(مقالهٔ پژوهشی)

ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان دربارهٔ خطاکاری

ابراهیم بیگی هرچگانی[۱]، دکتر بهمن بنی‌مهد[G1]، دکتر محمدرضا رئیس‌زاده[۲]، دکتر رمضانعلی رؤیایی[۱]

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

۲. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحدچالوس

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

چکیده

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

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

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

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

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

سرآغاز

حرفه حسابرسی یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن نیزبه پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد(۱). اما در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. در تجزیه و تحلیل این رسوایی‌ها، عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت‌طلب و بی‌توجه به اخلاق[۱] بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پاگذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند(۲).

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

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: dr.banimahd @ gmail.com

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان(خطاکاری سازمانی[۳])، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قرار دهند(۴). هشداردهی در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که براساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی(داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند(۵).

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

اهمیت هشداردهی زمانی آشکارمی شود که بین مدیران صاحبکار و سرپرست و شرکای حسابرسی سازش و تبانی وجود داشته باشد. همانند مورد شرکت انرون که کارکنان حسابرسی علی رغم اینکه در خصوص فعالیت تجاری و امور مالی و تعهدات صاحبکار اطلاعاتی داشتند، اقدام به هشداردهی ننمودند(۷). علاوه براین ممکن است شرکت‌ها، کارکنان حسابرسی را نظر بودجه زمانی‌که دارند تحت فشار قرار دهند و آنها را وادار به اتخاذ رویه‌های حسابرسی غیرقانونی یا مکتوب کردن مطالب خلاف واقع در کار برگ‌های حسابرسی نمایند(۸). شواهد نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی تمایل روز افزونی به سرپیچی از قوانین و مقررات داشته و از صاحبکاران در انتشار صورت‌های مالی حاوی تخلف حمایت می‌کنند(۹). چنین موضوعی کارکنان حسابرسی را ملزم می‌نماید که با هشداردهی در خصوص خطاکاری‌های همکاران خود در راستای حمایت از حرفه و منافع عموم همت بگمارند. پیامد عدم افشای خطاکاری‌ها به عموم، آسیب پنهانی است که در کل متوجه مؤسسات حسابرسی و حرفه حسابرسی خواهد شد، همان‌طور که مؤسسه آرتور اندرسون را به ورطه نابودی کشاند(۵). با وجود مصادیق گسترده‌ای که در خصوص منافع هشداردهی وجود دارد و حمایت‌هایی که قانون گذار به عنوان یک نهاد اجتماعی ازکشف رفتارهای غیراخلاقی و غیرقانونی به آن نسبت می‌دهد، هشداردهی هزینه‌هایی را نیز متوجه سازمان‌ها و افراد نموده است(۱۰). این هزینه‌ها شامل تنزل رتبه و محرویت‌های اجتماعی برای افراد، زیان‌های پنهان برای شرکت‌ها و خدشه دار شدن حسن شهرت برای حسابرسان است. برای مثال پژوهشگری عنوان داشت که ماهیت و میزان مقابله به مثل یا مجازات‌هایی که از سوی مدیریت و همکاران به فرد هشدار دهنده تحمیل می‌شود، شاید مهم‌ترین عاملی است که تصمیمات آتی فرد هشدار دهنده را در خصوص افشای خطاکاری‌های سازمانی، تحت تأثیر قرار می‌دهد(۱۱).

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

نظریهٔ ارزش‌های شوارتز بهترین سرمایهٔ روان‌شناسی اجتماعی است که با فراهم کردن مفهوم و روش‌شناسی، مجموعه‌ای از ارزش‌های جهان شمول را ترسیم می‌کند(۱۲و۱۳). وی نظریهٔ ارزش‌های انسانی بنیادی را ترسیم نمود که شامل ده سازهٔ ارزش انگیزشی[۴]، متمایز است و عبارت اند از عام‌گرایی[۵]، خیرخواهی[۶]، هماهنگی(انطباق)[۷]، سنت[۸]، امنیت[۹]، خودفرمانی[۱۰]، قدرت[۱۱]، پیشرفت[۱۲]، رفاه‌طلبی[۱۳]و انگیزش[۱۴](۱۴). این ارزش‌ها به صورت خلاصه در جدول۱ تشریح شده اند:

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

جدول ۱: ارزش‌های انگیزه‌ای سطح فرد شوارتز

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

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

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

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

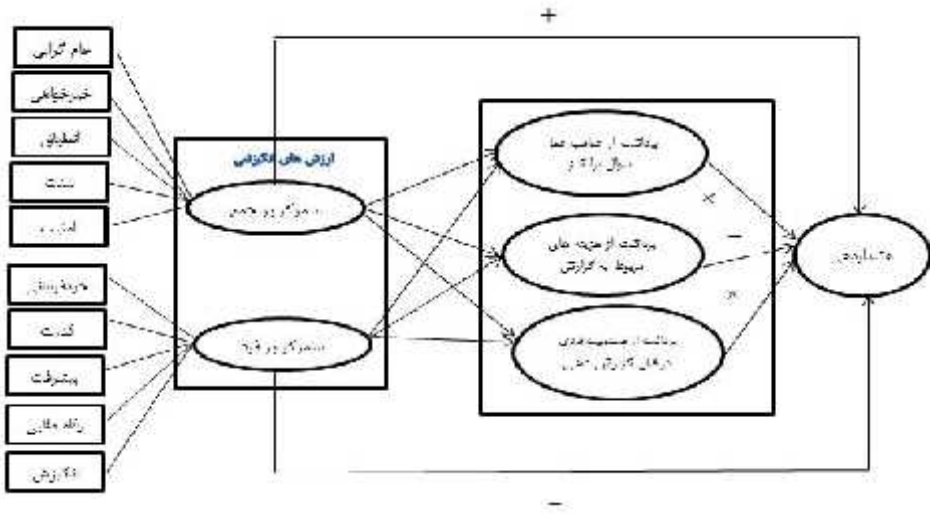
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، به این موضوع مربوط می‌شود که یک فرد چه تفسیری از مسئولیت و وظیفه خود در قبال گزارش خطاکاری دارد؟ افرادی که در سطح بالایی از مسئولیت فردی هستند، تمایل بیشتری به گزارش گری خطاکاری‌ها دارند. به عبارتی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی، رابطه مثبتی با هشداردهی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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

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

بررسی ادبیات موضوعی پژوهش نشان می‌دهدکه تاکنون درخارج از ایران اثر عوامل مختلف برهشداردهی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است اما هیچ کدام اثر ارزش‌های انگیزشی برهشدار دهی حسابرسان را مورد بررسی قرار نداده اند. در ایران نیز علی رغم پژوهش‌هایی که در زمینه فرهنگ در حوزه حسابداری صورت پذیرفته، پژوهشی در خصوص هشداردهی در حوزه حسابرسی و ارتباط آن با ارزش‌های انگیزشی صورت نپذیرفته است. بنابراین ضرورت واهمیت پژوهش با توجه به موارد پیش گفته مشخص است. از این رو هدف این پژوهش آزمون تأثیر ارزش‌های انگیزشی بر هشداردهی حسابرسان است. از طرفی پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال نیز می‌باشد که، تأثیر ارزش‌های انگیزشی بر هشدار دهی حسابرسان از طریق چه مکانیزمی صورت می‌پذیرد؟ آیا ارزش‌های انگیزشی، به گونه‌ای مستقیم هشداردهی حسابرسان را تحت تأثیر قرار خواهد داد یا به گونه‌ای غیر مستقیم و از طریق تأثیر بر متغیرهای میانجی که در مدل گزارش گری اختیاری مطرح شده، یعنی (برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز)، هشدار دهی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ انجام چنین پژوهشی منجر به آشکار شدن جنبه مبهم دیگری از پدیده هشداردهی شده و در نتیجه مبانی نظری مرتبط با آن را در زمینه حسابرسی بسط خواهد داد، از طرفی نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار ایران به عنوان نهادهای نظارتی قرار بگیرد.



نگاره۱ : مدل مفهومی پژوهش

روش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حسابرسان شاغل در دولتی و خصوصی، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. از آنجا که روش شناسی مدل یابی معادلات ساختاری، تا حدود زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چند متغیری شباهت دارد، می‌توان از اصول تعیین حجم نمونه در

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

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

بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سوال)های پرسشنامه مورد استفاده در پژوهش حاضر ۵۲ مورد بود، حداقل به ۲۶۰ (۵۲*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 بود. مشخصه‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه نشان می‌دهد که ۲۹۰ نفر از مشارکت کنندگان، مرد(۷۵/۳ درصد) و ۹۵ نفر (۲۴/۷درصد)، زن بوده اند. از نظر مرتبه شغلی ۹۲نفر(۲۳/۹ درصد) حسابرس، ۹۶ نفر(۲۴/۹درصد) حسابرس ارشد، ۱۲۶ نفر(۳۲/۷درصد) سرپرست و ۷۱ نفر(۱۸/۴درصد) مدیر بوده اند. ۱۳۹ نفر(۳۶/۱درصد) در بخش دولتی و ۲۴۶ نفر(۶۳/۹درصد) در بخش خصوصی، مشغول به فعالیت بوده اند.

در پژوهش حاضر از پرسش نامه به عنوان ابزار کار استفاده گردید. برای اندازه گیری متغیر وابسته(هشداردهی) و متغیرهای میانجی(برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز) از پرسش نامه استاندارد برخی صاحب نظران استفاده شده است(۲۳). این پرسش نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می‌کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشدار دهی عملی سوال برانگیز تصمیم گیری نماید. هم چنین از وی خواسته می‌شود به عاملی که بر انگیزه هشداردهی وی موثر است اشاره نماید. پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین انگیزه هشداردهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشداردهی می‌باشد. برای اندازه‌گیری متغیر مستقل ارزش‌های انگیزشی(عام‌گرایی، خیرخواهی، هماهنگی(انطباق)، سنت، امنیت، قدرت، پیشرفت، رفاه‌طلبی، انگیزش و خودفرمانی) از پرسشنامه مصور ارزش‌ها[15](PVQ) استفاده شده است(۱۵). این پرسش نامه شامل ۴۰ سوال است که امیال، خواسته‌ها و اهداف فرضی افراد را به تصویر می‌کشد. این ۴۰ تصویر شفاهی، معیاری را فراهم می‌آورد که از آن می‌توان برای اندازه گیری ارزش‌های انگیزشی بهره یافت. پاسخ‌ها براساس طیف لیکرت شش گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین شباهت و امتیاز ۶ برای بالاترین شباهت می‌باشد.

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

یافته‌ها

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

جدول ۲: نتایج پایایی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

	سازه	تعداد گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
	هشـــداردهی	۳	۰.۷۶۱	۰.۷۶۲۶
	برداشت از عواقب عمل سـوال برانگـیز	۳	۰.۹۳۱	۰.۹۳۰۵
	برداشت از هزینه های مربوط بر گـزارش دهـی	۳	۰.۹۵۷	۰.۹۵۵۶
	برداشت از مسئولیت فردی در قبـال گـزارش دهـی	۳	۰.۹۳۱	۰.۹۲۵۲
ارزش های انگیزشی	عام گرایی	۶	۰.۹۳۰	۰.۹۳۲۹
	خیرخواهی	۴	۰.۹۳۲	۰.۹۳۵۳
	همـاهنگی	۴	۰.۹۳۰	۰.۹۳۵۰
	سنت	۴	۰.۹۴۳	۰.۹۴۵۴
	امنیت	۵	۰.۹۱۸	۰.۹۲۵۰
	خودفرمـانی	۴	۰.۹۴۹	۰.۹۴۸۲
	قدرت	۳	۰.۹۴۶	۰.۹۴۸۷
	پیشرفت	۴	۰.۸۹۷	۰.۹۱۳۹
	رفاه طلـبی	۳	۰.۹۴۸	۰.۹۴۵۹
	انگیزش	۳	۰.۹۴۹	۰.۹۵۳۶

برای اطمینان از روایی محتـوا از نظـرات ۱۴ تـن از اسـتادان و خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی به روش دلفی بهره گرفته شد. برای اندازه گیری روایی همگرای سازه‌های مـدل مفهـومی پژوهش، از روش تحلیل عاملی تأییدی(CFA) استفاده گردیـد. روایی همگرا بیان گر آن است که شاخص‌های یک سازه، تا چه حد در تبیین واریانس مشترک سهم دارند. روش تحلیل عـاملی تأییدی، یکی از روش‌های معتبر علمی برای اندازه گیری روایی سازه است که به برآورد بار عاملی و روابط بین مجموعـه ای از شاخص‌ها و عوامل می‌پـردازد. بـار عـاملی معـرف همبسـتگی شاخص‌ها با عامل مربوطه است و مانند هـر گونـه همبسـتگی دیگر تفسیر می‌شود(۲۲). برای انـدازه گیـری روایـی تشخیصـی سازه‌های مدل مفهومی پـژوهش نیـز از معیـار فورنـل و لارکـر استفاده شـد براسـاس ایـن معیـار میـانگین واریـانس اسـتخراج شده(AVE) با توان دوم ضریب همبسـتگی متغیرهـای پنهـان مقایسه می‌گردد.

از آنجایی‌که سازه ارزش‌های انگیزشی که شامل ۱۰ بعـد مجـزا می‌باشد، در بدو امر تحلیل عـاملی مرتبـه اول و تحلیـل عـاملی مرتبه دوم برای این سازه مورد سنجش قرار گرفت و سـپس بـه اندازه‌گیری روایی سایر سازه‌های مدل مفهومی پژوهش پرداخته شد. نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول سازه ارزش‌های انگیزشـی در جدول شماره ۳ ارائه گردیده است.

برای سنجش روایی هم گرا در تحلیل عاملی تائیدی بایسـتی دو معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفتـه شود. بار عاملی باید بزرگتر از ۰/۴ باشد و گویه‌هایی با بار عاملی کمتر از ۰/۴ بایست حذف گردنـد(۲۴). هـم چنـین تائیـد یـا رد معناداری بارهای عاملی باید بـا توجـه بـه اعـداد معنـاداری (T-Value) صورت بگیرد. بدین‌ترتیب که در سـطح خطـای ۰/۰۵ بارعاملی که مقدار T-Value آن بزرگتر از ۱/۹۶ یا کـوچکتر از ۱/۹۶- باشد، معنی‌دار است. همان طور که در جـدول شـماره ۳ نشان داده شده است، همه بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار هستند چرا که میزانT-Value آنهـا بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و نیازی به حذف هیچ یک از گویه‌هـا نمـی باشد. میزان میانگین واریانس استخراج شـده(AVE) نیـز بایـد بزرگتر از ۰/۴ باشد(۲۵).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

جدول ۳: نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول سازه ارزش‌های انگیزشی

سازه	گویه	بار عاملی استاندارد	آماره T	خطای استاندارد	سازه	گویه	بار عاملی استاندارد	آماره T	خطای استاندارد
خیرخواهی	BNV۱	۰/۸۶	۲۰/۹۰	۰/۲۴	عام گرایی	UNV۱	۰/۶۹	۱۵/۲۶	۰/۵۲
	BNV۲	۰/۹۱	۲۲/۷۰	۰/۱۷		UNV۲	۰/۸۲	۱۹/۴۰	۰/۳۳
	BNV۳	۰/۹۱	۲۲/۹۲	۰/۱۷		UNV۳	۰/۸۹	۲۲/۱۳	۰/۲۷
	BNV۴	۰/۸۵	۲۰/۳۹	۰/۲۸		UNV۴	۰/۹۱	۲۲/۹۰	۰/۱۶
هماهنگی	CNF۱	۰/۸۸	۲۱/۵۷	۰/۲۳		UNV۵	۰/۸۹	۲۱/۹۷	۰/۱۶
	CNF۲	۰/۹۲	۲۳/۴۷	۰/۱۵		UNV۶	۰/۷۹	۱۸/۲۳	۰/۳۵
	CNF۳	۰/۸۹	۲۲/۰۱	۰/۲۱	خودفرمانی	SLF۱	۰/۹۰	۲۲/۸۲	۰/۱۹
	CNF۴	۰/۸۲	۱۹/۵۰	۰/۲۷		SLF۲	۰/۹۶	۲۵/۵۷	۰/۰۸
سنت	TRD۱	۰/۹۰	۲۲/۵۱	۰/۱۸		SLF۳	۰/۹۲	۲۳/۵۹	۰/۱۵
	TRD۲	۰/۹۳	۲۳/۷۹	۰/۱۴		SLF۴	۰/۸۴	۲۰/۲۴	۰/۲۹
	TRD۳	۰/۹	۲۲/۳۴	۰/۱۹	قدرت	PWR۱	۰/۹۰	۲۲/۶۷	۰/۱۹
	TRD۴	۰/۸۷	۲۱/۲۳	۰/۲۴		PWR۲	۰/۹۹	۲۶/۵۷	۰/۰۲
امنیت	SCR۱	۰/۹۰	۲۲/۶۸	۰/۱۹		PWR۳	۰/۸۹	۲۲/۲۳	۰/۲۱
	SCR۲	۰/۹۵	۲۴/۸۱	۰/۱۳	پیشرفت	ACV۱	۰/۵۹	۱۱/۵۹	۰/۶۵
	SCR۳	۰/۹۵	۲۵/۱۲	۰/۰۷		ACV۲	۰/۹۰	۲۲/۴۴	۰/۱۹
	SCR۴	۰/۸۹	۲۲/۱۹	۰/۲۰		ACV۳	۰/۹۹	۲۶/۶۸	۰/۰۲
	SCR۵	۰/۴۵	۹/۲۱	۰/۸۰		ACV۴	۰/۸۹	۲۲/۰۲	۰/۲۱
انگیزش	STM۱	۰/۹۱	۲۲/۹۶	۰/۱۷	رفاه طلبی	HDN۱	۰/۹۱	۲۳/۵۱	۰/۱۷
	STM۲	۰/۹۹	۲۶/۶۲	۰/۰۲		HDN۲	۰/۹۷	۲۵/۹۵	۰/۰۶
	STM۳	۰/۹۰	۲۲/۵۵	۰/۱۹		HDN۳	۰/۸۹	۲۲/۳۵	۰/۲۱

برای محاسبه روایی تشخیصی بر اساس معیار فرونل و لارکر، چنان چه میزان میانگین واریانس استخراج شده(AVE) بیشتر از توان دوم ارتباط میان دو متغیر پنهان باشد، روایی تشخیصی وجود دارد. ماتریس توان دوم همبستگی سازه‌های متغیر ارزش‌های انگیزشی در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE و توان دوم همبستگی بین سازه‌ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه سازه‌های متغیر ارزش‌های انگیزشی بیشتر از ۰/۴ بوده و هم چنین این میزان برای هر سازه از توان دوم ارتباط بین سازه‌های دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی می‌باشد

.

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

شاخص	عام گرایی	خیرخواهی	هماهنگی	سنت	امنیت	خودفرمانی	قدرت	پیشرفت	رفاه طلبی	انگیزش
عام گرایی	۰/۶۹۷۵									
خیرخواهی	۰/۱۸۴۹	۰/۷۷۹۶								
هماهنگی	۰/۲۳۰۴	۰/۱۶۰۰	۰/۷۷۱۳							
سنت	۰/۲۰۲۵	۰/۲۱۱۶	۰/۲۸۰۹	۰/۸۱۰۵						
امنیت	۰/۱۱۵۶	۰/۲۱۱۶	۰/۲۵۰۰	۰/۲۱۱۶	۰/۷۲۱۹					
خودفرمانی	۰/۱۲۲۵	۰/۰۷۸۴	۰/۰۵۲۹	۰/۰۶۲۵	۰/۸۲۰۹					
قدرت	۰/۰۶۷۶	۰/۰۹۰۰	۰/۰۴۸۴	۰/۰۶۷۶	۰/۱۰۲۴	۰/۱۲۹۶	۰/۸۶۰۷			
پیشرفت	۰/۰۷۲۹	۰/۰۹۶۱	۰/۰۵۷۶	۰/۰۶۷۶	۰/۱۲۹۶	۰/۱۰۸۹	۰/۱۸۴۹	۰/۷۳۲۶		
رفاه طلبی	۰/۱۰۲۴	۰/۰۹	۰/۰۶۷۶	۰/۰۵۷۶	۰/۱۰۸۹	۰/۰۹۰۰	۰/۰۵۷۶	۰/۱۳۶۹	۰/۸۵۳۷	
انگیزش	۰/۰۹۰۰	۰/۱۲۹۶	۰/۰۹۰۰	۰/۰۶۷۶	۰/۰۸۴۱	۰/۳۳۶۴	۰/۱۵۲۱	۰/۰۷۲۹	۰/۰۸۴۱	۰/۸۷۲۷

همان طور که پیش تر ذکر شد، پس از تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر ارزش‌های انگیزشی به دلیل داشتن ابعاد مجزا (۱۰ بعد)، باید تحلیل عاملی مرتبه دوم نیز برای این متغیر صورت بپذیرد. نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم سازه ارزش‌های

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]
[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

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

جدول ۵: نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم سازه ارزش‌های انگیزشی

سازه		ابعاد	آماره T	بار عـاملی	خطای استاندارد
ارزش های انگیزشی	متمرکز بر جمع	عام گرایی	۱۰/۲۵	۰/۶۴	۰/۵۹
		خیرخواهی	۱۱/۹۱	۰/۶۶	۰/۵۶
		هماهنگی	۱۲/۷۱	۰/۶۹	۰/۵۲
		سنت	۱۳/۳۸	۰/۷۱	۰/۵
		امنیت	۱۲/۵۱	۰/۶۷	۰/۵۵
	متمرکز بر فرد	خودفرمانی	۱۲/۳۳	۰/۶۸	۰/۵۴
		قدرت	۱۰/۴۳	۰/۵۸	۰/۶۶
		پیشرفت	۸/۰۲	۰/۵۶	۰/۶۹
		رفاه طلبی	۸/۷۲	۰/۴۹	۰/۷۶
		انگیزش	۱۲/۴۰	۰/۶۸	۰/۵۴

پس از تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر ارزش‌های انگیزشی، به تحلیل عاملی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش به طور هم زمان پرداخته شد. نتایج مربوط در جدول شماره ۶ ارائه شده است. همان طور که در جدول شماره ۶ نشان داده شده است، همه بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار هستند چرا که میزانT-Value آنها بزرگتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد.

جدول ۶: تحلیل عاملی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

سازه		گویه	بار عـاملی استاندارد شـده	آماره T	خطای استاندارد
هشـداردهی		WBL۱	۰/۶۶	۱۲/۹۹	۰/۵۶
		WBL۲	۰/۷۹	۱۵/۴۹	۰/۳۸
		WBL۳	۰/۷۳	۱۴/۳۶	۰/۴۷
برداشت از عواقب عمـل سـوال برانگیز		PSA۱	۰/۸۹	۲۲/۰۸	۰/۲۱
		PSA۲	۰/۹۵	۲۴/۴۳	۰/۱۰
		PSA۳	۰/۸۷	۲۱/۳۰	۰/۲۴
برداشت از هزینه های مربوط بـر گزارش دهـی		PPC۱	۰/۹۳	۲۳/۹۴	۰/۱۴
		PPC۲	۰/۹۷	۲۵/۶۸	۰/۰۶
		PPC۳	۰/۹۲	۲۳/۶۸	۰/۱۵
برداشت از مسئولیت فـردی در قبـال گزارش دهـی		PPR۱	۰/۸۸	۲۱/۵۴	۰/۲۳
		PPR۲	۰/۹۴	۲۳/۷۲	۰/۱۲
		PPR۳	۰/۸۷	۲۱/۰۱	۰/۲۴
ارزش های انگیزشی	متمرکز بر جمع	UNV	۰/۶۲	۱۲/۲۵	۰/۶۲
		BNV	۰/۶۳	۱۲/۴۸	۰/۶۰
		CNF	۰/۶۹	۱۴/۲۱	۰/۵۲
		TRD	۰/۶۹	۱۴/۱۲	۰/۵۲
		SCR	۰/۶۲	۱۲/۱۹	۰/۶۲
		SLF	۰/۶۷	۱۳/۰۹	۰/۵۵
		PWR	۰/۶۰	۱۱/۵۶	۰/۶۴
	متمرکز بر فـرد	ACV	۰/۵۶	۱۰/۵۹	۰/۶۹
		HDN	۰/۴۶	۸/۵۰	۰/۷۹
		STM	۰/۶۶	۱۳/۰۰	۰/۵۶

ماتریس همبستگی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش نیز در جدول شماره ۷ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE و توان دوم همبستگی بین سازه‌ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه سازه‌های متغیر ارزش‌های انگیزشی بیشتر از ۰/۴ بوده و هم چنین این میزان برای هر سازه از توان دوم ارتباط بین سازه‌های دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی باشد.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

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

شاخص	هشـداردهی	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	برداشت از هزینه های مربوط بر	برداشت از مسئولیت فـردی در قبال گـزارش	ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع	ارزش های انگیزشی متمرکز بر فـرد
هشـداردهی	۰/۵۳۰۳					
برداشت از عواقب عمل سـوال برانگـیز	۰/۰۵۷۶	۰/۸۱۷۲				
برداشت از هزینه های مربوط بر گـزارش دهـی	۰/۰۳۲۴	۰/۰۶۷۶	۰/۸۸۴۱			
برداشت از مسئولیت فردی در قبـال گـزارش دهـی	۰/۱۰۲۴	۰/۰۶۷۶	۰/۰۳۲۴	۰/۸۰۵		
ارزش های انگیزشی متمرکز بـر جمع	۰/۱۵۲۱	۰/۱۲۲۵	۰/۱۷۶۴	۰/۱۹۳۶	۰/۴۷۰۶	
ارزش های انگیزشی متمرکز بـر فـرد	۰/۱۴۴۴	۰/۱۴۴۴	۰/۱۰۲۴	۰/۱۶۸۱	۰/۴۶۲۴	۰/۴۶۵۷

بـرای آزمـون فرضـیه‌هـای پـژوهش از روش مـدل معـادلات ساختاری(SEM) اسـتفاده گردیـد کـه نتـایج حاصـل بـه طـور خلاصه در جدول شـماره ۸ نشـان داده شـده اسـت. بـر اسـاس داده‌های مندرج دراین جدول، متغیر ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع، تأثیرمثبتی(۰/۱۹) بر هشداردهی دارد اما این تأثیراز نظر آماری معنی‌دار نیسـت چـرا کـه آمـاره T-Value آن کمتـر از ۱/۹۶ می‌باشد(۱/۸۱)، هرچند بسیار به آن نزدیک است. اما متغیر ارزش‌هـای انگیرشـی متمرکـز بـر فـرد، تـأثیرمنفی(۰/۲۸-) و معنی‌داری(T-Value = -۲/۷۷) بر هشداردهی دارد. این نشان از آن دارد که هر چه ارزش‌های انگیزشـی تـأمین کننـده منـافع شخصی، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد تمایل کمتـری به هشداردهی دارند.

متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمل سـوال برانگیـز» و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی» تأثیر مثبت و معنی‌داری(به ترتیب ۰/۱۳ و ۰/۱۶) بر هشـداردهی داشـته انـد، این درحالی است که متغیـر میـانجی دیگـر یعنـی «برداشـت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی» تأثیر منفـی(۰/۴۲-) و البتـه معنی‌داری بر هشداردهی داشته است. این نشـان مـی‌دهـد کـه هرچه حسابرسان ایرانی درک بیشتری دراین خصـوص داشـته باشند که خطاکاری‌های سازمانی عواقب خطرناکی برای جامعـه داشته و هم چنین افشای چنین خطاکاری‌هایی مسئولیتی اسـت که به عهده هر فرد می‌باشـد، در ایـن صـورت تمایـل آنهـا بـه هشداردهی بیشتر خواهد شد. از طرفی هر چقدر بیشتر احسـاس کنند که افشای خطاکاری، آنها را متحمل هزینه می‌کنـد(بـرای مثال مقابله به مثل علیه آنها)؛ در ایـن صـورت تمایـل آنهـا بـه هشـداردهی کـم مـی‌شـود. تـأثیر بیشـتر متغیـر «برداشـت از هزینه‌های مربوط بر گـزارش‌دهـی»(۰/۴۲-) در مقایسـه بـا دو متغیر دیگر نشان از آن دارد که برداشت از هزینه‌های مترتب بـا هشـداردهی عـاملی مهمـی اسـت کـه حسابرسـان ایرانـی را از هشداردهی در خصوص خطاکاری‌های سازمانی منع می‌کند.

تأثیر متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکـز بـر جمـع» بـر همـه متغیرهای میانجی مثبت و معنادار بـوده اسـت. بـه طـوری کـه به‌ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر «برداشت از هزینه‌هـای مربوط بر گزارش دهی»(۰/۳۸) و متغیر «برداشـت از مسـئولیت فـردی در قبـال گـزارش دهـی»(۰/۳۱) و در نهایـت بـر متغیـر «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز»(۰/۲۰) داشته است. این درحالی است که تأثیر متغیر «ارزش‌های انگیزشـی متمرکـز بـر فرد» بر همه متغیرهای میانجی منفی بوده که این تأثیر منفی بر متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمـل سـوال برانگیـز» و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی» (بـه ترتیـب ۰/۲۵- و ۰/۲۰-) معنی‌دار بوده ولی تأثیر آن بر متغیر «برداشت از هزینـه‌هـای مربـوط بـه گـزارش دهـی»(۰/۰۷-) معنـی‌دار نیست(T-Value= -۰/۸۱). این یافته‌ها نشان می‌دهد کـه هـر چقدر ارزش‌های انگیزشـی تـأمین کننـده منـافع عمـوم، بـرای حسابرسـان ایرانـی در اولویـت باشـد، برداشـت آنهـا از عواقـب خطاکاری‌های سازمانی، مسئولیت فردی که در خصوص افشـای این خطاکاری‌ها به عهده دارند و هم چنین هزینـه‌هـای کـه بـه واسطه چنین افشایی ممکن است متحمل شـوند بـالا رفتـه و از

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

طرفی هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی، مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند کاهش می‌یابد.

تأثیر غیر مستقیم متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر جمع» از طریق همه متغیرهای میانجی بر هشداردهی معنی‌دار است که این تأثیر بر متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز» و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش‌دهی» مثبت (به ترتیب ۰/۲۰×۰/۱۳ و۰/۳۱×۰/۱۶) و بر متغیر میانجی «برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش‌دهی»، منفی(۰/۳۸×۰/۴۲-) بوده است. این درحالی است که تأثیر غیرمستقیم متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد» از طریق متغیرهای میانجی «برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز»(۰/۲۵- ×۰/۱۳) و «برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی»(۰/۲۰- × ۰/۱۶) بر هشداردهی منفی و معنی‌دار است ولی تأثیر غیر مستقیم متغیر «ارزش‌های انگیزشی متمرکز بر فرد» بر متغیر میانجی «برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی»، مثبت(۰/۰۷- × ۰/۴۲-) بوده ولی معنی‌دار نیست. این نشان می‌دهد که هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع عموم، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند بالا رفته و این امر تمایل آنها به هشداردهی را افزایش می‌دهد ولی برداشت آنها از هزینه‌های که به واسطه چنین افشایی ممکن است متحمل شوند نیز بالا رفته و این امر تمایل آنها به هشداردهی را کاهش می‌دهد. با توجه به اینکه تأثیر غیر مستقیم ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع عموم بر هشداردهی به واسطه برداشتی که از هزینه‌های مترتب با افشاگری دارند در مقایسه با تأثیر غیرمستقیم از دو کانال دیگر بیشتر است می‌توان گفت برداشتی که حسابرسان از هزینه‌های مترتب با افشاگری دارند عامل اثرگذاری است که آنها را از هشداردهی باز می‌دارد. از طرفی هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند پائین رفته و این امر تمایل آنها به هشداردهی را کاهش می‌دهد.

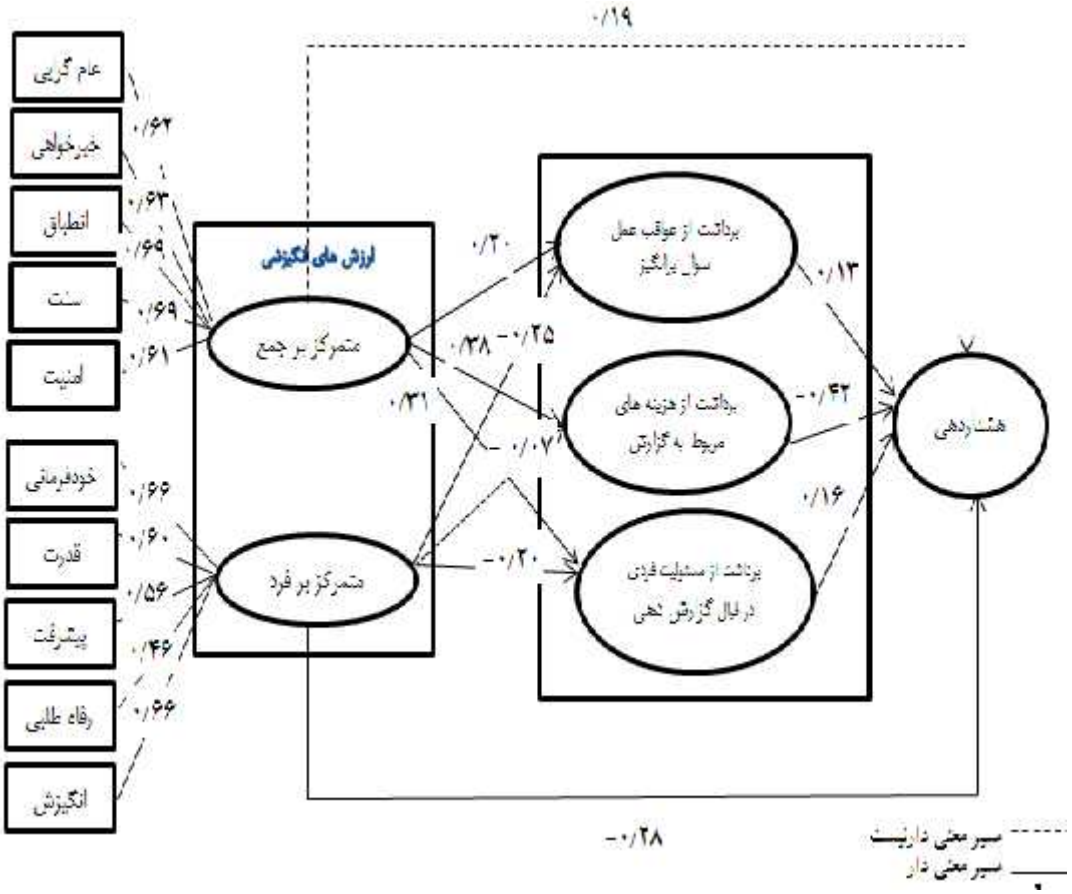
جدول ۸: نتیاج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه ها			ضریب مسیر	آماره T	نتیجه آزمون
تاثیر از	طریق	بر			
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر جمع	ـــــ	هشداردهی	۰/۱۹	۱/۸۱	رد می شود
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر جمع	ـــــ	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	۰/۲۰	۲/۲۱	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر جمع	ـــــ	برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی	۰/۳۸	۴/۲۱	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر جمع	ـــــ	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	۰/۳۱	۳/۴۵	نمی توان رد کرد
برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	ـــــ	هشداردهی	۰/۱۳	۲/۱۴	نمی توان رد کرد
برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی	ـــــ	هشداردهی	-۰/۴۲	-۶/۳۹	نمی توان رد کرد
برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	ـــــ	هشداردهی	۰/۱۶	۲/۵۶	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر جمع	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	هشداردهی	۰/۲۰ ۰/۱۳	۲/۲۱ ۲/۱۴	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر جمع	برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی	هشداردهی	۰/۳۸ -۰/۴۲	۴/۲۱ -۶/۳۹	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر جمع	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	هشداردهی	۰/۳۱ ۰/۱۶	۳/۴۵ ۲/۱۴	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر فرد	ـــــ	هشداردهی	-۰/۲۸	-۲/۷۷	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر فرد	ـــــ	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	-۰/۲۵	-۲/۷۱	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر فرد	ـــــ	برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی	-۰/۰۷	-۰/۸۱	رد می شود
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر فرد	ـــــ	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	-۰/۲۰	-۲/۲۳	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر فرد	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز	هشداردهی	-۰/۲۵ ۰/۱۳	-۲/۷۱ ۲/۱۴	نمی توان رد کرد
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر فرد	برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی	هشداردهی	-۰/۰۷ -۰/۴۲	-۰/۸۱ -۶/۳۹	رد می شود
ارز ش های انگیزشی متمرکز بر فرد	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	هشداردهی	-۰/۲۰ ۰/۱۶	-۲/۲۳ ۲/۱۴	نمی توان رد کرد نمی توان رد کرد

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

در این مقاله برای سنجش برازش الگوی مفهومی پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. نگاره شماره ۲ نتیجه آزمون الگو را نشان می‌دهد. در این نگاره، میزان روابط علّی بین متغیرهای مکنون نشان داده شده است. هم چنین میزان بارعاملی متغیرهای مشهود (ابعاد) هر یک از متغیرهای پنهان بالای فلش‌ها مشخص شده است. در این مقاله علاوه بر مقادیر ضرایب مسیر و بارهای عاملی مندرج در بالای فلش‌های ترسیم شده در نگاره شماره ۲، تعدادی از شاخص‌های مهم برازش الگوی مفهومی نیز اندازه گیری شده است. لازم به یادآوری است که مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص‌های برازندگی وجود دارند که می‌توانند برای اندازه گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک پژوهش گر باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد(۲۶). بر این اساس در اینجا به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی که در این پژوهش مورد اندازه گیری قرار گرفته است، اشاره می‌شود(جدول۹)



نگاره۲ : نتیجه آزمون برازش الگوی مفهومی

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

جدول ۹: ارزیابی برازش کل الگوی مفهومی پژوهش

شاخص های برازش الگـوی مفهومی	مقادیر محاسبه شـده شاخص ها	مقادیر توصیه شـده	وضعیت بـرازش
Chi Square	۳۹۵/۴۵	ـــــ	ـــــ
Df	۱۹۷	ـــــ	ـــــ
Chi Square/Df	۲/۰۰۷	Chi Square/Df≤۳	قابل قبول
RMSEA	۰/۰۵۱	RMSEA≤۰/۰۸	قابل قبول
GFI	۰/۹۷	GFI≥۰/۹۰	قابل قبول
AGFI	۰/۹۰	AGFI≥۰/۹۰	قابل قبول
NFI	۰/۹۵	NFII≥۰/۹۰	قابل قبول
CFI	۰/۹۱	CFI≥۰/۹۰	قابل قبول
NNFI	۰/۹۷	NNFI≥۰/۹۰	قابل قبول
RMR	۰/۱۸	RMSEA≤۰/۵	قابل قبول
IFI	۰/۹۷	CFI≥۰/۹۰	قابل قبول

همان طور که در جدول ۹ مشـاهده مـی‌شـود، مقـادیر تمـامی شاخص‌ها نشان دهنده بـرازش مناسـب و قابـل قبـول الگـوی مفهومی پژوهش می‌باشد. بنابراین، همخوانی الگوی مفهومی با داده‌های گردآوری شده مورد تائید واقع می‌شود. الگوی بـرازش یافته پژوهش، میزان تـأثیر مسـتقیم و غیرمسـتقیم متغیرهـای اصلی پژوهش را نشان می‌دهد(جدول ۱۰).

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

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

جـدول شـماره ۱۰ بیـانگر ایـن نکتـه اسـت کـه برداشـتی کـه حسابرسان از هزینه‌های مترتـب بـا افشـاگری دارنـد بیشـترین اثرگذاری(۰/۴۲-) را بر هشداردهی آنها دارد و منفی بـودن ایـن تأثیر نیز نشان می‌دهد کـه هرچـه حسابرسـان انتظـار خسـارت بیشتری به واسطه افشای خطاکاری داشته باشند، تمایل آنها بـه هشداردهی کم می‌شود. هم چنین هرچقدر ارزش‌های انگیزشـی تأمین کننده منافع شخصی، برای حسابرسان ایرانـی در اولویـت باشد، گرایش کمتری به هشـداردهی خواهنـد داشـت(۰/۲۸-) و شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری‌هـای سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند، افزایش مـی‌یابـد(۰/۳۱-). از طرفـی هرچقـدر ارزش‌هـای انگیزشی تأمین کننده منافع عموم، بـرای حسابرسـان ایرانـی در اولویت باشد، برداشت آنها از عواقب خطاکاری‌هـای سـازمانی و مسئولیت فردی که در خصوص افشای این خطاکاری‌ها به عهده دارند، بالا رفته و این امر تمایل آنها بـه هشـداردهی را افـزایش می‌دهد. ولی برداشت این دسته از حسابرسان از هزینه‌هایی کـه به واسطه افشاگری ممکن است متحمل شوند، شدت این تـأثیر را بـه میـزان زیـادی کـاهش مـی‌دهـد(از ۰/۱۹ بـه ۰/۱۰). در مجموع یافته‌ها نشان می‌دهد، انتظاری که حسابرسان ایرانـی از هزینه‌های مترتب با افشای خطاکاری دارند عامل بسیار مـوثری است که صرف از نظر نوع نظام ارزشی که دارند(اولویت دادن به

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

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

بحث

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

یافته‌های این پژوهش با مدل گزارش گری اختیاری انطباق دارد و با یافته‌های برخی از پژوهش گران که به آزمون این مدل پرداخته اند نیز، هم سو می‌باشد. برای مثال برخی از پژوهش گران نشان دادند که، برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به عنوان عواملی اثر گذار، تمایل مهندسان حرفه‌ای فناوری اطلاعات به گزارش خطاکاری‌های شرکت‌های فناوری اطلاعات را تحت تأثیر قرار می‌دهد(۲۷). پژوهش گر دیگری نیز نشان داد، 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(۲۸).

اما برخی از پژوهش‌ها نیز نشان دادند که از بین متغیرهای مدل مذکور، تنها عامل برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی بر هشداردهی حسابرسان اثر گذار است(۲۹)؛ در حالی که نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد هرسه عامل مدل گزارش‌گری اختیاری بر هشداردی حسابرسان ایرانی اثرگذار است و از بین آنها برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی بیشترین تأثیر را دارا می‌باشد.

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

نتیجه‌گیری

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

عـام گرا(متمرکـز بـر جمـع) تـأثیر مسـتقیمی بـر هشـداردهی حسابرسان(که عملی در راستای منـافع عمـوم اسـت) دارد و یـا ارزش‌های انگیزشی فرد گرا(متمرکز بر فرد) تأثیر معکوسـی بـر هشداردهی حسابرسان دارد؟ هم چنین در این پژوهش بـه ایـن پرسش نیز پاسخ داده شده است که این تأثیر از چـه مکـانیزمی صورت می‌پذیرد. نتایج نشان داد که ارزش‌های انگیزشی عـاملی اثرگذار بر هشـداردهی حسابرسـان اسـت. هـم چنـین برداشـت حسابرسان از هزینه‌های مترتب با افشای خطاکاری، مهم تـرین مکانیزم اثرگذار بر هشداردهی آنان است چرا که باعث مـی‌شـود حسابرسان با هر نظام ارزشی به دلیـل خسـاراتی کـه در نتیجـه افشای خطاکـاری انتظـار آن را مـی‌کشـند، تمایـل کمتـری بـه هشداردهی داشته باشند.

شاید بتوان ترس از دست دادن صاحبکار را بـه عنـوان یکـی از خسارت‌هایی بر شمرد، کـه کارکنـان موسسـات حسابرسـی بـه عنوان پیامد هشداردهی انتظار آن را دارند. چرا که پژوهش‌هـای پیشـین نشـان داده انـد، حسابرسـان ایرانـی مشـتریان خـود را براساس رابطه انتخاب می‌کنند و نه ضابطه و این رابطه مـدرای عاملی اثرگذار در گرایش حسابرسان به رفتارهـای غیـر اخلاقـی است(۳۱). پژوهش‌های پیشین هـم چنـین نشـان داده انـد کـه وضعیت ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی حرفه حسابرسی ایران که بازار نوظهوری دارد، چندان جالب نیست(۳۲). علاوه بر این نتایج پژوهش‌های پیشین تأیید می‌نماید که توسعه اخـلاق، در حرفـه حسابرسی مستلزم بهبود ارزشهای اجتماعی است(۳۳). لذا به نظر می‌رسد توجـه بـه اصـول اخلاقـی در حرفـه حسابرسـی کشـور موضوعی است که باید به شکل جدی به آن پرداخته شود و این واقعیتی است کـه بایـد آن را پـذیرفت و در راسـتای بهبـود آن چاره‌ای اندیشد.

نتایج این پژوهش اطلاعـات سـودمندی را در خصـوص عوامـل اثرگذار بر هشداردهی حسابرسان در اختیار استفاده کننـدگان آن قرار می‌دهد و این نتایج می‌تواند در برنامه ریـزی بـرای تـدوین اصول اخلاقی حرفه و سیاست گذاری در جـذب حسابرسـان بـه ویژه حسابداران رسمی مورد استفاده قرار بگیرد. معرفـی ادبیـات هشداردهی از دیگر دستاوردهای این پژوهش مـی‌باشـد کـه بـا مطالعه بیشتر در این حوزه و شناسایی متغیرهای تأثیرگذار دیگـر بر هشداردهی می‌توان ابعـاد بیشـتری از ایـن پدیـده را نمایـان ساخت. لذا این پژوهش زمینه‌ای را برای پژوهش‌های آتی فراهم می‌آورد تا بدین وسیله گـامی بلنـد در راسـتای فرهنـگ سـازی هشداردهی در حوزه حسابرسی برداشـته شـود و شـاهد اعـتلای روزافزون این حرفه باشیم.

ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانت داری علمی رعایت و حق معنوی مـؤلفین آثـار محتـرم شـمرده شده اسـت و سـایر اصـول اخـلاق علمـی همچـون رازداری و رضایت آگاهانه، رعایت شده است.

سپاسگزاری

نویسندگان این مقاله از اساتید گران قدر، پژوهشگران و تمـامی بزرگوارانی که در تکمیل پرسشنامه این پـژوهش آنـان را یـاری کردند، کمال امتنان و سپاسگزاری را دارند.

واژه‌نامه

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

13. Hedonism رفاه طلبی

14. Stimulation انگیزش

15. Portrait Values Questionnaire پرسش‌نامه مصور ارزش‌ها

References:

1. Etemadi H, Dianati Deilami Z. (2009). The effect of financial managers' ethical views on the quality of corporate financial reports. Ethics in Science & Technology; 4(1): 11-22. (In Persian).
2. Mahdavi GH, Hushmand A. (2013). The effect of moral culture on auditor's behavior. Audit Knowledge; 13(13):107-126. (In Persian).
3. Sarbanes P, Oxley M. (2002). Sarbanes-Oxley act of 2002. Washington, D.C: US Congress. Pp.745–810.
4. Near J, Miceli M. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. Journal of Business Ethics; 4: 1–16.
5. Alleyne P, Hudaib M, Pike R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. The British Accounting Review; 45:10–23.
6. Dart E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. British Accounting Review; 43: 173–185.
7. Hanlon G. (1994). The commercialization of accountancy: Flexible accumulation and the transformation of the service class. London: Macmillan.
8. Willett C, Page M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. British Accounting Review; 28(2): 101–120.
9. Sikka P. (2008). Enterprise culture and accountancy firms: new masters of the universe. Accounting, Auditing and Accountability Journal; 21(2): 268–295.
10. Jubb P. (1999). Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation. Journal of Business Ethics; 12(1): 77–94.
11. Dalton D, Radtke RR. (2013). The joint effects of machiavellianism and ethical environment on Whistle-Blowing. Journal of Business Ethics; 117:153–172.
12. Maio GR. (2010). Mental representations of social values. New York: Academic Press. Pp.1–43.
13. Schwartz SH. (2011). Studying values: Personal adventure, future directions. Journal of Cross-Cultural Psychology; 42: 307–319.
14. Schwartz SH. (1992). Universals in the content and structure of values: Theoretical advances and empirical tests in 20 countries. In: M.P. Zanna (ed). San Diego: Advances in Experimental Social Psychology ,Academic Press.
15. Schwartz SH, Melech G, Lehmann A, Burgess S, Harris M. (2001). Extending the cross-cultural validity of the theory of basic human values with a different method of measurement. Journal of Cross-Cultural Psychology; 32(5): 519-542.
16. Arnold D, Ponemon L. (1991). Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: An experiment. Auditing: A Journal of Practice & Theory; 10(2): 1–15.
17. Schultz J, Johnson D, Morris D, Dyrnes S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. Journal of Accounting Research; 31: 75–103.
18. Bedard J, Deis D, Curtis M, Jenkins J. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. Auditing: A Journal of Practice and Theory; 27(1): 187–218.
19. Rothschild J, Miethe T. (1999). Whistleblower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. Work and Occupations; 26(1): 107–128.
20. Jos P, Tompkins M, Hays S. (1989). In praise of difficult people: A portrait of the committed whistleblower. Public Administration Review; 49(6): 552–561.
21. Ponemon L. (1994). Whistle-blowing as an internal control mechanism: individual and organizational considerations. Auditing: A Journal of Practice and Theory; 13(2): 118–130.
22. Human HA. (2008). Structural equation modeling using LISREL software. 1st ed. Tehran: Samt Publication. P. 115-117. (In Persian).
23. Taylor EZ, Curtis MB. (2009). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. Journal of Business Ethics; 93(1): 21-37.
24. Hulland J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies. Strategic Management Journal; 20(2): 195-204.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]

25. Magner N, Welker RB, Campbell TL. (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. Accounting and Business Research; 27(1): 41-50.

26. Kalantari K. (2009) Structural equation modeling in social-economical researches. 1st ed. Tehran: Farhange Saba Publication. Pp. 84-89. (In Persian).

27. Ayers S, Kaplan S. (2005). Wrongdoing by consultants. Journal of Business Ethics; 57(2): 121–137.

28. Curtis M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? Journal of Business Ethics; 68: 191–209.

29. Kaplan S, Whitecotton S. (2001). An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. Auditing: A Journal of Practice and Theory; 20(1): 45–63.

30. Guthrie C.P, Strand Norman C, Rose M.J. (2012). Chief audit executives' evaluations of whistle-blowing allegations. Behavioral Research in Accounting; 24(2): 87-99.

31. Banimahd B, Beigi Harchegani E. (2012). The relationship between personal values and auditor's ethical intentions. Ethics in Science & Technology; 7(4): 1-10. (In Persian).

32. Banimahd B, Moradzade-Fard M, Ardekani M. (2013). Machiavellianism and accounting cultural values. Journal of Cultural Management; 7(20): 71-83. (In Persian).

33. Khosroabadi T, Banimahd B. (2015). Forecast of unethical behavior and fiscal corruption according to social trust in the auditing profession. Ethics in Science & Technology; 10(4): 45-53. (In Persian).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-20]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.13.4]