه می‌باشد.

سطح تحصیلات: یک متغیر رتبه‌ای است که با مقادیر یک تا چهار نشان داده شده است. مقدار یک برای سطح تحصیلات کاردانی، مقدار دو برای سطح تحصیلات کارشناسی، مقدار سه برای سطح تحصیلات کارشناسی ارشد و مقدار چهار برای سطح تحصیلات دکتری.

برای تحلیل داده‌ها از روش‌شناسی مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شده است:

رابطه ۱ فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

n = تعداد نمونه

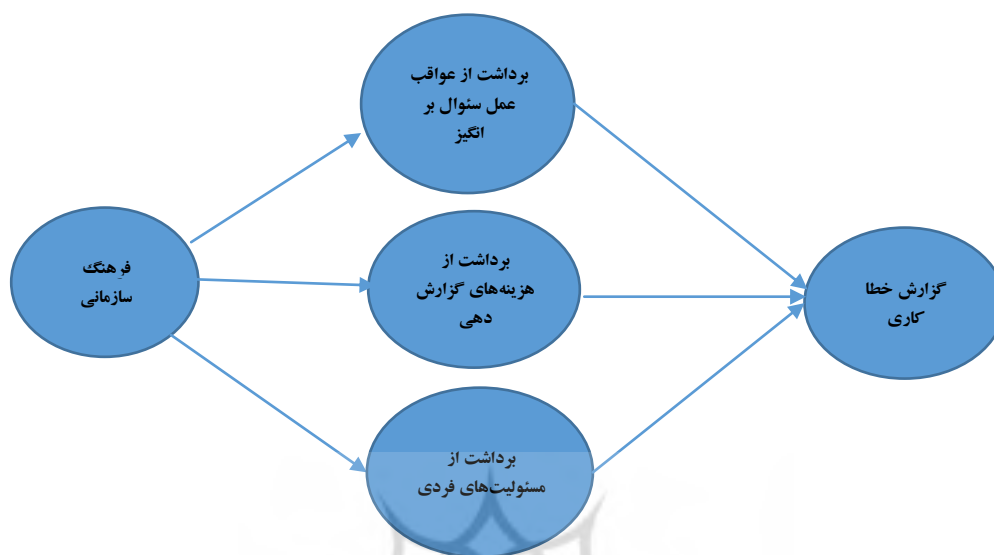
$\frac{\alpha}{2}$

Z^2 = مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶

$P=q=0/5$

$d=0/1$

تعداد نمونه آماری تحقیق طبق فرمول بالا، ۹۶ می‌باشد که در این تحقیق ۲۰۳ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. با توجه به متغیرها و مبانی نظری تحقیق می‌توان مدل تحقیق را به شرح نمودار ۲ نوشت:



نمودار ۲ - مدل تحقیق

بر اساس مدل و مبانی نظری تحقیق، فرضیه‌های تحقیق را می‌توان به شرح زیر نوشت:

- ۱) فرهنگ سازمانی بر برداشت از مسئولیت‌های فردی در قبال گزارش خطا کاری تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۲) فرهنگ سازمانی بر برداشت از هزینه‌های گزارش دهی خطا کاری تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۳) فرهنگ سازمانی بر برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز گزارش خطا کاری تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۴) برداشت از مسئولیت‌های فردی بر گزارش خطا کاری تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۵) برداشت از هزینه‌های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۶) برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز بر گزارش خطا کاری تأثیر معنی‌داری دارد.
- همان گونه که قبلاً گفته شد، برای اندازه‌گیری گزارش خطا کاری، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز گزارش خطا کاری از پرسشنامه تیلور و کورتیس (۲۰۱۰) استفاده شده است. این پرسشنامه در پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) و بیگی و همکاران (۱۳۹۵) نیز مورد استفاده قرار گرفته است. همچنین اندازه‌گیری متغیر مستقل فرهنگ سازمانی با استفاده از پرسشنامه کامرون و کوئین (۲۰۰۶) انجام شده است.

۴- یافته‌های تحقیق

۴-۱- آمار توصیفی

نمونه آماری تحقیق شامل ۲۰۳ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی می‌باشند؛ که از این تعداد ۶۷ درصد مرد و بقیه نیز زن بودند. همچنین ۶۸ درصد از پاسخ‌دهندگان در موسسه‌های حسابرسی با رتبه الف، ۲۹ درصد رتبه ب و ۳ درصد نیز در مؤسسات حسابرسی با رتبه ج شاغل بوده‌اند. در حدود ۴۴ درصد از پاسخ‌دهندگان، دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۵۱ درصد کارشناسی ارشد و بقیه نیز دارای مدرک دکتری می‌باشند. همچنین رتبه شغلی پاسخ‌دهندگان شامل ۲۰ درصد حسابرس، ۳۸ درصد حسابرس ارشد، ۲۵ درصد سرپرست حسابرسی و بقیه نیز در سطح مدیر و شریک حسابرسی قرار داشته‌اند.

۴-۲- آزمون فرضیه‌های تحقیق

قبل از آزمون فرضیه‌ها، تحلیل عاملی تأییدی برای سؤالات پرسشنامه انجام می‌شود. نتایج این تحلیل، برای کلیه متغیرهای پژوهش در جدول ۱ آورده شده است. همانطور که در نمودارهای مذکور مشاهده می‌شود، بعد از آزمون مجدد تحلیل عاملی، بار عاملی مربوط به سؤالات باقی‌مانده همه متغیرها بیشتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار می‌باشند، چون مقدار آماره T آن‌ها بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. مقدار میانگین واریانس استخراج شده^{۳۳} (AVE) نیز برای متغیرهای مذکور محاسبه گردید که مقدار آن برای هر متغیر بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر روایی هم‌گرا این متغیرها می‌باشد.

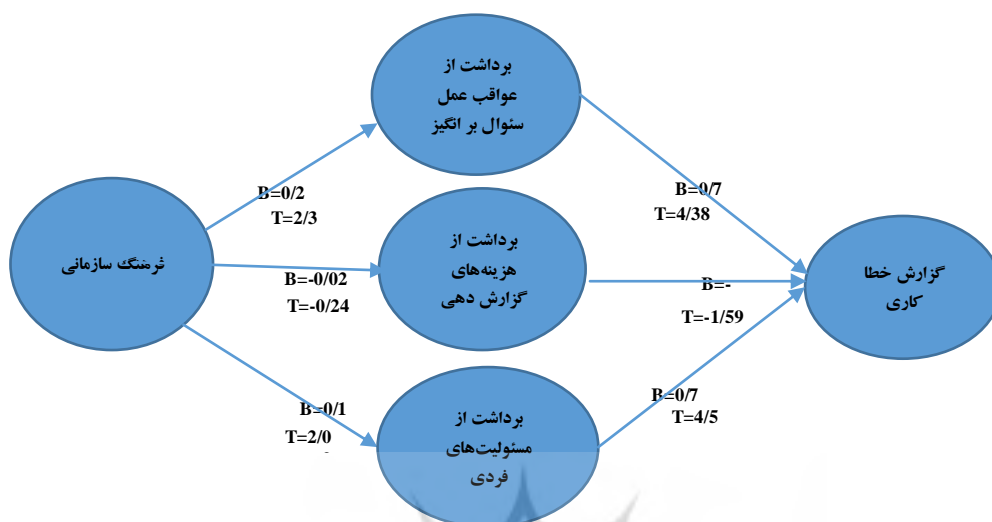
جدول ۱- تحلیل عاملی نهایی سؤالات پرسشنامه

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد	AVE
گزارش خطاکاری	سناریو اول	۰/۵۹	۸/۵۴	۰/۶۵	۰/۴۶۱
	سناریو دوم	۰/۷۹	۱۲/۲۱	۰/۳۷	
	سناریو سوم	۰/۶۴	۹/۳۹	۰/۵۹	
برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز	سؤال اول	۰/۷۱	۹/۵۰	۰/۴۰	۰/۴۴۴
	سؤال دوم	۰/۶۲	۸/۲۷	۰/۶۲	
برداشت از هزینه‌های گزارش دهی	سؤال اول	۰/۶۷	۹/۶۱	۰/۵۵	۰/۵۶۱
	سؤال دوم	۰/۷۵	۱۰/۶۹	۰/۴۴	
	سؤال سوم	۰/۸۲	۱۱/۸۰	۰/۳۳	

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد	AVE
برداشت از مسئولیت‌های فردی	سؤال اول	۰/۵۸	۸/۰۸	۰/۶۶	۰/۴۱۰
	سؤال دوم	۰/۷۳	۱۰/۵۹	۰/۴۷	
	سؤال سوم	۰/۶۰	۸/۴۷	۰/۶۳	
فرهنگ سازمانی	ویژگی غالب سازمان	۰/۵۴	۷/۷۶	۰/۷۱	۰/۴۶۰
	رهبری سازمانی	۰/۷۲	۱۱/۰۲	۰/۴۸	
	مدیریت کارکنان	۰/۷۲	۱۱/۱۱	۰/۴۸	
	همبستگی سازمانی	۰/۶۹	۹/۸۰	۰/۵۳	
	راهبری سازمانی	۰/۶۵	۹/۴۳	۰/۵۸	
	معیارهای موفقیت	۰/۷۳	۱۱/۰۴	۰/۴۶	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق به شرح نمودار ۳ و جدول ۲ می‌باشد. بر اساس اطلاعات مندرج در جدول مذکور، متغیر فرهنگ سازمانی بر دو مؤلفه از سه مؤلفه گزارش خطا کاری یعنی " برداشت از مسئولیت‌های فردی " و " بر برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز " تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد؛ اما بر " برداشت از هزینه‌های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری " تأثیر معنی‌داری ندارد. همچنین از سه فرضیه مربوط به متغیرهای میانجی که به ترتیب عبارتند از " برداشت حسابرسان از مسئولیت‌های فردی در برابر گزارش خطا کاری "، " برداشت حسابرسان از هزینه‌های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری " و " برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز بر گزارش خطا کاری " تنها یک فرضیه یعنی " برداشت حسابرسان از هزینه‌های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری " رد می‌شود و دو فرضیه دیگر تأیید می‌شود.



نمودار ۳- آزمون فرضیه‌های فرهنگ سازمانی و گزارش خطا کاری

جدول ۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتیجه آزمون	آماره T	ضریب مسیر	فرضیه	
نمی‌توان رد کرد	۲/۰۲	۰/۱۸	تأثیر فرهنگ سازمانی بر برداشت از مسئولیت‌های فردی	۱
رد می‌شود	-۰/۲۴	-۰/۰۲	تأثیر فرهنگ سازمانی بر برداشت از هزینه‌های گزارش دهی	۲
نمی‌توان رد کرد	۲/۳۴	۰/۲۲	تأثیر فرهنگ سازمانی بر برداشت از عواقب عمل سنوال بر انگیز	۳
نمی‌توان رد کرد	۴/۵۸	۰/۷۹	تأثیر برداشت از مسئولیت‌های فردی بر گزارش خطا کاری	۴
رد می‌شود	-۱/۵۹	-۰/۱۳	تأثیر برداشت از هزینه‌های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری	۵
نمی‌توان رد کرد	۴/۳۸	۰/۷۱	تأثیر برداشت از عواقب عمل سنوال بر انگیز بر گزارش خطا کاری	۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر عدم رعایت آئین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی موجب رسوایی‌های مالی در کشور شده است. این رسوایی‌ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت حسابرسان و حرفه حسابرسی می‌شود. گزارش خطا کاری در حوزه حسابرسی به عنوان رفتار اخلاقی، عام محور، داوطلبانه و عملی فراسوی آئین رفتار حرفه‌ای، نقش مؤثری در پیشگیری از رسوایی‌های

مالی ایفا می‌کند. از این رو، این مقاله، تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری در حرفه حسابرسی را مورد مطالعه و بررسی قرار می‌دهد. نتایج این مقاله نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی بر " برداشت از مسئولیت‌های فردی " و " بر برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز " تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد؛ اما فرهنگ سازمانی تأثیری معنی‌دار بر " برداشت از هزینه‌های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری " ندارد. فقدان تأثیری گذاری فرهنگ سازمانی بر برداشت از هزینه‌های مترتب بر گزارش‌دهی خطا کاری می‌تواند این گونه تفسیر نمود که در حرفه حسابرسی، فرهنگ سازمانی نمی‌تواند مکانیزم مؤثری را برای کاهش هزینه‌های مترتب بر گزارش خطا کاری فراهم آورد. از این رو، حسابرسان تمایلی به گزارش خطا کاری نشان نمی‌دهند. همچنین شواهد این تحقیق بیانگر آن است که درک حسابرسان از مسئولیت‌های فردی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل سؤال برانگیز نیز از جمله متغیرهای مؤثر بر تمایل حسابرسان به گزارش خطا کاری است. به بیان دیگر هر چه حسابرسان خود را در مقابل گزارش خطا کاری مسئول بدانند و همچنین درباره پیامدهای گزارش خطا کاری بیشتر فکر کنند، در آن صورت تمایل بیشتری به گزارش خطا کاری خواهند داشت. شواهد این تحقیق تأیید می‌نماید که عوامل فردی و سازمانی از جمله عوامل تأثیرگذار بر رفتار حسابرسان در قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها درباره گزارش خطا کاری است. این یافته‌ای است که در متون قضاوت و تصمیم‌گیری به آن تأکید شده است. نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیق ناووی و پوته سالین^{۲۴} (۲۰۱۹)، فاروقی و همکاران (۲۰۱۷) و ارکمن و همکاران (۲۰۱۴) مطابقت دارد. آن‌ها نشان دادند فرهنگ سازمانی از جمله مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر گزارش خطا کاری‌های سازمانی است. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که هر گاه کارکنان دریابند که سازمان حمایت کافی از آن‌ها در مقابل گزارش خطا کاری‌ها انجام نمی‌دهند، کارکنان افشای خطا کاری‌های همکاران خود را برای خود هزینه بر دانسته و گزارش خطا کاری کاهش می‌یابد. همانند پیشینه تحقیق، این پژوهش نشان می‌دهد ویژگی‌های سازمانی و همچنین متغیرهای فردی نظیر مسئولیت‌های فردی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل سؤال برانگیز، به عنوان عوامل سازمانی و فردی می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در گزارش تخلفات و خطا کاری‌ها تأثیر مثبت و مستقیم داشته باشد. از این رو، می‌توان گفت که ویژگی‌های سازمانی نظیر فرهنگ سازمانی در کنار عوامل فردی می‌توانند گزارش خطا کاری در حرفه حسابرسی را در راستای ارتقای اخلاق حرفه‌ای تحت تأثیر خود قرار دهند؛ به عبارت دیگر شواهد این تحقیق تأیید می‌نمایند که در حرفه حسابرسی، بهبود اخلاق حرفه‌ای ارتباط نزدیکی با ارتقای ویژگی‌های سازمانی و فردی دارد. نتایج این تحقیق بر این نکته تأکید دارد که برای کاهش خطا کاری‌های حرفه‌ای حسابرسان در مؤسسات حسابرسی، باید فرهنگ سازمانی را در مؤسسات حسابرسی تقویت نمود. این امر باعث

می‌شود تا استقلال حسابرس بهبود و به دنبال آن تسانی میان حسابرس و صاحبکار کاهش و در نهایت کیفیت حسابرسی نیز بهبود یابد؛ بنابراین می‌توان اظهار داشت که استقرار فرهنگ سازمانی مناسب در مؤسسات حسابرسی مانند تهیه و تنظیم دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به قوانین و مقررات درباره گزارش خطا‌کاری‌های حسابرسان می‌تواند مکانیزم مؤثری برای بهبود اعتبار و شهرت حسابرسان و حرفه حسابرسی تلقی شود. از این رو، بر اساس یافته‌های این پژوهش به قانون‌گذاران حرفه حسابرسی، هم چون جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود، مکانیزم‌هایی را برای پشتیبانی از اقدامات گزارش خطا‌کاری حسابرسان فراهم آورند و از آن حمایت کنند. به عنوان نمونه جامعه حسابداران رسمی می‌تواند در راستای اجرای قانون سلامت اداری، دستورالعملی را برای تدوین مقررات مربوط به گزارش تخلفات و خطا‌کاری در حرفه حسابرسی تدوین و آن را جزئی از فرهنگ سازمانی حاکم بر مؤسسات حسابرسی قرار دهد. همچنین در ارزیابی کیفیت مؤسسات حسابرسی، اجرا و پیروی از مقررات مربوطه از سوی موسسه حسابرسی را مدنظر قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود تا در قانون سلامت اداری تا موادی را درباره موضوع تخلفات حسابرسان و نحوه گزارش آن گنجانده شود.

نتایج این پژوهش آگاهی‌های سودمندی را در خصوص عوامل اثرگذار بر گزارش خطا‌کاری حسابرسان در اختیار سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی قرار می‌دهد. این نتایج می‌تواند در برنامه‌ریزی برای تدوین اصول اخلاق حرفه‌ای و سیاست‌گذاری در جذب حسابرسان به ویژه حسابداران رسمی مورد استفاده قرار بگیرد. معرفی پیشینه تحقیقات مرتبط با گزارش خطا‌کاری از دیگر دستاوردهای این پژوهش می‌باشد که با مطالعه بیشتر در این حوزه و شناسایی متغیرهای تأثیرگذار دیگر بر گزارش خطا‌کاری می‌توان ابعاد بیشتری از این پدیده را نمایان می‌سازد. از این رو می‌توان گفت که این پژوهش، زمینه‌ای را برای پژوهش‌های آتی برای دانشجویان و پژوهشگران فراهم می‌آورد تا بدین وسیله گامی بلند در راستای فرهنگ‌سازی گزارش خطا‌کاری در حوزه حسابرسی برداشته و منجر به اعتلای روزافزون این حرفه شود.

منابع

- ۱) امیرکبیری، علیرضا و هلیا طهرانی، (۱۳۸۵)، "بررسی اثر عوامل فرهنگی بر روی رضایت شغلی و عملکرد کارکنان سازمان تأمین اجتماعی تهران"، دو فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات مدیریت صنعتی. ۱۴، صص 201-223.
- ۲) بنی مهد، بهمن و آرش گل محمدی، (۱۳۹۶)، "بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشدار دهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران"، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۳، صص ۶۱-۸۶
- ۳) بنی مهد، بهمن و امیر نجاتی، (۱۳۹۵)، "رابطه میان فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۰، صص ۱۱۹ تا ۱۳۷.
- ۴) بیگی هرچگانی، ابراهیم، بهمن بنی مهد، رضا رئیس زاده و رمضانعلی رؤیایی، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر فرصت‌طلبی بر هشدار دهی حسابرسان"، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول شماره دوم، صص ۶۵-۹۵.
- ۵) بیگی هرچگانی، ابراهیم، بهمن بنی مهد، رضا رئیس زاده و رمضانعلی رؤیایی، (۱۳۹۵)، "ارزش‌های انگیزشی و هشدار دهی اخلاقی حسابرسان درباره خطا کاری"، مجله اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۴)، صص ۲-۱۶
- ۶) جبارزاده، سعید، هاجر روشنی و سبيله خدیاری، (۱۳۸۹)، "رابطه بین عناصر فرهنگی و عدم تقارن اطلاعاتی در گزارشگری مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۷، صص ۱۲۵ تا ۱۴۲
- ۷) حساس یگانه، یحیی و مسعود غالم زاده لداری، (۱۳۹۱)، "ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی"، دهمین همایش حسابداری، دانشگاه الزهرا
- ۸) دارابی، رؤیا و علیرضا رامروز، (۱۳۸۹)، "تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۵، صص ۱۴۵ تا ۱۷۶
- ۹) رایینز، استفن، (۱۳۸۷)، "تئوری سازمان: ساختار و طرح سازمانی"، ترجمه مهدی الوانی و حسن دانایی فر، تهران، نشر صفار
- ۱۰) ساریخانی، مهدی، ناصر ایزدی نیا و سعید دائی کریم زاده، (۱۳۹۸)، "بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی"، دانش حسابداری مالی، شماره ۱، سال ششم، صص ۷۵-۱۰۵

- (۱۱) شجاع، نفیسه، بهمن بنی مهد و حمیدرضا وکیلی فرد، (۱۳۹۷)، "بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی"، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص 31-46
- (۱۲) طوسی، محمد علی، (۱۳۸۲)، "فرهنگ سازمانی"، چاپ اول، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- (۱۳) گلدوست، مجید، قدرت اله طالب نیا، علی اسماعیل زاده مقری، فریدون رهنمای رودپشتی، رضانعلی رؤیایی، (۱۳۹۷)، "ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشدار دهی تخلفات مالی در بخش عمومی"، دانش حسابداری مالی، شماره ۱۸، صص ۱-۲۴
- (۱۴) نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی، (۱۳۹۶)، "بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران"، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول شماره دوم، صص ۹۷-۱۲۱
- 15) Alleyne. P. Hudaib. M. Pike. R. (2013), "Towards a Conceptual Model of Whistleblowing Intentions among External Auditors", *The British Accounting Review* 45, PP. 10-23.
- 16) Andon P; Free C; Jidin R; Monroe GS; Turner MJ, (2018), "The Impact of Financial Incentives and Perceptions of Seriousness on Whistleblowing Intention", *Journal of Business Ethics*, Vol. 151, PP. 165
- 17) Berry, B., (2004), "Organizational Culture: A Framework and Strategies for Facilitating Employee Whistleblowing", *Employee Responsibilities and Rights Journal*, Vol. 16, No. 1, PP.1-11
- 18) Brobeg, P, Umans, T, Gerlofsitg, C, (2013), "Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study", *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 22, PP.57-70
- 19) Cameron, K.S.; Quinn R.E. (2006), "Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on the Competing Values Framework", Jossey-Bass, Revised Edition.
- 20) Erkmen,T., Özsozğun, Ç.A., Esen,E., (2014), "An Empirical Research about Whistleblowing Behavior in Accounting Context", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10 Issue. 2, PP.229-243,
- 21) Farooqi, S., Abid, G., Ahmed, A. (2017), "How Bad It Is to be Good: Impact of Organizational Ethical Culture on Whistleblowing (the Ethical Partners)", *Arab Economic and Business Journal*, Vol. 12, Issue. 2, PP. 69-80
- 22) Graham, J. W. (1986), "Principled Organizational Dissent: A Theoretical Essay", In B. M. Staw, & L. L. Cummings (Eds.), *Research in Organizational Behavior*, 8 (PP. 1-52). Greenwich, CT: JAI Press.

- 23) Kenny, K., Fotaki, M., Vandekerckhove, W., (2019), " Whistleblower Subjectivities: Organization and Passionate Attachment", Organization Studies, forthcoming
- 24) Lavena, C.F., (2016), "Whistle-Blowing: Individual and Organizational Determinants of the Decision to Report Wrongdoing in the Federal Government", American Review of Public Administration, Vol.1, PP. 1-24
- 25) Lachman, V.D. (2008), "Whistleblowing: Role of Organizational Culture in Prevention and Management", MEDSURG Nursing, Vol. 17, No. 4, PP. 265-267
- 26) Nawawi, A., Puteh Salin, A.S.A., (2019), "To Whistle or not to Whistle? Determinants and Consequences", Journal of Financial Crime, <https://doi.org/10.1108/JFC-10-2017-0090>
- 27) Puni, A., Anlesinya, A., (2017), "Whistleblowing Propensity in Power Distance Societies", Journal of Global Responsibility, Vol. 8, Issue. 2, PP. 212-224
- 28) Park, H., Blenkinsopp, J., Kemal Oktem, M., Omurgonulsen, U., (2008), "Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K", Journal of Business Ethics, 82, PP. 929-939
- 29) Park, H., & Lewis, D. (2018), "The Negative Health Effects of External Whistleblowing: A Study of Some Key Factors", The Social Science Journal, Vol. 55, Issue. 4, PP. 387-395
- 30) Schultz, J., Johnson, D., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993), "An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting", Journal of Accounting Research, 31, PP. 75-103.
- 31) Taylor, E. Z Curtis. M.B., (2010), "An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting", Journal of business Ethics, Vol. 93, Issue. 1, PP. 21-37
- 32) Uys, T., (2016), "Organisational Culture and Whistleblowing: Exploring the Connections", Working Paper, Department of Sociology, University of Johannesburg, www.uj.ac.za/sociology
- 33) Zhang, J., Chiu, R., Wei, Li (2003), "On Whistleblowing Judgment and Intention, The Roles of Positive Mood and Organizational Ethical Culture", Journal of Managerial Psychology, Vol. 24, No. 7, PP. 627-649

پیوست ۱: پرسشنامه فرهنگ سازمانی

کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم	لطفاً میزان موافقت خود را با هر یک از جملات زیر با علامت مشخص کنید
					۱. این سازمان (موسسه) محیطی غیررسمی دارد. همانند یک خانواده بزرگ است و کارکنان بسیاری از مسائل خود را باهم در میان می‌گذارند
					۲. این سازمان (موسسه) محیط پویا و کارآفرین دارد. کارکنان تمایل دارند که برای سربلندی سازمان ریسک پذیر باشند
					۳. این سازمان (موسسه) یک سازمان نتیجه‌گرا است. دغدغه مهم سازمان انجام کار است. کارکنان برای موفقیت با هم در رقابت هستند.
					۴. این سازمان (موسسه) محیطی ساخت‌مند و کنترل شده دارد. عموماً رویه‌های رسمی بر رفتار کارکنان حاکمیت دارد.
					۵. رهبری سازمان (موسسه) در این سازمان عموماً حالت مشورتی، حمایتی و تسهیل‌کنندگی دارد.
					۶. رهبری سازمان (موسسه) در این سازمان عموماً حالت کارآفرینی، ابداع‌گراانه و ریسک‌پذیری دارد.
					۷. رهبری سازمان (موسسه) در این سازمان عموماً جدّی و جسورانه و نتیجه‌گرا است.
					۸. رهبری سازمان (موسسه) در این سازمان عموماً حالت هماهنگ‌کننده و سازمان‌دهنده دارد و تسهیل‌کننده روند امور می‌باشد.
					۹. کار تیمی، همنوایی و مشارکت از ویژگی‌های سبک مدیریت در این سازمان (موسسه) است.
					۱۰. اجازه دادن به ریسک فردی، ابداع، آزادی و منحصر به فرد بودن از ویژگی‌های سبک مدیریت در این سازمان (موسسه) است.
					۱۱. ایجاد حس رقابت‌جویی، توقعات بالا و موفقیت از ویژگی‌های سبک مدیریت در این سازمان (موسسه) است.
					۱۲. امنیت شغلی، یکدستی، قابلیت پیش‌بینی و ثبات در روابط، از ویژگی‌های سبک مدیریت در این سازمان (موسسه) است.
					۱۳. عاملی که عناصر این سازمان را بهم پیوند می‌دهد، وفاداری و اعتماد متقابل است. وجدان کاری در این سازمان (موسسه) از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است.
					۱۴. عاملی که عناصر این سازمان (موسسه) را بهم پیوند می‌دهد، تعهد به نوآوری و توسعه است. همواره تأکید می‌شود که سازمان (موسسه) در بالاترین سطح پیشرفت قرار داشته باشد.
					۱۵. عاملی که عناصر این سازمان (موسسه) را بهم پیوند می‌دهد، موفقیت و دستیابی به اهداف است.
					۱۶. عاملی که عناصر این سازمان (موسسه) را بهم پیوند می‌دهد، قواعد و خط‌مشی‌هاست. حفظ کارکرد روان در سازمان از دغدغه‌های عمده می‌باشد.

کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم	لطفاً میزان موافقت خود را با هر یک از جملات زیر با علامت مشخص کنید
					۱۷. سازمان (موسسه) بر توسعه انسانی تأکید می‌ورزد. اعتماد بالا، شفافیت و مشارکت همواره وجود دارد.
					۱۸. سازمان (موسسه) بر کسب منابع و خلق چالش‌های جدید تأکید می‌کند. ابتکار و جستجوی فرصت‌های جدید در این سازمان ارزشمند است.
					۱۹. سازمان (موسسه) بر اقدامات و دست‌آوردهای رقابت‌جویانه تأکید دارد. دستیابی به اهداف تعیین شده و موفقیت در بازار اهمیت فوق العاده دارد.
					۲۰. سازمان (موسسه) بر ثبات و پایداری تأکید می‌ورزد. کارایی، کنترل و کارکرد روان سیستم در این سازمان اهمیت فوق العاده دارد.
					۲۱. توسعه منابع انسانی، کار تیمی، وجدان کاری و توجه به خواسته‌های جامعه از معیارهای موفقیت در این سازمان (موسسه) است.
					۲۲. معیار موفقیت در این سازمان (موسسه) داشتن جدیدترین و منحصر به فردترین محصول تعریف می‌شود. این سازمان مبتکر است و در خلق ایده‌های جدید پیشگام است.
					۲۳. معیار موفقیت در این سازمان (موسسه) تسلط بر بازار و پیشی گرفتن از رقبای تعریف می‌شود. رهبری بازار رقابت از اصول اساسی این سازمان است.
					۲۴. معیار موفقیت در این سازمان (موسسه) براساس کارایی تعریف می‌شود. خدمات قابل اعتماد، برنامه‌ریزی روان و هزینه پائین اهمیت فوق العاده دارد.

پیوست ۲: پرسشنامه گزارش خطا کاری

لطفاً متن‌های زیر را مطالعه و سپس به سؤالات آن پاسخ دهید

الف. فرض کنید شما حسابرس یک شرکت خصوصی پیمانکاری ساخت و ساز هستید. یکی از رسیدگی‌های شما، مشاهده عینی دارایی‌های ثابت این شرکت است و شما برای مشاهده یکی از جرثقیل‌های شرکت اقدام می‌کنید که مسئول مربوطه به شما می‌گوید، جرثقیل فعلاً در حومه شهر است و تا هفته دیگر بر نمی‌گردد. شما موضوع را به سرپرست خود منتقل می‌کنید و او هم به شما می‌گوید در کاربرد خود بنویس که آنرا مشاهده کرده‌ای چون در این چند سال همیشه این جرثقیل وجود داشته و شرایط خوبی هم دارد.

۱. احتمال اینکه شما این حرکت سؤال برانگیز سرپرست را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟
غیرمحمتم ۷۶۵۴۳۲۱ محتمل

۲. به نظر شما میزان پیامد و عواقب و خسارت زیانبار این عمل سؤال برانگیز سرپرست چه میزان است؟
خیلی کم ۷۶۵۴۳۲۱ خیلی زیاد

۳. در صورت گزارش این عمل به سطوح بالاتر مدیریت؛ مشکلات، خطر و ناراحتی و هزینه‌هایی که به شما تحمیل می‌شود چقدر است؟

خیلی کم ۷۶۵۴۳۲۱ خیلی زیاد

۴. به نظر شما یک کارمند تا چه اندازه مسئولیت دارد تا اعمال سؤال برانگیزی همانند موضوع فوق را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید؟

خیلی کم ۷۶۵۴۳۲۱ خیلی زیاد

۵. به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سؤال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟
خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

ب. فرض کنید شما حسابرس یک شرکت بزرگ بازرگانی هستید. سرپرست مستقیم کار به شما می‌گوید که این شرکت به من پیشنهاد یک موقعیت کاری با دوبرابر حقوق فعلی را داده است. وی از شما می‌خواهد که این موضوع را تا پایان این کار با کسی در میان نگذارید. در حین کار هم شما متوجه می‌شوید که از شما در رسیدگی به حساب‌ها، رسیدگی کمتر از حد معمول را می‌خواهد.

۱. احتمال اینکه شما این حرکت سؤال برانگیز سرپرست را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟
غیرمحمتم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ محتمل

۲. به نظر شما میزان پیامد و عواقب و خسارت زیانبار این عمل سؤال برانگیز سرپرست چه میزان است؟
خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

۳. در صورت گزارش این عمل به سطوح بالاتر مدیریت؛ مشکلات، خطر و ناراحتی و هزینه‌هایی که به شما تحمیل می‌شود چقدر است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

۴. به نظر شما یک کارمند تا چه اندازه مسئولیت دارد تا اعمال سؤال برانگیزی همانند موضوع فوق را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

۵. به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سؤال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟
خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

ج. فرض کنید شما حسابرس یک شرکت وارد کننده خودروهای خارجی هستید. این شرکت نیازمند گزارش حسابرسی برای دریافت مبلغ با اهمیتی وام از یک بانک می‌باشد که بانک مذکور نیز از مشتریان موسسه حسابرسی شماست. شما سرپرست کار خود را با یک خودروی جدید می‌بینید. او به شما می‌گوید که این خودرو را به قیمت خیلی مناسبی خریده‌ام. شما متوجه می‌شود که این خودرو جزء موجودی‌های شرکت مذکور است. سرپرست شما در حین کار نیز از شما می‌خواهد که از رویه‌های با اهمیتی که سال پیش مورد استفاده قرار گرفته است چشم پوشی کنید و بصورت کلی به رسیدگی حساب‌ها بپردازید.

۱. احتمال اینکه شما این حرکت سؤال برانگیز سرپرست را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟
غیرمحمتم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ محتمل

۲. به نظر شما میزان پیامد و عواقب و خسارت زیانبار این عمل سؤال برانگیز سرپرست چه میزان است؟
خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

۳. در صورت گزارش این عمل به سطوح بالاتر مدیریت؛ مشکلات، خطر و ناراحتی و هزینه‌هایی که به شما تحمیل می‌شود چقدر است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

۴. به نظر شما یک کارمند تا چه اندازه مسئولیت دارد تا اعمال سؤال برانگیزی همانند موضوع فوق را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

۵. به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سؤال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟
خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ خیلی زیاد

یادداشت‌ها

- ¹ whistle-blowing
- ² Alleyne
- ³ Broberg
- ⁴ Alleyne et al.
- ⁵ Graham
- ⁶ principled organizational dissent
- ⁷ Perceived personal costs of reporting
- ⁸ perceived seriousness of the act in question
- ⁹ Nawawi, & Puteh Salin
- ¹⁰ Kenny
- ¹¹ Park and Lewis
- ¹² Andom
- ¹³ Wozir, F.M and Yurkoru
- ¹⁴ Puni & Anlesinya
- ¹⁵ uys
- ¹⁶ Lavena
- ¹⁷ Hwang
- ¹⁸ Lachman
- ¹⁹ Park
- ²⁰ Berry
- ²¹ Zhang
- ²² Alleyne et al.
- ²³ Average Variance Extracted
- ²⁴ Nawawi, & Puteh Salin

