

(مقاله پژوهشی)

## ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حساب‌رسان دربارهٔ خطاکاری

ابراهیم بیگی هرچگانی<sup>۱</sup>، دکتر بهمن بنی‌مهد<sup>۱</sup>، دکتر محمدرضا رئیس‌زاده<sup>۲</sup>، دکتر رمضانعلی رؤیایی<sup>۱</sup>

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

۲. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس

(تاریخ دریافت: ۹۵/۱۰/۵، تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۲/۹)

### چکیده

**زمینه:** نظام ارزشی افراد، عاملی اثرگذار بر رفتار آنها می‌باشد. هشداردهی می‌تواند به عنوان یک رفتار اخلاقی داوطلبانه، خطاکاری‌های سازمانی را کاهش دهد. از این رو هدف این پژوهش مطالعه تأثیر ارزش‌های انگیزشی بر هشداردهی حساب‌رسان است.

**روش:** روش پژوهش حاضر توصیفی-همبستگی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر حساب‌رسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی در سال ۱۳۹۴ می‌باشد، که ۳۸۵ نفر از آنها به عنوان نمونه نهایی و با روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه استاندارد می‌باشد. به منظور تجزیه تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل، استفاده شده است.

**یافته‌ها:** یافته‌ها نشان می‌دهد، هرچقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی، برای حساب‌رسان در اولویت باشد، گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت و شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند؛ افزایش می‌یابد. اما وقتی که ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع عموم، برای حساب‌رسان ایرانی در اولویت باشد، نتایج برعکس است.

**نتیجه‌گیری:** براساس یافته‌های این پژوهش، برداشت حساب‌رسان از هزینه‌های مترتب با افشای خطاکاری، مهم‌ترین مکانیزم اثرگذار بر هشداردهی آنان است. این موضوع باعث می‌شود تا حساب‌رسان با هر نظام ارزشی به دلیل خساراتی که در نتیجه افشای خطاکاری متوجه آن هاست، تمایل کمتری به هشداردهی داشته باشند.

**کلید واژگان:** اخلاق، هشدار دهی، ارزش‌های انگیزشی، خطاکاری سازمانی

### سر آغاز

اقتصادی، ذات بشر را فرصت‌طلب و بی‌توجه به اخلاق<sup>۱</sup> بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند<sup>(۲)</sup>.

در این راستا پژوهشگران سعی نموده‌اند به شناسایی عواملی بپردازند که در پیشگیری از به وجود آمدن چنین فجایعی، نقش باز دارنده داشته باشند. هشداردهی<sup>۲</sup> به‌عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیشگیری از به‌وجود آمدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌ها از جمله شرکت‌های حسابداری، مطرح شده است<sup>(۳)</sup>. هشدار دهی، افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی

حرفه حسابرسی یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن نیز به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد<sup>(۱)</sup>. اما در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. در تجزیه و تحلیل این رسوایی‌ها، عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین

و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان (خطاکاری سازمانی)<sup>۲</sup>، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قرار دهند (۴). هشداردهی در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که براساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (۵).

آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی‌عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطاکاری که به واقع اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی که به تازگی به وقوع پیوسته، اعتبار آئین‌نامه حرفه‌ای در پیشگیری از چنین رسوایی‌هایی در جهت حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (۶). شکست آشکار آئین رفتار حرفه‌ای در حفظ منافع عموم شاید به دلیل اکراه زیاد کارکنان حسابرسی در گزارش خطاکاری یا رفتار سؤال برانگیز همکاران خود است. بخشی از آن نیز شاید به دلیل کوتاهی آئین رفتار حرفه‌ای کنونی است. در اینکه هیچ آئین رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند برای هر موردی دستورالعملی صادر نماید، بحثی نیست. بنابراین بایستی به فراسوی آئین رفتار حرفه‌ای نظاره کرده و معیارهای دیگری نظیر هشدار دهی را به عنوان یک عمل داوطلبانه برای ممانعت از رسوایی‌های مالی آتی و حفظ منافع عموم مورد توجه قرار داد (۵).

اهمیت هشداردهی زمانی آشکار می‌شود که بین مدیران صاحبکار و سرپرست و شرکای حسابرسی سازش و تبانی وجود داشته باشد. همانند مورد شرکت انرون که کارکنان حسابرسی علی‌رغم اینکه در خصوص فعالیت تجاری و امور مالی و تعهدات صاحبکار اطلاعاتی داشتند، اقدام به هشداردهی نمودند (۷). علاوه براین ممکن است شرکت‌ها، کارکنان حسابرسی را نظر بوجه زمانی که دارند تحت فشار قرار دهند و آنها را وادار به اتخاذ رویه‌های حسابرسی غیرقانونی یا مکتوب کردن مطالب خلاف واقع در کار برگ‌های حسابرسی نمایند (۸). شواهد نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی تمایل روز افزونی

به سرپیچی از قوانین و مقررات داشته و از صاحبکاران در انتشار صورت‌های مالی حاوی تخلف حمایت می‌کنند (۹). چنین موضوعی کارکنان حسابرسی را ملزم می‌نماید که با هشداردهی در خصوص خطاکاری‌های همکاران خود در راستای حمایت از حرفه و منافع عموم همت بگمارند. پیامد عدم افشای خطاکاری‌ها به عموم، آسیب پنهانی است که در کل متوجه مؤسسات حسابرسی و حرفه حسابرسی خواهد شد، همان‌طور که مؤسسه آرتور اندرسون را به ورطه نابودی کشاند (۵). با وجود مصادیق گسترده‌ای که در خصوص منافع هشداردهی وجود دارد و حمایت‌هایی که قانون گذار به عنوان یک نهاد اجتماعی از کشف رفتارهای غیراخلاقی و غیرقانونی به آن نسبت می‌دهد، هشداردهی هزینه‌هایی را نیز متوجه سازمان‌ها و افراد نموده است (۱۰). این هزینه‌ها شامل تنزل رتبه و محرومیت‌های اجتماعی برای افراد، زبان‌های پنهان برای شرکت‌ها و خدشه دار شدن حسن شهرت برای حسابرسان است. برای مثال پژوهشگری عنوان داشت که ماهیت و میزان مقابله به مثل یا مجازات‌هایی که از سوی مدیریت و همکاران به فرد هشدار دهنده تحمیل می‌شود، شاید مهم‌ترین عاملی است که تصمیمات آتی فرد هشدار دهنده را در خصوص افشای خطاکاری‌های سازمانی، تحت تأثیر قرار می‌دهد (۱۱).

ادبیات هشدار دهی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که هشداردهی تحت تأثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هرچه بیشتر این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده انسانی، کسب نمود. یکی از این عوامل شاید نظام باورها، ارزش‌ها و یا به عبارتی فرهنگ افراد است.

نظریه ارزش‌های شوارتز بهترین سرمایه روان‌شناسی اجتماعی است که با فراهم کردن مفهوم و روش‌شناسی، مجموعه‌ای از ارزش‌های جهان شمول را ترسیم می‌کند (۱۲ و ۱۳). وی نظریه ارزش‌های انسانی بنیادی را ترسیم نمود که شامل ده سازه ارزش انگیزشی<sup>۴</sup>، متمایز است و عبارت‌اند از عام‌گرایی<sup>۵</sup>، خیرخواهی<sup>۶</sup>، هماهنگی (انطباق)<sup>۷</sup>، سنت<sup>۸</sup>، امنیت<sup>۹</sup>، خودفرمانی<sup>۱۰</sup>، قدرت<sup>۱۱</sup>، پیشرفت<sup>۱۲</sup>، رفاه‌طلبی<sup>۱۳</sup> و انگیزش<sup>۱۴</sup> (۱۴). این ارزش‌ها به صورت خلاصه در جدول ۱ تشریح شده‌اند:

## جدول ۱: ارزش‌های انگیزه‌های سطح فرد شوارتز

انواع ارزش‌ها	اهداف انگیزشی
عام‌گرایی	درک، احترام و پشتیبانی از رفاه تمام مردم و پشتیبانی از طبیعت
خیرخواهی	حفظ و ارتقای رفاه مردم
هماهنگی (انطباق)	مهار اعمال، امیال و انگیزه‌هایی که شاید باعث آشفتگی یا صدمه زدن به دیگران و نقض هنجارهای اجتماعی شوند
سنت	احترام و تعهد به آداب و رسوم و عقاید فرهنگی یا مذهبی
امنیت	ایمنی، هماهنگی و ثبات اجتماع، روابط و اشخاص
خودفرمانی	تفکر و عمل مستقل
قدرت	ارتقا جایگاه اجتماعی و اعتبار، کنترل یا سلطه بر مردم یا منابع
پیشرفت	کسب موفقیت شخصی از طریق تلاش طبق هنجارهای اجتماعی
رفاه طلبی	رضایت، لذت جسمانی و علائق روحی
انگیزش	هیجان، تازگی و روبرو شدن با چالش‌های زندگی

علاوه بر این در پژوهش حاضر سعی گردیده، مکانیزمی شناسایی شود که از طریق آن ارزش‌های انگیزشی، هشداردهی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای این منظور به «مدل گزارشگری اختیاری» اتکا نموده و با وارد کردن متغیرهای این مدل به عنوان متغیرهای میانجی، به بررسی فرایندی پرداخته شد که ارزش‌های انگیزشی، رفتار هشداردهی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. براساس این مدل، گزارشگری اعمال سوال برانگیز و غیرقانونی (خطاکاری‌ها)، تحت تأثیر سه عامل اساسی قرار می‌گیرد:

۱- برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی ۲- برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی ۳- برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز (۱۷).

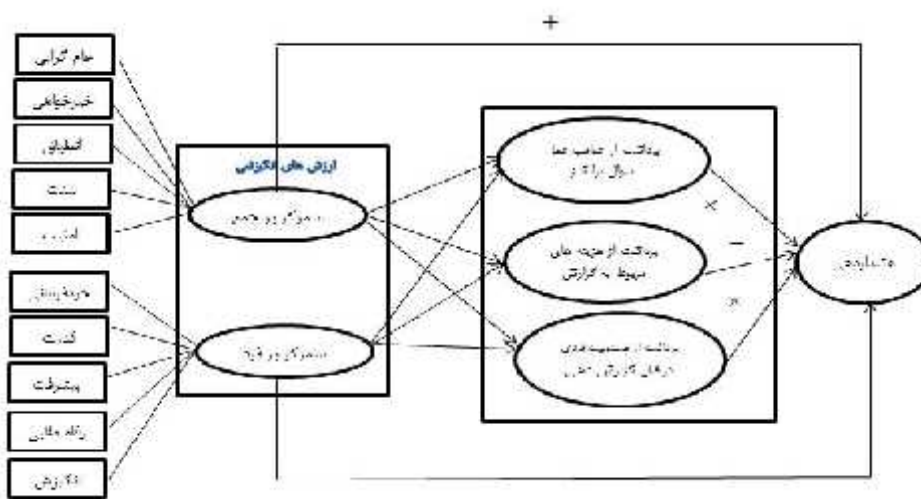
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، به این موضوع مربوط می‌شود که یک فرد چه تفسیری از مسئولیت و وظیفه خود در قبال گزارش خطاکاری دارد؟ افرادی که در سطح بالایی از مسئولیت فردی هستند، تمایل بیشتری به گزارش‌گری خطاکاری‌ها دارند. به عبارتی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، رابطه مثبتی با هشداردهی دارد. برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی، برداشتی است که از آسیب‌های مرتبط با گزارش‌گری وجود دارد. نتایج نشان می‌دهند که مقابله به مثل یا تهدید به مقابله به مثل، مانع از تصمیم‌گیری افراد در خصوص گزارش کردن خطاکاری‌ها می‌شود (۱۸-۲۰). بنابراین برداشت از هزینه‌های مربوط به

صاحب نظری، این فرض بنیادی را بنا نهاد که تمایزی مهم بین اهداف انگیزشی مختلف در ساختار ارزش‌ها وجود دارد و این تمایز در منافع است که در نتیجه دستیابی به آنها به دست می‌آید. به عقیده وی اگر ارزش‌ها به مثابه اهداف نگریسته شوند، آنگاه دستیابی به آنها باید منافع فرد و یا برخی گروه‌ها را حفظ نماید. ارزش‌هایی که منافع شخصی را حفظ می‌کنند در مقابل آنهایی قرار می‌گیرند که با دستیابی آنها منافع گروهی حفظ می‌گردد. وی بر اساس بررسی ساختاری داده‌های خود پی برد که پنج گونه ارزشی قدرت، پیشرفت، رفاه‌طلبی، انگیزش و خودفرمانی عمدتاً منافع فردی را تأمین می‌نمایند. از طرفی دیگر، اهداف انگیزشی عام‌گرایی، خیرخواهی، هماهنگی، سنت و امنیت، ارزش‌هایی هستند که بیشتر منافع گروهی را تأمین می‌کنند (۱۵). از طرفی بررسی ادبیات هشداردهی نشان می‌دهد که، هشدار دهی به عنوان مکانیزمی که منافع عموم را افزایش می‌دهد، به ویژه در حرفه حسابرسی مد نظر قرار گرفته شده است. چرا که این حرفه نیز در راستای تأمین منافع عموم گام برمی‌دارد (۱۶). بنابراین می‌توان انتظار داشت که ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع‌گرایی، خیرخواهی، هماهنگی، سنت و امنیت) که به دنبال تأمین منافع عمومی هستند تأثیر مثبتی بر هشداردهی داشته و ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد (خودفرمانی، قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی و انگیزش) که به دنبال تأمین منافع شخصی هستند تأثیر منفی بر هشداردهی داشته باشند.

موارد پیش گفته مشخص است. از این رو هدف این پژوهش آزمون تأثیر ارزش های انگیزشی بر هشداردهی حسابرسان است. از طرفی پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال نیز می باشد که، تأثیر ارزش های انگیزشی بر هشدار دهی حسابرسان از طریق چه مکانیزمی صورت می پذیرد؟ آیا ارزش های انگیزشی، به گونه ای مستقیم هشداردهی حسابرسان را تحت تأثیر قرار خواهد داد یا به گونه ای غیر مستقیم و از طریق تأثیر بر متغیرهای میانجی که در مدل گزارش گری اختیاری مطرح شده، یعنی (برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز)، هشدار دهی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می دهد؟ انجام چنین پژوهشی منجر به آشکار شدن جنبه مبهم دیگری از پدیده هشداردهی شده و در نتیجه مبانی نظری مرتبط با آن را در زمینه حسابرسی بسط خواهد داد، از طرفی نتایج این پژوهش می تواند مورد استفاده جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار ایران به عنوان نهادهای نظارتی قرار بگیرد.

گزارش دهی، با هشداردهی رابطه منفی دارد (۱۷). برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت (عواقب) خطاکاری بر می گردد. این ارزیابی به مشخصات و شرایطی که خطاکاری در آن شرایط اتفاق می افتد نظیر، بزرگی آسیب پنهانی ناشی از خطاکاری و یا میزان تکرار خطاکاری مرتبط است (۱۷). بنابراین انتظاری رود هرچه ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت (عواقب) خطاکاری بیشتر باشد، تمایل وی به هشداردهی بیشتر شود. نگاره شماره ۱ مدل مفهومی پژوهش را نشان می دهد.

بررسی ادبیات موضوعی پژوهش نشان می دهد که تاکنون در خارج از ایران اثر عوامل مختلف بر هشداردهی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است اما هیچ کدام اثر ارزش های انگیزشی بر هشدار دهی حسابرسان را مورد بررسی قرار نداده اند. در ایران نیز علی رغم پژوهش هایی که در زمینه فرهنگ در حوزه حسابداری صورت پذیرفته، پژوهشی در خصوص هشداردهی در حوزه حسابرسی و ارتباط آن با ارزش های انگیزشی صورت نپذیرفته است. بنابراین ضرورت و اهمیت پژوهش با توجه به



نگاره ۱: مدل مفهومی پژوهش

تشکیل می دهند. از آنجا که روش شناسی مدل یابی معادلات ساختاری، تا حدود زیادی با برخی از جنبه های رگرسیون چند متغیری شباهت دارد، می توان از اصول تعیین حجم نمونه در

## روش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می باشد. حسابرسان شاغل در دولتی و خصوصی، جمعیت هدف این پژوهش را

تحلیل رگرسیون چند متغیری برای تعیین حجم نمونه در مدل یابی معادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود (۲۲).

بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سوال)های پرسشنامه مورد استفاده در پژوهش حاضر ۵۲ مورد بود، حداقل به  $26 \times (5 \times 52)$  نمونه نیاز بوده که بدین منظور تعداد ۴۵۰ عدد پرسش نامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۴۰۳ پرسش نامه برگشتی ۳۸۵ مورد آن قابل استفاده بود. مشخصه‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه نشان می‌دهد که ۲۹۰ نفر از مشارکت کنندگان، مرد (۷۵/۳ درصد) و ۹۵ نفر (۲۴/۷ درصد)، زن بوده اند. از نظر مرتبه شغلی ۹۲ نفر (۳۳/۹ درصد) حسابرس، ۹۶ نفر (۲۴/۹ درصد) حسابرس ارشد، ۱۲۶ نفر (۳۲/۷ درصد) سرپرست و ۷۱ نفر (۱۸/۴ درصد) مدیر بوده اند. ۱۳۹ نفر (۳۶/۱ درصد) در بخش دولتی و ۲۴۶ نفر (۶۳/۹ درصد) در بخش خصوصی، مشغول به فعالیت بوده اند.

در پژوهش حاضر از پرسش نامه به عنوان ابزار کار استفاده گردید. برای اندازه‌گیری متغیر وابسته (هشداردهی) و متغیرهای میانجی (برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز) از پرسش نامه استاندارد برخی صاحب نظران استفاده شده است (۲۳). این پرسش نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می‌کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشدار دهی عملی سوال برانگیز تصمیم‌گیری نماید. هم چنین از وی خواسته می‌شود به عاملی که بر انگیزه هشداردهی وی موثر است اشاره نماید. پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم‌ترین انگیزه هشداردهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشداردهی می‌باشد. برای

اندازه‌گیری متغیر مستقل ارزش‌های انگیزشی (عام‌گرایی، خیرخواهی، هماهنگی (انطباق)، سنت، امنیت، قدرت، پیشرفت، رفاه‌طلبی، انگیزش و خودفرمانی) از پرسشنامه مصور ارزش‌ها<sup>۱۵</sup> (PVQ) استفاده شده است (۱۵). این پرسش نامه شامل ۴۰ سوال است که امیال، خواسته‌ها و اهداف فرضی افراد را به تصویر می‌کشد. این ۴۰ تصویر شفاهی، معیاری را فراهم می‌آورد که از آن می‌توان برای اندازه‌گیری ارزش‌های انگیزشی بهره یافت. پاسخ‌ها براساس طیف لیکرت شش گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم‌ترین شباهت و امتیاز ۶ برای بالاترین شباهت می‌باشد.

در پژوهش حاضر داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار لیزرل براساس رویکرد حداکثر راست نمایی مورد تحلیل قرار گرفت. برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) استفاده شده است. هم‌چنین برای اندازه‌گیری روایی محتوا از روش دلفی و برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از معیارهای بارعاملی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از روش مدل معادلات ساختاری (SEM) بهره گرفته شده است.

#### یافته‌ها

نتایج پایایی سوالات در جدول شماره ۲ ارائه گردیده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تمام سازه‌های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از ۰/۷ می‌باشد و این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد.

جدول ۲: نتایج پایایی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

سازه	تعداد گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
هشداردهی	۳	۰.۷۶۱	۰.۷۶۲۶
برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	۳	۰.۹۳۱	۰.۹۳۰۵
برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی	۳	۰.۹۵۷	۰.۹۵۵۶
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	۳	۰.۹۳۱	۰.۹۳۵۲
عام‌گرایی	۶	۰.۹۳۰	۰.۹۳۳۹
خیرخواهی	۴	۰.۹۳۲	۰.۹۳۵۳
همراهی	۴	۰.۹۳۰	۰.۹۳۵۰
سنت	۴	۰.۹۴۳	۰.۹۴۵۴
امنیت	۵	۰.۹۱۸	۰.۹۲۵۰
خودفرمانی	۴	۰.۹۴۹	۰.۹۴۸۲
قدرت	۳	۰.۹۴۶	۰.۹۴۸۷
پیشرفت	۴	۰.۸۹۷	۰.۹۱۳۹
رفاه طلبی	۳	۰.۹۴۸	۰.۹۴۵۹
انگیزش	۳	۰.۹۴۹	۰.۹۵۳۶

ارزش‌های آنگیزشی

مرتبه دوم برای این سازه مورد سنجش قرار گرفت و سپس به اندازه‌گیری روایی سایر سازه‌های مدل مفهومی پژوهش پرداخته شد. نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول سازه ارزش‌های انگیزشی در جدول شماره ۳ ارائه گردیده است.

برای سنجش روایی هم‌گرا در تحلیل عاملی تأییدی بایستی دو معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفته شود. بار عاملی باید بزرگتر از  $0/4$  باشد و گویه‌هایی با بار عاملی کمتر از  $0/4$  بایست حذف گردند (۲۴). هم‌چنین تأیید یا رد معناداری بارهای عاملی باید با توجه به اعداد معناداری ( $T$ -Value) صورت بگیرد. بدین ترتیب که در سطح خطای  $0/05$  بارعاملی که مقدار  $T$ -Value آن بزرگتر از  $1/96$  یا کوچکتر از  $1/96$ - باشد، معنی‌دار است. همان‌طور که در جدول شماره ۳ نشان داده شده است، همه بارهای عاملی بزرگتر از  $0/4$  بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار هستند چرا که میزان  $T$ -Value آنها بزرگتر از  $1/96$  بوده و نیازی به حذف هیچ یک از گویه‌ها نمی‌باشد. میزان میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بزرگتر از  $0/4$  باشد (۲۵).

برای اطمینان از روایی محتوا از نظرات ۱۴ تن از استادان و خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی به روش دلفی بهره گرفته شد. برای اندازه‌گیری روایی هم‌گرای سازه‌های مدل مفهومی پژوهش، از روش تحلیل عاملی تأییدی (CFA) استفاده گردید. روایی هم‌گرا بیان‌گر آن است که شاخص‌های یک سازه، تا چه حد در تبیین واریانس مشترک سهم دارند. روش تحلیل عاملی تأییدی، یکی از روش‌های معتبر علمی برای اندازه‌گیری روایی سازه است که به برآورد بار عاملی و روابط بین مجموعه‌ای از شاخص‌ها و عوامل می‌پردازد. بار عاملی معرف همبستگی شاخص‌ها با عامل مربوطه است و مانند هر گونه همبستگی دیگر تفسیر می‌شود (۲۲). برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شد براساس این معیار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) با توان دوم ضریب همبستگی متغیرهای پنهان مقایسه می‌گردد.

از آنجایی که سازه ارزش‌های انگیزشی که شامل ۱۰ بعد مجزا می‌باشد، در بدو امر تحلیل عاملی مرتبه اول و تحلیل عاملی

### جدول ۳: نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول سازه ارزش‌های انگیزشی

خطای استاندارد	آماره T	بار عاملی استاندارد	بار عاملی استاندارد	خطای استاندارد	آماره T	بار عاملی استاندارد	بار عاملی استاندارد
۰/۵۲	۱۵/۲۶	۰/۶۹	UNV <sub>۱</sub>	۰/۲۴	۲۰/۹۰	۰/۸۶	BNV <sub>۱</sub>
۰/۳۳	۱۹/۴۰	۰/۸۲	UNV <sub>۲</sub>	۰/۱۷	۲۲/۷۰	۰/۹۱	BNV <sub>۲</sub>
۰/۲۷	۲۲/۱۳	۰/۸۹	UNV <sub>۳</sub>	۰/۱۷	۲۲/۹۲	۰/۹۱	BNV <sub>۳</sub>
۰/۱۶	۲۲/۹۰	۰/۹۱	UNV <sub>۴</sub>	۰/۲۸	۲۰/۳۹	۰/۸۵	BNV <sub>۴</sub>
۰/۱۶	۲۱/۹۷	۰/۸۹	UNV <sub>۵</sub>	۰/۲۳	۲۱/۵۷	۰/۸۸	CNF <sub>۱</sub>
۰/۳۵	۱۸/۲۳	۰/۷۹	UNV <sub>۶</sub>	۰/۱۵	۲۳/۴۷	۰/۹۲	CNF <sub>۲</sub>
۰/۱۹	۲۲/۸۲	۰/۹۰	SLF <sub>۱</sub>	۰/۲۱	۲۲/۰۱	۰/۸۹	CNF <sub>۳</sub>
۰/۰۸	۲۵/۵۷	۰/۹۶	SLF <sub>۲</sub>	۰/۲۷	۱۹/۵۰	۰/۸۲	CNF <sub>۴</sub>
۰/۱۵	۲۳/۵۹	۰/۹۲	SLF <sub>۳</sub>	۰/۱۸	۲۲/۵۱	۰/۹۰	TRD <sub>۱</sub>
۰/۲۹	۲۰/۲۴	۰/۸۴	SLF <sub>۴</sub>	۰/۱۴	۲۳/۷۹	۰/۹۳	TRD <sub>۲</sub>
۰/۱۹	۲۲/۶۷	۰/۹۰	PWR <sub>۱</sub>	۰/۱۹	۲۲/۳۴	۰/۹	TRD <sub>۳</sub>
۰/۰۲	۲۶/۵۷	۰/۹۹	PWR <sub>۲</sub>	۰/۲۴	۲۱/۲۳	۰/۸۷	TRD <sub>۴</sub>
۰/۲۱	۲۲/۲۳	۰/۸۹	PWR <sub>۳</sub>	۰/۱۹	۲۲/۶۸	۰/۹۰	SCR <sub>۱</sub>
۰/۶۵	۱۱/۵۹	۰/۵۹	ACV <sub>۱</sub>	۰/۱۳	۲۴/۸۱	۰/۹۵	SCR <sub>۲</sub>
۰/۱۹	۲۲/۴۴	۰/۹۰	ACV <sub>۲</sub>	۰/۰۷	۲۵/۱۲	۰/۹۵	SCR <sub>۳</sub>
۰/۰۲	۲۶/۶۸	۰/۹۹	ACV <sub>۳</sub>	۰/۲۰	۲۲/۱۹	۰/۸۹	SCR <sub>۴</sub>
۰/۲۱	۲۲/۰۲	۰/۸۹	ACV <sub>۴</sub>	۰/۸۰	۹/۲۱	۰/۴۵	SCR <sub>۵</sub>
۰/۱۷	۲۳/۵۱	۰/۹۱	HDN <sub>۱</sub>	۰/۱۷	۲۲/۹۶	۰/۹۱	STM <sub>۱</sub>
۰/۰۶	۲۵/۹۵	۰/۹۷	HDN <sub>۲</sub>	۰/۰۲	۲۶/۶۲	۰/۹۹	STM <sub>۲</sub>
۰/۲۱	۲۲/۳۵	۰/۸۹	HDN <sub>۳</sub>	۰/۱۹	۲۲/۵۵	۰/۹۰	STM <sub>۳</sub>

بین سازه‌ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان‌طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه سازه‌های متغیر ارزش‌های انگیزشی بیشتر از ۰/۴ بوده و هم‌چنین این میزان برای هر سازه از توان دوم ارتباط بین سازه‌های دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی می‌باشد.

برای محاسبه روایی تشخیصی بر اساس معیار فروئل و لارکر، چنان‌چه میزان میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بیشتر از توان دوم ارتباط میان دو متغیر پنهان باشد، روایی تشخیصی وجود دارد. ماتریس توان دوم همبستگی سازه‌های متغیر ارزش‌های انگیزشی در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE و توان دوم همبستگی

### جدول ۴: ماتریس توان دوم همبستگی بین سازه‌های متغیر ارزش‌های انگیزشی و مقادیر AVE

شاخص	عام‌گرایی	خیرخواهی	همه‌نگی	سنت	امنیت	خودفرمانی	قدرت	پیشرفت	رفاه‌طلبی	انگیزش
عام‌گرایی	۰/۶۹۷۵									
خیرخواهی	۰/۱۸۴۹	۰/۷۷۹۶								
همه‌نگی	۰/۲۳۰۴	۰/۱۶۰۰	۰/۷۷۱۳							
سنت	۰/۲۰۲۵	۰/۲۱۱۶	۰/۲۸۰۹	۰/۸۱۰۵						
امنیت	۰/۱۱۵۶	۰/۲۱۱۶	۰/۲۱۱۶	۰/۲۵۰۰	۰/۷۳۱۹					
خودفرمانی	۰/۱۲۲۵	۰/۰۷۸۴	۰/۰۷۸۴	۰/۰۵۲۹	۰/۰۶۲۵	۰/۸۲۰۹				
قدرت	۰/۰۶۷۶	۰/۰۹۰۰	۰/۰۴۸۴	۰/۰۶۷۶	۰/۰۲۴	۰/۱۲۹۶	۰/۸۶۰۷			
پیشرفت	۰/۰۷۲۹	۰/۰۶۶۱	۰/۰۵۷۶	۰/۰۶۷۶	۰/۱۲۹۶	۰/۱۰۸۹	۰/۷۳۲۶	۰/۸۵۳۷		
رفاه‌طلبی	۰/۱۰۲۴	۰/۰۹	۰/۰۶۷۶	۰/۰۵۷۶	۰/۱۰۸۹	۰/۰۹۰۰	۰/۱۲۶۹	۰/۱۳۶۹	۰/۸۴۱	
انگیزش	۰/۰۹۰۰	۰/۱۲۶۶	۰/۰۹۰۰	۰/۰۶۷۶	۰/۰۸۴۱	۰/۱۲۶۶	۰/۱۵۲۱	۰/۲۳۶۴	۰/۰۷۲۹	۰/۸۲۷۷

باید تحلیل عاملی مرتبه دوم نیز برای این متغیر صورت پذیرد. نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم سازه ارزش‌های

همان‌طور که پیش‌تر ذکر شد، پس از تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر ارزش‌های انگیزشی به دلیل داشتن ابعاد مجزا (۱۰ بعد)،

انگیزشی در جدول شماره ۵ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که بار عاملی همه سازه‌های متغیر مزبور بیش تر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار هستند و این بدان معنی است که همه ابعاد متغیر ارزش‌های انگیزشی به این سازه تعلق دارند.

### جدول ۵: نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم سازه ارزش‌های انگیزشی

سازه	ابعاد	آماره T	بار عاملی	خطای استاندارد
ارزش‌های انگیزشی	عام‌گرایی	۱۰/۲۵	-۰/۶۴	-۰/۵۹
	خیرخواهی	۱۱/۹۱	-۰/۶۶	-۰/۵۶
	هماهنگی	۱۲/۷۱	-۰/۶۹	-۰/۵۲
	سنت	۱۳/۳۸	-۰/۷۱	-۰/۵
ارزش‌های انگیزشی	امنیت	۱۲/۵۱	-۰/۶۷	-۰/۵۵
	خودفرمانی	۱۲/۳۳	-۰/۶۸	-۰/۵۴
	قدرت	۱۰/۴۳	-۰/۵۸	-۰/۶۶
	پیشرفت	۸/۰۲	-۰/۵۶	-۰/۶۹
	رفاه‌طلبی	۸/۷۲	-۰/۴۹	-۰/۷۶
	انگیزش	۱۲/۴۰	-۰/۶۸	-۰/۵۴

همان‌طور که در جدول شماره ۶ نشان داده شده است، همه بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار هستند چرا که میزان T-Value آنها بزرگتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد.

پس از تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر ارزش‌های انگیزشی، به تحلیل عاملی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش به‌طور هم‌زمان پرداخته شد. نتایج مربوط در جدول شماره ۶ ارائه شده است.

### جدول ۶: تحلیل عاملی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

سازه	گویه	بار عاملی استاندارد شده	آماره T	خطای استاندارد
همداری	WBL <sub>۱</sub>	۰/۶۶	۱۲/۹۹	-۰/۵۶
	WBL <sub>۲</sub>	۰/۷۹	۱۵/۴۹	-۰/۳۸
	WBL <sub>۳</sub>	۰/۷۳	۱۴/۳۶	-۰/۴۷
برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	PSA <sub>۱</sub>	۰/۸۹	۲۲/۰۸	-۰/۲۱
	PSA <sub>۲</sub>	۰/۹۵	۲۴/۴۳	-۰/۱۰
	PSA <sub>۳</sub>	۰/۸۷	۲۱/۳۰	-۰/۲۴
برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش‌دهی	PPC <sub>۱</sub>	۰/۹۳	۲۳/۹۴	-۰/۱۴
	PPC <sub>۲</sub>	۰/۹۷	۲۵/۶۸	-۰/۰۶
	PPC <sub>۳</sub>	۰/۹۲	۲۳/۶۸	-۰/۱۵
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی	PPR <sub>۱</sub>	۰/۸۸	۲۱/۵۴	-۰/۲۳
	PPR <sub>۲</sub>	۰/۹۴	۲۳/۷۲	-۰/۱۲
	PPR <sub>۳</sub>	۰/۸۷	۲۱/۰۱	-۰/۲۴
متمركز بر جمع	UNV	۰/۶۲	۱۲/۲۵	-۰/۶۲
	BNV	۰/۶۳	۱۲/۴۸	-۰/۶۰
	CNF	۰/۶۹	۱۴/۲۱	-۰/۵۲
	TRD	۰/۶۹	۱۴/۱۲	-۰/۵۲
	SCR	۰/۶۲	۱۲/۱۹	-۰/۶۲
	SLF	۰/۶۷	۱۳/۰۹	-۰/۵۵
	PWR	۰/۶۰	۱۱/۵۶	-۰/۶۴
	ACV	۰/۵۶	۱۰/۵۹	-۰/۶۹
	HDN	۰/۴۶	۸/۵۰	-۰/۷۹
	STM	۰/۶۶	۱۳/۰۰	-۰/۵۶

بیشتر از ۰/۴ بوده و هم‌چنین این میزان برای هر سازه از توان دوم ارتباط بین سازه‌های دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی باشد.

ماتریس همبستگی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش نیز در جدول شماره ۷ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE و توان دوم همبستگی بین سازه‌ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان‌طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه سازه‌های متغیر ارزش‌های انگیزشی

## جدول ۷: ماتریس توان دوم همبستگی بین سازه‌های مدل مفهومی پژوهش و مقادیر AVE

شاخص	هشداردهی	عواقب عمل	برداشت از هزینه‌های	برداشت از مسئولیت فردی	ارزش‌های انگیزشی	ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد
هشداردهی	۰/۵۳۰۳					
برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	۰/۰۵۷۶	۰/۸۱۷۲				
برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی	۰/۰۳۳۴	۰/۰۶۷۶	۰/۸۸۴۱			
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	۰/۱۰۲۴	۰/۰۶۷۶	۰/۰۳۳۴	۰/۸۰۵		
ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع	۰/۱۵۲۱	۰/۱۲۲۵	۰/۱۷۶۴	۰/۱۹۳۶	۰/۴۷۰۶	
ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد	۰/۱۴۴۴	۰/۱۴۴۴	۰/۱۰۲۴	۰/۱۶۸۱	۰/۴۶۳۴	۰/۴۶۵۷

مثال مقابله به مثل علیه آنها؛ در این صورت تمایل آنها به هشداردهی کم می‌شود. تأثیر بیشتر متغیر «برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی» (۰/۴۲-) در مقایسه با دو متغیر دیگر نشان از آن دارد که برداشت از هزینه‌های مترتب با هشداردهی عاملی مهمی است که حسابرسان ایرانی را از هشداردهی در خصوص خطاکاری‌های سازمانی منع می‌کند.

تأثیر متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع» بر همه متغیرهای میانجی مثبت و معنادار بوده است. به طوری که به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر «برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی» (۰/۳۸) و متغیر «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی» (۰/۳۱) و در نهایت بر متغیر «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز» (۰/۲۰) داشته است. این درحالی است که تأثیر متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد» بر همه متغیرهای میانجی منفی بوده که این تأثیر منفی بر متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز» و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی» (به ترتیب ۰/۲۵- و ۰/۲۰-) معنی‌دار بوده ولی تأثیر آن بر متغیر «برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی» (۰/۰۷-) معنی‌دار نیست (T-Value = -۰/۸۱). این یافته‌ها نشان می‌دهد که هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع عموم، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی، مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند و هم چنین هزینه‌های که به واسطه چنین افشایی ممکن است متحمل شوند بالا رفته و از

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری (SEM) استفاده گردید که نتایج حاصل به طور خلاصه در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. بر اساس داده‌های مندرج در این جدول، متغیر ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع، تأثیر مثبتی (۰/۱۹) بر هشداردهی دارد اما این تأثیر از نظر آماری معنی‌دار نیست چرا که آماره T-Value آن کمتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۱/۸۱)، هرچند بسیار به آن نزدیک است. اما متغیر ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد، تأثیر منفی (۰/۲۸-) و معنی‌داری (T-Value = -۲/۷۷) بر هشداردهی دارد. این نشان از آن دارد که هر چه ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد تمایل کمتری به هشداردهی دارند.

متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز» و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی» تأثیر مثبت و معنی‌داری (به ترتیب ۰/۱۳ و ۰/۱۶) بر هشداردهی داشته‌اند، این درحالی است که متغیر میانجی دیگر یعنی «برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی» تأثیر منفی (۰/۴۲-) و البته معنی‌داری بر هشداردهی داشته است. این نشان می‌دهد که هرچه حسابرسان ایرانی درک بیشتری در این خصوص داشته باشند که خطاکاری‌های سازمانی عواقب خطرناکی برای جامعه داشته و هم چنین افشای چنین خطاکاری‌هایی مسئولیتی است که به عهده هر فرد می‌باشد، در این صورت تمایل آنها به هشداردهی بیشتر خواهد شد. از طرفی هر چقدر بیشتر احساس کنند که افشای خطاکاری، آنها را متحمل هزینه می‌کند (برای

نیست. این نشان می‌دهد که هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع عموم، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند بالا رفته و این امر تمایل آنها به هشداردهی را افزایش می‌دهد ولی برداشت آنها از هزینه‌های که به واسطه چنین افشایی ممکن است متحمل شوند نیز بالا رفته و این امر تمایل آنها به هشداردهی را کاهش می‌دهد. با توجه به اینکه تأثیر غیر مستقیم ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع عموم بر هشداردهی به واسطه برداشتی که از هزینه‌های مترتب با افشاگری دارند در مقایسه با تأثیر غیرمستقیم از دو کانال دیگر بیشتر است می‌توان گفت برداشتی که حسابرسان از هزینه‌های مترتب با افشاگری دارند عامل اثرگذاری است که آنها را از هشداردهی باز می‌دارد. از طرفی هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند پائین رفته و این امر تمایل آنها به هشداردهی را کاهش می‌دهد.

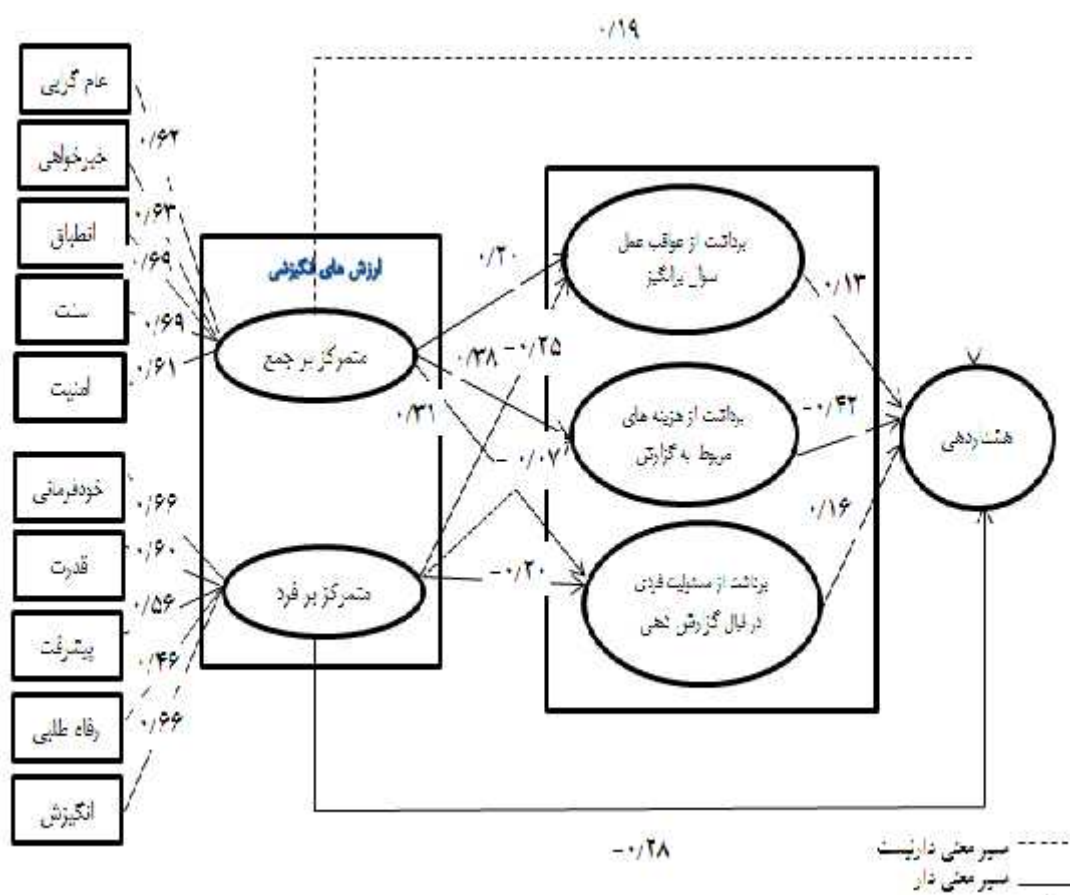
طرفی هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی، مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند کاهش می‌یابد. تأثیر غیر مستقیم متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع» از طریق همه متغیرهای میانجی بر هشداردهی معنی‌دار است که این تأثیر بر متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز» و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی» مثبت (به ترتیب  $0/20 \times 0/13$  و  $0/31 \times 0/16$ ) و بر متغیر میانجی «برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی»، منفی ( $0/38 \times 0/42$ ) بوده است. این درحالی است که تأثیر غیرمستقیم متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد» از طریق متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز» ( $0/25 \times 0/13$ ) و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی» ( $0/20 \times 0/16$ ) بر هشداردهی منفی و معنی‌دار است ولی تأثیر غیر مستقیم متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد» بر متغیر میانجی «برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی»، مثبت ( $0/07 \times 0/42$ ) بوده ولی معنی‌دار

### جدول ۸: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون	آماره T	ضریب مسیر	فرضیه‌ها	
			تأثیر از	طریق
رد می‌شود	۱/۸۱	۰/۱۹	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	۲/۲۱	۰/۲۰	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	—
نمی‌توان رد کرد	۴/۲۱	۰/۳۸	برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی	—
نمی‌توان رد کرد	۳/۴۵	۰/۳۱	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی	—
نمی‌توان رد کرد	۲/۱۴	۰/۱۳	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	-۶/۳۹	-۰/۴۲	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	۲/۵۶	۰/۱۶	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	۲/۲۱	۰/۲۰	هشداردهی	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز
نمی‌توان رد کرد	۲/۱۴	۰/۱۳	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	۴/۲۱	۰/۳۸	هشداردهی	برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی
نمی‌توان رد کرد	-۶/۳۹	-۰/۴۲	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	۳/۴۵	۰/۳۱	هشداردهی	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی
نمی‌توان رد کرد	۲/۱۴	۰/۱۶	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	-۲/۷۷	-۰/۲۸	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	-۲/۷۱	-۰/۲۵	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	—
رد می‌شود	-۰/۸۱	-۰/۰۷	برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی	—
نمی‌توان رد کرد	-۲/۲۳	-۰/۲۰	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی	—
نمی‌توان رد کرد	-۲/۷۱	-۰/۲۵	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	۲/۱۴	۰/۱۳	هشداردهی	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز
رد می‌شود	-۰/۸۱	-۰/۰۷	هشداردهی	برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی
نمی‌توان رد کرد	-۶/۳۹	-۰/۴۲	هشداردهی	—
نمی‌توان رد کرد	-۲/۲۳	-۰/۲۰	هشداردهی	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی
نمی‌توان رد کرد	۲/۱۴	۰/۱۶	هشداردهی	—

برازندگی وجود دارند که می‌توانند برای اندازه‌گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک پژوهش‌گر باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (۲۶). بر این اساس در اینجا به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی که در این پژوهش مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است، اشاره می‌شود (جدول ۹)

در این مقاله برای سنجش برازش الگوی مفهومی پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. نگاره شماره ۲ نتیجه آزمون الگو را نشان می‌دهد. در این نگاره، میزان روابط علی بین متغیرهای مکنون نشان داده شده است. هم‌چنین میزان بارعاملی متغیرهای مشهود (ابعاد) هر یک از متغیرهای پنهان بالای فلش‌ها مشخص شده است. در این مقاله علاوه بر مقادیر ضرایب مسیر و بارهای عاملی مندرج در بالای فلش‌های ترسیم شده در نگاره شماره ۲، تعدادی از شاخص‌های مهم برازش الگوی مفهومی نیز اندازه‌گیری شده است. لازم به یادآوری است که مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص‌های



نگاره ۲: نتیجه آزمون برازش الگوی مفهومی

### جدول ۹: ارزیابی برازش کل الگوی مفهومی پژوهش

شاخص های برازش الگوی مفهومی	مقادیر محاسبه شده شاخص ها	مقادیر توصیه شده	وضعیت برازش
Chi Square	۳۹۵/۴۵	—	—
Df	۱۹۷	—	—
Chi Square/Df	۲/۰۰۷	۳	قابل قبول
RMSEA	۰/۰۵۱	۰/۰۸	قابل قبول
GFI	۰/۹۷	۰/۹۰	قابل قبول
AGFI	۰/۹۰	۰/۹۰	قابل قبول
NFI	۰/۹۵	۰/۹۰	قابل قبول
CFI	۰/۹۱	۰/۹۰	قابل قبول
NNFI	۰/۹۷	۰/۹۰	قابل قبول
RMR	۰/۱۸	۰/۵	قابل قبول
IFI	۰/۹۷	۰/۹۰	قابل قبول

یافته پژوهش، میزان تأثیر مستقیم و غیرمستقیم متغیرهای اصلی پژوهش را نشان می دهد (جدول ۱۰).

همان طور که در جدول ۹ مشاهده می شود، مقادیر تمامی شاخص ها نشان دهنده برازش مناسب و قابل قبول الگوی مفهومی پژوهش می باشد. بنابراین، همخوانی الگوی مفهومی با داده های گردآوری شده مورد تأیید واقع می شود. الگوی برازش

### جدول ۱۰: تأثیر مستقیم، غیر مستقیم و کلی متغیرها هشداردهی

نام متغیر	تأثیر مستقیم	تأثیر غیر مستقیم	تأثیر کلی
ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع	۰/۱۹ (معنی دار نیست)	-۰/۰۹	۰/۱۰
ارزش های انگیزشی متمرکز بر فرد	-۰/۲۸	-۰/۰۳	-۰/۳۱
برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	۰/۱۳	۰	۰/۱۳
برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی	-۰/۴۲	۰	-۰/۴۲
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	۰/۱۶	۰	۰/۱۶

انگیزشی تأمین کننده منافع عموم، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری ها به عهده دارند، بالا رفته و این امر تمایل آنها به هشداردهی را افزایش می دهد. ولی برداشت این دسته از حسابرسان از هزینه هایی که به واسطه افشاگری ممکن است متحمل شوند، شدت این تأثیر را به میزان زیادی کاهش می دهد (از ۰/۱۹ به ۰/۱۰). در مجموع یافته ها نشان می دهد، انتظاری که حسابرسان ایرانی از هزینه های مترتب با افشای خطاکاری دارند عامل بسیار موثری است که صرف از نظر نوع نظام ارزشی که دارند (اولویت دادن به

جدول شماره ۱۰ بیانگر این نکته است که برداشتی که حسابرسان از هزینه های مترتب با افشاگری دارند بیشترین اثرگذاری (-۰/۴۲) را بر هشداردهی آنها دارد و منفی بودن این تأثیر نیز نشان می دهد که هرچه حسابرسان انتظار خسارت بیشتری به واسطه افشای خطاکاری داشته باشند، تمایل آنها به هشداردهی کم می شود. هم چنین هرچقدر ارزش های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت (-۰/۲۸) و شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری ها دارند، افزایش می یابد (-۰/۳۱). از طرفی هرچقدر ارزش های

منافع عموم و یا اولویت دادن به منافع شخصی)، مانع از هشداردهی آنها می‌شود.

## بحث

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد هم به صورت مستقیم، و هم به صورت غیر مستقیم (به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند)، اثر منفی و معنی‌داری بر هشداردهی حساب‌برسان دارد. این درحالی است که، ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع حساب‌برسان تأثیر مستقیم معنی‌داری بر هشداردهی آنان نداشته ولی به طور غیر مستقیم (به واسطه برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند)، تأثیر مثبت و معنی‌داری بر هشداردهی داشته است. لازم به ذکر است تأثیر مثبت و معنی‌دار ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع حساب‌برسان، به واسطه انتظاری که آنان از هزینه‌های مترتب با افشای خطاکاری دارند، به شدت کاهش می‌یابد.

یافته‌های این پژوهش با مدل گزارش‌گری اختیاری انطباق دارد و با یافته‌های برخی از پژوهش‌گران که به آزمون این مدل پرداخته‌اند نیز، هم سو می‌باشد. برای مثال برخی از پژوهش‌گران نشان دادند که، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش‌دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به عنوان عواملی اثر گذار، تمایل مهندسان حرفه‌ای فناوری اطلاعات به گزارش خطاکاری‌های شرکت‌های فناوری اطلاعات را تحت تأثیر قرار می‌دهد (۲۷). پژوهش‌گر دیگری نیز نشان داد، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، بعنوان متغیرهای میانجی کامل، موجب تأثیر «وضعیت روانی» بر «انگیزه هشداردهی» بودند (۲۸).

اما برخی از پژوهش‌ها نیز نشان دادند که از بین متغیرهای مدل مذکور، تنها عامل برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی بر هشداردهی حساب‌برسان اثر گذار است (۲۹)؛ در حالی که

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد هر سه عامل مدل گزارش‌گری اختیاری بر هشداردهی حساب‌برسان ایرانی اثرگذار است و از بین آنها برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش‌دهی بیشترین تأثیر را دارا می‌باشد.

بر اساس یافته‌های این پژوهش به متولیان و نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و به ویژه حسابرسی، هم چون جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود مکانیزم‌هایی را برای پشتیبانی از اقدامات هشداردهی حساب‌برسان فراهم آورند و از آن حمایت کنند. چرا که یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد، ترس از خساراتی که در نتیجه هشداردهی ممکن است متوجه حساب‌برس شود، مهم‌ترین عاملی است که وی را از انجام این کار باز می‌دارد. شاید با توجه به شرایط فرهنگی حاکم بر جامعه ایران به عنوان یک راه کار بتوان زمینه‌های را فراهم آورد که حساب‌برسان به گونه‌ای ناشناس اقدام به هشداردهی نمایند، ولی پژوهش‌ها نشان می‌دهد که اعتبار گزارش افرادی که به صورت ناشناس اقدام به هشداردهی نموده‌اند به میزان با اهمیتی از گزارش هشداردهی توسط افراد قابل شناسایی، کمتر است (۳۰). هم چنین با توجه به این که هشداردهی به عنوان یک مکانیزم موثر می‌تواند مانع بسیاری از خطاکاری‌های سازمانی گردد که عواقب بدی را برای اجتماع به بار می‌آورد، لذا به مسئولین آموزش عالی و دست‌اندرکاران حرفه حسابداری و حسابرسی پیشنهاد می‌شود که بر گنجاندن آموزش اصول اخلاقی در دوران تحصیل دانشجویان این رشته و نیز حین کار برای شاغلین این حرفه، تلاش بیشتری داشته باشند.

## نتیجه‌گیری

هشداردهی در حوزه حسابرسی به عنوان رفتار اخلاقی، عام‌محور، داوطلبانه و عملی فراسوی آئین رفتار حرفه‌ای، نقش موثری در پیش‌گیری از رسوایی‌های مالی ایفا می‌کند. از آن جایی که هشداردهی عملی داوطلبانه و برخاسته از شکل نظام ارزشی مورد پذیرش هر فرد است، در این پژوهش تأثیر ارزش‌های انگیزشی بر هشداردهی حساب‌برسان مورد مطالعه قرار گرفت تا به این سوال پاسخ داده شود که آیا ارزش‌های انگیزشی

بر هشداردهی می توان ابعاد بیشتری از این پدیده را نمایان ساخت. لذا این پژوهش زمینه ای را برای پژوهش های آتی فراهم می آورد تا بدین وسیله گامی بلند در راستای فرهنگ سازی هشداردهی در حوزه حسابرسی برداشته شود و شاهد اعتلای روزافزون این حرفه باشیم.

### ملاحظه های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانت داری علمی رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده شده است و سایر اصول اخلاق علمی همچون رازداری و رضایت آگاهانه، رعایت شده است.

### سپاسگزاری

نویسندگان این مقاله از اساتید گران قدر، پژوهشگران و تمامی بزرگوارانی که در تکمیل پرسشنامه این پژوهش آنان را یاری کردند، کمال امتنان و سپاسگزاری را دارند.

### واژه نامه

1. Ethic	اخلاق
2. Whistle Blowing	هشداردهی
3. Corporate Wrongdoing	خطاکاری
4. Motivational Values	ارزش های انگیزشی
5. Universalism	عام گرایی
6. Benevolence	خیرخواهی
7. Conformity	هماهنگی
8. Tradition	سنت
9. Security	امنیت
10. Self-Direction	خودفرمانی
11. Power	قدرت
12. Achievement	پیشرفت

عام گرا (متمركز بر جمع) تأثیر مستقیمی بر هشداردهی حسابربان (که عملی در راستای منافع عموم است) دارد و یا ارزش های انگیزشی فرد گرا (متمركز بر فرد) تأثیر معکوسی بر هشداردهی حسابربان دارد؟ هم چنین در این پژوهش به این پرسش نیز پاسخ داده شده است که این تأثیر از چه مکانیزمی صورت می پذیرد. نتایج نشان داد که ارزش های انگیزشی عاملی اثرگذار بر هشداردهی حسابربان است. هم چنین برداشت حسابربان از هزینه های مترتب با افشای خطاکاری، مهم ترین مکانیزم اثرگذار بر هشداردهی آنان است چرا که باعث می شود حسابربان با هر نظام ارزشی به دلیل خساراتی که در نتیجه افشای خطاکاری انتظار آن را می کشند، تمایل کمتری به هشداردهی داشته باشند.

شاید بتوان ترس از دست دادن صاحبکار را به عنوان یکی از خسارت هایی بر شمرده، که کارکنان موسسات حسابرسی به عنوان پیامد هشداردهی انتظار آن را دارند. چرا که پژوهش های پیشین نشان داده اند، حسابربان ایرانی مشتریان خود را براساس رابطه انتخاب می کنند و نه ضابطه و این رابطه مدداری عاملی اثرگذار در گرایش حسابربان به رفتارهای غیر اخلاقی است (۳۱). پژوهش های پیشین هم چنین نشان داده اند که وضعیت ارزش های فرهنگی و اخلاقی حرفه حسابرسی ایران که بازار نوظهوری دارد، چندان جالب نیست (۳۲). علاوه بر این نتایج پژوهش های پیشین تأیید می نماید که توسعه اخلاق، در حرفه حسابرسی مستلزم بهبود ارزشهای اجتماعی است (۳۳). لذا به نظر می رسد توجه به اصول اخلاقی در حرفه حسابرسی کشور موضوعی است که باید به شکل جدی به آن پرداخته شود و این واقعیتی است که باید آن را پذیرفت و در راستای بهبود آن چاره ای اندیشد.

نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص عوامل اثرگذار بر هشداردهی حسابربان در اختیار استفاده کنندگان آن قرار می دهد و این نتایج می تواند در برنامه ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه و سیاست گذاری در جذب حسابربان به ویژه حسابداران رسمی مورد استفاده قرار بگیرد. معرفی ادبیات هشداردهی از دیگر دستاوردهای این پژوهش می باشد که با مطالعه بیشتر در این حوزه و شناسایی متغیرهای تأثیرگذار دیگر

13. Schwartz SH. (2011). Studying values: Personal adventure, future directions. *Journal of Cross-Cultural Psychology*; 42: 307-319.
14. Schwartz SH. (1992). Universals in the content and structure of values: Theoretical advances and empirical tests in 20 countries. In: M.P. Zanna (ed). San Diego: *Advances in Experimental Social Psychology*, Academic Press.
15. Schwartz SH, Melech G, Lehmann A, Burgess S, Harris M. (2001). Extending the cross-cultural validity of the theory of basic human values with a different method of measurement. *Journal of Cross-Cultural Psychology*; 32(5): 519-542.
16. Arnold D, Ponemon L. (1991). Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*; 10(2): 1-15.
17. Schultz J, Johnson D, Morris D, Dyrnes S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*; 31: 75-103.
18. Bedard J, Deis D, Curtis M, Jenkins J. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*; 27(1): 187-218.
19. Rothschild J, Miethe T. (1999). Whistleblower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. *Work and Occupations*; 26(1): 107-128.
20. Jos P, Tompkins M, Hays S. (1989). In praise of difficult people: A portrait of the committed whistleblower. *Public Administration Review*; 49(6): 552-561.
21. Ponemon L. (1994). Whistle-blowing as an internal control mechanism: individual and organizational considerations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*; 13(2): 118-130.
22. Human HA. (2008). *Structural equation modeling using LISREL software*. 1<sup>st</sup> ed. Tehran: Samt Publication. P. 115-117. (In Persian).
23. Taylor EZ, Curtis MB. (2009). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*; 93(1): 21-37.
24. Hulland J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies. *Strategic Management Journal*; 20(2): 195-204.

13. Hedonism رفاه طلبی
14. Stimulation انگیزش
15. Portrait Values Questionnaire پرسش نامه مصور ارزش‌ها

## References:

1. Etemadi H, Dianati Deilami Z. (2009). The effect of financial managers' ethical views on the quality of corporate financial reports. *Ethics in Science & Technology*; 4(1): 11-22. (In Persian).
2. Mahdavi GH, Hushmand A. (2013). The effect of moral culture on auditor's behavior. *Audit Knowledge*; 13(13):107-126. (In Persian).
3. Sarbanes P, Oxley M. (2002). *Sarbanes-Oxley act of 2002*. Washington, D.C: US Congress. Pp.745-810.
4. Near J, Miceli M. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*; 4: 1-16.
5. Alleyne P, Hudaib M, Pike R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*; 45:10-23.
6. Dart E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *British Accounting Review*; 43: 173-185.
7. Hanlon G. (1994). *The commercialization of accountancy: Flexible accumulation and the transformation of the service class*. London: Macmillan.
8. Willett C, Page M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*; 28(2): 101-120.
9. Sikka P. (2008). Enterprise culture and accountancy firms: new masters of the universe. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; 21(2): 268-295.
10. Jubb P. (1999). Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics*; 12(1): 77-94.
11. Dalton D, Radtke RR. (2013). The joint effects of machiavellianism and ethical environment on Whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*; 117:153-172.
12. Maio GR. (2010). *Mental representations of social values*. New York: Academic Press. Pp.1-43.

30. Guthrie C.P, Strand Norman C, Rose M.J. (2012). Chief audit executives' evaluations of whistle-blowing allegations. *Behavioral Research in Accounting*; 24(2): 87-99.
31. Banimahd B, Beigi Harchegani E. (2012). The relationship between personal values and auditor's ethical intentions. *Ethics in Science & Technology*; 7(4): 1-10. (In Persian).
32. Banimahd B, Moradzade-Fard M, Ardekani M. (2013). Machiavellianism and accounting cultural values. *Journal of Cultural Management*; 7(20): 71-83. (In Persian).
33. Khosroabadi T, Banimahd B. (2015). Forecast of unethical behavior and fiscal corruption according to social trust in the auditing profession. *Ethics in Science & Technology*; 10(4): 45-53. (In Persian).
25. 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.
26. Kalantari K. (2009) Structural equation modeling in social-economical researches. 1<sup>st</sup> ed. Tehran: Farhange Saba Publication. Pp. 84-89. (In Persian).
27. Ayers S, Kaplan S. (2005). Wrongdoing by consultants. *Journal of Business Ethics*; 57(2): 121-137.
28. Curtis M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? *Journal of Business Ethics*; 68: 191-209.
29. Kaplan S, Whitecotton S. (2001). An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*; 20(1): 45-63.