



Survive Factors Influencing on Tendency of Internal Auditors for Whistle - blowing in Iran

Ghasem Blue 

*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: ghblue20@yahoo.com

Seyyed Jalal Seyyedi 

PhD Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: s.jalal.Seyyedi@gmail.com

Soroush Ghazinoori 

Associate Prof., Department of Industrial Management, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: ghazinoori@gmail.com

Farokh Barzide 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: f.barzideh@yahoo.com

Abstract

Objective: Wrongdoing consumes a lot of resources in years and harms companies in many ways. Based on other developed countries experiences, improving and developing whistle blowing is one of the effective and best ways of preventing and detecting wrongdoing activities. The whistle blowing describes the action of a worker disclosing (internally or externally) questionable practices, from within an organization, to the parties that can take remedial actions. Internal auditors are the best people that could do this job and the result show itself as silence, leaving the company and reporting. Recent studies show that the rate and role of internal auditors in detecting, and whistle blowing is increased. However, professional entities in the world are not engaged in this topic and their opinion is not clear about the responsibilities and role of internal auditors in whistle blowing concept. Whistle-blowing describes the action of a worker disclosing questionable practices, from within an organization, to the parties that can take remedial actions. Few researches conducted in the world about whistle blowing and internal audits. This is the first study that examined Iranian internal auditors' tendency toward the whistle blowing.

Methods: This research is applied in terms of purpose, and terms of method is among quasi-experimental research and in the field of behavioral research. The purpose of this study is to identify factors that influence internal auditors in Iran to blow the whistle. Six individual-level, independent variables (attitude, injunctive norm, descriptive norm, perceived behavioral control, self-efficacy and awareness of the whistle-blowing protection legislation) are examined for their relationship with the dependent variable (intention to blow the whistle). Moral intensity is examined for its moderating effect on the relationships that exist between the seven independent variables and the dependent variable. In this research we used Scenario-based survey and using Structural Equation and analyses 458 questionnaires for internal auditors between 2019 and 2020 is examined using PLS software.

Results: Results of this study show that there is a significant and strong relation between descriptive norms, self-efficiency, whistle-blowing protection legislation and weak significant relation between attitude, injunctive norms and tendency of internal auditors for the whistle blowing. Also, age, gender, education, employment position, work experience and auditing work experience as moderating variables have a significant relation with internal auditors for the whistle blowing. Finally, results show that moral intensity is a moderator in the research model and affects significantly the relationship between research variables. Finally, a conceptual framework for the tendency of internal auditors to report whistle blowing was developed and presented.

Conclusion: In order to achieve the positive consequences of whistle blowing and increase the effectiveness of the internal audit, it is necessary to consider the factors affecting the tendency to whistle blowing be considered by decision makers, policy makers and stakeholders, and provide the basis for strengthening its infrastructure and developing a culture of reporting erroneous actions. On the other hand, due to the importance and impact of knowledge of internal auditors about their role, responsibility for Whistle blowing, recommended that professional institutions and set standards for reporting wrongdoing and whistle blowing by internal auditors and increase the awareness of internal auditors.

Keywords: Internal Auditing, whistle-blowing, Tendency, Scenario-based survey

Citation: Blue, Ghasem; Seyyedi, Seyyed Jalal; Ghazinoori, Soroush and Barzide, Farokh (2021). Survive Factors Influencing on Tendency of Internal Auditors for Whistle - blowing in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(4), 574 - 597. (in Persian)



بررسی عوامل مؤثر بر گرایش حساب‌رسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران

قاسم بولو

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: ghblue20@yahoo.com

سیدجلال سیدی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: s.jalal.seyyedi@gmail.com

سروش قاضی نوری

دانشیار، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: ghazinoori@gmail.com

فرخ برزیده

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: f.barzideh@yahoo.com

چکیده

هدف: سالانه بخش قابل توجهی از منابع شرکت‌ها و سازمان‌ها به‌علت اقدامات خطاکارانه از بین می‌رود. تقویت و توسعه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه از بهترین و اثربخش‌ترین اقداماتی است که می‌توان برای پیشگیری و کشف اقدامات خطاکارانه اجرا کرد. حساب‌رسان داخلی به‌علت نقش و جایگاه منحصر به فردی که دارند، بیشتر در معرض اقدامات خطاکارانه قرار می‌گیرند و باید در خصوص برخورد با خطاکاری و گزارشگری آن تصمیم‌گیری نمایند. پژوهش حاضر موضوع حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران را بررسی کرده و به شناسایی عوامل مؤثر بر گرایش حساب‌رسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه پرداخته است.

روش: پژوهش پیش رو از نظر هدف، کاربردی است و از نظر روش، در زمره تحقیقات شبه‌تجربی و در حوزه تحقیقات رفتاری قرار دارد. در این پژوهش از پیمایش سناریومحور و معادلات ساختاری استفاده گردید.

یافته‌ها: نتیجه پژوهش نشان داد که هنجارهای توصیفی، خودکارآمدی، وجود قوانین و مقررات حمایتی از گزارش‌کنندگان اقدامات خطاکارانه و کنترل رفتار درک‌شده، رابطه قوی و معنادار و نگرش و هنجارهای تجویزی رابطه ضعیف و معناداری با گرایش حساب‌رسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه وجود دارد. همچنین سن، جنسیت، تحصیلات، سمت سازمانی، تجربه کاری و سابقه کاری مرتبط با حسابرسی، به‌عنوان متغیرهای کنترلی، ارتباط معناداری با گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد. افزون بر این، شدت اخلاقی در مدل پژوهش نقش تعدیلگری دارد و ارتباط متغیرهای پژوهش را به‌طور معناداری تحت تأثیر قرار می‌دهد.

نتیجه‌گیری: به‌منظور افزایش آگاهی و دانش حساب‌رسان داخلی در خصوص نقش و وظیفه آنها در قبال گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، ضروری است نهادهای حرفه‌ای و ذی‌صلاح، رهنمودها و استانداردهایی را در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حساب‌رسان داخلی تدوین کنند.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی داخلی، گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، پیمایش سناریو محور

استناد: بولو، قاسم؛ سیدی، سیدجلال؛ قاضی نوری، سروش و برزیده، فرخ (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر گرایش حساب‌رسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۵۷۴-۵۹۷.

مقدمه^۱

اوایل دهه ۲۰۰۰، دو شرکت بزرگ و مطرح به نام انرون^۲ و وردکام^۳، جهان را در شوک فرو برد. متعاقب آن رسوایی‌های حسابداری شرکت تسکو^۴ و رسوایی‌های مالی نظیر مرکز توان بخشی ذهنی غرب لندن^۵ و ده‌ها نمونه دیگر، از جمله رخدادهایی بودند که گزارش‌دهندگان اقدامات خطاکارانه^۶، اقدامات خطاکارانه^۷ اشخاص یا شرکت‌ها را آشکار کردند. احتمالاً تا این لحظه نیز بسیاری از حقیقت‌ها و پیامدهای اقدامات خطاکارانه روشن نشده و جنبه‌ها و مسائل متعددی در این رابطه مغفول مانده است، با این حال، آنچه حائز اهمیت است، ظرفیت و توانایی گزارش‌دهندگان برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و به تبع آن، نقش و تأثیر بالقوه این فعل برای کاهش پیامدها و اقدام‌های خطاکارانه و افزایش شفافیت، پاک‌دستی و اعتماد عمومی است که باید به‌دقت در کانون توجه قرار گیرد (شریف^۸، ۲۰۱۵). امروزه، موضوع گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، به یکی از جریان‌های اصلی در رسانه‌ها، نهادها و مجله‌های حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و پژوهشگرها تبدیل شده است (لی و ژاو^۹، ۲۰۱۸).

پژوهش‌های صورت‌گرفته در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه حاکی از آن است که توسعه فرهنگ گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، برای مقابله با اقدامات خطاکارانه نقش مهم و مؤثری دارد. پژوهشگران بر این باورند که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه صورت گرفته، میلیاردها دلار برای سهام‌داران صرفه‌جویی کرده است (میلسی، نیر و دورکین^{۱۰}، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابرسان داخلی^{۱۱}، ۲۰۲۰). از این رو، گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، روش مهمی برای جلوگیری و شناسایی اقدامات سوء و ناکارآمد است (زکریا^{۱۲}، ۲۰۱۵). علی‌رغم مزیت‌های فراوانی که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در سازمان‌ها و جوامع دارد، مشاهده می‌شود که گاهی افرادی که اقدامات خطاکارانه را شناسایی یا مشاهده می‌کنند، تمایلی به گزارش‌دهی آن ندارند (روسشیلت^{۱۳}، ۲۰۰۸)؛ حسابرسان داخلی نیز مستثنا از این امر نیستند. حوزه فعالیت حسابرسان داخلی در سازمان‌ها گسترده‌تر و متنوع‌تر است، به همین دلیل آنها با موقعیت‌های بیشتری در خصوص اقدامات خطاکارانه مواجه می‌شوند به همین علت، حسابرسان داخلی نقش مهمی در مدیریت سازمانی ایفا می‌کنند (نیر و میلسی، ۱۹۸۵؛ شریف، ۲۰۱۵).

نکته تأمل‌برانگیز آن است که گاهی شرکت‌هایی که اقدامات خطاکارانه آنها منتشر و رسانه‌ای شد، حسابرس داخلی داشتند (شریف، ۲۰۱۵). با این حال، برخی از این رخدادهای توسط اشخاصی غیر از حسابرسان داخلی گزارش شده است. در اینجا چند سؤال مطرح می‌شود: آیا حسابرسان داخلی به وظایف و تعهدات خود عمل کرده و فرایند حسابرسی را به‌درستی

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است

2. Enron
3. WorldCom
4. Tesco
5. West London Mental Health NHS Trust
6. Whistleblower
7. Wrong doing
8. Sharif
9. Lee & Xiao
10. Miceli, Near & Dworkin
11. Institute of Internal Auditors (IIA)
12. Zakaria
13. Rothschild

برنامه‌ریزی و اجرا کرده بودند؟ آیا حسابرسان اقدامات خطاکارانه شناسایی شده را گزارش کرده بودند؟ چرا بعضی از حسابرسان داخلی، اقدامات خطاکارانه را گزارش می‌کنند و بعضی دیگر از آن چشم‌پوشی می‌کنند؟ پاسخ به این سؤال‌ها، به‌ویژه در حرفه حسابرسی که به‌دنبال احیای حیثیت و اعتماد مخدوش شده خود است، بسیار مهم است (بنی مهد و بیگی، ۱۳۹۱).

علی‌رغم اهمیت و ضرورت این مطلب، محققان معدودی به این حوزه پرداخته‌اند و آگاهی کامل در این خصوص وجود ندارد. همچنین تاکنون ابعاد و مؤلفه‌های موضوع تحقیق در محیط ایران بررسی نشده است و آگاهی و درک صحیح و دقیقی از این موضوع وجود ندارد. این در حالی است که در سال ۱۳۹۱ سازمان بورس و اوراق بهادار شرکت‌های پذیرفته‌شده را به استقرار کمیته و واحد حسابرسی داخلی ملزم کرد. با این حال، در ایران تحقیقی در خصوص گرایش و دیدگاه حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه وجود ندارد. با توجه به آنچه بیان شد، این پژوهش به‌دنبال پاسخ به این سؤال است که چه عواملی بر گرایش حسابرسان داخلی برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اثر می‌گذارد؟

کردستانی و رجب‌دری (۱۴۰۰) در پژوهشی به شناسایی عوامل مؤثر بر گزارش‌تقلب‌های مالی پرداختند و بر موضوع پدیده تماشگری تمرکز کردند. در این پژوهش به جنبه دیگری از موضوع نیز توجه شده و آن، قصد و نیت حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه است. از این رو، این پژوهش جزء نخستین پژوهش‌هایی است که موضوع حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را در ایران بررسی کرده و درصدد برآمده است تا عوامل مؤثر بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را شناسایی و مدل‌سازی کند. در قسمت، ابتدا بیان مسئله، مروری بر پیشینه، مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود. در ادامه، روش پژوهش معرفی شده و نحوه گردآوری داده‌ها و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها گزارش می‌شود و در پایان نیز پیشنهادهای پژوهش بیان خواهد شد.

مبانی نظری

سالانه بخش چشمگیری از منابع، به‌واسطه اقدامات خطاکارانه از بین می‌رود. سازمان‌ها و دولت‌ها اقدامات مختلفی نظیر بهبود نظام کنترل‌های داخلی، بهبود گزارشگری مالی، به‌روزرسانی قوانین و مقررات و تعیین مجازات‌های سنگین را برای کاهش اقدامات خطاکارانه در نظر گرفته‌اند (احمد^۱، ۲۰۱۱). این در حالی است که تجربه سایر کشورها و همچنین پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که یکی از مؤثرترین، بهترین و به‌موقع‌ترین راه‌کارهایی که می‌توان برای کاهش اقدامات خطاکارانه در نظر گرفت، توسعه و ترویج فرهنگ گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه است (شریف، ۲۰۱۵).

انجمن حسابرسان بریتانیا^۲، گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را وضعیتی تعریف کرده است که در آن کارمندان، پیمانکاران یا تأمین‌کنندگان از طریقی به غیر از کانال عادی مدیریت، اقدام‌ها و فعالیت‌های مشکوک را گزارش می‌کنند (لی و ژاو، ۲۰۱۸). اقدامات خطاکارانه طیف گسترده‌ای دارد و به‌طور کلی، اعمال غیرقانونی یا غیراخلاقی را شامل می‌شود. از جمله اقدامات خطاکارانه، می‌توان به موارد شدید و جدی نظیر تقلب در گزارشگری مالی (مانند انرون و وردکام)، نادیده‌گرفتن و قصور در ایفای وظایف و تعهداتی با آثار نامطلوب بر امنیت و سلامت جامعه (مانند بیمارستان

1. Ahmad

2. Chartered Institute of Auditors

آدرهی^۱ لیورپول و بیمارستان سرپایی بریستول سلطنتی^۲، فعالیت‌ها و تجارت‌های متقلبانه و پول‌شویی (مانند شرکت اچ باس^۳)، تولید محصولات مضر و خطرناک (مانند سازمان غذا و دارو، آسترانکا^۴، گلازو اسمیت کلین^۵)، عدم رعایت قوانین و مقررات و حتی اقدامات غیراخلاقی نظیر سرقت علمی، منسوب کردن اقدامات و تلاش‌های سایر اشخاص به نام خود و مانند این‌ها اشاره کرد (شریف، ۲۰۱۵ و الی، ۲۰۱۴). به افرادی که اقدامات خطاکارانه را شناسایی و گزارش می‌کنند (چه از طریق مجاری داخلی و چه خارجی)، گزارش‌کنندگان اقدامات خطاکارانه^۶ می‌گویند (الی، ۲۰۱۴).

در سال‌های اخیر راجع به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مباحث مختلفی مطرح شده است، بسیاری معتقدند حسابرسان داخلی شایسته‌ترین و مطمئن‌ترین کارکنان برای این منظور هستند (میسل و همکاران^۷، ۱۹۹۱). حسابرسان داخلی، به‌عنوان یکی از کارکنان درون‌سازمانی، بهتر می‌توانند اقدامات خطاکارانه را شناسایی کرده و با توجه به مسئولیت قانونی و قراردادی خود، اطلاعات کافی را جمع‌آوری و گزارش کنند. سایر کارکنان نیز می‌توانند از طریق حسابرسان داخلی، اقدامات خطاکارانه را گزارش دهند و با اطلاع‌رسانی از این رخداد، منتظر بازخورد باشند (نیر و میسل^۸، ۱۹۸۵). این در حالی است که بخشی از شرح شغلی حسابرسان داخلی، شناسایی و گزارش اقدامات غیرقانونی است و فرهنگ سازمانی بسیاری از سازمان‌ها نیز به‌گونه‌ای است که کارکنان را ترغیب می‌کند تا اقدامات غیراخلاقی را شناسایی و درصد حذف آن برآیند. این موارد مؤید آن است که حسابرسان داخلی، به‌علت و موقعیت سازمانی و همچنین، اختیارات قانونی که به آنها محول شده است، حسب مورد اقدامات خطاکارانه را به مدیرعامل، کمیته حسابرسی، هیئت‌مدیره، انجمن‌های حرفه‌ای، دولت، رسانه‌ها یا سازمان‌ها و نهادهای ذی‌صلاح (نظیر سازمان بورس یا بانک مرکزی) گزارش کنند. اینکه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه به چه کسی و چگونه ارائه شود تا حدی به قضاوت حرفه‌ای و شرایط اقتضایی برمی‌گردد (شریف، ۲۰۱۵).

حسابرسان داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره مشغول کار می‌کنند و استانداردهای حرفه‌ای و کدهای اخلاقی، تأکید می‌کند که آنها می‌بایست در ایفای وظایف و مسئولیت‌های خود بی‌طرفی، استقلال و درستکاری را سرلوحه کار خود قرار دهند، با این حال، مسلم است که این گروه در نهایت جزء کارکنان شرکت هستند و ممکن است که از پیامدهای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه (نظیر از دست‌دادن شغل، طرد شدن از گروه، اقدامات تلافی‌جویانه یا مانند اینها) به‌طور کامل در امان نباشند. این موضوع زمانی بیشتر مطرح است که مدیریت ارشد شرکت، درگیر اقدامات خطاکارانه باشد و حسابرسان، داخلی شخص ذی‌صلاحی را در داخل شرکت برای اطلاع‌رسانی و ارائه گزارش نیابند (احمد، ۲۰۱۱). از سوی دیگر محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) در پژوهشی کیفیت حسابرسی را در ایران بررسی کردند و دریافتند که کیفیت حسابرس، تابعی از عوامل محیطی است و در ایران تقاضا برای حسابرسی، بیشتر بر الزامات قانونی

1. Alder Hey
2. Bristol Royal Infirmary
3. HBOS
4. AstraZeneca
5. GlaxoSmithKline
6. Whistleblower
7. Miceli, Near & Schwenk
8. Near & Miceli

مبتنی است. از سوی دیگر، شواهد این پژوهش حاکی از آن است که تقاضاهای چندانی برای حسابرسی باکیفیت در سازمان‌های ایرانی (اعم از دولتی و خصوصی) وجود ندارد. این موضوع زمانی تشدید می‌شود که مدیریت ارشد نیز درگیر اقدامات خطاکارانه باشد.

تحقیقات نشان داده است که بسیاری از حسابرسان داخلی، موقعیت خاص و دشوار برای تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و نحوه و طریقه آن را تجربه کرده‌اند (شریف، ۲۰۱۵). زمانی که شخصی اقدام خطاکارانه را مشاهده می‌کند، سه گزینه پیش رو دارد: سکوت اختیار کند و اقدام خطاکارانه را نادیده بگیرد؛ سازمان یا محیط مربوطه را ترک کند یا اینکه اقدامات خطاکارانه را به اشخاص ذی‌صلاح گزارش کند (مسمرمگنوس و ویسوسواران^۱، ۲۰۰۵). انتخاب هر یک از این گزینه‌ها، تحت تأثیر ویژگی‌های شخصی، آگاهی و تفسیر فرد از سطح مسئولیت، اهمیت موضوع یا هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه قرار خواهد گرفت (بیگی، بنی مهد، رئیس‌زاده و رویایی، ۱۳۹۵).

به‌طور کلی حدود و ثغور نقش و مسئولیت‌های حسابرسان داخلی برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، پیچیده و مستلزم تحقیق و بررسی است. به لحاظ حرفه‌ای، اعتقاد بر این نیست که کار و وظیفه حسابرسان داخلی، شناسایی یا جلوگیری از اقدامات خطاکارانه است، با این حال، بدیهی است که حسابرسان داخلی طی دوران حرفه‌ای خود با این موقعیت‌ها مواجه شده و مجبور شوند تصمیم‌گیری کنند (شریف، ۲۰۱۵). قوانین حاکم نیز می‌خواهد که حرفه حسابداری و سایر نهادهای قانونی ذی‌نفع، به مقوله گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توجه جدی داشته باشند و آن را در بخش مهم و حساسی از فرهنگ سازمانی بگنجانند (احمد، ۲۰۱۱). این در حالی است که در ایران، قوانین محکمی در خصوص حمایت از گزارش‌دهندگان اقدامات خطاکارانه وجود ندارد و فقط در قانون مبارزه با پول‌شویی، کمابیش به این موضوع اشاره شده است. در بخش سوم لایحه‌ای که اخیراً در خصوص شفافیت اقتصادی تدوین شده است، موضوع حمایت از افشاگران مفاسد اقتصادی به بحث گذاشته شده و همانند بسیاری از کشورهای پیشرو در مبارزه با فساد، مقرر شده است که چنانچه شخصی وقوع فساد یا جرم یا تخلف اقتصادی را به مراجع قانونی ذی‌ربط اعم از قضایی و اداری گزارش کند، ضمن برخورداری از حمایت قضایی و انتظامی، از هرگونه اقدام تنبیهی یا تلافی‌جویانه خاطیان مصون است و مشمول پاداش نیز خواهد بود. با این حال، تاکنون لایحه فوق به‌صورت قانون درنیامده است و ضمانت اجرایی نیز ندارد.

در منشور کمیته حسابرسی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار بر شناسایی، کشف، گزارش و پیشگیری اقدامات خطاکارانه تأکید ویژه‌ای شده است. به‌طور مثال، در بند ۴ ماده ۳ آن مقرر شده است که کمیته حسابرسی می‌بایست چارچوب و فرایند مناسبی برای دریافت، نگهداری و رسیدگی به شکایت‌ها و گزارش‌های تخلف دریافتی در رابطه با گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی یا سایر موضوعات مربوط به شرکت و شرکت‌های فرعی وضع و بر عملکرد آن نظارت کند. همچنین طبق ماده ۷ آن، کمیته حسابرسی ملزم شده است که به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و فعالیت کند تا از سلامت گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات، برآوردها و قضاوت‌های عمده صورت گرفته و موضوعاتی که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد، اطمینان معقولی کسب کند. این موارد دلالت بر این دارد که کمیته حسابرسی و

متعاقب آن حساب‌برسان داخلی، می‌بایست سازوکاری را تعبیه کنند که در خصوص پیشگیری، شناسایی و گزارش اقدامات خطاکارانه مؤثر واقع شود. با مطالعه ادبیات تحقیق و رهنمودهای نهادهای حرفه‌ای، می‌توان دریافت که یکی از وظایف و همچنین انتظارات جامعه، سازمان‌ها، ذی‌نفعان و نهادهای حرفه‌ای از حساب‌برسان داخلی، این است که روش‌ها و فعالیت‌های خود را به گونه‌ای طراحی و اجرا کنند که اقدامات خطاکارانه را کشف و گزارش کنند. این تحقیق در صدد پاسخ‌گویی به این سؤال است که چه عواملی بر گرایش حساب‌برسان داخلی ایرانی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مؤثر است و چه تأثیرهایی بر قصد گزارش‌دهی می‌گذارد؟

پیشینه تجربی پژوهش

آرنولد و پونمون^۱ (۱۹۹۱) تصمیم و قصد گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را میان حساب‌برسان داخلی به صورت تجربی بررسی کردند و دریافتند که احتمال گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حساب‌برسان داخلی با استدلال اخلاقی، رابطه مستقیمی دارد.

میسل و همکارانش (۱۹۹۱) مشاهده کردند که حساب‌برسان داخلی، وقتی برای اجرای وظایفشان به طور اخلاقی توجیه نمی‌شوند، احتمال کمتری دارد که اقدامات خطاکارانه را گزارش کنند. همچنین آنها مشاهده کردند که چنانچه تخلفات صورت گرفته، به کارمندان سطح پایین مربوط باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که حساب‌برسان داخلی خطاکاری را گزارش کنند.

ژو و زیگنفسوس^۲ (۲۰۰۸) دریافتند که در صورت وجود پاداش نقدی یا قراردادهای بلندمدت کاری (قراردادهای بلندمدت استخدامی)، احتمال گزارش تقلب‌های گزارشگری بین حساب‌برسان داخلی افزایش می‌یابد.

شيفرت و همکاران^۳ (۲۰۱۰) دریافتند که تصمیم به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حساب‌برسان داخلی با درک عدالت سازمانی گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه رابطه مثبتی دارد. به بیان دیگر، هرچه قدر شخص باور داشته باشد که سیستم گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مثبت و عادلانه است، احتمال بیشتری دارد که موارد و موضوعات مربوط به اقدامات خطاکارانه را گزارش کند.

شريف (۲۰۱۵) در رساله دکتری خود، عوامل مؤثر بر گزارش اقدامات خطاکارانه را در بین حساب‌برسان داخلی بریتانیا بررسی کرد. وی دریافت که بین انگیزه گزارش اقدامات خطاکارانه و نگرش به گزارش اقدامات خطاکارانه، هنجارهای دستوری و توصیفی، کنترل رفتار درک شده، خودکارآمدی، تضاد بین حرفه - سازمان و آگاهی از قوانین حمایتی در خصوص گزارش اقدامات خطاکارانه، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، شدت اخلاقی، روابط بین نگرش گزارش اقدامات خطاکارانه، هنجارهای دستوری و توصیفی را تعدیل می‌کند. علاوه بر آن، عوامل فردی (متغیرهای در سطح شخص) در انگیزه گزارش اقدامات خطاکارانه بین حساب‌برسان داخلی، نقش مهمی ایفا می‌کند.

لی و ژاو (۲۰۱۸) مشاهده کردند که انگیزه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه (از مجاری داخلی یا خارجی) با عوامل

1. Arnold & Ponemon

2. Xu & Ziegenfuss

3. Seifert, Sweeney, Joireman & Thornton

جمعیت‌شناختی نظیر جنسیت، سطح تحصیلات، موقعیت شغلی، نوع سازمان (سلسله‌مراتبی یا سطوح سازمانی) و دین‌داری اشخاص مرتبط است. آنها همچنین دریافتند که سن یکی از عوامل مرتبط با گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه است. بیگی و همکارانش (۱۳۹۵) در پژوهشی، تأثیر ویژگی‌های رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان مستقل را بررسی کردند. آنها نشان دادند که فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان تأثیر منفی و معناداری می‌گذارد. همچنین، این تأثیر به واسطه برداشت حسابرسان از عواقب اقدامات خطا کارانه سازمان و مسئولیت فردی حسابرسان در زمینه افشای این خطاکاری‌ها و نیز، هزینه‌های مترتب با افشای این خطاکاری‌ها، شدت می‌یابد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی عوامل مؤثر بر قصد گزارش‌دهی تقلب‌های مالی توسط حسابداران را بررسی کردند و دریافتند که عدالت سازمانی، نگرش به موضوع گزارشگری، ویژگی‌های شخصیتی فعال، دین‌داری و شدت اخلاقی، بر قصد گزارش‌دهی تقلب‌های مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

اخروی، رحیمیان و قره‌داغی (۱۳۹۷) در تحقیقی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی را از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی بررسی کردند و دریافتند که وجود حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، به تنهایی نمی‌تواند متضمن تحقق اهداف کامل سازمانی و مدیریتی باشد.

مشایخی، ونکی و سیوندیان (۱۴۰۰) پس از ارزیابی و بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی داخلی طی صد سال گذشته، دریافتند یکی از موضوعاتی که به توجه بیشتر حسابرسان داخلی و نهادهای ذی‌ربط نیاز دارد، حوزه گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه است.

کردستانی و رجب‌دری (۱۴۰۰) در پژوهشی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی را با تأکید بر پدیده تماشاگری در ایران بررسی کردند. آنها برای این منظور، از روش تحلیل محتوا به همراه مصاحبه با خبرگان بهره بردند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که عوامل سازه فردی، بین فردی، اخلاقی - فرهنگی، اداری - مدیریتی و ویژگی تخلف، از عوامل بسیار مهم و مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی و پدیده تماشاگری است و بر نحوه عمل افراد در خصوص گزارش تخلف‌ها یا تماشاگر بودن تأثیر می‌گذارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش که از نوع پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود و در دسته تحقیقات شبه‌تجربی و در حوزه تحقیقات رفتاری قرار می‌گیرد. به منظور جمع‌آوری اطلاعات، از ابزار پرسش‌نامه سناریومحور و برای آزمون پیمایش سناریومحور، از معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS استفاده شده است. در این پژوهش از ۳ سناریو استفاده شد که پیش از این مورد توجه پژوهشگران متعددی قرار گرفته بود و از اعتبار بالایی برخوردار بود. محور سناریو اول مربوط به خطاکاری در سطح فردی و درون سازمانی، سناریو دوم مربوط به خطاکاری در سطح سازمان و سناریو سوم نیز خطاکاری در سطح وسیعی بود که آثار اجتماعی گسترده‌ای دارد. سناریوها بر اساس فرضیه‌ها و سؤال‌های تحقیق طراحی شده است و پاسخ‌دهندگان در شرایطی قرار می‌گیرند که ناچارند تصمیم، قضاوت یا واکنشی انجام دهند.

پیمایش سناریو محور روشی است که پژوهشگران پیشین توصیه کردند در مورد تحقیقات مربوط به تصمیم‌گیری،

قضاوت یا موارد سؤال برانگیز و چالشی مورد استفاده قرار گیرد. در خصوص تحقیقات مرتبط با گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه استفاده از پیمایش سناریو محور یکی از بهترین و رایج‌ترین ابزارهایی است که مورد استفاده پژوهشگران قرار می‌گیرد. به‌طور کلی سناریوها نسبت به سؤال‌های مستقیم بهتر هستند؛ زیرا سناریوها: (۱) با ارائه طیف وسیعی از عوامل موقعیتی شبیه به شرایط واقعی، تصمیم‌گیری اخلاقی واقع‌گرایانه‌تر را ارائه می‌کند؛ (۲) روایی و پایایی سناریوها نسبت به پرسش‌نامه‌ها بیشتر است؛ (۳) به‌وسیله تمرکز بر پاسخ‌دهندگان، روابط ساختاری تحقیق بهبود می‌یابد؛ (۴) سوپیه‌ها و تعصبات پاسخ‌دهندگان تا حدی کاهش می‌یابد و موجب پاسخ‌گویی درست‌تر خواهد شد؛ (۵) با توجه به جذابیت بیشتر و ترسیم مسائل، پاسخ‌دهندگان بیشتر درگیر موضوع می‌شوند و مشارکت آنها افزایش می‌یابد (شریف، ۲۰۱۵). با توجه به مطالب یاد شده، در این تحقیق به‌منظور دریافت نظرات و گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه از پیمایش سناریو محور استفاده شده است.

فرضیه‌های پژوهش

فقدان یک تئوری جامع در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را می‌توان در مطالعات صورت گرفته در این خصوص مشاهده کرد. برخی از پژوهشگران نظیر آرنولد و پونمن (۱۹۹۱) و ژو و زیگنفسوس (۲۰۰۸) برای تبیین و توضیح این پدیده به تئوری تصمیم‌گیری اخلاقی تأکید کردند و موضوع را از این طریق مورد بررسی قرار دادند و به تأثیرات استدلال‌های اخلاقی^۱ روی تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه پرداختند. برخی دیگر نیز نظیر پارک و بلنکینسوپ^۲ (۲۰۰۹) روی تئوری رفتار برنامه‌ریزی متمرکز شدند و بر اساس این نظریه عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را تبیین کردند. تحقیقات صورت گرفته در حوزه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه عمدتاً مبتنی بر تئوری اقدامات منطقی^۳ و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده^۴ است که در حوزه تحقیقات رفتاری می‌باشند.

در این تحقیق گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه به‌عنوان یک رفتار اجتماعی^۵ در نظر گرفته می‌شود. متغیرهای متعددی ممکن است وجود داشته باشد که بر انگیزه افراد در خصوص گزارش این اقدامات اثرگذار باشد. با این حال، در این تحقیق فرض می‌شود گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اقدامی است که از روی فکر منتج شده است، نه اینکه شخص تحت تأثیر شرایط احساسی قرار گیرد و یا تحریک به انجام این عمل شود. رفتار صورت گرفته (بالقوه و بالفعل) پشتوانه منطقی دارد و ناخودآگاه نمی‌باشد. به همین دلیل مدل‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده چارچوب مناسبی را برای این مطالعه ایجاد می‌نمایند (شریف، ۲۰۱۵).

در این تحقیق برای ارزیابی عوامل مؤثر بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، با استناد به پیشینه نظری و پیشینه تحقیق و پس از جمع‌بندی آنها و با استفاده از روش تحقیق پیمایش سناریو محور، شش متغیر مستقل شناسایی و اثر آنها بر گرایش حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است، لذا ۶ متغیر مستقل این تحقیق که در ادامه هر یک از آنها تشریح شده و بر اساس آنها فرضیه‌های تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است، عبارتند از: نگرش

1. Moral reasoning
2. Park and Blenkinsopp
3. Theory of Reasoned Action (TRA)
4. Theory of Planned Behaviour
5. Prosocial behaviour

نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، هنجارهای تجویزی، هنجار توصیفی، کنترل رفتار درک شده، خودکارآمدی و قوانین حمایتی متغیرهای اصلی تحقیق است که بر انگیزه حسابرسان داخلی برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اثر می‌گذارد. علاوه بر این تأثیر شدت اخلاقی به‌عنوان متغیر تعدیلگر بر متغیر وابسته که گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه (انگیزه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه) است سنجیده شده است. از متغیرهای جمعیت شناختی نیز مدنظر قرار گرفته‌اند. این متغیرهای جمعیت شناختی بیشتر متغیرهای کنترلی می‌باشند. در ادامه متغیرهای تحقیق به‌اختصار تعریف شده‌اند.

متغیرهای مستقل

نگرش نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه: این متغیر اشاره به میزان مطلوبیت یا عدم مطلوبیت یک شخص به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد که بوسیله آزمون‌های طراحی شده مورد سنجش قرار خواهد گرفت. مطالعات صورت گرفته در خصوص این حوزه نشان می‌دهد که بین نگرش و انگیزه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، بدین صورت که شخصی که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را اقدامی مثبت، ضروری، اخلاقی یا به نوعی وظیفه انسانی یا شرعی می‌بیند، احتمال بیشتری دارد که اقدامات خطاکارانه مشاهده شده را گزارش و افشا نمایند (احمد، ۲۰۱۱). بر همین اساس فرضیه اول تحقیق به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

- **فرضیه اصلی ۱:** نگرش تأثیر معناداری بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد.

هنجارهای اجتماعی (هنجارهای تجویزی و توصیفی): هنجارهای اجتماعی جزئی از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده است. به‌طور کلی هنجار به بایدها و نبایدهایی اشاره دارد که بین جامعه یا گروهی پذیرفته شده است و توضیح می‌دهد که افراد در شرایط معینی چگونه باید رفتار کنند و در صورتی که شخصی آن را رعایت نکند، جامعه و گروه آن را به یک نحوی مجازات می‌کنند. این مجازات می‌تواند شامل طرد شدن، برخورد قانونی و غیره باشد. هنجارها بر ارزش‌ها و گرایش‌های اجتماعی اثر می‌گذارند و لذا دستوری و درعین حال نهی یا امر کننده رفتاری می‌باشند.

تحقیقات قبلی نتایج متفاوتی را در خصوص تأثیر هنجار اجتماعی بر انگیزه را نشان دادند. برخی محققین نشان دادند هنجارهای اجتماعی عاملی مؤثر بر انگیزه است. این در حالی است که برخی دیگر از پژوهشگران هیچ رابطه‌ای بین این دو متغیر مشاهده نکردند (شریف، ۲۰۱۵؛ لی و ژاو، ۲۰۱۸). شریف (۲۰۱۵) تصریح می‌کند که یک دلیل احتمالی که می‌توان برای ارتباط ضعیف مشاهده شده بیان کرد، مربوط به روش تحقیق و ضعف در اندازه‌گیری آن است. از این رو برخی از محققین هنجار اجتماعی را به دو عامل هنجارهای تجویزی (دستوری) و هنجارهای توصیفی تفکیک کردند (شرن و اوربل^۱، ۱۹۹۹). هنجار تجویزی ملاک اجتماعی مورد توافق عموم است که مشخص می‌کند افراد صرف‌نظر از واکنش‌های معمول خود، در یک موقعیت معین چگونه باید فکر، احساس و عمل کنند. در مقابل هنجار توصیفی ملاک اجتماعی مورد توافق عموم که مشخص می‌کند افراد در یک موقعیت معین به‌طور معمول چگونه فکر و احساس و عمل می‌کنند (الی، ۲۰۱۴). درواقع در هنجار تجویزی بایدها و نبایدها بر اساس فرهنگ جامعه مشخص و طبق آن عمل

می‌شود؛ اما در هنجار توصیفی محقق صرفاً به مشاهده بایدها و نبایدهای افراد می‌پردازد و توصیف و تشریحی از وقایع می‌نمایند. با توجه به مبانی نظری، فرضیه دوم و سوم تحقیق به شرح ذیل تدوین می‌شود:

- **فرضیه اصلی ۲:** هنجارهای تجویزی تأثیر معناداری بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد.
- **فرضیه اصلی ۳:** هنجارهای توصیفی تأثیر معناداری بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد.

خودکارآمدی: آژن^۱ (۱۹۹۱)، عنوان داشت که کنترل رفتاری درک شده، رابطه نزدیکی با مفهوم «خودکارآمدی»^۲ مطرح شده توسط باندورا^۳ (۱۹۷۷) دارد. باندورا (۱۹۷۷) خودکارآمدی را انتظاری تعریف می‌کند که یک شخص از خود در خصوص اینکه آیا می‌تواند به گونه‌ای موفقیت‌آمیز رفتار سؤال‌برانگیز را انجام دهد یا خیر، دارد. طبق نظر وی خودکارآمدی سازه‌ای است که شایستگی یک شخص را برای اجرای موفقیت‌آمیز رفتاری که باید برای رسیدن به نتیجه مطلوب صورت پذیرد، ارزیابی می‌کند. به‌طور خلاصه خودکارآمدی به داشتن مهارت یا مهارت‌ها مربوط نمی‌شود، بلکه داشتن باور به توانایی انجام کار در موقعیت‌های مختلف شغلی اشاره دارد (الیاس^۴، ۲۰۰۹). یک شخص با خودکارآمدی بالا تلاش بیشتری برای دستیابی به اهداف و مقاصد خود انجام خواهد داد (شریف، ۲۰۱۵). بو و همکاران^۵ (۲۰۰۳) در زمینه تصمیم‌گیری اخلاقی، فرضیه تأثیر خودکارآمدی درک شده را بر نیت اخلاقی را مطرح کردند. آنها ادعا کردند افرادی که خودکارآمدی بیشتری دارند هنگام مواجهه با موقعیت‌های چالش‌برانگیز (دوره‌های اخلاقی) از عزت‌نفس^۶ بالاتری برخوردارند. چنین افرادی تمایل بیشتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی داشته و رفتاری اخلاقی در پیش می‌گیرند. تحقیقات پیشین نشان می‌دهد خودکارآمدی متغیر قدرتمندی برای پیش‌بینی انگیزه مربوط به رعایت قوانین محسوب می‌شود (آلین و همکاران^۷، ۲۰۱۳). از این رو فرضیه چهارم تحقیق به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

- **فرضیه اصلی ۴:** خودکارآمدی تأثیر مثبت و معناداری بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد.

قوانین و مقررات حمایتی:^۸ آسیب اصلی گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، ترس مقابله به مثل از سوی کارفرما یا اقداماتی مانند از دست دادن شغل و قربانی شدن است. در بسیاری از کشورها نظیر امریکا، انگلستان، مالزی و غیره به‌منظور حمایت فرد افشاگر در مقابل اعمال تلافی‌جویانه و ترغیب وی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، قوانین حمایتی مختلفی تدوین شده است. قانون افشای منافع عموم^۹ در انگلستان (۱۹۹۸) کارکنان را مورد حمایت قرار می‌دهد

1. Ajzen
 2. Self-efficacy
 3. Bandura
 4. Elias
 5. Beu, Buckley & Harvey
 6. Self-esteem
 7. Alleyne, Hudaib & Pike
 8. Protection legislation
 9. Public Interest Disclosure Act

و بیان می‌کند که هنگامی که کارمندی قصد گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد بایستی ابتدا از مجرای داخلی به این امر بپردازد. بنابراین قانون افشای منافع عموم رویه‌های مناسبی برای افشا معرفی کرده و بر نیاز به انجام رفتارهایی که مبتنی بر حسن نیت باشد، تأکید می‌نماید (هولزاسن^۱، ۲۰۰۷، شریف، ۲۰۱۵). در سال ۲۰۰۲ کنگره امریکا قانون سایبیزاکسلی را به تصویب رساند. بخشی از این قانون به معرفی قواعد نظام راهبری که شامل مقرراتی برای حمایت از گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه است، پرداخته است. بخش ۳۰۱ این قانون، کمیته حسابرسی شرکت‌ها را ملزم می‌نماید تا با استقرار کانال‌های مناسب گزارش‌دهی، به نحوه مؤثری گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را در سازمان تشویق نمایند. به نحوی که اقدامات خطاکارانه به گونه‌ای اتکاپذیر و غیرعلنی از طریق این کانال‌ها گزارش شوند (چانگ و همکاران^۲، ۲۰۰۴؛ کاپلان و شولتز^۳، ۲۰۰۷). تقریباً مشابه این موضوع در منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران مورد توجه قرار گرفته است. به‌طور کلی تحقیقات نشان دادند که وجود قوانین حمایتی می‌تواند نقش مثبتی در توسعه و انجام گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه ایفا نمایند. با توجه به مبانی نظری مطرح شده فرضیه پنجم تحقیق به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

- **فرضیه اصلی ۵:** وجود قوانین و مقررات حمایتی تأثیر مثبت و معناداری بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد.

کنترل رفتار درک شده: تئوری عمل منطقی برای اولین بار در سال ۱۹۶۷ توسط آژن و فیشین^۴ معرفی شد و در اوایل دهه ۱۹۷۰ مورد تجدیدنظر و توسعه قرار گرفت. از سال ۱۹۸۰ این تئوری در مطالعه رفتار انسان و توسعه مداخلات متناسب مورد استفاده محققین قرار گرفت. این تئوری در شرایطی کاربرد دارد که کنترل ارادی قابل توجهی روی رفتار وجود داشته باشد، به‌عبارت‌دیگر موفقیت تئوری عمل منطقی وابسته به میزان کنترل ارادی روی رفتار است. این در حالی است که وقتی میزان کنترل ارادی بر یک رفتار کاهش یابد (فرد علیرغم داشتن انگیزه برای انجام اقدامی، توانایی انجام آن را نداشته باشد) این تئوری کاربرد چندانی نخواهد داشت؛ به همین دلیل آژن و همکاران، تئوری فوق را توسعه دادند و با افزودن کنترل رفتار درک شده، الگویی به نام تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده (TPB)^۵ معرفی کردند. این تئوری سعی دارد وقوع یک رفتار خاص را، مشروط به اینکه فرد انگیزه انجام آن را داشته باشد، پیش‌بینی کند. این نظریه بر این باور است که رفتار فرد با انگیزه و قصد رفتاری او تعیین می‌شود. به‌عبارت‌دیگر قصد انجام یک رفتار، رفتار را پیش‌بینی می‌کند (آژن، ۱۹۹۱). طبق این نظریه انگیزه انجام یک رفتار متشکل از سه جز: نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار درک شده^۶ است. منظور از نگرش نسبت به رفتار، ارزشیابی مثبت یا منفی در مورد انجام یک رفتار است و از دو زیر سازه باورهای رفتاری و ارزیابی نتایج رفتار که باعث حصول نگرش نسبت به رفتار می‌شود، تشکیل شده است. هنجارهای ذهنی به فشار اجتماعی درک شده توسط فرد برای انجام یا عدم انجام یک رفتار خاص اشاره دارد. افراد اغلب

1. Holtzhausen
2. Chung, Monroe & Thorne
3. Kaplan & Schultz
4. Fishbein and Ajzen
5. Theory of Planned Behavior
6. Perceived behavioral control

بر مبنای ادراکشان از آنچه دیگران تصور می‌کنند، عمل می‌نمایند و انگیزه آنها جهت پذیرش رفتار به‌طور بالقوه متأثر از افرادی است که ارتباط نزدیکی با آنها دارند (آژن، ۱۹۹۱). یکی از عوامل مهم در تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده، کنترل رفتار درک شده است. کنترل رفتار درک شده، تفسیر یک فرد از آسانی یا دشواری انجام یک عمل خاص است. به‌طور مثال گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در خصوص همکار آسان‌تر از گزارش در خصوص مقام مافوق مانند مدیرعامل است (آلین و همکاران ۲۰۱۳). پژوهشگران مختلفی روی کنترل رفتار درک شده و انگیزه انجام کار تحقیق کردند و به نتایج مختلفی در این خصوص وجود دارد. در این تحقیق تأثیر کنترل رفتار درک شده بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مورد بررسی قرار خواهد گرفت. از این رو فرضیه ششم به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

- **فرضیه اصلی ۶:** کنترل رفتار درک شده تأثیر مثبت و معناداری بر گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد.

متغیر تعدیل‌کننده: جونز^۱ (۱۹۹۱) مدل‌های پیشین تصمیم‌گیری‌های اخلاقی را به دلیل اینکه تأثیر متغیرهای خاص رفتاری را در نظر نگرفته بودند، مورد نقد قرار داد و مفهومی تحت عنوان شدت اخلاقی را معرفی کرد که در حوزه تصمیم‌گیری اخلاقی مورد استفاده قرار گرفتند. افراد براساس ماهیت عوامل خاص رفتاری خود، به گونه متفاوتی رفتار می‌کنند؛ از این رو تصمیم‌گیری اخلاقی نوعی رفتار مشروط به عوامل خاص رفتاری هر فرد است. عوامل و موارد متعدد دیگری وجود دارد که بر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مؤثر است و می‌توان آنها را در مدل لحاظ کرد که مستلزم بررسی دقیق و تحقیق اکتشافی است. به‌طور مثال جونز (۱۹۹۱) مدل‌های پیشین تصمیم‌گیری‌های اخلاقی را به دلیل اینکه تأثیر متغیرهای خاص رفتاری را در نظر نگرفته بودند، مورد نقد قرار داد و مفهومی تحت عنوان شدت اخلاقی را معرفی کرد که در حوزه تصمیم‌گیری اخلاقی مورد استفاده قرار گرفتند. افراد براساس ماهیت عوامل خاص رفتاری خود، به گونه متفاوتی رفتار می‌کنند؛ از این رو تصمیم‌گیری اخلاقی نوعی رفتار مشروط به عوامل خاص رفتاری هر فرد است. مطابق با نظر جونز (۱۹۹۱) شدت اخلاقی^۲ از شش جزء به شرح ذیل تشکیل شده است که به‌طور اختصار در ذیل تشریح می‌شود:

- اهمیت عواقب^۳: به معنی کل (جمع) صدماتی یا منافی است که ناشی از اقدام اخلاقی مورد نظر است. به‌طور مثال اقدامی که به هزار نفر آسیب برساند شدت اخلاقی بیشتری نسبت به اقدامی دارد که به پنج نفر آسیب می‌رساند و شدت اخلاقی اقدامی که منجر به مرگ می‌شود بیشتر از عملی است که آسیب جزئی دارد.
- توافق اجتماعی^۴: اشاره به توافق جمعی است که یک اقدام خطاکارانه دارد. هر چه توافق اجتماعی در خصوص ناپسند بودن یک اقدام بیشتر باشد، احتمال بیشتری می‌رود قضیه گزارش شود.
- احتمال اثر (احتمال وقوع)^۵: یک تابع شرطی است و به معنی میزان احتمالی است که امکان دارد اقدام

1. Jones
2. Moral intensity
3. Magnitude of consequences
4. Social consensus
5. Probability of effect

- خطاکارانه رخ دهد و میزان احتمالی که منجر به آسیب شده باشد. به‌طور مثال شدت اخلاقی اقدامی که به احتمال ۲ درصد رخ داده است کمتر از اقدامی است که به احتمال ۹۸ درصد رخ داده است.
- فوریت زمانی^۱: فاصله انتظاری بین زمان حال و زمانی است که پیامدهای اقدام خطاکارانه آغاز خواهد شد. به‌طور مثال شدت اخلاقی اقدامی که انتظار رود پیامد آن هفته دیگر رخ دهد بیشتر از اقدامی است که انتظار رود پیامد آن یک سال دیگر رخ دهد.
 - تمرکز اثر^۲: اشاره به مقدار آسیبی/منفعتی دارد که بر افراد اثر دارد. به‌طور مثال شدت اخلاقی اقدامی که به هزار نفر، ضرر بیست میلیون ریالی می‌زند بیشتر از اقدامی است که به صد هزار نفر ضرر دویست هزار ریالی می‌زند.
 - قربابت و نزدیکی^۳: میزان احساس قربابت و نزدیکی (به لحاظ اجتماعی، فرهنگی، روانی یا فیزیکی) که بین گزارش‌دهندگان و قربانی (ذی‌نفع) اقدام خطاکارانه وجود دارد. به‌طور مثال شدت اخلاقی تولید و فروش محصولات بی‌کیفیت و مضر که در ایران صورت می‌گیرد، بیشتر از حالتی است که این محصولات برای مصرف در سایر کشورها تولید و به فروش می‌رسد.
- بعد از معرفی مفهوم و اجزا شدت اخلاقی، بسیاری از پژوهشگران این عوامل را به‌عنوان متغیرهای مستقل، کنترلی، میانجی‌گر یا تعدیل‌کننده وارد مدل خود کردند. تحقیقات نشان می‌دهد شدت اخلاقی یکی از عوامل مؤثر بر گرایش برای گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه است. با توجه به مبانی نظری و موارد مطروحه، شدت اخلاقی به‌عنوان متغیر کنترل‌کننده مورد بررسی قرار می‌گیرد و در قالب فرضیه‌های جدید و اضافی اثر این متغیر روی رابطه متغیرهای مستقل و وابسته سنجیده می‌شود تا اثر شدت اخلاقی نیز وارد مدل خواهد شد و اثر آن روی روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته سنجیده شود.
- فرضیه فرعی ۱:** شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین نگرش و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی دارد.
- فرضیه فرعی ۲:** شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین هنجارهای تجویزی و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی دارد.
- فرضیه فرعی ۳:** شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین هنجارهای توصیفی حسابرسان داخلی و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی دارد.
- فرضیه فرعی ۴:** شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین کنترل رفتار درک شده حسابرسان داخلی و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی دارد.
- فرضیه فرعی ۵:** شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین خودکارآمدی حسابرسان داخلی و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی دارد.

فرضیه فرعی ۶: شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین قوانین و مقررات حمایتی مرتبط با گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه توسط حسابرسان داخلی دارد.

متغیرهای کنترلی

بر اساس ادبیات تحقیق و مطابق با تحقیقاتی که شریف (۲۰۱۵)، احمد (۲۰۱۴) و لی و ژاو (۲۰۱۸) انجام دادند، در این تحقیق از سن، جنسیت، میزان تحصیلات، سمت شغلی، تجربه کاری و سابقه کاری مرتبط با حسابرسی به‌عنوان متغیر کنترلی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این متغیرها می‌تواند بر متغیر وابسته و همچنین متغیر تعدیل‌کننده اثرگذار باشد و در این تحقیق به‌عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته می‌شود.

متغیر وابسته

تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده تئوری است که سعی دارد رفتار افراد را پیش‌بینی و تبیین نماید (آژن، ۱۹۸۵). مطابق با این تئوری، انگیزه برای انجام دادن یا ندادن یک رفتار بخصوص، به‌عنوان بهترین شاخص برای توجیه رفتار واقعی شناسایی می‌شود. قصد و انگیزه رفتاری اشاره به احتمالی دارد که ممکن است یک شخص در شرایط تشریح شده تمایل به انجام اقدام مدنظر داشته باشد. به‌بیان‌دیگر انگیزه بیشتر برای انجام یک رفتار، به احتمال زیاد منجر به انجام آن خواهد شد (فیش‌بین و آژن، ۱۹۷۵). در این تحقیق مطابق با مدل ارائه شده شریف (۲۰۱۵) گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه در پرسش‌نامه سناریو محور اندازه‌گیری و به‌عنوان متغیر وابسته مورد استفاده قرار گرفت.

دوره آزمون، جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق حسابرسان داخلی و اشخاصی می‌باشند که تجربه کار در حوزه حسابرسی داخلی (اعم از عضویت در کمیته حسابرسی و یا به‌عنوان یکی از اعضا تیم حسابرسی داخلی) داشته باشند. پرسش‌نامه‌های سناریو محور بین سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ بین جامعه هدف توزیع شد. برای این منظور لیست کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی شامل ۱۷۸۷ نفر که سابقه عضویت در کمیته حسابرسی در شرکت پذیرفته شده و ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار داشتند و برای کلیه حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی ارسال گردید. همچنین پرسش‌نامه به‌صورت الکترونیکی و نسخه فیزیکی برای حسابرسان داخلی شرکت‌های زیرمجموعه شرکت‌های بورسی، هلدینگ‌ها، شرکت‌های بخش خصوصی که دارای واحد حسابرسی داخلی بودند ارسال شد. تعداد نمونه بیشتر در روش معادلات ساختاری نتیجه بهتری را برای تحقیق به ارمغان می‌آورد، با این حال با استفاده از فرمول کوکران حداقل نمونه ۳۵۰ در نظر گرفته شد. پرسش‌نامه سناریو محور شامل ۳ بخش بود، بخش اول شامل پیشگفتار بود و در این بخش توضیحات مکفی در خصوص مفهوم و عناصر گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و مفاهیمی ارائه شد. بخش دوم شامل مشخصات فردی مشارکت‌کنندگان بود که در تحلیل توصیفی مورد استفاده قرار گرفت و بخش سوم شامل ۳ سناریو بود که در هر یک ابتدا سناریویی ارائه و سپس سؤالاتی در خصوص نظر و اقدام مشارکت‌کننده در موقعیت یادشده مطرح گردید. هر سناریو شامل ۳۲ سؤال بود. پرسش‌نامه سناریو محور بر اساس مبانی نظری و مدل‌های مورد استفاده در تحقیقات بین‌المللی و با

توجه به شرایط محیطی تدوین شد تا ضمن افزایش اعتبار تحقیق، زمینه را برای مقایسه نتیجه تحقیق با مطالعات قبلی را فراهم نماید. پرسش‌نامه به صورت مستقیم برای بیش از ۷۵۰ نفر-شرکت ارسال شد که پس از پیگیری‌ها، تعداد ۵۱۳ نفر در تحقیق حاضر مشارکت کردند. پس از بررسی اولیه پرسش‌نامه افرادی که فاقد تجربه کاری در حوزه حسابرسی داخلی بودند و جز جامعه هدف تحقیق قرار نمی‌گرفتند، حذف شد و در نهایت پاسخ ۴۵۸ نفر مورد بررسی قرار گرفت.

یافته‌های تحقیق

آمار توصیفی

مشارکت‌کنندگان در این تحقیق ۴۵۸ نفر بودند که پرسش‌نامه تکمیل شده توسط آنها جهت آزمون فرضیه‌ها مورد بررسی قرار گرفت. در جدول‌های ۱ تا ۵ آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان ارائه شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان بر حسب سمت، جنسیت و تحصیلات

جمع	تحصیلات			جنسیت		سمت
	دکتری	ارشد	لیسانس	مرد	زن	
۱۷۷	۹۴	۷۵	۸	۱۲۵	۵۲	مدیر حسابرسی داخلی
۷۳	۴۵	۲۰	۸	۵۲	۲۱	رئیس حسابرسی داخلی
۵۷	۲۳	۳۲	۲	۳۷	۲۰	حسابرس داخلی ارشد
۷۶	۳۱	۳۷	۸	۴۴	۳۲	کارشناس حسابرسی داخلی
۷۵	۵۴	۲۱	-	۴۸	۲۷	عضو کمیته حسابرسی
۴۵۸	۲۴۷	۱۸۵	۲۶	۳۰۶	۱۵۲	جمع

جدول ۲. تجربه فعالیت مشارکت‌کنندگان در بخش‌های مختلف

دارای تجربه در شرکت‌های بورسی	دارای تجربه در بخش‌های مختلف (نهادهای عمومی، دولتی، خصوصی)	صرفاً بخش خصوصی	دارای تجربه به‌عنوان عضو کمیته حسابرسی
۳۰۸	۱۱۸	۱۸۷	۲۲۵

جدول ۳. اطلاعات مربوط به سن - سال

بالای ۶۰	۶۰-۵۱	۵۰-۴۱	۴۰-۳۰	زیر ۳۰
۳۱	۳۴	۱۵۶	۱۳۹	۹۸

جدول ۴. عضویت در نهادهای حرفه‌ای

حسابدار رسمی	انجمن حسابرسی داخلی ایران
۸۶	۱۶۲
فاقد عضویت	سایر نهادهای حرفه‌ای
۱۱۸	۲۲۸

جدول ۵. آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان بر حسب تجربه کاری و سابقه کاری حسابرسی داخلی

شرح	تا ۵ سال	۶-۱۰ سال	۱۱-۱۵	۱۶-۲۰	۲۱-۳۰	بالای ۳۰
تجربه کاری	۶۰	۱۴۶	۱۶۲	۳۷	۱۸	۳۵
سابقه کاری حسابرسی داخلی	۳۰۰	۱۰۲	۲۶	۵	۲۰	۵

تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌های آماری

پرسش‌نامه سناریومحور مورد استفاده در این تحقیق برگرفته از پرسش‌نامه استاندارد و معتبری است که توسط اغلب پژوهشگران مورد استفاده قرار گرفته است و پس از آزمون روایی و پایایی توسط پژوهشگران و اخذ نظر خبرگان، به‌منظور دستیابی به آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفته است. در خصوص بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده شده است. جهت بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، ضرایب بارهای عاملی و پایایی ترکیبی مورد آزمون قرار گرفت. با حذف ۳ سؤال غیرمعنادار در کل سناریوها، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بالای ۰.۴ و معنادار می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار دارد. به‌منظور برازش مدل ساختاری سه معیار ضریب تعیین (R^2)، ارزیابی هم خطی و شاخص استون گیسر مورد آزمون قرار گرفت. اولین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک تحقیق ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زا (وابسته) مدل است. ضریب تعیین تعدیل شده متغیر گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه برای سه سناریو به ترتیب معادل ۰/۶، ۰/۷ و ۰/۶۸ است که حاکی از تمایل به قوی بودن متغیر مزبور است و می‌تواند در مدل ساختاری مورد استفاده قرار گیرد. دومین آزمون مربوط به معیار استون گیسر است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. طبق آزمون به عمل آمده مقدار Q^2 در سه سناریو به ترتیب معادل ۰/۶، ۰/۶۸ و ۰/۶ است که با توجه به سه مقدار ملاک مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد. سومین آزمون مربوط به ارزیابی هم خطی متغیرها است که مبین آن است که متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. یکی از شیوه‌های رایج تشخیص وجود هم خطی، استفاده از عامل تورم واریانس است. مقدار آماره VIF کمتر از ۵ بود که حاکی از آن است بین متغیرهای تحقیق هم خطی مشاهده نگردید.

برازش کلی مدل به تفکیک سناریوها

مهم‌ترین شاخص برازش مدل در تکنیک حداقل مجزورات جزئی شاخص GOF است. معیار GOF توسط تننهاوس و همکاران^۱ (۲۰۰۴) معرفی شد و طبق رابطه قید شده محاسبه می‌شود. وتزلز و همکاران^۲ (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۲۵، ۰/۳۶ و ۰/۴۰ را به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی کرده‌اند. این شاخص با استفاده از میانگین هندسی شاخص R^۲ و میانگین شاخص افزونگی قابل محاسبه است. پس از آزمون فوق مشاهده شد مقدار به دست آمده برای شاخص برازش کل در حد قابل قبولی است؛ بر این اساس برازش کلیت مدل در سه سناریو مورد تأیید قرار گرفت و سپس برازش مدل صورت پذیرفت. در ادامه خلاصه نتایج حاصل از برازش ۲ سناریو ارائه شده است.

جدول ۶. خلاصه نتیجه آزمون فرضیه‌ها

مسیر فرضیه‌ها						نوع فرضیه
سطح اطمینان	سناریو ۳	سطح اطمینان	سناریو ۲	سطح اطمینان	سناریو ۱	
مسیر مستقیم فرضیه‌های اصلی						
-	رد	-	رد	٪۹۵	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → نگرش
-	رد	٪۹۰	تأیید	-	رد	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → هنجارهای تجویزی
٪۹۰	تأیید	٪۹۰	تأیید	٪۹۵	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → هنجارهای توصیفی
٪۹۵	تأیید	٪۹۹	تأیید	٪۹۹	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → خودکارآمدی
٪۹۹	تأیید	٪۹۹	تأیید	٪۹۹	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → حمایتی
٪۹۹	تأیید	٪۹۹	تأیید	٪۹۹	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → کنترل رفتار درک شده
مسیر فرضیه‌های فرعی						
-	رد	-	رد	-	رد	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → نگرش * شدت اخلاقی
٪۹۵	تأیید	-	رد	٪۹۹	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → هنجارهای تجویزی * شدت اخلاقی
٪۹۹	تأیید	-	رد	٪۹۹	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → هنجارهای توصیفی * شدت اخلاقی
٪۹۰	تأیید	-	رد	٪۹۵	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → کنترل رفتار درک شده * شدت اخلاقی
٪۹۹	تأیید	-	رد	٪۹۹	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → خودکارآمدی * شدت اخلاقی
-	رد	٪۹۵	تأیید	٪۹۹	تأیید	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → قوانین * شدت اخلاقی
مسیر فرضیه اصلی تکمیلی						
-	رد	-	رد	-	رد	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → هنجار اجتماعی
مسیر فرضیه فرعی تکمیلی						
-	رد	-	رد	-	رد	گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه → هنجار اجتماعی * اخلاقی شدت

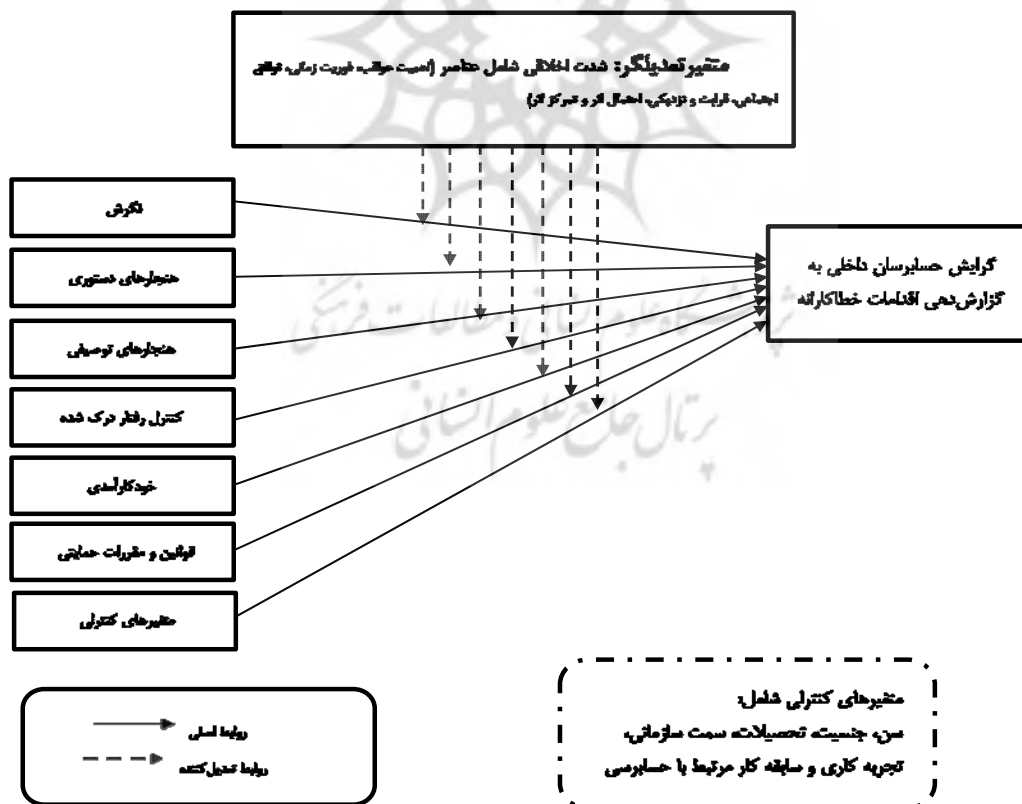
1. Tenenhaus, Amato & Esposito Vinzi
 2. Wetzels, Odekerken-Schroder & Van Oppen

جدول ۷. خلاصه نتایج تأثیر متغیرهای کنترلی بر متغیر وابسته و متغیرهای وابسته

متغیرهای کنترلی		شدت اخلاقی	نگرش	هنجارهای تجویزی	هنجارهای توصیفی	خود کارآمدی	قوانین و مقررات حمایتی	قوانین و مقررات حمایتی	درک شده	کنترل رفتار	گرایش به گزارش دهی
سن	سناریو ۱	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
	سناریو ۲	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
	سناریو ۳	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
جنسیت	سناریو ۱	تأیید	رد	تأیید	رد	رد	رد	رد	رد	تأیید	تأیید
	سناریو ۲	رد	تأیید	تأیید	تأیید	رد	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
	سناریو ۳	تأیید	رد	رد	رد	رد	تأیید	تأیید	رد	رد	رد
تحصیلات	سناریو ۱	رد	رد	تأیید	تأیید	تأیید	رد	تأیید	تأیید	تأیید	رد
	سناریو ۲	رد	تأیید	رد	رد	تأیید	رد	تأیید	رد	تأیید	تأیید
	سناریو ۳	رد	رد	رد	رد	تأیید	رد	تأیید	رد	رد	رد
سمت سازمانی	سناریو ۱	رد	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	رد	تأیید	تأیید
	سناریو ۲	رد	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
	سناریو ۳	تأیید	رد	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	رد	تأیید	تأیید
تجربه کاری	سناریو ۱	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	رد	تأیید	تأیید
	سناریو ۲	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
	سناریو ۳	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
سابقه کار مرتبط با حسابرسی	سناریو ۱	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
	سناریو ۲	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید
	سناریو ۳	رد	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید	تأیید

در تحلیل پیمایش سناریو محور، همان طور که شریف (۲۰۱۵) تبیین کرده است، نظر به تفاوت سناریوها و ماهیت آنها، نمی‌توان سناریوها را تجمیع و یکپارچه کرد، به دیگر سخن باید هر سناریو مجزا مورد آزمون قرار گیرد. از این رو اگر فرضیه‌ای در تمامی سناریوها مورد تأیید قرار گیرد، گفته می‌شود قویاً تأیید شده است و در صورتی که در برخی از سناریوها رد و در برخی تأیید شود، گفته می‌شود تقریباً قوی است و در صورتی که در هیچ کدام از سناریوها مورد تأیید قرار نگیرد، گفته می‌شود فرضیه رد شده است. طبق نتایج به دست آمده هیچ کدام از فرضیه‌های اصلی تحقیق را نمی‌توان رد کرد. بدین صورت که ارتباط معنادار قوی بین هنجارهای توصیفی، خود کارآمدی، قوانین و مقررات حمایتی و کنترل رفتار درک شده و گرایش حساب‌سازان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه وجود دارد و بین نگرش و هنجارهای تجویزی با گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه ارتباط ضعیفی مشاهده شد. در خصوص فرضیه‌های فرعی تحقیق نیز صرفاً فرضیه فرعی شماره ۱ مبنی بر اینکه شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین نگرش و گرایش حساب‌سازان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطا کارانه دارد؛ رد می‌شود. سایر فرضیه‌های فرعی شامل اینکه شدت اخلاقی

رابطه بین هنجارهای تجویزی، هنجارهای توصیفی، کنترل رفتار درک شده، خودکارآمدی و قوانین و مقررات حمایتی با گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را به‌طور معناداری تحت تأثیر قرار می‌دهد نیز مورد بررسی قرار گرفت. در هیچ کدام از سناریوها شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین نگرش و گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مشاهده نگردید. هنجارهای اجتماعی که متشکل از هنجارهای توصیفی و تجویزی است، به‌صورت مجزا رابطه معناداری با گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد؛ با این حال وقتی این دو سازه با هم ترکیب شد و به‌عنوان یک متغیر مورد بررسی قرار گرفت، ارتباط معناداری بین هنجار اجتماعی و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مشاهده نگردید. این موضوع مؤید دیدگاه آرمیتاژ و کونر (۲۰۰۱) و شریف (۲۰۱۵) است که به پژوهشگران توصیه کردند هنجارهای اجتماعی را به دو سازه هنجارهای تجویزی و توصیفی طبقه‌بندی و به‌صورت مجزا مورد آزمون قرار دهند. در شکل ۱ خلاصه نتایج متغیرهای کنترلی بر متغیرهای پژوهش به تفکیک سناریوها ارائه شده است. تمامی متغیرهای کنترلی رابطه معناداری با گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد. با این حال سن و تجربه کاری مرتبط با حساسی قویاً رابطه معناداری با گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و همچنین سایر متغیرهای وابسته دارد.



شکل ۱. مدل نهایی تحقیق

نتیجه‌گیری

تحقیقات صورت گرفته در خصوص گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه حاکی از آن است که سالانه حدود ۵٪ منابع و درآمد شرکت‌ها و سازمان‌ها به علت اقدامات خطاکارانه هدر می‌رود. امروزه ترویج و توسعه فرهنگ و سیاست‌های گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه به‌عنوان یکی از مؤثرترین، بهترین، کم‌هزینه‌ترین و مناسب‌ترین راه‌کارها مورد توجه سازمان‌ها، شرکت‌ها و دولت‌ها جهت کاهش فساد، اتلاف منابع، خطاکاری معرفی و توصیه شده است. با توجه به نقش، وظیفه، مسئولیت و جایگاه منحصر به فرد حسابرسان داخلی، بیشتر در معرض اقدامات خطاکارانه قرار می‌گیرند و از این رو موضوع حسابرسان داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اخیراً مورد توجه پژوهشگران و صاحب‌نظران قرار گرفته است. این تحقیق جز اولین تحقیقاتی است که موضوع حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را در ایران مورد بررسی قرار داده است. برای این منظور از پیمایش سناریومحور استفاده شد و پس از بررسی دیدگاه ۴۵۸ نفر که همگی دارای تجربه به‌عنوان حسابرس داخلی و یا عضو کمیته حسابرسی در شرکت‌های بورسی، بخش خصوصی، نهادهای خصوصی و ترکیبی از این موارد بودند، با استفاده از روش معادلات ساختاری مشاهده شد هنجارهای توصیفی، خودکارآمدی، قوانین و مقررات حمایتی و کنترل رفتار درک شده ارتباط معنادار قوی با گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارند. این در حالی بود که بین عوامل نگرش و هنجارهای تجویزی ارتباط ضعیف و معناداری با گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مشاهده شد. این موضوع حاکی از آن است که گرایش حسابرسان داخلی ایرانی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه بیشتر تحت تأثیر عوامل هنجارهای توصیفی، خودکارآمدی، قوانین و مقررات حمایتی و کنترل رفتار درک شده است و کمتر تحت تأثیر نگرش و هنجارهای تجویزی قرار می‌گیرد. از این رو طبق نتیجه این تحقیق، هیچ کدام از فرضیه‌های اصلی تحقیق رد نگردید. همچنین شدت اخلاقی به‌عنوان متغیر تعدیلگر مورد بررسی قرار گرفت و هر ۶ جز تشکیل دهنده متغیر شدت اخلاقی به تفکیک مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بررسی‌های به عمل آمده حاکی از آن است که شدت اخلاقی اثر مثبت و معناداری بر رابطه بین هنجارهای تجویزی، هنجارهای توصیفی، کنترل رفتار درک شده، خودکارآمدی و قوانین و مقررات حمایتی با گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد و متغیر تعدیلگر است. با این حال ارتباط معناداری در خصوص اینکه شدت اخلاقی اثر معناداری بر رابطه بین نگرش و گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد؛ مشاهده نگردید و از این رو فرضیه فرعی شماره ۱ رد شد.

از سوی دیگر ادبیات تحقیق حاکی از آن است که تصمیم‌گیری در خصوص گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه می‌تواند تحت تأثیر عواملی نظیر سن، جنسیت، تحصیلات، سمت سازمانی، تجربه کاری و سابقه فعالیت در حوزه حسابرسی قرار گیرد. در این تحقیق عوامل فوق به‌عنوان متغیر کنترلی مورد آزمون قرار گرفت و مشاهده شد تمامی متغیرهای کنترلی یاد شده، ارتباط معناداری با گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد. با این حال سن و تجربه کاری مرتبط با حسابرسی قویاً رابطه معناداری با گرایش حسابرسان داخلی به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد. با توجه به متفاوت بودن اثر متغیرهای کنترلی بر متغیر وابسته و تحلیل و تفسیر آن، پیشنهاد می‌شود هر یک از متغیرها به‌صورت تحقیقی مجزا مورد توجه پژوهشگران آتی قرار گیرد. برای مثال سن تأثیر متفاوتی بر گرایش به گزارش‌دهی

اقدامات خطاکارانه دارد، بدین صورت که افراد جوان‌تر و مسن‌تر گرایش بیشتری به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارند، این انگیزه در بین افراد میانسال کمتر است. این موضوع در پژوهشی که لی و همکاران (۲۰۱۸) انجام دادند نیز ارائه شده است. به‌طور کلی نتیجه این تحقیق همسوی با یافته‌های پژوهشگران قبلی نظیر چانگ (۱۹۹۸)، آرمیتاژ و کونر^۱ (۲۰۰۱)، بو و همکاران (۲۰۰۳)، کارپنتر و ریمرس (۲۰۰۵)، پارک و بلنکینسوپ (۲۰۰۹)، احمد (۲۰۱۱)، کایتون و همکاران (۲۰۱۳)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، الی (۲۰۱۴)، شریف (۲۰۱۵)، لی و فارگر^۲ (۲۰۱۷) و لی و ژاو (۲۰۱۸) است.

پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

ادبیات تحقیق حاکی از آن است که گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه تأثیر قابل توجهی در اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی دارد و با توجه به پیامدهای مثبت آن؛ پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران، تصمیم‌گیرندگان و شرکت‌ها ضمن ترویج فرهنگ گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه نسبت به تدوین و اجرای مکانیزم‌ها و ساختار گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه اقدام نمایند. توسعه و ترویج گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه مستلزم حمایت مؤثر از گزارش‌کنندگان است و تأثیر به‌سزایی بر قصد و گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه دارد، از این رو ضروری است با افزایش حمایت مؤثر از گزارش‌کنندگان زمینه برای ترویج و توسعه گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه فراهم گردد. در این خصوص توجه به حمایت قانونی و مالی مؤثر از گزارش‌کنندگان بسیار ضروری و مهم است. از سوی دیگر با توجه به اهمیت و تأثیر آگاهی و درک حسابرسان داخلی در خصوص نقش، مسئولیت، وظیفه آنها نسبت به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه، پیشنهاد می‌شود نهادهای حرفه‌ای نظیر انجمن حسابرسان داخلی و سایر مراجع ذی‌صلاح نظیر سازمان بورس و سازمان حسابرسی در خصوص تدوین رهنمودهای و استانداردهای لازم در رابطه با گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه و افزایش درک و آگاهی حسابرسان داخلی از این مهم انجام دهند. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود سایر عوامل مؤثر نظیر فرهنگ، حاکمیت شرکتی و نوع سازمان و همچنین تأثیر تیپ شخصیتی و بر گرایش به گزارش‌دهی اقدامات خطاکارانه را مورد بررسی قرار دهند.

انجام این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها با مشکلاتی مواجه بوده که در تعمیم نتیجه باید مورد توجه قرار گیرد. در این تحقیق از پیمایش سناریو محور استفاده شد، هرچند که این ابزار نسبت به پرسش‌نامه بسیار بهتر است، با این حال مهم‌ترین محدودیت این تحقیق آنکا به داده‌های خودگزارشگری است و عدم امکان مشاهده و بررسی رویدادهای واقعی است که ممکن است بر گرایش به گزارش‌دهی تأثیر گذار باشد. ممکن است پاسخ مشارکت‌کنندگان مشابه اقدام و تصمیمی که در عمل هنگام مواجهه با اقدامات خطاکارانه می‌گیرند، مشابه نباشد.

منابع

اخروی جوقان، ابوذر؛ رحیمیان، نظام الدین؛ قره داغی، مریم (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضا کمیته حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۳)، ۳۱۱-۳۲۶.

- بنی مهد، بهمن؛ بیگی هرچگانی، ابراهیم (۱۳۹۱). رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حسابرسان. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۷(۴)، ۳۱-۴۰.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، سید محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱(۲)، ۳۱-۴۰.
- کردستانی، غلامرضا؛ رجب‌دردی، حسین (۱۴۰۰). الگوی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۱۳۵-۱۶۰.
- محمدرضایی، فخرالدین و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.
- مشایخی، بیتا؛ ونکی، امیرسالار؛ سیوندیان، مصباح (۱۴۰۰). مروری بر مطالعات حسابرسی داخلی با رویکرد مدل‌سازی موضوعی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۲)، ۲۹۶-۳۵۸.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲(۴۹)، ۱-۲۸.

References

- Ahmad, S. (2011). *Internal auditor and internal whistleblowing intentions: a study of organisational, individual, situational and demographic factors*. School of Accounting, Finance and Economics. Unpublished Doctoral Dissertation, University of Australia.
- Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: A theory of planned behavior. In J. Kuhl & J. Beckman (Eds.), *Action-Control: From Cognition to Behavior* (pp. 11- 39). Germany: Heidelberg: Springer.
- Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors. *British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Armitage, C. J., & Conner, M. (2001). Efficacy of the theory of planned behaviour: A meta-analytic review. *British Journal of Social Psychology*, 40(4), 471- 499.
- Arnold, D. & Ponemon, L. (1991). Internal Auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2), 1-15.
- Bandura, A. (1977). Self-efficacy: Toward a unifying theory of behavioral change. *Psychological Review*, 84(2), 191.
- Banimahd, B. & Beigi Harchegani, E. (2013). The Relationship Between Personal Values and Ethical Intentions of Auditors. *Ethics in science and Technology*, 7 (4), 31-40. (in Persian)
- Beigi Harchegani, E., Banimahd, B., Raiiszadeh, S.M.R., Royaeae, R. (2017). The Effect of

- Auditors' Feature Machiavellian behavior on Their Whistle Blowing. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 1 (2), 65-95. (in Persian)
- Beu, D.S., Buckley, M.R., & Harvey, M.G. (2003). Ethical decision-making: A multidimensional construct. *Business Ethics. A European Review*, 12(1), 88-107.
- Chung, J., Monroe, G. & Thorne, L. (2004). *An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. Research seminar*. The University of NSW School of Accounting.
- Elias, R. Z. (2009). The impact of anti-intellectualism attitudes and academic self-efficacy on business students' perceptions of cheating. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 199-209.
- Holtzhausen, N. (2007). *Whistle-blowing and whistle-blower protection in the South African public sector*. (Unpublished Phd Thesis). University of South Africa, South Africa.
- IIA. Institute of Internal Auditors Retrieved October, 2020, from <https://www.iaa.org.uk/resources/global-guidance/definition-of-internalauditing>
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366-395.
- Kaplan, S. E. & Jr.Schultz, J. J. (2007). Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality and setting. *Journal of Business Ethics*, 71(2), 109-124.
- Kordestani, GH. & Rajabdorri, H. (2021). The Pattern of Factors Affecting the Whistle-blowing with Emphasis on the Bystander Effect. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 135-160. (in Persian)
- Lee, G. & Fargher, N. (2017). The role of the audit committee in their oversight of whistle-blowing. *A Journal of Practice & Theory*, 37(1), 167-189.
- Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistle-blowing on accounting-related misconduct: a synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41, 22-46.
- Mashayekhi, B., Vanaki, A. & Sivandian, M. (2021). A Review of Internal Audit Research Using Topic Modeling. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 296-358. (in Persian)
- Mesmer-Magnus, J. R. & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-Blowing in organizations*. New York: Routledge.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Schwenk, C. R. (1991). Who blows the whistle and why? *Industrial and Labor Relations Review*, 45(1), 113-130.
- Mohammadrezaei, F. & Faraji, O. (2018). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. (in Persian)

- Namazi, M. and Ebrahimi, F. (2016). Modeling and Identifying Effective Factors Affecting the Intention of Reporting Financial Fraudulent by Accountant. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 12(49), 1-28. (in Persian)
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.
- Okhravi, A. Rahimian, N. & Gharedaghi, M (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in the Viewpoint of Audit Committee Members. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), 311-326. (in Persian)
- Park, H. & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior - A survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545-556.
- Rothschild, J. (2008). Freedom of Speech Denied, Dignity Assaulted, What the Whistleblowers Experience in the US. *International Sociological Association*, 56(6), 884-903.
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J. and Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistle-blowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 707-717.
- Sharif, Z. (2015). *Intention Towards Whistle-Blowing Among Internal Auditors in the U.K.* Unpublished Doctoral Dissertation, University of Huddersfield.
- Sheeran, P., & Orbell, S. (1999). Augmenting the theory of planned behavior: Roles for anticipated regret and descriptive norms. *Journal of Applied Social Psychology*, 29(10), 2107-2142.
- Tenenhaus, M., Amato, S., & Esposito Vinzi, V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modelling. *In Proceeding of the XLII SIS scientific meeting*, 739-742.
- Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G. & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS Quarterly*, 33(1), 177.
- Xu, Y. & Ziegenfuss, D. E. (2008). Reward Systems, Moral Reasoning, and Internal Auditors' Reporting Wrongdoing. *Journal of Business and Psychology*, 22(4), 323-331.
- Zakaria, M. (2015). Antecedent factors of whistle-blowing in organizations. *Procedia Economics and Finance*, 28, 230 – 234.