

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

■ آریتا جهانشاد^۳

■ بهمن بنی‌مهد^۴

چکیده:

رفتار و نگرش افراد تابع ویژگی‌های شخصیتی آنها می‌باشد. بر اساس نظریه شناخت اجتماعی منبع 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 نفر از این حسابرسان می‌باشند که به روش نمونه‌گیری 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 بیرونی) تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات حسابرسان دارد. همچنین میزان اثر غیرمستقیم متغیرهای یادشده به واسطه رضایت شغلی (متغیر میانجی) تشدید شده است که اثر غیر مستقیم خودکارآمدی بر گزارش تخلفات معنادار و اثر غیرمستقیم منبع کنترل بر گزارش تخلفات فاقد معناداری 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. دانشجوی رشته حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد

اسلامی، تهران، ایران

۲. استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران. نویسنده مسؤل مقاله، ایمیل: nikoomaram@sbiau.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

۱- مقدمه

اگرچه دستورالعمل‌های رفتار حرفه‌ای حسابرسی، نیاز به اعضای حسابرسی متحد و امانت‌دار را برای گزارش اعمال نادرست (واقعی و یا مشکوک) ضروری دانسته است، اما رسوایی‌های اخیر شرکت‌های بزرگ، مورد اطمینان بودن این دستورالعمل‌ها را در جلوگیری از این رسوایی‌ها و حفظ منافع عمومی جامعه زیر سوال برده است (دارت^۱ و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۷۷). این ناکامی بزرگ موسسات حسابرسی در گزارشگری منصفانه و حفاظت از منافع عمومی، می‌تواند ناشی از بی‌میلی حسابرسان آنها در گزارش تخلفات^۲ و اقدامات خلاف قانون باشد (کاپلن^۳، ۲۰۰۱: ۵۰). آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی‌عیب و نقص به سرانجام برسانند و هرخطاکاری که به واقع اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش 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 (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۲۹).

با توجه به الزامات حرفه‌ای مبنی بر مستقل بودن و عمل به منافع عمومی، نیاز به یک مدل خاص برای بهبود جایگاه گزارش تخلفات در حرفه حسابرسی و به ویژه تمایل حسابرسان برای افشاگری وجود دارد (فیلمر الین^۴ و همکاران، ۲۰۱۳). شواهد نشان می‌دهد که کشف بسیاری از رسوایی‌های بزرگ حسابداری همچون شرکت‌های انرون، ورلدکام و تیکو به وسیله گزارش تخلفات صورت گرفته است. گزارش تخلفات یکی از شیوه‌های افشاء توسط کارکنان (فعلی و سابق) از عملکرد غیرقانونی، غیراخلاقی و غیر شرعی سرپرستان و همکاران خود به افراد و سازمان‌هایی است که توان اقدام در این خصوص دارند. (نیر و میسلی^۵، ۱۹۸۵: ۸) این بدین دلیل است که کارکنان احتمالاً 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 به جهت انتقام شدید سرپرستان و کارفرمایان از کارکنان زیرمجموعه به دلیل افشای اطلاعات مربوط به اتهام‌هایشان باشد (لیانرچیچی و آلدِر^۶، ۲۰۱۰: ۱۷۱).

گزارش تخلفات نقش مهم و مؤثری در مقابله با رفتارهای غیرقانونی در سازمان‌ها دارد (شهبازی و نصر، ۱۳۹۳: ۴۴۲). بر اساس مطالعات مرکز افشاگری بین‌الملل (۲۰۰۷)، افشاگران توانسته‌اند میلیاردها دلار برای سهامداران صرفه‌جویی حاصل نمایند. در واقع، گزارش تخلفات روش مهمی برای شناسایی فساد و تقلب و جلوگیری از هدر رفتن منابع است و می‌تواند سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمان باشد. لذا این رفتار شایسته می‌بایست در هر سازمانی به عنوان یک مکانیزم خودکنترلی برای جلوگیری از سوءرفتار، تخلف و ارتشاء

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

پرورش و توسعه داده شود (پاتل^۱، ۲۰۰۳: ۷۳). با توجه به موارد پیش گفته و اهمیت گزارش تخلفات می‌بایست شکاف میان ادراکات منفی گزارش تخلفات و حاکمیت شرکتی مطلوب از میان برداشته 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.

تصمیم به گزارش تخلفات صورت گرفته به ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان ارتباط دارد. در این میان منبع کنترل^۲ و خودکارآمدی^۳ به عنوان دو ویژگی مهم شخصیتی افراد بر تصمیم و به تبع رفتار افراد می‌تواند تأثیر گذار باشد. سازه‌ی منبع کنترل به این موضوع می‌پردازد که آیا پیامدهای عمل یا رفتار شخص تحت کنترل خودش (درونی) بوده یا تحت کنترل نیروهای بیرونی مثل شانس، سرنوشت و اشخاص قدرتمند است؟ این نظریه که مبتنی بر افکار جولیان راتر^۴ است، به دنبال شکل‌گیری یکی از نظریه‌های مهم انگیزه شناختی به نام نظریه‌ی اسناد به وجود آمده است (حیدری تفرشی، ۱۳۹۱: ۳۱). براساس نظریه‌ی بندورا^۵ باورهای خودکارآمدی، به باورهای افراد در باره‌ی توانمندی‌شان برای انجام موفقیت‌آمیز مجموعه‌ای از اعمال، اشاره دارد. عامل خودکارآمدی، در توانمندی افراد در سازش با انواع موقعیت‌های تنش‌زا و وظایف دشوار و پر چالش، نقش مؤثری داشته و سبب مدیریت آن موقعیت‌ها و اعتمادبه‌نفس، رضایت از زندگی، احساس خوب‌بودن و کیفیت زندگی بیشتر می‌گردد. خودکارآمدی 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.

بندورا در نظریه شناخت اجتماعی خود معتقد است که محیط، بی‌شک در رفتار تأثیر می‌گذارد. به عنوان نمونه، نظام اجتماعی از راه تشویق و تنبیه، افراد جامعه را به اجرای رفتارهای معینی وادار می‌سازد یعنی، رفتار انسان بر جبرگرایی متقابل^۶ می‌شود. نظریه شناخت اجتماعی یک نظریه کلی یا فرا نظریه قابل استفاده در انواع گوناگون رفتارهای روزمره انسان و از جمله رفتارهای اطلاعاتی است. این نظریه در زمینه‌های مختلف مورد آزمون و تأیید قرار گرفته است. این نظریه نه تنها در زمینه روانشناسی بلکه در حوزه‌های بی‌شمار دیگر از جمله جستجوی اطلاعاتی، استفاده از منابع الکترونیکی، استفاده از خدمات بانکداری الکترونیکی، اضطراب، اخلاق حرفه‌ای، عملکرد سازمانی، فرایند آموزش، فعالیت و موفقیت علمی و... به کار گرفته شده است (مکی‌زاده و بیگدلی، ۱۳۹۳). برآیند پژوهش‌ها و دیدگاه‌های صاحب نظران به روشنی نشان

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

می‌دهد که گزارش تخلفات مانند هر رفتار دیگری حاصل تعامل پیچیده‌ای است. عوامل درونی (ویژگی‌های فردی، شخصیتی، شناختی و...) و بیرونی (عوامل 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 برای شناسایی عللی که منجر به ترغیب و یا تضعیف گزارشگری تخلفات توسط حساب‌برسان می‌شود استفاده می‌نماید. لذا چنین استدلال می‌کنیم که نظریه شناخت اجتماعی، حداقل تا حدی تصمیم حساب‌برس برای گزارش تخلفات (سوت‌زنی) را تعیین خواهد کرد. و به عبارتی با کاربرست نظریه فوق پژوهشگر به دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

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

با توجه به اینکه این مطالعه برخلاف اغلب مطالعات گذشته به کاربرست نظریات رفتاری روانشناسی و نه پاداش‌های مالی متأثر بر کارکنان جهت گزارش تخلفات (تقلب، ارتشاء و...) می‌پردازد و در خصوص این موضوع تاکنون پژوهشی صورت نگرفته است لذا انتظار می‌رود با شناخت بهتر متغیرها و روابط موجود بین آنها از نتایج 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 حساب‌برسان با توجه به نظریه شناخت اجتماعی می‌باشد.

۲- پیشینه نظری، تجربی فرضیه‌های پژوهش

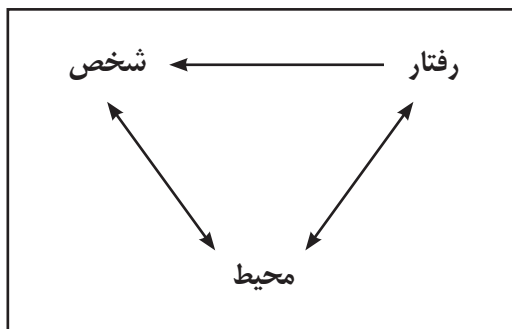
۲-۱- پیشینه نظری پژوهش

نظریه شناخت اجتماعی مبتنی بر الگوی علی سه جانبه رفتار، محیط و فرد است. این الگو به ارتباط بین رفتار، اثرهای محیطی و عوامل فردی که به ادراک فرد برای توصیف کارکردهای روانشناختی اشاره دارد، تأکید می‌کند. بر اساس این نظریه، افراد در نظام علیت سه جانبه، بر انگیزش و رفتار خود اثر می‌گذارند (هاشمی و همکاران، ۱۳۹۷). از طرف دیگر حسابرسی نیز رشته و حرفه‌ای مبتنی بر رفتار حساب‌برس و صاحبکار بوده و به نوعی به رفتار وابسته است. بنابراین حرفه‌ای همچون حسابرسی می‌تواند با نظریه‌های رفتاری مانند شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.

بندورا نظریه یادگیری شناخت اجتماعی رفتار انسان را در یک ساختار ارتباط متقابل سه گانه یا روابط متقابل میان رفتار، متغیرهای محیطی، و عوامل فردی (از قبیل شناخت‌های فرد)

توضیح داده است. در این ساختار فرد هم بر محیط و هم بر رفتار تأثیر می‌گذارد و از آنها نیز تأثیر می‌پذیرد، همچنین روابط دو طرفه تأثیرگذاری و تأثیر پذیری دو عامل محیط و رفتار بر یکدیگر وجود دارد. بنابراین این سه عامل دارای روابط متقابل هستند و این چنین نیست که یکی صرفاً تأثیر بگذارد و دیگری تأثیر بپذیرد بلکه تأثیر و تأثر متقابل و دوطرفه است. از نظر بندورا در تصمیم‌گیری افراد، نه تنها عوامل بیرونی تأثیر گذارند بلکه عوامل درونی مانند پیش‌بینی از قبل توسط فرد نیز بر نتایج و تصمیم او تأثیرگذارند. (هرگنهان و اولسون^۱، ۲۰۰۷: ۷۶). بندورا معتقد است که شخص، محیط و رفتار فرد با هم به طور تعاملی عمل می‌کنند تا رفتار بعدی شخص را تعیین نمایند یعنی هیچ یک از این سه را نمی‌توان جدا 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



* مأخذ: Hrgnhan & Olson

سازه منبع کنترل درونی در مقابل منبع کنترل بیرونی ریشه در نظریه یادگیری اجتماعی دارد که توسط راتر مطرح شد. مطابق این نظریه، افراد تمایل دارند که برای موفقیت یا شکست‌هایشان، عوامل درونی یا بیرونی را مطرح کنند. کنترل درونی میزان باور فرد به کنترل اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد را می‌سنجد و کنترل بیرونی، باور فرد به اینکه اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد، نتیجه عوامل بیرونی مانند تقدیر و شانس است را توصیف می‌کند (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵). در پژوهش حاضر، بر اساس پژوهش دمینو و همکارانش (۲۰۱۵) از دو معیار منبع کنترل درونی و خودکارآمدی به عنوان معیارهایی برای تفاوت‌های فردی حسابرسان استفاده شده است.

آلین معتقد است که گزارش تخلفات بر افزایشی تمرکز می‌نماید که توسط کارکنان حسابرسی در خصوص خطاکاری‌های کشف شده به صورت گزارش داخلی صورت می‌پذیرد. چنان چه کارکنان حسابرسی نتوانند از رویه‌های معمول برای گزارش تخلفات استفاده نمایند، می‌توانند از

1. Hrgnhan & Olson

طریق گزارش خطاکاری‌ها به سطوح بالاتر موسسه حسابرسی (مثلاً، مدیر شریک، شریک دیگر) و یا صاحبکار (مثلاً، رابط انتخاب شده بین حسابرسان و شرکت مثل هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی) به گزارش تخلفات بپردازد. کارکنان حسابرسی هم‌چنین می‌توانند بصورت گزارش بیرونی از طریق رسانه‌ها، 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 پر قدرت جهت رفع و اصلاح آن می‌باشد (کاپلان و همکاران، ۲۰۰۱: ۵۱). ابزارهای پیش‌روی کارکنان جهت گزارش تخلفات عبارت است از سکوت، گزارش از طریق مجاری داخلی، گزارش از طریق مجاری خارجی و ترک سازمان. تصمیم‌گیری در مورد هر یک از گزینه‌های یادشده منوط به مجموعه‌ای از عوامل مانند ترس، توبیخ، از دست دادن شغل و... می‌باشد. گزارش داخلی تخلفات، گزارش خطاکاری‌ها و رفتار غیر اخلاقی به آن دسته از افراد در سلسله مراتب سازمان است که صلاحیت و توانایی اصلاح این اشتباهات را داشته باشند. گزارش خطاکاری به مقامات مسئول بیرون از سازمان شامل رسانه‌ها، تشکل‌های حرفه‌ای، نهادهای قانونی و گروه‌های حامی منافع عموم، به عنوان گزارش بیرونی تخلفات اطلاق 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 برای دستیابی به اهداف و عملکردهای تعیین شده» تعریف کرده 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 جدول ذیل ویژگی‌های شخصیتی افراد با منبع کنترل درونی و بیرونی و همچنین خودکارآمدی قوی و ضعیف نشان داده می‌شود.

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 مواجهه 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 مواجهه با یک پیامد. دارای سازگاری شخصی کمتر.
خودکارآمدی	قوی	به مسائل چالش‌برانگیز به صورت مشکلاتی که باید بر آن‌ها غلبه کرد، می‌نگرند. علاقه عمیق‌تری به فعالیت‌هایی که در آن‌ها مشارکت دارند نشان می‌دهند. تعهد بیشتری نسبت به علائق 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.

* مآخذ: برگرفته از تحقیقات توکرلا (۲۰۰۰) و بندورا (۱۹۷۷)

بنابراین، از آنجا که مطابق با نظریه شناخت اجتماعی، ویژگی‌های فردی و محیطی به گونه‌ای با یکدیگر ارتباط دارند، بنابراین انتظار بر این است که علاوه بر تأثیر مستقیمی که ویژگی‌های فردی حسابرسان (خودکارآمدی و منبع کنترل) بر گزارش تخلفات می‌گذارد، بلکه با در نظر گرفتن متغیر محیط، یعنی رضایت شغلی و تعهد سازمانی، این اثر تقویت شود و علاوه بر تأثیر مستقیم، اثر غیرمستقیم ویژگی‌های فردی حسابرسان بر گزارش تخلفات آنها با نقش میانجی رضایت شغلی و تعهد سازمانی نیز پیش‌بینی می‌شود.

۲-۲- پیشینه تجربی پژوهش

بررسی ادبیات موضوعی پژوهش نشان می‌دهد تاکنون در خارج از ایران اثر عوامل مختلف بر 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 تخلفات پژوهش‌ها به بررسی اثرات متغیرهایی همچون ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی و ارزشهای انگیزشی بر گزارشگری تخلفات محدود شده و پژوهشی در ارتباط با نقش ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان (همچون خودکارآمدی و میزان کنترل درونی و بیرونی) بر گزارش تخلفات صورت نگرفته است. با توجه به موارد یادشده اهمیت موضوع پژوهش کاملاً مشخص می‌باشد. تحقیقات پیشین نشان داده است که عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی بر گزارش تخلفات تاثیر

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

مهندس، زالایا و محی (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان اثر میانجی رضایت شغلی بر ارتباط بین ویژگیهای شخصیتی و ترک پیش از موعد کار توسط حساب‌برسان، به بررسی رابطه بین ویژگیهای شخصیتی (وجدان و عصبانیت) و رفتار حساب‌برسی ناکارآمد (ترک پیش از موعد کار) پرداختند. همچنین آنها نقش میانجی متغیر رضایت شغلی را نیز بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که عصبانیت حساب‌برس رابطه منفی و معناداری با رضایت شغلی و رابطه مثبت و معناداری با ترک پیش از موعد کار دارد، همچنین وجدان حساب‌برس رابطه مثبت و معنادار با رضایت شغلی دارد. لاونا در پژوهش خود (۲۰۱۶) رابطه 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 حساب‌برسان برای گزارش تخلفات با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که نگرش و هنجارهای ذهنی حساب‌برسان تأثیر مثبت و معناداری بر میزان گزارش تخلفات توسط حساب‌برسان دارد.

آسیه توکر^۱ (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 میسلی (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 میسلی 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 تأثیر 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 پرسشنامه 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

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

هاشمی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی پرداختند. تایج پژوهش آنها نشان می‌دهد، تفاوت‌های 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.

بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) طی پژوهشی به بررسی رابطه جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مولفه از سه مولفه آن تأثیرگذار است. دو مولفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد و مولفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب است.

بیگی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه میان فرصت طلبی و هشداردهی حسابرسان پرداختند. آنها نشان دادند که هراندازه سطح فرصت طلبی حسابرسان افزایش یابد هشداردهی در مورد تقلب کاهش می‌یابد. همچنین آنها نشان دادند که هراندازه سطح برداشت حسابرسان از عواقب افشای خطاکاری و هزینه‌های مترتب بر آن بیشتر باشد در این صورت ویژگی فرصت طلبی تأثیر منفی بیشتری بر میزان هشداردهی حسابرسان خواهد داشت. بیگی (۱۳۹۶) همچنین در پژوهش دیگری نشان داد هشداردهی در مورد تقلب تحت تأثیر ارزش‌های انگیزشی حسابرسان می‌باشد. او این ارزش‌ها را به دو دسته مرتبط با منافع فردی و گروهی و بر اساس طبقه‌بندی شوارتز تفکیک نمود. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که سطح هشداردهی حسابرسان تحت تأثیر ارزش‌های انگیزشی گروهی است.

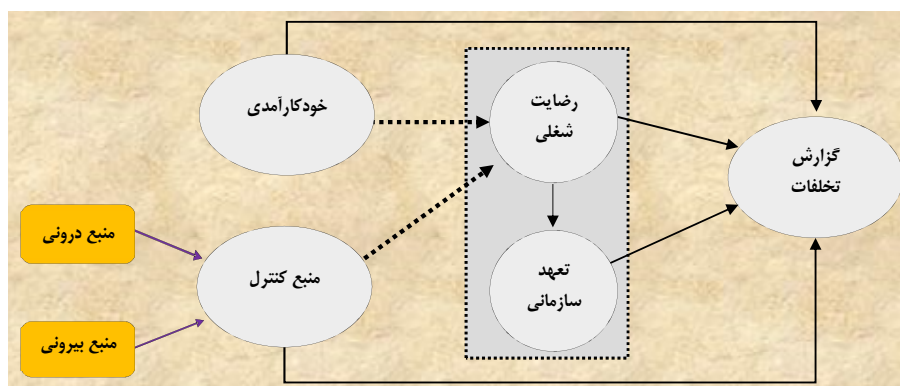
نصر اصفهانی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاگری در سازمان پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که عوامل فرهنگ سازمانی بر تمایل حسابرسان به افشاگری تأثیرگذار می‌باشد و تأثیر عوامل فرهنگی بر تمایل حسابرسان به افشاگری تقلب بیشتر از عوامل ساختار سازمانی می‌باشد.

مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به پیشینه‌های نظری و تجربی فرضیه‌ها و مدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح زیر نشان داده می‌شود.

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

شکل شماره ۲ مدل مفهومی پژوهش



۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حساب‌برسان 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 حساب‌برسان (از طریق پرسشنامه) پرداخته شده است، از نوع استقرایی می‌باشد. با توجه به بکارگیری نتایج حاصل از این پژوهش در تغییر رفتار و به تبع قضاوت حساب‌برسان، روش کلی پژوهش از نظر هدف، کاربردی می‌باشد. همچنین داده‌های پژوهش از نوع کیفی می‌باشند که با

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 این پژوهش متغیر وابسته "گزارش تخلفات" و متغیر مستقل "خودکارآمدی" و "منبع کنترل" می‌باشند. همچنین متغیرهای "رضایت شغلی" و "تعهد سازمانی" به عنوان متغیرهای میانجی در نظر گرفته شده‌اند. 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) اثر پذیرفته و بر متغیر پسین خود (وابسته) اثر می‌گذارد. برای اندازه‌گیری گزارش تخلفات از پرسشنامه تیلور و کورتیس^۳ (۲۰۰۷) و به منظور اندازه‌گیری منبع کنترل از آزمونی که توسط جولیان بی راتر به نام مقیاس کنترل درونی - بیرونی (۱۹۹۶) تدوین گردیده استفاده شده است. در طراحی این آزمون از نظریه شناخت اجتماعی بندورا به عنوان چهارچوب نظری استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری خودکارآمدی حسابرسان از پرسشنامه استاندارد شرر^۴ (۱۹۸۴) و برای سنجش رضایت شغلی، از پرسشنامه رضایت شغلی اسپکتور JSS^۵ (۱۹۸۵) استفاده شده است. ضمناً به منظور سنجش تعهد سازمانی نیز از پرسشنامه استاندارد تعهد سازمانی پورتر^۶ OCQ (۱۹۷۴) استفاده 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) استفاده شده است. برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش به دلیل بکارگیری از مدل معادلات ساختاری در تحلیل داده‌ها از معیار پایایی ترکیبی (CR) استفاده شده است. مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده برای متغیرهای 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 آنجا که برای تحلیل داده‌ها از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است، و این 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 مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به 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 انجام معادلات ساختاری حداقل حجم نمونه ۲۰۰ را پیشنهاد می‌کنند (رامین مهر و چارستاد ۱۳۹۲). بنابراین با توجه به تعداد گویه‌ها و ابعاد متغیرهای پژوهش شامل: (خودکارآمدی ۱۷ گویه، منبع کنترل ۲۳ گویه، گزارش تخلفات ۳ گویه)، حداقل به ۲۱۵ (۴۳*۵) نمونه نیاز

1. Job Satisfaction
2. Organizational Commitment
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 توزیع گردید که از ۳۱۷ پرسش‌نامه برگشتی ۳۰۴ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های آن‌ها مورد تحلیل قرار گرفت.

۳-۱- یافته‌های پژوهش

۳-۱-۱- رویای متغیرهای پژوهش

در روش معادلات ساختاری قبل از آزمون فرضیات پژوهش می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تاییدی، رویایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار داد. برای آزمون رویایی هم‌گرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از ۰/۴ بوده و معنی دار نیز باشند یعنی ضریب معناداری یا آماره 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 (گویه‌ها) پرسشنامه‌ها که دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ بوده‌اند مجدداً تحلیل عاملی نهایی از سوالات باقی‌مانده صورت گرفته که نتایج آن همانطور که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود بیانگر آن است که بار عاملی همه متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی دار می‌باشند (چون مقدار آماره T-Value آن‌ها بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد). همچنین مقدار AVE برای متغیرهای پژوهش محاسبه گردید که مقدار آن برای هر متغیر بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر رویایی هم‌گرا این متغیرها می‌باشد.

جدول شماره ۲ - نتایج تحلیل عاملی کلیه متغیرهای پژوهش

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

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	

* مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

۳-۱-۲- پایایی متغیرهای پژوهش

در روش معادلات ساختاری برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از معیار پایایی ترکیبی (CR) که یک معیار ارزیابی برازش درونی مدل می‌باشد استفاده می‌شود. مقدار به دست آمده این شاخص باید طبق یک قاعده سرانگشتی بیشتر از ۰/۷ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. هرچند در این خصوص نیز برخی از پژوهش‌گران مقدار CR بیش‌تر از ۰/۶ را نیز قابل قبول می‌دانند (موس و همکاران، ۱۹۹۸).

همان‌طور که در جدول ۳ نشان داده شده است 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.

متغیر	بعد	اختصار	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی (CR) ابعاد	پایایی ترکیبی (CR) متغیر
خود کارآمدی	_____	SEF	۹	_____	۰/۸۹۹
منبع کنترل	_____	LOC	۳	_____	۰/۶۸۰
گزارش تخلفات	_____	WBL	۳	_____	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	

* مآخذ: یافته‌های پژوهشگر

۳-۱-۳- ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها

در جدول شماره ۴ ویژگی‌های 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 حسابرسان، ۱۶ درصد حسابرسان ارشد، ۲۱ درصد سرپرست حسابرسان و ۲۵ درصد باقیمانده در سطح مدیر و شریک حسابرسان 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.

جدول شماره ۴ - ویژگی‌های شخصی 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٪
	کارشناسی ارشد و دانشجوی کارشناسی 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 سال	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٪

* مآخذ: یافته‌های پژوهشگر

۳-۲- آزمون فرضیات پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. در این روش، ضریب مسیر بیان گر میزان تاثیر و آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بیان گر معنی داری

آن است؛ به گونه‌ای که ضریب مسیر در صورتی معنی‌دار است که آماره T-Value مربوط به آن ضریب 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 به واسطه رضایت شغلی بر گزارش تخلفات	۰/۳۴	۳/۵۲	عدم رد فرضیه
		۰/۲۷	۳/۰۸	
۹	تاثیر منبع کنترل به واسطه رضایت شغلی بر گزارش تخلفات	۰/۱۳	۱/۱۹	رد فرضیه
		۰/۲۷	۳/۰۸	

* مآخذ: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس داده‌های مندرج در جدول فوق متغیر خودکارآمدی تأثیر مثبت (۳۴٪) بر رضایت شغلی دارد و این تأثیر از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد ($T\text{-Value} = 3/52$). این بیانگر آن است که هرچه حسابرسان در سطح بالایی از خودکارآمدی باشند میزان رضایت شغلی آنان نیز بیشتر می‌باشد. به عبارتی فرضیه اول رد نمی‌شود.

متغیر منبع کنترل نیز تأثیر مثبت (۱۳٪) بر رضایت شغلی دارد لیکن این تأثیر از نظر آماری معنادار نمی‌باشد ($T\text{-Value} = 1/19$) به عبارتی سطح منبع کنترل حسابرسان تأثیر معناداری بر رضایت شغلی آنان نخواهد داشت. لذا فرضیه دوم پژوهش رد می‌گردد.

متغیر میانجی رضایت شغلی تأثیر مثبت (۶۰٪) بر تعهد سازمانی دارد و این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد. ($T\text{-Value} = 7/59$) 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.

متغیر میانجی رضایت شغلی تأثیر مثبت (۲۷٪) بر گزارش تخلفات دارد و این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد ($T\text{-Value} = 3/08$) به عبارتی هراندازه حسابرسان از رضایت شغلی بیشتری برخوردار باشند تمایل آنها به افشاء و گزارش تخلفات صورت گرفته در سازمان بیشتر می‌گردد. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش رد نمی‌شود. همچنین دیگر متغیر میانجی تعهد سازمانی دارای تأثیر مثبت (۱۱٪) بر گزارش تخلفات بوده لیکن این اثر از لحاظ آماری معنادار نمی‌باشد. ($T\text{-Value} = 1,36$) یعنی تعهد سازمانی حسابرسان نمی‌تواند بر میزان گزارش تخلفات صورت گرفته توسط آنان اثر معناداری داشته باشد بنابراین فرضیه پنجم پژوهش رد می‌گردد. 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 - تأثیر 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
تأثیر 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
تأثیر کلی	۰/۶۲	

همچنین با توجه به نتایج ارائه شده در جدول ۶ تأثیر غیر مستقیم متغیرهای خودکارآمدی و منبع کنترل از طریق رضایت شغلی بر گزارش تخلفات مثبت بوده و لیکن با توجه به نامعنادار بودن اثر متغیر منبع کنترل بر رضایت شغلی لذا تأثیر غیر مستقیم منبع کنترل بر گزارش تخلفات تأیید نشده ولی تأثیر غیرمستقیم خودکارآمدی بر گزارش تخلفات به واسطه رضایت شغلی تأیید می‌گردد لذا فرضیه هشتم پژوهش رد نشده و فرضیه نهم رد می‌گردد.

۳-۳- برآزش مدل مفهومی پژوهش

هر پژوهشگری که الگوی خود را در قالب 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 تا چه اندازه با واقعیت انطباق دارد؟ پاسخ به این پرسش همان مفهوم برآزش مدل می‌باشد. مجموعه وسیعی از معیارها و شاخصهای برآزندگی وجود دارند که می‌توانند برای اندازه‌گیری کل

الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (کلانتری ۱۳۸۸). بر این اساس در جدول شماره ۷ به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره شده است که 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

IFI	RMR	NNFI	CFI	NFI	RMSEA	(Chi Square) df	شاخص‌های برازندگی
۰-۱	≥ 0.05	≤ 0.90	≤ 0.90	≤ 0.90	≥ 0.08	۱-۵	دامنه پذیرش
۰/۹۵	۰/۰۸۵	۰/۹۴	۰/۹۵	۰/۹۲	۰/۰۷	۲/۷۴۴۱	مقادیر بدست آمده
قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	وضعیت برازش

۴- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر بررسی تمایل حسابرسان به گزارش تخلفات صورت 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 اخلاقی است که می‌بایست توسط حسابرسان صورت گیرد. به بیان دیگر هدف این پژوهش بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر گزارش تخلفات از طریق متغیر محیطی (رضایت شغلی) بوده است. عوامل فردی آزمون شده در پژوهش حاضر به منظور بررسی اثرگذاری آنها بر گزارشگری تخلفات (به عنوان یک تصمیم اخلاقی) منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرسان می‌باشند.

نتایج 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 حسابرسان، محیط، شانس و یا نتیجه اعمال دیگران را متأثر بر تصمیم‌های خود بدانند (حسابرس دارای منبع کنترل بیرونی) و همچنین هر اندازه حسابرسان به قابلیت‌های شخصی خود در انجام یک تصمیم و یا رفتار ایمان داشته باشد (حسابرس با سطح خودکارآمدی بالا) تمایل آن به افشاء و گزارش تخلف‌های صورت گرفته بیشتر خواهد بود. بنابراین فرضیه‌های اصلی پژوهش (فرضیه ششم و هفتم) تایید می‌گردد. یکی دیگر از نتایج پژوهش حاکی از آن است که خودکارآمدی به صورت غیرمستقیم (به واسطه متغیر میانجی رضایت شغلی) نیز بر گزارش تخلفات تأثیرگذار

می‌باشد (تایید فرضیه هشتم) لیکن تأثیر غیرمستقیم منبع کنترل به واسطه رضایت شغلی (متغیر میانجی) بر سطح گزارش تخلفات معنادار نمی‌باشد (رد فرضیه نهم). این نتیجه مشابه یافته‌های دمینو و همکاران (۲۰۱۵) است. طبق نتایج پژوهش آنها، خودکارآمدی حساب‌برسان مستقل دارای اثر مثبت و معنادار بر تعهد حرفه‌ای آنهاست. همچنین 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 گزارش‌گر، تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در اقلام مالی توسط حسابداران دارد. این پژوهش با نتایج پژوهش آلین و همکاران (۲۰۱۳) همراستا می‌باشد. آنها در پژوهش خود نشان دادند که نگرش حساب‌برسان نسبت به گزارش تخلفات، دارای تأثیر مثبت بر سطح گزارش‌گر تخلفات دارد. همچنین نتایج این پژوهش با یافته‌های چو و سانگ (۲۰۱۵) همخوانی دارد. آنها در مطالعه‌ای به بررسی عوامل اثرگذار بر گزارش‌گر تخلفات پرداختند و یکی از عواملی که در مطالعاتشان بر گزارش‌گر تخلفات تأثیر گذاشت ویژگی‌های فردی حساب‌برسان بود.

مدل آزمون شده این پژوهش تلاشی برای یکپارچه‌سازی اهداف حساب‌برسان جهت گزارش کردن تخلفات با تمرکز بر ویژگی‌های فردی آنهاست. بر پایه استدلال‌های نظری و تجربی، چهارچوب مفهومی مدل توجیه گردیده و بخش اعظمی از دانش کنونی پیرامون گزارش تخلفات در پژوهش حاضر به کار گرفته شد. پژوهشگران این مطالعه تأکید می‌نمایند که مدل ارائه شده مدلی جامع در ارتباط با گزارش تخلفات نمی‌باشد لیکن تلاش شده است تا از ویژگی‌های فردی حساب‌برسان که برای حرفه اهمیت دارند در مدل پیشنهادی استفاده گردد. بر اساس یافته‌های پژوهش و با توجه به اهمیت و جایگاه گزارش‌گر 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 نسبت به ارتقاء ویژگی‌های مثبت فردی خود داشته باشند. به کارگیری مشاوران و روانشناسان در بهبود ویژگی‌های اشاره شده می‌تواند مثر ثمر باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود در بکارگیری حساب‌برسان و در آزمون‌های استخدامی حتی المقدور از حساب‌برسان با سطح ویژگی‌های فردی توانمندتر استفاده شود. وضع مشوق‌ها و قوانین حمایتی برای افشاگران در آیین رفتار حرفه‌ای و آموزش کارکردها و جنبه‌های مثبت این موضوع برای حساب‌برسان 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.

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه است. برای نمونه، در این پژوهش به دلیل دشواری بررسی واقعی متغیرها از سناریوی فرضی برای دستیابی به نتایج پژوهش استفاده شده است که استفاده از این ابزار روایی خارجی را محدود می‌سازد. همچنین در این پژوهش با در نظر گرفتن سناریوی فرضی، از قصد حساب‌برسان برای گزارش تخلفات به منظور سنجش متغیر وابسته استفاده شده است در حالیکه انجام رفتار در شرایط واقعی می‌تواند متفاوت

با قصد انجام آن باشد. استفاده از ابزار پرسش‌نامه نیز دارای محدودیت‌های ذاتی مانند عدم آشنایی پاسخ‌دهندگان با موضوع، تفسیر متفاوت اصطلاحات و واژگان توسط پاسخ‌دهندگان و محافظه کاری بعضی از پاسخ‌دهندگان در پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه است.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، رضا و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر فرصت طلبی بر هشداری حسابرسان، دوفصل‌نامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱ (۲): ۹۵-۶۵.
۲. بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، رضا و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶)، ارزش‌های انگیزشی و هشداری اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲ (۴): ۱۳۵-۱۲۰.
۳. بنی‌مهد بهمن، گل محمدی آرش (۱۳۹۶)، بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداری در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسان ایران، فصلنامه حسابداری 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. مکی‌زاده، فاطمه و بیگدلی، زاهد (۱۳۹۳)، نظریه شناخت اجتماعی: رویکردی مؤثر در رفتارهای اطلاعاتی، پژوهشنامه کتابداری و اطلاع‌رسانی، سال چهارم، ۸ (۲).
۶. مهران، ساسان؛ ثقفی، علی؛ موسی‌خانی، محمد و سیاسی، سحر (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تصمیمگیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۳): ۱۲-۶.
۷. نصرافهانی، علی؛ علینقیان، نسرين و صفری، علی (۱۳۹۵)، تأثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاجاری در سازمان، نشریه مدیریت دولتی دانشگاه تهران، ۸ (۳): ۴۵۸-۴۳۷.
۸. نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، مجله بررسی‌های حسابداری، ۵ (۲): ۱۰۹-۱۳۳.
۹. هاشمی، عباس؛ مشعشی، سیدمحمد و فروغی، داریوش (۱۳۹۷)، تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسان، ۲۵ (۹): ۴۳۲-۴۱۵.

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 Toket 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, Raiisazade S M R, Royace 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, Raiisazade S M R, Royace R. (2018), Motivational Values and Auditor's Ethical Whistle Blowing about Wrongdoing , Ethics in science and Technology, 12 (4) :120-135 (in persian).
- 8.

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.



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