

طراحی الگوی هشداردهی در حسابرسی بر اساس تحلیل داده بنیاد

مهران وحدتی

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Mehran_v1359@yahoo.com

احمد یعقوب نژاد

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
Yaghoobacc@gmail.com

آزینا جهانشاد

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Az_jahanshad@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۳

چکیده

با توجه به نقش و اهمیت هشداردهی حسابرسی در کاهش رسوایی‌های مالی، هدف این پژوهش تدوین مدل هشداردهی حسابرسی با در نظر گرفتن ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور است. روش تحقیق از لحاظ هدف جزء تحقیقات توسعه‌ای، از جنبه جمع آوری داده‌ها جزء تحقیقات اکتشافی و از حیث روش شناسی اجرای کار کیفی است. بر اساس روش شناسی کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، از طریق مصاحبه با ۲۳ نفر از اعضای سازمان حسابرسی تا مرحله اشباع نظری (۱۹ مصاحبه)، در سال ۱۳۹۹ که به روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شده بودند ادامه یافت که نهایتاً مدل کیفی هشداردهی حسابرسی ارائه شد که دربردارنده شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به هشداردهی حسابرسی و پیامدهای هر یک است. برای به دست آوردن اعتبار و روایی داده‌ها از دو روش اعتبارسنجی و زاویه بندی در پژوهش استفاده شد. نتایج در قالب مدل مفهومی که شامل، ۷ مقوله برای شرایط علی، ۵ مقوله در زمینه بستر، ۸ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۳ مقوله برای راهبرد و ۶ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده هشداردهی حسابرسی شناسایی و ارائه شد. نتایج پژوهش حاکی از وجود نگرشی منفی نسبت به هشداردهی است. اعضای حرفه علاوه بر تاکید بر حمایت قانونی و توجه به ساختار اقتصادی و سازمانی، اعتقاد دارند که فرهنگ سازی و تشویق هشداردهندگان می‌تواند ترویج هشداردهی، شفاف‌سازی در محیط تجاری و افزایش اعتبار حرفه را در پی داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: هشداردهی، حساب‌رسان مستقل، نظریه پردازی داده بنیاد.

۱- مقدمه

حسابرسی به عنوان یک سازوکار اجتماعی، برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولتهاست. در بُعد اقتصادی، حسابرس به عنوان داور بیطرف و مستقل در روابط اقتصادی، بدنبال کاهش مخاطرات بالقوه اطلاعات بوده و اطمینان خاطر و آرامش تصمیم‌گیران و عموم جامعه را فراهم می‌آورد. وظیفه اصلی حسابرسان ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است (بی‌یر و گاتمن^۱، ۲۰۱۲). از اینرو ضرورت توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی با نگاهی جدید و نوگرایانه مورد تاکید قرار گرفته است.

مهارت و تخصص حسابرس از عوامل حیاتی در راستای بهبود کیفیت حسابرسی می‌باشد که می‌توان در پنج بعد مورد بررسی قرار داد: تعهد حرفه‌ای، تعهد اجتماعی، اعتماد به نفس، اعتماد به آیین رفتار حرفه‌ای و روابط با همکاران. حسابرسان علاوه بر مهارت حرفه‌ای باید قادر به تحلیل شرایطی باشند که بر ادراک و یا دیدگاه‌های آن‌ها در هنگام تصمیم‌گیری نقش موثری دارند، که از آن بعنوان شدت اخلاقی یاد می‌شود (سارینتو^۲، ۲۰۱۶). حرفه‌ای بودن و شدت اخلاقی دو جنبه مهم در کار حسابرسی می‌باشد. این دو ویژگی علاوه بر انعکاس منصفانه صورتهای مالی، زمینه افشا موارد تقلب را نیز فراهم می‌نمایند. از متخصصان حسابرسی انتظار می‌رود که نه تنها مراقب بخشی از جامعه، بلکه کل آن باشند آئین و همکاران (۲۰۱۳)؛ (پورتر^۳، ۱۹۹۲)، و منافع عمومی را به منافع شخصی خود ترجیح دهند (پرکس^۴، ۱۹۹۳، (سیکا، ویلموت و لوو^۵، ۱۹۸۹).

هشداردهی^۶ به عنوان یک مکانیزم کنترلی و بخشی از حاکمیت شرکتی، روش مهمی برای جلوگیری و شناسایی تخلفات مالی بوده و سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمانها محسوب میشود (کلدوست و همکاران، ۱۳۹۷). هشداردهی سازمانی از مفاهیم مهمی است که با ادراک افراد از رخداد وقایع خلاف قانون، اخلاق و غیره سروکار دارد و برای سازمان‌ها بسیار حیاتی است، زیرا از یک سو ممکن است به شهرت و اعتبار سازمان لطمه بزند و از طرف دیگر ممکن است به شناسایی خطاهای ناخواسته منجر شود و از وخیم‌تر شدن مسائل جلوگیری کند (عاقلی، نیک منش و هاشم نیا ۲۰۲۰)

هشداردهی راهی برای افشای تخلفات و جلب اعتماد عمومی است (سارینتو، ۲۰۱۷). هشداردهی مهمترین کارکرد اطلاعاتی است که منجر به کاهش شدت و پیش‌گیری از غافل‌گیری می‌شود (حاجیانی، ۲۰۱۱). محققان رشته‌های مختلف،

هشداردهی را از جهات مختلف تعریف نموده‌اند (ارکمن و کالیزکان، ۲۰۱۴). متداول‌ترین و مورد قبول‌ترین تعریف هشداردهی در تحقیقات حسابداری در سال (۱۹۸۵) توسط نیر و میشلی^۷ ارائه شده است. آنها هشداردهی را افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی، غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان (خطاکاری سازمانی) توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تاثیر قرار دهند، تعریف می‌کنند (نیر و میشلی، ۱۹۸۵). بررسی پژوهش‌های انجام شده در خصوص هشداردهی، حاکی از آن است این پژوهش‌ها بیشتر با تاکید بر ابعاد شخصیتی و رفتاری تاثیرگذار و بدون توجه به سایر حوزه‌های مرتبط انجام شده است. از طرفی با توجه به نوع و فرآیند پیچیده این نوع تصمیم در خصوص هشداردهی در نظر گرفتن کلیه مولفه‌های تاثیرگذار از اهمیت خاصی برخوردار است. با توجه به محیط خاص حسابرسی ایران استخراج الگویی با تعیین عوامل موثر برای ارزیابی هشداردهی حسابرسی می‌تواند راهگشای حل بسیاری از مشکلات مرتبط در این خصوص و از طرفی دیگر با تقویت ابعاد و مؤلفه‌های هشداردهی حسابرسان می‌توان به حرفه حسابرسی کمک نمود تا در راستای حفظ اعتبار حرفه تئوری‌های جدید مطرح و پیگیری شود.

این پژوهش با هدف ارتقا کیفیت حرفه حسابرسی، با بررسی متغیرهای تعیین‌کننده هشداردهی همچون عوامل فردی، زمینه‌ای و سازمانی به ارائه مدلی مطلوب در این خصوص می‌پردازد. از این رو، نوآوری و تفاوت این پژوهش را می‌توان از حیث تئوریک، شواهد پژوهشی، کاربرد و نقش تأثیرگذار آن مورد تاکید قرار داد. در این پژوهش از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیان^۸ استفاده خواهد شد. بر این مبنا، این پژوهش بر اساس روش تحلیل داده بنیاد و از طریق مصاحبه‌های انجام شده، به دنبال توسعه ابعاد و بدون ساختار در خصوص هشداردهی حسابرسان است تا با ارائه تئوری‌های مدون، درک بهتری از فرآیند هشداردهی حرفه‌ای حسابرسان فراهم نماید. در نظریه داده بنیان، فرآیند جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها بصورت هم‌زمان انجام می‌پذیرد. بدین منظور و بر پایه نظریه داده بنیان، برای جمع‌آوری داده‌ها و تدوین مدل، از مصاحبه‌های عمیق استفاده می‌شود. به این منظور با اخذ نظرات خبرگان حرفه حسابرسی و بازار سرمایه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر هشداردهی پرداخته خواهد شد و در انتها "مدل هشداردهی"، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به هشداردهی و پیامدهای آنها ارائه خواهد

گردید. به این ترتیب مراحل اجرای پژوهش به روش نظریه زمینه‌ای به این شرح است: (گیویان، ۱۳۹۵)

- بررسی متون تخصصی و تحقیقاتی موضوع؛
- تدوین پرسش‌های پژوهش؛
- گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا رسیدن به مرحله اشباع؛
- کدگذاری داده‌ها در سه مرحله (یافتن مفاهیم در داده‌ها)؛
 - کدگذاری باز
 - کدگذاری محوری
 - کدگذاری انتخابی
- یادداشت برداری؛
- نگارش و تدوین تئوری؛

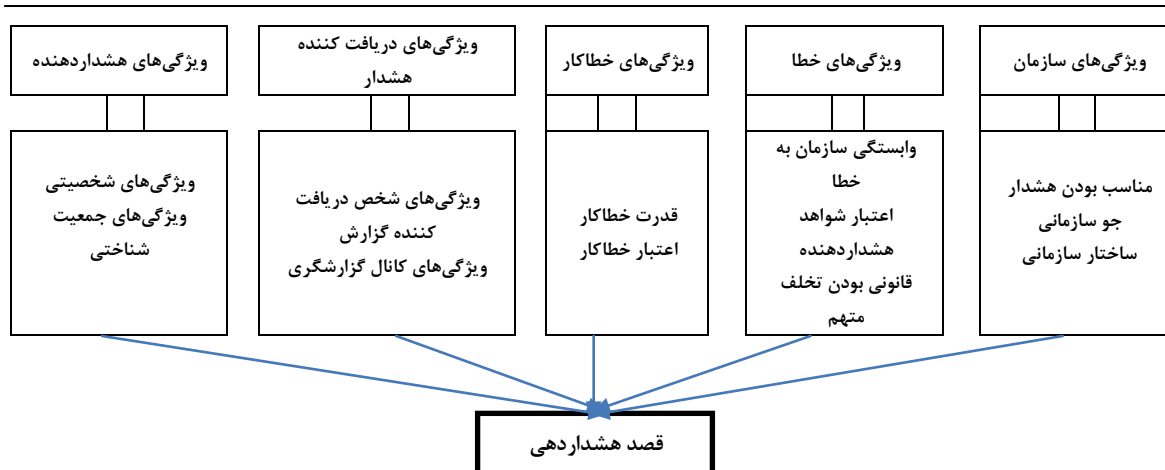
برای رسیدن به هدف نهایی پژوهش و دستیابی به مدل مورد نظر، سه مرحله اساسی طی گردید: در مرحله اول، ابتدا مبانی نظری هشداردهی در حسابرسی و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، مورد بررسی و مطالعه قرار گرفت و سپس عوامل کلیدی موثر بر هشداردهی، از منابع مذکور استخراج و تبیین گردیدند تا برای نظرخواهی از صاحب‌نظران و خبرگان این حوزه مورد استفاده قرار گیرند. در مرحله دوم، نظرخواهی از افراد خبره و متخصص در حوزه حسابرسی از طریق مصاحبه انجام گرفته و تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده در دستور کار قرار گرفت تا دستیابی به اجماع عمومی در خصوص عوامل کلیدی موثر بر هشداردهی در حسابرسی میسر و لزوم رعایت آن عوامل روشن گردد. بر اساس نتایج به دست آمده در این مرحله، گام نهایی پژوهش برداشته شد که معرفی عوامل کلیدی مورد اجماع خبرگان و تدوین مدل مطلوب برای هشداردهی حسابرسی در مرحله سوم پژوهش بود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

واژه هشداردهی برگرفته شده از رویدادهای ورزشی است که داور برای جلوگیری از بازی غیرقانونی با سوت زدن هشدار می‌دهد. پژوهشگران در رشته‌های مختلف هشداردهی را به طرق مختلف تعریف می‌کنند. متداول‌ترین و مورد قبول‌ترین تعریف هشداردهی در تحقیقات حسابداری در سال (۱۹۸۵) توسط نیر و میشلی ارائه شده است. آنها هشداردهی را افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی، غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان (خطاکاری سازمانی) توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تاثیر قرار دهند، تعریف می‌کنند. در دهه

۱۹۸۰، محققان در بسیاری از رشته‌ها بصورت گسترده شروع به تحقیق در مورد راهکارهای تشویق به هشداردهی در زمینه‌هایی همچون روانشناسی، نظریه سازمانی و اخلاق تجاری نمودند (کیلی و همکاران، ۲۰۱۰).

با رسوایی‌های مالی و فروپاشی شرکت‌ها و از طرفی ضعف‌های اساسی حرفه حسابرسی در کشف تقلبات ناشی از این رسوایی‌ها، توجه ویژه‌ای به اهمیت جلوگیری از تقلب در حسابداری نشان داده شد. می‌توان گفت هشداردهی مکانسیمی موثر برای کشف تقلب بوده و حرفه حسابداری نقش مهمی در روند هشداردهی بر عهده دارد (لیانارچی و آدلر^۱، ۲۰۰۱؛ میته و روچیلد^{۱۰}، ۱۹۹۴). هشداردهی شیوه‌ای برای افشای رفتارهای مشکوک در ارتباط با سازمان و یا اعضای داخلی و خارجی سازمان می‌باشد (چیسون و همکاران^{۱۱}، ۱۹۹۵) مطابق با دیدگاه جاب (۱۹۹۹) که هشداردهی را عملی داوطلبانه و نه افشای ناشی از الزامات قانونی دانسته، و تعریف جدیدتری از هشداردهی در حوزه حسابرسی ارائه نموده‌اند: هشداردهی در زمینه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیر اخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب شده‌اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (جاب، ۱۹۹۹). علاوه بر الزام آیین رفتار حرفه‌ای در خصوص ارائه کامل و بدون نقص، حسابرسان هرگونه خطاکاری که اتفاق افتاده و یا به آن مشکوک می‌باشند را باید گزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی به وقوع پیوسته، اعتبار آیین رفتار حرفه‌ای را در جهت حمایت از منافع عمومی زیر سوال برده است (دارت^{۱۲}، ۲۰۱۱). استقلال، بی طرفی و عینیت حسابرسان از مباحث بسیار مهم حسابرسی و تدوین استانداردهای حسابرسی به شمار می‌رود (بادپا، پورحیدری و خدای پور، ۲۰۱۹). نتایج پژوهش‌های گذشته بیانگر آن است که هشداردهی و گزارش خطاکاری تحت تاثیر عواملی مختلفی همچون ویژگی‌های فردی هشداردهنده، ویژگی‌های دریافت‌کننده گزارش، ویژگی‌های عمل نادرست (خطا)، ویژگی‌های فردی شخص خطاکار، ویژگی‌های سازمانی می‌باشد (گائو^{۱۳} و برینک^{۱۴}، ۲۰۱۷).



نمودار ۱: مدل عوامل تعیین کننده افشاگری

(اقتباس از نیر و میشلی^{۱۴}، ۱۹۹۵).

قرار داد. اکثر مطالعات حسابداری نسبت به گزارش فعالیت‌های مرتبط با حسابداری که غیرقانونی هستند، متمرکز شده‌اند. با بررسی مبانی نظری حسابداری مرتبط با ویژگی‌های عمل نادرست، می‌توان دریافت که بیشتر، وابستگی سازمان به خطاکاری و اعتبار شواهد مورد تاکید قرار گرفته است (نیر و میشلی، ۱۹۹۵).

مفهوم اهمیت در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، سابقه‌ی طولانی دارد. تعیین رقم اهمیت، مبنایی مناسب برای قضاوت حرفه‌ای است و سطح اهمیت برای دو واحد تجاری، هم از نظر اندازه و هم از نظر ماهیت تفاوت دارد (فروغی، خالقی و رسائیان ۲۰۱۲).

بعنوان آخرین عامل تعیین کننده در هشداردهی، می‌توان به ویژگی‌های سازمانی اشاره کرد. از دیدگاه تشویق به هشداردهی، ویژگی‌های سازمان را می‌توان در سه گروه مناسب بودن هشداردهی، جو سازمانی و ساختار سازمانی طبقه‌بندی نمود. هشداردهی مناسب اشاره به این موضوع دارد که این رفتار باید بعنوان مسئولیت اشخاص در نظر گرفته شود. جو سازمانی در واقع به جو اخلاقی اطلاق می‌شود که باعث تشویق به هشداردهی یا پرهیز از این رفتار شود. سطح بروکراسی در سازمان بعنوان متغیر اصلی می‌تواند ساختار سازمانی را تحت تاثیر قرار دهد. ساختار و جو سازمانی می‌تواند درک و مقاومت کارکنان سازمان را از هشداردهی، با حمایت سازمانی و تمایل به تغییر در فعالیت‌های غیر قانونی تحت تاثیر قرار دهد.

مبانی هشداردهی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که هشدار دهی تحت تاثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هرچه بیشتر این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده انسانی، کسب نمود. (بیگی هرچگانی و همکاران، ۱۳۹۵)

اولین عامل تعیین کننده در هشداردهی موثر مطابق با مدل نیر و میشلی (۱۹۹۵) ویژگی‌های هشداردهنده عبارتند از: ویژگی‌های شخصی، قضاوت اخلاقی و ویژگی‌های جمعیتی شناختی. ویژگی‌های شخصی (مانند ویژگی‌های اخلاقی) از جمله عوامل درونی هستند که باعث ایجاد یک رویداد یا رفتار می‌شوند. قضاوت اخلاقی، به توانایی قضاوت در مورد رفتار خود و دیگران به عنوان رفتار درست یا غلط اشاره دارد (لی، ژو و گومروم^{۱۵}، ۲۰۱۴). فرآیند تصمیم‌گیری هشداردهندگان به شدت تحت تاثیر هر سه جنبه از خصوصیات شخصی آنها می‌باشد (بارتلز و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۴)؛ میشلی و همکاران، ۲۰۰۸) از این رو درک نقش این ویژگی‌ها در احتمال گزارش رفتار غیراخلاقی بسیار حائز اهمیت می‌باشد.

ویژگی‌های دریافت کننده گزارش دومین عامل تعیین کننده در هشداردهی موثر می‌باشد (نیر و میشلی، ۱۹۹۵). این گروه از ویژگی‌ها در دو زیر مجموعه اصلی خصوصیات فردی دریافت کننده گزارش و کانال‌های گزارشگری بیان می‌شود. این عوامل از آنجایی که می‌تواند در تمایل به گزارشگری بصورت بالقوه تاثیر داشته باشد، بسیار حائز اهمیت است.

سومین عامل در هشداردهی ویژگی‌های شخص خاصی می‌باشد. مطابق با مدل نیر و میشلی (۱۹۹۵) قدرت و اعتبار فرد خطاکار مورد تاکید قرار گرفته است. از این رو ارزیابی خصوصیات این افراد از جمله عوامل مهمی می‌باشد که ممکن است بر قصد هشداردهی تاثیر موثری داشته باشد. چهارمین عامل در هشداردهی موثر، ویژگی‌های عمل نادرست است. این ویژگی‌ها را می‌توان در سه بعد وابستگی سازمان به خطاکاری، اعتبار شواهد هشداردهنده و مشروعیت خطاکاری مورد بررسی

پردازای زمینه بنیان، به تدوین مدل هشداردهی و پرکردن خلأهای موجود در مبانی نظری این حوزه پرداخته شده است.

۲-۱- پیشینه پژوهش

شهابی و رضایی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر عدالت، اعتماد و تعهد سازمانی حسابرسان مستقل بر افشاگری تخلفات حسابرسی در بین موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی، در سال ۱۳۹۸ پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می دهد عدالت سازمانی بر افشاگری تخلفات تاثیر معنی داری ندارد. اما اعتماد سازمانی و تعهد سازمانی تاثیر مثبت و معنی داری بر افشاگری تخلفات دارد. هم چنین شواهد تحقیق بیانگر آن است که عدالت سازمانی بر اعتماد سازمانی و تعهد سازمانی تاثیر مثبت و معنی داری دارد. اعتماد سازمانی نیز تاثیر مثبت و با اهمیتی بر تعهد سازمانی دارد. شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹) در مقاله‌ای با استفاده از نظریه پردازای زمینه بنیان به مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را ارائه نمودند. نتایج به شکل گیری یک مدل پارادایمی انجامید که راهبرد و ۵ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش در این مدل، ۱۳ مقوله برای شرایط علی، ۵ مقوله در زمینه بسستر، ۸ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۴ مقوله برای (هشداردهی حسابرسان) شناسایی شد. نتایج حاکی از آن بود که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تاثیر ویژگی‌های شرکت، ذینفعان، محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد.

شاهعلی زاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی نقش میانجی هوش هیجانی در رابطه رهبری اخلاقی با قصد هشداردهی خطاکاری در موسسات حسابرسی از طریق جمع آوری پرسشنامه در موسسات حسابرسی بخش خصوصی و دولتی در سال ۱۳۹۹ با استفاده از معادلات ساختاری پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش رعایت اصول رهبری اخلاقی و توجه به ارزش‌های اخلاقی در ارتباطات کارکنان در موسسات حسابرسی، قصد هشداردهی حسابرسان را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر می‌توان بیان کرد رهبری اخلاقی در موسسات حسابرسی، تقویت و توجه کارکنان به قابلیت‌های هیجانی و افزایش هوش هیجانی آن‌ها را به همراه دارد. همچنین بر اساس این نتایج حسابرسان دارای هوش هیجانی بالا به دلیل اطلاع از احساسات و هیجانان خود و دیگران، می‌توانند عواطف خود را در شرایط پیچیده مشاهده تخلف توسط همکاران مدیریت نموده و بنابراین تمایل بیشتری به

هشداردهی، مفهومی چند وجهی است که از دیدگاه‌های مختلف می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. در یک دیدگاه بررسی مبانی موجود نشان می‌دهد که در تحقیقات مرتبط با هشداردهی، برخی بر محصول و نتیجه کار حسابرسی، برخی بر فرآیند حسابرسی و بعضی نیز به تلقی و برداشت استفاده-کنندگان از خدمات حسابرسی تأکید نموده‌اند و در تحقیقات مختلف نیز تعدادی از عوامل مؤثر بر هشداردهی مورد بررسی قرار گرفته یا بخش‌هایی از هشداردهی را مورد توجه قرار داده‌اند.

به عبارت دیگر اغلب تحقیقات انجام شده، هر یک به جوانبی خاص از این مفهوم توجه داشته و عمدتاً با رویکرد قیاسی انجام شده‌اند. در این رابطه، با توجه به مطالعه مبانی نظری تحقیق و تحقیقات پیشین، چارچوب مفهومی برای عوامل مؤثر بر هشداردهی به شرح زیر تبیین می‌گردد. در این خصوص اگر چه در تحقیقات مختلف، سایر متغیرهای هشداردهی از منظر مؤثر بر ویژگی‌های متقاضی حسابرسی (شامل ویژگی‌های مالکیت، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و ...) و تاثیر آنها بر هشداردهی نیز بررسی‌هایی انجام شده است اما، اولاً: به عوامل مؤثر بر هشداردهی در سطح حرفه حسابرسی، کمتر پرداخته شده است. ثانیاً: مدل جامع و یکپارچه‌ای برای هشداردهی ارائه نگردیده است ثالثاً: در کشور ما با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی از منظر محیط حقوقی، شرایط رقابتی و.. تحقیق جامعی انجام نشده است. با توجه به اینکه طبق بررسی‌های انجام شده، تاکنون در کشورمان در تحقیقات مربوط به هشداردهی، از روش نظریه‌پردازای زمینه بنیان استفاده نشده است، یکی از نوآوری‌های پژوهش حاضر، بکارگیری این روش تحقیق می‌باشد. بعلاوه، از آنجاکه هشداردهی دارای ماهیتی پیچیده و چندوجهی است و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تاثیر ویژگی‌های شرکت، ذینفعان و سایر مشارکت‌کنندگان در زنجیره عرضه گزارشگری مالی و محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار دارد، لذا به منظور بررسی جامع‌تر موضوع، مدل‌سازی هشداردهی از جنبه‌های مختلف مدنظر قرار خواهد گرفت، تا حسابرسان، مالکان و نهادهای نظارتی بتوانند با استفاده از عوامل شناسایی شده، تمهیدات لازم جهت ارتقای هشداردهی و بهبود امکان تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را فراهم نمایند. از این رو هدف پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای هشداردهی، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور می‌باشد. در این پژوهش، با استفاده از روش تحقیق کیفی و رویکرد نظریه

هشداردهی دارند. پژوهش حاضر می تواند منجر به توجه بیشتر به موضوع هشداردهی، رفتار اخلاقی مدیران، مدیریت و درک عواطف کارکنان و کاهش تخلفات در حرفه حسابرسی در ایران شود.

نیک کار و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روانشناختی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که متغیرهای توانمندسازی روانشناختی، خودکنترلی و انگیزش شغلی تاثیر مثبت و معنی داری بر هشداردهی تقلب توسط حسابرسان دارد. همچنین یافته های پژوهش آنها نشان می دهد که انگیزش شغلی از لحاظ تاثیرگذاری بر هشداردهی حسابرسان در بالاترین سطح تاثیرگذاری بین متغیرهای بررسی شده قرار دارد.

عباسی و ایزی (۱۳۹۹) نقش تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیر مالی، با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد بررسی قرار داده اند. در این پژوهش رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه ای با افشای اسرار؛ با نقش میانجی اخلاق ادراک شده مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از برآورد مدل حاکی از آن بود که آگاهی اخلاقی، افزایش احساسات را در پی داشته است. انجمن های حرفه ای حسابرسی باید مکانیزم های متعددی را جهت بررسی مفاهیم احساسات در نظر بگیرند. تحلیل ها تأیید نمود که اخلاق ادراک شده، رابطه بین آگاهی اخلاقی، قضاوت حرفه ای و افشای اسرار را تعدیل نمی کند. کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۸) در مقاله ای با عنوان بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه ریزی شده، با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری (SEM)، پرسش نامه ای را در بین ۳۷۲ حسابرسان در سال ۱۳۹۷ توزیع کردند. نتایج حاصل از پژوهش ایشان نشان می دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده بر روی قصد هشداردهی تاثیر مستقیم و معناداری دارند. لذا نظریه رفتار برنامه ریزی شده، نظریه مناسبی جهت توضیح قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل می باشد.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیلگری شدت اخلاقی در سال ۱۳۹۷ با نمونه ای شامل ۱۷۱ نفر از کارکنان حسابداری پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی و تعهد حرفه ای تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد. همچنین

آنها دریافتند شدت اخلاقی تاثیر متغیرهای هنجارهای ذهنی و تعهد حرفه ای بر قصد گزارشگری تقلب را تعدیل می کند. (ساریخانی و همکاران، ۲۰۱۹) در تحقیق به بررسی عوامل موثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه ریزی شده از دیدگاه حسابداران پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که ترکیب مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه ریزی شده چارچوب تئوریک مناسبی را برای قصد گزارشگری تقلب فراهم می آورد. گلدوست و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی تاثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی نشان دادند که شهود ضمن تأثیر مثبت قابل توجه بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری، نقش مثبت و قابل توجهی نیز در رابطه میان ادراک و قضاوت اخلاقی آنان نسبت به گزارش و هشداردهی تقلب دارد.

بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) طی پژوهشی نشان دادند که جواخلاقی بر هشداردهی و دو مولفه از سه مولفه آن تاثیر گذار است. دو مولفه ای که تحت تاثیر جواخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می باشد و مولفه ای که تحت تاثیر جو اخلاقی قرار نمی گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب می باشد.

بیگی و همکاران (۱۳۹۶) رابطه بین فرصت طلبی و هشداردهی را مورد مطالعه قرار دادند. آنها نشان دادند که هرگاه سطح فرصت طلبی حسابرسان افزایش یابد در این صورت هشداردهی در مورد تقلب نیز کاهش می یابد. همچنین آنها در این تحقیق نشان دادند که هرچه سطح برداشت حسابرسان از عواقب افشای خطاکاری و هزینه های مرتبط با این افشا بیشتر باشد، در آن صورت ویژگی فرصت طلبی تاثیر منفی بیشتری بر هشداردهی خواهد داشت.

بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی دیگری به بررسی ارزش های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، در سال ۱۳۹۴ با جمع آوری ۳۸۵ پرسشنامه حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی با استفاده از مدل معادلات ساختاری پرداختند. یافته ها نشان می دهد، هرچقدر ارزش های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی، برای حسابرسان در اولویت باشد، گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت و شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری ها دارند؛ افزایش می یابد. اما

آن است که کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد هشداردهی دارد در حالی که شواهد پژوهش از تاثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد هشداردهی پشتیبانی نمی‌کند. ناوای و پوته سالین^{۱۷} (2019) دریافتند که مهم‌ترین عوامل موثر در هشداردهی تخلفات سازمانی، فرهنگ کاری حاکم بر سازمان است. آن‌ها نشان دادند در سازمان‌هایی که حمایت کافی از کارکنان در مقابل گزارش خطا کاری‌ها انجام نمی‌شود، کارکنان سازمان انگیزه کافی برای افشاء و هشداردهی تخلف‌های همکاران خود ندارند. آن‌ها هم چنین معتقدند که در سازمان‌ها برای تقویت هشداردهی و گزارش تخلفات علاوه بر بهبود مکانیزم‌های سازمانی، اعتماد به نفس کارکنان باید بهبود یابد و همچنین فرهنگ جمع‌گرایی در کارکنان ارتقاء یابد.

کنی و همکاران^{۱۸} (۲۰۲۰) در مقاله‌ای با عنوان اهداف هشداردهنده: سازمان و وابستگی احساسی، هنجارهای سازمانی و حرفه‌ای را از عوامل مهم و تاثیرگذار در درک کارکنان از هشداردهی تقلب می‌دانند. به عقیده آن‌ها برای تقویت گزارش و هشداردهی تقلب باید وظیفه شناسی کارکنان، اعتماد سازمانی کارکنان و حرفه‌گرایی کارکنان را تقویت نمود. همچنین تدوین قوانین سازمانی و حرفه‌ای در حمایت از هشدار دهنده‌های تقلب ضروری است.

جین چنگ و همکاران^{۱۹} (2017) در تحقیقی تحت عنوان رهبری اخلاقی و هشداردهی درون سازمانی به این نتیجه رسیدند که هشداردهی در مورد تقلب می‌تواند از بروز رفتارهای غیر اخلاقی در محیط‌کاری جلوگیری کند. آن‌ها همچنین دریافتند که برداشت کارکنان از سیاست‌های سازمان، بر رابطه هشداردهی سازمانی و رهبری اخلاقی نقش میانجی دارد.

گایلیر^{۲۰} (۲۰۱۷) در بررسی نقش آموزش هشداردهی بر فرآیند هشداردهی به این نتیجه رسید که آموزش هشداردهی نقش مهمی بر فرآیند هشداردهی ایفا می‌کند و همچنین آموزش هشداردهی با انتقام‌گیری افراد رابطه منفی داراست.

باو و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۶) به بررسی رابطه روابط کاری و هشداردهی در مورد تقلب پرداختند و به این نتیجه رسیدند که وجود شرایط کنترلی با طرح‌های تشویقی، انگیزه حسابرسان نسبت به هشداردهی در خصوص خطا کاری‌های و همکاران خود را افزایش می‌دهد. اسریمینداری و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۵) تاثیر نظام کنترلی و تعهدات سازمانی بر سوء رفتار حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادند. آنها معتقدند که نظام کنترل تاثیر مثبت و معناداری بر سوء رفتار حسابرسان دارد که در این شرایط تعهد سازمانی تاثیر منفی بر سوء رفتار حسابرسان می-

وقتی که ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع عموم، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، نتایج برعکس است.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی به مدل بندی عوامل مؤثر بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در اقلام مالی توسط حسابداران پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نیز بیانگر این است که تئوری عدالت سازمانی دارای این پتانسیل است که در پیاده سازی مکانیزم‌های اثربخش گزارش موارد تقلب مشارکت داشته باشد. همچنین به منظور افزایش اثربخشی مکانیزم‌هایی که با هدف ترویج گزارش موارد تقلب اجرا می‌شوند، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه‌های آموزشی اخلاق و برنامه‌های فرهنگی و دینی که می‌توانند تأثیر مثبتی بر دینداری و نگرش بگذارند، حائز اهمیت است.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی درک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که شدت اخلاقی ادراک شده تاثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیر عینی را تعدیل خواهد کرد، اما تاثیر سازه دینداری را تعدیل نخواهد کرد. همچنین، قصد گزارش داخلی موارد تقلب بطور معنادار بین مردان بیشتر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تاثیر مثبت و معنادار و تجربه دارای تاثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی دارد.

کوانگ و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی ادعای افشاگری؛ حق الزحمه حسابرسی و کمبودهای کنترل‌های داخلی پرداختند. این پژوهش با بررسی ۵۶۱۲۳ مشاهده در بین سال‌های ۲۰۰۴ الی ۲۰۱۴ به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های افشاگر، صرف نظر از ماهیت این ادعاها، حق الزحمه حسابرسی بالاتری دارند، در حالی که حسابرسان هنگام اثبات ادعا، بیشتر از آنکه بیهوده باشد، احتمالاً نظر منفی در مورد کنترل‌های داخلی اعلام می‌نمایند. علاوه بر این، یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان زمانی که ادعا هنوز در مرحله داخلی است، در حسابرسی افشاگری مشارکت دارند. همچنین شرکت‌هایی که مشمول ادعای افشاگری خارجی هستند، احتمال کمتری برای تجدید نظر صورتهای مالی تهیه شده در سال ادعا، با وجود تلاش حسابرسی بیشتر در آن سال دارند.

مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل در مالزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته فنی و کمیته مستقل حسابرسی تاثیر مثبتی بر قصد هشداردهی دارد، این موضوع از این دیدگاه پشتیبانی می‌کند که عوامل حرفه‌ای می‌توانند قصد حسابرسان مستقل بر هشداردهی را افزایش دهند. همچنین نتایج حاکی از

داده‌های گردآوری شده از محیط و موقعیت واقعی تدوین می‌شود (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸). این پژوهش از حیث پارادایم‌های غالب پژوهش یعنی «اثباتی»، «تفسیری»، «انتقادی» با توجه به ماهیت خاص آن یعنی آنکه پدیده هشداردهی که ساخته ذهن بشر می‌باشد در گروه پارادایم تفسیری طبقه‌بندی می‌گردد؛ بنابراین از حیث روش‌شناسی در دسته پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد (ایمان، ۱۳۹۱).

استقرا محور اصلی در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. در این پژوهش مصاحبه شونده‌گان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده‌ها عوامل مؤثر بر هشداردهی حسابرسان را مطرح می‌کنند. و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین این عوامل الگوی هشداردهی حسابرسی را تدوین می‌کند؛ از منظر بعد زمانی، مقطعی بوده زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۹ انجام شده است؛ از منظر هدف، به سه دلیل از نوع اکتشافی است اول اینکه پژوهش‌های کمتری در مورد موضوع پژوهش صورت گرفته، دوم اینکه این پژوهش به ارائه یک نظریه منجر شده و سوم اینکه به گسترش مفاهیم در متون حسابداری و حسابرسی انجامیده است. در این رویکرد تحلیل کیفی مقدم بر تحلیل کمی و تولید نظریه مقدم بر آزمون در نظر گرفته شده است. این روش این فرصت را ایجاد می‌کند که پدیده پیچیده‌ای که توسط مدل‌های کمی قابل بررسی نیستند، مورد مطالعه قرار می‌گیرند (دانایی‌فرد و امامی ۱۳۸۶). در این رویکرد به تفسیر کنش‌های انسانی پرداخته می‌شود. برخلاف پژوهش‌های کمی که به دنبال کشف روابط و نظم از قبل تعیین شده است؛ کشف معنا و مفاهیم دارای اهمیت می‌باشد. لذا اساسا پژوهش‌های کیفی پژوهشی توصیفی است و بر این اساس، سیستم معانی مشترک پاسخگویان به صورت دقیق و همه جانبه توصیف می‌گردد. به طور کلی نظریه‌پردازی داده بنیان رهیافتی برای بررسی نظامند داده‌های کیفی (نظیر مصاحبه‌های انجام شده و پروتکل‌های مشاهده‌ها) با هدف تولید نظریه است (دانایی‌فرد و امامی ۱۳۸۶). در پژوهش حاضر از "رهیافت نظام‌مند" استفاده شده است که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به کار می‌گیرد. هدف این پژوهش کمک به فهم، درک و بینش حسابرسان مستقل در خصوص هشداردهی با استفاده از نظریه زمینه بنیان، با ارائه مدلی نظری برای هشداردهی می‌باشد. بر این اساس و به کمک تئوری ساخته شده می‌توان فرضیه‌هایی تدوین کرد که پژوهش‌های بعدی به آزمون آنها بپردازند.

گذارد. به طور کلی نتایج آنها بیانگر تاثیر ویژگی‌های فردی بر عملکرد حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

آلین و همکاران^{۳۳} (۲۰۱۳) عنوان داشته‌اند، وفاداری و تعهد حسابرس به عموم بالاتر و در سطحی ماوراء تعهد به کارکنان خود و صاحبکار است. لذا حسابرس به عنوان یک فرد حرفه‌ای مسئولیتی ماوراء مسئولیت یک کارمند عادی دارد. از این رو هشداردهی به عنوان یک عمل داوطلبانه ماورا، آیین رفتار حرفه‌ای عمل کرده و می‌تواند به عنوان عاملی مهم در جهت حفظ منافع عموم مورد توجه قرار گیرد.

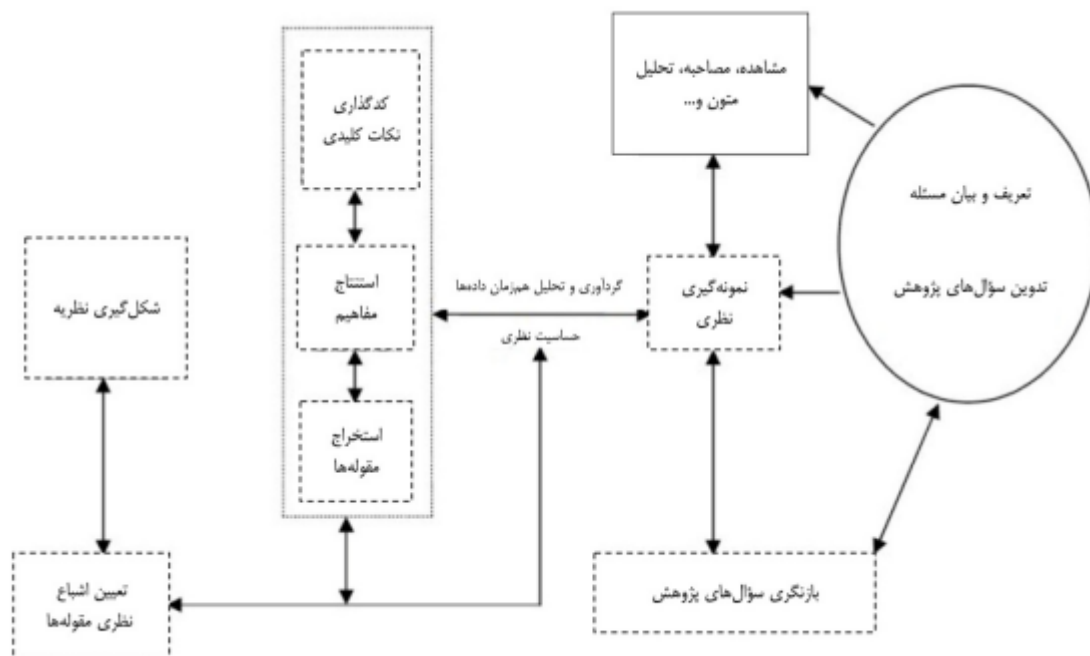
با بررسی منظم مطالعات هشداردهی در حوزه حسابداری و حسابرسی و شناسایی شکافهای تحقیقاتی و بررسی موانع هشدار توسط شاهدان تخلف، می‌توان به این نتیجه رسید که هشداردهی از جنبه‌های مختلف در تحقیقاتی همچون نیک کار و همکاران (۲۰۱۹) بررسی توانمند سازی روانشناختی و هشداردهی ثقلب، عباسی و ایزی (۱۳۹۹) نقش تصمیم‌گیری اخلاقی بر افشای اسرار مالی و غیرمالی، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) تعیین عوامل مؤثر بر گزارشگری ثقلب مالی، ناوای و پوته سالین (۲۰۱۹) عوامل مؤثر بر هشداردهی، که هر کدام به بررسی ابعاد هشداردهی پرداخته‌اند، مورد توجه قرار گرفته و از طرفی دیگر در مطالعاتی مانند ساریخانی (۱۳۹۸) و (۱۳۹۷) بیشتر هشداردهی و ابعاد آن با استفاده از روش تئوری رفتار برنامه ریزی شده مورد تحلیل قرار گرفته است. از اینرو پژوهش جامعی در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر هشداردهی با استفاده از روش داده‌بنیان در راستای ارائه مدلی مفهومی حائز اهمیت می‌باشد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

برای اصطلاح Grounded Theory ترجمه‌ها و معادل‌های مختلفی استفاده شده است، مانند: «نظریه بنیادی»، «نظریه مبنایی»، «نظریه داده‌بنیان»، «نظریه پردازی داده‌بنیاد»، «نظریه بسترزاد»، «نظریه زمینه‌ای»، «نظریه مفهوم‌سازی بنیادی»، «روش نظریه» و «نظریه برخواسته از داده‌ها» مداحی و همکاران (۱۳۹۲). در این پژوهش، از عبارت «نظریه زمینه‌ای» استفاده شده است. این رویکرد توسط گلیزر و استراوس (۱۹۶۵)، مطرح شده و هدف آن تقویت مطالعات کیفی و ارائه راهکارهایی برای کاهش سیطره کمی‌گرایی متداول در علوم اجتماعی می‌باشد. به بیان دیگر، پژوهشگر می‌تواند در مواردی که تدوین فرضیه امکان پذیر نیست یا در رابطه با موضوع در دست بررسی انسجام نظری وجود ندارد، بجای استفاده از نظریه‌های از پیش تعیین شده، نظریه جدید تدوین کند. نظریه جدید، بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر نیست، بلکه بر اساس

۴- فرآیند اجرای پژوهش

مراحل اجرای پژوهش به شیوه نظریه زمینه ای به شرح زیر است (استراوس و کوربین، ۲۰۱۴):



نمودار ۲: مراحل اجرای نظریه زمینه‌ای

منبع: (فراستخواه، مقصود ۱۳۹۵)

نظری دست یابد. همچنین به منظور گردآوری اطلاعات، در

انتخاب مشارکت‌کنندگان موارد زیر در نظر گرفته شد:

- حداقل ۳ نفر مصاحبه شونده‌گان از بازنشستگان سازمان حسابرسی باشد.
- حداقل سابقه کار مصاحبه شونده‌گان ۲۰ سال باشد.

در نهایت، مصاحبه با ۲۳ نفر صورت گرفت، که از مصاحبه ۱۹ به بعد اشباع نظری داده‌ها حاصل شد. مدت زمان هر مصاحبه بطور متوسط ۴۵ دقیقه تا ۱ ساعت بوده است. اطلاعات مربوط به مصاحبه شونده‌گان به شرح جدول ۱ می‌باشد.

۴-۱- جامعه آماری

در پژوهش‌های کیفی هدف، مطالعه عمیق می‌باشد؛ به جای نمونه‌گیری تصادفی بر نمونه‌گیری هدفمند تأکید می‌گردد؛ یعنی نمونه‌هایی که حداکثر درگیری با مسئله پژوهش دارند و از اطلاعات زیادتری برخوردار می‌باشند؛ نمونه مناسب در پژوهش‌های کیفی هستند. اطلاعات به صورت شفاهی، جزئی و کامل جمع‌آوری می‌شوند و به همین لحاظ است که در این پژوهش از طریق مصاحبه با ذینفعان مورد استفاده قرار خواهد گرفت. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل سرپرستان ارشد، مدیران، مدیران ارشد و اعضای هیات عامل سازمان حسابرسی که در این حوزه فعال و صاحب‌نظر هستند، می‌باشد که با استفاده از روش گلوله برفی یا زنجیره‌ای افراد موجود در نمونه پژوهش انتخاب شده‌اند. به بیان دیگر در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها خواسته شد تا سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. در نظریه زمینه‌ای، مصاحبه با خبرگان به تعدادی انجام می‌شود تا محقق به اشباع

جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

کد	جنسیت	سن	سابقه کاری	تحصیلات	جایگاه شغلی	مدت تصدی در جایگاه شغلی
A ₁	مرد	۶۳	۳۱	فوق لیسانس	مدیر ارشد	۵
A ₂	مرد	۶۳	۳۲	لیسانس	مدیر فنی	۷
A ₃	مرد	۵۶	۲۹	فوق لیسانس	سرپرست ارشد	۷
A ₄	زن	۵۴	۲۶	فوق لیسانس	مدیر فنی	۲
A ₅	مرد	۵۲	۲۳	لیسانس	سرپرست ارشد	۵
A ₆	مرد	۵۲	۲۶	فوق لیسانس	مدیر فنی	۳
A ₇	مرد	۵۵	۲۵	لیسانس	سرپرست ارشد	۳
A ₈	مرد	۵۷	۲۸	فوق لیسانس	مدیر ارشد	۳
A ₉	زن	۶۲	۳۱	لیسانس	مدیر ارشد	۱
A ₁₀	مرد	۵۱	۲۲	لیسانس	سرپرست ارشد	۱
A ₁₁	مرد	۶۳	۳۳	فوق لیسانس	هیئت عامل	۲
A ₁₂	مرد	۶۴	۳۳	لیسانس	سرپرست ارشد	۶
A ₁₃	مرد	۶۵	۳۰	لیسانس	سرپرست ارشد	۴
A ₁₄	زن	۵۰	۲۵	لیسانس	مدیر فنی	۶
A ₁₅	مرد	۵۷	۲۷	فوق لیسانس	مدیر فنی	۵
A ₁₆	مرد	۵۶	۲۸	فوق لیسانس	سرپرست ارشد	۶
A ₁₇	مرد	۴۹	۲۷	فوق لیسانس	سرپرست ارشد	۲
A ₁₈	مرد	۵۷	۲۹	فوق لیسانس	مدیر ارشد	۵
A ₁₉	مرد	۵۹	۲۹	لیسانس	مدیر فنی	۶
A ₂₀	مرد	۴۸	۲۶	لیسانس	سرپرست ارشد	۳
A ₂₁	زن	۶۳	۳۲	فوق لیسانس	سرپرست ارشد	۷
A ₂₂	مرد	۶۲	۳۱	لیسانس	سرپرست ارشد	۱
A ₂₃	مرد	۵۶	۲۹	فوق لیسانس	مدیر فنی	۸

۴-۲- تکنیک و ابزار گردآوری داده‌ها

همانگونه که قبلاً اشاره شد، تحلیل داده‌ها مطابق با نظریه-پردازی زمینه بنیان، طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است. اولین گام، یافتن مقوله‌های مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه-ای از انتزاع بوده است. دومین گام، یافتن ارتباط بین این مقوله‌ها است و سومین گام، مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباط در سطح بالاتری از انتزاع است. لازم به ذکر است که این مراحل ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند. برای این منظور پس از انجام مصاحبه، طی سه مرحله کدگذاری باز^{۲۵}، کدگذاری محوری^{۲۶} و کدگذاری گزینشی^{۲۷} انجام شده است. در کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی از متن‌های مصاحبه (در اینجا مصاحبه داده‌ها را تشکیل می‌دهند) کشف می‌شود. در واقع کدگذاری برای بخشی از فرآیند تحلیل داده‌ها است که به خردکردن، مقایسه سازی، نامگذاری، مفهوم

پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. برای این کار پس از بررسی دقیق مصاحبه‌هایی که بصورت صوتی ضبط شده بودند، برای داده‌هایی که بار معنایی یکسانی داشته‌اند کد مشترکی در نظر گرفته شد و با بررسی کدها مفاهیم متناسبی به هریک اختصاص داده شد. پس از بررسی مشابهت و نزدیکی بار معنایی مفاهیم، مقوله‌ها شکل گرفتند. در این پژوهش ۱۰۲۰ کد باز نشانه گذاری شد. کدهای باز در ۱۰۴ مفهوم طبقه بندی شده و در ۲۹ مقوله ارائه شد و نهایتاً در قالب الگویی، مدل پارادایمی شکل گرفت.

۵- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان، پس از مصاحبه با خبرگان به جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها پرداخته شد. با در نظر گرفتن این نکته که در این روش هدف شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است

راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد (استراوس و کوربین، ۲۰۱۴). بستر هشداردهی را می‌توان در قالب مفاهیم زیر طبقه بندی نمود:

- ساختار اقتصادی
- ساختار سیاسی
- ساختار فرهنگی
- ساختار قانونی (شرایط موجود در جامعه حرفه‌ای)
- کنترل‌های داخلی

شرایط مداخله‌گر^{۲۰}

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری است که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آنها را محدود و مقید می‌کنند (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸).

- محدودیت‌های قانونی
- کیفیت حسابرسی
- حاکمیت شرکتی
- انگیزه منافع شخصی
- تهدید به تلافی (حمایت سازمان)
- مسئولیت شخصی گزارشگر
- تجربه تخصصی حسابرسان
- کمیته حسابرسی

راهبردها

راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظر هستند. راهبردها مقصود دارند، هدفمندند و به دلیلی صورت می‌گیرند. همواره شرایط مداخله-گری نیز وجود دارد که راهبردها را سهل یا محدود می‌سازند (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). راهبردهای هشداردهی را می‌توان در قالب مفاهیم زیر عنوان نمود:

- جو سازمانی
- عدالت سازمانی
- ساختار سازمانی

پیامدها^{۲۱}

پیامدها نتایجی است که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. پیامدها را همواره نمی‌توان پیش‌بینی کرد و الزاماً همان‌هایی نیستند که افراد قصد آن را داشته‌اند. پیامدها ممکن است حوادث و اتفاقات باشند، شکل منفی به خود بگیرند، واقعی یا ضمنی باشند و در حال یا آینده به وقوع بپیوندند. همچنین این امکان وجود دارد که آنچه در برهه‌ای از زمان پیامد به شمار می‌رود، در زمانی

(استراوس و کوربین، ۲۰۱۴). محیط پژوهشی ایران ویژگی‌های بسیار خاص و یگانه‌ای دارد، از جمله: فعال نبودن مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ بین‌المللی، فعالیت همزمان حسابرسان دولتی و خصوصی، درصد بسیار زیاد گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول، درصد بسیار زیاد تجدید آرائه صورتهای مالی، رقابت شدید بین حسابرسان خصوصی و بازار انحصاری حسابرسان دولتی، حق الزحمه بیشتر حسابرسان دولتی نسبت به حسابرسان خصوصی، تفاوت نظام راهبری شرکتی در ایران و...؛ این تمایزها سبب شده است مدل هشداردهی مناسب برای حسابرسان با در نظر گرفتن محیط حرفه‌ای ایران ارائه شود. در ادامه یافته‌های پژوهش، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه‌بندی در سایه تحقیقات انجام شده درباره هشداردهی حسابرسی، آرایه، و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح داده می‌شود. همانطور که از جدول (۱) مشاهده شد تعاریف طبقه‌بندی‌ها که عبارتند از:

شرایط علی^{۲۸}

شرایط علی رویدادهایی است که موقعیت‌ها، مباحث و مسائل مرتبط با پدید را خلق می‌کنند و تا حدی تشریح می‌کنند و تا حدی تشریح می‌کنند که چرا و چگونه افراد و گروه‌ها به این پدیده مبادرت می‌ورزند. شرایط علی مولفه‌های هستند که ممکن است حسابرسان را ترغیب یا مجبور به هشداردهی نمایند. جهت مشخص کردن عوامل موثر بر هشداردهی حسابرسان را عنوان نمایند. شرایط علی در سه سطح کلی برای هشداردهی ارائه شد:

الف. شرایط علی منتسب به شخص:

- اطلاعات جمعیت شناختی
- متغیرهای شخصیتی
- اخلاق

ب: شرایط علی منتسب به محیط:

- آیین رفتار حرفه‌ای
- ویژگی‌های محیطی سازمان

ج: شرایط علی مربوط به موضوع هشداردهی

- سطح اهمیت در هشداردهی
- تاثیر بر استفاده‌کنندگان

بستر^{۲۹} (زمینه)

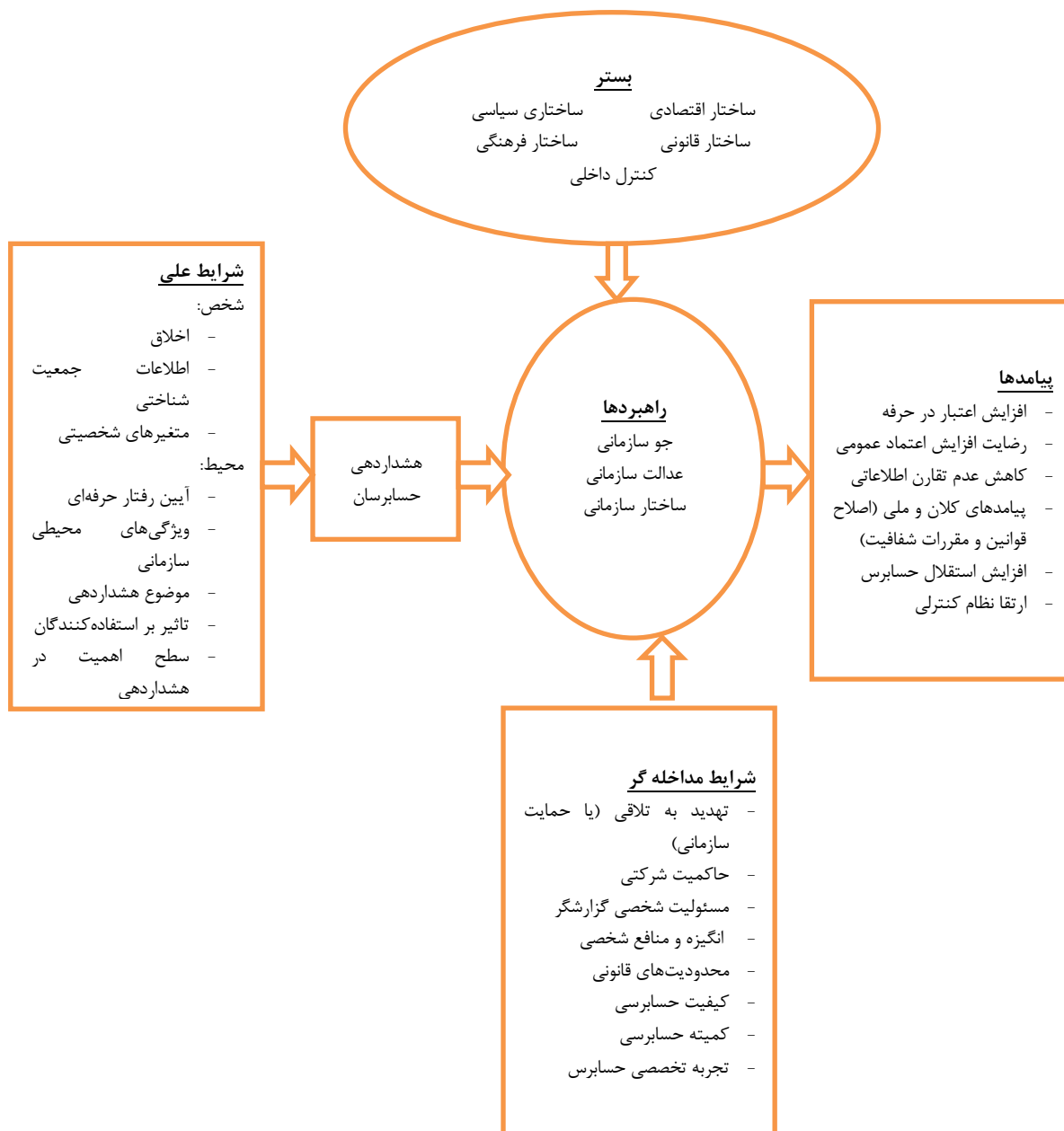
بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های ویژه‌ای است که به پدیده موردنظر دلالت می‌کند؛ یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن

دیگر به بخشی از شرایط و عوامل تبدیل شود(استراوس و کوربین، ۲۰۱۴) پیامدهای هشداردهی حسابرسان در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

- ارتقا نظام کنترلی
- افزایش اعتبار حرفه
- افزایش اعتماد عمومی
- پیامدهای کلان و ملی
- افزایش استقلال حسابرس
- کاهش عدم تقارن اطلاعاتی

۶- مدل پژوهش

فرآیند تحلیل و تجارب زیستی مشارکت کنندگان در یک مطالعه کیفی می‌تواند به یک خط داستان بزرگتر منتهی شود. این خط داستان، در واقع ماحصل مفهوم‌سازی و ارائه شرحی انتزاعی و چکیده‌ای از داستانهای فردی است (استراوس و کوربین، ۲۰۱۴). مدل ترسیمی^{۳۳} ارائه شده برای هشداردهی حسابرسی به صورت نمایه زیر است:



نمودار ۴: مدل هشداردهی حسابرسان مستقل

۷- اعتبار پژوهش

از اهداف اصلی پژوهش کیفی، ارائه گزارش‌های غنی است که پیچیدگی دنیای اجتماعی و سازمانی را ارزیابی و گزارش می‌کنند (مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۸). در پژوهش‌های کیفی بررسی صحت، اعتبار داده‌ها و یافته‌ها بخشی با اهمیتی از فرآیند پژوهش می‌باشد (کرسول، ۲۰۱۲). با توجه به نقش و اهمیت مصاحبه در رویکرد کیفی، میزان مقبولیت و تعمیم پذیری حاصل از نتایج مورد بحث و سوال قرار گرفته است. معیارهای مختلفی برای ارزیابی میزان ورود عمیق پژوهشگر به پدیده مدنظر، تصدیق یافته‌ها از جانب مشارکت‌کنندگان، میزان کامل بودن، دقیق بودن و عاری از ابهام بودن مدل استخراجی، در تحقیقات کیفی ارائه شده است. در این پژوهش، برای اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش، از زاویه‌بندی (مثلت‌سازی) و کنترل اعضا (کرسول، ۲۰۰۷) و ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸) استفاده شده است.

مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است.

زاویه‌بندی: زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کاملتری به دست خواهد آمد (ایمان ۱۳۹۱). در این پژوهش با هدف تدوین مدل جامعی در خصوص هشداردهی حسابرسی، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات اشخاص با سابقه فعالیت در حرفه حسابرسی دریافت شده و بررسی و تحلیل شود.

کنترل اعضا: در این روش صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه شونده‌گان بررسی می‌شود تا محقق یافته‌های خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل نماید. این تکنیک جهت تأیید تفاسیر پژوهشگر مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای تحقق این روش، پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به منظور اعتباربخشی به مدل پژوهش، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، در اختیار ۹ نفر از مصاحبه شونده‌گان و ۴ نفر از اعضای حرفه که در مصاحبه شرکت نکرده بودند قرار گرفت. نهایتاً مشخص شد پژوهشگر درک صحیحی از مصاحبه‌ها داشته که شاید علت آن، شاغل بودن محقق در سازمان مورد بررسی و قرار داشتن در شرایط مشابه با مصاحبه‌شونده‌گان باشد.

۸- بحث و نتیجه‌گیری

علیرغم سرمایه‌گذاری‌هایی که در سراسر جهان در زمینه ابزارهای تشخیص تقلب انجام می‌شود، تحقیقات همواره افشاگران را به عنوان مهمترین منبع تشخیص تقلب شناخته‌اند. هدف این مطالعه شناخت و درک تجارب افراد و تفاسیر آنان در زمینه هشداردهی، برای دستیابی به نظریه‌ای در این حوزه است؛ بنابراین در این تحقیق برای دستیابی به نظریه‌ای جامع در زمینه هشداردهی، پدیده هشداردهی حسابرسی در مصاحبه‌ها بعنوان مقوله محوری مورد تأکید قرار گرفته است و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شده‌اند. طبق یافته‌ها ویژگی‌های شخصیتی، محیطی و موضوع مرتبط با هشداردهی از عوامل اصلی و شرایط علی در هشداردهی شناسایی شده است. بر این اساس وجود حسابرسانی با ویژگی‌های خاص شخصیتی و محیط‌هایی با ساختار نظامند و کنترلی که نهایتاً حمایت از فرد هشداردهنده را در پی خواهد داشت و همچنین بررسی سطح اهمیت موضوع هشدار می‌تواند نقش موثری در هشداردهی حسابرسان خواهد داشت. با توجه به شرایط علی عنوان شده در محیط حسابرسی ایران، ساختار سیاسی، قانونی، فرهنگی و الزام وجود کنترل‌های داخلی شرایط زمینه‌ای و تهدید به تلافی (حمایت سازمان)، مسئولیت شخصی گزارشگر (انگیزه منافع شخصی)، تجربه تخصصی حسابرسان، محدودیت‌های قانونی، کیفیت حسابرسی و حاکمیت شرکتی به عنوان شرایط مداخله‌ای مطرح می‌شوند. نهایتاً الگوی هشداردهی حسابرسی در ایران به عنوان چارچوبی مفهومی، ضمن شناسایی چالش‌ها و عوامل سبب‌ساز آن به رهبران و مدیران حرفه، و یاری رساندن جهت یافتن راه‌حل‌های لازم برای رفع این چالش‌ها ارائه شد. اگرچه بسیاری از حسابرسان به دلیل ملاحظات اقتصادی و حرفه‌ای محافظه‌کار به بار آمده‌اند، هشداردهی برای برقراری محیط کنترلی موثر می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و دیگر ذینفعان در جامعه داشته باشد. حرفه حسابرسی نیز یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (بیگی و همکاران، ۱۳۹۶). آنچه را که می‌توان بصورت واضح از این مدل مفهومی برداشت کرد آن است که هشداردهی در حسابرسی تحت تاثیر مجموعه‌ای از عوامل محیطی، شخصی و موضوع مربوط به هشدار بصورت آگاهانه صورت می‌گیرد. از اینرو تقویت این عوامل موجب خواهد شد تا حسابرسان در راستای آیین رفتار حرفه‌ای عمل نمایند. در این بین نکته‌ای که باید مورد توجه

و مالی edited by ترجمه، م. مهربان پور، ع. مصطفائی، ج. مصطفایی، تهران: دانشگاه تهران، موسسه انتشارات.

* دانایی فرد، حسن، امامی، سیدمجتبی، ۱۳۸۶. "استراتژی های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده بنیاد." اندیشه مدیریت راهبردی (۲): ۶۹-۹۸.

* ساریخانی، مهدی، ناصر ایزدی نیا، سعید دائی کریم زاده، ۲۰۱۹. "بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیل گری شدت اخلاقی." دانش حسابداری مالی ۱۶(۱): ۷۵-۱۰۵.

* شاهعلی زاده، رامین، حیدرپور، فرزانه، نیکومرام، هاشم، راهنمای رود پشته، فریدون، ۱۴۰۰. "نقش میانجی هوش هیجانی در رابطه رهبری اخلاقی با قصد هشداردهی خطاکاری در موسسات حسابرسی." دانش حسابداری ۱۲(۳).

* شهابی، سیده سنور، رضایی، فرزین، ۱۴۰۰. "تأثیر عدالت، اعتماد و تعهد سازمانی حسابرسان مستقل بر افشاگری تخلفات حسابرسی" دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۱۰(۲۷): ۸۸-۷۹.

* شهبازی، مجید، مهرانی، کاوه، ۲۰۲۰. "تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل." بررسی های حسابداری و حسابرسی ۲۷(۱): ۶۰-۸۶.

* عاقلی، میثم، نیک منش، شمس الدین، هاشم نیا، شهرام، ۲۰۲۰. "بررسی تأثیر عوامل رهبری سازمانی بر تمایل به سوت زنی (مورد مطالعه: کارکنان سیما، منظر و فضای سبز شهری شهرداری کرج)." فصلنامه توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی ۱۳۹۹(۵۵): ۱-۳۵.

* عباسی، ابراهیم، ایزی، رویا، ۲۰۲۰. "نقش تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیر مالی." مطالعات تجربی حسابداری مالی ۱۷(۶۶): ۱۴۹-۷۲.

* فراستخواه، مقصود، ۱۳۹۵. راهنمای کدگذاری برای پژوهشگران کیفی. چاپ دوم، تهران: انتشارات آگاه.

* فروغی، داریوش، خالقی، محسن، رسائیان، امیر، ۲۰۱۲. "مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت های مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران." پیشرفت های حسابداری ۴(۱): ۱۱۱-۳۵.

* کاشانی پور، محمد، کرمی، غلامرضا، خنیفر، حسین، شعبانی، کیوان، ۱۳۹۸. "بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه ریزی شده." حسابداری ارزشی و رفتاری ۴(۸): ۹۱-۶۳.

قرار گیرد نوع نگاه به هشداردهی در جامعه می باشد، از این رو استقرار فرهنگ سازمانی مناسب در جامعه حرفه‌ای با تدوین دستورالعمل ها و قوانین درباره افشاگری حسابرسان و حمایت از آن می تواند مکانیزم موثری در افزایش اعتبار حرفه، رضایت گروه های مختلف استفاده کننده، افزایش اعتماد عمومی، ارتقاء نظام کنترلی و افزایش استقلال حسابرسان تلقی شود. از دیگر نتایج این پژوهش می توان به مطالعه بیشتر پیشنهادی مرتبط با حوزه هشداردهی، شناسایی متغیرهای تأثیرگذار بر هشداردهی حسابرسی که نتیجه آن اعتلای جایگاه حرفه حسابرسی در جامعه می باشد و از طرفی دیگر برنامه ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه و سیاست گذاری در جذب حسابرسان به ویژه حسابداران رسمی اشاره نمود. محدود بودن امکان تعمیم پذیری نتایج و یافته های پژوهش به شرایط و موقعیت ها در رویکرد پژوهش های باز از دیگر محدودیت های مهم پژوهش مورد نظر بوده و می توان از طریق تحقیقات کمی قابلیت های تعمیم پذیری آن را توسعه داد.

فهرست منابع

* ایمان، محمدتقی، ۱۳۹۱. فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی. قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.

* بادپا، بهروز، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد، ۲۰۱۹. "بررسی اثر رهبری دگرگون ساز صاحبکار بر قضاوت حسابرسان و نقش میانجی آشنایی با صاحبکار." پیشرفت های حسابداری ۱۱(۱): ۲۹-۶۷.

* بنی مهد، بهمن، گل محمدی، آرش، ۲۰۱۷. "بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران." حسابداری ارزشی و رفتاری ۲(۳): ۶۱-۸۶.

* بیگی هرچگانی، ابراهیم، بنی مهد، بهمن، رئیس زاده، سیدمحمد رضا، رویایی، رمضانعلی، ۱۳۹۵. "بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان." حسابداری ارزشی و رفتاری ۲(۲): ۶۵-۹۵.

* بیگی هرچگانی، ابراهیم، بنی مهد، بهمن، رئیس زاده، سیدمحمد رضا، رویایی، رمضانعلی، ۱۳۹۶. "ارزش های انگیزشی و هشدار دهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری." اخلاق در علوم و فناوری ۴۵(۱۲): ۱۲۴-۳۹.

* حاجیانی، ابراهیم، ۲۰۱۱. "هشداردهی: کارکرد تحلیل اطلاعاتی در پیش گیری از غافل گیری." فصلنامه مطالعات راهبردی ۱۴(۳) (مسلسل ۵۳): ۱۰۳-۲۶.

* حق، زهیرال، پارکر، لی، کووالسکی، مارک، هاینز، کاترین، ۱۳۹۸. روش های پژوهش کیفی در حسابداری، حسابرسی

- * کرسول، جان دبلیو. ۲۰۰۷. پویش کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم نگاری، مطالعه موردی). چاپ اول. مترجم، ح. دانایی فرد، س. کاظمی، ۱۳۹۱. انتشارات صفار اشراقی.
- * گلدوست، مجید، طالب نیا، قدرت الله، اسماعیل زاده مقری، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون، رویایی، رمضانعلی. ۱۳۹۷. "ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی." دانش حسابداری مالی ۵(۳):۱-۲۳.
- * گیویان، عبدالله. ۱۳۹۵. روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی. چاپ اول. تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- * مداحی، آزاده، مهرانی، کاوه، مشایخی، بیتا، رحمانی. ۱۳۹۲. "ندوین مدل کیفیت حسابرسی." بورس اوراق بهادار ۶(۲۳):۱۰۳-۳۷.
- * نمازی، محمد، ابراهیمی، فهیمه. ۱۳۹۵. "مدل بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب مالی توسط حسابداران." مطالعات تجربی حسابداری مالی ۱۲(۴۹):۱-۲۸.
- * نمازی، محمد، ابراهیمی، فهیمه. ۲۰۱۵. "بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران." بررسی های حسابداری ۲(۵):۱۰۹-۳۳.
- * نیک کار، بهزاد، آزادی، کیهان، بنی مهد، بهمن، سلیمی، سعید باقر. ۲۰۲۰. "توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روانشناختی." دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۹(۳۴):۴۷-۵۸.
- * ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کوشکی جهرمی، علیرضا "مفهوم سازی تصمیم گیری خردمندان حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد." بررسی های حسابداری و حسابرسی
- * Alleyne, Philmore, Mohammad Hudaib, Richard Pike. 2013. "Towards a Conceptual Model of Whistle-Blowing Intentions among External Auditors." British Accounting Review 45(1):10-23.
- * Anuar, Nawawi, Salin Ahmad Saiful Azlin Puteh. 2019. "To Whistle or Not to Whistle? Determinants Consequences." Journal of Financial Crime 26(1):260-76.
- * Bartels, D. M., C. W. Bauman, F. A. Cushman, D. Pizarro, A. P. McGraw. 2014. "Blackwell Reader of Judgment Decision Making."
- * Beyer, Anne, Ilan Guttman. 2012. "Voluntary Disclosure, Manipulation, Real Effects." Journal of Accounting Research 50(5):1141-77.
- * Boo, El'fred, Terence Bu-Peow Ng, Premila Gowri Shankar. 2016. "Effects of Incentive Scheme Working Relationship on Whistle-Blowing in an Audit Setting." Auditing: A Journal of Practice & Theory 35(4):23-38.
- * Cheng, Jin, Haiqing Bai, Xijuan Yang. 2017. "Ethical Leadership Internal Whistleblowing: A Mediated Moderation." Journal of Business Ethics 155(1):115-30.
- * Chiasson, Michael, Gene H. Johnson, J. Ralph Byington. 1995. "Blowing the Whistle: Accountants in Industry." The CPA Journal 65(2):24.
- * Corbin, Juliet, Anselm Strauss. 2014. Basics of Qualitative Research: Techniques Procedures for Developing Grounded Theory. Sage publications.
- * Dart, Eleanor. 2011. "UK Investors' Perceptions of Auditor Independence." The British Accounting Review 43(3):173-85.
- * Erkmen, Turhan, Arzu Özsözgün Çalışkan, Emel Esen. 2014. "An Empirical Research about Whistleblowing Behavior in Accounting Context." Journal of Accounting & Organizational Change.
- * Gao, Lei, Alisa G. Brink. 2017. "Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental Studies on the Determinants of Whistleblowing." Journal of Accounting Literature 38(May):1-13.
- * Jubb, Peter B. 1999. "Whistleblowing: A Restrictive Definition Interpretation." Journal of Business Ethics 21(1):77-94.
- * Keil, Mark, Amrit Tiwana, Robert Sainsbury, Sweta Sneha. 2010. "Toward a Theory of Whistleblowing Intentions: A Benefit-to-cost Differential Perspective." Decision Sciences 41(4):787-812.
- * Kenny, Kate, Marianna Fotaki, Wim Vekerckhove. 2020. "Whistleblower Subjectivities: Organization Passionate Attachment." Organization Studies 41(3):323-43.
- * Kuang, Y. F., Lee, G. & Qin, B. (2021). Whistleblowing Allegations, Audit Fees, and Internal Control Deficiencies. Contemporary Accounting Research, 38 (1), pp.32-62.
- * Li, Jing, Liqi Zhu, Michaela Gummerum. 2014. "The Relationship between Moral Judgment Cooperation in Children with High-Functioning Autism." Scientific Reports 4(1):1-6.
- * Near, J. P., K. C. Ryan, M. P. Miceli. 1995. "Results of a Human Resource Management 'Experiment': Whistle-Blowing in the Federal Bureaucracy, 1980-1992." Academy of Management Proceedings 1995(1):369-73.
- * Near, Janet P., Marcia P. Miceli. 1985. "Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing." Journal of Business Ethics 4(1):1-16.
- * Perks, R. W. 1993. "Accounting & Society, Chapman & Hall, London."
- * Porter, B. A. 1992. "Do External Auditors Have the Role of Society's Corporate Watchdogs." Akauntan Nasional 4 11:41-48.

- * Rehg, Michael T., Marcia P. Miceli, Janet P. Near, James R. Van Scotter. 2008. "Antecedents Outcomes of Retaliation Against Whistleblowers: Gender Differences Power Relationships." *Organization Science* 19(2):221-40.
- * Sarikhani, Mehdi, Naser Izadinia, Saeed Daei-Karimzadeh, Saeed Karimzade. 2019. "Investigating the Factors Affecting the Whistle-Blowing Intentions Using the Fraud Triangle the Theory of Planned Behavior: An Accountant's Perspective TT." *Khu-Aapc* 3(6):105-35.
- * Sikka, Prem, Hugh Willmott, Tony Lowe. 1989. "Guardians of Knowledge Public Interest: Evidence Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2(2):0.
- * Srimindarti, Ceacilia, Listyorini Wahyu Widati. 2015. "The Effects of Locus of Control Organizational Commitment to Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior Based on the Theory of Planned Behavior." *International Journal* 27-35.
- * Suryanto, Tulus, Ismail Suardi Wekke. 2017. "Auditor's Professionalism Moral Intensity for Whistleblowing Actions on Public Accounting Firms View." *Journal of Engineering Applied Sciences* 12(6):1667-71

یادداشت‌ها

1. Beyer & Guttman
2. suryanto
3. Porter
4. Perks
5. Sikka, Wilmott, & Lowe
6. Whistleblowing
7. Near & Miceli
8. Grounded Theory
- 9 - Liyanarachchi and Adler
- 10 - Miethe and Rothschild
11. Chiasson et al.
- 12 - Dart
- 13 - Gao and Brink
- 14 - Near and Miceli
- 15 -Li, Zhu, and Gummerum
- 16 - Bartels
- 17 . Nawawi, & Putech Salin
- 18 . Kenny et al.
- 19 . Jin chen et al.
20. Cialliern
- 21 . Bao et al.
- 22 . Sirimindarti et al.
- 23 . Alleyne et al.
- 24 . Strauss & Corbin
- 25 . Open Coding
- 26 . Axial Coding
- 27 . Selective Coding
- 28 . Casual Condition
- 29 . Contextual Condition
- 30 . Intervening Condition
- 31 . Consequences
- 32 . Strauss & Corbin
33. Visual Model