

## **Effect of The Locus of Control and Self-Efficacy of Auditors on Whistleblowing Regarding the Mediating Role of Job Satisfaction**

**Hashem Varasteh**

Ph.D Student of Accounting Faculty of Management and Economics , Islamic Azad university of Science and Research Branch, Tehran, Iran, hashemvarasteh@gmail.com.

**Azita Jahanshad\***

Associate Professor Department of Accounting, Islamic Azad university of Central Tehran Branch, Tehran, Iran, Az\_jahanshad@yahoo.com.

**Bahman Banimahd**

Associate Professor Department of Accounting, Economics and Business Administration, Islamic Azad university of karaj Branch, Karaj, Iran, dr.banimahd@Gmail.com

### **Abstract**

**Purpose:** The behavior and attitude of individuals depends on their personality traits. Self-efficacy and locus of control are important and influential variables on individual behavior. Auditors behave differently in the face of whistleblowing in the workplace. It seems that their different personality traits are the cause of their different behavior in the face of whistleblowing. Therefore, the purpose of this study is the effect of the locus of control and self-efficacy of auditors on whistleblowing with the mediating role of job satisfaction.

**Method:** This research is descriptive and correlational. The auditors working in the private audit institutes in 1398<sup>sh</sup> were the statistical population of the study. The sample consisted of 165 of these auditors selected by random sampling. The instrument used in this research is a questionnaire and to analyze the data and test the hypotheses, the structural equation model has been used.

**Findings:** Findings showed that personality traits tested (self-efficacy and external locus of control) had a positive and significant effect on whistleblowing. Also, the indirect effect of the mentioned variables is exacerbated by job satisfaction (mediator variable), that the value of this effect is significant.

**Conclusion:** Auditors with a high level of self-efficacy and high external locus of control are more desire whistleblowing. high job satisfaction increases auditors' tendency to whistleblowing.

**Contribution:** The results of the study provide a new insight into how to improve the whistleblowing status in private audit institutes.

**Keywords:** Locus of Control, Self-Efficacy, Whistleblowing.

### **Research Article**

**Cite this article:** Varasteh, Jahanshad & Banimahd(2022), Effect of The Locus of Control and Self-Efficacy of Auditors on Whistleblowing Regarding the Mediating Role of Job Satisfaction, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.9, NO.2, Summer 2022, 215-249.

**DOI:** 10.30479/jfak.2021.15213.2839

**Received on** 9 March, 2021 **Accepted on** 30 June, 2021

© The Author(s).



**Publisher:** Imam Khomeini International University.

**Corresponding Author:** Azita Jahanshad (Az\_jahanshad@yahoo.com)

## تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی

هاشم وارسته

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

hashemvarasteh@gmail.com ایران.

آزیتا جهانشاد\*

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

Az\_jahanshad@yahoo.com

بهمن بنی مهد

دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. dr.banimahd@gmail.com

### چکیده

**هدف:** رفتار و نگرش افراد تابع ویژگی‌های شخصیتی آنها می‌باشد. خودکارآمدی و منبع کنترل به عنوان متغیرهای مهم و تأثیرگذار بر رفتار فرد می‌باشند. حسابرسان در مواجهه با گزارش تخلفات صورت گرفته در محیط کار رفتار متفاوتی از خود نشان می‌دهند. به نظر می‌رسد ویژگی‌های شخصیتی متفاوت آنان عامل رفتار متفاوت آنان در مواجهه با گزارش تخلفات صورت گرفته باشد. از این رو هدف این پژوهش تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی بر گزارش تخلفات با نقش میانجی رضایت شغلی می‌باشد.

**روش:** پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی در سال ۱۳۹۸ جامعه آماری پژوهش بوده و نمونه آن شامل ۱۶۵ نفر از این حسابرسان می‌باشند که به روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شده‌اند. ابزار مورد استفاده در این پژوهش پرسشنامه بوده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شده است.

**یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش نشان داد ویژگی‌های شخصیتی آزمون شده (خودکارآمدی و منبع کنترل بیرونی) تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات حسابرسان دارد. همچنین اثر غیر مستقیم متغیرهای یادشده به واسطه رضایت شغلی (متغیر میانجی) تشدید شده است که میزان این تأثیر معنادار می‌باشد.

**نتیجه گیری:** حسابرسان با سطح خودکارآمدی و منبع کنترل بالا تمایل بیشتری به گزارش تخلفات صورت گرفته دارند. رضایت شغلی بیشتر حسابرسان میزان تمایل آنها به گزارش تخلفات را افزایش می‌دهد.

**دانش افزایی:** نتایج پژوهش دیدگاه جدیدی در رابطه با نحوه بهبود جایگاه گزارش‌گری تخلفات در موسسات حسابرسی خصوصی ارائه می‌نماید.

**واژگان کلیدی:** خودکارآمدی، گزارش تخلفات، منبع کنترل

**مقاله پژوهشی**

\*استناد: وارسته، جهانشاد و بنی مهد (۱۴۰۱): تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۹، شماره ۲، پیاپی ۳۳، تابستان ۱۴۰۱، ۲۱۵-۲۴۹.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۰/۴/۹



ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

## ۱- مقدمه

اگرچه دستورالعمل‌های رفتار حرفه‌ای حسابرسی، نیاز به اعضای حسابرسی متحد و امانت‌دار را برای گزارش اعمال نادرست (واقعی و یا مشکوک) ضروری دانسته است، اما رسوایی‌های اخیر شرکت‌های بزرگ، مورد اطمینان بودن این دستورالعمل‌ها را در جلوگیری از این رسوایی‌ها و حفظ منافع عمومی جامعه زیر سوال برده است (دارت<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۷۷). این ناکامی بزرگ موسسات حسابرسی در گزارش‌گری منصفانه و حفاظت از منافع عمومی، می‌تواند ناشی از بی‌میلی حسابرسان آنها در گزارش تخلفات<sup>۲</sup> و اقدامات خلاف قانون باشد (کاپلن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱: ۵۰).

بر پایه پژوهش‌های مرکز افشاگری بین‌الملل (۲۰۰۷) با بهره‌گیری از قانون ساربینز اکسلی<sup>۴</sup>، گزارش‌گران تخلف با افشای تخلفات صورت گرفته میلیاردها دلار برای سهامداران صرفه جویی ایجاد کرده‌اند. در واقع، گزارش تخلفات روش مهمی برای شناسایی فساد و تقلب و جلوگیری از هدر رفتن منابع بوده و خواهد توانست راهکاری برای کشف و کاهش تخلفات در سازمان‌ها باشد. بنابراین این رفتار شایسته می‌بایست در هر سازمانی به عنوان یک مکانیزم خودکنترلی برای جلوگیری از سوءرفتار، تخلف و ارتشاء پرورش و توسعه داده شود (پاتل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳: ۷۳). با توجه به موارد ارائه شده و اهمیت گزارش تخلفات می‌بایست شکاف میان ادراکات منفی گزارش تخلفات و حاکمیت شرکتی مطلوب از میان برداشته شود. در این راستا شناسایی و درک عواملی که بر بهبود جایگاه گزارش تخلفات نقش دارند حوزه مهمی از پژوهش‌های حسابداری را می‌تواند دربرگیرد. بدین صورت که با شناسایی متغیرهایی که گزارش تخلفات را ترغیب و یا آن را تعدیل می‌نمایند نقش بسزایی در کاهش آسیب‌های ناشی از خطاکاری در سازمان را ایفاء نمود.

تصمیم به گزارش تخلفات صورت گرفته به ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان ارتباط دارد. در این میان منبع کنترل<sup>۶</sup> و خودکارآمدی<sup>۷</sup> به عنوان دو ویژگی مهم شخصیتی افراد بر تصمیم و به تبع رفتار افراد می‌تواند تأثیر گذار باشد. سازه‌ی منبع کنترل به این موضوع می‌پردازد که آیا نتایج کنش یا رفتار فرد تحت کنترل خود (درونی) می‌باشد یا تحت کنترل نیروهای بیرونی مانند سرنوشت، شانس و افراد پرنفوذ؟ این نظریه که براساس دیدگاه‌های جولیان راتر<sup>۸</sup> ارائه شده است، متعاقب بوجود آمدن یکی از نظریه‌های بسیار مهم انگیزه شناختی تحت عنوان نظریه‌ی اسناد شکل گرفت (حیدری تفرشی، ۱۳۹۱: ۳۱). برپایه مدل بندورا خودکارآمدی، به اعتقاد اشخاص پیرامون توانمندیشان برای انجام موفقیت‌آمیز مجموعه‌ای از افعال، می‌پردازد. خودکارآمدی، در توانمندی اشخاص در سازگاری با انواع شرایط تنش‌زا و وظیفه‌های سخت، نقش تاثیرگذاری داشته و موجب مدیریت آن شرایط و افزایش اعتماد به نفس، امید به زندگی، حس بهتر بودن و کیفیت زندگی بالاتر می‌شود. خودکارآمدی از شاخص‌های کلیدی در نظریه‌ی شناختی

اجتماعی بندورا می باشد و شامل ایمان و اعتقاد اشخاص به توانایی های آنها در انجام یک فعل و هماهنگی انگیزه ها و اعمال کنترل بر یک واقعه مشخص می باشد. با تشکیل جامعه حسابداران رسمی تعداد موسسه های حسابرسی خصوصی در کشور افزایش یافته و این موضوع باعث افزایش رقابت در میان موسسه های حسابرسی شده است. محیط حسابرسی در بخش دولتی و خصوصی از نظر ماهیت فعالیت، فرهنگ سازمانی، سطح رقابت و حتی نوع صاحبکار متفاوت می باشد. در بخش دولتی اهداف حسابرسی از سوی دولت و به موجب تکالیف قانونی تنظیم می شود در حالیکه در بخش خصوصی این موضوع کمتر دیده می شود. در تحقیقات گذشته در حوزه گزارش تخلفات در انتخاب نمونه آماری بخش دولتی و خصوصی توأمأ دیده شده و بخش خصوصی جداگانه مورد بررسی قرار نگرفته است بدین جهت احتمالاً از آنجاییکه تضاد منافع قابل ملاحظه ای میان حسابرسان بخش دولتی و مدیران شرکت های دولتی و وابسته به دولت وجود ندارد انتظار بر آن است که گزارش تخلفات از بخش دولتی تحت تأثیر این موضوع قرار گیرد اما از دیدگاه نظری به دلیل تضاد منافع میان حسابداران بخش خصوصی و مدیران صاحبکار، ذینفعان گزارشات تخلفات انتظار بیشتری از حسابرسان بخش خصوصی در راستای گزارش گری تخلفات دارند. به نظر نویسندگان نتایج این پژوهش می تواند اطلاعات سودمندی درباره گزارش تخلفات در بخش خصوصی در اختیار سیاست گذاران حرفه حسابرسی و سایر ذینفعان قرار دهد.

با توجه به موارد ارائه شده و اهمیت متغیرهای پژوهش، پژوهشگر از نظریه شناخت اجتماعی برای شناسایی عللی که منجر به ترغیب و یا تضعیف گزارش گری تخلفات توسط حسابرسان می شود استفاده می نماید. بنابراین چنین استدلال می کنیم که ویژگی های شخصیتی حسابرسان همچون منبع کنترل و خودکارآمدی، حداقل تا حدی تصمیم حسابرس برای گزارش تخلفات (سوت زنی) را تعیین خواهد کرد. و به عبارتی با بررسی ویژگی های شخصیتی حسابرس پژوهشگر بدنبال پاسخ به سوالات زیر است:

آیا خودکارآمدی و منبع کنترل حسابرسان بر تمایل آنها به گزارش تخلفات تأثیرگذار است؟  
 آیا رضایت شغلی حسابرسان می تواند بر رابطه میان خودکارآمدی و منبع کنترل بر گزارش تخلفات اثرگذار باشد؟

آیا رضایت شغلی می تواند بر گزارش تخلفات حسابرسان تأثیرگذار باشد؟

با توجه به اینکه این مطالعه برخلاف اغلب مطالعات گذشته به کاربست نظریات رفتاری روانشناسی و نه پاداش های مالی متأثر بر کارکنان جهت گزارش تخلفات (تقلب، ارتشاء و ...) می پردازد و در خصوص این موضوع تاکنون پژوهشی صورت نگرفته است بنابراین انتظار می رود با شناخت بهتر متغیرها و روابط موجود بین آنها از نتایج پژوهش در موسسات حسابرسی جهت کاهش خطاکاری و شفافیت صورتهای مالی استفاده به عمل آید. به این ترتیب هدف کلی و اصلی

این پژوهش شناسایی و درک تاثیر عوامل فردی (خودکارآمدی و منبع کنترل) بر گزارش تخلفات حسابرسان با توجه به نظریه شناخت اجتماعی می‌باشد. در ادامه مقاله، مبانی نظری و تجربی و فرضیه‌های پژوهش، روش‌شناسی و مدل‌های مورد استفاده ارائه و پس از آزمون فرضیه‌ها نتایج آن‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و پیشنهادات کاربردی بر اساس نتایج به دست آمده ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ورود ادبیات «گزارش موارد تخلف» توسط کارکنان و مشخصاً گزارش موارد تقلب بوسیله کارکنان در مبانی نظری ضد تقلب دنیا از شیوه استفاده شده بوسیله پلیس بریتانیا در خبردار کردن همکاران دیگرشان از وجود اشخاص تبهکار در شهر با بکارگیری از سوت نشأت گرفته است (قاسمی، ۱۳۹۰، ۲۳) بر اساس یافته‌های نیر و میکلی (۱۹۸۵) موارد تخلف به عنوان «افشای روش‌های غیرقانونی، غیراخلاقی یا نامشروع تحت کنترل کارفرما بوسیله کارکنان موجود و یا سابق یک سازمان به افراد و نهادهایی است که امکان دارد بتوانند بر این روش‌ها تأثیرگذار باشند» تعریف شده است. در این تعریف مراد از تخلف، روش‌های غیرقانونی، غیراخلاقی یا نامشروع بوده و تقلب به مثابه زیر مجموعه‌ای از آن در نظر گرفته شده است (برنان و کلی، ۲۰۰۷: ۲۵).

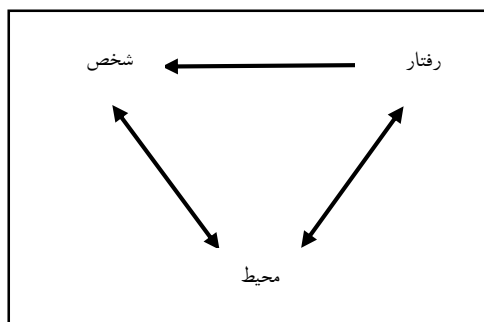
تابه حال مدل‌ها و نظریه‌های متنوعی به وسیله محققان برای تفهیم عوامل تأثیرگذار بر گزارش موارد تخلف ارائه شده است. به صورت مثال نیر و میکلی (۱۹۸۵) با معرفی گزارش موارد تخلف به عنوان فرآیند، به بررسی شاخص‌هایی که به صورت بالقوه بر گزارش موارد تخلف و نتایج آن تأثیر گذارباشند، پرداخته‌اند. آنها از نظریه‌های قدرت، وابستگی و انگیزش جهت حصول به هدف خود کمک گرفتند. مدل گزارش‌گری اختیاری اسکولتز و همکاران (۱۹۹۳)، نشانگر این بوده که احتمال گزارش موارد تخلف، با شناخت فرد از جدیت تخلف و همچنین ادراک او از مسئولیت فردی جهت گزارش‌گری بیشتر می‌باشد. از طرفی میان هزینه افراد جهت افشاگری و احتمال گزارش موارد تخلف ارتباط منفی حاکم است. در این مدل، جدیت تخلف مرتبط با مفهوم «اهمیت» در حسابداری می‌باشد. ترونگماتروت و سوئینی<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۳) نیز از «تئوری عمل منطقی» جهت شناخت عوامل تأثیرگذار بر گزارش موارد تقلب کمک گرفتند. بر اساس تئوری یادشده، قصد رفتاری فرد داوطلبانه او را پیش بینی نموده و این قصد با کمک هنجارهای غیرعینی و دید فرد در مورد آن رفتار مشخص می‌گردد.

آنچه می‌توان به عنوان ویژگی مشترک مدل‌ها و تئوری‌های مرتبط با گزارش تخلفات توسط گزارش‌گران به آن اشاره نمود ویژگی رفتاری فرد گزارش‌گر و قصد و نگرش او نسبت به تخلف بر اساس محیط و فرهنگ‌های سازمانی متفاوت می‌باشد. بنابراین با در نظر گرفتن

اهمیت رفتار افراد در گزارش تخلفات در این پژوهش، پژوهش‌گران به دنبال به کارگیری نظریه شناخت اجتماعی در تبیین رفتار حسابرسان بخش خصوصی در تمایل به گزارش تخلفات می‌باشند.

نظریه شناخت اجتماعی بر پایه الگوی علی سه جانبه رفتار، محیط و فرد بنا شده است. این الگو به ارتباط میان رفتار، متغیرهای محیطی و عوامل شخصی که به درک فرد برای بیان کارکردهای روانشناختی می‌پردازد، تأکید می‌نماید. بر پایه این نظریه، اشخاص در الگوی علیت سه جانبه، بر انگیزش و رفتار خود اثرگذار می‌باشند (هاشمی و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۵). از طرف دیگر حسابرسی نیز رشته و حرفه ای مبتنی بر رفتار حسابرس و صاحبکار بوده و به نوعی به رفتار وابسته است. بنابراین حرفه ای همچون حسابرسی می‌تواند با نظریه های رفتاری مانند شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد که در ادامه به آن پرداخته میشود.

بندورا نظریه یادگیری شناخت اجتماعی رفتار انسان را در یک چهارچوب ارتباط متقابل سه گانه یا روابط متقابل بین رفتار، متغیرهای محیطی، و عوامل شخصی ( مشابه شناخت های شخص) بیان می‌کند. در این مدل فرد هم بر رفتار و هم بر محیط پیرامون خود تأثیرگذار بوده و از آنها نیز تأثیرپذیر می‌باشد. بدین جهت این سه عامل دارای روابط متقابل بوده و این گونه نمی‌باشد که فقط یکی تأثیرگذار بوده و دیگری تأثیر پذیر. بلکه تأثیر و تأثر متقابل و دوطرفه می‌باشد. از نظر بندورا در تصمیم‌گیری افراد، نه تنها عوامل بیرونی تأثیر گذارند بلکه عوامل درونی مانند پیش بینی از قبل توسط فرد نیز بر نتایج و تصمیم او تأثیر گذارند. (هرگنهان و اولسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷: ۷۶). بندورا اعتقاد دارد که شخص، محیط و رفتار فرد با هم به طور تعاملی رفتار کرده تا رفتار بعدی شخص را مشخص کنند. یعنی هیچ کدام از این سه عامل را نمی‌توان از یکدیگر جدا و به عنوان تعیین کننده رفتار انسان بیان کرد (بندورا، ۱۹۸۶، ۱۲). نمودار زیر این روابط را نشان می‌دهد:



مأخذ Hrgnhan & Olson

شکل ۱: ارتباط متقابل سه گانه

متغیر منبع کنترل درونی در برابر منبع کنترل بیرونی ریشه در نظریه یادگیری اجتماعی داشته که توسط جولیان راتر بیان شده است. بر پایه این نظریه، اشخاص دوست دارند که

دلیل موفقیت یا شکست خود را، عوامل درونی یا بیرونی بدانند. منبع کنترل درونی میزان اعتقاد فرد به کنترل رویدادهایی که برای او پیش می آید را سنجیده و منبع کنترل بیرونی، اعتقاد فرد به این موضوع که حوادث و رویدادهایی که برای او پیش می آید، در اثر متغیرها و عوامل بیرونی نظیر تقدیر و بخت او بوده دلالت دارد (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵، ۱۶). در پژوهش حاضر، بر اساس پژوهش دمینو و همکارانش (۲۰۱۵) از دو معیار منبع کنترل درونی و خودکارآمدی به عنوان معیارهایی برای تفاوت های فردی حسابرسان استفاده شده است.

خودکارآمدی نشان دهنده انتظار هر فرد از عملکرد خود در ایفای وظایف خاص است. بندورا (۱۹۸۶) خودکارآمدی را «داوری اشخاص از توان خویش در سازماندهی و اجرای کارها و فعالیت های لازم برای دستیابی به اهداف و عملکردهای تعیین شده» تعریف کرده است. خودکارآمدی از مدل شناخت اجتماعی استخراج گردیده که به اعتقادات و یا قضاوت های اشخاص به توان آنها در انجام امورات و وظیفه های خود می پردازد.

در نگاره (۱) ویژگی های شخصیتی افراد با منبع کنترل درونی و بیرونی و همچنین خودکارآمدی قوی و ضعیف نشان داده می شود.

#### نگاره ۱: ویژگی های شخصیتی مبتنی بر منبع کنترل و خودکارآمدی

منبع کنترل	ویژگی
منبع کنترل درونی (۲۰۰۰)	دارای همنوایی کمتر و تحت تأثیر کمتر نفوذ اجتماعی.
	احساس تکلیف مداری بیشتر در مواجهه با یک پیامد.
	دارای سازگاری شخصی بهتر.
	گرایش بیشتر به رفتارهای پیشرفت مدار.
	دارای همنوایی بیشتر و تحت تأثیر بیشتر نفوذ اجتماعی.
منبع کنترل بیرونی	احساس تکلیف مداری کمتر در مواجهه با یک پیامد.
	دارای سازگاری شخصی کمتر.
	به مسائل چالشی به مثابه معضلاتی که باید بر آن ها چیره شد، نگاه می کند.
	علاقه بیشتری به اموراتی که در آن ها مشارکت وجود دارد می پردازد.
	میزان تعهد بالاتری نسبت به علایق و وظایفشان دارند.
منبع کنترل قوی	بر حس ناامیدی و ناتوانی به خوبی و به سرعت غلبه می کنند.
	از فعالیت های چالش برانگیز پرهیز دارند.
	معتقدند شرایط و وظایف سخت، از توان و قدرت آنها فراتر است.
	بر روی شکست های فردی و نتیجه های منفی بیشتر تمرکز دارند.
	ایمان خود به توانایی هایشان به سرعت کاهش می یابد.
منبع کنترل ضعیف	

بنابراین، از آنجا که مطابق با نظریه شناخت اجتماعی، ویژگی های فردی و محیطی به گونه ای با یکدیگر ارتباط دارند، بنابراین انتظار بر این است که علاوه بر تأثیر مستقیم که ویژگی های فردی حسابرسان (خودکارآمدی و منبع کنترل) بر گزارش تخلفات می گذارد، بلکه با در نظر گرفتن متغیر محیط، یعنی رضایت شغلی، این اثر تقویت شود و علاوه بر تأثیر مستقیم، اثر غیر مستقیم ویژگی های فردی حسابرسان بر گزارش تخلفات آنها با نقش میانجی رضایت شغلی نیز پیش بینی می شود.

مطالعات در حوزه گزارش تخلفات، ویژگی های تاثیرگذار بر گزارش تخلفات را به ویژگی های فردی و سازمانی طبقه بندی می کنند. این مطالعات نشان می دهند که ویژگی های فردی شامل جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کار، رتبه شغلی تاثیرگذار هستند. بررسی ادبیات موضوعی پژوهش نشان می دهد تاکنون در خارج از ایران اثر عوامل مختلف بر گزارشگری تخلفات مورد بررسی قرار گرفته است. در داخل کشور علیرغم اینکه پژوهش های متعدد در حوزه فرهنگ در حسابداری و حسابرسی صورت گرفته است لیکن در زمینه گزارشگری تخلفات پژوهش ها به بررسی اثرات متغیرهایی همچون ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی و ارزش های انگیزشی بر گزارشگری تخلفات محدود شده و پژوهشی در ارتباط با نقش ویژگی های شخصیتی حسابرسان (همچون خودکارآمدی و میزان کنترل درونی و بیرونی) بر گزارش تخلفات صورت نگرفته است. با توجه به موارد یاد شده اهمیت موضوع پژوهش کاملاً مشخص می باشد. تحقیقات پیشین نشان داده است که عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی بر گزارش تخلفات تاثیر می گذارد (فین، ۱۹۹۵؛ هوک و همکاران، ۱۹۹۴؛ نیر و میسلی، ۱۹۹۵). دایسوک آسائوکا (۲۰۲۰) در پژوهشی به تحلیل رفتاری گزارشگری تخلفات در شرکت های ژاپنی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که تغییر در قانون حاکمیت شرکتی و همچنین وضع قانونی که شرکت ها را ملزم به بکارگیری سیستم های کنترل داخلی کند، به افشاگران اطمینان و امنیت سازمانی می بخشد که برای آنها به منزله ایمنی روانی و تشویق به افشاگری است. پژوهش های دیگری در زمینه ویژگی های شخصیتی افشاگران بیان می کند که افراد برخوردار از وجدان بالاتر و نوع دوستی قوی تر به احتمال بیشتری درگیر فرآیند سوت زنی خواهند شد همچنین پژوهش های دیگری نیز نشان می دهند که زنان در مقایسه با مردان احساس مسئولیت و وفاداری سازمانی بیشتری داشته و رفتارهای افشاگری بیشتری از خود نشان می دهند (داتزن و همکاران، ۲۰۱۹، ۱۷).

ناتاوی باوا و ایرانتو (۲۰۱۹) به بررسی خودکارآمدی و کنترل پذیری به عنوان عاملی برای تمایل مدیران مالی موسسات آموزشی جهت گزارش تخلفات در آندونزی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می دهد که خودکارآمدی و کنترل پذیری اثر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات دارد. همچنین تمایل به گزارش تخلفات در مدیرانی که دارای درجه اعتماد به نفس بیشتری هستند افزایش می یابد.

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

در پژوهش های دیگری که بر اساس منطق هزینه - فایده قرار دارد، مهمترین انگیزه سوت زنی کسب پاداش ها و مشوق های در نظر گرفته شده است. یکی از اولین سیاست های تشویقی



تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی/۲۲۳

به سال ۱۳۱۸ میلادی در انگلستان باز می‌گردد که در آن ادوارد دوم دستور داد معادل یک‌سوم جریمه‌بازرگان متخلف را به‌فرد افشاگر پرداخت نمایند (چن، ۲۰۱۸، ۱۹).

سنی و همکاران (۲۰۱۵) با بکارگیری نظریه عدالت سازمانی پی بردند که در سطوح بالای عدالت‌های توزیعی، رویه‌ای و تعاملی احتمال افشاگری بیشتر می‌شود. بنابراین تأثیر متغیرهای جنس، سن افراد، مقام اداری، جایگاه دین برای فرد و میزان عملکرد وی بر تمایل به افشاگری او فاقد معناداری می‌باشد.

دیباکیا و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی درک شده پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که آگاهی اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد و شدت اخلاقی درک شده در این رابطه نقش تعدیل‌گر ایفا می‌کند. همچنین قضاوت اخلاقی حسابداران تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی به مراجع داخل و خارج سازمان دارد و این رابطه به‌واسطه متغیر شدت اخلاقی درک شده تعدیل نمی‌گردد.

معیرمحمدی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی مبانی فقهی و حقوقی «سوت‌زنی» با تطبیق بر حقوق آمریکا پرداختند. آنها ضمن بررسی مبانی مشروعیت و ماهیت سوت‌زنی در فقه و حقوق ایران دریافتند به‌رغم آنکه قانون‌گذار در ایران از این ابزار استفاده می‌نماید، لکن، ادبیات منسجمی در این خصوص شکل نگرفته و در برخی موارد با معرفی سوت‌زنان به‌عنوان مخبر، موجب عدم تمایل عمومی به آن نیز گردیده است. یافته‌های پژوهش ضرورت تدوین قانونی حمایتی و جامع در این خصوص را تبیین می‌سازد.

عبدی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی تحت عنوان نحوه‌ی افشا و گزارش‌گری تقلب توسط افشاگران در سازمان‌ها به تبیین ادبیات نظری سوت‌زنی و نقش آن در افشای تقلب و فساد با استفاده از روش تحلیلی و توصیفی پرداختند. با بررسی ادبیات پژوهش، نتایج این تحلیل نشان می‌دهد با توجه به خطرات ذاتی سوت‌زنی مثل جریمه شدن و اخراج از شغل، فرد سوت‌زن مجبور است که در خصوص هنجارهای اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی پذیرش شده توسط جامعه از افشاگری ممانعت نماید. در مقابل اشخاصی هم هستند که سوت‌زنی را به خاطر کسب منافع فردی و ارتقا به سمت‌ها و پست‌های بالا انجام می‌دهند.

ایزدی‌نیا و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی قصد گزارش‌گری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش میانجی شدت اخلاقی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان داد که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه داده شده نظریه تئوریک خلاصه شده جهت پیش‌بینی قصد افشاگری می‌باشد.

رهنمای رود پستی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌ای، تعاملی

و توزیعی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی، بر تمایل به افشاگری اثر مثبت دارد و البته بین حسابداران شاغل در بخشهای خصوصی و عمومی در تمایل به افشاگری، تفاوت معناداری وجود ندارد.

مشعشعی و هاشمی (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای، تعهد سازمانی و رضایت شغلی آنها و ارائه الگویی مبتنی بر نظریه شناخت اجتماعی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد، تفاوت‌های فردی حسابرسان (منبع کنترل درونی و خودکارآمدی) بر تعهد حرفه‌ای، تعهد سازمانی و رضایت شغلی آنها اثر مثبت و معنادار دارد. تأثیر غیرمستقیم متغیر سازگاری جو اخلاقی به عنوان متغیر میانجی بین تفاوت‌های فردی حسابرسان و تعهد حرفه‌ای و سازمانی و رضایت شغلی تأیید شد. به غیر از اثر غیرمستقیم منبع کنترل درونی بر رضایت شغلی از طریق متغیر میانجی که مورد تأیید قرار نگرفت.

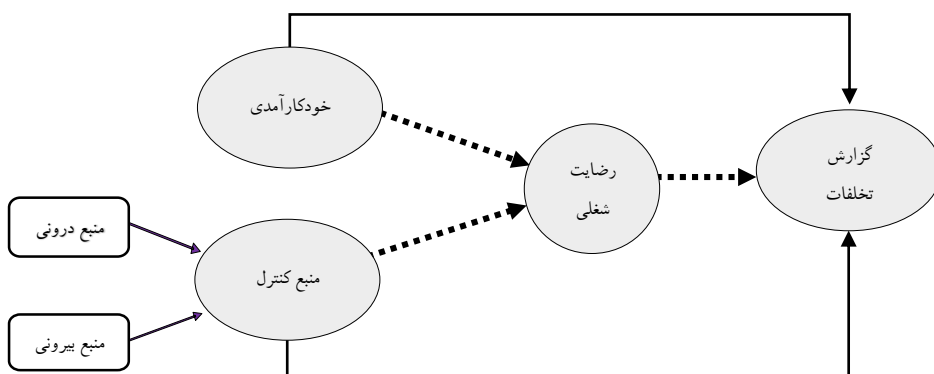
بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) رابطه جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب با استفاده از مدل گزارش‌گری اختیاری را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها حاکی از آن بود که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مولفه از سه مولفه آن تأثیرگذار می‌باشد. از طرفی دو مولفه‌ای که تأثیرپذیر از جو اخلاقی بودند، شامل برداشت حسابرسان از مسؤلیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب بوده و پارامتری که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نگرفته است، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد.

بیگی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه میان فرصت طلبی و هشداردهی حسابرسان پرداختند. آنها نشان دادند که هراندازه سطح فرصت طلبی حسابرس افزایش یابد هشداردهی در مورد تقلب آنان کمتر می‌شود. نتایج پژوهش آنها بیان‌گر آن است که هرچه سطح برداشت حسابرسان از عواقب افشای خطاکاری و هزینه‌های متعاقب آن بیشتر گردد متغیر فرصت طلبی اثر منفی بالاتری بر سطح هشداردهی حسابرس دارد. بیگی (۱۳۹۶) در تحقیق دیگری هشداردهی در مورد تقلب تحت تأثیر ارزش‌های انگیزشی حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. او این ارزش‌ها را به دو دسته مرتبط با منافع شخصی و جمعی و بر پایه طبقه‌بندی شوارتز طبقه‌بندی نمود. یافته‌ها حاکی از آن است که سطح هشداردهی حسابرسان متأثر از ارزش‌های انگیزشی جمعی می‌باشد.

با توجه به موارد اشاره شده به نظر می‌رسد اصطلاح سوت زنی و یا گزارش‌گری تخلفات اصطلاحی نوپا در حوزه تحقیقات مالی و حسابداری در ایران است. پیشینه مطالعات نشان می‌دهد که پژوهش‌های اندکی در حوزه گزارش‌گری تخلفات و عوامل موثر بر آن در داخل کشور انجام شده است که عمده این پژوهش‌ها به بررسی عوامل فرهنگ سازمانی و یا ساختار سازمانی، آموزه‌های دینی و یا جایگاه شغلی، امنیت شغلی و رضایت شغلی بر تمایل به گزارش تخلفات

تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی/۲۲۵

پرداخته‌اند. بدین جهت این پژوهش برخلاف اغلب مطالعات گذشته به کاربرست نظریات رفتاری روانشناسی و نه پاداش‌های مالی متاثر بر کارکنان، جهت تمایل به گزارش تخلفات (تقلب، ارتشاء و ...) می‌پردازد. بنابراین با توجه به پیشینه‌های نظری و تجربی، فرضیه‌ها و مدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح زیر نشان داده می‌شود.



شکل ۲: مدل مفهومی پژوهش - محقق ساخته

فرضیه اول: خودکارآمدی تأثیر مثبت و معناداری بر رضایت شغلی حسابرسان بخش خصوصی دارد.

فرضیه دوم: منبع کنترل تأثیر مثبت و معناداری بر رضایت شغلی حسابرسان بخش خصوصی دارد.

فرضیه سوم: رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان بخش خصوصی دارد.

فرضیه چهارم: خودکارآمدی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان بخش خصوصی دارد.

فرضیه پنجم: فرضیه ششم: منبع کنترل تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان بخش خصوصی دارد.

فرضیه ششم: خودکارآمدی به واسطه رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان بخش خصوصی دارد.

فرضیه هفتم: منبع کنترل به واسطه رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش تخلفات توسط حسابرسان بخش خصوصی دارد.

### ۳- روش‌شناسی

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. همچنین این پژوهش از حیث جمع آوری داده‌ها از نوع پیمایشی بوده و از حیث تئوری نیز، نظر به اینکه به منظور آزمون تجربی ارتباط میان متغیرها، به گردآوری داده‌ها از طریق نمونه‌گیری از میان حساب‌رسان (از طریق پرسش‌نامه) استفاده شده، پژوهش از نوع استقرایی است. با توجه به بکارگیری نتایج حاصل از این پژوهش در تغییر رفتار و به تبع قضاوت حساب‌رسان، روش کلی پژوهش از نظر هدف، کاربردی می‌باشد. همچنین داده‌های پژوهش از نوع کیفی می‌باشند که با توزیع پرسش‌نامه در میان جامعه هدف (حساب‌رسان) جمع آوری شده‌اند. برای تعیین نمونه در این تحقیق از اصول تعیین میزان نمونه در تحلیل رگرسیون چند متغیری بکارگیری شده است. تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۴ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود (هومن، ۱۳۸۷). برخی از دانشمندان برای هر سوال ۴ پاسخ دهنده را نیز کافی می‌دانند (رامل، ۱۹۷۰). بنابراین با توجه به تعداد گویه‌ها و ابعاد متغیرهای پژوهش، ۴۱ مورد شامل: (رضایت شغلی ۹ گویه، خودکارآمدی ۱۲ گویه، منبع کنترل ۱۷ گویه، گزارش تخلفات ۳ بعد)، حداقل به  $4 \times 41$  نمونه نیاز می‌باشد. بدین منظور تعداد ۲۱۰ عدد پرسش‌نامه بین حساب‌رسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۱۷۸ پرسش‌نامه برگشتی ۱۶۵ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های آن‌ها مورد تحلیل قرار گرفت. پرسشنامه به دو صورت آنلین و فیزیکی در اختیار پاسخ‌دهندگان که حساب‌رسان موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بودند قرار گرفت. نگاره شماره (۲) مشخصات پاسخ‌دهندگان پرسشنامه را ارائه می‌کند.

در این پژوهش متغیر وابسته «گزارش تخلفات» و متغیر مستقل «خودکارآمدی» و «منبع کنترل» می‌باشند. همچنین متغیرهای «رضایت شغلی»<sup>۱۲</sup> و «تعهد سازمانی»<sup>۱۳</sup> به عنوان متغیرهای میانجی در نظر گرفته شده‌اند. متغیر میانجی متغیری می‌باشد که میان دو متغیر مستقل و وابسته قرار می‌گیرد و باعث ارتباط غیر مستقیم فی مابین می‌گردد. متغیر میانجی از متغیر قبلی (متغیر مستقل) اثر می‌پذیرد و بر متغیر بعدی (وابسته) تأثیر خواهد گذاشت. برای اندازه‌گیری گزارش تخلفات از پرسش‌نامه تیلور و کورتیس<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۷) و به منظور اندازه‌گیری منبع کنترل از آزمونی که توسط جولیان بی راتر به نام مقیاس کنترل درونی - بیرونی (۱۹۹۶) تدوین گردیده استفاده شده است. در طراحی این آزمون از نظریه شناخت اجتماعی بندورا به عنوان چهارچوب نظری استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری خودکارآمدی حساب‌رسان از پرسش‌نامه استاندارد شرر<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۴) و برای تعیین رضایت شغلی پرسش‌نامه اسپکتور (۱۹۸۵) بکار گرفته شد.

نگاره ۲: مشخصات پاسخ‌دهندگان پرسشنامه

ردیف	نام موسسه حسابرسی	محل فعالیت	نحوه تکمیل پرسشنامه	تعداد پاسخ دهنده
۱	آیین بهرنگ صادق	تهران	فیزیکی	۶
۲	رتوف اندیش امین	تهران	الکترونیکی	۵
۳	هوشیار ممیز	تهران	الکترونیکی	۱۲
۴	آریا بصیر اندیشه	تهران	فیزیکی	۹
۵	آزمون تراز پارس	شیراز	الکترونیکی	۸
۶	ارقام پژوهان دقیق	تهران	الکترونیکی	۱۰
۷	امین محاسب پارس	تهران	الکترونیکی	۸
۸	رمز بويا	تهران	فیزیکی	۸
۹	پیشگامان تراز امین	رشت	الکترونیکی	۷
۱۰	دل آرام	تهران	الکترونیکی	۸
۱۱	سیاق نوین جهان	تهران	الکترونیکی	۹
۱۲	شاخص اندیشان	تهران	الکترونیکی	۷
۱۳	مدبران امین	اصفهان	الکترونیکی	۸
۱۴	آزمون گستران پیشگام	تهران	فیزیکی	۸
۱۵	مستقل اندیشان پارس	تهران	الکترونیکی	۹
۱۶	تهان نیک نگر	تهران	الکترونیکی	۹
۱۷	ایران مشهود	تهران	الکترونیکی	۹
۱۸	سنجه حساب	تهران	الکترونیکی	۸
۱۹	حسابرسان نواندیش	تهران	الکترونیکی	۵
۲۰	سایر	-	الکترونیکی	۱۲
مجموع پاسخ دهندگان				۱۶۵

در این مطالعه برای آزمون مدل مفهومی و فرضیات تحقیق از روش مدل سازی معادلات ساختاری و با بکارگیری نرم افزار اسمارت پی ال اس<sup>۱۶</sup> مدل مورد آزمون قرار گرفت. روش معادلات ساختاری روش آماری کاملی برای آزمون فرضیه‌هایی بوده که درباره روابط بین متغیرهای مشاهده شده<sup>۱۷</sup> و متغیرهای مکنون<sup>۱۸</sup> می پردازد. با استفاده از این روش می‌توان پذیرش مدل‌های نظری را در جامعه‌های خاص با بکارگیری داده‌های همبستگی، غیرآزمایشی، و آزمایشی مورد آزمون قرار داد.

تجزیه و تحلیل مدل‌های معادلات ساختاری، یکی از اصولی‌ترین شیوه‌های تجزیه و تحلیل ساختارهای داده‌ای پیچیده می باشد و به معنی تجزیه و تحلیل متغیرهای گوناگونی می باشد که در یک ساختار مبتنی بر تئوری، تأثیرات همزمان متغیرها را بر یکدیگر بیان می کند. این روش، ترکیبی از روش‌های آماری و ریاضی پیچیده‌ای از تحلیل عاملی، رگرسیون چندمتغیره، و تحلیل مسیر بوده که در یک سیستم پیچیده کنار هم قرار گرفته تا رویدادها مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. روش معادلات ساختاری به دو مرحله کلی تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر منفک می گردد. در مرحله تحلیل عاملی تأییدی یا مدل تعیین اندازه‌گیری، ارتباط معرف‌ها یا همان سوالات با سازه‌ها مورد بررسی قرار گرفته و در مرحله تحلیل مسیر یا مدل ساختاری، ارتباط عامل‌های مورد بررسی با هم جهت آزمون فرضیه‌ها پژوهش بررسی می گردد. ارتباط فی مابین متغیرها در روش معادلات ساختاری شامل دو مرحله اصلی است:

۱) ارتباط فی مابین متغیرهای مکنون با متغیرهای آشکار (مدل اندازه‌گیری و یا مدل تحلیل عامل تاییدی)

۲) ارتباط فی مابین متغیرهای مکنون با متغیرهای مکنون (مدل ساختاری و یا مدل تحلیل مسیر)

در واقع چنانچه اثبات نگردد معرف‌ها یا همان سوالات پرسش‌نامه، متغیرهای مکنون را به شیوه قابل قبولی اندازه‌گیری نموده اند، امکان آزمون روابط میان آنها مقدور نمی باشد. بنابراین جهت اثبات اینکه مفاهیم به خوبی اندازه‌گیری شده‌اند از مدل تحلیل عاملی تاییدی استفاده می شود.

#### ۴- یافته‌ها

در نگاره شماره (۳) ویژگی‌های فردی و محیطی اعضای نمونه از قبیل جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کار و رتبه شغلی نشان داده شده است. همانطور که در این نگاره مشخص شده است ۵۳ درصد نمونه آماری پژوهش را مردان و ۴۷ درصد را زنان تشکیل می دهد. ۴۷ درصد پاسخ دهندگان حسابرس، ۱۴ درصد حسابرس ارشد، ۱۷ درصد سرپرست حسابرسی و ۲۲ درصد باقیمانده در سطح مدیر و شریک حسابرسی بوده اند. سایر ویژگی‌های شخصیتی نمونه آماری در نگاره مذکور نشان داده شده است.

نگاره ۳: بررسی جمعیت شناختی نمونه پژوهش

نام متغیر	فراوانی	درصد	درصد معتبر
جنسیت	مرد	۸۸	۵۳/۳
	زن	۷۷	۴۶/۷
سن	کمتر از ۲۵ سال	۳۲	۱۹/۴
	بین ۲۶ تا ۳۵ سال	۷۴	۴۴/۸
	بین ۳۶ تا ۴۵ سال	۴۴	۲۶/۷
	بیشتر از ۴۵ سال	۱۵	۹/۱
مدرک تحصیلی	دانشجوی کارشناسی	۷	۴/۲
	کارشناسی	۳۳	۲۰
	دانشجوی کارشناسی ارشد	۶۲	۳۷/۶
	کارشناسی ارشد	۴۱	۲۴/۸
	دانشجوی دکتری	۱۵	۹/۱
	دکتری	۷	۴/۲
سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۷۰	۴۲/۴
	بین ۶ تا ۱۰ سال	۴۰	۲۴/۲
	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۲۲	۱۳/۳
	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۲۱	۱۲/۷
رتبه شغلی	بیشتر از ۲۰ سال	۱۲	۷/۳
	حسابرس	۷۸	۴۷/۳
	حسابرس ارشد	۲۳	۱۳/۹
	سرپرست حسابرسی	۲۹	۱۷/۶
	مدیر حسابرسی	۲۱	۱۲/۷
	شریک حسابرسی	۱۴	۸/۵
کل	۱۶۵	۱۰۰	

در ادامه به منظور بررسی مشخصات عمومی و پایه‌ای متغیرها و همچنین برآورد مدل و تجزیه و تحلیل دقیق تر آن از آماره‌های توصیفی شاخص‌های پژوهش استفاده شده است. با توجه به نتایج به دست آمده در نگاره شماره (۴)، ضرایب چولگی و کشیدگی برای همه شاخص‌های پژوهش در بازه (۲ و -۲) قرار دارند، پس با توجه به ضرایب چولگی و کشیدگی، فرض نرمال بودن داده‌ها برای این شاخص‌ها تایید می‌شود. از طرفی همان‌طور که در نگاره مذکور نشان داده شده است هر چهار متغیر اصلی دارای سطح میانگین نسبتاً بالایی هستند که این نشان دهنده این است که حسابرسان دارای ویژگی‌های با سطح خودکارآمدی بالا، منبع کنترل بالا، رضایت شغلی مناسب و متمایل به گزارش تخلفات بالایی هستند.

در بررسی شاخص رضایت شغلی، میانگین  $3/084$  و انحراف استاندارد  $0/98$  می‌باشد. این اطلاعات بیانگر دو نکته است. اولاً اینکه با توجه به دامنه تغییرات متغیر رضایت شغلی (۳۳،۴-۱) و میانگین رضایت شغلی بدست آمده ( $3/084$ ) حسابرسان دارای سطح رضایت شغلی نسبتاً خوبی می‌باشند. ثانیاً به جهت نسبتاً پایین بودن انحراف استاندارد، عمده حسابرسان دارای رضایت شغلی متناسب بوده و تعداد حسابرسان با سطح رضایت شغلی بسیار پایین قابل ملاحظه نمی‌باشند.

در بررسی شاخص خودکارآمدی، میانگین  $3/534$  و انحراف استاندارد  $0/76$  می‌باشد. دامنه تغییرات متغیر خودکارآمدی (۵-۱،۹۴)، میانگین بدست آمده قابل ملاحظه ( $3/534$ ) و انحراف استاندارد پایین ( $0/76$ ) نشان دهنده این است که عمده حسابرسان به قابلیت‌های خود برای انجام تصمیم و یا رفتار خاص ایمان دارند (سطح خودکارآمدی بالا).

در بررسی شاخص منبع کنترل که حداکثر نمره  $0/87$  است میانگین منبع کنترل  $0/523$  و انحراف استاندارد  $0/187$  می‌باشد. این مقدار بالای میانگین، نشان دهنده این است که حسابرسان باور به کنترل خود بر رویدادهای زندگی و نتایج آن دارند (سطح منبع کنترل بالا).

در بررسی شاخص گزارش تخلفات، میانگین  $5/373$  و انحراف استاندارد  $0/834$  می‌باشد. از آنجاییکه حداکثر نمره این متغیر اختلاف اندکی با میانگین بدست آمده داشته و همچنین میزان انحراف استاندارد پایین نشان دهنده این است که طیف زیادی از حسابرسان متمایل به گزارش تخلفات صورت گرفته هستند.

نگاره ۴: آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی
رضایت شغلی	۱۶۵	۱	۴/۳۳۳	۳/۰۸۴	۰/۹۸	-۰/۵۲۱	-۰/۹۴۲
خودکارآمدی	۱۶۵	۱/۹۴۱	۵	۳/۵۳۴	۰/۷۶	-۰/۱۹۵	-۰/۹۲۱
منبع کنترل	۱۶۵	۰/۰۴۳	۰/۸۷	۰/۵۲۳	۰/۱۸۷	-۰/۳۳۳	-۱/۱۱۸
گزارش تخلفات	۱۶۵	۳/۲	۶/۸۶۷	۵/۳۷۳	۰/۸۳۴	-۰/۴۱۱	-۰/۵۸۲

## ارزیابی کیفیت مدل

ارزیابی کیفیت مدل پژوهش در ۳ مرحله شامل (۱) ارزیابی مدل اندازه‌گیری، (۲) ارزیابی مدل ساختاری و (۳) ارزیابی مدل کلی انجام می‌شود. مدل اندازه‌گیری بخشی از ارزیابی مدل کلی بوده که شامل یک متغیر توأم با سوال‌های مرتبط با آن است. در مدل تحقیق همان گونه که در نمودار شماره ۲ نشان داده شده، ۴ مدل اندازه‌گیری مرتبط با ۴ متغیر «گزارش تخلفات»، «خودکارآمدی»، «منبع کنترل» و «رضایت شغلی» وجود دارد. بنابراین برای تحلیل نتایج نیاز به بررسی ۴ مدل اندازه‌گیری (شامل ۴ متغیر) می‌باشد. جهت تعیین برازش مدل‌های اندازه‌گیری از معیارهای پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده گردید.

## پایایی

در روش معادلات ساختاری برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از معیار پایایی ترکیبی که یک معیار ارزیابی برازش درونی مدل می‌باشد استفاده می‌شود. این معیار بوسیله ورتس و همکاران در سال ۱۹۷۴ ارائه گردید و امتیاز آن در مقایسه با آلفای کرونباخ این است که پایایی عامل‌ها نه به صورت مطلق، لیکن با توجه به همبستگی عامل‌ها با یکدیگر محاسبه می‌گردد. بدین جهت برای تعیین بهتر پایایی، این معیارها توأم‌مورد استفاده قرار می‌گیرند. چنانچه میزان پایایی ترکیبی جهت هر عامل بیشتر از ۰/۷ گردد، نشان‌دهنده پایایی درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری بوده و چنانچه مقدار آن کمتر از ۰/۶ باشد عدم وجود پایایی را نشان خواهد داد (موس و همکاران، ۱۹۹۸). همان طور که در نگاره شماره (۴) نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی برای متغیرهای تحقیق بیشتر از ۰/۷ بوده و بنابراین می‌توان پایایی این متغیرها را با اطمینان معقول ادعا نمود.

## روایی (اعتبار) همگرا

در این پژوهش جهت سنجش روایی همگرایی هر یک از متغیرها، از شاخص میانگین واریانس استخراج شده استفاده شده است. محققان مختلف مقدار ۰/۵ به بالا را برای این شاخص مناسب می‌دانند. میانگین واریانس مستخرج، از تقسیم مجموع مربعات بارهای عاملی به تعداد متغیرهای مشاهده شده بدست می‌آید. همان طور که در نگاره شماره (۵) ملاحظه می‌شود، بعد از حذف گویه‌های ۴، ۷ و ۱۳ از متغیر گزارش تخلفات، گویه‌های ۱۰، ۱۳، ۲۰، ۲۱، ۲۲ و ۹ از متغیر منبع کنترل و گویه‌های ۸، ۱۶، ۱۵، ۱۲ و ۱۱ از متغیر خودکارآمدی، که بار عاملی کمتر از ۰/۴ داشتند، تمامی مقادیر بارهای عاملی مرتبط با ابعاد باقی مانده متغیرهای پنهان، بالاتر از ۰/۴ است، همچنین معیارهای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی در همه عامل‌ها مناسب می‌باشد. بدین جهت می‌توان ادعا نمود که این مدل اندازه‌گیری پایایی مناسبی در زمینه گویه‌های متغیرهای مکنون دارد. در این نگاره مقادیر T-Value نیز برای گویه‌ها نشان داده شده است. این مقادیر



تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی/۲۳۱

معمولاً به عنوان پارامترهای روایی مرتبط با مدل ساختاری معرفی می‌شوند. همانطور که ملاحظه می‌شود تمامی مقادیر خارج از بازه (۱/۹۶، -۱/۹۶-) می‌باشد و معنی‌دار بوده و در نتیجه ابزار تحقیق از روایی مناسب برخوردار است. همچنین معیار روایی همگرا در همه عامل‌ها مناسب می‌باشد که نشان دهنده روایی همگرای مناسب مدل است.

نگاره ۵: بررسی روایی و پایایی مدل مربوط به فرضیات تحقیق

نام متغیر	بارعاملی	خطای معیار	T-Value	الفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
GT1	۰/۷	۰/۰۶۱	۱۱/۴۵۱			
GT2	۰/۶۸۶	۰/۰۶	۱۱/۴۷			
GT3	۰/۷۲۶	۰/۰۵۷	۱۲/۶۸۴			
GT5	۰/۷۴۷	۰/۰۵۸	۱۲/۸۵۵			
GT6	۰/۷۸۱	۰/۰۶۶	۱۱/۸۶			
GT8	۰/۷۲۷	۰/۰۶۵	۱۱/۱۰۹	۰/۹۱۲	۰/۹۲۶	۰/۵۱۲
GT9	۰/۶۸۲	۰/۰۷۳	۹/۳۰۲			
GT10	۰/۷۵۳	۰/۰۶۸	۱۱/۱۲۷			
GT11	۰/۷۰۴	۰/۰۸۲	۸/۵۶۶			
GT12	۰/۸۰۹	۰/۰۶۸	۱۱/۸۸			
GT14	۰/۶۰۱	۰/۰۷۳	۸/۲۰۹			
GT15	۰/۶۴۵	۰/۰۸۳	۷/۷۳			
KH1	۰/۸۸۱	۰/۰۲۶	۳۳/۶۰۸			
KH2	۰/۶۵۵	۰/۰۶۸	۹/۶۷۷			
KH3	۰/۶۹۳	۰/۰۵۵	۱۲/۵۲۵			
KH4	۰/۶۹۷	۰/۰۵۷	۱۲/۲۳۲			
KH5	۰/۶۱۸	۰/۰۶۳	۹/۸۸۳			
KH6	۰/۸۶۴	۰/۰۳۵	۲۴/۹۷۹	۰/۹۲۵	۰/۹۳۷	۰/۵۵۹
KH7	۰/۸۶۸	۰/۰۳۳	۲۶/۲۳۵			
KH9	۰/۷۴	۰/۰۶۳	۱۱/۷۵۳			
KH10	۰/۸۸۴	۰/۰۳۱	۲۸/۱۴۴			
KH13	۰/۷۳۱	۰/۰۵۵	۱۳/۳۳۷			
KH14	۰/۶۲۹	۰/۰۶۱	۱۰/۳۹۷			
KH17	۰/۶۲۴	۰/۰۶۱	۱۰/۲۱۱			
MK2	۰/۸۴۵	۰/۰۳۳	۲۵/۹۹۹			
MK3	۰/۸۴	۰/۰۳	۲۸/۰۳۶			
MK4	۰/۸۴۱	۰/۰۳۱	۲۷/۴۵			
MK5	۰/۷۸۶	۰/۰۴۱	۱۹/۱۶۲			
MK6	۰/۷۸۶	۰/۰۴۱	۱۹/۱۲۹			
MK7	۰/۷۶	۰/۰۴۴	۱۷/۳۱۷			
MK11	۰/۸۳۳	۰/۰۳۳	۲۵/۴۷۲			
MK12	۰/۷۹۱	۰/۰۴۴	۱۷/۹۷۵			
MK15	۰/۷۶۲	۰/۰۴۷	۱۶/۳۴۸	۰/۸۰۳	۰/۸۹۸	۰/۶۴۱
MK16	۰/۸۷۴	۰/۰۲۸	۳۱/۶۷۱			
MK17	۰/۷۴۵	۰/۰۴۲	۱۷/۷۳۳			
MK18	۰/۸۶۲	۰/۰۳	۲۸/۷۱۵			
MK23	۰/۸۳۲	۰/۰۳۳	۲۵/۳۲۵			
MK25	۰/۷۴۷	۰/۰۴۳	۱۷/۴۲۸			
MK26	۰/۸۱۴	۰/۰۳۵	۲۲/۹۷۱			
MK28	۰/۷۴۲	۰/۰۵	۱۴/۸۰۱			
MK29	۰/۷۲۷	۰/۰۵۱	۱۴/۱۸۶			
RS_1	۰/۹۲	۰/۰۱۶	۵۸/۳۱۵	۰/۹۸۴	۰/۹۸۶	۰/۸۸۷

گزارش تخلفات

خودکارآمدی

منبع کنترل

نام متغیر	بارعاملی	خطای معیار	T-Value	الفای کروناخ	بایایی ترکیبی	روایی همگرا
RS_2	۰/۹۴۲	۰/۰۱۱	۸۶/۴۲۶			
RS_3	۰/۹۳۴	۰/۰۱۳	۷۱/۹۱۶			
RS_4	۰/۸۹۶	۰/۰۲۷	۳۳/۴۸۱			
RS_5	۰/۹۵۳	۰/۰۱	۹۱/۹۸۲			
RS_6	۰/۹۴۴	۰/۰۱۸	۵۱/۰۷۷			
RS_7	۰/۹۶۴	۰/۰۰۷	۱۳۹/۲۰۸			
RS_8	۰/۹۵۹	۰/۰۰۸	۱۲۶/۴۰۳			
RS_9	۰/۹۶۱	۰/۰۰۹	۱۰۶/۴۶۲			

## روایی (اعتبار) واگرا

روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان میانگین واریانس استخراج شده برای هر متغیر بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن متغیر و متغیرهای دیگر در مدل باشد. روش فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرا ماتریسی را پیشنهاد می‌دهد که این ماتریس مشابه ماتریس ضرایب همبستگی متغیرها است با این تفاوت که قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر یک از متغیرها می‌باشد. مقدار جذر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر باید از مقدار همبستگی هر جفت از متغیرها بیشتر باشد. همان گونه که در نگاره شماره (۶) نشان داده شده است، در قطر اصلی این ماتریس مجذور میزان میانگین واریانس استخراج شده و در پایین قطر اصلی همبستگی بین سازه‌ها ارائه شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان میانگین واریانس استخراج شده برای همه سازه‌های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از ۰/۴ بوده و همچنین مجذور مقدار میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه از ارتباط بین سازه‌های دیگر نیز بیشتر است. بنابراین روایی واگرای مدل به روش فورنل و لارکر مورد تایید قرار می‌گیرد.

نگاره ۶: بررسی روایی واگرا به روش فورنل لارکر در مدل مربوط به فرضیات تحقیق

نام متغیر	خودکارآمدی	منبع کنترل	رضایت شغلی	گزارش تخلفات
خودکارآمدی	۰/۷۴۷			
منبع کنترل	۰/۵۷۲	۰/۸۰۱		
رضایت شغلی	۰/۶۵۱	۰/۶۴۴	۰/۹۴۲	
گزارش تخلفات	۰/۶۳۲	۰/۶۴۲	۰/۶۸۴	۰/۷۱۵

## آزمون فرضیه‌ها

جهت آزمون فرضیه‌ها روش معادلات ساختاری مورد استفاده قرار گرفته است. که در ادامه به تشریح آن می‌پردازیم.

در این روش، ضریب مسیر نشان‌دهنده میزان تاثیر و آماره T-Value مرتبط با آن، نشان‌گر معنی داری آن می‌باشد؛ بدین صورت که ضریب مسیر در صورتی معنی دار خواهد بود که آماره T-Value مرتبط با آن، بزرگتر از ۱/۹۶ و یا کوچکتر از ۱/۹۶- باشد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های تحقیق به صورت خلاصه در نگاره شماره (۷) ارائه شده است.

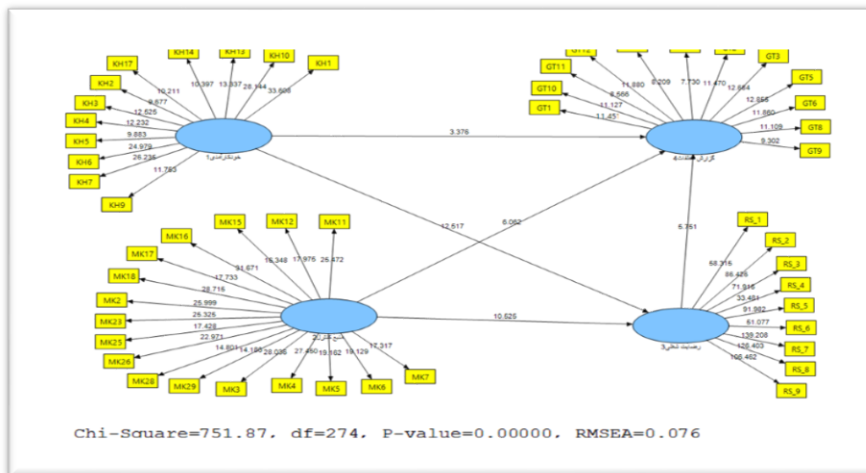
نگاره ۷: خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	نام مسیر	ضریب مسیر $\beta$	خطای معیار	T-Value	نتیجه
اثرات مستقیم					
اول	خودکارآمدی ← رضایت شغلی	۰,۴۹۳	۰,۰۳۹	۱۲,۵۱۷	تایید فرضیه
دوم	منبع کنترل ← رضایت شغلی	۰,۴۶۴	۰,۰۴۴	۱۰,۵۲۵	تایید فرضیه
سوم	رضایت شغلی ← گزارش تخلفات	۰,۴۴۲	۰,۰۷۷	۵,۷۵۱	تایید فرضیه
چهارم	خودکارآمدی ← گزارش تخلفات	۰,۲۳۳	۰,۰۶۹	۳,۳۷۶	تایید فرضیه
پنجم	منبع کنترل ← گزارش تخلفات	۰,۲۸۹	۰,۰۴۸	۶,۶۲	تایید فرضیه
اثرات غیرمستقیم					
ششم	خودکارآمدی ← رضایت شغلی ← گزارش تخلفات	۰,۲۱۸	-	۵,۲۱۳	تایید فرضیه
هفتم	منبع کنترل ← رضایت شغلی ← گزارش تخلفات	۰,۲۰۵	-	۵,۰۲۴	تایید فرضیه

بر اساس داده‌های مندرج در نگاره شماره (۷) متغیر خودکارآمدی تأثیر مثبت (۰/۴۹) بر رضایت شغلی دارد و این تأثیر از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد (T-Value=۱۲/۵۱۷). این بیانگر آن است که هرچه حسابرسان در سطح بالایی از خودکارآمدی باشند میزان رضایت شغلی آنان نیز بیشتر می‌باشد. به عبارتی فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد.

متغیر منبع کنترل نیز تأثیر مثبت (۰/۴۶) بر رضایت شغلی دارد و این تأثیر از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد (T-Value= ۱۰/۵۲). به عبارتی سطح منبع کنترل حسابرسان تأثیر معناداری بر رضایت شغلی آنان خواهد داشت.

شکل ۳: مدل معادلات ساختاری مربوط به بررسی فرضیات تحقیق - ضرایب معناداری



بنابراین فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید می‌گردد.

متغیر میانجی رضایت شغلی تأثیر مثبت (۴۴٪) بر گزارش تخلفات دارد و این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد (T-Value= ۵/۷۵). به عبارتی هراندازه حسابرسان از رضایت شغلی بیشتری برخوردار باشند تمایل آنها به افشاء و گزارش تخلفات صورت گرفته در سازمان بیشتر می‌گردد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد. خودکارآمدی و منبع کنترل نیز هرکدام دارای اثر مثبت بر گزارش تخلفات بوده و این تأثیر نیز معنادار بوده و بنابراین فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش نیز تأیید می‌گردند.

با در نظر گرفتن تأثیر خودکارآمدی و منبع کنترل بر رضایت شغلی، نتایج نشان می‌دهد که هر اندازه حسابرسان به قابلیت‌های خود جهت سازماندهی و انجام وظایف لازم و مهم در موقعیت‌های پیش رو (از جمله گزارش تخلفات) باور داشته باشد (حسابرس خودکارآمد) و هر اندازه نتایج رویدادهای مختلف را به اختیار خود نسبت دهند و نتایج فعالیت‌های خود را برآمده از توانایی‌های خود بدانند (حسابرس با منبع کنترل درونی)، احساس رضایت شغلی مطلوب‌تری خواهد داشت. بنابراین انتظار می‌رود حسابرسان با سطح کارآمدی و منبع کنترلی بالا احساس رضایت شغلی بهتری داشته و آنها رضایت شغلی را مقوله‌ای صرفاً در اختیار و از وظایف سازمان که باید در نیروی انسانی ایجاد نماید و یا نتیجه عواملی مانند شانس و اقبال و اتکا به دیگران باشد، نمی‌دانند. از طرفی نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که خرسندی حسابرسان از شغل سبب تمایل آنها به سوت زنی و افشای تخلفات می‌شود. همچنین خودکارآمدی و منبع کنترلی بالا در حسابرسان و این احساس که حسابرس می‌تواند با اقدامات خود سیستم و سازمان را بهبود بخشد باعث می‌گردد که این دسته از حسابرسان تمایل بیشتری به گزارش تخلفات مشاهده شده داشته باشند.

نگاره ۸: اثر مستقیم و غیر مستقیم متغیرها

تأثیر منبع کنترل بر گزارش تخلفات	میزان تأثیر	شیوه تأثیر
تأثیر مستقیم	۰,۲۸۹	معنادار
تأثیر به واسطه رضایت شغلی	۰,۲۰۵	معنادار
تأثیر کلی	۰,۴۹۴	
تأثیر خودکارآمدی بر گزارش تخلفات	میزان تأثیر	شیوه تأثیر
تأثیر مستقیم	۰,۲۳۳	-
تأثیر به واسطه رضایت شغلی	۰,۲۱۸	-
تأثیر کلی	۰,۴۵۱	

همچنین با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره شماره (۸) تأثیر غیر مستقیم متغیرهای خودکارآمدی و منبع کنترل از طریق متغیر رضایت شغلی بر گزارش تخلفات مثبت بوده و میزان این اثر نیز معنادار می‌باشد. بنابراین فرضیه‌های ششم و هفتم پژوهش تأیید می‌گردد. نتایج حاصل از آزمون اثر غیرمستقیم متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته نشان‌دهنده این است که حسابرسان با درجه خودکارآمدی و منبع کنترلی بالا در مؤسسات ساختارمند که رضایت شغلی

حسابرسان را با اهمیت دانسته و به دنبال افزایش رضایت شغلی آنان می‌باشند، تمایل به گزارش تخلفات مشاهده شده توسط آنها افزایش می‌یابد. به عبارتی رضایت شغلی می‌تواند در کنار ویژگی‌های فردی حسابرس (خودکارآمدی و منبع کنترل) تمایل به گزارش تخلفات را تشدید نماید.

## برازش مدل مفهومی

هر پژوهشگری که الگوی خود را در قالب یک معادله ساختاری مدون می‌کند اولین سوالی که با آن مواجه خواهد شد این است که مدل تدوین شده بر مبنای چارچوب نظری و پیشینه تجربی تا چه اندازه با واقعیت انطباق خواهد داشت؟ پاسخ به این پرسش همان مفهوم برازش مدل می‌باشد. طیف گسترده‌ای از شاخص‌های برازندگی وجود دارند که امکان اندازه‌گیری مدل را فراهم می‌سازد. پژوهشگر می‌بایست از شاخص‌های مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل خود کمک گیرد، زیرا معیاری واحدی که یقیناً برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد وجود ندارد (کلانتری، ۱۳۸۸، ۲۶). بر این اساس در نگاره شماره (۹) به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره شده است که نتایج مندرج در نگاره فوق بیانگر آن است که مدل آزمون شده در سطح مناسب برازش قرار دارد.

نگاره ۹: نتایج برازش مدل مفهومی

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

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با نقش میانجی رضایت شغلی: شواهدی از بخش خصوصی می‌باشد. خودکارآمدی و منبع کنترل به عنوان متغیرهای مهم و تأثیر گذار بر رفتار فرد می‌باشند. حسابرسان در مواجهه با گزارش تخلفات صورت گرفته در محیط کار رفتار متفاوتی از خود نشان می‌دهند. از طرفی هنجارهای حرفه حسابرسی و جامعه، افشاگری و گزارش تخلفات توسط حسابرسان را یک تصمیم‌گیری اخلاقی و به تبع یک رفتار مناسب می‌شمارد. به بیان دیگر هدف این پژوهش بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر گزارش تخلفات از طریق متغیر محیطی (رضایت شغلی) بوده است. عوامل فردی آزمون شده در پژوهش حاضر به منظور بررسی اثرگذاری آنها بر گزارش‌گری تخلفات (به عنوان یک تصمیم اخلاقی) منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرسان می‌باشند.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هر دو متغیر (ویژگی‌های فردی) اشاره شده به طور مستقیم بر میزان گزارش تخلفات بوسیله حسابرسان بخش خصوصی موثر می‌باشد. این نتیجه حاکی از آن است هر اندازه حسابرس، محیط، شانس و یا نتیجه اعمال دیگران را متأثر بر تصمیم‌های خود بداند (حسابرس دارای منبع کنترل بیرونی) و همچنین هر اندازه حسابرس به قابلیت‌های شخصی خود در انجام یک تصمیم و یا رفتار ایمان داشته باشد (حسابرس با سطح خودکارآمدی بالا) تمایل آن به افشاء و گزارش تخلف‌های صورت گرفته بیشتر خواهد بود. بنابراین فرضیه‌های اصلی پژوهش (فرضیه چهارم و پنجم) تایید می‌گردد. یکی دیگر از نتایج پژوهش حاکی از آن است که خودکارآمدی و منبع کنترل به صورت غیر مستقیم (به واسطه متغیر میانجی رضایت شغلی) نیز بر گزارش تخلفات تأثیرگذار می‌باشند (تایید فرضیه‌های ششم و هفتم). این نتیجه مشابه یافته‌های دمی‌نو و همکاران (۲۰۱۵) است. طبق نتایج پژوهش آنها، خودکارآمدی حسابرسان مستقل دارای اثر مثبت و معنادار بر تعهد حرفه‌ای آنهاست. همچنین یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) مطابقت دارد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که ویژگی شخصیتی فعال و دیدگاه آنها پیرامون گزارش‌گری، اثر مثبت و معناداری بر تمایل به گزارش داخلی تخلف به‌وسیله حسابداران داشته است. این پژوهش با نتایج پژوهش آلین و همکاران (۲۰۱۳) همراستا می‌باشد. آنها در پژوهش خود نشان دادند که نگرش حسابرسان نسبت به گزارش تخلفات، دارای تأثیر مثبت بر سطح گزارش‌گری تخلفات دارد. همچنین نتایج این پژوهش با یافته‌های چو و سانگ (۲۰۱۵) همخوانی دارد. آنها در مطالعه‌ای به بررسی عوامل اثرگذار بر گزارش‌گری تخلفات پرداختند و یکی از عواملی که در مطالعاتشان بر گزارش‌گری تخلفات تأثیرگذار داشت ویژگی‌های فردی حسابرسان بود.

مدل آزمون شده این پژوهش تلاشی برای یکپارچه‌سازی اهداف حسابرسان بخش خصوصی جهت گزارش کردن تخلفات با تمرکز بر ویژگی‌های فردی آنهاست. بر پایه استدلال‌های نظری و تجربی، چهارچوب مفهومی مدل توجیه‌گردیده و بخش اعظمی از دانش کنونی پیرامون گزارش تخلفات در پژوهش حاضر به کار گرفته شد. پژوهش‌گران این مطالعه تأکید می‌نمایند که مدل ارائه شده مدلی جامع در ارتباط با گزارش تخلفات نمی‌باشد لیکن تلاش شده است تا از ویژگی‌های فردی حسابرسان که برای حرفه اهمیت دارند در مدل پیشنهادی استفاده گردد. بر اساس یافته‌های پژوهش و به نظر نویسندگان مقاله، الزام به افشای تخلفات از سوی قانون‌گذاران به تنهایی اهمیتی ندارد. بلکه همان‌طور که شواهد این پژوهش نشان داد، برخی از متغیرها و ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان از جمله منبع کنترل و خودکارآمدی می‌تواند بر تمایل حسابرسان بر گزارش تخلفات تأثیرگذار باشد. این موضوع می‌تواند درک خوانندگان مقاله را از نقش ویژگی‌های فردی و روانشناختی در افشای تخلفات بهبود بخشد. بنابراین، به سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران در حرفه حسابرسی از جمله جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد

تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی/۲۳۷

می‌شود در تدوین دستورالعمل‌های مرتبط با آیین رفتار حرفه‌ای، دستورالعمل گزارش تخلفات در حسابرسی را هم لحاظ نمایند. هم چنین با توجه به تاثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان در افشای تخلفات، پیشنهاد می‌شود تا جامعه حسابداران رسمی حمایت لازم را از افشاء کنندگان تخلفات در راستای پیاده سازی و اجرای آن دستورالعمل به عمل آورند.

پژوهش کنونی مشابه سایر پژوهش‌ها از محدودیت‌هایی برخوردار است. بطور مثال، در این پژوهش به جهت مشکلات و دشواری در سنجش واقعی متغیرها از سناریوی فرضی برای رسیدن به نتایج پژوهش استفاده شد که استفاده از این ابزار روایی خارجی را با محدودیت مواجه می‌سازد. از طرفی در این پژوهش با در نظر گرفتن سناریوی فرضی، از قصد حسابرسان برای گزارش تخلفات به منظور سنجش متغیر وابسته استفاده شده است درحالی‌که انجام رفتار در شرایط واقعی می‌تواند متفاوت با قصد انجام آن باشد.

## یادداشت‌ها

1. Dart et al
2. Whistle-Blowing
3. kaplan
4. Sarbanes-Oxley Act
5. patel
6. locus of control
7. self-efficacy
8. Julian Rotter
9. Model of Discretionary Reporting
10. Trongmateerut and Sweeney
11. Hrgnhan & Olson
12. Job Satisfaction
13. Organization Commitment
14. Taylor Curtis
15. Scherer Questionnaire Standard
16. Smart PLS
17. Observed Variables
18. Latent Variables

## کتابنامه

- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، رضا و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان، *دوفصل‌نامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۱ (۲): ۶۵-۹۵.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، رضا و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶)، ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲ (۴): ۱۳۵-۱۲۰.
- بنی‌مهد، بهمن؛ گل‌محمدی، آرش (۱۳۹۶)، بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارش‌گری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، *فصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۲ (۳): ۶۱-۸۶.

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

دولتی، حسن؛ دهییم پور، مهدی (۱۳۹۷). تأثیر سوت زنی سازمانی بر افزایش شفافیت سازمانی با میانجی‌گری آوای سازمانی (مورد مطالعه: کارکنان سازمان های دریایی)، فصلنامه علمی آموزش علوم دریایی، ۵ (۴): ۱۶۴-۱۷۹.

دیباکیا، پریا؛ شکری چشمه سبزی، اعظم و مرادزاده فرد، مهدی (۱۴۰۰)، تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی درک شده. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۲): ۱-۵.

رحمانی، حلیمه؛ رجب دری، حسین و خرمین، منوچهر (۱۳۹۶). بررسی تأثیر نظریه عمل منطقی بر تمایل به بروز تقلب در گزارش‌گری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۴): ۱۳۵-۱۴۴.

ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر و دائی کریم زاده، سعید (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارش‌گری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی. دانش حسابداری مالی، ۱ (۱): ۶-۱۰۵-۷۵.

قاسمی، محسن (۱۳۹۰)، دانستیهای حسابداری قانونی: افشاگران نامدار تقلب، ماهنامه حسابدار، شماره ۲۴۰: ۴۷-۴۴.

معیرمحمدی، محمدعلی؛ بیگی حبیب آبادی، احمد و پاشایی، حسین (۱۳۹۹). مبانی فقهی و حقوقی «سوت‌زنی» با تطبیق بر حقوق آمریکا. پژوهش‌نامه میان‌رشته‌ای فقهی (پژوهش‌نامه فقهی، ۸ (۱۶): ۳۶۹-۳۹۰.

مکی‌زاده، فاطمه و بیگدلی، زاهد (۱۳۹۳)، نظریه شناخت اجتماعی: رویکردی مؤثر در رفتارهای اطلاعاتی، پژوهشنامه کتابداری و اطلاع‌رسانی، ۴ (۲): ۱۳۱-۱۴۷.

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

نژادتولمی، بابک، رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکو مرام، هاشم، وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۳۹۸). بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی. دانش حسابداری مالی، ۶ (۴): ۴۷-۷۵.

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



تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی/۲۳۹

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، مجله بررسی‌های حسابداری، ۵، (۲): ۱۰۹-۱۳۳.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵)، مدلبندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصدگزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۴۹): ۱-۲۸.  
هاشمی، عباس؛ مشعشی، سیدمحمد و فروغی، داریوش (۱۳۹۷)، تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۹): ۴۳۲-۴۱۵.  
هومن، حیدر علی (۱۳۸۷). مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل. تهران، انتشارات سازمان سمت.

## References

- Alleyne Ph., Hudaib M, Pike R. (2013), Towards a conceptual model of whistle-blowing Intentions among external auditors, *The British Accounting Review*; 45:10-23.
- Asiye Toker Gokce. (2013), Relationship between whistle-blowing and job satisfaction and Organizational loyalty at schools in Turkey, *Educational Research and Reviews*, 8(14): 1186-1197.
- Asaoka, D. A behavioral analysis of whistleblowing at Japanese firms. *Humanit Soc Sci Commun* 7, 95 (2020).
- Beigi Harchegani E, Banimahd B, Raiiszade S M R, Royae R. (2017) , The Effect of Auditors' Feature Machiavellian behavior on Their Whistle Blowing, *Iranian journal of Value & Behavioral Accounting*, 1 (2) :65-95 (in persian).
- Beigi Harchegani E, Banimahd B, Raiiszade S M R, Royae R. (2018), Motivational Values and Auditor's Ethical Whistle Blowing about Wrongdoing , *Ethics in science and Technology*, 12 (4) :120-135 (in persian).
- Banimahd B, Golmohamadi A.(2018), Investigating the relationship between ethical climate and Whistleblowing through optional reporting model in Iran's audit profession. *Valued and Behavioral Accountings Achievements* ; 2 (3) :61-83 (in persian).
- Brennan, N. and J. Kelly (2007). "A Study of Whistle-Blowing among Trainee Auditors", *British Accounting Review*, Vol. 39: 61-87.
- Bartlett, M. L. (2015), "Type of Fraud and Whistleblowing Anonymity: Do Situational Factors Affect Employees' Intent to Report Fraud?", Unpublished Doctoral Dissertation, Capella University, Minneapolis.
- Cho, Y. J. & Song, H. J. (2015). Determinants of whistleblowing within government agencies. *Public Personnel Management*, 44(4): 450-472.
- Dart E. (2011), UK investors' perceptions of auditor independence, *British Accounting Review*; - 43: 173-185.

- Dibakia P, shokri cheshmeh sabzi A, moradzadeh fard M. Effect of accountants' moral awareness and moral judgement on whistleblowing intention: The moderating role of perceived moral intensity. *AAPC*. 2022; 6 (12) :168-212 (in persian).
- Domino, M.A., Wingreen, S.C., & Blanton, J.E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals—a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131(2): 453–467.
- Dulati, H. and dehimpour. M. (2017). The effect of organizational whistle-blowing on increasing organizational transparency with the mediation of organizational voice (case study: employees of maritime organizations), *Journal of teaching in marine sciences*. 5(4):164-179( in persian).
- Dungan, J. A., Young, L. & Waytz, A. (2019). “The power of moral concerns in predicting *whistleblowing decisions*”. *Journal of Experimental Social Psychology*, 85, 103848.
- Ghasemi. M. (2011). Legal accounting knowledge: famous fraud whistleblowers. *Hesabdar Journal*. (240). 44-47. ( in persian)
- Heidari Tafreshi , Gholamhossein (2012), The Approach of Modeling Structural Equations in Explaining the Relationship between the Style of Love and the Source of Control in Marital Satisfaction, *Educational Administration Research*, 3(11): 23-44 (in persian).
- Hooman. H (2009). Modeling of structural equations using Laserl software. *Tehran. Samt publication*. (in persian).
- .Hrgnhan. B. R. & Olson, M.H. (2007), Introduction to learning theory. Translated by Ali Akbar Saif. 7 ED. Tehran: *Doran publish*. (In Persian).
- Hwang, D.B.K. & Chen, Y. & Staley, A.B. & Tsai, Y. (2013), A comparative study of the propensity Of whistle-blowing: empirical evidence from China, Taiwan, and the United States, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 3(2): 202-224.
- I Wayan & Irianto, Gugus. (2019). SELF-EFFICACY AND CONTROLLABILITY AS WHISTLEBLOWING INTENTION PREDICTORS OF FINANCIAL MANAGERS IN EDUCATIONAL INSTITUTIONS. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*. 4.
- Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (Spring 2001), An examination of auditors reporting intentions When another auditor is offered client employment. *Auditing, Journal of Practice and Theory*, 20 (1):45-63.
- Lavena, C.F. (2016), *Whistle-blowing*: individual and organizational determinants of the Decision to report wrongdoing in the federal government, *American Review of Public Administration*, 46 (1): 113–136.
- Liyannarachchi, G. A., & Adler, R. (2011), Accountants' whistle-blowing intentions: The impact Of retaliation, age, and gender, *Australian Accounting Review*, 21(2): 167–182.

- Magner N, Welker RB, Campbell TL. (1996), Testing a model of cognitive budgetary participation Processes in a latent variable structural equations framework, *Accounting and Business Research*, 27(1): 41-50.
- Makizadeh F & Bigdeli Z. (2014), Theory of Social Cognition: An Effective Approach to Information Behaviors, *Library and Information Science Research*, 8 (2):131-147. (in persian).
- Mehrani S, Saghafi A, Mosakhani M & Seyasi S. (2011), Factors Affecting Iranian Certified Public Accountant's Ethical Decision Making , *Ethics in science and Technology*, 6 (3) :6-12 (in persian).
- Moayer Mohammadi, M., Beygi Habibabadi, A., Pashaei, H. (2020). The Jurisprudential and Legal Principles of "Whistle-Blowing" in Accordance with American Law. *Researches in Jursiprudence*, 8(16): 369-390. (in persian).
- Mohannad, O., Zalailah, S. & Mohi, N. (2017). The mediating effect of job satisfaction on the relationship between personality traits and premature sign-off. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 21 (2): 1-17.
- Moshashaei, S., Hashemi, S., Foroughi, D. (2018). The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit. *Accounting and Auditing Review*, 25(3): 415-432. (in persian).
- Namazi, M., Ebrahimi, F. (2016). Modeling and Identifying Effective Factors Affecting the Intention of Reporting Financial Fraudulent by Accountant. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(49): 1-28. (in persian).
- Namazi, M., Ebrahimi, F. (2015). Investigating the Moderating Effect of Perceived Moral Intensity on Accountants' Intentions of Internal Reporting Fraud. *Journal of Iranian Accounting Review*, 2(5): 109-133. (in persian).
- Nasr Esfahani A, Alinaghian N & Safari A. (2016), Impact of Organizational Culture Factors and Organizational Structure Factors on Whistle-blowing Intention in Organization, *University of Tehran Public Administration Journal*, 8 (3): 437-458 (in persian).
- Near J, Miceli M. (1985), Organizational dissidence: The case of whistle-blowing, *Journal of Business Ethics*, 4: 1-16.
- NEJAD TOOLAMI, B., & Rahnamay Roodposhti, F., & NIKOOMARAM, H., & VAKILIFARD, H. (2020). Whistleblowing Intentions for Accounting Fraud between Accountants in the Private and Public Sectors based on Procedural, Interactive and Distributive Justice. *JOURNAL OF FINANCIAL ACCOUNTING KNOWLEDGE*, 6(4):47-75. (in persian).
- Patel, C. (2003), Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism, *Journal of International Accounting Research*, 2(1): 69-96.
- Rahmani, H., Rajabdoory, H., Khoramin, M. (2017). Investigating the Effect of Reasoned Action Theory on the Incidence of Fraud in Financial

- Reporting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(24): 135-144. (in persian).
- Sarikhani M, Izadnia N, Daei-Karimzadeh S. Investigating the Factors Affecting the Whistle-blowing Intentions Using the Fraud Triangle and the Theory of Planned Behavior: An Accountant's Perspective. *AAPC*. 2019; 3 (6):105-135(in persian).
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J. and J. M. Thornton (2010), "The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing ", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, pp. 707-717.
- Soni, F., Maroun, W. and N. Padia (2015), "Perceptions of Justice as a Catalyst for Whistle-Blowing by Trainee Auditors in South Africa", *Meditari Accountancy Research*, 23(1):118-140.
- Wise, T. D. (1995), An Analysis of Factors Proposed to Affect the Decision to Blow the Whistle on Unethical Acts, *Dissertation of Doctor of Philosophy, Louisiana Tech University*.
- Zakaria, Maheran & Razak, Siti & Yusoff, Muhammad Saiful Anuar. (2016), The Theory of Planned Behaviour as a Framework for Whistle-Blowing Intentions, *Review of European Studies*. 8. P.221.

## پیوست - پرسشنامه مورد استفاده در پژوهش

### سؤالات عمومی

- (۱) جنسیت: مرد  زن
- (۲) پاسخگوی محترم لطفاً سن خود را به طور دقیق درج فرمایند. سال
- (۳) مدرک تحصیلی:
- کارشناسی
- دانشجوی کارشناسی
- کارشناسی ارشد
- دانشجوی کارشناسی ارشد
- دکتر
- دانشجوی دکتری
- (۴) سابقه کار: پاسخگوی محترم لطفاً سابقه کار خود را به طور دقیق درج فرمایند. سال
- (۵) مرتبه شغلی:
- حسابرس
- حسابرس ارشد
- سرپرست حسابرسی
- مدیر حسابرسی
- شریک حسابرسی
- (۶) محل خدمت:
- بخش دولتی
- بخش خصوصی
- سایر

### بخش اول: رضایت شغلی

ابعاد	گویه ها	ابعاد	گویه ها
پرداخت (Pay)	۲۸، ۱۹، ۱۰، ۱	رویه‌های عمل (Operating conditions)	۳۱، ۲۴، ۱۵، ۶
ارتقا (Promotion)	۳۳، ۲۰، ۱۱، ۲	همکاران (Coworkers)	۳۴، ۲۵، ۱۶، ۷
سرپرست (Supervision)	۳۰، ۲۱، ۱۲، ۳	ماهیت کار (Nature of work)	۳۵، ۲۷، ۱۷، ۸
مزایای جانبی (fringe benefits)	۲۹، ۲۲، ۱۳، ۴	ارتباطات (Communication)	۳۶، ۲۶، ۱۸، ۹
پاداش احتمالی (Contingent rewards)	۳۲، ۲۳، ۱۴، ۵	رضایت شغلی (کل)	۱-۳۶

ردیف	سوالات	کاملاً موافقم	موافقم	تفاوتی نمی‌کند	مخالقم	کاملاً مخالفم
۱	احساس می‌کنم در قبال کاری که انجام می‌دهم حقوق منصفانه‌ای به من پرداخت می‌شود.					
۲	در شغل من شانس بسیار کمی برای ارتقا وجود دارد.					
۳	سرپرستم صلاحیت لازم را برای انجام کار دارد.					
۴	از مزایای دریافتی خود راضی نیستم.					
۵	وقتی کار خوبی انجام می‌دهم در قبال آن به اندازه کافی از من قدردانی می‌شود.					
۶	بسیاری از مقررات و دستورالعمل‌ها، انجام کار خوب را مشکل می‌سازد.					
۷	کسانی را که با آن‌ها کار می‌کنم، دوست دارم.					
۸	گاهی اوقات فکر می‌کنم که شغلم در این سازمان (موسسه) بی‌معنی است.					
۹	به نظر می‌رسد در این سازمان (موسسه) ارتباطات مناسب است.					
۱۰	افزایش حقوق سازمان (موسسه) بسیار کم و با فاصله زیاد است.					
۱۱	افرادی که کار خود را به خوبی انجام می‌دهند، شانس خوبی برای ارتقا دارند.					
۱۲	سرپرستم با من عادلانه رفتار نمی‌کند.					
۱۳	مزایایی که دریافت می‌کنم به خوبی سایر سازمان‌ها (موسسات) مشابه است.					
۱۴	احساس می‌کنم از کاری که انجام می‌دهم قدردانی نمی‌شود.					
۱۵	تلاش‌هایی که برای انجام یک کار خوب به کار می‌گیرم به ندرت با مانع مواجه می‌شود.					
۱۶	فکر می‌کنم مجبورم سخت‌تر کار کنم زیرا کسانی که با من کار می‌کنند صلاحیت لازم را ندارند.					
۱۷	کارهایی را که در محیط کارم انجام می‌دهم دوست دارم.					
۱۸	اهداف این سازمان برام کاملاً روشن و واضح نمی‌باشند.					
۱۹	وقتی که به حقوقی که به من می‌دهند فکر می‌کنم احساس می‌کنم سازمان (موسسه) از من قدردانی نمی‌کند					
۲۰	بیشرفت افراد در این سازمان به همان نسبتی است که می‌توانستند در سایر سازمان‌ها (موسسات) باشند					
۲۱	سرپرست من علاقمندی کمی نسبت به احساسات زیر دستانش نشان می‌دهد.					
۲۲	مزایایی که ما دریافت می‌کنیم منصفانه و عادلانه است.					
۲۳	برای آن‌هایی که در اینجا کار می‌کنند پاداش کمی وجود دارد.					
۲۴	کار من در محیط کارم خیلی زیاد است.					
۲۵	از کار کردن با همکارانم لذت می‌برم.					
۲۶	اغلب احساس می‌کنم از آنچه که در سازمان (موسسه) می‌گذرد بی‌اطلاعم.					
۲۷	از کاری که انجام می‌دهم احساس سرافرازی می‌کنم.					
۲۸	از فرصت‌هایی که برای افزایش حقوق دارم احساس رضایت می‌کنم.					
۲۹	مزایایی وجود دارد که ما باید از آن بهره‌مند گردیم در حالی که از آن بی‌بهره‌ایم.					
۳۰	سرپرست خود را دوست دارم.					
۳۱	کارهای نوشتنی زیادی را باید انجام دهم.					
۳۲	احساس می‌کنم تلاش و کوشش من آن طور که باید مورد تشویق قرار نمی‌گیرد.					
۳۳	از فرصتی که برای ارتقا و ترفیع دارم راضیم.					
۳۴	پرخاص، جدال و ستیز در محیط کار بسیار زیاد است.					
۳۵	کار من لذت بخش است.					
۳۶	در مورد کاری که به افراد واگذار می‌شود، کاملاً توضیح داده نمی‌شود.					

### بخش دوم: خودکارآمدی

ردیف	سؤال	کاملاً مخالفم	مخالفم	مختلط	موافقم	کاملاً موافقم
۱	وقتی طرحی می ریزیم ، مطمئن نیستم که می توانم آن را انجام دهم .					
۲	یکی از مشکلات من این است وقتی می بایست کاری انجام دهم، نمی توانم از عهده آن بایرم					
۳	اگر نتوانم کاری را بار اول انجام دهم، به تلاش برای انجام آن ادامه می دهم.					
۴	وقتی که اهداف مهمی برای خود تعیین می کنم به ندرت به آنها دست می یابم.					
۵	قبل از تمام کردن کارهایم آنها را رها می کنم .					
۶	از روپرو شدن یا مشکلات اجتناب می کنم .					
۷	در صورتی که کار خیلی پیچیده به نظر برسد ، حتی زحمت امتحانش را به خود نمی دهم					
۸	هنگامی که کاری را باید انجام دهم که نامناسب است انقدر یاداری می کنم تا آن را تمام کنم					
۹	وقتی تصمیم به انجام کاری گرفتم ، به طور جدی و دقیق روی همان کار تمرکز می کنم .					
۱۰	هنگامی که می خواهم چیز جدیدی بیاموزم ، اگر در ابتدا موفق نشوم به زودی آن را رها میکنم					
۱۱	وقتی مشکلات غیر مترقبه ای برآیم رخ دهد ، به خوبی از پس آنها بر نمی آیم					
۱۲	از یادگیری مطالب جدید هنگامی که به نظرم مشکل می آید، اجتناب می کنم					
۱۳	شکست باعث تلاش بیشتر می شود .					
۱۴	به توانایی خود برای انجام کارها اعتماد ندارم .					
۱۵	به خود متکی هستم .					
۱۶	به سادگی تسلیم می شوم .					
۱۷	توانایی برخورد با اکثر مشکلاتی که در کار برآیم پیش می آید ، را ندارم .					

### بخش سوم: منبع کنترل

پرسشنامه زیر برای سنجش انتظارات افراد در منبع کنترل تدوین شده است، که دارای ۲۹ ماده که هر ماده دارای یک جفت سؤال (الف و ب) می باشد. از آزمودنی خواسته می شود بین هر جفت سؤال یک ماده یکی را انتخاب کند و علامت زده واضح است این انتخاب بر اساس اعتقاد عمیق و روشن آزمودنی خواهد بود.

راتر ۲۳ ماده از مواد این پرسشنامه را با هدف مشخص، جهت روشن شدن انتظارات افراد درباره منبع کنترل تدوین کرده و ۶ ماده دیگر هدف آزمون را با لباس میدل دنبال می کند که این ماده های خنثی ساختار و بعد اندازه گیری شده را برای آزمودنی مبهم می سازد.

سؤال های ۲۴، ۱۹، ۱۴، ۸ و ۱ و ۲۸ سئوالاتی هستند که آزمودنی را از مدار اصلی و هدف آزمون منصرف می سازند. نمره گذاری آزمودنی مبنی بر مجموع نمرات حاصل از تعداد ضربدرهایی است که آزمودنی در مقابل سئوالات مشخص کرده است.

این مجموع نمرات از سئوالاتی به غیر از ۶ سؤال انحرافی بدست خواهد آمد و کل نمره هر فرد نشان دهنده درجه و میزان کنترل او می باشد. میانگین این مقیاس ۸/۸۴ و میانه آن ۸ می باشد.

در ۲۳ ماده ای که جهت نمره گذاری تعیین شده اند سئوالات (الف) یک نمره و سئوالات (ب) صفر نمره می گیرند چون کل نمره هر فرد نشان دهنده نوع و درجه منبع کنترل افراد می باشد بنابراین تنها آزمودنی هایی که نمره ۹ یا بیشتر بگیرند واجد منبع کنترل بیرونی و افرادی که نمره کمتر بگیرند دارای منبع کنترل درونی خواهند بود.

دستورالعمل: این قسمت از پرسشنامه شامل ۲۹ جفت جمله است که هر جفت با حروف «الف» و «ب» مشخص شده اند. خواهشمند است پس از مطالعه هر جفت از جمله ها فقط دور جمله ای که با آن موافق هستید یک دایره رسم کنید.

۱. الف: علت اینکه کودکان دچار گرفتاری می‌شوند این است که پدر و مادرشان بیش از اندازه مجازاتشان می‌کنند.  
ب: امروزه گرفتاری بیشتر کودکان به این دلیل است که پدر و مادرشان بیش از حد با آنان به ملایمت رفتار می‌کنند.
۲. الف: بسیاری از رویدادهای ناخوشایند در زندگی مردم تا اندازه‌ای به علت بدشانسی است.  
ب: بدبختی‌های مردم نتیجه اشتباهات خود آنهاست.
۳. الف: یکی از دلایل عمده بروز جنگها این است که مردم آنقدر که باید، به امور سیاسی علاقه ندارند.  
ب: هر قدر که مردم برای جلوگیری از جنگ بکوشند، بازهم جنگ وجود خواهد داشت.
۴. الف: سرانجام مردم به احترامی که شایسته ایشان باشد دست می‌یابند ولو مدتها به طول بینجامد.  
ب: بدبختانه بیشتر اوقات ارزش یک فرد هر قدر هم که بکوشد نامعلوم می‌ماند.
۵. الف: این عقیده که آموزگاران نسبت به شاگردان خود بی‌انصافند بی‌معنی است.  
ب: بیشتر شاگردان نمی‌دانند که تا چه حد نمره‌ای که در دروس خود می‌گیرند، تحت تاثیر رویدادهای تصادفی است.
۶. الف: اگر فرصت‌های مناسب و به‌موقع دست ندهد کسی نمی‌تواند رهبری کاردان شود.  
ب: افراد توانایی که از رهبر شدن بازمانده‌اند کسانی هستند که از فرصت‌های مناسب استفاده نکرده‌اند.
۷. الف: هر قدر هم که سعی خودمان را بکنیم باز هم بعضی‌ها از ما خوششان نمی‌آید.  
ب: افرادی که نمی‌توانند کاری بکنند که مورد علاقه دیگران قرار بگیرند، راه ساختن با دیگران را بلد نیستند.
۸. الف: در تعیین شخصیت هر فرد، وراثت سهم عمده ای دارد.  
ب: آن چه شخصیت یک فرد را می‌سازد، تجارب او در زندگی است.
۹. الف: اغلب به این نکته پی برده‌ام که هر چه قرار است اتفاق بیفتد، اتفاق می‌افتد.  
ب: هر وقت خودم تصمیم گرفته‌ام راه مشخصی برای اقدام انتخاب کنم، خیلی بهتر از تسلیم شدن به سرنوشت بوده است.
۱۰. الف: اگر دانش آموز خودش را برای امتحان خوب آماده کرده باشد، به‌ندرت ممکن است حقیقت در امتحان پایمال شود. ب: بیشتر اوقات سوالات امتحان به اندازه‌ای با درس بی ارتباط است که درس حاضر کردن واقعا بی فایده است.
۱۱. الف: موقعیت حاصل سخت کوشی است، شانس در آن بی اثر یا بسیار کم اثر است.  
ب: شغل خوب گیر آوردن در درجه اول به این بستگی دارد که در فرصت مناسب در جای مطلوب باشی.
۱۲. الف: آدمی که دارای شرایط متوسط فردی و اجتماعی است می‌تواند در تصمیم‌گیری دولت موثر باشد. ب: دنیا در اختیار عده معدود صاحبان قدرت است، از آدم خرده پا کاری ساخته نیست.
۱۳. الف: هر وقت برای انجام کاری نقشه می‌کشیم، تقریباً یقین داریم که می‌توانم آن را عمل کنم. ب: همیشه عاقلانه نیست که برای آینده دور نقشه بکشیم چون خیلی چیزها در حال حاضر دستخوش خوب بیاری و بد بیاری است
۱۴. الف: عده معینی از مردم، هیچ حسنی ندارند. ب: هرکس خوبی‌هایی دارد
۱۵. الف: برای من به دست آوردن چیزهایی که خواستارشان هستم، ربطی به بخت و اقبال ندارد. ب: خیلی وقت‌ها تصمیم گرفتن با شیر یا خط (شانسی) بد نیست.
۱۶. الف: رییس شدن اغلب بستگی به این دارد که شانس‌یاری کند و شخص قبل از هرکس دیگری در شرایط مناسب قرار گیرد. ب: واداشتن مردم برای انجام کار درست، به توانایی افراد بستگی دارد نه به شانس و اقبال.



تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی/۲۴۷

۱۷. الف: بیشتر مردم می دانند تا چه حد زندگی شان تحت اختیار رویدادهای تصادفی است. ب: در واقع چیزی به نام «بخت» وجود ندارد.
۱۸. علت این که کودکان دچار گرفتاری می شوند این است که پدر و مادرشان بیش از اندازه مجازاتشان می کنند. ب: امروزه گرفتاری بیشتر کودکان به این دلیل است که پدر و مادرشان بیش از حد با آن ها به ملایمت رفتار می کنند
۱۹. الف: آدم باید همیشه به اشتباه خود اعتراف کند. ب: بهتر است روی اشتباهاتتان سرپوش بگذارید.
۲۰. الف: مشکل می توان فهمید کسی واقعا از ما خوشش می آید یا نه. ب: تعداد دوستان یک فرد بستگی به میزان خوب بودن او دارد.
۲۱. الف: بالاخره میان رویدادهای خوب و بد که برای ما رخ می دهد، تعادل برقرار است. ب: بیشتر بدبختی ها حاصل عدم توانایی، نادانی، تنبلی یا نتیجه هر سه آن ها است.
۲۲. الف: با کوشش کافی می توانیم فساد سیاسی را از میان برداریم. ب: نظارت زیاد مردم روی فعالیت سیاستمدارانی که بر سرکارند، دشوار است.
۲۳. الف: بعضی وقت ها از طرز نمره دادن معلم ها سر در نمی آوریم. ب: میان درس خواندن و نمره گرفتن رابطه مستقیمی وجود دارد.
۲۴. الف: رهبر خوب کسی است که بگذارد خود مردم برای کار خود تصمیم بگیرند. ب: رهبر خوب کسی است که تکلیف هر کس را معین کند.
۲۵. الف: بیشتر وقت ها احساس می کنم روی حوادثی که برایم اتفاق می افتد، کنترل کمی دارم. ب: امکان ندارد باور کنم بخت و اقبال در زندگی من سهم زیادی داشته باشد.
۲۶. الف: دلیل تنهایی مردم این است که سعی نمی کنند با دیگران دوستی داشته کنند. ب: سعی زیاد از حد برای خوشایند مردم چندان فایده ای ندارد. اگر قرار است از آدم خوششان بیاید، خوششان می آید
۲۷. الف: در مدرسه برای ورزش خیلی اهمیت قائل می شوند. ب: ورزش های گروهی برای پرورش شخصیت فرد یک روش عالی است.
۲۸. الف: هر چه بر سرم می آید نتیجه کار خودم است. ب: بعضی وقت ها احساس می کنم که روی مسیر زندگیم کنترل کافی ندارم.
۲۹. الف: بیشتر وقت ها نمی توانم بفهمم که چرا سیاستمداران این طور رفتار می کنند. ب: دست آخر خود مردم مسؤول نوع حرمت ملی یا محلی خودشان هستند.

### بخش چهارم: گزارش تخلفات

الف. فرض کنید شما حسابرس یک شرکت خصوصی پیمانکاری ساخت و ساز هستید. یکی از رسیدگی های شما، مشاهده عینی دارایی های ثابت این شرکت است و شما برای مشاهده یکی از جرثقیل های شرکت اقدام می کنید که مسئول مربوطه به شما می گوید، جرثقیل فعلاً در حومه شهر است و تا هفته دیگر بر نمی گردد. شما موضوع را به سرپرست خود منتقل می کنید و او هم به شما می گوید در کاربرد خود بنویس که آنرا مشاهده کرده ای چون در این چند سال همیشه این جرثقیل وجود داشته و شرایط خوبی هم دارد. دور مناسب ترین عدد مربوط به پاسخ خود یک دایره بکشید.

۱. احتمال اینکه شما این حرکت سوال برانگیز سرپرست را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟

غیرمحتمل ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ محتمل

۲. به نظر شما میزان پیامد و عواقب و خسارت زیانبار این عمل سوال برانگیز سرپرست چه میزان است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

۳. در صورت گزارش این عمل به سطوح بالاتر مدیریت؛ مشکلات، خطر و ناراحتی و هزینه هایی که به شما تحمیل می شود چقدر است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

۴. به نظر شما یک کارمند تا چه اندازه مسئولیت دارد تا اعمال سوال برانگیزی همانند موضوع فوق را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

۵. به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سوال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

ب. فرض کنید شما حسابرس یک شرکت بزرگ بازرگانی هستید. سرپرست مستقیم کار به شما می گوید که این شرکت به من پیشنهاد یک موقعیت کاری با دوبرابر حقوق فعلی را داده است. وی از شما می خواهد که این موضوع را تا پایان این کار با کسی در میان نگذارید. در حین کار هم شما متوجه می شوید که از شما در رسیدگی به حساب ها، رسیدگی کمتر از حد معمول را می خواهد. دور مناسب ترین عدد مربوط به پاسخ خود یک دایره بکشید.

۱. احتمال اینکه شما این حرکت سوال برانگیز سرپرست را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟

غیرمحمتمل ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ محتمل

۲. به نظر شما میزان پیامد و عواقب و خسارت زیانبار این عمل سوال برانگیز سرپرست چه میزان است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

۳. در صورت گزارش این عمل به سطوح بالاتر مدیریت؛ مشکلات، خطر و ناراحتی و هزینه هایی که به شما تحمیل می شود چقدر است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

۴. به نظر شما یک کارمند تا چه اندازه مسئولیت دارد تا اعمال سوال برانگیزی همانند موضوع فوق را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

۵. به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سوال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟

خیلی کم ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ خیلی زیاد

ج. فرض کنید شما حسابرس یک شرکت وارد کننده خودروهای خارجی هستید. این شرکت نیازمند گزارش حسابرسی برای دریافت مبلغ با اهمیتی وام از یک بانک می باشد که بانک مذکور نیز از مشتریان موسسه حسابرسی شماست. شما سرپرست کار خود را با یک خودروی جدید می بینید. او به شما می گوید که این خودرو را به قیمت خیلی مناسبی خریده ام. شما متوجه می شود که این خودرو جزء موجودی های شرکت مذکور است. سرپرست شما در حین کار نیز از شما می خواهد که از رویه های با اهمیتی که سال پیش مورد استفاده قرار گرفته است چشم پوشی کنید و بصورت کلی به رسیدگی حساب ها بپردازید. دور مناسب ترین عدد مربوط به پاسخ خود یک دایره بکشید.

۱. احتمال اینکه شما این حرکت سوال برانگیز سرپرست را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟

تأثیر منبع کنترل و خودکارآمدی حسابرس بر گزارش تخلفات با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی/۲۴۹

- |          |   |   |   |   |   |   |   |       |
|----------|---|---|---|---|---|---|---|-------|
| غیرمحمتم | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ | محمتم |
|----------|---|---|---|---|---|---|---|-------|
۲. به نظر شما میزان پیامد و عواقب و خسارت زیانبار این عمل سوال برانگیز سرپرست چه میزان است؟
- |         |   |   |   |   |   |   |   |           |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|
| خیلی کم | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ | خیلی زیاد |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|
۳. در صورت گزارش این عمل به سطوح بالاتر مدیریت؛ مشکلات، خطر و ناراحتی و هزینه هایی که به شما تحمیل می شود چقدر است؟
- |         |   |   |   |   |   |   |   |           |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|
| خیلی کم | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ | خیلی زیاد |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|
۴. به نظر شما یک کارمند تا چه اندازه مسئولیت دارد تا اعمال سوال برانگیزی همانند موضوع فوق را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید؟
- |         |   |   |   |   |   |   |   |           |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|
| خیلی کم | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ | خیلی زیاد |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|
۵. به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سوال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟
- |         |   |   |   |   |   |   |   |           |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|
| خیلی کم | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ | خیلی زیاد |
|---------|---|---|---|---|---|---|---|-----------|

با تشکر  
موفق باشید