

## بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان

ابراهیم بیگی هرچگانی<sup>۱</sup> بهمن بنی مهد\*<sup>۲</sup> سید محمدرضا رئیس زاده<sup>۳</sup> رضانعلی رویایی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۷/۰۶ تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۹/۰۵

هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری سازمانی، می تواند موجب کاهش رسوایی های مالی شود. پژوهش حاضر، تاثیر فرصت طلبی به عنوان یک ویژگی رفتاری بر هشداردهی حسابرسان را مورد بررسی قرار می دهد. نمونه آماری شامل ۳۸۵ نفر از حسابرسان شاغل در دو بخش دولتی و خصوصی در سال ۱۳۹۴ است. داده های پژوهش از طریق پرسش نامه جمع آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل، مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته های این پژوهش نشان می دهد که فرصت طلبی تاثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی حسابرسان دارد. هم چنین این تاثیر به واسطه برداشتی که حسابرسان از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری ها دارند و نیز برداشت آنان از هزینه های مترتب با افشای این خطاکاری ها، شدت می یابد. نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص عوامل اثرگذار بر هشداردهی حسابرسان در اختیار استفاده کنندگان آن قرار داده و می تواند در برنامه ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه مورد استفاده قرار بگیرد.

**واژگان کلیدی:** هشداردهی، فرصت طلبی، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

ebrahimbeigi@gmail.com

<sup>۲</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران (نویسنده مسئول مکاتبات).

dr\_banimahd@gmail.com

<sup>۳</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد چالوس، ایران

R.raii@yahoo.com

<sup>۴</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

ad\_royaee@yahoo.com

## ۱-مقدمه

رسوایی های مالی بزرگ چند سال اخیر، هم چون اتفاقاتی که انرون، تایکو و ورلدکام را به ورطه نابودی کشاند؛ تأثیرات ویرانگری بر شمار زیادی از سهامداران جزء، کارکنان، اعتباردهندگان و دیگر ذینفعان بازار داشته است (رابینسون و همکاران<sup>۱</sup> ۲۰۱۲؛ شفرت و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). عمده این رسوایی ها و دیگر خطاکاری های سازمانی<sup>۳</sup> نظایر آن، توسط افراد درون سازمانی برملاء گردیده است که اصطلاحاً به این افراد "هشداردهنده"<sup>۴</sup> می گویند. خطا کاری سازمانی، فعالیت های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروعی را در بر می گیرد که هم به ذینفعان برون سازمانی و هم به ذینفعان درون سازمانی آسیب می رساند. برای مثال فریب کاری در ارائه اطلاعات مالی، باعث می شود سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و مشتریان (افراد برون سازمانی) متضرر گردند. همچنین کارمندی که عدم رعایت مسائل امنیتی را می بیند و آن را مخفی نگه داشته یا افشاء نمی کند؛ امنیت کارمندان دیگر (افراد درون سازمانی) را به خطر می اندازد (دالتون و رادک<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳). هشداردهنده ای که به محض مشاهده خطاکاری اقدام به افشای آن نماید، می تواند مانع بروز زیان های گسترده ای شود که دامن تعداد بیشماری از ذینفعان بازار را خواهد گرفت (توکلی و همکاران، ۲۰۰۳). پژوهشگران نشان داده اند که هشداردهی می تواند بعنوان یکی از مهم ترین مکانیزم های کنترلی در سازمان بوده و از طریق افشاگری هشداردهندگان بالقوه، منافع بسیاری برای اعضای سازمان و دیگر ذینفعان در جامعه به دنبال خواهد داشت (آلین و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳). احتمال زیادی وجود دارد که حسابرسان به دلیل دسترسی مجاز به اطلاعات صاحبکار، پیش از دیگران به شواهدی در خصوص خطاکاری های سازمانی دست یابند؛ لذا از حسابرسان به عنوان هشداردهندگان بالقوه انتظار می رود که در راستای منافع عموم، به افشای هرگونه خطاکاری بپردازند (جاب<sup>۷</sup>، ۲۰۰۰). اما شواهد نشان می دهد که کارکنان حسابرسی تمایل کمی به هشداردهی علیه همکاران خود دارند. برای مثال تافلرو رینگلد<sup>۸</sup> (۲۰۰۳) نشان دادند که هیچ یک از کارکنان موسسه حسابرسی آرتوراندرسون (حسابرس شرکت انرون) در خصوص اسناد منتشره به توصیه شریک مسئول حسابرسی، هشداردهی نکردند. چانگ و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۰۴) نیز، بی میلی

- 1 Robinson et al.
- 2 Seifert et al
- 3 corporate wrongdoing
- 4 whistle-blower
- 5 Dalton & Radtke
- 6 Alleyne et al.
- 7 Jubb
- 8 Toffler & Reingold
- 9 Chung et al.

و ناکامی کارکنان موسسه حسابرسی آرتوراندرسون در هشداردهی خطاکاری ها را برجسته نشان دادند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

با توجه به موارد پیش گفته می توان انتظار داشت که هشداردهی به عنوان یک عمل اخلاقی نقش برجسته ای در پیش گیری از رسوایی های مالی داشته باشد. لذا شناسایی و درک بهتر عواملی که با هشداردهی در ارتباط هستند، حوزه مهمی برای پژوهش به شمار آمده و با شناسایی متغیرهایی که هشداردهی را ترغیب نموده یا از آن ممانعت به عمل می آورند، می توان عواملی را معرفی نمود که نقش به سزایی در جلوگیری از آسیب های بالقوه ناشی از خطاکاری های سازمانی خواهند داشت. هشداردهی در خصوص خطاکاری های سازمانی، در حیطه مباحث اخلاقی کسب و کار قرار می گیرد. اخلاق اصولاً چهارچوبی برای هدایت رفتارهای انسانی است و مربوط به اصولی می شود که تلاش می کنند درست را از اشتباه تمیز دهند. اخلاق در کسب و کار نیز به طور بالقوه مربوط به تمامی انواع تصمیماتی می شود که مستلزم توازن بین ابعاد مختلف، اقتصادی، فنی، روانشناسی، اجتماعی، سیاسی، زیبایی شناختی و ارزشهای معنوی است. اشخاص ارزش های متفاوتی را به هر یک از این موارد می دهند و این بستگی به فلسفه ی هر شخص دارد که به شکل مستقیم یا غیرمستقیم بر تصمیمات وی اثر گذار است (حسنقلی پور و همکاران، ۱۳۹۰). یکی از فلسفه های اخلاقی که احتمالاً تأثیر با اهمیتی بر هشداردهی خواهد داشت، سطح فرصت طلبی<sup>۱</sup> افراد است. ویژگی فرصت طلبی و عدم رعایت اخلاق می تواند به عنوان یکی از ویژگی های اساسی هر جامعه تلقی شود. این پدیده خود متأثر از ویژگی های اقتصادی، تاریخی و سیاسی جامعه است. افرادی که سطح بالایی از ویژگی اخلاقی فرصت طلبی را دارا می باشند، تصمیمات اخلاقی خود را بر مبنای منفعت شخصی<sup>۲</sup> بنا نهاده و برای رسیدن به اهداف خود دست به فریب کاری می زنند. علاوه بر این، چنین افرادی هنگام مواجه با دو راهی های اخلاقی، گرایش بیشتری به تخطی از معیارهای اخلاقی دارند (کریستی و جیس<sup>۳</sup>، ۱۹۷۰). بنابراین افراد فرصت طلب گرایش بیشتری به رفتارهای غیر اخلاقی داشته و معمولاً معیارهای اخلاقی را نادیده می گیرند. این موضوع به عنوان یک مشکل اخلاقی می تواند منجر به بروز پیامدهای منفی از جمله تقلب در حرفه حسابرسی شود و انگیزه حسابرسان به هشداردهی در خصوص خطاکاری های سازمانی را تحت تأثیر خود قرار دهد. لذا انتظار می رود که ویژگی فرصت طلبی افراد نقش بسزایی در تصمیمات مرتبط با هشداردهی، به عنوان یک تصمیم اخلاقی داشته باشد. بنابراین سوال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا فرصت طلبی، هشداردهی حسابرسان

1 Machiavellianism

2 self-interest

3 Christie and Geis

را تحت تأثیر قرار می دهد یا خیر؟ از طرفی شناسایی مکانیزم هایی که افراد را به هشداردهی سوق داده یا از آن ممانعت به عمل می آورد؛ می تواند روشنگر مسیری باشد که از طریق آن فرصت طلبی می تواند هشداردهی را تحت تأثیر قرار دهد. پژوهش های پیشین، به پیش بینی انگیزه های هشداردهی پرداخته اند تا ببینند از طریق چه مکانیزمی می توان هشداردهی را تحت تأثیر قرار داد. برای مثال شولتز و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۹۳)، مدلی تحت عنوان "مدل گزارشگری اختیاری"<sup>۲</sup> ارائه نمودند. این مدل بیانگر مکانیزم های بود که افراد را به هشداردهی ترغیب نموده یا از آن باز می دارد. براساس این مدل، چنان چه فردی عواقب و پیامدهای خطرناک ناشی از خطاکاری های سازمانی را جدی تر گرفته و افشای این خطاکاری ها را وظیفه و مسئولیت شخصی خود قلمداد کند، گرایش بیشتری به هشداردهی خواهد داشت. از طرفی چنانچه فرد، تصور بیشتری در خصوص خسارات ناشی از افشای خطاکاری های سازمانی داشته باشد؛ گرایش کمتری به هشداردهی خواهد داشت (شولتز و همکاران، ۱۹۹۳).

در پژوهش حاضر برای شناسایی مکانیزمی که از طریق آن فرصت طلبی، هشدار دهی را تحت تأثیر قرار می دهد؛ به مدل مذکور اتکا خواهیم نمود. لذا پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال نیز می باشد که، تأثیر فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان از طریق چه مکانیزمی صورت می پذیرد. آیا فرصت طلبی، به گونه ای مستقیم هشداردهی حسابرسان را تحت تأثیر قرار خواهد داد یا به گونه ای غیر مستقیم نیز، از طریق تأثیر بر متغیرهای میانجی<sup>۳</sup> مطرح شده در "مدل گزارشگری اختیاری" 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؟

بنابراین هدف اصلی این پژوهش مطالعه تأثیر فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان و هم چنین شناسایی مسیر این تأثیر است. پژوهش های گذشته درباره فرصت طلبی حسابرسان نشان داده است که سطح فرصت طلبی در حرفه حسابرسی کشور ما بالا است (بنی مهد، ۱۳۹۱). از طرفی نشان داده شده است که در ایران اخلاق حرفه ای عامل اثرگذاری بر عملکرد سامانی است (رحمانی و رجب دری، ۱۳۹۵)، لذا ضرورت انجام چنین پژوهشی کاملاً مشهود است. پژوهش حاضر ضمن معرفی هشداردهی، با معرفی فرصت طلبی به عنوان عاملی اثرگذار بر آن، مبانی نظری هشداردهی در زمینه حسابرسی را نیز بسط خواهد داد. از طرفی نتایج این پژوهش می تواند مورد استفاده

1 Schultz et al.

2 Model of Discretionary Reporting

3 Mediator Variables

نهادهای نظارتی ذیصلاح هم چون جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار قرار بگیرد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- هشداردهی

طبق تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵)، هشداردهی یعنی افشای فعالیت های غیر قانونی، غیر اخلاقی و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان هایی که قادرند چنین فعالیت هایی را تحت تأثیر قرار دهند. تعریف دیگری از هشداردهی توسط جاب (۱۹۹۹)، ارائه شده است. هشداردهی طبق این تعریف، عمل افشای عمدی، اختیاری (غیر از الزامات قانونی) اعمال غیر قانونی، یا دیگر خطاکاری واقع شده، مشکوک یا مورد انتظار تحت کنترل سازمان، توسط فردی است که دسترسی مجاز به اطلاعات و داده های آن سازمان دارد و قرار دادن آن در اختیار نهادهای بیرونی است که توانایی اصلاح چنین اعمالی را دارند.

مبانی نظری هشدار دهی توسط چند مطالعه اولیه شکل گرفته که، به دنبال تبیین رفتار هشداردهی بوده اند. اخیراً مطالعات صورت پذیرفته در زمینه هشداردهی به « مدل گزارشگری اختیاری » و « تئوری رفتار برنامه ریزی شده آژن<sup>۲</sup> » در زمینه پیش بینی انگیزه های هشدار دهی، متکی هستند. علاوه براین، برخی از پژوهش های پیشین تأثیر شمار زیادی از مشخصه های فردی (مثل سن، جنسیت، موقعیت شغلی، فرهنگ، منبع کنترل، خودکارامدی) را بر هشداردهی را مورد آزمون قرار داده اند. پژوهش های دیگری نیز در زمینه هشداردهی صورت پذیرفته، که به آزمون تأثیر متغیرهای شهودی ( نظیر عدالت سازمانی، سیاست ها و حمایت ناظر، اندازه سازمان، گرایش به خطاکاری و شدت اخلاقی) پرداخته اند (دالتون و رادک، ۲۰۱۳).

براساس مدل گزارش گری اختیاری ارائه شده توسط شولتز و همکاران (۱۹۹۳)، گزارشگری اعمال سوال برانگیز و غیرقانونی (خطاکاری ها)، تحت تأثیر سه عامل اساسی قرار می گیرد: ۱- برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی<sup>۳</sup> ۲- برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی<sup>۴</sup> ۳- برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز<sup>۵</sup>. برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، مربوط به تفسیر فرد از مسئولیت و وظیفه ای است که در قبال گزارش خطاکاری دارد. این تفسیر به

1 Near and Miceli

2 Ajzen's Theory of Planned Behavior

3 Perceived personal responsibility to report

4 Perceived personal costs of reporting

5 Perceived seriousness of the act in question

درک فرد از میزان مسئولیت اجتماعی خود و برداشت از وظیفه کاری خود بر می‌گردد. افرادی که در سطح بالایی از مسئولیت فردی هستند، تمایل بیشتری به گزارشگری خطاکاری ها دارند. به عبارتی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، رابطه مثبتی با هشداردهی دارد. برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی، به برداشتی که از آسیب های مرتبط با گزارشگری وجود دارد، مرتبط می شود. نتایج نشان می دهند که مقابله به مثل یا تهدید به مقابله به مثل از تصمیم گیری افراد در خصوص گزارش کردن خطاکاری ها ممانعت می کند. بنابراین برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی، با هشداردهی رابطه منفی دارد. برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت (عواقب) خطاکاری بر می گردد. این ارزیابی به مشخصات خطاکاری و شرایطی که خطاکاری در آن شرایط اتفاق می افتد، نظیر بزرگی آسیب بالقوه ناشی از خطاکاری و یا میزان تکرار خطاکاری مرتبط است. هرچه ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت (عواقب) خطاکاری بیشتر باشد، تمایل وی به هشداردهی بیشتر خواهد شد (شولتز و همکاران، ۱۹۹۳).

کاپلان و ویتکتون<sup>۱</sup> (۲۰۰۱)، گزارش دادند که برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، به عنوان عاملی اثر گذار، تمایل حسابرسان به گزارش تخطی همکاران خود از قواعد اخلاقی مدنظر جامعه حسابداران رسمی آمریکا را تحت تأثیر قرار می دهد. آیزو کاپلان<sup>۲</sup> (۲۰۰۵)، دریافتند که برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به عنوان عواملی اثر گذار، تمایل مهندسان حرفه ای فناوری اطلاعات به گزارش خطاکاری های شرکت های فناوری اطلاعات را تحت تأثیر قرار می دهد. کورتیس<sup>۳</sup> (۲۰۰۶)، بر اساس "مدل گزارشگری اختیاری" ارائه شده توسط شولتز و همکاران (۱۹۹۳)، به آزمون عوامل آن به عنوان متغیرهای میانجی در رابطه بین "وضعیت روانی"<sup>۴</sup> و "انگیزه هشداردهی" پرداخت و براین اساس تأثیر نارضایتی از نمره میان ترم دانشجویان حسابرسی بر گزارش عواقب خطاکاری در زمینه حسابرسی را مورد آزمون قرار داد. کورتیس (۲۰۰۶)، دریافت هرچند که برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی به گونه ای با اهمیت با "وضعیت روانی" در ارتباط نبود، ولی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، بعنوان متغیرهای میانجی کامل، موجب تأثیر "وضعیت روانی" بر "انگیزه هشداردهی" بودند.

1 Kaplan & Whitecotton

2 Ayers & Kaplan

3 Curtis

4 Mood

## ۲-۲- هشداردهی در زمینه حسابرسی

به اعتقاد آلین و همکاران (۲۰۱۳)، تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵) از هشداردهی؛ گزارشگری درونی و بیرونی را شامل می شود ولی تعریف دوم هشداردهی توسط جاب (۱۹۹۹)، فقط جنبه گزارشگری بیرونی از هشدار دهی را مد نظر قرار داده و افشای درونی را نادیده می گیرد. لذا آن ها به دیدگاه نیر و میسلی (۱۹۸۵) در خصوص هر دو بعد گزارشگری بیرونی و درونی از تعریف هشداردهی استناد کرده و هم چنین مطابق با دیدگاه جاب (۱۹۹۹)، هشداردهی را عملی داوطلبانه و نه عمل افشای ناشی از الزامات قانونی دانسته؛ و تعریف جدیدتری از هشداردهی در حوزه حسابرسی ارائه نمودند. آن ها هشداردهی در حوزه حسابرسی را به شکل زیر تعریف نمودند:

«هشداردهی، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیر اخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده اند را، صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری هایی دارند، گزارش می دهند.»

حرفه حسابرسی به گونه منحصر به فردی متفاوت از سایر حرفه هاست. حسابرسان دسترسی مجاز به اطلاعات صاحبکار دارند و روابط آن ها با مدیر و ارکان راهبری می تواند به برخی تضاد منافع منجر گردد. برای مثال حرفه حسابرسی الزاماتی در خصوص رازداری و وفاداری نسبت به اطلاعات خصوصی صاحبکار دارد و از طرفی حسابرسان ممکن است ملزم به گزارش اطلاعات حساسی شوند که به ضرر صاحبکار منجر گردد و به عنوان ناسپاسی نسبت به صاحبکار تعبیر شود. گا<sup>۱</sup> (۱۹۹۲)، عنوان داشت که قضاوت اخلاقی حسابرسان در تقابل با شاخص ها و معیار های نهادهای حرفه ای شان (یعنی آئین نامه حرفه ای) و یا کارکنانشان (یعنی موسسه حسابرسی) تعدیل می شود. علاوه بر این، حسابرسان ملزم گردیده اند که در راستای منافع عموم حرکت کنند. هانگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) عنوان داشتند، وفاداری و تعهد حسابرس به عموم بالاتر و در سطحی ماوراء تعهد به کارکنان خود و صاحبکار است؛ لذا حسابرس به عنوان یک فرد حرفه ای مسئولیتی ماورای مسئولیت یک کارمند عادی دارد. از این رو هشدار دهی به عنوان یک عمل داوطلبانه، ماوراء آئین رفتار حرفه ای عمل کرده و می تواند به عنوان عاملی مهم در جهت حفظ منافع عموم مورد توجه قرار گیرد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

آرنولد و پونمون<sup>۳</sup> (۱۹۹۱) طی پژوهشی نشان دادند که حسابرسان داخلی با سطوح پائین استدلال اخلاقی گرایش کمتری به هشداردهی خطاکاری ها از خود نشان دادند. این موضوع زمانیکه امکان مقابله به مثل وجود داشت، قابل توجه تر بود. کاپلان (۱۹۹۵)، نشان داد که هر چه کار پرسنل

1 Gaa

2 Hwang et al.

3 Arnold, D., and Ponemon

حسابرسی ضعیف تر بوده و نیاز به بازبینی رویه های ناقص حسابرسی بیشتر وجود داشته باشد، سرپرستان حسابرسی گرایش بیشتری به گزارش این خطاکاری ها داشتند. چانگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴)، طی پژوهشی نشان دادند که حسابرسان در محیط های اصول محور، تمایل بیشتری به هشداردهی داشتند. هرچند، تمایل کمتری به گزارش دهی خطاکاری های افراد قدرتمند داشتند. علاوه بر این آن ها اظهار داشتند که شواهد تجربی بسیار اندکی وجود دارد که چه عواملی می تواند هشدار دهی را به ویژه در زمینه حسابرسی ترویج دهد. برنان و کلی<sup>۲</sup> (۲۰۰۷)، طی پژوهشی نشان دادند که وجود ساختاری مناسب برای هشداردهی در شرکت، تمایل دانشجویان حسابرسی به گزارش خطاکاری را تحت تأثیر قرار می دهد. تیلور و کورتیس<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، نشان دادند که شدت اخلاقی، نیت هشداردهی را تحت تأثیر قرار می دهد. همچنین تعهدات حرفه ای و تعهد حسابرس به ترتیب احتمال هشداردهی و پشتکار در هشداردهی را تحت تأثیر قرار می دهد.

### ۳-۲- فرصت طلبی

استیونز (۱۹۷۹)، عنوان داشت که نوع نگرش اخلاقی افراد به کسب و کار بر اساس فلسفه های شخصی آن ها بروز می کند. وی با اشاره به این موضوع، نه فلسفه کسب و کار را شناسایی کرده است. سپس نئومن و ریچل<sup>۴</sup> (۱۹۸۷)، براساس این نه فلسفه کسب و کار، الگویی پنج بعدی با عنوان ATBEQ جهت بررسی نگرش اخلاقی به کسب و کار ارائه کردند. این پنج بعد عبارت اند از ماکیاولیسم، دارونیسم اجتماعی، نسبت گرایی اخلاقی، قانونگرایی و عینیت گرایی (باجیس و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰).

ماکیاولیسم (فرصت طلبی)، ریشه در اندیشه های نیکولو ماکیاولی دارد. فرصت طلبی یک رفتار شخصی است که می توان آن را یک رفتار مجاب کننده جهت به انجام رساندن اهداف شخص دانست. افراد با سطح فرصت طلبی بالا همچنین ممکن است رفتارهای پرخاشگرانه، سوداگر و منحرفی را به منظور کسب اهداف شخصی و سازمانی و توجه کم به رفاه افراد پیرامون خود به کارگیرند. افراد فرصت طلب توجه ای به اخلاقیات مرسوم ندارند و عموماً به عنوان افراد غیراخلاقی معرفی می شوند (وانتین و فلیچمن<sup>۷</sup>، ۲۰۰۳). به لحاظ نظری، افراد فرصت طلب به

- 1 Chung et al.
- 2 Brennan & Kelly
- 3 Taylor & Curtis
- 4 Neumann & Reichel
- 5 Bageac et al.
- 6 Niccolo Machiavelli
- 7 Valentine & Fleischman



دنبال منافع شخصی خود هستند، یعنی به دنبال دستیابی به اهداف شخصی و خودخواهانه در قالب ثروت و قدرت هستند و در این راه ممکن است به سادگی دیگران را تحت فشار قرار داده و به آنها آسیب وارد کنند (گل پرور و نادى، ۱۳۸۹). فرصت طلبی می تواند منجر به رفتارهای غیراخلاقی برای دستیابی به منافع بیشتر شود (برونل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). افرادی که درجه فرصت طلبی آنها بالاتر است در مقایسه با افرادی که درجه فرصت طلبی آنها کمتر است، بیشتر تمایل به دروغ گفتن، بازیچه قرار دادن افراد و پرداخت رشوه دارند (هرگیس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶).

#### ۴-۲- هشدار دهی و فرصت طلبی در حسابرسی

پژوهش های پیشین برای آزمون تاثیر مشخصه های اخلاقی افراد بر هشدار دهی، یا از آزمون مبانی اخلاقی<sup>۳</sup> (DIT) و یا از پرسشنامه موقعیت اخلاقی (EPQ)<sup>۴</sup> استفاده نموده اند. پژوهش هایی که آزمون مبانی اخلاقی (DIT) را به کار برده اند، به این نتیجه رسیده اند که افراد با درجات بالای استدلال اخلاقی تمایل بیشتری به گزارش فعالیت های سوال برانگیز یا غیر قانونی دارند. پژوهش هایی که پرسشنامه موقعیت اخلاقی (EPQ) را به کار برده اند، به این نتیجه رسیده اند که افراد با درجات بالای نسبی گرایبی، گرایش کمتری به هشداردهی دارند، در حالی که افراد با درجات بالای آرمان گرایبی، گرایش بیشتری به گزارش فعالیت های غیر قانونی دارند. فرصت طلبی<sup>۵</sup> معیار دیگری از ایدئولوژی های اخلاقی افراد است که در علوم مختلف از جمله حسابداری، اخلاق کسب و کار و روانشناسی اجتماعی به میزان گسترده ای مورد مطالعه قرار گرفته است (دالتون و رادک، ۲۰۱۳).

افراد با ویژگی فرصت طلبی بالا تمایل به برد دارند و توجه اساسی آن ها وظیفه و کاری است که باید انجام دهند و نه چیز دیگر. در این راستا، آن ها برای انجام وظیفه خود از افراد تحت سلطه خود، برای رسیدن به هدف به عنوان یک ابزار استفاده می نمایند (فرهنگی، ۱۳۸۸). به عبارتی احتمال بیشتری وجود دارد که افراد با درجات بالای فرصت طلبی، هنگامی که با مسائل اخلاقی مواجه می شوند، شاخص های اخلاقی را نادیده بگیرند (ریکسمن<sup>۶</sup>، ۱۹۹۱). برای مثال افراد با درجات بالای فرصت طلبی، در مقایسه با افرادی که از درجات پائین تر فرصت طلبی برخوردارند؛ گرایش بیشتری به فعالیت های غیر مولد دارند (دالینگ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹)، عموماً رفتارهای غیر

1 Brunell et al.

2 Hargis

3 Defining Issues Test

4 Ethics Position Questionnaire

5 Machiavellianism

6 Wrightsman

7 Dahling et al.

اخلاقی داشته (تانگ و لیو،<sup>۱</sup> ۲۰۱۲) و به دزدی، تقلب و دروغ می پردازند (فر و همکاران،<sup>۲</sup> ۱۹۹۲). یکی دیگر از ویژگی های بارز افرادی که از درجات بالای فرصت طلبی برخوردارند این است که آن ها تصمیمات اخلاقی خود را قبل از هر چیزی بر اساس نفع شخصی خود بنا می کنند (کریستی و جیس،<sup>۳</sup> ۱۹۷۰). افراد با درجات بالای فرصت طلبی، بیش از هر چیزی بر اساس حداکثر سازی منافع اقتصادی خود بر انگیخته می شوند و نگرانی کمتری نسبت به منافع دیگران دارند (دالینگ و همکاران،<sup>۴</sup> ۲۰۰۹). بنابراین اولویت داشتن منافع شخصی در مقایسه با شاخص های اخلاقی، یکی دیگر از ویژگی های بارز افرادی است که از درجات بالای فرصت طلبی برخوردارند.

با توجه به مباحث فوق، انتظار می رود که فرصت طلبی با هشدار دهی به دو دلیل رابطه منفی داشته باشد. اول اینکه افراد با درجات بالای فرصت طلبی در مقایسه با آن هایی که از درجات پائین فرصت طلبی برخوردارند، نسبی گراتر بوده (واکفیلد،<sup>۵</sup> ۲۰۰۸) و خطا کاری ها را با شدت کمتری قضاوت می کنند (قوش و کرین،<sup>۶</sup> ۱۹۹۶). بنابراین انتظار می رود که افراد با درجات بالای فرصت طلبی، خطا کاری ها را امری پیش پا افتاده برداشت می کنند و افشای آن را در حیطه وظایف خود نبینند و چنین برداشتی باعث خواهد شد که انگیزه کمتری برای هشداردهی داشته باشند. دومین دلیلی که باعث می شود انتظار داشته باشیم فرصت طلبی با هشداردهی رابطه منفی دارد این است که افراد فرصت طلب در مقایسه با دیگران، هنگام تصمیم گیری های اخلاقی به جای توجه به قواعد اخلاقی جهان شمول تمایل به تأمین منافع شخصی خود دارند. به منظور درک بهتر لازم است متذکر گردد که عواقب منفی ناشی از هشدار دهی (برای مثال، مقابله به مثل، تنزل رتبه و...) امری مهم به شمار می رود (بدارد و همکاران،<sup>۷</sup> ۲۰۰۸). برای مثال پونمون<sup>۸</sup> (۱۹۹۴، ص ۱۲۳) عنوان داشت که ماهیت و میزان مقابله به مثل یا مجازات هایی که از سوی مدیریت و همکاران به فرد هشدار دهنده تحمیل می شود، شاید مهم ترین عاملی است که تصمیمات آتی فرد هشدار دهنده را در خصوص افشای خطا کاری های سازمانی تحت الشعاع قرار می دهد. به ویژه اینکه اعمال تلافی جویانه در اغلب موارد پیامدهای منفی چه از نظر حرفه ای و چه از نظر فیزیکی و احساسی برای فرد هشدار دهنده خواهد داشت (روتشیلد و میت،<sup>۹</sup> ۱۹۹۹). بنابراین، از آن جایی که افراد فرصت طلب، منافع شخصی خود را تصمیمات خود بسیار دخیل

- 
- 1 Tang and Liu
  - 2 Fehr et al.
  - 3 Wakefield
  - 4 Ghosh & Crain
  - 5 Bedard et al.
  - 6 Ponemon
  - 7 Rothschild & Miethe

می کنند، انتظار می رود که عواقب منفی ناشی از افشای خطاکاری های سازمانی، گرایش افراد فرصت طلب به هشداردهی را کاهش دهد.

واکفیلد (۲۰۰۸) در بررسی فرصت طلبی در حرفه حسابداری آمریکا دریافت که میزان فرصت طلبی در حسابداران رسمی آمریکا کمتر از سایر حرفه ها است. او نشان داد که افراد جوان تر نسبت به افراد مسن تر از سطح فرصت طلبی بیشتری برخوردار هستند و افرادی که درجه فرصت طلبی آنها بالاتر است، بیشتر بر نتایج نهایی تمرکز کرده و می خواهند مطمئن شوند که نتیجه کار به نفع آنها خواهد بود. شوم و راثو<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) طی پژوهشی نشان دادند که سطح فرصت طلبی مدیران و شرکای حسابرسی در ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی تفاوت معناداری با هم ندارد. اسمیت و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۹)، میزان فرصت طلبی در میان کارکنان مؤسسات غیرانتفاعی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که کارکنان این مؤسسات فرصت طلب هستند. آن پیشنهاد نمودند که به منظور کاهش رفتارهای فرصت طلبانه کارکنان، نظام پاسخگویی و ارکان راهبری در این مؤسسات توسعه یابد. پالومینو و کاناس<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، طی پژوهشی به بررسی اثر ماکیاولیسم بر ترک شغل در میان کارکنان بانک های اسپانیا دریافتند که ماکیاولیسم اثر منفی بر تمایل به ترک شغل دارد. بدین معنی که هرچه میزان ماکیاولیسم افزایش می یابد، میل به ترک شغل کاهش می یابد. شافر و وانگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) نشان دادند افرادی که درجه فرصت طلبی آنها بالاتر است، مدیریت سود را غیراخلاقی نمی دانند. چترجی و همبریک<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) رابطه بین فرصت طلبی، فرا اعتمادی و دستکاری سود را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که هرچه درجه فرصت طلبی و فرا اعتمادی مدیر مالی شرکت بالاتر باشد، بیشتر تمایل به دستکاری سود برای مطلوب نشان دادن عملکرد مالی شرکت داشته و در قبال عملکرد ضعیف مالی، کمتر به ذینفعان پاسخگو هستند. مورفی<sup>۶</sup> (۲۰۱۲)، نشان داد حسابداران که تمایل به افشای نادرست اطلاعات حسابداری دارند، سطح فرصت طلبی در آنها بالا است. این دسته از حسابداران بابت افشای نادرست اطلاعات نگرانی و یا احساس پشیمانی نیز ندارند. لذا وی نتیجه گرفت که این موضوع می تواند باعث بروز تقلب در حرفه حسابداری شود و پیشنهاد داد که نهادهای نظارت کننده بر حرفه حسابداری باید نظارت بیشتری بر

---

1 Shome& Rao

2 Smith et al.

3 Palomino&Canas

4 Shafer&Wang

5 Chatterjee&Hambrick

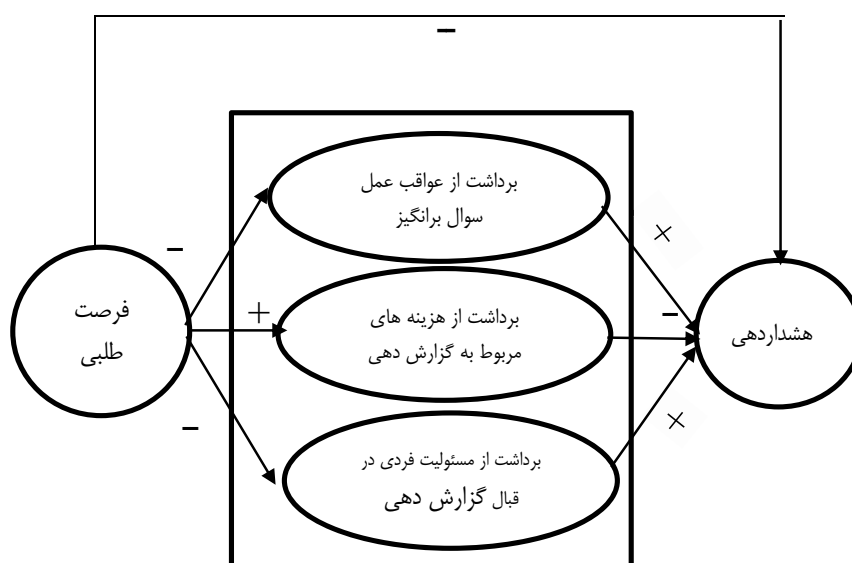
6 Murphy

حسابداران حرفه ای داشته باشد. دایاناندان و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۲)، رابطه بین ارزش های اخلاقی و فرصت طلبی در دانشجویان رشته حسابداری درباره اخلاقی بودن مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دادند. آن ها دریافتند افراد با درجه اخلاقی ایده آل گرای و نسبی گرای بالا مدیریت سود را عملی غیر اخلاقی و زیان بار تصور می کردند؛ اما آن ها رابطه ای معنی دار میان ویژگی فرصت طلبی افراد و نگرش آن ها درباره مدیریت سود دست نیافتند.

بنی مهد (۱۳۹۱)، طی پژوهشی نشان داد میزان فرصت طلبی دانشجویان رشته حسابداری بیشتر از شاغلین در حرفه است. هم چنین سطح فرصت طلبی حسابداران حرفه ای شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابداران حرفه ای بخش دولتی است. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲)، طی پژوهشی دیگر نشان دادند که میزان فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حرفه گرای و رعایت یکنواختی در میان حسابرسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی یکسان است؛ اما ارزش های فرهنگی پنهان کاری و محافظه کاری در هر دو بخش متفاوت است. هم چنین شواهد پژوهش آن ها نشان داد که رابطه ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش وجود دارد. نتایج دیگر این پژوهش نشان داد که میزان تمایل به پنهان کاری در حرفه حسابرسی متأثر از فرصت طلبی و رتبه شغلی حسابرسان است. بنی مهد و پشمی تبار (۱۳۹۲)، نشان دادند که تقلب تحصیلی با فرصت طلبی رابطه ای مستقیم دارد. کریمی و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۳) طی پژوهشی نشان دادند که بین ماکیاولیسم (فرصت طلبی) و مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه رابطه مستقیم و معنی دار وجود داشته و هر چه فرد فرصت طلب تر باشد بیشتر اقدام به مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه می کند. فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳)، طی پژوهشی نشان دادند که سطح فرصت طلبی در حرفه حسابداری، پزشکی و مهندسی متفاوت است به طوری که بیشترین میزان گرایش به فرصت طلبی در حرفه مهندسی بوده و پس از آن به ترتیب حرفه حسابداری و حرفه پزشکی، گرایش بیشتری به فرصت طلبی داشته اند. همچنین جنسیت، سابقه کار و شاغل بودن در بخش خصوصی عوامل موثری بر میزان فرصت طلبی افراد در حرفه حسابداری بود. دیانتی دیلمی و رضاپور پرورش (۱۳۹۳)، طی پژوهشی نشان دادند که بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان اعتقاد آنها به اخلاق شرکتی و مسئولیت اجتماعی و نیز بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان مخالفت آنها با برنامه های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد. میرزا پور آل هاشم و عباسی (۱۳۹۴)، طی پژوهشی نشان دادند که شاخصه ماکیاولیسم با سطح تعهد حرفه ای رابطه معکوس دارد. گل پرور (۱۳۹۴)، طی یک

مطالعه موردی نشان داد که ماکیاولیسم و ارزش های فرهنگی مادی گرایی و فاصله قدرت رابطه مثبت و معنا داری با رفتارهای غیر اخلاقی دارند. در مقابل ایده آل گرایی و نسبیت گرایی با رفتارهای غیر اخلاقی دارای رابطه منفی و معناداری بودند. با توجه به مبانی نظری در خصوص هشداردهی و فرصت طلبی که پیش تر به آن اشاره گردید، مدل مفهومی پژوهش حاضر در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است.

نمودار ۱: مدل مفهومی پژوهش (برگرفته از مدل گزارشگری اختیاری شولتز (۱۹۹۳))



### ۳- فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری پیش گفته می توان انتظار داشت که فرصت طلبی تأثیر منفی بر هشداردهی داشته باشد، لذا فرضیه اصلی پژوهش به شکل زیر مطرح می شود:

- فرصت طلبی تأثیر منفی و معناداری بر هشداردهی دارد.

از طرفی در پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سؤال هستیم که فرصت طلبی از طریق چه مکانیزمی بر هشداردهی حسابرسان اثر می گذارد و بدین منظور به مدل گزارشگری اختیاری اتکا نموده تا ببینیم که آیا فرصت طلبی، هشداردهی را به طور غیر مستقیم و از طریق متغیرهای میانجی مدل مذکور نیز تحت تأثیر قرار می دهد؟ در این راستا ابتدا به این سؤال پاسخ میدهم که آیا فرصت طلبی براجزای مدل مذکور (برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی،

برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز) اثر گذار است، سپس به این سوال پاسخ می‌دهیم که آیا اجزای مدل مذکور بر هشداردهی اثرگذار است و در نهایت به این سوال پاسخ می‌دهیم که آیا فرصت طلبی از طریق متغیرهای میانجی پیش گفته نیز بر هشداردهی اثرگذار است یا خیر؟ با توجه به گفته های پیشین فرضیه های زیر مطرح می‌گردد:

- فرصت طلبی تأثیر منفی و معناداری بر برداشت حسابرسان از عواقب عمل سوال برانگیز دارد.
- فرصت طلبی تأثیر مثبت و معناداری بر برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به گزارش دهی دارد.
- فرصت طلبی تأثیر منفی و معناداری بر برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی دارد.
- برداشت حسابرسان از عواقب عمل سوال برانگیز تأثیر مثبت و معنی داری بر هشداردهی آنان دارد.
- برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به گزارش دهی تأثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی آنان دارد.
- برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی تأثیر مثبت و معنی داری بر هشداردهی آنان دارد.
- فرصت طلبی به واسطه برداشت حسابرسان از عواقب عمل سوال برانگیز تأثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی آنان دارد.
- فرصت طلبی به واسطه برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به گزارش دهی تأثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی آنان دارد.
- فرصت طلبی به واسطه برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی تأثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی آنان دارد.

#### ۴-روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می باشد. حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می دهند. ابزار کار پژوهش حاضر پرسش نامه بوده است. برای اندازه گیری متغیر وابسته (هشداردهی) و متغیرهای میانجی (برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز) از پرسش نامه تیلور و

کور تیس (۲۰۱۰) استفاده شده است. این پرسش نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می دهد که نسبت به هشداردهی عملی سوال برانگیز تصمیم گیری نماید. همچنین از وی خواسته می شود به عاملی که بر انگیزه هشداردهی وی موثر است نیز اشاره نماید. پاسخ ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه ای می باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین انگیزه هشداردهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشدار دهی می باشد. برای اندازه گیری متغیر مستقل (فرصت طلبی) نیز از پرسش نامه استاندارد کریستی و جیس (۱۹۷۰)، استفاده شده است. این پرسش نامه شامل ۲۰ سوال بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه ای می باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین انگیزه فرصت طلبی و امتیاز ۵ برای بالاترین انگیزه فرصت طلبی می باشد.

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 تحلیل رگرسیون چند متغیری برای تعیین حجم نمونه در مدل یابی معادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه گیری شده، تعیین شود (هومن، ۱۳۸۷). بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سوال) های پرسشنامه مورد استفاده در پژوهش حاضر ۳۲ مورد بود، حداقل به ۱۶۰ (۳۲\*۵) 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 بوده و داده های آن با استفاده از نرم افزار لیزرل بر اساس رویکرد حداکثر راست نمایی مورد تحلیل قرار گرفت.

در پژوهش حاضر برای اندازه گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) استفاده شده است. هم چنین برای اندازه گیری روایی محتوا از روش دلفی و برای اندازه گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از معیارهای بارعاملی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و برای اندازه گیری روایی تشخیصی نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. برای آزمون فرضیه های پژوهش نیز از روش مدل معادلات ساختاری (SEM) بهره گرفته شده است. با استفاده از مدل معادلات ساختاری، از یک طرف میزان برازش الگوی مفهومی پژوهش با داده ها و شاخص های مورد نظر و از طرف دیگر فرضیه های پژوهش (تأثیر متغیرها بر یکدیگر) مورد اندازه گیری قرار گرفته است. اهم شاخص هایی که برای سنجش برازش الگوی مفهومی پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، عبارت بود از: شاخص نیکویی برازش (GFI)، ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب (RMSEA)، شاخص تعدیل یافته نیکویی برازش (AGFI)، شاخص برازش هنجار شده (NFI)، شاخص برازش تطبیقی (CFI)،

شاخص برازش هنجار نشده (NNFI)، ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR) و شاخص برازش افزایشی (IFI) استفاده شده است.

### ۵- یافته های پژوهش

مشخصه های جمعیت شناختی اعضای نمونه نشان می دهد 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 (۲۳/۹٪) حسابرس، ۹۶ نفر (۲۴/۹٪) حسابرس ارشد، ۱۲۶ نفر (۳۲/۷٪) سرپرست و ۷۱ نفر (۱۸/۴٪) مدیر بوده اند. ۱۳۹ نفر (۳۶/۱٪) در بخش دولتی (سازمان حسابرسی) و ۲۴۶ نفر (۶۳/۹٪) در بخش خصوصی (موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران)، مشغول به فعالیت بوده اند. از نظر مدرک تحصیلی، ۸ نفر (۲/۱٪) کاردانی، ۱۷۷ نفر (۴۶٪) کارشناسی، ۱۸۶ نفر (۴۸/۳٪) کارشناسی ارشد و ۱۴ نفر (۳/۶٪) دکتری بوده اند.

به منظور تعیین پایایی سؤالات پرسشنامه از روش سنجش سازگاری درونی پرسشنامه و روش پایایی سازه (CR) استفاده شد و مقدار ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای هر دسته از سؤالات، مورد اندازه گیری قرار گرفت. نتایج پایایی سؤالات در جدول ۱ ارائه گردیده است. همان طور که در جدول ۱، مشاهده می شود مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تمام سازه های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از ۰/۷۰ می باشد و این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد.

جدول ۱- نتایج پایایی سازه های مدل مفهومی پژوهش

سازه	تعداد گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
هشداردهی	۳	۰/۷۶۱	۰/۷۷۲
برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	۳	۰/۹۳۱	۰/۹۳۱
برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی	۳	۰/۹۵۷	۰/۹۵۶
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	۳	۰/۹۲۳	۰/۹۲۵
فرصت طلبی	۲۰	۰/۹۵۰	۰/۹۵۰

برای اطمینان از روایی محتوا از نظرات ۱۴ تن از استادان و خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی به روش دلفی بهره گرفته شد. برای اندازه گیری روایی همگرایی سازه های مدل مفهومی پژوهش، از روش تحلیل عاملی تأییدی (CFA) استفاده گردید. روایی همگرا بیان گر آن است که شاخص های یک سازه، تا چه حد در تبیین واریانس مشترک سهم دارند. روش تحلیل عاملی تأییدی، یکی از روش های معتبر علمی برای اندازه گیری روایی سازه است که به برآورد بار عاملی و روابط بین مجموعه ای از شاخص ها و عوامل می پردازد. بار عاملی معرف همبستگی شاخص ها با عامل



مربوطه است و مانند هر گونه همبستگی دیگر تفسیر می شود (هومن، ۱۳۸۷). برای اندازه گیری روایی تشخیصی سازه های 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 مکنون مقایسه می گردد.

برای سنجش روایی هم گرا در تحلیل عاملی تأییدی بایستی دو معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفته شود. بار عاملی باید بزرگتر از ۰/۴ باشد و گویه هایی با بار عاملی کمتر از ۰/۴ بایست حذف گردند (هالند، ۱۹۹۹). هم چنین تأیید یا رد معناداری بارهای عاملی باید با توجه به اعداد معناداری (T-Value) صورت بگیرد. بدین ترتیب که در سطح خطای ۰/۰۵ بارعاملی که مقدار T-Value آن بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از -۱/۹۶ باشد، معنی دار است. همان طور که در جدول ۲ نشان داده شده است، همه بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی دار هستند چرا که میزان T-Value آن ها بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و نیازی به حذف هیچ یک از گویه ها نمیباشد. میزان میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بزرگتر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). مجذور مقادیر AVE در قطر اصلی جدول ۳ نشان داده شده است. توان دوم مقادیر مذکور همگی بیشتر از ۰/۴ می باشد.

---

1 Hulland  
2 Magner et al.

جدول ۲- تحلیل عاملی سازه های مدل مفهومی پژوهش

خطای استاندارد	آماره T	بارعاملی استاندارد شده	گویه	سازه
۰/۵۹	۱۲/۳۳	۰/۶۴	Q1	هشداردهی
۰/۳۹	۱۵/۳۶	۰/۷۸	Q2	
۰/۴۲	۱۴/۹۱	۰/۷۶	Q3	
۰/۲۱	۲۲/۰۹	۰/۸۹	Q1	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز
۰/۱۰	۳۴/۴۱	۰/۹۵	Q2	
۰/۲۴	۲۱/۳۱	۰/۸۷	Q3	
۰/۱۴	۲۴/۰۱	۰/۹۳	Q1	برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی
۰/۰۸	۳۵/۵۴	۰/۹۶	Q2	
۰/۱۵	۲۳/۶۴	۰/۹۲	Q3	
۰/۲۳	۲۱/۵۰	۰/۸۸	Q1	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی
۰/۱۲	۳۳/۷۲	۰/۹۴	Q2	
۰/۲۴	۲۱/۰۲	۰/۸۷	Q3	
۰/۳۶	۱۸/۷۶	۰/۸۰	Q1	فرصت طلبی
۰/۵۴	۱۴/۹۴	۰/۶۸	Q2	
۰/۵۴	۱۴/۸۲	۰/۶۸	Q3	
۰/۵۲	۱۵/۱۵	۰/۶۹	Q4	
۰/۵۴	۱۴/۸۵	۰/۶۸	Q5	
۰/۵۴	۱۴/۸۸	۰/۶۸	Q6	
۰/۵۲	۱۵/۳۳	۰/۶۹	Q7	
۰/۴۸	۱۶/۱۶	۰/۷۲	Q8	
۰/۵۴	۱۵/۰۴	۰/۶۸	Q9	
۰/۵۲	۱۵/۳۳	۰/۶۹	Q10	
۰/۵۲	۱۵/۳۲	۰/۶۹	Q11	
۰/۴۸	۱۶/۲۵	۰/۷۲	Q12	
۰/۵۶	۱۴/۳۷	۰/۶۶	Q13	
۰/۴۸	۱۶/۱۰	۰/۷۲	Q14	
۰/۵۰	۱۵/۶۹	۰/۷۱	Q15	
۰/۵۲	۱۵/۲۳	۰/۶۹	Q16	
۰/۵۲	۱۵/۰۹	۰/۶۹	Q17	
۰/۵۴	۱۴/۷۷	۰/۶۸	Q18	
۰/۵۱	۱۵/۵۲	۰/۷۰	Q19	
۰/۵۲	۱۵/۰۶	۰/۶۹	Q20	

برای محاسبه روایی تشخیصی بر اساس معیار فروئل و لارکر، چنان چه مجذور میزان میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بیشتر از ارتباط (همبستگی) میان دو متغیر مکنون باشد، روایی تشخیصی وجود دارد. ماتریس همبستگی سازه های مدل مفهومی پژوهش در جدول ۳، نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس مجذور میزان AVE و همبستگی بین سازه ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه سازه های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از ۰/۴ بوده و هم چنین مجذور مقدار AVE برای هر سازه از ارتباط بین سازه های دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی می باشد.

جدول ۳: ماتریس همبستگی سازه های مدل مفهومی پژوهش و مجذور مقادیر AVE

شاخص	هشداردهی	سوال برانگیز	برداشت از عواقب عمل مربوط به گزارش دهی	برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی	در قبال گزارش دهی برداشت از مسئولیت فردی	فرصت طلبی
هشداردهی	۰/۹۷۲					
برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	۰/۲۵	۰/۹۰۴				
برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی	-۰/۱۶	۰/۲۶	۰/۹۳۷			
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	۰/۳۲	۰/۲۶	۰/۱۸	۰/۸۹۷		
فرصت طلبی	-۰/۴۰	-۰/۲۰	۰/۲۹	-۰/۲۴	۰/۶۹۸	

برای آزمون فرضیه های پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری (SEM) استفاده گردید که نتایج حاصل به طور خلاصه در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. بر اساس داده های مندرج در این جدول، متغیر فرصت طلبی، تأثیر منفی (۰/۲۶-) بر هشداردهی دارد که این تأثیر از نظر آماری نیز معنی دار است چرا که آماره T-Value آن کمتر از ۱/۹۶- می باشد (۴/۱۸-). این موضوع نشان می دهد که هرچه حسابرسان در سطح بالایی از فرصت طلبی باشند، تمایل کمتری به هشداردهی دارند.

تأثیر متغیر فرصت طلبی بر متغیرهای میانجی "برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز" (۰/۲۰-) و "برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی" (۰/۲۴-)، منفی بوده و بر متغیر میانجی "برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی" (۰/۲۹) مثبت و از نظر آماری نیز معنی دار است چراکه آماره T-Value دو متغیر اول کمتر از ۱/۹۶- و متغیر بعدی بیشتر از ۱/۹۶ می باشد.

این موضوع بیانگر این است که هر چه سطح فرصت طلبی حسابرسان افزایش می یابد خطاکاری های سازمانی رو جدی تلقی نموده و افشای چنین خطاکاری هایی را مسئولیت فردی خود نمی بیند. از طرفی هزینه های بیشتری را برای فرد هشداردهنده در صورت افشای خطاکاری های سازمانی متصور هستند.

متغیرهای میانجی "برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز" و "برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی" تاثیر مثبت و معنی داری (به ترتیب ۰/۱۷ و ۰/۲۴) بر هشداردهی داشته اند، این درحالی است که متغیر میانجی دیگر یعنی "برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی" تاثیر منفی (۰/۱۶-) و البته معنی داری بر هشداردهی داشته است. این نشان می دهد که هرچه حسابرسان درک بیشتری در این خصوص داشته باشند که خطاکاری های سازمانی عواقب خطرناکی برای جامعه داشته و همچنین افشای چنین خطاکاری هایی مسئولیتی است که به عهده هر فرد می باشد، در این صورت تمایل آن ها به هشداردهی بیشتر خواهد شد. از طرفی هر چقدر بیشتر احساس کنند که افشای خطاکاری، آن ها را متحمل هزینه می کند (برای مثال مقابله به مثل علیه آن ها)؛ در این صورت تمایل آن ها به هشداردهی کم می شود.

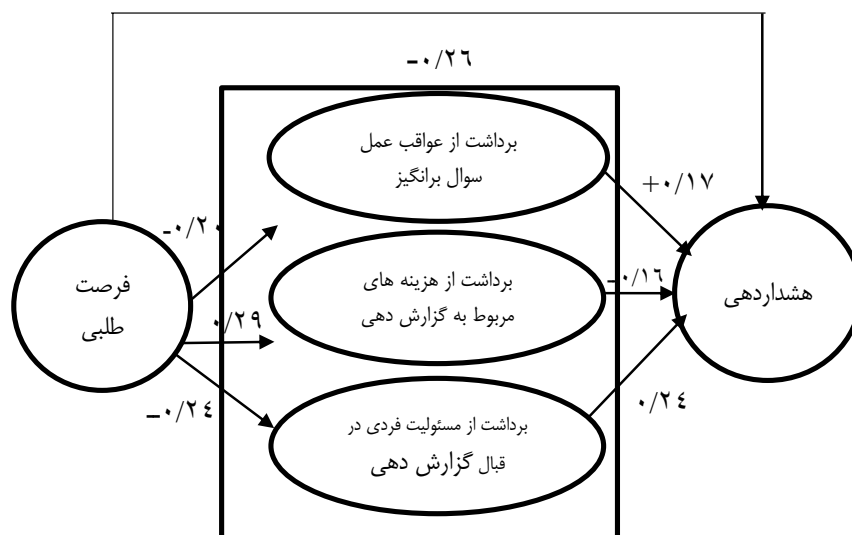
تأثیر غیرمستقیم متغیر فرصت طلبی از طریق همه متغیرهای میانجی بر هشداردهی معنی دار است. این تأثیر از همه متغیرهای میانجی (برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز (۰/۱۷\*۰/۲۰-)، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی (۰/۱۶\*۰/۲۹-) و برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی (۰/۲۴\*۰/۲۴-))، منفی و معنی دار بوده است. این نشان می دهد که هر چقدر حسابرسان در سطح بالایی از فرصت طلبی باشند، برداشت آن ها از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری ها به عهده دارند پائین رفته و همچنین، هزینه های بیشتری را برای خود در صورت افشای خطاکاری متصور بوده و لذا این امر تمایل آن ها به هشداردهی را کاهش می دهد. به عبارتی می توان گفت متغیر فرصت طلبی به واسطه متغیرهای میانجی نیز بر هشداردهی تأثیر دارد و این تأثیر منفی و معنی دار به واسطه همه متغیرهایی میانجی شدت پیدا می کند چرا که متغیرهای میانجی نیز تأثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی دارند.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

نتیجه آزمون	آماره T	ضریب مسیر	فرضیه ها		
			بر	طریق	تاثیر از
رد نمی شود	-۴/۱۸	-۰/۲۶	هشداردهی	—	فرصت طلبی
رد نمی شود	-۳/۷۱	-۰/۲۰	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	—	فرصت طلبی
رد نمی شود	۵/۴۸	۰/۲۹	برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی	—	فرصت طلبی
رد نمی شود	-۴/۴۵	-۰/۲۴	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	—	فرصت طلبی
رد نمی شود	۳/۰۸	۰/۱۷	هشداردهی	—	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز
رد نمی شود	-۲/۸۳	-۰/۱۶	هشداردهی	—	برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی
رد نمی شود	۴/۱۲	۰/۲۴	هشداردهی	—	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی
رد نمی شود	۳/۰۸	۰/۱۷	هشداردهی	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	فرصت طلبی
	-۳/۷۱	-۰/۲۰			
رد نمی شود	-۲/۸۳	-۰/۱۶	هشداردهی	برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی	فرصت طلبی
	۵/۴۸	۰/۲۹			
رد نمی شود	۴/۱۲	۰/۲۴	هشداردهی	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	فرصت طلبی
	-۴/۴۵	-۰/۲۴			

در این مقاله برای سنجش برازش الگوی مفهومی پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. نمودار ۲، نتیجه آزمون الگو را نشان می دهد. در این نمودار، میزان روابط علی بین متغیرهای مکنون نشان داده شده است. در این مقاله علاوه بر مقادیر ضرایب مسیر و بارهای عاملی مندرج در بالای فلش های ترسیم شده در نمودار ۲، تعدادی از شاخص های مهم برازش الگوی مفهومی نیز اندازه گیری شده است. لازم به یادآوری است که مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص های برازندگی وجود دارند که می توانند برای اندازه گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق 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 (کلانتری، ۱۳۸۸). براین اساس در جدول ۵، به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره می شود که در این پژوهش مورد اندازه گیری قرار گرفته است.

نمودار ۲: نتیجه آزمون برازش الگوی مفهومی



همان طور که در جدول ۵ 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.

جدول ۵: ارزیابی برازش کل الگوی مفهومی پژوهش

شاخص های برازش الگوی مفهومی	مقادیر محاسبه شده شاخص ها	مقادیر توصیه شده	وضعیت برازش
Chi Square	۶۷۳/۴۲	—	—
Df	۴۵۷	—	—
Chi Square/Df	۱/۴۷۴	Chi Square/Df ≤ 3	قابل قبول
RMSEA	۰/۰۳۵	RMSEA ≤ ۰/۰۸	قابل قبول
GFI	۰/۹۹	GFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول
AGFI	۰/۸۹	AGFI ≥ ۰/۹۰	تقریبا قابل قبول
NFI	۰/۹۷	NFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول
CFI	۰/۹۹	CFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول
NNFI	۰/۹۹	NNFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول
RMR	۰/۲۲	RMSEA ≤ ۰/۵	قابل قبول
IFI	۰/۹۹	CFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول

جدول ۶، میزان تأثیر مستقیم و غیرمستقیم فرصت طلبی بر هشداردهی را نشان می دهد. جدول مذکور نشان می دهد که هرچه در سطح فرصت طلبی حسابرسان افزایش یابد، گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت (۰/۲۶-) و شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری های سازمانی، مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری ها و هزینه های مترتب با آن دارند، افزایش می یابد (۰/۴۰-). اثر غیر مستقیم فرصت طلبی بر هشداردهی به واسطه متغیرهای میانجی حدود ۵۰٪ افزایش می یابد (از ۰/۲۶- به ۰/۴۰-). به عبارتی حسابرسان فرصت طلب به واسطه ناچیز انگاشتن عواقب خطاکاری های سازمانی، حس مسئولیت پذیری فردی کمتر در قبال گزارش این خطاکاری ها و همچنین بزرگ پنداشتن هزینه های مترتب با هشداردهی؛ گرایش کمتری به هشداردهی دارند. هر چند که تأثیر فرصت طلبی از کانال هر متغیر میانجی مطرح شده در مدل گزارشگری اختیاری شولتز (۱۹۹۳)، ناچیز (بطور میانگین حدود ۵٪) است ولی در مجموع این تأثیر غیر مستقیم ۱۴٪ بوده که بیش از نیمی از تأثیر مستقیم فرصت طلبی بر هشداردهی است و این تأثیر را به میزان قابل توجهی شدت می بخشد.

جدول ۶- تأثیر مستقیم و غیر مستقیم فرصت طلبی بر هشداردهی

میزان تأثیر	نحوه تأثیر فرصت طلبی بر هشداردهی	
-۰/۲۶	تأثیر مستقیم	
-۰/۰۳	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	تأثیر غیرمستقیم از طریق
-۰/۰۵	برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی	
-۰/۰۶	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	
-۰/۴۰	تأثیر کلی	

### ۶- نتیجه گیری و بحث

پژوهش حاضر تأثیر فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان را مورد مطالعه قرار داده و به این پرسش نیز پاسخ داده که آیا این تأثیر به واسطه برداشتی که حسابرسان از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری ها دارند و نیز به واسطه برداشت آن ها از هزینه های مترتب با افشای خطاکاری ها؛ تشدید می گردد یا خیر؟

یافته های پژوهش نشان داد، فرصت طلبی هم به صورت مستقیم، و هم به صورت غیر مستقیم (به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری ها وجود دارد و نیز هزینه های مترتب با افشای خطاکاری ها)، اثر منفی و معنی داری بر هشداردهی حسابرسان دارد. این نشان می دهد که حسابرسان با سطوح بالای فرصت طلبی، تمایل کمتری به هشداردهی در خصوص خطاکاری های سازمانی دارند. علاوه بر این می توان گفت که تصور زیاد از هزینه های مترتب با افشای خطاکاری ها، جدی نپنداشتن عواقب خطاکاری ها و عدم پذیرش مسئولیت فردی برای افشای چنین خطاکاری ها، عواملی هستند که تمایل کمتر حسابرسان فرصت طلب به هشداردهی را شدت می بخشد.

نتایج این پژوهش بر خلاف یافته های پژوهش کاپلان و ویتکتون (۲۰۰۱) می باشد. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که فقط برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی عاملی اثر گذار بر هشداردهی حسابرسان آمریکایی است؛ در حالی که نتایج پژوهش حاضر نشان می دهد، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز هر سه، عاملی اثر گذار بر هشداردهی حسابرسان ایرانی هستند. از طرفی یافته های این پژوهش با نتایج پژوهش آیزو کاپلان (۲۰۰۵)، مطابقت دارد. این پژوهش گران نشان دادند که، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به عنوان عواملی اثر گذار، تمایل مهندسان حرفه ای فناوری اطلاعات به گزارش خطاکاری های شرکت های فناوری اطلاعات را



تحت تأثیر قرار می دهد. کورتیس (۲۰۰۶) نیز نشان داد، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به عنوان متغیرهای میانجی کامل، موجب تأثیر "وضعیت روانی" بر "انگیزه هشداردهی" بودند. نتایج پژوهش حاضر نیز هم چون پژوهش دالتون و رادک (۲۰۱۳)، نشان داد که فرصت طلبی رابطه منفی با هشداردهی دارد. هم چنین فرصت طلبی به گونه ای غیر مستقیم نیز بر هشداردهی موثر است. ولی بر خلاف یافته های این مقاله، در پژوهش آن ها تأثیر غیر مستقیم فرصت طلبی بر هشداردهی، تنها از طریق برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی و منافع حاصل از هشداردهی، مورد تأیید قرار گرفت.

با توجه به اینکه طبق یافته های این پژوهش فرصت طلبی تأثیر منفی و معناداری بر هشداردهی داشته است و از آنجایی که پژوهش های پیشین نشان داده اند که سطح فرصت طلبی در حرفه حسابرسی ایران بالاست (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱)، می توان نتیجه گیری نمود که تمایل به هشداردهی حسابربان در خصوص خطاکاری ها نیز پائین است. لذا بایستی به گونه ای حسابربان را به این مهم ترغیب نمود. آگاهی حسابربان از پیامدهای خطرناکی که به واسطه خطاکاری های سازمانی متوجه جامعه و حرفه حسابرسی خواهد شد، شاید بتواند محرکی برای تشویق آنان به هشداردهی در این زمینه گردد. آگاهی حسابربان از اینکه مسئولیت آن ها ماورای آئین رفتار حرفه ای و در راستای منافع عموم است، باعث می شود که هشداردهی را وظیفه فردی خود تلقی نموده و جایی که منافع عموم در خطر است، ساکت نمانده و نسبت به آن بی تفاوت نباشند. پژوهش های قبلی آموزش اخلاقی و نقش موثری را که دانشگاهیان در پیشرفت رفتار اخلاقی می توانند داشته باشند، مورد تأکید قرار داده اند. برای مثال فرقاندوست حقیقی و منصور زارع (۱۳۸۶)، ضمن تأکید بر رعایت مسائل اخلاقی و نقش دانشگاهیان در این راستا عنوان داشتند که دانشگاهیان یا شاغلان در حرفه باید اصول اخلاقی را بیاموزند. سرلک (۱۳۸۷)، نیز رعایت معیارهای اخلاقی و آموزش آن ها برای درستکاری حسابداران را امری ضروری دانست. شاید یکی از راه هایی که بتوان از طریق آن حسابربان را به هشداردهی ترغیب نمود این است که قبل از ورود به حرفه، آموزش های اخلاقی را برای دانشجویان این رشته در نظر گرفت و پیامدهای ناشی از عدم رعایت مسائل اخلاقی را به آن ها متذکر گردید. بنابراین به نظر می رسد آموزش مسائل اخلاقی دانشجویان قبل از ورود به حرفه و نیز آموزش ضمن خدمت برای حسابربان شاغل در موسسات حسابرسی، بتواند نقش بسیار موثری در بالا بردن آگاهی حسابربان در این زمینه داشته باشد. لذا به مسئولین آموزش عالی و دست اندرکاران حرفه حسابداری و حسابرسی پیشنهاد می شود که بر گنجانیدن آموزش اصول اخلاقی در دوران تحصیل دانشجویان این رشته و نیز حین کار برای شاغلین این حرفه، اهتمام بیشتری داشته باشند.

نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص عوامل اثرگذار بر هشداردهی حسابرسان 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 حسابرسان 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 تاثیرگذار دیگر 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 با معرفی متغیرهای بیشتری که بر هشداردهی اثرگذار هستند، موجبات رسیدن به آگاهی بیشتر در خصوص مسائل مرتبط با آن را فراهم نمایند.

براساس یافته های این پژوهش به متولیان و نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و به ویژه حسابرسی، هم چون جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود مکانیزم هایی را برای پشتیبانی از اقدامات هشداردهی حسابرسان فراهم آورند و از آن حمایت کنند. چرا که یافته های این پژوهش نشان می دهد، ترس از خساراتی که در نتیجه هشداردهی ممکن است متوجه حسابرس شود، عامل مهمی است که وی را از انجام این کار باز می دارد. بنی مهد و بیگی هرچگانی (۱۳۹۱)، نشان دادند که حسابرسان ایرانی مشتریان خود را براساس رابطه انتخاب می کنند و نه ضابطه و این رابطه مدرای عاملی اثرگذار در گرایش حسابرسان به رفتارهای غیر اخلاقی است. بنابراین در محیطی که حسابرس براساس رابطه و نه ضابطه انتخاب می شود، شاید بتوان ترس از دست دادن صاحبکار را به عنوان یکی از خسارت هایی بر شمرد که موسسات حسابرسی به عنوان پیامد هشداردهی انتظار آن را دارند و این امر ممکن است انگیزه هشداردهی آنان را کاهش دهد. شاید با توجه به شرایط فرهنگی حاکم بر جامعه ایران به عنوان یک راه کار بتوان زمینه های را فراهم آورد که حسابرسان به گونه ای ناشناس اقدام به هشداردهی نمایند، ولی پژوهش ها نشان می دهد که اعتبار گزارش افرادی که به صورت ناشناس اقدام به هشداردهی نموده اند به میزان با اهمیتی کمتر از گزارش هشداردهی توسط افراد قابل شناسایی است (گائری و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). بنابراین به نظر می رسد فرهنگ سازی در این خصوص که افراد بتوانند به صورت آزادانه به هشداردهی بپردازند، گزینه مناسب تری باشد.

با توجه به اینکه وضعیت ارزش های فرهنگی و اخلاقی حرفه حسابرسی ایران که بازار نوظهوری دارد، چندان جالب نیست (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲)، لذا متولیان حرفه حسابرسی، دانشگاهیان و قانون گذاران بایستی توجه به اصول اخلاقی را به شکل جدی در کانون توجه خود قرار دهند و با بسترسازی و ایجاد مکانیزم هایی که مانع از رفتارهای غیر اخلاقی شده و یا فراهم آوردن

<sup>1</sup> Guthrie et al.

شرایط و محیطی که رعایت اصول اخلاقی را ترغیب می نماید، گامی موثر در راستای بهبود شرایط اقتصادی کشور برداشته و بدین ترتیب منافع عموم نیز به نوعی حفظ گردد. انجام این پژوهش با محدودیت هایی نیز مواجه بوده است. در این خصوص می توان، نداشتن انگیزه کافی برخی از پاسخ دهندگان در پاسخ به سوالات پرسشنامه و یا سوگیری آن ها به سمت پاسخ های مطلوب و غیر واقعی را برشمرد، که از محدودیت های ذاتی پرسشنامه به شمار می رود.

### فهرست منابع:

- بنی مهد، بهمن و بیگی هرچگانی، ابراهیم (۱۳۹۱)، رابطه بین ارزش های فردی و نیت اخلاقی حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۴، صص ۱۰-۱.
- بنی مهد، بهمن (۱۳۹۱)، مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه، مقاله پذیرفته و ارائه شده در نخستین همایش حسابداری ارزشی، دانشگاه امور اقتصادی
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ اردکانی، معصومه (۱۳۹۲)، فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حسابداری. مجله مدیریت فرهنگی، سال هفتم، شماره بیستم، تابستان ۱۳۹۲، صص ۷۱-۸۳
- بنی مهد، بهمن و پشمی تبار، نگار (۱۳۹۲)، رابطه تقلب تحصیلی و فرصت طلبی در میان دانشجویان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال نهم، شماره ۲، صص ۸-۱
- حسنقلی پور، طهمورث؛ دهقان نیری، محمود؛ میر مهدی، سید مهدی (۱۳۹۰)، بررسی عوامل مؤثر بر نگرش اخلاقی دانشجویان مدیریت، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۴، صص ۱-۱۲.
- دیانتی دیلمی، زهرا و رضاپور پرورش، رویا (۱۳۹۳)، رابطه بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال نهم، شماره ۴، صص ۱-۱۲
- رحمانی، حلیمه و رجب دری، حسین (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره اول، صص ۷۶-۵۳
- سرلک، نرگس (۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۳، شماره های ۲ و ۱، صص ۷۱-۸۲

- فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ منصور زارع، مینو؛ (۱۳۸۶) "اصول اخلاقی به عنوان یکی از مفروضات بنیادی"، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۱، صص ۲۴-۱۸
- فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ بنی مهد، بهمن؛ ولی لر، حیدر. (۱۳۹۳)، بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران-حسابرسان-پزشکان و مهندسان، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۳، صص ۵۳-۴۱
- فرهنگی، علی اکبر. (۱۳۸۸). ارتباطات انسانی (چاپ دوم). تهران: نشر رسا.
- کریمی، کیانا و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۴)، تورشهای رفتاری و انگیزه‌های مدیریت سود، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال چهارم، شماره ۴۱، صص ۳۱-۱۵
- کلاتری، خلیل. (۱۳۸۸)، مدل سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی-اقتصادی؛ تهران: انتشارات فرهنگ صبا.
- گل پرور، محسن و نادى، محمد علی. (۱۳۸۹)، ارزش های فرهنگی و انصاف: عدالت سازمانی، رضایت -شغلی و ترک خدمت، فصلنامه تحقیقات فرهنگی، سال سوم، شماره ۳، صص ۲۲۸-۲۰۷.
- گل پرور، محسن. (۱۳۹۴)، رابطه ایده آل گرایی، نسبت گرایی، ماکیاولیسم و ارزشهای فرهنگی با رفتارهای غیر اخلاقی (مطالعه موردی یک سازمان دولتی)، جامعه پژوهی فرهنگی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، سال ششم، شماره دوم، تابستان ۱۳۹۴، صص ۱۶۹-۱۳۹
- میرزا پور آل هاشم، سید محمدجعفر؛ عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۴)، طی پژوهشی رابطه تعهد حرفه ای و ماکیاولیسم در میان دانشجویان رشته حسابداری دانشگاه های آزاد اسلامی شهر تهران و کرج، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۸، صص ۱۲۷-۱۱۹
- هومن، حیدر علی. (۱۳۸۷)، مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل، ویرایش اول: انتشارات سمت. صص ۱۱۷-۱۱۵
- Alleyne, P., Hudaib, M., Pike, R., (2013). "Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors", *The British Accounting Review*, vol. 45, pp: 10-23.
- Arnold, D., and Ponemon L. (1991). Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 10, pp: 1-15.

- Ayers, S., and Kaplan, S. (2005). Wrongdoing by consultants, *Journal of Business Ethics*, vol. 57(2), pp: 121–137.
- Bageac, D., Furrer, O., Reynaud, E. (2010). Management Students' Attitudes Toward Business Ethics: A Comparison Between France and Romania, *Journal of Business Ethics*, vol. 98, pp: 391–406.
- Bedard, J., Deis, D., Curtis, M and Jenkins, J., (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 27(1), pp: 187–218.
- Brennan, N., and Kelly, J., (2007). A study of whistle-blowing among trainee auditors, *British Accounting Review*, vol. 39(1), pp: 61–87.
- Brunell, A.B., Staats, S., Barden, J., Hupp, J.M., (2011). Narcissism and Academic Dishonesty: The Exhibitionism Dimension and the Lack of Guilt, *Personality and Individual Differences*, vol. 20(3), pp: 322–328.
- Chatterjee, A and Hambrick, D.C., (2011). Executive Personality, Capability Cues, and Risk Taking: How Narcissistic CEOs React to Their Successes and Stumbles, *Administrative Science Quarterly*, vol. 56(2), pp: 202–237.
- Christie, R., and Geis, F. (1970). *Studies in Machiavellianism*. New York: Academic Press.
- Chung, J., Monroe, G., & Thorne, L. (2004). An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. Paper presented at research seminar, session 1, University of NSW School of Accounting, Australia. Retrieved from [http://www.docs.fce.unsw.edu.au/accounting/news/seminars2004\\_s1/paper03.pdf](http://www.docs.fce.unsw.edu.au/accounting/news/seminars2004_s1/paper03.pdf).
- Curtis, M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood?", *Journal of Business Ethics*, vol. 68, pp: 191–209.
- Dahling, J., Whitaker, B., and Levy, P. (2009). The development and validation of a new Machiavellianism scale", *Journal of Management*, vol. 35(2), pp: 219–257.
- Dalton, D and Radtke, R.R. (2013). The Joint Effects of Machiavellianism and Ethical Environment on Whistle-Blowing, *Journal of Business Ethics*, vol. 117, pp: 153–172.
- Dayanandan, A., Donker, H and Lin K., (2012). Ethical perceptions on earnings management, *Int. J. Behavioural Accounting and Finance*, Vol. 3, PP: 163–187.
- Fehr, B., Samson, D., and Paulhus, D., (1992). The construct of Machiavellianism: Twenty years later. In C. Pielberger & J. Butcher (Eds.), *Advances in personality assessment* (pp. 77–116). Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

- Ghosh, D and Crain, T., (1996). Experimental investigation of ethical standards and perceived probability of audit on intentional noncompliance, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, pp: 221–244.
- Guthrie, C.P., Strand Norman, C and Rose, M.J., (2012). Chief Audit Executives' Evaluations of Whistle-Blowing Allegations, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 24(2), pp: 87-99.
- Hargis, M.B., (2006). A PXS Perspective on Perceptions of Corporate Transgressions: The Influence of Personality and Account Giving, PhD Dissertations, Wayne State University.
- Hulland, J., (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies, *Strategic Management*, vol. 20(2), 195-204.
- Jubb, P. (1999). Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation, *Journal of Business Ethics*, vol. 12 (1), pp:77–94.
- Jubb, P., (2000). Auditors as whistle-blowers, *International Journal of Auditing*, vol. 4, pp: 153—167.
- 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*, vol. 20(1), pp:45–63.
- Magner, N., Welker, R.B and Campbell, T.L., (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural, *Journal Accounting and Business Research*, vol. 27(1), pp: 41-50.
- Murphy, P.R., (2012). Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37, PP: 242–259.
- Near, J., and Miceli, M., (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing, *Journal of Business Ethics*, vol. 4, pp:1–16.
- Palomino, R and Canas, R.M., (2010). Machiavellians, Unethical Workmates and Intention To Stay: An Empirical Exploration, *International Journal of Management and Information System*, pp:59-65
- Ponemon, L. (1994). Whistle-blowing as an internal control mechanism: individual and organizational considerations, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 13(2), pp:118–130.
- Robinson, S., Robertson, J., and Curtis, M., (2012). The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees' whistleblowing intentions following fraud, *Journal of Business Ethics*, vol. 106, pp: 213–227.
- Rothschild, J and Miethe, T., (1999). Whistleblower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption, *Work and Occupations*, vol. 26(1), pp:107–128.

- Schultz, J., Johnson, D., Morris, D., and Dyrnes, S., (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting, *Journal of Accounting Research*, vol. 31, pp: 75–103.
- Seifert, D., Sweeney, J., Joireman, J., and Thornton, J., (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, pp: 707–717
- Shafer, W.E and Wang, Z., (2011). Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 (5), pp: 372 – 392.
- Shome, A and Rao, H., (2009). Machiavellianism in public accountants: some additional Canadian evidence", *Business Ethics*. Vol. 18(4), PP: 364.
- Smith, P.C., McTier, K and Pope, K.R., (2009). Nonprofit Employees' Machiavellian Propensities, *Financial Accountability & Management*, Vol. 25(3), PP: 335-352.
- Tang, T and Liu, H., (2012). Love of money and unethical behavior intention: Does an Authentic Supervisor's Personal Integrity and Character (ASPIRE) make a difference?, *Journal of Business Ethics*, vol. 107, pp: 295–312.
- Taylor, E. Z., and Curtis, M. B., (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistle-blowing likelihood and perseverance in public accounting, *Journal of Business Ethics*, vol. 93, pp: 21-37.
- Tavakoli, A., Keenan, J., and Crnjak-Karanovic, B., (2003). Culture and whistleblowing: an empirical study of Croatian and United States managers utilizing Hofstede's cultural dimensions, *Journal of Business Ethics*, vol. 43, pp: 49–64.
- Valentine, S., Fleischman, G., (2003). The Impact of Self-Esteem, Machiavellianism, and Social Capital on Attorneys' Traditional Gender Outlook, *Journal of Business Ethics*, vol. 43, pp: 323–335.
- Wakefield, R. L., (2008). Accounting and Machiavellianism", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 20(1), PP: 115-129.
- Wrightsman, L. (1991). Interpersonal trust and attitudes toward human nature. In J. P. Robinson, P. R. Shaver, & L. S. Wrightsman (Eds.), *Measures of personality and social psychological attitudes* (pp. 373–412). New York: Academic Press.