

Developing a Model of the Responsible Auditor for Preventing and Detecting Misstatements and Errors

1. Hushang Mohagheghi¹: PhD Student. Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

2. Habib Piri^{2*}: Assistant Professor, Department of Accounting Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran. Email: aa.haghparastt@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Abasali Haghparast³: Assistant Professor, Department of Accounting Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

Article history



Received: 04 April 2024

Revised: 24 July 2024

Accepted: 31 July 2024

Published: 15 September 2024

Abstract:

The objective of this study is to develop a comprehensive model that defines the role of the responsible auditor in preventing and detecting misstatements and errors in the auditing process. This qualitative study employed a grounded theory approach based on the systematic model of Strauss and Corbin. The study population consisted of academic experts and auditing professionals selected through purposive and snowball sampling. Data were collected through 15 semi-structured in-depth interviews. The analysis followed three coding stages: open, axial, and selective coding. Research validity was ensured through peer debriefing, member checking, and calculation of Cohen's kappa coefficient. The analysis produced 36 categories across causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, the core category, strategies, and outcomes. Key causal factors included weak prior oversight, individual ethical motivations, and organizational structural deficiencies. Intervening conditions such as data analytics technologies, organizational transparency, and institutional support for whistleblowers facilitated the emergence of the responsible auditor role. Identified strategies included risk-based auditing, enhanced stakeholder communication, analytic tool utilization, and continuous professional development. The resulting outcomes included increased financial transparency, prevention of misstatements before occurrence, reduction of unreported irregularities, and elevated professional standing of auditors. The results indicate that forming the role of the responsible auditor requires an interaction of individual, structural, and technological elements. Implementing the proposed strategies has the potential to strengthen public trust, improve monitoring processes, and enhance the overall quality of auditing.

Keywords: Responsible auditor, misstatement detection, risk-based auditing, financial transparency, grounded theory

Citation: Mohagheghi, H., Piri, H., & Haghparast, A. (2024). Developing a Model of the Responsible Auditor for Preventing and Detecting Misstatements and Errors. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 2(2), 116-130.



Copyright: © 2024 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract

Introduction

Recent decades have witnessed significant transformations in the auditing profession, driven by the increasing complexity of financial systems, heightened stakeholder expectations, and the widespread emergence of corporate misconduct. These developments have intensified the need to define a more proactive and accountable role for auditors, particularly in preventing and detecting material misstatements. Scholarly discussions increasingly highlight that traditional compliance-based auditing approaches are no longer sufficient in environments characterized by information asymmetry, technological disruption, and ethical vulnerabilities. This concern is reinforced by studies showing that organizational behaviors, structural weaknesses, and inadequate oversight mechanisms significantly elevate audit risks. For example, extensive evidence suggests that a persistent audit expectations gap—stemming from misalignment between what users believe auditors should detect and what professional standards mandate—remains a major challenge facing auditors worldwide (Humphrey et al., 2020). Similarly, research indicates that users frequently misunderstand the nature of auditor responsibilities, particularly regarding fraud detection and materiality judgments, thereby placing auditors under elevated pressure and scrutiny (Houghton & Jabb, 2020; Kahzadi Ta'neh, 2020). Misstatements linked to managerial fraud represent another growing concern; empirical findings show that fraud strategies employed by management often distort auditors' risk assessments and complicate detection efforts (Hamilton & Smith, 2021). These challenges reveal the pressing need for a robust conceptual model that clarifies auditors' responsibilities and strengthens the profession's capacity to prevent and uncover misstatements.

The growing body of literature also highlights the influence of organizational environments, governance structures, and cultural norms on auditing effectiveness. Weak internal controls, insufficient regulatory frameworks, and opaque organizational cultures create conditions that may foster concealment, reduce transparency, and increase the risk of misstatements. Researchers emphasize that accountability mechanisms within audit firms themselves also require reform; inadequate internal monitoring and professional oversight undermine public trust in auditors and constrain their ability to act responsibly (Bigpanah et al., 2022). Additional studies point to environmental and organizational threats to audit quality; for example, SWOT analyses reveal structural vulnerabilities within the auditing profession and emphasize the need for strategic modernization to maintain relevance in complex economic environments (Mehrabanpour et al., 2021). Meanwhile, global advances in corporate governance highlight that improved governance practices, combined with enhanced management accounting systems, help mitigate agency conflicts, which in turn reduces opportunities for misstatement (González et al., 2023). These findings collectively suggest that misstatement prevention cannot be achieved solely through procedural audits; rather, auditors must adopt a more engaged, ethically grounded, and analytically sophisticated role that aligns with evolving stakeholder expectations.

Other research streams highlight the critical influence of broader economic and behavioral dynamics on audit quality. Studies of institutional investors and cost behaviors, for instance, reveal that external financial pressures and investor heterogeneity can shape managerial reporting decisions and thereby impact the reliability of financial information (Chung et al., 2019; Deng & Tu, 2022). Such complexities reinforce the importance of auditor judgment and professional skepticism. Concurrently, recent work demonstrates that social responsibility and sustainability pressures influence organizational reporting practices, further underscoring the importance of a responsible auditor capable of assessing both financial accuracy and ethical alignment (Faraji et al., 2024). From a behavioral standpoint, research shows that variations in cultural norms and

professional attitudes may shape auditors' decision-making processes, influencing the likelihood of reporting irregularities or raising concerns (Rajabi, 2025). Moreover, empirical studies demonstrate that audit quality is strongly associated with independence, objectivity, and ethical integrity, suggesting that responsible auditors must internalize these principles to effectively detect misstatements (Riyadi et al., 2025). Complementing these findings, evidence indicates that auditors' experience, integrity, and adherence to ethical principles enhance public accounting firms' reputations, which strengthens societal trust and elevates the profession's credibility (Andini et al., 2025). Taken together, the literature reveals a multifaceted need for redefining auditors' responsibilities, integrating ethical considerations, reinforcing institutional support mechanisms, and leveraging analytical tools to enhance auditors' effectiveness in preventing and detecting misstatements. This study responds to these needs by developing a grounded theoretical model of the responsible auditor.

Methods and Materials

This study employed a qualitative grounded theory design using the systematic methodology of Strauss and Corbin. Participants included auditing experts, academic scholars, and senior practitioners selected through purposive and snowball sampling to ensure theoretical relevance and diversity of insights. Fifteen in-depth semi-structured interviews were conducted, each lasting between 45 and 90 minutes. Interviews focused on auditors' perceptions of responsibility, challenges encountered in identifying misstatements, institutional influences, ethical considerations, and the role of emerging technologies in audit processes. All interviews were audio-recorded, transcribed verbatim, and coded through open, axial, and selective coding procedures. Constant comparative analysis was applied throughout data collection to refine categories and identify relationships. To enhance the credibility of findings, peer debriefing, member checking, and inter-coder reliability assessment were performed, with Cohen's kappa indicating a high level of agreement.

Findings

Data analysis generated 36 conceptual categories grouped under causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, core categories, strategies, and consequences. Causal conditions included inadequate prior oversight, ethical motivations, professional experience, regulatory requirements, and challenges to auditor independence. Contextual conditions comprised organizational opacity, inefficient structures, ambiguous expectations, weak support institutions, sociopolitical pressures, and inadequate legal frameworks. Intervening conditions included auditor personality traits, institutional protection for whistleblowers, transparency levels, technological resources, industry risk levels, and societal accountability norms. The core category that integrated these conditions was the emergence of a "responsible auditor" role characterized by internalized professional values, ethical consistency, stakeholder mediation capabilities, and an expanded conception of audit boundaries. Identified strategies included risk-based auditing, enhanced stakeholder communication, adoption of data analytics tools, continuous professional development, strengthened reporting mechanisms for misconduct, and the establishment of clear accountability structures. The resulting consequences included increased financial transparency, heightened public trust, early detection of misstatements, reduction of unreported irregularities, enhanced professional standing of auditors, and more effective communication with regulatory bodies.

Discussion and Conclusion

The findings of this study demonstrate that the notion of a responsible auditor emerges from a complex interplay between environmental pressures, organizational factors, ethical orientations, and structural conditions within the auditing profession. The data indicate that auditors cannot fully prevent or detect misstatements without a supportive institutional environment,

clear expectations, and robust professional frameworks. Moreover, technological advancements and governance reforms appear essential for equipping auditors with the tools needed to analyze risks effectively and uncover irregularities. The grounded theory developed in this study highlights the importance of integrating ethical values and professional identity into auditors' daily practices, as these factors significantly influence their willingness to report concerns, challenge management assertions, and engage in proactive oversight. The model also underscores the need for auditors to expand their functional boundaries beyond traditional financial reviews, embracing a more holistic and risk-focused approach. Ultimately, the consequences identified—such as improved transparency, strengthened trust, and enhanced auditor stature—illustrate the substantial benefits of adopting a responsible auditor framework. This study contributes to the literature by providing a theoretically grounded and practically relevant model that can guide future auditing standards, training programs, and regulatory reforms, reinforcing the profession's capacity to meet evolving societal expectations.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه الگوی حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱۶ فروردین ۱۴۰۳

تاریخ بازنگری: ۳ مرداد ۱۴۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۰ مرداد ۱۴۰۳

تاریخ انتشار: ۲۵ شهریور ۱۴۰۳

۱. هوشنگ محقق^{ID}: دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

۲. حبیب پیری^{ID*}: استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. ایمیل: aa.haghparsatt@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. عباسعلی حق پرست^{ID}: استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

چکیده

هدف این پژوهش ارائه الگویی جامع برای تبیین نقش حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه در فرآیندهای حسابرسی است. پژوهش حاضر یک مطالعه کیفی با رویکرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد و بر اساس الگوی نظام‌مند استراوس و کوربین است. جامعه پژوهش شامل خبرگان دانشگاهی و متخصصان حوزه حسابرسی بود که به روش نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی انتخاب شدند. داده‌ها از طریق ۱۵ مصاحبه عمیق نیمه‌ساختاریافته گردآوری شد و تحلیل داده‌ها از طریق سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. برای اعتبارسنجی، از بررسی همکار، تدبیر اعضا و محاسبه ضریب کاپای کوهن استفاده شد. تحلیل کیفی داده‌ها منجر به استخراج ۳۶ مقوله در قالب شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، مقوله محوری، راهبردها و پیامدها شد. نتایج نشان داد ضعف نظارت‌های پیشین، انگیزش‌های اخلاقی فردی و ناکارآمدی ساختار سازمانی از مهم‌ترین عوامل شکل‌دهنده نقش حسابرس مسئول هستند. همچنین، فناوری تحلیل داده، شفافیت سازمانی و حمایت نهادی از افشاگران از جمله شرایط مداخله‌گر تسهیل‌کننده این نقش محسوب می‌شوند. راهبردهای شناسایی شده شامل توسعه حسابرسی مبتنی بر ریسک، ارتباط مؤثر با ذی‌نفعان، استفاده از ابزارهای تحلیلی و بازآموزی حرفه‌ای است. پیامدهای نهایی شامل افزایش شفافیت مالی، پیشگیری از تحریف قبل از وقوع، کاهش تخلفات گزارش‌نشده و ارتقای منزلت حرفه‌ای حسابرس بود. یافته‌ها نشان می‌دهد تکوین نقش حسابرس مسئول نیازمند ترکیبی از عوامل فردی، ساختاری و فناورانه است و اجرای راهبردهای پیشنهادی می‌تواند به ارتقای اعتماد عمومی، بهبود فرآیندهای نظارتی و افزایش کیفیت حسابرسی منجر شود.

کلیدواژگان: حسابرس مسئول، تحریف و اشتباه، حسابرسی مبتنی بر ریسک، شفافیت مالی، داده‌بنیاد

شیوه استناددهی: محقق، هوشنگ، پیری، حبیب، و حق پرست، عباسعلی. (۱۴۰۳). ارائه الگوی حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۲(۲)، ۱۱۶-۱۳۰.



حرفه حسابرسی در دهه‌های اخیر با تحولات گسترده‌ای در حوزه اقتصاد، فناوری و حاکمیت شرکتی مواجه شده است؛ تحولات و چالش‌هایی که موجب شده نقش حسابرسان از یک «ارزیاب صورت‌های مالی» به یک «ناظر مسئولیت‌پذیر» با کارکردهای پیشگیرانه و کشف‌کننده تحریف و اشتباه تغییر یابد. این تغییر نقش، نتیجه افزایش حساسیت محیط‌های اقتصادی به شفافیت مالی، گسترش ریسک‌های سازمانی، و ضعف مکرر شاخص‌های اعتماد عمومی در پی رسوایی‌های مالی است. در چنین بستری، ضرورت بازتعریف جایگاه حسابرسان، انتظارات قانونی و حرفه‌ای از او، و سازوکارهای حمایتی و نظارتی مرتبط با این نقش، بیش از هر زمان دیگری احساس می‌شود.

یکی از نخستین ریشه‌های این ضرورت، به مباحث گسترده «شکاف انتظارات» در حسابرسی بازمی‌گردد؛ موضوعی که در پژوهش‌های متعدد تأیید شده است. یافته‌های Humphrey و همکاران نشان می‌دهد که فاصله قابل‌توجهی میان برداشت استفاده‌کنندگان و حسابرسان از حدود مسئولیت‌های حرفه‌ای وجود دارد و همین شکاف، منشأ سوءبرداشت‌های گسترده درباره انتظارات از فرآیند حسابرسی است (Kahzadi Ta'neh, 2020). Humphrey et al., (2020) نیز در پژوهش خود نشان داد که سطح اهمیت حسابرسی و نحوه برداشت ذی‌نفعان از آن، به شکل قابل‌توجهی با برداشت حسابرسان تفاوت دارد، به گونه‌ای که بخش قابل‌توجهی از استفاده‌کنندگان معتقدند حسابرسان باید «تقریباً تمامی تحریفات بااهمیت را کشف کند»، انتظاری که با استانداردهای حرفه‌ای سازگار نیست (Kahzadi Ta'neh, 2020). این شکاف انتظارات نشان می‌دهد بخشی از چالش‌ها ناشی از برداشت متفاوت از مسئولیت‌ها و جایگاه حسابرسان است و خود همین مسئله، ضرورت ایجاد «الگوی جامع حسابرسان مسئول» را برجسته می‌کند.

ابعاد دیگری از این ضرورت در حوزه تقلب سازمانی و رفتار مدیریتی مطرح شده است. پژوهش Smith و Hamilton نشان می‌دهد که ماهیت تقلب‌های مدیریتی، الگوی تصمیم‌گیری حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و حسابرسان در مواجهه با الگوهای پیچیده تقلب، نیازمند ابزارهای تحلیلی قوی‌تر، قضاوت حرفه‌ای عمیق‌تر و مسئولیت‌پذیری گسترده‌تر هستند (Hamilton & Smith, 2021). از منظر دیگری، Houghton و Jabb بیان می‌کنند که سطح افشای اهمیت عملکرد حسابرسان می‌تواند توانایی او را در کشف تحریفات مالی تقویت یا تضعیف کند و این امر لزوم بازتعریف شفاف مسئولیت حسابرسان را دوجندان می‌کند (Houghton & Jabb, 2020). همچنین Kuram و Wang در بررسی آثار افشای «مسائل کلیدی حسابرسان» نشان دادند که افزایش شفافیت در استانداردها و گزارشگری می‌تواند سطح کشف تقلب را به‌طور معناداری افزایش دهد (Kuram & Wang, 2020). مجموع این یافته‌ها بر این نکته تأکید دارند که نقش حسابرسان در کشف تحریفات، نه تنها متکی به مهارت فنی بلکه وابسته به چارچوب‌های ساختاری و نهادی است که حرفه حسابرسان را هدایت می‌کند.

از زاویه‌ای دیگر، تحولات اقتصادی و سازمانی نیز پیچیدگی‌های بیشتری را بر فرآیند حسابرسان تحمیل کرده‌اند. پژوهش Chung و همکاران نشان می‌دهد که رفتار مالی شرکت‌ها، از جمله «چسبندگی هزینه‌ها»، به شدت متأثر از رفتار سرمایه‌گذاران نهادی است و این امر تعیین‌کننده کیفیت اطلاعات مالی ارائه‌شده به حسابرسان خواهد بود (Chung et al., 2019). Deng و Tu نیز در مطالعه‌ای جداگانه نشان می‌دهند که ناهمگونی سرمایه‌گذاران نهادی بر کیفیت اطلاعات مالی اثر مستقیم دارد و این مسئله مستقیماً فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (Deng & Tu, 2022). به بیان دیگر، کیفیت گزارشگری مالی و کارآمدی حسابرسان در تحلیل این اطلاعات، متأثر از عوامل بیرونی است که کنترل آن‌ها خارج از اختیار حسابرسان است؛ موضوعی که اهمیت نقش مسئولانه او را در تشخیص تحریف و مدیریت ریسک بیشتر می‌کند.

در کنار چالش‌های محیطی، ساختار حرفه‌ای نیز با انتقاداتی روبه‌رو بوده است. Bigpanah و همکاران در تحلیل محتوای حرفه حسابرسان در ایران نشان دادند که نظام پاسخ‌گویی مؤسسات حسابرسان در بسیاری از موارد ناکافی است و کمبود شفافیت در ساختارهای نظارتی، تهدیدی جدی برای اعتبار حرفه و اعتماد عمومی محسوب می‌شود (Bigpanah et al., 2022). نتایج مشابهی در پژوهش Mehrabanpour و همکاران نیز مشاهده می‌شود، جایی که با استفاده از تحلیل SWOT مشخص شد حرفه حسابرسان در مواجهه با تهدیدهای محیطی و ضعف ساختاری، نیازمند تحول بنیادی و بازتعریف سازوکارهای پاسخ‌گویی و نظارت است (Mehrabanpour et al., 2021). این ضعف‌ها، همگی تأکید می‌کنند که حرفه حسابرسان برای ایفای نقش مؤثر در کشف تحریفات مالی، باید چارچوبی نظام‌مند جهت «تکوین نقش حسابرسان مسئول» ایجاد کند. از منظر حاکمیت شرکتی و کاهش تعارض منافع نیز تحولاتی قابل‌توجه مطرح شده است. González و همکاران نشان می‌دهند که تقویت سیستم‌های حاکمیت شرکتی و پیاده‌سازی اصول مدیریت حسابداری می‌تواند تعارضات نمایندگی را کاهش دهد و کیفیت تصمیم‌گیری‌های مالی را ارتقا دهد (González et al., 2023). این نتایج نشان

می‌دهد که حسابرس باید نقش فعالی در تبیین و حمایت از سازوکارهای حاکمیت شرکتی ایفا کند؛ زیرا در غیاب ساختارهای کارآمد، احتمال بروز تحریفات و پنهان کاری در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. Rajabi نیز تأکید می‌کند که هنجارهای حرفه‌ای و تفاوت‌های فرهنگی می‌توانند رفتار حسابرسان را در فرآیند قضاوت و گزارشگری تحت تأثیر قرار دهند و ایجاد یک الگوی مسئولانه می‌تواند موجب انسجام رفتاری و کاهش سوگیری‌های فرهنگی در حسابرسی شود (Rajabi, 2025).

یکی دیگر از محورهای مهم مطالعاتی، اثر کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن است. پژوهش Riyadi و همکاران نشان می‌دهد که ویژگی‌هایی مانند عینیت، استقلال و اخلاق حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی را به‌طور معناداری تحت تأثیر قرار می‌دهند و حسابرسی که از این ویژگی‌ها برخوردارند، قادرند نقش مؤثرتری در کشف تحریفات ایفا کنند (Riyadi et al., 2025). این یافته‌ها با مطالعه Andini و همکاران هم‌راستا است، جایی که تجربه و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، از عوامل کلیدی ارتقای شهرت مؤسسات حسابرسی معرفی شده است (Andini et al., 2025). به بیان دیگر، اخلاق و هویت حرفه‌ای یکی از عناصر بنیادین الگوی حسابرس مسئول محسوب می‌شود.

اتکای روزافزون سازمان‌ها به مدیریت مالی کارآمد، بر نقش حسابرس در پایش و ارزیابی عملکرد نیز تأثیرگذار بوده است. Kihara نشان داد که تصمیمات مدیریتی درباره سرمایه در گردش می‌تواند سودآوری شرکت‌ها را متأثر سازد و این فرآیند نیازمند نظارت دقیق حسابرس است تا از بروز تحریفات یا گزارشگری گمراه‌کننده جلوگیری شود (Kihara, 2023). در همین راستا، پژوهش Budi و همکاران نیز ثابت می‌کند که کیفیت سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد بنگاه‌ها اثرگذار است و حسابرس در تحلیل این عملکرد نقش کلیدی دارد (Budi et al., 2023). این شواهد نشان می‌دهد که مسئولیت حسابرس تنها محدود به گزارشگری مالی نیست، بلکه او باید نقش فعالی در ارزیابی ساختارهای مدیریتی و تحلیل پیامدهای مالی داشته باشد.

از زاویه‌ای دیگر، فرآیند تصمیم‌گیری حسابرس نیز نیازمند بازتعریف است. Hadinya و همکاران نشان داده‌اند که تصمیم‌گیری حسابرس یک فرآیند پیچیده شناختی و رفتاری است که تحت تأثیر تجربه، محیط نهادی و الزامات حرفه‌ای قرار دارد (Valian et al., 2022). و همکاران نیز تأکید می‌کنند که راهبردهای منابع انسانی در مؤسسات حسابرسی باید به‌گونه‌ای طراحی شود که ظرفیت حسابرسان برای کاهش شکاف انتظارات تقویت شود (Valian et al., 2018). در واقع، توانمندسازی حرفه‌ای و اخلاقی حسابرس، رکن بنیادین ایجاد یک مدل مسئولانه محسوب می‌شود.

در سطح کلان، عملکرد شرکت‌ها و ثبات اقتصادی نیز بر نقش حسابرسی اثر می‌گذارد. Faraji و همکاران در پژوهش خود تأکید می‌کنند که ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و عملکرد مالی سازمان‌ها، تحت تأثیر شرایط محیطی قرار دارد و حسابرس نقشی کلیدی در ارزیابی صحت و دقت گزارشگری در این حوزه دارد (Faraji et al., 2024). این نتایج نشان می‌دهد که مسئولیت حسابرس صرفاً محدود به ارقام مالی سنتی نیست و ابعاد گسترده‌تری از عملکرد سازمانی را شامل می‌شود.

در جمع‌بندی، مجموعه پژوهش‌های بالا نشان می‌دهد که حرفه حسابرسی به‌طور جدی نیازمند الگویی جامع، ساختاریافته و مبتنی بر شواهد برای تعریف نقش «حسابرس مسئول» است؛ نقشی که نه تنها بر کشف تحریفات، بلکه بر پیشگیری، افزایش شفافیت، ارتقای اعتماد عمومی و تقویت حاکمیت شرکتی استوار است. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه است.

روش پژوهش و مواد

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی به حساب می‌آید. با توجه به خلا نظری موجود، در پژوهش حاضر از رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸) برای نظریه‌پردازی داده‌بنیاد (گراندد تئوری) در حوزه حسابرسی، به عنوان رویکرد اصلی پژوهش کیفی بهره‌گیری شده است، که به دنبال ارائه الگویی برای درک و فهم عمیق ارائه حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه می‌باشد. رویکرد نظریه داده‌بنیاد یک نوع روش پژوهش کیفی است که به‌طور استقرایی یک سلسله رویه‌های سیستماتیک را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای درباره پدیده مورد مطالعه ایجاد کند.

جامعه آماری، خبرگان دانشگاهی و متخصصین حوزه‌های حسابرسی بوده‌اند که تعداد نمونه براساس روش هدفمند از نوع گلوله برفی ۱۵ نفر انتخاب شده است. از افراد مورد مصاحبه خواسته شد تا تجربه‌های دیگری که در این زمینه صاحب‌نظر هستند را معرفی نمایند که اشاره به نمونه‌گیری گلوله برفی در پژوهش‌های کیفی دارد. مفهوم نمونه‌گیری هدفمند که در پژوهش‌های کیفی به کار می‌رود به این معناست که پژوهشگر، افراد مورد مطالعه را از این رو برای مطالعه انتخاب می‌کند که بتواند در فهم مسئله پژوهش و پدیده

محوری مطالعه مؤثر باشند. به منظور جمع‌آوری داده‌ها، از مصاحبه‌های عمیق نیمه ساختاریافته استفاده شده و قبل از شروع مصاحبه، خلاصه‌ای از طرح پژوهش، معانی لغات کلیدی بکار رفته در پژوهش توسط ایمیل یا تلگرام یا با مراجع حضوری پژوهشگر به همراه اهداف و سؤالات اصلی پژوهش جهت مطالعه و آمادگی اولیه برای مصاحبه شوندگان ارسال می‌شود و در ابتدای جلسه مصاحبه نیز در مورد کارهای انجام‌شده به‌طور مختصر توضیح داده شد. مشخصات مشارکت کنندگان در فرایند پژوهش در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱. مشخصات مشارکت کنندگان در فرایند پژوهش

ردیف	تخصص	رشته تحصیلی	سطح تحصیلات
۱	معاون پژوهشی	مدیریت دولتی	دکتری
۲	معاون برنامه ریزی و مالی	مدیریت فناوری اطلاعات	کارشناسی ارشد
۳	مدیرعامل	اقتصاد	دکتری
۴	معاون مالی و اداری	مدیریت اجرایی	دکتری
۵	قائم مقام شرکت	مدیریت مالی	دکتری
۶	معاونت برنامه ریزی و مالی	مدیریت دولتی	دکتری
۷	معاون برنامه ریزی	اقتصاد	کارشناسی ارشد
۸	معاون حسابرسی	مدیرحسابداری	دکتری
۹	معاون مالی	اقتصاد	دکتری
۱۰	مدیر مالی	مدیریت دولتی	دکتری
۱۱	معاون برنامه ریزی	مدیریت تکنولوژی	کارشناسی ارشد
۱۲	مدیر حسابرسی	مدیریت دولتی	کارشناسی ارشد
۱۳	استاد دانشگاه	مدیریت دولتی	دکتری
۱۴	استاد دانشگاه	مالی	دکتری
۱۵	استاد دانشگاه	مالی	دکتری

از سوی دیگر، طبق نظر کرسول و کرسول (۲۰۱۸) پژوهشگران کیفی در هرپژوهش از راهبردهای جهت اعتبار بخشی به پژوهش خود استفاده کنند. اعتبارسنجی پژوهش از طریق کدگذاری توسط دو پژوهشگر بررسی همکار و تدبیر اعضا صورت پذیرفته است. کدگذاری توسط دو نفر (پژوهشگر و یک همکار) به صورت جداگانه انجام شد و کدهای استخراج شده در مقایسه با هم قرار گرفتند. ضریب کاپای کوهن ۸۶.۹٪ و عدد معناداری ۰/۰۰۱ به دست آمد که نشان از توافق تقریباً کامل بین دو کدگذاری دارد. از سوی دیگر علاوه بر خود پژوهشگر، اساتید راهنما و مشاور مقوله‌ها و مدل توسط سه تن از پژوهشگران حوزه بازاریابی و سیاست بررسی و نظرات آنها جهت غنی سازی و بهبود مدل بهره گرفته شد. جهت تطبیق اعضا با توجه به تحصیلات مرتبط سه نفر از مصاحبه شوندگان نتایج فرآیند کدگذاری تحلیل و مقوله پردازی و مدلسازی با آنها به اشتراک گذاشته شد و مطابق نظر آنها بازبینی و اصلاح شد.

یافته‌ها

در این پژوهش داده‌ها هم‌زمان با جمع‌آوری مصاحبه‌ها، بر مبنای فرآیند استراوس و کوربین (۱۹۹۸) توسط ضبط صوت و به صورت یادداشت‌برداری هم‌زمان، مستندسازی شده‌اند. البته با پیاده‌سازی محتوای مصاحبه‌ها بصورت فایل متنی، تجزیه و تحلیل و کدگذاری داده‌ها صورت پذیرفت.

در این مدل شرایط علی رویدادهایی هستند که موقعیتها و مسائل مرتبط با یک پدیده را خلق کرده و تشریح میکنند که افراد و گروه‌ها، چرا و چگونه به روشهای خاصی پاسخ میدهند (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸) شرایط علی شامل مواردی از مقولات است که به طور مستقیم بر حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباهات تأثیر میگذارد یا این عوامل به گونه‌ای ایجادکننده و توسعه دهنده پدیده هستند. در این پژوهش ضعف در نظارت‌های پیشین انگیزش‌های اخلاقی فردی، سوابق تجربی در پرونده‌های مهم الزامات

حرفه‌ای و مقرراتی؛ بحران‌های سابق در اعتبار حرفه‌ای ضعف در استقلال حسابرس عوامل تجربی هستند که می‌توانند ایجادکننده شرایط علی حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه باشند. مقوله‌های مربوط به شرایط علی در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۲. مقوله‌های علی (اصلی، فرعی)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	نمونه مفاهیم (کدهای استخراج‌شده از مصاحبه)
شرایط علی	ضعف در نظارت‌های پیشین	ضعف چارچوب نظارتی، عدم پیگیری تحریفات قبلی، ناهماهنگی بین نهادهای ناظر، گزارش‌دهی ناکارآمد، نبود حسابرسی
	انگیزش‌های اخلاقی فردی	عدم واکنش به هشدارها، نبود حافظه سازمانی، انکار اشتباهات
	سوابق تجربی در پرونده‌های مهم	تعهد شخصی، تمایل به اصلاح‌گری، پایبندی به صداقت، پرورش از خانواده، حساسیت در قبال فساد، مسئولیت‌پذیری اخلاقی، تجربه زیسته، دغدغه اجتماعی
	الزامات حرفه‌ای و مقرراتی	تجربه پرونده تخلف مالی بزرگ، سابقه در کشف فساد، مشاهده بی‌پاسخ ماندن تحریف، تحلیل نتایج گزارش‌های قبلی، مشارکت در پرونده‌های دادگاهی، بررسی شکایات ذی‌نفعان، مستندسازی موارد، حافظه حرفه‌ای
	بحران‌های سابق در اعتبار حرفه‌ای	آیین‌رفتار حرفه‌ای، الزامات IFAC، الزامات گزارش‌دهی شفاف، دستورالعمل حسابرسی داخلی، مقررات سازمان حسابرسی، استانداردهای ISA، نظام رتبه‌بندی، نظارت قانونی
ضعف در حسابرس	وابستگی مالی به کارفرما، ترس از قطع همکاری، نبود حمایت نهاد ناظر، فشار ضمنی کارفرما، ابهام در تعارض منافع، پذیرش ناآگاهانه، وابستگی منطقه‌ای، پذیرش بی‌برنامه پرونده‌ها	رسوایی مالی ملی، کاهش اعتماد عمومی، برخورد‌های رسانه‌ای، فشار نهادهای بالا دستی، توبیخ همکاران، تهدید به لغو مجوز، بی‌اعتباری گزارش، مسئولیت ناپذیری نهادهای ناظر

شرایط زمینه‌ای بیانگر مجموعه خاصی از ویژگی‌های مربوط به پدیده است که به شکل عمومی به مکان رویدادها و وقایع مربوطه اشاره دارد. ویژگی‌های زمینه‌ای شامل عواملی میشوند که بدون آنها تحقق حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه امکانپذیر نیست و زمینه شرایط خاصی را، که در آن راهبردها برای اداره، کنترل و پاسخ به پدیده صورت میگیرد، فراهم میکنند. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، مقوله‌ها و متغیرهای زمینه‌ای تشکیل میدهند. در این پژوهش ساختار سازمانی ناکارآمد، فرهنگ سازمانی پنهان‌کاری، انتظارات نامشخص از حسابرس، نقش کمرنگ نهادهای پشتیبان، فشارهای محیطی و رسانه‌ای ساختار حقوقی ضعیف در مواجهه با تحریف عوامل اصلی زمینه‌ای حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه هستند که در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۳. مقوله‌های زمینه‌ای (اصلی، فرعی)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	نمونه مفاهیم (کدهای استخراج‌شده از مصاحبه)
شرایط زمینه‌ای	ساختار سازمانی ناکارآمد	تمرکز قدرت مالی، نبود تفکیک وظایف، ساختار سنتی، نبود کنترل داخلی مؤثر، گزارش‌دهی طولانی، نبود ارتباط بین واحدها، گردش ناکافی اطلاعات، عدم شفافیت اختیارات
	فرهنگ سازمانی پنهان‌کاری	عادی‌شدن پنهان‌کاری، توبیخ گزارش‌دهی صادقانه، پاداش به حفظ ظاهر، اهمیت بیش از حد به ظاهر مالی، محافظه‌کاری بیش از حد، خستگی گزارش‌گری، فضای ترس، طرد شفافیت
	انتظارات نامشخص از حسابرس	تعریف مبهم وظایف، نبود حدود شفاف، توقعات فراقانونی، تداخل در حوزه کاری، نبود حمایت از پرسشگری، نگاه صرفاً
	نقش کمرنگ نهادهای پشتیبان	فرمی، ترجمه غلط استانداردها، سو برداشت از نقش حسابرس
	فشارهای محیطی و رسانه‌ای	سکوت انجمن‌ها، عدم آموزش‌های به‌روز، کم‌کاری سازمان حسابرسی، نبود دفاع قانونی از حسابرس، ضعف ارتباط با نهادهای قضایی، کم‌توجهی نهاد ناظر، عدم تجمیع اطلاعات تخلف، عدم افشای موردی
ساختار حقوقی ضعیف در مواجهه با تحریف	ساختار حقوقی ضعیف در مواجهه با تحریف	هجمه رسانه‌ای بدون تحلیل، کلی‌گویی در فساد، بی‌اعتمادی افکار عمومی، تحریک اجتماعی، فشار مقامات منطقه‌ای، نگاه صفر و صدی، سوگیری افکار عمومی، برجسته‌سازی موارد خاص
		نبود ضمانت اجرا، ضعف در پیگرد قضایی، تأخیر در بررسی پرونده‌ها، سنگینی اثبات، نبود بانک داده تخلفات، مقاومت نهادهای، سردرگمی مسئولیت‌ها، نبود پلتفرم گزارش‌گیری

شرایط مداخله گر شامل شرایط عام تری همچون زمان، فضا و فرهنگ میشود که به عنوان تسهیلگر یا محدودکننده راهبردها عمل میکنند. این شرایط در راستای تسهیل یا محدودیت کنشی / کنشی متقابل در زمینه خاصی عمل میکنند. هر یک از این شرایط، طیفی را تشکیل میدهند که تأثیر آنها از بسیار دور تا بسیار نزدیک متغیر است (محمدی، ۱۳۹۳) در این پژوهش مقوله‌های نوع شخصیت حسابرس، حمایت نهادی از افشاگران، وجود فناوری‌های تحلیل داده، میزان شفافیت سازمانی، نوع صنعت و حساسیت آن فرهنگ پاسخگویی در جامعه به عنوان مقوله‌های شرایط مداخله گر بر مبنای حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه در نظر گرفته شده است که در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۴. مقوله‌های مداخله گر (اصلی، فرعی)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	نمونه مفاهیم (کدهای استخراج شده از مصاحبه‌ها)
مداخله گر	شخصیت حسابرس	وجدان کاری بالا، تمایل به کشف حقیقت، جسارت اخلاقی، ثبات عاطفی، انعطاف‌پذیری حرفه‌ای، هوش تحلیلی، قدرت نه‌گویی، علاقه به عدالت
	حمایت نهادی از افشاگران	وجود قوانین حمایت، پشتیبانی رسمی از گزارشگران، عدم افشای هویت، امنیت شغلی برای افشاگر، شبکه حمایتی رسمی، همراهی نهاد ناظر، امکان گزارش محرمانه، فرهنگ ضد تلافی
	وجود فناوری‌های تحلیل داده	دسترسی به نرم‌افزارهای هوشمند، توانایی کاوش داده، پایگاه داده‌های مشترک، تحلیل روندها، استفاده از ابزارهای اتوماسیون، داشبوردهای تحلیلی، الگوریتم‌های کشف ناهنجاری، ردیابی خودکار خطا
	میزان شفافیت سازمانی	دسترسی آزاد به اطلاعات مالی، گزارش‌پذیری داخلی، ارائه شفاف صورت‌ها، همکاری با حسابرس، سطح بلوغ گزارشگری، نبود مقاومت اطلاعاتی، آمادگی برای پاسخگویی، شفافیت در قراردادهای
	نوع صنعت و حساسیت آن	صنعت حساس به افکار عمومی، صنایع نظارت‌پذیر بالا، حوزه مالی-پولی، شرکت‌های بورسی، سابقه بحران در صنعت، ریسک شهرت، حجم تراکنش بالا، تعامل با نهادهای بین‌المللی
	فرهنگ پاسخگویی در جامعه	پذیرش نقش نظارتی، حمایت اجتماعی از حسابرسی، آموزش عمومی مسئولیت‌پذیری، سطح سواد مالی جامعه، حساسیت رسانه به فساد، مطالبه‌گری فعال، فشار افکار عمومی، پذیرش نقد از درون

پدیده مد نظر باید محوریت داشته باشد، یعنی همه مقوله‌های اصلی دیگر بتوانند به آن ربط داده شوند و به تکرار در داده‌ها ظاهر شود. به این معنا که در همه یا تقریباً همه موارد، نشانه‌هایی وجود دارند که به آن مفهوم اشاره میکنند. پدیده محوری، به ایده یا پدیده‌های اطلاق میشود که اساس و محور فرایندی است که تمام مقوله‌های اصلی دیگر به آن ربط داده میشود. در این پژوهش تکوین نقش مسئولانه حسابرس، درونی‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای، نقش میانجی بین سازمان و ناظر، تعارض منافع حرفه‌ای و اخلاقی، تحول در هویت شغلی حسابرس، گسترش مرزهای سستی حسابرسی به عنوان مقوله‌های محوری حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه در نظر گرفته شده است که در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۵. مقوله‌های محوری (اصلی، فرعی)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	نمونه مفاهیم (کدهای استخراج شده از مصاحبه‌ها)
مقوله محوری	تکوین نقش حسابرس	رشد نقش نظارتی، شکل‌گیری مسئولیت‌پذیری، تشخیص نقش تعدیلی، ارتقاء فهم اخلاقی، تبدیل تهدید به فرصت، بازتعریف مأموریت حسابرس، تقویت دید راهبردی، پررنگ‌شدن نقش اجتماعی
	درونی‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای	پایبندی ذاتی به صداقت، پذیرش هویت حرفه‌ای، تکرار تمرین‌های اخلاقی، تربیت در محیط مسئول، آموزش دیدن در شرایط واقعی، الگوبرداری از اساتید، باور به پیامد اجتماعی، هماهنگی بین ارزش و عمل
	نقش میانجی بین سازمان و ناظر	انتقال پیام به بالا، متعادل‌سازی رابطه، ایجاد توازن اطلاعاتی، افزایش شفافیت دوطرفه، کاهش شکاف ساختاری، ترجمه واقعیات به زبان رسمی، حفاظت از منافع عمومی، ایجاد پل ارتباطی
	تعارض منافع حرفه‌ای و اخلاقی	فشارهای مالی، دستورهای مدیریت، اخلاق در برابر وظیفه، تهدید جایگاه شغلی، ابهام در گزارش‌دهی، تضاد در استانداردها، دوراهی انتخاب، ترس از پیامد شخصی

نگاه فعال به نقش حسابرِس، عبور از نقش سنتی، احساس مؤثر بودن، تجلی صدای جامعه، بازتعریف شایستگی، هویت جمعی	تحول در هویت شغلی حسابرِس
نوین، ارتقاء نقش از گزارشگر به ناظر، افزایش پذیرش اجتماعی	
تحلیل داده‌های گسترده، ورود به حوزه مدیریت ریسک، حضور در سیاست‌گذاری، همکاری با نهادهای قضایی، ارائه تحلیل‌های گسترش مرزهای سنتی حسابرِسی	
راهبردی، فعالیت پیشگیرانه، مشارکت در افشا، مشاوره مستقل به ذی‌نفعان	

راهبردها در واقع طرح‌ها و کنش‌هایی هستند که خروجی مقوله محوری مدل بوده و به پیامدها ختم میشوند. راهبردها، مجموعه تدابیری هستند که برای مدیریت، اداره یا پاسخ به پدیده تحت بررسی اتخاذ میشوند (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸) در این پژوهش توسعه حسابرِسی مبتنی بر ریسک، ارتباط مستقیم با ذی‌نفعان، استفاده از ابزار تحلیل داده، بازآموزی مستمر حرفه‌ای

تقویت سازوکار گزارش تخلف و توسعه چارچوب پاسخگویی حرفه‌ای به عنوان راهبردها بر مبنای مقوله‌های محوری حسابرِس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباهدر نظر گرفته شده است که در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۶. مقوله راهبردها (کنش / واکنش، اصلی، فرعی)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	نمونه مفاهیم (کدهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها)
راهبردها	توسعه حسابرِسی مبتنی بر ریسک	اولویت‌بندی بر اساس ریسک، بررسی تراکنش‌های حساس، تمرکز بر نقاط پرخطر، استفاده از مدل‌های پیش‌بینی، کاهش اتلاف منابع، تمرکز بر کشف تحریف، ایجاد ماتریس ریسک، بروزرسانی رویکرد حسابرِسی
	ارتباط مستقیم با ذی‌نفعان	مصاحبه با کارکنان کلیدی، برگزاری جلسات باز، تبادل اطلاعات با سهام‌داران، شفاف‌سازی فرآیند حسابرِسی، پرسش‌گری مشترک، انتشار یافته‌ها به ذی‌نفعان، پاسخ به نگرانی‌ها، گزارش‌گری مشارکتی
	استفاده از ابزار تحلیل داده	استخراج الگو از داده‌ها، شناسایی ناهنجاری آماری، طراحی شاخص‌های هشدار، اتوماسیون بررسی صورت‌ها، تحلیل مقایسه‌ای، تطبیق خودکار اسناد، کشف رفتار غیرنرمال، طراحی الگوریتم کشف تخلف
	بازآموزی مستمر حرفه‌ای	حضور در کارگاه‌های تخصصی، به‌روزرسانی دانش ISA، یادگیری مهارت گزارش‌گری، آموزش اخلاق حرفه‌ای، یادگیری نرم‌افزار تحلیلی، کسب گواهی‌های بین‌المللی، مطالعه تجربیات جهانی، مرور پرونده‌های واقعی
	تقویت سازوکار گزارش تخلف	ایجاد کانال گزارش محرمانه، تعریف فرآیند رسیدگی، مجهز کردن پرسنل به مهارت شناسایی تخلف، کاهش مقاومت سازمانی، اطمینان‌بخشی به گزارش‌دهندگان، طراحی فرم‌های استاندارد، اطلاع‌رسانی داخلی، پیگیری تخلفات گزارش‌شده
	توسعه چارچوب پاسخگویی حرفه‌ای	تدوین منشور اخلاقی، الزام به گزارش‌دهی به نهاد ناظر، تدوین ساختار گزارش‌دهی، ایجاد خط‌مشی اخلاقی، انتشار عمومی گزارش‌ها، شفاف‌سازی ساختار اختیار، تعریف پاسخ‌گویی در برابر اشتباه، پذیرش نتایج عملکرد

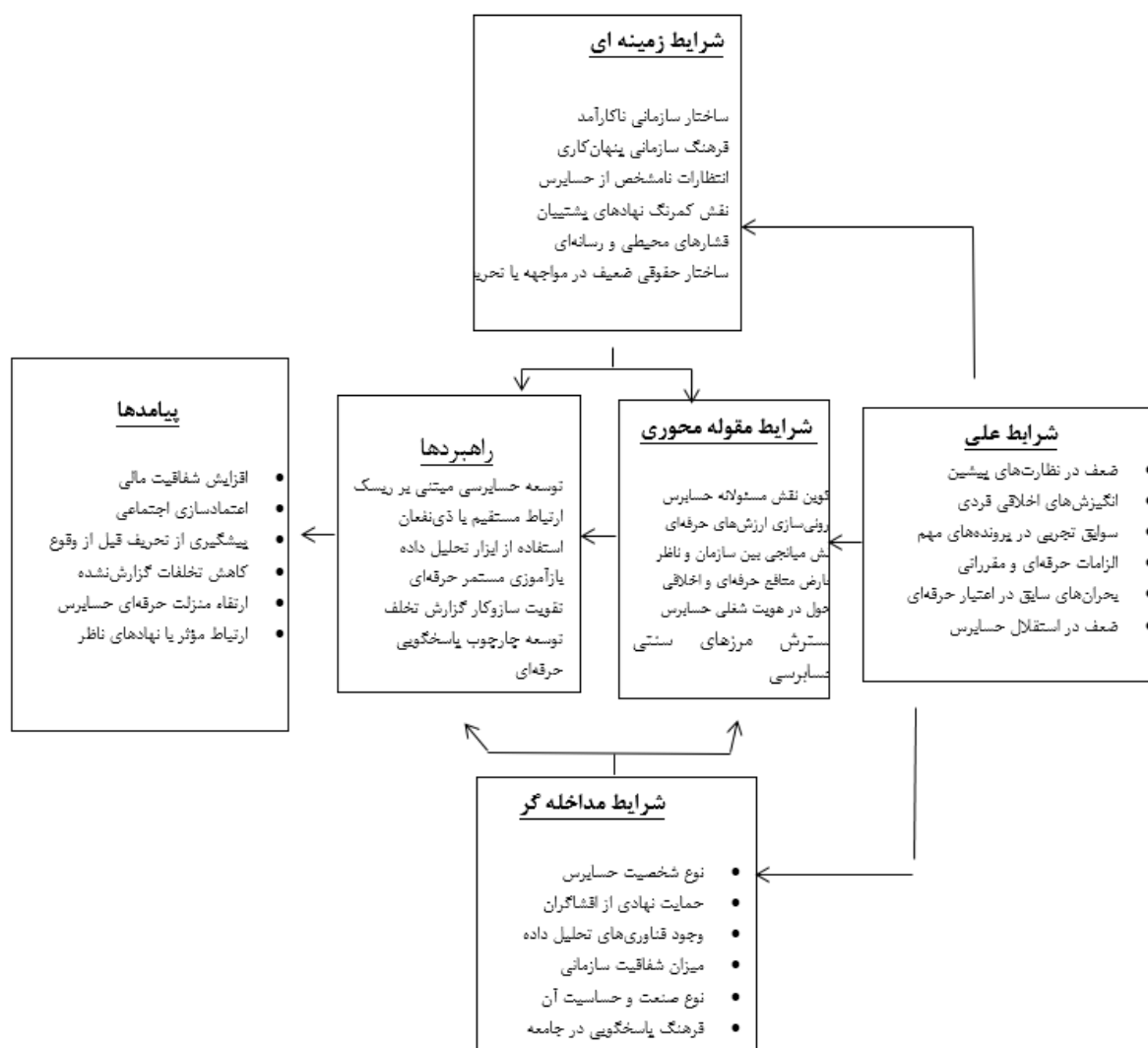
پیامدها همان برون داده‌ها یا نتایج کنشها و واکنشها هستند (محمدی، ۱۳۹۳) بخش آخر مدل پیامدهای حسابرِس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباهمرتبط است . با توجه به کدگذاری باز، مفاهیم مربوط به پیامدهای مدل استخراج شده اند، سپس با توجه به حرکت رفت و برگشت میان تم‌ها و مفاهیم مقوله‌های اصلی استخراج و نامگذاری شده اند و بر همین اساس مقوله‌های افزایش شفافیت مالی، اعتمادسازی اجتماعی، پیشگیری از تحریف قبل از وقوع، کاهش تخلفات گزارش‌نشده، ارتقاء منزلت حرفه‌ای حسابرِس، ارتباط مؤثر با نهادهای ناظر به عنوان پیامدها حسابرِس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباهر طبقه بندی شده است .جدول زیر به مقوله‌ها و مفاهیم مربوط به پیامدها می‌پردازد.

جدول ۷. مقوله پیامد (اصلی، فرعی)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	نمونه مفاهیم (کدهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها)
پیامدها	افزایش شفافیت مالی	گزارش‌گری واقعی، حذف اقلام پنهان، افشای کامل، رعایت استانداردهای افشا، کاهش دستکاری، افزایش شفافیت هزینه، افزایش شفافیت مالی
	اعتمادسازی اجتماعی	شفافیت در معاملات ذی‌نفع، کنترل اطلاعات غلط، بازسازی وجهه حرفه‌ای، بازگشت اعتبار حسابرِس، کاهش نگاه منفی به حسابرِسی، افزایش پذیرش گزارش، تعامل بهتر با رسانه، همراهی افکار عمومی، ارتقاء تصویر سازمانی، ایجاد حس نظارت مؤثر

کشف علائم اولیه، مداخله پیشگیرانه، هشدار قبل از وقوع، گزارش‌دهی در لحظه، بررسی مستمر، حذف زمینه تحریف، اقدام پیشگیری از تحریف قبل از وقوع	در مرحله طراحی، رصد تصمیم‌گیری‌های پرریسک
پوشش کامل گزارش‌ها، کنترل تراکنش‌های خارج از دفاتر، جلوگیری از حساب‌سازی، رصد مستمر دفاتر، کاهش فساد پنهان، کاهش تخلفات گزارش‌نشده	ایجاد نظم گزارشگری، پیگیری دقیق، افزایش تعهد کارکنان
افزایش تقاضا برای حسابرسی، افزایش احترام نهادی، بهبود رتبه شغلی، مشارکت در تصمیم‌سازی، مرجع تخصصی بودن، ارتقاء منزلت حرفه‌ای جایگاه در سیاست‌گذاری، افزایش تعاملات حرفه‌ای، اعتبار بالاتر در سازمان‌ها	حسابرس
تعامل مستمر، گزارش‌دهی مشترک، ارائه مستندات دقیق، همراهی در جلسات بررسی، پشتیبانی قضایی، همکاری در افشا، ارتباط مؤثر با نهادهای ناظر	اعتماد نهاد ناظر، مشارکت در تنظیم مقررات

مدل پارادایمی این تحقیق بر اساس الگوی پارادایمی استراوس و کوربین طراحی شد. با وجود این عوامل و شرایط، مدل و فرایند الگوی حسابرس مسئول در پیشگیری و کشف تحریف و اشتباه طراحی شد. تبیین عوامل ایجادکننده این موضوع نیز دغدغه اصلی این پژوهش بوده است.



شکل ۱. الگوی پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که تکوین نقش «حسابرس مسئول» حاصل برهم‌کنش عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبردی است و در نهایت می‌تواند پیامدهایی چون افزایش شفافیت مالی، کاهش تخلفات گزارش‌نشده و تقویت منزلت حرفه‌ای حسابرس را به همراه داشته باشد. نخستین دسته از یافته‌ها، مربوط به شرایط علی است که در آن ضعف نظارت‌های پیشین، انگیزش‌های اخلاقی فردی و ساختارهای ناکارآمد مدیریتی، نقش مهمی در شکل‌گیری نیاز به یک الگوی نوین حسابرسی مسئولانه داشت. این نتیجه با پژوهش‌های پیشین هم‌خوان است؛ برای مثال، Hamilton نشان می‌دهد که ضعف در نظام‌های کنترلی و رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت، احتمال وقوع تقلب و تحریف را افزایش می‌دهد و حسابرسان را وادار به استفاده از رویکردهای پیشگیرانه و تحلیل‌محور می‌کند (Hamilton & Smith, 2021). همچنین، Bigpanah نیز ناکارآمدی مکانیزم پاسخ‌گویی و ضعف نظارت‌ها را یکی از دلایل اصلی کاهش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی معرفی می‌کند (Bigpanah et al., 2022). بنابراین، یافته‌های حاضر نشان می‌دهد که حسابرس مسئول زمانی شکل می‌گیرد که محیط حرفه‌ای او دچار نقصان ساختاری باشد و رفتارهای مدیریتی، سطح ریسک تحریف را افزایش دهد.

نتایج مربوط به شرایط زمینه‌ای نیز بیانگر آن است که فرهنگ سازمانی پنهان‌کار، ساختار حقوقی غیرشفاف، فشارهای محیطی و انتظارات نامشخص از حسابرس از مهم‌ترین موانع بر سر راه ایفای نقش مسئولانه هستند. این یافته با گزارش Humphrey هم‌سو است که تأکید می‌کند «شکاف انتظارات» میان حسابرس و استفاده‌کنندگان یکی از ریشه‌های اصلی سوءبرداشت درباره وظایف حسابرسی است و بدون رفع این شکاف، نمی‌توان انتظار داشت حسابرس نقش گسترده‌تر و فعال‌تری ایفا کند (Humphrey et al., 2020). Houghton نیز اذعان دارد که فقدان شفافیت در تعریف سطح اهمیت و محدودیت‌های حسابرسی موجب تداوم این شکاف و کاهش اثربخشی حسابرسی در کشف تحریفات می‌شود (Houghton & Jabbe, 2020). یافته حاضر نشان داد که فرهنگ‌های مبتنی بر پنهان‌کاری و فشارهای رسانه‌ای نیز موجب ترس حسابرس از برخورد با مدیریت یا افشای موارد مشکوک می‌شود، موضوعی که Kahzadi Ta'neh نیز آن را تأیید کرده و نشان داده است که استفاده‌کنندگان معمولاً درک دقیقی از حدود مسئولیت حسابرس ندارند و همین موضوع بر فشارهای بیرونی می‌افزاید (Kahzadi Ta'neh, 2020).

در بررسی شرایط مداخله‌گر، پژوهش حاضر نشان داد که عواملی مانند شخصیت اخلاق‌مدار حسابرس، سطح شفافیت سازمان، وجود فناوری‌های تحلیل داده و حمایت نهادی از افشاگران، نقش مهمی در تسهیل ایفای نقش مسئولانه دارند. این یافته هم‌راستا با پژوهش Hadinya است که نشان می‌دهد تصمیم‌گیری حسابرس، فرآیندی پیچیده و وابسته به عوامل فردی، حرفه‌ای و محیطی است و اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک عنصر محوری در قضاوت حسابرسان عمل می‌کند (Rajabi, 2022). Hadinya نیز توضیح می‌دهد که تفاوت‌های فرهنگی و هنجاری بر رفتار حسابرس و میزان تمایل او به گزارش‌دهی آزادانه و شفاف تأثیر می‌گذارد (Rajabi, 2025). یافته‌های حاضر نشان داد که فناوری نیز نقش مهمی در کاهش محدودیت‌های حسابرسی ایفا می‌کند، موضوعی که Kuram و Wang نیز بیان کرده‌اند؛ آنان نشان می‌دهند که افشای مسائل کلیدی حسابرسی و ارتقای استانداردهای گزارشگری می‌تواند قدرت حسابرس در کشف تقلب را افزایش دهد و فناوری‌های تحلیلی این فرایند را تقویت می‌کنند (Kuram & Wang, 2020).

در بخش مقوله محوری پژوهش، یعنی «تکوین نقش مسئولانه حسابرس»، مشخص شد که نقش جدید حسابرس شامل تعهد اخلاقی، ایفای نقش میانجی میان سازمان و نهادهای نظارتی، گسترش مرزهای سنتی حسابرسی و بازتعریف هویت حرفه‌ای است. این یافته با نتایج Riyadi هم‌خوان است که نشان می‌دهد استقلال، عینیت و اخلاق حرفه‌ای از مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده‌های کیفیت حسابرسی هستند و حسابرس مسئول کسی است که این سه مؤلفه را به صورت هم‌زمان در رفتار حرفه‌ای خود ادغام می‌کند (Riyadi et al., 2025). همچنین، پژوهش Andini تأکید می‌کند که تجربه، اخلاق و یکپارچگی حرفه‌ای موجب افزایش شهرت مؤسسه حسابرسی شده و این همان چیزی است که نقش مسئولانه حسابرس را از سطح گزارشگری مکانیکی ارتقا می‌دهد (Andini et al., 2025). یافته‌های پژوهش حاضر نیز کاملاً با این دیدگاه هم‌راستا بود و نشان داد که «هویت حرفه‌ای» و «ارزش‌های درونی‌شده» جزء عناصر محوری ایفای نقش مسئولانه هستند.

در بررسی راهبردهای پیشنهادی، داده‌ها نشان داد که توسعه حسابرسی مبتنی بر ریسک، ارتباط مستقیم و شفاف با ذی‌نفعان، استفاده از ابزارهای تحلیل داده، بازآموزی مستمر حرفه‌ای و تقویت سازوکارهای گزارش‌دهی تخلف از مهم‌ترین اقدامات ضروری برای ایجاد حسابرس مسئول است. این یافته با Budi هم‌سو است که نشان می‌دهد استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و اطلاعات تحلیلی می‌تواند کیفیت تصمیم‌های سازمانی را ارتقا دهد و نقش نظارتی حسابرس را تقویت کند (Budi et al., 2023). در همین راستا،

González نیز عنوان می‌کند که مکانیزم‌های مدیریت حسابداری و حاکمیت شرکتی به کاهش تعارض نمایندگی کمک می‌کنند و حسابرس باید با رویکردی فعال در این زمینه حضور داشته باشد (González et al., 2023). همچنین، پژوهش Faraji نشان می‌دهد که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بر عملکرد مالی آن‌ها اثر می‌گذارد و حسابرس مسئول باید این حوزه‌ها را نیز در ارزیابی خود مورد توجه قرار دهد (Faraji et al., 2024). به بیان دیگر، یافته‌های این پژوهش در کنار نتایج پیشین تأکید می‌کند که حسابرسی امروز تنها «ارزیابی عددی» نیست، بلکه «فهمی راهبردی از ریسک، اخلاق، شفافیت و پایداری سازمانی» است.

در بخش پیامدها، پژوهش حاضر نشان داد که ایفای نقش مسئولانه حسابرس منجر به افزایش شفافیت مالی، ارتقای اعتماد اجتماعی، کشف زود هنگام تحریف، کاهش تخلفات گزارش‌نشده، ارتقای منزلت حرفه‌ای و تعامل مؤثرتر با نهادهای نظارتی خواهد شد. این نتایج با یافته‌های Valian همخوان است که تأکید می‌کند به‌کارگیری راهبردهای مناسب منابع انسانی در مؤسسات حسابرسی می‌تواند شکاف انتظارات را کاهش دهد و اعتماد عمومی نسبت به این حرفه را افزایش دهد (Valian et al., 2018). همچنین Deng و Tu نشان می‌دهند که کیفیت اطلاعات مالی موجب بهبود عملکرد سازمان و تصمیمات ذی‌نفعان می‌شود و حسابرس مسئول نقش تعیین‌کننده‌ای در ارتقای این کیفیت دارد (Deng & Tu, 2022). یافته‌های Chung نیز تأکید می‌کند که رفتارهای پیچیده مالی سازمان‌ها نیازمند حسابرسی دقیق‌تر و مبتنی بر تحلیل داده است (Chung et al., 2019). مجموعه این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که پیامدهای الگوی حاضر دارای پشتوانه نظری و تجربی گسترده‌ای است.

این پژوهش مانند سایر مطالعات کیفی با محدودیت‌هایی همراه بوده است. نخست آنکه بخش اعظم داده‌ها بر پایه درک و تجربه خبرگان و حسابرسان باسابقه است و امکان تأثیرپذیری این داده‌ها از سوگیری‌های فردی وجود دارد. دوم آنکه نتایج پژوهش با ویژگی‌های محیط حرفه‌ای ایران سازگار است و ممکن است تعمیم آن به دیگر کشورها یا محیط‌های قانونی متفاوت نیازمند بازنگری باشد. سوم، استفاده از روش مصاحبه عمیق اگرچه موجب استخراج داده‌های غنی می‌شود، اما حجم نمونه محدود بوده و ممکن است تمامی دیدگاه‌ها را پوشش ندهد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، الگوی ارائه‌شده با روش‌های کمی و مدل‌سازی ساختاری آزمون شود تا روابط علی میان متغیرها با دقت بیشتری سنجیده شود. همچنین بررسی نقش متغیرهای میانجی مانند فناوری‌های نوین، فرهنگ سازمانی و الزامات قانونی در تقویت یا تضعیف نقش حسابرس مسئول می‌تواند به توسعه مدل کمک کند. استفاده از روش‌های ترکیبی نیز برای تحلیل جامع‌تر و مقایسه‌ای میان الگوهای حسابرسی در کشورهای مختلف پیشنهاد می‌شود.

سازمان‌ها و نهادهای نظارتی باید نظام جامع حمایت از حسابرسان، سازوکارهای گزارش‌دهی محرمانه، و فرآیندهای آموزش اخلاق حرفه‌ای را تقویت کنند. توسعه زیرساخت‌های تحلیل داده و آموزش حسابرسی مبتنی بر ریسک برای حسابرسان ضروری است. همچنین مؤسسات حسابرسی باید هویت حرفه‌ای، استقلال، و شفافیت را به‌عنوان ارزش‌های راهبردی در ساختار خود نهادینه کنند تا نقش حسابرس مسئول به‌طور مؤثر تحقق یابد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Andini, N., Kuntadi, C., & Pramukty, R. (2025). Literature Review of Analysis of The Reputation of Public Accounting Firms as Influenced by The Quality of Audit Results, Ethics, Integrity, and Auditor Experience. *Jurnal Stagflasi: Ekonomi, Manajemen dan Akuntansi*, 3(1), 1-12.
- Bigpanah, B., Athnaeashari, H., Hoshi, A., & Asadi, G. (2022). Accountability of Auditing Firms: A Content Analysis Approach. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(2), 213-241.
- Budi, N. Y., Wulansari, D., & Yanti, H. (2023). Influence of Management Accounting Practices on MSMEs Firms Performance. *International Journal of Contemporary Accounting*, 5(2), 103-124. <https://doi.org/10.25105/ijca.v5i2.17056>
- Chung, C. Y., Hur, S. K., & Liu, C. (2019). Institutional investors and cost stickiness: Theory and evidence. *The North American Journal of Economics and Finance*, 47, 336-350. <https://doi.org/10.1016/j.najef.2018.05.002>
- Deng, X., & Tu, J. (2022). Institutional Investor Heterogeneity, Accounting Information Quality and Enterprise Performance. *Frontiers in Business, Economics and Management*, 4(2), 153-163. <https://doi.org/10.54097/fbem.v4i2.877>
- Faraji, O., Asadi, M., & Khodakrami, M. (2024). The moderating role of drought in the relationship between corporate social responsibility and financial performance. *Accounting and Auditing Reviews*, 31(1), 123-153.
- González, P. S., Vanti, A. A., & de Iudicibus, S. (2023). Corporate governance and management accounting to reduce agency conflicts. *Cuadernos de Contabilidad*, 24(24), 1. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc24.cgma>
- Hadinya, S., Pakmaram, A., Abdi, R., & Ja'fari, A. (2022). Designing a Model for the Rational Decision-Making Process in Auditing with a Grounded Theory Approach. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(4), 738-757.
- Hamilton, R. J., & Smith, D. L. (2021). The impact of fraud on management fraud strategies and auditors' assessments of fraud in the United States. *Journal of Accounting Research*, 59(2), 315-335. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12345>
- Houghton, J. W., & Jabb, M. H. (2020). Disclosure of materiality levels and fraud detection in auditing. *Journal of Auditing and Assurance*, 43(3), 270-285. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0383.2020.00360.x>
- Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (2020). The audit expectations gap. *Critical Perspectives on Accounting, Accounting Review*, 3(4), 137-161. [https://doi.org/10.1016/1045-2354\(92\)90008-F](https://doi.org/10.1016/1045-2354(92)90008-F)
- Kahzadi Ta'neh, A. (2020). Audit Materiality Level: The Expectation Gap Between Auditors and Users of Audit Reports. *Accounting and Management Outlook Quarterly*, 3(24), 57-68.
- Kihara, E. (2023). Working Capital Management Practices on Profitability of Manufacturing Firms Listed in Nairobi Securities Exchange, Kenya. *International Journal of Current Aspects in Finance, Banking and Accounting*, 5(2), 71-90. <https://doi.org/10.35942/w7mt2g66>
- Kuram, A., & Wang, T. (2020). The impact of disclosing key audit matters and the accuracy of accounting standards on fraud detection. *Accounting and Business Research*, 50(5), 560-580. <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1783122>
- Mehrabanpour, M. R., Karami, G., & Jandaqi Qomi, M. (2021). SWOT Analysis for the Independent Auditing Profession in Iran. *Accounting and Auditing Reviews*, 28(2), 359-397.
- Rajabi, M. (2025). The impact of cultural differences and professional norms on environmental auditors' behavior. *International Journal of Auditing and Professional Ethics*, 4(1), 50-72.
- Riyadi, T., Supriatiningsih, S., & Suhadasyah, M. A. (2025). The Effect Of Objectivity, Independence And Professional Ethics On Audit Quality. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 13(1), 129-138. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v13i1.3216>
- Valian, H., Abdoli, M., & Aroei, M. (2018). Adjusting the Audit Expectations Gap Based on Human Resource Strategies through Rough Theory and Gray Theory Approach. *Management Accounting Quarterly*, 11(39), 137-115.