

مجله حسابداری سلامت، سال هفتم، شماره دوم، پیاپی ۲۰، پاییز و زمستان ۱۳۹۷، صص ۴۲-۶۶.

تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌رسان مستقل

فاطمه سعیدی^۱، دکتر بابک جمشیدی‌نوید^{۲*}، دکتر علی‌اصغر طاهرآبادی^۳ و دکتر مهرداد قنبری^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۱۷

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۷/۱۰/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۵/۰۹

چکیده

مقدمه: بعد از فروپاشی مؤسسه حسابداری آرتور اندرسن، موضوع افشاگری در حوزه اخلاق حرفه‌ای توجه ویژه‌ای را به خود جلب کرد و حرفه حسابداری ملزم شد بیش از پیش به الزامات استقلال حرفه پای‌بند باشد و در جهت منافع عموم عمل کند. در این پژوهش تأثیر ویژگی‌های فردی شامل نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابداری، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بررسی می‌شود.

روش پژوهش: این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و تلفیقی از روش‌های پیمایشی مقطعی و همبستگی است. نمونه پژوهش شامل ۲۴۲ نفر از حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابداری معتمد بورس اوراق بهادار تهران از جمله سازمان حسابداری در سال ۱۳۹۶ است. ابزار پژوهش پرسش‌نامه و سناریو است و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از معادلات ساختاری با رویکرد کم‌ترین مربعات جزئی آزمون شده است.

یافته‌ها: متغیرهای نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و مسئولیت فردی برای افشاگری بر هر دو بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تمایلات افشاگری حساب‌رسان مستقل تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد اما متغیر تعهد فرد نسبت به استقلال حسابداری بر هیچ‌یک از دو بُعد تمایلات افشاگری حساب‌رسان تأثیر معنی‌دار ندارد. همچنین، متغیر پذیرش اخلاقی مطلوب فقط بر بُعد تمایلات افشاگری برون‌سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و هزینه‌های افشاگری برای فرد نیز تنها بر بُعد تمایلات افشاگری درون‌سازمانی تأثیر منفی و معنی‌دار دارد.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که از دیدگاه حساب‌رسان مستقل افشاگری درون‌سازمانی به برون‌سازمانی ارجحیت دارد. همچنین، ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌رسان مستقل مؤثر است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود در استخدام حساب‌رسان به ویژگی‌های فردی آن‌ها توجه شود. افزون بر این، با شناسایی و درک بهتر عوامل مرتبط با افشاگری و در نظر داشتن ویژگی‌های شخصیتی مؤثر در حساب‌رسان می‌توان تمایلات افشاگری را پیش‌بینی کرد.

واژه‌های کلیدی: افشاگری، حساب‌رسان مستقل، ویژگی‌های فردی.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد کنگاور، دانشگاه آزاد اسلامی، کنگاور، ایران.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: Jamshidinavid@iauksh.ac.ir

مقدمه

و بی توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (۴).

برای جلوگیری از تقلب‌های مالی متعدد افشاگری به‌عنوان یک سازوکار کنترلی قوی مطرح شد که می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذی‌نفعان جامعه داشته باشد (۵). اگر چه گزارش عمل خلاف (آن‌ها که در واقع رخ داده‌اند و آن‌ها که مشکوک هستند) مطابق با آیین‌رفتار حرفه‌ای است اما رسوایی‌های مالی، اعتبار آیین‌رفتار حرفه‌ای را در پیشگیری از چنین رخدادهایی زیر سؤال برده است. ناتوانی آیین‌رفتار حرفه‌ای در حمایت از منافع عموم ممکن است به دلیل نارضایتی حساب‌برسان از گزارش اعمال خلافی باشد که همکارانشان مرتکب شده‌اند (۶).

با مدنظر قرار دادن این موضوع که اگر اعمال خلاف مورد توجه قرار نگیرد وقوع آن افزایش می‌یابد، اهمیت روزافزون افشاگری در عصر حاضر مشخص می‌شود. در نتیجه، شناسایی عوامل مؤثر بر افشاگری، نقش بسزایی در پیشگیری از آسیب‌های بالقوه ناشی از اعمال خلاف خواهد داشت. چگونه رفتارکردن در زمان مواجهه با معضلات اخلاق حرفه‌ای ارتباط بسیار زیادی با ویژگی‌های شخصیتی و درونی افراد دارد. گاه برای حل یک مسأله اخلاقی راه‌حل‌های گوناگونی وجود دارد اما ممکن است همه افراد درباره یک راه حل خاص اتفاق نظر نداشته باشند. بنابراین، هر یک از آن‌ها برای حل مسأله از روش خود پیروی می‌کند و رفتار افراد متأثر از

به گفته آلبرت انیشتین دنیا جای خطرناکی است، نه به‌خاطر مردمان شرور بلکه به‌خاطر آن‌ها که شرارت‌ها را می‌بینند و کاری در مورد آن انجام نمی‌دهند (۱). نتایج و کاربردهای فردی، سازمانی و اجتماعی مثبت اخلاق موجب توجه بیشتر دانشمندان، مربیان و مدیران سازمان‌ها به این بحث شده است. در واقع، می‌توان ادعا کرد که یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های موفقیت در هر سازمانی رعایت اخلاق است (۲). حرفه حسابرسی به وسیله آیین‌رفتار حرفه‌ای هدایت می‌شود و چنین تصور می‌شود که تمامی حساب‌برسان توانایی اخلاقی لازم برای مواجهه با بحران‌های اخلاقی را دارند. هرچند وجود آیین‌رفتار حرفه‌ای ممکن است نتواند مانع رفتارهای غیراخلاقی شود و در مواقعی ممکن است فردی با منفعت بردن از رفتارهای غیراخلاقی، حرفه را در معرض خطر قرار دهد اما اخلاقیات منطقی باعث اعتمادسازی می‌شود و در نتیجه اعتبار حرفه را افزایش می‌دهد (۳).

تقلب‌های مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی چون انرون و ورلدکام، نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان کافی نیست و آن‌ها باید افزون بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی، به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز پای‌بند باشند. بخش مهمی از رعایت اخلاق حرفه‌ای مربوط به گزارش تخلف است (۲). در تجزیه و تحلیل تقلب‌های مالی عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت‌طلب

شخصیت اخلاقی و عواطف و احساسات آن‌ها است. به عبارت دیگر، ویژگی‌های فردی بر چگونگی رفتار افراد اثرگذار است و لازم است به آن توجه شده و در جهت ارتقاء آن دوره‌های آموزشی برگزار شود. از این رو، بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی حسابربان بر افشاگری آن‌ها اهمیت بسزایی دارد تا از طریق آن بتوان عواملی را شناسایی کرد که حسابربان مستقل را تشویق به گزارش اعمال پرسش‌برانگیز می‌کند. هم‌چنین، بر اساس نتایج پژوهش‌ها (۷-۱۱) انتظار می‌رود ویژگی‌های فردی حسابربان نقش عمده‌ای در تصمیم‌های مرتبط با افشاگری داشته باشد. بنابراین، سؤال اصلی پژوهش به این صورت عنوان می‌شود که آیا ویژگی‌های فردی حسابربان مستقل از قبیل نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد، تمایلات افشاگری آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ بر این اساس پژوهش حاضر دو هدف را دنبال می‌کند. اول، بررسی عواملی که حسابربان مستقل را تشویق به افشاگری می‌کند و دوم، درک فرایند افشاگری و برداشت حسابربان از روش‌های مختلف و پیامدها و نتایج آن.

برخی از پژوهشگران الگوهایی را برای افشاگری ارائه کرده‌اند اما این الگوها تمامی عوامل مؤثر بر افشاگری حسابربان مستقل را در بر نمی‌گیرد. هم‌چنین، این الگوها قبل از ورشکستگی شرکت انرون مطرح شده است. با توجه به پویابودن دنیا و این

که رویه‌ها و فرایندها دائماً در حال تغییر و توسعه است، به‌نظر می‌رسد الگوهای پیشین باید اصلاح شود و برای بازه زمانی بعد از شرکت انرون طراحی شود (۶). نتایج این پژوهش می‌تواند به انجمن‌های حرفه‌ای و سیاست‌گذاران در ارتقاء الزامات اخلاقی این حرفه کمک کند. این موضوع باعث افزایش آگاهی حسابربان و تمایل آن‌ها برای گزارش اعمال خلاف انجام‌شده به وسیله همکارانشان می‌شود. هم‌چنین، نتایج به‌دست آمده به مدیران حسابرسی کمک می‌کند تا بدانند کارکنانشان در این زمینه نیاز به آموزش دارند یا خیر؟

در ادامه مقاله، ابتدا ادبیات پژوهش در مورد افشاگری بررسی می‌شود. سپس، با بسط مبانی نظری، روابط مورد انتظار تبیین و فرضیه‌های پژوهش تدوین می‌شود. پس از آن، به معرفی روش پژوهش، ابزار گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها، جامعه آماری و ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان پرداخته شده است. پس از گزارش یافته‌ها، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری

افشاگری

ورود اصطلاح افشاگری یا گزارش‌گری تخلف (سوت‌زدن) در ادبیات ضد تقلب جهان، از سازوکار مورد استفاده به‌وسیله پلیس انگلستان، در با خبر کردن دیگر همکارانشان از وجود افراد خلاف‌کار در شهر برگرفته شده است (۱۲). به دلیل تفاوت در دیدگاه افراد، تعاریف مختلفی برای افشاگری مطرح شده است.

از نظر گائو و برینک، تعریفی که در رشته حسابداری بیشتر از دیگر تعاریف برای افشاگری مورد توجه قرار گرفته به وسیله نییر و میسلی ارائه شده است. آنان افشاگری را به عنوان «افشای رویه‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و نامشروع تحت کنترل سازمان، به وسیله افراد سازمان، به افراد یا سازمان‌هایی که بتوانند بر آن اثر بگذارند» تعریف می‌کنند (۱۳). هم‌چنین، جاب تعریف متفاوتی به این شرح ارائه کرد: «افشاگری یک اقدام عمدی غیراجباری به منظور افشاسازی اعمال خلاف قانون، واقعی، مشکوک یا پیش‌بینی شده به واحدهای برون‌سازمانی است که قدرت جلوگیری از آن اعمال را دارند و به وسیله شخصی انجام می‌شود که دسترسی ویژه به اطلاعات حیاتی سازمان را دارد» (۱۴). در تعریف نییر و میسلی با تعریف جاب سه تفاوت عمده دیده می‌شود. اول این که نییر و میسلی این موضوع که افشا باید غیراجباری باشد را در نظر نمی‌گیرند. دوم این که، وقتی به شدت مسأله (غیرقانونی، غیراخلاقی و نامشروع بودن) اشاره می‌شود، نییر و میسلی به طور مستقیم بر جدیت اعمال خلاف بالقوه و نهانی تأکید نمی‌کنند. سرانجام این که، نییر و میسلی بر خلاف جاب، گزارش‌گری درون سازمانی را نیز در نظر می‌گیرند (۱۵).

تعریف جاب شش جز را شامل می‌شود: ۱. عمل افشاگری (عمدی و غیراجباری)، ۲. شخص افشاگر که به نوعی محرم اسرار حیاتی سازمان بوده، ۳. موضوع افشا شده، به عنوان نمونه، خلاف کاری‌های سازمانی یا اقدامات غیرقانونی (واقعی، بالقوه یا مشکوک)، ۴. سازمان، ۵. شخص یا سازمانی که

خلاف کاری‌ها به او گزارش می‌شود و ۶. نتیجه. جاب بیان می‌کند که گزارش‌دهی درون‌سازمانی به وسیله حسابرسان مستقل را نمی‌توان به‌عنوان افشاگری در نظر گرفت. به این علت که این کار جزئی از وظیفه آنان است و تمامی حسابرسان فرصت و موقعیت افشاگری را دارند. فقط زمانی که حسابرسان افشاگری برون‌سازمانی (افشاگری فراتر از دامنه وظایف آنان در سازمان) انجام دهند می‌توان آن‌ها را در زمره افشاگران قرار داد (۱۴ و ۱۶).

افشاگری در حسابداری

افشاگری ممکن است به‌عنوان سازوکاری برای گزارش رفتار خلافی مثل تقلب در صورت‌های مالی و سایر اشکال اعمال خلاف در سازمان باشد. افشاگری تضاد بین پاسخ‌گویی اجتماعی و وفاداری به سازمان را به همراه دارد. افشاگران همواره ترس از دست دادن کار، دوستان، ارتقای شغلی و طردشدن از جانب همکاران و کارفرمای فعلی و آینده را دارند. بنابراین، تصمیم شخص حسابرس مستقل برای افشاگری پدیده پیچیده‌ای است که بستگی به عوامل سازمانی، فردی و موقعیتی دارد (۱۷).

از دیدگاه حرفه، حسابداری یک حرفه کاملاً مستقل است که باید با دقت و جدیت لازم در جهت منافع عموم عمل کند. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، قانون افشای منافع عمومی، جامعه حسابداران رسمی آمریکا و قانون ساربینز-آکسلی حمایت‌های قانونی را برای افشاگری مقرر کرده‌اند (۱۶). حال سؤالی که مطرح می‌شود این است که

حسابرس با رفتار خلافی که یکی از همکارانش انجام می‌دهد چگونه باید برخورد کند؟

در مورد حسابربان شرکت انرون، زمانی که شریک مسئول کار به مدیر حسابرسی گفته بود کاربردگ‌های حسابرسی را از بین ببرد، با وجود اطلاع سایر کارکنان، هیچ یک از آنان حاضر به افشاگری نشده بودند. چانگ و همکاران، ناتوانی و نارضایتی حسابربان شرکت انرون برای افشاگری را معضلی جدی برای حرفه می‌دانند (۱۸). پژوهش‌های متعددی نیز این نارضایتی را تأیید می‌کند (۶ و ۱۸). آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز در چنین مواردی مقرر می‌دارد که حسابرس باید موضوع را به یکی از مدیران رده بالا در مؤسسه گزارش کند. چنانچه آن عمل خلاف را یکی از کارکنان ارشد مؤسسه مرتکب شده باشد، حسابرس بر سر دو راهی اخلاقی قرار می‌گیرد. در صورتی که فرد مطلع تصمیم به گزارش موضوع در درون سازمان داشته باشد، هزینه‌های گزافی از جمله اخراج از مؤسسه را باید متحمل شود. اگر فرد مطلع تصمیم به گزارش موضوع به خارج از سازمان بگیرد، در استخدام آینده وی اثرگذار است و ممکن است برای همیشه کارفرمایان از استخدام وی سرباز زنند (۱۶).

بر اساس نتایج پژوهش چانگ و همکاران یک نظریه جامع در مورد علت گزارش رفتارهای غیرقانونی و غیراخلاقی سازمان به وسیله کارکنان وجود ندارد. با این که بیشتر کارکنان، افشاگری را عملی اخلاقی می‌دانند اما در زمان رویارویی با اقدامات غیراخلاقی، تعداد اندکی از کارکنان آن را

گزارش می‌کنند. کارکنان حسابرسی ممکن است خلاف کاری‌های کشف شده را در درون سازمان گزارش کنند و اگر به اندازه کافی مورد توجه قرار نگیرد، می‌توانند آن را به سطوح بالاتر در درون سازمان و یا خارج از سازمان گزارش کنند (۱۸).

نظریه‌های زیربنای پژوهش

از شاغلان در حرفه حسابرسی انتظار می‌رود محافظ منافع کل جامعه باشند نه فقط بخشی از آن و هم چنین منافع عموم را بر منفعت شخصی خود مقدم بدانند (۱۹). بنابراین، توجه به نظریه‌های اخلاقی و عدالت در توسعه الگوی تمایلات افشاگری لازم به نظر می‌رسد؛ زیرا حسابربان در چارچوب مجموعه‌ای از قوانین مشخص عمل می‌کنند و این موضوع می‌تواند تمایلات افشاگری آن‌ها را کاهش دهد. در این پژوهش همانند پژوهش آلین و همکاران (۵) برای طراحی الگو از نظریه‌های اخلاقی کانت و عدالت رلز، به منظور تشریح تمایلات افشاگری حسابربان مستقل، استفاده شده است.

نظریه‌های اخلاقی و عدالت

فلسفه اخلاقی کانت وظیفه‌گرایانه است و بر اساس آن معیار خوبی و بدی اعمال در خود عمل قرار دارد و نه در نتایج و آثار آن. اراده نیک با لذات نیک است و وابسته به نتایجی نیست که از آن پدید خواهد آمد و اگر به سبب شرایط بد، اراده نیک به نتایج نیکو نرسد باز هم در نیک بودن آن خللی پدید نمی‌آید. کانت، از مفهوم نامشروط بودن اراده نیک به مفهوم تکلیف اخلاقی

می‌رسد که فقط تکلیف اخلاقی است که از هرگونه شرطی آزاد است و غیر از خود غایتی ندارد. انجام عمل تنها هنگامی ارزش اخلاقی می‌یابد که غایتی به‌جز خود تکلیف نداشته باشد و به‌علت ترس از مجازات یا توقع پاداش و بالاخره سود و زیان نباشد (۲۰).

به اعتقاد کانت گفتن حقیقت (و در نتیجه گزارش هر نوع عمل خلاف) یک عمل اخلاقی است و بنابراین وظیفه افراد است. در حالی که برخی پژوهشگران معتقدند افشاگری در مورد رفتارهای پرسش‌برانگیز عملی اختیاری است (۱۴).

بر اساس مطالب بیان شده در بالا می‌توان گفت شاغلان در حرفه حسابرسی (همان‌طور که در آیین رفتار حرفه‌ای نیز مطرح شده) موظف هستند در راستای منافع عموم حرکت کنند و هنگام اتخاذ یک تصمیم اخلاقی نباید فقط به هزینه‌های آن برای فرد توجه کنند و تنها باید به نیت و وظیفه اخلاقی توجه داشته باشند (۱۶).

در کنار وظیفه اخلاقی به‌عنوان پایه‌ای برای افشاگری، اصول آزادی برابر و عدالت اجتماعی را نیز باید مدنظر قرار داد. طبق نظر رالز، عدالت یعنی انصاف در تخصیص منابع در اجتماع. رالز دو اصل پذیرفته‌شده عمومی را مبنای کار خود قرار می‌دهد: ۱. با تمامی افراد باید با انصاف برخورد شود و ۲. موقعیت‌ها و سازمان‌ها در اجتماع باید به‌روزی همه افراد باز باشد و دسترسی به فرصت‌ها به‌صورت برابر برای همگان فراهم باشد. وی دو مفهوم را به‌عنوان سنگ‌بنای انصاف می‌داند که شامل موضع اصلی و پرده جهل است. بر اساس مفهوم موضع اصلی، مردم خودشان را به‌عنوان

افرادی آزاد و برابر می‌دانند که به‌صورت مشترک بر اصول عدالت سیاسی و اجتماعی به توافق رسیده‌اند و به آن متعهد هستند. در پرده جهل چنین فرض می‌شود که افراد قادر به انتخاب‌های منصفانه خواهند بود؛ زیرا از تأثیر عواملی مثل ثروت، عقاید مذهبی و استعدادهای ذهنی بی‌خبر هستند. به‌منظور حمایت از منافع عموم در مقابل ضررهای بالقوه که ممکن است به وسیله ذی‌نفعان قدرت‌مند (هم‌چون مدیران و سهامداران که در جهت منافع خود حرکت می‌کنند) به عموم مردم وارد شود، اجتماع به‌شدت به قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان اعتماد می‌کند. بنابراین، مسئولیت اجتماعی یک حساب‌رسان فراتر از کنترل رفتارهای مدیران به منظور حمایت از منافع عموم و حاکمیت شرکتی مطلوب است (۲۱).

با در نظر گرفتن نظریه عدالت، از تصمیم‌گیرندگان انتظار می‌رود انصاف، برابری و بی‌طرفی را مدنظر قرار دهند. در مقابل، سازمان‌ها و اجتماع باید قوانین متناسبی را در همین راستا وضع کنند. بنابراین، می‌توان بیان کرد افشاگری در حسابرسی عملی اختیاری در حوزه آزادی بیان و برداشت افراد از انصاف و عدالت در اجتماع است. به عنوان نمونه، شارون واتکینز با این برداشت که چه چیزی برای ذی‌نفعان (کارکنان و سهامداران) منصفانه و مصداق عدالت است، اقدام به گزارش تخلفات حسابداری شرکت انرون کرد (۲۲).

چارچوب مفهومی پژوهش

به‌نظر می‌رسد نظریه‌های بیان شده در بخش قبل

برای درک بهتر رفتارهای افشاگرانه بین حسابربان مناسب است. به این ترتیب، افشاگری یعنی زمانی که رفتارها و رویه‌های غیرمنصفانه مشاهده شد باید به منظور حفظ منافع عموم آن را گزارش کرد که این مغایر با هدف مؤسسه حسابرسی (حفظ صاحبکار) است. بر اساس نظریه عدالت رالز، پنج ویژگی فردی شامل نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد با تمایلات افشاگری مرتبط است. هم‌چنین، نظریه اخلاق کانت، پذیرش اخلاقی مطلوب را مؤثر بر تمایلات افشاگری می‌داند (۱۶). در پژوهش حاضر به منظور بسط چارچوب مفهومی از این شش متغیر استفاده شده است.

الف. نگرش فرد نسبت به افشاگری

کانت و رالز شش عامل فردی، که پیش از این بیان شد، را به عنوان عوامل تعیین‌کننده تمایل حسابربان برای افشاگری مطرح می‌کنند. دو عامل اول یعنی نگرش فرد نسبت به افشاگری و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده آجزن که خود از نظریه عمل منطقی فیش‌بین و آجزن گرفته شده، استخراج شده است (۲۳). نظریه عمل منطقی فیش‌بین و آجزن و نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده آجزن، در مطالعات اخلاقی متعددی برای پیش‌بینی رفتار اخلاقی استفاده شده است. نظریه عمل منطقی بیان می‌کند که تمایلات رفتاری افراد تحت تأثیر نگرش فرد نسبت به رفتار (مطلوب یا نامطلوب بودن) و هنجارهای ذهنی (ارجاع به دیگران) است. تمایل فرد برای انجام رفتاری

منحصر به فرد به عنوان شاخص معتبری برای آن رفتار تلقی می‌شود. پس از آن آجزن متغیر سوابق فردی و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری را به آن اضافه کرد و نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شکل گرفت. طبق نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، رفتار فرد تحت تأثیر انگیزه‌های شخصی وی نسبت به پذیرش رفتار است (یعنی تمایل به چنین رفتاری). نگرش یعنی ارزیابی فرد از میزان پذیرفتن یا نپذیرفتن یک رفتار خاص. مفهوم نگرش نسبت به رفتار، رابطه مستقیمی با تمایلات اخلاقی و افشاگری دارد (۱۶). در مطالعه حاضر تمایلات افشاگری به عنوان معیاری برای تمایلات رفتاری در نظر گرفته شده است.

ب. ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری

ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری یعنی برداشت فرد از میزان راحتی و دشواری انجام یک رفتار خاص (به عنوان نمونه، افشاگری در مورد یکی از همکاران که برای صورت‌های مالی گمراه‌کننده گزارش مقبول صادر کرده است). طبق نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده هرچه ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری در نظر فرد بیشتر باشد به احتمال بیشتری فرد تمایل به انجام رفتارهای پرسش‌برانگیز خواهد داشت (۱۶). بر اساس نتایج برخی از پژوهش‌ها (۷، ۹، ۱۱ و ۲۴) ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری بر تمایلات افشاگری حسابربان اثرگذار است. در حالی که در پژوهش‌های دیگری (۲۵ و ۲۶) به هیچ‌گونه شواهدی دال بر رابطه بین ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و افشاگری اشاره نشده است. با توجه به نتایج متناقضی که از پژوهش‌های پیشین به دست آمده، اثر این متغیر در

پژوهش حاضر بررسی شده است.

ت. تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی

با توجه به مفهوم پاسخ‌گویی انتظار می‌رود پاسخ‌گویی از طریق کاهش تمایلات، تصمیم‌گیری را بهبود بخشد. پاسخ‌گویی یعنی نسبت به تصمیم و رفتار خود پاسخ‌گو بودن. بنابراین، می‌توان آن را با مفهوم استقلال پیوند زد. دی‌آنجلو استقلال حسابرسان را به این صورت تعریف می‌کند: احتمال این که حسابرس هر گونه ارائه نادرست در صورت‌های مالی را گزارش کند. بنابراین، یکی از ویژگی‌های مهم تعهد اخلاقی و حرفه‌ای به استقلال اشاره دارد (۲۹). بر اساس نتایج پژوهش‌ها و همکاران، حسابدارانی که تعهد بالایی نسبت به حرفه دارند، برای درگیر شدن در رفتارهایی که برای حرفه منفعت دارد (مانند گزارش اعمال پرسش‌برانگیز دیگران) تعهدات اخلاقی بیشتری دارند (۳۰). بنابراین، منطقی به نظر می‌رسد که فرض شود تمایلات افشاگری تحت تأثیر میزان استقلال حسابرسان قرار دارد.

ث. مسئولیت فردی برای افشاگری

گراهام در پژوهشی برای گزارش اعمال پرسش‌برانگیز الگویی را ارائه کرد که نشان می‌دهد میزان پاسخ‌گویی فرد برای گزارش‌گری تأثیر مثبتی بر افشاگری دارد. از نظر وی تصمیم به افشاگری منوط به برداشت شخص افشاگر از پاسخ‌گویی اخلاقی در سازمان است (۳۱). پژوهش‌های پیشین شواهد مثبتی در رابطه با این موضوع ارائه کرده‌اند. بنابراین، در الگوی مفهومی پژوهش حاضر نیز این متغیر در نظر گرفته شده است. هنگامی که در سازمان افشاگری به عنوان رفتار مطلوب اجتماعی شناخته می‌شود،

پ. پذیرش اخلاقی مطلوب

یکی از مفاهیم به نسبت جدید در پژوهش‌های مبتنی بر اخلاق، «پذیرش اخلاقی مطلوب» است، که به میزان پذیرش مورد نیاز از طرف خود و دیگران برای انجام اقدامات اخلاقی بدون هرگونه نارضایتی اشاره دارد. طبق تعریف جونز و ریان پذیرش اخلاقی به معنی نیاز به تأیید خود و دیگران در زمان اتخاذ تصمیم‌های اخلاقی است (۲۷). ویلیامز معتقد است فرد شاغل در حرفه‌ای مثل حسابداری در مقابل رفتار خود و همکارانش باید پاسخ‌گو باشد. زیرا، هر عضو حرفه باید نسبت به نگرش‌ها و رفتارهای سایر اعضا حساس باشد. نبود تطابق بین اتخاذ تصمیم درست و رفتار واقعی انجام شده یکی از عمده‌ترین محدودیت‌های مربوط به الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی و توسعه اخلاقی است (۲۸). جهت‌گیری‌های اخلاقی افراد به خانواده، فامیل، هم‌سالان و هنجارهای اجتماعی برمی‌گردد. جونز و ریان اظهار می‌دارند که افراد بر نظرات این گروه‌ها برای تأیید تصمیم‌های اخلاقی تکیه می‌کنند (۲۷).

در محیط حسابرسان، حسابرسان بر تأیید اعضای گروه حسابرسان، همکاران، مدیران و حتی خودشان تکیه می‌کنند (۱۶). از آن جا که مفهوم پذیرش اخلاقی می‌تواند بر قضاوت‌های اخلاقی و تمایلات افراد تأثیرگذار باشد و تاکنون تأثیر پذیرش اخلاقی بر تمایلات اخلاقی افراد در محیط حسابرسان کشور آزمون نشده است، این متغیر در پژوهش حاضر بررسی شده است.

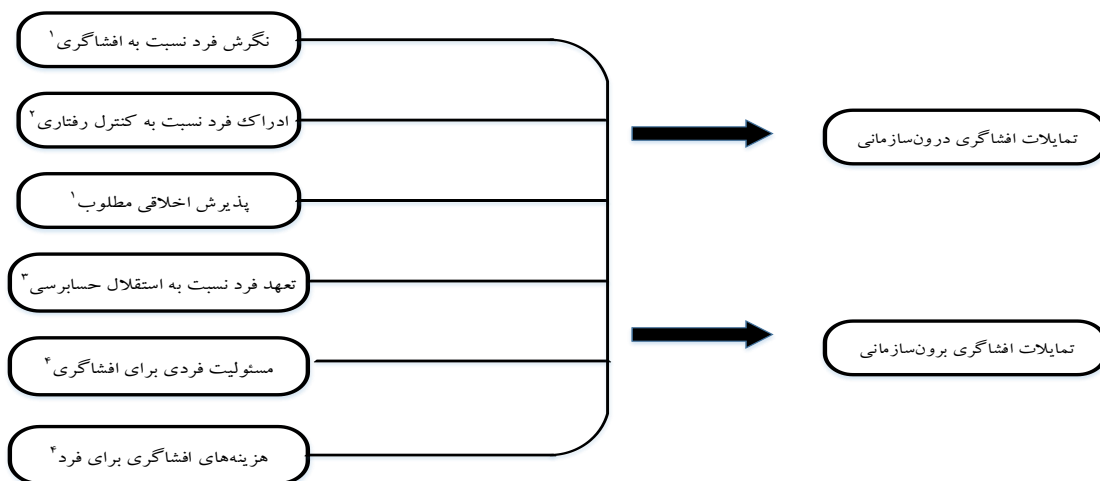
هزینه‌های افشاگری برای فرد است. گراهام (۳۱) و شولتز و همکاران (۳۳) این متغیر را به این صورت تعریف می‌کنند: برداشت فرد در رابطه با میزان خطر مقابله به مثل افرادی که در سازمان مورد گزارش مشغول به کار هستند. از نظر پونمن، ماهیت و میزان تنبیه اعمال شده از طرف مدیریت و همکاران در مورد فرد افشاگر مهم‌ترین عامل اثرگذار بر تصمیم افشاگری فرد است (۳۴). نتایج پژوهش‌های شولتز و همکاران (۳۳) و پونمن (۳۴) نشان می‌دهد که رابطه منفی بین هزینه‌های افشاگری برای فرد و تمایلات افشاگری وجود دارد.

بر اساس آن چه در بالا ذکر شد و با توجه به الگوسازی معادلات ساختاری، چارچوب مفهومی پژوهش حاضر به شرح شکل شماره ۱ در زیر است.

مسئولیت فردی برای افشاگری ممکن است تصمیم‌گیری فرد را تحت تأثیر قرار دهد. بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای، حسابربان مسئولیت گزارش‌گری اعمال خلاف را دارند. از نظر کاپلان و وایت کوتون، مؤسسات حسابرسی می‌توانند سازوکارهایی را برای بهبود پاسخ‌گویی حسابربان در مورد اعمال غیراخلاقی به کار گیرند (۶). میسلی و نییر در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که اگر افشاگری جزئی از وظایف حسابربان داخلی باشد آن‌ها به احتمال بیشتری افشاگری را انجام می‌دهند (۳۲). این متغیر در مورد حسابربان مستقل اهمیت بیشتری دارد.

ج. هزینه‌های افشاگری برای فرد

متغیر مهم دیگر، ارزیابی حسابربان از میزان



۱. برگرفته از پژوهش آجرن (۲۳)، ۲. برگرفته از پژوهش جونز و ریان (۲۷)، ۳. برگرفته از پژوهش گندرون و همکاران (۳۵)، ۴. برگرفته از پژوهش‌های گراهام (۳۱) و شولتز و همکاران (۳۳).

شکل ۱: چارچوب مفهومی پژوهش

پیشینه پژوهش

آلین و همکاران در پژوهشی تأثیر ویژگی‌های فردی شامل نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد و اثر تعدیل‌کنندگی حمایت سازمانی ادراک‌شده بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که افشاگری درون‌سازمانی به‌طور معنی‌داری تحت تأثیر هر پنج ویژگی فردی است. به این ترتیب، که در صورت حمایت سازمانی بالاتر میزان تأثیر این متغیرها بر افشاگری درون‌سازمانی بیشتر می‌شود اما افشاگری برون‌سازمانی تنها تحت تأثیر سه ویژگی نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و هزینه‌های افشاگری برای فرد است و هر چه میزان حمایت سازمانی کم‌تر شود تأثیر هر سه متغیر بر افشاگری برون‌سازمانی بیشتر می‌شود (۷). لاتان و همکاران در پژوهشی اثر هر پنج ویژگی فردی مطرح‌شده در پژوهش آلین و همکاران را بر تمایلات افشاگری بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان‌گر تأثیر مثبت و معنی‌دار چهار ویژگی نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی و مسئولیت فردی برای افشاگری و تأثیر منفی و معنی‌دار هزینه‌های افشاگری برای فرد بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بود (۹). برینک و همکاران در پژوهشی به بررسی اثر نوع

تخلف و ویژگی‌های روانی افراد بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که هر چقدر مسئولیت فردی برای افشاگری بیشتر باشد، افشاگری درون‌سازمانی بیشتر می‌شود و افشاگری برون‌سازمانی زمانی رخ می‌دهد که تخلف اهمیت بیشتری داشته باشد (۸).

آلین و همکاران در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر افشای تقلب‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که مسئولیت فردی برای افشاگری بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی اثر معنی‌دار دارد اما اثر آن بر افشاگری برون‌سازمانی معنی‌دار نیست. هم‌چنین، هر چه هزینه‌های افشاگری برای فرد بالاتر باشد تمایل به افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی به شدت کاهش می‌یابد. سرانجام این که بیشتر پاسخ‌دهندگان افشاگری را عملی اخلاقی دانسته و افشاگری درون‌سازمانی را به افشاگری برون‌سازمانی ارجح می‌دانند (۱۰).

کاپلان و وایت‌کوتون در پژوهشی به بررسی تمایلات افشاگری حساب‌برسان مستقل پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تمایلات افشاگری حساب‌برسان مستقل تحت تأثیر میزان جدیت عمل خلاف، هزینه‌های افشاگری برای فرد، مسئولیت فردی برای افشاگری و میزان تعهد آن‌ها نسبت به حرفه حسابرسی است. هم‌چنین، تمایلات افشاگری حساب‌برسان زمانی افزایش می‌یابد که هزینه‌های افشاگری برای فرد کم و مسئولیت فردی برای افشاگری زیاد باشد (۶).

بیگی‌هرچگانی و همکاران در پژوهشی به بررسی

اثر ارزش‌های انگیزشی بر هشداردهی حسابربان پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که هر چقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی برای حسابربان در اولویت باشد، گرایش کم‌تری به هشداردهی خواهند داشت و شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند، افزایش می‌یابد اما وقتی که ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع عموم برای حسابربان در اولویت باشد، نتایج برعکس است (۳۶).

بنی‌مهد و گل‌محمدی در پژوهشی به بررسی رابطه بین جو اخلاقی و افشاگری در مورد تقلب پرداختند. نمونه پژوهش آنان شامل ۳۳۰ نفر از حسابربان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۶ بود. نتایج پژوهش بنی‌مهد و گل‌محمدی نشان داد که جو اخلاقی بر افشاگری و دو مؤلفه از سه مؤلفه آن تأثیرگذار است. دو مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارد شامل برداشت حسابربان از مسئولیت فردی برای افشاگری و برداشت حسابربان از عواقب عمل افشاگری در مورد تقلب است و مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابربان از هزینه‌های مربوط به افشاگری در مورد تقلب است (۳۷).

شهریاری و برزگر در پژوهشی به بررسی رابطه بین جو اخلاقی و مشاوره با تعهد حرفه‌ای و سازمانی حسابداران بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین سطح نظارت دریافت‌شده به‌وسیله حسابداران مبتدی با تعهد سازمانی و حرفه‌ای

آنان و بین سطح حمایت اجتماعی دریافت‌شده به‌وسیله حسابداران مبتدی با تعهد حرفه‌ای آنان رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. هم‌چنین، بین درک حسابداران مبتدی و با سابقه از جو اخلاقی سازمان با تعهد سازمانی آنان و بین تعهد سازمانی با تعهد حرفه‌ای حسابداران مبتدی و با سابقه رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد (۳۸).

بیگی‌هرچگانی و همکاران در پژوهشی تأثیر فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابربان مستقل را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که فرصت‌طلبی تأثیر منفی و معنی‌داری بر هشداردهی حسابربان دارد. هم‌چنین، این تأثیر به واسطه برداشتی که حسابربان 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 (۳۹).

نمازی و ابراهیمی در پژوهشی به ارائه الگوی عوامل مؤثر بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در ارقام مالی به وسیله حسابداران و اولویت‌بندی آن پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش فرد نسبت به افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال، دین‌داری و شدت اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب دارد، در حالی که تأثیر متغیر هزینه شخصی گزارش‌گری معنی‌دار نیست. عدالت سازمانی، شدت اخلاقی و پس از آن نگرش فرد نسبت به افشاگری بیشترین تأثیر را بر قصد گزارش موارد تقلب در ارقام مالی دارد (۴۰).

تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شاغل در دستگاه‌های اجرایی دولتی استان فارس اثر معنی‌دار ندارد. بنابراین، مدیران مالی شاغل در این دستگاه‌ها تحت تأثیر جو اخلاقی و شدت اخلاقی نبوده که بیان‌گر این است که آن‌ها آشنایی چندانی با مفاهیم اخلاقی نداشته و برای تصمیم‌گیری بیشتر از باورهای شخصی خود پیروی می‌کنند. در نتیجه، تدریس علم اخلاق و اخلاق حرفه‌ای برای دانشجویان این رشته امری ضروری به نظر می‌رسد (۴۳).

فرضیه‌های پژوهش

همان‌طور که پیش از این بیان شد ویژگی‌های فردی مورد بررسی در این پژوهش عبارت است از: نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد. همچنین، تمایلات افشاگری از طریق دو بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی سنجیده می‌شود. بنابراین، در این پژوهش به ازای هر یک از ویژگی‌های فردی یک فرضیه وجود دارد که در هر دو بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی آزمون می‌شود. از این رو، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول: نگرش فرد نسبت به افشاگری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایلات افشاگری حساب‌رسان مستقل دارد.

فرضیه دوم: ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایلات افشاگری حساب‌رسان

مهدوی و ابراهیمی در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاقیات بر تعهد سازمانی و حرفه‌ای حسابداران در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیان‌گر تأثیر برخی از جنبه‌های جو اخلاقی بر تعهد عاطفی سازمانی و تعارض بین حرفه و سازمان و همچنین تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر تعارض بین حرفه و سازمان بود. افزون بر این، ماکیاول‌گرایی دارای تأثیر منفی بر تعهد عاطفی سازمانی بوده و بین تعهد عاطفی سازمانی و تعارض بین حرفه و سازمان رابطه منفی وجود دارد (۴۱).

نمازی و ابراهیمی در پژوهشی به بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب به وسیله حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شدت اخلاقی درک شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی را تعدیل خواهد کرد اما تأثیر سازه دین‌داری را تعدیل نخواهد کرد. همچنین، متغیر گزارش داخلی موارد تقلب به طور معنی‌داری در مردان بیشتر از زنان است و سطح تحصیلات تأثیر مثبت و معنی‌دار و تجربه تأثیر منفی و معنی‌دار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی دارد (۴۲).

مهدوی و موسوی‌نژاد در پژوهشی به بررسی رابطه بین شدت اخلاقیات، جو اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هیچ‌یک از دو متغیر شدت اخلاقیات و جو اخلاقی بر

مستقل دارد.

فرضیه سوم: پذیرش اخلاقی مطلوب تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل دارد.

فرضیه چهارم: تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل دارد.

فرضیه پنجم: مسئولیت فردی برای افشاگری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل دارد.

فرضیه ششم: هزینه‌های افشاگری برای فرد تأثیر منفی و معنی‌داری بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر تلفیقی از روش‌های پیمایشی مقطعی و همبستگی و از لحاظ هدف، کاربردی است. برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۳ و PLS نسخه ۲۰۱۵ استفاده شده است.

در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش معادلات ساختاری با رویکرد کم‌ترین مربعات جزئی (معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس) استفاده شده است. این روش اغلب برای تحلیل موقعیت‌ها یا الگوهای بسیار پیچیده‌ای به کار می‌رود که اطلاعات نظری کمی در مورد آن وجود دارد و یا این که هدف از آزمون این الگوها پیش‌بینی است.

جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در

مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران از جمله سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۶ است. گفتنی است بنا به ماهیت سؤال‌های پرسش‌نامه و سناریو، گروه‌های حسابرسی کم‌تر از ۳ نفر در جامعه آماری در نظر گرفته نشده‌اند. در پژوهش حاضر از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده است. تعیین حجم نمونه بر اساس قاعده موجود در تجزیه و تحلیل معادلات ساختاری با رویکرد کم‌ترین مربعات جزئی شامل ده برابر بیشترین مسیرهای ساختاری منتهی به یک متغیر خاص است که در الگوی مسیر انجام شده است. با توجه به این که بیشترین گویه مربوط به نگرش فرد نسبت به افشاگری با تعداد ۴ سؤال است، حداقل مقدار لازم برای بررسی الگو چهل نمونه است. با این وجود، در این پژوهش برای دوری از شواهد بدون تورش و هم‌چنین به دلیل افت نمونه پژوهش اقدام به انتخاب حجم نمونه بالاتری شد. برای این منظور تعداد ۲۴۲ پرسش‌نامه بین حسابرسان توزیع شد که از میان پرسش‌نامه‌های دریافتی ۱۵۰ مورد آن به صورت کامل تکمیل شده و در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

برای تدوین پرسش‌نامه از روش‌های ترکیبی و چند مرحله‌ای استفاده شده است. ابتدا، به پرسش‌نامه و سناریوهای استفاده شده در پژوهش آلاین (۱۶) مراجعه و بر اساس هنجارها و شرایط حسابرسی در کشور گویه‌های مناسب انتخاب شد. در مرحله دوم با مراجعه به خبرگان حسابداری (سه نفر) گویه‌های مرتبط با هر یک از متغیرهای پژوهش با توجه به شرایط و فرهنگ سازمانی کشور مورد بررسی و با اعمال تغییرات لازم

است که از وجود روایی هم‌گرایی متغیرهای الگو پشتیبانی می‌کند. توان دوم همبستگی تمامی متغیرها نیز از میانگین واریانس استخراج شده کوچک‌تر است که از وجود روایی تشخیصی حمایت می‌کند. دو شاخص ضرایب «آلفای کرونباخ» و «دلون-گلدیستین رو» از اعتبار همسانی درونی گویه‌های سنجش پشتیبانی می‌کند. ضرایب این شاخص‌ها برای هر متغیر از ۰/۷ بزرگ‌تر است که حاکی از وجود اعتبار سازگاری درونی و ترکیبی گویه‌ها است. بار عاملی همه گویه‌ها بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است که نشان‌دهنده رابطه هر یک از گویه‌ها با متغیرها به صورت مثبت است. از میان هشت متغیر پژوهش، شش متغیر دارای گویه‌های چندگانه است که به نتایج آن اشاره شده است.

پاسخ‌های پرسش‌نامه و سناریو بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه‌ای و در دامنه سه نوع پاسخ پیشنهادی شامل کاملاً مخالف تا کاملاً موافق، خیلی ضعیف تا کاملاً قوی و خیلی کم تا کاملاً زیاد و با

تعداد بیست و هشت گویه مشخص شد. در مرحله سوم با استناد به روایی محتوایی از طریق خبرگان (پانزده نفر) و کاربرد رابطه لاوشه (۴۴) اقدام به انتخاب گویه‌های نهایی شد. بر اساس معیار لاوشه از میان بیست و هشت گویه، تعداد هیجده گویه از مقادیر لازم برخوردار بوده و برای تولید مقیاس مناسب در سنجش هشت متغیر انتخاب و پرسش‌نامه و سناریوی نهایی تهیه شد.

اعتبار و روایی از مهم‌ترین ویژگی‌های یک ابزار سنجش مناسب و قابل اتکا است که نتایج آن برای الگوی پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول مشخص شده است شاخص‌های روایی هم‌گرایی و تشخیصی در الگوی اندازه‌گیری از وجود روایی ابزار سنجش حمایت کرده است. میانگین واریانس استخراج شده مبنای قضاوت در مورد روایی هم‌گرایی و تشخیصی است. میانگین واریانس تمامی متغیرهای پژوهش بزرگ‌تر از ۰/۵

جدول ۱: ضرایب روایی هم‌گرایی و تشخیصی و اعتبار متغیرهای پژوهش

متغیر	روایی هم‌گرایی و تشخیصی						
	اعتبار همسانی درونی	تعمیر	تعمیر	تعمیر	تعمیر	تعمیر	تعمیر
نگرش فرد نسبت به افشاگری	۰/۹۷۷	۰/۹۶۹	۰/۰۹۱	۰/۰۴۱	۰/۱۵۳	۰/۰۷۲	۰/۰۵۴
ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری	۰/۹۶۹	۰/۹۵۱	۰/۰۲۹	۰/۰۹۷	۰/۰۶۷	۰/۰۴۹	۰/۰۵۴
پذیرش اخلاقی مطلوب	۰/۹۲	۰/۸۶۹	۰/۱۱۱	۰/۰۱۸	۰/۰۱۲	۱	۰/۰۴۹
تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی	۰/۹۳۵	۰/۸۶۲	۰/۰۱۴	۰/۰۰۱	۱	۰/۰۱۲	۰/۱۵۳
تمایلات افشاگری درون سازمانی	۰/۹۱۸	۰/۸۲۲	۰/۰۱۷	۱	۰/۰۰۱	۰/۰۱۸	۰/۰۹۷
تمایلات افشاگری برون سازمانی	۰/۹۳۸	۰/۸۶۸	۱	۰/۰۱۷	۰/۰۱۴	۰/۱۱۱	۰/۰۲۹
میانگین واریانس مشترک	-	-	۰/۸۸۳	۰/۸۴۵	۰/۸۷۸	۰/۷۹۱	۰/۹۱۲

نمره‌گذاری یک تا هفت اندازه‌گیری شده است. افزون بر گویه‌های اصلی و مرتبط با سازه‌ها یا متغیرهای پژوهش، چهار ویژگی جمعیت‌شناختی شامل جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و سمت سازمانی نیز مشخص شده است.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای وابسته

متغیر وابسته در این پژوهش تمایلات افشاگری حسابربان است. منظور از تمایلات افشاگری حسابربان مستقل، تمایل آن‌ها برای گزارش هرگونه خلاف کاری به مراجع ذیصلاح است. متغیر مستقل در هر دو بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی سنجش شده است.

متغیرهای مستقل

در این پژوهش شش ویژگی فردی حسابربان مستقل شامل نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد، به‌عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده است.

یافته‌ها

تجزیه و تحلیل شواهد پژوهش با استناد به شاخص‌های توصیفی و استنباطی انجام شده است. تحلیل‌های توصیفی بر اساس شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی متغیرهای مورد بررسی و

تحلیل‌های استنباطی بر اساس نتایج استخراج شده از الگوی معادلات ساختاری است. بخش توصیفی شامل دو بخش ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی و متغیرهای پژوهش است که متغیرهای پژوهش بر اساس مقیاس‌سازی از طریق میانگین پاسخ‌ها استخراج شده است.

۱. ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی نمونه پژوهش: جدول شماره ۲ ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همان‌طور که در این جدول نشان داده شده است، ۶۶٪ از پاسخ‌دهندگان مرد و ۳۴٪ زن، ۷۲٪ از آن‌ها بیش از ۳۰ سال سن دارند، ۴۴٪ دارای تحصیلات تکمیلی و ۵۶٪ دارای مدرک کارشناسی هستند. حدود ۹۱٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک حسابداری و ۶۵٪ حسابرس ارشد هستند. در نتیجه، می‌توان بیان کرد که پاسخ‌دهندگان از توانایی و شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه و سناریو برخوردارند.

۲. تحلیل‌های توصیفی متغیرهای پژوهش: همان‌طور که در جدول شماره ۳ نشان داده شده است پنج ویژگی فردی پاسخ‌دهندگان شامل نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی و مسئولیت فردی برای افشاگری در حد بالای متوسط مقیاس اندازه‌گیری و هزینه‌های افشاگری برای فرد در حد زیر متوسط مقیاس اندازه‌گیری است (با توجه به مقیاس سنجش حد وسط نظری مقدار چهار است). از بین متغیرهای وابسته

پژوهش تمایلات افشاگری درون‌سازمانی در حد بالای متوسط مقیاس اندازه‌گیری و تمایلات افشاگری برون‌سازمانی در حد زیر متوسط مقیاس اندازه‌گیری است. جزئیات شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول ۲: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه پژوهش

ویژگی‌های فردی	زیر گروه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۹۹	۶۶
	زن	۵۱	۳۴
گروه سنی	کم‌تر از ۳۰ سال	۴۱	۲۸
	بین ۳۰ تا ۳۵ سال	۴۷	۳۱
	بین ۳۶ تا ۴۰ سال	۳۲	۲۱
	بیشتر از ۴۰ سال	۳۰	۲۰
سطح تحصیلات	کارشناسی	۸۴	۵۶
	کارشناسی ارشد	۵۹	۳۹
	دکتری	۷	۵
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۳۶	۹۱
	مدیریت	۹	۶
	اقتصاد	۵	۳
سمت سازمانی	مدیر	۶	۴
	سرپرست ارشد	۱۱	۷
	سرپرست	۳۶	۲۴
	حسابرس ارشد	۹۷	۶۵

جدول ۳: شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
نگرش فرد نسبت به افشاگری	ATW	۴/۸۳۷	۱/۶۱۷	(۰/۳۷)	(۰/۹۷۹)
ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری	PBC	۴/۵۸۹	۱/۳۱۲	(۰/۳۲۷)	(۰/۰۸۵)
پذیرش اخلاقی مطلوب	DMA	۴/۲۸۷	۱/۲۶۷	۰/۱۳۵	۰/۰۳۵
تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی	IC	۵/۷۵	۱/۲۱۲	(۰/۸۲۴)	۰/۱۵۴
مسئولیت فردی برای افشاگری	PRR	۵/۳۱۳	۱/۱۹۴	(۰/۸۶۹)	۱/۸۵۷
هزینه‌های افشاگری برای فرد	PCR	۳/۸۸	۱/۸۲۱	۰/۰۷۲	۱/۲۱۲
تمایلات افشاگری درون‌سازمانی	IWB	۵/۰۵۷	۱/۳۵۷	(۰/۷۳)	(۰/۰۱۸)
تمایلات افشاگری برون‌سازمانی	EWB	۳/۲۰۳	۱/۵۳۳	۰/۴۹۳	(۰/۲۷۸)

۲/۸۲۱، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری با ضریب ۰/۱۹۸ و مقدار بحرانی ۴/۰۰۶ و مسئولیت فردی برای افشاگری با ضریب ۰/۲ و مقدار بحرانی ۳/۹۹۵ بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی مثبت و معنی‌دار است (آماره آزمون بزرگ‌تر از ۱/۹۶). تأثیر هزینه‌های افشاگری برای فرد با ضریب -۰/۱۴۵ و مقدار بحرانی ۲/۴۱۸- بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی منفی و معنی‌دار است.

تأثیر تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی و هزینه‌های افشاگری برای فرد بر تمایلات افشاگری برون‌سازمانی معنی‌دار نیست (آماره آزمون کوچک‌تر از قدر مطلق ۱/۹۶). تأثیر نگرش فرد نسبت به افشاگری با ضریب ۰/۱۷۳ و مقدار بحرانی ۴/۱۳۶، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری با ضریب ۰/۰۹۸ و مقدار بحرانی ۲/۲۹۳، پذیرش اخلاقی مطلوب با ضریب ۰/۱۹۲ و مقدار بحرانی ۳/۳۰۳ و مسئولیت فردی برای افشاگری با ضریب ۰/۱۵۳ و مقدار بحرانی ۳/۴۷۳ بر تمایلات افشاگری برون‌سازمانی مثبت و معنی‌دار است (آماره آزمون بزرگ‌تر از ۱/۹۶).

ضریب تشخیص برای متغیر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی به مقدار ۰/۱۹۶ است که، به ترتیب، بالاترین ضریب تشخیص به مسئولیت فردی برای

۳. تحلیل‌های استنباطی پژوهش: الگوی پژوهش با معادلات ساختاری و رویکرد واریانس‌محور بررسی شد و نتایج نشان داد که الگو از برازندگی مناسب برخوردار است. شاخص برازندگی در معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی شامل چهار شاخص مطلق، شاخص نسبی، الگوی بیرونی و الگوی درونی است و مقدار آن بین صفر و یک است. شاخص مطلق با مقدار ۰/۴۰۶ و شاخص نسبی با مقدار ۰/۸۴۲ از مناسب بودن کل الگو و شاخص الگوی بیرونی با مقدار ۰/۹۹۶ از توانمندی بخش اندازه‌گیری و شاخص الگوی درونی با مقدار ۰/۸۴۶ از توانمندی بخش ساختاری الگو حمایت می‌کند. این نتایج در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

بخش ساختاری الگو شامل دوازده مسیر است که تأثیر هر یک از شش ویژگی حساب‌رسان بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را بررسی و آزمون می‌کند. همان‌طور که نتایج مندرج در جدول شماره ۵ نشان می‌دهد تأثیر پذیرش اخلاقی مطلوب و تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی معنی‌دار نیست (آماره آزمون کوچک‌تر از قدر مطلق ۱/۹۶) اما تأثیر نگرش فرد نسبت به افشاگری با ضریب ۰/۱۳ و مقدار بحرانی

جدول ۴: نتایج شاخص‌های برازندگی الگوی پژوهش با کم‌ترین مربعات جزئی

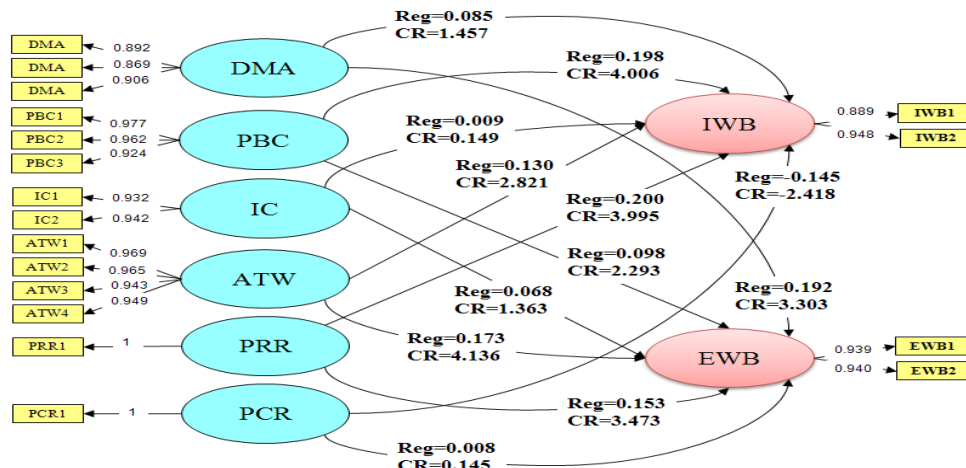
نام شاخص	مقدار	خطای معیار	مقدار بحرانی	دامنه اطمینان		نتیجه آزمون
				پایین	بالا	
شاخص مطلق	۰/۴۰۶	۰/۰۲۸	۱۰/۷۵۵	۰/۳۴۹	۰/۵۲۶	شاخص برازندگی مطلق قابل قبول است.
شاخص نسبی	۰/۸۴۲	۰/۰۵	۱۶/۹۴۵	۰/۶۳۶	۰/۸۷۱	شاخص برازندگی نسبی قابل قبول است.
الگوی بیرونی	۰/۹۹۶	۰/۰۲۱	۴۷/۲۹۴	۰/۹۳۴	۱	شاخص برازندگی الگوی بیرونی قابل قبول است.
الگوی درونی	۰/۸۴۶	۰/۰۴۶	۱۸/۲۵۱	۰/۶۵۸	۰/۸۶۴	شاخص برازندگی الگوی درونی قابل قبول است.

ساختاری است. ضرایب اهمیت به میزان اهمیت متغیرهای مستقل در پیش‌بینی متغیر وابسته اشاره دارد. مقادیر ۰/۸ و بالاتر نشان‌دهنده بااهمیت بودن متغیرهای مستقل در پیش‌بینی است. ضرایب اهمیت چهار ویژگی حساب‌برسان شامل نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و ضرایب اهمیت سه ویژگی حساب‌برسان شامل نگرش فرد نسبت به افشاگری، پذیرش اخلاقی مطلوب و مسئولیت فردی برای افشاگری بر تمایلات افشاگری برون‌سازمانی بزرگ‌تر از ۰/۸ است که حاکی از اهمیت بالای این متغیرها در پیش‌بینی متغیرهای تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است. مقادیر کم‌تر از ۰/۸ برای سایر متغیرها بیان‌گر اهمیت پایین آن‌ها در پیش‌بینی متغیرهای وابسته است. همه نتایج این بخش در جدول شماره ۵ و شکل‌های شماره‌های ۲ و ۳ ارائه شده است.

افشاگری با مقدار ۰/۰۶۳، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری با مقدار ۰/۰۶۲، هزینه‌های افشاگری برای فرد با مقدار ۰/۰۳۳، نگرش فرد نسبت به افشاگری با مقدار ۰/۰۲۶، پذیرش اخلاقی مطلوب با مقدار ۰/۰۱۱ و تعهد فرد نسبت به استقلال حساب‌رسی با مقدار ۰/۰۰۱ اختصاص دارد. ضریب تشخیص برای متغیر تمایلات افشاگری برون‌سازمانی به مقدار ۰/۱۸۲ است که، به ترتیب، بالاترین ضریب تشخیص به پذیرش اخلاقی مطلوب با مقدار ۰/۰۶۴، نگرش فرد نسبت به افشاگری با مقدار ۰/۰۵۲، مسئولیت فردی برای افشاگری با مقدار ۰/۰۴۱، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری با مقدار ۰/۰۱۷، تعهد فرد نسبت به استقلال حساب‌رسی با مقدار ۰/۰۰۸ و هزینه‌های افشاگری برای فرد با مقدار ۰/۰۰۱ اختصاص دارد. شاخص افزونگی برای تمایلات افشاگری درون‌سازمانی به مقدار ۰/۱۶۵ و برای متغیر تمایلات افشاگری برون‌سازمانی به مقدار ۰/۱۶ است که مقدار مثبت آن بیانگر بالا بودن کیفیت الگوی

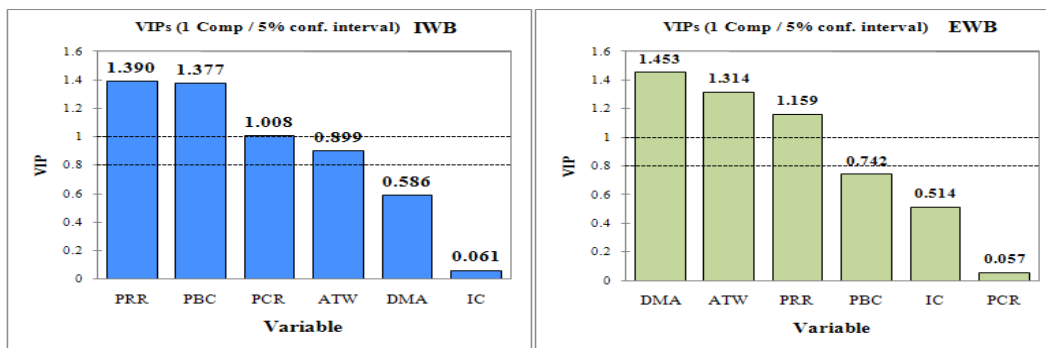
جدول ۵: شاخص‌های روابط بین متغیرهای پژوهش

اهمیت و افزونگی		ضریب تشخیص		نتایج آزمون ضریب تأثیر			متغیرها	
اهمیت	افزونگی	ضریب متغیر	ضریب معادله	مقدار بحرانی	خطای برآورد	ضریب تأثیر	متغیر اثرپذیر	متغیر اثرگذار
	۰/۸۹۹	۰/۰۲۶		۲/۸۲۱	۰/۰۴۶	۰/۱۳		نگرش فرد نسبت به افشاگری
	۱/۳۷۷	۰/۰۶۲		۴/۰۰۶	۰/۰۵	۰/۱۹۸		ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری
۰/۱۶۵	۰/۵۸۶	۰/۰۱۱	۰/۱۹۶	۱/۴۵۷	۰/۰۵۸	۰/۰۸۵	تمایلات	پذیرش اخلاقی مطلوب
	۰/۰۶۱	۰/۰۰۱		۰/۱۴۹	۰/۰۵۹	۰/۰۰۹	افشاگری	تعهد فرد نسبت به استقلال حساب‌رسی
	۱/۳۹	۰/۰۶۳		۳/۹۹۵	۰/۰۵	۰/۲	درون‌سازمانی	مسئولیت فردی برای افشاگری
	۱/۰۰۸	۰/۰۳۳		(۲/۴۱۸)	۰/۰۶	(۰/۱۴۵)		هزینه‌های افشاگری برای فرد
	۱/۳۱۴	۰/۰۵۲		۴/۱۳۶	۰/۰۴۲	۰/۱۷۳		نگرش فرد نسبت به افشاگری
۰/۱۶	۰/۷۴۲	۰/۰۱۷	۰/۱۸۲	۲/۲۹۳	۰/۰۴۳	۰/۰۹۸		ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری
	۱/۴۵۳	۰/۰۶۴		۳/۳۰۳	۰/۰۵۸	۰/۱۹۲	تمایلات	پذیرش اخلاقی مطلوب
	۰/۵۱۴	۰/۰۰۸		۱/۳۶۳	۰/۰۵	۰/۰۶۸	افشاگری	تعهد فرد نسبت به استقلال حساب‌رسی
	۱/۱۵۹	۰/۰۴۱		۳/۴۷۳	۰/۰۴۴	۰/۱۵۳	برون‌سازمانی	مسئولیت فردی برای افشاگری
	۰/۰۵۷	۰/۰۰۱		۰/۱۴۵	۰/۰۵۲	۰/۰۰۸		



GOF: Absolute=0.406, Relative=0.842, Outermodel=0.998, Innermodel=0.846

شکل ۲: ضرایب تأثیر متغیرهای الکوی پژوهش و آماره‌های آزمون مسیرهای تأثیر



شکل ۳: ضرایب اهمیت پیش‌بینی‌کننده‌های تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی

نتیجه‌گیری

حسابرسی این فرصت را می‌دهد تا قبل از این که رفتارها و رویه‌های نادرست به اطلاع عموم برسد آن را اصلاح کند که موجب از دست رفتن محبوبیت و اعتبار حرفه نشود. به‌طور کلی، بیشتر پاسخ‌دهندگان، افشاگری را سازوکاری کنترلی برای محافظت از اعتبار حرفه می‌دانند. ممکن است به همین دلیل باشد که متغیرهایی مثل نگرش فرد نسبت به افشاگری و مسئولیت فردی برای افشاگری به‌طور معنی‌داری بر افشاگری درون‌سازمانی اثرگذار است. بنابراین،

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که از دیدگاه حساب‌رسان مستقل افشاگری درون‌سازمانی به برون‌سازمانی ارجحیت دارد. از نظر پاسخ‌دهندگان، مسائل و مشکلات ابتدا باید به‌صورت درون‌سازمانی بررسی، ریشه‌یابی و حل و فصل شود. نتایج پژوهش‌های نیبر و میسلی (۴۵) و آلین (۱۶) نیز نشان داد که گزارش‌گری درون‌سازمانی به مؤسسه

می‌توان بیان کرد که نسبت به افشاگری برون‌سازمانی رضایت چندانی وجود ندارد. افشاگری برون‌سازمانی زمانی اتفاق می‌افتد که احتمال آسیب به جامعه و عموم مردم وجود داشته باشد و یا این که سازوکارهای گزارش‌گری درون‌سازمانی ناکارآمد باشد. بنابراین، به احتمال زیاد افراد تمایلی به افشاگری برون‌سازمانی ندارند؛ چرا که این نوع افشاگری هزینه‌های گزافی (مانند طردشدن از طرف دوستان، خانواده و همکاران، از دست دادن شغل و محبوبیت شغلی، تأثیر منفی بر استخدام‌های آینده و غیره) برای افراد دارد (۱۶).

نتایج این پژوهش حاکی از با اهمیت بودن چهار ویژگی نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد در پیش‌بینی تمایلات افشاگری درون‌سازمانی است و هم‌چنین نشان‌دهنده مؤثر بودن سه ویژگی نگرش فرد نسبت به افشاگری، پذیرش اخلاقی مطلوب و مسئولیت فردی برای افشاگری بر تمایلات افشاگری برون‌سازمانی است. یافته‌های پژوهش آلین و همکاران (۷) نشان می‌دهد که افشاگری درون‌سازمانی تحت تأثیر پنج متغیر نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد است. هم‌چنین، افشاگری برون‌سازمانی تحت تأثیر سه متغیر نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و هزینه‌های افشاگری برای فرد است. نتایج پژوهش

لاتان و همکاران (۹) نشان‌دهنده تأثیر هر پنج ویژگی فردی حساب‌برسان بر هر دو بُعد افشاگری است. نتایج این پژوهش هم‌راستا با نتایج پژوهش برینک و همکاران (۸) نشان داد که تأثیر مسئولیت فردی برای افشاگری تنها بر بُعد درون‌سازمانی افشاگری معنی‌دار است و هم‌راستا با نتایج پژوهش آلین و همکاران (۵) حاکی از آن بود که مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد بر بُعد درون‌سازمانی افشاگری مؤثر است اما تأثیر هزینه‌های افشاگری برای فرد بر بُعد برون‌سازمانی افشاگری معنی‌دار نیست.

از جمله یافته‌های مهم دیگر پژوهش حاضر مربوط به معنی‌دار نبودن اثر تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی بر هر دو بُعد افشاگری است. از آن جا که اغلب مؤسسات حسابرسی کشور مؤسسات حسابرسی کوچک هستند و این احتمال وجود دارد که حساب‌برسان با وجود کشف اشتباهات بااهمیت، به دلایلی از قبیل از دست دادن صاحبکار از افشای آن خودداری کنند، تأثیر تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی بر هیچ کدام از ابعاد افشاگری معنی‌دار نشده است. نتایج پژوهش آلین و همکاران (۱۰) نشان داد که تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی تنها بر بُعد درون‌سازمانی افشاگری مؤثر است در حالی که مطابق با نتایج پژوهش لاتان و همکاران (۹) بر هر دو بُعد افشاگری اثر معنی‌دار دارد.

یکی از موضوع‌های بسیار بااهمیت در افشاگری این است که آیا گزارش اعمال خلاف عملی اختیاری یا وظیفه حرفه‌ای افراد است؟ اگر افشاگری وظیفه افراد باشد، مشارکت کنندگان در پژوهش باید ادراک

نسبت به کنترل رفتاری و هزینه‌های فردی را نادیده بگیرند. برعکس، اگر عملی اختیاری باشد باید اثر این متغیرها معنی‌دار باشد و بعد از آن تصمیم بگیرند که آیا می‌خواهند اعمال خلاف را گزارش کنند یا خیر. نتایج این پژوهش همانند پژوهش آلین (۱۶) مبتنی بر وظیفه بودن افشاگری را رد می‌کند. از دیدگاه حرفه، از آن جا که حسابربان در جهت منافع عموم حرکت می‌کنند، افشاگری را وظیفه حرفه‌ای خود می‌دانند اما افشاگری هزینه‌های بسیار زیادی برای حسابربان دارد و به همین دلیل حسابربان افشاگری را عملی اختیاری می‌دانند. زیرا، بعد از گزارش اعمال خلاف و پس از بروز پیامدهای افشاگری، حرفه هیچ‌گونه برنامه‌ای برای حمایت مؤثر از فرد افشاگر ندارد.

با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود که در استخدام حسابربان به ویژگی‌های فردی آن‌ها از جمله نگرش فرد نسبت به افشاگری، پذیرش اخلاقی مطلوب، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد توجه شود. به منظور ارتقای این ویژگی‌ها در حسابربان، برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت برای حسابربان پیشنهاد می‌شود تا ضمن افزایش اشراف آنان به موضوع در جهت حفظ اعتبار حرفه، اخلاق حرفه‌ای را نیز رعایت کنند. در این راستا می‌توان در دوره‌های ضمن خدمت حسابربان به آموزش موضوع‌هایی هم‌چون تمرکز بر

بااهمیت بودن کنترل رفتارهای غیراخلاقی، توجه به منافع عموم مردم، انجام وظیفه شغلی و اهمیت رضایت اخلاقی، بااهمیت بودن رفتار اخلاقی، عمل به رفتار حرفه‌ای بدون توجه به ارزیابی دیگران از رفتار، بااهمیت بودن رفتارهای درست در افشاگری، توجه‌نکردن به اقدامات تلافی‌جویانه و مشکلات ایجاد شده از سوی مؤسسه، بااهمیت بودن مسئولیت‌پذیری فردی حسابربان در افشاگری، تحمل هزینه‌های افشاگری و شجاعت در حرفه، تمرکز و تأکید بر اعتقاد و باور به استقلال حسابرسی به عنوان مهم‌ترین رکن زیربنایی حرفه حسابداری و حسابرسی و اعتقاد به الزامات و اجرای مناسب استقلال حرفه حسابرسی پرداخت.

از آن جا که حسابربان فعالیت حرفه‌ای خود را در قالب گروه انجام می‌دهند، در پژوهش‌های آینده می‌توان تأثیر ویژگی‌های گروه حسابرسی بر تمایلات افشاگری را بررسی کرد. هم‌چنین، اثر عوامل سازمانی مثل حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی بر تمایلات افشاگری نیز می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. پژوهش حاضر با استفاده از پرسش‌نامه و سناریو انجام شده که با توجه به محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه توصیه می‌شود در پژوهش‌های آینده از رویکردهای تفسیری مثل مطالعه موردی و مصاحبه استفاده شود. به جز محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه پژوهش حاضر با محدودیت خاص دیگری مواجه نبوده است.

References

1 Nisar, T. M.; Prabhakar, G.; and M. Torchia (2018). "Whistleblowing:

When Do Employees Act to Blow the Whistle?", *Organizational Dynamics*,

- In Press.
- 2 Kafash, L. and H. Imani (2017). "The Effect of Organizational Commitment and Ethical Values on Whistleblowing Intention among the Public Sector Accountants", *Journal of Health Accounting*, Vol. 6, No. 2, pp. 87-105. [In Persian]
 - 3 Cowton, C. J. (2009). "Accounting and the Ethics Challenge: Remembering the Professional Body", *Accounting and Business Research*, Vol. 39, No. 3, pp. 177-189.
 - 4 Mahdavi, Gh. and A. Hushmand (2013). "Investigating The Effect of Organizational Moral Culture on Auditor's Behavior", *Journal of Audit Science*, Vol. 13, No. 51, pp. 41-61. [In Persian]
 - 5 Alleyne, P. A.; Hudaib, M.; and R. Pike (2013). "Towards a Conceptual Model of Whistleblowing Intentions among External Auditors", *British Accounting Review*, Vol. 45, No. 1, pp. 10-23.
 - 6 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.
 - 7 Alleyne, P.; Hudaib, M.; and R. Haniffa (2018). "The Moderating Role of Perceived Organizational Support in Breaking the Silence of Public Accountants", *Journal of Business Ethics*, Vol. 147, No. 3, pp. 509-527.
 - 8 Brink, A. G.; Lowe, D. J.; and L. M. Victoravich (2017). "The Public Company Whistleblowing Environment: Perceptions of a Wrongful Act and Monetary Attitude", *Accounting and the Public Interest*, Vol. 17, No. 1, pp. 1-30.
 - 9 Latan, H.; Ringle, C. M.; and C. J. C. Jabbour (2017). "Whistleblowing Intentions among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects", *Journal of Business Ethics*, Vol. 152, No. 2, pp. 573-588.
 - 10 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.
 - 11 Brown, J. O.; Hays, J.; and M. T. Stuebs (2016). "Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle", *Accounting and the Public Interest*, Vol. 16, No. 1, pp. 28-56.
 - 12 Ghasemi, M. (Translator) (2011). "Forensic Accounting Knowledge, Famous Fraud Whistleblowers", *Journal of Accountant*, No. 240, pp. 44-47. [In Persian]
 - 13 Gao, L. and G. Brink (2017). "Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental Studies on the Determinants of Whistleblowing", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 38, pp. 1-13.
 - 14 Jubb, P. (1999). "Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation", *Journal of Business Ethics*, Vol. 12, No. 1, pp. 77-94.
 - 15 Brennan, N. and J. Kelly (2007). "A Study of Whistleblowing among Trainee Auditors", *British Accounting Review*, Vol. 39, No. 1, pp. 61-87.
 - 16 Alleyne, P. A. (2010). "The Influence of Individual, Team and Contextual

- Factors on External Auditors' Whistleblowing Intentions in Barbados", *Unpublished Ph.D. Thesis*, University of Bradford, Available at: <https://bradscholars.brad.ac.uk>. [Online] [15 September 2016]
- 17 King, G. (1999). "The Implications of an Organization's Structure on Whistleblowing", *Journal of Business Ethics*, Vol. 20, No. 4, pp. 315-326.
- 18 Chung, J.; Monroe, G.; and L. Thorne (2004). "An Examination of Factors Affecting External and Internal Whistleblowing by Auditors", *Research Seminar, The University of NSW School of Accounting*, Available at: <http://www.docs.fce.unsw.edu.au>. [Online][1 June 2017]
- 19 Sikka, P.; Willmott, H.; and T. Lowe (1989). "Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2, No. 2, pp. 47-71.
- 20 Golchin, H. (2003). "Kant's Moral Philosophy", *Culture Letter*, No. 48, pp. 93-99. [In Persian]
- 21 Warming-Rasmussen, B. and C. Windsor (2003). "Danish Evidence of Auditors' Level of Moral Reasoning and Predisposition to Provide Fair Judgments", *Journal of Business Ethics*, Vol. 47, No. 2, pp. 77-87.
- 22 Lucas, N. and V. S. Koerwer (2004). "Featured Interview Sherron Watkins, Former Vice President of Corporate Development for Enron", *Journal of Leadership and Organizational Studies*, Vol. 11, No. 1, pp. 38-47.
- 23 Ajzen, I. (1991). "The Theory of Planned Behavior", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 50, No. 2, pp. 179-211.
- 24 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.
- 25 Buchan, H. F. (2005). "Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behaviour", *Journal of Business Ethics*, Vol. 61, No. 2, pp. 165-181.
- 26 Flannery, B. L. and D. R. May (2000). "Environmental Ethical Decision Making in the U.S. Metal-Fishing Industry", *Academy of Management Journal*, Vol. 43, No. 4, pp. 642-662.
- 27 Jones, T. M. and L. V. Ryan (1997). "The Link between Ethical Judgment and Action in Organizations: A Moral Approbation Approach", *Organization Science*, Vol. 8, No. 6, pp. 663-680.
- 28 Williams, P. F. (2004). "You Reap What You Sow: The Ethical Discourse of Professional Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6, pp. 995-1001.
- 29 DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, pp. 183-199.
- 30 Hall, M.; Smith, D.; and K. Langfield-Smith (2005). "Accountants' Commitment to their Profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 17, No. 1, pp. 89-109.
- 31 Graham, J. W. (1986). "Principled Organizational Dissent: A Theoretical Essay", *Research in Organizational*

- Behavior*, Vol. 8, pp. 1-52.
- 32 Miceli, M. P. and J. P. Near (1988). "Individual and Situational Correlates of Whistleblowing", *Personnel Psychology*, Vol. 41, No. 2, pp. 267-281.
- 33 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, pp. 75-103.
- 34 Ponemon, L. (1994). "Comment: Whistle-blowing as an Internal Control Mechanism: Individual and Organizational Considerations", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 13, No. 2, pp. 118-130.
- 35 Gendron, Y.; Suddaby, R.; and H. Lam (2006). "An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence", *Journal of Business Ethics*, Vol. 64, No. 2, pp. 169-193.
- 36 Beigi Harchegani, E.; Banimahd, B.; Reiszadeh, M.; and R. Royayi (2018). "Motivational Values and Auditor's Ethical Whistleblowing about Corporate Wrongdoing", *Journal of Ethics in Science and Technology*, Vol. 12, No. 4, pp. 120-135. [In Persian]
- 37 Banimahd, B. and A. Golmohammadi (2017). "Investigating the Relationship between Ethical Climate and Whistleblowing through Optional Reporting Model in Iran's Audit Profession", *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*, Vol. 2, No. 3, pp. 61-86. [In Persian]
- 38 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]
- 39 Beigi Harchegani, E.; Banimahd, B.; Reiszadeh, M.; and R. Royayi (2017). "Investigating the Effect of Auditors' Feature Machiavellian Behavior on their Whistleblowing", *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*, Vol. 1, No. 2, pp. 65-95. [In Persian]
- 40 Namazi, M. and F. Ebrahimi (2016). "Modeling and Prioritizing Factors Affecting the Intention of Financial Fraudulent Reporting by Accountant", *Empirical Studies in Financial Accounting*, Vol. 13, No. 49, pp. 1-28. [In Persian]
- 41 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]
- 42 Namazi, M. and F. Ebrahimi (2015). "Investigating the Moderating Effect of Perceived Moral Intensity on Accountants' Intentions of Internal Reporting Fraud", *Journal of Iranian Accounting Review*, Vol. 2, No. 5, pp. 109-133. [In Persian]
- 43 Mahdavi, Gh. and R. Mousavinejad (2012). "Impact of Ethical Climate on Decision-making of Financial Managers in Governmental Organizations in Fars Province", *The Journal of Ethics in Science and Technology*, Vol. 6, No. 4, pp. 42-53. [In Persian]
- 44 Lawshe, Ch. (1975). "A Quantitative Approach to Content Validity", *Personnel Psychology*, Vol. 28, No. 4, pp. 563-575.

45 Near, J. P. and M. P. Miceli (1995).
“Effective Whistleblowing”, *Academy*

of Management Review, Vol. 20, No.
3, pp. 679-707.