

## بررسی عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی با رویکرد زمینه بنیاد

احمد کریمی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد امارات متحده عربی، دانشگاه آزاد اسلامی، دبی، امارات متحده عربی  
a.karimi1968@yahoo.com

محسن هاشمی گهر

استادیار گروه حسابداری، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، شهر قدس، ایران (نویسنده مسئول)  
mhgohar@yahoo.com

شادی شاهوردیانی

استادیار گروه مدیریت مالی، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، شهر قدس، ایران  
shshahverdiani@gmail.com

حمیدرضا کردلویی

دانشیار گروه مدیریت مالی، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اسلامشهر، ایران  
hamidreza.kordlouie@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۱۸

### چکیده

هدف پژوهش بررسی عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی با رویکرد زمینه بنیاد است. رویکرد نظریه داده بنیاد با استفاده از رویکرد کیفی مبتنی بر نظریه داده بنیاد می‌باشد. ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان بود به این منظور در سال ۱۴۰۰ با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی) با ۲۰ نفر از اعضای هیات علمی متخصص، شرکاء مؤسسات حسابرسی، اعضای و جامعه حسابداران رسمی ایران که در زمینه حسابرسی صاحب نظر و دارای تجربه بوده‌اند، مصاحبه‌های عمیق تا مرحله اشباع صورت گرفت. داده‌های پژوهش با استفاده از روش کدگذاری و استفاده از نرم افزار Maxqda مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و مفاهیم استخراج گردید. نتایج بیان گر آن است که قضاوت حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای، تجربه و مهارت حسابرس، عوامل فردی، عوامل روان‌شناختی، تأکید بر مولفه‌های احساسی، نقش مولفه‌های اخلاقی و عوامل محیطی در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و شرایط مداخله‌گر شناسایی گردیدند.

واژه‌های کلیدی: اخلاق حرفه‌ای، گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی، مهارت حسابرس.

## ۱- مقدمه

بنابراین، به دنبال شکست مؤسسات حسابرسی، قانون‌گذاران قوانین و استانداردهایی چون آئین رفتار حرفه‌ای را برای گسترش رفتار اخلاقی و حرفه‌ای میان حسابرسان وضع نمودند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای حسابداری، دستورالعمل‌هایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابرسان به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین کرده‌اند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). فدراسیون بین‌المللی حسابداران بر قوانین اخلاقی تأکید می‌کند که مسئولیت حسابرسان را در جهت حفظ منافع عمومی به بهترین شیوه ممکن تأمین کند. البته، قوانین اخلاقی یک مرجع رسمی در تعیین صداقت و مشهود بودن آن از دیدگاه حسابرسی است و عناصری مانند سطح فرهنگ و ارزش‌ها عوامل غیررسمی هستند که بر تصمیم حسابرس تأثیر می‌گذارد. در نتیجه، اجرای قوانین اخلاقی (به عنوان یک مرجع رسمی) در کنار سطح فرهنگ و ارزش‌ها (به عنوان یک مرجع غیررسمی) از عناصر مهم در راهنمایی حسابرسان به سمت رفتار منصفانه و اخلاقی است.

با این حال، رفتارهای غیراخلاقی در میان حسابرسان همچنان در حال وقوع است؛ بنابراین، توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود چرا که علاوه بر اینکه ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران و حسابرسان منافع سهامداران زیر پا گذاشته شود؛ از حیث اینکه اطلاعات حسابداری، ورودی بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیری اقتصادی محسوب می‌شود نیز نقش حسابداری بسیار حائز اهمیت است (اعتمادی و رحمانی، ۱۳۸۸). از این رو و با توجه به اهمیت موضوع، هدف این پژوهش عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی است.

## مبانی نظری پژوهش

گزارش یا افشای خطای کاری در زمینه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای خلاف اخلاق حرفه‌ای (نظیر عدم رعایت استقلال) که همکاران آن‌ها مرتکب شده‌اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به نهادهای داخلی یا خارجی گزارش می‌دهند تا جلوی چنین خطای کاری‌هایی گرفته شود (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). نهادهای داخلی دریافت‌کننده گزارش خطاکاری می‌توانند کمیته‌های انضباطی در داخل موسسه حسابرسی و یا نهادهای نظارت‌کننده خارجی مانند جامعه حسابداران رسمی باشند. گراهام (۱۹۸۶) مدل "اختلاف نظر اصول سازمانی" را به منظور تبیین رفتار گزارش دهی افراد ارائه نمودند. این مدل، تصمیم‌گیری افراد برای گزارش و افشای موارد خطای کاری‌های همکاران توسط کارکنان یک سازمان را به سه عامل ربط می‌دهد.

اخلاق موضوعی فراگیر است که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را ایجاد کرده است. پیدایش حرفه‌های گوناگون زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل گرفته و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم‌تر می‌شوند و نقش فراگیر را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن وابسته به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌شود و اعتبار و اعتمادی که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه بوده و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. حسابرسی نیز به عنوان یک حرفه از این امر جدا نیست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، باید از اعتبار و اعتماد بالایی برخوردار باشد. همچنین، تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد.

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری است که به طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیت‌های متقلبانه شود (نائیر و همکاران، ۲۰۱۸). فعالیت‌های متقلبانه سبب می‌شود تا اثرات مخربی بر سرمایه‌گذاری و بازارهای مالی وارد شود، زیرا مردم چنین استدلال می‌کنند که این اعمال به دلیل رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و عدم درک صحیح آنها از اصول اخلاقی صورت گرفته است و این باعث بحران اخلاقی در حرفه حسابداری شده است (ارکمن و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین با توجه به رسوایی‌های مالی متعدد در سال‌های اخیر، تأکید بر مسئله اخلاق در حسابداری مورد توجه قرار گرفته است، اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی از حسابرسان مشاهده شده است، علت بسیاری از شکست‌های حسابرسی بوده‌اند که از همان روزهای اولیه تولد حرفه حسابرسی توجهات زیادی را به خود جلب کرده است. حال آن‌که تمامی شکست‌های حسابرسی، به رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان مربوط نمی‌شود، اما بسیاری از آن‌ها به رفتارهای غیراخلاقی یا حداقل غیرحرفه‌ای بخش‌هایی از حسابرسان مربوط می‌شود (کلیکمان، ۲۰۰۱).

شده است. موضوع اصلی دیگر در زمینه حرفه حسابداری، مزیت انحصاری حسابرسی قانونی است که حسابداران رسمی از آن برخوردار هستند و توانایی پاسخگویی که از ملزومات این مزیت انحصاری می‌باشد. قصور عمده در حسابرسی همانند خطاها و لغزش‌های غیرمعمول و استثنایی، باعث زیان سرمایه‌گذاران می‌شود که این امر خارج از مفروضات اخلاقی است. اعمال غیراخلاقی حسابداران و حسابرسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم، در عملکرد کارای بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می‌کند، در نتیجه ضرورت برخورداری از اخلاق حرفه‌ای در کنار صلاحیت‌های علمی و توانایی‌های تخصصی برای حسابداران و حسابرسان حائز اهمیت است.

توجه به آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی، موسسه‌های حسابرسی را ملزم به ارائه واکنش در برابر فعالیت‌های غیرقانونی افرادی می‌کند که اعمال و رفتارشان آثار سوئی بر رفتار دیگران دارد. همچنین این موسسات باید برای حفظ شهرت و اعتبار، به تعهدهای قانونی خود پایبند باشند. مطالعات انجام شده کنونی در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان، بر افزایش فهم پذیری و پذیرش اصول اخلاقی حرفه‌ای پذیرفته شده متمرکز شده است (دوسکا، ۲۰۰۳).

در پی رفتارهای غیراخلاقی، غیرقانونی و رسوایی‌های اخیر مالی، این حقیقت بیشتر آشکار می‌شود که به رغم کنترل‌ها و وضع قوانین، عملکردهای اساسی و رفتارهای غیراخلاقی در میان حسابرسان وضع بدتری پیدا کرده است. به دلیل نیاز افراد جامعه به یک مرجع قابل اعتماد که به دور از هرگونه تمایلات جانبدارانه بتواند صورت‌های مالی ارائه شده توسط شرکت‌ها را تأیید نماید ضرورت توجه به اخلاق در حرفه حسابرسی اهمیت زیادی دارد. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به این خدمات ارائه شده اعتماد داشته باشند. در مجموع رسیدن به هدف حسابرسی بدون وجود اخلاق امری سخت و تا حدودی ناممکن است.

با تکیه بر مطالب فوق بررسی عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی اهمیت می‌یابد. همچنین انجام پژوهش حاضر از چند بعد حائز اهمیت می‌باشد (۱) نتایج حاصل شده می‌تواند منجر به توسعه تئوری موضوع و بهره‌مندی مراکز آموزشی و پژوهشی می‌شود. (۲) مدیران شرکت‌ها می‌توانند از نتایج حاصل شده در تصمیمات اتخاذی خود جهت حفظ حقوق سرمایه‌گذاران بهره‌مند شوند. (۳) سازمان بورس اوراق بهادار می‌تواند از نتایج حاصل شده در جهت اعمال قوانین و آیین نامه‌ها بهره‌مند شوند. (۴) سرمایه‌گذاران می‌تواند با تکیه بر نتایج حاصل شده بینش جدیدی نسبت به شرکت‌ها پیدا کنند. در خصوص نوآوری پژوهش می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر

این عوامل عبارتند از برداشت از مسئولیت‌های فردی در قبال گزارش تخلفات و خطاکاری، برداشت از هزینه‌های گزارش‌دهی در قبال گزارش تخلفات و خطاکاری، و برداشت از عواقب و پیامدهای ناشی از تخلفات و خطاکاری همکاران. عامل برداشت از مسئولیت‌های فردی در قبال گزارش تخلفات و خطاکاری، به معنی آن است که هر چه سطح مسئولیت‌پذیری افراد بیشتر باشد، گزارش تخلفات نیز بیشتر خواهد بود. هرگاه کارکنان خود را مقید به رعایت اخلاق کاری بدانند، در آن صورت مسئولیت‌پذیری آن‌ها بیشتر خواهد بود. آن‌ها وقوع تخلف و تقلب در سازمان را به ضرر سازمان و ذینفعان سازمان می‌دانند. از این رو، آن‌ها خود را مسئول افشای تخلفات همکاران خواهند دانست. در این راستا، ویژگی‌های شخصیتی، قضاوت اخلاقی، جو اخلاقی و فرهنگ سازمانی حاکم بر سازمان از جمله مواردی است که می‌توانند بر اراده افراد در گزارش تخلفات همکاران تأثیرگذار باشند. برداشت از هزینه‌های گزارش‌دهی در قبال گزارش تخلفات و خطاکاری بر این نکته تأکید دارد که افراد در هنگام مواجهه با تخلفات، هزینه‌های گزارش آن را در ذهن خود در نظر دارند و بر اساس آن تصمیم به گزارش تخلفات به مقامات بالا می‌نمایند. هرگاه آن‌ها به این نتیجه برسند که در قبال گزارش تخلفات همکاران خود، سازمان از آن‌ها حمایت نمی‌کند و ممکن است متحمل ریسک و هزینه‌هایی چون از دست دادن شغل و امثالهم شوند، در آن صورت انگیزه کارکنان برای افشای تخلفات کمتر خواهد شد. عامل سوم در گزارش تخلفات در این مدل، برداشت از عواقب و پیامدهای ناشی از تخلفات و خطاکاری همکاران است. این عامل به این موضوع اشاره دارد که هرگاه یک کارمند، تخلف همکاران خود را مشاهده نمود، ابتدا باید با اهمیت بودن آن تخلف و آثار زیان‌بار آن بر حرفه و سازمان را در نظر بگیرد و سپس نسبت به گزارش آن اقدام نماید. بدیهی است هر چه سطح تخلف با اهمیت و جدی باشد، آن‌گاه مسئولیت کارکنان در قبال گزارش آن بیشتر خواهد بود (تیلور و کریس، ۲۰۰۹).

### ضرورت و اهمیت و نوآوری پژوهش

هدف اصلی حسابداری فراهم کردن اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان می‌باشد. از این رو حسابداران به عنوان گزارش‌کننده و واسطه مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسئولیت خطیری در برابر جامعه هستند. وجود میزان بالای کلاهبرداری‌هایی که در آن‌ها حسابداران با حسابرسان، مدیران یا مسئولان اجرایی دخیل بوده‌اند، منجر به بروز ابهامات و طرح پرسش‌هایی در رابطه با راستگویی و امانت حسابداران حرفه‌ای

می تواند از جنبه نظارت بر حوزه حسابرسی و همچنین بررسی همپیشگان در راستای ارتقای کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه اقدام به مصاحبه و نظرسنجی از خبرگان اقدام کرده ایم، مباحثی تئوریک و کاربردی توأمأ مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است.

### پیشینه پژوهش

اوران و یونسر (۲۰۲۲) در مطالعه ای به بررسی تأثیر سبک های رهبری و عدالت و اعتماد سازمانی را بر گزارش تخلفات حسابرسی پرداختند. الگوهای رفتاری و رهبری مدیران نقش با اهمیتی در تشویق کارکنان به گزارش تخلفات همکاران خود دارند. آن ها دریافتند که اعتماد و عدالت سازمانی ویژگی مهمی در موفقیت سازمان در کاهش تخلفات و افزایش بهره وری سازمانی است. به عقیده آن ها ، افزایش گزارش تخلفات توسط کارکنان ، نشان دهنده موفقیت مدیریت سازمان در رهبری و مدیریت کارکنان می باشد. تاهیر و حمید (۲۰۲۱) به بررسی درک حسابداران از عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان در نیجریه پرداختند. داده های جمع آوری شده با استفاده از آزمون های ناپارامتری (آزمون رتبه بندی ویلکاکسون و آزمون من ویتنی) مورد بررسی قرار گرفت تا تفاوت در ادراک حسابداران رسمی و غیررسمی از عوامل شخصی موثر بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان بررسی شود. نتایج نشان داد که به استثنای سن حسابرسان، در درک حسابداران رسمی و غیرحضور در مورد عوامل شخصی موثر بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان اتفاق نظر وجود دارد. در حالی که دیدگاه های متفاوت و قابل توجهی در مورد تأثیر سن بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان وجود داشت، ترس از مجازات، دین، تربیت، وجدان، جنسیت و ارزشهای شخصی تأثیرگذار بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان بود. این مطالعه از آن جهت که توضیحات تجربی را برای هدایت تعقیب ارزش های اخلاقی پایدار و انعطاف پذیر در بین متخصصان حسابداری ارائه می دهد، به ارگان های حسابداری حرفه ای ارزش می بخشد. تحقیق تیلور (۲۰۲۰) تأثیر ماهیت فساد، فرهنگ سازمانی و نگرش ها و اقدامات کارکنان را در گزارش خطاکاری داخلی در APS بررسی کرد. نتایج نشان داد که پاسخ دهندگان برای اکثر انواع فساد داخلی افشاگری انجام می دهند: تقلب، تضاد منافع، افشای غیرقانونی اطلاعات دولت و انحراف در مسیر عدالت. رفتارهای آنها تحت تأثیر مشاهدات سرقت دارایی های رسمی قرار نگرفت. بعید به نظر می رسد که آنها مشاهدات مربوط به همدردی را گزارش دهند. ناظران فعال آزار و اذیت در محل کار (کسانیکه سوت زده اند پس از مشاهده اینکه فرد دیگری مورد آزار و اذیت قرار گرفته است) سه برابر

بیشتر از ناظران غیرفعال آزار و اذیت، گزارش داخلی را می دهند. ولنتین و گودکین (۲۰۱۹) به بررسی اهمیت نسبی اخلاق، هزینه و سود و عواطف به عنوان انگیزه های تصمیم گیری برای افشاگری خطاکاری خارجی و تأثیرات عواملی مانند انگیزه ها، پیامدهای منفی درک شده و ترجیحات اصلاحات در قصد افشاگری دوباره پرداختند. آنان بر اساس بررسی ادبیات، برخی فرضیه ها را فرموله کرده و برای آزمایش آنها، از داده های جمع آوری شده از نظر سنجی ۱۲۷ افشاگر خارجی در کره جنوبی استفاده نمودند. نتایج نشان داد که اخلاق مهم ترین انگیزه است، به دنبال آن احساسات، و سپس سود و منفعت، که بنابراین، به نظر می رسد کمترین اهمیت را برای افشاگران دارد. اخلاق به عنوان یک انگیزه و عواقب منفی درک شده از افشاگری تأثیر مهمی در قصد افشاگری خطاکاری مجدد داشت.

نیک کار و همکاران (۱۴۰۱) مدل اختلاف نظر اصول سازمانی در حسابرسان درباره گزارش تخلفات حرفه ای حسابرسی را مورد بررسی و آزمون قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان می دهد که برداشت از مسئولیت های فردی در قبال گزارش تخلفات و خطاکاری ، و هم چنین برداشت از عواقب و پیامدهای ناشی از تخلفات و خطا کاری همکاران در میان حسابرسان دیوان محاسبات بیشتر از سازمان حسابرسی می باشد و این تفاوت معنی دار می باشد. اما برداشت حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی از هزینه های گزارش دهی در قبال گزارش تخلفات همکاران خود تفاوت معنی داری با هم ندارند. این موضوع به این معنی است که هر دو گروه از حسابرسان ، نگران هزینه های مترتب بر افشاء و گزارش تخلفات حرفه ای و سازمانی همکاران خود به مراجع ذیصلاح هستند. بختیاری و همکاران (۱۴۰۰) به شناسایی عوامل موثر بر ویژگی های روان شناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی پرداختند. پژوهش آنان در چارچوب رویکرد کیفی و با به کارگیری روش تحقیق داده بنیاد انجام گرفت و ابزار جمع آوری داده ها، مصاحبه های نیمه ساختار یافته بوده و به منظور گردآوری اطلاعات، با بکارگیری روش نمونه گیری هدفمند با ۲۰ نفر از خبرگان شامل اساتید حسابداری دانشگاه ها مصاحبه انجام شد. تجزیه و تحلیل داده ها در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام گرفت. بر اساس آن، مدل کیفی پژوهش طراحی شد. نتایج پژوهش آنان، نشان دهنده استخراج بالغ بر ۱۰۷ کد یا مفهوم اولیه از مصاحبه ها و نیز احصاء ۲۰ مفهوم و ۶ مقوله است که در قالب مدل پارادایمی شامل شرایط علی با زیر مقولات: ویژگی های فردی، عواطف و سلامت روانی حسابرسان و عوامل دموگرافیک، شرایط زمینه ای با خرده مقولات خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف پژوهشی توسعه‌ای - کاربردی و از نظر روش گردآوری اطلاعات، پژوهشی توصیفی از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. همچنین به لحاظ جمع آوری داده‌ها با در نظر گرفتن ماهیت پژوهش، از جمله پژوهش‌های کیفی می‌باشد و پژوهش را با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیاد ارائه نموده است. اشتراوس و کوربین (۲۰۱۵) معتقدند که نظریه داده بنیاد یک روش پژوهش کیفی است و به این صورت عمل می‌کند که با استفاده از یک بسته داده، نظریه‌ای تکوین می‌یابد به صورتی که این نظریه در یک سطح گسترده، یک رویه، عمل یا تعامل را بیان می‌نماید. در این رویکرد، پژوهش را به هیچ وجه از یک نظریه شروع نمی‌کنند و سپس آن را به اثبات برسانند، بلکه تحقیق از یک دوره مطالعاتی شروع می‌شود و سپس فرصت داده می‌شود تا چیزهایی متناسب و مربوط به آن است، خود را نشان دهد. از سوی دیگر، پژوهش حاضر همانند بسیاری از تحقیقات انجام شده در قلمرو علوم انسانی، از نوع تحقیقات اکتشافی محسوب می‌گردد.

پژوهش حاضر به صورت کیفی و با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیاد انجام گرفته است و با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته داده‌های مورد نیاز پژوهش، گردآوری شده است. دانایی فرد و امامی (۱۳۹۲) معتقدند که در پژوهش کیفی گردآوری اطلاعات و داده‌ها زمانی متوقف می‌شود که اطلاعات درباره تمامی دسته‌بندی‌های مورد نظر به اشباع برسد و این موضوع زمانی اتفاق می‌افتد که نظریه یا موضوع مورد مطالعه کامل شود و با ادامه گردآوری اطلاعات، مطالب جدیدی مرتبط با موضوع مورد مطالعه، به دست نیاید و به این ترتیب، حجم نمونه را مترادف با کامل شدن داده‌ها یا اشباع داده‌ها می‌دانند. در این پژوهش با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته گردآوری داده‌ها انجام شد. مصاحبه‌ها به صورت رو در رو و هر کدام در یک جلسه انجام گردید. مصاحبه‌ها هر یک بلافاصله بررسی شده و مورد کدگذاری و تحلیل اولیه قرار گرفت. مدت زمان جلسات مصاحبه به طور میانگین حدود ۶۰ تا ۹۰ دقیقه بود. سوالات مصاحبه از نوع باز بود و در خلال مصاحبه انجام می‌گرفت و پاسخ به یک سوال ممکن بود سوال دیگری را نیز مطرح کند ولی با این وجود به لحاظ اینکه روند مصاحبه از کنترل مصاحبه کننده خارج نشود سوالات کلیدی زیر در کنار سایر سوالاتی که در طول مصاحبه پدید می‌آمد پرسیده می‌شد و در آخر نیز سوالی از مصاحبه شونده مبنی بر اینکه اگر نکته نظرات دیگر وجود دارد بفرمایید، اضافه می‌شد.

با توجه به اینکه این پژوهش به روش کیفی انجام شده است لذا در بخش کیفی که منجر به استفاده از نظریه داده بنیاد شده

سیاسی، مقوله محوری با خرده مقولات: استرس ناشی از کار، استقلال و بی‌طرفی، شرایط مداخله‌گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی، راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارت‌ها، دانش حسابرسان، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم‌گیری به نهادهای تصمیم‌گیر و ناظر و پیامد با خرده مقوله: قضاوت‌های حرفه‌ای می‌باشد. ملکی پور و همکاران (۱۴۰۰)، طراحی مدل درایت خردمندانه حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای بود. روش شناسی این پژوهش ترکیبی (کیفی و کمی) بوده که براساس مشارکت دو جامعه خبرگان به عنوان اعضای پانل در بخش کیفی و ۳۰ نفر از حسابرسان مستقل به عنوان اعضای جامعه آماری در بخش کمی صورت پذیرفت. در بخش کیفی از روش فرا تحلیل به منظور شناسایی مضامین مربوط به ویژگی‌های درایت خردمندانه در قضاوت حرفه‌ای استفاده شد و سپس از طریق تحلیل دلفی مضامین پایه تعیین شده، براساس دو معیار ضریب توافق و میانگین طی سه مرحله به صورت رفت و برگشتی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک مورد بررسی قرار گرفت که نتایج در این بخش از میان ۲۰ مضمون پایه تعداد ۱۴ مضمون را مورد تأیید قرار داد. در بخش کمی نیز مضمون‌های تأیید شده ابتدا کدگذاری و سپس براساس ایجاد پرسشنامه‌های ماتریسی بین اعضای جامعه هدف در بخش کمی توزیع شدند تا براساس روش تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر، تأثیرگذارترین ویژگی مربوط به درایت خردمندانه حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود. براساس نتایج مشخص گردید، مضمون پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای به عنوان مضمون پایه تفکر حرفه‌ای تأثیرگذارترین ویژگی درایت خردمندانه انتخاب شد. عباسی و ایزی (۱۳۹۹) نقش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیرمالی را بررسی و مدل تصمیم‌گیری حسابرسان را با تأکید بر نقش تعدیل‌گر شدت اخلاق ادراک شده ارائه نمود. ابزار مورد استفاده در پژوهش آنان پرسشنامه و جامعه آماری پژوهش، شامل کلیه اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۷ بوده که برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش از شاخص‌های آمار توصیفی و روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده گردید. نتایج حاکی از آن است که بین آگاهی اخلاقی با قضاوت حرفه‌ای و احساسات رابطه مثبت معنادار وجود دارد. افزون بر این، نتایج حاصل از آزمون دیگر فرضیه‌ها نشان داد بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت معنادار وجود دارد. همچنین بین قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار رابطه مثبت معنادار مشاهده شده است.

نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد (دانایی‌فرد و امامی، ۱۳۹۲).

کدگذاری محوری: در مرحله دوم تحلیل داده‌ها، کدگذاری محوری انجام شده است که در آن مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز حاصل شده‌اند با یکدیگر مرتبط شده‌اند. در کدگذاری محوری به برقراری ارتباطات درونی میان مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، پرداخته می‌شود. در کدگذاری محوری ارتباط بین مقوله‌ها به شرح زیر است: شرایط علی: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که بر مقوله اصلی اثر می‌گذارند و منجر به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌شود (اشتراوس و کربین، ۱۳۹۴).

شرایط زمینه‌ای: اشتراوس و کربین (۱۳۹۴) بیان می‌کنند شرایط زمینه‌ای مجموعه اوضاع و احوال یا مسائلی هستند که در نتیجه تجمیع مجموعه خاصی از شرایط که در یک زمان و مکان خاص پدیدار می‌شوند و اشخاص یا سازمان با عمل خود به آنها پاسخ می‌دهند.

مقوله اصلی (محوری): در واقع هسته مورد مطالعه است که در این پژوهش «مدیریت استعداد و جانشین‌پروری» است. شرایط مداخله‌گر: شرایط ساختاری که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها استراتژی‌ها را در داخل زمینه خاصی تسهیل می‌کنند و یا آنها را محدود و مهار می‌نمایند (اشتراوس و کربین، ۱۳۹۴). راهبردها: اشتراوس و کربین، (۱۳۹۴) بیان کرده‌اند که راهبردها کنش‌ها و واکنش‌هایی می‌باشند که برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر ضروری می‌باشند. راهبردها دارای هدف مشخصی هستند و به‌دلیلی مشخص صورت می‌پذیرند. پیامدها: نتایجی است که بر اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند (اشتراوس و کربین، ۱۳۹۴).

کدگذاری انتخابی: محمدپور (۱۳۹۲) اعتقاد دارد که در این مرحله از پژوهش، مقولات با مقوله مرکزی ارتباط داده می‌شوند و نظریه را تبیین می‌نمایند. یک یا دو مقوله اصلی که تمامی مقوله‌ها به آن باز می‌گردد، شالوده و چارچوب نظریه را خواهد ساخت. همچنین بیان می‌کند که ایجاد نوعی انسجام در کدها و مقوله‌ها برای یکپارچگی در نظریه نهایی مفید است.

#### یافته‌های پژوهش

در این پژوهش جهت کدگذاری، مصاحبه‌ها پس از انجام مکتوب شده و پس از بررسی و بازخوانی، مفاهیم مورد نیاز از آنها استخراج می‌گردد. با توجه به ماهیت نظریه داده بنیاد و شیوه انجام آن، در این پژوهش برای هر گزاره که مفاهیم

است، فرضیه‌ای وجود ندارد و از آنجا که در تحقیق حاضر به بررسی عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی می‌باشد، ابتدا به دنبال یافتن مولفه‌های مناسب برای تبیین الگوی مورد نظر خواهیم بود که در این راستا سوال زیر را مطرح شده است:

- سوال ۱: مولفه‌های مناسب برای عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی شامل چه مواردی می‌باشند؟  
سوال ۲: مدل پیشنهادی مطلوب برای عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی چیست؟

#### روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

کرسول (۲۰۰۰) معتقد است که، امکان شناسایی و مصاحبه با همه افراد، به دلیل گستردگی جامعه آماری امکان پذیر نمی‌باشد. بنابراین ناگزیر به گزینش یک نمونه آماری به عنوان نماینده جامعه مورد نظر می‌باشیم. با توجه به هدف پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته و با رویکردی اکتشافی گردآوری شده‌اند. نمونه‌گیری تا زمانی ادامه یافت که طبقه‌ای به اشباع برسد. همچنین درجهت اعتبار بخشی بیشتر به پژوهش تا حد امکان تلاش شد تا با افرادی مصاحبه شود که موضوع پژوهش را تجربه کرده‌اند و از دانش فنی و تجربه قابل قبولی در این خصوص برخوردار می‌باشند. بر اساس نظریه داده بنیاد مد نظر اشتراوس و کوربین (۲۰۱۵) تعداد نمونه مناسب ۱۰ الی ۲۵ نفر است که افزایش این تعداد به مرحله اشباع تئوریک بستگی دارد؛ یعنی فرایند جمع‌آوری اطلاعات، تا موقعی که انجام مصاحبه جدید، اطلاعات و داده جدیدی از مصاحبه‌شوندگان به دست ندهد، ادامه پیدا می‌کند.

#### تجزیه و تحلیل داده‌ها

دانایی‌فرد و امامی (۱۳۹۲) کدگذاری در نظریه داده بنیاد را به قلب این نظریه تشبیه کرده‌اند. آنها معتقدند که کدگذاری یک روش اصلی برای شناسایی و جمع‌آوری مقولات موجود در داده‌ها است و فرآیند کدگذاری تعیین یک نماد یا مخفی برای مقوله‌بندی کلمات یا عبارات داده‌ها است. آنها هدف اساسی کدگذاری را سهولت بخشیدن به عملیات بازیابی بخش‌های مختلف داده‌ها بیان کرده‌اند.

کدگذاری باز: در کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی از متن‌های مصاحبه (در اینجا مصاحبه‌ها داده‌ها را تشکیل می‌دهند) کشف می‌شود. درحقیقت کدگذاری باز بخشی از جریان تحلیل داده‌هاست که به خردکردن، مقایسه‌سازی،

مصاحبه‌شوندگان را شامل می‌شود، یک کد اختصاص داده شده است و سعی شده تا انتخاب کدها با هدف تبیین موضوع پژوهش در کمال دقت صورت پذیرد و کدگذاری تا حد امکان با مشاوره مصاحبه‌شوندگان انجام شود. در این مرحله، هدف، ایجاد مجموعه منسجم از کدها و مفاهیم اولیه است که نتیجه بررسی دقیق و مفصل گزاره‌های هر مصاحبه است. با توجه به

مصاحبه‌شوندگان را شامل می‌شود، یک کد اختصاص داده شده است و سعی شده تا انتخاب کدها با هدف تبیین موضوع پژوهش در کمال دقت صورت پذیرد و کدگذاری تا حد امکان با مشاوره مصاحبه‌شوندگان انجام شود. در این مرحله، هدف، ایجاد مجموعه منسجم از کدها و مفاهیم اولیه است که نتیجه بررسی دقیق و مفصل گزاره‌های هر مصاحبه است. با توجه به

جدول ۱. شناسایی سازه‌ها و مقوله‌ها

ردیف	سازه اصلی	مقوله‌ها	کدهای باز
۱	شرایط علی	قضاوت حرفه‌ای	بی طرفی
۲			تردید حرفه‌ای
۳			مراقبت حرفه‌ای
۴			صلاحیت فنی
۵			حس تعهد به حرفه
۶			علاقتمندی به حرفه
۷			احساس تعلق به حرفه
۸			رضایت‌مندی از حرفه
۹	شرایط علی	اخلاق حرفه‌ای	استقلال
۱۰			رازداری
۱۱			درستکاری
۱۲			امانت‌داری
۱۳			تعهد اخلاقی
۱۴			پایبندی به باورهای اخلاقی
۱۵			پایبندی به باورهای مذهبی
۱۶			مدیریت اخلاقی
۱۷			رشد اخلاقی
۱۸			سطح مهارت اخلاقی
۱۹			هوش اخلاقی
۲۰			فرهنگ اخلاقی
۲۱	شرایط علی	تجربه و مهارت حسابرسان	میزان تجربه
۲۲			آشنایی با نرم‌افزارهای رشته
۲۳			صلاحیت حرفه‌ای
۲۴			مهارت‌های شغلی
۲۵			مهارت‌های عملی
۲۶			مدارک دانشگاهی
۲۷			شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی
۲۸			آشنایی با صنعت
۲۹	شرایط زمینه‌ای	عوامل فردی	هوش و استعداد
۳۰			توافق پذیری
۳۱			نوآوری و خلاقیت
۳۲			ریسک پذیری
۳۳			منظم بودن
۳۴			تعصب به کار

ردیف	سازه اصلی	مقوله‌ها	کدهای باز
۳۵	شرایط زمینه‌ای	عوامل روان‌شناختی	حس مثبت بودن
۳۶			اعتماد به نفس
۳۷			اطمینان
۳۸	راهبردها	تأکید بر مولفه‌های احساسی	تورش‌های احساسی
۳۹			واکنش‌های احساسی
۴۰			رعایت عدالت
۴۱	پیامدها	نقش مولفه‌های اخلاقی	رعایت انصاف
۴۲			بهبود کیفیت حسابرسی
۴۳			افزایش اعتماد عمومی
۴۴			حسن شهرت
۴۵			رشد و اعتلای حرفه
۴۶			کنترل کیفیت
۴۷	شرایط مداخله‌گر	عوامل محیطی	محیط رقابتی
۴۸			فشارهای محیطی
۴۹			انتظارات جامعه
۵۰			انتظارات ذی‌نفعان
۵۱			شرایط کاری
۵۲			فرهنگ حاکم

### یافته‌های پژوهش

در پاسخ به سوال اول هدف این پژوهش بررسی عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی است. با مصاحبه‌های صورت گرفته، عوامل زیر به عنوان عوامل موثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی شناسایی گردیدند:

**عوامل علی:** همان‌گونه که ذکر گردید عوامل علی یعنی اخلاق حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای، مهم‌ترین عوامل در زمینه گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی می‌باشند؛ این نتیجه نشان می‌دهد که در حال حاضر این مولفه‌ها حائز اهمیت بسیاری هستند. چارچوب قضاوت حرفه‌ای فرآیند سازمان یافته‌ای است که حسابداران و حسابرسان، با سطح مناسبی از دانش، تجربه و واقع بینی می‌توانند در موضوعات حسابداری بر اساس واقعیت‌ها و شرایط مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری به کارگرفته شده اظهارنظر کنند. قضاوت حرفه‌ای اهمیت زیادی در حسابداری و حسابرسی دارد. با ذهنی تر شدن استانداردهای حسابداری و افزایش توجه به اندازه گیری‌های مبتنی بر ارزش منصفانه، افراد حرفه‌ای نیازمند به‌کارگیری بیشتر و بهتر قضاوت حرفه‌ای بر یک پایه‌ی منسجم هستند. در واقع، هیچ کس هرگز قضاوت کامل یا کاملاً عاری از جانبداری یا دام‌های قضاوت نخواهد داشت. اما با آگاهی از جاهایی که می‌تواند ما را گریبان گیر چنین تأثیراتی سازد و با تمرین منطقی تکنیک‌های کاهش تحریف‌ها، می‌توان

کیفیت قضاوت حرفه‌ای را ارتقا داد و این کار به حرفه‌ای تر شدن شخص کمک شایانی خواهد کرد. هم چنین رعایت اخلاق حرفه‌ای نقش موثری بر بهبود کیفیت و انجام حسابرسی دارد و در نتیجه باعث افزایش دقت، کیفیت صورت‌های مالی و بهبود کارایی حسابرسی خواهد شد. از این رو تلاش در جهت معرفی و شناساندن هر چه بیشتر عوامل اخلاق حرفه‌ای و تشریح و تبیین اهمیت و ضرورت قضاوت حرفه‌ای به تدوین کنندگان استانداردها و قوانین و مقررات در سطح کلان و هم چنین مدیران و شرکای موسسات حسابرسی، می‌تواند گامی در جهت شناساندن و تثبیت جایگاه اخلاق حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای و در نتیجه اثرگذاری بیشتر آن بر گزارش تخلف حرفه‌ای حسابرسی به حساب آید.

**عوامل زمینه‌ای:** این عوامل عبارت بودند از عوامل روان‌شناختی و فردی. در صورتی که بتوان عوامل زمینه‌ساز برای گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی را تقویت نمود این امر منجر به حسن شهرت حسابرسان و موسسات حسابرسی، افزایش اعتبار آنان، افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی، افزایش درآمد آنان، جذب صاحبکاران جدید برای آنان، بهبود کیفیت حسابرسی و در نهایت اعتلای حرفه گردد.

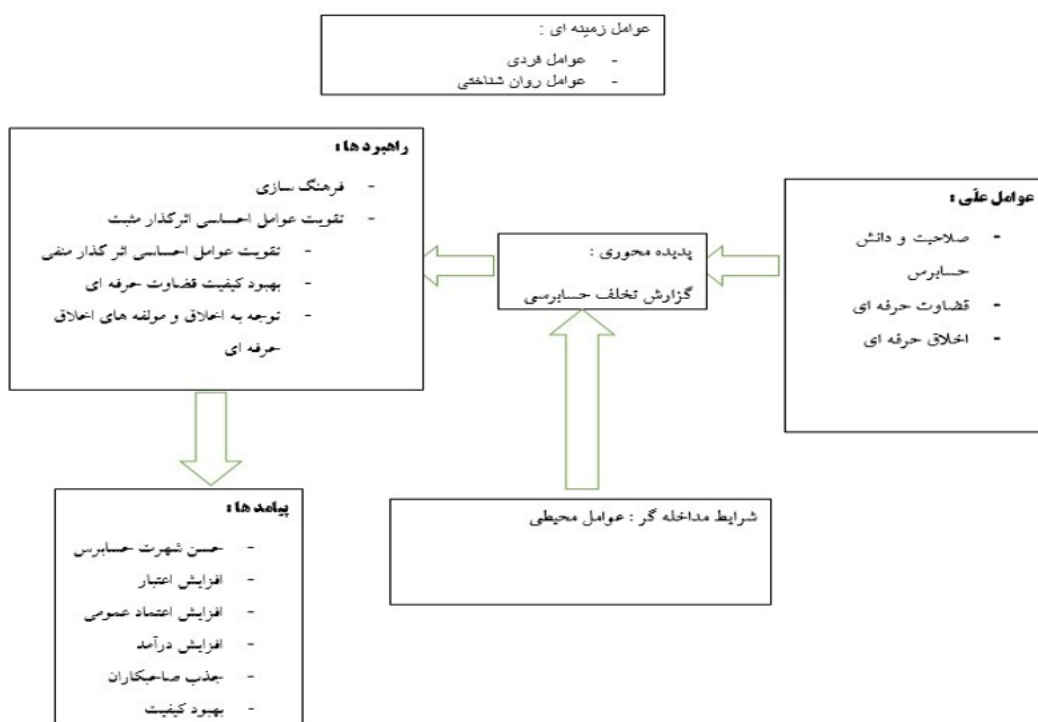
**راهبردها:** تاکید بر مولفه‌های اخلاقی و احساسی مهم‌ترین راهبردهایی هستند که برای اثرگذاری بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی می‌توان به کار گرفت. برگزاری نشست‌ها



بهبود استانداردهای کنترل کیفیت موسسات حسابرسی می تواند گامی موثر در این جهت باشد.

**شرایط مداخله‌گر:** همان گونه که مشاهده گردید، عوامل محیطی نیز جزو شرایط مداخله‌گر به شمار می روند. در پاسخ به سوال دوم در این پژوهش با در نظر داشتن مطالعات اولیه و نظرات مصاحبه شونده‌گان و تحلیل داده‌های گردآوری شده توسط روش گراندید تئوری مدل پیشنهادی که طی احصاء مفاهیم اصلی حاصل شده بود؛ در نمایه زیر ترسیم شد.

و همایشهای سازمان حسابرسی با مدیران و شرکای موسسات حسابرسی و هم چنین حسابرسان، برگزاری دوره و کارگاه علمی برای تربیت حسابرسان خیره و متعدد، توسعه فرهنگ اخلاق مداری تا حد امکان و ارتقای سطح آگاهی حسابرسان از اهمیت و کنترل مولفه های احساسی از جمله راهکارهای موجود هستند که می توان با استفاده از این راهکارها به هدف مدنظر دست یافت. هم چنین فرهنگ سازی، تقویت عوامل احساسی اثرگذار مثبت، تضعیف عوامل احساسی اثرگذار منفی، تلاش در جهت تقویت و بهبود کیفیت حسابرسی از طریق بررسی هم پیشگان و



شکل ۱. مدل مفهومی یافته‌های پژوهش

توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان صورت گرفته است و قادر هستند چنین فعالیت‌هایی را به صورت محدود انجام دهند. گزارش تخلفات را می‌توان به عنوان یک عمل اخلاقی که نقش برجسته‌ای در جلوگیری از تخلفات سازمانی دارد، در نظر گرفت. بنابراین شناسایی و درک بهتر عواملی که با گزارش خطاکاری در ارتباط هستند، حوزه مهمی به شمار رفته و نقش به سزایی در جلوگیری از آسیب‌های بالقوه ناشی از تخلفات سازمانی خواهند داشت.

حسابرسان تنها مسوولیت ارزیابی تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباهی را که در صورت‌های مالی واقع شده بر عهده داشته و این مورد در بند دامنه رسیدگی گزارش‌های آنان نیز

## بحث و نتیجه‌گیری

قصور در اجرای آئین رفتار حرفه‌ای و رسوایی‌های مالی بزرگ چند سال اخیر، تأثیر ویرانگری بر شمار زیادی از سهامداران جزء، کارکنان، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان داشته است. تخلفات سازمانی شامل تقلب در گزارش‌های حسابرسی، مستندسازی‌های غیرواقعی در کاربرگ‌های حسابرسی، و سوء استفاده از استانداردهای حسابرسی می‌باشد. از این رو نیاز به روش‌های موثر برای پیشگیری و کشف تخلفات موجود در حرفه حسابرسی وجود دارد. گزارش تخلفات حسابرسی یکی از مکانیزم‌های نظارتی است که به افشای فعالیت‌های غیرقانونی و غیراخلاقی صورت پذیرفته در سازمان مربوطه می‌پردازد که

تصریح شده است. در این معنی لفظ و بیان تقلب و اشتباه در برگیرنده تخلفات مالی نبوده و حسابرسان براساس استانداردهای مصوب حسابداری و حسابرسی در مورد صورت‌های مالی اظهارنظر کرده و تخطی از این استانداردها نیز تخلف حرفه‌ای محسوب و موجب تنبیهات انضباطی آنان می‌شود.

نتایج این پژوهش می‌تواند شواهدی را برای شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر گزارش تخلف در حسابرسی فراهم آورد. نتایج این پژوهش آگاهی‌های سودمندی را در خصوص عوامل اثرگذار بر گزارش تخلف 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 تخلف از دیگر دستاوردهای این پژوهش می‌باشد که با مطالعه بیشتر در این حوزه و شناسایی متغیرهای تأثیرگذار دیگر بر گزارش تخلف 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 تخلف در حوزه حسابرسی برداشته و منجر به اعتلای روزافزون این حرفه شود.

این پژوهش نشان می‌دهد ویژگی‌های احساسی و همچنین متغیرهای اخلاقی، به عنوان عوامل روان شناختی و فردی می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در گزارش تخلفات و تقلب‌ها تأثیر مثبت و مستقیم داشته باشد. از این رو، می‌توان گفت که ویژگی‌های احساسی در کنار عوامل اخلاقی می‌توانند گزارش تخلف در حرفه حسابرسی را در راستای ارتقای اخلاق حرفه‌ای تحت تأثیر خود قرار دهند؛ همچنین سایر شواهد این تحقیق تأیید می‌نمایند که در حرفه حسابرسی، بهبود قضاوت حرفه‌ای ارتباط نزدیکی با ارتقای ویژگی‌های اخلاقی و احساسی دارد. این امر بدان دلیل است که در طی فرآیند حسابرسی، حسابرسان واکنش‌های احساسی متفاوتی را تجربه نمایند و در برابر آن‌ها عکس العمل نشان دهند. احساسات و حالات روانی مثبت و به ویژه منفی توسط حسابرسان، می‌تواند سبب جانبداری و سوگیری آنان و نهایتاً تأثیر سوء بر قضاوت حرفه‌ای و در نهایت گزارش تخلف شود. قضاوت حرفه‌ای باید از روی دلیل باشد و کسی مجاز به انجام آن است که قادر به دستیابی به دلیل‌های لازم برای حکم خود باشد. منظور از دلایل لازم، همان شواهد است که در کار حسابرسی، از تعامل با پرسنل صاحب‌کار جمع‌آوری می‌گردد و احساسات در طی این فرآیند، نقش مهمی در نحوه گردآوری و در نهایت، قضاوت و تصمیم‌گیری راجع به گزارش تخلف یا عدم گزارش آن خواهد داشت. پس باید به

عوامل احساسی به عنوان یکی از مهم‌ترین مولفه‌های اثرگذار بر گزارش تخلف حسابرسی توجه نمود. در این زمینه، آگاهی‌رسانی می‌تواند در برنامه‌های حسابرسی نهادینه شود تا حسابرسان را نسبت به تلاش و تمایل در جمع‌آوری منظم اطلاعات به جای جمع‌آوری آنها بر اساس احساسات، ترغیب نماید. به طور مشابه، تکنیک‌های آگاهی بخشی نیز ممکن است برای مسئولان کار حسابرسی در موارد مربوط به احتمال دعوی حقوقی علیه آنها مفید باشد. همچنین در تبیین نتایج حاصل از این پژوهش می‌توان چنین بیان نمود که رعایت اصول اخلاقی و رویه‌های اخلاقی توسط حسابرسان مستقل همچون پیروی از کارکنان رده بالا و پایبندی به چارچوب حرفه‌ای و اخلاقی مؤسسات حسابرسی و وجود یک نظام تنبیه و پاداش در کنار وجود یک سیستم مدیریت مبتنی بر اخلاق باعث خواهد شد که حسابرسان در تمامی مراحل حسابرسی، خود را مقید به رعایت اصول اخلاقی بدانند. استقرار نظام عملکردی مبتنی بر اصول و معیارهای اخلاقی در مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود حسابرسان رویه‌های حسابرسی را با دقت بیشتری و به طور کامل‌تر انجام داده و تحریف‌هایی که شاید در صورت‌های مالی وجود دارد را کشف و گزارش کند و در نتیجه باعث بهبود عملکرد خود شوند.

طبق نتایج پژوهش، مولفه‌ها و ویژگی‌های مربوط به قضاوت حرفه‌ای توانسته اند بر گزارش تخلف حسابرسی اثرگذار باشند؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود تا مستندات و شواهد و مدارک کافی برای انجام قضاوت حرفه‌ای جهت اقناع حسابرس برای انجام قضاوتی خوب و با پشتوانه جمع‌آوری و مدنظر قرار گیرد. پس باید تمهیدات کافی برای اخذ بهترین تصمیم در هریک از موضوعات قضاوتی در فرآیند حسابرسی با توجه به شاخصه‌های این مؤلفه شامل: تعریف موضوع تصمیم‌گیری، تعیین معیارهای ارزیابی، سنجش معیارهای مربوطه، شناسایی راهکارها و انتخاب بهترین راهکار اتخاذ گردد.

با توجه به اثرگذاری تردید حرفه‌ای بر گزارش تخلف، به مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا به صورت دوره‌ای آزمون‌های تردید حرفه‌ای را برای کارکنان خود اعمال نمایند تا حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا انتخاب شده و بین تیم‌های حسابرسی به طور مناسب توزیع شوند تا هر تیم حسابرسی از وجود حسابرسان تردید بهره مند شوند. همچنین می‌بایستی آموزش‌های مربوط به شک و تردید حرفه‌ای برای حسابرسان در تمام سطوح موقعیتی در دستور کار شرکا و مؤسسات و سازمان‌های ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی قرار گیرد تا تردید حرفه‌ای آنان افزایش یابد.

## فهرست منابع

- \* Valentine, S., & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288.
- \* اعتمادی، حسین؛ رحمانی، حلیمه (۱۳۸۸). بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود، فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، سال چهارم، شماره‌های ۳ و ۴، ص: ۸۹ - ۷۹.
- \* بختیاری، عباس؛ حجازی، رضوان؛ جرجرزاده، علیرضا (۱۴۰۰). شناسایی عوامل موثر بر ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان در قضاوت حسابداری، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۷، ص: ۱۵۸ - ۱۴۳.
- \* دانایی‌فرد، حسن و امامی، مجتبی. (۱۳۹۲). استراتژی نظریه داده بنیاد در مطالعات سازمان و مدیریت، انتشارات صفار. چاپ دوم.
- \* عباسی، ابراهیم؛ ایزی، رویا (۱۳۹۹). نقش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیرمالی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۷، شماره ۶۶، ص: ۱۷۲ - ۱۴۹.
- \* ملکی پور، هادی؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن (۱۴۰۰). طراحی مدل درایت خردمندان حسابداری در قضاوت حرفه‌ای، حسابداری مدیریت، دوره ۱۴، شماره ۴۸، ص: ۱۵۴ - ۱۲۹.
- \* Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- \* Clikeman, P. M., Schwartz, B. N., & Lathan, M. H. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, ethical orientation, and professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 627-645.
- \* Corbin, J., & Strauss, A. (2015). *Basics of Qualitative Research Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (4<sup>th</sup> ed.). Thousand Oaks: CA: Sage.
- \* Creswell, J. W. (2002). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative* (Vol. 7). Prentice Hall Upper Saddle River, NJ.
- \* Erkmén, T., Çalışkan, A. Ö., & Esen, E. (2014). An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- \* Nayır, D. Z., Rehg, M. T., & Asa, Y. (2018). Influence of ethical position on whistleblowing behaviour: do preferred channels in private and public sectors differ?. *Journal of Business Ethics*, 149(1), 147-167.
- \* Tahir, F., Abdul Hamid, M. (2021). Auditors' independence and auditor ethical judgments: Evidence from Malaysia. *International Journal of Industrial Management*, 4, 72-76.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 12/ No. 46/ Summer 2023

## **Investigating the effective factors on reporting professional misconduct in auditing with the foundation's contextual approach**

**Ahmad Karimi**

Ph.D Student, Department of Accounting, United Arab Emirates Branch, Islamic Azad University, Dubai, United Arab Emirates  
a.karimi1968@yahoo.com

**Mohsen Hashemi Gohar\***

Assistant Professor, Department of Accounting, Shahre-Qods Branch, Islamic Azad University, Shahre-Qods, Iran  
(Corresponding Author)  
mhgohar@yahoo.com

**Shadi Shahverdiani**

Assistant Professor, Department of Financial Management, Shahre-Qods Branch, Islamic Azad University, Shahre-Qods, Iran  
shshahverdiani@gmail.com

**Hamidreza Kordlouie**

Associate Professor, Department of Financial Management, Islamshahr Branch, Islamic Azad University, Islamshahr, Iran  
hamidreza.kordlouie@gmail.com

### **Abstract**

The purpose of this study is to investigate the factors affecting the reporting of professional misconduct in auditing with a foundation approach. The foundation data theory approach uses a qualitative approach based on foundation data theory. Data collection tool was a semi-structured interview with 20 experts. The auditors were knowledgeable and experienced, in-depth interviews were conducted to the point of saturation. Research data were analyzed using coding method and Maxqda software and the main categories and concepts were extracted. The results indicate that professional judgment, professional ethics, auditor experience and skills, individual factors, psychological factors, emphasis on emotional components, the role of moral components and environmental factors were identified in the form of causal conditions, contextual conditions, strategies and consequences and intervening conditions.

**Key words:** Professional ethics, reporting professional misconduct in auditing, auditor skills.