

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره اول، پیاپی ۲۵، بهار و تابستان ۱۴۰۰، صص ۹۱-۱۱۴.

بررسی ویژگی‌های فردی و عوامل اثرگذار بر تمایلات افشاگری تقلب درباره حسابداران (مطالعه موردی: حسابداران شاغل در بیمارستان‌های دولتی شیراز)

دکتر غلامحسین مهدوی^۱، ساسان خادمی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۱۲

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۹/۰۵/۰۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۱۲

چکیده

مقدمه: تقلب از مهم‌ترین عوامل زیان مالی در بخش‌های خصوصی و دولتی و یکی از دلایل کاهش اعتماد عمومی به دولت‌ها است. علی‌رغم وجود سازوکارهای گوناگون نظارتی، افشاگری هنوز هم متداول‌ترین روش کشف تقلب است. هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی و عوامل اثرگذار بر تمایلات افشاگری تقلب است.

روش پژوهش: این پژوهش کاربردی و از نوع مطالعات پیمایشی، همبستگی و مقطعی است. جامعه آماری پژوهش، حسابداران بیمارستان‌های دولتی شیراز است که ۱۴۱ نفر برای نمونه انتخاب شد. ابزار پژوهش، پرسش‌نامه و با تدوین سناریو است. فرضیه‌های پژوهش نیز با استفاده از تحلیل همبستگی و رگرسیون آزمون شده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش بیانگر معنی‌دار نبودن رابطه متغیر هزینه شخصی افشاگری با تمایل به افشاگری است. این یافته‌ها رابطه مثبت و معنی‌دار تمایل به افشاگری با چهار متغیر هنجارهای غیرعینی، نگرش درباره افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال و دین‌داری را نشان می‌دهد. تجزیه و تحلیل بیشتر نتایج بیان‌کننده تأیید نشدن فرضیه تمایل به افشاگری در حسابداران است. گفتنی است نتایج بررسی جداگانه نشان داد که حسابداران با وضعیت استخدامی رسمی تمایل به افشاگری داشته‌اند اما نمی‌توان نتیجه گرفت که حسابداران با وضعیت استخدامی پیمانی و قراردادی تمایل به افشاگری دارند. بین متغیرهای پژوهش در سطح‌های مختلف از متغیرهای جمعیت‌شناختی نیز تفاوت معنی‌داری مشاهده نشد.

نتیجه‌گیری: با توجه به تأیید فرضیه‌های پژوهش مبنی بر تأثیر هنجارهای غیرعینی، نگرش درباره افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال و دین‌داری بر تمایل به افشاگری و همچنین تمایل نداشتن حسابداران بیمارستان‌های دولتی به افشاگری در شرایط فعلی، تصویب قوانین و مقررات و ایجاد سازوکارهای اجرایی به منظور حمایت و تشویق افشاگران در جهت مبارزه با فساد و تقلب مالی امری ضروری است. در این زمینه، توجه بیشتر به آموزش اخلاق و برنامه‌های فرهنگی و دینی نیز سودمند خواهد بود.

واژه‌های کلیدی: افشاگری تقلب، بیمارستان، حسابداران، گزارشگری مالی متقلبان، ویژگی‌های فردی.

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه: ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir؛ دورنگار: ۰۷۱-۳۶۴۶۰۵۲۰).

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (رایانامه: s.khademi@shirazu.ac.ir).

مقدمه

از تقلب‌های کشف شده، از طریق خبررسانی یک کارمند، فروشنده یا دیگر افشاگران بوده است. گفتنی است در سازمان‌هایی که دوره‌های آموزشی آگاهی از تقلب برگزار می‌شود، بیش از نیمی از زیان‌های تقلب کاهش می‌یابد (۳).

با وجود اهمیت افشاگری تقلب در اثربخشی محیط کنترلی، این سؤال به ذهن می‌رسد که چرا برخی از ناظران تقلب، افشاگری می‌کنند اما بعضی از آن اجتناب می‌کنند؟ هدف پژوهش حاضر این است که پرسش یادشده را با بررسی ویژگی‌های فردی و عوامل اثرگذار بر افشاگری پاسخ دهد. از این‌رو، این پژوهش سعی دارد تا در ابتدا بر مبنای پیشینه نظری، ویژگی‌های فردی و عوامل اثرگذار بر تمایلات افشاگری افراد را شناسایی کند. پس از آن، طبق داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه، تأثیر این ویژگی‌ها و عوامل و چگونگی تأثیر آن‌ها را بر تمایلات افشاگری بررسی کند.

پژوهش‌های پیشین انجام‌شده در کشور درباره افشاگری و تقلب، این موضوع را در بخش خصوصی و بر اساس نظرهای مدیران و کارکنان حسابداری شرکت‌های بورس و فرابورس اوراق بهادار تهران یا حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابداری معتبر بررسی کرده است (۴-۸). این پژوهش، موضوع افشاگری تقلب در بخش بهداشت و درمان را با نظرسنجی از کارکنان حسابداری بیمارستان‌های دولتی شیراز بررسی کرده است. از این‌رو، اولین پژوهشی است که موضوع تقلب در گزارشگری مالی را از دیدگاه حسابداران بیمارستانی بررسی می‌کند. گزارش سال ۲۰۱۸ میلادی انجمن بررسی کنندگان خبره تقلب، که بخش بهداشت

اهمیت تقلب به‌اندازه‌ای است که آن را جدی‌ترین تهدید برای منافع عمومی می‌دانند؛ به‌گونه‌ای که طی دهه گذشته میزان آن به حدود چهار برابر رسیده و آثار مخرب آن همچنان ادامه دارد (۱). رسوایی‌های زنجیره‌ای و غافلگیرکننده انرون، وردکام و ابرمؤسسه حسابرسی، یعنی آرتور اندرسون (یکی از ۵ مؤسسه بزرگ حسابرسی آن زمان) در آغاز هزاره سوم، چنان تکان‌دهنده بود که حسابداران و حساب‌رسان تا ابد این رسوایی‌های حرفه‌ای را از یاد نمی‌برند. هنگامی که نام سه زن در مقام افشاگران تقلب، از سوی مجله تایم به‌عنوان شخصیت‌های برجسته سال ۲۰۰۲ میلادی اعلام شد و با آن‌ها در جهان همانند قهرمانان بین‌المللی رفتار شد، اندکی از این بار رسوایی‌ها کاسته شد (۲). پس از آن، حمایت از افشاگری و افشاگران، اهمیت ویژه‌ای یافت؛ به‌طوری که تصویب قوانینی برای حمایت از افشاگران در کشورهایی، مانند آمریکا و انگلیس را می‌توان مثالی در همین زمینه دانست.

طبق گزارش انجمن بررسی کنندگان خبره تقلب، نتایج بررسی ۲۶۹۰ نمونه تقلب از کشورهای جهان در ۲۳ صنعت عمده در بازه زمانی ژانویه سال ۲۰۱۶ میلادی تا اکتبر سال ۲۰۱۷ میلادی حاکی از هفت میلیارد و یک صد میلیون دلار زیان مالی بوده است. مطابق این گزارش، برخلاف وجود سازوکارهای گوناگونی مانند حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل و کنترل‌های داخلی برای پیشگیری و کشف تقلب، هنوز هم افشاگری متداول‌ترین روش است. نزدیک به نیمی

و درمان را در رتبه چهارم از ۲۳ صنعت عمده مورد بررسی از نظر آمار تقلب ذکر کرده (۳)، دلیل اهمیت اجرای پژوهش‌های مرتبط با حوزه تقلب و افشاگری در این بخش است.

در ادامه، به ترتیب، مبانی نظری و فرضیه‌ها، پیشینه پژوهش و روش پژوهش بیان می‌شود. پس از آن، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری شامل پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری و بیان فرضیه‌ها

افشاگری تقلب

اصطلاح افشاگری برگرفته از عمل سوت‌زدن داوران در مسابقه ورزشی برای متوقف کردن اقدامی است که برخلاف قوانین بازی است (۹). برخی ریشه این اصطلاح را به سازوکار مورد استفاده پلیس انگلستان در باخبر کردن دیگر همکاران از وجود افراد خلاف‌کار در شهر نسبت داده‌اند (۲). جامع‌ترین تعریف برای افشاگری توسط نیر و میسلی به این صورت ارائه شده است: «افشای رویه‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و نامشروع تحت کنترل کارفرما به وسیله اعضای (فعلی یا سابق) آن سازمان، به اشخاص و سازمان‌هایی که ممکن است توانایی اثرگذاری بر آن عمل را داشته باشند» (۱۰). در واقع، افشاگری را سازوکاری اثربخش به منظور آشکارسازی تقلب می‌توان دانست (۲، ۱۱ و ۱۲) که حرفه حسابداری نیز نقش مهمی در آن دارد. این احتمال وجود دارد که حسابداران و حسابرسان شاهد تخلف‌های مرتبط با حسابداری بوده‌اند. در نتیجه، این فرصت برای آن‌ها

فراهم باشد تا بتوانند چنین تخلف‌هایی را افشا کنند (۱۳) و (۱۴). طبق گزارش انجمن بررسی کنندگان خبره تقلب در سال ۲۰۱۸ میلادی، بخش حسابداری بیشترین موارد تقلب را در بخش‌های با خطر تقلب داشته است. انجمن نامبرده کارهای متقلبانه شغلی را در سه گروه شامل فساد مالی، سوءاستفاده از دارایی‌ها و گزارشگری مالی متقلبانه طبقه‌بندی می‌کند. مطابق گزارش این انجمن، درباره گزارشگری مالی متقلبانه نمونه‌های کمتری در جهان گزارش شده است اما مبلغ زیان گزارش شده مربوط به این نمونه از دو نمونه دیگر تقلب، یعنی فساد مالی و سوءاستفاده از دارایی‌ها به مراتب بیشتر است (۳).

با چشم‌پوشی از نوع تقلب، افشاگری تقلب پنج ویژگی دارد: ۱. اقدامی فردی است به منظور علنی کردن تخلف؛ ۲. تخلف باید افزون بر داخل سازمان، برای افراد بیرون از سازمان نیز افشا شود؛ ۳. تخلف افشاشده باید مربوط به کارهای نادرست نابخشودنی باشد؛ ۴. شخصی که تخلف را افشا می‌کند، باید با آن سازمان یا شرکت رابطه شغلی یا کاری داشته باشد. البته، ممکن است بازنشسته باشد اما افشای اطلاعات نباید از سوی خبرنگار یا عموم جامعه باشد و ۵. افشای تخلف نباید با هدف انتقام‌جویی یا دریافت نفع مادی انجام شود؛ هرچند وجود نفع مادی یا اعطای جایزه منعی ندارد (۱۵).

اثربخشی افشاگری به‌عنوان سازوکاری برای کشف تخلف‌ها، باعث افزایش مقررات مربوط به افشاگری در جهان شده است (۱۶ و ۱۷). این موضوع، افزون بر محافظت از افشاگران در مقابل هرگونه انتقام، باعث اعطای پاداش به افشاگران نیز شده است (۱۸). ایالات

متحد آمریکا در زمینه به‌کارگیری مقررات مربوط به تشویق و حمایت از افشاگران کشوری پیشگام بوده است. این در حالی است که قوانین افشاگری در سایر کشورها تا اندازه‌ای جامعیت کمتری دارد (۱۹)؛ برای مثال، تصویب قانون «ساربینز-اکسلی» در سال ۲۰۰۲ میلادی و قانون «داد-فرانک» در سال ۲۰۱۰ میلادی در آمریکا (۱۸). قانون‌های حمایت از افشاگران فساد در آمریکا با توجه به نوع فساد، به سه دسته شامل قانون‌های حمایت از افشای فساد در بخش دولتی، قانون‌های حمایت از افشای فساد در بخش غیردولتی و قانون‌های مبارزه با فساد و سوءاستفاده از قدرت سیاسی تقسیم می‌شود (۱۵). متأسفانه، در ایران هنوز سازوکار مناسب و قوانینی وجود ندارد که از افشاگران فساد و تقلب حمایت کند. از ابتدای پیروزی انقلاب اسلامی، همواره شعار مبارزه با فساد از سوی مسئولان مطرح شده و دستگاه‌های نظارتی متعددی برای انجام این مأموریت با اهمیت تشکیل شده است اما شیوع فساد و میزان آن در سال‌های مختلف، نشان‌دهنده ناکارآمدی این نظارت‌ها است. کارآمدترین سازوکار نظارتی فساد، شرکت کردن مردم در فرایند نظارت است. این سازوکار که به «نظارت همگانی» معروف است، بر اساس آمارهای بین‌المللی، اصلی‌ترین ابزار کشف و کاهش فساد است. شرکت کردن مردم در کشف و گزارش فساد به حمایت‌های قانونی از آن‌ها نیاز دارد. سه سازوکار اصلی لازم به‌منظور شرکت کردن مردم در کشف تخلف‌ها عبارت است از: ۱. فراهم آوردن امکان گزارش تخلف‌ها و پیگیری حقوقی مفاسد برای عموم مردم؛ ۲. طراحی و اجرای

سازوکارهای حمایت از گزارش‌دهندگان تخلف برای جلوگیری از انتقام‌گیری علیه آن‌ها و ۳. طراحی و اجرای سازوکارهای تشویق برای گزارش‌دهندگان تخلف به‌منظور ایجاد انگیزه در گزارش تخلف (۲۰).

هزینه‌های شخصی افشاگری

هزینه‌های شخصی افشاگری یکی از مهم‌ترین متغیرهای بالقوه و اثرگذار بر تمایلات افشاگری تقلب است. دالتون و رادتکه خطرهای مربوط به انتقام اعضای سازمان را مهم‌ترین هزینه شخصی افشاگری می‌دانند (۲۱). گراهام (۲۲) و شولتز و همکاران (۲۳) این متغیر را به‌عنوان درک فرد درباره میزان خطر مقابله به مثل برای افراد شاغل در سازمان مورد افشا تعریف می‌کنند. به اعتقاد پونمون، ماهیت و میزان مجازات یا انتقام اعمال‌شده مدیریت و همکاران برای افشاگر تقلب می‌تواند مهم‌ترین عامل در تصمیم به افشاگری یا عدم‌افشاگری باشد (۲۴). نتایج پژوهش‌های پیشین، بیان‌کننده تأثیر منفی و معنی‌دار هزینه‌های افشاگری بر تمایل به افشاگری تقلب است (۲۱ و ۲۳-۲۶). بنابراین، فرضیه اول پژوهش به‌صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: هزینه‌های شخصی افشاگری بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب، اثر منفی دارد.

هنجارهای غیرعینی

هنجارهای غیرعینی، بر طبق درک فرد از عقیده دیگر افراد مهم در مورد رفتار مورد نظر تعریف می‌شود (۲۷). به‌عبارتی، هنجارهای غیرعینی، میزان حمایت افراد مهم مانند همکاران و خانواده از رفتار مورد نظر

ویژگی شخصیتی فعال

مطابق با استدلال بیتمن و کارنت، افشاگران تقلب از ویژگی شخصیتی فعال تری در مقایسه با سایر افراد مشاهده کننده تقلب برخوردارند (۳۴). ویژگی شخصیتی فعال، بیان کننده این است که آیا فرد می تواند تا اندازه ای بدون محدودیت عمل کند و توانایی تغییر و اثر گذاری بر محیط خود را داشته باشد یا خیر (۳۵)؟ شخصیت کاملاً فعال، شخصیتی است که با فشارهای موقعیتی محدود نمی شود و بر تغییرات محیطی تأثیر می گذارد (۳۴). در نتیجه، هنگامی که چنین افرادی تقلبی را مشاهده کنند، احتمال بیشتری وجود دارد که آن را افشا کنند. این افراد مسئولیت بیشتری را در افشاگری تقلب برعهده خود می دانند. آن ها به دلیل اعتماد بالایی که به خود در روبه رو شدن با چالش ها دارند، ممکن است اعتقاد داشته باشند که در توقف تقلب موفق خواهند بود. دلیل آن می تواند چنین باشد: این افراد در مقایسه با سایر ناظران تقلب که ویژگی شخصیتی کمتر فعالی دارند، سابقه حل مشکلات را داشته و حساسیت کم تری نسبت به وضعیت محیطی دارند (۱۷ و ۳۶). انتظار می رود که ویژگی شخصیتی فعال بر تمایل به افشاگری تقلب، اثری مثبت و معنی دار داشته باشد. نتایج پژوهش های پیشین، نیز این موضوع را تأیید می کند (۴). از این رو، فرضیه چهارم پژوهش به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه چهارم: ویژگی شخصیتی فعال بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب، اثر مثبت دارد.

ویژگی دین داری

بحث درباره اخلاق مذهبی بیان کننده این است که

فرد است. این هنجارها بیان کننده رفتارهای مورد نظر فرد است و اثر گذاری آن ها بر افشاگری تقلب، مهم تر از مقررات سازمانی است (۲۸). بر اساس نظریه عمل منطقی و رفتار برنامه ریزی شده، هنگامی که سایر افراد مهم، رفتاری را تأیید یا از آن حمایت کنند، تصمیم گیرندگان با احتمال بیشتری آن رفتار را به کار می برند (۲۷). نتایج پژوهش های پیشین، بیان کننده تأثیر مثبت و معنی دار هنجارهای غیرعینی بر افشاگری تقلب است (۲۶، ۲۸ و ۲۹). از این رو، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه دوم: هنجارهای غیرعینی بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب، اثر مثبت دارد.

نگرش درباره افشاگری

مطابق نظریه تصمیم گیری از نظریه رفتار برنامه ریزی شده، نیت فرد برای انجام رفتاری مشخص به نگرش او درباره آن رفتار بستگی دارد (۲۷). نگرش درباره یک رفتار را می توان احساس مثبت و منفی فرد برای انجام آن رفتار تعریف کرد (۳۰). این نگرش، بر مبنای اعتقادات فرد از پیامدهای رفتاری و ارزیابی وی از آن پیامدها است. بنابراین، هرچه ارزیابی فرد از رفتار مورد نظر مطلوب تر باشد، با احتمال بیشتری قصد انجام آن رفتار را خواهد داشت (۲۸). نتایج پژوهش های پیشین، بیان کننده تأثیر مثبت و معنی دار نگرش درباره افشاگری بر افشاگری تقلب است (۴، ۲۶، ۲۸ و ۳۱-۳۳). بنابراین، فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه سوم: نگرش درباره افشاگری بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب، اثر مثبت دارد.

ریشه و هویت اخلاق به وجود خدا برمی‌گردد (۳۷). بر این اساس، اخلاق در اندیشه‌های دینی، موضوع اصلی است که مطابق با فطرت یا ذات انسانی است. در بحث‌های اخلاق اسلامی و دینی نیز این دیدگاه وجود دارد که منشأ و هویت اخلاق به وجود خداوند برمی‌گردد. برای مثال، شهید مطهری معتقد است که نخست، دین می‌تواند بنیاد اخلاق باشد و دوم، وجود اخلاق و نیاز بشر به آن، دلیلی بر ضرورت وجود دین است (۳۸). آموزه‌های مذهبی افراد را برای انجام کارهای شایسته ترغیب می‌کند؛ حتی اگر این کارها هزینه‌هایی برای افراد داشته باشد (۳۹). از آنجا که افشاگری، نوعی تصمیم اخلاقی در نظر گرفته می‌شود (۴۰)، انتظار می‌رود که دین‌داری باعث افزایش افشاگری شود. برای مثال، میسلی و نیر (۴۱) و وایس (۳۹) به این نتیجه رسیدند که ارزش‌های دینی عامل مهمی در افشاگری است. در نتیجه، می‌توان انتظار داشت که ویژگی دین‌داری بر تمایل به افشاگری تقلب، اثری مثبت و معنی‌داری داشته باشد. نتایج پژوهش‌های پیشین نیز این موضوع را تأیید می‌کند (۴). بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه پنجم: ویژگی دین‌داری بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب، اثر مثبت دارد.

پیشینه پژوهش

در این بخش، ابتدا پژوهش‌های داخلی، سپس پژوهش‌های خارجی مرتبط با موضوع افشاگری تقلب در بخش بهداشت و درمان بیان می‌شود.

نمازی و ابراهیمی در پژوهشی به الگوبندی عوامل اثرگذار بر قصد حسابداران در گزارش داخلی نمونه‌های تقلب در ارقام مالی و اولویت‌بندی عوامل نامبرده پرداختند. نمونه مورد بررسی آن‌ها، کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ بود. نتایج پژوهش نمازی و ابراهیمی نشان داد که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش درباره گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دین‌داری و شدت اخلاقی بر قصد گزارش داخلی از نمونه‌های تقلب تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد اما هزینه شخصی گزارشگری با قصد گزارش داخلی از نمونه‌های تقلب رابطه معنی‌داری ندارد (۴).

بنی‌مهد و گل‌محمدی در پژوهشی به بررسی تأثیر وضعیت اخلاقی بر هشداردهی درباره تقلب پرداختند. نمونه پژوهش، شامل ۳۳۰ نفر از حسابرسان مؤسسات خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی بوده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که وضعیت اخلاقی بر هشداردهی و دو مؤلفه از سه مؤلفه آن تأثیرگذار است. دو مؤلفه‌ای که تحت تأثیر وضعیت اخلاقی قرار دارد، شامل درک حسابرسان از مسئولیت فردی در برابر هشداردهی و درک حسابرسان از عواقب هشداردهی درباره تقلب است و مؤلفه‌ای که تحت تأثیر وضعیت اخلاقی قرار نمی‌گیرد، درک حسابرسان از هزینه‌های هشداردهی در مورد تقلب است (۶).

کفاش و ایمانی در پژوهشی به بررسی تأثیر تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی سازمانی بر قصد گزارشگری تخلف حسابداران پرداختند. نمونه پژوهش شامل ۲۶۶ نفر از حسابداران بخش عمومی

بوده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان‌دهنده این بود که رابطه تعهد سازمانی و قصد گزارش درون‌سازمانی از تخلف، مثبت و معنی‌دار است اما رابطه تعهد سازمانی و قصد گزارش برون‌سازمانی از تخلف، معنی‌دار نیست. هم‌چنین، رابطه ارزش‌های اخلاقی سازمانی با قصد گزارش درون‌سازمانی از تخلف، مثبت و معنی‌دار و با قصد گزارش برون‌سازمانی از تخلف، منفی و معنی‌دار است (۴۲).

سعیدی و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌برسان پرداختند. نمونه پژوهش آن‌ها شامل ۲۴۲ نفر از حساب‌برسان مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران و سازمان حسابرسی بوده است. نتایج پژوهش سعیدی و همکاران بیان‌کننده این بود که متغیرهای نگرش فرد درباره افشاگری، ادراک فرد، کنترل رفتاری و مسئولیت فردی برای افشاگری، بر بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی از تمایلات افشاگری حساب‌برسان مستقل تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. این در حالی است که متغیر تعهد فرد در مقایسه با استقلال حسابرسی بر هیچ‌یک از دو بعد تمایلات افشاگری حساب‌برسان تأثیر معنی‌داری ندارد. هم‌چنین، متغیر پذیرش اخلاقی مطلوب نیز فقط بر بُعد تمایلات افشاگری برون‌سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و هزینه‌های افشاگری برای فرد، تنها بر بُعد تمایلات افشاگری درون‌سازمانی تأثیر منفی و معنی‌دار دارد. نتایج آن‌ها پژوهش نشان داد که از دیدگاه حساب‌برسان مستقل، افشاگری درون‌سازمانی در مقایسه با برون‌سازمانی برتری دارد (۸).

علی‌نقیان و همکاران در پژوهشی تأثیر عوامل فردی، ماهیت خطا، عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی را بر افشاگری، بین کارکنان درمانی و اداری بیمارستان الزهرا (س) در اصفهان بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ماهیت خطا، عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی اثر معنی‌داری بر افشاگری داشته اما اثر عوامل فردی بر افشاگری معنی‌دار نیست (۴۳).

نژاد تولمی و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر انواع عدالت سازمانی شامل عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی بر تمایلات افشاگری حساب‌داران در بخش‌های عمومی و خصوصی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر تأثیر مثبت و معنی‌دار عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی بر تمایلات افشاگری حساب‌داران در هر دو بخش عمومی و خصوصی بود. نتایج پژوهش نژاد تولمی و همکاران نشان داد که بین تمایل به افشاگری حساب‌داران در بخش عمومی و خصوصی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد (۴۴).

افشانی و همکاران در پژوهشی به بررسی رابطه متغیرهای موقعیتی شامل ویژگی‌های فرد متخلف و جایگاه فرد متخلف پرداختند. آن‌ها در این پژوهش رابطه متغیرهای فردی شامل نگرش درباره افشاگری، کانون کنترل و هویت اخلاقی بر تمایلات افشاگری را بین کارکنان دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی مشهد بررسی کردند. نتایج پژوهش افشانی و همکاران بیان‌کننده تأثیر مثبت و معنی‌دار عوامل یادشده بر تمایلات افشاگری کارکنان بود (۴۵).

فیروزی و برزگر در پژوهشی به بررسی رابطه دو عامل هزینه و رابطه فرد با سازمان و محکوم کردن جرم

تقلب و هزینه‌های شخصی گزارشگری) اثر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد؛ اگرچه این تأثیر با عوامل مرتبط با مسئله، مانند درک از شدت اخلاقی تعدیل می‌شود (۲۶).

وینسنزا سیاسولو و همکاران در مطالعه‌ای موردی و کیفی به بررسی روش‌های افشاگری و آثار آن بر کیفیت سازمانی در بخش بهداشت و درمان ایتالیا پرداختند. برای این منظور، آن‌ها همه موانع فرهنگی، سازمانی و مؤسسه‌ای اثرگذار بر افشاگری را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش وینسنزا سیاسولو و همکاران نشان داد که برخلاف اینکه قانون، روش‌ها را وضع می‌کند بخش‌های بهداشت و درمان ایتالیا روش‌های افشاگری را به شیوه‌های متفاوت اجرا کرده‌اند. این اختلاف روش‌ها بیشتر ناشی از موانع اداری، سازمانی، فرهنگی و رفتاری بوده که تأثیر عمیقی بر یکپارچگی افشاگری در روش‌های مدیریتی، کیفیت کلی خدمات و روش‌های بهداشت و درمان داشته است (۴۷).

شولتز و ویلسون در پژوهشی پیمایشی، به مطالعه تمایلات افشاگری کارکنان دفترداری و حسابداری در دو بخش انتفاعی و غیرانتفاعی پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود نظرهای ۱۰۷ نفر از کارکنان بررسی کرده‌اند. شولتز و ویلسون با وضع دو سناریوی متفاوت میزان تمایل به افشاگری را برای دو نوع مختلف تقلب، یعنی سوءاستفاده از دارایی‌ها و گزارشگری متقلبانه بررسی کردند. یافته‌های مبانی نظری پژوهش آن‌ها بیانگر این بود که کارکنان بخش‌های غیرانتفاعی تمایل بیشتری به گزارشگری تقلب در مقایسه با بخش‌های انتفاعی دارند. این در حالی است که نتایج پژوهش

بین حسابداران بخش‌های عمومی شیراز پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان‌دهنده رابطه منفی و معنی‌دار هزینه و محکوم کردن جرم بود. این نتایج ثابت کرد که رابطه فرد با سازمان و محکوم کردن جرم نیز مثبت و معنی‌دار است (۴۶).

شولتز و همکاران در پژوهشی پیمایشی، به بررسی افشاگری سه نوع تقلب مربوط به حسابداری با تدوین شش نوع سناریو پرداختند. پژوهش آن‌ها با بررسی نظرهای ۱۴۵ نفر از مدیران و کارکنان بخش‌های مالی در سه کشور ایالات متحده آمریکا، فرانسه و نروژ اجرا شده است. یافته‌های پژوهش شولتز و همکاران بیانگر این بود که تمایل به افشاگری با افزایش شدت ادراک درباره تقلب، مسئولیت شخصی گزارشگری و هزینه‌های ادراک گزارشگری افزایش می‌یابد (۲۳).

ترانگمدیرت و سوئینی در پژوهشی پیمایشی به بررسی افشاگری تقلب سوءاستفاده از دارایی‌ها پرداختند. پژوهش آن‌ها با بررسی نظرهای ۷۸ نفر از دانشجویان ایالات متحده آمریکا و ۲۲۳ نفر از دانشجویان تایلند اجرا شده است. ترانگمدیرت و سوئینی در این مطالعه از نظریه عمل منطقی، برای تعیین عوامل تأثیرگذار بر گزارش موارد تقلب استفاده کردند. مطابق با این نظریه، نگرش درباره گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی از عوامل اثرگذار بر افشاگری تقلب است (۲۸).

آلین و همکاران در پژوهشی پیمایشی به ارائه الگویی مفهومی از قصد حساب‌برسان مستقل درباره گزارش موارد تقلب پرداختند. الگوی آن‌ها بیان‌کننده این بود که عوامل فردی (نگرش درباره گزارش موارد

مشاهده و ظن را افشا کردند و ۶۹٪ و ۷۰٪ از کارهای خلاف این فرایند، به ترتیب، نتایج مثبت و منفی داشت (۵۰).

تیلور در پژوهشی پیمایشی تأثیر ماهیت فساد، فرهنگ سازمانی، اقدام و نگرش کاری کارکنان بر افشاگری درون‌سازمانی در بخش عمومی استرالیا را بررسی کرد. یافته‌های پژوهش وی حاکی از این بود که پارتی‌بازی از نوع رفیق‌بازی، پارتی‌بازی از نوع فامیل‌گرایی و تضاد منافع، به ترتیب، بیشترین رفتارهای فسادآمیز مشاهده‌شده آزمودنی‌ها بود. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش تیلور نشان داد که انواع فساد شامل تقلب، تضاد منافع، افشای غیرقانونی اطلاعات و انحراف مسیر عدالت، بر افشاگری اثری مثبت و معنی‌دار دارد. از طرفی، پارتی‌بازی از نوع رفیق‌بازی و فامیل‌گرایی بر افشاگری اثری منفی و معنی‌دار دارد اما درباره سرقت دارایی‌ها نتایج معنی‌داری مشاهده نشد. از نظر فرهنگ سازمانی نیز فرهنگ سازمانی سلسله‌مراتبی، اثری منفی و معنی‌دار بر افشاگری داشته است ولی درباره سه نوع دیگر شامل فرهنگ سازمانی دموکراتیک، خانواده‌ای و بازار رابطه معنی‌داری مشاهده نشد. متغیرهای مرتبط با اقدام و نگرش کاری کارکنان شامل تعهد سازمانی، خودکارآمدی و آزار رساندن در محیط کار رابطه‌ای مثبت با افشاگری داشت اما درباره دو نوع دیگر، شامل عملکرد شغلی و رضایت شغلی رابطه معنی‌داری مشاهده نشد (۵۱).

اوگادان و پارک در پژوهشی پیمایشی، به مطالعه اثر میانجی دو متغیر انگیزه خدمات عمومی و انگیزه بیرونی در بخش عمومی پرداختند. آن‌ها در این

اسپجیتز و ویلسون نشان داد که هیچ‌گونه شواهدی درباره تفاوت معنی‌دار در تمایل به افشاگری دو نوع تقلب وجود ندارد (۴۸).

آلین و همکاران در پژوهشی به مطالعه اثر تعدیلی متغیر انسجام گروهی بر رابطه برخی از ویژگی‌های فردی و تمایلات افشاگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی پرداختند. این بررسی پیمایشی از ۵۴ گروه حسابرسی با ۲۲۶ حسابرس مستقل تشکیل شده بود. نتایج پژوهش نشان داد که متغیر تعدیلی انسجام گروهی، رابطه ۴ متغیر از ۶ متغیر مستقل (شامل نگرش درباره افشاگری، کنترل رفتار ادراکی، تعهد به استقلال و مسئولیت شخصی گزارشگری) و تمایل به افشاگری درون‌سازمانی را تعدیل می‌کند. این متغیر تعدیلی رابطه ۳ متغیر از ۶ متغیر مستقل (شامل نگرش درباره افشاگری، تعهد به استقلال و هزینه‌های شخصی گزارشگری) و تمایل به افشاگری برون‌سازمانی را نیز تعدیل می‌کند (۴۹).

پوهجانوکسا و همکاران در پژوهشی پیمایشی، به توصیف کارهای خلاف در بخش بهداشت و درمان فنلاند و بررسی فرایندهای افشاگری بر مبنای پیشینه موجود پرداختند. از آزمودنی‌ها در باره دو فرایند مشاهده کارهای خلاف و پیدایش ظن درباره آن‌ها، سؤال شده بود. بر اساس نتایج پژوهش ۹۶٪ از آزمودنی‌ها در زمینه خدمت خود، ظن به کارهای خلاف و ۹۴٪ از آن‌ها مشاهده کارهای خلاف را تأیید کردند. مرسوم‌ترین کارهای خلاف (با ۷۰٪ ظن و ۶۶٪ مشاهده) نیز، مرتبط با سازمان بود. افزون بر این، آزمودنی‌ها، به ترتیب، ۵۶٪ و ۴۰٪ از کارهای فرایند

پژوهش، اثر میانجی این دو متغیر را بر رابطه رهبری قابل اعتماد (رهبری سیاسی و رهبری اداری) و عدالت سازمانی (عدالت رویه‌ای و عدالت اطلاعاتی) با تمایل به افشاگری بررسی کردند. نتایج پژوهش اوگادان و پارک بیان‌کننده آن بود که این دو متغیر تا اندازه‌ای نقش میانجی را در روابط رهبری قابل اعتماد و عدالت سازمانی با تمایل به افشاگری ایفا می‌کند (۵۲).

روش پژوهش

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی و عوامل اثرگذار بر تمایلات افشاگری تقلب درباره حسابداران بیمارستان‌های دولتی شیراز است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی است. شیوه پژوهش، توصیفی پیمایشی از نوع مطالعات همبستگی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است. در این پژوهش، ابتدا از روش کتابخانه‌ای و با مطالعه پیشینه پژوهش، متغیرهای مناسب مربوط به ویژگی‌های فردی و عوامل اثرگذار بر تمایلات افشاگری انتخاب شده است. سپس، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است.

پرسش‌نامه این پژوهش برگرفته از پژوهش نمازی و ابراهیمی (۵۳) است که متناسب با شرایط بیمارستانی، طبق نظر متخصصان تعدیل و اصلاح شده است. در پرسش‌نامه پژوهش، مطابق با پژوهش فردین (۵۴) به منظور ایجاد موقعیت بهتر تصمیم‌گیری و بهبود کیفیت داده‌ها، ابتدا سناریویی فرضی مطرح شد. این سناریو درباره گزارشگری متقلبانه و بر اساس نظرهای مدیران

مالی بیمارستانی بوده است. پس از طرح سناریو، از پاسخ‌دهنده خواسته شده است تا با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای به سؤال‌ها پاسخ دهد. متغیر وابسته این پژوهش، میزان تمایل به افشاگری با ۶ سؤال است. متغیرهای مستقل آن نیز شامل هزینه‌های شخصی افشاگری، هنجارهای غیرعینی، نگرش درباره افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال و دین‌داری، به ترتیب، با ۴، ۸، ۶، ۱۴ و ۱۲ سؤال است. نمازی و ابراهیمی (۵۳) برای سنجش هزینه‌های شخصی افشاگری از پرسش‌نامه‌های شولتز و همکاران (۲۳) استفاده کردند. برای بررسی هنجارهای غیرعینی و نگرش درباره افشاگری، پرسش‌نامه پارک و بلنکینسوپ (۳۳) را به کار بردند. همچنین، برای ارزیابی ویژگی شخصیتی فعال از پرسش‌نامه بیتمن و کارنت (۳۴) استفاده کردند. در مورد سنجش ویژگی دین‌داری نیز پرسش‌نامه خدایاری فرد (۵۵) را به کار بردند.

به منظور بررسی روایی پرسش‌نامه، از روش «روایی صوری» استفاده شد. از این‌رو، سؤال‌های پرسش‌نامه طبق نظر متخصصان در چند نوبت، اصلاح و نهایی شد. در زمینه سنجش میزان پایایی پرسش‌نامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. به این ترتیب، ابتدا تعداد ۳۱ پرسش‌نامه به صورت تصادفی، بین تعدادی از افراد جامعه آماری توزیع شد. پس از آن، آلفای کرونباخ هریک از متغیرهای پرسش‌نامه محاسبه شد. نتایج مربوط به آلفای کرونباخ هریک از متغیرهای تمایل به افشاگری، هزینه‌های شخصی افشاگری، هنجارهای غیرعینی، نگرش درباره افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال و ویژگی دین‌داری، به ترتیب، ۰/۹۳۸، ۰/۹۱۳، ۰/۸۷۹، ۰/۹۵۹، ۰/۷۱۱ و ۰/۹۱۱ است.

مورد مطالعه را نشان می‌دهد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم افزار SPSS نسخه ۲۲ استفاده شده است. به منظور تعیین نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده که غیرنرمال بودن داده‌ها مشخص شد. برای تعیین همبستگی بین متغیرها از آماره همبستگی اسپیرمن استفاده شد. همچنین، فرضیه‌های پژوهش از طریق رگرسیون حداقل مربعات معمولی آزمون شده است. در بخش تجزیه و تحلیل اضافی نیز، ابتدا برای تعیین تمایل به افشاگری، از آزمون علامت تک نمونه‌ای (آزمون میانه) استفاده شده است. پس از آن، به منظور بررسی تفاوت‌های معنی‌دار بین متغیرهای پژوهش در سطوح مختلف از متغیرهای جمعیت‌شناختی و به دلیل تفاوت‌های بین گروهی و دوسطحی یا چند سطحی بودن این متغیرها، از آزمون‌های من-ویتنی و کروسکال-والیس استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش را کارکنان بخش‌های حسابداری بیمارستان‌های دولتی شیراز در سال ۱۳۹۷ تشکیل می‌دهد. در این پژوهش از روش‌های نمونه‌گیری استفاده نشده است. با هدف دستیابی به نمونه‌ای مناسب و کامل‌تر، پژوهشگران با کسب مجوز از حراست و معاونت پژوهش در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز در محل حسابداری بیمارستان‌ها و مراکز درمانگاهی زیرمجموعه این دانشگاه حاضر شدند. برای توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها نیز در همان زمان اقدام کرده‌اند. در مجموع، ۱۶۱ پرسش‌نامه بین کارکنان حسابداری بیمارستان‌ها توزیع که ۱۴۹ نمونه از آن‌ها (با نرخ برگشت ۹۲٪) برگردانده شد. همچنین، ۸ پرسش‌نامه، به علت نامناسب بودن حذف شد. سرانجام، ۱۴۱ پرسش‌نامه از بین آن‌ها مناسب تشخیص داده شد. جدول شماره ۱، اسامی ۱۶ بیمارستان و مرکز درمانی

جدول ۱: اسامی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های مورد مطالعه

بیمارستان شهید چمران	بیمارستان خلیلی
بیمارستان قطب‌الدین	بیمارستان نمازی
بیمارستان شوشتری	بیمارستان شهید دستغیب
بیمارستان آنکولوژی امیر	بیمارستان علی اصغر (ع)
مرکز درمانگاهی پوستچی	بیمارستان ابن سینا
مرکز درمانگاهی شهید مطهری و امام رضا (ع)	بیمارستان سعدی
بیمارستان زینیه	بیمارستان حافظ
بیمارستان قلب الزهرا (س)	بیمارستان شهید رجایی

یافته‌ها

شده است. نتایج این جدول حاکی از این است که حدود ۵۶٪ از پاسخ‌دهندگان زن و سایر آن‌ها مرد است. همچنین، حدود ۷۲٪ آن‌ها متأهل و بقیه مجردند. تحصیلات، حدود ۵۴٪ از پاسخ‌دهندگان کارشناسی، ۲۵٪ کارشناسی‌ارشد و سایر پاسخ‌دهندگان مدرک پایین‌تر از کارشناسی دارند. رشته تحصیلی حدود نیمی

آمار توصیفی

بخش اول پرسش‌نامه، شامل ۷ سؤال عمومی درباره متغیرهای جمعیت‌شناختی است. نتایج آمار فراوانی و درصد فراوانی این متغیرها در جدول شماره ۲ ارائه داده

جدول ۲: آمار فراوانی و درصد فراوانی متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش

متغیر	سطوح متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۷۹	۵۶
	مرد	۶۲	۴۴
وضعیت تأهل	متأهل	۱۰۲	۷۲
	مجرد	۳۹	۲۸
تحصیلات	دیپلم	۱۶	۱۱
	کاردانی	۱۴	۱۰
	کارشناسی	۷۶	۵۴
	کارشناسی‌ارشد	۳۵	۲۵
	دکتری	۰	۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۶۹	۴۹
	مدیریت	۲۶	۱۸
	اقتصاد	۴	۳
	سایر	۴۲	۳۰
نوع استخدام	رسمی	۵۱	۳۶
	پیمانی	۱۷	۱۲
	قراردادی	۷۳	۵۲
سن	۲۰-۳۰	۱۵	۱۱
	۳۱-۴۰	۷۹	۵۶
	۴۱-۵۰	۴۳	۳۰
	۵۱-۶۰	۴	۳
سابقه کار	۱-۵	۱۶	۱۱
	۶-۱۰	۲۸	۲۰
	۱۱-۱۵	۴۲	۳۰
	۱۶-۲۰	۳۵	۲۵
	۲۱-۲۵	۱۴	۱۰
	۲۶-۳۰	۶	۴

مطالعه به طور میانگین تمایل به افشاگری دارند. میانگین سایر متغیرها نیز بیشتر از ۳ است به طوری که کمترین میانگین مربوط به هنجارهای غیرعینی و بیشترین آن مربوط به ویژگی دین‌داری است. متغیر ویژگی شخصیتی فعال نیز کمترین انحراف معیار و هزینه‌های شخصی افشاگری، بیشترین انحراف معیار را دارد.

آمار استنباطی

به منظور تعیین نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شد. همان‌طور که در جدول شماره ۴ نشان داده شده است، معنی‌داری متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، می‌توان نتیجه

از پاسخ‌دهندگان (۴۹٪) حسابداری است. نوع استخدام بیش از نیمی از کارکنان (۵۲٪)، قراردادی و بقیه، به ترتیب، رسمی و پیمانی‌اند. حدود ۸۶٪ از آن‌ها سن بین ۳۰ تا ۵۰ سال دارند. از نظر سابقه کار حدود ۷۵٪ آن‌ها سابقه کار بین ۶ تا ۲۰ سال دارند. به این ترتیب می‌توان گفت پاسخ‌دهندگان از ویژگی‌های مناسب برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه برخوردارند.

جدول شماره ۳ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه را نشان می‌دهد. میانگین متغیر تمایل به افشاگری به میزان ۳/۰۴ و انحراف معیار آن ۰/۹۹ است. از این رو، می‌توان نتیجه گرفت که توزیعی تقریباً نرمال دارد و افراد نمونه مورد

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تمایل به افشاگری	۱۴۱	۳/۰۴	۰/۹۹	۱	۵
هزینه‌های شخصی افشاگری	۱۴۱	۳/۴۶	۱/۰۷	۱	۵
هنجارهای غیرعینی	۱۴۱	۳/۳۳	۰/۸۶	۱	۵
نگرش درباره افشاگری	۱۴۱	۳/۹۱	۱	۱	۵
ویژگی شخصیتی فعال	۱۴۱	۳/۸۱	۰/۵۹	۱/۲۱	۵
ویژگی دین‌داری	۱۴۱	۴/۳۸	۰/۶۳	۱/۵۸	۵

جدول ۴: آزمون بررسی نرمال بودن متغیرها

متغیر	آماره	درجه آزادی	معنی‌داری
تمایل به افشاگری	۰/۰۹۴	۱۴۱	۰/۰۰۴
هزینه‌های شخصی افشاگری	۰/۱۰۵	۱۴۱	۰/۰۰۱
هنجارهای غیرعینی	۰/۰۸	۱۴۱	۰/۰۲۶
نگرش نسبت به افشاگری	۰/۱۵۷	۱۴۱	۰/۰۰۰
ویژگی شخصیتی فعال	۰/۰۷۷	۱۴۱	۰/۰۳۹
ویژگی دین‌داری	۰/۱۶۷	۱۴۱	۰/۰۰۰

گرفت که متغیرها غیرنرمال‌اند. با توجه به اینکه همه متغیرها غیرنرمال‌اند، رابطه متغیرها با استفاده از آزمون همبستگی اسپیرمن بررسی شد. جدول شماره ۵ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد. مطابق نتایج مندرج در جدول شماره ۵، متغیر وابسته تمایل به افشاگری با چهار متغیر مستقل هنجارهای غیرعینی، نگرش درباره افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال و ویژگی دین‌داری رابطه معنی‌داری دارد اما با متغیر مستقل هزینه‌های شخصی افشاگری رابطه معنی‌داری ندارد. می‌توان نتیجه گرفت که هزینه‌های شخصی افشاگری هیچ‌گونه تأثیری بر تمایلات افشاگری ندارد. گفتنی است فرضیه اول پژوهش، مبنی بر اثر منفی هزینه‌های شخصی افشاگری بر تمایل به افشاگری تقلب، بدون نیاز به انجام آزمون رگرسیون تأیید نمی‌شود.

با توجه به رابطه معنی‌دار سایر متغیرهای مستقل با متغیر وابسته، برای آزمون فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش از روش رگرسیون استفاده می‌شود. از طرفی، به دلیل اینکه از طریق آزمون ضریب همبستگی مشخص شد که متغیرهای جمعیت‌شناختی با متغیر وابسته پژوهش رابطه معنی‌داری ندارد، این متغیرها در الگوهای رگرسیون به‌عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته نمی‌شود. جدول شماره ۶ نتایج آزمون فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش را نشان می‌دهد. در آزمون فرضیه دوم پژوهش، ضریب متغیر (۰/۴۳۴)، آماره t (۴/۸۰۱) و سطح معنی‌داری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل هنجارهای غیرعینی، بیان‌کننده این است که هنجارهای غیرعینی بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. در فرضیه سوم، ضریب متغیر

جدول ۵: آزمون همبستگی اسپیرمن

متغیر	تمایل به افشاگری	هزینه‌های شخصی افشاگری	هنجارهای غیرعینی	نگرش درباره افشاگری	ویژگی شخصیتی فعال	ویژگی دین‌داری
تمایل به افشاگری	۱	۰/۰۴۷	**۰/۲۷۲	**۰/۳۳۵	*۰/۲۰۷	*۰/۱۷۵
هزینه‌های شخصی افشاگری		۱	۰/۱۵۴	۰/۰۹۵	۰/۰۰۳	(۰/۱۱۸)
هنجارهای غیرعینی			۱	**۰/۳۷۹	۰/۱۴۷	۰/۱۲۴
نگرش درباره افشاگری				۱	**۰/۳۵۳	۰/۱۵۹
ویژگی شخصیتی فعال					۱	**۰/۲۷۲
ویژگی دین‌داری						۱

** به معنای معنی‌داری در سطح ۰/۰۱ و * به معنای معنی‌داری در سطح ۰/۰۵ است.

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش

فرضیه	متغیر مورد آزمون	ضریب متغیر	آماره t	سطح معنی داری	ضریب تعیین تعدیل شده الگو
دوم	هنجارهای غیرعینی	۰/۴۳۴	۴/۸۰۱	۰/۰۰۰	۰/۱۳۶
سوم	نگرش درباره افشاگری	۰/۴۰۱	۵/۱۷۴	۰/۰۰۰	۰/۱۵۵
چهارم	ویژگی شخصیتی فعال	۰/۳۲۲	۲/۳	۰/۰۲۳	۰/۰۳
پنجم	ویژگی دین داری	۰/۲۷۸	۲/۱۲۷	۰/۰۳۵	۰/۰۲۵

دولتی شیراز با توجه به سناریوی مربوط به وقوع گزارشگری مالی متقلبان، تمایل به افشاگری تقلب دارند یا خیر؟ در این رابطه، با توجه به غیرنرمال بودن داده‌ها از آزمون علامت تک نمونه‌ای (آزمون میانه) استفاده شد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۷ ارائه شده است. نتایج در زمینه نمونه مورد مطالعه، دلیل معنی دار نبودن آزمون با سطح معنی داری ۰/۲۹۴ است. بنابراین، نمی‌توان نتیجه گرفت که حسابداران شاغل در بیمارستان‌های دولتی شیراز در مواجهه با وقوع چنین تقلبی افشاگری می‌کنند. این در حالی است که نتایج درباره حسابداران با وضعیت استخدامی رسمی نشان‌دهنده معنی داری آزمون (سطح معنی داری ۰/۰۴۶) در سطح اطمینان ۹۵٪ است. بنابراین، حسابداران با وضعیت استخدامی رسمی شاغل در بیمارستان‌های دولتی شیراز در مواجهه با وقوع چنین تقلبی افشاگری می‌کنند. نتایج در مورد حسابداران با وضعیت استخدامی پیمانی و قراردادی نیز نشان‌دهنده معنی دار نبودن آزمون (به ترتیب با سطح معنی داری ۱ و ۰/۹۰۲) است. از این رو، نمی‌توان نتیجه گرفت که حسابداران با وضعیت استخدامی پیمانی و قراردادی شاغل در بیمارستان‌های

(۰/۴۰۱)، آماره t (۵/۱۷۴) و سطح معنی داری (۰/۰۰۰) برای متغیر مستقل نگرش درباره افشاگری، نشان‌دهنده این است که نگرش درباره افشاگری بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی داری دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. در فرضیه چهارم، ضریب متغیر (۰/۳۲۲)، آماره t (۲/۳۰۰) و سطح معنی داری (۰/۰۲۳) برای متغیر مستقل مربوط به ویژگی شخصیتی فعال، بیانگر آن است که ویژگی شخصیتی فعال بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی داری دارد. از این رو، فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. در فرضیه پنجم، ضریب متغیر (۰/۲۷۸)، آماره t (۲/۱۲۷) و سطح معنی داری (۰/۰۳۵) مربوط به متغیر مستقل ویژگی دین داری، نشان می‌دهد که ویژگی دین داری بر تمایل حسابداران به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی داری دارد. در نتیجه، فرضیه پنجم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود.

در این پژوهش تجزیه و تحلیل بیشتری درباره متغیرهای پژوهش انجام شد. در ابتدا به بررسی این موضوع پرداخته شد که آیا حسابداران بیمارستان‌های

تفاوت‌های بین گروهی و دوسطحی یا چندسطحی بودن متغیرهای جمعیت‌شناختی، به ترتیب، از دو آزمون من-ویتنی و کروسکال-والیس استفاده شد. جدول شماره ۸ نتایج هر یک از این آزمون‌ها را نشان می‌دهد. اطلاعات مندرج در این جدول بیانگر آن است که فقط متغیر ویژگی شخصیتی فعال، در سطح جنسیت با

دولتی شیراز در مواجهه با وقوع چنین تقلبی افشاگری می‌کنند.

در این پژوهش، هر ۶ متغیر مورد مطالعه از نظر وجود تفاوت معنی‌دار بین سطوح مختلف از متغیرهای جمعیت‌شناختی (۷ متغیر) آزمون شد. گفتنی است به دلیل نرمال نبودن متغیرهای مورد مطالعه، برای بررسی

جدول ۷: نتایج آزمون میانه

طبقه کارکنان	تعداد کل مشاهدات	تعداد مشاهدات بزرگ‌تر از میانه	تعداد مشاهدات کوچک‌تر از میانه	تعداد مشاهدات برابر میانه	آماره استاندارد آزمون	سطح معنی‌داری
کل نمونه	۱۴۱	۷۲	۵۹	۱۰	۰/۱۰۴۸	۰/۲۹۴
رسمی	۵۱	۳۲	۱۷	۲	۲	۰/۰۴۶
پیمانی	۱۷	۸	۸	۱	۰/۰۰۰	۱
قراردادی	۷۳	۳۲	۳۴	۷	(۰/۱۲۳)	۰/۹۰۲

جدول ۸: آزمون بررسی تفاوت‌های بین گروهی متغیرها

متغیر	آماره آزمون / سطح معنی‌داری	آزمون من-ویتنی		آزمون کروسکال-والیس		
		جنسیت	وضعیت تاهل	سطح تحصیلات	رشته تحصیلی	نوع استخدام
تمایل به افشاگری	آماره آزمون (۰/۷۸۹) سطح معنی‌داری (۰/۴۳)	(۰/۹۸۱)	۰/۳۲۷	۰/۴۹۵	۳/۸۲۷	۳/۰۶۳
هزینه‌های شخصی افشاگری	آماره آزمون (۱/۴۸۳) سطح معنی‌داری (۰/۱۳۸)	(۰/۶۹۴)	۰/۴۸۷	۱/۴۳۴	۳/۰۸۹	۲/۶۸۶
هنجارهای غیرعینی	آماره آزمون (۱/۸۹۵) سطح معنی‌داری (۰/۰۵۸)	(۱/۰۲۷)	۰/۳۰۴	۰/۰۸۷	۱/۰۱۳	۳/۸۴۸
نگرش درباره افشاگری	آماره آزمون (۲/۷۸۲) سطح معنی‌داری (۰/۰۹۵)	۰/۲۹۶	۰/۵۸۶	۱/۹۴	۱/۱۵۶	۲/۷۱۹
ویژگی شخصیتی فعال	آماره آزمون (۴/۷۰۴) سطح معنی‌داری (۰/۰۳)	۰/۲۷۲	۰/۶۰۲	۴/۴۸۸	۴/۸	۱/۷۲۸
ویژگی دین‌داری	آماره آزمون (۰/۶۷۳) سطح معنی‌داری (۰/۴۱۲)	۲/۸۷۴	۰/۰۹	۵/۱۹۸	۰/۷۱۵	۲/۰۳۱

(۲۱) و پژوهش داخلی فیروزی و برزگر (۴۶) مطابقت ندارد اما با نتایج پژوهش نمازی و ابراهیمی (۴) مطابقت دارد. طبق این یافته، حسابداران بیمارستان‌های دولتی شیراز در زمینه افشاگری تقلب‌های مرتبط با گزارشگری، نگران هزینه‌ها و پیامدهای آن نبوده‌اند و این موارد نمی‌تواند مانع اقدام آن‌ها برای افشاگری شود. وجود چنین تفاوت‌هایی در نتایج پژوهش‌ها ممکن است از طرفی، به علت تفاوت در پژوهش با توجه نوع و شدت تقلب و از طرف دیگر، به علت شرایط محیطی، قانونی، فرهنگی و اجتماعی متفاوت کشورها باشد.

یافته‌های آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که هنجارهای غیرعینی بر تمایل به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش تأیید شد. این یافته با نتایج پژوهش‌های خارجی مانند آلین و همکاران (۲۶)، ترانگمدیرت و سوئینی (۲۸)، مسمر-مگنوس و ویسوسواران (۲۹) و پژوهش‌های داخلی مانند نمازی و ابراهیمی (۵۷) و ساریخانی و همکاران (۵۸) مطابقت دارد اما با نتایج پژوهش براون و همکاران (۱) مطابقت ندارد. در نتیجه، به نظر می‌رسد هنجارهای غیرعینی مانند حمایت همکاران، دوستان و اعضای خانواده از افشاگری، بر اقدام به افشاگری حسابداران بیمارستان‌های دولتی شیراز درباره تقلب‌های مرتبط با گزارشگری اثر مثبت دارد.

یافته‌های آزمون فرضیه سوم پژوهش بیانگر این بود که نگرش درباره افشاگری بر تمایل به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تأیید شد. این یافته با نتایج پژوهش‌های خارجی مانند ترانگمدیرت و سوئینی (۲۸)، پارک و بلنکینسوپ

انجام آزمون من-وینتی معنی‌دار (۰/۰۳۰) است. نتایج هر دو آزمون برای سایر متغیرها در سطوح مختلف از متغیرهای جمعیت‌شناختی، در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار نیست. می‌توان نتیجه گرفت که اختلاف معنی‌داری در سطوح مختلف از متغیرهای جمعیت‌شناختی، بین متغیرهای مورد مطالعه مشاهده نمی‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

آینده حرفه حسابداری به رهبران و رهبری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای بستگی دارد تا این حرفه بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی، موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد (۵۶). از این رو، با توجه به اهمیت رعایت اصول اخلاقی به وسیله حسابداران حرفه‌ای، هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی مانند نگرش درباره افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال، دین‌داری و سایر عوامل اثرگذار بر تمایلات افشاگری تقلب (شامل هزینه‌های شخصی افشاگری و هنجارهای غیرعینی) بر تمایلات افشاگری تقلب حسابداران بخش سلامت به عنوان مسئله اخلاقی بود. به منظور دستیابی به این هدف، سناریویی برای گزارشگری متقلبانه تدوین و پنج فرضیه مطرح شد. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش حاکی از این بود که هزینه شخصی افشاگری با تمایل به افشاگری تقلب رابطه معنی‌داری ندارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش پذیرفته نشد. این یافته با نتایج پژوهش‌های خارجی مانند شولتز و همکاران (۲۳)، کپلن و وایتکاتان (۲۵)، آلین و همکاران (۲۶) و دالتون و رادتکه

دین‌داری و اعتقاد به خدا و احکام دینی بر اقدام به افشاگری حسابداران بیمارستان‌های دولتی شیراز، در زمینه تقلب‌های مرتبط با گزارشگری اثر مثبت دارد.

در ادامه، تجزیه و تحلیل بیشتری انجام شد و این موضوع بررسی شد که آیا حسابداران در بیمارستان‌های دولتی شیراز تمایل به افشاگری تقلب از نوع گزارشگری متقلبانه دارند یا خیر؟ یافته‌ها حاکی از تأیید نشدن این موضوع بود. از طرفی، با فرض اینکه امنیت شغلی حسابداران با وضعیت استخدامی قراردادی و پیمانی پایین‌تر از حسابداران با وضعیت استخدامی رسمی است و این موضوع شاید بر نتایج حاصل از تمایل به افشاگری تقلب تأثیرگذار باشد، هریک از گروه‌های حسابدار با نوع استخدام رسمی، پیمانی و قراردادی به صورت جداگانه آزمون شدند. یافته‌های آزمون این موضوع را تأیید کرد و نشان داد که حسابداران با وضعیت استخدامی رسمی شاغل در بیمارستان‌های دولتی شیراز در مواجهه با چنین تقلبی، افشاگری می‌کنند اما نمی‌توان نتیجه گرفت که حسابداران با وضعیت استخدامی پیمانی و قراردادی شاغل در بیمارستان‌های دولتی شیراز در مواجهه با چنین تقلبی، افشاگری کنند.

افزون بر موارد بالا، در تجزیه و تحلیل دیگری، به بررسی وجود تفاوت معنی‌دار هر یک از متغیرهای پژوهش (شامل تمایل به افشاگری، هزینه‌های شخصی افشاگری، هنجارهای غیرعینی، نگرش درباره افشاگری، ویژگی شخصیتی فعال و دین‌داری) در سطوح مختلف از متغیرهای جمعیت‌شناختی (شامل جنسیت، وضعیت تأهل، تحصیلات، رشته تحصیلی، نوع استخدام، سن و سابقه کار) پرداخته شد. نتایج این بررسی، حاکی از این

(۳۳)، آلین و همکاران (۲۶ و ۴۹) و پژوهش‌های داخلی مانند نمازی و ابراهیمی (۴) و سعیدی و همکاران (۸) مطابقت دارد. در نتیجه، به نظر می‌رسد وجود نگرش مثبت به افشاگری، یعنی داشتن اعتقاد و احساس مثبت به افشاگری، بر اقدام به افشاگری حسابداران بیمارستان‌های دولتی شیراز در زمینه تقلب‌های مرتبط با گزارشگری اثر مثبت دارد.

یافته‌های آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که ویژگی شخصیتی فعال بر تمایل به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش تأیید شد. این یافته با نتایج پژوهش‌های خارجی مانند میسلی و همکاران (۳۶)، منک (۵۹) و پژوهش داخلی نمازی و ابراهیمی (۴) مطابقت دارد اما با پژوهش خارجی سیرت و همکاران (۶۰) مطابقت ندارد. ویژگی شخصیتی فعال به گونه‌ای بیان‌کننده توانایی آزادی عمل و اثرگذاری بر محیط در کنار احساس مسئولیت و اعتماد به نفس بیشتر است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که این ویژگی بر اقدام به افشاگری حسابداران بیمارستان‌های دولتی شیراز، درباره تقلب‌های مرتبط با گزارشگری اثر مثبت دارد.

یافته‌های آزمون فرضیه پنجم پژوهش حاکی از این بود که ویژگی دین‌داری بر تمایل به افشاگری تقلب تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش تأیید شد. این یافته با نتایج پژوهش‌های خارجی مانند وایس (۳۹)، میسلی و نیر (۴۱) و پژوهش‌های داخلی مانند نمازی و ابراهیمی (۴) و مهدوی و علی‌پور (۶۱) مطابقت دارد اما با پژوهش خارجی سونی و همکاران (۶۲) مطابقت ندارد. در نتیجه، به نظر می‌رسد

۲. تدوین آیین‌نامه اخلاق و رفتار حرفه‌ای متناسب با افشاگری. رسانه‌ها نیز به‌ویژه رسانه ملی می‌تواند میزان آگاهی عمومی جامعه را درباره این مسئله اخلاقی بالا ببرد و به فرهنگ‌سازی این نوع هنجارهای مثبت اقدام کند. توصیه می‌شود به وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فن‌آوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و آموزش و پرورش نیز در سرفصل‌های درسی به برنامه‌های مربوط آموزشی اخلاق و برنامه‌های فرهنگی و دینی توجه بیشتری کنند.

بر اساس تحلیل بیشتر، مشخص شد که حسابداران در بیمارستان‌های دولتی شیراز در صورت وقوع چنین سناریوهایی از وقوع تقلب در گزارشگری، تمایل به افشاگری تقلب ندارند. نتایج بررسی جداگانه این موضوع برای هر یک از گروه کارکنان با وضعیت استخدامی رسمی، پیمانی و قراردادی نشان داد که کارکنان رسمی در مواجهه با چنین تقلبی تمایل به افشاگری دارند اما نتایج بیان‌کننده نبودن تمایل به افشاگری در کارکنان پیمانی و قراردادی است. این موضوع را می‌توان به علت امنیت شغلی بسیار بالاتر در کارکنان رسمی در مقایسه با کارکنان پیمانی و قراردادی دانست. از این رو، پیشنهاد می‌شود که مدیران در بخش استخدام وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی کشور ضمن در کنار اهمیت دادن به مزایای استخدام کارکنان پیمانی و قراردادی، معایب آن را نیز در مقایسه با استخدام رسمی در نظر بگیرند. در مجموع، برای تعمیم این یافته به سایر بخش‌های کشور با توجه به میزان پایین افشاگری تقلب و فرهنگ‌سازی نامناسب، پیشنهادهایی به این شرح ارائه

بود که به‌جز متغیر ویژگی شخصیتی فعال که از نظر جنسیت تفاوت معنی‌داری دارد سایر متغیرهای پژوهش، هیچ‌گونه تفاوت معنی‌داری در سطوح مختلف از متغیرهای جمعیت‌شناختی ندارد. بر این اساس، نتایج نشان داد که مردان از ویژگی شخصیتی فعال‌تری در مقایسه با زنان برخوردارند. نتایج تجزیه و تحلیل این بخش، افزون بر سودمندی برای پژوهشگران رشته‌های حسابداری، حسابرسی و مدیریت، برای پژوهشگران رشته‌هایی نظیر روان‌شناسی، جامعه‌شناسی و علوم اسلامی نیز می‌تواند سودمند باشد.

یافته‌های این پژوهش و سایر پژوهش‌ها نشان داد که ویژگی شخصیتی فعال بر تمایل به افشاگری کارکنان اثری مثبت دارد. بر طبق این یافته‌ها، پیشنهاد می‌شود مسئولان استخدام وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و اداره‌ها از جمله بخش بهداشت و درمان، بر این ویژگی در به‌کارگیری کارکنان در سمت‌های شغلی نظارت کنند. ویژگی شخصیتی فعال می‌تواند آثار مثبتی بر افشاگری و پیشگیری از وقوع تقلب در سازمان‌ها نیز داشته باشد. بنابراین، مسئولان هنگام استخدام کارکنان، اهمیت این ویژگی را با انجام آزمون‌های روان‌شناسی در نظر بگیرند. یافته‌های این پژوهش و سایر پژوهش‌ها همچنین نشان داد که نگرش درباره افشاگری، هنجارهای غیرعینی و دین‌داری اثری مثبت بر افشاگری دارد. پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها از جمله بخش بهداشت و درمان کشور، دوره‌های آموزشی قبل و ضمن خدمت لازم را با این اهداف برگزار کنند: ۱. توجه کارکنان درباره پیامدهای مثبت افشاگری و پیامدهای منفی انجام ندادن آن، با تأکید بر مسئولیت اخلاقی در این زمینه و

کشور، بخش بهداشت و درمان نیز از نظر میزان وقوع، افشاگری و پیامدهای مثبت و منفی نهایی افشای آن‌ها بر مبنای نظر آزمودنی‌ها بررسی شود.

محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش نیز همانند هر پژوهشی محدودیت‌های خاصی داشته است. موارد زیر جزء محدودیت‌هایی است که پژوهشگران با آن روبه‌رو بوده‌اند که باید هنگام شرح و تعمیم نتایج در نظر گرفته شود:

۱. به دلیل مشکلات مربوط به بررسی رفتارهای غیراخلاقی و ممکن نبودن دسترسی به داده‌های واقعی، در این پژوهش همانند سایر پژوهش‌ها (۴ و ۵۴)، تمایل به افشاگری تقلب به جای افشای واقعی تقلب بررسی شد.

۲. استفاده از سناریوی فرضی همانند سایر پژوهشگران (۴ و ۵۴)، برای دستیابی به نتایج پژوهش که باعث کاهش روایی خارجی در پژوهش می‌شود.

۳. وجود محدودیت ذاتی پرسش‌نامه، مانند آشنا نبودن پاسخ‌دهندگان با موضوع، درک متفاوت آن‌ها از اصطلاحات و واژگان، ناکارآمدی سؤال‌های پرسش‌نامه در سنجش دقیق نظرهای پاسخ‌دهندگان و محافظه‌کاری برخی از آن‌ها در پاسخ‌گویی دقیق و عینی به سؤال‌های پرسش‌نامه.

تضاد منافع

هیچ‌گونه تضاد منفعی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

می‌شود: ۱. قانون‌گذاران افزون بر درک اهمیت موضوع افشاگری تقلب و نقش آن در کاهش فساد و سوءاستفاده‌های مالی، همانند سایر کشورهای پیشگام، قانون‌های متناسب با شرایط کشور را تدوین و تصویب کنند که بتواند انگیزه مناسب را برای افشاگری تقلب فراهم کند و افشاگران را نیز از هرگونه اقدامات تلافی‌جویانه محافظت کند و ۲. ادارات، شرکت‌ها و بخش‌های مختلف دولتی و خصوصی نیز فارغ از تصویب یا تصویب نکردن هرگونه قوانین، سازوکار مناسبی را به منظور حمایت و ایجاد انگیزه در افشاگران تقلب، وضع و اجرایی کنند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

بر اساس مبانی نظری، پیشینه و یافته‌های این پژوهش، پژوهش‌های زیر برای پژوهشگران علاقه‌مند پیشنهاد می‌شود:

۱. انجام پژوهشی مشابه این پژوهش در بیمارستان‌های خصوصی و مقایسه نتایج آن با نتایج پژوهش حاضر. ۲. انجام پژوهشی درباره تمایل به افشاگری تقلب در بخش دولتی و خصوصی با دو نوع تقلب گزارشگری مالی متقابلانه و سوءاستفاده از دارایی‌ها و مقایسه نتایج هر یک از این چهار حالت با یکدیگر.

۳. انجام پژوهشی درباره افشاگری تقلب از طریق مصاحبه یا سایر روش‌های کیفی، مانند مطالعه موردی.

۴. مطابق با پژوهش پوهجانوکسا و همکاران (۵۰)، هنگام پژوهش پیمایشی در انواع مختلف مشاهده یا ظن به کارهای خلاف و تقلب در بخش عمومی

References

- 1 Brown JO, Hays J, Stuebs MT. Modeling accountant whistleblowing intentions: applying the theory of planned behavior and the fraud triangle. *Accounting and the Public Interest*. 2016;1(16):28-56.
- 2 Ghasemi M. (Translator). Forensic accounting, famous fraud whistleblowers. *Hesabdar*. 2011;1(240):44-47. Persian.
- 3 Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). Report to the nations on occupational fraud and abuse [Internet]. 2020 [cited 2020 February 25]. Available from: <https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations>.
- 4 Namazi M, Ebrahimi F. Modeling and prioritizing factors affecting the intention of financial fraudulent reporting by accountants. *Empirical Studies in Financial Accounting*. 2016;12(49):1-28. Persian.
- 5 Beigi Harchegani E, Banimahd B, Reiszadeh M, Royayi R. Investigating the effect of opportunistic behavior on auditors' warning. *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*. 2016;1(2):65-95. Persian.
- 6 Banimahd B, Golmohammadi A. Investigating the relationship between ethical climate and whistle blowing through optional reporting model in Iran's audit profession. *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*. 2017;2(3):61-86. Persian.
- 7 Buloo Gh, Akbarian Shoorakae R. Investigating the relationship between the phenomenon of observation, the power of evidence and perceived responsibility with the probability of fraud reporting. *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*. 2017;2(3):1-32. Persian.
- 8 Saeedi F, Jamshidi Navid B, Taherabadi A, Ghanbari M. The impact of individual characteristics on the disclosure intentions of independent auditors. *Journal of Health Accounting*. 2019;7(2):42-66. Persian.
- 9 Qusqas F, Kleiner BH. The difficulties of whistleblowers finding employment. *Management Research News*. 2001;24(3&4):97-100.
- 10 Near J, Miceli M. Organizational dissidence: The case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics*. 1985;4(1):1-16.
- 11 Deloitte Forensic Center. Whistleblowing and the new race to report [Internet]. 2012 [cited 2019 December 22]. Available from: <https://slidetodoc.com/whistleblowing-and-the-new-race-to-report-the/>.
- 12 KPMG. Fraud and misconduct survey 2010: Australia and New Zealand [Internet]. 2010 [cited 2019 December 10]. Available from: <https://findanexpert.unimelb.edu.au/scholarlywork/334604-kpmg-fraud-and-misconduct-survey-2010-australia-and-new-zealand>
- 13 Liyanarachchi GA, Adler R. Accountants' whistle-blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*. 2011;1(21):182-167.
- 14 Miethe, TD, Rothschild J. Whistleblowing and the control of organizational misconduct. *Sociological Inquiry*. 1994;3(64):322-347.
- 15 Taherkhani A, Aradmehr H. Legal protection and financial

- encouragement of corruption whistleblowers. *Judicial Changes*. 2018;1(2): 18-21. Persian.
- 16 Campbell G. Snitch or savior? How the modern cultural acceptance of pharmaceutical company employee external whistleblowing is reflected in Dodd-Frank and the affordable care Act. *Journal of Business Law*. 2013; 2(15):597-565.
- 17 Miceli MP, Near JP, Dworkin TM. *Whistle-blowing in organizations*. 1th ed. Routledge: New York; 2008.
- 18 Gladys L, Xinning X. Whistle-blowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*. 2018;1(41):46-22.
- 19 Tracpancy International Australia. Whistleblower protection rules in G20 countries: The next action plan [Internet]. 2014 [cited 2019 December 11]. Available from: <https://news.griffith.edu.au/wp-content/uploads/2014/06/>.
- 20 Salmani Rahimi R. Fighting corruption needs to protect offenses disclosure Act. *World of Economy Newspaper*. 2019;45-66. Persian.
- 21 Dalton D, Radtke R. The joint effects of machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*. 2013; (117):172-153.
- 22 Graham JW. Principled organizational dissent: A theoretical essay. *Research in Organizational Behavior*. 1986; 1(8):52-1
- 23 Schultz JJ, Johnson DA, Morris D, Dyrnes S. An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*. 1993;1(31):75-103.
- 24 Ponemon LA. Whistle-blowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 1994;1(1):118-130.
- 25 Kaplan SE, Whitecottonan SM. Examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2001;20(1):45-63.
- 26 Alleyne P, Hudaib M, Pike R. Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*. 2013;1(45):10-23.
- 27 Ajzen I. The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. 1991;1 (50):179-211.
- 28 Trongmateerut P, Sweeney JT. The influence of subjective norms on whistle-blowing: A cross-cultural investigation. *Journal of Business Ethics*. 2013;1(112):437-451.
- 29 Mesmer-Magnus J, Viswesvaran C. Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*. 2005;1(62):277-297.
- 30 Ajzen I. Nature and operation of attitude. *Annual Review of Psychology*. 2001;1(52):27-58.
- 31 Buchan HF. Ethical decision-making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behaviour. *Journal of Business Ethics*. 2005;2(61):165-181.
- 32 IEEE. Whistleblowing intention in relation to perceived organizational support, attitude to whistle blow, channel of communication among public servant [Internet]. 2013 [cited 2019 December 25]. Available from: <https://ieeexplore.ieee.org/abstract/do>

- cument/6422888/citations#citations.
- 33 Park H, Blenkinsopp J. Whistle-blowing as planned behavior-A survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*. 2009;85(4):545-556.
 - 34 Bateman TS, Crant JM. The proactive component of organizational behavior: A measure and correlates. *Journal of Organizational Behavior*. 1993;1(14):103-118.
 - 35 Schermerhorn JR, Hunt, JG, Osborn RN, Uhl-Bien M. *Organizational behavior*. 13th ed. Wiley: New York; 2016.
 - 36 Miceli MP, Near JP, Rehg MT, Van Scotter JR. Predicting employee reactions to perceived organizational wrongdoing: Demoralization, justice, proactive personality and whistleblowing. *Human Relations*. 2012;65(8):923-954.
 - 37 Keller AC, Smith KT, Smith LM. Do gender, educational level, religiosity and work experience affect the ethical decision-making of US accountants? *Critical Perspectives on Accounting*. 2007;18(3):299-314.
 - 38 Motahhari M. *Ethics philosophy*. 1th ed. Sadra: Tehran; 1996. Persian.
 - 39 Wise T. An analysis of factors proposed to affect the decision to blow the whistle on unethical acts [dissertation]. Louisiana Tech University Pro Quest Dissertations Publishing; 1995 [cited 2019 August 20]. Available from: <https://www.proquest.com/openview/5d2be645a6676d0b6e722e10ce29c8a6/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750&diss=y>.
 - 40 Near JP, Jensen TC. The whistleblowing process: Retaliation and perceived effectiveness. *Work and Occupations*. 1983;10(1):3-28.
 - 41 Miceli MP, Near JP. Blowing the whistle: The organizational and for companies and employees. 1th ed. Lexington Books: New York; 1992.
 - 42 Kafash L, Imani H. The effect of organizational commitment and corporate ethical values on whistleblowing intention of the public sector accountants. *Journal of Health Accounting*. 2017;6(2):90-109. Persian.
 - 43 Alinaghian N, Isfahani AN, Safri A. Factors influencing whistle-blowing in the Iranian health system. *Journal of Human Behavior in the Social Environment*. 2018;28(2):177-192.
 - 44 Nejad Toolami B, Rahnamaye Roodposhti F, Nikoomaram H, Vakilifard H. Whistleblowing intentions for accounting fraud between accountants in the private and public sectors based on procedural, interactive and distributive justice. *Journal of Financial Accounting Knowledge*. 2020;6(4):47-75. Persian.
 - 45 Afshani M, Vahdati H, Hakkak M, Mousavi SN. Examining the effective factors on whistle blowing intention among the employees of healthcare sector (Case study: Employees of Mashhad University of Medical Sciences). *Journal of Healthcare Management*. 2018;9(2):77-87. Persian
 - 46 Firoozi M, Barzegar E. The relationship between the situational aspects of accountants and the decision to declare and publish immoral acts. *The Journal of Ethics in Science and Technology*. 2018;13(2):119-128. Persian.
 - 47 Vincenza Ciasullo M, Cosimato S, Palumbo R. Improving health care quality: the implementation of whistleblowing. *The TQM Journal*. 2017; 29(1):167-183.
 - 48 Scheetz AM, Wilson AB. Are not-for-

- profit employees more willing (or likely) to be whistleblowers? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2019;31(1):2-25.
- 49 Alleyne P, Haniffa R, Hudaib M. Does group cohesion moderate auditors' whistleblowing intentions? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2019;34(1):69-90.
- 50 Pohjanoksa J, Stolt M, Leino Kilpi H, Suhonen R, Loyttniemi E. Whistle-blowing process in healthcare: From suspicion to action. *Nursing Ethics*. 2017;26(2):526-540.
- 51 Taylor J. What causes employees to whistle while they work? Factors affecting internal whistle-blowing in the Australian Public Service. *Australian Journal of Public Administration*. 2019;78(4):90-69.
- 52 Ugaddan RG, Park SM. Do trustful leadership, organizational justice, and motivation influence whistle-blowing intention? Evidence from federal employees. *Public Personnel Management*. 2018;48(1):56-81.
- 53 Namazi M, Ebrahimi F. Modeling of factors affecting intention to report financial fraud by accountants with emphasis on ethical considerations [Dissertation]. Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University; 2016. Persian.
- 54 Fredin AJ. The Effects of anticipated regret on the whistleblowing decision. *Ethics & Behavior*. 2011;5(1):404-427.
- 55 Khodayari Fard M. Preparation of religious scale and evaluation of religious levels of different strata of Iranian society [Research Project]. Faculty of Psychology and Educational Sciences, University of Tehran; 2009. Persian.
- 56 Hajipoor F, Barzegar E. The importance of ethics and ethical leadership in public sector accountants. *Journal of Health Accounting*. 2020;9(1):1-20. Persian.
- 57 Namazi M, Ebrahimi F. Investigating the moderating effect of perceived moral intensity on accountants' intentions of internal reporting fraud. *Journal of Iranian Accounting Review*. 2015;2(5):109-133. Persian.
- 58 Sarikhani M, Izedinia N, Daei Karimzadeh S. Investigating the factors affecting the intent of fraud reporting using the fraud triangle and theory of planned behavior: From the accountants' perspective. *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*. 2019;3(6):105-135. Persian.
- 59 Menk KB. The Impact of materiality, personality traits, and ethical position on whistle-blowing intentions [Dissertation]. Virginia Commonwealth University, Richmond. 2011 [cited 2019 December 5]. Available from: <https://scholarscompass.vcu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3597&context=etd>
- 60 Seibert S, Kraimer ML, Crant JM. What do proactive people do? A longitudinal model linking proactive personality and career success. *Personnel Psychology*. 2001;54(4):845-874.
- 61 Mahdavi Gh, Alipour S. Ethical decision-making approaches of corporate finance managers. *Journal of Accounting Knowledge*. 2010;1(2):33-53. Persian.
- 62 Soni F, Maroun W, Padia N. Perceptions of justice as a catalyst for whistle-blowing by trainee auditors in South Africa. *meditari Accountancy Research*. 2015;23(1):118-140.