

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری - سال دوم، شماره سوم، بهار و تابستان ۱۳۹۶، صفحه ۸۶-۶۱

بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران

آرش گل محمدی^۱

*بهمن بنی مهدی^۲

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۰۹

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۳۱

چکیده

هشداردهی حسابرسان درباره خطاكاري سازمانی می تواند موجب کاهش رسوابی های مالی شود. تحقیق حاضر تاثیر جواخلاقی بر هشداردهی در مورد تقلب را میان ۳۳۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی را در سال ۱۳۹۶ بررسی می نماید. تحقیق پیش رو از حیث هدف کاربردی و از حیث روش توصیفی- همبستگی قلمداد می گردد. این تحقیق به آزمون فرضیه ها بر حسب روابط مبتنی بر مدل پیش بینی می پردازد و به دنبال تعیین تاثیرگذاری متغیرها از روش آمار استنباطی است. داده های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع آوری شده و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم افزار آموس ، مورد تحلیل قرار گرفته است . نتایج این پژوهش نشان می دهد که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مؤلفه از سه مؤلفه آن تاثیرگذار است . دو مؤلفه ای که تحت تاثیر جواخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشدار دهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می باشد و مؤلفه ای که تحت تاثیر جو اخلاقی قرار نمی گیرد ، برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب می باشد . نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص جواخلاقی موسسات حسابرسی و تاثیر آن بر هشداری دهی حسابرسان در اختیار استفاده کنندگان آن قرار داده و می تواند در برنامه ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه مورد استفاده قرار بگیرد.

کلید واژه‌ها: هشدار دهی در مورد تقلب، جواخلاقی سازمان، حسابرسی، جامعه حسابداران

رسمی

^۱. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد واحد کرج (نویسنده مسئول) dr.banimahd@Gmail.com

^۲. دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات تهران arashgolmohamadi@yahoo.com

۱- مقدمه

پیاده سازی رفتارهای اخلاقی در سازمان به سیاستهای کلی و اقدامات مدیریت سازمان در راستای ارج نهادن به ارزش‌های اخلاقی بستگی دارد. هرچه مدیریت سازمان حساسیت بیشتری به ارزش‌های اخلاقی داشته باشد، در آن صورت پیاده سازی استانداردهای اخلاقی بیشتر خواهد بود (باوچان، ۲۰۰۵). یکی از عوامل شکل دهنده روابط درون سازمانی میان کارکنان، جواخلاقی است (لوئیس و همکاران، ۲۰۰۳). مفهوم جواخلاقی سازمان^۱ در حدود دو دهه ی‌قبل برای توصیف چگونگی تاثیر رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی معرفی شد (اسچیوپکر و گاد، ۲۰۰۹).

در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی منجر به بروز رسوایی مالی در شرکتهای بزرگ گردیده است. کاپلن (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود. همچنین، این رسوایی‌ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها نموده‌اند. در تجزیه و تحلیل این واقعیّت، عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرست‌طلب و بی‌توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پاگذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲).

در این راستا پژوهش گران سعی نموده‌اند به شناسایی عواملی بپردازنند که در پیش گیری از به وجود آمدن چنین فجایعی، نقش باز دارنده داشته باشند. هشدار دهنده در مورد تقلب به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش گیری از به وجود آمدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌ها از جمله موسسات حسابرسی، مطرح شده است. هم اکنون از حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع خواسته شده است که هشدار دهنده را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند (سابینزآکسلی^۲، ۲۰۰۲). هرچند که آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی‌عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطاكاري که واقعاً اتفاق افتاده یا به آن مشکوك هستند را گزارش نمایند. ولی رسوایی‌های مالی که اخیراً به وقوع پیوسته، وثوق آئین نامه حرفه‌ای در پیش گیری از چنین رسوایی‌هایی و حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (دارت، ۲۰۱۱).

1 Ethical climate

2 Sarbanes & Oxley

شکست آشکار آئین رفتار حرفه ای در حفظ منافع عموم شاید به دلیل اکراه زیاد کارکنان حسابرسی در گزارش خطاکاری و یا رفتار سؤال برانگیز همکاران خود است (فین و لمپ، ۱۹۹۲، کاپلان و ویتکتون، ۲۰۰۱). نتایج پژوهش های گذشته بیانگر آن است که هشداردهی و گزارش خطاکاری و تقلب تحت تاثیر جو اخلاقی سازمان می باشد. همچنین این پژوهش ها نشان داده اند که سطح جهت گیری اخلاقی افراد با تمایل آنان به گزارش و هشدار دهی تقلب رابطه معناداری دارد. در آیین رفتار حرفه ای کشور در رابطه با وظیفه حسابرس درخصوص هشداردهی و گزارش موارد تقلب و خطا کاری اشاره ای نشده است. این در حالی است که حرفه حسابرسی ، حرفه ای نوبیا و نوظهور در کشور است. به منظور بهبود وضعیت حرفه حسابرسی لازم است درباره هشداردهی در مورد تقلب اقداماتی از سوی سیاست گذاران در حرفه ارائه شود . فقدان این موضوع ، ضرورت انجام تحقیق درباره هشداردهی را با اهمیت می نماید. از این رو پرسش اصلی این تحقیق آن است که تا چه اندازه جو اخلاقی سازمان می تواند منجر به انگیزه های حسابرسان در هشداردهی و گزارش خطاکاری شود. هدف تحقیق حاضر بسط و گسترش مبانی نظری مرتبط با موضوع هشداردهی در مورد تقلب و در درجه دوم بررسی ارتباط میان جو اخلاقی و هشدار دهی در مورد تقلب است. انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به قرار زیر داشته باشد:

اولا نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در حوزه جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب داشته باشد. ثانیا شواهد پژوهش نشان خواهد داد جو اخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی در مورد تقلب آنان تاثیر گذار است یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورده علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون گذاران حوزه بازار حسابرسی قرار دهد. ثالثا نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه اخلاق و تحقیقات رفتاری ، پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق :

■ هشدار دهی^۱

طبق تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵) افشای فعالیت های غیر قانونی، غیر اخلاقی و غیر مشروع صورت پذیرفته در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان هایی است که قادرند چنین فعالیت هایی را تحت تأثیر قرار دهند. مبانی نظری هشداردهی توسط چند مطالعه اولیه شکل گرفته که به دنبال تبیین رفتار هشداردهی بوده اند . اخیرا مطالعات صورت

1 Whistle Blowing

پذیرفته در زمینه هشداردهی به مدل گزارشگری اختیاری و تئوری رفتار برنامه ریزی شده آزن^۱ در زمینه پیش بینی های انگیزهای هشداردهی ، متکی هستند. علاوه بر این برخی از پژوهش های پیشین تاثیر شمار زیادی از مشخصه های فردی (مثل سن ، جنسیت ، موقعیت شغلی ، فرهنگ ، منبع کنترل خودکارآمدی) را بر هشداردهی را مورد آزمون قرار داده اند. پژوهش های دیگری نیز در زمینه هشداردهی صورت پذیرفته که ، به آزمون تاثیر متغیرهای شهودی (نظری عدالت سازمانی ، سیاست ها و حمایت ناظر ، اندازه سازمان ، گرایش به خطکاری و شدت اخلاقی پرداخته اند (دالتون و رادک ۲۰۱۳ ، ۲۰۱۳) .

■ هشداردهی در زمینه حسابرسی

به اعتقاد آلين و همکاران، (۲۰۱۳)، تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵) از هشدار دهی ؛ گزارشگری درونی و بیرونی را شامل می شود ولی تعریف دوم هشداردهی توسط جاب (۱۹۹۹) ، فقط جنبه گزارشگری بیرونی از هشداردهی را مدنظر قرار داده و افشاری درونی را نادیده می گیرند . لذا آن ها به دیدگاه نیر و میسلی (۱۹۸۵) در خصوص هر دو بعد گزارشگری بیرونی و درونی از تعریف هشداردهی استناد کرده و همچنین مطابق با دیدگاه جاب (۱۹۹۹) هشداردهی را عملی داوطلبانه و نه عمل افشاری ناشی از الزامات فانونی دانسته ، و تعریف جدیدتری از هشداردهی در حوزه حسابرسی ارائه نمودند آنان هشداردهی در حوزه حسابرسی را به شکل زیر تعریف نموده اند :

هشدار دهی در زمینه حسابرسی، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیر اخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده اند را صرف نظر از استنادهایها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی(داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطکاری هایی را دارند، گزارش می دهند.

گا (۱۹۹۲) عنوان داشت که قضاوت اخلاقی حسابسان حسابسان در تقابل با شاخص ها و معیارهای نهادهای حرفه ایشان (یعنی آین نامه حرفه ای) و یا کارکنانشان (یعنی موسسه حسابرسی) تعديل می شود . علاوه براین حسابسان ملزم گردیده اند که در راستای منافع عموم حرکت کنند . آمولد و پونمون (۱۹۹۱) طی پژوهشی نشان دادند که حسابسان داخلی با سطوح پائین استدلال اخلاقی گرایش کمتری به هشداردهی خطکاری ها از خود نشان دادند. این موضوع زمانیکه امکان مقابله به مثل وجود داشت قابل توجه تر بود. کاپلان (۱۹۹۵) نشان داد که هرچه کار پرسنل حسابرسی ضعیف تر بوده و نیاز به بازبینی رویه های ناقص حسابرسی بیشتر وجود داشته باشد، سرپرستان حسابرسی گرایش بیشتری به گزارش این خطکاری ها داشتند.

1Ajen's Theory of Planned Behavior

هانگ و همکاران (۲۰۰۸) عنوان داشته اند، وفاداری و تعهد حسابرس به عموم بالاتر و در سطحی مaura ، تعهد به کارکنان خود و صاحبکار است . لذا حسابرس به عنوان یک فرد حرfe ای مسئولیتی مaura مسئولیت یک کارمند عادی دارد . از این رو هشداردهی به عنوان یک عمل داوطلبانه Maura ، آیین رفتار حرfe ای عمل کرده و می تواند به عنوان عاملی مهم در جهت حفظ منافع عموم مورد توجه قرار گیرد (آلین و همکاران ۲۰۱۳).

جیمز جراد گایلیر (۲۰۱۷) در بررسی نقش آموزش هشداردهی بر فرآیند هشداردهی به این نتیجه رسید که آموزش هشداردهی نقش مهمی بر فرآیند هشداردهی ایفا می کند و همچنین آموزش هشداردهی با انتقام گیری افراد رابطه منفی دارد.

■ جو اخلاقی سازمان

به روش هایی اشاره می کند که سازمانها رفتارهای عادی ، اقدامات و اعمال مورد انتظار خود را عملیاتی می سازند و از آنها حمایت می کند و به آنها پاداش می دهند (اسچیپکر و گاد، ۲۰۰۹) سازمان ها، واحد ها و گروه های کاری انواع مختلفی از جو ها از جمله جو اخلاقی را در بر می گیرد و به علت تفاوت های موقعیتی افراد ، گروه های کاری و سوابق کاری، ادراک کارکنان از محیط سازمانی و جو اخلاقی در سازمان های مختلف متفاوت می باشد. ویکتور و کولن جو اخلاقی را ادراک متداول از انواع فعالیتها و رویه های اخلاقی که محتوا اطلاعاتی دارند تعریف کرده اند. و ابعاد زیر را برای جو اخلاقی در نظر گرفته اند :

جو اخلاقی حرfe ای^۱ ، کارکنان از مقررات و مجموعه دستور العمل هایی که بوسیله گروه های حرfe ای مربوط یا قوانین که به وسیله دولت تعیین و ابلاغ گردیده، تبیغت می کنند. در چنین شرایطی، کارکنان برای اینکه از نظر اخلاقی چطور رفتار کنند، نگاهشان به بیرون سازمان است.

جو اخلاقی مراقبتی (ضوابط)^۲ ، در جو اخلاقی مراقبتی، کارکنان درون سازمان به طور واقعی و راستین به رفاه دیگران هم در درون و هم در بیرون سازمان توجه می کنند. اقدام گروهی که چنین محیطی را ایجاد می کنند، باید توجه را به تمامی کسانی که به وسیله تصمیماتشان مورد تاثیر قرار گرفته اند، نشان دهد.

جو اخلاقی مقرراتی^۳ ، در جو اخلاقی مقرراتی از کارکنان انتظار می رودتا از قوانین واحد یا متبع خود دقیقا پیروی کنند.

1 professional

2 Regulation

3 Rules

جو اخلاقی ابزاری^۱، در این نوع جو اخلاقی، اعضای سازمان مراقب منافع خودشان هستند و اغلب به دنبال بهره مندی از دیگران می باشند.

جو اخلاقی کارایی مدار^۲، در این نوع جو اخلاقی، راه و روش درست انجام دادن کارها در درون سازمان، راه و روشه است که از کارایی بیشتری برخوردار باشد.

جو اخلاقی مستقل^۳، در جو اخلاقی مستقل، کارکنان به شدت تحت تاثیر احساس و برداشت خودشان از درست یا غلط بودن کارها، اقدام به فعالیت می کنند (اپلایوم و همکاران ۲۰۰۵). طاهری و همکاران (۱۳۸۹) رابطه جو اخلاقی سازمان و تصمیم گیری اخلاقی حسابداران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که فرضیه اصلی این تحقیق که به بررسی رابطه جو اخلاقی سازمان و تصمیم گیری اخلاقی حسابداران می پردازد مورد تأیید قرار نگرفته است. همچنین نتایج نشان می دهد که از میان پنج مولفه جو اخلاقی، سه مولفه جو ابزاری، جو نوع دوستی و جو قواعد و روابط ها با تصمیم گیری اخلاقی رابطه ندارد، اما در مقابل رابطه دو مولفه جو استقلال و جو قوانین و کدها با تصمیم گیری اخلاقی مورد تأیید قرار گرفته است.

مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) به انجام مطالعه‌ای با عنوان "بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس" پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد. همچنین، بر اساس یافته ها درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان نمی شود. از آنجا که بهبود فرهنگ اخلاقی مؤسسه باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود، می توان استنتاج کرد که بهبود درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه، گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی قرار گیرد.

ظاهری راد (۱۳۹۳) مطالعه ای با عنوان "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمانها" را انجام دادند. آن ها در مطالعه خود به این نتیجه دست یافتند که امروزه، سازمانها به صورت فزاینده ای خود را درگیر مسئله ای می بینند که آن را معماً اخلاقی می نامند، یعنی اوضاع و شرایطی که باید یک بار دیگر کارهای خلاف و کارهای درست را تعریف کرد، زیرا مز بین کارهای درست و خلاف بیش از پیش از بین رفته است. به طور کلی انسان ها در بعد فردی و شخصیتی دارای ویژگی های خاص اخلاقی هستند که پندار، گفتار و رفتار آنها را شکل می دهد. ممکن است همین افراد وقتی در یک جایگاه و پست سازمانی قرار می گیرند عواملی موجب شود

۱Instrumental

۲Efficiency

۳Independent

که پندار، گفتار و رفتار متفاوتی از بعد فردی سر بزند که این ویژگی های انسانی بر روی میزان کارایی و اثر بخشی سازمان تاثیر بگذارد. از طرفی اخلاقی بودن یا نبودن رفتارها و عملکرد می تواند موجب بروز پیامدهای مثبت یا منفی در سطح سازمان گردد. مدیر باید از نظر اخلاقی جوی سالم برای کارکنان در سازمان به وجود آورد، تا آنان بتوانند با تمام توان و بهره وری هرچه بیشتر کار کنند. این امر، نیازمند وجود رهبری با هوش اخلاقی بالا است. هوش اخلاقی، توانایی درک درست از خلاف، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آنهاست. رهبران با هوش اخلاقی بالا، کار درست را درست انجام می دهند، اعمال آنها پیوسته با ارزشها و عقایدشان هماهنگ است، عملکرد بالایی دارند و همیشه کارها را با اصول اخلاقی پیوند می زند. در این مقاله ابتدا در مورد فرهنگ که تاثیر بسزایی در رفتار کارکنان دارد بحث گردیده سپس اصول هوش اخلاقی در مدیریت بررسی شده، در نهایت مراحل آموزش هوش اخلاقی به مدیران پیشنهاد می شود.

● جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب

روتول و بالوین (۲۰۰۶) اعتقاد دارند که تئوری جو اخلاقی سازمان می تواند تمایل به هشداردهی را در جوهای سازمانی تحت تاثیر قرار دهد. همچنین آنان به این نتیجه رسیدن که جو اخلاقی ممکن است عمل هشدار دهی را محدود کند زیرا این عمل پیچیدگی ها و محدودیتهای زیادی دارد. آنان ادعا کردند که جو اخلاقی سازمانها نمی تواند به عنوان عامل پیش بینی کننده ای در خصوص تمایل به هشداردهی کارکنان باشد .

پژوهش ها پیشین برای آزمون برای تاثیر مشخصه های اخلاقی افراد بر هشداردهی ، یا از آزمون مبان اخلاقی^۱ (DIT) و یا از پرسشنامه موقعیت اخلاقی^۲ (EPQ) استفاده نموده اند . پژوهش هایی که آزمون مبانی اخلاقی را به کاربرده اند ، به این نتیجه رسیدند که افراد با درجات بالای استدلال اخلاقی تمایل بیشتری به گزارش فعالیت های سوال برانگیز و یا غیر قانونی دارند. پژوهش هایی که پرسشنامه موقعیت اخلاقی را به کاربرده اند . به این نتیجه رسیدند که افراد با درجات بالا نسبی گرایی ، گرایش کمتری به هشداردهی دارند در حالی که افراد با بالای درجات آرمان گرایی ، گرایش بیشتری به گزارش فعالیت های غیر قانونی دارند .

با توجه به موارد فوق عمدۀ تحقیقات هشداردهی به آزمون تاثیر مشخصه های اخلاقی بر هشداردهی پرداخته اند و هیچ تحقیق تاکنون به بررسی رابطه جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب در حرفه حسابرسی نپرداخته است . بنابراین ما در این تحقیق برای اولین بار قصد داریم تا رابطه جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب را در حرفه حسابرسی بررسی کنیم . بنظر ما جو

1 Defining Issues Test

2 Ethics Position Questionnaire

اخلاقی موسسات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با هشدار دهی در مورد تقلب حسابرسان دارد.

همچنین ما قصد داریم تا با استفاده از مدل گزارشگری اختیاری شولتز و همکاران (۱۹۹۳) که گزارشگری اعمال سوال برانگیز و غیرقانونی (خطاکاری‌ها) را تحت تاثیر سه عامل اساسی ۱- برداشت از مسئولیت فردی در مقابل گزارش، ۲- برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی و ۳- برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز می‌داند را به عنوان سه متغیر میانجی در رابطه بین جو اخلاقی و هشدار دهی بررسی نماییم.

چانگ و همکاران (۲۰۰۴)، طی پژوهشی نشان دادند که حسابرسان در محیط‌های اصول محور، تمایل بیشتری به هشداردهی داشتند. هرچند تمایل کمتری به گزارش دهی خطاکاری افراد قدرتمند داشتند. علاوه بر این آنها اظهار دارند شواهد تجربی بسیار اندکی وجود دارد که چه عواملی می‌تواند هشداردهی را به ویژه در زمینه حسابرسی ترویج دهد. تیلور و کوتیس (۲۰۱۰) نشان دادند که شدت اخلاقی، نیات هشدار دهی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین تعهدات حرفه‌ای و تعهد حسابرس به ترتیب احتمال هشداردهی و پشتکار در هشدار دهی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

آفرود بالو و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی رابطه روابط کاری و هشدار دهی در مورد تقلب پرداختند و به این نتیجه رسیدن که وجود شرایط کنترلی با طرح‌های تشویقی انگیزه حسابرسان نسبت به هشداردهی در خصوص خطاکاری‌های همکاران خود افزایش می‌دهد.

چین چنگ و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی تحت عنوان رهبری اخلاقی و هشدار دهی درون سازمانی به این نتیجه رسیدند که هشداردهی در مورد تقلب می‌تواند از بروز رفتارهای غیر اخلاقی در محیط کاری جلوگیری کند. همچنین آنان دریافتند که برداشت کارکنان از سیاستهای سازمان خود بر رابطه هشداردهی درون سازمانی و رهبری اخلاقی نقش میانجی را دارد.

بیگی و همکاران (۱۳۹۵) رابطه بین فرصت طلب و هشداردهی را مورد مطالعه قرار دادند. آنها نشان دادند که هرگاه سطح فرصت طلبی حسابرسان افزایش یابد در این صورت هشداردهی در مورد تقلب نیز کاهش می‌یابد. همچنین آنها در این تحقیق نشان دادند که هرچه سطح برداشت حسابرسان از عواقب افشاء خطاکاری و هزینه‌های مترتب با این افشاء بیشتر باشد، در آن صورت ویژگی فرصت طلبی تاثیر منفی بیشتری بر هشداردهی خواهد داشت. بیگی در سال (۱۳۹۶) در تحقیق دیگری نشان داد هشداردهی در مورد تقلب تحت تاثیر ارزش‌های انگیزشی حسابرسان می‌باشد. او این ارزش‌ها را به دو دسته مرتبط با منافع فردی و گروهی براساس

طبقه بندی شوارتز، تفکیک نمود. نتایج تحقیق او بیانگر آن است که سطح هشدار دهی تقلب تحت تاثیر ارزش های انگیزشی گروهی است.

بنابراین فرضیه اول به صورت زیر تدوین می شود :

فرضیه اول : "جو اخلاقی موسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان حرفه ای تأثیر معناداری دارد."

■ رابطه جواхلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق متغیرهای میانجی مدل گزارش گری اختیاری ارائه شده توسط شولتز و همکاران (۱۹۹۳)

بر اساس "مدل گزارش گری اختیاری" ارائه شده توسط شولتز و همکاران (۱۹۹۳) گزارشگری اعمال سوال برانگیز و غیرقانونی (خطاکاری ها) تحت تاثیر سه عامل اساسی قرار می گیرد:

۱- برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش: برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، به تفسیر فرد از مسئولیت و وظیفه ای که در قبال گزارش خطاکاری دارد، مربوط می شود این تفسیر به درک از میزان مسئولیت اجتماعی خود و برداشت از وظیفه کاری خود بر می گردد.

۲- برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی: برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی، به برداشتی که از آسیب های مرتبط با گزارش گیری وجود دارد، مربوط می شود .

۳- برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز : برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز، به ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت (عواقب) خطاکاری بر می گردد. این ارزیابی به مشخصات شرایطی که خطاکاری در آن شرایط اتفاق می افتد نظیر بزرگی آسیب بالقوه ناشی از خطاکاری و یا میزان تکرار خطاکاری مرتبط است .

کاپلان و ویتکتون (۲۰۰۱)، گزارش دادند که برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی ، به عنوان عامل اثرگذار تمایل حسابرسان به گزارش تخطی همکاران خود از قواعد اخلاقی مد نظر جامعه حسابداران رسمی آمریکا را تحت تاثیر قرار میدهد. آیز و کاپلان (۲۰۰۵) دریافتند که برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی ، برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز ، به عنوان عامل اثرگذار ، تمایل مهندسان حرفه ای فناوری اطلاعات به گزارش خطاکاری های شرکت های فناوری اطلاعات را تحت تاثیر قرار می دهد.

۳- فرضیه های تحقیق

با توجه به مطالب بیان شده در مبانی نظری تحقیق فرضیه های تحقیق به شرح زیر است :

فرضیه اول : "جو اخلاقی موسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد."

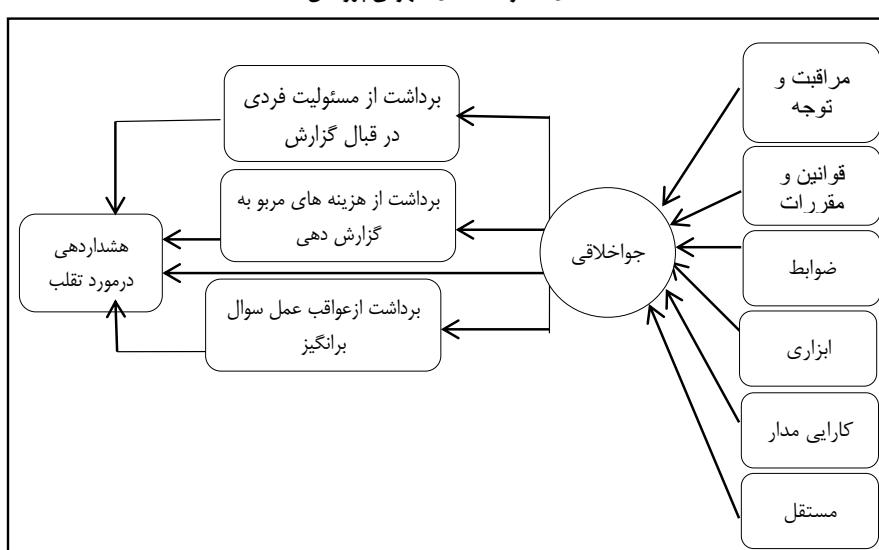
فرضیه دوم: "جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل "برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی" بر هشدار دهی حسابرسان تأثیرمعناداری دارد."

فرضیه سوم: "جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل "برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی" بر هشدار دهی حسابرسان تأثیرمعناداری دارد."

فرضیه چهارم: "جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل "برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز" بر هشدار دهی حسابرسان تأثیرمعناداری دارد."

با توجه به اهداف و فرضیه های در نظر گرفته شده برای پژوهش رابطه بین جو اخلاقی و هشدار دهی در مورد تقلب در مدل مفهومی ارائه شده در شکل (۱) مشخص است.

شکل شماره ۱، مدل مفهومی پژوهش



علاوه، این تحقیق از نوع پیمایشی است، چراکه به تحلیل نظرات می‌پردازد. این کار از طریق تکمیل پرسشنامه که در اختیار پاسخ دهنده‌گان قرار داده شده است، انجام می‌گیرد. برای تجزیه و تحلیل پاسخ و آزمون فرضیه از روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Amos استفاده شده است.

در این پژوهش متغیر وابسته، "هشداردهی" و متغیر مستقل "جو اخلاقی" می‌باشد. و متغیرهای "برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی"، "برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی" و "برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز" به عنوان متغیرهای میانجی در نظر گرفته می‌شوند.

برای اندازه گیری هشداردهی از پرسشنامه تیلور و کورتیس (۲۰۰۷) استفاده شده است. این پرسشنامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می کشد و در هر سناریو پرسشنامه شونده را در وضعیت قرار می دهد که نسبت به هشدار دهنده عملی سوال برانگیز تصمیم گیری نماید. پاسخ ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه ای می باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین انگیزه هشداردهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشدار دهنده می باشد. نمونه ای از این سوالات (به نظر شما یک کارمند تا چه اندازه مسئولیت دارد تا اعمال سوال برانگیزی همانند موضوع فوق را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید؟، احتمال اینکه شما این حرکت سوال برانگیز سرپرست را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نماید چقدر است؟) می باشد.

برای اندازه گیری متغیرهای میانجی (برداشت از مسئولیت فردی در مقابل گزارش دهنده، برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهنده، برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز) نیز از پرسشنامه تیلور و کورتیس (۲۰۰۷) استفاده شده است. این پرسشنامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می کشد و در هر سناریو پرسشنامه شونده را در وضعیت قرار می دهد که نسبت به هشدار دهنده عملی سوال برانگیز تصمیم گیری نماید. و از وی خواسته می شود به عاملی که بر انگیزه هشداردهی وی موثر است اشاره نماید. پاسخ ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه ای می باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین انگیزه و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشدار دهنده می باشد. نمونه ای از این سوالات (به نظر شما میزان پیامد و عواقب و خسارت زیانبار این عمل سوال برانگیز سرپرست چه میزان است؟، در صورت گزارش این عمل به سطوح بالاتر مدیریت؛ مشکلات، خطر و ناراحتی و هزینه هایی که به شما تحمیل می شود چقدر است؟، به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سوال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟) می باشد. برای اندازه گیری جو اخلاقی موسسات حسابرسی از پرسشنامه ویکتور و کولن (۱۹۸۸) استفاده شده است این پرسشنامه ۶ بعد از جو اخلاقی (مراقبت و توجه ، قوانین و مراقبت ، ضوابط ، ایزاری ، کارای مدار ، مستقل) این پرسشنامه دارای ۲۶ سوال بوده که پاسخ ها بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه ای می باشد که ۱ نشانگر کاملاً مخالفم و ۵ کاملاً موافقم می باشد. نمونه ای از سوالات بعد مراقبت و توجه (در این موسسه انتظار می رود که شما همیشه آن چیزی را انجام دهید که به نفع مشتری و عموم باشد). است . نمونه ای از سوالات بعد ثوانین و مراقبت (در این موسسه ، قانون یا اصول اخلاقی حرفه ای ملاحظه اصلی است). می باشد . نمونه ای از سوالات بعد ضوابط (در این موسسه ، افراد موفق بر اساس ضوابط عمل می کنند). است . نمونه ای از سوالات بعد ایزاری (در این موسسه ، هیچ فضایی برای اصول اخلاقی شخصی وجود ندارد). است . نمونه ای از سوالات بعد کارایی مدار (در این موسسه ، از افراد انتظار می رود تا کنترل

هزینه ها را در اولویت قرار دهنده است و نمونه ای از سوالات بعد مستقل (در این موسسه ، از افراد انتظار می رود از باورهای شخصی و اخلاقی خود تعییت کنند). می باشد . از آنجا که تعداد حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی در ایران بدستی مشخص نمی باشد ، لذا از فرمول ککران برای محاسبه تعداد نمونه استفاده می شود. معادله فرمول یاد شده به شکل زیر است:

$$n = \frac{Z^2 \alpha / 2 p(q)}{d^2}$$

که در آن

تعداد نمونه : n

نسبت موفقیت در جامعه P

نسبت عدم موفقیت در جامعه q :

مقدار متغیر نرمال متناظر با سطح اطمینان $\alpha/2$:

خطای مورد پذیرش d :

با توجه به فرمول فوق و با پذیرش خطایی به میزان ۵ درصد، نیازمند نمونه ای به میزان ۳۲۰ نفر خواهد بود:

$$n = \frac{(1.96)^2 * (0.5) * (0.5)}{(0.05)^2} \approx 320$$

نمونه آمار تحقیق حاضر شامل ۳۲۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی می باشد . که از این تعداد حدود ۲۶ درصد در سازمان حسابرسی و الباقی در موسسات خصوصی حسابرسی مشغول فعالیت بودده اند. همچنین حدود ۳۷ درصد نمونه آماری زن و ۶۳ درصد مرد هستند . حدود ۵۵ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابرس و ۲۲ درصد حسابرس ارشد و ۱۷ درصد در سطح سرپرست بوده اند و بقیه (۶ درصد) در سطح مدیر و شریک حسابرسی قرار دارند . ۵۵.۵ درصد از پاسخ دهندهای کارشناسی ، ۴۳.۶ درصد کارشناسی ارشد و ۰.۶ درصد نیز دارای مدرک تحصیلی دکتری بودند.

۵- یافته های پژوهش

■ بررسی مدل اندازه گیری تحقیق

پیش از مدل سازی معادله ساختاری به منظور آزمون فرضیه های تحقیق، لازم است اعتبار ابزار سنجش تحقیق از طریق تکنیک تحلیل عاملی تأییدی تأیید شود. به منظور بررسی این امر اعتبار

سازه^۱ مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد که برای سنجش آن از دو اعتبار همگرایی^۲ و اعتبار افتراقی^۳ استفاده می‌شود. علاوه بر آن پایایی سازه نیز مورد اندازه گیری قرار می‌گیرد. در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مسئله اطمینان حاصل شود که می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد. برای این منظور جدول(۱) ارائه شده است. برای نمایش بهینه برآذش تحلیل عاملی اکتشافی نشان داده شده است مدل برآذش داده شده برای بررسی تحلیل اکتشافی به صورت زیر می‌باشد.

جدول ۱، تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه

تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه				
معنی‌داری عامل	خطای استاندارد	بار عاملی مرحله ۱	گویه‌ها	نام متغیر
		۱.۰۰۰	q1	مراقبت و توجه
***	.۰۸۱	۱.۰۸۲	q2	
***	.۰۸۶	۱.۲۰۸	q3	
***	.۱۰۳	۱.۲۵۳	q4	
***	.۰۹۶	۱.۱۲۷	q5	
		۱.۰۰۰	q6	قوانين و مقررات
***	.۰۶۵	۱.۰۱۲	q7	
***	.۰۷۶	.۹۳۰	q8	
***	.۰۸۲	.۹۶۰	q9	
		۱.۰۰۰	q10	ضوابط
***	.۰۸۶	.۹۴۷	q12	
***	.۰۹۴	۱.۰۵۰	q12	
***	.۰۹۱	.۸۸۵	q13	
		۱.۰۰۰	q14	ابزاری
***	.۰۷۱	.۹۳۱	q15	
***	.۰۹۴	۱.۰۶۸	q16	
***	.۰۸۴	.۷۱۰	q17	
***	.۰۸۴	.۵۳۰	q18	
***	.۰۹۲	.۷۹۵	q19	

¹ Construct Validity² Convergent Validity³ Discriminant Validity

تحلیل عاملی اکتشافی گوییه‌های پرسشنامه					
معنی‌داری عامل	خطای استاندارد	بار عاملی مرحله ۱	گوییه‌ها	نام متغیر	
		۱.۰۰۰	q20	کارایی مدار	
***	.۰۸۵	.۹۳۸	q21		
***	.۰۹۵	۱.۱۰۱	q22		
		۱.۰۰۰	q23	مستقل	
***	.۱۰۳	۱.۳۳۴	q24		
***	.۰۹۱	.۹۹۲	q25		
***	.۰۹۱	۱.۰۲۷	q26		
		۱.۰۰۰	qq1	هشدار دهنده	
***	.۰۶۶	.۹۳۰	qq5		
***	.۰۷۵	۱.۱۲۱	qqq1		
***	.۰۷۱	.۹۵۲	qqq5		
***	.۰۶۷	۱.۰۱۸	qqqq1		
***	.۰۷۴	.۹۴۶	qqqq5		
		۱.۰۰۰	qq3		
***	.۱۵۰	۱.۵۵۴	qqq3		
***	.۱۱۵	۱.۲۰۰	qqqq3	عواقب گزارش	
		۱.۰۰۰	qq2		
***	.۰۷۱	.۹۲۴	qqq2		
***	.۰۷۷	.۶۷۹	qqqq2		
		۱.۰۰۰	qq4	مسئولیت فردی در مقابل گزارش	
***	.۰۶۷	.۸۷۱	qqq4		
***	.۰۵۶	.۸۵۹	qqqq4		

در جدول ۲، بار عاملی غیر استاندارد برای هریک از گوییه‌ها آورده شده است، بزرگی این بارهای عاملی در واقع گویای این امر است که سوالات پرسشنامه ارتباط قوی‌تری با متغیرهای اصلی دارند. اگر میزان بار عاملی استاندارد صفر باشد به معنای عدم ارتباط بین سوالات پرسشنامه و متغیر اصلی است و بار عاملی منفی به معنای معکوس بودن جهت اثرباره ای سوالات پرسشنامه بر متغیر اصلی می‌باشد. با توجه به معیار فرنل و لاکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردار می‌باشند. همانگونه که مشاهده می‌شود نتایج مربوط به تحلیل عاملی

تأییدی تمام عوامل در سطح مطلوبی می‌باشند. برای سوالات عامل سوال ۹۱ و ۹۹ و ... به ۹۴ به دلیل نیاز به شناسایی پذیر بودن مدل بار عامل ۱ در نظر گرفته شده است.

پایایی سازه‌ای همان‌گونه که از نامش پیداست معیاری جهت اندازه‌گیری پایایی است. بدین معنی که نشانگر در مدل معادلات ساختاری توسط معیار پایایی سازه‌ای^۱ CR مورد تحلیل قرار می‌گیرد. این شاخص به نوعی جایگزین برای آلفای کرونباخ در تحلیل SEM است. همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود مقادیر پایایی سازه‌ای استخراج شده از ۰/۷ بیشتر بوده بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی همگرای مناسب برخوردار است.

روایی (اعتبار) همگرا در مدل معادلات ساختاری بدین معناست که نشانگرهای طراحی شده جهت اندازه‌گیری یک سازه همبستگی بالایی داشته باشند برای برقراری این امر باید تمام بار عاملی‌ها مقادیر مثبت باشند و مقدار آنها بزرگتر از ۰.۵ و در صورت امکان بزرگتر از ۰.۷ گردد و مقدار پایایی سازه CR از مقدار میانگین واریانس استخراجی^۲ AVE بیشتر باشد و نهایتاً مقدار AVE نیز بیشتر از ۰.۵ باشد. همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود در مواردی مقادیر میانگین واریانس استخراج شده از ۰/۵ بیشتر بوده و یا بعضًا اختلاف ناچیزی با آن دارند. و مقدار پایایی سازه‌ای نیز از این مقدار بزرگتر است. بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی همگرای مناسب برخوردار است.

روایی (اعتبار) افتراقی در مدل معادلات ساختاری SEM بدین معناست که نشانگرهای یک سازه با نشانگرهای سازه دیگر همبستگی بالایی نداشته باشند و از هم متمایز باشند تا براساس آن بتوان نتیجه گرفت که دو سازه یک هدف را اندازه‌گیری می‌کنند. این موضوع زمانی رخ می‌دهد که بین دو سازه به لحاظ تعریف هم پوشانی وجود داشته باشد. برای ارزیابی این روایی از روش‌های همبستگی، تحلیل عاملی، متغیر واریانس بیان شده و رویکرد چندسازه‌ای-چند روشی استفاده می‌شود.

ارزیابی مبتنی بر همبستگی: هنگامی که یکی از آیتم‌های یک مقیاس با آیتم‌های مقیاس دیگری، که در مطالعه پژوهشگر حضور دارند، همبستگی بالایی داشته باشند ($r > 0.85$) به عنوان یک قاعده سرانگشتی، هشداری مبنی بر همپوشانی داشتن این دو سازه خواهد بود.

روش متوسط و حداقل مجذور واریانس بیان شده: این روش یک روش جایگزین مبتنی بر تحلیل عاملی است که توسط فورنل وولاکر (۱۹۸۱) ارائه شد. در این روش زمانی بین دو سازه افتراق وجود دارد که متوسط واریانس بیان شده برای یک سازه AVE بزرگتر از مجذور واریانس مشترک بین آن‌ها (ASV) باشد. همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود در موارد مقادیر

¹ Construct Reliability

² Average Variance Extracted

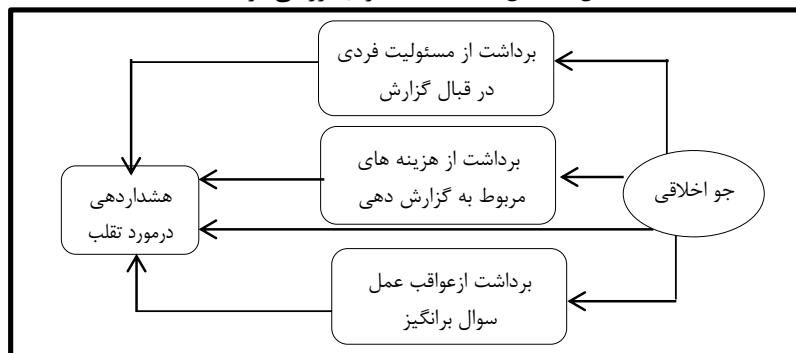
میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از هر مقدار مجدور واریانس مشترک بین آن‌ها (ASV) است و مقدار پایایی افتراقی نیز مورد تایید است. بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی مناسب برخوردار است.

جدول ۲. بررسی اعتبار ابزار سنجش تحقیق

ردیف	متغیر	سازه‌ای CR	میانگین واریانس استخراجی	میانگین واریانس استخراجی	ASV مجدور واریانس مشترک
۱	مراقبت و توجه	۰.۷۹۷	۰.۵۶۹	۰.۵۶۹	۰.۱۹۹
۲	قوانين و مقررات	۰.۸۸۳	۰.۶۰۲	۰.۶۰۲	۰.۰۵۹
۳	ضوابط	۰.۸۳۶	۰.۵۶۰	۰.۵۶۰	۰.۱۲۶
۴	ابزاری	۰.۸۱۶	۰.۵۲۷	۰.۵۲۷	۰.۱۴۵
۵	کارایی مدار	۰.۷۹۶	۰.۴۰۴	۰.۴۰۴	۰.۰۷۶
۶	مستقل	۰.۸۲۷	۰.۵۴۷	۰.۵۴۷	۰.۰۹۸
۷	هشدار دهی	۰.۹۱۷	۰.۶۴۹	۰.۶۴۹	۰.۲۰۷

در این تحقیق برای داده‌ها پرسش‌های مربوط به شاخصه‌های جو اخلاقی مطرح شده است و از طرفی متغیرهای مربوط به شاخصه‌های جو اخلاقی خود بصورت پنهان می‌باشند لذا در اولین مرحله از کار تمام متغیرهایی که در جدول (۲) آورده شده اند را بسته بندی^۱ می‌نماییم تا به متغیرهای مشاهده پذیر تبدیل لذا مدل مورد بررسی برای بررسی فرضیات به صورت شکل ۲ خلاصه می‌گردد.

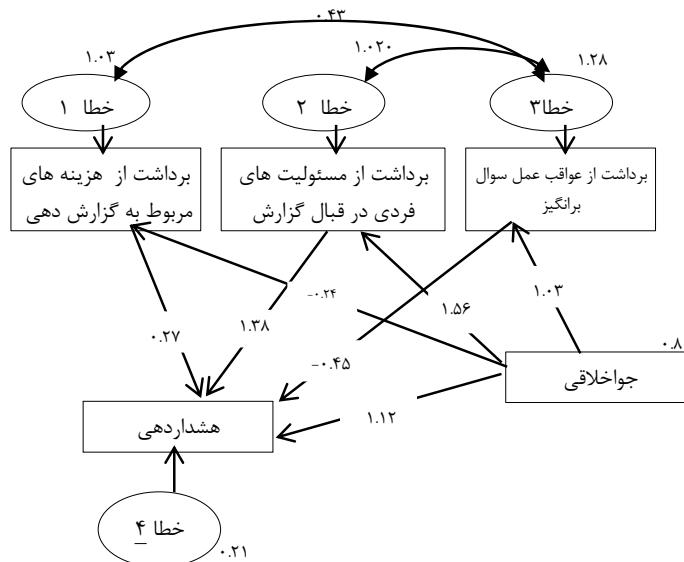
شکل ۲: مدل انتخاب شده برای بررسی فرضیات



¹ parcelling

شکل (۳) مدل برآش داده شده (ضرایب استاندارد و خطاهای برآورده) برای بررسی فرضیات با استفاده از نرم افزار آموس را نشان می دهد.

شکل ۳: مدل برآش داده شده (ضرایب تحلیل مسیر، واریانس و کوواریانس) برای بررسی فرضیات



برای این مدل میزان آماره کی دو برابر با 0.562 و درجه آزادی 1 و سطح معنی داری برابر 0.453 است. که در نتیجه سطح معنی داری از 0.05 بیشتر است و این امر دلیلی بر برآش مناسب مدل است زیرا موارد آماره کای دو معنی دار است در ادامه آماره های مربوط به نیکوبی برآش مدل را مورد بررسی قرار می دهیم:

خروجی های اموس در بررسی مناسب مدل به شرح جدول ۳ است.

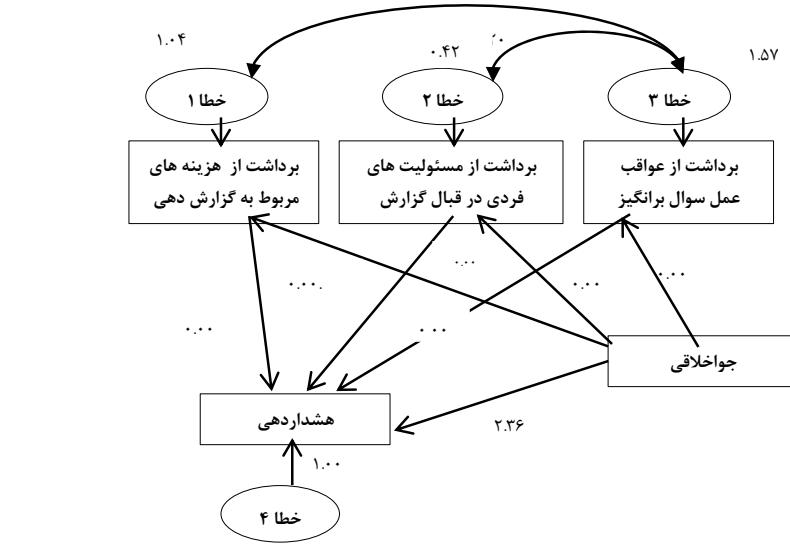
جدول ۳: پارامترهای نیکوبی برآش مدل

RMR	NFI	GFI	TLI	RFI	IFI	CFI	RMSEA
0.026	1.00	0.999	1.00	0.997	1.00	1.00	0.000

مطابق جدول ۳، متغیرهای RFI, TLI, GFI NFI, IFI مناسب در مدل ارائه شده در شکل (۳) تمام این موارد فوق بیش از 0.9 می باشد که نشان می دهد مدل در سطح مناسب برآش قرار دارد از طرفی مقدار آماره RMSEA کمتر مساوی 0.03 است پس مدل ارایه شده مدل برآش شده یک مدل خوب است. بعد از تایید مناسبت مدل اکنون به بررسی فرضیه های تحقیق می پردازیم:

فرضیه اول تحقیق بیان می دارد که جو اخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. همانطور که در شکل ۳ ملاحظه می شود ضریب مسیر اثر جو اخلاقی حسابرسی بر هشداردهی حسابرسان برابر ۰.۱۲ است (لازم به ذکر است که سطح معنی داری این رابطه ۰.۰۰۰ کمتر است لذا فرضیه اول تحقیق با اطمینان ۹۵٪ تایید می شود. درخصوص فرضیه دوم، سوم و چهارم که متغیرهای میانجی وجود دارد، برای بررسی تأثیر متغیرهای میانجی از روش بارون و کنی^۱ استفاده می کنیم برای این منظور باید دو مرحله را در نظر بگیریم ابتدا بدون حضور متغیر میانجی یا به عبارت دیگر مدل اثر کامل^۲ را به صورت مسیر مستقیم بین متغیر مستقل و وابسته یعنی بین جو اخلاقی و هشداردهی را بررسی کنیم. در شکل ۴، نتیجه برآذش فوق آمده است. همانگونه که در شکل ۴ مشاهده می شود تأثیر متغیرهای میانجی را برابر صفر تنظیم و در واقع متغیر جو اخلاقی (متغیر مستقل) و متغیر هشدار دهی (متغیر وابسته) فقط در مدل در نظر گرفته شده و ضرایب سه متغیر میانجی در مدل حذف شده اند ضریب رگرسیونی بین جو اخلاقی و هشدار دهی برابر با ۰.۳۶ بdest آمده که در سطح ۰.۰۰۰ معنی داری قرار دارد لذا رابطه بین متغیر جو اخلاقی و هشدار دهی بدون حضور متغیرهای میانجی تایید می گردد در ادامه متغیرهای میانجی را وارد مدل می نماییم این مدل در شکل (۵) نشان داده شده است.

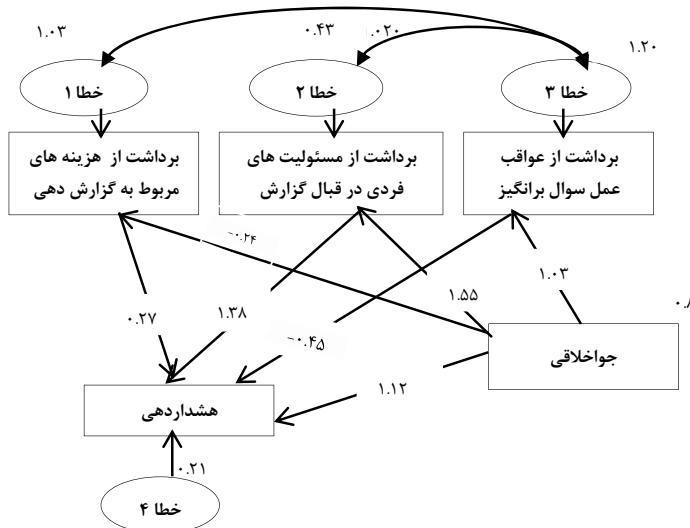
شکل ۴: مدل برآذش داده شده (ضرایب تحلیل مسیر، واریانس و کوواریانس) بررسی فرضیات ۲ و ۳



¹ Baron and Kenny

² Total effect

شکل ۵: مدل برآش داده شده (ضرایب تحلیل مسیر، واریانس و کوواریانس) برای بررسی اثرات متغیرهای میانجی



همانگونه که دیده می شود در مدل اثرات میانجی باید تمام متغیرها در مدل وارد شوند در حالی که در مدل اثرات کلی ضریب مسیر متغیر مستقل به میانجی و میانجی به وابسته را به طور عدم پراپر صفر قرار داده بودیم.

فرضیه دوم تحقیق بیان می دارد که جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل "برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی" بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. در مدل با متغیرهای میانجی در شکل ۵ مشاهده می شود که رابطه بین متغیر مستقل جو اخلاقی و میانجی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی برابر با ۱.۵۵ و رابطه بین متغیر میانجی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی و هشدار دهی ۱.۳۸ است که هر دو برآورد در سطح ۰.۰۰۰ معنی داری قرا دارند لذا متغیر برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی نقش میانجی را در رابطه بین جو اخلاقی و هشدار دهی را به درستی ایفا می کند از طرفی چون تأثیر متغیر جو اخلاقی بر هشدار دهی به صورت مستقیم در شکل ۵ برابر با ۱.۱۲ است که در سطح ۰.۰۰۰ معنی دار است لذا متغیر مستقل همزمان به صورت مستقیم و با تأثیر از طریق میانجی بر متغیر هشدار دهی تأثیر میگذارد لذا نوع متغیر میانجی از میانجی گریبی جرئی^۱ می باشد. و فرضیه دوم تأیید می گردد.

¹ Partially mediation

فرضیه سوم تحقیق بیان می دارد که جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل "برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی" بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. در مدل با متغیرهای میانجی در شکل ۵ مشاهده می شود که رابطه بین متغیر مستقل جو اخلاقی و میانجی برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی برابر با $0.24 - 0.226$ و سطح معنی داری 0.000 است و رابطه بین متغیر برداشت از هزینه ها با هشدار دهی 0.27 در سطح معنی داری 0.000 است لذا متغیر برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی نقشی را در رابطه بین جو اخلاقی و هشدار دهی را ندارد از طرفی چون تاثیر جو محیط اخلاقی بر هشدار دهی به صورت مستقیم در شکل ۵ برابر با 1.12 است که در سطح 0.000 معنی دار است لذا متغیر مستقل فقط به صورت مستقیم بر متغیر هشدار دهی تأثیر میگذارد لذا نوع تاثیر مستقیم^۱ خواهد بود و فرضیه سوم رد می شود.

فرضیه چهارم تحقیق بیان می دارد که جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل "برداشت از عاقب عمل سوال برانگیز" بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. در مدل با متغیرهای میانجی در شکل ۵ مشاهده می شود که رابطه بین متغیر مستقل جو اخلاقی و میانجی برداشت از عاقب عمل سوال برانگیز برابر با 1.55 و رابطه بین متغیر میانجی برداشت از عاقب عمل سوال برانگیز و هشدار دهی -0.45 است که هر دو برآورد در سطح 0.000 معنی داری قرار دارند لذا متغیر برداشت از عاقب عمل سوال برانگیز نقش میانجی را در رابطه بین جو اخلاقی و هشدار دهی را به درستی ایفا می کند از طرفی چون تاثیر متغیر محیط اخلاقی بر هشدار دهی به صورت مستقیم در شکل ۵ برابر با 1.12 است که در سطح 0.000 معنی دار است لذا متغیر مستقل همزمان به صورت مستقیم و با تاثیر از طریق میانجی بر متغیر هشدار دهی تأثیر میگذارد لذا نوع متغیر میانجی از میانجی گری جزی می باشد. و فرضیه چهارم تایید می گردد.

۶- بحث و نتیجه گیری

مفهوم جو اخلاقی سازمان در حدود دو دهه ای قبل برای توصیف چگونگی تاثیر رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی معرفی شد (اسچیوپکر و گاد، ۲۰۰۹). در سال های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه ای، امانت داری و اصول اخلاقی منجر به بروز رسوایی مالی در شرکتهای بزرگ گردیده است. کاپلندر (۲۰۰۵) معتقد است هر چند تأثیر رفتارهای غیر حرفه ای و لغزش های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ ترین شرکت های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می شود. همچنین، این رسوایی ها باعث از بین رفتن

^۱ Direct effect

اعتبار و شهرت صدھا هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها نموده اند. در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت‌طلب و بی‌توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پاگداشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲).

هشدار دهنی به عنوان یکی از مهم ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش گیری از وجود آمدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌ها از جمله شرکت‌های حسابداری، مطرح شده است. هم‌اکنون از حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع خواسته شده است که هشدار دهنی را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند (سایپنزاکسلی، ۲۰۰۲). هرچند که آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی‌عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطکاری که واقعاً اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی که اخیراً به وقوع پیوسته، ثوق آئین نامه حرفه‌ای در پیش گیری از چنین رسوایی‌هایی و حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (دارت، ۲۰۱۱).

پژوهش حاضر تاثیر جو اخلاقی بر هشداردهی حسابرسان را مورد مطالعه قرار داده و به این پرسش پاسخ داده که آیا جو اخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی حسابرسان تاثیر گذارد است یا خیر؟ همچنین ما برای اولین بار این پژوهش به بررسی رابطه جو اخلاقی و هشداردهی از طریق متغیرهای میانجی گزارشگری خطکاری‌های شولتز و همکاران (۱۹۹۳) بررسی نماییم. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های این تحقیق نشان می‌دهد که جو اخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی حسابرسان تاثیر مثبت و معنا داری دارد. همچنین نتایج حاصل از متغیرهای میانجی نشان داد که رابطه بین جو اخلاقی و هشدار دهنی از طریق متغیرهای میانجی، برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال گزارش و برداشت حسابرسان از عاقب عمل سوال برانگیز تعديل می‌گردد و اما طبق یافته‌های تحقیق متغیر برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به گزارش دهنی تاثیری بر رابطه بین جو اخلاقی و هشداردهی ندارد. این موضوع نشان می‌دهد هشداردهی در باره تقلب، ارتباطی با برداشت حسابرسان از هزینه‌های مرتبط با گزارش تقلب ندارد. به عبارت دیگر می‌توان اظهار کرد که از دیدگاه حسابرسان گزارش تقلب توسط آنان هزینه‌ای را متوجه آنان نمی‌کند.

نتایج این پژوهش مشابه نتایج پژوهش روتول و بالوین (۲۰۰۶) بوده و آنان به این نتیجه رسیدند که تئوری جو اخلاقی تمایل به هشداردهی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. از طرفی نتایج این پژوهش مشابه نتایج تحقیق سیاهرول احمد و همکاران (۲۰۱۴) بوده نتایج پژوهش آنان نشان داد که سه بعد از جو اخلاقی (خود خواهی، خیر خواهی و پایبندی به اصول) بر سه شاخصه هشداردهی تاثیرگذار می‌باشند.

با توجه به اینکه طبق یافته های این پژوهش جواхلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی در مورد تقلب تاثیر مثبت و معنا داری داشته و از آنجایی که سطح فرصت طلبی بین حسابران ایرانی بالاست (بنی مهد و همکاران ۱۳۹۱) می توان نتیجه گیری کرد جواهلاقی موسسات حسابرسی عامل مهم و تاثیر گذری بر هشداردهی حسابران ایرانی می باشد. زیرا وجود یک جواهلاقی مناسب و قانون مدار می تواند موجب تشویق هشداردهی در مورد تقلب بین حسابران شود. آگاهی حسابران از اینکه مسئولیت آنان ماورای آبین رفتار حرفه ای و در راستای منافع عموم است ، باعث می شود که هشداردهی را وظیفه خود تلقی نموده و جایی که منافع عموم در خطر است ساكت نمانده و نسبت به آن بی تقاضت نباشد .

پژوهش های قبلی آموزش اخلاقی و نقش موثری را که دانشگاهیان در پیشرفت رفتار اخلاقی می توانند داشته باشند ، مورد تاکید قرار داده اند . برای مثال فرقدوست حقیقی و زارع (۱۳۸۶) ضمن تاکید بر رعایت مسائل اخلاقی و نقش دانشگاهیان در این راستا عنوان داشتند که دانشگاهیان یا شاغلان حرفه باید اصول اخلاقی را بیاموزند . سرلک (۱۳۸۷)، نیز رعایت معیار های اخلاقی و آموزش آن ها برای درستکاری حسابداران را امری ضروری دانست . شاید یکی از راه هایی که بتوان از طریق آن حسابران را به هشداردهی ترغیب نمود این است که قبل از ورود به حرفه و نیز آموزش ضمن خدمت برای حسابران شاغل در موسسات حسابرسی در چارچوب جواهلاقی شان بتواند نقش بسیار موثری در بالا بردن آگاهی حسابران در این زمینه داشته باشند . لذا به مسئولین آموزش عالی و دست اندر کاران حرفه حسابداری و حسابرسی و مسولان آموزش موسسات حسابرسی پیشنهاد می گردد برای گنجاندن آموزش اصول اخلاقی در دوران تحصیل دانشجویان این رشته و نیز حین کار برای شاغلین این حرفه اهتمام بیشتری داشته باشند .

براساس یافته های این پژوهش به متولیان و نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و به ویژه حسابرسی همچون جامعه حسابداران رسمی ، و دست اندر کاران حرفه و شرکای موسسات حسابرسی پیشنهاد می گردد که در راستای اعتلای جواهلاقی موسسات حسابرسی تلاش کرده که عامل تاثیر گذاری بر هشداردهی در مورد تقلب در حسابران ایرانی می باشد و همچنین پیشنهاد می گردد که قوانین خاص هشدار دهی در آبین حرفه ای حسابران گنجاده گردد و کلاس های آموزشی مناسبی برای حسابران در تمامی رده های حسابرسی در خصوص هشداردهی در مورد تقلب برگزار گردد تا برداشت حسابران را از مسئولیت فردی در قبال گزارش و هزینه های گزارش دهی و عواقب عمل آن بهبود یابد. همچنین برای تحقیقات آتی پیشنهاد می گردد که رابطه سایر متغیر های تحقیقات رفتاری همچون تعهد سازمانی ، رضایت

شغلی، تمایل به ترک کار، اعتقادات مذهبی و... با هشداردهی در مورد تقلب بررسی گردد تا ابعاد بیشتری از این موضوع نمایان گردد.

فهرست منابع

- بیگی هرچگانی ، ابراهیم ؛ بنی مهد ، بهمن ؛ رئیس زاده ، رضا ؛ رویا بی ، رمضانعلی (۱۳۹۵) ، بررسی تاثیر فرصت طلبی بر هشدار دهی حسابرسان ، دو فصل نامه حسابداری ارزشی و رفتاری ، سال اول شماره دوم پاییز و زمستان ۱۳۹۵ صص ۶۵-۹۵.
- بیگی هرچگانی ، ابراهیم (۱۳۹۶) ، ارزش های انگیزشی و هشداردهی ، رساله دکتری، رشته حسابداری ، دانشکده مدیریت و اقتصاد ، دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات تهران .
- بنی مهد، بهمن ؛ بیگی هرچگانی ، ابراهیم (۱۳۹۱) ، رابطه بین ارزش های فردی و نیات اخلاقی حسابرسان ، فصلنامه اخلاق در علوم فناوری سال هفتم شماره ۴ ص ۱-۱۰ .
- سرلک ، نرگس (۱۳۸۷) ، اخلاق حسابداری ، فصلنامه اخلاق در علوم فناوری سال ۳ ، شماره ۱ و ۲ صص ۷۱-۸۲ .
- فرقاندوست حقیقی ، کامبیز ؛ منصور زارع ، مینو (۱۳۸۶) اصول اخلاقی به عنوان یکی از مفروضات بنیادی ، فصلنامه دانش و پژوهش های حسابداری شماره ۱۱ صص ۲۴-۱۸ .
- طاهری ، زهره ، بررسی رابطه جو اخلاقی سازمان و تصمیم گیری اخلاقی حسابداران، پایان نامه کارشناسی ارشد سال ۱۳۸۹ ، رشته حسابداری ، دانشکده مدیریت و حسابداری ،دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.
- ظاهری راد، حمید. (۱۳۹۳) . "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمانها" ، پایگاه مقالات مدیریت، شماره ۱۳۲ ، صص ۱۳۳-۱۶۵ .
- مهدوی، غلامحسین ؛ هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲) . "بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس" ، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱.۵۱-۱۰۷ .

Alleyne,P. Hudaib,M. Pike,R., (2013).Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors", The British Accounting Review,vol. 45:10 -23.

Arnold, D., & Ponemon, L. (Fall 1991). Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: an experiment. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 10(2): 1-15

- Ayers, S., and Kaplan, S. (2005). Wrongdoing by consultants, *Journal of Business Ethics*, vol. 57(2): 121-137.
- 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*, 61(2): 165–181.
- Balthazard, P. A. and R. A. Cook (2004). "Organizational culture and Knowledge Management Success: Assessing the Behavior-Performance Continuum." *Proceedings of the 37 th Hawaii International Conference on System Science*:25-43
- Copeland, J. (2005). Ethics as Imperative. *Accounting Horizons*, 19 (1):35-43.
- Chung, J., Monroe, G., & Thorne, L. (2004). An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. Research seminar. The University of NSW School of Accounting.
- Curtis, M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? *Journal of Business Ethics*, 68(2): 191–209.
- Dart, E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *British Accounting Review*, 43: 173–185.
- Dalton,D and Radtke,R.R.(2013).The Joint Effects of Machiavellianism and Ethical Environment on Whistle-Blowing, *Journal of Business Ethics*,vol. 117:153-172.
- El'fred Boo, Terence Bu-Peow Ng, and Premila Gowri Shankar (2016) Effects of Incentive Scheme and Working Relationship on Whistle-Blowing in an Audit Setting. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2016, Vol. 35, No. 4: 23-38.
- Finn, D. W. (1995). Ethical decision making in organizations: a management employee-organization whistle-blowing model. *Research on Accounting Ethics*, 1: 293–313.
- Finn, D. W., & Lampe, J. (1992). A study of whistle-blowing among auditors. *Professional Ethics*, 1(3–4), pp: 137–168.
- Gaa, James;. (1992): A model of auditors' ethical decision processes; *Discussions Journal of Business Ethics Volume 4, Issue 2:11-33*
- James Gerard cailliern ; (2017),An examination of the role whistle-blowing education plays in the whistle-blowing process, *The Social Science Journal*, lume 54, Issue 1: 4–12

- Jubb, P. (1999). Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation, *Journal of Business Ethics*, vol. 12 (1), pp:77-94
- Jin Chen ,Haiqing Bai, Xijuan Yang , (2017) Ethical Leadership and Internal Whistleblowing: A Mediated Moderation Model, *Journal of Business Ethics*:1–16
- Kaplan, S. E. (Fall 1995). An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed off. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 14(2): 90–104.
- Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (Spring 2001). An examination of the auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1):45–63.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: the case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), pp : 1–16.
- Ponemon, L. A. (Fall 1994). Comment: whistle-blowing as an internal control mechanism: individual and organizational considerations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 118–130.
- Rothwell, G. R., & Baldwin, J. N. (2006). Ethical climates and contextual predictors of whistle-blowing. *Review of Public Personnel Administration*, 26(3):216-244.
- Sarros, J. C.; Cooper, B. K.; and J. C. Santora (2011). “Leadership Vision, Organizational Culture, and Support for Innovation .in Not-for-Profit and For-Profit Organizations.” *Leadership & Organization Development Journal*, 32 (3):291-309.
- Sarbanes, P., & Oxley, M. (2002). Sarbanes-Oxley act of 2002. Washington, D.C: US Congress.
- Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit: a comfort provider to the audit committee. *British Accounting Review*: 90–106.
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Jr., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, 31(Suppl.):75–103.
- Syahrul Ahmar Ahmad. ceRahimah Mohamed Yunos. Raja Adzrin Raja Ahmad. Zuraidah Mohd Sanusi.e Whistleblowing Behaviour: The Influence of Ethical Climates Theory, Procedia

-
- Social and Behavioral Sciences, Volume 164, 31 December 2014:445-450
 - Schwepker, C. H. (2001). Ethical climate's relationship to job satisfaction, organizational commitment, and turnover intention in the salesforce. *Journal of Business Research*, 54(1): 39-52.
 - Taylor, E. Z., and Curtis, M. B., (2010).An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistle-blowing likelihood and perseverance in public accounting, *Journal of Business Ethics*, vol. 93: 21-37.
 - Victor & Cullen, J. (1978). An ethical weather report: Assessing the organization's ethical climate, *Journal of Business Research*, Volume 18, Issue 2 : 50-6