

## تاثیر جنسیت حسابرس داخلی بانک های دولتی بر رابطه میان عواطف و گزارش تخلفات

مژده کدخدایی الیادارانی<sup>۱</sup>، بهمن بنی مهد<sup>۲\*</sup>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

### The effect of gender of internal auditor in state-owned banks on the relationship between moods and whistle-blowing

M.Kadkhodae Elyadarani<sup>1</sup>, B.Banimahd<sup>2\*</sup>

1. PhD. Student in Accounting, Department of Accounting, Science and Research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor Department of Accounting, Karaj branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

Received: 2021/05/05

Accepted: 2022/02/19

#### Abstract

**Subject and purpose of the paper:** Gender can be considered as one of the variables influencing people's judgment and decision making. Therefore, the purpose of this study is to investigate the role of gender moderation on the relationship between moods and internal auditors' decisions about internal whistle-blowing.

**Research method:** In the present research, 250 questionnaires were randomly distributed among internal auditors in state-owned banks. 219 questionnaires were used for analysis. The tools used in this study include the moods Questionnaire and the whistle-blowing Questionnaire. Also, the structural equation model and the Standardized root mean square residual (SRMR) have been used to evaluate the relationship between the variables of this study.

**Research findings:** results show that both positive and negative aspects of internal auditor's moods have a significant and positive effect on their judgment and decision making to whistle-blowing. Evidence also shows that the gender of the internal auditor is an important variable in whistle-blowing within the organization and can increase the effectiveness of the relationship between moods and whistle-blowing.

**Conclusion, originality and its contribution to the knowledge:** Thus, based on the findings of this study, policy makers and regulatory bodies of the internal audit profession should provide the necessary mechanisms to support the whistle-blowing and reporting the fraud by internal auditors and pay special attention to the whistle-blowing issue.

**Key words:** Internal Audit, gender, Positive and negative Moods, Whistle-blowing

**JEL Classification:** M 42, G29

#### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** جنسیت را می‌توان یکی از متغیرهای تاثیرگذار بر قضاوت و تصمیم گیری افراد به حساب آورد. از این رو، هدف این پژوهش بررسی نقش تعدیل کنندگی جنسیت بر رابطه میان عواطف و تصمیم گیری حسابرسان داخلی درباره گزارش تخلفات درون سازمانی است.

**روش پژوهش:** در پژوهش حاضر تعداد ۲۵۰ پرسش نامه به صورت تصادفی میان حسابرسان داخلی بانک‌های دولتی توزیع شد که از این تعداد، ۲۱۹ پرسش نامه برای تجزیه و تحلیل استفاده شد. ابزار مورد استفاده در این پژوهش شامل پرسش نامه عواطف و پرسش نامه گزارش تخلفات است. همچنین از مدل معادلات ساختاری و معیار ریشه استاندارد باقی مانده مجذور میانگین برای ارزیابی رابطه میان متغیرهای این پژوهش استفاده شده است.

**یافته‌های پژوهش:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هر دو جنبه مثبت و منفی عواطف فردی حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم گیری آن‌ها به افشای تخلفات تاثیر معنی دار و مثبت دارند. هم چنین شواهد حاکی از آن است که جنسیت حسابرس داخلی، متغیری مهم در افشای تخلفات درون سازمانی بوده و می‌تواند شدت تاثیرگذاری رابطه میان عواطف و افشای تخلفات را افزایش دهد.

**نتیجه گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** براساس یافته‌های این پژوهش، سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی حرفه حسابداری داخلی باید مکانیزم‌های لازم برای پشتیبانی از اقدامات افشاگری و گزارشگری تقلب و تخلفات توسط حسابرسان داخلی را فراهم آورند و به موضوع گزارشگری تخلفات توجه ویژه اختصاص دهند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری داخلی، جنسیت، عواطف مثبت و منفی، گزارش تخلفات

طبقه بندی موضوعی: M42 , G29

## مقدمه

رودروی آن‌ها در حوزه گزارش تخلفات موجب شد تا نویسندگان مقاله حاضر، نقش جنسیت بر رابطه میان عواطف و گزارش تخلفات مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین هدف مقاله حاضر در درجه اول بررسی تاثیر عواطف بر تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی در گزارش تخلفات درون سازمانی و نقش جنسیت در این مورد است. هدف دوم این پژوهش نیز بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در حسابداری داخلی است. دستاوردها و ارزش افزوده علمی این مقاله را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

اول این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که چگونه عواطف و هیجان‌های روانشناختی و هم چنین جنسیت افراد بر رفتار آن‌ها در گزارش تخلفات تاثیرگذار است. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند داده‌های سودمندی را در اختیار دانشجویان، استادان و پژوهشگران حسابداری قرار دهد و موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در حسابداری شود. دوم این که نتایج این پژوهش می‌تواند پیشنهادهایی را برای انجام پژوهش‌های آینده در اختیار پژوهشگران قرار دهد. در ادامه مقاله مبانی نظری، روش شناسی و یافته‌های پژوهش نمایان می‌شود.

### مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش گزارش تخلفات

گزارش تخلفات به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌گیری از رسوایی‌های مالی در واحدهای تجاری مطرح شده است. گزارش تخلفات عبارت از افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیر مشروع و غیر اخلاقی در سازمان توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌های مربوط است. از حرفه حسابداری داخلی و دیگر نهادهای قانونی مربوطه خواسته شده است که گزارش تخلف را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی، در ساختار سازمانی شرکت‌ها بگنجانند (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین یکی از وظایف حسابرسان داخلی، گزارش موارد تخلف همکاران خود و یا مدیران و کارکنان واحدهای تجاری به مراجع دارای صلاحیت است. این عمل باعث می‌شود تا نخست مدیران ارشد واحدهای تجاری و حسابرس داخلی از عواقب زیان بار تخلف، خود را بیمه نمایند و دوم افشای تخلف توسط حسابرس طبق موازین اخلاق حرفه‌ای، موجب می‌شود تا خطاکاری‌های سازمانی و رسوایی‌های مالی کاهش یابد (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴).

گزارش تخلفات یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظارتی در پیش‌گیری از تخلف مالی در شرکت‌ها و موسسه‌های دولتی مطرح شده است. افشاکاری و گزارش تخلفات عبارت از افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیر مشروع و غیر اخلاقی در سازمان توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمانی‌های مربوط است. یکی از وظایف اصلی حسابرس داخلی نیز گزارش تخلفات به مراجع مربوط است. تا آن‌جا که انجمن حسابرسان داخلی به منظور کشف و مقابله با فساد اداری و تقلب، استفاده از کمک حسابرسان داخلی را الزام می‌نماید و وظیفه حسابرسان داخلی را در راستای ارزیابی وظیفه مباشرت و پاسخگویی مدیر می‌داند (سیفرت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). از سوی دیگر، مطالعه‌ها نشان داده‌اند عواطف و هیجانها عاملی مهم و تاثیرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری‌های افراد است. تصمیم‌گیری اشخاص در هنگام شادی و خوشحالی با تصمیم‌گیری آن‌ها در حالت غم، عصبانیت و تنفر متفاوت است. شواهد بیانگر آن است که عواطف و هیجانهای مثبت منجر به تصمیم‌گیری‌های مالی مثبت و بر عکس هیجانها و عواطف منفی باعث تصمیم‌گیری‌های مالی منفی و ناکارآمد می‌شود (اپرگیس و ولیوتیس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). به عقیده پژوهشگران عواطف می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد اثر بگذارد، به این شکل که احساس‌ها و عواطف مثبت موجب گشایش نگاهی مثبت به موضوع و وضعیت می‌شود. اما احساسات و عواطف منفی موجب ساخته شدن دیدگاه منفی می‌شود (فورگاس و گئورگ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱). مطالعه‌ها در حوزه روانشناسی نیز اذعان دارند احساس‌ها و عواطف مردان در مقایسه با زنان تفاوت معنی‌داری با هم دارند. هم چنین متون و پژوهش‌های رفتاری در حسابداری و حسابداری بر اهمیت نقش جنسیت در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابداری و حسابداری تاکید دارند. مطالعه‌ها در این زمینه تایید کرده‌اند که زنان در مقایسه با مردان، قضاوت اخلاقی بیشتری دارند مک‌کیب و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). بررسی‌ها نشان داده‌اند زنان در مقایسه با مردان تمایل بیشتری به گزارش تخلفات سازمانی دارند. به علاوه، مدیران مرد در مقایسه با مدیران زن موارد مشکوک رفتارهای غیر اخلاقی را بیشتر توجیه می‌کنند و آن را قانونی جلوه می‌دهند (ارکمن و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴).

اهمیت پژوهش‌های رفتاری در حسابداری داخلی و فقدان پژوهش کافی درباره نقش جنسیت و عواطف و هم چنین تاثیر

4. McCabe et al.  
5. Erkmen et al.

1. Seifert et al.  
2. Apergis & Voliotis  
3. Forgas & George

### عواطف مثبت و منفی

عاطفه واژه‌ای است که برای توضیح طیف وسیعی از احساس‌های مبتنی بر ویژگی‌ها و حالات یک فرد استفاده می‌شود. بسیاری از روانشناسان مثبت‌گرا عاطفه و احساس را محرک غالب بر تصمیمات معنادار زندگی می‌دانند. تاثیر احساس‌ها و عواطف بر فرایند تصمیم‌گیری توسط بسیاری از پژوهشگران، از جنبه‌های مختلف نظری و فلسفی بررسی شده است. وضعیت عاطفی و احساسی شخص می‌تواند بر تمامی مراحل زنجیره‌ی پردازش داده‌ها در قضاوت و تصمیم‌گیری اثر بگذارد. حالات عاطفی را به‌طور کلی می‌توان به عواطف مثبت یا منفی طبقه‌بندی کرد. عواطف مثبت مانند لذت، خوش بینی، علاقه مندی و... و عواطف منفی همچون خشم، افسردگی، ترس و ناامیدی و... است. احساسات و عواطف خوب موجب نگاه مثبت به موضوع و وضعیت می‌شود. اما عواطف منفی، نگاه منفی ایجاد می‌کنند (بنی مهد و رفاهی بخش، ۱۳۹۷). برخی از پژوهش‌ها، حالات عاطفی افراد را به عنوان یک عامل پیش‌بینی‌کننده گزارش تخلفات مورد مطالعه قرار داده‌اند. این دسته از مطالعه‌ها به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که آیا قصد گزارشگری تخلفات داخلی از طریق عواطف مثبت یا منفی پیش‌بینی می‌شود یا خیر. ژانگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) پیمایشی را بر روی کارکنان بانک‌های چین انجام داده‌اند و شواهدی دال بر ارتباط عواطف مثبت با قصد گزارشگری تخلفات داخلی پیدا نکردند. کرتیس<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) اثر عواطف منفی بر گزارشگری تخلفات را با استفاده از نمونه‌ای از دانشجویان حسابداری بررسی کرده است. وی دریافت، عواطف منفی قصد گزارشگری تخلفات را کاهش می‌دهد. مستندات وی هم چنین حاکی از آن است که اهمیت ادراک‌شده تخلف و مسئولیت‌پذیری ادراک‌شده برای گزارش تخلف رابطه میان‌عواطف منفی و قصد گزارشگری تخلفات را تسهیل می‌کنند. رکرز- سوسپوک و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) انواع خاص حالات عاطفی را بررسی کردند. آن‌ها دو نوع حالت عاطفی مثبت (خوشحالی و انگیزه داشتن) را بررسی و دریافتند خوشحالی بیشتر قصد گزارشگری تخلفات داخلی را کاهش می‌دهد، این در حالی است که انگیزه داشتن بیشتر، قصد گزارشگری تخلفات داخلی را افزایش می‌دهد. هم چنین آن‌ها در بررسی دو نوع حالت عاطفی منفی (یعنی ناراحتی و ترس) نشان دادند که عواطف منفی باین شده موجب آن می‌شود تا افراد تمایل کمتری به گزارش تخلفات داشته باشند. در پژوهش دی هامیجا و رای<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) نیز نشان داده شد که عاطفه منفی ترس می‌تواند تمایل افراد به افشای تخلفات درون سازمانی را به‌طور معنی‌داری کاهش دهد. اما عاطفه منفی ناراحتی، رابطه‌ای معنی‌دار با افشای تخلفات درون سازمانی ندارد. دانگانا و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۹) دریافتند که ترس اخلاقی از گزارش ندادن تخلفات، یکی از انگیزه‌های کارکنان برای افشا و گزارش

تخلفات است. با این که پیامدها و هزینه‌هایی که ممکن است از افشای تخلفات متوجه کارکنان شود، آن‌ها این موضوع را برای تقویت جو اخلاقی سازمان لازم می‌دانند. زولوتوی<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی عنوان می‌کنند که عواطف مثبت مدیران و کارکنان واحدهای تجاری می‌تواند موجب بهبود مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پیشرفت تصمیم‌گیری اخلاقی شود. به عقیده آن‌ها وجود عواطف مثبت در مدیران و کارکنان شرکت‌ها موجب می‌شود تا تصمیم‌گیری‌های اخلاقی افزایش و تخلف میان کارکنان کاهش یابد. در مطالعه‌های روانشناسی نیز اذعان می‌شود عواطف فردی به عنوان متغیرهای نافذ می‌توانند بر امنیت اجتماعی تاثیر با اهمیتی داشته باشند. به عقیده آن‌ها هر چه عواطف مثبت در مقایسه با عواطف منفی بیشتر باشد، در آن صورت جرم، جنایت و تقلب در جامعه کاهش خواهد یافت. از این رو، در این پژوهش انتظار بر آن است که حسابرسان داخلی با عواطف مثبت، تمایل بیشتری به افشای تخلفات درون سازمانی داشته باشند.

بر اساس آن چه که در بالا اشاره شد، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول: عواطف مثبت حسابرسان داخلی بر تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه دوم: عواطف منفی حسابرسان داخلی بر تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی‌داری دارد.

### جنسیت

پژوهشگران علوم رفتاری نشان داده‌اند که تفاوت‌های معنی‌داری در قضاوت‌های شناختی میان مردان و زنان وجود دارد. آن‌ها تأیید می‌کنند که مردان در پردازش داده‌ها، به صورت گزینشی عمل می‌کنند. این در حالی است که زنان داده‌ها گسترده‌ای را در فرایند پردازش داده‌ها استفاده می‌کنند و به جزئیات تصمیم نیز بیشتر توجه دارند (نولن هوکسما<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲). پژوهش‌های رفتاری در حسابداری و حسابرسی بر اهمیت نقش جنسیت در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابداری و حسابرسی تأکید دارند. در این راستا، اودانل و جانسون<sup>۸</sup> (۲۰۰۱) نشان دادند در انجام یک کار برنامه‌ریزی شده پیچیده که مستلزم تجزیه و تحلیل باشد، مدت زمانی که حسابرسان زن صرف می‌کنند، با مدت زمانی که حسابرسان مرد اختصاص می‌دهند، تفاوت معنی‌دار دارد و بسیار کمتر است. هم چنین در مواردی که مساله، پیچیدگی کمتری داشته باشد، حسابرسان مرد زمان کمتری را نسبت به حسابرسان زن برای حل آن صرف می‌کنند.

5. Dungana et al.

6. Zolotoy et al.

7. Nolen-Hoeksema

8. O'Donnell & Johnson

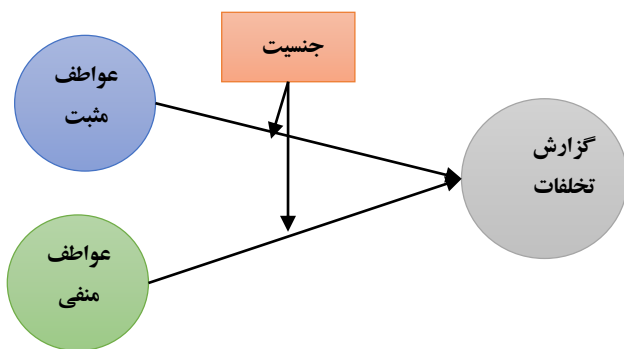
1. Zhang et al.

2. Curtis, M.

3. Reckers-Sauciuc et al.

4. Dhamija & Rai

مدل پژوهش نیز به صورت شکل ۱ است.



شکل ۱. مدل پژوهش - یافته های محقق

### روش شناسی پژوهش

پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر نوع، توصیفی (همبستگی) است. داده های پژوهش با استفاده از پرسش نامه جمع آوری شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر حسابرسان داخلی شاغل در بانک های دولتی است. از آن جایی که تعداد حسابرسان شاغل در بانک های دولتی مشخص نیست، بنابراین در این پژوهش برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شده است.

رابطه (۱) فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه

$$n = \frac{z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

n = تعداد نمونه

$\frac{\alpha}{2}$  مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶

P=q= ۰/۵

d= ۰/۱

بر این اساس در پژوهش حاضر تعداد ۲۵۰ پرسش نامه به صورت تصادفی میان حسابرسان داخلی بانک های دولتی توزیع و تعداد ۲۳۰ پرسش نامه جمع آوری شد و از این تعداد، ۲۱۹ پرسش نامه برای تجزیه و تحلیل قابل استفاده بود. ابزار مورد استفاده در این پژوهش شامل پرسش نامه عواطف و پرسش نامه گزارش تخلفات است. برای اندازه گیری عواطف فردی از پرسش نامه واتسن و همکاران<sup>۴</sup> (۱۹۹۸) استفاده شده است که شامل ۲۰ گویه از عواطف است. ۱۰ گویه آن مربوط به عواطف مثبت و ۱۰ گویه آن نیز مربوط به عواطف منفی است. نمونه هایی از عواطف مثبت شامل علاقه مندی، ذوق زندگی، نیرومندی، شور و شوق، غرور و افتخار، هوشیاری و زیرکی، خوش ذوقی، مصمم، متوجه و دقیق و فعال است. هم چنین پریشانی، وحشت، خصومت، زودرنجی،

بررسی ها نشان داده اند زنان در مقایسه با مردان تمایل بیشتری به گزارش تخلفات سازمانی دارند. به علاوه، مدیران مرد در مقایسه با مدیران زن، موارد مشکوک رفتارهای غیراخلاقی را بیشتر توجیه می کنند و آن را قانونی جلوه می دهند (ارکمن و همکاران، ۲۰۱۴). دی و<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که عواطف مثبت رابطه ای مستقیم و معنی داری با افشای تخلفات درون سازمانی دارد. هم چنین نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد جنسیت می تواند رابطه میان عواطف و گزارش تخلفات درون سازمانی را بهبود ببخشد. در پژوهش دیگری تایید شد زنان شاغل در بخش دولتی در مقایسه با مردان تمایل کمتری به افشا و گزارش تقلب دارند. این در حالی است که در بخش خصوصی تفاوت معنی داری میان رفتار زنان و مردان در گزارش اخلاقی تقلب وجود نداشت. پژوهشگران در این مورد اعتقاد دارند که ویژگی های شخصیتی زنان نظیر فلسفه اخلاقی آنان یکی از عوامل تعیین کننده در قضاوت و تصمیم گیری آن ها در گزارش تقلب است. فلسفه اخلاقی فردی، در روابط بین فردی و عملکرد شخصی تاثیرگذاری زیادی دارد (مک کیب، ۲۰۰۶). صاحب نظران معتقد هستند که ارتباط معنی دار و منفی میان ارزیابی افراد از هزینه های مترتب بر گزارش تقلب و تمایل به گزارش آن وجود دارد. آن ها هم چنین بر این عقیده هستند که زنان به دلیل رفتار محافظه کارانه خود، ارزیابی محافظه کارانه ای از هزینه های یاد شده دارند. بنابراین، آن ها تمایل کمتری به گزارش تخلفات از خود نشان می دهند (کاپلان و ویتکوتن، ۲۰۰۱). هم چنین در پژوهش دیگری، تایید شد که تفاوت جنسیتی مدیران می تواند بر عملکرد اخلاقی آن ها تاثیرگذار باشد. شواهد این پژوهش، دلیل این موضوع را تفاوت در ثبات عاطفی، عقلانیت و رقابت شغلی در میان مدیران مرد و زن می داند (هیلمن، بلاک و مارتل، ۱۹۹۵). مطالعه دیگر نشان می دهد زنان رفتارهای غیر قانونی در انتشار غیر واقع صورت های مالی را بیشتر از مردان گزارش می کنند. اما زمانی که این کار برای آن ها، هزینه ای به همراه داشته باشد، تمایل و جرأت زنان به افشای این گونه رفتارها کاهش می یابد (روچیلد و میت، ۱۹۹۹). هم چنین نتایج پژوهش دریایی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد مردان در مقایسه با زنان تمایل کمتری به افشای خطا کاری های سازمانی دارند. آن ها دریافتند که درک زنان در مسئولیت فردی، هزینه های مترتب و پیامدهای گزارش موارد تقلب و تخلف بیشتر از مردان است.

بر اساس آن چه که در بالا اشاره شد، فرضیه های سوم و چهارم پژوهش به صورت زیر تدوین می شوند:

فرضیه سوم: جنسیت حسابرس داخلی بر رابطه میان عواطف مثبت و تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی داری دارد.  
فرضیه چهارم: جنسیت حسابرس داخلی بر رابطه میان عواطف منفی و تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی داری دارد.

4. Rothschild & Miethe  
5. Watsen et al.

1. Dewa et al  
2. Kaplan & Whitecotton  
3. Heilman, Block and Martell

این جدول نشان می‌دهد میانگین و میانه متغیرهای یادشده نزدیک به هم است. این موضوع بیانگر آن است که توزیع داده‌ها نرمال است. از آنجایی که عواطف مثبت و منفی هر کدام شامل ۱۰ گویه پنج امتیازی است و حداکثر نمره یک فرد برابر ۵۰ خواهد بود. میانگین عواطف مثبت پاسخ‌دهندگان پرسش نامه نزدیک به ۳۹ و عواطف منفی نیز نزدیک ۱۹ است، تمایل به گزارش تخلفات نیز بر اساس یک مطالعه موردی اندازه گیری و نظر پاسخ دهندگان درباره آن از یک تا ۵ امتیازگذاری می‌شود. میانگین تمایل به گزارش تخلفات نیز نزدیک به ۴ است. هم چنین حدود ۳۳ درصد از مشارکت کنندگان پژوهش زن و بقیه مرد هستند. هم چنین در جدول ۲ آمار توصیفی سن و سابقه حسابرسان داخلی را به تفکیک جنسیت نشان داده شده است.

شمرساری، بی قراری، عصبی و هراسان نمونه‌هایی از عواطف منفی هستند. گویه‌ها روی مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت رتبه بندی می‌شود. پرسش نامه گزارش تخلفات (سیهارول، ۲۰۱۱) نیز یک مطالعه موردی است که ممکن است یک حسابرس داخلی در سازمان خود با آن‌ها روبرو شود. طبق این مطالعه موردی پاسخ دهنده باید احتمال گزارش سوء رفتار مدیر مربوطه در داخل سازمان را ارزیابی کند و سپس احتمال گزارش این تخلفات بر روی مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت (۱-۵) بسیار کم تا ۵- بسیار زیاد) رتبه بندی کند. تجزیه و تحلیل داده‌ها در نرم افزار اسمارت پی ال اس انجام شده است.

### تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

#### آمار توصیفی

داده‌های آمار توصیفی متغیرهای پژوهش حاضر به صورت جدول ۱ نشان داده شده است. همان گونه که مشاهده می‌شود،

جدول ۱. آمار توصیفی

شرح	عواطف مثبت	عواطف منفی	تمایل به گزارش تخلفات
میانگین	۳۸/۷۹	۱۸/۶۴	۳/۹۸
میانه	۳۹	۱۷	۴
انحراف معیار	۴/۴۳۲	۶/۱۸	۰/۹۶۹
حداقل	۲۶	۱۰	۱
حداکثر	۵۰	۴۰	۵

جدول ۲. ادامه آمار توصیفی

جنسیت	متغیر	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
مرد	سن	۱۴۶	۴۱,۲۷	۳۵,۵	۹,۶۸۱	۲۵	۷۳
	سابقه	۱۴۶	۵,۴۹	۵,۱	۴,۲۱	۳	۴۰
زن	سن	۷۳	۳۴,۸۸	۳۴	۷,۲۳	۲۲	۶۵
	سابقه	۷۳	۳,۲۲	۲	۵,۵۶	۲	۲۷

### آزمون فرضیه‌ها

۰/۴ و ۰/۷ و ۰/۷ است. مقدار این آماره نیز در بازه قابل قبول خود قرار دارد. اندازه ۱ برای متغیر گزارش تخلفات بیانگر این است که این سازه در پژوهش حاضر با یک پرسش اندازه‌گیری شده است و کل واریانس متغیر پنهان، توسط آن پرسش اندازه‌گیری می‌شود.

پیش از آزمون فرضیه‌ها، پایایی متغیرهای پژوهش و همچنین میانگین واریانس مورد بررسی قرار گرفت. نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که میانگین واریانس استخراج شده و پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش به ترتیب بیش از

جدول ۳. پایایی متغیرهای پژوهش

مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ	متغیرها پژوهش
۰/۵۸۹	۰/۸۱۰	۰/۸۴۳	عواطف مثبت
۰/۴۲۵	۰/۸۷۹	۰/۸۵۹	عواطف منفی
۱	۱	۱	گزارش تخلفات

گزارش تخلفات بسیار بیشتر است. هم چنین از آنجایی که سطح معنی‌داری فرضیه‌های سوم و چهارم برابر صفر و زیر ۵ درصد است. از این رو می‌توان نتیجه‌گیری نمود که در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه‌های سوم و چهارم پذیرفته و تایید می‌شوند. یعنی جنسیت به عنوان یک متغیر تعدیل کننده می‌تواند بر رابطه میان عواطف (مثبت و منفی) و تمایل حسابرسان داخلی به گزارش تخلفات تاثیر مثبت و معنی‌داری داشته باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول ۴ آورده شده است. شواهد این جدول نشان می‌دهد که عواطف مثبت و منفی حسابرسان داخلی هر دو تاثیر مثبتی و معنی‌داری بر گزارش تخلفات دارند. زیرا سطح معنی‌داری آن‌ها کمتر از ۵ درصد است. بنابراین فرضیه‌های اول و دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شوند. از آنجایی که ضریب مسیر عواطف مثبت برابر ۰/۲۴۳ و ضریب مسیر عواطف منفی برابر ۰/۰۲۵ یعنی بیش از ۹ برابر است. می‌توان نتیجه گرفت که تاثیرگذاری عواطف مثبت بر

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه‌ها

شماره فرضیه	شرح فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	سطح معنی‌داری
فرضیه اول	عواطف مثبت حسابرسان داخلی بر تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی‌داری دارد.	۰/۲۴۳	۲/۴۹۸	۰/۰۰۷
فرضیه دوم	عواطف منفی حسابرسان داخلی بر تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی‌داری دارد.	۰/۰۲۵	۱/۹۷۱	۰/۰۴
فرضیه سوم	جنسیت حسابرسان داخلی بر رابطه میان عواطف مثبت و تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی‌داری دارد.	۰/۳۱۵	۴/۵۳۷	۰/۰۰۰
فرضیه چهارم	جنسیت حسابرسان داخلی بر رابطه میان عواطف منفی و تمایل او به گزارش تخلفات تاثیر معنی‌داری دارد.	۰/۲۵۶	۵/۹۰۹	۰/۰۰۰

با فساد اداری و تقلب، یکی از وظیفه‌های حسابرسان داخلی را گزارش و افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیر مشروع و غیر اخلاقی کارکنان سازمان می‌داند. از این رو، پژوهش حاضر تاثیر عواطف مثبت و منفی حسابرسان داخلی را بر تصمیم‌گیری آن‌ها به گزارش تخلفات درون سازمانی، مورد مطالعه و بررسی قرار می‌دهد. هم چنین این مقاله در پی آن است تا نشان دهد که جنسیت حسابرسان چگونه می‌تواند تاثیرگذاری عواطف بر گزارش تخلفات را تراز کند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هر دو جنبه مثبت و منفی عواطف فردی حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها به افشای تخلفات تاثیر معنی‌دار و مثبت دارند. اما تاثیرگذاری عواطف مثبت در مقایسه با عواطف منفی بیشتر است. یافته‌های پژوهش با مبانی نظری پژوهش از جمله با نتایج پژوهش رکرز- سوسیوک و همکاران (۲۰۱۰) و دی هامیجا و رای (۲۰۱۸) و دانگانا و همکاران (۲۰۱۹) و

### ارزیابی مدل ساختاری

رایج‌ترین سنجه مورد استفاده برای ارزیابی مدل ساختاری ضریب تعیین ( $R^2$ ) است. این ضریب، دقت پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. در پژوهش حاضر ضریب تعیین مدل پژوهش برابر ۰/۳۷۴ است. این مقدار بالاتر از ۰/۲۵ بوده و نشان دهنده برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش است. روش دیگر برای ارزیابی نیکویی مدل برازش شده استفاده از معیار ریشه استاندارد باقی‌مانده مجذور میانگین<sup>۱</sup> است. اندازه این معیار باید کمتر از ۸ درصد باشد (گریدو<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). در این پژوهش اندازه این آماره برابر ۰/۰۷۶ و قابل قبول است.

### نتیجه‌گیری و بحث

گزارشگری تخلفات را می‌توان به عنوان ابزار حاکمیتی مفید در پیش‌گیری از وقوع تخلفات مالی در موسسه‌های دولتی در نظر گرفت. انجمن حسابرسان داخلی به منظور کشف و مقابله

## منابع

- بنی مهد، بهمن؛ رفاهی بخش، سمانه؛ خریدار، سینا؛ اوشک سرائی، مریم. (۱۳۹۷). عواطف فردی و رفتار مدیریت سود: آزمونی از نظریه‌ی روانشناسی مثبت گرا، *دوفصلنامه حسابداری ارزشی رفتاری*، شماره ششم، صص ۲۴۱-۲۵۳.
- دریایی، مجید؛ نیکومرام، هاشم؛ خان محمدی، حامد. (۱۳۹۸). ویژگی های فردی و تمایل به گزارش اخلاقی: تقلب در حرفه حسابرسی، *اخلاق در علوم و فن آوری*، شماره ۲ سال چهاردهم؛ صص ۱۷۰-۱۷۷.
- عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتینده در شرکتها، *دانش حسابرسی*، شماره ۶۱ صص ۱۷۷-۱۹۲.
- Apergis, Nicholas & Voliotis, Dimitris. (2016). Mood effects in optimal debt contracts. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 10(C), 50-53.
- Curtis, M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? *Journal of Business Ethics*, 68(2), 191-209.
- Daryae, M., & Nikouram, H., & Khanmohammadi, M. (2020). Individual Characteristics and Ethical Whistle-Blowing Intention in Audit Profession. *Ethics in science and Technology*, 14 (5), 170-177(in Persian).
- Dewa, D., G.Yudha, M.Rizal. (2018). Gender, Religiosity, Positive Mood and Whistle-blowing Intention, *RJOAS*, 1(73), DOI <https://doi.org/10.18551/rjoas.2018-01.15>.
- Dhamija, S., Rai, S. (2018). Role of retaliation and value orientation in whistleblowing intentions. *Asian Journal of Business Ethics*, 7, 37-52.
- Dungana, J.A., L.Young, and A.Waytz. (2019). The power of moral concerns in predicting whistle-blowing decisions. *Journal of Experimental Social Psychology*, 85, 1-12.
- Ed O'Donnell & Eric N. Johnson. (2001). The Effects of Auditor Gender and Task Complexity on Information Processing Efficiency. *International journal of auditing*, 5 (2), 91-105.
- Erkmén, T., Çaliskan, A.O., Esen, E (2014). An empirical research about whistle-blowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10 (2), 229-243.
- Forgas, J. P., & George, J. M. (2001). Affective influences on judgments and behavior in organizations: An information processing perspective. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 86(1), 3-34.
- Garrido, L. E., Abad, F. J., & Ponsoda, V. (2016). Are fit indices really fit to estimate the

زولوتوی و همکاران (۲۰۲۰) مطابقت دارد. آن‌ها دریافتند که هر دو عاطفه مثبت و منفی می‌تواند افراد را به افشای تخلفات سازمانی برانگیزد.

هم چنین شواهد دیگر این مقاله نشان دهنده آن است که جنسیت به عنوان یک متغیر تراز کننده تاثیر معنی‌دار و مثبتی بر رابطه میان عواطف (مثبت و منفی) با افشای تخلفات در حسابرسان داخلی دارد. به بیان دیگر، میان عواطف فردی زنان و مردان تفاوت معنی‌داری وجود دارد و در نتیجه این موضوع می‌تواند بر رابطه میان عواطف و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی به افشای تخلفات تاثیر معنی‌دار داشته باشد. هم چنین طبق نتایج پژوهش‌های پیشین، می‌توان گفت که زنان تمایل بیشتری به افشای تخلفات دارند و این امر می‌تواند، نقش جنسیت را در تاثیرگذاری عواطف بر افشای تخلفات را برجسته نماید. نتیجه پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌ها و همکاران (۲۰۱۸) و هم چنین با نتایج پژوهش دریایی و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد.

یافته‌های پژوهش حاضر شواهدی را درباره نقش جنسیت و عواطف فردی در حوزه پژوهش‌های حسابرسی به شرح زیر فراهم می‌آورد. اول آن که این پژوهش نشان داد، عواطف و هیجان‌ها یکی از مفاهیم مهم در بحث قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی درباره افشای تخلفات درون سازمانی است. دوم آن که نتایج این مقاله تایید می‌کند که جنسیت حسابرس داخلی، متغیری مهم در افشای تخلفات درون سازمانی بوده و می‌تواند شدت تاثیرگذاری رابطه میان عواطف و افشای تخلفات را افزایش دهد. تمام این نتایج، می‌تواند درک و فهم دانشجویان حسابداری و حسابرسی، حسابرسان و استادان رشته حسابداری و حسابرسی و قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی داخلی درباره نقش حسابرس داخلی در افشای تخلفات را بهبود ببخشد. هم چنین شناخت و آگاهی از یافته این پژوهش، می‌تواند داده‌ها سودمندی را برای سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی و موسسات حسابرسی فراهم آورد. براساس یافته‌های این پژوهش به سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا مکانیزم‌هایی را برای پشتیبانی از اقدامات افشا و گزارشگری تقلب و تخلفات حسابرسان داخلی فراهم آورند و از آن حمایت کنند. به مسئول‌های آموزش عالی و دست‌اندرکاران حرفه حسابداری و حسابرسی نیز پیشنهاد می‌شود تا موضوع گزارش تخلفات را در گفتگوی حسابرسی داخلی بگنجانند. هم چنین برای پژوهش‌های آینده نیز پیشنهاد می‌شود تا جنبه‌های دیگر شخصیت و رفتار حسابرسان داخلی مثلا ویژگی‌های تاریک شخصیت را با گزارش تخلفات به تفکیک بخش دولتی و خصوصی مورد بررسی قرار گیرد.

- Zolotoy, L., D.O'Sullivan, M.Seo, and M. Veeraraghava.(2020). Mood and Ethical Decision Making: Positive Affect and Corporate Philanthropy, *Journal of Business Ethics*, (Forthcoming) <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04432-5>.
- number of factors with categorical variables? Some cautionary findings via Monte Carlo simulation. *Psychological Methods*, 21(1), 93–111.
- Heilman, M., C. Block and R. Martell. (1995). Sex Stereotypes: Do They Influence Perceptions of Managers?., *Journal of Social Behavior and Personality*, 10(3):237–252.
- Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (2001). An examination of auditors reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing. Journal of Practice and Theory*, 20(1), 45–63.
- McCabe, A., Ingram, R. and Dato-On, M. (2006). The business of ethics and gender. *Journal of Business Ethics*, 64 (3), 101-16.
- Nadali, A. & Abdoli, M. (2015). The effect of having an internal auditor on reducing the occurrence of financial, legal and tax misstatements in companies. *Journal of Audit Science*, 15(61), 177-193 (in Persian).
- Nolen-Hoeksema, S. (2012). Emotion regulation and psychopathology: The role of gender. *Annual Review of Clinical Psychology*, 8, 161–187.
- Reckers-Sauciuc, A. K., and D. J. Lowe. (2010). The influence of dispositional effect on whistle-blowing. *Advances in Accounting*, 26(2), 259–269.
- Refahi Bakhsh S, Banimahd B, Kheradyar S, Ooshaksaraei M. (2019). Individual Emotions and Earnings Management Behavior: A Test of the Theory of Positive-Psychology. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 3 (6), 241-253 (in Persian).
- Rothschild, J. and T. D. Miet. (1999). Whistle-Blower Disclosures and Management Retaliation, *Work and Occupations*, 26(4):, 107–128.
- Seifert, D.L., W.W. Stammerjohan, and R.B. Martin. (2014). Trust, Organizational Justice, and Whistleblowing: A Research Note. *Behavioral Research in Accounting*, 26 (1), 157-168.
- Syahrul, A. (2011). Internal auditor and internal whistleblowing intentions: a study of organisational, individual, situational and demographic factors. Retrieved from <http://ro.ecu.edu.au/theses/152>.
- Watson, D., L.A. Clark, and g. Carey. (1988). Positive and negative affectivity and their relation to anxiety and depression disorders. *Journal of personality and social psychology*, 54, 1063 - 1070.
- Zhang, J., R. Chiu, and L. Wei. (2009). Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: Empirical evidence and implications. *Journal of Business Ethics*, 88(1), 25-41.