

## بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه ریزی شده

محمد کاشانی پور<sup>۱\*</sup> غلامرضا کرمی<sup>۲</sup> حسین خنیفر<sup>۳</sup> کیوان شعبانی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۲/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۵/۰۵

### چکیده

رسوایی‌های اخیر مالی در سراسر دنیا و همچنین فسادهای مالی رخ داده در ایران محققان را بر آن داشته که به دنبال یافتن راهی برای جلوگیری از رخداد مجدد چنین اتفاقاتی باشند. هشداردهی به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌گیری از به وجود آمدن فساد و رسوایی‌های مالی مطرح شده است. هشداردهی عبارتست از گزارش موارد خطاکاری به مقامات ذیصلاح. از این رو پژوهش حاضر به بررسی قصد هشداردهی درخصوص خطاکاری سازمانی با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده میان حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پرداخته است. جهت نیل به این هدف تعداد ۳۷۲ پرسشنامه در سال ۱۳۹۷ گردآوری و مورد آزمون قرار گرفت، همچنین برای آزمون فرضیات پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده بر روی قصد هشداردهی تاثیر مستقیم و معناداری دارند. لذا نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی جهت توضیح قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل می باشد.

**واژگان کلیدی:** هشداردهی، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری درک شده..

<sup>۱</sup> نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران (فارابی)، ایران، (نویسنده مسئول)،  
(kashanipour@ut.ac.ir)

<sup>۲</sup> دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، ایران (ghkarami@ut.ac.ir)

<sup>۳</sup> استاد گروه مدیریت و برنامه‌ریزی، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران (Khanifar@ut.ac.ir)

<sup>۴</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران (فارابی)، ایران (keyvanshabani@yahoo.com)

## ۱-مقدمه

در سالیان اخیر رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی همچون انرون، وردکام و ... در سراسر دنیا که ناشی از پدیده تقلب و خطاکاری در گزارشگری مالی بوده است، نه تنها زیان‌های هنگفتی را به شرکت‌ها و سهامداران آنها وارد نموده است، بلکه اعتماد به شفافیت اطلاعات مالی و همچنین قابلیت اتکای آن را نیز خدشه‌دار نموده است که این موضوع انگشت اتهامات را به سمت و سوی حسابداری و حسابرسی معطوف نموده است که چرا علیرغم اینکه از اطلاعات مالی و عملیاتی این شرکت‌ها مطلع بوده‌اند، اما هیچ اقدامی در راستای **هشداردهی**<sup>۱</sup> در این خصوص ننموده‌اند. عمده این رسوایی‌ها و دیگر خطاکاری‌های سازمانی نظایر آن، توسط افراد درون سازمانی برملا گردیده است که اصطلاحاً به این افراد **هشداردهنده** می‌گویند (بیگی و همکاران، ۱۳۹۵). هشداردهی به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌گیری از به وجود آمدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌ها از جمله شرکت‌های حسابداری، مطرح شده است. هم اکنون از حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع خواسته شده است که هشداردهی را به عنوان یک بخش مهم و حساس در فرهنگ سازمانی خود بگنجانند (ساربینز- آکسلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). سوال مهم در خصوص هشداردهی این است که چرا برخی افراد در صورت مشاهده عملی سوال برانگیز اقدام به هشداردهی می‌نمایند و برخی دیگر با مشاهده همان عمل هیچ عکس‌العملی از خود نشان نمی‌دهند؟. پیش‌بینی رفتار افراد مشاهده‌کننده عمل سوال برانگیز توجهات زیادی را به خود معطوف نموده است، به گونه‌ای که هشداردهی در بسیاری از حرفه‌ها از جمله پزشکی، کشاورزی، روانشناسی، علوم اجتماعی و علوم تربیتی و ... مورد بررسی قرار گرفته است. پیش‌بینی رفتار افراد مطلع از خطاکاری‌های اتفاق افتاده در حسابرسی مستقل از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. احتمال زیادی وجود دارد که حسابرسان به دلیل دسترسی مجاز به اطلاعات صاحبکار، پیش از دیگران به شواهدی در خصوص خطاکاری‌های سازمانی دست یابند؛ لذا از حسابرسان به عنوان هشداردهنده‌گان بالقوه انتظار می‌رود که در راستای منافع عموم، به افشای هرگونه خطاکاری بپردازند (جاب، ۲۰۰۰). اما شواهد نشان می‌دهد که کارکنان حسابرسی تمایل کمی برای هشداردهی در خصوص همکاران خود دارند. برای مثال تافلر و رینگلد (۲۰۰۳) نشان دادند که هیچ یک از کارکنان موسسه حسابرسی آرتور اندرسون (حسابرس شرکت انرون) در خصوص اسناد منتشره به توصیه شریک مسئول حسابرسی، هشداردهی نکردند. چانگ و همکاران (۲۰۰۴) نیز، بی میلی و ناکامی کارکنان موسسه حسابرسی آرتور اندرسون در هشداردهی

<sup>۱</sup>. Whistleblowing

<sup>۲</sup>. Sarbanes – Oxley

خطاکاری‌ها را برجسته نشان دادند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). اهمیت هشداردهی زمانی آشکارتر 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 ننمودند. وقتی فرد حسابرس عملی سوال برانگیز (خطاکاری سازمانی) را مشاهده می‌نماید، به واقع در یک دو راهی اخلاقی قرار می‌گیرد که مستلزم قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی است. بحث اصلی در خصوص هشداردهی درباره خطاکاری سازمانی، حول محور این موضوع است که چگونه کارمندان باید تضاد اخلاقی بین وظیفه وفاداری به سازمانی که در آن به فعالیت مشغول هستند را با حق سیاسی آزادی بیان (منافع عمومی) را حل نمایند (هرش، ۲۰۰۲؛ لیندبلوم، ۲۰۰۷). در این شرایط فرد می‌بایست بین وفاداری و منافع عموم که در تعارض با یکدیگر هستند تصمیم اتخاذ نماید (رویایی و محمدی، ۱۳۹۰). به عبارتی دیگر در چنین شرایطی فرد می‌بایست تصمیم بگیرد که آیا اقدام به هشداردهی نماید یا خیر.

یکی از برجسته‌ترین چارچوب‌های نظری در مطالعه رفتار انسان، **نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده**<sup>۱</sup> آجزن (۱۹۹۱) است، که مبتنی بر نظریه عمل منطقی است. این نظریه وقوع یک رفتار ویژه را پیش‌بینی می‌کند؛ مشروط بر اینکه فرد قصد انجام آن را داشته باشد. به عبارتی دیگر، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده عامل اصلی در انجام رفتار را، **نیت** فرد می‌داند (دی‌برویجن، ۲۰۱۰). به نظر می‌رسد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده برای توضیح تمایل به هشداردهی مناسب باشد، زیرا اقدامی است که براساس فرآیندهای روانشناسی بسیار پیچیده انجام می‌شود (گاندلاچ و همکاران، ۲۰۰۳). علاوه بر این، نظریه آجزن به صورت گسترده به عنوان ابزاری برای تجزیه و تحلیل تفاوت‌های بین نگرش نسبت به رفتار و تمایل به رفتار و همچنین بین تمایل به رفتار و رفتار واقعی پذیرفته شده است. از این رو، استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به عنوان یک رویکرد برای توضیح هشداردهی ممکن است بر برخی از محدودیت‌های پژوهش‌های قبلی فائق آید و همچنین ابزاری برای درک بهتر شکاف بین نگرش نسبت به رفتار و رفتار واقعی فراهم نماید. با عنایت به مطالب پیش‌گفته، هدف پژوهش حاضر، بررسی قصد هشداردهی درباره خطاکاری با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده میان شاغلین در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمانی حسابرسی می‌باشد.

## 1. Theory of Planned behavior

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ■ هشداردهی

در ادبیات هشداردهی بر روی آنچه که به عنوان هشداردهی شناخته می‌شود، اختلاف نظر وجود دارد. طبق نظر نیر و میسلی (۱۹۸۵)، هشداردهی عبارت است از: افشای فعالیت‌های غیر قانونی، غیر اخلاقی و غیر مشروع صورت پذیرفته شده در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین جاب (۱۹۹۹) نیز تعریفی از هشداردهی بشرح ذیل ارائه نموده است: «هشداردهی، عمل افشای اختیاری (غیراجباری) اطلاعات مربوط به موارد غیرقانونی یا سایر خطاهای اعم از واقعی یا مشکوک یا پیش‌بینی شده که تحت کنترل سازمان بوده، توسط فردی است که دسترسی مجاز به اطلاعات و داده‌های سازمان را دارد و در اختیار گذاشتن آن اطلاعات به نهادهای بیرونی که پتانسیل اصلاح چنین اعمالی را دارند».

تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵) از هشداردهی، شامل گزارشگری درون سازمانی و برون سازمانی می‌شود، اما تعریف جاب (۱۹۹۹) از هشداردهی فقط جنبه گزارشگری برون سازمانی را مد نظر قرار داده و اعتقاد وی بر این است که افشای درون سازمانی اعتبار سازمان را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد، لذا نمی‌توان آن را به عنوان هشداردهی تلقی نمود. در ادبیات مربوط به هشداردهی، در مورد اینکه آیا گزارشگری موارد مشکوک یا واقعی به درون سازمان باید به عنوان هشداردهی در نظر گرفته شود یا خیر، عدم توافق (نیر و میسلی، ۱۹۸۵) وجود دارد. آنهایی که استدلال می‌کنند که گزارشگری درون سازمانی نباید به عنوان هشداردهی در نظر گرفته شود، دیدگاه‌های مختلفی را بیان می‌کنند. دی‌جرج (۱۹۹۰) استدلال می‌کند که افشای اطلاعات به صورت درون سازمانی نه اعتبار و شهرت سازمان و نه حقوق مالکیت آن را نقض می‌کند. بنابراین جای تردید دارد که چنین افشایی، هشداردهی تلقی گردد. به طور مشابه کورتمنچ (۱۹۸۸)، بیان می‌کند که افشای درون سازمانی اطلاعات نباید به عنوان هشداردهی در نظر گرفته شود، اما در عوض می‌گوید "هشداردهی عموماً به عنوان یک اقدام بی‌قاعده<sup>۱</sup> و غیرمرتبط با وظایف و مسئولیت‌های رسمی یک فرد است".

به هرحال، نیر و میسلی (۱۹۸۵) و کینگ (۱۹۹۹) استدلال می‌کنند که هشداردهی به صورت درون سازمانی یا برون سازمانی عمدتاً دارای فرآیند یکسانی هستند. هر چند که تأثیر گزارشگری درون سازمانی با برون سازمانی ممکن است متفاوت باشد، اما آنان استدلال می‌کنند

<sup>۱</sup>. Gratuitous

که به صورت مفهومی هر دو روش بیان کننده یک چالش مستقیم برای ساختار اقتدار و قدرت سازمان متخلف است و بنابراین هر دو مورد باید بعنوان هشداردهی در نظر گرفته شوند.

به اعتقاد آلین و همکاران (۲۰۱۳)، تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵) از هشداردهی، جدی بودن<sup>۱</sup> خطاکاریهای بالقوه را مورد تاکید قرار نمی دهد، اما آنان هر دو بعد گزارشگری درون سازمانی و برون سازمانی از هشداردهی را پذیرفتند. آنان همچنین با دیدگاه جاب (۱۹۹۹) موافق بودند مبنی بر اینکه گزارش حسابرسی قانونی (ناشی از الزامات قانونی) هشداردهی تلقی نمی شود، زیرا به سختی می توان آن را یک عمل غیراجباری دانست، چون این گزارشگری یک نقش تجویز شده است، درحالیکه هشداردهی یک عمل اختیاری است. آلین و همکاران (۲۰۱۳)، ضمن ارائه چارچوب نظری در زمینه هشداردهی در حوزه حسابرسی، تعریف جدیدی از هشداردهی در حوزه حسابرسی را مطرح نمودند. طبق تعریف آنها:

هشداردهی در زمینه حسابرسی، عمل داوطلبانه ای است که براساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی 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 خطاهایی را دارند، گزارش می دهند.

تصمیم گیری در خصوص اینکه چه افرادی اقدام به هشداردهی می کنند، دارای ابهام قابل توجهی است (دورکین و باکاس، ۱۹۹۸). برای حسابرسان مستقل این تصمیم گیری بواسطه برخی از مسائل بسیار پیچیده تر نیز است. اول اینکه، حسابرسان مستقل با مسئله وفاداری دوگانه نسبت به مشتری و منافع عمومی مواجه هستند (میشاو و لانگفورد، ۲۰۰۰). دوم اینکه، حسابرسان مستقل با تعداد زیادی از محدودیتهای اخلاقی، حرفه ای و قانونی در خصوص "عمومی شدن" اطلاعات محرمانه در ارتباط با خطاکاری مشتری خود مواجه هستند. در واقع، به نظر می رسد که حسابرسان مستقل مجازاتهای شدیدتری نسبت به سایر حرفه ها در خصوص افشای عمومی اطلاعات محرمانه مشتریان دارند. درنهایت، حسابرسان مستقل با بسیاری از شرایط و موقعیتها مواجه هستند که قوانین آنها را مجبور می کند موارد با اهمیت خاصی را به عموم گزارش نمایند. هشداردهندگان علاقه مند هستند تا خطاکاریها را به افرادی گزارش نمایند که موقعیت تأثیرگذاری دارند و می توانند چنین خطاکاریهایی را اصلاح نمایند (کاپلان و شولتز، ۲۰۰۷). کارکنان پس از مشاهده خطا، چند گزینه پیش رو دارند: ساکت بمانند، به هشداردهی از طریق کانالهای درون سازمان بپردازند، به هشداردهی از طریق مجاری خارج از سازمان بپردازند و یا سازمان را ترک نمایند (مسمرمگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵). انتخاب هریک از این گزینهها، به

<sup>1</sup>. Seriousness

تفسیر فرد از سطح مسئولیت شخصی که برای هشداردهی و یا میزان ترسی که از مقابله به مثل (تلافی) دارد، بستگی دارد (بالا بودن هزینه‌های شخصی).

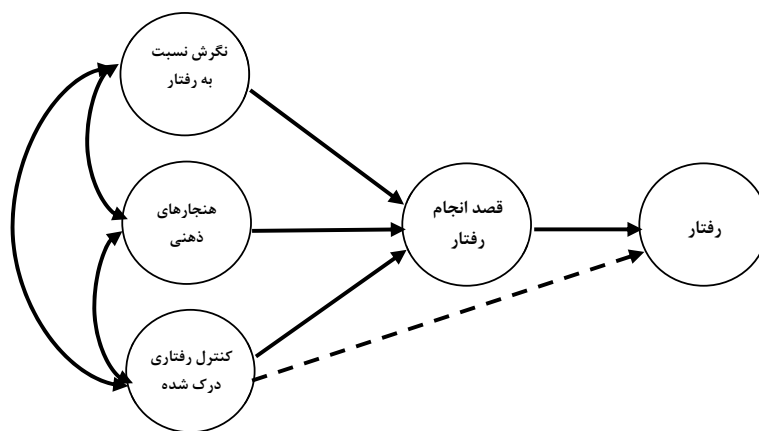
هشداردهی درون‌سازمانی، گزارش خطاکاری‌ها و رفتارهای غیراخلاقی به آن دسته از افراد در سلسله‌مراتب سازمان است که صلاحیت و توانایی اصلاح این اشتباهات را داشته باشند. مدیران، شرکا، کمیته حسابرسی و یا اعضای هیئت‌مدیره صاحب کار و دیگر واحدهای تعبیه شده در سازمان که متصدی این امر هستند؛ می‌توانند دریافت‌کنندگان چنین شکایاتی باشند (فین، ۱۹۹۵، چانگ و همکاران، ۲۰۰۴). هشداردهی به مقامات مسئول بیرون از سازمان شامل رسانه‌ها، تشکل‌های حرفه‌ای، نهادهای قانونی و گروه‌های حامی منافع عموم، به عنوان هشداردهی خارجی اطلاق می‌شود (نیر و میسلی، ۱۹۹۵؛ چانگ و همکاران، ۲۰۰۴).

در پژوهش حاضر که به بررسی موضوع هشداردهی در حوزه حسابرسی مستقل می‌پردازد، خطاکاری به عنوان عدم انجام رسیدگی‌های کافی توسط حسابرسان مستقل مطابق با استانداردهای حسابرسی بعثت دریافت مزایا، هدایا و پاداش از شرکت‌های مورد رسیدگی تعریف شده است.

#### ■ نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده

این نظریه وقوع یک رفتار ویژه را پیش‌بینی می‌کند؛ مشروط بر اینکه فرد قصد انجام آن را داشته باشد. به عبارتی دیگر، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده عامل اصلی در انجام رفتار را، نیت فرد می‌داند (دی‌برویجن، ۲۰۱۰).

شکل ۱. نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، آجرن (۱۹۹۱)



طبق این نظریه قصد انجام دادن یک رفتار تابعی از سه باور بنیادی می‌باشد، که از لحاظ مفهومی به یکدیگر وابسته هستند: نگرش فرد نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده (آجزن، ۱۹۹۱).

**نگرش نسبت به رفتار**<sup>۱</sup>: براساس یافته آجزن (۱۹۹۱)، نگرش یک فرد نسبت به رفتار مشخص، به معنی ارزیابی کلی فرد نسبت به انجام آن رفتار می‌باشد. به عبارتی دیگر، یعنی اینکه رفتار مورد نظر تا چه حد نزد فرد مطلوب، خوشایند، مفید یا لذتبخش است؛ که به قضاوت فرد در مورد اثرات و پیامدهای آن رفتار بستگی دارد. نگرش نسبت به هشداردهی (که تا چه حد یک فرد ارزیابی مطلوب یا نامطلوبی از هشداردهی دارد) عبارت است از مجموع عقاید و باورهای کارمند درباره نتایج هشداردهی و ارزیابی ذهنی وی از آن نتایج. نتایج هشداردهی به صورت ضمنی در اهداف قوانین محافظت از هشداردهنده وجود دارد (کالهان و دورکین، ۲۰۰۰) که شامل جلوگیری از آسیب رساندن به سازمان، کنترل فساد، افزایش منافع عمومی، انجام وظیفه یک کارمند، رضایت اخلاقی و ... موارد فوق نتایج مثبت هشداردهی درباره تقلب می‌باشد که هشداردهی بعنوان یک رفتار مثبت در محل کار مورد تشویق قرار می‌گیرد.

**هنجارهای ذهنی**<sup>۲</sup>: هنجار ذهنی به «مقدار فشار اجتماعی درک شده توسط فرد برای انجام دادن یا ندادن رفتار است» گفته شده است (آجزن، ۱۹۹۱) و به عبارتی دیگر، بازتاب تأثیر و نفوذ اجتماع بر فرد است. همچنین، این باور به ارزیابی شخص در مورد تصورات افراد یا گروه‌های مهم برای وی در تعیین بایدها و نبایدهای انجام یک رفتار اشاره دارد (نوری و نوری‌پور، ۱۳۹۳). هنجار ذهنی نشان‌دهنده مجموع باورهای هنجاری مختلف ضربدر انگیزه یک فرد برای برآورده کردن انتظارات دیگران است، که این دیگران برای هشداردهنده شامل اعضای خانواده، همکاران، سرپرست، دوستان و همسایگان می‌باشد.

**کنترل رفتاری درک‌شده**<sup>۳</sup>: درک آسانی و یا دشواری انجام یک رفتار است براساس این نظریه، یک رفتار خاص یا قصد انجام رفتار به منابع و فرصت‌های موجود برای یک فرد برای انجام یک رفتار مشخص بستگی دارد (آجزن، ۱۹۹۱). موانع یا خطرات ذاتی انجام یک رفتار، عوامل کنترلی نامیده می‌شوند و فرض بر این است که این باور تحت تأثیر تجارب گذشته و همچنین اطلاعات دست دوم درباره رفتار که ناشی از تجارب آشنایان، دوستان و یا دیگران است، تحت تأثیر قرار می‌گیرد (آجزن، ۱۹۹۱). بنابراین کنترل رفتاری درک شده یک ساختار روانی به جای اندازه‌گیری رفتار واقعی است، هرچند آجزن اشاره می‌کند که از طریق تجربه کنترل رفتاری درک

<sup>1</sup>. Attitude

<sup>2</sup>. Subjective norm

<sup>3</sup>. Perceived behavioral control

شده اغلب به رفتار واقعی نزدیک خواهد بود. کنترل رفتاری درک شده هم به صورت مستقیم و هم به صورت غیرمستقیم از طریق قصد (تمایل) ممکن است بر رفتار تأثیر بگذارد. به هر حال، زمانیکه منابع یا فرصتهایی برای حمایت از حسابرس وجود داشته باشد (حمایت از جانب مدیریت ارشد یا کانال گزارشگری قابل اعتماد)، ممکن است وی تخلف را گزارش نماید. به عبارتی دیگر، کنترل رفتاری درک شده دلالت قوی بر قصد و تمایل دارد، بدین صورت که هر چه کنترل رفتاری درک شده یک فرد بیشتر باشد، احتمال یا قصد انجام رفتار نیز بیشتر است. تحقیقات پیشین ارتباط معناداری میان کنترل رفتاری درک شده و قصد هشداردهی یافته‌اند (آلین و همکاران، ۲۰۱۶؛ پارک و بلنکینسپ، ۲۰۰۹).

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های بیشماری به بررسی عوامل تعیین‌کننده قصد هشداردهی پرداخته‌اند و اینکه چرا برخی افراد در صورت مشاهده رفتاری غیر اخلاقی یا غیر قانونی اقدام به هشداردهی می‌نمایند و برخی دیگر با مشاهده همان عمل هیچ عکس‌العملی از خود نشان نمی‌دهند. این پژوهش‌ها بین متغیرهای عوامل سازمانی و عوامل فردی تمایز قائل شده‌اند. عوامل سازمانی شامل ساختار سازمانی (کینگ، ۱۹۹۹)، درک مسئولیت سازمان برای رعایت (بارنت و همکاران، ۱۹۹۳) فرهنگ (ژانگ و همکاران، ۲۰۰۵) و تاثیر هنجارهای گروه (تروینو و ویکتور، ۱۹۹۲) می‌باشند. درحالیکه متغیرهای فردی مورد مطالعه شامل مرکز کنترل فرد (میسیلی و نیر، ۱۹۸۵)، ارزشهای مذهبی (بارنت و همکاران، ۱۹۹۴)، ویژگی‌های شخصیتی (میسیلی و همکاران، ۲۰۰۱) و متغیرهای جمعیت شناختی.

نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده آجزن (۱۹۹۱) بعنوان یک ابزار تئوریک مفید برای پیش‌بینی رفتارهای اخلاقی یا غیراخلاقی به اثبات رسیده است. بعنوان مثال، چانگ (۱۹۹۸)، برای پیش‌بینی کپی‌های غیرمجاز، سه جزء این نظریه (نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده) را بر رو تمایل به رفتار غیراخلاقی را با استفاده از اطلاعات ۱۸۱ دانشگاه مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده چارچوب تئوریک موثری در پیش‌بینی تمایل به انجام رفتار غیراخلاقی دارد. رندال و گیبسون (۱۹۹۱) برای پیش‌بینی تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه پزشکی از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده استفاده نمودند و به این نتیجه رسیدند که این نظریه با موفقیت تمایل به گزارش عمل خطا را توضیح می‌دهد. در پژوهش آنها، نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده ۶۱٪ از پراکندگی تمایل به تصمیم‌گیری اخلاقی را توضیح می‌داد.

پارکر و همکاران (۱۹۹۲) از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده برای پیش‌بینی تمایل رانندگان برای رعایت قوانین رانندگی استفاده نمودند و نتایج پژوهششان از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده برای پیش‌بینی این تمایل حمایت کرد.

فوکوکاوا (۲۰۰۲) نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده را به منظور توضیح پیچیدگی رفتار سوال‌برانگیز اخلاقی مصرف‌کننده و بوبک و هاتفیلد (۲۰۰۳) از این نظریه بعنوان یک چارچوب تئوریک برای بررسی تمایل رفتار پرداخت‌کنندگان مالیات به رعایت قوانین پرداختند.

پارک و بلنکینسپ (۲۰۰۹) به بررسی هشداردهی با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده در میان افسران پلیس در کره جنوبی پرداختند. نتیجه پژوهش آنها نشان داد که هر سه عامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، و کنترل رفتاری درک شده دارای رابطه معنادار و مثبت با هشداردهی داخلی هستند ولی برای هشداردهی خارجی تنها هنجارهای ذهنی دارای رابطه معنادار می‌باشد.

ترونگمات و سوینی (۲۰۱۳) از نظریه عمل منطقی برای تعیین عوامل موثر بر گزارش موارد تقلب استفاده نمودند. مطابق با این نظریه، قصد رفتاری شخص رفتار داوطلبانه وی را پیش‌بینی خواهد کرد و این قصد به وسیله هنجارهای ذهنی و نگرش شخص در مورد آن رفتار تعیین خواهد شد.

آلین و همکاران (۲۰۱۳) مدلی مفهومی برای تبیین قصد هشداردهی در حسابرسی مستقل ارائه نمودند. آنها در مدل خود قصد هشداردهی را به دو بخش هشداردهی داخلی و خارجی تقسیم نمودند. در مدل آنها، متغیرهای نگرش نسبت به هشداردهی، کنترل رفتاری درک شده، تعهد به استقلال، مسئولیت شخصی برای گزارشگری و هزینه‌های شخصی برای گزارشگری به عنوان متغیرهای مستقل (متغیرهای در سطح فردی) و متغیرهای حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی درک شده به عنوان متغیرهای مداخله‌گر بودند.

آلین و همکاران (۲۰۱۵) مدل مفهومی ارائه شده در توسط آلین و همکاران (۲۰۱۳) را صرفاً با در نظر حمایت سازمانی به عنوان متغیر مداخله‌گر آزمون نمودند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که قصد گزارشگری داخلی تحت تاثیر معنادار تمام پنج متغیر در سطح فردی (نگرش، کنترل رفتاری درک شده، تعهد به استقلال، مسئولیت شخصی برای گزارشگری و هزینه‌های شخصی برای گزارشگری) قرار دارد و این رابطه زمانی که سطح حمایت سازمانی بالاست، شدیدتر می‌شود. در حالیکه قصد هشداردهی خارجی صرفاً تحت تاثیر معنادار سه متغیر در سطح فرد (نگرش، کنترل رفتاری درک شده و هزینه شخصی گزارشگری) قرار دارد و زمانیکه سطح حمایت سازمانی پایین باشد، این رابطه تشدید می‌شود.

لاتان و همکاران (۲۰۱۶) به آزمون مدل ارائه شده توسط آلین و همکاران (۲۰۱۳) میان حسابداری رسمی در کشور اندونزی پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که در کشور مزبور، تمامی متغیرهای در سطح فردی بر روی قصد هشداردهی داخلی و خارجی تاثیر معناداری دارند و متغیرهای مداخله‌گر نیز موجب ارتقای ارتباط میان متغیرهای در سطح فردی و قصد هشداردهی می‌شود.

والنیتن و گادکین (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی رابطه شدت اخلاقی، تصمیم‌گیری اخلاقی و قصد هشداردهی پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که شناخت و اهمیت درک شده یک مسئله اخلاقی و قضاوت اخلاقی ارتباط مثبت و معناداری با قصد هشداردهی دارند. همچنین بااهمیت بودن پیامدها نیز بر قصد هشداردهی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) به بررسی تاثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که شدت اخلاقی ادراک شده تاثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی را تعدیل خواهد کرد، اما تاثیر سازه دینداری را تعدیل نخواهد کرد. همچنین، قصد گزارش داخلی موارد تقلب به طور معنادار در مردان بیشتر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تاثیر مثبت و معنادار و تجربه دارای تاثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورتهای مالی دارد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهش دیگری به مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران پرداختند. نتایج نشان داد که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی دارای تاثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب هستند، در حالی که تاثیر متغیر هزینه شخصی گزارشگری معناداری نیست. مدل برآوردی پژوهش آنان نیز حاکی از آن است که عدالت سازمانی، شدت اخلاقی و پس از آن نگرش در مورد گزارشگری دارای بیشترین تاثیر بر قصد گزارش موارد تقلب در اقلام مالی است.

بیگی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حساب‌برسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فرصت‌طلبی تاثیر منفی و معناداری بر هشداردهی حساب‌برسان دارد. همچنین این تاثیر بواسطه برداشتی که حساب‌برسان از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند و نیز برداشت آنان از هزینه‌های مترتب با افشای این خطاکاری‌ها شدت می‌یابد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاق ادراک شده توسط حسابداران پرداختند. نتایج حاصل از الگوسازی معادلات ساختاری بیانگر تاثیر منفی

و معنادار جنسیت و همچنین تاثیر مثبت و معنادار سن و دینداری بر شدت اخلاقی ادراک شده است در حالی که تاثیر متغیرهای سطح تحصیلات رشته تحصیلی معنادار نیست. نتایج حاصل از اولویت بندی این عوامل نیز بیانگر این است که متغیرهای دینداری و جنسیت دارای بیشترین تاثیر بر شدت اخلاقی ادراک شده هستند.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی عوامل موثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه ریزی شده از دیدگاه حسابداران پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که ترکیب مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه ریزی شده چارچوب تئوریک مناسبی را برای قصد گزارشگری تقلب فراهم می آورد.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی به بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیلگری شدت اخلاقی میان ۱۷۱ کارکنان حسابداری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس در سال ۱۳۹۷ پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی و تعهد حرفه ای دارای تاثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب هستند و شدت اخلاقی تاثیر متغیرهای هنجارهای ذهنی و تعهد حرفه ای بر قصد گزارشگری تقلب را تعدیل می کند.

همانگونه که مشهود است اکثر پژوهش های انجام شده در خصوص هشداردهی در ایران میان حسابداران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است و بررسی قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل به عنوان هشداردهندگان بالقوه به صورت شایسته مورد بررسی قرار نگرفته است. با عنایت به اهمیت ویژه هشداردهی جهت پیشگیری از بروز فساد، این پژوهش به بررسی قصد هشداردهی با استفاده از نظریه رفتار برنامه ریزی شده میان حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پرداخته است.

### ۳- فرضیه های پژوهش

براساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده، نگرش نسبت به رفتار پیش بینی کننده ای قوی برای قصد انجام رفتار است. به عبارتی دیگر، هرچه ارزیابی شخص از انجام رفتار موردنظر مطلوبتر باشد، با احتمال بیشتری قصد انجام آن رفتار را خواهد داشت (ترونگمات و سوئینی، ۲۰۱۳). نتایج پژوهش های پیشین حاکی از آن است که نگرش نسبت به گزارشگری موارد تقلب و تخلف بر قصد گزارشگری آنها تاثیر دارد (پارک و بلکینسپ، ۲۰۰۹؛ آلین و همکاران، ۲۰۱۳؛ نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۳). بنابراین فرضیه اول پژوهش عبارت است از:

**فرضیه اول:** نگرش نسبت به هشداردهی بر قصد هشداردهی حسابرسان مستقل تاثیر دارد.

یکی دیگر از عوامل موثر بر قصد انجام رفتار براساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده، هنجارهای ذهنی فرد است. براساس این نظریه هنگامی که افراد دیگر، رفتاری را تایید یا از آن حمایت کنند، تصمیم‌گیرندگان با احتمال بیشتری آن رفتار را انجام خواهند داد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳؛ پارک و بلکینسپ، ۲۰۰۹؛ نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۳). بنابراین:

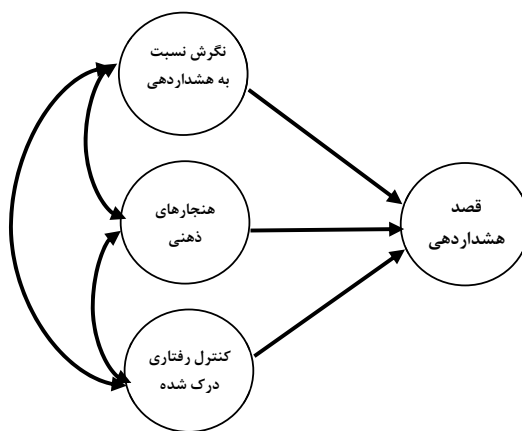
**فرضیه دوم:** هنجارهای ذهنی نسبت به هشداردهی بر قصد هشداردهی حسابرسان مستقل تاثیر دارد.

کنترل رفتاری درک شده، تفسیر یک فرد از آسانی یا دشواری انجام یک عمل خاص است (بعنوان مثال، هشداردهی تخلف یک همکار آسان‌تر از هشداردهی درخصوص یک مقام بالادست مانند شریک حسابرسی است که برای صورت‌های مالی گمراه‌کننده، گزارش مقبول حسابرسی صادر می‌کند). براساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده، درک بیشتر فرد از کنترل رفتاری، قصد وی برای انجام عملی خاص را افزایش می‌دهد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین:

**فرضیه سوم:** کنترل رفتاری درک شده بر قصد هشداردهی حسابرسان مستقل تاثیر دارد.

با عنایت به مطالب ارائه شده، مدل مفهومی پژوهش حاضر بشرح ذیل می‌باشد.

شکل ۲. مدل مفهومی پژوهش: کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده در توضیح قصد هشداردهی



#### ۴. روش شناسی پژوهش

این پژوهش در حوزه پژوهش‌های رفتاری قرار گرفته و از نظر ماهیت، از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود، زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه رفتار اخلاقی در حرفه

حسابرسی است. همچنین از نظر روش این پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی می‌باشد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای، و جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسشنامه انجام می‌شود. آزمون فرضیات پژوهش نیز از روش همبستگی با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری<sup>۱</sup> انجام شده است.

پرسشنامه مورد استفاده دارای پنج بخش می‌باشد. بخش اول مربوط به سوالات عمومی است. بخش دوم مربوط به اندازه‌گیری قصد هشداردهی است که در این بخش از پرسشنامه کورتیس و تیلور (۲۰۰۹) استفاده شده است که سه سناریوی فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می‌کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشداردهی عملی سوال برانگیز تصمیم‌گیری نماید، استفاده شده است. در سناریوی اول سرپرست کار حسابرسی به حسابرس دستور می‌دهد که یک روش حسابرسی را که هنوز کامل نشده است را به عنوان روش کامل شده تلقی نموده و از رسیدگی‌های بیشتر خودداری نماید. در سناریوی دوم، سرپرست حسابرسی پیشنهاد شغلی از مشتری فعلی (صاحبکار) دریافت می‌نماید و سپس شخصاً روش‌های حسابرسی را که معمولاً توسط یک حسابرس انجام می‌شد را انجام می‌دهد، یا اینکه از حسابرس در رسیدگی به حساب‌ها، رسیدگی کمتر از حد معمول را می‌خواهد. در سناریوی سوم، در جریان حسابرسی یک شرکت لیزینگ، حسابرس، سرپرست کار خود را با یک خودروی جدید می‌بیند. او به حسابرس می‌گوید که این خودرو را به قیمت خیلی مناسبی خریده است. ولی حسابرس متوجه می‌شود که این خودرو جزء موجودی‌های شرکت مورد رسیدگی بوده است. همچنین سرپرست در حین کار نیز از حسابرس می‌خواهد که از رویه‌های با اهمیتی که سال پیش مورد استفاده قرار گرفته است چشم‌پوشی کند.

بخش‌های سوم تا پنجم پرسشنامه پیوست مربوط به اندازه‌گیری متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده است که از پرسشنامه پارک و پلنکینسپ (۲۰۰۹) بهره گرفته شده است. پرسشنامه مورد اشاره دارای ۲۹ سوال بوده است. ۵ سوال مربوط به اندازه‌گیری متغیر نگرش نسبت به هشداردهی (بخش سوم پرسشنامه پیوست)، ۲۰ سوال جهت اندازه‌گیری متغیر هنجارهای ذهنی (بخش چهارم پرسشنامه پیوست) و ۴ سوال جهت اندازه‌گیری متغیر کنترل رفتاری درک شده (بخش پنجم پرسشنامه پیوست) است. جهت اندازه‌گیری این متغیرها از طیف لیکرت ۵ تایی استفاده شده است.

به منظور حصول اطمینان از روایی پرسشنامه، از روش روایی صوری استفاده شد و سوال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چند مرحله، مطابق با مقتضیات کشور، اصلاح و

## 1. Structural Equation Model

نهایی شد و همچنین جهت بررسی روایی هم‌گرا از روش تحلیل عامل تاییدی با استفاده از دو معیار بار عاملی<sup>۱</sup> و میانگین واریانس استخراج شده<sup>۲</sup> (AVE) بهره گرفته شده است. بار عاملی میزان همبستگی بین متغیر پنهان و متغیر قابل مشاهده (سوالات پرسشنامه) را نشان می‌دهد. زمانی که بارهای عاملی مربوط به سوالات پرسشنامه یا میانگین واریانس استخراج شده (AVE)، بالاتر از ۰/۴ باشند، روایی هم‌گرا وجود دارد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶).

به منظور تعیین پایایی سوالات پرسشنامه، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای هر سازه مورد استفاده قرار گرفت. اگر ضریب آلفای کرونباخ و یا مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده بیشتر از ۰/۷ باشد، پرسش‌نامه از پایایی مطلوبی برخوردار است و می‌توان از بابت همبستگی درونی سوالات مطمئن بود. نتایج آزمون پایایی هر دسته از سوالات مربوط به متغیرهای پژوهش در جدول ذیل آمده است. همانطور که مشاهده می‌شود، مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده برای هر دسته از سوالات بیشتر از ۰/۷ می‌باشد که بیانگر پایایی سوالات می‌باشد.

جدول شماره ۱. نتایج مربوط به پایایی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

| عنوان متغیر           | آلفای کرونباخ | پایایی ترکیبی |
|-----------------------|---------------|---------------|
| قصد هشداردهی          | ۰.۶۸          | ۰.۷           |
| نگرش نسبت به هشداردهی | ۰.۸۲          | ۰.۸۲          |
| هنجارهای ذهنی         | ۰.۸۰          | ۰.۷۸          |
| کنترل رفتاری درک شده  | ۰.۶۸          | ۰.۷۴          |

در این پژوهش جهت تعیین میزان برازش مدل معادلات ساختاری از شاخص‌های بدین شرح استفاده شده است: ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب (RMSEA)، شاخص برازش تطبیقی (CFI)، شاخص برازش افزایشی (IFI)، شاخص نیکویی برازش (GFI)، شاخص تعدیل یافته نیکویی برازش (AGFI)، شاخص برازش هنجار شده (NFI)، شاخص برازش هنجار نشده (NNFI) و ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR).

جامعه آماری این تحقیق شاغلین در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی است. تعداد جامعه آماری طبق مکاتبات انجام شده با جامعه حسابداران رسمی ایران و بررسی‌های انجام شده حدود ۹۰۰۰ نفر می‌باشد که با استفاده از فرمول کوکران تعداد نمونه ۳۶۸ نفر بدست آمد. با توجه به اندک بودن نرخ بازگشت پرسشنامه، ۴۵۰ تعداد نسخه پرینت شده میان حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی توزیع گردید و همچنین لینک پرسشنامه الکترونیکی آن نیز برای بیش از ۱۰۰ نفر ارسال گردید که در نهایت ۳۸۲ پرسشنامه عودت

1. Factor Loading
2. Average Variance Extracted

گردید که تعداد ۱۰ عدد از پرسشنامه ها به صورت ناقص تکمیل گردیده بود که حذف شد و در نهایت ۳۷۲ پرسشنامه ملاک تحلیل قرار گرفت که این عدد ۳۷۲ پرسشنامه بیشتر از تعداد نمونه مورد نیاز (۳۶۸) می باشد.

#### ۵- یافته های پژوهش

در این بخش ابتدا به آمار توصیفی و سپس به بررسی فرضیات پژوهش پرداخته شده است. چگونگی توزیع نمونه آماری از حیث متغیرهای جنسیت، سن، میزان سابقه کار، تحصیلات، مرتبه شغلی و محل اشتغال براساس پاسخ های ارائه شده به سوال های عمومی پرسشنامه در جدول شماره ۲ به صورت خلاصه ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی پاسخ دهندگان

| عنوان      | تعداد                 | درصد      |
|------------|-----------------------|-----------|
| جنسیت      | مرد                   | ۲۷۲ / ۷۳٪ |
|            | زن                    | ۱۰۰ / ۲۷٪ |
| سن         | کمتر از ۳۰            | ۱۵۷ / ۴۲٪ |
|            | بین ۳۰-۴۰             | ۱۳۶ / ۳۷٪ |
|            | بالاتر از ۴۰          | ۷۹ / ۲۱٪  |
| تحصیلات    | کارشناسی              | ۱۳۹ / ۳۷٪ |
|            | دانشجوی کارشناسی ارشد | ۴۶ / ۱۲٪  |
|            | کارشناسی ارشد         | ۱۵۹ / ۴۳٪ |
|            | دانشجوی دکتری         | ۲۲ / ۶٪   |
|            | دکتری                 | ۵ / ۱٪    |
|            | بدون پاسخ             | ۱ / ۰.۳٪  |
| سابقه کار  | کمتر از ۵ سال         | ۱۴۹ / ۴۰٪ |
|            | ۵-۱۵ سال              | ۱۲۶ / ۳۴٪ |
|            | ۱۵-۲۵ سال             | ۴۸ / ۱۳٪  |
|            | بیشتر از ۲۵ سال       | ۴۹ / ۱۳٪  |
| محل اشتغال | مؤسسات حسابرسی        | ۳۰۱ / ۸۱٪ |
|            | سازمان حسابرسی        | ۷۱ / ۱۹٪  |

میانگین و انحراف معیار متغیر وابسته و متغیرهای مستقل پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. همانگونه که مشاهده می شود میانگین قصد هشداردهی ۳.۶۷ می باشد که مبین این نکته است که تمایل نسبی برای هشداردهی میان حسابرسان مستقل وجود دارد.

جدول شماره ۳. آمار توصیفی

| عنوان متغیر           | میانگین | انحراف معیار |
|-----------------------|---------|--------------|
| قصد هشداردهی          | ۳.۶۷    | ۱.۰۲         |
| نگرش نسبت به هشداردهی | ۴.۰۱    | ۰.۶۵         |
| هنجارهای ذهنی         | ۳.۰۷    | ۰.۷۳         |
| کنترل رفتاری درک شده  | ۳.۰۸    | ۰.۸۰         |

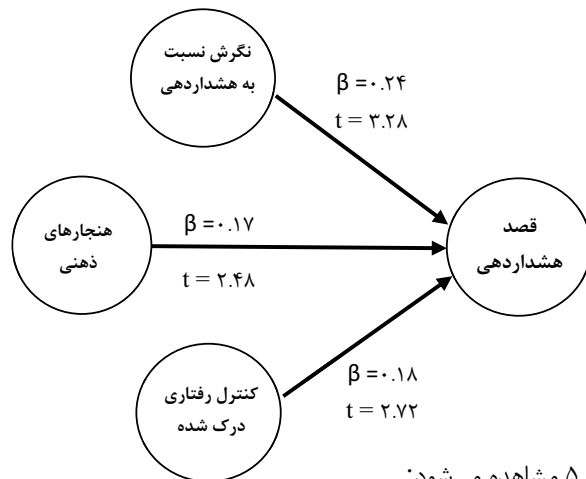
جدول شماره ۴ بار عاملی سوالات، آماره  $t$ ، خطای استاندارد و میانگین واریانس خطاها را نشان می‌دهد. همانگونه که مشاهده می‌شود بار عاملی تمام سوالات و میانگین واریانس استخراج شده تمام سازه‌ها بالاتر از ۰.۴ می‌باشد. لذا سنجه‌های مناسبی جهت اندازه‌گیری سازه‌های مدل پژوهش می‌باشند.

جدول شماره ۴. تحلیل عاملی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

| سازه                        | عنوان مختصر<br>گویه | بار عامل<br>استاندارد | آماره | خطای<br>استاندارد | AVE   |
|-----------------------------|---------------------|-----------------------|-------|-------------------|-------|
| هشداردهی                    | WB1                 | ۰.۵                   | ۸.۶۸  | ۰.۷۵              | ۰.۴۴۹ |
|                             | WB2                 | ۰.۷۲                  | ۱۱.۳۸ | ۰.۴۸              |       |
|                             | WB3                 | ۰.۷۶                  | ۱۱.۷۵ | ۰.۴۳              |       |
| نگرش<br>نسبت به<br>هشداردهی | AT1                 | ۰.۶۹                  | ۱۳.۹۵ | ۰.۵۳              | ۰.۴۷۹ |
|                             | AT2                 | ۰.۸                   | ۱۶.۹۴ | ۰.۳۶              |       |
|                             | AT3                 | ۰.۸                   | ۱۶.۷۷ | ۰.۳۷              |       |
|                             | AT4                 | ۰.۶۴                  | ۱۲.۰۷ | ۰.۵۹              |       |
|                             | AT5                 | ۰.۴۸                  | ۸.۸۸  | ۰.۷۷              |       |
| هنجارهای<br>ذهنی            | SUBNORM1            | ۰.۷۲                  | ۱.۳۶  | ۰.۴۸              | ۰.۴۲۰ |
|                             | SUBNORM2            | ۰.۶۶                  | ۱۲.۴۲ | ۰.۵۶              |       |
|                             | SUBNORM3            | ۰.۴۸                  | ۸.۳   | ۰.۷۷              |       |
|                             | SUBNORM4            | ۰.۷۷                  | ۱۴.۱۷ | ۰.۴               |       |
|                             | SUBNORM5            | ۰.۵۷                  | ۹.۷   | ۰.۶۷              |       |
| کنترل<br>رفتاری<br>درک شده  | PBC1                | ۰.۷۶                  | ۸.۰۹  | ۰.۴۳              | ۰.۴۳۱ |
|                             | PBC2                | ۰.۴۵                  | ۶.۹۹  | ۰.۸               |       |
|                             | PBC3                | ۰.۴۹                  | ۷.۳۵  | ۰.۷۶              |       |
|                             | PBC4                | ۰.۸۴                  | ۸.۷۹  | ۰.۳               |       |

نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش به صورت خلاصه در شکل ۳ و جدول شماره ۵ ارائه گردیده است. در آزمون فرضیه، ضرایب مسیر بیانگر میزان تاثیر و آماره  $t$  مربوط به آن مسیر، بیانگر معناداری آن است.

شکل ۳. مدل نهایی معادلات ساختاری پژوهش



همانگونه که در جدول ۵ مشاهده می‌شود:

- ۱- با عنایت به اینکه ضریب مسیر سازه نگرش نسبت به هشداردهی، ۰.۲۴ می‌باشد لذا این سازه دارای تاثیر مثبت بر قصد هشداردهی بوده و این تاثیر با توجه به آماره  $t$  که بزرگتر از ۱.۹۶ می‌باشد، از لحاظ آماری معنادار است. بنابراین فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود.
- ۲- با توجه به ضریب مسیر ۰.۱۷، هنجارهای ذهنی تاثیر مثبت بر قصد هشداردهی دارد و به علت اینکه آماره  $t$  که بزرگتر از ۱.۹۶ می‌باشد. لذا این تاثیر معنادار می‌باشد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود.
- ۳- نظر به میزان ضریب مسیر و آماره  $t$  سازه کنترل رفتاری درک شده که به ترتیب ۰.۱۸ و ۲.۷۲ می‌باشند، لذا این سازه نیز دارای تاثیر مثبت و معناداری بر قصد هشداردهی است. بنابراین فرضیه سوم نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود.

جدول شماره ۵: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

| شماره فرضیه | متغیر مستقل           | ضریب مسیر | آماره $t$ | نتیجه آزمون فرضیه                |
|-------------|-----------------------|-----------|-----------|----------------------------------|
| ۱           | نگرش نسبت به هشداردهی | ۰.۲۴      | ۳.۲۸      | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| ۲           | هنجارهای ذهنی         | ۰.۱۷      | ۲.۴۸      | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| ۳           | کنترل رفتاری درک شده  | ۰.۱۸      | ۲.۷۲      | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |

مقادیر شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری در جدول شماره ۶، ارائه گردیده است. همانگونه که مشاهده می‌شود تمامی شاخص‌های برازش موید تایید مدل پژوهش است.

جدول شماره ۶. نتایج شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری

| عنوان شاخص    | مقدار محاسبه شده | مقدار مطلوب             | وضعیت |
|---------------|------------------|-------------------------|-------|
| CHI Square    | ۲۵۵.۷۵           | -                       | -     |
| DF            | ۱۱۰              | -                       | -     |
| CHI Square/DF | ۲.۳۲۵            | $CHI\ Square/DF \leq 3$ | تایید |
| RMSEA         | ۰.۰۵۹            | $RMSEA \leq 0.08$       | تایید |
| CFI           | ۰.۹۵             | $CFI \geq 0.90$         | تایید |
| IFI           | ۰.۹۵             | $IFI \geq 0.90$         | تایید |
| GFI           | ۰.۹۲             | $GFI \geq 0.90$         | تایید |
| AGFI          | ۰.۹۰             | $AGFI \geq 0.90$        | تایید |
| NFI           | ۰.۹۱             | $NFI \geq 0.90$         | تایید |
| NNFI          | ۰.۹۳             | $NNFI \geq 0.90$        | تایید |
| RMR           | ۰.۰۵۹            | $RMR \leq 0.05$         | تایید |

#### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

هدف پژوهش حاضر بررسی قصد هشداردهی درباره خطاکاری براساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده میان حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی بود. براساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده نظریه قصد انجام دادن یک رفتار تابعی از سه باور بنیادی نگرش فرد نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شد می‌باشد. بدین منظور سه فرضیه تدوین شد و جهت آزمون این فرضیات مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش نشان داد که نگرش نسبت به رفتار دارای تاثیر مثبت و معناداری روی قصد هشداردهی است که این نتیجه مطابق با نتیجه پژوهش پارک و بلنکینسپ (۲۰۰۹)، آلین و همکاران (۲۰۱۵) و لاتان و همکاران (۲۰۱۶) است. در ایران نیز نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) و ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) به این نتیجه رسیدند که نگرش نسبت به هشداردهی دارای تاثیر مثبت و معناداری بر روی قصد گزارش موارد تقلب توسط حسابداران می‌باشد. این نتیجه حکایت از آن دارد که حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی دارای نگرش مطلوب، خوشایند و مفیدی نسبت به هشداردهی دارند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که هنجارهای ذهنی بر روی قصد گزارشگری تأثیر مثبت و معناداری دارد. که این یافته با یافته مسمر-مگنوس و ویسوسواران (۲۰۰۵)، ترونکات و سوئینی (۲۰۱۳)، آلین و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد. در ایران نیز نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) و ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) یافتند که هنجار ذهنی تأثیر مثبت و معناداری روی قصد گزارشگری موارد تقلب توسط حسابداران دارد که با یافته پژوهش حاضر مطابقت دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که هرچه هنجارهای ذهنی حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی بیشتر باشد، احتمال قصد هشداردهی در آنان افزایش می‌یابد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که کنترل رفتاری درک شده دارای تأثیر مثبت و معناداری روی قصد هشداردهی است که این نتیجه مطابق با نتیجه پژوهش پارک و بلنکینسپ (۲۰۰۹)، آلین و همکاران (۲۰۱۵)، لاتان و همکاران (۲۰۱۶) و ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) است. این نتیجه حاکی از آن است که زمانیکه منابع یا فرصت‌هایی برای حمایت از حسابرس وجود داشته باشد، ممکن است وی خطاکاری مشاهده شده را گزارش نماید.

با توجه به مطالب فوق‌الذکر می‌توان اذعان داشت که نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده آجزن (۱۹۹۱)، نظریه مناسبی جهت تبیین و پیش‌بینی قصد هشداردهی موارد خطاکاری می‌باشد.

این پژوهش نیز همانند سایر پژوهش‌ها دارای محدودیت‌هایی بوده که در ادامه ارائه گردیده‌اند: از محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌توان به عدم همکاری موسسات حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت «د» در تکمیل پرسشنامه‌ها اشاره نمود. در این خصوص با اکثر قریب به اتفاق موسسات حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت «د» از تماس تلفنی حاصل شد که هیچکدام از موسسات مزبور، حاضر به همکاری نگردیدند. لازم به ذکر است که این دسته از موسسات صرفاً، ۸ نفر از نمونه آماری را به خود اختصاص داده بودند و حتی تکمیل آنان نیز تأثیر چندانی در نتایج این پژوهش نمی‌گذاشت. لذا تعمیم‌پذیری نتایج این پژوهش را مخدوش نخواهد نمود.

با عنایت به اینکه امکان اندازه‌گیری رفتار واقعی مشاهده‌کننده‌گان خطاکاری در شرایط واقعی وجود ندارد، لذا از طریق اندازه‌گیری قصد و نیت هشداردهی نسبت به این اندازه‌گیری آن اقدام می‌شود. این محدودیت عموماً در تحقیقات مربوط به سنجش تصمیم‌گیری‌های اخلاقی وجود دارد.

## ۸- پیوست : پرسشنامه پژوهش

## بخش اول: سوالات عمومی

- (۱) جنسیت: ☐ زن ☐ مرد
- (۲) اندیشمند گرامی، لطفاً سن خود به طور دقیق درج فرمایید..... سال
- (۳) مدرک تحصیلی:
- ☐ کارشناسی ☐ دانشجوی کارشناسی ارشد ☐ کارشناسی ارشد ☐ دانشجوی دکتری ☐ دکتری
- (۴) سابقه کاری: اندیشمند گرامی، لطفاً سابقه کار خود را به صورت دقیق درج فرمایید..... سال
- (۵) مرتبه شغلی: ☐ حسابرس ☐ حسابرس ارشد ☐ سرپرست ☐ سرپرست ارشد ☐ مدیرحسابرسی ☐ شریک حسابرسی
- (۶) محل اشتغال: ☐ سازمان حسابرسی ☐ موسسات حسابرسی
- (۷) رتبه موسسه حسابرسی: لطفاً رتبه (امتیاز کنترل کیفیت) موسسه حسابرسی خود را مشخص فرمایید. ☐ الف ☐ ب ☐ ج ☐ د

## بخش دوم: قصد هشداردهی

خواهشمند است پس از مطالعه متن با دقت به سوالات زیر پاسخ دهید.

**الف)** فرض کنید شما حسابرس یک شرکت خصوصی پیمانکاری ساخت و ساز هستید. یکی از رسیدگی‌های شما، مشاهده عینی دارایی‌های ثابت این شرکت است و شما برای مشاهده یکی از جرثقیل‌های شرکت اقدام می‌کنید، که مسئول مربوطه به شما می‌گوید جرثقیل فعلاً در حومه شهر است و تا هفته دیگر بر نمی‌گردد. شما موضوع را به سرپرست خود منتقل می‌کنید و او نیز به شما می‌گوید در کاربرگ خود بنویس که آنرا مشاهده کرده‌ای چون در این چند سال همیشه این جرثقیل وجود داشته و شرایط خوبی هم دارد.

**احتمال** اینکه شما این عمل سوال برانگیز سرپرست خود را به سطوح بالاتر مدیریتی **گزارش**

**نمایید،** چقدر است؟

غیر محتمل      ۱      ۲      ۳      ۴      ۵      محتمل

**ب)** فرض کنید شما حسابرس یک شرکت بزرگ بازرگانی هستید. سرپرست مستقیم کار به شما می‌گوید که این شرکت به من پیشنهاد یک موقعیت کاری با دو برابر حقوق فعلی را داده است. وی از شما می‌خواهد که این موضوع را تا پایان این پروژه با کسی در میان نگذارید. در حین کار نیز متوجه می‌شوید که در بررسی حساب‌ها، تقاضای رسیدگی کمتر از حد معمول را از شما دارد.

**احتمال** اینکه شما این عمل سوال برانگیز سرپرست خود را به سطوح بالاتر مدیریتی گزارش نمایید، چقدر است؟

غیر محتمل ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ محتمل

ج) فرض کنید شما حسابرس یک شرکت واردکننده خودروهای خارجی هستید. این شرکت نیازمند گزارش حسابرسی برای دریافت مبلغ قابل توجهی وام از یک بانک می باشد که بانک یاد شده نیز از مشتریان موسسه حسابرسی شماست. شما سرپرست کار خود را با یک خودروی جدید می بینید. وی به شما می گوید که این خودرو را به قیمت بسیار مناسبی خریداری نموده، اما شما متوجه می شوید که این خودرو جزء موجودی های شرکت مذکور بوده است. سرپرستان در حین کار نیز از شما می خواهد که از رویه های مهمی که سال پیش مورد استفاده قرار گرفته است چشم پوشی کنید و بصورت کلی به رسیدگی حساب ها بپردازید.

**احتمال** اینکه شما این عمل سوال برانگیز سرپرست خود را به سطوح بالاتر مدیریتی گزارش نمایید، چقدر است؟

غیر محتمل ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ محتمل

**بخش سوم. نگرش نسبت به هشداردهی**

نظر شما درباره عبارات زیر در خصوص هشداردهی توسط کارکنان یک سازمان (موسسه) چیست؟

| ردیف | سوالات                                                                                  | کلاً اشتباه | اشتباه | نظری نام | صحیح | کلاً صحیح |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------|----------|------|-----------|
| ۱    | هشداردهی توسط کارکنان موجب جلوگیری از آسیب جدی به سازمان (موسسه) می شود.                |             |        |          |      |           |
| ۲    | هشداردهی توسط کارکنان در یک سازمان (موسسه) برای کنترل فساد در سازمان (موسسه)، مفید است. |             |        |          |      |           |
| ۳    | هشداردهی توسط کارکنان باعث بهبود و ارتقاء منافع عمومی می شود.                           |             |        |          |      |           |
| ۴    | هشداردهی توسط کارکنان در یک سازمان (موسسه)، یکی از راه های انجام وظیفه آنان می باشد.    |             |        |          |      |           |
| ۵    | هشداردهی توسط کارکنان، یک اقدام اخلاقی است.                                             |             |        |          |      |           |

بخش چهارم. هنجارهای ذهنی: خواهشمند است با دقت به سوالات زیر پاسخ دهید.

الف) فرض کنید که یک خطاکاری سازمانی را هشدار داده‌اید، به نظر شما افراد زیر چه

میزان به شما بابت اقدامتان افتخار می‌کنند؟

| ردیف | سوالات            | خیلی کم | نسبتاً کم | نظری ندارم | نسبتاً زیاد | خیلی زیاد |
|------|-------------------|---------|-----------|------------|-------------|-----------|
| ۱    | اعضای خانواده     |         |           |            |             |           |
| ۲    | همکاران           |         |           |            |             |           |
| ۳    | سرپرست مستقیم کار |         |           |            |             |           |
| ۴    | دوستان            |         |           |            |             |           |
| ۵    | همسایه ها         |         |           |            |             |           |

ب) فکر می‌کنید که افراد زیر چقدر شما را تشویق به هشداردهی می‌کنند؟

| ردیف | سوالات            | خیلی کم | نسبتاً کم | نظری ندارم | نسبتاً زیاد | خیلی زیاد |
|------|-------------------|---------|-----------|------------|-------------|-----------|
| ۱    | اعضای خانواده     |         |           |            |             |           |
| ۲    | همکاران           |         |           |            |             |           |
| ۳    | سرپرست مستقیم کار |         |           |            |             |           |
| ۴    | دوستان            |         |           |            |             |           |
| ۵    | همسایه ها         |         |           |            |             |           |

ج) فکر می‌کنید که افراد زیر چقدر از شما برای هشداردهی حمایت می‌کنند؟

| ردیف | سوالات            | خیلی کم | نسبتاً کم | نظری ندارم | نسبتاً زیاد | خیلی زیاد |
|------|-------------------|---------|-----------|------------|-------------|-----------|
| ۱    | اعضای خانواده     |         |           |            |             |           |
| ۲    | همکاران           |         |           |            |             |           |
| ۳    | سرپرست مستقیم کار |         |           |            |             |           |
| ۴    | دوستان            |         |           |            |             |           |
| ۵    | همسایه ها         |         |           |            |             |           |

د) فکر می‌کنید که افراد زیر چقدر با هشداردهی توسط شما، موافق هستند؟

| ردیف | سوالات            | خیلی کم | نسبتاً کم | نظری ندارم | نسبتاً زیاد | خیلی زیاد |
|------|-------------------|---------|-----------|------------|-------------|-----------|
| ۱    | اعضای خانواده     |         |           |            |             |           |
| ۲    | همکاران           |         |           |            |             |           |
| ۳    | سرپرست مستقیم کار |         |           |            |             |           |
| ۴    | دوستان            |         |           |            |             |           |
| ۵    | همسایه ها         |         |           |            |             |           |

### بخش پنجم. کنترل رفتاری درک شده

فرض کنید شما کارمندی هستید که اقدام به هشداردهی نموده‌اید، به نظر شما میزان

احتمال رخداد هر یک از موارد ذیل چقدر است؟

| ردیف | سوالات                                                                                    | کاملاً غیر محتمل | غیر محتمل | نظری ندارم | محتمل | کاملاً محتمل |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------|------------|-------|--------------|
| ۱    | سازمان (موسسه) در تمامی مراحل کار، مانع گزارشگری من شده و یا گزارش مرا نادیده می‌گیرد.    |                  |           |            |       |              |
| ۲    | مشکلاتی که در فرآیند هشداردهی با آنها مواجه خواهم شد، خارج از تحمل من هستند.              |                  |           |            |       |              |
| ۳    | هشداردهی من هیچ تغییری در جلوگیری از رخداد خطاکاری‌ها در سازمان (موسسه) ایجاد نخواهد کرد. |                  |           |            |       |              |
| ۴    | در صورت هشداردهی، سازمان (موسسه) علیه من اقدام تلافی جویانه انجام خواهد داد.              |                  |           |            |       |              |

### فهرست منابع

- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، سیدمحمد رضا و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره دوم، پاییز و زمستان، صص ۶۵-۹۵.
- رویائی، رمضانعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۰)، اخلاق و حرفه‌ای گرایی در حسابداری (چاپ سوم)، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی‌نیا، ناصر و دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸)، بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، فصلنامه دانش حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۰، صص ۷۵-۱۰۵.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی‌نیا، ناصر و دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۷)، بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: از دیدگاه حسابداران، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره سوم، شماره ۶، صص ۱۰۵-۱۳۵.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر متغیر شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، دوره ۲، شماره ۵، صص ۱۰۹-۱۳۳.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵)، مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۹، صص ۱-۲۸.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره چهارم، پاییز و زمستان ۱۳۹۶، صص ۹۷-۱۲۱.

نوری، مرتضی و نوری‌پور، مهدی. (۱۳۹۳)، سازه‌های مؤثر بر پذیرش تعاون و کار گروهی در شهرستان بویراحمد: ارائه الگویی توسعه یافته از نظریه‌های عمل منطقی و رفتار برنامه ریزی شده. مجله علوم ترویج و آموزش کشاورزی ایران، ۱۰، شماره ۱، صص ۱۱۹-۱۴۰.

- Ajzen, I. 1991. The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human decision Processes* 50:179-211.
- Alleyne, Ph., Hudaib. M. & Pike.R. 2013. Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review* 45 :10-23.
- Alleyne, Ph., Hudaib. M. & Hanifa.R. 2015. The Moderating Role of Perceived Organisational Support in Breaking the Silence of Public Accountants. *Journal of Business Ethics* 147 :509-527.
- Barnett.T, Cochran. D. S And Taylor. G.S. 1993. The Internal Disclosure Policies of Private-Sector Employers: An Initial Look at Their Relationship to Employee Whistleblowing *Journal of Business Ethics* 12 (2): 127-136.
- Barnett.T., Bass.K., & Brown. G. 1994. Ethical Ideology and Ethical Judgment regarding Ethical Issues in Business. *Journal of Business Ethics*,13 (6): 469-480.
- Bobek, D. D., & Hatfield, R. C. 2003. An Investigation of the Theory of Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance. *Behavioral Research in Accounting* 15: 13-38.
- Callahan, E.S., and T. M. Dworkin. 2000. The State of State Whistleblower Protection. *American Business Law Journal* 38(1): 99-175.
- Carpenter. T.D., & Reimers.J.I. 2005. Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying the Theory of Planned Behavior *Journal of Business Ethics* 60 (2): 115-129.

- Chang, M. K. 1998. Predicting Unethical Behavior: A Comparison of the Theory of Reasoned Action and the theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics* 17: 1825-1834.
- Chung, J., Monroe, G., & Thorne, L. 2004. An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. Research seminar. The University of NSW School of Accounting.
- Courtemanche, G., 1988. The ethics of whistleblowing. *The Internal Auditor* 45 (1): 36-41.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. 2009. Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest* 9(1): 191-220.
- De Bruijn, G. J. 2010. Understanding college students fruit consumption. Integrating habit strength in the theory of planned behaviour. *Journal of Appetite* 54(1): 16-22.
- De George, R.T., 1990. Whistleblowing. In: White, T.I. (Ed.), *Business Ethics: A Philosophical Reader*. Macmillan Publishing Company, Inc., New York, NY. 515-530.
- Dworkin, T.M., Baucus, M.S., 1998. Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. *Journal of Business Ethics* 17 (12): 1281-1298.
- Finn, D. W. 1995. Ethical decision making in organizations: a management employee-organization whistle-blowing model. *Research on Accounting Ethics* 1: 293-313.
- Fukukawa, K. (2002). Developing a Framework for Ethically Questionable Behavior in Consumption. *Journal of Business Ethics* 41(1/2): 99-119.
- Gundlach, M. J., Douglas, S. C., & Martinko M. J. 2003. The Decision to Blow the Whistle: A Social Information Processing Framework. *Academy of Management Review* 28: 107-123.
- Hersh, M. A. 2002. Whistleblowers - Heroes or traitors?: Individual and collective responsibility for ethical behaviour. *Annual Reviews in Control* 26(2): 243-262.
- Holtzhausen, N. 2007. Whistle-blowing and whistle-blower protection in the South African public sector (Unpublished Phd Thesis). University of South Africa, South Africa.
- Jubb, P. 1999. Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics* 12(1): 77-94.
- Jubb, P. 2000. Auditors as whistle-blowers. *International Journal of Auditing* 4: 153-167.
- Kaplan, S. E., & J. J. Schultz, Jr. 2007. Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel,

- internal audit quality and setting. *Journal of Business Ethics* 71(2): 109-124.
- King, G., III. 1999. The implications of an organization's structure on whistleblowing. *Journal of Business Ethics* 20(4): 315-326.
- Latan, h., & Ringle, M. Ch & Jabbour, Ch. 2016. Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics* 152 (2): 573-588.
- Lindblom, L. 2007. Dissolving the moral dilemma of whistleblowing. *Journal of Business Ethics* 76(4): 413-426.
- Magner, N. Welker, R.B. Campbell, T.L. 1996. Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting and Business Research*: 41-50.
- Mcmillan, B., & Conner, M. 2003. Applying an Extended Version of the Theory of Planned Behavior to Illicit Drug Use Among Students. *Journal of Applied Social Psychology* 33 (8): 1662-1683.
- Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. 2005. Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics* 62(3): 277-297.
- Miceli, M. P., and Near, J. P. 1985. The Relationship Among Beliefs, Organizational, and Whistleblowing Status: A Discriminant Analysis. *Academy of Management Journal* 27: 687-705.
- Miceli, M. P., J. R. Van Scotter, J. P. Near and M. T. Rehg. 2001, 'Responses to Perceived Organizational Wrongdoing: Do Perceiver Characteristics Matter?', in J. Darley, D. Messick and T. Tyler (eds.), *Social Influences on Ethical Behavior in Organizations* (Lawrence Erlbaum Associates, London) 119-136.
- Mitschow, M.C., Langford, D., 2000. Whistleblowing by independent auditors: An extension of general ethical resistance models. *Research on Accounting Ethics* 6: 91-106.
- Near, J., & Miceli, M. 1985. Organizational dissidence: The case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics* 4: 1-16.
- Near, J., & Miceli, M. 1995. Effective whistle-blowing. *Academy of Management Review* 20(3): 679-708.
- Park, H., & Blenkinsopp, J. 2009. Whistleblowing as Planned Behavior- A Survey of South Korean Police Officers. *Journal of Business Ethics* 85: 545-556.
- Parker, D., Manstead, A. S. R., Strading, S. G., Reason J. T., & Baxter, J. S. 1992. Intentions to Commit Driving Violations: An Application of the Theory of Planned Behavior. *Journal of Applied Psychology* 77: 94-101.

- Randall, D., & Gibson, A. 1991. Ethical decision making in the medical profession: An application of the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics* 10: 111–122.
- Sarbanes, P., & Oxley, M. 2002. Sarbanes-Oxley act of 2002. Washington, D.C: US Congress.
- Trevino, L. K., & Victor, B. 1992. Peer reporting of unethical behavior: A social context perspective. *Academy of Management Journal* 35 (1): 38–64.
- Toffler, B., & Reingold, J. 2003. *Final accounting: Ambition, greed and the fall of Arthur Andersen*. New York: Broadway Books.
- Trongmateerut, P. & J. T. Sweeney. 2013. The Influence of Subjective Norms on Whistle-Blowing: A Cross-Cultural Investigation. *Journal of Business Ethics* 112: 437–451.
- Valentine, S. & Godkin, L. 2019. Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research* 98: 277–288.
- Zhuang, J., Thomas, S., & Miller, D.L. 2005. Examining Culture's Effect on Whistle-Blowing and Peer Reporting. *Business and society* 44 (4): 462–186.