تمایل حسابرسان به گزارش تخلفات بر اساس نظریه شناخت اجتماعی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۹/۳۰
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۲/۲۱

هاشم وارسته[۱]
هاشم نیکومرام[۲]
آزیتا جهانشاد[۳]
بهمن بنی‌مهد[۴]

چکیده:

رفتار و نگرش افراد تابع ویژگی‌های شخصیتی آنها می‌باشد. بر اساس نظریه شناخت اجتماعی منبـع کنترل و خودکارآمدی به عنوان دو ویژگی شخصیتی بر بسیاری از جنبه‌های نگرشی و به تبع رفتاری افراد تاثیر می‌گذارند. از این رو هدف این پژوهش بررسی تمایل حسابرسان به گزارش تخلفات بر اساس نظریه شناخت اجتماعی می‌باشد.

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی خصوصی در سال ۱۳۹۸ جامعه آماری پژوهش بوده و نمونه آن شامل ۳۰۴ نفـر از این حسابرسان می‌باشند که به روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شده‌اند. ابزار مورد استفاده در این پژوهش پرسشنامه بوده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات از مدل معادلات ساختاری و با کمک نرم‌افزار لیزرل استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش نشان داد ویژگی‌های شخصیتی آزمون شده (خودکارآمدی و منبع کنترل بیرونـی) تأثیر مثبت و معناداری بـر گزارش تخلفات حسابرسـان دارد. همچنین میزان اثر غیرمستقیم متغیرهای یادشده بـه واسطه رضایت شغلی (متغیر میانجی) تشدید شده است کـه اثر غیر مستقیم خودکارآمدی بر گزارش تخلفات معنادار و اثر غیرمستقیم منبع کنترل بـر گزارش تخلفات فاقد معنـاداری می‌باشد. نتایج پژوهش دیدگاه جدیدی در رابطه با نحوه بهبود جایگاه گزارشگری تخلفات در سازمان‌ها و موسسات حسابرسی ارائه می‌نماید.

واژگان کلیدی: خودکارآمدی، گزارش تخلفات، منبع کنترل

۱. دانشجـوی رشتـه حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصـاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
۲. استـاد گـروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهـران، تهران، ایران. نویسنده مسؤل مقاله، ایمیل: nikoomaram@srbiau.ac.ir
۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، تهران، ایران.
۴. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، تهران، ایران

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

۱- مقدمه

اگرچه دستورالعمل‌های رفتار حرفه‌ای حسابرسی، نیاز به اعضای حسابرسی متحد و امانت‌دار را بـرای گزارش اعمال نادرست (واقعی و یا مشکوک) ضروری دانسته است، اما رسوایی‌های اخیر شرکت‌هـای بزرگ، مـورد اطمینان بودن این دستورالعمل‌هـا را در جلوگیری از این رسوایی‌ها و حفـظ منافع عمومی جامعه زیر سوال برده است (دارت[1] و همکـاران، ۲۰۱۱: ۱۷۷). این ناکامی بـزرگ موسسـات حسابرسی در گزارشگری منصفانه و حفاظت از منافـع عمومی، می‌تواند ناشی از بی‌میلـی حسابرسان آنها در گـزارش تخلفات[2] و اقدامات خلاف قانـون باشد (کاپلن[3]، ۲۰۰۱: ۵۰). آئیـن رفتـار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی‌عیب و نقـص بـه سرانجام برسانند و هرخطاکاری که به واقع اتفـاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گـزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی که به تازگی به وقوع پیوسته، اعتبار آیین‌نامه حرفه‌ای در پیشگیری از چنین رسوایی‌هایی در جهت حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۲۹).

بـا توجـه به الزامات حرفه‌ای مبنی بر مستقل بودن و عمل به منافع عمومی، نیاز به یک مدل خـاص برای بهبود جایگاه گزارش تخلفـات در حرفه حسابرسی و به ویژه تمایل حسابرسان برای افشاگـری وجود دارد (فیلمـر الیین[4] و همکاران، ۲۰۱۳). شواهد نشان می‌دهد که کشف بسیاری از رسوایی‌هـای بزرگ حسابـداری همچون شرکت‌های انرون، ورلدکـام و تیکو به وسیله گزارش تخلفـات صورت گرفته است. گـزارش تخلفات یکی از شیوه‌های افشـاء توسط کارکنان (فعلی و سابـق) از عملکـرد غیرقانونی، غیراخلاقی و غیـر شرعی سرپرستان و همکاران خـود به افراد و سازمان‌هایـی اسـت که توان اقدام در این خصوص دارند. (نیـر و میسیلی[5]، ۱۹۸۵: ۸) این بدین دلیل است که کارکنان احتمالا اولین کسانی می‌باشند که شاهد انجام اشتباه و تخلف در سازمان می‌باشند. با این حال بسیاری از آنها علیرغم آگاهی، سکوت را در پیش می‌گیرند. این امر می‌تواند بـه جهت انتقام شدید سرپرستان و کارفرمایـان از کارکنان زیرمجموعه به دلیل افشای اطلاعات مربوط به اتهام‌هایشان باشد (لیانرچیچی و آلدر[6]، ۲۰۱۰: ۱۷۱).

گـزارش تخلفات نقش مهـم و مؤثری در مقابله بـا رفتارهای غیرقانونـی در سازمان‌ها دارد (شهبازی و نصر:۱۳۹۳: ۴۴۲). بر اسـاس مطالعات مرکز افشاگری بین‌الملل (۲۰۰۷)، افشاگران توانستـه اند میلیاردها دلار بـرای سهامداران صرفه‌جویی حاصل نمایند. در واقع، گزارش تخلفات روش مهمـی بـرای شناسایـی فساد وتقلـب و جلوگیری از هـدر رفتن منابع اسـت و می‌تواند سازوکـاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمـان باشد. لذا این رفتار شایسته می‌بایست در هـر سازمانی به عنوان یک مکانیزم خودکنترلی برای جلوگیـری از سوءرفتار، تخلف و ارتشاء

1. Dart
2. Whistle blowing
3. Kaplan
4. Alleyne Ph
5. Near & Miceli
6. Liyanarachchi & Adler

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

پـرورش و توسعـه داده شود (پاتل[1]، ۲۰۰۳: ۷۳). با توجه به مـوارد پیش گفته و اهمیت گزارش تخلفات می‌بایست شکاف میان ادراکات منفی گزارش تخلفات و حاکمیت شرکتی مطلوب از میان برداشتـه شود. لذا شناسایی و درک عواملی که بر بهبود جایگاه گزارش تخلفات نقش دارند حوزه مهمی از پژوهش‌های حسابداری را می‌تواند دربرگیرد. بدین صورت که با شناسایی متغیرهایی که گزارش تخلفات را ترغیب و یا آن را تعدیل می‌نمایند نقش بسزایی در کاهش آسیب‌های ناشی از خطاکاری در سازمان را ایفاء نمود.

تصمیـم به گزارش تخلفات صورت گرفته به ویژگی‌های شخصیتـی حسابرسان ارتباط دارد. در ایـن میان منبع کنترل[2] و خودکارآمدی[3] به عنـوان دو ویژگی مهم شخصیتی افراد بر تصمیم و بـه تبع رفتار افراد می‌تواند تأثیر گذار باشد. سـازه‌ی منبع کنترل به این موضوع می‌پردازد که آیـا پیامدهای عمل یا رفتار شخص تحت کنترل خـودش (درونی) بوده یا تحت کنترل نیروهای بیرونـی مثل شانس، سرنوشت و اشخاص قدرتمند است؟ ایـن نظریه که مبتنی بر افکار جولیان راتـر[4] است، به‌دنبال شکل‌گیری یکی از نظریه‌هـای مهم انگیزه شناختی به نام نظریه‌ی اسناد به وجـود آمده است (حیدری تفرشی، ۱۳۹۱: ۳۱). براساس نظریه‌ی بندورا[5] باورهای خودکارآمدی، بـه باورهای افراد دربارهی توانمندیشان برای انجام موفقیت‌آمیز مجموعه‌ای از اعمال، اشاره دارد. عامـل خودکارآمـدی، در توانمندی افراد در سازش با انواع موقعیت‌های تنش‌زا و وظایف دشوار و پـر چالش، نقش مؤثری داشته و سبب مدیریت آن موقعیت‌ها و اعتمادبه‌نفس، رضایت از زندگی، احسـاس خوب‌بـودن و کیفیت زندگی بیشتر می‌گـردد. خودکارآمـدی از متغیرهای کلیدی در نظریه‌ی شناختی اجتماعی بندورا بوده و عبارت است از باورهای افراد به توانایی‌هایشان در اجرای یک وظیفه و بسیج انگیزه‌ها، منابع شناختی و اعمال کنترل بر یک رخداد معین.

بنـدورا در نظریـه شناخـت اجتماعی خود معتقد است کـه محیط، بی‌شـک در رفتار تأثیر می‌گذارد. به عنوان نمونه، نظام اجتماعی از راه تشویق و تنبیه، افراد جامعه را به اجرای رفتارهای معینی وادار می‌سـازد یعنی، رفتار انسان بر جبرگرایی متقابل[6] می‌شود. نظریه شناخت اجتماعی یـک نظریه کلی یـا فرا نظریه قابل استفاده در انواع گوناگون رفتارهـای روزمره انسان و از جمله رفتارهـای اطلاعاتی است. این نظریه در زمینه‌های مختلف مورد آزمون و تأیید قرار گرفته است. ایـن نظریه نـه تنها در زمینه روانشناسی بلکـه در حوزه‌های بی‌شمار دیگـر از جمله جستجوی اطلاعاتی، استفاده از منابع الکترونیکی، استفاده از خدمات بانکداری الکترونیکی، اضطراب، اخلاق حرفـه‌ای، عملکرد سازمانـی، فرایند آموزش، فعالیت و موفقیت علمی و... به کار گرفته شده است (مکـی‌زاده و بیگدلی، ۱۳۹۳). برآینـد پژوهش‌ها و دیدگاه‌های صاحب نظـران به روشنی نشان

1. Patel
2. Locus of Control
3. Self-Efficacy
4. Julian Rotter
5. Bandura's Learning Theory
6. Reciprocal Determinism

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

می‌دهـد که گزارش تخلفات ماننـد هر رفتار دیگری حاصل تعامل پیچیده‌ای است. عوامل درونی (ویژگی‌هـای فـردی، شخصیتی، شناختی و...) و بیرونی (عوامـل اجتماعی، محیطی و گروه‌های اجتماعی و...) بر رفتار افراد اثرگذار است.

با توجه به موارد پیش گفته و اهمیت متغیرهای پژوهش، پژوهشگر از نظریه شناخت اجتماعی بـرای شناسایی عللـی که منجر به ترغیب و یـا تضعیف گزارشگری تخلفـات توسط حسابرسان می‌شود استفـاده می‌نماید. لذا چنین استدلال می‌کنیم که نظریـه شناخت اجتماعی، حداقل تا حـدی تصمیـم حسابرس برای گزارش تخلفات (سوت‌زنی) را تعییـن خواهد کرد. و به عبارتی با کاربست نظریه فوق پژوهشگر به‌دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

- آیا خودکارآمدی و منبع کنترل حسابرسان بر تمایل آنها به گزارش تخلفات تأثیرگذار است؟
- آیـا رضایت شغلی حسابرسان می‌تواند بر رابطه میان خودکارآمدی و منبع کنترل بر گزارش تخلفات اثرگذار باشد؟
- آیا رضایت شغلی می‌تواند بر تعهد سازمانی حسابرسان تأثیرگذار باشد؟
- آیا تعهد سازمانی حسابرسان بر میزان گزارش تخلفات آنان تأثیرگذار است؟

بـا توجه بـه اینکه این مطالعه برخـلاف اغلب مطالعات گذشته به کاربسـت نظریات رفتاری روانشناسـی و نـه پاداش‌های مالی متأثر بـر کارکنان جهت گزارش تخلفـات (تقلب، ارتشاء و...) می‌پـردازد و در خصـوص این موضوع تاکنون پژوهشی صورت نگرفته اسـت لذا انتظار می‌رود با شناخـت بهتـر متغیرها و روابط موجود بین آنها از نتایـج پژوهش در موسسات حسابرسی جهت کاهش خطاکاری و شفافیت صورتهای مالی استفاده به عمل آید. به این ترتیب هدف کلی و اصلی این پژوهش شناسایی و درک تاثیر عوامل فردی (خودکارآمدی و منبع کنترل) بر گزارش تخلفات حسابرسان با توجه به نظریه شناخت اجتماعی می‌باشد.

۲- پیشینه نظری، تجربی فرضیه‌های پژوهش

۲-۱- پیشینه نظری پژوهش

نظریـه شناخت اجتماعی مبتنی بر الگوی علّـی سه جانبه رفتار، محیط و فرد است. این الگو بـه ارتباط بین رفتار، اثرهای محیطـی و عوامل فردی که به ادراک فرد برای توصیف کارکردهای روانشناختـی اشـاره دارد، تأکید می‌کند. بر اساس این نظریه، افـراد در نظام علّیت سه جانبه، بر انگیـزش و رفتـار خود اثر می‌گذارند (هاشمی و همکـاران، ۱۳۹۷). از طرف دیگر حسابرسی نیز رشتـه و حرفه‌ای مبتنـی بر رفتار حسابرس و صاحبکـار بوده و به نوعی به رفتـار وابسته است. بنابراین حرفه‌ای همچون حسابرسی می‌تواند با نظریه‌های رفتاری مانند شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.

بنـدورا نظریـه یادگیری شناخت اجتماعی رفتار انسان را در یـک ساختار ارتباط متقابل سه گانـه یا روابط متقابل میان رفتار، متغیرهای محیطی، و عوامل فردی (از قبیل شناخت‌های فرد)

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

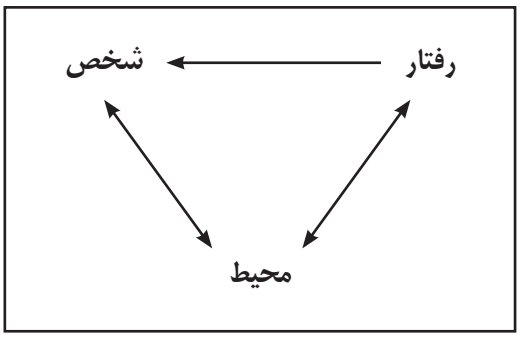
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

توضیـح داده است. در ایـن ساختار فرد هم بر محیط و هم بر رفتار تاثیـر می‌گذارد و از آنها نیز تاثیـر می‌پذیـرد، همچنین روابط دو طرفه تاثیرگذاری و تاثیـر پذیری دو عامل محیط و رفتار بر یکدیگر وجود دارد. بنابراین این سه عامل دارای روابط متقابل هستند و این‌چنین نیست که یکی صرفاً تاثیر بگذارد و دیگری تاثیر بپذیرد بلکه تاثیر و تأثر متقابل و دوطرفه است. از نظر بندورا در تصمیم‌گیـری افراد، نه تنها عوامل بیرونی تأثیر گذارند بلکه عوامل درونی مانند پیش‌بینی از قبل توسـط فرد نیز بر نتایج و تصمیم او تأثیرگذارند.(هرگنهان و اولسون[1]، ۲۰۰۷: ۷۶). بندورا معتقد اسـت کـه شخص، محیط و رفتار فرد با هم به طور تعاملی عمل می‌کنند تا رفتار بعدی شخص را تعییـن نماینـد یعنی هیچ یک از این سه را نمی‌توان جـدا از اجزای دیگر به عنوان تعیین کننده رفتار انسان به حساب آورد (بندورا، ۱۹۸۶). شکل زیر این روابط را نشان می‌دهد:

شکل ۱ - ارتباط متقابل سه گانه



* ماخذ: Hrgnhan & Olson

سازه منبع کنتـرل درونـی در مقابـل منبع کنتـرل بیرونـی ریشه در نظریه یادگیری اجتماعی دارد کـه توسـط راتـر مطرح شد. مطـابـق این نظریه، افـراد تمایـل دارنـد کـه بـرای موفقیـت یـا شکسـت‌هایشان، عوامـل درونـی یـا بیرونـی را مطـرح کنند. کنترل درونی میزان باور فرد به کنتـرل اتفاقاتی کـه بـرای او رخ می‌دهد را می‌سنجد و کنترل بیرونی، باور فرد به اینکه اتفاقاتی کـه برای او رخ می‌دهـد، نتیجـه عوامـل بیرونی مانند تقدیر و شانـس است را توصیف می‌کند (دمینـو و همکـاران، ۲۰۱۵). در پژوهش حاضر، بر اساس پژوهـش دمینو و همکارانش (۲۰۱۵) از دو معیـار منبع کنتـرل درونی و خودکارآمدی بـه عنوان معیارهایی بـرای تفاوت‌های فردی حسابرسان استفاده شده است.

آلین معتقد است که گزارش تخلفات بر افشایی تمرکز می‌نماید که توسط کارکنان حسابرسی در خصـوص خطاکاری‌هـای کشف شده به صـورت گزارش داخلی صـورت می‌پذیرد. چنان چه کارکنـان حسابرسی نتوانند از رویه‌های معمول برای گزارش تخلفات استفاده نمایند، می‌توانند از

1. Hrgnhan & Olson

طریــق گزارش خطاکاری‌ها به سطوح بالاتر موسسه حسابرسی (مثلاً، مدیر شریک، شریک دیگر) و یــا صاحبکــار (مثلاً، رابط انتخاب شــده بین حسابرسان و شرکت مثل هئیــت مدیره یا کمیته حسابرســی) به گزارش تخلفات بپردازد. کارکنــان حسابرسی هم‌چنین می‌توانند بصورت گزارش بیرونی ازطریق رسانــه ها، نهادهای قانونی و حرفه‌ای به گزارش تخلفات بپردازند. گزارش دهنده فردی است که علاقه‌مند به گزارش خطاکاری‌ها و اعمال سوال برانگیز در سازمان و انتقال آن به افراد پرقدرت جهت رفع و اصلاح آن می‌باشد (کاپلان و همکاران، ۲۰۰۱: ۵۱). ابزارهای پیش‌روی کارکنــان جهت گزارش تخلفات عبــارت است از سکوت، گزارش از طریق مجاری داخلی، گزارش از طریــق مجاری خارجــی و ترک سازمان. تصمیم‌گیری در مورد هــر یک از گزینه‌های یادشده منوط به مجموعه‌ای از عوامل مانند ترس، توبیخ، از دست دادن شغل و...می باشد. گزارش داخلی تخلفــات، گزارش خطاکاری‌ها و رفتار غیــر اخلاقی به آن دسته از افراد در سلسله مراتب سازمان اســت که صلاحیت و توانایی اصلاح این اشتباهــات را داشته باشند. گزارش خطاکاری به مقامات مسئــول بیرون از سازمان شامل رسانه‌ها، تشکل‌های حرفه‌ای، نهادهای قانونی و گروه‌های حامی منافــع عموم، به عنوان گزارش بیرونی تخلفات اطــلاق می‌شود (نیر و میسلی، ۱۹۹۵، چانگ و همکاران، ۲۰۰۴، هولژاسن، ۲۰۰۷).

خودکارآمدی نشان دهنده انتظار هر فرد از عملکرد خود در ایفای وظایف خاص است. بندورا (۱۹۸۶) خودکارآمدی را »قضاوت افراد از توانایی خود در سازماندهی و اجرای کارها و فعالیت‌های لازم بــرای دستیابی به اهــداف و عملکردهای تعیین شده» تعریف کــرده است. خودکارآمدی از نظریه شناخت اجتماعی مشتق شده که به باورها یا قضاوت‌های فرد به توانایی‌های خود در انجام وظایف و مسئولیت‌ها اشاره دارد.

در جــدول ذیــل ویژگی‌های شخصیتــی افراد با منبع کنتــرل درونی و بیرونــی و همچنین خودکارآمدی قوی و ضعیف نشان داده می‌شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

جدول ۱ - ویژگی‌های شخصیتی مبتنی بر منبع کنترل و خودکارآمدی

منبع کنترل	درونی	دارای همنوایی کمتر و تحت تأثیر کمتر نفوذ اجتماعی. احساس تکلیف مداری بیشتر در مواجه با یک پیامد. دارای سازگاری شخصی بهتر. گرایش بیشتر به رفتارهای پیشرفت مدار.
	بیرونی	دارای همنوایی بیشتر و تحت تأثیر بیشتر نفوذ اجتماعی. احساس تکلیف‌مداری کمتر در مواجه با یک پیامد. دارای سازگاری شخصی کمتر.
خودکارآمدی	قوی	به مسائل چالش‌برانگیز به صورت مشکلاتی که باید برآن‌ها غلبه کرد، می‌نگرند. علاقه عمیق‌تری به فعالیت‌هایی که در آن‌ها مشارکت دارند نشان می‌دهند. تعهد بیشتری نسبت به علایق و فعالیت‌هایشان حس می‌کنند. به سرعت بر حس یأس و نومیدی چیره می‌شوند.
	ضعیف	از کارهای چالش‌برانگیز اجتناب می‌کنند. عقیده دارند که شرایط و وظایف مشکل، خارج از حد توانایی و قابلیت آن‌هاست. بر روی ناکامی‌های شخصی و نتایج منفی تمرکز می‌کنند. به سرعت اعتماد خود نسبت به قابلیت‌ها و توانایی‌هایشان را از دست می‌دهند.

* ماخذ: برگرفته از تحقیقات توکرلد (۲۰۰۰) و بندورا (۱۹۷۷)

بنابراین، از آنجا که مطابق با نظریه شناخت اجتماعی، ویژگی‌های فردی و محیطی به گونه‌ای بـا یکدیگر ارتباط دارند، بنابراین انتظار بر این اسـت که علاوه بر تأثیر مستقیمی که ویژگی‌های فـردی حسابرسان (خودکارآمـدی و منبع کنترل) بر گزارش تخلفات می‌گـذارد، بلکه با در نظر گرفتـن متغیر محیط، یعنی رضایت شغلی و تعهـد سازمانی، این اثر تقویت شود و علاوه بر تأثیر مستقیـم، اثر غیرمستقیم ویژگی‌های فردی حسابرسان بر گـزارش تخلفات آنها با نقش میانجی رضایت شغلی و تعهد سازمانی نیز پیش‌بینی می‌شود.

۲-۲- پیشینه تجربی پژوهش

بررسـی ادبیات موضوعی پژوهش نشان می‌دهد تاکنـون در خارج از ایران اثر عوامل مختلف بـر گزارش‌گری تخلفات مورد بررسی قرار گرفته است. در داخل کشور علیرغم اینکه پژوهش‌های متعدد در حوزه فرهنگ در حسابداری و حسابرسی صورت گرفته است لیکن در زمینه گزارشگری تخلفـات پژوهش‌ها به بررسی اثـرات متغیرهایی همچون ساختار سازمانـی، فرهنگ سازمانی و ارزشهـای انگیزشی بـر گزارشگری تخلفات محدود شده و پژوهشی در ارتباط با نقش ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان (همچون خودکارآمدی و میزان کنترل درونی و بیرونی) بر گزارش تخلفات صـورت نگرفته است. با توجه به موارد یادشده اهمیت موضـوع پژوهش کاملاً مشخص می‌باشد. تحقیقـات پیشین نشان داده است که عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی بر گزارش تخلفات تاثیر

می‌گذارد (فین، ۱۹۹۵؛ هوک و همکاران، ۱۹۹۴؛ نیر و میسیلی، ۱۹۹۵).

کوگیلاوانی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود تحت عنوان بررسی عوامل موثر بر قصد افشاگری به این نتیجه رسیدند که اجماع عمومی، میزان پیامد تخلف و نزدیکی به تخلف صورت گرفته رابطه معناداری با قصد افشاگری دارند.

مهند، زالایا و محی (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان اثر میانجی رضایت شغلی بر ارتباط بین ویژگیهای شخصیتی و ترک پیش از موعد کار توسط حسابرسان، به بررسی رابطه بین ویژگیهای شخصیتی (وجدان و عصبانیت) و رفتار حسابرسی ناکارآمد (ترک پیش از موعد کار) پرداختند. همچنین آنها نقش میانجی متغیر رضایت شغلی را نیز بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که عصبانیت حسابرس رابطه منفی و معناداری با رضایت شغلی و رابطه مثبت و معناداری با ترک پیش از موعد کار دارد، همچنین وجدان حسابرس رابطه مثبت و معنادار با رضایت شغلی دارد.

لاونا در پژوهش خود (۲۰۱۶) رابطهٔ عوامل فرهنگی بر گزارش تخلفات را بررسی کرد. ویژگی‌هایی که او در پژوهش خود در نظر گرفت، شامل جو باز و دوستانه، انعطاف پذیری، رفتار عادلانه و اعتماد به سرپرستی بود. او از داده‌های گردآوری شده در سازمان فدرال آمریکا بهره برد و با استفاده از روش رگرسیون لجستیک، تأثیر این عوامل را بر افشاگری تأیید کرد.

ماهران و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی قصد حسابرسان برای گزارش تخلفات با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که نگرش و هنجارهای ذهنی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر میزان گزارش تخلفات توسط حسابرسان دارد.

آسیه توکر[1] (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی تفاوت میزان رضایت شغلی و تعهد سازمانی گزارشگران تخلف در میان مدیران مدارس در کشور ترکیه پرداخت. نتایج پژوهش او نشان می‌دهد که تفاوت معناداری میان مدیران افشاگر و غیر افشاگر از حیث سطح رضایت شغلی و تعهد سازمانی آنها وجود ندارد. بر اساس پژوهش‌های نیر و میسیلی (۱۹۸۵) گزارشگران تخلف با تعهد سازمانی مناسب افشای تخلفات را از طریق کانالهای داخلی (درون سازمانی) انجام می‌دهند و اگر از بابت این افشاگری تنبیه و مجازات شوند در این صورت از کانالهای خارجی (برون سازمانی) برای گزارشگری تخلفات استفاده می‌کنند (آسیه توکر،۲۰۱۶: ۱۱۹۰). نیر و میسیلی در پژوهش‌های خود ارتباط میان تعهد سازمانی و گزارشگری تخلفات را نتوانستند ثابت نمایند بلکه صرفاً به ارتباط نوع افشاگری گزارش دهندگان تخلفات (درونی یا بیرونی) با تعهد سازمانی پی‌بردند و آنها پیشنهاد نمودند تا در پژوهش‌های آتی تاثیر رضایت شغلی بر گزارشگری تخلفات مورد آزمون قرار گیرد.

هوانگ و همکارانش (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر فرهنگ بر گزارش تخلفات در سه کشور چین، تایلند و آمریکا پرداختند. آنها با گردآوری ۴۱۱ پرسشنامهٔ خودساخته و انجام تحلیل همبستگی، دریافتند گزارش تخلفات کارکنان تحت تأثیر محیط و فرهنگی که در آن قرار دارند، به طور

1. Asiye Toker Gokce

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

مشخصـــی متفاوت است و گـــزارش تخلفات در آمریکا بیشتر از دو کشور دیگر اتفاق می‌افتد وایز (۱۹۹۵) به بررسی عوامل اثرگذار بر گزارش تخلفات پرداخت و بر دو دسته عوامل شامل فرهنگ سازمانـــی و اختیارات سازمانی تمرکز کـــرد. او در بخش فرهنگ سازمانـــی، عواملی مانند رعایت ضوابط اخلاقی، گزارش تخلفات به منزلهٔ نوعی عمل اخلاقی و وجود منشور اخلاقی در سازمان را درنظر گرفت و در نهایت این عوامل را تأثیرگذار یافت.

هاشمی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به تأثیر تفاوتهای فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنهـــا: بررسی نقـــش میانجی سازگاری جو اخلاقـــی پرداختند. تایج پژوهش آنهـــا نشان می‌دهد، تفاوتهـــای فردی حسابرسان (منبع کنترل درونی و خودکارآمدی) بر تعهد حرفه‌ای آنها اثر مثبت و معنادار دارد. همچنین، سازگاری جو اخلاقی به عنوان متغیر میانجی، سبب تقویت رابطه مثبت بین تفاوتهای فردی حسابرسان و تعهد حرفه‌ای آنها می‌شود.

بنـــی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) طی پژوهشی به بررســـی رابطه جو اخلاقی و هشداردهی در مـــورد تقلب از طریق مدل گزارشگـــری اختیاری پرداختند.نتایج ایـــن پژوهش نشان می‌دهد کـــه جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مولفه از ســـه مولفه آن تاثیرگذار است. دو مولفه‌ای که تحت تاثیـــر جو اخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرســـان از مسؤلیت فردی در قبال هشداردهی و برداشـــت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد و مولفه‌ای که تحت تاثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب است.

بیگـــی و همکـــاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطـــه میان فرصت طلبـــی و هشداردهی حسابرسان پرداختند. آنها نشان دادند که هراندازه سطح فرصت طلبی حسابرس افزایش یابد هشداردهی در مـــورد تقلب کاهش می‌یابد. همچنین آنها نشان دادند که هرانـــدازه سطح برداشت حسابرسان از عواقب افشای خطاکاری و هزینه‌های مترتب بر آن بیشتر باشد در این صورت ویژگی‌فرصت طلبی تأثیر منفی بیشتـــری بر میزان هشداردهی حسابرسان خواهد داشت. بیگی (۱۳۹۶) همچنین در پژوهـــش دیگری نشان داد هشداردهی در مورد تقلب تحت تأثیر ارزش‌های انگیزشی حسابرسان می‌باشـــد. او ایـــن ارزش‌ها را به دو دسته مرتبط با منافع فـــردی و گروهی و بر اساس طبقه‌بندی شوارتـــز تفکیک نمود. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که سطـــح هشداردهی حسابرسان تحت تأثیر ارزش‌های انگیزشی گروهی است.

نصـــر اصفهانـــی و همکـــاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامـــل ساختار سازمانی و فرهنـــگ سازمانی بـــر تمایل به افشاگری در سازمان پرداختند. نتایـــج پژوهش آنها نشان می‌دهد کـــه عوامل فرهنـــگ سازمانی بر تمایل حسابرسان به افشاگری تأثیرگـــذار می‌باشد و تأثیر عوامل فرهنگی بر تمایل حسابرسان به افشاگری تقلب بیشتر از عوامل ساختار سازمانی می‌باشد.

مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

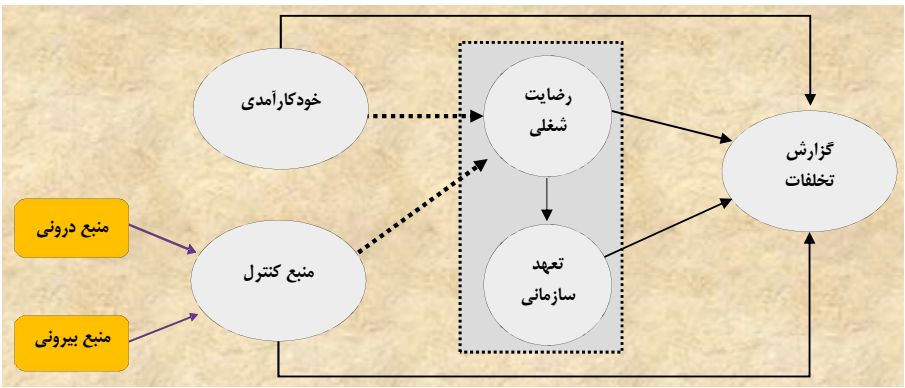
باتوجـــه به پیشینه‌های نظری وتجربی فرضیه‌ها و مـــدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح زیر نشان داده می‌شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

فرضیه اول: خودکارآمدی تأثیر مثبت و معناداری بر رضایت شغلی حسابرسان دارد.
فرضیه دوم: منبع کنترل تأثیر مثبت و معناداری بر رضایت شغلی حسابرسان دارد.
فرضیه سوم: رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد سازمانی حسابرسان دارد.
فرضیه چهارم: رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان دارد.
فرضیه پنجم: تعهد سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان دارد.
فرضیه ششم: خودکارآمدی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان دارد.
فرضیه هفتم: منبع کنترل تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان دارد.
فرضیه هشتم: خودکارآمدی به واسطه رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان دارد.
فرضیه نهم: منبع کنترل به واسطه رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان دارد.

شکل شماره ۲ مدل مفهومی پژوهش



۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی خصوصی، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. همچنین این پژوهش از لحاظ گردآوری داده‌ها از نوع پیمایشی است و از لحاظ تئوری نیز، با توجه به اینکه جهت آزمون تجربی ارتباط بین متغیرها، به جمع‌آوری داده‌ها از طریق نمونه‌گیری از بین حسابرسان (از طریق پرسشنامه) پرداخته‌شده است، از نوع استقرایی می‌باشد. با توجه به بکارگیری نتایج حاصل از این پژوهش در تغییر رفتار و به تبع قضاوت حسابرسان، روش کلی پژوهش از نظر هدف،کاربردی می‌باشد. همچنین داده‌های پژوهش از نوع کیفی می‌باشند که با

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

توزیع پرسشنامه در میان جامعه هدف (حسابرسان) جمع‌آوری شده‌اند. برای تعیین نمونه در این پژوهش از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چند متغیری استفاده شده است.

در ایـن پژوهش متغیـر وابسته "گزارش تخلفات" و متغیر مستقـل "خودکارآمدی" و "منبع کنتـرل" می‌باشند. همچنین متغیرهای "رضایت شغلی[1]" و "تعهد سازمانی[2]" به عنوان متغیرهای میانجـی درنظر گرفته شده اند. متغیر میانجی متغیری است که بین دو متغیر دیگر قرار گرفته و موجب ارتباط غیر مستقیم بین آنها می‌شود. متغیر میانجی از متغیر پیشین خود (متغیر مستقل) اثـر پذیرفته و بر متغیـر پسین خود (وابسته) اثر می‌گذارد. بـرای اندازه‌گیری گزارش تخلفات از پرسشنامـه تیلور و کورتیس[3] (۲۰۰۷) و به منظـور اندازه‌گیری منبع کنترل از آزمونی که توسط جولیان بی راتر به نام مقیاس کنترل درونی ـ بیرونی (۱۹۹۶) تدوین گردیده استفاده شده است. در طراحی این آزمون از نظریه شناخت اجتماعی بندورا به عنوان چهارچوب نظری استفاده شده اسـت. همچنین برای اندازه‌گیری خودکارآمدی حسابرسان از پرسشنامه استاندارد شرر[4] (۱۹۸۴) و بـرای سنجش رضایت شغلی، از پرسشنامه رضایت شغلی اسپکتور JSS[5] (۱۹۸۵) استفاده شده اسـت. ضمناً به منظـور سنجش تعهد سازمانی نیز از پرسشنامه استانـدارد تعهد سازمانی پورتر[6] OCQ (۱۹۷۴) استفـاده گردید. در این مطالعه برای آزمون مدل مفهومی و فرضیات پژوهش از روش معادلات ساختاری (SEM) و برای آزمون یادشده نیز از نرم‌افزار کاربردی لیزرل (Lisrel) استفـاده شده است. برای اندازه‌گیـری پایایی ابزار پژوهش به دلیـل بکارگیری از مدل معادلات ساختـاری در تحلیـل داده‌ها از معیار پایایـی ترکیبی (CR) استفاده شده اسـت. مقدار پایایی ترکیبـی(CR) به دست آمده برای متغیرهـای پژوهش بیش از ۰/۷ و یا نزدیک به آن می‌باشد و بدین ترتیب می‌توان از پایایی این متغیرها نیز اطمینان معقول حاصل نمود.

از آنجـا کـه برای تحلیل داده‌ها از روش مدل یابی معـادلات ساختاری استفاده شده است، و ایـن روش تا حدود زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چند متغیری شباهت دارد، می‌توان از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چند متغیری برای تعیین حجم نمونه در مدل یابی معـادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده بـه ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود (هومن ۱۳۸۷). برخی از دانشمندان نیز برای هر سوال ۴ پاسخ دهنده را نیز کافی می‌دانند (رامل،۱۹۷۰). لازم به ذکر است بعضی از محققان برای انجـام معادلات ساختاری حداقل حجم نمونه ۲۰۰ را پیشنهـاد می‌کنند (رامین مهر و چارستاد ۱۳۹۲). بنابرایـن بـا توجه به تعداد گویه‌ها و ابعاد متغیرهـای پژوهش شامل: (خودکارآمدی ۱۷ گویـه، منبـع کنترل ۲۳ گویـه، گزارش تخلفات ۳ گویـه)، حداقل بـه ۲۱۵ (۵*۴۳) نمونه نیاز

1. Job Satisfaction
2. Organizational Commitement
3. Taylor Curtis
4. Scherer questionnaire standard
5. Spector Job Satisfaction
6. Porter Organizational Commitment

می‌باشد. بدین منظور تعداد ۳۶۰ عدد پرسش‌نامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیـع گردید که از ۳۱۷ پرسش‌نامـه برگشتی ۳۰۴ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های آن‌ها مورد تحلیل قرار گرفت.

۳-۱- یافته‌های پژوهش

۳-۱-۱- روایی متغیرهای پژوهش

در روش معـادلات ساختاری قبل از آزمون فرضیات پژوهـش می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیـل عاملی تاییدی، روایـی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمـون قرار داد. برای آزمون روایی هم‌گرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از ۰/۴ بـوده و معنـی دار نیز باشند یعنی ضریب معناداری یا آمـاره T-Value هر متغیر نیز بزرگتر از ۱/۹۶ و کوچکتر از ۱/۹۶- باشد. از طرفی میانگین واریانس استخراج شده(AVE) نیز باید بیشتر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران،۱۹۹۶). پس از انجام آزمون تحلیل عاملی و حذف برخی از سوالات (گویه‌هـا) پرسشنامه‌ها کـه دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ بوده‌اند مجـدداً تحلیل عاملی نهایی از سـوالات باقی‌مانده صورت گرفته که نتایج آن همانطـور که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود بیانگـر آن اسـت که بار عاملـی همه متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۴ بـوده که از نظر آماری نیز معنی دار می‌باشند (چون مقدار آماره T-Value آن‌ها بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد). همچنین مقدار AVE بـرای متغیرهای پژوهش محاسبه گردیـد که مقدار آن برای هرمتغیر بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر روایی هم‌گرا این متغیرها می‌باشد.

جدول شماره ۲ - نتایج تحلیل عاملی کلیه متغیرهای پژوش

متغیر	بعد	اختصار	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی(CR) ابعاد	پایایی ترکیبی(CR) متغیر
خود کارآمدی	ـــــــ	SEF	۹	ـــــــ	۰/۸۹۹
منبع کنترل	ـــــــ	LOC	۳	ـــــــ	۰/۶۸۰
گزارش تخلفات	ـــــــ	WBL	۳	ـــــــ	۰/۸۱۱
تعهد سازمانی	انسانی	HUM	۴	۰/۷۷۷	۰/۸۱۶
	شغلی	JOB	۳	۰/۷۷۴	
	محیطی	ENV	۳	۰/۷۰۶	

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

متغیر	بعد	اختصار	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی(CR) ابعاد	پایایی ترکیبی(CR) متغیر
رضایت شغلی	پرداخت	PAY	۳	۰/۷۰۱	۰/۸۴۹
	ارتقا	PRM	۳	۰/۶۹۶	
	سرپرست	SUP	۳	۰/۷۴۶	
	مزایای جانبی	BEN	۴	۰/۷۶۸	
	پاداش‌های احتمالی	REW	۳	۰/۷۲۱	
	همکاران	COW	۳	۰/۶۸۴	
	ماهیت کار	NOW	۳	۰/۶۹۶	
	ارتباطات	CMN	۳	۰/۶۸۰	

* ماخذ: یافته های پژوهشگر

۳-۱-۲- پایایی متغیرهای پژوهش

در روش معادلات ساختاری برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از معیار پایایی ترکیبی(CR) کـه یک معیـار ارزیابی برازش درونی مـدل می‌باشد استفاده می‌شود. مقـدار به دست آمده این شاخـص باید طبق یک قاعده سرانگشتی بیشتر از ۰/۷ باشد تـا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینـان حاصل نمود. هرچند در این خصوص نیز برخـی از پژوهش گران مقدار CR بیش‌تر از ۰/۶ را نیز قابل قبول می‌دانند (موس و همکاران، ۱۹۹۸).

همـان طور که در جدول ۳ نشان داده شده اسـت مقدار پایایی ترکیبی(CR) به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیش از ۰/۷ و یا نزدیک به آن می‌باشند و بدین ترتیب می‌توان از پایایی این متغیرها نیز اطمینان معقول حاصل نمود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

متغیر	بعد	اختصار	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی(CR) ابعاد	پایایی ترکیبی(CR) متغیر
خود کارآمدی	ـــــــ	SEF	۹	ـــــــ	۰/۸۹۹
منبع کنترل	ـــــــ	LOC	۳	ـــــــ	۰/۶۸۰
گزارش تخلفات	ـــــــ	WBL	۳	ـــــــ	۰/۸۱۱
تعهد سازمانی	انسانی	HUM	۴	۰/۷۷۷	۰/۸۱۶
	شغلی	JOB	۳	۰/۷۷۴	
	محیطی	ENV	۳	۰/۷۰۶	
رضایت شغلی	پرداخت	PAY	۳	۰/۷۰۱	۰/۸۴۹
	ارتقا	PRM	۳	۰/۶۹۶	
	سرپرست	SUP	۳	۰/۷۴۶	
	مزایای جانبی	BEN	۴	۰/۷۶۸	
	پاداش‌های احتمالی	REW	۳	۰/۷۲۱	
	همکاران	COW	۳	۰/۶۸۴	
	ماهیت کار	NOW	۳	۰/۶۹۶	
	ارتباطات	CMN	۳	۰/۶۸۰	

* ماخذ: یافته‌های پژوهشگر

۳-۱-۳- ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها

در جـدول شماره ۴ ویژگی‌هـای فردی و محیطی اعضای نمونه از قبیل جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کار، رتبه شغلی و محل خدمت نشان داده شده است. همانطور که در این جدول مشخص شده است ۵۸ درصد نمونه آماری پژوهش را مردان و ۴۲ درصد را زنان تشکیل می‌دهد. ۳۸ درصد پاسخ دهندگان حسابرس، ۱۶ درصد حسابرس ارشد، ۲۱ درصد سرپرست حسابرسی و ۲۵ درصد باقیمانده در سطح مدیر و شریک حسابرسی بوده‌اند. همچنین ۴۶ درصد نمونه آماری در بخش خصوصی و ۴۵ درصد در بخش دولتی اشتغال داشتند. سایر ویژگی‌های شخصیتی نمونه آماری در جدول مذکور نشان داده شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

جدول شماره ۴ - ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها

ویژگی	متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۱۲۸	%۴۲
	مرد	۱۷۶	%۵۸
سن	کمتر از ۳۰ سال	۷۹	%۲۶
	۳۰ تا ۴۰ سال	۱۱۱	%۳۶
	۴۰ تا ۵۰ سال	۷۸	%۲۶
	بیشتر از ۵۰ سال	۳۶	%۱۲
تحصیلات	کارشناسی و دانشجوی کارشناسی	۵۹	%۱۹
	کارشناسی‌ارشد و دانشجوی‌کارشناسی ارشد	۱۹۵	%۶۴
	دکتری و دانشجوی دکتری	۵۰	%۱۷
سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۷۸	%۲۶
	بین ۶ تا ۱۰ سال	۶۲	%۲۰
	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۴۶	%۱۵
	بین ۱۶ تا ۲۰	۵۷	%۱۹
	بیشتر از ۲۰ سال	۶۱	%۲۰
رتبه شغلی	حسابرس	۱۱۶	%۳۸
	حسابرس ارشد	۴۹	%۱۶
	سرپرست حسابرسی	۶۴	%۲۱
	مدیر حسابرسی	۵۲	%۱۷
	شریک حسابرسی	۲۳	%۸
محل خدمت	بخش دولتی	۱۳۹	%۴۶
	بخش خصوصی	۱۳۷	%۴۵
	سایر	۲۸	%۹

* ماخذ: یافته‌های پژوهشگر

۳-۲- آزمون فرضیات پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش معادلات‌ساختاری استفاده شده است. در این روش، ضریب مسیر بیان‌گر میزان تاثیر و آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بیان‌گر معنی‌داری

آن اســت؛ به گونه‌ای که ضریب مسیر در صورتی معنــی‌دار است که آماره T-Value مربوط به آن ضریــب مسیر، بزرگتر از ۱/۹۶ و یا کوچکتر از ۱/۹۶- باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به طور خلاصه در جدول شماره ۵ نشان داده شده است.

جدول شماره ۵ - خلاصه نتایج آزمون فرضیات

شماره	عنوان فرضیه	ضریب مسیر	آماره T	نتیجه آزمون
۱	تاثیر خودکارآمدی بر رضایت شغلی	۰/۳۴	۳/۵۲	عدم رد فرضیه
۲	تاثیر منبع کنترل بر رضایت شغلی	۰/۱۳	۱/۱۹	رد فرضیه
۳	تاثیر رضایت شغلی بر تعهد سازمانی	۰/۶۰	۷/۵۹	عدم رد فرضیه
۴	تاثیر رضایت شغلی بر گزارش تخلفات	۰/۲۷	۳/۰۸	عدم رد فرضیه
۵	تاثیر تعهد سازمانی بر گزارش تخلفات	۰/۱۱	۱/۳۶	رد فرضیه
۶	تاثیر خودکارآمدی بر گزارش تخلفات	۰/۵۳	۵/۵۰	عدم رد فرضیه
۷	تاثیر منبع کنترل بر گزارش تخلفات	۰/۱۹	۱/۹۸	عدم رد فرضیه
۸	تاثیر خودکارآمدی به‌واسطه رضایت شغلی برگزارش‌تخلفات	۰/۳۴	۳/۵۲	عدم رد فرضیه
		۰/۲۷	۳/۰۸	
۹	تاثیر منبع کنترل به واسطه رضایت شغلی بر گزارش‌تخلفات	۰/۱۳	۱/۱۹	رد فرضیه
		۰/۲۷	۳/۰۸	

* ماخذ: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس داده‌های مندرج در جدول فوق متغیر خودکارآمدی تأثیر مثبت (۳۴%) بر رضایت شغلــی دارد و ایــن تأثیر از نظر آماری نیز معنادار می‌باشــد (T-Value = ۳/۵۲). این بیانگر آن اســت که هرچه حسابرســان در سطح بالایی از خودکارآمدی باشند میزان رضایت شغلی آنان نیز بیشتر می‌باشد. به عبارتی فرضیه اول رد نمی‌شود.

متغیر منبع کنترل نیز تاثیر مثبت (۰/۱۳) بر رضایت شغلی دارد لیکن این تأثیر از نظر آماری معنــادار نمی‌باشد (T-Value = ۱/۱۹) به عبارتی سطح منبع کنترل حسابرسان تأثیر معناداری بر رضایت شغلی آنان نخواهد داشت. لذا فرضیه دوم پژوهش رد می‌گردد.

متغیــر میانجی رضایت شغلی تأثیر مثبت (۶۰%) بر تعهــد سازمانی دارد و این تأثیر از نظر آماری معنــادار می‌باشد. (T-Value = ۷/۵۹) این بدان معناست که هراندازه حسابرسان دارای رضایت شغلی بیشتری باشند پذیرش ارزش‌های سازمان و تعهد سازمانی آنها بیشتر می‌باشد. لذا فرضیه سوم پژوهش رد نمی‌شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

متغیـر میانجـی رضایت شغلی تأثیر مثبـت (۲۷%) بر گزارش تخلفـات دارد و این تأثیر از نظـر آماری معنـادار می‌باشد (T-Value = ۳/۰۸) بـه عبارتی هرانـدازه حسابرسان از رضایت شغلـی بیشتری برخوردار باشند تمایل آنها به افشـاء و گزارش تخلفات صورت گرفته در سازمان بیشتـر می‌گردد. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش رد نمی‌شود. همچنین دیگر متغیر میانجی تعهد سازمانـی دارای تأثیر مثبت (۱۱%) بر گزارش تخلفات بوده لیکن این اثر از لحاظ آماری معنادار نمی‌باشـد. (T-Value = ۱,۳۶) یعنـی تعهـد سازمانی حسابرسان نمی‌تواند بـر میزان گزارش تخلفـات صورت گرفته توسـط آنان اثر معناداری داشته باشد بنابرایـن فرضیه پنجم پژوهش رد می‌گـردد. خودکارآمدی و منبع کنترل نیز هرکدام دارای اثر مثبت بر گزارش تخلفات بوده و این تأثیر نیز معنادار بوده و لذا فرضیه‌های ششم و هفتم پژوهش رد نمی‌گردند.

جدول شماره ۶ - تاثیر مستقیم و غیرمستقیم متغیرهای مستقل بر وابسته

تأثیر منبع کنترل بر گزارش تخلفات	میزان تأثیر	شیوه تأثیر
تأثیر مستقیم	۰/۱۹	معنادار
تأثیر به واسطه رضایت شغلی	۰/۰۳	عدم معناداری
تاثیر کلی	۰/۲۲	
تأثیر خودکارآمدی بر گزارش تخلفات	میزان تأثیر	شیوه تأثیر
تأثیر مستقیم	۰/۵۳	معنادار
تأثیر به واسطه رضایت شغلی	۰/۰۹	معنادار
تاثیر کلی	۰/۶۲	

همچنیـن با توجه به نتایج ارائه شده در جدول ۶ تأثیر غیر مستقیم متغیرهای خودکارآمدی و منبـع کنترل از طریق رضایت شغلی بر گزارش تخلفات مثبت بوده و لیکن با توجه به نامعنادار بـودن اثر متغیر منبـع کنترل بر رضایت شغلی لـذا تأثیر غیر مستقیم منبـع کنترل بر گزارش تخلفـات تأیید نشده ولـی تأثیر غیرمستقیم خودکارآمدی بر گـزارش تخلفات به واسطه رضایت شغلی تأیید می‌گردد لذا فرضیه هشتم پژوهش رد نشده و فرضیه نهم رد می‌گردد.

۳-۳- برازش مدل مفهومی پژوهش

هـر پژوهشگری که الگوی خود را در قالـب یک معادله ساختاری مدون می‌کند اولین سوالی که با آن مواجه می‌شود این است که مدل تدوین شده بر مبنای چارچوب نظری و پیشینه تجربی تـا چه انـدازه با واقعیت انطباق دارد؟ پاسـخ به این پرسش همان مفهوم بـرازش مدل می‌باشد. مجموعه وسیعی از معیارها و شاخصهای برازندگی وجود دارند که می‌توانند برای اندازه‌گیری کل

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مـدل استفاده کنـد، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعـی برای آزمون مدل، مورد قضـاوت و ارزیابـی قرار گیرد (کلانتری ۱۳۸۸). بر این اساس در جدول شماره ۷ به چند شاخص مهـم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره شده است کـه نتایج مندرج در جدول فوق بیانگر آن است که مدل آزمون شده در سطح مناسب برازش قرار دارد.

جدول شماره ۷ - نتایج برازش مدل مفهومی

شاخص‌های برازندگی	$\frac{(Chi\ Square)}{df}$	RMSEA	NFI	CFI	NNFI	RMR	IFI
دامنه پذیرش	۱-۵	۰/۰۸≥	۰/۹۰≤	۰/۹۰≤	۰/۹۰≤	۰/۰۵≥	۰-۱
مقادیر بدست آمده	۲/۷۴۴۱	۰/۰۷	۰/۹۲	۰/۹۵	۰/۹۴	۰/۰۸۵	۰/۹۵
وضعیت برازش	قابل قبول	قابل قبول	قابل‌قبول	قابل‌قبول	قابل‌قبول	قابل‌قبول	قابل‌قبول

۴- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهـش حاضـر بررسی تمایل حسابرسان به گزارش تخلفات صـورت گرفته بر اساس نظریه شناخت اجتماعی می‌باشد. این نظریه که توسط آلبرت بندورا ارائه شده است ویژگی‌های محیطی و عوامل فردی را بر رفتار انسانها تأثیرگذار می‌داند. افشاگری و گزارش تخلفات یک تصمیم‌گیری اخلاقـی است کـه می‌بایست توسط حسابرسان صـورت گیرد. به بیان دیگـر هدف این پژوهش بررسـی تأثیر تفاوتهای فـردی حسابرسان بر گزارش تخلفات از طریـق متغیر محیطی (رضایت شغلـی) بـوده است. عوامل فردی آزمون شده در پژوهش حاضر بـه منظور بررسی اثرگذاری آنها بـر گزارشگری تخلفات (به عنوان یک تصمیم اخلاقی) منبـع کنترل و خودکارآمدی حسابرسان می‌باشند.

نتایـج پژوهش نشان می‌دهد که هر دو متغیر (ویژگی‌های فردی) اشاره شده به طور مستقیم بر میزان گزارش تخلفات بوسیله حسابرسان موثر می‌باشد. این نتیجه حاکی از آن است هر اندازه حسابـرس، محیط، شانس و یا نتیجه اعمال دیگران را متأثر بر تصمیم‌های خود بداند (حسابرس دارای منبـع کنترل بیرونی) و همچنین هر اندازه حسابرس به قابلیت‌های شخصی خود در انجام یک تصمیم و یا رفتار ایمان داشته باشد (حسابرس با سطح خودکارآمدی بالا) تمایل آن به افشاء و گـزارش تخلف‌های صورت گرفته بیشتر خواهد بود. بنابراین فرضیه‌های اصلی پژوهش (فرضیه ششـم و هفتم) تاییـد می‌گردد. یکی دیگر از نتایج پژوهش حاکـی از آن است که خودکارآمدی بـه صورت غیرمستقیم (به واسطه متغیر میانجی رضایت شغلی) نیز بر گزارش تخلفات تأثیرگذار

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

می‌باشد (تایید فرضیه هشتم) لیکن تأثیر غیرمستقیم منبع کنترل به‌واسطه رضایت شغلی (متغیر میانجـی) بر سطح گزارش تخلفات معنادار نمی‌باشد (رد فرضیه نهم). این نتیجه مشابه یافته‌های دمینو و همکاران (۲۰۱۵) است. طبق نتایج پژوهش آنها، خودکارآمدی حسابرسان مستقل دارای اثـر مثبت و معنادار بر تعهد حرفه‌ای آنهاست. همچنیـن یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) مطابقت دارد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که ویژگی شخصیتی فعال و نگرش در مورد گزارشگری، تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در اقلام مالـی توسط حسابداران دارد. ایـن پژوهش با نتایج پژوهش آلین و همکـاران (۲۰۱۳) همراستا می‌باشـد. آنها در پژوهش خود نشان‌دادند کـه نگرش‌حسابرسان نسبت به‌گزارش تخلفات، دارای تأثیـر مثبت برسطح گزارشگری‌تخلفات دارد. همچنین نتایج این‌پژوهش با یافته‌های چو و سانگ (۲۰۱۵) همخوانی‌دارد. آنها در مطالعه‌ای به‌بررسی عوامل‌اثرگذار بر گزارشگری تخلفات پرداختند و یکی‌از عواملی که در مطالعاتشان برگزارشگری تخلفات تأثیرگذاشت ویژگی‌های‌فردی‌حسابرسان بود.

مـدل آزمون شده این پژوهش تلاشی برای یکپارچه‌سـازی اهداف حسابرسان جهت گزارش کـردن تخلفات با تمرکـز بر ویژگی‌های فردی آنهاسـت. بر پایه استدلال‌هـای نظری و تجربی، چهارچوب مفهومی مدل توجیه گردیده و بخش اعظمی از دانش کنونی پیرامون گزارش تخلفات در پژوهـش حاضـر به کار گرفته شد. پژوهشگران این مطالعه تأکید می‌نمایند که مدل ارائه شده مدلـی جامع در ارتباط با گزارش تخلفات نمی‌باشد لیکن تلاش شده است تا از ویژگی‌های فردی حسابرسـان که برای حرفه اهمیت دارند در مدل پیشنهادی استفـاده گردد. بر اساس یافته‌های پژوهـش و با توجه به اهمیت و جایگاه گزارشگری تخلفات، پیشنهاد می‌گردد به منظور تقویت و ترویج گزارش موارد تقلب، مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی با برگزاری کلاسها، جلسات و دوره‌های متعدد با کارکنان، موجب شوند که همکاران، آشنایی و درک مستمر بیشتری نسبـت به ارتقاء ویژگی‌های مثبت فردی خـود داشته باشند. به کارگیری مشاوران و روانشناسان در بهبود ویژگی‌های اشاره شده می‌تواند مثمر ثمر باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود در بکارگیری حسابرسـان و در آزمون‌هـای استخدامی حتی المقدور از حسابرسـان با سطح ویژگی‌های فردی توانمندتـر استفـاده شود. وضع مشوق‌ها و قوانین حمایتی برای افشاگران در آیین رفتار حرفه‌ای و آموزش کارکردها و جنبه‌های مثبت این موضوع برای حسابرسان و همچنین تسریع در تصویب و اجرای لایحه پیشنهادی شفافیت و طرح حمایت از افشاگران فساد می‌تواند بیش از پیش موجب تقویت جایگاه افشاگری در حرفه حسابرسی گردد.

پژوهـش حاضر نیـز همانند سایر پژوهشها بـا محدودیت‌هایی مواجه است. بـرای نمونه، در ایـن پژوهش به دلیل دشواری بررسی واقعـی متغیرها از سناریوی فرضی برای دستیابی به نتایج پژوهش استفاده شده است که استفاده از این ابزار روایی خارجی را محدود می‌سازد. همچنین در ایـن پژوهش با درنظرگرفتن سناریوی فرضی، از قصد حسابرسان برای گزارش تخلفات به منظور سنجش متغیر وابسته استفاده شده است درحالیکه انجام رفتار در شرایط واقعی می‌تواند متفاوت

بـا قصد انجـام آن باشد. استفاده از ابـزار پرسش‌نامه نیز دارای محدودیت‌هـای ذاتی مانند عدم آشنایـی پاسخ دهندگان با موضوع، تفسیر متفاوت اصطلاحات و واژگان توسط پاسخ دهندگان و محافظه کاری بعضی از پاسخ دهندگان در پاسخگویی به سؤال‌های پرسش‌نامه است.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. بیگـی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، رضا و رویایـی، رمضانعلی (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان، دوفصل نامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱ (۲): ۹۵-۶۵.

۲. بیگـی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیـس زاده، رضا و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶)، ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، فصلنامه اخلاق در علوم و فنّاوری، ۱۲ (۴): ۱۳۵-۱۲۰.

۳. بنـی مهد بهمن، گـل محمدی آرش (۱۳۹۶)، بررسـی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهـی در مورد تقلب از طریـق مدل گزارشگری اختیـاری در حرفه حسابرسی ایران، فصلنامه حسابـداری ارزشی و رفتاری، ۲ (۳): ۸۶-۶۱.

۴. حیدری تفرشی، غلامحسن (۱۳۹۱)، رویکرد مدل یابی معادلات ساختاری در تبیین رابطه بین سبک دلبستگی و منبع کنترل با رضایتمندی زناشویی، نشریه تحقیقات مدیریت آموزشی، ۳ (۳): ۴۴-۲۳.

۵. مکـی‌زاده، فاطمـه و بیگدلی، زاهد (۱۳۹۳)، نظریه شناخت اجتماعی: رویکـردی مؤثر در رفتارهای اطلاعاتی، پژوهشنامه کتابداری و اطلاع رسانی، سال چهارم، ۸ (۲).

۶. مهرانی، ساسان؛ ثقفی، علی؛ موسی خانی، محمد و سپاسی، سحر (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تصمیمگیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فنّاوری، ۶ (۳): ۱۲-۶.

۷. نصراصفهانی، علی؛ علینقیان، نسرین و صفری، علی (۱۳۹۵)، تأثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاگری در سازمان، نشریه مدیریت دولتی دانشگاه تهران، ۸، (۳): ۴۵۸-۴۳۷.

۸. نمـازی، محمـد و ابراهیمی، فهیمـه (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقـی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، مجله بررسی‌های حسابداری، ۵، (۲): ۱۰۹-۱۳۳.

۹. هاشمی، عباس؛ مشعشعی، سیدمحمد و فروغی، داریوش (۱۳۹۷)، تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفـه‌ای آنها: بررسـی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی، فصلنامه بررسی‌هـای حسابداری و حسابرسی،،۲۵ (۹) : ۴۱۵-۴۳۲.

ب- منابع خارجی:

1. Alleyne Ph., Hudaib M, Pike R. (2013), Towards a conceptual model of whistle-blowing Intentions among external auditors, The British Accounting Review; 45:10–23.
2.
3. Asiye Toker Gokce.(2013), Relationship between whistle-blowing and job satisfaction and Organizational loyalty at schools in Turkey, Educational Research and Reviews, 8(14): 1186-1197.
4.
5. Beigi Harchegani E, Banimahd B, Raiiszade S M R, Royaee R. (2017) , The Effect of Auditors' Feature Machiavellian behavior on Their Whistle Blowing, Iranian journal of Value & Behavioral Accounting, 1 (2) :65-95 (in persian).
6.
7. Beigi Harchegani E, Banimahd B, Raiiszade S M R, Royaee R. (2018), Motivational Values and Auditor's Ethical Whistle Blowing about Wrongdoing , Ethics in science and Technology, 12 (4) :120-135 (in persian).
8.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

9. Banimahd B, Golmohamadi A.(2018), Investigating the relationship between ethical climate and Whistleblowing through optional reporting model in Iran's audit profession. Aapc ; 2 (3) :61-86
10.
11. Cho, Y. J. & Song, H. J. (2015). Determinants of whistleblowing within government agencies. Public Personnel Management, 44(4), 450–472.
12.
13. Dart E. (2011), UK investors' perceptions of auditor independence, British Accounting Review; 43: 173–185.
14.
15. Domino, M.A., Wingreen, S.C., & Blanton, J.E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals—a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. Journal of Business Ethics, 131(2), 453–467.
16.
17. Heidari Tafreshi , Gholamhossein (2012), The Approach of Modeling Structural Equations in Explaining the Relationship between the Style of Love and the Source of Control in Marital Satisfaction, Educational Administration Research, 3(11): 23-44 (in persian).
18.
19. .Hrgnhan. B. R. & Olson, M.H. (2007), Introduction to learning theory. Translated by Ali Akbar Saif. 7 ED. Tehran: Doran publish. (In Persian).
20.
21. Hwang, D.B.K. & Chen, Y. & Staley, A.B. & Tsai, Y. (2013), A comparative study of the propensity Of whistle-blowing: empirical evidence from China, Taiwan, and the United States, International Journal of Accounting and Financial Reporting, 3(2): 202-224.
22. Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (Spring 2001), An examination of auditors reporting intentions When another auditor is offered client employment. Auditing, Journal of Practice and Theory, 20 (1):45-63.
23.
24. Lavena, C.F. (2016),Whistle-blowing: individual and organizational determinants of the Decision to report wrongdoing in the federal government, American Review of Public Administration, 46 (1): 113–136.
25.
26. Liyanarachchi, G. A., & Adler, R. (2011), Accountants' whistle-blowing intentions: The impact Of retaliation, age, and gender, Australian Accounting Review, 21(2): 167–182.
27.
28. Magner N, Welker RB, Campbell TL. (1996), Testing a model of cognitive budgetary participation Processes in a latent variable structural equations framework, Accounting and Business Research, 27(1): 41-50.
29.
30. Makizadeh F & Bigdeli Z. (2014), Theory of Social Cognition: An Effective Approach to Information Behaviors, Library and Information Science Research, 8 (2), (in persian).
31.
32. Mehrani S, Saghafi A, Mosakhani M & Seyasi S. (2011), Factors Affecting Iranian Certified Public Accountant's Ethical Decision Making , Ethics in science and Technology, 6 (3) :6-12 (in persian).
33.
34. Mohannad, O., Zalailah, S. & Mohi, N. (2017). The mediating effect of job satisfaction on the relationship between personality traits and premature sign-off. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 21 (2), 1-17.
35.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]

36. Nasr Esfahani A, Alinaghian N & Safari A. (2016), Impact of Organizational Culture Factors and Organizational Structure Factors on Whistle-blowing Intention in Organization, University of Tehran Public Administration Journal, 8 (3): 437-458 (in persian).
37.
38. Near J, Miceli M. (1985), Organizational dissidence: The case of whistle-blowing, Journal of Business Ethics, 4: 1–16.
39.
40. Patel, C. (2003), Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism, Journal of International Accounting Research, 2(1): 69-96.
41.
42. Wise, T. D. (1995), An Analysis of Factors Proposed to Affect the Decision to Blow the Whistle on Unethical Acts, Dissertation of Doctor of Philosophy, Louisiana Tech University.
43.
44. Zakaria, Maheran & Razak, Siti & Yusoff, Muhammad Saiful Anuar. (2016), The Theory of Planned Behaviour as a Framework for Whistle-Blowing Intentions, Review of European Studies. 8. P.221

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.4.9]