

مجله حسابداری سلامت، سال ششم، شماره دوم، پیاپی ۱۸، پاییز و زمستان ۱۳۹۶، صص. ۹۰-۱۰۹.

تأثیر تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی بر قصد گزارش تخلف‌های کشف‌شده در بین حسابداران بخش عمومی

لیلی کفاش^۱ و دکتر حمیدرضا ایمانی^{۲*}

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۱/۱۹

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۶/۱۱/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۸/۳۰

چکیده

مقدمه: عوامل مختلفی بر قصد رفتاری افراد از جمله حسابداران تأثیر می‌گذارد. تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی سازمانی از جمله مواردی است که به نظر می‌رسد بر قصد گزارشگری تخلف به وسیله حسابداران تأثیرگذار باشد. گزارش تخلف به عنوان یک رفتار اخلاقی نیز مطرح است و از این قاعده مستثنا نیست. پژوهش حاضر با هدف بررسی این موضوع در قالب پژوهشی پیمایشی طراحی و انجام شده است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نوع توصیفی پیمایشی است. داده‌های مورد نیاز پژوهش از طریق پرسش‌نامه گردآوری شده و نمونه پژوهش متشکل از ۲۶۶ حسابدار شاغل در بخش عمومی است. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون همبستگی بررسی شده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بین تعهد سازمانی و قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد اما بین تعهد سازمانی و قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف رابطه معنی‌داری وجود ندارد. هم‌چنین، رابطه بین ارزش‌های اخلاقی سازمانی با قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف مثبت و معنی‌دار و با قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف منفی و معنی‌دار است.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش حاکی از تأثیر ارزش‌های اخلاقی سازمانی و تعهد سازمانی بر قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف حسابداران است. در نتیجه، افزایش سطح تعهد سازمانی حسابداران و بهبود فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی سازمانی به منظور افزایش احتمال گزارش تخلف به وسیله آن‌ها حائز اهمیت است.

واژه‌های کلیدی: ارزش‌های اخلاقی، تعهد سازمانی، گزارش برون‌سازمانی تخلف، گزارش درون‌سازمانی تخلف.

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد شیراز، دانشگاه آزاد اسلامی، شیراز، ایران.

۲. عضو هیئت علمی، گروه حسابداری، واحد شیراز، دانشگاه آزاد اسلامی، شیراز، ایران.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: himani@iaushiraz.ac.ir

مقدمه

بنابراین، قصد گزارش تخلف به جنبه اخلاقی گزارشگری اشاره دارد (۵). تخلف طیف گسترده‌ای از کارهای غیرقانونی مانند زیر پا گذاشتن مقررات و تهدید منافع عمومی یا خصوصی مثل تقلب یا فساد مالی را در برمی‌گیرد (۶). گزارش اشتباه‌ها و تخلف‌های کشف‌شده در سازمان به وسیله کارکنان، یک رفتار اخلاقی بسیار مهم است که به انگیزه کارکنان در مورد گزارش تخلف بستگی دارد. اگر کارکنان مؤسسه انگیزه کافی برای گزارش اشتباه‌ها و تخلف‌های کشف‌شده را نداشته باشند، اشتباه‌ها و تخلف‌ها حتی در صورت کشف شدن هم گزارش نخواهد شد (۷). بنابراین، توجه به مقوله قصد گزارش تخلف کارکنان سازمان به عنوان اقدامی اخلاقی در سازمان و عوامل مؤثر بر آن لازم است.

به منظور اطلاع‌رسانی به مقاماتی که قادر به انجام اقدامات لازم هستند می‌توان از گزارش‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تخلف‌های کشف‌شده در سازمان استفاده کرد. با این حال ممکن است افراد تمایلی به گزارش تخلف نداشته باشند. دلیل این امر ممکن است اطمینان‌نداشتن به ارزش‌های اخلاقی سازمان و نظام‌های گزارشگری باشد یا اعتقاد به این که ممکن است گزارش برای آن‌ها هزینه‌های فردی در پی داشته باشد (۸). طبق گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب درباره موارد تقلب در سال ۲۰۱۰ میلادی در آمریکا با وجود سازوکارهای گوناگون برای کشف تقلب، مانند حسابرسی داخلی و مستقل یا کنترل داخلی، متداول‌ترین روش کشف تقلب در سازمان‌ها افشاگری بوده است. نزدیک به نیمی از موارد تقلب از

دانشمندان، مریبان و مدیران سازمان‌ها به دلیل نتایج و کاربردهای فردی، سازمانی و اجتماعی مثبت اخلاق به این بحث توجه زیادی دارند (۱). در واقع، می‌توان ادعا کرد که یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های موفقیت در هر سازمانی رعایت اخلاق است (۲). از آن جا که فعالیت‌های مالی برای بقای دنیای فعلی بشر ضروری است، حسابداری به‌عنوان یک حرفه سودمند تلقی می‌شود. به دلیل این نقش اساسی، حسابداری در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیای اقتصادی امروز، به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل شده است که هم‌چون دیگر حرفه‌ها دستورعمل‌های اخلاقی زیادی دارد (۳). در این راستا، رسوایی‌های ناشی از تقلب‌های مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی چون انرون و وردکام، نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابداران کافی نیست و آنان باید افزون بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی، به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز پای‌بند باشند (۴).

بخش مهمی از رعایت اخلاق حرفه‌ای مربوط به گزارش تخلف است. قصد گزارش تخلف به عنوان یک رفتار اخلاقی مهم و تأثیرگذار در بین حسابداران و حساب‌برسان می‌تواند به نوعی تحت تأثیر ارزش‌های اخلاقی حاکم بر شرکت و تعهد سازمانی افراد قرار بگیرد. در واقع، می‌توان گفت اگر جنبه اخلاقی از گزارشگری حذف شود، اقدام افشاگری تخلف را نمی‌توان به عنوان گزارش تخلف در نظر گرفت.

راه خبررسانی کارمند، فروشنده یا دیگر افشاگران بر ملا می‌شود (۶). نتایج برخی از پژوهش‌های پیشین نیز نشان می‌دهد که هزینه‌های شخصی در قالب اقدامات تلافی‌جویانه عاملی با تأثیر منفی بر قصد گزارش تخلف است (۹-۱۱). تعهد سازمانی به عنوان یک مؤلفه مهم در رابطه با اخلاقی رفتار کردن کارکنان در سازمان معرفی می‌شود و به عنوان یکی از پیش‌بینی‌کننده‌های رفتار در سازمان‌ها است.

سال‌های زیادی است که تعهد سازمانی به عنوان یک سازه اصلی در درک رابطه بین مدیر و کارکنان شناخته شده است (۱۲). تعهد سازمانی یک سازه چند بُعدی است که نشان‌دهنده آثار ویژه‌ای بر مسائل کاری و شغلی نظیر رفتارهای ناکارآمد شغلی، رفتارهای مدنی خود گزارش شده و عملکرد شغلی است (۱۳-۱۵). نتایج پژوهش‌ها مؤید آن است که تعهد سازمانی با بسیاری از رفتارهای شغلی کارکنان مرتبط است و از دلایل عمده در اهمیت تعهد سازمانی این است که سازمان‌های دارای کارکنان با تعهد سازمانی بالا، معمولاً از عملکرد بهتری برخوردار هستند (۱۶). نتایج پژوهش‌های زیادی نشان داده است که تعهد سازمانی تأثیر قابل توجهی بر تمایل به گزارش تخلف و اشتباه کشف شده دارد (۱۷-۲۰). ممکن است چنین استدلال شود که کارکنان وفادار و متعهد به سازمان، تمایل دارند که تخلف را به درون سازمان گزارش کنند تا به شهرت سازمان خود لطمه نزنند (۲۱). از این رو، افرادی که تعهد سازمانی بالایی دارند در مقایسه با افرادی که تعهد سازمانی بالایی ندارند، رفتار مثبت‌تری از خود نشان داده و در نتیجه احتمال می‌رود که تمایل به

گزارش درون‌سازمانی تخلف داشته باشند و برعکس افرادی که تعهد سازمانی پایینی دارند، تمایل به گزارش برون‌سازمانی تخلف و ابراز ارزش‌های اخلاقی دارند. فرهنگ سازمانی زیرمجموعه ارزش‌های اخلاقی است (۲۲). وقتی کارکنان معتقد باشند که خط‌مشی‌ها و رویه‌ها به وسیله مدیران و دیگر افراد سازمان با توجه به اخلاق پی‌گیری می‌شود، ارزش‌های اخلاقی به عنوان فرهنگ سازمانی در سازمان نهادینه می‌شود (۲۳). در زمینه حسابداری نیز نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی بر تمایل حسابداران در گزارش تخلف تأثیر مثبتی دارد (۲۴). به نظر می‌رسد ارزش‌های سازمانی نیز به عنوان بخشی از فرهنگ سازمانی می‌تواند بر تمایل فرد به گزارش تخلف تأثیرگذار باشد. به بیان دیگر، محیط سازمانی و فرهنگ اخلاقی سازمان می‌تواند بر قصد گزارش تخلف کارکنان تأثیر بگذارد. انجمن حسابداران رسمی خبره به حسابداران پیشنهاد می‌کند هنگامی که در سازمان خود تخلفاتی را مشاهده کردند، بهتر است با استفاده از مجاری درون‌سازمانی آن را گزارش کنند. در صورتی که مشکل در داخل سازمان حل و فصل نشد، تخلف را در خارج از سازمان افشا کرده و با استفاده از مجاری برون‌سازمانی مشکل را حل کنند. چون در معرض عموم قرار گرفتن موضوع ممکن است موجب شود که افکار عمومی بر جدیت موضوع و ارتباط آن با قوانین موجود و استانداردهای حسابداری حرفه‌ای، تأثیر بگذارد (۸). نتایج برخی از پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که حسابداران بیشتر از مجاری درون‌سازمانی برای گزارش تخلف کشف‌شده استفاده می‌کنند که

احتمالاً این عمل ناشی از نیاز به اصلاح اشتباه در داخل سازمان و یا ترس از نظارت قانونی و اقدامات قانونی ناخواسته، در صورت گزارش به مجاری برون‌سازمانی است (۲۵ و ۲۶).

از آن جا که ارزش‌های اخلاقی سازمانی و تعهد سازمانی از جمله عوامل مؤثر بر رفتار بوده و در پژوهش‌های گذشته تأثیر این مؤلفه‌ها بر رفتار و انگیزه‌های رفتاری تأیید شده است، بررسی تأثیر این متغیرها بر قصد گزارش تخلف حسابداران نیز اهمیت دارد. بنابراین، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخی برای این سؤال است که آیا بین تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی سازمان و قصد گزارش درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی تخلف رابطه وجود دارد یا خیر؟

مبانی نظری

یکی از موضوع‌های مهم سازمانی، وجود تعهد در بین کارکنان است. مدیران لایق همیشه تلاش دارند تا تعهد کارکنان خود را افزایش دهند، زیرا آن را لازمه توسعه و پیشرفت سازمان می‌دانند. تعهد سازمانی را می‌توان به عنوان حالتی تعریف کرد که در آن فردی شاغل در سازمانی خاص با هدف‌های آن همانندسازی می‌کند و می‌خواهد که عضویت در آن سازمان را حفظ کند (۲۷). تعهد سازمانی نگرشی درباره وفاداری به سازمان و فرآیند مستمری است که با مشارکت افراد در تصمیم‌های سازمان موجب توجه به افراد سازمان شده و موفقیت و رفاه سازمان را به دنبال دارد (۲۸). پورتر و همکاران در پژوهشی تعهد سازمانی را به عنوان درجه نسبی تعیین هویت فرد با سازمان و مشارکت و

درگیری فرد در سازمان تعریف کرده و معتقدند که تعهد سازمانی را می‌توان به وسیله سه مؤلفه شامل ۱. اعتقاد راسخ به هدف‌ها و ارزش‌های سازمان و پذیرش آن، ۲. تمایل به تلاش قابل ملاحظه به خاطر سازمان و به منظور تحقق هدف‌های سازمانی و ۳. تمایل شدید برای ادامه همکاری با سازمان تعریف کرد (۲۹). در این دیدگاه تعهد به عنوان مفهومی تک بُعدی در نظر گرفته شده است که تنها متمرکز بر بُعد عاطفی است. طی سال‌ها اندیشمندان درک از تعهد سازمانی را با نگرستن به آن به عنوان یک مفهوم چند بُعدی تغییر داده‌اند. آنان به مجموعه‌ای وسیع‌تر از پیوندها بین کارکنان و سازمان در مقایسه با آن چه که پورتر مطرح کرد، علاقه‌مند بوده‌اند. در حالی که پورتر معتقد به یک پیوند توصیف شده با قبول هدف‌های سازمان بود. پژوهش‌های بعدی بر انواع تعهد متمرکز شده که می‌تواند برای توجیه رفتار فرد و استمرار آن در محیط کار باشد. برای مفهوم تعهد سازمانی الگوهای متفاوتی وجود دارد. آنجل و پری در پژوهشی بین تعهد ارزشی و تعهد به ماندن تمایز قائل شدند (۳۰). اورایی و چاتمن معتقدند پیوند بین فرد و سازمان می‌تواند سه حالت شامل ۱. متابعت، ۲. همانندسازی و ۳. درونی‌سازی را به خود بگیرد. میر و آلن در پژوهشی الگوی سه بُعدی خود را مبتنی بر مشاهده شباهت‌ها و تفاوت‌هایی طراحی کردند که در مفاهیم تک بُعدی سازمانی وجود دارد. آن‌ها بین سه نوع تعهد عاطفی، مستمر و هنجاری تفاوت قائل شدند (۳۱). هانت و مورگان در پژوهشی پنج تعهد سازمانی را در دو بُعد خرد و کلان مورد توجه قرار دادند. تعهد در بُعد خرد

عبارت است از تعهد به گروه‌های خاص سازمانی که شامل گروه‌های کاری، سرپرستان و مدیریت عالی می‌شود و تعهد در بُعد کلان عبارت است از تعهد به سازمان به عنوان یک مجموعه و یک نظام. بر این اساس، تعهد در سطح خرد لزوماً معادل تعهد در سطح کلان نیست و چه بسا وجود تعهد قوی در سطح خرد به تعهد در سطح کلان منجر می‌شود (۳۲).

هانت و همکاران در پژوهشی مفهوم ارزش‌های اخلاقی سازمان را ارائه کرده و عنوان کردند که ارزش‌های اخلاقی ویژگی‌های فرهنگی یک محیط اخلاقی را شرح می‌دهد (۳۳ و ۳۴). نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که ادراکات افراد از این ارزش‌ها به‌طور مثبتی با باورهای اخلاقی خاص و مدیریت اخلاقی مرتبط است. کارکنان، محیط سازمانی همراه با فضای اخلاقی را ترجیح می‌دهند. ارزش‌های اخلاقی سازمان پاسخ‌های عمومی کارکنان به کار را افزایش می‌دهد (۲۲). نتایج برخی از پژوهش‌های پیشین نشان داد که رویه‌ها و خط‌مشی‌های روشن تأثیر مثبتی بر قصد گزارش تخلف دارد (۳۵ و ۳۶). ارزش‌های اخلاقی سازمانی فعل و انفعالاتی را در نظام چند بُعدی رسمی و غیررسمی کنترل رفتاری نشان می‌دهد. نظام رسمی ارزش‌های اخلاقی سازمانی می‌تواند شامل خط‌مشی‌های سازمان، دستورعمل‌ها، نظام پاداش و رویه‌ها و قوانین باشد (۳۵ و ۳۷) و نظام غیررسمی هنجارها، اعتقادات و رویه‌های درون‌سازمانی را در بر می‌گیرد. زمانی که در سازمان سطح ارزش‌های اخلاقی بالا باشد (یعنی، مدیریت نظام‌های اخلاقی همسو با ارزش‌های اخلاقی را بکار گیرد)، به احتمال بیشتری

افراد تمایل به گزارش تخلف دارند (۸). ورود اصطلاح هشداردهندگی یا افشاگری یا گزارشگری تخلف (دمیدن در سوت) در ادبیات ضد تقلب جهان، از سازوکار مورد استفاده به وسیله پلیس انگلستان، در با خبر کردن دیگر همکارانشان از وجود افراد خلاف‌کار در شهر، برگرفته شده است (۶). گزارشگری تخلف به معنای افشای اعمال غیرقانونی، غیراخلاقی و نامشروع تحت نظارت کارفرمایان، به وسیله اعضای فعلی و سابق سازمان، برای سازمان‌ها یا افراد دیگر است (۳۸). منظور از تخلف، رویه‌های غیرقانونی و غیراخلاقی و نامشروع است و تقلب زیرمجموعه‌ای از تخلف به شمار می‌آید (۳۹). گزارش تخلف به اعمالی گفته می‌شود که می‌تواند مانع تخلف‌های سازمانی شده و برای سازمان یا گروه منفعی را به دنبال خواهد داشت (۴۰ و ۴۱). با این وجود، همیشه گزارش تخلف از لحاظ اجتماعی مفید نیست؛ برخی از گزارش‌ها ممکن است موجب ایجاد هدف‌ها و نیات مخربی مانند مقابله به مثل و انتقام‌جویی شود (۳۹ و ۴۲). گزارش تخلف معمولاً به افرادی صورت می‌گیرد که در موقعیتی هستند که توانایی اصلاح تخلف را دارند (۴۳). گزارش درون‌سازمانی تخلف، به افراد مناسب در ساختار سلسله‌مراتبی سازمان انجام می‌شود (۴۴). گزارش برون‌سازمانی تخلف، به منابع خارج از سازمان از جمله رسانه‌ها، انجمن‌های حرفه‌ای، نهادهای نظارتی و گروه‌های ذینفع اشاره دارد (۱۸ و ۴۴). البته، افرادی که تخلف را به خارج از سازمان گزارش می‌کنند، بیش از افرادی که تخلف را به داخل سازمان گزارش می‌کنند در معرض اقدامات

پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال و شدت اخلاقی تأثیر مثبت و معنی داری بر قصد گزارش درون سازمانی موارد تقلب در ارقام مالی به وسیله حسابداران دارد اما هزینه شخصی گزارشگری تأثیر معنی داری بر قصد گزارش درون سازمانی موارد تقلب در ارقام مالی به وسیله حسابداران ندارد (۴۷).

مهدوی و ابراهیمی در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق بر تعهد سازمانی و حرفه‌ای حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر تأثیر برخی از جنبه‌های جو اخلاقی بر تعهد عاطفی سازمانی و تعارض بین حرفه و سازمان و هم‌چنین، تأثیر معنی دار فرهنگ اخلاقی سازمان بر تعارض بین حرفه و سازمان است. افزون بر این، ماکیاول‌گرایی تأثیری منفی و معنی دار بر تعهد عاطفی سازمانی دارد. بررسی رابطه بین تعهد عاطفی سازمانی و تعارض بین حرفه و سازمان نیز بیانگر رابطه منفی و معنی دار بین این دو متغیر است (۴۸).

نمازی و ابراهیمی در پژوهشی اثر تعدیل‌کنندگی شدت اخلاقی ادراک شده بر تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش به گزارش تقلب، هنجارهای غیرعینی و دین‌داری را بر قصد گزارش درون سازمانی موارد تقلب در صورت‌های مالی به وسیله حسابداران بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شدت اخلاقی ادراک شده و اثر عدالت سازمانی نگرش به گزارش تقلب و هنجارهای غیرعینی را تعدیل کرده است اما تأثیر دین‌داری تعدیل نشده است (۴۹).

آقایی‌چادگان و احمدی در پژوهشی تأثیر تعامل

تلافی‌جویانه قرار دارند. گزارش درون سازمانی تخلف اخلاقی‌تر است و از نظر مدیریت نیز مطلوب‌تر است (۴۵). تمایل کارکنان به گزارش درون سازمانی تخلف ناشی از وفاداری آن‌ها به سازمان است (۱۹). گزارشگران درون سازمانی تخلف به حفظ اعتبار سازمان خود علاقه‌مندند و در صورتی اقدام به گزارش برون سازمانی می‌کنند که از حل مشکل از طریق مجاری درون سازمانی ناامید شوند (۲۱).

پیشینه پژوهش

ستایش و همکاران در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر درک اصول اخلاقی بین مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور به این نتیجه رسیدند که به طور کلی سازه‌های فردی شامل جنسیت و سن مدیران تأثیر معنی داری بر درک اصول اخلاقی به وسیله مدیران ندارد. هم‌چنین، نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های مبتنی بر سازه‌های اجتماعی بیانگر این است که از بین سازه‌های اجتماعی شامل سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، سابقه خدمت و سمت سازمانی مدیران تنها سابقه خدمت دارای رابطه معنی داری با درک اصول اخلاقی در بین مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور است و سایر موارد تأثیر معنی داری بر درک اصول اخلاقی ندارد (۴۶).

نمازی و ابراهیمی در پژوهشی به الگوبندی عوامل مؤثر بر قصد گزارش درون سازمانی موارد تقلب در ارقام مالی به وسیله حسابداران و اولویت‌بندی آن‌ها

بین ویژگی‌های فردی حساب‌برسان، فرهنگ اخلاقی در مؤسسه حساب‌برسی و هنجارهای گروه حساب‌برسی بر قصد حساب‌برسان به گزارش اشتباه‌های کشف‌شده را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه بین نوع شخصیت و قصد حساب‌برس به گزارش اشتباه، در سطوح بالاتر هنجارهای گروه حساب‌برسی قوی‌تر است. هم‌چنین، رابطه مرکز کنترل و قصد حساب‌برس به گزارش اشتباه در سطوح بالاتر هنجارهای گروه حساب‌برسی، قوی‌تر است (۷).

بنی‌مهد و گل‌محمدی در پژوهشی به بررسی تأثیر جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق الگوی گزارش‌گری اختیاری در بین حساب‌برسان در ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که جو اخلاقی بر دو مؤلفه از سه مؤلفه هشداردهی تأثیرگذار است. دو مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارد شامل برداشت حساب‌برسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حساب‌برسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب است و مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حساب‌برسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب است (۴۵).

بیگی‌هرچگانی و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر فرصت‌طلبی به عنوان یک ویژگی رفتاری بر هشداردهی حساب‌برسان پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که فرصت‌طلبی تأثیر منفی و معنی‌داری بر هشداردهی حساب‌برسان دارد. هم‌چنین، این تأثیر به واسطه برداشتی که حساب‌برسان از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این

خطاکاری‌ها دارند و نیز برداشت آن‌ها از هزینه‌های مترتب با افشای این خطاکاری‌ها شدت می‌یابد (۵۰).
شهریاری و برزگر در پژوهشی رابطه بین جو اخلاقی و مشاوره با تعهد حرفه‌ای و سازمانی حسابداران بخش عمومی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین سطح نظارت دریافت‌شده به وسیله حسابداران مبتدی با تعهد سازمانی و حرفه‌ای آن‌ها و بین سطح حمایت اجتماعی دریافت‌شده به وسیله حسابداران مبتدی با تعهد سازمانی آن‌ها رابطه مثبت و معنی‌دار اما بین سطح حمایت اجتماعی دریافت‌شده به وسیله حسابداران مبتدی با تعهد حرفه‌ای آن‌ها رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. هم‌چنین، بین درک حسابداران مبتدی و با سابقه از جو اخلاقی سازمان با تعهد سازمانی آن‌ها و بین تعهد سازمانی با تعهد حرفه‌ای حسابداران مبتدی و با سابقه رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد (۵۱).

فین و لمپ در پژوهشی به اندازه‌گیری تصمیم‌به‌گزارش تخلف‌های کشف‌شده، قضاوت اخلاقی، موضوع‌های محتمل و متغیرهای موقعیتی در بین دانشجویان حساب‌برسی و کارکنان و مدیران مؤسسات حساب‌برسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر آن است که بین قضاوت اخلاقی و تصمیم‌گیری برای گزارش تخلف‌های کشف‌شده رابطه وجود دارد. هم‌چنین، تصمیم‌گیری اخلاقی تحت تأثیر موضوع‌های محتمل و متغیرهای موقعیتی و فردی قرار می‌گیرد (۵۲).

سامرز و کاسال در پژوهشی به بررسی رابطه تعهد سازمانی و گزارش تخلف در بین نمونه‌ای متشکل از حسابداران مدیریت پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان

تخلف مشاهده شده به وسیله حسابرس در ابتدای کار را افزایش می‌دهد. هم‌چنین، تعهد سازمانی حسابرس بر گزارشگری مؤثر است (۲۰).

آلین در پژوهشی به بررسی تأثیر تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی سازمانی در قصد حسابداران به گزارش درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تخلف پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی شرکت‌های بزرگ به‌طور قابل‌توجهی قصد حسابداران برای گزارش درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تخلف کشف‌شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد. حسابدارانی که تعهد سازمانی بالا و درک قوی‌تری از ارزش‌های اخلاقی سازمان دارند، قصد بیشتری برای گزارش تخلف کشف‌شده در داخل سازمان دارند (۸).

آلین و همکاران در پژوهشی با استفاده از الگوی مخالفت اصول سازمانی گراهام به بررسی تأثیر جدیت ادراک شده از تقلب، مسئولیت شخصی ادراک شده در قبال افشاگری تقلب و هزینه شخصی ادراک شده در قبال افشاگری بر قصد افشاگری تقلب در داخل یا خارج از سازمان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که آگاهی کمی در زمینه قوانین افشاگری تقلب وجود دارد. بیشتر پاسخ‌دهندگان افشاگری تقلب را اقدامی اخلاقی می‌دانند و تمایل بیشتری به افشاگری درون‌سازمانی تقلب در مقایسه با افشاگری برون‌سازمانی آن دارند (۵۴).

لاتان و همکاران در پژوهشی با عنوان «آگاهی اخلاقی، قضاوت اخلاقی و افشاگری: یک تحلیل میانجی‌گری مدون» الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی، تأثیر

داد که با افزایش تعهد سازمانی احتمال گزارش تخلف‌ها افزایش می‌یابد (۱۹).

سیمز و کینان در پژوهشی تصمیم‌گیری برای گزارش تخلف را با استفاده از متغیرهای سازمانی و درون‌فردی پیش‌بینی کردند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن است که گزارش برون‌سازمانی تخلف به میزان قابل‌توجهی با حمایت سرپرستان، سیاست‌های رسمی سازمانی، جنسیت و ارزش‌های آرمانی افراد مرتبط است و با سیاست‌های رسمی برون‌سازمانی، سمت سازمانی، سن، تحصیلات، رضایت شغلی و تعهد سازمانی رابطه‌ای ندارد (۵۳).

پارک و بلنکین‌سپ در پژوهشی قدرت پیش‌بینی نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده را به عنوان یک الگوی ارتباط بین نگرش، هدف و رفتار در مورد انگیزه گزارش تخلف بررسی کردند. تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پژوهش آنان نشان داد که بین نگرش، هنجار ذهنی و کنترل رفتاری ادراکی و تمایل به گزارش خطای داخلی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد اما تمایل به گزارش خطای برون‌سازمانی فقط با هنجار ذهنی رابطه معنی‌دار دارد. هم‌چنین، بین نگرش، هنجار ذهنی و کنترل رفتاری ادراکی و تمایل به گزارش تخلف درون‌سازمانی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد اما تمایل به گزارش تخلف خارجی فقط با هنجار ذهنی رابطه معنی‌داری دارد (۲۶).

تیلور و کورتیس در پژوهشی به بررسی تأثیر طبقات محیط کار بر گزارش تخلف‌های کشف‌شده به وسیله حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن است که سطوح بالای هویت حرفه‌ای، احتمال گزارش

عوامل غیرعقلانی و سایر جنبه‌های مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی حساب‌برسان برای قصد افشاگری تخلف را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که احساسات می‌تواند رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت اخلاقی را میانجی‌گری کند. هم‌چنین، احساسات و شدت اخلاقی ادراک شده می‌تواند رابطه بین قضاوت اخلاقی و قصد افشاگری تخلف و تقلب را بهبود ببخشد. حساب‌برسان داخلی بیشتر تمایل دارند که تخلف و تقلب را به خارج از سازمان گزارش کنند و افشاگری درون‌سازمانی و ناشناس تخلف و تقلب، روش ترجیحی حساب‌داران حرفه‌ای است (۵۵).

وجود دارد.
فرضیه سوم: بین ارزش‌های اخلاقی سازمانی و قصد حساب‌داران برای گزارش درون‌سازمانی تخلف رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.
فرضیه چهارم: بین ارزش‌های اخلاقی سازمانی و قصد حساب‌داران برای گزارش برون‌سازمانی تخلف رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.
در این پژوهش به منظور بررسی فرضیه‌ها از الگوی مفهومی زیر (شکل شماره ۱) استفاده شده است.

روش پژوهش

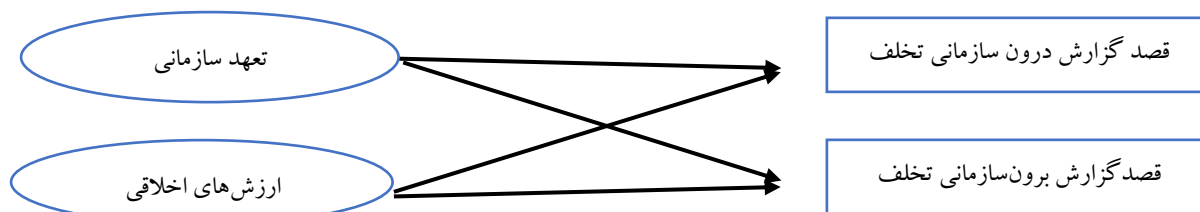
فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش به تعیین رابطه بین تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی با تمایل به گزارش درون‌سازمانی و برون‌سازمانی می‌پردازد. بنابراین، فرضیه‌ها به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

فرضیه اول: بین تعهد سازمانی و قصد حساب‌داران برای گزارش درون‌سازمانی تخلف رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین تعهد سازمانی و قصد حساب‌داران برای گزارش برون‌سازمانی تخلف رابطه منفی و معنی‌داری

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی بوده و روش پژوهش آن از نوع توصیفی پیمایشی است. داده‌های مورد نیاز پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه گردآوری شده است. به منظور ارزیابی تعهد سازمانی از پرسش‌نامه استاندارد تعهد سازمانی هانت و همکاران (۳۳) استفاده شد. این پرسش‌نامه شامل ۴ سؤال است که به اندازه‌گیری تعهد سازمانی پاسخ‌دهندگان می‌پردازد. برای اندازه‌گیری ارزش‌های اخلاقی سازمانی کارکنان، پرسش‌نامه استاندارد ارزش‌های اخلاقی سازمانی هانت و همکاران (۳۴) مورد استفاده



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

و سازمان‌های عمومی غیردولتی شهرستان شیراز در مهرماه سال ۱۳۹۶ است که حداقل دو سال سابقه خدمت حسابداری در یک دستگاه یا سازمان عمومی را داشته باشند. به دلیل گستردگی حجم جامعه آماری و مشکل بودن بررسی کل اعضای جامعه، نمونه‌ای از بین اعضای جامعه به روش در دسترس انتخاب شد. بر اساس نمونه پیش‌آزمون ۱۵ تایی انحراف معیار ۰/۶۷ برآورد و با استفاده از رابطه شماره ۱ در زیر حجم نمونه محاسبه شد.

$$n = \frac{z\alpha^2 * \sigma^2}{\alpha^2} = \frac{16^2 * 0.67^2}{0.12} = 172 \quad \text{رابطه ۱}$$

که در آن $\sigma^2 =$ انحراف معیار، $n =$ حجم نمونه، $Z = \alpha/2 = 1/96$ ، و $\alpha^2 =$ مقدار خطا است.

با در نظر گرفتن پرسش‌نامه‌هایی که امکان بازگشت آن‌ها وجود نداشت، تعداد ۳۷۰ پرسش‌نامه در سازمان‌های مختلف زیرمجموعه قوه مقننه، قوه مجریه و مناطق شهرداری شیراز و سازمان‌های وابسته توزیع شد که برخی از آنان یا بازگشت نشد و یا مخدوش بود و سرانجام تعداد ۲۶۶ پرسش‌نامه به صورت کامل تکمیل و آماده برای تجزیه و تحلیل شد.

متغیرهای پژوهش

در این پژوهش تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی سازمانی به عنوان متغیر مستقل، قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف و قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. همچنین، متغیرهای جمعیت شناختی از قبیل جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کار و رشته تحصیلی

قرار گرفته است که از پنج سؤال برای اندازه‌گیری ارزش‌های اخلاقی سازمانی استفاده می‌کند. از پرسش‌نامه شش موردی پارک و بلنکین ساپ (۲۶) برای اندازه‌گیری قصد گزارش درون‌سازمانی و از پرسش‌نامه تک موردی مایر و همکاران (۵۶) برای اندازه‌گیری قصد گزارش برون‌سازمانی استفاده شد. پرسش‌نامه مورد استفاده در این پژوهش در پژوهش‌های دیگری از جمله پژوهش آلین (۸) نیز مورد استفاده قرار گرفته است. در پرسش‌نامه پژوهش از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است تا در مورد تخلف‌های اساسی که در سازمان آن‌ها روی می‌دهد واکنش خود را ذکر کنند.

در این پژوهش برای تعیین روایی محتوای پرسش‌نامه، از نظر اعضای هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی شیراز استفاده شد و به منظور تعیین قابلیت اطمینان پرسش‌نامه‌های مورد استفاده، آلفای کرونباخ محاسبه شد. آلفای کرونباخ در یک نمونه پیش‌آزمون ۱۵ عضوی برای پرسش‌نامه تعهد سازمانی ۰/۷۴، پرسش‌نامه ارزش‌های اخلاقی سازمانی ۰/۷۳ و برای پرسش‌نامه قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف ۰/۸۴ محاسبه شد و با توجه به بالاتر بودن نتایج آزمون آلفای کرونباخ برای پرسش‌نامه‌ها از ۰/۷، می‌توان گفت که پرسش‌نامه پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار است.

جامعه آماری و نمونه پژوهش

با توجه به هدف پژوهش، جامعه آماری این پژوهش شامل حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی

متغیرهای کنترلی پژوهش است.

همان‌طور که در این جدول مشخص شده است حدود ۶۶٪ آزمودنی‌ها مرد هستند و ۶۴/۷٪ از آن‌ها بین ۳۱ تا ۴۰ سال سن دارند. ۹۱/۷٪ دارای تحصیلات کارشناسی و بالاتر هستند. بیش از ۸۰٪ آزمودنی‌ها سابقه کار بیش از ۵ سال دارند و ۴۵/۱٪ دارای مدرک تحصیلی حسابداری هستند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که آزمودنی‌ها شرایط لازم برای پاسخ به پرسش‌نامه پژوهش حاضر را دارند.

یافته‌ها

ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها

در جدول شماره ۱ ویژگی‌های فردی و محیطی اعضای نمونه از قبیل جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کار و رشته تحصیلی نشان داده شده است.

جدول ۱: ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها

متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۷۶
	زن	۹۰
سن	۲۰-۳۰	۶۰
	۳۱-۴۰	۱۷۲
	۴۱-۵۰	۲۲
	بیشتر از ۵۱ سال	۱۲
سطح تحصیلات	کاردانی	۲۲
	کارشناسی	۱۴۴
	کارشناسی ارشد	۹۴
دکتری	۶	۲/۳
سابقه کار	کم‌تر از ۵ سال	۵۲
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۴۶
	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۳۶
	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۱۶
بیشتر از ۲۱ سال	۱۶	۶
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۲۰
	مدیریت	۶۲
	اقتصاد	۸
	سایر	۷۶

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

طیف بسیار کم تر است و نشان می دهد که آزمودنی ها قصد گزارش برون سازمانی پایینی دارند.

نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

برای آزمون فرضیه های اول و سوم پژوهش، با توجه به پیوسته بودن توزیع داده های متغیرهای تعهد سازمانی، ارزش های اخلاقی سازمانی و انگیزه حسابداران برای قصد گزارش درون سازمانی تخلف، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد که نتایج آزمون این دو فرضیه در جدول شماره ۳ ارائه شده است. برای آزمون فرضیه های دوم و چهارم پژوهش، با توجه به رتبه ای بودن مقیاس اندازه گیری متغیر قصد گزارش برون سازمانی، از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد که نتایج آن در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

همان طور که در جدول شماره ۳ نشان داده شده است، ضریب همبستگی بین دو متغیر تعهد سازمانی و قصد گزارش درون سازمانی مثبت بوده و معنی داری آن کم تر از ۰.۵٪ است و در نتیجه رابطه معنی دار است. بنابراین، فرضیه اول پژوهش تأیید می شود. ضریب همبستگی بین دو متغیر ارزش اخلاقی سازمانی و قصد گزارش درون سازمانی تخلف مثبت بوده و معنی داری آن کم تر از ۰.۵٪ است. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تأیید می شود.

برای ارزیابی هر چهار متغیر پژوهش از پرسش نامه با طیف پنج گزینه ای لیکرت استفاده شده است که حد متوسط در طیف پنج گزینه ای بین ۲/۵ تا ۳/۵ است. با توجه به این که از میانگین امتیازات گویه های پرسش نامه ها برای امتیازدهی استفاده شده است، امتیاز به دست آمده در بازه ۲/۵ تا ۳/۵ حد متوسط هر یک از متغیرها را نشان می دهد. مقادیر کم تر از ۲/۵ بیانگر سطح ضعیف و مقادیر بیشتر از ۳/۵ بیانگر سطح بالای هر مقیاس است. نتایج مربوط به آمار توصیفی هر یک از متغیرهای پژوهش شامل کمینه، بیشینه، میانگین و انحراف معیار در جدول شماره ۲ ارائه شده است. مقادیر میانگین متغیرهای مستقل که، به ترتیب، ۳/۲۴ و ۳/۱۴ به دست آمده در بازه متوسط طیف قرار می گیرد و نشان می دهد که تعهد سازمانی و ارزش های اخلاقی سازمانی در سطح نمونه آزمودنی ها در حد متوسط است. میانگین متغیر قصد گزارش درون سازمانی در بازه متوسط طیف قرار دارد و بیانگر این است که قصد گزارش درون سازمانی آزمودنی ها در حد متوسط است. میانگین متغیر قصد گزارش برون سازمانی که با استفاده از یک مقیاس تک موردی با طیف لیکرت ۵ گزینه ای شامل ۱ (بسیار غیر محتمل) تا ۵ (بسیار محتمل) گردآوری شده، ۱/۹۱ به دست آمده که از متوسط

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
تعهد سازمانی	۱	۵	۳/۲۴	۱/۰۱
ارزش اخلاقی سازمانی	۱	۵	۳/۱۴	۰/۶۷
قصد گزارش درون سازمانی	۱	۵	۲/۶۱	۰/۷۲
قصد گزارش برون سازمانی	۱	۵	۱/۹۱	۱/۱۷

جدول ۳: نتایج ضریب همبستگی پیرسون فرضیه‌های اول و سوم

متغیرها	حجم نمونه	ضریب همبستگی	معنی‌داری
تعهد سازمانی و قصد گزارش درون‌سازمانی	۲۶۶	۰/۲۵	۰/۰۰۰
ارزش‌های اخلاقی سازمانی و قصد گزارش درون‌سازمانی	۲۶۶	۰/۱۸	۰/۰۰۲

جدول ۴: نتایج ضریب همبستگی اسپیرمن فرضیه‌های دوم و چهارم

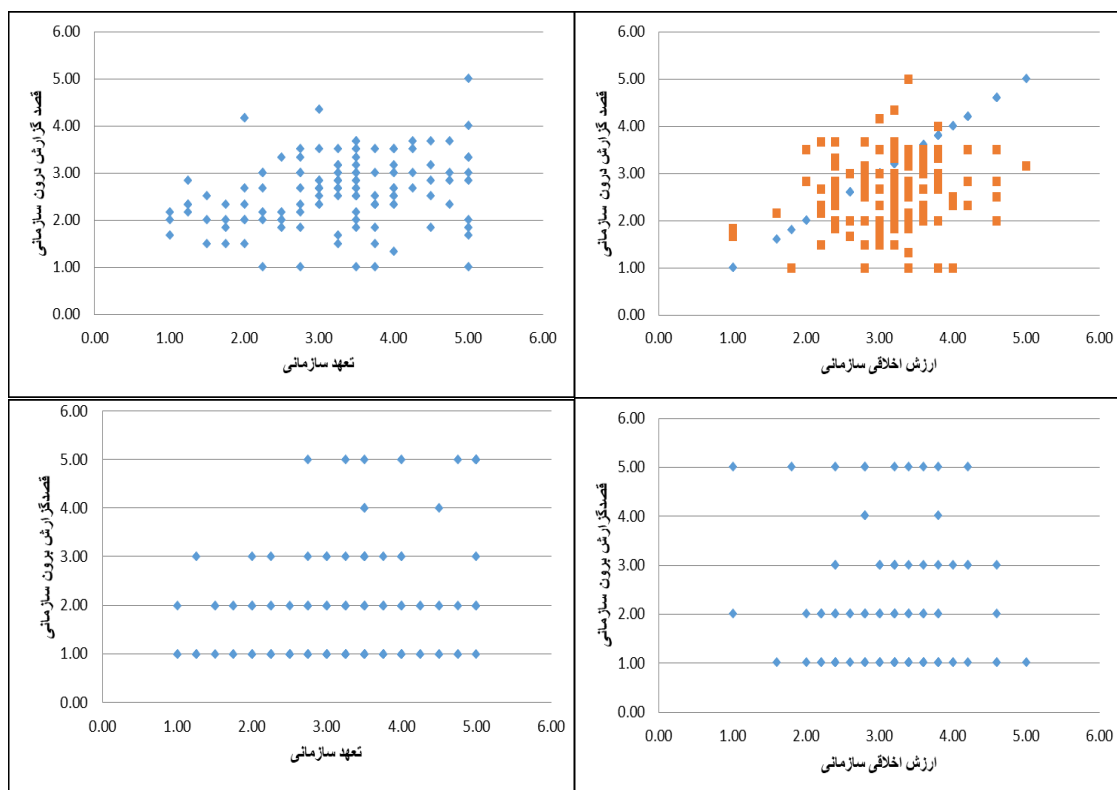
متغیرها	حجم نمونه	ضریب همبستگی	معنی‌داری
تعهد سازمانی و قصد گزارش برون‌سازمانی	۲۶۶	۰/۲۳	۰/۰۰۰
ارزش‌های اخلاقی سازمانی و قصد گزارش برون‌سازمانی	۲۶۶	(۰/۱۷)	۰/۰۰۶

قرار گرفتن نقاط صعودی بوده که نشان از همبستگی مثبت بین این متغیرها است. افزون بر این، این روند صعودی در نمودار پراکنش بین متغیرهای قصد گزارش برون‌سازمانی و تعهد سازمانی نیز وجود دارد اما برای متغیر وابسته گزارش برون‌سازمانی و ارزش اخلاقی سازمانی روند قرار گرفتن نقاط نمودار نزولی است که نشان از همبستگی منفی بین این دو متغیر دارد.

نتیجه‌گیری

گزارش تخلف به وسیله حسابداران می‌تواند از مجاری درون‌سازمانی و یا برون‌سازمانی سازمان باشد. سطح تعهد سازمانی یک عامل مهم و اثرگذار بر انتخاب روش گزارشگری به وسیله کارکنان حسابداری است. با توجه به نتایج پژوهش حاضر سیاست‌گذاران می‌توانند با اجرای برنامه‌هایی برای افزایش سطح تعهد سازمانی حسابداران، قصد گزارشگری درون‌سازمانی تخلف را در آن‌ها افزایش دهند و از این طریق از یک سو با پی‌گیری گزارش‌ها و برخورد با فرد

نتایج ارائه شده در جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که ضریب همبستگی بین دو متغیر تعهد سازمانی و قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف مثبت و معنی‌دار است. بنابراین، فرض منفی و معنی‌دار بودن رابطه بین دو متغیر (فرضیه دوم) مورد تأیید قرار نمی‌گیرد. در مورد فرضیه چهارم مبنی بر منفی و معنی‌دار بودن رابطه بین ارزش‌های اخلاقی سازمانی و قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف، ضریب همبستگی بین دو متغیر منفی بوده و کم‌تر از ۵٪ است. به عبارت دیگر، بین متغیر ارزش اخلاقی سازمانی و قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف رابطه معکوس و معنی‌دار وجود دارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌شود. هم‌چنین، در ادامه برای تأیید و بررسی واضح‌تر این نتایج، نمودار پراکنش مربوط به ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش در شکل شماره ۲ نشان داده شده است. همان‌طور که در این شکل مشخص شده است در نمودار پراکنش که بین متغیر وابسته قصد گزارش درون‌سازمانی و متغیرهای مستقل تعهد سازمانی و ارزش اخلاقی سازمانی ترسیم شده روند



شکل ۲: نمودار پراکنش متغیرهای پژوهش

سازمانی قصد حسابداران به گزارش برون‌سازمانی تخلف کاسته نمی‌شود. این نتایج با نتایج پژوهش سیمز و کینان (۵۳) همسو و با نتایج پژوهش سامرز و کاسال (۱۹) مغایر است. با افزایش سطح تعهد سازمانی کارکنان، می‌توان قصد گزارش تخلف را افزایش داده و در نتیجه، مانع از بروز تخلف و تقلب‌های مالی شد. سازمان‌ها می‌توانند راهکارهای زیادی را به منظور بهبود و تقویت سطح تعهد سازمانی کارکنان خود در جهت افزایش قصد گزارشگری آن‌ها بکار گیرند. می‌توان چنین استنباط کرد که با افزایش تعهد سازمانی، کارکنان خود را عضو جدایی‌ناپذیر سازمان می‌دانند و هرگونه تخلف که منجر به ایجاد زیان برای سازمان

متخلف و تخلف گزارش شده، از بروز زیان‌های بیشتر به سازمان جلوگیری کنند و از دیگر سو مانع از گزارشگری برون‌سازمانی حسابداران و عواقب منفی گزارش برون‌سازمانی از قبیل از دست دادن حسن شهرت و اعتبار سازمان شوند. این نتایج با نتایج پژوهش آلین (۸) مطابقت دارد که سطح بالای تعهد سازمانی را دلیل افزایش قصد گزارش تخلف درون‌سازمانی در بین حسابداران غیرعمومی می‌داند.

نتایج پژوهش حاضر نشان داد که سطح تعهد سازمانی کارکنان بخش عمومی تأثیری بر قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف آن‌ها ندارد. می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که با افزایش سطح تعهد

شود را زیان به خود تلقی کرده و در نتیجه آن را گزارش می‌کنند. اگر سازمان به گزارش‌های تخلف کارکنان ترتیب اثر ندهد یا برای فرد مشکلاتی به وجود آورد، ممکن است قصد گزارش تخلف کشف‌شده کاهش و مدیران سازمان از بروز تخلف آگاه نشده و سازمان متحمل زیان شود.

نتایج این پژوهش نشان داد که در سطوح بالای ارزش‌های اخلاقی سازمانی، قصد فرد برای گزارش درون‌سازمانی تخلف افزایش می‌یابد و در سطوح پایین ارزش‌های اخلاقی، قصد فرد برای گزارش برون‌سازمانی تخلف افزایش می‌یابد. زمانی که حسابداران اعتقاد داشته باشند که ارزش‌های اخلاقی در سازمان اعمال می‌شود و سازمان آن‌ها به اصول و ارزش‌های اخلاقی پای‌بند است، بیشتر تمایل دارند تخلف‌های مشاهده شده را در داخل سازمان گزارش کنند تا ضمن برخورد با تخلف و فرد متخلف و جلوگیری از آسیب‌های احتمالی به سازمان، مسئله را در داخل سازمان حل و فصل کرده و مشکلی برای حسن شهرت سازمان ایجاد نکنند اما در صورت اعتماد نداشتن به سازمان و پای‌بند نبودن سازمان به ارزش‌های اخلاقی، حسابداران ممکن است این امر را مانعی برای برخورد با تخلف و اصلاح تخلف گزارش شده ببینند و در نتیجه با اقدام به گزارش برون‌سازمانی تخلف (حتی اگر این گزارش تخلف موجب بروز اختلالات جانبی از جمله از دست دادن حسن شهرت سازمان شود)، سازمان را از خطرهای احتمالی ناشی از تخلف حفظ کنند. این نتایج با نتایج پژوهش آلین (۸) همسو است و هم‌چنین، نتایج پژوهش سیمز و کینان (۵۳) را

تأیید می‌کند. نتایج پژوهش حاضر مؤید نتایج پژوهش پارک و بلنکین‌سپ (۲۶) است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین هنجارهای ذهنی و قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف رابطه معنی‌داری وجود دارد اما بین هنجارهای ذهنی و قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف رابطه وجود ندارد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که در حضور ارزش‌های اخلاقی سازمانی، قصد کارکنان حسابداری به گزارش درون‌سازمانی افزایش یافته و قصد گزارش برون‌سازمانی کاهش می‌یابد. کارکنان حسابداری در صورتی اقدام به گزارش تخلف می‌کنند که به ارزش‌های اخلاقی و نظام‌های گزارشگری سازمان خود اعتماد داشته باشند و فقط در این صورت است که حسابداران تمایل دارند در صورت مشاهده تخلف در سازمان آن را به مجاری درون‌سازمانی سازمان گزارش کنند. بنابراین، بهتر است که ارزش‌های اخلاقی سازمانی از طریق ایجاد دستورعمل‌های اخلاقی، ارائه کتابچه‌ها و دفترک‌های آموزش اخلاق سازمانی به کارکنان و برگزاری دوره‌های اخلاقی تقویت شود. هم‌چنین، قوانین و دستورعمل‌ها باید آزادی بیان را در بین کارکنان افزایش دهد تا افراد بتوانند به راحتی اقدام به گزارش تخلف کرده و هیچ‌گونه ترسی از عواقب احتمالی گزارش تخلف نداشته باشند.

پیشنهادها

نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به مدیران و سیاست‌گذاران در ایجاد بسترهای لازم برای افزایش قصد کارکنان به گزارش تخلف کمک شایانی کند.

نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که ارزش‌های اخلاقی سازمانی تأثیر منفی بر قصد گزارشگری برون‌سازمانی تخلف دارد. بنابراین، با افزایش پای‌بندی به ارزش‌های اخلاقی سازمانی می‌توان مانع از گزارش تخلف‌های برون‌سازمانی و پیامدهای منفی آن شد.

پژوهش حاضر با محدودیت خاصی مواجه نبوده است. با این وجود، گفتنی است که به دلیل استفاده از پرسش‌نامه تک موردی (مقیاس تک موردی) برای ارزیابی متغیر قصد گزارش برون‌سازمانی تخلف، دقت نتایج مربوط به این متغیر در حد مطلوبی نبوده است. بر این اساس به پژوهش‌گران آینده پیشنهاد می‌شود برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسش‌نامه‌هایی استفاده کنند که گویه‌های بیشتری داشته باشد تا دقت نتایج افزایش یابد. همچنین، می‌توان برای بررسی دقیق‌تر موضوع این پژوهش از ابزاری مانند مصاحبه به منظور گردآوری داده‌ها استفاده کرد. افزون بر این، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده تأثیر سایر عوامل فردی و سازمانی بر تمایل به گزارش تخلف بین حسابداران و حساب‌برسان بررسی شود.

هم‌چنین، با توجه به این که گزارش درون‌سازمانی تخلف در مقایسه با گزارش تخلف برون‌سازمانی عواقب کم‌تری برای سازمان در بر دارد، پیشنهاد می‌شود برای استفاده بیشتر حسابداران از مجاری درون‌سازمانی برای گزارش تخلف‌های کشف شده، تمهیداتی اندیشیده شود. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که تعهد سازمانی تأثیر مثبتی بر قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف دارد. بنابراین، به مدیران سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود تا سازوکارهایی در جهت تقویت تعهد سازمانی کارکنان در سازمان خود ایجاد کنند. با توجه به معنی دار نشدن نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش می‌توان گفت که سطح تعهد سازمانی عامل مؤثری در افزایش قصد گزارش برون‌سازمانی نیست. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش حاکی از تأثیر مثبت ارزش‌های اخلاقی سازمانی بر قصد گزارشگری درون‌سازمانی تخلف است. بنابراین، مدیران می‌توانند از طریق ایجاد اصول و ارزش‌های اخلاقی سازمانی، قصد گزارشگری درون‌سازمانی تخلف حسابداران را افزایش داده و هم‌چنین با پی‌گیری گزارش‌های حسابداران، از بروز تخلف‌های مالی و پیامدهای منفی آن برای سازمان جلوگیری کنند.

References

- 1 Ahmadi, F. (2011). "Relationship between Professional Ethics and Organizational Commitment", *International Journal of Learning & Development*, Vol. 1, No. 1, pp. 178-190.
- 2 Kazempour, Z.; Esrafi Rizi, H.; and B. Taheri (2011). "The Attention Given by Librarians in Isfahan University of Medical Sciences and Isfahan University to the Professional Ethics Based on the Ethical Codes of University Librarians in Iran", *Health Information Management*, Vol. 8, No. 6, pp. 795-806. [In Persian]
- 3 Sarlak, N. (2008). "Accounting Ethics", *Ethics in Science and Technology*, Vol. 3, Nos. 1 and 2, pp. 71-82. [In Persian]

- 4 Bayat, Gh. (2010). "Code of Professional Ethics in Accounting and Auditing", *Journal of Human Resources*, Vol. 5, No. 2, pp. 29-33. [In Persian]
- 5 Jubb, P. (2000). "Auditors as Whistleblowers", *International Journal of Auditing*, Vol. 4, No. 3 pp. 153-167.
- 6 Ghasemi, M. (Translator) (2011). "Forensic Accounting Knowledge, Famous Fraud Whistleblowers", *Journal of Accountant*, Vol. 240, No. 1, pp. 44-47. [In Persian]
- 7 Aghai Chadeghani, A. and N. Ahmadi (2016). "Investigating the Effect of Interaction among Audit Firms Ethical Culture, Audit Team Norms and Auditors Personality Traits on Auditors' Intention to Report Detected Errors", *Accounting Empirical Research*, Vol. 19, No. 1 pp. 33-51. [In Persian]
- 8 Alleyne, P. (2016). "The Influence of Organizational Commitment and Corporate Ethical Values on Non-Public Accountants' Whistle-Blowing Intentions in Barbados", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 17, No. 2, pp. 190-210.
- 9 Schultz, J. J.; Johnson, D. A.; Morris, D.; and S. Dyrnes (1993). "An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting", *Journal of Accounting Research*, Vol. 31, No. 3, pp. 75-103.
- 10 Kaplan, S. E. and S. M. Whitecotton (2001). "An Examination of the Auditors' Reporting Intentions when another Auditor is offered Client Employment", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 1, pp. 45-63.
- 11 Liyanarachchi, G. A. and R. Adler (2011). "Accountants' Whistle-Blowing Intentions: The Impact of Retaliation, Age, and Gender", *Australian Accounting Review*, Vol. 21, No. 2, pp. 167-182.
- 12 Gautam, T.; Van Dick, R.; Wagner, U.; Upadhyay, N.; and A. J. Davis (2005). "Organizational Citizenship Behavior and Organizational Commitment in Nepal", *Asian Journal of Social Psychology*, Vol. 8, No. 3, pp. 305-314.
- 13 Riketta, M. (2002). "Attitudinal Organizational Commitment and Job Performance: A Meta-Analysis", *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 23, No. 1, pp. 257-266.
- 14 Meyer, J. P.; Allen, N. J.; and C. A. Smith (1993). "Commitment to Organization and Occupations: External and Test of Tree-Component Conceptualizations", *Journal of Applied Psychology*, Vol. 78, No. 1, pp. 538-551.
- 15 Meyer, J. P.; Stanley, D. J.; Herscovitch, L.; and L. Topolnytsky (2002). "Affective, Continuance, and Normative Commitment to the Organization. A Meta Analysis of Antecedents, Correlates, and Consequences", *Journal of Vocational Behavior*, Vol. 61, No. 4, pp. 20-52.
- 16 Niazazari, K.; Enayati, T.; Behnamfar, R.; and Z. Kahroudi (2014). "The Relationship between Professional Ethics and Organizational Commitment", *Iran Journal of Nursing*, Vol. 27, No. 87, pp. 34-42. [In Persian]
- 17 Westin, A. F. (1981). *Whistle-Blowing: Loyalty and Dissent in the Corporation*, 2nd Edition, New York: McGraw-Hill.
- 18 Miceli, M. P.; Near, J. P.; and C. R. Schwenk (1991). "Who Blows the Whistle and Why?", *Industrial and Labor Relations Review*, Vol. 45, No. 1, pp. 113-130.
- 19 Somers, M. J. and J. C, Casal (1994).

- “Organizational Commitment and Whistle-Blowing: A Test of the Reformer and the Organization Man Hypotheses”, *Group and Organization Management*, Vol. 19, No. 3, pp. 270-284.
- 20 Taylor, E. and M. Curtis (2010). “An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 93, No. 1, pp. 21-37.
- 21 Near, J. P. and M. P. Miceli (1986). “Retaliation Against Whistle Blowing: Predictors and Effects”, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 71, No. 1, pp. 137-145.
- 22 Khudami, S. and B. Esanlou (2015). “Designing the Model of Staff’s Ethical Behavior by Emphasizing the Role of Ethical Values of Organization”, *Journal of Ethics in Science and Technology*, Vol. 10, No. 1, pp. 1-11. [In Persian]
- 23 Valentine, S.; Godkin, L.; and M. Lucero (2002). “Ethical Context, Organizational Commitment, and Person Organization Fit”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 41, No. 3, pp. 349-360.
- 24 Hooks, K. L.; Kaplan, S. E.; and J. J. Schultz (1994). “Enhancing Communication to Assist in Fraud Prevention and Detection”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 13, No. 2, pp. 86-117.
- 25 Patel, C. (2006). *A Comparative Study of Professional Accountants’ Judgments*, 1st Edition, UK: JAI Press.
- 26 Park, H. and J. Blenkinsopp (2009). “Whistleblowing as Planned Behavior- A Survey of South Korean Police Officers”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 85, No. 4, pp. 545-556.
- 27 Eskandari, F.; Pazargadi, M.; Zagheri Tafreshi, M.; Rabi Siavolkali, S.; and A. Shoghli (2013). “The Relationship between Nurses’ Psychological Empowerment and their Emotional Commitment in Hospitals of Zanjan Province”, *Journal of Preventive Care in Nursing and Midwifery*, Vol. 3, No. 2, pp. 47-60. [In Persian]
- 28 Ghanbari, Q. and N. Hajjari (2013). “Investigating the Interactive Effect of Job Satisfaction and Organizational Commitment”, *Journal of Humanities Research*, Vol. 29, No. 2, pp. 53-69. [In Persian]
- 29 Porter, L. W.; Steers, R. T.; Mowday, R. T.; and P. V. Boulain (1974). “Organizational Commitment, Job Satisfaction and Turnover among Psychiatric Technicians”, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 59, No. 5, pp. 603-609.
- 30 Mowday, R. T.; Porter, L. M.; and R. M. Steers (1982). *Employee Organization Linkages: The Psychology of Commitment, Absenteeism and Turnover*, 3rd Edition, New York: Academic Press.
- 31 Meyer, J. P. and L. Herscovitch (2001). “Commitment in the Workplace, Toward General Model”, *Human Management Review*, Vol. 11, No. 2, pp. 299-320.
- 32 Madani, H. and M. Zahedi (2005). “Determining the Priority of Factors Affecting Staff’s Organizational Commitment (A Case Study in Fajr and Bid Boland Gas Refining Companies)”, *Sociological Assembly*, Vol. 6, No. 1, pp. 57-69. [In Persian]
- 33 Hunt, S. D.; Chonko, L. B.; and V. R. Wood (1985). “Organizational Commitment and Marketing”, *Journal of Marketing*, Vol. 49, No. 3, pp. 112-126.

- 34 Hunt, S. D.; Wood, V. R.; and N. B. Chonko (1989). "Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing", *Journal of Marketing*, Vol. 53, No. 3, pp. 79-90.
- 35 Keenan, J. P. (1990). "Upper-level Managers and Whistleblowing: Determinants of Perceptions of Company Encouragement and Information about When to Blow the Whistle", *Journal of Business and Psychology*, Vol. 5, No. 2, pp. 223-235.
- 36 Barnett, T.; Cochran, D.; and G. Taylor (1993). "The Internal Disclosure Policies of Private Sector Employers: An Initial Look at their Relationship to Employee Whistleblowing", *Journal of Business Ethics*, Vol. 12, No. 1, pp. 127-136.
- 37 Sims, R. L. and J. P. Keenan (1999). "A Cross-Cultural Comparison of Managers' Whistleblowing Tendencies", *International Journal of Value-Based Management*, Vol. 12, No. 2, pp. 137-151.
- 38 Near, J. P. and M. P. Miceli (1985). "Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing", *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, No. 1, pp. 1-16.
- 39 Brennan, N. and J. Kelly (2007). "A Study of Whistleblowing among Trainee Auditors", *British Accounting Review*, Vol. 39, No. 2, pp. 61-87.
- 40 Brief, A. P. and S. J. Motowidlo (1986). "Prosaically Organizational Behaviors", *Academy of Management Review*, Vol. 11, No. 4, pp. 710-725.
- 41 Seifert, D. L.; Sweeney, J. T.; Joireman, J.; and J. M. Thornton (2010). "The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 7, pp. 707-717.
- 42 Miceli, M. P.; Near, J. P.; and T. M. Dworkin (2008). *Whistle-Blowing in Organizations*, 2nd Edition, New York: Taylor & Francis.
- 43 Kaplan, S. E. and J. J. Schultz (2007). "Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality and Setting", *Journal of Business Ethics*, Vol. 71, No. 2, pp. 109-124.
- 44 Dworkin, T. M. and M. S. Baucus (1998). "Internal vs. External Whistleblowers: A Comparison of Whistleblowing Processes", *Journal of Business Ethics*, Vol. 17, No. 2, pp. 1281-1298.
- 45 Banimahd, B. and A. Golmohamadi (2017). "Investigating the Relationship between Ethical Climate and Whistleblowing through Optional Reporting Model in Iran's Audit Profession", *Iranian Journal of Value and Behavioral Accounting*, Vol. 2, No. 3, pp. 61-86. [In Persian]
- 46 Setayesh, M.; Maher, M.; and M. Abolhallaj (2013). "Investigating the Effect of Personal and Social Characteristics on Perception of Ethical Principles among Directors of Budget and Finance of Universities of Medical Sciences in Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 17-32. [In Persian]
- 47 Namazi, M. and F. Ebrahimi (2014). "Investigating the Effect of Perceived Moral Intensity as a Moderator Variable on the Intention of Internal Reporting of Fraud Cases by Accountants", *Journal of Iranian Accounting Review*, Vol. 2, No. 5, pp. 109-130. [In Persian]
- 48 Mahdavi, Gh. and F. Ebrahimi (2015). "The Effect of Ethics on the Professional and Organizational Commitment of Accountants (A Case Study: The Universities of Medical

- Sciences)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 2, pp. 87-103. [In Persian]
- 49 Namazi, M. and F. Ebrahimi (2016). "Modeling and Prioritizing the Factors affecting the Purpose of Whistleblowing Intention by Accountants", *Empirical Studies in Financial Accounting*, Vol. 40, No. 4, pp. 1-28. [In Persian]
- 50 Beigi Harchegani, E.; Banimahd, B.; Raiiszadeh, S. M. R.; and R. Royae (2017). "Investigating the Effect of Auditors' Machiavellian Behavior on Their Whistleblowing", *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*, Vol. 1, No. 2, pp. 65-95. [In Persian]
- 51 Shahriyari, M. and E. Barzegar (2017). "The Relationship between Ethical Climate and Consulting with Professional and Organizational Commitment of the Public Sector Accountants", *Journal of Health Accounting*, Vol. 5, No. 2, pp. 47-70. [In Persian]
- 52 Finn, D. W. and J. Lampe (1992). "A Study of Whistleblowing among Auditors", *Professional Ethics*, Vol. 1, Nos. 3 and 4, pp. 137-168.
- 53 Sims, R. L. and J. P. Keenan (1999). "A Cross-Cultural Comparison of Managers' Whistleblowing Tendencies", *International Journal of Value-Based Management*, Vol. 12, No. 2, pp. 137-151.
- 54 Alleyne, P.; Charles-Soverall, W.; Broome, T.; and A. Pierce (2017). "Perceptions, Predictors and Consequences of Whistleblowing among Accounting Employees in Barbados", *Mediatory Accountancy Research*, Vol. 25, No. 2, pp. 1-57.
- 55 Latan, H.; Jabbour, C. J. C.; and A. B. L. de Sousa Jabbour (2017). "Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis", *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, No. 2, pp. 1-16.
- 56 Mayer, D. M.; Nurmohamed, S.; Treviño, L. K.; Shapiro, D. L.; and M. Schminke (2013). "Encouraging Employees to Report Unethical Conduct Internally: It Takes a Village", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 121, No. 1, pp. 89-103.