



## تدوین مدل گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران

قاسم بولو<sup>۱</sup> ©

دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

سید جلال سیدی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی

(تاریخ دریافت: ۳۱ خرداد ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۱۰ آبان ۱۴۰۰)

با توجه به منافع و مزیت‌هایی که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه ایجاد نموده است و نظر به جایگاه و موقعیت منحصر به فرد حسابرسان داخلی در سازمان‌ها، این سوال مطرح می‌شود که چه عواملی باعث می‌شود حسابرسان داخلی در مواجهه شدن با اقدامات خطاکارانه و موارد سوال برانگیز موضوع را گزارش نمایند و چرا برخی از افراد تمایل به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه ندارند. این پژوهش اولین تحقیقی است که موضوع حسابرسان داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را در ایران مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پژوهش، ابتدا با مطالعه ادبیات و تجربه سایر کشورها، تلاش شد تا شناخت کافی از عوامل مؤثر بر گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی کسب گردد. سپس از طریق مصاحبه با اساتید دانشگاه و افرادی که در حوزه حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه صاحب‌نظر بودند، عوامل مؤثر بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مورد بررسی قرار گرفت و با بهره‌گیری از روش تحلیل تم، مدل گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران، تدوین گردید. در این مدل گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارای چهار بعد می‌باشد که به ترتیب اهمیت شامل بعد فردی، بعد محیطی، بعد سازمانی و بعد حرفه می‌باشد. مدل تحقیق در مجموع دارای ۱۶ مولفه اصلی می‌باشد که هر یک مورد بررسی قرار گرفت و در انتها مدل نهایی تحقیق ارائه گردید.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، تحلیل تم.

<sup>1</sup> blue20@atu.ac.ir

## مقدمه

تحقیقات نشان می‌دهد شرکت‌ها و سازمان‌ها سالانه حداقل ۵٪ درآمدهای خود را به علت وقوع اقدامات خطاکارانه از دست می‌دهند. علی‌رغم تدابیر و مکانیسم‌هایی که شرکت‌ها و سازمان‌ها برای پیشگیری و کشف این اقدامات در نظر گرفته شده (نظیر حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی، آموزش پرسنل و سازوکارهای دیگر) باین حال شواهد تجربی مبین آن است که تقویت و توسعه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه یکی از اولین، کم‌هزینه‌ترین و اثربخش‌ترین اقداماتی است که می‌توان برای پیشگیری و کشف اقدامات خطاکارانه در نظر گرفت [۱۱ و ۲۶] و کنترل‌های داخلی ضعیف، احتمال وقوع سو جریان، سو استفاده و تقلب را در سازمان‌ها بالا می‌برد [۴]. محققان بر این باورند که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه صورت گرفته میلیاردها دلار برای سهامداران و ذی‌نفعان صرفه‌جویی نموده است [۱۸ و ۲۱]. هرچند در خصوص خساراتی که اقدامات خطاکارانه برای شرکت‌ها، سازمان‌ها و جامعه ما دارد، اطلاعات دقیق و معتبری در دسترس نیست؛ باین حال اطلاعات منتشر شده در خصوص شاخص ادارک فساد<sup>۱</sup> بیانگر آن است که کشور ما در وضعیت مطلوبی نمی‌باشد.

گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه روشی مهم برای جلوگیری و شناسایی اقدامات سوء و ناکارآمدی است [۳۰]. علی‌رغم مزیت‌های فراوانی که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در سازمان و جامعه دارد، باین حال مشاهده می‌شود که در برخی موارد وقتی اشخاص اقدامات خطاکارانه را شناسایی یا مشاهده می‌کنند، تمایلی به گزارش‌دهی آن ندارند [۲۴]؛ حسابرسان داخلی نیز مستثنی از این امر نمی‌باشند. حوزه کاری حسابرسان داخلی در سازمان‌ها گسترده‌تر و متنوع‌تر است، به همین دلیل آن‌ها با موقعیت‌های بیشتری در خصوص اقدامات خطاکارانه مواجه می‌شوند به همین علت حسابرسان داخلی نقش مهمی در مدیریت سازمانی ایفا می‌نمایند [۲۳ و ۲۶]. نکته قابل توجه آن است که در برخی موارد شرکت‌هایی که اقدامات خطاکارانه آن‌ها منتشر و رسانه‌ای شد، حسابرس داخلی داشتند [۲۶]. باین حال برخی از این موارد توسط اشخاصی غیر از حسابرسان داخلی گزارش شده است. این موضوع باعث شد این سوالات در اذهان عمومی و تخصصی مطرح شود که آیا حسابرسان داخلی به وظایف، تعهدات و مسئولیت‌های خود در خصوص ایفای تعهدات خود عمل کرده بودند یا خیر؟ آیا حسابرسان اقدامات خطاکارانه را شناسایی و گزارش کرده بودند یا خیر؟ چرا حسابرسان داخلی نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه رویکرد متفاوتی اتخاذ نمودند به نحوی که برخی این موضوع را گزارش و برخی چشم‌پوشی کردند و یا پیگیری لازم را انجام ندادند؟ بطور کلی تحقیقات معدودی در خصوص گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه صورت گرفته است.

ضرورت این تحقیق آن است که علی‌رغم اهمیت و ضرورت موضوع تحقیق، معدود محققین (حتی در سطح بین‌المللی) به این حوزه پرداختند و آگاهی کامل در این خصوص وجود ندارد. همچنین تا کنون ابعاد و مولفه‌های موضوع تحقیق در محیط ایران صورت نگرفته است و آگاهی و درک صحیح و دقیقی از

این موضوع موجود نمی‌باشد. این در حالی است که در سال ۱۳۹۱ سازمان بورس و اوراق بهادار شرکت‌های پذیرفته‌شده را ملزم به استقرار کمیته و واحد حسابرسی داخلی نمود. با این حال در ایران تحقیقی در خصوص گرایش و دیدگاه حسابرسان داخلی نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و عوامل موثر بر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی در ایران صورت نگرفته است و ضعف تئوریک در این حوزه مشهود می‌باشد. با توجه به موارد ذکر شده این تحقیق به دنبال پاسخ به این سوال است که چه عواملی بر گرایش حسابرسان داخلی برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اثر می‌گذارد؟ این تحقیق جز اولین تحقیقاتی است که موضوع حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را در ایران مورد بررسی قرار می‌دهد و درصدد آن است عوامل موثر بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را شناسایی و مدل‌سازی نماید. از سوی دیگر باید توجه داشت که موضوع این تحقیق در سطح بین‌المللی نیز جدید و نوآورانه می‌باشد و جز تحقیقات پیشگامی است که ابعاد و مولفه‌ها گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را در بین حسابرسان داخلی مورد توجه قرار داده است و مدل گرایش حسابرسان داخلی را به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را تدوین و ارائه کرده است. این تحقیق به دنبال پاسخ به این سوال است که ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی در ایران چیست و چه عواملی بر گرایش حسابرسان داخلی برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اثر می‌گذارد؟ همچنین این تحقیق درصدد آن است که عواملی که بیشترین و کمترین تاثیر را بر این موضوع دارد را شناسایی و رتبه‌بندی و در قالب یک مدل ارائه نماید. در قسمت بعد ابتدا مبانی نظری و بیان مسئله، مروری بر پیشینه و سوال تحقیق ارائه می‌شود و سپس روش تحقیق، نحوه گردآوری داده‌ها، نتایج و مدل تحقیق ارائه و در پایان نیز پیشنهادات تحقیق ارائه خواهد شد.

### مبانی نظری

سالانه بخش قابل توجهی از منابع به واسطه اقدامات خطاکارانه از بین می‌رود. سازمان‌ها و دولت‌ها اقدامات مختلفی نظیر بهبود نظام کنترل‌های داخلی، بهبود گزارشگری مالی، به‌روزرسانی قوانین و مقررات، تعیین مجازهای سنگین و غیره برای کاهش اقدامات خطاکارانه در نظر گرفتند [۱۲]. این در حالی است که تجربه سایر کشورها و همچنین تحقیقات صورت گرفته نشان می‌دهد که یکی از موثرترین، بهترین و به موقع‌ترین راه‌هایی که می‌توان برای کاهش اقدامات خطاکارانه در نظر گرفت، توسعه و ترویج فرهنگ گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه است [۲۶].

گا و برینک<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه<sup>۲</sup> را گزارش فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیر مشروع صورت پذیرفته در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تاثیر قرار دهند تعریف می‌نمایند [۱۸]. نیر و میسلی<sup>۳</sup> (۱۹۸۵) گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را اطلاع‌رسانی فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیر مشروع رخ داده

1 Gao and Brink

2 Whistle-blowing

3 Near & Miceli

توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که توانایی تحت تاثیر قرار دادن چنین فعالیت‌هایی را دارند تعریف کردند [۲۳]. از سوی دیگر جاب (۱۹۹۹) گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را اقدام آگاهانه و غیراجباری به ارائه گزارش اقدامات غیرقانونی، تخلفات، موارد مشکوک یا مواردی که از منظر سازمان غیرهنجار می‌باشد، تعریف کرده است [۱۹]. اقدامات خطاکارانه طیف گسترده‌ای دارد و بطور کلی شامل اقدامات غیرقانونی و یا غیراخلاقی است. از جمله اقدامات خطاکارانه می‌توان به موارد شدید و جدی نظیر تقلب در گزارشگری مالی، نادیده گرفتن و قصور در ایفای وظایف و تعهداتی که ممکن است بر امنیت و سلامت اجتماع اثر نامطلوب داشته باشد، فعالیت‌ها و تجارت‌های متقلبانه و پولشویی، تولید محصولات مضر و خطرناک، عدم رعایت قوانین و مقررات و حتی اقدامات غیراخلاقی نظیر سرقت علمی، منسوب کردن اقدامات و تلاش‌های سایر اشخاص به نام خود و غیره اشاره کرد [۲۶] و [۱۲]. به افرادی که اقدامات خطاکارانه را شناسایی و گزارش نمایند (اعم از طریق مجاری داخلی یا خارجی)، گزارش‌کنندگان اقدامات خطاکارانه<sup>۱</sup> می‌گویند [۲۰].

اقدامات خطاکارانه از طریق مجاری داخلی یا خارجی گزارش می‌شود، باین حال تحقیقات نشان داده است که زمانی‌که گزارش‌دهندگان برای گزارش این اقدامات ابتدا مجاری داخلی را انتخاب می‌کنند، در واقع این فرصت را می‌دهند تا قبل از این که موضوع خطاکاری به بیرون نشر پیدا کند و تبدیل به معضلی پرهزینه‌ای شود، توسط شرکت و در داخل سازمان اصلاح شود [۱۲]. از این رو اولویت استفاده از مجاری داخلی برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را می‌توان نوعی از وفاداری کارکنان به سازمان برداشت کرد و این افراد را می‌توان کارکنانی تلقی کرد که رفتار مطلوب اجتماعی داشته و تمایل دارند که از اعتبار و شهرت سازمان حمایت نمایند [۲۶ و ۲۰].

بررسی‌های صورت گرفته توسط انجمن بازرسان رسمی تقلب نشان می‌دهد در سال ۲۰۲۰ بالغ بر نیمی از اقدامات خطاکارانه از طریق اطلاع‌رسانی کارمندان، فروشندگان یا دیگر اشخاص گزارش شده است. حسابرسان داخلی رتبه دوم را بین پرسنل و اشخاصی که اقدام به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه کردند، دارا بودند. خوشبختانه روند نقش و جایگاه حسابرسان داخلی رو به رشد است، بطوریکه طی سه سال گذشته سهم آن‌ها از ۱۲٪ به ۱۵٪ رسیده است و انتظار می‌رود که در آینده نیز بیشتر شود. در سال ۲۰۱۸ بیش از ۱۶٪ اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی کشف و گزارش گردیده و این میزان برای شرکت‌های بزرگتر که بیش از ۱۰۰ پرسنل دارند، نزدیک به ۱۹٪ می‌باشد [۱۱].

در سال‌های اخیر راجع به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مباحث مختلفی مطرح شده است، بسیاری معتقدند حسابرسان داخلی شایسته‌ترین و قابل اطمینان‌ترین پرسنل برای این منظور می‌باشند [۲۶]. از سوی دیگر حسابرسان داخلی به‌عنوان یکی از پرسنل درون‌سازمانی بهتر می‌توانند اقدامات خطاکارانه را شناسایی و با توجه به مسئولیت قانونی و قراردادی که دارند، اطلاعات کافی را جمع‌آوری و گزارش نمایند.

1 Whistleblower

سایر کارکنان نیز می‌توانند از طریق حسابرسان داخلی اقدامات خطاکارانه را گزارش نمایند و آنان را از این موارد مطلع نمایند [۱۲].

حسابرسان داخلی به علت شایستگی‌هایی که دارند و موقعیت‌سازمانی و همچنین اختیارات قانونی که به آن‌ها محول شده است، حسب مورد اقدامات خطاکارانه را به مدیرعامل، کمیته حسابرسی، هیات‌مدیره، انجمن‌های حرفه‌ای، دولت، رسانه‌ها و یا سازمان‌ها و نهادهای ذی‌صلاح (نظیر سازمان بورس یا بانک مرکزی) گزارش نماید. این که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه به چه کسی و چگونه ارائه شود تا حدی به قضاوت حرفه‌ای و شرایط اقتضایی برمی‌گردد [۲۶]. هرچند که حسابرسان داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی و هیات‌مدیره مشغول به کار می‌باشند و استانداردهای حرفه‌ای و کدهای اخلاقی تأکید می‌نمایند که آن‌ها می‌بایست در ایفای وظایف و مسئولیت‌های خود بی‌طرفی، استقلال و درستکاری را سرلوحه کار خود قرار دهند، باین‌حال آنچه مسلم است این است که این گروه در نهایت پرسنل شرکت می‌باشند و ممکن است در برخی موارد از پیامدهای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه نظیر از دست دادن شغل، طرد شدن از گروه، اقدامات تلافی‌جویانه یا غیره؛ بطور کامل مصون نباشند [۱۲]. از طرف دیگر، قوانین حاکمه می‌خواهد که حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع توجه جدی به مقوله گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه داشته باشند و آن را به‌عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند [۴]. این در حالی است که در ایران قوانین محکمی در خصوص حمایت از گزارش‌دهندگان اقدامات خطاکارانه وجود ندارد و صرفاً در قانون مبارزه با پولشویی اشاره‌ای ناکافی به این موضوع شده است.

در منشور کمیته حسابرسی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار بر شناسایی، کشف، گزارش و پیشگیری اقدامات خطاکارانه تأکید ویژه‌ای شده است. به‌عنوان مثال در بند ۴ ماده ۳ آن مقرر شده است که کمیته حسابرسی می‌بایست چارچوب و فرایند مناسبی برای دریافت، نگهداری و رسیدگی به شکایت‌ها و گزارش‌های تخلف دریافتی در رابطه با گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی یا سایر موضوعات مربوط به شرکت و شرکت‌های فرعی وضع و بر عملکرد آن نظارت نماید. همچنین طبق ماده ۷ آن؛ کمیته حسابرسی ملزم شده است به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و فعالیت نماید که از سلامت گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات، برآوردها و قضاوت‌های عمده صورت گرفته و موضوعاتی که اثر بااهمیت بر صورت‌های مالی دارد، اطمینان معقولی کسب نماید. این موارد دلالت بر این دارد که کمیته حسابرسی و متعاقب آن حسابرسان داخلی می‌بایست مکانیسمی را تعبیه نمایند که در خصوص پیشگیری، شناسایی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مؤثر واقع شود. با مطالعه ادبیات تحقیق و رهنمودهای نهادهای حرفه‌ای می‌توان دریافت که یکی از انتظارات و وظایفی که جامعه، سازمان‌ها، ذی‌نفعان و نهادهای حرفه‌ای از حسابرسان داخلی دارند، این است که روش‌ها و فعالیت‌های خود را به‌گونه‌ای طراحی و اجرا نماید که اقدامات خطاکارانه را شناسایی و گزارش نماید. لذا این تحقیق به دنبال آن است که ابتدا با مطالعه ادبیات و تجربه سایر کشورها، آگاهی کافی نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و حسابرسی داخلی را کسب نماید و سپس از طریق مصاحبه با خبرگان و تحلیل آن‌ها، ضمن شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های گزارش‌دهی اقدامات

خطاکارانه، مدل گرایش حسابرسان داخلی ایرانی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را تدوین نماید و کاستی‌های موجود در ادبیات این حوزه در کشور را جبران نماید. از این رو تحقیق حاضر در پی پاسخ‌یابی به سوالات زیر است:

- ۱- مدل گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران چگونه است؟
- ۲- ابعاد و مولفه‌ها گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران چیست؟
- ۳- چه عواملی بر گرایش حسابرسان داخلی ایرانی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه تاثیر می‌گذارد؟
- ۴- اهمیت و ضریب عوامل موثر بر گرایش حسابرسان داخلی ایرانی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه چگونه است؟

#### پیشینه تحقیق

بطور کلی حوزه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و حسابرسی داخلی کمتر مورد توجه محققان قرار گرفته است و اخیراً در سطح بین‌المللی مورد توجه محققان قرار گرفته است. در ایران در زمینه تدوین و تبیین مدل گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه تحقیقی صورت نگرفته است. با این حال، در ادامه برخی از تحقیقات داخلی و خارجی حوزه گزاردهی اقدامات خرابکارانه ارائه می‌شود. بونراث و ال‌ریچ (۲۰۲۱) در پژوهشی به نقش حسابرسان داخلی در شناسایی و پیشگیری تقلب‌ها پرداختند. آن‌ها ۳۱۱ مدیر ارشد حسابرسی داخلی شاغل در شرکت‌های آلمانی را مورد بررسی قرار دادند و دریافته‌اند حاکمیت شرکتی تاثیر قابل توجهی بر انگیزه و اقدام به شناسایی و جلوگیری از تقلب‌ها دارد. آن‌ها تاکید کردند یکی از راه‌های کاهش و جلوگیری از بروز تقلبات و شناسایی به موقع آن، توجه و تاکید به مقوله اخلاق است که دربرگیرنده اخلاق سازمانی، اخلاق حرفه‌ای و اخلاق فردی است [۱۶].

لی و ژاو (۲۰۱۸) مشاهده کردند انگیزه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه (از مجاری داخلی یا خارجی) با عوامل جمعیت‌شناختی نظیر جنسیت، سطح تحصیلات، موقعیت شغلی، نوع سازمان (سلسله مراتبی یا سطوح سازمانی) و دینداری اشخاص مرتبط است. آن‌ها همچنین دریافته‌اند سن یکی از عواملی است که با گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مرتبط می‌باشد [۲۰].

واینگبرگ و پرولت<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) در تحقیقی تجربی ۶۸ فارغ‌التحصیل کارشناسی ارشد حسابداری که دارای تجربه در حوزه حسابرسی بودند را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافته‌اند حسابرسانی که درک بالایی از قوانین حمایتی مربوط به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارند، در صورت وجود خطوط ارتباطی امن یا فوری<sup>۲</sup> انگیزه بیشتری دارند که اقدامات خطاکارانه مشاهده شده را از طریق مجاری داخلی یا خارجی گزارش نمایند [۲۸].

شریف (۲۰۱۵) در رساله دکتری خود عوامل مؤثر بر گزارش اقدامات خطاکارانه را در بین حسابرسان داخلی بریتانیا مورد بررسی قرار داد. وی دریافت بین انگیزه برای گزارش اقدامات خطاکارانه و نگرش نسبت به گزارش اقدامات خطاکارانه، هنجارهای دستوری و توصیفی، کنترل رفتار درک شده،

1 Wainberg and Perreault

2 hotline

خودکارآمدی، تضاد بین حرفه- سازمان و آگاهی از قوانین حمایتی نسبت به گزارش اقدامات خطاکارانه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین وی دریافت شدت اخلاقی روابط بین نگرش گزارش اقدامات خطاکارانه، هنجارهای دستوری و توصیفی را تعدیل می‌نماید. وی دریافت عوامل فردی (متغیرهای در سطح شخص) نقش مهمی را در انگیزه برای گزارش اقدامات خطاکارانه را در بین حسابرسان داخلی ایفا می‌نماید [۲۶].

شیفرت و همکاران (۲۰۱۰) یک آزمایش را با ۲۳۲ حسابرس داخلی و ۲۱۵ حسابدار مدیریت برای بررسی تاثیر عدالت و انصاف درک شده<sup>۱</sup> در گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه انجام دادند. آن‌ها دریافتند تصمیم به گزارش‌دهی حسابرسان داخلی و حسابداران مدیریت رابطه مثبتی با درک عدالت سازمانی گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد. به بیان دیگر هرچه قدر شخص باور داشته باشد که سیستم گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مثبت و عادلانه است، احتمال بیشتری دارد که موارد و موضوعات مربوط به اقدامات خطاکارانه را گزارش کند [۲۵].

ژو و زیگنفسوس (۲۰۰۸) با استفاده از نتایج بررسی و مشارکت ۱۸۵ حسابرس داخلی، بطور تجربی تاثیر سیستم‌های پاداش بر قصد گزارش‌دهی تقلب‌های گزارشگری را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند در صورت وجود پاداش نقدی یا قراردادهای بلندمدت استخدامی، احتمال گزارش تقلب‌های گزارشگری افزایش می‌یابد، این موضوع برای اشخاصی که دارای سطح پایین تری از استدلال اخلاقی هستند، بیشتر است [۲۹].

میسل و همکاران (۱۹۹۱) در پژوهشی دیگر ۶۵۳ مدیر حسابرسی داخلی را مورد ارزیابی قرار دادند تا تاثیر متغیرهای فردی و موقعیتی را بر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در گزارش حسابرس داخلی را مورد ارزیابی و بررسی قرار دهند و مشاهده کردند حسابرسان داخلی وقتی برای اجرای وظایفشان بطور اخلاقی توجیه نمی‌شوند، یعنی تصمیمات آن‌ها پشتوانه منطقی زیادی ندارد و به میزان کافی توجیه‌کننده نیست، احتمال کمتری دارد که اقدامات خطاکارانه را گزارش کنند. همچنین آن‌ها مشاهده کردند چنانچه تخلفات صورت گرفته مربوط به کارمندان سطح پایین باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان داخلی خطاکاری را گزارش کنند [۲۲].

برخی از تحقیقات به موضوع تاثیر فرهنگ بر گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه پرداختند. بطور کلی تحقیقات نشان می‌دهد فرهنگ سازمانی، محیطی و ملی عاملی اثرگذار بر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه است [۱۷]. وینتن (۱۹۹۲) اظهار می‌کند در کشورهای غربی گزارش‌دهنده اقدامات خطاکارانه به‌عنوان کارکنان نمونه و الگو تلقی می‌شود؛ باین‌حال بر اساس آموزه‌های برخی از کشورهای شرقی نظیر چین گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه رفتاری غیراخلاقی و غیرقابل قبول و مخالف با آموزه‌های کنفوسیوس است [۲۷]. این موضوع را می‌توان در تحقیقاتی که چیو (۲۰۰۲ و ۲۰۰۳)، هوانگ و همکاران (۲۰۰۸)، لی و ژاو (۲۰۱۸)، پارک و بلنکینسوپ (۲۰۰۹) و داویس و اونیشی (۲۰۰۷) مشاهده کرد [۱۴ و ۱۲ و

۱۷ و ۲۶]. ارزش‌های کنفوسیوس با حفظ روابط خوب دیگران، چه با اعضا خانواده یا اعضا سازمان، تشویق به هماهنگی و رعایت موازین اجتماعی مرتبط است. بدین ترتیب، عمل گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه به‌عنوان نقض رابطه نزدیک بین کارکنان و کارفرمایان تلقی می‌شود [۱۴].

آرنولد و پومون (۱۹۹۱) جز اولین کسانی بودند که از حساب‌رسان داخلی در مطالعه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه خود استفاده کردند. مطالعه آن‌ها درک حساب‌رسان داخلی نسبت به مقوله گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و اثرات آن را بر سه متغیر مورد بررسی قرار داد: (۱) سطح استدلال اخلاقی افراد (۲) اقدامات تلافی‌جویانه احتمالی که مدیریت نسبت به گزارش‌دهنده اعمال می‌کند (۳) جایگاه گزارش‌دهنده اقدامات خطاکارانه در سازمان. آنها دریافتند بین سطح استدلال اخلاقی حساب‌رسان داخلی و اقدام به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه رابطه مستقیمی وجود دارد [۱۳].

بیگی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی تاثیر ویژگی‌های رفتاری فرصت‌طلبی را بر هشداردهی حساب‌رسان مستقل مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که فرصت‌طلبی تاثیر منفی و معنی‌داری بر هشداردهی حساب‌رسان دارد. همچنین این تاثیر به واسطه برداشتی که حساب‌رسان از عواقب اقدامات خطاکارانه سازمان و مسئولیت فردی حساب‌رسان در زمینه افشای این خطاکاری‌ها و نیز برداشت آنان از هزینه‌های مترتب با افشای این خطاکاری‌ها، شدت می‌یابد [۴].

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی عوامل مؤثر بر قصد گزارش‌تقلب‌های مالی توسط حسابداران را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی‌های شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی اثر مثبت و معناداری بر قصد گزارش‌تقلب‌های مالی توسط حسابداران دارد [۱۰].

اخروی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی ایرانی را از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها بیان کردند وجود حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، به تنهایی نمی‌تواند متضمن تحقق اهداف کامل سازمانی و مدیریتی باشد، بلکه حسابرسی داخلی اثربخش و کارآمد است که به طور خاص به افراد درون سازمانی و به طور عام به افراد برون سازمانی، خدمات سودمندی ارائه نماید [۱].

مهربان‌پور و نوری‌زاده (۱۳۹۷) در پژوهشی ارتباط بین ساختار راهبری شرکتی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایران مورد بررسی قرار دادند و مشاهده کردند تعداد اعضای هیات مدیره تاثیر معناداری بر احتمال گزارشگری مالی متقلبانه ندارد. همچنین آن‌ها مشاهده کردند هریک از شاخص‌های استقلال اعضای هیات‌مدیره، اندازه کمیته حسابرسی، عملکرد واحد حسابرسی داخلی و استقلال کمیته حسابرسی تاثیر معکوسی بر احتمال گزارشگری مالی متقلبانه دارد [۹].

مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸) در پژوهشی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند تقویت واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های دولتی به عنوان یکی از شاخص‌های درونی راهبری شرکتی تاثیر به‌سزایی بر کیفیت حسابرسی دارد و کیفیت حسابرسی داخلی نیز رابطه



معناداری با عواملی نظیر سطح تحصیلات مرتبط، سابقه حرفه‌ای، عضویت در مجامع حرفه‌ای و استقلال حسابرسان داخلی و اندازه واحد حسابرسی داخلی دارد [۸].

مشایخی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی داخلی را بصورت مطالعات مروری مورد بررسی قرار دادند و سیر تکامل حسابرسی داخلی را تقریباً طی صد سال گذشته مورد ارزیابی و بررسی قرار دادند و آن‌ها دریافتند تغییر جهت پاسخگویی حسابرسی داخلی و همکاری بیشتر آن با حسابرسان مستقل، به همراه رشد فناوری و افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، به تغییر در شایستگی و مهارت‌های مورد نیاز، به علاوه بهبود استقلال و بی‌طرفی آن و همچنین درگیر شدن حسابرسان داخلی در سایر حوزه‌های تخصصی (به غیر از حسابداری و حسابرسی) منجر شده و انتظار می‌رود این روند در آینده ادامه یابد. یکی از موضوعاتی که می‌تواند در آینده بیشتر مورد توجه حسابرسان داخلی و نهادهای ذی‌ربط قرار گیرد، حوزه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه می‌باشد [۷].

کردستانی و رجب‌دری (۱۴۰۰) در پژوهشی عوامل موثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی را با تاکید بر پدیده تماشگری را در ایران مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها برای این منظور از روش تحلیل محتوا به همراه مصاحبه با خبرگان استفاده کردند. نتایج تحقیق آن‌ها حاکی از آن بود که عوامل سازه فردی، بین فردی، اخلاقی-فرهنگی، اداری-مدیریتی و ویژگی تخلف از مهمترین عواملی است که بر گزارش‌دهی داخلی تخلفات مالی و پدیده تماشگری تاثیر می‌گذارد و بر نحوه عمل افراد در خصوص گزارش تخلفات و یا تماشگر بودن تاثیر بگذارد. آن‌ها پیشنهاد کردند مدیریت پدیده تماشگری می‌تواند منجر به این شود که افراد در مواجهه با تخلفات بجای تماشگر بودن، اقدام نمایند و تخلفات را گزارش نمایند. این موضوع می‌تواند نرخ فساد و تخلفات را کاهش و در راستای منافع ذی‌نفعان و عموم قرار گیرد و از این رو بسیار حائز اهمیت است [۶].

### روش‌شناسی تحقیق

این پژوهش از منظر هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی است که بصورت کیفی صورت گرفته است. با استفاده از رویکرد تحلیل مضمون (تم) به فهم و آگاهی مناسبی از ادراک و بینش خبرگان حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه پرداخته شده است تا ابعاد و مولفه‌های گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی در ایران شناسایی و مدل‌سازی شود. استفاده از روش تحلیل تم زمانی ضرورت پیدا می‌کند که اطلاعات اندکی در مورد پدیده مورد مطالعه وجود داشته باشد و یا اینکه در مطالعات و تحقیقات انجام شده در ارتباط با موضوع مورد نظر، فقدان یک چارچوب نظری که به صورتی جامع به تبیین موضوع بپردازد، مشهود باشد. مضمون یا تم، مبین اطلاعات مهمی درباره داده‌ها و سوالات تحقیق است و تا حدی معنی و مفهوم الگوی موجود در مجموعه داده‌ها را نشان می‌دهد. مضمون، ویژگی تکراری و متمایزی در متن است که به نظر پژوهشگر نشان دهنده درک و تجربه خاصی در رابطه با سوالات تحقیق است [۲ و ۵].

داده‌های این بخش حاصل از انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان در حوزه حسابرسی داخلی است که با استفاده از روش نمونه‌نظری و سپس با استفاده از روش گلوله برفی انتخاب شده است. در این

روش افراد مورد مطالعه، افراد دیگر را برای مشارکت در تحقیق معرفی می‌کنند و افراد انتخاب شده، نمونه‌ای بسیار معتبر را تشکیل خواهند داد [۲]. جامعه هدف این پژوهش حسابرسان داخلی ایرانی است که در حوزه حسابرسی داخلی دارای تجربه می‌باشند. در مرحله اول تحقیق که مصاحبه اکتشافی است و از روش تحلیل تم (تحلیل مضمون) استفاده می‌شود، جامعه تحقیق شامل اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و صاحب‌نظرانی است که می‌بایست نسبت به موضوع متخصص دارای درک و بینش عمیقی نسبت به موضوع باشند. در نمونه‌گیری نظری، انتخاب نمونه (نه تنها افراد بلکه داده‌های مورد نیاز بعدی) با توجه به تحلیل داده‌های گردآوری شده پیشین، شناسایی می‌شود. با گذشت زمان به عمق و تمرکز نمونه‌گیری افزوده می‌شود زیرا در مراحل اولیه، بیشتر کشف مفاهیم و مقولات تازه و در مراحل بعد، عمق و غنا بخشیدن به این مقولات، مد نظر قرار می‌گیرند. نمونه‌گیری زمانی به پایان می‌رسد که به اشباع نظری رسیده باشیم و اشباع نظری، زمانی حاصل می‌شود که داده‌های اضافی، کمکی به تکمیل و مشخص کردن یک مقوله نظری نمی‌کنند و نمونه‌ها از آن پس مشابه به نظر می‌رسند. در مرحله اول تحقیق که مصاحبه اکتشافی است و از روش تحلیل تم (تحلیل مضمون) استفاده شده است، جامعه تحقیق شامل اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و صاحب‌نظرانی بودند که می‌بایست نسبت به موضوع متخصص و دارای درک و بینش عمیقی نسبت به موضوع باشند. مصاحبه با خبرگان در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ صورت پذیرفته است. تحلیل داده‌های این تحقیق با رویکرد عینی‌گرایی مطابق با روش براون و کلارک<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) صورت گرفت و جهت دستیابی به مدل مدنظر از الگوی ذیل بهره گرفته شد [۱۵].

۱. انجام مصاحبه با ۱۸ نفر از متخصصین و خبرگان حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه و رسیدن به اشباع نظری،
۲. مطالعه سطر به سطر متن مصاحبه پس از هر مصاحبه و استخراج جملات کلیدی به عنوان عبارت‌های اصلی،
۳. کدگذاری و استخراج مفاهیم اولیه از هر جمله کلیدی مصاحبه و سپس مشخص کردن مقوله‌ها براساس مقایسه و هم‌راستایی مفاهیم اولیه،
۴. مشخص کردن روابط بین مقوله‌ها برای دستیابی به مدل تحقیق براساس مصاحبه‌های انجام شده،
۵. استخراج مدل تحقیق و سپس انجام اقدامات لازم برای ارزیابی کیفیت مدل.

با توجه به مراتب فوق، در این تحقیق ۱۸ نفر از متخصصین و خبرگان حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه برای مصاحبه انتخاب شدند و پس از انجام مصاحبه با آنها تحقیق به نقطه اشباع رسید. میانگین زمان صرف شده برای مصاحبه در این تحقیق ۵۶ دقیقه بوده است. از ۱۸ مصاحبه شونده ۱۴ نفر دارای مدرک دکترای تخصصی و ۴ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند و فراوانی مشارکت‌کنندگان زن و مرد در تحقیق به ترتیب ۳ و ۱۵ نفر بوده است و ۵ نفر عضو جامعه حسابداران رسمی و ۹ نفر نیز عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران بودند. ۳ نفر از مصاحبه شونده‌ها عضو هیات علمی دانشگاه

نیز بودند، ۵ نفر صرفاً در بخش خصوصی و ۱۴ نفر نیز در بخش‌های مختلف دارای تجربه بودند. همچنین ۵ نفر نیز دارای تجربه در نهادهای قانون‌گذاری و سیاست‌گذاری نظیر سازمان حسابرسی، سازمان بورس و تشکلهای خود انتظام حرفه‌ای بودند.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

به منظور تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه مطابق براون و کلارک (۲۰۰۶) از روش نظام‌مند تحلیل تم استفاده شده است. در این روش تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی (انتخابی) انجام می‌شود. با این حال، این سه نوع کدگذاری، ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند و به احتمال زیاد با هم همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌شوند، اما به لحاظ مفهومی، عملیات مجزایی دارند [۱۵].

کدگذاری باز: نخستین گام در تجزیه و تحلیل داده‌ها در تحلیل تم، مفهوم سازی است. مفهوم، پدیده‌ی برچسب خورده است، بدین معنا که مفهوم بازنمایی انتزاعی یک رویداد، شیء و یا عمل می‌باشد که محقق آن را در داده‌ها مهم یافته است. این مفاهیم را می‌توان براساس تصویر یا معنایی که به هنگام بررسی مقایسه‌ای و در زمینه واقعی از آن پاره داده برمی‌خیزد (کدهای برساخته) و یا آن را از کلماتی که پاسخگویان بر زبان می‌آورند (کدهای جنینی یا زنده) تهیه و انتخاب نمود. این رویه تا زمانی ادامه پیدا نمود که بعد از مصاحبه‌ها و جمع‌بندی نتایج و بررسی آن توسط محقق اشباع نظری در مورد مصاحبه‌ها مورد تایید قرار گرفت. در نتیجه پس از انجام ۱۸ مصاحبه، در حین گردآوری داده‌ها با استفاده از نمونه-گیری نظری به این نتیجه رسیدیم که مفاهیم و مقوله‌های جدیدی در یافته‌ها وجود نداشته و پاسخ‌های داده شده در مصاحبه‌ها مشابه و یکسان شده‌اند و با تایید اشباع نظری، عملیات گردآوری داده‌ها را متوقف نمودیم. در ادامه، برای تشریح کدگذاری باز و تهیه و انتخاب مفاهیم (کدهای برساخته و کدهای جنینی) چند نقل قول برای نمونه بیان می‌گردد.

"به نظرم نهاد حرفه‌ای موجود فعالیت فعال نیستند (فقدان متولی فعال). ما در کشور در خصوص حسابرسی داخلی استانداردی نداریم و نهادهای حرفه‌ای هم رهنمود، بنچ مارک و شاخص مناسبی ندادند (عدم وجود استانداردهای حرفه‌ای) و حتی نهادهای حرفه‌ای هم در خصوص نقش، جایگاه و وظیفه حسابرسان داخلی در خصوص مواجهه با اقدامات خطاکارانه بیانی، توصیه و رهنمودی ارائه نکردند و حتی آموزشی در این رابطه نیز ارائه نکردند، نه به اعضا خودشان و نه به سایر افراد (عدم آموزش توسط حرفه). در خصوص قوانین و مقررات موجود هم ساختار مشخصی موجود نیست و قوانین و مقررات وضع شده هم ضمانت اجرایی لازم را ندارند (فقدان ضمانت اجرایی قوانین و مقررات) و هم به نظرم با شرایط جامعه، اقتصاد و فرهنگمان انطباق لازم را ندارند (ساختار قانونی). از سوی دیگر واقعیت آن است که حسابرسان داخلی در ایران نوپا است (عدم بلوغ حرفه). به عنوان مثال عملاً حسابرسان داخلی زیر نظر مدیرعامل فعالیت می‌کند و حقوق بگیر آن هستند (عدم استقلال حسابرسان). حسابرسان داخلی ما واقعا زیر نظر کمیته حسابرسی و هیات مدیره کار نمی‌کند (ضعف در ساختار حاکمیت شرکتی). تفکر مدیریت و سازمان و سبک و نوع برخورد سازمان خیلی اثرگذار است (عوامل سازمانی) و تاثیر بسیار زیادی بر حسابرسان

داخلی در خصوص نحوه مواجهه با خطاکاری دارد (مدل تصمیم‌گیری فردی). یک موضوع مهم دیگر این است که این وضعیت در سازمان‌های مختلف متفاوت است و بسته به سازمان دارد (نوع و ماهیت سازمان) (MI۰۳).

با بررسی نقل قول بالا یازده مفهوم "فقدان متولی فعال"، "عدم وجود استانداردهای حرفه‌ای"، "عدم آموزش توسط حرفه"، "فقدان ضمانت اجرایی قوانین و مقررات"، "ساختار قانونی"، "عدم بلوغ حرفه"، "عدم استقلال حسابر"، "ضعف در ساختار حاکمیت شرکتی"، "عوامل سازمانی"، "مدل تصمیم‌گیری فردی" و "نوع و ماهیت سازمان" شناسایی شده است. البته اشاره به مفاهیم مذکور در نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرآیند مقایسه داده‌ها، برچسب‌های فوق‌الذکر استخراج شده است. لازم به ذکر است که مفهوم ۵، ۸، ۱۰ و ۱۱ فوق از نمونه مفاهیم برساخته و مفهوم ۱، ۲، ۳، ۴، ۶، ۷ و ۹ فوق از نمونه مفاهیم جنینی می‌باشند. در نتیجه تحلیل سطر به سطر مصاحبه‌ها، ابتدا ۵۳۷ مفهوم استخراج گردید و سپس با انجام فرآیند مقایسه مداوم و ترکیب نمودن مفاهیمی که دارای یک یا چند ویژگی مشترک بودند به ۳۸۶ مفهوم رسیدیم و نهایتاً ۲۷۸ مفهوم که دارای جامعیت و عمومیت بیشتری بودند برای ادامه کار تحقیق شناسایی شدند.

پس از کدگذاری اولیه و تشکیل مفاهیم، کدگذاری در سطح دوم برای تشکیل مقوله‌ها صورت می‌گیرد. این سطح از کدگذاری معنای استفاده از فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌هاست. بنابراین در این مرحله با افزایش یافتن مفاهیم، کار دسته‌بندی کردن و در یک طیف قرار دادن مفاهیم مشابه، متداخل و هم معنا صورت گرفت و هر دسته از مفاهیم زیر اصطلاحاتی انتزاعی‌تر به نام مقوله‌ها قرار داده شد. در تحلیل تم گروه بندی مفاهیم در مقوله‌ها اهمیت بالایی دارد زیرا ضمن کاهش دادن تعداد واحدهایی که محقق با آنها کار می‌کند، مقوله‌ها قدرت تحلیل دارند. به عنوان مثال با مقایسه مفاهیم مختلف، مفاهیم "پایین بودن شفافیت اطلاعاتی"، "عدم حمایت معنوی از افشاگر"، "تغییر باورها و فرهنگ جامعه"، "شیوع خطاکاری‌ها و فساد در جامعه"، "کاهش تعهد اخلاقی در بین افراد جامعه" و "احساس یاس از اصلاح وضعیت موجود" که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده بود، اشاره به موضوعی واحد دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم، برچسب "سرمایه اجتماعی" را به آن‌ها اختصاص دادیم که در زمره تم اصلی محیطی طبقه‌بندی گردید. این مقوله در سطح بالاتری از مفاهیم فوق‌الذکر بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. همچنین در بعضی موارد ابتدا مفاهیم مشابه و متداخل را در مقوله‌های فرعی و سپس مجدداً با غربال کردن و رفتن به سطحی انتزاعی‌تر، مقوله‌های فرعی دارای معنا و تحلیل مشابه را در مقوله‌های اصلی قرار دادیم. به عنوان مثال مقوله‌های فرعی "فقدان فرهنگ افشاگری در جامعه"، "عدم تمایز بین گزارش‌دهی اقدامات خطاآمیزانه و زیرآب زنی"، "رازداری" و "عادی شدن خطاکاری در جامعه"، در سطحی انتزاعی‌تر زیر مجموعه تم فرعی فرهنگ جامعه طبقه‌بندی شد که این تم نیز در تم اصلی بعد محیطی طبقه‌بندی گردید.

**کدگذاری محوری:** در این مرحله یا سطح از تحلیل، محقق مقولات و مفاهیم به دست آمده از مرحله‌ی کدگذاری باز را با هم مقایسه، ترکیب و ادغام، تقلیل و تلخیص می‌کند و با خلاقیت‌های فکری و انتزاعی که دارد، کل معانی به دست آمده از تحقیق را حسب ارتباطاتی که با هم دارند، در چند نقطه وصل یا در چند محور اصلی یا در چند ربط نظری مرتب سازی می‌کند.

**کدگذاری گزینشی:** همانطور که فراستخواه (۱۳۹۵) بیان می‌کند، کدگذاری انتخابی مرحله‌ای جدا در پایان تحقیق نیست، بلکه در طی کدگذاری باز و محوری بذره‌های آن جوانه می‌زند. به گونه‌ای که محقق پایه پای مفهوم سازی و مقوله‌ای کردن و به ویژه با تشکیل خوشه‌های مقوله‌ای تدریجاً متوجه مفصل‌های یک نظریه می‌شود و با تکمیل داده‌ها، به طور تجمعی و تحولی، ارتباط این مفصل‌ها را بازنمایی می‌کند، به سطح نظریه‌پردازی ارتفاع می‌گیرد و در نهایت اشباع داده‌ها و خلاقیت لازم، نظریه‌ای درباره موقعیت مورد تحقیق خویش می‌پروراند [۵].

#### یافته‌های پژوهش

در نمایه شماره ۱ نتایج حاصل از تحلیل تم، همراه با دسته‌های تم‌ها و همچنین با ذکر کدهای مربوطه ارائه شده است. دسته‌بندی کدها در نهایت منجر به ۴ تم اصلی شده است. این ۴ تم اصلی (ابعاد) خود مجموعاً شامل ۱۶ تم فرعی (مولفه‌ها) هستند که تم‌های فرعی مربوطه، خود هر یک در بردارنده یک یا چند تم جزئی (تفصیلی) می‌باشند.

تم اصلی	تم فرع	تم‌های تفصیلی (تم‌های جزئی)
	قانونی	نظام و ساختار قانونی جامعه
		ضرورت تدوین قوانین و مقررات
		ضمانت اجرایی قوانین و مقررات
بُعد محیطی (ساختار کلان)	فرهنگی	فرهنگ جامعه در خصوص گزارش‌دهی خطاکاری
		هنجارهای دستوری جامعه
		هنجارهای توصیفی جامعه
	اجتماعی	تضعیف سرمایه اجتماعی
		وضعیت اجتماعی جامعه
		برداشت از عدالت اجتماعی
	اقتصادی	ساختار حکمرانی کشور
		هزینه‌های خطاکاری در جامعه

منافع اقتصادی (در سطح کلان)			
نوع و ماهیت سازمان	ساختار سازمان	بُعد سازمانی	
نگرش سازمان نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه			
ضعف در طراحی و پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی	حاکمیت شرکتی		
کیفیت کمیته حسابرسی			
رویکرد و نگرش مدیریت ارشد نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه			
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	فرهنگ سازمانی		
هنجارهای دستوری سازمان			
هنجارهای توصیفی سازمان			
نوع فرهنگ سازمانی			
عدالت سازمانی	اقتصادی		
هزینه‌های نمایندگی			
ارزش شرکت			
عملکرد شرکت	نوپا بودن حرفه	بُعد حرفه حسابرسی داخلی	
انفعال متولیان ذی‌ربط			
برندینگ حرفه			
عدم بلوغ حسابرسی داخلی			
فقدان مدارک حرفه‌ای معتبر			
فقدان استاندارد حسابرسی داخلی			فقدان استاندارد گذاری
عدم وجود رهنمودهای حرفه‌ای			
عدم برگزاری دوره‌های آموزشی حرفه‌ای	ضعف در آموزش		
فقدان متولی آموزش در حرفه			
کمبود منابع مطالعاتی مرتبط			
عدم ارتباط با صنعت و دانشگاه			
تیپ شخصیتی	ویژگی‌های شخصیتی	بُعد فردی	
جمعیت شناختی (جنسیت، سن، تجربه و ...)			

هنجارهای ذهنی	نگرش	مدل تصمیم‌گیری
هنجارهای دستوری		
جهان بینی فرد		
قضاوت حرفه‌ای حسابرس داخلی	تخصص و صلاحیت	
شایستگی حسابرس داخلی		
اثر بخشی حسابرسی داخلی		
شدت اخلاقی	مدل تصمیم‌گیری	
پیامدهای گزارش‌دهی یا عدم گزارش‌دهی		
ویژگی‌های سازمان (نوع، ماهیت، ساختار سازمان)		
حمایت قانونی و سازمانی		
فرهنگ سازمان		
درک و تجربه قبلی از گزارش‌دهی		
نوع و ماهیت خطاکاری		
منفعت شخصی گزارش‌دهی خطاکاری		
امنیت شغلی		
موقعیت شغلی		
شرایط موثر بر تصمیم‌گیری		

بر اساس نمایه شماره ۱ و کدگذاری صورت گرفته تم‌های اصلی، تم‌های فرعی و تم‌های جزئی، مدل مفهومی تحقیق به شرح ذیل تدوین گردید. مدل مفهومی تحقیق بدین صورت است که مدل گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را می‌توان از منظر ۴ عامل اصلی که معرف ابعاد اصلی موضوع تحقیق نیز می‌باشند مورد بحث و بررسی قرار گرفت که عبارتند از بعد محیطی، بعد سازمانی، بعد حرفه و بعد فردی که در ادامه هر یک به اختصار مورد بررسی قرار می‌گیرد و به بخش‌هایی از هر تم اصلی اشاره می‌شود. شمای کلی این تم‌های اصلی و فرعی در قالب یک مدل نیز در ادامه ارائه گردیده است که معرف مدل گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی در ایران می‌باشد.



### تم اصلی اول: بُعد محیطی:

تم اصلی اول تحقیق مربوط به بُعد محیطی حاکم بر ایران است و شامل تم‌های فرعی "اجتماعی"، "اقتصادی"، "فرهنگی" و "قانونی" است. تمامی مصاحبه‌شوندگان به نقش محیط در گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و عوامل کلان موثر بر این موضوع تاکید و اذعان داشتند. از نظر صاحب‌نظران این موضوع بسیار مهم و حیاتی است که بر سایر موارد نیز تاثیرگذار است. عوامل فوق به قدری فراگیر و گسترده است که بر سایر ابعاد و مولفه‌های مدل تاثیر می‌گذارد. همانطور که تحقیقات قبلی نظیر آلین و همکاران (۲۰۱۳)، اوریچ (۲۰۱۰)، نارایانان و همکاران (۲۰۰۶)، هوکس و همکاران (۱۹۹۴)، شریف (۲۰۱۵)، احمد (۲۰۱۴) و غیره نشان دادند، زمانیکه صحبت از گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه می‌شود، باید شرایط محیطی را در نظر گرفت. منظور از شرایط محیطی، بستری است که موضوع خطاکاری و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در آن مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. بدون توجه به ساختارهای اجتماعی، فرهنگ جامعه، هنجارهای اجتماعی، وضعیت و ساختار اقتصادی و همچنین قوانین و مقرراتی که بر محیط مورد بررسی تاثیرگذار است، نمی‌توان درک صحیحی از چرایی و چگونگی گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه کسب و آن را مورد تحلیل قرار داد. از این رو بطور کلی در تمامی تحقیقات صورت گرفته در خصوص مقوله گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه یکی از مواردی که محققان بطور خاص به آن توجه می‌نمایند و مورد بررسی دقیق قرار می‌دهند، عوامل محیطی است.



منظور از مولفه اجتماعی در بعد محیطی اجتماعی، جامعه و محیطی است که افراد در آن زندگی و فعالیت می‌کنند. حسابرسان داخلی مشابه سایر افراد، در جامعه‌ای که ارزش‌های آن تغییر کرده است، احساس تعلق خاطر پایین است، خطاکاری بالا است و جامعه حمایتی از گزارش‌کننده اقدامات خطاکارانه به عمل نمی‌آورد، گرایش کمتری به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارند. در جامعه‌ای که سرمایه اجتماعی در آن پایین باشد، افراد احساس تعلق خاطر کمتری دارند و کمتر انگیزه خواهند داشت اقدامات خطاکارانه را گزارش و پیامدهای آن را تقبل نمایند.

در خصوص مولفه فرهنگی نیز طبق دیدگاه متخصصان در جامعه‌ای که فرهنگ و هنجارهای توصیفی و تجویزی آن به نحوی است که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را به عنوان یک اقدام عادی و بعضاً ناصحیح تلقی می‌نمایند و یا جامعه‌ای که فرهنگ حاکم بر آن تعریف و چارچوب مشخصی در خصوص خطاکاری ندارد و بعضاً خطاکاری را به عنوان یک اقدام رایج و بعضاً ارزشی تلقی می‌کند، ترس از پیامدهای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه زیاد است و افراد جامعه و از جمله حسابرسان داخلی گرایش کمتری به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه خواهند داشت.

در نهایت باید به نقش و تاثیر قوانین و مقررات در ترویج گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توجه جدی کرد. بسیاری از موضوعات مورد نظر سیاست‌گذاران و فرهنگ‌سازی صورت گرفته، از طریق قوانین و مقررات انجام می‌شوند، بدین صورت که ابتدا در قوانین و مقررات بیان و سپس فرهنگ‌سازی می‌شود. صاحب‌نظران معتقد بودند قوانین و مقررات مناسبی در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران تدوین نشده و گزارش‌کنندگان نیز به نحو مناسبی مورد حمایت قانونی قرار نگرفتند و معدود قوانین وضع شده نیز از ضمانت اجرایی لازم برخوردار نمی‌باشد. ادبیات تحقیق حاکی از آن است که در جوامعی که قوانین و مقررات ضمانت اجرایی بالایی دارند و قانون‌گذار حمایت موثری از گزارش‌کننده به عمل می‌آورد، گرایش افراد به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه افزایش می‌یابد و از این رو سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران سعی دارند با تدوین قوانین و مقررات مناسب، حمایت لازم را از گزارش‌کنندگان به عمل آورند و خطاکاری را کاهش دهند. در ایران علی‌رغم اقدامات صورت گرفته متأسفانه تا این تاریخ، قانون حمایت از گزارش‌کنندگان اقدامات خطاکارانه (قانون حمایت از سوت‌زنان) تصویب و به مرحله اجرا نیامده است. همچنین ضعف در ساختار قانونی کشور و نظام قضایی باعث شده است که افراد تا حد امکان تلاش کنند درگیر دادگاه و نظام قضایی نشوند. همچنین یکی از ضعف‌های موجود عدم حمایت لازم و فقدان پاداش موثر برای گزارش‌کنندگان اقدامات خطاکارانه می‌باشد.

#### تم اصلی دوم: بُعد سازمانی:

بعد دوم مدل گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مربوط می‌شود به عوامل سازمانی که در تمامی مطالعات صورت گرفته مورد توجه محققان قرار گرفته است. یکی از موضوعات موثر بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه نوع، ماهیت، ساختار، فرهنگ و نظام حاکمیت شرکتی می‌باشد. در سازمان‌هایی که فرهنگ، ساختار و سایر عوامل موثر بر آن به نحوی است که انتظار دارد افراد اقدامات خطاکارانه را گزارش نمایند، حسابرسان داخلی بیشتر گرایش دارند اقدامات خطاکارانه را گزارش نمایند.

صاحب‌نظران معتقدند گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه از مجاری داخلی در سازمان‌های خصوصی نسبت به شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی و خصولتی بیشتر است. دلیل این امر نیز عمدتاً مربوط به فرهنگ سازمانی، نگرش مدیریت ارشد، ساختار سازمانی و نظام حاکمیت شرکتی می‌باشد. در سازمان‌هایی که فرهنگ حاکم بر آن به نحوی است که خطاکاری اقدامی ناپسند تلقی می‌شود و نگرش مدیریت ارشد نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه حمایتی است و سعی در ترویج این اقدام دارند، حسابرسان داخلی بیشتر گرایش دارند اقدامات خطاکارانه را گزارش نمایند. در سازمان‌هایی که بحث مدیریت منابع و خلق ارزش جز ارزش‌ها باشد، مدیران نسبت به خطاکاری حساسیت بیشتری دارند و سیستم کنترل‌های داخلی را به نحوی تعبیه و اجرا می‌نمایند که از بروز خطاکاری پیشگیری و در صورت وقوع خطاکاری موضوع در اسرع وقت شناسایی و گزارش شود. از این رو در این سازمان‌ها مدیران، تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان انگیزه دارند گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه ترویج و تقویت گردد، از این رو در این سازمان‌ها حسابرسان داخلی انگیزه بیشتری دارند اقدامات خطاکارانه را گزارش نمایند.

#### تم اصلی سوم: بُعد حرفه حسابرسی داخلی:

تم اصلی سوم مربوط می‌شود به حرفه حسابرسی داخلی در ایران. در حال حاضر حرفه حسابرسی داخلی در ایران نوپا و نوظهور است و به تبع آن نیز انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای نظیر انجمن حسابرسان داخلی ایران، قادر نبودند نقش، جایگاه، وظیفه و رسالت خود را بطور قابل قبولی ایفا نمایند. طبق نظر متخصصان در حال حاضر متولی مشخص و فعالی در حوزه حسابرسی داخلی در ایران وجود ندارد. استاندارد و رهنمود مشخص و مناسبی در خصوص حسابرسی داخلی در ایران وجود ندارد. منابع علمی و آموزشی کافی در خصوص حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی تهیه نشده و در اختیار علاقه‌مندان و استفاده‌کنندگان قرار نگرفته است. چک لیست و رهنمودهای اجرایی برای حسابرسی داخلی تدوین نشده است و اساساً ارزیابی حسابرسی داخلی در ایران در حال حاضر بصورت نظام‌مند و اصولی تدوین نشده است. از این رو در حال حاضر ضعف شدیدی در خصوص حسابرسی داخلی و نهادهای متولی امر وجود دارد. از سوی دیگر انجمن حسابرسان داخلی ایران حضور فعالانه‌ای ندارد و به عقیده برخی از صاحب‌نظران از مشروعیت و جایگاه لازم برخوردار نمی‌باشد. همچنین بین نهادهای متولی امر همکاری و سیاست‌گذاری مناسبی صورت نگرفته است. در غیاب منابع علمی کافی، استاندارد و رهنمودهای حسابرسی داخلی، عدم آموزش لازم و حتی اعطای مدارک معتبر و موثر در خصوص عضویت در نهادهای حرفه‌ای، نقش و جایگاه حرفه حسابرسی داخلی آنگونه که باید و به نحوی که شایسته این حرفه باشد، شکل نگرفته است. یکی دیگر از عوامل موثر بر گرایش حسابرسان داخلی مربوط به منفعل بودن نهادهای حرفه‌ای و ذی‌ربط و عدم آگاهی بخشی و ضعف و کاستی حرفه حسابرسی داخلی در ایران می‌باشد.

#### تم اصلی چهارم: بُعد فردی:

در نهایت گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه یک تصمیم و اقدام فردی است و باید از این منظر مورد توجه قرار گیرد و تحت تاثیر عوامل فردی، شخصیتی، محیطی، تخصص و صلاحیت فردی و اقتصادی است. از منظر اقتصادی چنانچه منافع گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه بیشتر از

هزینه‌های آن باشد، افراد برای گزارش‌دهی انگیزه بیشتری خواهند داشت. همچنین این موضوع نیز متأثر از تخصص و صلاحیت حسابرسان داخلی می‌باشد. حسابرسان داخلی که از تخصص و صلاحیت لازم برخوردار باشند، درک بهتری از موضوع خواهند داشت و آگاهی مناسبی از نقش و مسئولیت‌های خود دارند و بهتر می‌توانند قضاوت نمایند که با خطاکاری چه برخوردی نمایند. همچنین گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه تحت تاثیر ویژگی‌های فردی و مدل تصمیم‌گیری فردی قرار می‌گیرد. تیپ شخصیتی برخی افراد به نحوی است که در مواجهه با اقدامات خطاکارانه کمتر تحت تاثیر فشارهای مختلف قرار می‌گیرند و جسارت بیشتری خواهند داشت. در نهایت گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه به نگرش فرد نسبت به خطاکاری و گزارش‌دهی مرتبط است و منجر به این می‌شود که حسابرسان داخلی با خطاکاری چگونه برخورد نمایند.

بطور کلی صرف نظر از سایر عوامل محیطی و اثرگذار حاکم بر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و نحوه انجام آن در زمره مدل‌های رفتاری می‌باشد و افراد نهایتاً باید در این خصوص تصمیم‌گیری نمایند. در این خصوص بررسی ویژگی‌های شخصیتی، عوامل موثر بر تصمیم‌گیری و نحوه عمل افراد همواره مورد توجه و تاکید محققان قرار گرفته است. محققان بسیاری نظیر شریف (۲۰۱۵)، احمد (۲۰۱۱) و ال (۲۰۱۴) گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را از منظر فردی مورد بررسی قرار دادند و به بررسی عوامل موثر بر گرایش افراد و سایر عوامل اثرگذار پرداختند. در تحقیق پیش رو نیز یکی از موضوعاتی که همواره مورد توجه و تاکید مصاحبه‌شوندگان قرار می‌گرفت، ویژگی‌های شخصیتی و فردی حسابرسان داخلی بود که به عنوان یکی از مهمترین عوامل موثر بر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مورد توجه و تاکید قرار گرفت. در انتها مدل نهایی تدوین شده در اختیار متخصصان قرار گرفت و با توجه به اهمیت توجه به نقش و تاثیر هر یک از ابعاد مدل مفهومی ارائه شده، بر اساس نظر متخصصان ابعاد استخراج شده جهت رتبه‌بندی مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد مهمترین ابعاد استخراج شده در خصوص گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه به ترتیب شامل: بعد فردی، بعد محیطی، بعد سازمانی و در نهایت بعد حرفه می‌باشد.

#### نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

تحقیق حاضر یکی از اولین تحقیقاتی است که ابعاد و مولفه‌های گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را در ایران و در سطح بین‌المللی مورد بررسی قرار داده است و مدل مفهومی گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را تدوین نموده است. طبق بررسی به عمل آمده گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را می‌توان از چهار بعد محیطی، سازمانی، حرفه‌ای و فردی مورد بررسی قرار داد و همانطور که در بخش نهایی ارائه شد، هر یک از این ابعاد را می‌توان از منظر مولفه‌های مختلف مورد توجه قرار داد. هرچند که تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در نهایت یک تصمیم فردی است و از این رو بسیاری از محققان صرفاً بر بعد فردی توجه کردند و به آن پرداختند، با این حال سایر عوامل مستخرج شده نظیر بعد محیطی، سازمانی و حرفه‌ای که هر یک از آنها نیز مولفه‌های متعددی دارند، نیز به انحاء مختلف بر تصمیم افراد اثر می‌گذارند. از این رو چنانچه قصد داشته باشیم گرایش به

گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را بین حسابرسان داخلی مورد توجه قرار دهیم و این مهم را تقویت نماییم، ضروری است علاوه بر بعد فردی، سایر ابعاد نیز مورد توجه قرار گیرد. به عنوان مثال بدون توجه به مولفه قانونی، فرهنگی، اجتماعی نمی‌توان به درستی مقوله گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را مورد تحلیل و تبیین قرار داد.

با توجه به مبانی نظری و تحقیق به عمل آمده تاثیر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در افزایش موثر نظام کنترل‌های داخلی و پیامدهای مثبتی که برای شرکت‌ها، سازمان‌ها، افراد و جامعه دارد، پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران، تصمیم‌گیرندگان و شرکت‌ها ضمن ترویج فرهنگ گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه نسبت به تدوین و اجرای مکانیزم‌ها و ساختار گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اقدام نمایند. توسعه و ترویج گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مستلزم حمایت موثر از گزارش‌کنندگان است و تاثیر به سزایی بر قصد و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد، از این رو ضروری است با افزایش حمایت موثر از گزارش‌کنندگان زمینه برای ترویج و توسعه فرهنگ گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه فراهم گردد. در این خصوص توجه به حمایت قانونی و مالی موثر از گزارش‌کنندگان اقدامات خطاکارانه بسیار ضروری و مهم می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به اهمیت و تاثیر آگاهی و دانش حسابرسان داخلی در خصوص نقش، مسئولیت، وظیفه آن‌ها نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، پیشنهاد می‌شود نهادهای حرفه‌ای نظیر انجمن حسابرسان داخلی و سایر مراجع ذیصلاح نظیر سازمان بورس، سازمان حسابرسی نسبت به تدوین رهنمودهای و استانداردهای لازم در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی اقدام و آگاهی حسابرسان داخلی از این مهم را افزایش دهد.

انجام این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها با مشکلاتی مواجه بوده که در تعمیم نتیجه باید مورد توجه قرار گیرد. در این تحقیق از تحلیل تم استفاده گردید. از آنجا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد نظر در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار می‌گیرد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های تحقیق به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود می‌باشد. بنابراین باید در تفسیر و تعمیم نتایج تحقیق دقت نظر کافی به عمل آید. همچنین این تحقیق در یک دوره زمانی محدود (بین سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹) صورت پذیرفته است و با توجه به اینکه سایر شرایط و رویدادها می‌تواند بر دیدگاه افراد و متخصصان اثرگذار باشد، لذا در صورتیکه محققان آتی این موضوع را در یک دوره زمانی دیگر و یا با یک جامعه هدف دیگری انجام دهند، ممکن است نتایج آن تحقیق متفاوت از این پژوهش باشد.

#### فهرست منابع

۱. اخروی جوقان، ابوذر، رحیمیان، نظام الدین و مریم قره داغی (۱۳۹۷)، "عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی"، دوره ۲۵، شماره ۳، صص ۳۱۱-۳۲۶.
۲. ازکیا، مصطفی، احمدرش، رشید و کامبیز پارتازیان (۱۳۹۶)، "روش‌های تحقیق کیفی از نظریه تا عمل"، انتشارات کیهان، چاپ اول.
۳. بیات، علی و جهانگیر جدیری نقاش کار (۱۳۹۹)، "بررسی ارتباط ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی و شواهدی از دستکاری عملکرد واقعی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

- تهران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۷، صص ۱۰۱-۱۱۴.
۴. بیگی، ابراهیم، بنی مهد، بهمن، رئیس زاده، محمدرضا و رمضانعلی رویایی (۱۳۹۵) "بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان"، **دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری**، سال اول، شماره ۲، صص ۶۵-۹۵.
۵. فراستخواه، مقصود، (۱۳۹۵)؛ **روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تاکید بر نظریه برپایه**، نشر آگاه، چاپ دوم.
۶. کردستانی، غلامرضا و حسین رجب‌دردی (۱۴۰۰)، "الگوی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری"، دوره ۲۸، شماره ۱، صص ۱۳۵-۱۶۰.
۷. مشایخی، بیتا، سالارونکی، امیر و مصباح سیوندیان (۱۴۰۰)، "مروری بر مطالعات حسابرسی داخلی با رویکرد مدل‌سازی موضوعی"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۲۸، شماره ۲، صص ۲۹۶-۳۵۸.
۸. مشتری دوست، تورج و محسن دستگیر (۱۳۹۸)، "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۱، دوره ۱۱، صص ۱۲۹-۱۴۶.
۹. مهربان‌پور، محمدرضا و زهره نوری‌زاده (۱۳۹۷)، "بررسی ارتباط بین ساختار راهبری شرکتی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه شرکت‌ها"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۰، دوره ۱۰، صص ۴۳-۵۸.
۱۰. نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی (۱۳۹۵)، "مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران"، **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال ۱۲، شماره ۴۹، صص ۱-۲۸.
- 11.ACFE (2020). "Report to the nations on occupational fraud and abuse".  
<https://www.acfe.com>.
- 12.Ahmad, S. (2011). "Internal auditor and internal whistleblowing intentions: a study of organisational, individual, situational and demographic factors". School of Accounting, Finance and Economics. Unpublished Doctoral Dissertation, University of Australia.
- 13.Arnold, D. & Ponemon, L. (1991). "Internal Auditors' perceptions of whistleblowing and the influence of moral reasoning: An experiment". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 10(2),1-15.
- 14.Chiu, R. K. (2003). "Ethical judgment and whistleblowing intention: Examining the moderating role of locus of control". **Journal of Business Ethics**, 43(1/2), 65-74.

15. Braun, V.; Clark, V. (2006). "Using Thematic Analysis in Psychology". **Qualitative Research in Psychology**, 3(2), 77-101.
16. Bonrath, A; Eulerich, M (2021). "Internal Auditing's Role in Preventing and Detecting Fraud: An Empirical Analysis". Available in: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
17. Eller, Christopher K (2014), "Can Using the Internal Audit Function as a Training Ground for Management Deter Internal Auditor Fraud Reporting? Unpublished Doctoral Dissertation", Virginia Commonwealth University.
18. Gao, Lei. Brink A (2017). "Whistleblowing studies in accounting research". A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. **Journal of Accounting Literature**, 38, 1-13.
19. Jubb, P. (1999). "Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation". **Journal of Business Ethics**, 12(1), 77-94.
20. Lee, G., & Xiao, X. (2018). "Whistleblowing on accounting-related misconduct: a synthesis of the literature". **Journal of Accounting Literature**, 41, 22-46.
21. Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2009). "A word to the wise: How managers and policy-makers can encourage employees to report wrongdoing". **Journal of Business Ethics**, 86(3), 379-396.
22. Miceli, M. P., Near, J. P., & Schwenk, C. R. (1991). "Who blows the whistle and why?" **Industrial and Labor Relations Review**, 45(1), 113-130
23. Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). "Organizational dissidence: The case of whistleblowing". **Journal of Business Ethics**, 4(1), 1-16.
24. Rothschild, J. (2008). "Freedom of Speech Denied, Dignity Assaulted, What the Whistleblowers Experience in the US." **International Sociological Association**, 56(6), 884-903.
25. Seifert, D. L., J. T. Sweeney, J. Joireman, and J. M. Thornton. (2010). "The influence of organizational justice on accountant whistleblowing". **Accounting, Organizations and Society**, 35(7): 707-717.
26. Sharif, Z. (2015). "Intention Towards Whistle-Blowing Among Internal Auditors in the U.K". Unpublished Doctoral Dissertation, University of Huddersfield.
27. Vinten, G. (1992a). "Whistle blowing: Corporate help or hindrance?" **Management Decision**, 30(1), 44-48.
28. Wainberg, J. & Perreault, S. (2016). "Whistleblowing in audit firms: Do explicit protections from retaliation activate implicit threats of reprisal?" **Behavioral Research in Accounting**, 28(1), 83-93.

29. Xu, Y. & Ziegenfuss, D. E. (2008). "Reward Systems, Moral Reasoning, and Internal Auditors' Reporting Wrongdoing". **Journal of Business and Psychology**, 22(4), 323-331.
30. Zakaria, M. (2015). "Antecedent factors of whistleblowing in organizations". **Procedia Economics and Finance**, 28, 230 - 234.





## Internal Auditors' Tendency for Whistleblowing in Iran Based Thematic Analysis

**Ghasem Bolo<sup>1</sup>©**

Associate Professor in Accounting, University of Allameh Tabatabaei, Iran

**Seyyed Jalal Seyyedi**

PhD Candidate in Accounting, University of Allameh Tabatabaei, Iran

Considering the benefits and advantages that whistleblowing has created and given the status of a unique internal auditors in the organization, the question arises as to what makes internal auditors in dealing with the wrongdoing act and Report questionable issue, and why some people tend and don't tend to blowing the whistle. In this study, first by studying the literature and experience of other countries, we will try to gain sufficient knowledge of the factors affecting the tendency to blowing to whistle by internal auditors. Then, using a qualitative research method and an approach based on theme analysis, we seek to identify the factors affecting the tendency to whistleblowing among internal auditors in Iran. For this purpose, through unstructured interviews with university professors and people who are experts in the field of internal auditing and whistle blowing, the factors affecting the tendency of internal auditors to blowing the whistle were examined and using the results obtained from open coding, axial And selectively, a conceptual model of internal auditors' tendency to whistle blowing in Iran, was designed and an attempt was made to meet the quality evaluation criteria of qualitative research.

**Keywords:** Internal Audit, Whistleblowing, Tendency to Whistleblowing, Theme Analysis.

---

<sup>1</sup> blue20@atu.ac.ir © (Corresponding Author)