

بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی موسسه حسابداری، هنجارهای تیم حسابداری و ویژگی‌های فردی حسابرسان بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده

آرزو آقایی چادگانی*، نوشین احمدی**

تاریخ دریافت: ۳۰/۰۶/۹۴

تاریخ پذیرش: ۱۸/۰۹/۹۴

چکیده

نداشتن انگیزه و تمایل به گزارش اشتباهات کشف شده باعث کاهش کیفیت کار حسابرسان و منجر به ورشکستگی موسسه حسابداری می‌شود. در این پژوهش، تأثیر تعامل بین ویژگی‌های فردی حسابرسان، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری و هنجارهای تیم حسابداری بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای سنجش تأثیر تعاملی متغیرها، روش تعاملی کاوشگر (MODPROBE) به کار گرفته شده است. رابطه بین متغیرهای پژوهش و فرضیه‌ها با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده توجیه می‌شود. جامعه آماری این پژوهش را شرکای موسسات حسابداری و حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری تشکیل می‌دهند. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که وجود فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری و هنجارهای تیم حسابداری باعث تعدیل رابطه بین ویژگی‌های فردی حسابرسان و انگیزه آنها به گزارش اشتباهات کشف شده می‌شود. به این ترتیب که با وجود فرهنگ اخلاقی قوی و هنجارهای اخلاقی در تیم حسابداری، حسابرسان با هر ویژگی شخصیتی تمایل بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند.

واژه‌های کلیدی: انگیزه گزارش اشتباهات، تیپ شخصیتی حسابرس، کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری، هنجارهای تیم حسابداری
طبقه‌بندی موضوعی: M42

* استادیار حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف آباد، (نویسنده مسئول)،
(arezooghaye2001@yahoo.com)

** مربی حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد دولت‌آباد، دانشجوی دکتری حسابداری،
(nou.ahmadi@gmail.com)

مقدمه

حسابرسان ملزم به برنامه ریزی و انجام مراحل حسابرسی به نحوی هستند که به استفاده کنندگان اطمینان دهند صورت‌های مالی عاری از هر گونه اشتباه بااهمیت هستند. در حقیقت گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده، یک رفتار اخلاقی مهم در میان حسابرسان است که به انگیزه آنها بستگی دارد. اگر حسابرسان انگیزه کافی برای گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده نداشته باشند، اشتباهات حتی اگر کشف شوند، گزارش نخواهند شد. نداشتن انگیزه کافی برای گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده توسط حسابرسان باعث کاهش کیفیت کار آنها و منجر به شکست موسسه حسابرسی می‌گردد (موریس، ۱۹۹۵). به دنبال شکست موسسات حسابرسی، قانون‌گذاران قوانین و استانداردهایی چون آئین رفتار حرفه‌ای را برای گسترش رفتار اخلاقی و حرفه‌ای میان حسابرسان وضع نمودند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای حسابداری، دستورالعمل‌هایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابرسان به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین کرده‌اند (آلینه، ۲۰۱۰). اگر چه طبق آئین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان ملزم به گزارش اشتباهات و تخلفات کشف شده در صورت‌های مالی هستند، رفتارهای غیراخلاقی در میان حسابرسان همچنان در حال وقوع است (منک، ۲۰۱۱؛ پاینو و همکاران، ۲۰۱۲). برای مثال، نتایج حاصل از پژوهش اخلاق حرفه‌ای ملی در سال ۲۰۰۷ نشان می‌دهد که رفتار غیراخلاقی حسابرسان هنوز به عنوان یک مشکل جدی در حرفه حسابرسی نیاز به بررسی دارد. همچنین نتایج پژوهش موهده نور (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که تعداد زیادی از حسابرسان درگیر رفتارها و تصمیمات غیراخلاقی می‌شوند که منجر به کاهش کیفیت کار حسابرسی می‌گردد. بر اساس نظریه واتس و زیمرمن (۱۹۸۶)، حتی اگر حسابرسان تجربه و دانش کافی برای کشف اشتباهات و تقلبات داشته باشند، اما انگیزه لازم را برای گزارش اشتباهات کشف شده نداشته باشند، کیفیت کار حسابرسی به دلیل گزارش نشدن اشتباهات کشف شده، زیر سوال می‌رود (والترز و دانگول، ۲۰۰۶).

به دلیل اهمیت این موضوع و به منظور افزایش کیفیت کار حسابرسان، بررسی عوامل موثر بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده، لازم و ضروری است. طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، انگیزه افراد تحت تأثیر عوامل فردی، شرکتی و تیمی قرار می‌گیرد. پژوهش‌های اخیر به مطالعه اثرات متقابل این عوامل به منظور بسط تئوری رفتار

برنامه‌ریزی شده در حوزه‌های مختلف می‌پردازند. به همین دلیل در این پژوهش، به منظور بسط تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و کشف راه‌های افزایش کیفیت کار حساب‌برسان، به بررسی اثر متقابل ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان، فرهنگ اخلاقی در موسسه حساب‌برسی و هنجارهای تیم حساب‌برسی بر انگیزه حساب‌برسان به گزارش اشتباهات کشف شده پرداخته شده است. در حقیقت در این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این پرسش هستیم که آیا تعامل ویژگی‌های فردی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حساب‌برسی و هنجارهای تیم حساب‌برسی انگیزه حساب‌برسان به گزارش اشتباهات کشف شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش‌های اخیر نشان داده، بسیاری از حساب‌برسان درگیر رفتارهای غیراخلاقی می‌شوند که باعث کاهش کیفیت کار آن‌ها می‌گردد (پاینو و همکاران، ۲۰۱۲؛ احمر احمد، ۲۰۱۱ و موهده نور، ۲۰۱۱). به همین دلیل، تعیین عوامل موثر بر انگیزه حساب‌برسان به انجام رفتارهای اخلاقی و حرفه‌ای از اهمیت زیادی برخوردار است. بعضی از این پژوهش‌ها به بررسی ویژگی‌هایی چون جنسیت، سن، تحصیلات و دیگر خصوصیات حساب‌برسان پرداخته‌اند (چین و چیو، ۲۰۰۸؛ هاردیس و همکاران، ۲۰۱۰؛ گول و همکاران، ۲۰۱۱).

بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (TPB)، انگیزه حساب‌برسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده تحت تأثیر دو گروه عوامل فردی و عوامل سازمانی قرار می‌گیرد. رفتار حساب‌برسان منعکس‌کننده ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها است (پاینو و همکاران، ۲۰۱۰). برای مثال، طبق نظر باسام (۲۰۰۹)، افرادی که از نظر ویژگی‌های شخصیتی بیشتر تمایل به رفتارهای اخلاقی و حرفه‌ای دارند، انگیزه بیشتری برای انجام این رفتارها و گرفتن تصمیمات اخلاقی دارند. بنابراین، ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان تأثیر مهمی بر انگیزه رفتاری آن‌ها دارد (وانگ و همکاران، ۲۰۱۲). علاوه بر ویژگی‌های شخصیتی، طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، عوامل محیطی شامل عوامل شرکتی و تیمی می‌تواند انگیزه حساب‌برسان را تحت تأثیر قرار دهد.

نلسون و تان (۲۰۰۵) معتقدند که ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان تأثیر بااهمیتی بر انگیزه رفتاری آن‌ها دارد. در حقیقت ویژگی‌های فردی و شخصیتی حساب‌برسان (عوامل فردی) که

می‌تواند تحت تأثیر عوامل محیطی قرار گیرد، نقش مهمی در انگیزه افراد به انجام رفتارهای حرفه‌ای دارد. این عوامل فردی شامل تیپ شخصیتی و مرکز کنترل درونی و بیرونی هستند. طبق تئوری تیپ شخصیتی، افراد یا دارای تیپ شخصیتی A و یا دارای تیپ شخصیتی B هستند. افراد با تیپ شخصیتی A دارای گرایش بیشتری به اخلاقی رفتار کردن نسبت به افراد با تیپ شخصیتی B هستند (منک، ۲۰۱۱). مرکز کنترل درونی و بیرونی که برای تشریح رفتار افراد در سازمان‌ها بکار می‌رود، نشان‌دهنده اعتقاد افراد درباره میزان کنترلشان بر رفتار آنها است (چیو، ۲۰۰۳).

اگر چه تمرکز بیشتر محققان پیشین بر عوامل فردی بوده، طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، عوامل محیطی که در محیط حسابرسی شامل عوامل شرکتی و تیمی هستند نیز می‌توانند انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی را تحت تأثیر قرار دهند. فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی از جمله عوامل شرکتی است که می‌تواند حسابرسان را به حرفه‌ای و اخلاقی رفتار کردن تشویق کند. شافر و سایمون (۲۰۱۰) معتقدند فرهنگ اخلاقی سازمان بر قضاوت‌های اخلاقی و انگیزه‌های رفتاری تأثیر دارد. طبق نتایج تحقیق آنها، فرهنگ سازمانی که شامل قوانین قوی اخلاقی است، به طور با اهمیتی احتمال انجام رفتارهای غیر اخلاقی را کاهش می‌دهد. همچنین آلینه و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند به دلیل اینکه حسابرسان به صورت تیمی کار می‌کنند و گاهاً تصمیمات گروهی اتخاذ می‌کنند، هنجارها و قوانین وضع شده در تیم حسابرسی نیز می‌تواند رفتارهای حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد.

با اینکه برخی از پژوهش‌های پیشین بر تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان تأکید داشته‌اند، اخیراً پژوهش‌هایی انجام شده که سعی در یافتن ترکیب تأثیر عوامل فردی و عوامل سازمانی بر رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی حسابرسان دارد (سویینی و همکاران، ۲۰۱۳). آلینه و همکاران (۲۰۱۳) تأثیر هنجارهای تیم حسابرسی را بر انگیزه افشای تقلب در میان حسابرسان مورد سنجش قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد در موسسات حسابرسی که هنجارهای تیم حسابرسی تأکید بر رفتارهای اخلاقی دارند، حسابرسان بیشتر تمایل به افشای تقلبات کشف شده دارند. موتنگرو و براس (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بین جنسیت شرکای موسسه حسابرسی و کیفیت کار آنها پرداختند. کیفیت حسابرسی در این پژوهش از طریق کیفیت سود صاحبکاران

اندازه‌گیری شده است. آن‌ها دریافتند که رابطه معناداری بین جنسیت شرکای موسسات حسابرسی و کیفیت کار آن‌ها وجود دارد.

در داخل کشور نیز پژوهش‌هایی در زمینه ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان انجام شده است. برای مثال، مدرس و رحمانی (۱۳۹۰) در پژوهشی به تعیین و بررسی ویژگی شخصیتی حسابداران اعم از دانشجویان و افراد حرفه‌ای پرداختند. آن‌ها از پرسشنامه پنج عاملی نئو استفاده کردند و به این نتیجه رسیدند که از نظر آماری بین نوع ویژگی شخصیتی دانشجویان حسابداری و افراد حرفه‌ای تفاوت معناداری وجود ندارد و اکثر نمونه‌ها دارای ویژگی شخصیتی بیداری وجدان هستند. همچنین، شهرابی (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی پرداخت. یافته‌ها نشان داد، جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی از مجرای ویژگی‌های شخصیتی بر فرایند ارزیابی ریسک تأثیر معناداری دارد. در نتیجه جنسیت را می‌توان عاملی دانست که اظهار نظر نهایی حسابرسان داخلی پیرامون ارزیابی و مدیریت ریسک سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اردکانی (۱۳۹۴) به بررسی رابطه حرفه‌گرایی و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان ایرانی پرداخت. نمونه این پژوهش شامل ۲۳۹ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی بودند. با استفاده از پرسشنامه و آزمون مقایسه میانگین دو جامعه، نتایج پژوهش نشان داد، حرفه‌گرایی با ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان رابطه معناداری دارد. مرور پژوهش‌ها نشان می‌دهد، تأثیر تعاملی عوامل شرکتی و تیمی با ویژگی‌های شخصیتی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده به عنوان یک رفتار اخلاقی، بررسی نشده و در این پژوهش برای اولین بار مورد بررسی قرار گرفته است.

مدل پژوهش

در این پژوهش متغیر وابسته انگیزه حسابرس به گزارش اشتباهات کشف شده، متغیرهای مستقل ویژگی‌های شخصیتی شامل تیپ شخصیتی و مرکز کنترل درونی و بیرونی و متغیرهای تعدیل‌کننده فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی هستند. براساس چارچوب مفهومی پژوهش، یک مدل رگرسیون چندگانه برای بررسی فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر استفاده شده است:

$$\text{مدل (۱)} \quad \text{RI} = \beta_0 + \beta_1 \text{PT} + \beta_2 \text{LOC} + \beta_3 \text{EC} + \beta_4 \text{TN} + \beta_5 \text{PT} * \text{EC} \\ + \beta_6 \text{LOC} * \text{EC} + \beta_7 \text{PT} * \text{TN} + \beta_8 \text{LOC} \\ * \text{TN} + \varepsilon$$

در این مدل RI انگیزه حسابرسی به گزارش اشتباهات کشف شده، PT تیپ شخصیتی، LOC مرکز کنترل درونی و بیرونی، EC فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و TN هنجارهای تیم حسابرسی هستند.

فرضیه‌های پژوهش

- اثر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و انگیزه حسابرسان

کاپلان و همکاران (۲۰۱۱) معتقدند عوامل یا متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، مستقل از هم نیستند. به همین دلیل پژوهش‌های سال‌های اخیر به دنبال بررسی وجود اثر تعاملی بین عوامل فردی و سازمانی هستند. بر طبق این تئوری، هر چند ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر انگیزه آن‌ها به گزارش اشتباهات تأثیرگذار است، اما این رابطه ممکن است تحت تأثیر عوامل شرکتی مانند فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی قرار گیرد.

فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی به عنوان یک عامل مهم بازدارنده رفتارهای غیراخلاقی شناخته شده است (داگلاس و همکاران، ۲۰۰۱). پژوهش‌های بسیاری به این نتیجه رسیده‌اند که تصمیم‌گیری‌های حسابرسان تحت تأثیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی قرار می‌گیرد (پونمون، ۱۹۹۲؛ وینسور و اشکاناسی، ۱۹۹۶ و داگلاس و همکاران، ۲۰۰۱). سووینی و همکاران (۲۰۱۳) دریافتند که فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر انگیزه حسابرسان تأثیر داشته و از درگیر شدن به رفتارهای غیراخلاقی پیشگیری می‌کند.

در حقیقت، در موسساتی که سرپرستان و مدیران، افراد را تشویق به رفتار اخلاقی می‌کنند و رفتارهای اخلاقی مورد تشویق و رفتارهای غیراخلاقی تنبیه می‌شوند، رفتارهای اخلاقی بیشتر دیده می‌شود. بنابراین، وجود فرهنگ اخلاقی قوی در موسسه حسابرسی می‌تواند حسابرسان را تشویق به انجام رفتارهای اخلاقی کند. از این رو، حتی اگر حسابرسان دارای ویژگی‌های شخصیتی باشند که تمایل زیادی به اخلاقی رفتار کردن نداشته باشند (تیپ شخصیتی B و

مرکز کنترل بیرونی)، با وجود فرهنگ اخلاقی قوی در موسسه، انگیزه این افراد به اخلاقی رفتار کردن افزایش خواهد یافت. بنابراین، فرضیه اول و دوم این پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول: فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی باعث افزایش انگیزه حسابرسان (با تیپ شخصیتی A و B) به گزارش اشتباهات کشف شده می‌شود.

فرضیه دوم: فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی باعث افزایش انگیزه حسابرسان (با مرکز کنترل درونی و بیرونی) به گزارش اشتباهات کشف شده می‌شود.

- اثر هنجارهای تیم حسابرسی بر رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و انگیزه حسابرس

هنجارهای تیم حسابرسی اعتقادات گروه نسبت به رفتارهای اخلاقی است که از اعضای گروه انتظار می‌رود انجام دهند (هودیب و همکاران، ۲۰۱۲). هنجارهای تیم رفتار افراد را هدایت می‌کند و برای اعضا رهنمودی ایجاد می‌کند (دی جونگ و همکاران، ۲۰۰۵). نارایانان و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که اگر هنجارهای تیم رفتارهای اخلاقی را حمایت کنند، افراد تمایل بیشتری به اخلاقی رفتار کردن دارند. به عبارت دیگر، هنجارهای تیم حسابرسی می‌تواند فشاری بر اعضای تیم وارد کند که طبق دستورالعمل‌ها و قوانین رفتار کنند. بنابراین، در صورت وجود هنجارهای قوی و مثبتی بر رفتارهای اخلاقی در تیم حسابرسی، حسابرسان با داشتن ویژگی‌های شخصیتی مختلف (تیپ شخصیتی A و B) (مرکز کنترل درونی و بیرونی)، انگیزه بیشتری برای اخلاقی رفتار کردن و گزارش اشتباهات کشف شده دارند. بنابراین، فرضیه سوم و چهارم این پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم: هنجارهای تیم حسابرسی باعث افزایش انگیزه حسابرسان (با تیپ شخصیتی A و B) به گزارش اشتباهات کشف شده می‌شود.

فرضیه چهارم: هنجارهای تیم حسابرسی باعث افزایش انگیزه حسابرسان (با مرکز کنترل درونی و بیرونی) به گزارش اشتباهات کشف شده می‌شود.

روش پژوهش

این تحقیق در حوزه پژوهش‌های رفتاری و از لحاظ هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. همچنین بر حسب روش، جزء پژوهش‌های همبستگی می‌باشد، یعنی به دنبال تعیین رابطه بین دو یا چند متغیر است.

قلمرو پژوهش

قلمرو موضوعی این پژوهش، بررسی رابطه تعاملی بین ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان، فرهنگ اخلاقی و هنجارهای تیم حسابرسی با انگیزه حساب‌رسان به گزارش اشتباهات کشف شده است. قلمرو زمانی سال ۱۳۹۳ و قلمرو مکانی شامل موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی می‌باشد.

جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی از تعداد حساب‌رسان در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شده است. با توجه به رابطه (۲) حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر محاسبه شد. با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت، ۵۰۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری توزیع شد. از بین پرسشنامه‌های توزیع شده در بین اعضای نمونه، ۲۳۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. بنابراین، نرخ بازگشت در حدود ۴۷ درصد بود.

$$(1) \delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

$$(2) n = \frac{\max}{\alpha^2} = \frac{1.96^2 * 0.66^2}{0.01^2} = 170$$

نحوه جمع‌آوری داده‌ها

در این پژوهش، داده‌ها با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. پرسشنامه پژوهش شامل ۵ بخش است. بخش اول سناریویی را مطرح کرده و از حسابرسان در مورد انگیزه او به گزارش اشتباهات کشف شده سوال می‌کند که این بخش برای اندازه‌گیری متغیر وابسته،

انگیزه حسابرس به گزارش اشتباهات کشف شده، استفاده شده است. سناریوی این پژوهش از تحقیق منک (۲۰۱۱) اقتباس شده است که میزان انگیزه حسابرسان را به گزارش اشتباهات کشف شده اندازه‌گیری می‌کند. بخش دوم تیپ شخصیتی حسابرسان و بخش سوم کنترل درونی و بیرونی آنها را اندازه‌گیری می‌کند. برای اندازه‌گیری کنترل درونی و بیرونی، پرسشنامه طراحی شده توسط اسپکتور (۱۹۸۸) استفاده شده است. بر طبق این پرسشنامه، افراد به دو گروه افراد با کنترل درونی و افراد با کنترل بیرونی تقسیم می‌شوند. این پرسشنامه شامل ۱۶ سوال است. ۸ سوال مربوط به کنترل درونی و ۸ سوال مربوط به کنترل بیرونی هستند. برای اندازه‌گیری تیپ شخصیتی، پرسشنامه طراحی شده توسط بلومنتال، به دلیل استفاده متعدد از آن در پژوهش‌های سازمانی، مورد استفاده قرار گرفته است (بلومنتال و همکاران، ۱۹۸۵، فیشر، ۲۰۰۱). بر طبق این پرسشنامه افراد به دو گروه افراد با تیپ شخصیتی A و افراد با تیپ شخصیتی B تقسیم می‌شوند. این پرسشنامه شامل ۳۸ ویژگی شخصیتی است. ۷ مورد مربوط به تیپ شخصیتی B و بقیه مربوط به تیپ شخصیتی A هستند.

بخش چهارم پرسشنامه، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و بخش پنجم، هنجارهای تیم حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کند. برای اندازه‌گیری فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی، پرسشنامه ECQ که توسط کی (۱۹۹۹) طراحی شده است استفاده شد. ECQ نظر افراد در مورد میزان اجرای قوانین مربوط به فرهنگ اخلاقی در سازمان را مورد سنجش قرار می‌دهد. این پرسشنامه دارای ۱۸ سوال است. برای اندازه‌گیری هنجارهای تیم حسابرسی، پرسشنامه‌ای که توسط دی جونگ و همکاران (۲۰۰۵) طراحی شده است، استفاده شد. این پرسشنامه نظر افراد در مورد میزان اجرای قوانین مربوط به هنجارهای تیم حسابرسی را می‌سنجد. این پرسشنامه دارای ۴ سوال است.

روایی و پایایی پرسشنامه

در این بررسی از روایی محتوایی استفاده شده است. به این منظور، پس از طراحی پرسشنامه با کمک پرسشنامه‌های پژوهش‌های پیشین، جهت اطمینان و بررسی بیشتر، پرسشنامه طراحی شده مورد تحلیل اساتید دانشگاه با تجربه کار حسابرسی قرار گرفت و پس از اعمال نظرات و پیشنهادات آنها، توسط ۳۰ نفر از حسابرسان که به طور تصادفی انتخاب شدند، تکمیل شد.

سپس، با کمک خروجی نرم افزار spss، میزان آلفای کرونباخ به منظور سنجش اعتبار پرسشنامه محاسبه شد. میزان آلفای کرونباخ استخراج شده برای ۳۰ نمونه بررسی شده، ۰/۸۵ بود که نشان دهنده اعتبار بالای پرسشنامه است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتایج پژوهش

آمار توصیفی

در نگاره ۱، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش نشان داده شده است. بر اساس مقدار انحراف استاندارد متغیرها، می‌توان نتیجه گرفت، در تمامی متغیرها پراکندگی متوسطی وجود دارد. همچنین ارقام این نگاره نشان می‌دهد که با توجه به میانگین متغیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و همچنین متغیر هنجارهای تیم حسابرسی که بالای ۳ هستند، حسابرسان معتقدند که موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستند از سطح بالایی از فرهنگ اخلاقی برخوردار است و هنجارهای تیم حسابرسی در بین کارکنان آن اجرا می‌شود.

قسمت دوم این نگاره نشان می‌دهد که تعداد بیشتری از حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A هستند و همچنین تعداد بیشتری از پاسخ‌دهندگان (حسابرسان) دارای مرکز کنترل درونی یا به عبارتی درونگرا هستند.

نگاره (۱): آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

الف: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی شده				
متغیرها	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
انگیزه حسابرس	۵	۱	۳/۶	۱/۰۳
فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی	۵	۱/۲۵	۳/۴۳	۰/۹۸
هنجارهای تیم حسابرسی	۵	۱	۳/۴۲	۱/۱
ب: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی نشده				
متغیرها	مقدار (تعداد)	درصد		
تیپ شخصیتی A	۹۱ ۱۴۳	۶۱		
تیپ شخصیتی B		۳۹		
جمع	۲۳۴	۱۰۰		
مرکز کنترل درونی	۱۰۵ ۱۲۹	۵۵		
مرکز کنترل بیرونی		۴۵		
جمع	۲۳۴	۱۰۰		

پیش فرض‌های مدل رگرسیون چندگانه

مدل رگرسیون چندگانه رابطه بین چند متغیر مستقل را با یک متغیر وابسته توضیح می‌دهد. مدل رگرسیون چندگانه بر مبنای چند پیش فرض تبیین می‌شود. مهمترین این پیش فرض‌ها، فرض نرمال بودن و خودهمبستگی بین متغیرهای مستقل می‌باشد.

- فرض نرمال بودن

یکی از پیش فرض‌های مهم مدل رگرسیون بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش است. با توجه به قضیه حد مرکزی زمانی که تعداد داده‌ها بیشتر از ۳۰ مورد باشد، فرض می‌شود که توزیع متغیرها به شکل نرمال است. تعداد نمونه‌ها در این پژوهش بیشتر از مقدار فوق بوده و فرض می‌شود متغیرها از توزیع نرمال برخوردار می‌باشد.

- هم خطی بین متغیرهای مستقل

نگاره ۲ همبستگی بین متغیرهای پژوهش را با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون و اسپیرمن، نشان می‌دهد. برای آزمون همبستگی بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی با انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. در صورتی که برای تیپ شخصیتی و مرکز کنترل درونی و بیرونی که متغیرهای پیوسته نیستند، از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. نتایج این آزمون نشان می‌دهد که تمام متغیرهای مستقل پژوهش با متغیر وابسته (انگیزه گزارش اشتباهات) وابستگی دارند.

نگاره (۲): نتایج همبستگی

مرکز کنترل	تیپ شخصیتی	هنجارهای تیم	فرهنگ اخلاقی	انگیزه گزارش اشتباهات	
				۱	انگیزه گزارش اشتباهات
			۱	۰/۴۹۹	فرهنگ اخلاقی
		۱	۰/۵۶۶	۰/۴۹۷	هنجارهای تیم
	۱	۰/۴۵۴	۰/۴۵۲	۰/۴۷۶	تیپ شخصیتی
۱	۰/۳۸۲	۰/۴۴۸	۰/۴۸۳	۰/۴۴۴	مرکز کنترل

با توجه به نتایج نگاره ۲، مقدار ضریب همبستگی باید برابر یا کمتر از ۰/۹ باشد. نتایج نشان می‌دهد که ماتریس همبستگی بین متغیرهای مستقل حاکی از این است که مقدار ضریب برای تمام متغیرها زیر ۰/۹ است. بنابراین هم خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. همچنین نتایج آزمون VIF نشان داد که مقدار آن برای تمام متغیرها کمتر از عدد ۲ می‌باشد. در نتیجه، مشکل خودهمبستگی بین متغیرهای پژوهش وجود ندارد.

نتایج مدل رگرسیون

نگاره ۳ رابطه بین تمام متغیرهای این پژوهش را نشان می‌دهد.

نگاره (۳): نتایج مدل رگرسیون

انگیزه گزارش اشتباهات			
sig	آماره t	ضریب	
۰/۰۰	۰/۵۱۹		مقدار ثابت
۰/۰۰	۳/۰۵۳	۰/۲۴۲	تیپ شخصیتی (PT)
۰/۰۱	۲/۳۳۷	۰/۱۶۳	مرکز کنترل (LOC)
۰/۰۲	۳/۲۹۴	۰/۱۹۹	فرهنگ اخلاقی (EC)
۰/۰۱	۲/۱۲۴	۰/۱۶۶	هنجارهای تیم (TN)
۰/۶۶	-۰/۴۴	-۰/۰۶	اثر تعاملی تیپ شخصیتی و فرهنگ اخلاقی (PT × EC)
۰/۰۲	-۲/۲۷	-۰/۳۲	اثر تعاملی تیپ شخصیتی و هنجارهای تیم (PT × TN)
۰/۰۲	-۲/۲۹	-۰/۳۵	اثر تعاملی مرکز کنترل و فرهنگ اخلاقی (LOC × EC)
۰/۰۰	-۲/۸۷	-۰/۴۰	اثر تعاملی مرکز کنترل و هنجارهای تیم (LOC × TN)
$۰/۳۳۲R^2 =$ $۲۸/۶۶F\text{-value} =$ $۰/۰۵P <$			

نتایج نگاره ۳ نشان می‌دهد که رابطه معنی‌داری بین تمام متغیرهای مستقل و متغیر وابسته وجود دارد. ضریب تعیین (t^2) برابر با ۰/۳۳ است که نشان‌دهنده این است که ۳۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل استفاده شده در مدل قابل توضیح است. مقدار آماره F برابر با ۲۸/۶۶ برای این مدل است که در سطح ۱٪ خطا از نظر آماری معنی‌دار است. مقدار بتا یا ضریب در نگاره حاکی از این است که رابطه مثبت و با اهمیتی بین تیپ شخصیتی، مرکز کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری و هنجارهای تیم حسابداری با انگیزه گزارش اشتباهات وجود دارد. همچنین مقدار بتا نشان می‌دهد که تیپ شخصیتی بیشترین تأثیر را بر انگیزه گزارش اشتباهات دارد. همچنین طبق نتایج نگاره ۳، اثر تعاملی تیپ شخصیتی و هنجارهای تیم حسابداری و همچنین اثر تعاملی مرکز کنترل با فرهنگ

اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده معنی دار بوده است.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

در فرضیه اول و دوم پیش بینی شده بود که فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی باعث افزایش انگیزه حسابرسان با تیپ شخصیتی A و B و همچنین حسابرسان با مرکز کنترل درونی و بیرونی می‌شود. نتایج مدل رگرسیون نشان داد ارتباط معنی داری بین تمام این متغیرها و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده وجود دارد. با این وجود به منظور تایید جهت اثر تعاملی از آزمون MODPROBE استفاده شد. نتایج این آزمون به شرح زیر می‌باشد:

نگاره (۴): نتایج اثر تعاملی مرکز کنترل و فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی

سطوح فرهنگ اخلاقی	انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات			
	B	S. E	t	p
مرکز کنترل درونی و بیرونی				
سطح پایین فرهنگ اخلاقی	۰/۱۸	۰/۲۱	۰/۸۵	۰/۳۹
سطح متوسط فرهنگ اخلاقی	۰/۵۳	۰/۱۵	۳/۵	۰/۰۰
سطح بالای فرهنگ اخلاقی	۰/۸۸	۰/۲۱	۴/۰۹	۰/۰۰

نتایج در نگاره ۴ نشان می‌دهد فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر رابطه بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده تأثیر معنی داری دارد. نتایج نشان می‌دهد رابطه بین مرکز کنترل و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات در سطوح بالاتر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی قویتر است.

در فرضیه سوم و چهارم پیش‌بینی شده بود که هنجارهای تیم حسابرسی باعث افزایش انگیزه حسابرسان با تیپ شخصیتی A و B و همچنین حسابرسان با مرکز کنترل درونی و بیرونی می‌شود. نتایج مدل رگرسیون نشان داد ارتباط معنی داری بین تمام این متغیرها و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده وجود دارد. با این وجود به منظور تایید جهت اثر تعاملی از آزمون MODPROBE استفاده شد. نتایج این آزمون به شرح زیر می‌باشد:

نگاره (۵): نتایج اثر تعاملی تیپ شخصیتی، مرکز کنترل و هنجارهای تیم حسابرسی

انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات	انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات			
	B	S. E	T	P
سطوح هنجارهای تیم حسابرسی				
تیپ شخصیتی				
سطح پایین هنجارهای تیم	۰/۲۹	۰/۲۲	۱/۲۹	۰/۱۹
سطح متوسط هنجارهای تیم	۰/۶۵	۰/۱۶	۴/۰۷	۰/۰۰
سطح بالای هنجارهای تیم	۱/۰۱	۰/۲۱	۴/۶۱	۰/۰۰
مرکز کنترل درونی و بیرونی				
سطح پایین هنجارهای تیم	۰/۱۲	۰/۲۰	۰/۶۱	۰/۵۳
سطح متوسط هنجارهای تیم	۰/۵۷	۰/۱۵	۳/۸۲	۰/۰۰
سطح بالای هنجارهای تیم	۱/۰۲	۰/۲۲	۴/۵۶	۰/۰۰

نتایج در نگاره ۵ نشان می‌دهد هنجارهای تیم حسابرسی بر رابطه بین تیپ شخصیتی و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده تأثیر معنی‌داری دارد. نتایج نشان می‌دهد رابطه بین تیپ شخصیتی و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات در سطوح بالاتر هنجارهای تیم حسابرسان قویتر است. همچنین هنجارهای تیم حسابرسان بر رابطه بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده تأثیر معنی‌داری دارد. طبق نتایج رابطه بین مرکز کنترل و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات در سطوح بالاتر هنجارهای تیم حسابرسان قویتر است.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت انگیزه رفتاری حسابرسان، پژوهش‌های اندکی در این زمینه در ایران انجام شده است. در این پژوهش اثر تعدیل‌کنندگی فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسان و هنجارهای تیم حسابرسان به عنوان عوامل محیطی بر رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و انگیزه آنها به گزارش اشتباهات کشف شده بررسی شده است. در حقیقت هدف اصلی از انجام این پژوهش یافتن راه‌های افزایش انگیزه حسابرسان به اخلاقی رفتار کردن با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بود. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسان تنها رابطه بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده را تعدیل می‌کند. نتایج نشان داد حسابرسان با هر دو ویژگی کنترل درونی و

بیرونی انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده در سطوح بالای فرهنگ اخلاقی نسبت به سطوح پایین آن دارند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش باکر و همکاران (۲۰۰۶) هماهنگ است که به این نتیجه رسیدند که سطوح بالای فرهنگ اخلاقی به طور مثبت و بااهمیت با انگیزه رفتار اخلاقی در ارتباط است. همچنین نتایج این پژوهش با نتایج هوکلبرگ و همکاران (۲۰۱۳) و تورونگ ماتروت و سویینی (۲۰۱۳) سازگار است. آنها دریافتند که رابطه تعاملی بین عوامل محیطی و عوامل فردی در تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده وجود دارد.

همچنین نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم نشان داد که هنجارهای تیم حسابرسی رابطه بین ویژگی‌های فردی و انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در حقیقت حسابرسان با مرکز کنترل درونی و بیرونی و همچنین تیپ شخصیتی A و B انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده در سطوح بالای هنجارهای تیم حسابرسی دارند. این نتایج با نتایج آلینه و همکاران (۲۰۱۳) هماهنگ است زیرا آنها به این نتیجه رسیدند، زمانی که هنجارهای تیم حسابرسی قوی هستند و رفتارهای اخلاقی را حمایت می‌کنند، حسابرسان با هر ویژگی شخصیتی تمایل بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند.

محدودیت‌هایی که در اجرای این پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن باید مورد ملاحظه قرار گیرد، به شرح زیر است:

۱) این پژوهش طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده از انگیزه رفتاری به جای رفتار واقعی استفاده کرده است. آجرن (۱۹۹۱) در تئوری بیان می‌کند که انگیزه رفتاری، شاخصی برای رفتار واقعی می‌باشد. در صورتی که ممکن است انگیزه رفتاری به رفتار واقعی منجر نگردد. به دلیل حساسیت موضوع گزارش اشتباهات کشف شده، در این پژوهش مانند پژوهش‌های پیشین از انگیزه رفتاری به عنوان شاخصی برای رفتار واقعی استفاده شده است.

۲) یکی دیگر از محدودیت‌های این پژوهش استفاده از یک منبع (پرسشنامه) برای جمع‌آوری اطلاعات بوده است. این محدودیت باعث می‌شود نتایج را نتوان تعمیم داد.

۳) در این پژوهش تنها نظر حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است و انگیزه حسابرسان داخلی و دولتی مورد بررسی قرار نگرفته است. این محدودیت باعث می‌شود نتایج را نتوان به بخش‌های دیگر و سطوح دیگر حسابرسی تعمیم داد.

با توجه به نتایج فرضیه‌های پژوهش پیشنهادهای زیر به موسسات حسابرسی ارائه می‌گردد:

(۱) با توجه به تأثیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسان، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به ایجاد و یا گسترش فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی اقدام کنند.

(۲) با توجه به تأثیر هنجارهای تیم حسابرسی، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود هنجارها و قوانین اخلاقی را برای افزایش کیفیت موسسه خود مورد توجه قرار دهند.

(۳) با توجه به اهمیت عوامل شرکتی و تیمی مانند فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی، به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به ایجاد و حمایت این قوانین تلاش کنند و نسبت به اجرای آنها تأکید داشته باشند.

به منظور انجام پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود رابطه بین انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده و رفتار غیر اخلاقی (گزارش نکردن اشتباهات) مورد بررسی قرار گرفته و عوامل موثر بر این رابطه بررسی گردند. همچنین، در پژوهش‌های آتی می‌توان از ابزار دیگری مانند مصاحبه برای گردآوری داده‌ها استفاده کرد و این پژوهش را به صورت کیفی انجام داد.

منابع

- Ahmar Ahmad, S. (2011). Internal Auditors and Internal Whistle-blowing Intentions: A Study of Organizational, Individual, Situational and Demographic Factors. *PhD Dissertation*, Edith Cowan University, Western Australia.
- Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behaviour. *Organizational Behaviour and Human Decision Processes* 50: 179-211.
- Alleyne, P. A. (2010). The influence of individual, team and contextual factors on external auditors' whistle-blowing intentions in Barbados: towards the development of a conceptual model of external auditors' whistle-blowing intentions *PhD Dissertation*, University of Bradford, Barbados.
- Alleyne, P. A. , M. Hudaib, and R. Haniffa. (2013). A Model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors. *Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand conference*.

- Baker, R. L. , W. Bealing, D. Nelson and A. B. Staley. (2006). An institutional perspective of the Sarbanes-Oxley Act. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 1: 23-33.
- Baotham, S. (2009). Audit independence, quality, and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*. Vol. 9, No. 1.
- Blumenthal, J. A. , S. Herman, L. C. O'Toole, T. L. Haney, R. B. Williams and J. C. Barefoot. (1985). Development of a brief self-report measure of the Type A (coronary prone) behavior pattern, *Journal of Psychosomatic Research* 29 (3): 265-274.
- Chin, C. L. , and H. -Y. Chiu. (2008). Reducing restatements with increased industry expertise, *Contemporary Accounting Research* 26 (3): 729-766.
- De Jong, A. , K. De Ruyter and J. Lemmink. (2005). Service climate in self-managing teams: Mapping the linkage of team member perceptions and service performance outcomes in a business-to-business setting. *Journal of Management Studies* 42 (8): 1593-1620.
- Douglas, P. C. , Davidson, R. A and Schwartz, B. N. (2001). The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants: Ethical Judgements. *Journal of Business Ethics* 34 (2): 101-121.
- Fisher, R. T. (2001). Role stress, the Type A behaviour pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioural Research in Accounting* 13: 143-170.
- Gul, F. A. , D. Wu, and Z. Yang. (2011). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1888424>.
- Hardies, K. , D. Breesch, and J. Branson. (2010). Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. *Working paper, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1409964>*.
- Hudaib, M. , Alleyne, P. & Pike, R. (2012). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among auditors. *British Accounting Review* ISSN 0890-8389.
- Hukkelberg, S. S. , K. A. Hagtvet, and V. B. Kovac. (2013). Latent interaction effects in the theory of planned behaviour applied to quitting smoking. *British Journal of Health Psychology*: doi: 10. 1111/bjhp. 12034.
- Kaplan, S. E. , K. R. Pope, and J. A. Samuels. (2011). An Examination of the Effect of Inquiry and Auditor Type on Reporting Intentions for Fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 4: 29-49.
- Key, S. (1999). Organizational Ethical Culture: Real or Imagined?. *Journal of Business Ethics* 20: 217-225.

- Menk, K. B. (2011). The Impact of Materiality, Personality Traits, and Ethical Position, on *Whistle-Blowing Intentions PhD Dissertation*, James Madison University, Harrisonburg.
- Mohd Nor, M. N. (2011). Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality. *PhD Thesis*, Edith Cowan University, Australia.
- Morris, S. A. , and R. A. McDonald. (1995). The role of moral intensity in moral judgments: An empirical investigation. *Journal of Business Ethics, Vol. 14*: 715-726.
- Narayanan, J. , S. , S. Ronson, & M. Pillutla. (2006). Groups as enablers of unethical behaviour: The role of cohesion on group members' actions. *Ethics in groups: Research on managing groups and teams 8*: 127-147.
- Nelson, M. , & H. Tan. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory 24* (Supplement): 41-71.
- Paino, H. , M. Smith, and Z. Ismail. (2012). Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model using Individual Factors. *Journal of Applied Accounting Research 13* (1).
- Ponemon, L. A. (1992). Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting. *Accounting, Organizations and Society 17* (3/4): 239-258.
- Shafer, E. W. , and S. R. Simmons. (2010). Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China. *Accounting, Auditing and Accountability Journal 24* (5): 647-668.
- Spector, P. E. (1988). Development of the work locus of control scale. *Journal of Occupational Psychology 61*: 335-340.
- Sweeney, B. , Pierce, B. & Arnold Sr, D. F. (2013). The impact of perceived ethical intensity on audit-quality-threatening behaviours. *Accounting and Business Research 43* (2): 112-137.
- Trongmateerut, P. , and J. T. Sweeney. (2013). The Influence of Subjective Norms on Whistle-Blowing: A Cross-Cultural Investigation. *Journal of Business Ethics, Vol. 112*: 437-451.
- Walters, J. E. , and R. Dangol. (2006). Ethical Implications of Independent Quality Auditing. *Asian Journal of Information Technology 5* (1): 107-110
- Wang, Y. , L. Yu, Z. Zhang, and Y. Zhao. (2012). Engaging Audit Partner Experience and Audit Quality. Working Paper.
- Watts, R. L. , and J. L. Zimmerman. (1986). Positive Accounting Theory. *Englewood Cliffs*, N. J. Prentice Hall.