



## A New Model for Enhancing Auditor Whistleblowing in Iran Using Grounded Theory

Davood Jouzdani<sup>1</sup>, Mohamad Kashanipour<sup>\*2</sup>, Azar Moslemi<sup>3</sup>, Mohsen Koochi Nasrabadi<sup>4</sup>

### High Lights

- Individual, professional, and regulatory factors directly influence whistleblowing.
- Organizational, managerial, and stakeholder factors indirectly influence whistleblowing.
- Whistleblowing is influenced by a complex interaction of individual, professional, organizational, legal, and environmental factors.
- Simultaneous management of whistleblowing factors leads to increased whistleblowing levels, improved financial transparency, and reduced fraud

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Khom. C., Islamic Azad University, Khomein, Iran.

2. Associate Professor, Department of Financial and Accounting, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, Tehran University, Qom, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Khom. C., Islamic Azad University, Khomein, Iran.

4. Associate Professor, Department of the social Sciences Department, Payame Noor University, Tehran, Iran.

### Corresponding Author:

Mohammad Kashanipour  
Email: [kashanipour@ut.ac.i](mailto:kashanipour@ut.ac.i)

Received: 2025/01/21

Accepted: 2025/07/08

### How to Cite:

Jouzdani, D; Kashanipour, M; Moslemi, A; Koochi Nasrabadi, M; (2025). A New Model for Enhancing Auditor Whistleblowing in Iran Using Grounded Theory, *Governmental Accounting*, 12 (22), 105-124.

### ABSTRACT

**Subject and Purpose:** The objective of this study was to propose a model for enhancing independent auditor whistleblowing in Iran using grounded theory. The key influencing factors were identified to achieve this, followed by the development of a model explaining these factors.

**Research Method:** The present study is applied research in nature and qualitative research in terms of method. The participant population included CEOs, senior and technical managers, and professors with relevant scientific backgrounds. Using purposive sampling, 13 people were selected as the participant sample.

**Research Findings:** Data were collected through interviews and analyzed in MAXQDA software. In the open coding phase, 106 initial codes were extracted and categorized into eight main themes, ten strategies, and four key outcomes resulting from improved auditor whistleblowing: (1) increased auditor confidence in maintaining their organizational position; (2) strengthening and safeguarding of public interest; (3) enhanced ethical and professional behavior; and (4) improved audit report quality.

**Conclusion, Originality, and Contributions to the Knowledge:** This study concludes that auditors' individual and personality factors, professional factors, and legal-regulatory factors directly impact whistleblowing. Additionally, managerial, environmental, stakeholder, organizational, shareholder, and audit profession factors indirectly influence whistleblowing warning.

**Keywords:** Whistleblowing, Independent Auditors, Grounded Theory, Reporting Quality.

**JEL Classification:** G13, G30.



## INTRODUCTION

Auditing serves as a social mechanism to monitor and control managerial behavior and as a supervisory tool for governments (Noushfar et al., 2022). From an economic perspective, auditors act as objective, independent arbiters in economic relations, seeking to mitigate potential informational risks while providing assurance to decision-makers and the general public. The primary duty of auditors is to deliver high-quality audit reports (Abbott et al., 2016).

The need to reassess the role and significance of audit quality from a fresh and innovative perspective has been emphasized. Auditor expertise and competence are critical factors in improving audit quality. These competencies can be assessed in five dimensions: professional commitment, social obligations, confidence, adherence to professional ethics, and relationships with fellow auditors. Beyond professional skills, auditors must also be capable of analyzing circumstances that shape their perceptions and judgments during decision-making—a concept known as "moral intensity" (Guerber & Anand, 2019).

Professionalism and moral intensity are two essential aspects of auditing. These attributes not only ensure fair financial reporting but also facilitate the detection and disclosure of fraudulent activities (Majbouri Yazdi et al., 2023). Audit professionals are expected to safeguard not only specific segments of society but the entire population (Alleyne et al., 2013), prioritizing public interest over personal gain (Domino et al., 2015).

Whistleblowing serves as a control mechanism and an integral part of corporate governance, playing a crucial role in preventing and detecting financial misconduct. It acts as a system for identifying and managing unethical behaviors within organizations (Goldoust et al., 2018). Organizational whistleblowing is closely linked to individuals' perceptions of unlawful and unethical behaviors. It is vital for organizations as it can either harm their reputation or help identify unintended errors, preventing the escalation of issues (Aqeli et al., 2021).

This study aims to develop a model of the factors influencing independent auditors'

whistleblowing in Iran. First, the key influencing factors will be identified, followed by the development of a model to explain these factors.

The key research questions addressed in this study include:

1. How can an appropriate model for the factors influencing independent auditors' whistleblowing in Iran be developed and validated?
2. What are the key factors affecting independent auditors' whistleblowing in Iran, and how do they interact?

To answer these questions, a grounded theory approach is utilized with expert opinions from senior auditing professionals. Using qualitative and analytical methods through interviews, this research aims to propose a model and prioritize its dimensions based on causal conditions, intervening conditions, and context. Additionally, relevant strategies and consequences are predicted and formulated.

## LITERATURE REVIEW

The term "whistleblowing" originates from sports events, where referees use a whistle to indicate illegal play. Researchers across various disciplines have defined whistleblowing differently. However, the most widely accepted definition in accounting research was provided by Near and Miceli in 1985. They define whistleblowing as the disclosure of illegal, immoral, or illegitimate practices within an organization by current or former members to individuals or entities capable of effecting action. In the 1980s, researchers from multiple fields, including psychology, organizational theory, and business ethics, extensively studied mechanisms for encouraging whistleblowing (Bani Mahd & Golmohammadi, 2017). Numerous studies have been conducted on auditor whistleblowing both in Iran and internationally.

For instance, Tavangar Ranjbar et al. (2022), in their study of whistleblowing policies in Iran's public organizations, outlined the successful experiences of developed countries in promoting transparency and combating administrative corruption through whistleblowing. Their findings prompted Iranian policymakers and anti-corruption advocates to propose the

adoption of similar methods. They also utilized well-established policy implementation models, such as Van Horn-Van Meter's Model and Edwards Model, to develop an implementation model for whistleblowing policies in Iran's public sector.

Additionally, Goldoust et al. (2018) investigated the relationship between ethical perception and ethical judgment among public-sector accountants regarding whistleblowing on financial misconduct with ethical intelligence as the moderator variable. Their findings revealed no direct relationship between ethical perception and different forms of whistleblowing. However, ethical judgment significantly influenced whistleblowing behavior, and ethical intelligence played a positive moderating role in this relationship.

Shah-Alizadeh et al. (2022) examined the mediating role of emotional intelligence in the relationship between ethical leadership and whistleblowing intentions in audit firms. They conducted a survey in private and public audit firms in 2020 and used structural equation modeling to analyze the data. They found that adherence to ethical leadership principles and ethical values in workplace interactions increased auditors' intention to blow the whistle. Furthermore, ethical leadership in audit firms enhanced employees' awareness and attention to emotional capabilities, thereby improving their emotional intelligence. They concluded that auditors with high emotional intelligence are better equipped to manage their emotions and those of others in complex situations, making them more likely to engage in whistleblowing when witnessing misconduct. This study highlights the importance of ethical leadership, employee emotional intelligence, and ethical behavior in reducing financial misconduct in Iran's auditing profession.

Based on the theoretical background, the present research aims to answer the following key questions:

1. How can an appropriate model for the factors influencing independent auditors' whistleblowing in Iran be developed and validated?
2. What are the key factors affecting independent auditors' whistleblowing in Iran, and how do they interact?

## METHODOLOGY

This study proposes a model for auditor whistleblowing in Iran using an exploratory and explanatory approach. A qualitative research methodology is employed, and data are collected through a review of existing literature, followed by interviews. A purposive sampling method is used, and qualitative data analysis is conducted through content analysis based on grounded theory. The data analysis involves three stages of coding: open coding, axial coding, and selective coding. After extracting concepts during the open coding phase, axial coding is performed to establish relationships between identified categories. Subsequently, the study identifies key components, challenges, and strategies. The population consists of CEOs, senior and technical managers, and academic experts with relevant experience in auditing and accounting firms. From this population, 13 individuals are selected as the sample.

## FINDINGS

This study aims to identify the factors influencing independent auditors' whistleblowing in Iran. Since this research is conducted within real-world auditing environments, including audit firms registered with the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) and the Audit Organization, it qualifies as a field study.

The research findings are analyzed qualitatively. The variables required to develop the research model are extracted from the interviews, and their interrelationships are established. The descriptive statistics of the interviewees are initially examined, followed by validation of the research using Lincoln and Guba's (1980) credibility method as well as reliability assessment based on inter-observer agreement. Data analysis, including code extraction and categorization, is performed using MAXQDA software.

During the open coding phase, 106 initial codes are identified and categorized into eight themes. These include:

- Causal conditions that directly influence whistleblowing, comprising individual and personality factors of auditors, professional and occupational factors, and legal and regulatory factors.

- Intervening conditions, including managerial factors, organizational factors, and stakeholder/shareholder-related factors.
- Contextual conditions that indirectly affect whistleblowing, including environmental factors and factors related to the auditing profession.

Additionally, ten strategies are derived from the analysis, which could lead to four key outcomes when implemented:

1. Enhancing auditors' confidence in maintaining their organizational position.
2. Strengthening and preserving public interest.
3. Promoting ethical and professional behavior.
4. Improving the quality of audit reports.

## DISCUSSION AND CONCLUSION

The proposed model demonstrates that individual and personality factors of auditors, professional and occupational factors, and legal and regulatory factors directly influence independent auditors' whistleblowing behavior.

Individual and personality factors include religious beliefs, fairness, altruism, family and social relationships, and personal courage. Interviewees indicated that auditors with strong religious convictions feel a responsibility toward both their Creator and society, making them less likely to compromise ethical principles for personal or financial gain. Additionally, courageous auditors do not allow fear—such as job insecurity—to deter them from whistleblowing. Conversely, some auditors may exhibit conservatism, which could reduce their willingness to report misconduct. One interviewee emphasized that well-informed auditors, committed to public and shareholder interests, perceive themselves as part of the broader society and prioritize public welfare.

Professional and occupational factors, including job satisfaction and professional

commitment, significantly impact whistleblowing behavior. Some individuals derive fulfillment from their work and consider it central to their lives, while others view it merely as a necessity. Auditors lacking job satisfaction and professional attachment may be more inclined to prioritize financial or personal benefits over ethical obligations. Moreover, auditors facing job insecurity may be more susceptible to collusion with managers or clients in exchange for financial gain. In some cases, whistleblowing could result in job loss or reputational damage, with concerns that other firms might hesitate to hire auditors known for exposing fraud and misconduct.

Interviewees also identified legal and regulatory elements as direct determinants of whistleblowing behavior. The high legal burden associated with whistleblowing was cited as a significant deterrent. Additionally, weak enforcement of laws, standards, and requirements creates an environment conducive to fraud and discourages auditors from whistleblowing.

Organizational culture, managerial attitudes, shareholder characteristics, and ethical climate within firms were found to indirectly impact whistleblowing behavior. Key factors include management attitudes, shareholder type and sensitivity, leadership behavior, managerial knowledge, and tone at the top.

Broader contextual factors indirectly influence auditors' whistleblowing tendencies. These include economic, political, and cultural conditions as well as challenges within the auditing profession, such as weak reporting structures, bureaucratic constraints, favoritism in work allocation, and unequal distribution of contracts.

The proposed model demonstrates that implementing appropriate strategies within these causal, intervening, and contextual conditions can enhance whistleblowing behavior, leading to positive outcomes such as improved transparency, ethical conduct, and higher-quality audit reports.

«مقاله پژوهشی»

## الگوی جدید بهبود سطح هشداردهی حساب‌رسان مستقل در ایران با استفاده از تئوری زمینه‌ای

داود جوزدانی<sup>۱</sup>، محمد کاشانی پور<sup>۲\*</sup>، آذر مسلمی<sup>۳</sup>، محسن کوهی نصرآبادی<sup>۴</sup>

### نکات برجسته

۱. عوامل فردی، حرفه‌ای و مقرراتی به طور مستقیم بر هشداردهی تأثیر می‌گذارند.
۲. عوامل سازمانی، مدیریتی و ذینفعان به طور غیرمستقیم بر هشداردهی تأثیر می‌گذارند.
۳. هشداردهی تحت تأثیر تعامل پیچیده‌ای از عوامل فردی، شغلی، سازمانی، قانونی و محیطی قرار دارد.
۴. مدیریت همزمان عوامل هشداردهی به افزایش سطح هشداردهی، بهبود شفافیت مالی و کاهش تقلب منجر می‌شود.

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** هدف اصلی مقاله حاضر ارائه مدلی برای تعیین عوامل مؤثر بر هشداردهی حساب‌رسان مستقل با استفاده از تئوری زمینه‌ای در ایران است، بنابراین ابتدا عوامل مؤثر بر هشداردهی حساب‌رسان مستقل در ایران شناسایی می‌شود، سپس مدلی برای تبیین این عوامل مؤثر ارائه خواهد شد.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر با توجه به ماهیت، از نوع پژوهش‌های کاربردی و از نظر روش نیز در زمره پژوهش‌های کیفی است. جامعه مشارکت‌کنندگان شامل مدیران عامل، مدیران ارشد و فنی و استادان دارای زمینه علمی مرتبط بود که با استفاده از روش نمونه برداری هدفمند، ۱۳ نفر بعنوان نمونه مشارکت‌کننده انتخاب شدند.

**یافته‌های پژوهش:** به‌منظور اجرای مراحل اصلی پژوهش از روش مصاحبه و جهت تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها از نرم افزار مکس کیودا استفاده شد و در مرحله کدگذاری باز، ۱۰۶ کد اولیه استخراج شد که در ۸ مقوله اصلی، ۱۰ راهبرد و ۴ پیامد زیر که حاصل بهبود هشداردهی حساب‌رسان مستقل هستند، دسته‌بندی شد:

(۱) افزایش اطمینان حساب‌رسان برای حفظ جایگاه سازمانی (۲) تقویت و حفظ منافع عمومی (۳) تقویت اخلاق و رفتار حرفه‌ای (۴) افزایش کیفیت گزارش.

**نتیجه‌گیری، اصالت و ارزش افزوده آن به دانش:** در این پژوهش، عوامل («فردی و شخصیتی حساب‌رسان»، «شغلی و حرفه‌ای حساب‌رسان» و «قانونی و مقرراتی») بصورت مستقیم و عوامل (مدیریتی، محیطی، ذینفعان، سازمانی و عوامل مربوط به سهامداران و حرفه حساب‌رسان) بصورت غیرمستقیم بر هشداردهی حساب‌رسان اثرگذار هستند.

**واژه‌های کلیدی:** هشداردهی، حساب‌رسان مستقل، تئوری زمینه‌ای، کیفیت گزارشگری.

**طبقه‌بندی موضوعی:** G13, G30.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (da.jouzani@iau.ir).
۲. دانشیار، گروه مالی و حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکده‌های فاریابی، دانشگاه تهران، قم، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (azar.moslemi@iau.ac.ir).
۴. استادیار گروه علوم اجتماعی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (koochi.m@pnu.ac.ir).

نویسنده مسئول:

محمد کاشانی پور

رایانامه:

kashanipour@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۴/۱۷

### استناد به مقاله:

جوزدانی، داود؛ کاشانی پور، محمد؛ مسلمی، آذر؛ کوهی نصرآبادی، محسن (۱۴۰۳). الگوی جدید بهبود سطح هشداردهی حساب‌رسان مستقل در ایران با استفاده از تئوری زمینه‌ای، حساب‌داری دولتی، ۱۲ (۲۲)، ۱۰۵-۱۲۴.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۴. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.  
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



## مقدمه و بیان مساله

حسابرسی به عنوان یک سازوکار اجتماعی برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولت‌ها است (نوش‌فر و همکاران، ۱۴۰۱). در بعد اقتصادی حسابرس به عنوان داور بیطرف و مستقل در روابط اقتصادی بدنبال کاهش مخاطرات بالقوه اطلاعات بوده و اطمینان خاطر و آرامش تصمیم‌گیران و عموم جامعه را فراهم می‌آورد وظیفه اصلی حسابرسان ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است (آبدات<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). از این‌رو ضرورت توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی با نگاهی جدید و نوگرایانه مورد تاکید قرار گرفته است. مهارت و تخصص حسابرس از عوامل حیاتی در راستای بهبود کیفیت حسابرسی است که می‌توان در پنج بعد مورد بررسی قرار داد. تعهد حرفه‌ای، تعهد اجتماعی، اعتماد به نفس، اعتماد به آیین رفتار حرفه‌ای و روابط با همکاران حسابرسان. علاوه بر مهارت حرفه‌ای باید قادر به تحلیل شرایطی باشند که بر ادراک و یا دیدگاه‌های آن‌ها در هنگام تصمیم‌گیری نقش موثری دارند که از آن بعنوان شدت اخلاقی یاد می‌شود (گریب و آناند<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹).

حرفه‌ای بودن و شدت اخلاقی دو جنبه مهم در کار حسابرسی است، این دو ویژگی علاوه بر انعکاس منصفانه صورت‌های مالی زمینه افشا موارد تقلب را نیز فراهم می‌کنند (مجبوری یزدی و همکاران، ۱۴۰۲). از متخصصان حسابرسی انتظار می‌رود که نه تنها مراقب بخشی از جامعه بلکه کل آن باشند (آلین<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۳) و منافع عمومی را به منافع شخصی خود ترجیح دهند (دومینو<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). هشداردهی به عنوان یک سازوکار کنترلی و بخشی از حاکمیت شرکتی روش مهمی برای جلوگیری و شناسایی تخلفات مالی بوده و سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمان‌ها محسوب می‌شود (گلدوست و همکاران ۱۳۹۷). هشداردهی سازمانی از مفاهیم مهمی است که با ادراک افراد از رخداد وقایع خلاف قانون، اخلاق و غیره سروکار دارد و برای سازمان‌ها بسیار حیاتی است زیرا از یک سو ممکن است به شهرت و اعتبار سازمان لطمه بزند و از طرف دیگر ممکن است به شناسایی خطاهای ناخواسته منجر شود و از وخیم تر شدن مسائل جلوگیری کند (عاقلی و همکاران، ۱۴۰۰).

این مقاله، به دنبال آن است که مدلی برای تعیین عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل در ایران ارائه دهد. به این صورت که، ابتدا عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان

مستقل در ایران شناسایی می‌شود، سپس مدلی جهت تبیین این عوامل مؤثر ارائه خواهد شد.

این پژوهش در نظر دارد به پرسش‌های زیر پاسخ دهد: مدل مناسب عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل در ایران، چگونه بدست می‌آید؟ این مدل چگونه اعتبارسنجی می‌شود؟ عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل در ایران کدامند؟ و این عوامل چگونه بر یکدیگر تأثیر می‌گذارند؟ به منظور پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش در این پژوهش از روش کیفی داده بنیاد استفاده شده و با استفاده از مصاحبه نیمه ساختارمند با خبرگان و کارشناسان ارشد حسابرسی، اطلاعات مورد نیاز تا رسیدن به مرحله اشباع نظری، جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل و تفسیر قرار گرفته است. پس از آن بر اساس یافته‌های پژوهش مدل مناسب شناسایی و ابعاد آن برحسب مقوله‌های شرایط علی، شرایط زمینه ساز و بستر اولویت‌بندی شده و راهبردها و پیامدهای آن پیش‌بینی و تنظیم شده است.

## مرور ادبیات پژوهش

### مبانی نظری

واژه هشداردهی برگرفته شده از رویدادهای ورزشی است که داور برای جلوگیری از بازی غیرقانونی با سوت زدن هشدار می‌دهد. پژوهشگران در رشته‌های مختلف هشداردهی را به طرق مختلف تعریف می‌کنند. متداول‌ترین و مورد قبول‌ترین تعریف هشداردهی در پژوهش‌های حسابداری در سال (۱۹۸۵) توسط نیر و میسلی ارائه شده است. آن‌ها هشداردهی را افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع صورت‌پذیرفته در سازمان و خطاکاری سازمانی توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمانهایی که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قرار دهند تعریف می‌کنند. در دهه ۱۹۸۰، پژوهشگران در بسیاری از رشته‌ها بصورت گسترده شروع به پژوهش در مورد راهکارهای تشویق به هشداردهی در زمینه‌هایی همچون روانشناسی نظریه سازمانی و اخلاق تجاری کردند (بنی مهد و گل‌محمدی، ۱۳۹۶).

با رسوایی‌های مالی و فروپاشی شرکت‌ها و از طرفی ضعف‌های اساسی حرفه حسابرسی در کشف تقلبات ناشی از این رسوایی‌ها توجه ویژه‌ای به اهمیت جلوگیری از تقلب در حسابداری نشان داده شد. می‌توان گفت هشداردهی سازوکاری مؤثر برای کشف تقلب بوده و حرفه حسابداری نقش مهمی در

انسانی کسب کرد یکی از این عوامل شاید نظام باورها ارزش‌ها و یا به عبارتی فرهنگی افراد است. بدین ترتیب هشداردهی 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 (بیگی و همکاران، ۱۳۹۶). از دیدگاه حرفه‌ای، 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 (بیگی و همکاران، ۱۳۹۵).

### پیشینه پژوهش

در زمینه هشداردهی حسابرسان پژوهش‌های متعددی در داخل و خارج از ایران صورت گرفته است، از جمله در زمینه هشداردهی صورت گرفته است، از جمله صدیقی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان واکاوی فرایند انگیزه سوت زنی در سازمان، مبتنی بر استراتژی نظریه داده بنیاد بیان کردند سوت زنی افزون بر قوانین و زمینه های سازمانی، وابسته به ویژگی‌های شخصیتی و مسئولیت پذیری و همچنین وابسته به ارزش‌های اجتماعی است (توانگر نجر و همکاران، ۱۴۰۱). در پژوهشی با عنوان «مدل اجرای خط مشی سوت زنی در سازمان‌های دولتی ایران» اعلام کردند تجارب موفق کشورهای توسعه یافته در ایجاد شفافیت و مبارزه با فساد اداری درون سازمان‌ها با جلب مشارکت عمومی از طریق سوت‌زنی باعث شد، مسئولان و نمایندگان جریان‌های فساد ستیز کشور، پیشنهادهایی را برای استفاده از این روش در ایران مطرح کنند. آنها همچنین با استفاده از الگوی‌های معتبر معرفی شده به عنوان مدل اجرای خط مشی‌های سازمانی (مدل ون هورن و ون میتر و مدل ادواردز<sup>۳</sup>)، مدل اجرای خط مشی سوت‌زنی علیه فساد در سازمان‌های دولتی ایران طراحی شده است.

بخردی نسب (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان «دامنه تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و تمایل حسابرس به هشداردهی»، بیان می‌دارند تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل یک حرکت از سوی حسابرسان مستقل است، که به منظور آشکارسازی تخلفات و گزارش آن به واحدهای نظارتی جهت رفع‌اعمال خلاف قانون انجام می‌شود. ولی نداشتن انگیزه و تمایل به افشای گزارش اشتباهات کشف شده از سوی حسابرسان مستقل و عدم تمایل هشداردهی در بین آن‌ها، می‌طلبد تا به‌واسطه این امر در پژوهش وی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تمرکز کرد تا

روند هشداردهی بر عهده دارد (کالیبرگ و میهلیک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). هشداردهی شیوه‌ای برای افشای رفتارهای مشکوک در ارتباط با سازمان و یا اعضای داخلی و خارجی سازمان است (آلین و همکاران، ۲۰۱۸). مطابق با دیدگاه جاب (۱۹۹۹) که هشداردهی را عملی داوطلبانه و نه افشای ناشی از الزامات قانونی دانسته و تعریف جدیدتری از هشداردهی در حوزه حسابرسی ارائه کرده‌اند. هشداردهی در زمینه حسابرسی عمل داوطلبانه ای است که براساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب 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. افزون بر الزام آیین رفتار حرفه‌ای در خصوص ارائه کامل و بدون نقص، حسابرسان هرگونه خطا کاری که اتفاق افتاده و یا به آن مشکوک هستند را باید گزارش کنند ولی رسوایی‌های مالی به وقوع پیوسته اعتبار آیین رفتار حرفه‌ای را در جهت حمایت از منافع عمومی زیر سوال برده است (آلین و همکاران، ۲۰۱۸). استقلال بی طرفی و عینیت حسابرس از مباحث بسیار مهم حسابرسی و تدوین استانداردهای حسابرسی به شمار می‌رود (بادپا و همکاران، ۱۳۹۸). نتایج پژوهش‌های گذشته بیانگر آن است که هشداردهی و گزارش خطاکاری تحت تاثیر عوامل مختلفی همچون ویژگی‌های فردی هشداردهنده، ویژگی‌های دریافت‌کننده گزارش، ویژگی‌های عمل نادرست (خطا)، ویژگی‌های فردی شخص خطاکار، ویژگی‌های سازمانی است (گائو و برینک<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

مبانی هشداردهی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که هشداردهی تحت تاثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هرچه بیشتر این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده انسانی کسب کرد (بیگی هرچگانی و همکاران، ۱۳۹۵). هشداردهی، مفهومی چند وجهی است که از دیدگاه‌های مختلف می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. در یک دیدگاه بررسی مبانی موجود نشان می‌دهد که در پژوهش‌های مرتبط با هشداردهی، برخی بر محصول و نتیجه کار حسابرسی، برخی بر فرآیند حسابرسی و بعضی نیز به تلقی و برداشت استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی تأکید کرده‌اند و در پژوهش‌های مختلف نیز تعدادی از عوامل مؤثر بر هشداردهی مورد بررسی قرار گرفته یا بخش‌هایی از هشداردهی را مورد توجه قرار داده‌اند.

ادبیات هشداردهی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که هشداردهی تحت تاثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هرچه بیشتر این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده

ساختاری به منظور ارزیابی روابط بین متغیرها و تجزیه و تحلیل داده‌ها بهره گرفتند. نتایج پژوهش آنها نشان داد، بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی رابطه مستقیم وجود ندارد، قضاوت اخلاقی بر انواع هشداردهی‌ها تأثیر زیاد داشته و هوش اخلاقی نیز می‌تواند نقش تعدیل‌گری مثبت در این بین ایفا کند.

مستینیوانی<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل در مالزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته فنی و کمیته مستقل حسابرسی تأثیر مثبتی بر قصد هشداردهی دارد این موضوع از این دیدگاه پشتیبانی می‌کند که عوامل حرفه‌ای می‌توانند قصد حسابرسان مستقل بر هشداردهی را افزایش دهند. همچنین نتایج بیانگر آن است که کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد هشداردهی دارد در حالی که شواهد پژوهش از تأثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد هشداردهی پشتیبانی نمی‌کند. کنی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، در مقاله‌ای با عنوان اهداف هشداردهنده: سازمان و وابستگی، احساسی، هنجارهای سازمانی و حرفه‌ای را از عوامل مهم و تأثیرگذار در درک کارکنان از هشداردهی تقلب می‌دانند به عقیده آنها برای تقویت گزارش و هشداردهی تقلب باید وظیفه‌شناسی کارکنان، اعتماد سازمانی کارکنان و حرفه‌گرایی کارکنان را تقویت کرد. همچنین تدوین قوانین سازمانی و حرفه‌ای در حمایت از هشداردهنده‌های تقلب ضروری است.

ناووی و پوته سالین<sup>۳</sup> (۲۰۱۹)، دریافتند که مهمترین عوامل موثر در هشداردهی تخلفات 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 سازمان انگیزه کافی برای افشاء و هشداردهی تخلف‌های همکاران خود را ندارند. آن‌ها هم چنین معتقدند که در سازمان‌ها برای تقویت هشداردهی و گزارش تخلفات افزون بر بهبود ساز و کارهای سازمانی، اعتماد به نفس کارکنان باید بهبود یابد و همچنین فرهنگ جمع‌گرایی در کارکنان ارتقای یابد. انواری و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی، مدل یکپارچه‌ای از روانشناسی اجتماعی هشداردهی ارائه کردند. 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<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی مثلث هشداردهی و سه عامل تقلب شامل فرصت، انگیزه و توجیه در

حسابرسان مستقل ترغیب شده و سعی بر تمایل هشداردهی داشته باشند. همچنین، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان تا چه حد خود را نمایندگان اخلاقی صاحبکار می‌دانند. به عبارتی شواهد پژوهش گویای این است که نگرش فرد نسبت به هشداردهی، پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد نسبت به استقلال و مسئولیت فردی در گزارش‌دهی اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. ولی پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد اثر منفی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. همچنین حمایت سازمانی، همبستگی گروهی، هنجارهای گروهی و وضعیت مسئله اخلاقی ارتباط بین ویژگی‌های فردی حسابرسان (نگرش، پذیرش اخلاقی، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد فرد به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی در گزارش‌دهی و پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد) و تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل را تعدیل می‌کند.

نیک کار و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی آزمون نظریه امنیت روانشناختی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای توانمندسازی روانشناختی خود کنترلی و انگیزش شغلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر هشداردهی تقلب توسط حسابرسان دارد. همچنین یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که انگیزش شغلی از لحاظ تأثیرگذاری بر هشداردهی حسابرسان در بالاترین سطح تأثیرگذاری بین متغیرهای بررسی شده قرار دارد. کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۸)، در مقاله‌ای با عنوان بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطا کاری کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) پرسشنامه‌ای را در بین ۳۷۲ حسابرس در سال ۱۳۹۷ توزیع کردند. نتایج حاصل از پژوهش ایشان نشان می‌دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده بر روی قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند. بنابراین نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی برای توضیح قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل است. همچنین یک پژوهش در زمینه بررسی رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران شاغل در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی با در نظر گرفتن هوش اخلاقی توسط گلدوست و همکاران (۱۳۹۷) صورت گرفته است. آنها از پرسشنامه پژوهشگر ساخته برای گردآوری داده‌ها استفاده کردند که بین ۲۷۳ نفر توزیع شد. همچنین از رویکرد معادلات

ودارای تحصیلات، مقالات و کتب در حوزه حوزه حسابرسی و حسابداری بودند، که به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده بودند. در وهله اول قرار بود تعداد بیشتری مورد مصاحبه قرار بگیرند ولی بعد از مصاحبه با ۱۳ نفر و مواجه شدن با پاسخ‌های تکراری به مرحله اشباع نظری رسیدیم و کفایت مصاحبه‌ها اعلام شد. معیارهای انتخاب شامل داشتن سابقه کاری طولانی (حداقل ۲۰ سال) در حوزه حسابرسی و تجربه مستقیم در زمینه هشداردهی بود. مصاحبه‌ها به صورت حضوری انجام شدند و مدت زمان هر مصاحبه بین ۴۵ تا ۶۰ دقیقه بود. قبل از شروع مصاحبه، اهداف پژوهش برای مشارکت‌کنندگان توضیح داده شد و رضایت آن‌ها برای ضبط مصاحبه گرفته شد. تمامی مصاحبه‌ها ضبط و سپس به صورت متن نوشتاری پیاده‌سازی شدند. برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شد. به منظور تأمین اعتبار مصاحبه‌ها، از روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و بازبینی هم‌تا استفاده شد.

### یافته‌های پژوهش

از آنجاکه هدف این پژوهش شناسایی عوامل موثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل در ایران است، تجزیه و تحلیل یافته‌های این فصل بصورت تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی انجام می‌شود. در واقع متغیرهای مورد نیاز مدل پژوهش از مصاحبه‌ها استخراج شده و روابط بین آنها تعیین می‌شود. در راستای تجزیه و تحلیل داده‌ها، ابتدا آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان بررسی شده است. سپس روایی پژوهش مطابق روش ترسی، اس. جی. (۲۰۱۰) و پایایی پژوهش براساس روش توافق درونی ارائه شده و در نهایت برای تحلیل داده‌ها، جهت استخراج کدها و مقوله‌ها و روابط بین آنها از نرم‌افزار مکس کیودا استفاده شده است.

### آمار توصیفی نمونه آماری:

ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه مشارکت‌کنندگان شامل جنسیت، میزان تحصیلات، میزان سابقه کار و شغل در قالب جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه مشارکت‌کنندگان

مصاحبه‌شونده	جنسیت	میزان تحصیلات	سمت سازمانی	تجربه کاری
فرد شماره یک	مرد	دکتری	عضو هیات مدیره موسسه حسابرسی مفید راهبر	۴۲ سال
فرد شماره دو	مرد	دکتری	عضو هیات سازمان حسابرسی کشور	۳۵ سال
فرد شماره سه	مرد	دکتری	عضو هیات مدیره سازمان حسابرسی کشور	۳۵ سال
فرد شماره چهار	مرد	دکتری	مدیر فنی حسابرسی مفید راهبر و عضو جامعه حسابداران رسمی	۲۲ سال

بین حسابرسان پرداختند، نتایج پژوهش آنها بیانگر آن است که در بین این سه عامل، انگیزه‌های مالی مهمترین عامل در تمایل به هشداردهی است. ماماهایت و آرومسه<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی به طراحی مدل مفهومی کشف تقلب با ارتباط بین هشداردهی، حسابرسی قانونی و حسابرسی تحلیلی پرداختند. مدل مفهومی آنان با هدف فراهم کردن داده‌هایی برای مدیران و تصمیم‌گیرندگان با توجه به عواملی که برای بهبود کشف تقلب اهمیت دارد، طراحی شد. به گونه‌ای که براساس آن روش‌های پیشگیری تقلب در آینده بهتر و بهتر باشد.

### روش پژوهش

این پژوهش یک الگو برای هشداردهی حسابرسان مستقل در ایران ارائه می‌کند. با توجه به اینکه ارائه چنین مدلی منجر به گسترش و توسعه ادبیات پژوهشی می‌شود، روش پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر رویکرد اکتشافی و تبیینی تلقی می‌شود.

روش این پژوهش کیفی است و برای جمع‌آوری اطلاعات تلفیقی از روش‌های مشاهده میدانی و مصاحبه با خبرگان به کارگرفته شده است. در این میان تحلیل خبرگان نقطه ورود به ارزیابی و تعیین مدلی از عوامل موثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل است که نوعی اقدام مشارکتی محسوب می‌شود.

در این پژوهش، برای جمع‌آوری اطلاعات از روش مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شد. مصاحبه‌ها با هدف درک عمیق‌تر عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل طراحی و اجرا شدند برای انجام مصاحبه‌ها، از یک راهنمای مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شد. این راهنما شامل پرسش‌های کلی در مورد عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان بود اما فضای کافی برای بیان دیدگاه‌ها و تجربیات شخصی مشارکت‌کنندگان نیز در نظر گرفته شد. پرسش‌ها حول محورهای اصلی پژوهش، از جمله عوامل فردی، شغلی، سازمانی، قانونی و محیطی طراحی شدند. نمونه مشارکت‌کنندگان شامل ۱۳ نفر از مدیران عامل، مدیران ارشد، مدیران فنی و استادان دارای زمینه علمی که سابقه طولانی مدت در موسسات حسابرسی و حسابداری داشته

مصاحبه‌شونده	جنسیت	میزان تحصیلات	سمت سازمانی	تجربه کاری
فرد شماره پنج	مرد	کارشناسی ارشد	عضو جامعه حسابداران رسمی، عضو پیشین شورای عالی بورس، مدیر ارشد حسابداری	۴۰ سال
فرد شماره شش	مرد	دکتری	مدیر ارشد موسسه حسابداری مفید راهبر و عضو هیات مدیره موسسه حسابداری مفید راهبر	۲۷ سال
فرد شماره هفت	مرد	دکتری	مدیر ارشد حسابداری مفید راهبر و عضو هیات مدیره	۲۷ سال
فرد شماره هشت	مرد	دکتری	مدیر فنی موسسه حسابداری مفید راهبر	۲۷ سال
فرد شماره نه	مرد	دکتری	مدیر فنی موسسه حسابداری مفید راهبر	۲۶ سال
فرد شماره ده	مرد	دکتری	مدیر و شریک موسسه حسابداری ارقام نگرآریا	۲۴ سال
فرد شماره یازده	مرد	دکتری	مدیر و شریک موسسه حسابداری مؤسسه برنا اندیشان رایان و عضو جامعه حسابداران کشور	۳۹ سال
فرد شماره دوازده	مرد	دکتری	مدیر ارشد حسابداری، مدیر حسابداری داخلی پتروشیمی جم و عضو اصلی کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی کشور	۲۷ سال
فرد شماره سیزده	مرد	دکتری	مدیر فنی موسسه حسابداری مفید راهبر	۲۵ سال

### تجزیه و تحلیل داده های حاصل از مصاحبه با خبرگان

به منظور استخراج متغیرهای مورد نیاز مدل پژوهش در حل مسائل حوزه کاری خبرگان، روش‌های متعددی به کار گرفته می‌شود. این روش‌ها می‌توانند به طرق گوناگون دسته‌بندی شوند. یک طریقه رایج، دسته‌بندی این روش‌ها بر اساس نحوه دریافت دانش از خبره است. بر این اساس دو دسته استخراج مستقیم و استخراج غیرمستقیم دانش مطرح می‌شود. روش‌های مستقیم، به طور مستقیم به درخواست توضیح از خبره در رابطه با چگونگی انجام کار می‌پردازند. شرط لازم برای اینکه این روش‌ها به موفقیت دست یابند این است که خبره به اندازه کافی توانایی و رضایت برای به اشتراک گذاری دانش خود داشته باشد. در این روش اطلاعات به سهولت توسط خبره بیان می‌شوند، البته به غیر از مواردی که خبره به قدری فعالیت مورد نظر را تکرار کرده است که اطلاعات راجع به آن برای خبره روشن به نظر می‌رسند. روش‌های غیرمستقیم به منظور دستیابی به اطلاعاتی به کار گرفته می‌شوند که به راحتی توسط خبره قابل بیان نیستند. البته دسته‌بندی روش‌ها افزون بر شیوه تعامل با خبره، بر اساس نوع اطلاعاتی که به دست می‌دهند نیز صورت می‌گیرد که در این بخش به آنها اشاره خواهد شد. در این پژوهش از روش مستقیم استفاده شده است و پس از انجام مصاحبه برای درک و استخراج متغیرهای مورد نیاز پژوهش این مفاهیم ابتدا کدگذاری باز، سپس مقوله بندی شده و در نهایت کدگذاری محوری جهت استخراج الگوی پژوهش انجام شده است.

### کدگذاری باز

کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم شناسایی شده و ویژگیها و ابعاد آن در داده کشف می‌شوند (استراوس و کوربین<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰). در این مرحله، مقوله‌های اولیه

اطلاعات در خصوص پدیده به وسیله بخش بندی اطلاعات شکل می‌گیرد. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی تر است. نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌ها است. در زیر نمونه‌ای از کدگذاری انجام شده در پژوهش حاضر ارائه شده است (جدول ۴).

نقل قول اول: «کاملاً موافقم به نظرم صداقت و انصاف از فاکتورهای اصلی مسئولیت‌پذیری می باشد بدان شکل که عدم صداقت و انصاف مسئولیت پذیری فرد را مخدوش می کند، هشداردهی در وهله اول نیازمند پی بردن به احتمال رخداد فساد است و حسابرس یا شخصی که دارای حداقل قدرت فنی و تشخیص زمینه های فساد نباشد و مسئولیت را بپذیرد خود نشان دهنده عدم صداقت و انصاف و در نهایت عدم مسئولیت پذیری است.»

در نقل قول بالا، کد «صداقت»، «انصاف»، «مسئولیت‌پذیری فردی» و «دانش فنی» به عنوان عوامل موثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل استخراج شده است.

نقل قول دوم: «درخصوص ویژگی‌های شخصیتی حسابرس و ارتباطش با هشداردهی می‌تواند شامل وجدان کاری باشد، نوع دوستی باشد، خلق و خوی شخص و روحیه اجتماعی، واندیشه ورزی و شجاعت و عدالت و دینداری باشد.»

از نقل قول بالا نیز، کد «وجدان کاری»، «نوع دوستی»، «روحیه اجتماعی»، «اندیشه ورزی»، «شجاعت فرد»، «انصاف» و «اعتقادات دینی» بعنوان عوامل موثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل استخراج شده است.

نقل قول سوم: «خب می‌تونم بگم که همه‌ی این مشخصاتی عرض کردم خدمتون خودش تابع رفتارها و عملکردهای گذشته‌ی شخص است که باعث میشه که این ویژگی‌ها تبدیل به ملکات بشه و به باورهای شخصی تبدیل

جدول ۴. تعداد کدهای استخراج شده از هر مصاحبه

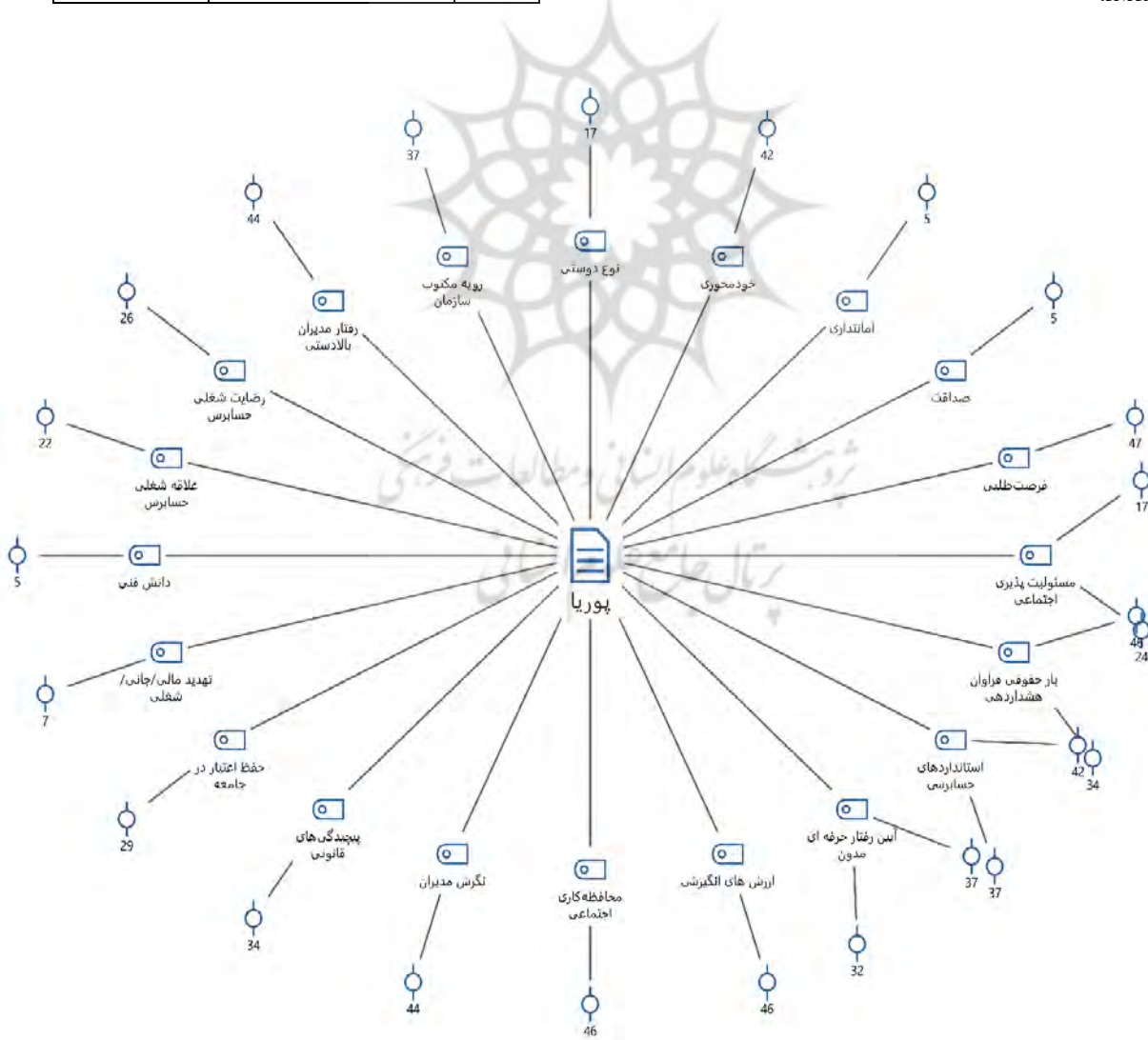
ردیف	مصاحبه‌شونده	تعداد کدهای استخراج شده
۱	فرد شماره یک	۴۱
۲	فرد شماره شش	۵۹
۳	فرد شماره هفت	۵۴
۴	فرد شماره هشت	۳۱
۵	فرد شماره نه	۲۵
۶	فرد شماره ده	۶۲
۷	فرد شماره دو	۴۶
۸	فرد شماره یازده	۳۰
۹	فرد شماره دوازده	۷۲
۱۰	فرد شماره چهار	۵۹
۱۱	فرد شماره سیزده	۴۲
۱۲	فرد شماره سه	۳۵
۱۳	فرد شماره پنج	۶۰
	مجموع کدها	۶۱۶

بشه و این موضوع باعث میشه که نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی و مسئولیت‌هایی که در قبال خودش، خانواده جامعه و خالق خودش داره حساس تر بشه و در زمینه‌هایی که مسئولیت‌ها حساس تر شده قاعدتا احساس وظیفه‌ی بیشتری می‌کنه و نسبت به هشداردهی و اطلاع‌رسانی به مراجع ذیربط».

از نقل قول سوم نیز، کدهای «مسئولیت‌پذیری اجتماعی»، «مسئولیت‌پذیری در مقابل خانواده» استخراج شده‌اند.

نقل قول چهارم: «درخصوص جو اخلاقی سازمان درارتباط با هشداردهی باید عرض کنم که جو اخلاقی سازمان تابع تفویض وظایف و خودداری از خود محوری و رویه‌های مناسب و قوانین و مقرراتی که به موقع وبه شکل خوب وضع شود.»

از نقل قول چهارم، کد «جو اخلاقی سازان» و «خودمحوری» بعنوان عوامل موثر بر هشداردهی استخراج شده‌اند.



شکل ۱. تعدادی از کدهای استخراج شده از مصاحبه فرد شماره هشت

کلیه کدهای استخراج شده در جدول (۵) نشان داده شده‌اند.

**جدول ۵. فرایند کدگذاری باز مصاحبه با خبرگان**

ردیف	کد	ردیف	کد
۱	سوابق کاری حسابرس	۵۴	تضاد منافع
۲	نوع و سطح هشداردهی	۵۵	فرایندهای مستندسازی
۳	دانش و مهارت مدیران	۵۶	علاقه شغلی حسابرس
۴	نهاد ناظر بر حسابرسان	۵۷	تقویت اخلاق و رفتار حرفه ای
۵	ضعف در ساختار گزارش و شکلی بودن گزارش	۵۸	برخورد انضباطی
۶	استانداردهای کشف تقلب	۵۹	رضایت شغلی حسابرس
۷	بررسی کیفیت گزارشگری مؤسسات حسابرسی	۶۰	ساختار سازمانی
۸	ضعف در اجرای قوانین	۶۱	تداوم فعالیت
۹	وجود مراجع نظارتی خارجی	۶۲	ساختار حرفه
۱۰	توجه به سلامت عمومی حسابرسی	۶۳	ساختار حاکمیت
۱۱	وضع قوانین مربوط به سوددهی در جامعه	۶۴	رابطه ی بین کارفرما و حسابرس
۱۲	ترس از بدنام شدن	۶۵	فشار از طرف کارفرما
۱۳	تورم	۶۶	فرایند حسابرسی
۱۴	شرایط اقتصادی	۶۷	نظارت جامعه حسابرسان
۱۵	شروع آموزش از حسابداران ، مدیران مالی و ممیزان مالیاتی، سپس حسابرسان	۶۸	ترکیب اعضای حسابرسی
۱۶	آموزش مستمر از طریق سازمان بازرسی، دیوان محاسبات قوه قضاییه و برقراری ارتباط تنگاتنگ این واحدها با مؤسسات حسابرسی ایران	۶۹	افزایش کیفیت گزارش
۱۷	آموزش مستمر و نظارت کامل برای پرسنل و مدیران حسابرسی	۷۰	اخلاق و رفتار حرفه ای
۱۸	الزامی بودن برای قاعده شدن کارهای حسابرسی	۷۱	الزامات جامعه ی حسابداران رسمی
۱۹	نبود ضمانت اجرایی مناسب	۷۲	آموزش حرفه ای
۲۰	نرخ شکنی در تقسیم کار	۷۳	سمت و جایگاه شغلی
۲۱	رانندگی در تقسیم کار	۷۴	انصاف
۲۲	شرایط اجتماعی	۷۵	فرهنگ خانواده و اجتماع
۲۳	شرایط سیاسی	۷۶	روابط خانوادگی
۲۴	عدم الزام به داشتن گزارش حسابرسی	۷۷	روابط اجتماعی
۲۵	افزایش حاشیه امن حسابرس	۷۸	درونگرایی/ بیرون گرایی
۲۶	بیطرفی	۷۹	ریسک پذیری فرد
۲۷	ترس از دست دادن جایگاه اجتماعی	۸۰	استانداردهای حسابرسی
۲۸	افزایش اطمینان حسابرس برای حفظ جایگاه سازمانی	۸۱	رفتار مدیران بالادستی
۲۹	بازرسی سازمان امور مالیاتی	۸۲	اعتماد حسابرس به سیاست‌های سازمان
۳۰	امنیت شغلی	۸۳	عدالت سازمانی
۳۱	میزان جاری سازی فرهنگ سازمانی	۸۴	رویه مکتوب سازمان
۳۲	در نظر گرفتن مشوق ها و پاداش برای هشداردهی	۸۵	آیین رفتار حرفه‌ای مدون
۳۳	اندیشه ورزی	۸۶	نوع دوستی
۳۴	روحیه اجتماعی	۸۷	خودمحموری
۳۵	ارزش‌های انگیزشی	۸۸	جو اخلاقی سازمان
۳۶	محافظه کاری اجتماعی	۸۹	محافظه کاری فرد
۳۷	نگرش مدیران	۹۰	استقلال حسابرس
۳۸	پیچیدگی‌های قانونی	۹۱	امانتداری
۳۹	بار حقوقی فراوان هشداردهی	۹۲	صداقت
۴۰	حفظ اعتبار در جامعه	۹۳	فرصت‌طلبی
۴۱	تهدید مالی/جانی/شغلی	۹۴	بقای کار حسابرسی
۴۲	حساسیت جامعه	۹۵	حق الزحمه حسابرسی

ردیف	کد	ردیف	کد
۴۳	حساسیت سهامداران	۹۶	رضایت مشتری
۴۴	صلاحیت حرفه ای	۹۷	تعهد حرفه ای
۴۵	حمایت سازمانی	۹۸	تعهد اخلاقی
۴۶	نوع سهامداران	۹۹	اضطراب و نوسان خلقی
۴۷	تقویت و حفظ منافع عمومی	۱۰۰	وجدان کاری
۴۸	دانش فنی	۱۰۱	احساس مسئولیت حسابرس در برابر خانواده
۴۹	نوع شرکت (سهام عام/پورس)	۱۰۲	مسئولیت پذیری اجتماعی
۵۰	چارچوب قانون تجارت	۱۰۳	اعتقادات دینی
۵۱	شرایط مالی حسابرس	۱۰۴	شجاعت فرد
۵۲	اندازه موسسه	۱۰۵	کنترل داخلی
۵۳	توزیع عادلانه و مناسب قرارداد	۱۰۶	مسئولیت پذیری فردی حسابرس

۸ مقوله اصلی برای عوامل موثر بر هشداردهی حسابربان مستقل و دو مقوله راهبردها و پیامدها شناسایی شده‌اند (جدول ۶).

#### جدول ۶. فهرست مقوله‌های اصلی هشداردهی حسابربان

##### مستقل

ردیف	مقوله
۱	عوامل فردی و شخصیتی حسابرس
۲	عوامل مدیریتی
۳	عوامل سازمانی
۴	عوامل شغلی و حرفه‌ای حسابرس
۵	عوامل قانونی و مقررات
۶	عوامل حرفه حسابرسی
۷	عوامل محیطی
۸	ذینفعان و سهامداران
۹	راهبردها
۱۰	پیامدها

#### کدگذاری محوری

شرایط به مجموعه وقایعی گفته می‌شود که مباحث، موقعیت‌ها و مسائل مرتبط با پدیده مورد بررسی را خلق می‌کنند. در یک موقعیت معین، شرایط پژوهشگر را در تبیین چرایی و چگونگی پاسخ گویی افراد یا سازمانها با موقعیتی خاص یاری می‌کند. شرایط می‌توانند از زمان، مکان، فرهنگ، قوانین، مقررات، اعتقادات، اقتصاد، قدرت، عوامل جنسیتی، شرایط اجتماعی، و سازمان‌ها سرچشمه بگیرد. شرایطی که در مدل پارادایمی استفاده می‌شود عبارتند از شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر (میانجی)، مقوله محوری، راهبردها و پیامدها (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در ادامه کدگذاری محوری به صورت تعلق هر مقوله به شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر (میانجی)، مقوله محوری، راهبردها و پیامدها ارائه می‌شود.

در جدول ۵ مشاهده می‌شود که ۱۰۶ کد از دل ۱۳ مصاحبه استخراج شده است که برخی شامل عوامل موثر بر هشداردهی هستند مانند شجاعت فرد، مسئولیت پذیری فردی و اجتماعی، محافظه کاری فردی و اجتماعی، حق الزحمه حسابرسی، جایگاه سازمانی حسابرس، امنیت شغلی، رضایت شغلی و ...؛ برخی از کدها نیز راهکارهای پیشنهادی جهت بهبود سطح هشداردهی می‌باشند، مانند «آموزش مستمر از طریق سازمان بازرسی، دیوان محاسبات قوه قضاییه»، «آموزش مستمر و نظارت کامل برای پرسنل و مدیران حسابرسی»، «الزامی بودن برای قاعده شدن کارهای حسابرسی» و .... همچنین برخی از کدها، پیامدهای اجرای راهبردها و افزایش سطح هشداردهی هستند، مانند: تقویت اخلاق حرفه‌ای، تقویت و حفظ منافع عمومی.

#### شکل‌گیری مقوله‌ها

مرحله بعد از شناسایی و استخراج کدها از مصاحبه‌ها، نوبت به تعیین مقوله‌ها و جمع‌بندی مفاهیم می‌رسد. در این بخش با توجه به مفاهیم کدها، مقوله‌ها یا ابعاد اصلی مدل تعیین گردیده است. در این مرحله، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد. در این بخش با توجه به مفاهیم کدها، مقوله‌ها یا ابعاد اصلی مدل تعیین شده است. در این مرحله، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد. بعنوان مثال، کدهای «شرایط اقتصادی»، «شرایط اجتماعی»، «فرهنگ جامعه و خانواده» و ... بعنوان عوامل محیطی در نظر گرفته شده‌اند.

از طرفی در پرسش‌های مصاحبه از مصاحبه‌شوندگان در رابطه با راهبردهای ممکن برای بهبود سطح هشداردهی و همچنین پیامدهای آن پرسشی پرسیده شد که کدهای استخراج شده از این پاسخ‌ها در جدول (۵) بیان شده و در ادامه بصورت مقوله‌های اصلی راهبردها و پیامدها دسته‌بندی شده‌اند.

ردیف	شرایط علی (مقوله اصلی)	شرایط علی (مقوله فرعی)
۳	عوامل قانونی و مقررات	علاقه/رضایت شغلی حسابرس
		اخلاق و تعهد حرفه ای
		اعتمادحسابرس به سیاست‌های سازمان
		ترس از بدنام شدن
		حفظ اعتبار در جامعه
		تهدید مالی/جانی/شغلی
		نوع و سطح هشداردهی
		ضعف در اجرای قوانین/ نبود ضمانت اجرا
		بازرسی سازمان امور مالیاتی
		پیچیدگی‌های قانونی
		چارچوب قانون تجارت
		کنترل داخلی
وجود مراجع نظارتی خارجی		
بار حقوقی فراوان هشداردهی		
برخورد انضباطی		

### کدگذاری محوری مقوله‌های شرایط علی

شرایط علی شامل حوادث، وقایع و اتفاقاتی است که به وقوع و یا گسترش پدیده موردنظر می‌انجامد. در واقع شرایط علی، به طور مستقیم بر مقوله اصلی که در پژوهش حاضر، هشداردهی حسابرسان مستقل است، تاثیر می‌گذارد. شرایط علی در داده‌ها بیشتر با واژگانی مانند «وقتی»، «در حالیکه»، «از آنجا که»، «به دلیل» و «به خاطر اینکه» بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی نیز وجود ندارد، بیشتر می‌توان با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و مرور حوادث، اتفاقات یا وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظر است، شرایط علی را پیدا کرد.

با تحلیل متن مصاحبه‌ها و مطابق نظر مصاحبه‌شوندگان، مقوله‌های «عوامل فردی و شخصیتی حسابرس»، «عوامل شغلی و حرفه‌ای حسابرس» و «عوامل قانونی و مقررات» بعنوان شرایط علی در نظر گرفته می‌شوند، چرا که مطابق نظر مصاحبه‌شوندگان، این عوامل به طور مستقیم بر هشداردهی حسابرسان تاثیرگذار هستند.

### کدگذاری محوری مقوله‌های شرایط مداخله‌گر (محیط خرد)

دوم، شرایط میانجی یا مداخله‌گر هستند که بر وقایعی دلالت دارد که موجب تغییر در شدت اثرگذاری شرایط علی می‌شوند. شرایط میانجی از پایه به صورت اقتضایی و غیرمنتظره ظاهر می‌شوند. از این رو، نحوه پاسخ‌گویی به این نوع شرایط نیز به صورت اقتضایی و بسته به موقعیت صورت می‌گیرد. متغیرهای مداخله‌گر هم چنین علت این که چرا برخی از افراد تجربه‌ای را چندین بار تکرار می‌کنند و برخی دیگر تنها یکبار به سمت آن می‌روند را تبیین می‌کند. در حقیقت شرایط مداخله‌گر همان محیط خرد (در برابر کلان) بوده و شرایط ساختاری است که به پدیده متعلق است و بر راهبردهای کنش و واکنش آن پدیده اثر می‌گذارد.

در پژوهش حاضر شرایط خرد و زمینه‌ای شامل عوامل مدیریتی، عوامل سازمانی و عوامل مربوط به سهامداران و ذینفعان هستند.

### جدول ۸. شرایط مداخله‌گر (محیط خرد)

ردیف	شرایط مداخله‌گر (مقوله اصلی)	شرایط مداخله‌گر (مقوله فرعی)
۱	عوامل مدیریتی	دانش و مهارت مدیران
		نگرش مدیران
		رفتار مدیران بالادستی
۲	عوامل سازمانی	عدالت سازمانی
		رویه مکتوب سازمان
		جو اخلاقی سازمان
		میزان جاری سازی فرهنگ سازمانی

### جدول ۷. شرایط علی

ردیف	شرایط علی (مقوله اصلی)	شرایط علی (مقوله فرعی)
۱	عوامل فردی و شخصیتی حسابرس	فرصت طلبی
		روابط خانوادگی
		روابط اجتماعی
		ترس از دست دادن جایگاه اجتماعی
		انصاف ویی طرفی
		اندیشه ورزی
		آرزوهای انگیزشی
		محافظه کاری فردی و اجتماعی
		درونگرایی/بیرون گرایی
		ریسک پذیری فرد
		نوع دوستی، خودمحوری
		محافظه کاری فرد
		امانتداری و صداقت
		تعهد اخلاقی، وجدان کاری
		اضطراب و نوسان خلقی
		احساس مسئولیت حسابرس در برابر خانواده
		مسئولیت پذیری اجتماعی
اعتقادات دینی		
شجاعت فرد		
مسئولیت پذیری فردی حسابرس		
۲	عوامل شغلی و حرفه‌ای حسابرس	شرایط مالی حسابرس
		سوابق کاری حسابرس
		سمت و جایگاه شغلی
		امنیت شغلی
		صلاحیت و دانش فنی

ردیف	شرایط زمینه‌ای (مقوله اصلی)	شرایط زمینه‌ای (مقوله فرعی)
۲	عوامل محیطی	حق‌الزحمه حسابرسی
		تورم
		شرایط اقتصادی
		شرایط اجتماعی
		شرایط سیاسی
		حساسیت جامعه
		فرهنگ خانواده و اجتماع

**راهبردها**

راهبردها عموماً پاسخ‌هایی هستند که به رفع مشکل منجر می‌شوند. مطابق تحلیل مصاحبه‌ها، راهبردها در پژوهش حاضر شامل ۱۰ مورد هستند که در جدول (۱۰) نشان داده شده است.

**جدول ۱۰. راهبردهای بهبود هشداردهی حسابرسان مستقل**

ردیف	کد مربوط به راهبرد
۱	بررسی کیفیت گزارشگری موسسات حسابرسی
۲	توجه به سلامت عمومی حسابرسی
۳	وضع قوانین مربوط به سوددهی در جامعه
۴	شروع آموزش از حسابداران، مدیران مالی و ممیزان مالیاتی، سپس حسابرسان
۵	آموزش مستمر از طریق سازمان بازرسی، دیوان محاسبات قوه قضاییه و برقراری ارتباط تنگاتنگ این واحدها با موسسات حسابرسی ایران
۶	آموزش مستمر و نظارت کامل برای پرسنل و مدیران حسابرسی
۷	الزامی بودن برای قاعده شدن کارهای حسابرسی
۸	افزایش حاشیه امن حسابرس
۹	در نظر گرفتن مشوق‌ها و پاداش برای هشداردهی
۱۰	آموزش حرفه‌ای

**پیامدها**

فهم کنش‌ها / واکنش‌ها پژوهشگر را قادر می‌سازد تا با طرح پرسش‌هایی در مورد پیامدهای حاصل از این کنش‌ها/واکنش‌ها، به تحلیلهای بیشتری روی داده‌ها بپردازد. در این پژوهش، ۴ پیامد استخراج شده است که در جدول (۱۱) فهرست شده است.

**جدول ۱۱. پیامدها**

ردیف	کد مربوط به پیامد
۱	افزایش اطمینان حسابرس برای حفظ جایگاه سازمانی
۲	تقویت و حفظ منافع عمومی
۳	تقویت اخلاق و رفتار حرفه‌ای
۴	افزایش کیفیت گزارش

ردیف	شرایط مداخله‌گر (مقوله اصلی)	شرایط مداخله‌گر (مقوله فرعی)
		حمایت سازمانی
		ساختار سازمانی
		تداوم فعالیت
		نوع شرکت (سهام عام/بورس)
۳	ذینفعان و سهامداران	رضایت مشتری
		تضاد منافع
		نوع سهامداران
		حساسیت سهامداران

**کدگذاری محوری مقوله‌های شرایط زمینه‌ای**

شرایط زمینه‌ای مجموعه مشخصه‌های خاصی است که بر پدیده مورد نظر دلالت می‌کنند و بستر پدیده موردنظر را فراهم می‌سازد و بر رفتارها و کنشها تأثیرگذار است. شرایط زمینه‌ای الگوهای پایداری هستند که با زمان و مکان خاصی عجین شده‌اند و مجموعه موقعیت‌هایی را بوجود آورده‌اند، افراد و سازمانها تحت این موقعیتها از خود کنش و واکنش نشان می‌دهند. با توجه به تعریف شرایط زمینه‌ای، در پژوهش حاضر مقوله‌های عوامل محیطی و عوامل مربوط به حرفه حسابرسی بعنوان شرایط زمینه‌ای در نظر گرفته شده‌اند.

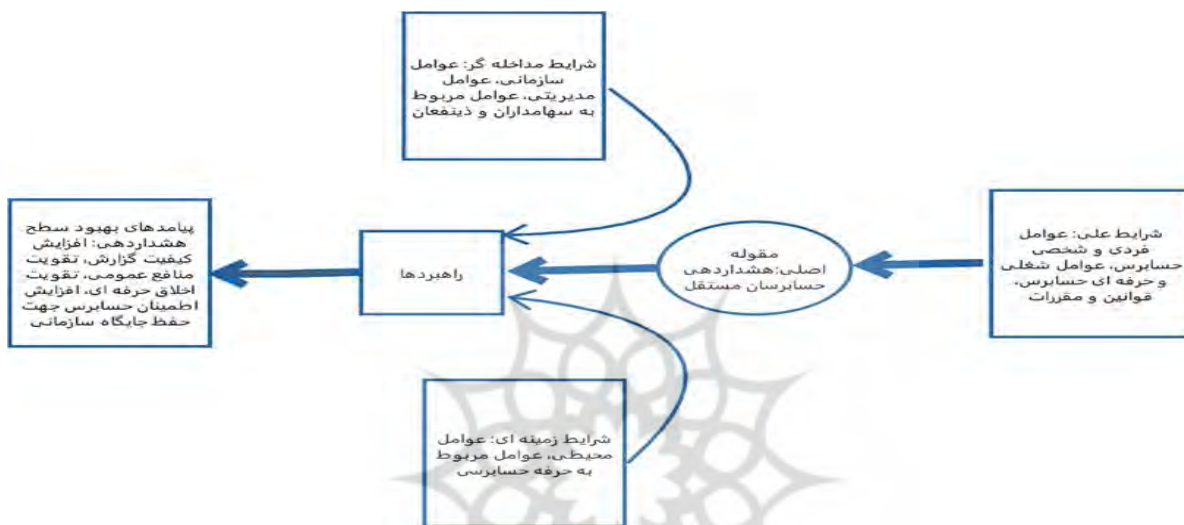
**جدول ۹. شرایط زمینه‌ای (محیط کلان)**

ردیف	شرایط زمینه‌ای (مقوله اصلی)	شرایط زمینه‌ای (مقوله فرعی)
۱	عوامل حرفه حسابرسی	ضعف در ساختار گزارش و شکلی بودن گزارش
		نهاد ناظر بر حسابرسان
		نرخ شکنی در تقسیم کار
		رانت در تقسیم کار
		عدم الزام به داشتن گزارش حسابرسی
		سایز موسسه
		توزیع عادلانه و مناسب قرارداد
		فرایندهای مستندسازی
		ساختار حرفه
		ساختار حاکمیت
		رابطه‌ی بین کارفرما و حسابرس
		فشار از طرف کارفرما
		فرایند حسابرسی
		نظارت جامعه حسابرسان
		ترکیب اعضای حسابرسی
		استانداردهای حسابرسی
		استانداردهای کشف تقلب
استقلال حسابرس		
بقای کار حسابرسی		

### کدگذاری انتخابی

بنا به نظر کرسول<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) یک نظریه پرداز زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه کند: به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش مدل اکتشافی به دو شکل ارائه می‌شود به این منظور ابتدا از طریق نمودار مدل ارائه شده و سپس روایت و تشریح می‌شود. مدل پارادایمی پژوهش نشان‌دهنده جریان فرایندها و فعالیت‌هایی است که در بستر

مطالعه اتفاق افتاده است. این مدل یکی از ارکان اصلی روش گراندد تئوری (نظریه داده بنیاد) است که در روش استراوس و کوربین مورد استفاده قرار می‌گیرد. این مدل، از قسمتهای شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، مقوله محوری، راهبردها و پیامدها تشکیل شده است. در کدگذاری محوری، مقوله‌ها به‌طور نظام‌مند بهبود یافته و با زیرمقوله‌ها پیوند داده می‌شوند. در مرحله سوم از کدگذاری، کدگذاری گزینشی و ارائه مدل پارادایمی پژوهش می‌باشد.



شکل ۲. الگوی عوامل موثر بر هشداری حسابرسی مستقل

### بحث و نتیجه‌گیری

در الگوی ارائه شده در پژوهش حاضر، عوامل فردی و شخصیتی حسابرسی، عوامل شغلی و حرفه‌ای حسابرس و همچنین قوانین و مقررات، بطور مستقیم بر هشداری حسابرسی مستقل اثر می‌گذارند. عوامل شخصی و فردی حسابرس که شامل عواملی مانند اعتقادات دینی، انصاف، نوع دوستی، روابط خانوادگی، روابط اجتماعی و ... هستند، از نظر مصاحبه‌شوندگان تأثیرات زیادی بر هشداری حسابرسی دارند. از نظر افراد مصاحبه‌شونده، حسابرسی اگر اعتقادات دینی محکمی داشته باشند، خود را در برابر خالق و مردم جامعه مسئول دانسته و به راحتی حاضر نیستند، به دلایل شخصی و منافع مالی اصول اخلاقی خود را زیر پا بگذارند. از طرفی، افرادی که شجاعت دارند، به دلایل ترسهای خودشان مانند ترس از دست دادن شغل، از هشداری سر باز نمی‌زنند. همچنین برخی اعتقاد دارند که حسابرس ممکن است محافظه کاری فردی داشته باشد و به این دلیل هشداری بالایی انجام ندهد.

همانطور که در الگوی ارائه شده در شکل (۲) مشاهده می‌شود، مقوله‌های «عوامل فردی و شخصیتی حسابرس»، «عوامل شغلی و حرفه‌ای حسابرس» و «عوامل قانونی و مقررات» بعنوان شرایط علی و عواملی که به طور مستقیم بر هشداری حسابرسی تأثیرگذار هستند، در نظر گرفته شدند. همچنین عوامل مدیریتی، عوامل سازمانی و عوامل مربوط به سهامداران و ذینفعان بعنوان عوامل مداخله‌گر انتخاب شدند، مقوله‌های عوامل محیطی و عوامل مربوط به حرفه حسابرسی بعنوان شرایط زمینه‌ای در نظر گرفته شده‌اند. در نهایت، ۱۰ راهبرد استخراج شد که با اجرای آنها می‌توان به ۴ پیامد زیر که حاصل بهبود هشداری حسابرسی مستقل هستند، دست یافت:

- ۱) افزایش اطمینان حسابرس برای حفظ جایگاه سازمانی
- ۲) تقویت و حفظ منافع عمومی
- ۳) تقویت اخلاق و رفتار حرفه‌ای
- ۴) افزایش کیفیت گزارش

### جمع‌بندی نتایج پژوهش

در الگوی ارائه‌شده در این پژوهش، عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان مستقل در سه دسته اصلی عوامل علی، عوامل مداخله‌گر و عوامل زمینه‌ای دسته‌بندی شدند. عوامل علی شامل عوامل فردی و شخصیتی حسابرس، عوامل شغلی و حرفه‌ای و قوانین و مقررات هستند که به‌طور مستقیم بر هشداردهی تأثیر می‌گذارند. از جمله عوامل فردی می‌توان به اعتقادات دینی، انصاف، نوع‌دوستی، شجاعت و محافظه‌کاری فردی اشاره کرد که نقش کلیدی در تصمیم‌گیری حسابرسان ایفا می‌کنند. عوامل شغلی و حرفه‌ای مانند امنیت شغلی، رضایت شغلی و علاقه به حرفه نیز به‌عنوان عوامل مؤثر بر هشداردهی شناسایی شدند. افزون بر این، قوانین و مقررات، به‌ویژه بار قانونی هشداردهی و اجرای ضعیف قوانین، به‌عنوان عوامل بازدارنده یا تسهیل‌کننده هشداردهی مطرح شدند.

عوامل مداخله‌گر شامل عوامل سازمانی، عوامل مدیریتی و عوامل مربوط به ذینفعان و سهامداران هستند که به‌صورت غیرمستقیم بر هشداردهی تأثیر می‌گذارند. این عوامل شامل نگرش مدیریت، جو اخلاقی سازمان، رفتار مدیران بالادستی و حساسیت سهامداران می‌شوند. همچنین، عوامل زمینه‌ای مانند عوامل محیطی (شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی) و عوامل مربوط به حرفه حسابرسی (ضعف در ساختار گزارش‌دهی، رانت و توزیع ناعادلانه قراردادها) نیز به‌عنوان عوامل کلان‌سنجایی شدند که به‌صورت غیرمستقیم بر هشداردهی اثرگذار هستند.

در نهایت، با اجرای راهبردهای مناسب در مواجهه با عوامل علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، می‌توان به پیامدهای مثبت مانند افزایش سطح هشداردهی، کاهش تقلب و بهبود شفافیت در گزارش‌های مالی دست یافت. این یافته‌ها نشان می‌دهد که هشداردهی حسابرسان مستقل تحت تأثیر تعامل پیچیده‌ای از عوامل فردی، شغلی، سازمانی، قانونی و محیطی قرار دارد و برای بهبود آن، نیاز به توجه هم‌زمان به این عوامل است.

### نتایج این پژوهش با پژوهش‌های زیر مطابقت دارد

۱. عوامل فردی و شخصیتی حسابرس پژوهش‌هایی مانند مطالعه کاپلند (۲۰۰۵) و اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) بر تأثیر عوامل فردی و شخصیتی مانند اعتقادات دینی، اخلاق حرفه‌ای، و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان تأکید کرده‌اند. این مطالعات نشان می‌دهند که حسابرسانی که از نظر اخلاقی و اعتقادی قوی‌تر هستند، تمایل بیشتری به رعایت اصول حرفه‌ای و هشداردهی دارند.

۲. عوامل شغلی و حرفه‌ای حسابرس

عوامل شغلی و حرفه‌ای حسابرس که شامل کدهایی مانند امنیت شغلی، رضایت شغلی، علاقه شغلی و ... هستند، نیز جزو عوامل علی در نظر گرفته شده‌اند.

رضایت شغلی و علاقه شغلی، نشان‌دهنده حدی است که افراد از شغل خود راضی هستند و آن را دوست می‌دارند. برخی افراد از کار خود لذت می‌برند و آن را به‌عنوان محور اصلی زندگی خود تلقی می‌نمایند و برخی از کار خود متنفرند و فقط به خاطر این که مجبورند، آن را انجام می‌دهند. بنابراین اگر حسابرسان رضایت شغلی نداشته باشند یعنی تعلق و دل بستگی به حرفه نداشته و تداوم کار حسابرسی برای آنها بی معنا خواهد بود و آنها ممکن است به راحتی به دلایل منافع مالی و غیرمالی، هشداردهی مناسبی انجام ندهند.

از طرفی، اگر حسابرسان امنیت شغلی نداشته باشند، برای بدست آوردن پول بیشتر، حاضر خواهند بود با مدیران، کارفرمایان و ... تیبانی کرده و در مقابل عدم هشداردهی، پول دریافت کنند. همچنین گاهی اوقات، هشداردهی ممکن است سبب شود حسابرس شغل خود را از دست داده و بدنام شود. در اینصورت این ترس بر حسابرس غلبه می‌کند که سایر موسسات نیز وی را استخدام نخواهند کرد. زیرا آنها نیز از این موضوع بیم دارند که حسابرسان در سطح بالایی خطا و تقلب را هشدار دهند قوانین و مقررات نیز از نظر مصاحبه‌شوندگان جزو عوامل علی بوده و به‌طور مستقیم بر هشداردهی حسابرسان مستقل تأثیر دارند. بعنوان مثال، بار قانونی زیاده‌شمار دهی یک عامل بازدارنده برای حسابرسان جهت هشداردهی است. همچنین، اجرای ضعیف قوانین، استانداردها و الزامات نیز محیط برای تقلب و عدم هشداردهی فراهم می‌کند.

در پژوهش حاضر، عوامل سازمانی، مدیریتی و عوامل مربوط به ذینفعان و سهامداران بعنوان شرایط مداخله‌گر در نظر گرفته شده‌اند. در درو اقع این عوامل مربوط به محیط خرد یا درون سازمانی بوده و به‌صورت غیرمستقیم بر میزان هشداردهی اثر می‌گذارند. از جمله این عوامل می‌توان به نگرش مدیریت، نوع سهامداران، حساسیت سهامداران، رفتار مدیران بالادستی، دانش مدیران، جو اخلاقی سازمان و ... اشاره کرد.

عوامل کلان یا همان عوامل زمینه‌ای نیز به‌طور غیرمستقیم بر هشداردهی حسابرسان مستقل اثر دارد که شامل عوامل محیطی (شرایط اقتصادی، سیاسی، فرهنگ و ...) و عوامل مربوط به حرفه حسابرسی (ضعف در ساختار گزارش و شکلی بودن گزارش، رانت در تقسیم کار، توزیع ناعادلانه قراردادها و ...) هستند. همچنین در مدل ارائه شده، مشاهده می‌شود، با اجرای راهبردها با وجود عوامل علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، می‌توان به پیامدهای مثبت حاصل از افزایش سطح هشداردهی دست یافت.

و ممکن است، نتایج به طور کامل قابل تعمیم به سایر گروه‌های جامعه حسابرسی نباشد.

#### ۲- محدودیت در دسترسی به اطلاعات

برخی از مصاحبه‌شوندگان ممکن است به دلیل ملاحظات حرفه‌ای یا شخصی، اطلاعات کامل و دقیقی ارائه نکرده باشند. این موضوع می‌تواند بر کیفیت و دقت داده‌های جمع‌آوری شده تأثیر بگذارد.

#### ۳- محدودیت زمانی و مکانی

این پژوهش در یک بازه زمانی خاص و در محدوده جغرافیایی ایران انجام شده است. بنابراین، نتایج ممکن است در سایر بازه‌های زمانی یا مناطق جغرافیایی متفاوت باشد.

#### ۴- محدودیت در تعمیم‌پذیری

به دلیل کیفی بودن پژوهش و تمرکز بر یک زمینه خاص (حسابرسی در ایران)، یافته‌های این پژوهش ممکن است به طور کامل به سایر زمینه‌ها یا کشورها قابل تعمیم نباشد.

#### ۵- محدودیت در ابزار جمع‌آوری داده‌ها

در این پژوهش از مصاحبه به عنوان ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. اگرچه مصاحبه روشی قدرتمند برای جمع‌آوری داده‌های کیفی است، اما ممکن است تحت تأثیر سوگیری‌های مصاحبه‌گر یا مصاحبه‌شونده قرار گیرد.

#### ۶- محدودیت در عوامل محیطی

عوامل محیطی مانند شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی ایران ممکن است بر نتایج پژوهش تأثیر گذاشته باشند. این عوامل می‌توانند در سایر کشورها یا شرایط متفاوت باشند.

### پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

با توجه به یافته‌های این پژوهش و محدودیت‌های شناسایی شده، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده در حوزه هشداردهی حسابرسان به موارد زیر بپردازند:

۱. تحلیل عوامل روان‌شناختی مؤثر بر فرآیند هشداردهی.

۲. بررسی تأثیر قوانین و مقررات جدید بر رفتار هشداردهی حسابرسان.

۳. تحلیل نقش آموزش و توسعه حرفه‌ای در افزایش تمایل حسابرسان به هشداردهی.

۴. بررسی عمیق‌تر تأثیر عوامل سازمانی و مدیریتی بر هشداردهی حسابرسان.

این پیشنهادات می‌توانند به توسعه دانش در این حوزه و ارائه راهکارهای عملی برای بهبود هشداردهی حسابرسان کمک کنند.

مطالعه کنی و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که رضایت شغلی، امنیت شغلی، و علاقه به حرفه حسابرسی از عوامل کلیدی در افزایش تمایل حسابرسان به هشداردهی هستند. این یافته‌ها با نتایج این پژوهش مورد تأثیر عوامل شغلی و حرفه‌ای بر هشداردهی حسابرسان همخوانی دارد.

#### ۳. عوامل قانونی و مقررات

پژوهش‌هایی مانند مطالعه مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) و کنی و همکاران (۲۰۲۰) بر تأثیر قوانین و مقررات بر رفتار حسابرسان تأکید کرده‌اند. این مطالعات نشان می‌دهند که اجرای ضعیف قوانین و بار قانونی زیاد می‌تواند به عنوان عوامل بازدارنده در هشداردهی عمل کنند.

#### ۴. عوامل سازمانی و مدیریتی

مطالعه کنی و همکاران (۲۰۲۰) و اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) نشان می‌دهند که نگرش مدیریت، جو اخلاقی سازمان، و رفتار مدیران بالادستی به طور غیرمستقیم بر تمایل حسابرسان به هشداردهی تأثیر می‌گذارند. این یافته‌ها با نتایج پژوهش در مورد عوامل سازمانی و مدیریتی همخوانی دارد.

#### ۵. عوامل محیطی و حرفه‌ای

پژوهش‌هایی مانند مطالعه کاپلند (۲۰۰۵) و مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) بر تأثیر عوامل محیطی (مانند شرایط اقتصادی و سیاسی) و عوامل مربوط به حرفه حسابرسی (مانند ضعف در ساختار گزارش‌دهی) بر رفتار حسابرسان تأکید کرده‌اند. این یافته‌ها با نتایج پژوهش در مورد عوامل محیطی و حرفه‌ای همخوانی دارد.

#### ۶. راهبردها و پیامدها

مطالعه کنی و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که اجرای راهبردهایی مانند تقویت اخلاق حرفه‌ای، بهبود قوانین حمایتی، و افزایش آگاهی حسابرسان می‌تواند به پیامدهای مثبت مانند افزایش سطح هشداردهی و کاهش تقلب منجر شود. این یافته‌ها با نتایج پژوهش در مورد راهبردها و پیامدها همخوانی دارد.

### محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش با وجود تلاش برای ارائه نتایج معتبر و قابل اعتماد، دارای محدودیت‌هایی است که باید در تفسیر یافته‌ها مورد توجه قرار گیرد.

#### ۱. محدودیت در نمونه‌گیری

پژوهش حاضر با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و مشارکت ۱۳ نفر از مدیران عامل، مدیران ارشد، مدیران فنی و استادان حوزه حسابرسی انجام شده است. اگرچه این نمونه‌ها از نظر تخصص و تجربه غنی هستند، اما حجم نمونه کمابیش کوچک

## References

- Abbott, L. J; Daugherty, B; Parker, S; & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3–40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12106>
- Alleyne, P; Hudaib, M; & Haniffa, R. (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147, 509–527. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2972-y>
- Alleyne, P; Hudaib, M; & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10–23. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.12.002>
- Anvari, F; Wenzel, M; Woodyatt, L; & Haslam, S. A. (2019). The social psychology of whistleblowing: An integrated model. *Organizational Psychology Review*, 9(1), 41–67. <https://doi.org/10.1177/2041386619849085>
- Badpa, B; Pourheidari, O; & Khodamipour, A. (2019). Investigating the effect of client's transformational leadership on auditor's judgment and the mediating role of familiarity with the client [In Persian]. *Accounting Advances*, 11(1), 29–67. <https://sid.ir/paper/358685/fa>
- Bakhtardoust Nesab, V. (2021). The scope of the theory of planned behavior and the auditor's tendency to whistleblowing [In Persian]. *Financial and Behavioral Research in Accounting*, 1(3), 47–70. <https://sid.ir/paper/952506/fa>
- Banimahd, B; & Golmohammadi, A. (2017). Investigating the relationship between ethical atmosphere and fraud whistleblowing through discretionary reporting model in Iranian auditing profession [In Persian]. *Value and Behavioral Accounting*, 2(3), 61–86. <https://sid.ir/paper/260471/fa>
- Bigi Harchgani, E; Banimahd, B; Raeeszadeh, S. M; & Royaei, R. (2016). Investigating the effect of opportunistic behavior characteristic on auditors' whistleblowing [In Persian]. *Value and Behavioral Accounting*, (2), 65–95. <https://sid.ir/paper/260476/fa>
- Copeland, J. E; Jr. (2005). Ethics as an imperative. *Accounting Horizons*, 19(1), 35–43.
- <https://doi.org/10.2308/acch.2005.19.1.35>
- Creswell, J. W. (2015). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research* (5th ed.). Pearson. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=1562433>
- Culiberg, B; & Mihelič, K. K. (2017). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 146, 787–803. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3237-0>
- 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, 453–467. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2290-9>
- Etemadi, H; & Diyanti Deylami, Z. (2009). The impact of financial managers' ethical perspectives on the quality of companies' financial reports [In Persian]. *Ethics in Science and Technology*, 4(1-2), 11–20. <https://sid.ir/paper/122977/fa>
- Ghili, M; Nikmanesh, S; & Hashemnia, S. (2021). Investigating the impact of organizational leadership factors on whistleblowing tendency: A case study of employees of urban green space and landscape of Karaj Municipality [In Persian]. *Quarterly Journal of Human Resources Development and Support*, 15(55), 1–35. <https://sid.ir/paper/960845/fa>
- Gao, L; & Brink, A. G. (2017). Whistleblowing studies in accounting research: A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. *Journal of Accounting Literature*, 38(1), 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.05.001>
- Goldust, M; Talebnija, G; Ismailzadeh Moghari, A; Rahnama Rudposhti, F; & Royaei, R. (2018). Analysis of the relationship between ethical perception and ethical judgment of public sector accounting profession practitioners regarding financial violations whistleblowing (Case study of Gilan province) [In Persian]. *Governmental Accounting*, 5(1), 85–98. <https://doi.org/10.30473/gaa.2019.43719.1233>

- Guerber, J; & Anand, V. (2019). Situational and organizational influences on transparency following financial restatements. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1–22. <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1683127>
- Kenny, K; Fotaki, M; & Vandekerckhove, W. (2020). Whistleblowing, organization and passionate attachment. *Organization Studies*, 41(3), 323–343. <https://doi.org/10.1177/01708406198557>
- Latan, H; Chiappetta Jabbour, C. J; & de Sousa Jabbour, A. B. L. (2019). 'Whistleblowing triangle': Framework and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 160, 189–204. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3862-x>
- Lincoln, Y. S; & Guba, E. G. (1980). *Naturalistic inquiry*. Sage.
- Mamahit, A. I; & Urumsah, D. (2018). The comprehensive model of whistleblowing, forensic audit, audit investigation, and fraud detection. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 1(2), 153–162. <https://doi.org/10.33005/jasf.v1i2.43>
- Majburi Yazdi, H; Khalifeh Soltani, S. A; & Hejazi, R. (2023). Developing a fraud detection model in forensic accounting [In Persian]. *Governmental Accounting*, 9(2)(18), 1–19. <https://doi.org/10.30473/gaa.2023.66164.1624>
- Mahdavi, G; & Houshmand, A. (2013). Investigating the impact of organizational ethical culture on auditor behavior [In Persian]. *Auditing Knowledge*, 13(51), 41–61. <https://doi.org/10.30479/jfak.2021.15860.2886>
- Mastiniwati, T; Mansor, N; Mohamad Ariff, A; & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: The role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(6), 801–831. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2484>
- Nawawi, A; & Salin, A. S. A. P. (2019). To whistle or not to whistle? Determinants and consequences. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 270–283. <https://doi.org/10.1108/JFC-10-2017-0090>
- Nikkar, B; Azadi, K; Banimahd, B; & Bagher Salimi, S. (2020). Psychological empowerment and fraud whistleblowing in the auditing profession: Testing the psychological security theory [In Persian]. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 47–58. [https://www.jmaak.ir/?\\_action=article&au=114247&\\_au](https://www.jmaak.ir/?_action=article&au=114247&_au)
- Nowfar, A. D; Mohseni, A; & Ghasemi, M. (2022). Meta-analysis of factors affecting ethical decision-making in accounting and auditing profession [In Persian]. *Governmental Accounting*, 8(2)(16), 143–166. <https://doi.org/10.30479/jfak.2021.15860.2886>
- Seddighi, R; Bolo, G; Naeimi, E; & Alikhani, M. (2024). Analyzing the process of whistleblowing motivation in organizations; Based on grounded theory strategy [In Persian]. *Governmental Accounting*, 11(1)(21), 2–20. <https://doi.org/10.30473/gaa.2025.72029.1751>
- Shahalizadeh, R; Heidarpour, F; Nikoumaram, H; & Rahnama Rudposhti, F. (2021). The mediating role of emotional intelligence in the relationship between ethical leadership and the intention to whistleblowing wrongdoing in auditing institutions [In Persian]. *Accounting Knowledge*. <https://doi.org/10.22103/jak.2021.17962.3538>
- Shahalizadeh, R; Nikoumaram, H; Heidarpour, F; & Rahnama Rudposhti, F. (2022). Investigating the relationship between managers' leadership style and whistleblowing in auditing institutions: With emphasis on emotional intelligence and social identity theories [In Persian]. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 79–111. <https://sid.ir/paper/۸۰۴۶۶۳۴/fa>
- Strauss, A; & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques*. Sage.
- Tavangar Ranjbar, M; Alvani, S. M; & Mehrmannesh, H. (2022). Policy implementation model of whistleblowing in Iranian government organizations [In Persian]. *Bassij Strategic Studies*, 25(2), 99–126. [https://bsrq.cuir.ac.ir/article\\_168046.html](https://bsrq.cuir.ac.ir/article_168046.html) <https://doi.org/10.1007/BF00988593>
- Tracy, S. J. (2010). Qualitative quality: Eight "big-tent" criteria for excellent qualitative research. *Qualitative Inquiry*, 16(10), 837–851. <https://doi.org/10.1177/1077800410383121>