

آزمون نظریه ساختار ارزش های انگیزشی: چالشی برای نقد هشداردهی اخلاقی حسابرسان

محسن حق ویردی زاده

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ارومیه، ارومیه، ایران.

Mohsen_hagverdizadeh@yahoo.com

عسگر پاک مرام

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بناب، بناب، ایران.

pakmaram@iau.ir

جمال بحری ثالث

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ارومیه، ارومیه، ایران.

j.bahri@iau.ac.ir

سعید جبارزاده کنگرلویی

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ارومیه، ارومیه، ایران

s.jabarzade@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۱۰

چکیده

هشداردهی در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری هایی را دارند، گزارش می دهند. هدف این پژوهش ارائه الگوی جامع هشداردهی حسابرسان است که با استفاده از رویکرد کیفی بوده و ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان بود. به این منظور در بخش کیفی در سال ۱۴۰۲ با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی) با ۲۶ نفر از خبرگان که در زمینه حسابرسی صاحب نظر و دارای تجربه بوده‌اند، مصاحبه‌های عمیق تا مرحله اشباع صورت گرفت. براساس الگوی ارائه شده مهمترین شرایط علی به طور کلی نتایج نشان داد که مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار بر هشداردهی حسابرسان شامل مقوله‌های هوش هیجانی، احساسات و افکار، هویت حرفه‌ای، میزان تخصص، مهارت و گرایش فرد به شغل خود، توانایی برای کشف تخلف، تجربه کافی و مناسب، مهارت‌های فناوری اطلاعات، تقویت قضاوت حسابرسان، شایستگی های شناختی و فردی (خصایص حسابگرانه، انگیزه ها، تفکر سیستمی، تفکر راهبردی، و تفکر انتقادی)، شایستگی های دانش محور (دانش عمومی، دانش حسابرسی و دانش ارزیابی عملکرد) و شایستگی های مهارت محور (مهارت های ارتباطی، رهبری، تیم سازی، مدیریتی و فناوری محور) می‌باشد. مقوله محوری در این پژوهش توسعه هشداردهی حسابرسان می‌باشد. مقوله های اصلی یعنی اصول عمومی اخلاق حرفه‌ای، مسولیت پذیرش خدمت به جامعه، پایبندی به اصول، ضوابط و ارزش های حرفه، استانداردهای ورود به حرفه، نیاز به اعتماد جامعه، مسولیت پذیری اجتماعی در کنار مسولیت اطمینان‌بخشی، واکنش به موقع نسبت به محیط‌های پیچیده فناوری اطلاعات، شرایط زمینه‌ای را تشکیل دادند. شرایط مداخله‌گر دارای مقوله های تحکیم استانداردها، بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات و بخشنامه ها و دستورالعمل ها، حاکمیت ریسک تخلفات، کمیته حسابرسی، تمرکز بر حوزه نظارتی، امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، فرهنگ جاری کشور می‌باشد. مقوله های اصلی راهبردی شامل سطح شخصی حرفه‌ای، آموزش حرفه‌ای مستمر، شایسته سالاری، رضایت از حقوق و مزایای دریافتی، مدرک تحصیلی بالا و با تجربه، کنترل های داخلی، تقویت آئین رفتار حرفه‌ای است. همچنین از پیامدهای مهم توسعه هشدار دهی حسابرسان شامل افزایش شفافیت و کیفیت اطلاعات مالی، اطمینان از یکپارچگی اطلاعات حسابداری و مالی، ارتقای سطح مسولیت پذیری کارکنان، جلوگیری از تقلب و جرایم مختلف، اعتماد اجتماعی، ارائه گزارشات شفاف و بدون جانبدارانه، توسعه مالی بازار سرمایه، توسعه مالی نظام‌های مالی کارا، کاهش هزینه‌های معاملاتی، بهبود تخصیص منابع، رشد اقتصادی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: هشداردهی حسابرسان، گزارش تحلفات، مقوله محوری.

۱- مقدمه

و نقص به سرانجام برسانند و هر خطاکاری که به واقع اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نماید؛ ولی رسوایی های مالی که به تازگی به وقوع پیوسته، اعتبار آئین نامه حرفه ای در پیشگیری از چنین رسوایی هایی در جهت حمایت از منافع عموم را زیر سوال برده است (دارت^۸، ۲۰۱۱). با وجود مصادیق گسترده ای که در خصوص منافع هشداردهی وجود دارد و حمایت هایی که قانون گذار به عنوان یک نهاد اجتماعی از کشف رفتارهای غیراخلاقی و غیرقانونی به آن نسبت می دهد، هشداردهی هزینه های را نیز متوجه سازمان ها و افراد نموده است (جالب^۹، ۱۹۹۹). ادبیات هشداردهی در حوزه حسابرسی نشان می دهد که هشداردهی تحت تاثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هر چه بیشتر این عوامل می توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده انسانی کسب نمود. نظریه ارزش های شوارتز بهترین سرمایه روانشناسی اجتماعی است که با فراهم نمودن مفهوم و روش شناسی، مجموعه ای از ارزش های جهان شمول را ترسیم می کند (اسکواترز^{۱۰}، ۲۰۱۱).

با توجه به توضیحات فوق، هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی هشداردهی حسابرسان با تاکید بر نظریه انگیزشی شوارتز بوده و از طرفی پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال می باشد که چه الگویی برای هشداردهی حسابرسان قابلیت تعمیم دارد؟ انجام این پژوهش منجر به آشکار شدن جنبه های مبهم پدیده هشداردهی خواهد شد و نهایتاً مبانی نظری مرتبط با آن را بسط خواهد داد. از این رو، پژوهش های پیشین داخلی یک شکاف اساسی تحقیقاتی را در زمینه هشداردهی حسابرسان را نشان می دهد و آن عدم ارائه الگوی هشداردهی حسابرسان است. محدود بررسی های انجام شده در مطالعات تطبیقی، بررسی و معرفی ساز و کارهای موجود در سایر کشورها پرداخته اند. به نظر می رسد الگوی جامع هشداردهی حسابرسان مورد توافق خبرگان ضروری است. پژوهش حاضر تلاش خواهد کرد با استفاده از رویکرد تحلیل زمینه بنیان چندوجهی^{۱۱} به این سوال پاسخ دهد که چه الگویی برای هشداردهی حسابرسان مناسب است؟ از این رو، انتظار می رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به حسابرسان و سایر ذی نفعان در درک بهتر پدیده هشداردهی حسابرسان کمک کرده و آن ها را در اتخاذ اظهار نظر منصفانه کمک نماید. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و

حرفه حسابرسی یکی از متشکل ترین و منضبط ترین حرفه های دنیا است و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن نیز به پایبندی فکری و عملی اعضاء حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی بستگی دارد (نیر، ۲۰۱۶). اما در سال های اخیر، عدم رعایت آئین رفتار حرفه ای، امانت داری و اصول اخلاقی به جندین رسوایی مالی منجر شده است (گائو^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). از این رو، حرفه حسابرسی همواره تحت فشار جلب اعتماد عمومی قرار داشته است. این فشار با ظهور بحران های مالی مانند سقوط بازار سهام در بورس اوراق بهادار نیویورک^۲ در سال ۱۹۸۲ و رشکستگی اخیر شرکتهای بزرگی مانند انرون^۳ و ورلدکام^۴ در سال های گذشته و سوءاستفاده های مالی تشدید یافته است. در این گونه موارد، مسئولیت پیدایش این بحران و نابه سامانی های مالی، به گونه عمده به سمت عدم کفایت گزارشگری اطلاعات مالی، نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی مناسب و عملکرد ناکافی حسابرسان، سوق پیدا کرده است. نتیجه این امر، از دست رفتن اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و حسابرسی بوده است (نمازی و رجب دوری، ۱۳۹۷). در این راستا پژوهشگران سعی نموده اند به شناسایی عواملی بپردازند که در پیشگیری از به وجود آمدن چنین فجایعی، نقش بازدارنده داشته باشند. هشداردهی به عنوان یکی از مهمترین مکانیزم های نظارتی در پیشگیری از به وجود آمدن رسوایی های مالی در شرکت ها از جمله موسسات حسابداری و حسابرسی مطرح شده است (ساربانز و اکسلی^۵، ۲۰۰۲). هشدار دهی، افشای اطلاعات غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان (خطاکاری سازمانی) توسط اعضاء فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان هایی است که قادر هستند چنین فعالیت هایی را تحت تاثیر قرار دهند (نیر و میکلی^۶، ۱۹۸۵). هشداردهی در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری هایی را دارند، گزارش می دهند (آلین^۷ و همکاران، ۲۰۱۳). آئین رفتار حرفه ای الزام می دارد که حسابرسان می بایستی که کار خود را کامل و بی عیب

7 Alleyne

8 Dart

9 Jubb

10 Schwartz

11 Hermentics

1 Gao

2 New York Stock Exchange

3 Enron

4 Worldcom

5 Sarbanes P, Oxley M

6 Near J, Miceli M

سوال های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون سوالات پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه گیری و پیشنهادها بیان می گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

این پژوهش برای طرح مبانی نظری از یک سو از نظریه ساختار ارزش های انگیزشی و از سوی دیگر از مبانی نظری حسابرسی پیروی می کند. یکی از نظریه هایی که به عنوان بهترین سرمایه روانشناسی اجتماعی است که با فراهم نمودن مفهوم روش شناسی، مجموعه ای از ارزش های جهان شمول را ترسیم نموده است که شامل ده سازه ارزش انگیزشی متمایز است که عبارت اند از: عام گرایی، خیرخواهی، هماهنگی یا انطباق، سنت، امنیت، خودفرمانی، قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی و انگیزش است (شوارتز، ۱۹۹۲).^۱ هشداردهی از روش مورد استفاده توسط نیروهای پلیس گشتی انگلستان در با خبر کردن دیگر همکاران خود از وجود افراد خلافکار گرفته شده است. آنان بر پایه یک سنت قدیمی، هنگام مواجه با یک فرد خلافکار در شهر، همزمان با تعقیب وی، در سوت همراهشان میدمیدند تا از این طریق با اطلاع به سایر همکاران خود، با همکاری یکدیگر فرد خلافکار را دستگیر کنند (گاو،^۲ ۲۰۱۷). هشداردهی ابزاری برای این است که گروه، سازمان یا جامعه استانداردهای اخلاقی خودش را ترویج و تقویت کند. این امر یک مکانیسم مهم برای جلوگیری و کشف خطاکاری در بخش دولتی یا خصوصی است (انواری،^۳ ۲۰۱۹). سازوکارهای حاکمیت شرکتی در شرکتهایی که رویه هایی در خصوص هشداردهی دارند از شرکتهای فاقد این رویه ها مؤثرتر است (العسی و همکاران، ۲۰۱۹).^۴ آلین^۵ و همکاران ۲۰۱۳ بیان میکنند بیان میکنند هشداردهی، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطا کاریهایی را دارند، گزارش میدهند. اقدام به هشداردهی خود متشکل از پنج جز اصلی شامل این موارد است: خصوصیات و ویژگیهای هشداردهنده، خصوصیات و ویژگیهای گیرنده گزارش، ویژگیهای تخلف یا رفتاری که نسبت به آن هشدار داده می شود، ویژگیها و خصوصیات فرد متخلف و ویژگیهای سازمانی که در آن هشداردهی صورت میگیرد (نیر و میسلی،^۶ ۲۰۱۶).

هشداردهندگان میتوانند خطا کاریهایی سازمانی را به مقامات داخلی و خارجی مسئول گزارش نمایند (کولیبِرگ^۷ همکاران، ۲۰۱۷).

شخص گزارش گیرنده در هشداردهی داخلی ممکن است یک مدیر ارشد، حسابرس داخلی و یا هر شخص مسئول در داخل سازمان باشد. هشداردهی خارجی اشاره به افشای یک مورد خلاف در سازمان به مراجع ذیصلاح بیرونی دارد که این مراجع از یک سازمان نظارت کننده (در ایران دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور و نظایر آنها) گرفته تا رسانه ها و جراید را در بر میگیرد (نیک کار و همکاران، ۱۳۹۹). علاوه بر این هشداردهی در حوزه مالی ممکن است به دو صورت رسمی و غیررسمی انجام شود؛ هشداردهی رسمی هنگامی است که افراد گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می کنند و در هشداردهی غیررسمی افراد به صورت ناشناس مبادرت به ارائه گزارش میکنند (کولیبِرگ و همکاران، ۲۰۱۷). در حرفه حسابرسی، هشداردهی درون سازمانی نسبت به گزارشگری به بیرون مؤسسه حسابرسی، محتملتر است. انتظار میرود حسابرسان مستقل و حرفه ای باشند و با صداقت و بیطرفی در جهت حفاظت از منافع عمومی به هشداردهی اقدام نمایند (تیوان منصور^۸ و همکاران، ۲۰۲۰). تحقیقات انجام شده در جهان و ایران بیانگر اهمیت و نقش هشداردهی بر کاهش تخلفات و رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابرسی و تأثیر مثبت نظریه رفتار برنامه ریزی شده، جو اخلاقی، ارزشهای انگیزشی، فرهنگ سازمانی بر قصد هشداردهی حسابرسان است (نیر^۹، ۲۰۲۰؛ دریایی و همکاران، ۱۳۹۹).

در مورد تعریف هشداردهی اجماعی وجود ندارد. اصطلاح هشداردهی را می توان اقدامی مخالف تلقی نمود (دوگان و همکاران، ۲۰۱۵، الیستون ۱۹۸۲). هشداردهی، افشای فعالیت های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشموع صورت پذیرفته در سازمان (خطا کاری سازمانی) توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمانهایی است که قادرند چنین فعالیت هایی را تحت تاثیر قرار دهند (نیر و میسلی ۱۹۸۵). هشداردهی، فاش نمودن اقدامی است که در سطح سازمان و همچنین جامعه، منفی و نامطلوب تلقی می گردد (گاتشاک و همکاران، ۲۰۱۹). هشداردهی در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیر اخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب شده اند را صرف نظر از استاندارد ها و الزامات

⁶ Near and Miceli

⁷ Culiberg

⁸ Tuan Mansor

⁹ Near

¹ Schwartz

² gao

³ anvari

⁴ Al-Absy

⁵ Alleyne

شفاف تر و اکثر فسادهای پیش رو قابل کشف و گزارش خواهند بود. این در حالی است که بسیاری از فساد های ایجاد شده در اقتصاد غیر رقابتی و دولتی، به عوامل و متغیر های متعددی از جمله تنظیم قوانین و مقررات ناپایدار و لحظه ای، تعدد قوانین و وجود تفسیر های مختلف در قوانین و مقررات و استاندارد های مناسب، تنظیم دستورالعمل ها و بخشنامه های غیر موثر، عدم استقرار نظام ها و سیستم ها و کنترل های داخلی قوی، عدم بکارگیری منابع انسانی و مدیریت شایسته و سایر عوامل می تواند بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر به سزایی گذشته و شفافیت عملکرد مدیریتی را خدشه دار کند. در حالیکه بر خلاف انتظار عمومی جامعه، استخراج و افشای بسیاری از این موارد، توسط حسابرس قابل کشف و شناسایی نیست (وادی زاده، ۱۳۹۸). دوسکا^۱ (۲۰۱۲) معتقد است مهمترین وظیفه کارکنان حفاظت از سازمانشان از هر نوع تهدیدی است که می تواند موجودیت آن را به خطر بیندازد. نادر^۲ (۱۹۷۲) با وجود تمام نگرشهای خصمانه ای که نسبت به سوت زنی وجود داشت، فرد سوت زن را فردی حامی اجتماع^۳ می دانست (واندرکوچیک، ۲۰۰۶). حامیان این نگاه معتقدند سوت زنی بیش از آنکه نوعی رفتار نوع دوستانه^۴ باشد، نوعی رفتار حامی اجتماع^۵ است (دوزیر و میکلی، ۱۹۸۵: ۸۲۳). در رفتار نوع دوستانه هدف نهایی را می توان افزایش رفاه دیگران دانست (باتسون^۶، ۱۹۸۳). اما رفتار حامی اجتماع نوعی رفتار اجتماعی مثبت است که هدف از آن نفع رساندن به دیگران است. هر چند بازیگران و کنشگران حامی جامعه می توانند به دنبال پاداشهایی برای خودشان نیز باشند (استابو^۷، ۱۹۸۳). بنابراین به نظر دوزیر^۸ و میکلی (۱۹۸۵) بهتر است از چارچوب رفتار حامی اجتماع به سوت زنی نگریست. زیرا در سوت زنی هم عوامل دیگر خواهانه^۹ (نوع دوستانه) نقش دارند، هم عوامل خود خواهانه^{۱۰}. با گذشت زمان توجه به سوت زنی در حوزه عمومی، رسانه ها، حکومت، نهادها و مدیران کسب و کارها افزایش یافت و نگاهها با آن مثبت شد (واندرکوچیک، ۲۰۰۶: ۱۷).

احکام اخلاقی از دو فلسفه اخلاقی به نام های ارزیابی های وظیفه گرایانه و غایت شناسانه^{۱۱} سرچشمه می گیرند. این دو فلسفه اخلاقی شانه به شانه هم وجود دارند و بهترین ترکیب را برای تعیین قضاوت اخلاقی ارائه می دهند. ارزیابی وظیفه گرایانه بر انطباق قوانین تاکید دارد. از سوی دیگر، ارزیابی غایت شناسانه

قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطا کاری هایی را دارند، گزارش می دهند (آلین، ۲۰۱۳). مطابق پژوهش دوگان و همکاران (۲۰۱۵) دو دیدگاه محافظه کارانه در مورد هشداردهی وجود دارد. در دیدگاه اول، هشداردهی به عنوان یک اقدام عادلانه جهت اصلاح یک اشتباه مانند سرگذشت شرکت وردکام انجام می شود. در این راستا مارون و سولومون (۲۰۱۴) نشان دادند که شفافیت بدست آمده از هشداردهی و بحث های هشداردهی پیرامون منافع عمومی، مشروعیت عملی و اخلاقی را فراهم می کند. بخصوص هشداردهی ممکن است به عنوان یک واکنش موثر به ناتوانی دولت برای اجرای فرایند پاسخ گویی عمومی مطرح گردد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). دیدگاه دوم؛ هشداردهی را به عنوان یک رخنه، بی وفایی و شکلی از خیانت در نظر می گیرد. از این منظر، هشداردهندگان مورد هدف تلافی جویانه قرار گیرند که به عکس العمل قابل ملاحظه از دوستان و دشمنان گرایش دارد. اکثریت قریب به اتفاق پژوهش ها دانشگاهی در زمینه هشداردهی بر شناسایی ویژگی های روان شناختی یا جامعه شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده اند. یابر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می شود، تاکید دارند (لی گا او و برینگ، ۲۰۱۷). تعریف اخیر در بیشتر پژوهش های صورت گرفته در زمینه هشداردهی در حرفه حسابداری و حسابرسی مورد قبول واقع شده است (لاتن و همکاران، ۲۰۱۹).

از دیدگاه سازمانی، هشداردهی عملی است که در طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذیصلاح را از عمل یا جریانهای خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم الرعایه در سازمان مطلع می کند (نیر و میسلی، ۲۰۱۶). فرد دریافت کننده گزارش اگر از اعضای داخل سازمان باشد، هشداردهی صورت گرفته، داخلی بوده و اگر این مرجع مستقل از سازمان باشد، نوع هشداردهی، خارجی خواهد بود. علاوه بر آن در حوزه هشداردهی های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداردهی نیز توجه شده است، به طوری که در این خصوص، دو روش شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانی است که فرد افشا کننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می کند و در روش دوم به صورت ناشناس مبادرت به این امر می نماید (کولیبیرگ و میهیلیچ، ۲۰۱۶). در یک نظام اقتصاد دولتی اگر حسابرسان به وظایف خود عمل کنند، عملکرد سازمان ها

7 Batson

8 Staub

9 Dozier

10 Unselfish

11 Selfish

12 teleological

1 Duska

2 Nader

3 Prosocial

4 Altruistic

5 Pro-social Behavior

6 Dozier & Miceli

فرهنگ اخلاقی، سیاست سوت زدن و ارزیابی کلی راهکارهای ضد کلاهبرداری در دو بخش مالی در کره جنوبی (یعنی بانک تجاری در مقابل کوچک و متوسط) بررسی کند. این مطالعه نشان می دهد که تلاشهای مدیریتی پرتحرک تر، مانند تعیین "در صدر بودن اخلاق" و اجرای "آموزش اخلاق مؤثر"، درک استراتژی های ضد تقلب شرکت ها، بر تدوین یک سیاست سوت زدن در یک سازمان ضروری است، که در عوض، تأثیر مثبتی بر کارکنان می گذارد. عیسی^۴ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود ارتباط رهبری اخلاقی با هشداری با میانجی گری هوش هیجانی را مورد بررسی قرار دادند. کارکنانی که سو رفتار در سازمان را شاهد هستند ممکن است ترجیح دهند به دلیل عناصر پرخطر و ابهام مرتبط با رفتار هشداری، برای افشای تخلف ساکت بمانند. در این موارد، مدیران دارای ویژگیهای رهبری اخلاقی با تشویق کارکنان بر هشداری و هوش هیجانی نقش مهمی بر قصد هشداری کارکنان دارد باید بلافاصله با تشویق کارمندان برای افشای هرگونه خلاف مشاهده شده، به این مسئله رسیدگی کند. دو عامل به عنوان تعیین کننده اصلی قصد افشاگری مطرح شده است. این دو عامل رهبران اخلاقی و هوش هیجانی هستند که نقش مهمی در تأثیرگذاری بر قصد افشاگری کارکنان داشته باشند. جنگ^۵ (۲۰۲۱) در پژوهشی نقش هوش هیجانی بر هشداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان میدهد که در میان ۲۱۸ مشارکت کننده اگر هوش هیجانی بالا باشد امکان هشداری خطاکاری ها حسابداری توسط کارکنان واحد حسابداری در سازمان افزایش مییابد. آنها بر اساس یافتههای خود پیشنهاد کردند که آموزشهای مهارتهای هوش هیجانی و اخلاقی جهت افزایش تمایل کارکنان به هشداری توسط شرکتها صورت پذیرد و در زمان استخدام و ارتقاء کارکنان تواناییهای هوش هیجانی مورد توجه قرار گیرد. جوهری و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر حساسیت اخلاقی حسابرسان پرداخته و نتایج نشان داد حساسیت اخلاقی با ویژگی اخلاقی نسبت گرای رابطه منفی معناداری دارد و در برخی موارد با ویژگی اخلاقی ایده آل گرای رابطه مثبت معناداری دارد. علاوه بر این، رابطه مثبت بین حساسیت اخلاقی و فرهنگ اخلاقی نیز مشاهده گردید. سوپریادی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی نقش استدلال اخلاقی بر تأثیر طرحهای تشویقی و روابط کاری بر افشاگری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که ترکیب استدلال اخلاقی و روابط کاری به طور قابل توجهی تمایل به

بر عواقب اقدامات تأکید دارد. هر دو نظریه به طور متقابل و منحصر به فرد نیستند. حمایت از قانون به تنهایی نمیتواند دوام بیاورد. علاوه بر این، بسیاری از قضاوتهای روزمره ما نیازمند دارد که ما با ارزیابی غایت شناختی آشنا شویم، زیرا زندگی اخلاقی اساساً از نظر غایی بسیار مهم است. آنهایی که تنها بر وظیفه محور هستند، قانون را به عنوان منابع اصلی، اولویت بندی می کنند و اهمیت عواقب، ارزش اخلاقی عشق، صدقه یا هر انگیزه دیگری به جز وظیفه را نادیده می گیرند. (تورس^۱، ۲۰۰۱) از سوی دیگر، اتکا به غایت شناختی به تنهایی نمیتواند منجر به تأکید بر ارزیابی های اخلاقی نتایج شود. به طور خاص، این رویکرد تمایل دارد منابع اولیه عمل اخلاقی انسانها را نادیده بگیرد، به این ترتیب به توجیه ابزار، تهدید عدالت و به خطر انداختن حق، پایان می دهد. به نظر می رسد که دو فلسفه اخلاقی به نام های ارزیابی وظیفه گرایانه و غایت شناختی ضروری هستند و به طور مشترک بر قضاوت اخلاقی و یا نیت سوت زدن تأثیر می گذارند کینان^۲ (۲۰۰۰) نشان داد ارزیابی های وظیفه گرایانه، پیشایند قصد سوت زدن هستند. سوت زنان، اغلب، تخلف را در تلاش، برای از بین بردن تخلف گزارش می کنند (نیر و میسلی ۱۹۹۵). بنابراین تصمیم، برای افشا، ارتباطی نزدیک با این دارد که آیا بر این اعتقاد هستند که تخلف، متوقف می شود یا نه (نیر و همکاران ۲۰۰۴). نیر و میسلی (۱۹۹۵)، مدلی برای سوت زنی تخلف را از طریق تمرکز بر فاکتورهایی که به طور اثربخش، بر متوقف کردن تخلف، مشارکت دارد، پیشنهاد نمودند. این مدل، به صورت گسترده برای توضیح قصد تهیه گزارش شاهدان، مورد استفاده قرار گرفته است. برای مثال، بر پایه مدل پیشنهادی توسط نیر و میسلی (۱۹۹۵)، مزموماگنوس و ویسویسواران (۲۰۰۵)، همبستگی قصد سوت زنی تخلف، اقدامات و تلافی را بررسی می کند. علاوه بر آن، کورتیس و تیلور (۲۰۰۹) از این مدل، برای شناسایی خصوصیات شخصی و متغیرهای سازمانی استفاده کرده و هم چنین تأثیر افشای هویت، چارچوب موقعیتی و خصوصیات شخصی، بر قصد سوت زنی شاهدان را بررسی می نماید.

سوه و شیم^۳ (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی شرکتها بر استراتژی های ضد کلاهبرداری در شرکت های مالی کره جنوبی با توجه به نقش میانجیگری سوت زدن و یک روش مقایسه ای بخشی در موسسات سپرده گذاری پرداختند. با استفاده از روش های تحلیل مسیر، این مطالعه سعی دارد مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم را در بین سه بعد مربوط به

^۴ Isa
^۵ Geng

^۱ Tores
^۲ Keenan
^۳ Suh Joon Bae Shim, Hee Sub

توسعه می‌یابند (گلیزر^۱، ۱۹۹۲؛ اشتراوس و گلیزر^۲، ۱۹۶۷؛ اشتراوس، ۱۹۸۷؛ گلدکول^۳، ۲۰۰۴). مفهوم‌سازی، فرآیند اصلی توسعه هر علمی است و داده‌ها و مفاهیم به شیوه دیالکتیکی گزاره‌هایی را تولید می‌کنند که استفاده از چارچوب نظری قبل از تجربه را مجاز می‌سازد (خنیر و مسلمی، ۱۳۹۵؛ باورز و شانزمن^۴، ۲۰۰۹). مطالعه زمینه‌های ناشناخته و همچنین زمینه‌هایی که نیاز به دیدگاه جدیدی در مورد پدیده مورد بررسی (هشداردهی حسابرسان) دارند، دلیل استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان در این پژوهش است. بررسی نظام‌مند تعاملات اطلاعاتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان و روشن‌سازی فرایندها و انتظارات نهفته کاربران گزارش‌های مالی به‌منظور توسعه هشداردهی حسابرسان نیز از دلایل دیگر استفاده از این روش در پژوهش حاضر است. مالتی گراند تئوری (زمینه بنیان چندوجهی) به ورای قیاس خالص می‌رود و گراندینگ نظری را به گراندینگ تجربی اضافه می‌کند (لیند و گلدکول^۴، ۲۰۰۷، جونز و آلونی^۵، ۲۰۱۱؛ منصور و اسکینر^۶، ۲۰۰۸؛ برایانت^۷، ۲۰۰۲). به‌منظور دستیابی به اهداف پژوهش، ۹۹ مقاله خارجی طی سال‌های ۱۹۹۶ الی ۲۰۲۳ در پایگاه‌های علمی معتبر (ساینس دایرکت^۸، اسپرینگر^۹، امرالد^{۱۰}، الزویر^{۱۱}، پروکوئست^{۱۲}، گوگل اسکولار^{۱۳}) مطالعه گردید و در ادامه ۵۱ مقاله از سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۲ در پایگاه‌های معتبر داخلی (پرتال علوم انسانی، مگ ایران، نورمگز و ساید) به‌منظور استخراج راهبردهای همگرایی انتظارات بررسی شده است. سپس مقوله‌های استخراج‌شده از مصاحبه خبرگان به‌منظور انطباق با مطالعات انجام‌شده اعتبار سنجی و صحت‌گذاری شد. قلمرو زمانی پژوهش، سال ۱۴۰۲ و قلمرو مکانی، مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی، دانشگاه‌های دولتی و آزاد و سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش اساتید خبره در حوزه حسابرسی با مرتبه علمی حداقل استادیار، شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران ارشد سازمان حسابرسی، تحلیل‌گران و مدیران ارشد اعتباردهندگان می‌باشد. به‌منظور غنای اعتبار مدل، اساتید خبره در زمره شرکای مؤسسات حسابرسی، مشاوران امور مالیاتی، تحلیل‌گران مالی نیز قرار گرفته‌اند. همچنین با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند یا انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های

هشداردهی را بهبود می‌بخشد. اوجاقی و اسلامی (۱۳۹۹) به مفهوم سازی و تبیین فرایند سوت زنی در سازمان‌های پیشرو پرداختند. تعریف، تحلیل، مفهوم سازی و ضرورت سوت زنی و همچنین مشخصات افراد سوت زن با ذکر ویژگی‌ها و انگیزه‌ی آنان، نخستین مسأله‌ی این مقاله می‌باشد. بعد از آن به بررسی ویژگی‌ی این شیوه‌ی افشاگری در سازمان نسبت به دیگر روش‌های آنان پرداخته شده است. همچنین ضرورت تأمین امنیت و حمایت از سوت زنان و همچنین تبیین فرایند سوت زنی و موانع آن در سازمان‌های پیشرو بررسی شده است. در گام بعدی این نوشتار بحث حول محور تحلیل‌های مختلف از فساد و رویکردهای پیشگیری از فساد اداری اشاره شده است. مطالعه قانون سوت زنی در ایران و بررسی جزئیات طرح در مجلس یازدهم برای حمایت از سوت زنی و به سرانجام نرسیدن این طرح در مجلس دهم بحث دیگری است که شاکله‌ی این نوشتار را توأم بخشیده است. در نهایت محققین با ارائه پیشنهادها و راه کارهای مؤثر در جهت تحقق این موضوع پرداخته‌اند تا میزان رضایت شغلی کارکنان و بهره‌وری در سازمان افزایش یابد که در نتیجه باتوجه به برخورداری سازمان‌های پیشرو از سرمایه‌ی انسانی توانمند و با حمایت از آن‌ها راه را برای انتقادهای سازنده‌ی آن‌ها و سوت زنی در سازمان‌های پیشرو و کسب عملکرد بالاتر فراهم سازد. شکوری و همکاران (۱۴۰۰) با هدف ارائه‌ی مدل جامع برای پیش‌بینی، پیشگیری و تشخیص تقلب در گزارشگری مالی با استفاده از اصلاح مدل بنیادین بود، پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که با تعدیل برخی از ضرایب متغیرهای مدل بنیادین می‌توان نتیجه بهتری برای کشف شرکت‌های متقلب به دست آورد.

روش‌شناسی و الگویابی

در این پژوهش با ترکیب و انطباق ادبیات موجود با نظریه‌های جدید (ترکیب قیاس و استقرا) به دنبال ارائه الگوی توسعه هشداردهی حسابرسان هستیم. این تحقیق به لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات اکتشافی است؛ به لحاظ هدف، جزء تحقیقات کاربردی است و به لحاظ اجرا از نوع کتابخانه‌ای و میدانی است. همچنین با توجه به رویکرد زمینه بنیان چندوجهی، منطبق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء قیاسی است؛ زیرا مفاهیم عناصر سازنده نظریه‌ها را تشکیل می‌دهند و بر اساس داده‌های تجربی انتزاع و

1. Science Direct
2. Springer
3. Emerald
4. Elsevier
5. Proquest
6. Google scholar

1. Glaser
2. Glaser & Strauss
3. Bowers & Schatzman
4. Lind & Goldkuel
5. Jones & Alonye
6. Mansour Skinner
7. Brayant

سوال ۲: الگوی پیشنهادی مناسب برای توسعه هشداردهی در قلمرو حسابرسی چیست؟

سوال ۳: شرایط علی چه هستند؟ شرایط زمینه‌ای در شکل‌گیری توسعه هشداردهی کدامند؟ مولفه‌های مداخله‌گر توسعه هشداردهی کدامند؟ راهبردهای آن کدامند؟ پیامدهای توسعه هشداردهی حسابرسان در سطوح مختلف چیست؟

بر اساس معیارهایی؛ ابتدا فهرستی از افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حرفه حسابرسی در دسترس مرتبط با حیطه‌های حسابرسی تهیه شد. سپس از طریق مذاکره تلفنی، رودررو و ایمیل، درباره اهداف پژوهش توضیح داده شد و از آنها برای انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. در این پژوهش ۲۶ نفر به عنوان مصاحبه‌شونده (از بین افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حرفه حسابرسی) انتخاب شدند که همه مصاحبه‌ها رودرو و با هماهنگی قبلی انجام شد. همچنین قبل از شروع مصاحبه اهمیت رعایت اصول اخلاقی در نگهداری مباحث و دیدگاه‌های آنها برای مشارکت کنندگان توضیح داده می‌شد تا اعتماد و اطمینان مصاحبه‌شوندگان شود. برای غنای پژوهش تلاش شد تا با افرادی مصاحبه شود که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه برخوردارند. بر اساس نظریه داده‌بنیاد مدّ نظر آسترانس و کوربین (۱۹۹۹) تعداد نمونه مناسب ۱۰ تا ۲۵ نفر است که افزایش این تعداد به مرحله اشباع تئوریک بستگی دارد؛ یعنی تا زمانی که دیگر اطلاعات و داده‌ جدیدی از مصاحبه‌شوندگان حاصل نشود، فرایند جمع‌آوری اطلاعات ادامه پیدا می‌کند. در این رساله تعداد ۲۶ نفر به روش گلوله برفی به عنوان نمونه در بخش نظریه داده بنیاد برای انجام مصاحبه انتخاب شدند (در مصاحبه شماره ۲۶ به اشباع رسید). در این روش از ترکیب دو روش نمونه‌گیری نظری و ارجاع زنجیره‌ای یا گلوله برفی استفاده شد. جدول ذیل آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش را بیان می‌کند.

متن هر ۲۶ مصاحبه، به‌منظور دسته‌بندی و مرتب‌سازی، در نرم‌افزار مکس کیودا^۳ تحلیل گردید و برای عوامل ایجادکننده قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات (هشدار دهی)، ۱۵۱ مفهوم اولیه شناسایی شد. جدول زیر فراوانی مفاهیم استخراج‌شده را نشان می‌دهد.

مفاهیم مستخرج از نرم‌افزار، در قالب کدگذاری استقرایی، دسته بندی و مرتب گردید و مؤلفه‌های اصلی مؤثر بر قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات (هشدار دهی) شد. قبل از ارائه مدل، برای غنی‌سازی مفاهیم، انطباق نظری و شفاف‌سازی

خاص (جلالی، ۱۳۹۱؛ تدلی و یو، ۲۰۰۷؛ پاتون، ۲۰۰۲) استفاده شده است. در این روش از ترکیب دو روش نمونه‌گیری نظری و ارجاع زنجیره‌ای یا گلوله برفی استفاده شد. بهره‌گیری از این روش به دلیل استفاده از نمونه خبره در گروه‌های مختلف باهدف اشباع نظری در ارائه الگوی مفهومی می‌باشد (تدلی و یو، ۲۰۰۷). پژوهش حاضر از منظر هدف یک پژوهش توسعه‌ای-کاربردی و از نظر روش گردآوری اطلاعات، پژوهشی توصیفی از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. پژوهش توصیفی، پژوهشی است که شامل جمع‌آوری اطلاعات برای پاسخ به سوالات مربوط به وضعیت فعلی موضوع مطالعه می‌شود. پژوهش توصیفی آنچه را که هست، توصیف و تفسیر می‌کند و به شرایط یا روابط موجود، عقاید متداول، فرآیندهای جاری، آثار مشهود یا روندهای در حال گسترش توجه دارد. پژوهش پیمایشی پژوهشی است که فراتر از یک تکنیک خاص در گردآوری اطلاعات است.

رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که به دلیل عدم یکپارچگی نظری در این زمینه، محقق را بر آن داشته است تا مبانی نظری لازم را در این زمینه یکپارچه نماید. از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال)، از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج، پدیده‌ها و عوامل مؤثر بر توسعه هشداردهی حسابرسان را مطرح می‌کنند. از منظر بعد زمانی، مقطعی بوده؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۴۰۲ انجام شده است. در این رساله برای رفع نواقص پژوهش‌های گذشته، با رویکردی کیفی و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد، به تدوین الگویی جامع که شامل عوامل علی، عوامل محوری، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، بررسی مفهوم توسعه هشداردهی حسابرسان، راهبردها و پیامدهای ارزیابی هشداردهی در مباحث حسابرسی، پرداخته است. 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 است، فرضیه‌ای وجود ندارد و از آنجا که تحقیق حاضر به دنبال ارائه الگوی مناسبی برای توسعه هشداردهی در قلمرو حسابرسی می‌باشد، ابتدا به دنبال یافتن مولفه‌های مناسب برای تبیین الگوی مورد نظر خواهیم بود که در این راستا سوالات زیر را مطرح شده است:

سوال ۱: مولفه‌های مناسب برای توسعه هشداردهی در قلمرو دانش‌های حسابرسی شامل چه مواردی می‌باشند؟

³ Max quad 2018

¹.Teddle & Yu

².Patton

سورت می‌پذیرد. مفاهیم می‌تواند در طی مراحل مختلف زمینه بنیان چندوجهی تکامل یابند. اصلاح مفاهیم از طریق طرح سؤال‌های مختلف و با در نظر گرفتن مقوله‌ها انجام می‌شود (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). به‌منظور ساماندهی، ادغام و گروه‌بندی اولیه مصاحبه، غنی‌سازی مفاهیم از طریق جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات و هاول (۲۰۰۸) صورت‌گرفته است؛ پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی، در جدول ۳ بیان شده است.

جدول ۱- توصیف مشارکت‌کنندگان در مصاحبه پژوهش

میزان تجربه (به سال)	مدرک تحصیلی			رتبه علمی				تعداد	حوزه کاری
	کمتر از ده سال	بیش از ده سال	دکتری	کارشناسی ارشد	سایر	استادیار	دانشیار		
۴	۹	۱۳	-	۱	۵	۶	۱	۱۳	هیئت علمی دانشگاه
۲	۱	۳	-	۱	۲	۰	-	۱۳	سازمان حسابرسی
۵	-	۴	۱	۱	۴	-	-	۵	شرکای مؤسسات حسابرسی
۱	۴	۳	۲	۴	۱	-	-	۵	تحلیل‌گران مالی و مشاوران مالیاتی
۱۲	۱۴	۲۳	۳	۷	۱۲	۶	۱	۲۶	مجموع

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۲- فراوانی مفاهیم پژوهش

درصد فراوانی	تعداد مفاهیم	مقوله‌های اصلی پژوهش
۵٪	۷	تمرکز بر حوزه نظارتی
۵٪	۷	بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات
۹٪	۱۳	تخصص، دانش و مهارت‌های علمی و عملی
۶٪	۹	کنترل احساسات و عواطف و مهارت ارتباطی
۷٪	۱۰	تحکیم ساختار حرفه حسابرسی
۷٪	۱۰	فرهنگ جامعه و فرهنگ سازمانی
۹٪	۱۴	رشد و ورود فناوری اطلاعات
۷٪	۱۱	عوامل رفتاری و اخلاق حرفه‌ای
۷٪	۱۱	تقلیل فساد مالی
۹٪	۱۳	رعایت آئین رفتار حرفه‌ای
۵٪	۷	تقویت کنترل‌های داخلی
۱۰٪	۱۵	کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی
۷٪	۱۱	توسعه‌ی عناصر اجتماعی
۹٪	۱۳	توسعه مالی بازار سرمایه
۱۰۰٪	۱۵۱	مجموع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی پژوهش

Consequence پیامد	How چطور	Why چرا	When چه موقع	Where کجا	What چه چیزی	مقوله اصلی
توسعه قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات	هوش هیجانی	قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات	هنگام اجرا	ایران	توانمندی و میزان درک حسابرس از محیط حسابرسی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	توانمندی، ادراک و هویت حسابرس

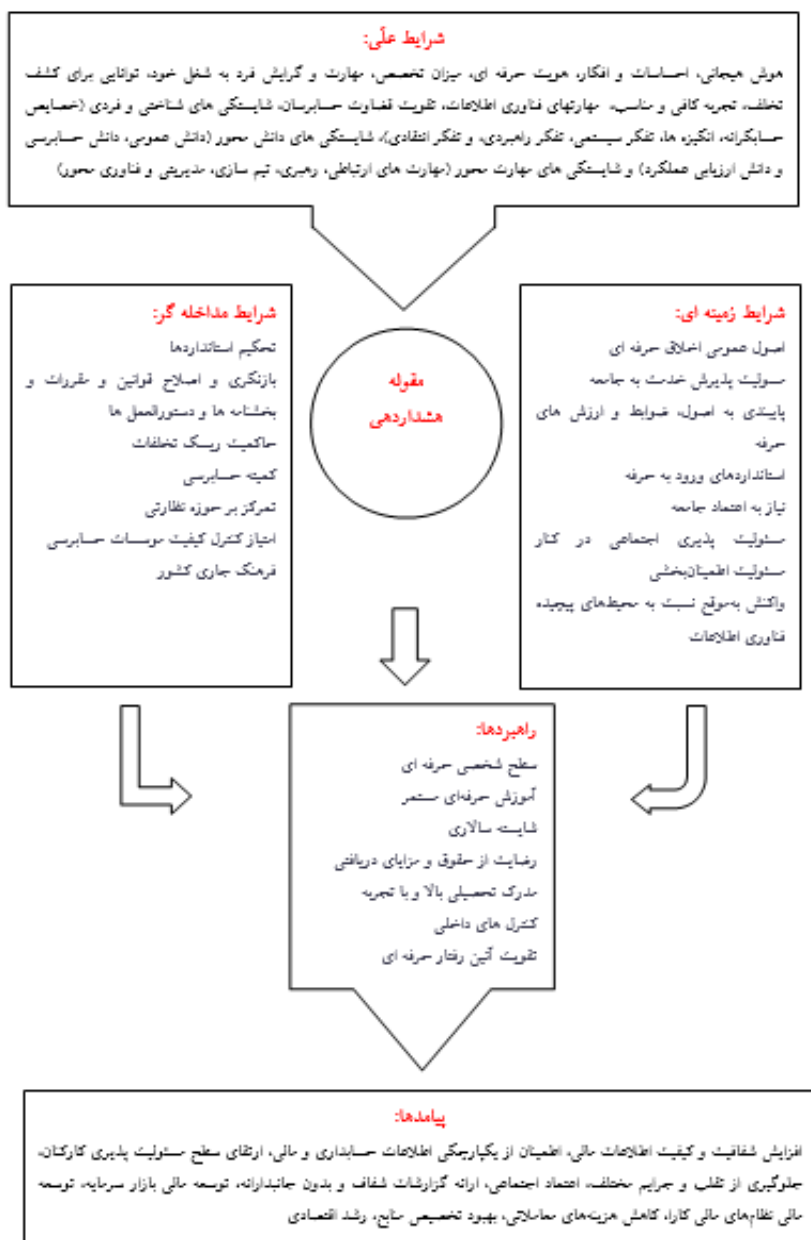
Consequence پیامد	How چطور	Why چرا	When چه موقع	Where کجا	What چه چیزی	مقوله اصلی
حذف شکاف بین نظریه و عمل و بازنگری قوانین و مقررات	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی	تحکیم و همسویی	قبل و هنگام اجرا	ایران	همگرایی بین استانداردها و قوانین و مقررات را در چه سطحی ارزیابی می‌کنید؟	تحکیم استانداردها و قوانین
تقویت سطح هشداردهی، کیفیت بالای حسابرسی	تدوین زیرساخت مورد نیاز در سطح استاندارد	طراحی سیستم پایش عملکرد و تقویت آئین رفتار حرفه‌ای	قبل و هنگام اجرا	ایران	عملکرد حسابرسان و نهادهای نظارتی و مجامع حرفه‌ای را در چه سطحی ارزیابی می‌کنید؟	تقویت سازه‌های نظارتی
کیفیت بالای حسابرسی	تحکیم ساختار حرفه حسابرسی	نقش، وظیفه و مسئولیت حسابرسان در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع	قبل و هنگام اجرا	ایران	مسئولیت پذیرش خدمت به جامعه، پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزش‌های حرفه استانداردهای ورود به حرفه و نیاز به اعتماد جامعه را در چه سطحی ارزیابی می‌کنید؟	تحکیم ساختار حرفه حسابرسی
توسعه قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات	کنترل ریسک	نقش و وظیفه حسابرسان در مسئولیت‌پذیری اجتماعی در کنار مسئولیت اطمینان‌بخشی	هنگام اجرا	ایران	حسابرس تا چه سطحی باید در تعیین ریسک کنترل بناچار به موضوع فرهنگ جامعه و فرهنگ سازمانی توجه ویژه‌ای داشته باشد؟	فرهنگ جامعه و فرهنگ سازمانی
پیشرفت در حوزه فناوری اطلاعات و کاهش خطر دستکاری اطلاعات و توانایی پیش‌بینی حرفه حسابرسی	تایید و اثبات کیفیت، یک موضوع فنی و پیچیده و اجرای اثربخش حسابرسی سیستم‌های فناوری اطلاعاتی	وجود دانش و تخصص کافی حسابرسان در حوزه فناوری اطلاعات	هنگام اجرا	ایران	رشد و ورود فناوری اطلاعات به حوزه حسابرسی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	رشد و ورود فناوری اطلاعات
توسعه قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات	مسئولیت پاسخگویی	تقویت و اصلاح قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات (سوت زنی) در جهت کاهش فساد مالی	هنگام اجرا	ایران	هشداردهی در زمینه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان مرتکب آن شده‌اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، از این رو، سطح هشداردهی حسابرسان را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	تقلیل فساد مالی
کیفیت بالای حسابرسی و ایجاد اعتماد نسبت به حرفه	آموزش مستمر و امتیاز کیفیت گزارشگری	وجود دانش و تخصص کافی حسابرسان، عوامل مدیریتی و نظارتی	قبل و بعد از ارائه خدمات	ایران	شفاییت و کیفیت گزارشگری مالی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	شفاییت و کیفیت اطلاعات مالی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در کدگذاری بخش‌های پیشین، مقوله‌ها به صورت نظام‌مند بهبود و توسعه یافتند و با زیر مقوله‌ها پیوند داده شدند؛ با این وجود این مقوله‌ها باید برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ‌تر یکپارچه شوند (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). به همین منظور، الگوی جامع

می‌پذیرد. الگوی نهایی الگوی توسعه قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات (هشداردهی)، با مبانی نظری موجود سازگاری دارد و از انسجام نظری لازم برخوردار است. جدول زیر نشان می‌دهد، کدام یک از مقوله‌های توسعه هشداردهی حسابرسان، با ادبیات موجود انطباق دارد و چه مقوله‌های جدیدی به ادبیات موجود اضافه می‌شود.

عوامل مؤثر بر توسعه قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات (هشداردهی حسابرسان)، در شکل ۱ ارائه شده است. هریک از عوامل استخراج شده از ادبیات موجود و نظرات خبرگان، پس از تلفیق و گروه‌بندی، در چارچوب عوامل علی، ساختاری و زمینه‌ای بیان شده است. جدول ۴ کدگذاری الگویی مفاهیم را نشان می‌دهد. در روش زمینه بنیان چندوجهی، بعد از تلخیص نظریه، انطباق نظری و شفاف‌سازی با مبانی نظری موجود، صورت



شکل ۱- الگوی توسعه قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات (هشداردهی)

جدول ۴- کدگذاری الگویی - معادل کدگذاری محوری

نوع	مقوله‌های اصلی
شرایط علی	هوش هیجانی، احساسات و افکار، هویت حرفه ای، میزان تخصص، مهارت و گرایش فرد به شغل خود، توانایی برای کشف تخلف، تجربه کافی و مناسب، مهارت‌های فناوری اطلاعات، تقویت قضاوت حسابرسان، شایستگی های شناختی و فردی (خصایص حسابگرانه، انگیزه ها، تفکر سیستمی، تفکر راهبردی، و تفکر انتقادی)، شایستگی های دانش محور (دانش عمومی، دانش حسابرسی و دانش ارزیابی عملکرد) و شایستگی های مهارت محور (مهارت های ارتباطی، رهبری، تیم سازی، مدیریتی و فناوری محور)
شرایط زمینه‌ای	اصول عمومی اخلاق حرفه ای، مسولیت پذیرش خدمت به جامعه، پایبندی به اصول، ضوابط و ارزش های حرفه، استانداردهای ورود به حرفه، نیاز به اعتماد جامعه، مسولیت پذیری اجتماعی در کنار مسولیت اطمینان بخشی، واکنش به موقع نسبت به محیط‌های پیچیده فناوری اطلاعات.
شرایط مداخله‌گر	تحکیم استانداردها، بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات و بخشنامه ها و دستورالعمل ها، حاکمیت ریسک تخلفات، کمیته حسابرسی، تمرکز بر حوزه نظارتی، امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، فرهنگ جاری کشور.
راهبردها	سطح شخصی حرفه ای، آموزش حرفه‌ای مستمر، شایسته سالاری، رضایت از حقوق و مزایای دریافتی، مدرک تحصیلی بالا و با تجربه، کنترل های داخلی، تقویت آئین رفتار حرفه ای.
پیامدها	افزایش شفافیت و کیفیت اطلاعات مالی، اطمینان از یکپارچگی اطلاعات حسابداری و مالی، ارتقای سطح مسولیت پذیری کارکنان، جلوگیری از تقلب و جرایم مختلف، اعتماد اجتماعی، ارائه گزارشات شفاف و بدون جانبدارانه، توسعه مالی بازار سرمایه، توسعه مالی نظام‌های مالی کارا، کاهش هزینه‌های معاملاتی، بهبود تخصیص منابع، رشد اقتصادی.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- غنی‌سازی - صحنه‌گذاری داده‌ها

مؤلفه‌های موجود در ادبیات	صاحب‌نظر، محقق	انطباق نظریه با یافته‌ها (صحنه‌گذاری)
<u>تقلیل فساد مالی</u> مسولیت پاسخگویی، شایسته سالاری، رضایت از حقوق و مزایای دریافتی، تقویت و اصلاح قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات، مدرک تحصیلی بالا و با تجربه در وظایف پیچیده، سنجش میزان رعایت رویه ها از اهداف دیگر کنترل داخلی، رعایت آئین رفتار حرفه ای، تقویت کنترل های داخلی، ارزیابی نظام مند عملیات سازمان	-	مؤلفه جدید
<u>تحکیم ساختار حرفه حسابرسی</u> (مسولیت پذیرش خدمت به جامعه پایبندی اعضای حرفه به مجموعه ای از اصول، ضوابط و ارزش های حرفه استانداردهای ورود به حرفه نیاز به اعتماد جامعه)	-	مؤلفه جدید
<u>فرهنگ جامعه و فرهنگ سازمانی</u> (فرهنگ جاری کشور، ورود حرفه حسابرسی به حوزه مسولیت پذیری اجتماعی، تدوین و توسعه استانداردهای لازم حوزه مسولیت پذیری اجتماعی)	-	مؤلفه جدید
<u>توانمندی، ادراک و هویت حسابرسی</u> (هوش هیجانی، احساسات و افکار، هویت حرفه ای، میزان تخصص، مهارت و گرایش فرد به شغل خود، توانایی برای کشف تخلف، تجربه کافی و مناسب، شایستگی های شناختی و فردی (خصایص حسابگرانه، انگیزه ها، تفکر سیستمی، تفکر راهبردی، و تفکر انتقادی)، شایستگی های دانش محور (دانش عمومی، دانش حسابرسی و دانش ارزیابی عملکرد) و شایستگی های مهارت محور (مهارت های ارتباطی، رهبری، تیم سازی، مدیریتی و فناوری محور)	سلیمانی و همکاران (۱۳۹۹)، بختیاری و همکاران (۱۴۰۰)، نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)، رنجبریان و همکاران (۱۴۰۱)، جوادی و همکاران (۱۴۰۲)، احمدی و پورزمانی (۱۴۰۳)، کنت و همکاران (۲۰۰۶)، اولسن و گلد (۲۰۱۸).	همسو است

مؤلفه‌های موجود در ادبیات	صاحب نظر، محقق	انطباق نظریه با یافته‌ها (صحه‌گذاری)
توسعه مالی و اجتماعی (اعتماد اجتماعی، نظام‌های مالی کارا، رشد اقتصادی)	خواجه‌وی و نوشادی (۱۳۹۱)، اصغری شیوه و همکاران (۱۴۰۰)، احمدی و پورزمانی (۱۴۰۳)، حسنی (۱۴۰۳).	همسو است
تحکیم استانداردها و قوانین (تحکیم استانداردها، بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها)	مک انروی و مارتینز (۲۰۰۱)	همسو است
رشد و ورود فناوری اطلاعات (آموزش حرفه‌ای مستمر در حوزه فناوری اطلاعات، واکنش آنی و به‌موقع نسبت به تغییرات تکنولوژی، دانش و تخصص کافی به‌کارگیری فناوری اطلاعات در محیط‌های پیچیده، تدوین و ایجاد ساختار لازم برای اجرای حسابرسی کامپیوتری)	گامبیج (۲۰۱۶)، دای و واسارهلی (۲۰۲۰)، آرنلی نور و آلفیرا (۲۰۲۲)	همسو است
تقویت سازه‌های نظارتی (حاکمیت ریسک تخلفات، کمیته حسابرسی، تمرکز بر حوزه نظارتی، امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی)	صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)، شفر (۲۰۲۰)، استرومبک و همکاران (۲۰۲۱)، آلیسا و همکاران (۲۰۲۱)	همسو است

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتیجه‌گیری و بحث

هشداردهی به عنوان یکی از مهمترین مکانیزم‌های نظارتی در پیشگیری از به وجود آمدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌ها از جمله موسسات حسابداری و حسابرسی مطرح شده است (ساربانز و اکسلی، ۲۰۰۲). هشدار دهی، افشای اطلاعات غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان (خطاکاری سازمانی) توسط اعضاء فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که قادر هستند چنین فعالیت‌هایی را تحت تاثیر قرار دهند (نیر و میکلی، ۱۹۸۵). هشداردهی در حوزه حسابرسی عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی‌عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطاکاری که به واقع اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی که به تازگی به وقوع پیوسته، اعتبار آئین‌نامه حرفه‌ای در پیشگیری از چنین رسوایی‌هایی در جهت حمایت از منافع عموم را زیر سوال برده است (دارت، ۲۰۱۱). ادبیات هشداردهی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که هشداردهی تحت تاثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هر چه بیشتر این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده انسانی کسب نمود. نظریه ارزش‌های شوارتز بهترین سرمایه روانشناسی اجتماعی است که با فراهم

نمودن مفهوم و روش‌شناسی، مجموعه‌ای از ارزش‌های جهان شمول را ترسیم می‌کند (اسکواترز، ۲۰۱۱).

با توجه به مقدمات فوق با توجه به نتایج به دست آمده از مصاحبه با خبرگان و نیز اعتباریابی الگو می‌توان گفت در زمینه شرایط علی، افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حرفه حسابرسی معتقد بودند که مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار بر هشداردهی حسابرسان شامل مقوله‌های هوش هیجانی، احساسات و افکار، هویت حرفه‌ای، میزان تخصص، مهارت و گرایش فرد به شغل خود، توانایی برای کشف تخلف، تجربه کافی و مناسب، مهارت‌های فناوری اطلاعات، تقویت قضاوت حسابرسان، شایستگی‌های شناختی و فردی (خصایص حسابگرانه، انگیزه‌ها، تفکر سیستمی، تفکر راهبردی، و تفکر انتقادی)، شایستگی‌های دانش محور (دانش عمومی، دانش حسابرسی و دانش ارزیابی عملکرد) و شایستگی‌های مهارت محور (مهارت‌های ارتباطی، رهبری، تیم‌سازی، مدیریتی و فناوری محور) می‌باشد.

اصول عمومی اخلاق حرفه‌ای، مسولیت پذیرش خدمت به جامعه، پایبندی به اصول، ضوابط و ارزش‌های حرفه، استانداردهای ورود به حرفه، نیاز به اعتماد جامعه، مسولیت پذیری اجتماعی در کنار مسولیت اطمینان‌بخشی، واکنش به‌موقع نسبت به محیط‌های پیچیده فناوری اطلاعات، شرایط زمینه‌ای را تشکیل دادند. شرایط مداخله‌گر دارای مقوله‌های تحکیم استانداردها، بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، حاکمیت ریسک تخلفات، کمیته حسابرسی، تمرکز بر حوزه نظارتی، امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، فرهنگ جاری کشور می‌باشد.

مقوله های اصلی راهبردی شامل سطح شخصی حرفه ای، آموزش حرفه ای مستمر، شایسته سالاری، رضایت از حقوق و مزایای دریافتی، مدرک تحصیلی بالا و با تجربه، کنترل های داخلی، تقویت آئین رفتار حرفه ای است. همچنین از پیامدهای مهم توسعه هشدار دهی حسابرسان شامل افزایش شفافیت و کیفیت اطلاعات مالی، اطمینان از یکپارچگی اطلاعات حسابداری و مالی، ارتقای سطح مسئولیت پذیری کارکنان، جلوگیری از تقلب و جرایم مختلف، اعتماد اجتماعی، ارائه گزارشات شفاف و بدون جانبدارانه، توسعه مالی بازار سرمایه، توسعه مالی نظام های مالی کارا، کاهش هزینه های معاملاتی، بهبود تخصیص منابع، رشد اقتصادی می باشد.

در نهایت می توان گفت با توجه به نتایج به دست آمده یافته های این پژوهش در حالت کلی با نتایج یافته های خواجهی و نوشادی (۱۳۹۱)، سلیمانی و همکاران (۱۳۹۹)، اصغری شیوه و همکاران (۱۴۰۰)، بختیاری و همکاران (۱۴۰۰)، نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)، رنجریان و همکاران (۱۴۰۱)، جوادی و همکاران (۱۴۰۲)، صدیقی و همکاران (۱۴۰۲)، احمدی و پورزمانی (۱۴۰۳)، احمدی و پورزمانی (۱۴۰۳)، حسنی (۱۴۰۳) و همچنین با یافته های کوانگ و همکاران (۲۰۲۰)، الوریچ و الوریچ (۲۰۲۰)، بدار و همکاران (۲۰۲۰)، اوسو و همکاران (۲۰۲۰)، هنکوین (۲۰۲۰)، سوه و شیم (۲۰۲۰)، روسترونی و همکاران (۲۰۲۰)، همدم و همکاران (۲۰۲۱)، عیسی و همکاران (۲۰۲۱)، جنگ (۲۰۲۱)، جوهری و همکاران (۲۰۲۱) و سوپریادی و همکاران (۲۰۲۱) همسو می باشد.

هشداردهی در حوزه حسابرسی به عنوان رفتار اخلاقی، عام محور، داوطلبانه و عملی فراسوی آئین رفتار حرفه ای، نقش موثری در پیش گیری رسوایی های مالی ایفا می نماید. بررسی ادبیات موضوعی پژوهش نشان می دهد که تاکنون در پژوهش های خارجی و همچنین پژوهش های داخلی صرفاً اثر برخی عوامل بر هشداردهی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته و هیچ الگویی در این خصوص مورد تبیین و مطالعه قرار نگرفته است. از سویی دیگر با توجه به برداشت حسابرسان از هزینه های مترتب با افشای خطاکاری، مهمترین مکانیزم اثرگذار بر هشداردهی آنان است چرا که باعث می شود آنها با هر نظام ارزشی به دلیل خساراتی که در نتیجه افشای خطاکاری انتظار آن را می کشند، تمایل کمتری به هشداردهی داشته باشند. به نظر می رسد توجه به اصول اخلاقی در حرفه حسابرسی کشور موضوعی است که باید به شکل جدی به آن پرداخته شود و این واقعیتی است که باید آن را پذیرفت و در راستای بهبود آن چاره ای اندیشید. بنابراین انجام این پژوهش منجر به آشکار شدن جنبه های مهم پدیده هشداردهی گردیده است و نهایتاً مبانی

نظری مرتبط با آن را بسط داده شده است، از طرفی نتایج این پژوهش می تواند مورد استفاده جامعه حسابداران رسمی ایران و نهادهای نظارتی قرار بگیرد. از این رو پیشنهادهای کاربردی منتج شده از نتایج پژوهش به صورت ذیل تقسیم بندی می شود: الف) در جهت تقویت هشداردهی حسابرسان و نهایتاً تقلیل تخلفات، مسئولیت پاسخگویی، شایسته سالاری حسابرسان تقویت و بر رضایت از حقوق و مزایای دریافتی توسط حسابرسان و همچنین تقویت و اصلاح قضاوت حسابرسان در زمینه گزارش تخلفات یک عامل مهم گزارش تخلفات توسط حسابرس مد نظر قرار گیرد.

ب) وظایف پیچیده به حسابرسان دارای مدرک تحصیلی بالا و با تجربه محول گردد. میزان رعایت رویه ها از اهداف دیگر کنترل داخلی، رعایت آئین رفتار حرفه ای مورد سنجش قرار گرفته و عملیات سازمان انتصاب حسابرسان در پست های مدیریتی بر اساس توانمندی، دانش و تجربه آنان مورد ارزیابی نظام مند قرار گیرد. ج) در حوزه اطمینان بخشی نیز، نظارت کافی و پایش کیفی عملکرد حسابرسان توسط مجامع حرفه ای و نهادهای ناظر صورت پذیرد و توسط نهادهای نظارتی و قانون گذاران تدابیری اتخاذ گردد.

د) مسولیت حسابرس نسبت به پذیرش خدمت به جامعه، پایبندی اعضای حرفه به مجموعه ای از اصول، ضوابط و ارزش های حرفه از عوامل تحکیم ساختار حرفه حسابرسی می باشند که باید باید توسط مجامع حرفه ای حسابرسی و نهادهای نظارتی مورد توجه قرار گیرند.

ه) آموزش حرفه ای مستمر در حوزه فناوری اطلاعات، واکنش آنی و به موقع نسبت به تغییرات تکنولوژی، دانش و تخصص کافی به کارگیری فناوری اطلاعات در محیط های پیچیده، تدوین و ایجاد ساختار لازم برای اجرای حسابرسی کامپیوتری نیز باید در جهت ارتقای سطح هشداردهی حسابرسان مورد توجه قرار گیرد.

همچنین، پیشنهاد می شود در مطالعات آتی الف) نقش نهادهای ناظر و مجامع حرفه ای در ارزیابی سطح هشداردهی حسابرسان؛ ب) توسعه ارزیابی سطح هشداردهی حسابرسان با تاکید بر رشد و ورود فناوری اطلاعات؛ ج) توسعه ارزیابی سطح هشداردهی حسابرسان با تاکید بر تقلیل فساد مالی و د) توسعه ارزیابی سطح هشداردهی حسابرسان و توسعه مالی و اجتماعی مورد تبیین قرار گیرد.

مهم ترین محدودیت این پژوهش به محدودیت ذاتی آن یعنی استفاده از تئوری زمینه بینان مربوط می شود. این تئوری همانند سایر روش های پژوهش کیفی با محدودیت تعمیم دهی مواجه است؛ بدین معنا که لزوماً نتایج این پژوهش برای سایر

- Development & Evolution Mngement, 1394(22), 63-70 [In Persian]
- Bosupeng, M. (2017). "Whistle Blowing: What Do Contemporary Ethical Theories Say"? *Studies in Business and Economics*, 12(1), 19-28.
- Boyle, E.J., Schwarzbach, H.R., Cooper, E.A. (2016). The importance of emotional intelligence traits for auditors. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Inderscience Enterprises Ltd, 12(2), 151-166.
- Caillier, G. J. (2017). An Examination of The Role Whistle-blowing Education Plays in the Whistle-blowing Process. *The Social Science Journal*, 54, 4-12.
- Caillier, J.G. (2015). "Transformational Leadership and Whistle-Blowing Attitudes Is This Relationship Mediated by Organizational Commitment and Public Service Motivation?". *The American Review of Public Administration*. 45 (4): 458-475. doi:10.1177/0275074013515299.
- Farooqi Saira, Ghulam Abid, Alia Ahmed. (2017). How bad it is to be good: Impact of organizational ethical culture on whistleblowing (the ethical partners), *Arab Economic and Business Journal* Volume 12, Issue 2 December 2017 Pages 69-80
- Feng, M., Li, C., McVay, S.E., Skaife, H.A., 2015. Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from Firms' Inventory Management. *Account. Rev.* 90 (2), 529-557
- Gupta Kriti Priya, Narendra Singh Chaudhary. (2017). Prioritizing the Factors influencing Whistle Blowing Intentions of Teachers in Higher Education Institutes in India, *Procedia Computer Science*, Volume 122, 2017, Pages 25-32
- Hacek Miro *, Simona Kukovic, Marjan Brezovsek. (2013). Problems of corruption and distrust in political and administrative institutions in Slovenia, *Communist and Post-Communist Studies* 46 (2013) 255-261
- Hamdam, A., Jusoh, R., Yahya, Y., Abdul Jalil, A. and Zainal Abidin, N.H. (2021), "Auditor judgment and decision-making in big data environment: a proposed research framework", *Accounting Research Journal*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/ARJ-04-2020-0078>
- Henik Erika. (2015). Understanding whistle-blowing: a set-theoretic approach, *Journal of Business Research*, Volume 68, Issue 2, February 2015, Pages 442-450
- Henle, C. A., Giacalone, R., & Jurkiwicz, C. L. (2005). The role of ethical ideology in the workplace deviance. *Journal of Business Ethics*, 56(1), 219-230
- Henseler J, Ringle CM, Sarstedt M 2015 *J. Acad. Market. Sci.* 43 115-35
- Herliansyah, Y., & Ilyas, M. (2006). Pengaruh pengalaman auditor terhadap penggunaan bukti tidak relevan dalam auditor judgment. *SNA 9 Padang*, 23-26.
- Higgins, H. N. (2012). Learning internal controls from a fraud case at Bank of China. *Issues in Accounting*
- محیطها و محیط سایر کشورها مناسب نیست. مشکل ذاتی دیگر این روش، احتمال ورود قضاوت‌های شخصی محقق است که تلاش شد با روش‌های آزمون مقبولیت مختلف، این قضاوت‌های شخصی در انجام پژوهش حداقل شود.
- فهرست منابع**
- ابوالمعالی. خدیجه، (۱۳۹۱)، پژوهش کیفی: از نظریه تا عمل، تهران، انتشارات علم.
- اسدیان. اصغر، حاجیها. زهره، رویایی. رمضانعلی و وکیلی فرد. محمدرضا، (۱۳۹۶)، تحلیل رابطه جهت گیری های اخلاقی با شدت اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری، ۱۳۷-۱۴۲.
- اسدیان. اصغر، حاجیها. زهره، رویایی. رمضانعلی و وکیلی فرد. محمدرضا، (۱۴۰۰)، تاثیر تعدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی حسابرسان، نقش میانجی شدت اخلاقی، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۶، شماره ۱۱، ۴۱-۶۶.
- اسدیان. اصغر، حاجیها. زهره، رویایی. رمضانعلی و وکیلی فرد. محمدرضا، (۱۳۹۶)، تحلیل رابطه جهت گیری های اخلاقی با شدت اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری، ۱۳۷-۱۴۲.
- ایزدپناه، نوروز؛ علی رزمان و بهروز صیوحی لکی. (۱۳۹۵). بررسی پدیده سوت زنی افشاگری در سازمانها با تاکید بر آموزه های دینی، اولین کنفرانس ملی مدیریت و اقتصاد جهانی، تهران، دانشگاه علم و فرهنگ
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنیمهد، بهمن؛ رئیسزاده، سید محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۵) بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصتطلبی بر هشداردهی حسابرسان. دو فصلنامه حسابداری ارزش و رفتاری، ۱(۲) ۶۵-۹۵.
- Agustina, F., Nurkholis, KhoiruRusydi, M., (2022), "Auditors' Professional Skepticism and Fraud Detection", *international Journal of Research in Business and Social Science*, 10(4), PP. 275-287
- Ahmad Syahrul Ahmar. (2011). Internal Auditor and Internal Whistleblowing Intentions : A Study of Organisational, Individual, Situational and Demographic Factors, School of Accounting, Finance and Economics Faculty of Business and Law Edith Cowan University Western Australia
- Al-Absy, M.S.M., Ismail, K.N.I.K., Chandren, S. (2019). Corporate governance mechanisms, whistle-blowing policy and earnings management practices of firms in Malaysia. *Journal of Humanities and Social Sciences*, 13(6), 917-922
- Allameh, S., Abassi Rostami, N. (2015). Study of effect social intelligence and emotional intelligence on managers' leadership style. *Journal of*

- making perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 141–164. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50657>
- Owusu, G., Bekoe, R., Anokye, F. and Okoe, F. (2020), "Whistleblowing intentions of accounting students: An application of the theory of planned behaviour", *Journal of Financial Crime*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0007>
- Pan, P., & Patel, C. (2017). Construal of self and Chinese accountants' aggressive financial reporting judgments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(8), 1771–1795. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2015-2321>
- Patel, C. (2003). Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism. *Journal of International Accounting Research*, 2(1), 69–96. <https://doi.org/10.2308/jiar.2003.2.1.69>
- Patel, C. (2006). A comparative study of professional accountants' judgements(ed., Vol. 15). Bingley, Kidlington, UK: Emerald Group Publishing.
- Peytcheva, M. (2014). Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task, *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 27–49.
- Pittroff, E. (2014). Whistle-blowing systems and legitimacy theory: A study of the motivation to implement whistle-blowing systems in German organizations. *Journal of Business Ethics*, 124(3), 399–412. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1880-2>
- Prasetyaningsih, N. U. (2021). The role of moral reasoning on the effects of incentive schemes and working relationships on whistleblowing: An audit experimental study. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 23(3), 215-236.
- Puni, A. and Hilton, S. (2020), "Power distance culture and whistleblowing intentions: the moderating effect of gender", *International Journal of Ethics and Systems*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/IJOES-10-2019-0163>
- Qian, J., Wang, B., Han, Z., Song, B. (2017). Ethical leadership, leader-member exchange and feedback seeking: A double-moderated mediation model of emotional intelligence and work-unit structure. *Front. Psychol*, 8-1174.
- Read, W.J. and Rama, D.V. (2003), "Whistle-blowing to internal auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18 No. 5, pp. 354-362. <https://doi.org/10.1108/02686900310476828>
- Rustiarini, N.W., Yuesti, A. and Gama, A.W.S. (2020), "Public accounting profession and fraud detection responsibility", *Journal of Financial Crime*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2020-0140>
- Salovey, P., Bedell, B.T., Detweiler, J.B., Mayer, J.D. (2000). Current directions in emotional intelligence research. In Lewis, M. and Haviland-Jones, J.M. (Eds), *Handbook of Emotions*, 2nd ed., The Guilford Press, New York, NY, 20-504
- Seckler, Christoph, Ulfert Gronewold, Markus Reihlen. (2017). An error management perspective on Education, 27(4), 1171–1192. <https://doi.org/10.2308/iace-50177>
- Hung Yu-Shun, Cheng Yu-Chen. (2018). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis, Source: *Asia Pacific Management Review*. 2018, Vol. 23 Issue 2, p72-85. 14p.
- Isa, A., Latiff, A., Osman, M., Haji Ahmad, A. (2021). Determinants of whistleblowing intention in organization. *Journal of Environmental Treatment Techniques*, 9(1), 54-58
- Ismail, S. (2015). Influence of emotional intelligence, ethical climates, and corporate ethical values on ethical judgment of Malaysian auditors. *Asian Journal of Business Ethics*, 4, 147–162.
- James E. McNulty, Aigbe Akhigbe.(2017). What do a bank's legal expenses reveal about its internal controls and operational risk?, *Journal of Financial Stability*, Volume 30, June 2017, Pages 181-191
- Jamilah, S. ZF, dan GC (2007). "Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment". *Simposium Nasional Akuntansi X Unhas Makasar*.
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38–58
- Johari, R, Alam, M, Said, J, (2021), Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity, *International Journal of Ethics and Systems* Vol. 37 No. 3
- Kalshoven, K., Den Hartogh, D., De Hoogh, A. (2011). Ethical at work questionnaire (ELW): Development and validation of a multidimensional measure. *The leadership quarterly*, 22, 51-69
- Kang, Y. J., Trotman, A. J., & Trotman, K. T. (2015). The effect of an audit judgment rule on audit committee members' professional skepticism: The case of accounting estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 59-76. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.001>
- Kim B, Murrmann S and Lee G(2009). Moderating effects of gender and organizational level between roles. *International Journal of Hospitality Management* 28: 612-619.
- Kline, R. B. 2010. *Principles and practice of structural equation modeling* (3th ed). New York: Guilford Press.
- Koh Hian & Boo elfred.(2004). Organizational ethics and employee satisfaction and commitment, *Management Decision*, 42(5): 677-693.
- Marques, P. and Azevedo-Pereira, J., 2009, "Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession", *Journal of Business Ethics* 2009, vol 86, pp 227–242.
- Nolder, C., & Riley, T. J. (2014). Effects of differences in national culture on auditors' judgments and decisions: A literature review of cross-cultural auditing studies from a judgment and decision

- Yang, L., Brink, A.G., Wier, B. (2018). The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing*, 22, 83-97.
- Yilmaz, E. (2010). The analysis of organizational creativity in schools regarding principle's ethical leadership characteristics. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 2(2), 3949-3953.
- Ying, S. X., & Patel, C. (2016). Skeptical judgments and self-construal: A comparative study between Chinese accounting students in Australia and China. *Journal of International Accounting Research*, 15(3), 97-111. <https://doi.org/10.2308/jiar-51491>
- Yuan, L., Vu, M.C., Nguyen, T.T.N. (2018). Ethical leadership, leader-member exchange and voice behavior: Test of mediation and moderation processes. China: Proceedings of the 2018 2nd international conference on management engineering. *Software Engineering and Service Sciences*, 33-42.
- Zakaria, M. (2015). Antecedent Factors of Whistleblowing in Organizations. *Procedia Economics and Finance*, 28, 230-234.
- Zhang, F.W., Liao, J.Q., Yuan, J.M. (2016). Ethical leadership and whistleblowing: Collective moral potency and personal identification as mediators. *Social Behavior and Personality: An international journal*, 44(7), 1223- 1232.
- Zheng Bella Zhuoru , Chris Patel | Elaine Evans.(2018). The influence of construal of self on internal auditors' judgments on whistle-blowing: Evidence from China, Received: 8 April 2018 Revised: 20 July 2018 Accepted: 12 October 2018.
- audit quality: Toward a multilevel model, *Accounting, Organizations and Society* 62 (2017) 21e42
- Shakeel, F., Krueger, P.M., Thiel, S.V. (2019). Ethical leadership as process: A conceptual proposition. *Public Integrity*, 21(6), 613-624.
- Shih, H.A., Susanto, E. (2010). Conflict management styles, emotional intelligence, and job performance in public organizations. *International Journal of Conflict Management*, 21(2), 147 – 168
- Soni, F., Maroun, W., & Padia, N. (2015). Perception of Justice as a Catalyst for Whistle-Blowing by Trainee Auditors in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 23(1), 118-140.
- Stolowy Hervé Yves Gendron Jodie Moll Luc Paugam .(2018). Building the Legitimacy of Whistleblowers: A Multi-Case Discourse Analysis,
- Taylor, E. Z., and J. A. Thomas. 2013. Enhanced protections for whistleblowers under the Dodd-Frank Act. *CPA Journal* 83 (1): 66– 71.
- Taylor, E. Z., and M. B. Curtis.(2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics* 93(1): 21-37.
- Triantoro, H., Utami, I. and Joseph, C. (2019), "Whistleblowing system, Machiavellian personality, fraud intention: An experimental study", *Journal of Financial Crime*, Vol. 27 No. 1, pp. 202-216. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0003>
- Verschuuren Pim.(2020). Whistleblowing determinants and the effectiveness of reporting channels in the international sports sector *Sport Management Review* Volume 23, Issue 1 February 2020 Pages 142-154
- Verwey, Inez G. F. · Stephen K. Asare (2021) The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection, *Journal of Business Ethics* <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04718->
- Vogel ,J.(2010),"Bonjour on Explanation and Skepticism" , Studies in Paper presented at the meeting of American Accounting Association, Professionalism and Ethics Symposium, San Antonio, TX.
- Wainberg, J., & Perreault, S. (2015). Whistleblowing in audit firms: Do explicit protections from retaliation activate implicit threats of reprisal? *Behavioral Research in Accounting*, 28(1), 83– 93.
- Walumbwa, F.O., Mayer, D.M., Wang, P., Wang, H., Workman, K., Christensen, A.L. (2011). Linking ethical leadership to employee performance: The roles of leader-member exchange, self-efficacy, and organizational identification. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 115, 204-213.
- World Economic Forum. (2017). The Global Competitiveness Report 2017-2018. World Economic Forum.



Abstract

Warning in the field of auditing is a voluntary action based on which audit staff report unethical behaviors committed by the organization's staff, regardless of existing standards and legal requirements, to any institution (internal or external) that has the ability to correct such wrongdoings. have, report. The purpose of this research is to present a comprehensive model of warning auditors using a qualitative approach and the tool for collecting information was a semi-structured interview with experts. For this purpose, in the qualitative section in 1402, using the purposeful sampling approach (snowball), in-depth interviews were conducted with 26 experts who had opinions and experience in the field of auditing. Based on the presented model of the most important causal conditions, in general, the results showed that the most important factors affecting auditors' alarming include the categories of emotional intelligence, feelings and thoughts, professional identity, the level of expertise, skill and orientation of the individual to his job, the ability to discover violations, Adequate and appropriate experience, information technology skills, strengthening auditors' judgment, cognitive and personal competencies (accounting characteristics, motivations, systemic thinking, strategic thinking, and critical thinking), knowledge-based competencies (general knowledge, audit knowledge, and performance evaluation knowledge)) and skill-based competencies (communication, leadership, team-building, management and technology-based skills). The central topic in this research is the development of auditors' warning. The main categories are the general principles of professional ethics, the responsibility of accepting to serve the society, adherence to the principles, rules and values of the profession, standards for entering the profession, the need for society's trust, social responsibility along with the responsibility of reassurance, timely response to complex environments. Information technology formed the background conditions. Intervening conditions have the categories of consolidating standards, revising and amending laws and regulations and directives and guidelines, risk governance of violations, audit committee, focus on the regulatory field, quality control of audit institutions, current culture of the country. The main strategic categories include professional personal level, continuous professional education, meritocracy, satisfaction with the salaries and benefits received, high degree and experience, internal controls, strengthening the code of professional behavior. Also, the important consequences of the development of auditors' warnings include increasing the transparency and quality of financial information, ensuring the integrity of accounting and financial information, improving the level of employee responsibility, preventing fraud and various crimes, social trust, providing transparent and unbiased reports, and developing the financial market. Capital is financial development of efficient financial systems, reduction of transaction costs, improvement of resource allocation, economic growth .

Keywords: warning auditors, oath report, central category.

