

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

بهمن بنی مهد<sup>۱\*</sup>

آرش گل محمدی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۳۱

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۰۹

### چکیده

هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری سازمانی می تواند موجب کاهش رسوایی 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 برحسب 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 هشدار دهی و دو مولفه از سه مولفه آن تاثیرگذار است. دو مولفه 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 مولفه 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 هشداردهی حسابرسان در اختیار استفاده کنندگان آن قرار داده و می تواند در برنامه ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه مورد استفاده قرار بگیرد.

**کلید واژه ها:** هشداردهی در مورد تقلب، جواخلاقی سازمان، حسابرسی، جامعه حسابداران

رسمی

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد واحد کرج (نویسنده مسئول) dr.banimahd@gmail.com

<sup>۲</sup> 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 ارزش های اخلاقی بستگی دارد. هرچه مدیریت سازمان حساسیت بیشتری به ارزش های اخلاقی داشته باشد، در آن صورت پیاده سازی استانداردهای اخلاقی بیشتر خواهد بود (باوچان، ۲۰۰۵). یکی از عوامل شکل دهی روابط درون سازمانی میان کارکنان، جو اخلاقی است (لوئیس و همکاران، ۲۰۰۳). مفهوم جو اخلاقی سازمان<sup>۱</sup> در حدود دو دهه ی قبل برای توصیف چگونگی تاثیر رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی معرفی شد (اسچوپکر 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. کاپلند (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تاثیر رفتارهای غیر حرفه ای و لغزش های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگترین 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 اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها نموده اند. در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده ای با استفاده از فرض های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بی توجه به اخلاق بیان کرده اند. برخی دیگر، افول ارزش های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می دانند. (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲).

در این راستا پژوهش گران سعی نموده اند به شناسایی عواملی بپردازند که در پیش گیری از به وجود آمدن چنین فجایعی، نقش باز دارنده داشته باشند. هشدار دهی در مورد تقلب به عنوان یکی از مهم ترین مکانیزم های نظارتی در پیش گیری از به وجود آمدن رسوایی های مالی در شرکت ها از جمله موسسات حسابرسی، مطرح شده است. هم اکنون از حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع خواسته شده است که هشدار دهی را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند (سابینز آکسلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). هرچند که آیین رفتار حرفه ای الزام می دارد که حسابرسان می بایستی که کار خود را کامل و بی عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطاکاری که واقعاً اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند. ولی رسوایی های مالی که اخیراً به وقوع پیوسته، وثوق آئین نامه حرفه ای در پیش گیری از چنین رسوایی هایی 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 در خصوص هشداردهی و گزارش موارد تقلب و خطا کاری اشاره ای نشده است. این در حالی است که حرفه حسابرسی، حرفه ای نوپا 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 ی 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 جواخلاقی 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. ثانيا شواهد پژوهش نشان خواهد داد جواخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی در مورد تقلب آنان تاثیر گذار است یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد 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<sup>۱</sup>

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 آژن<sup>۱</sup> 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 (نظیر عدالت سازمانی، سیاست ها و حمایت ناظر، اندازه سازمان، گرایش به خطاکاری و شدت اخلاقی پرداخته اند (دالتون و رادک، ۲۰۱۳).

#### ■ هشداردهی در زمینه حسابرسي

به اعتقاد آ لین 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 افشای 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 افشای ناشی از الزامات قانونی دانسته، و تعریف جدیدتری از هشداردهی در حوزه حسابرسي ارائه نمودند آنان هشداردهی در حوزه حسابرسي را به شکل زیر تعرف نموده اند:

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

گا (۱۹۹۲) عنوان داشت که قضاوت اخلاقی حسابرسان حسابرسان در تقابل با شاخص ها و معیارهای نهادهای حرفه ایشان (یعنی آیین نامه حرفه ای) و یا کارکنانشان (یعنی موسسه حسابرسي) تعدیل می شود. علاوه براین حسابرسان ملزم گردیده اند که در راستای منافع عموم حرکت کنند. آمولد و پونمون (۱۹۹۱) طی پژوهشی نشان دادند که حسابرسان داخلی با سطوح پائین استدلال اخلاقی گرایش کمتری به هشداردهی خطاکاری 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 حسابرسي ضعیف تر بوده و نیاز به بازبینی رویه های ناقص حسابرسي بیشتر وجود داشته باشد، سرپرستان حسابرسي گرایش بیشتری به گزارش این خطاکاری ها داشتند.

هانگ و همکاران (۲۰۰۸) عنوان داشته‌اند، وفاداری و تعهد حسابرسان به عموم بالاتر و در سطحی ماورا، تعهد به کارکنان خود و صاحبکار است. لذا حسابرسان به عنوان یک فرد حرفه‌ای مسئولیتی ماورا مسئولیت یک کارمند عادی دارد. از این رو هشداردهی به عنوان یک عمل داوطلبانه ماورا، آیین رفتار حرفه‌ای عمل کرده و می‌تواند به عنوان عاملی مهم در جهت حفظ منافع عموم مورد توجه قرار گیرد (آلین و همکاران ۲۰۱۳).

جیمز جرارد گالیر (۲۰۱۷) در بررسی نقش آموزش هشداردهی بر فرآیند هشداردهی به این نتیجه رسید که آموزش هشداردهی نقش مهمی بر فرآیند هشداردهی ایفا می‌کند و همچنین آموزش هشداردهی با انتقام‌گیری افراد رابطه منفی داراست.

### ■ جو اخلاقی سازمان

به روش‌هایی اشاره می‌کند که سازمانها رفتارهای عادی، اقدامات و اعمال مورد انتظار خود را عملیاتی می‌سازند و از آنها حمایت می‌کند و به آنها پاداش می‌دهند (اسچیوپکر و گاد، ۲۰۰۹) سازمان‌ها، واحد‌ها و گروه‌های کاری انواع مختلفی از جوها از جمله جو اخلاقی را در بر می‌گیرد و به علت تفاوت‌های موقعیتی افراد، گروه‌های کاری و سوابق کاری، ادراک کارکنان از محیط سازمانی و جو اخلاقی در سازمان‌های مختلف متفاوت می‌باشد. ویکتور و کولن جو اخلاقی را ادراک متداول از انواع فعالیتها و رویه‌های اخلاقی که محتوا اطلاعاتی دارند تعریف کرده‌اند. و ابعاد زیر را برای جو اخلاقی در نظر گرفته‌اند:

**جو اخلاقی حرفه‌ای<sup>۱</sup>**، کارکنان از مقررات و مجموعه دستورالعمل‌هایی که بوسیله گروه‌های حرفه‌ای مربوط یا قوانین که به وسیله دولت تعیین و ابلاغ گردیده، تبیغ می‌کنند. در چنین شرایطی، کارکنان برای اینکه از نظر اخلاقی چطور رفتار کنند، نگاهشان به بیرون سازمان است. **جو اخلاقی مراقبتی (ضوابط)<sup>۲</sup>**، در جو اخلاقی مراقبتی، کارکنان درون سازمان به طور واقعی و راستین به رفاه دیگران هم در درون و هم در بیرون سازمان توجه می‌کنند. اقدام گروهی که چنین محیطی را ایجاد می‌کنند، باید توجه را به تمامی کسانی که به وسیله تصمیماتشان مورد تاثیر قرار گرفته‌اند، نشان دهد.

**جو اخلاقی مقرراتی<sup>۳</sup>**، در جو اخلاقی مقرراتی از کارکنان انتظار می‌رود تا از قوانین واحد یا متبوع خود دقیقاً پیروی کنند.

1 professional  
2 Regulation  
3 Rules

**جو اخلاقی ابزاری<sup>۱</sup>**، 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<sup>۲</sup>**، در این نوع جو اخلاقی، راه و روش درست انجام دادن کارها در درون سازمان، راه و روشی است که از کارایی بیشتری برخوردار باشد.

**جو اخلاقی مستقل<sup>۳</sup>**، در جو اخلاقی مستقل، کارکنان به شدت تحت تاثیر احساس و برداشت خودشان از درست یا غلط بودن کارها، اقدام به فعالیت می کنند (اپلیاوم 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 رویه 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 مطالعه ای 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.

مظاهری راد (۱۳۹۳) مطالعه ای با عنوان "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمان ها" 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 معمای اخلاقی می نامند، یعنی اوضاع و شرایطی که باید یک بار دیگر کارهای خلاف و کارهای درست را تعریف کرد، زیرا مرز 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

1 Instrumental

2 Efficiency

3 Independent

که پندار، گفتار و رفتار متفاوتی از بعد فردی سر بزند که این ویژگی‌های انسانی بر روی میزان کارایی و اثر بخشی سازمان تاثیر بگذارد. از طرفی اخلاقی بودن یا نبودن رفتارها و عملکرد می‌تواند 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 بهره‌وری 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 می‌دهند، اعمال آنها پیوسته با ارزشها و عقایدشان هماهنگ است، عملکرد بالایی دارند و همیشه کارها را با اصول اخلاقی پیوند می‌زنند. 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 می‌شود.

#### ● جواخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب

روتول و بالوین (۲۰۰۶) اعتقاد دارند که تئوری جو اخلاقی سازمان می‌تواند تمایل به هشداردهی را در جوه‌های سازمانی تحت تاثیر قرار دهند. همچنین آنان به این نتیجه رسیدند که جو اخلاقی ممکن است عمل هشدار دهی را محدود کند زیرا این عمل پیچیدگی‌ها و محدودیتهای زیادی دارد. آنان ادعا کردند که جواخلاقی سازمانها نمی‌تواند به عنوان عامل پیش‌بینی‌کننده‌ای در خصوص تمایل به هشداردهی کارکنان باشد.

پژوهش‌ها پیشین برای آزمون برای تاثیر مشخصه‌های اخلاقی افراد بر هشداردهی، یا از آزمون میان اخلاقی<sup>۱</sup> (DIT) و یا از پرسشنامه موقعیت اخلاقی<sup>۲</sup> (EPQ) استفاده نموده‌اند. پژوهش‌هایی که آزمون میانی اخلاقی را به کار برده‌اند، به این نتیجه رسیدند که افراد با درجات بالای استدلال اخلاقی تمایل بیشتری به گزارش فعالیت‌های سوال برانگیز و یا غیر قانونی دارند. پژوهش‌هایی که پرسشنامه موقعیت اخلاقی را به کار برده‌اند، به این نتیجه رسیدند که افراد با درجات بالا نسبی گزایی، گرایش کمتری به هشداردهی دارند در حالی که افراد با بالای درجات آرمان گزایی، گرایش بیشتری به گزارش فعالیت‌های غیر قانونی دارند.

با توجه به موارد فوق عمده تحقیقات هشداردهی به آزمون تاثیر مشخصه‌های اخلاقی بر هشداردهی پرداخته‌اند و هیچ تحقیق تاکنون به بررسی رابطه جواخلاقی 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 (خطاکاری ها) را تحت تاثیر سه عامل اساسی ۱- برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش، ۲- برداشت از هزینه های مربوط به گزارش دهی و ۳- برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز می داند را به عنوان سه متغیر میانجی در رابطه بین جواخلاقی و هشدار دهی بررسی نماییم .

چانگ و همکاران (۲۰۰۴) ، طی پژوهشی نشان دادند که حسابرسان در محیط های 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 می تواند هشداردهی را به ویژه در زمینه حسابرسی ترویج دهد. تیلور و کوتیس (۲۰۱۰) نشان دادند که شدت اخلاقی ، نیت هشدار دهی را تحت تاثیر قرار می دهد. همچنین تعهدات حرفه ای و تعهد حسابرس به ترتیب احتمال هشداردهی و پشتکار در هشدار دهی را تحت تاثیر قرار می دهد.

آلفرد باو 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 طرح های تشویقی انگیزه حسابرسان نسبت به هشداردهی در خصوص خطاکاری های همکاران خود افزایش می دهد .

جین چنگ و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی تحت عنوان رهبری اخلاقی و هشدار دهی درون سازمانی به این نتیجه رسیدند که هشداردهی در مورد تقلب می تواند 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 داراست.

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 می یابد . همچنین آنها در این تحقیق نشان دادند که هرچه سطح برداشت حسابرسان از عواقب افشای خطاکاری و هزینه های مترتب با این افشا 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 ارزش های انگیزشی حسابرسان می باشد . او این ارزش ها 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 جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق متغیرهای میانجی مدل گزارشگری اختیاری ارائه شده توسط شولتز و همکاران (۱۹۹۳)

بر اساس "مدل گزارشگری 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 . آیزر 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."

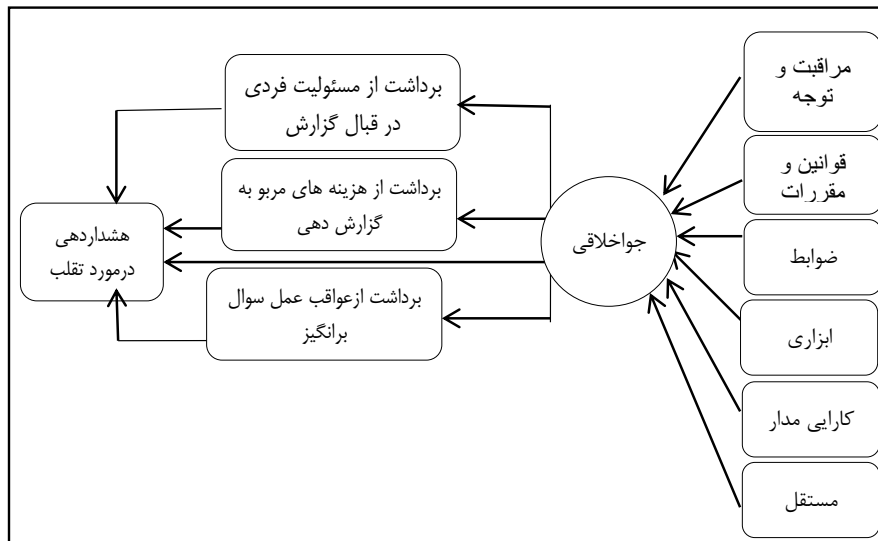
فرضیه دوم: " جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل " برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی " بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد."

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

فرضیه چهارم: " جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل " برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز " بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معناداری 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 می پردازد. این کار از طریق تکمیل پرسشنامه که در اختیار پاسخ دهندگان قرار داده شده است، انجام می گیرد. برای تجزیه و تحلیل پاسخ و آزمون فرضیه از روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار آموس استفاده شده است.

در این پژوهش متغیر وابسته، " هشداردهی " و متغیر مستقل " جو اخلاقی " می باشند. 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 متغیر های میانجی در نظر گرفته می شوند.

برای اندازه‌گیری هشداردهی از پرسش نامه تیلور و کورتیس (۲۰۰۷) استفاده شده است. این پرسش نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حساسی را به تصویر می‌کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشدار دهی عملی سوال برانگیز تصمیم‌گیری نماید. پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت هفت‌گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم‌ترین انگیزه هشداردهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشدار دهی می‌باشد. نمونه‌ای 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 نمایید چقدر است؟) می‌باشد.

برای اندازه‌گیری متغیرهای میانجی (برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز) نیز از پرسش نامه تیلور و کورتیس (۲۰۰۷) استفاده شده است. این پرسش نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حساسی را به تصویر می‌کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشدار دهی عملی سوال برانگیز تصمیم‌گیری نماید. و از وی خواسته می‌شود به عاملی که بر انگیزه هشداردهی وی موثر است اشاره نماید. پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت هفت‌گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم‌ترین انگیزه و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشدار دهی می‌باشد. نمونه‌ای 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 هزینه‌هایی که به شما تحمیل می‌شود چقدر است؟، به نظر شما مزایای گزارش چنین عمل سوال برانگیزی به سطوح بالاتر مدیریت چه میزان است؟) می‌باشد. برای اندازه‌گیری جو اخلاقی موسسات حساسی از پرسشنامه ویکتور و کولن (۱۹۸۸) استفاده شده است این پرسشنامه ۶ بعد از جو اخلاقی (مراقبت و توجه، قوانین و مراقبت، ضوابط، ابزاری، کارای مدار، مستقل) این پرسشنامه دارای ۲۶ سوال بوده که پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای می‌باشد که ۱ نشانگر کاملاً مخالفم و ۵ کاملاً موافقم می‌باشد. نمونه‌ای از سوالات بعد مراقبت و توجه (در این موسسه انتظار می‌رود که شما همیشه آن چیزی را انجام دهید که به نفع مشتری و عموم باشد.) است. نمونه‌ای از سوالات بعد قوانین و مراقبت (در این موسسه، قانون یا اصول اخلاقی حرفه‌ای ملاحظه اصلی است.) می‌باشد. نمونه‌ای از سوالات بعد ضوابط (در این موسسه، افراد موفق بر اساس ضوابط عمل می‌کنند.) است. نمونه‌ای از سوالات بعد ابزاری (در این موسسه، هیچ فضایی برای اصول اخلاقی شخصی وجود ندارد.) است. نمونه‌ای از سوالات بعد کارایی مدار (در این موسسه، از افراد انتظار می‌رود تا کنترل

هزینه ها را در اولویت قرار دهند. ) است و نمونه ای از سوالات بعد مستقل (در این موسسه ، از افراد انتظار می رود از باورهای شخصی و اخلاقی خود تبعیت کنند.) می باشد .  
از آنجا که تعداد حسابرسان شاغل در موسسات حسابداری خصوصی و سازمان حسابداری در ایران بدرستی مشخص نمی باشد ، لذا از فرمول ککران برا محاسبه تعداد نمونه استفاده می شود. معادله فرمول یاد شده به شکل فرمول 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  $Z \alpha/2$  :

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:

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

نمونه آمار تحقیق حاضر شامل ۳۲۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابداری خصوصی و سازمان حسابداری می باشد . که از این تعداد حدود ۲۶ درصد در سازمان حسابداری و الباقی در موسسات خصوصی حسابداری مشغول فعالیت بوده اند. همچنین حدود ۳۷ درصد نمونه آماری زن و ۶۳ درصد مرد هستند . حدود ۵۵ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابداری و ۲۲ درصد حسابداری ارشد و ۱۷ درصد در سطح سرپرست بوده اند و بقیه ( ۶ درصد ) در سطح مدیر و شریک حسابداری قرار دارند . ۵۵.۵ درصد از پاسخ دهندگان 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<sup>۱</sup> مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد که برای سنجش آن از دو اعتبار همگرایی<sup>۲</sup> و اعتبار افتراقی<sup>۳</sup> استفاده می‌شود. علاوه بر آن پایایی سازه نیز مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد. در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مسأله 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 برازش تحلیل عاملی اکتشافی نشان داده شده است مدل برازش داده شده برای بررسی تحلیل اکتشافی به صورت زیر می‌باشد.

جدول ۱، تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه

تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه				
نام متغیر	گویه‌ها	بار عاملی مرحله ۱	خطای استاندارد	معنی‌داری عامل
مراقبت و توجه	q1	۱.۰۰۰		
	q2	۱.۰۸۲	.۰۸۱	***
	q3	۱.۲۰۸	.۰۸۶	***
	q4	۱.۲۵۳	.۱۰۳	***
	q5	۱.۱۲۷	.۰۹۶	***
قوانین و مقررات	q6	۱.۰۰۰		
	q7	۱.۰۱۲	.۰۶۵	***
	q8	.۹۳۰	.۰۷۶	***
	q9	.۹۶۵	.۰۸۲	***
ضوابط	q10	۱.۰۰۰		
	q12	.۹۴۷	.۰۸۶	***
	q12	۱.۰۵۰	.۰۹۴	***
	q13	.۸۸۵	.۰۹۱	***
ابزاری	q14	۱.۰۰۰		
	q15	.۹۳۱	.۰۷۱	***
	q16	۱.۰۶۸	.۰۹۴	***
	q17	.۷۱۰	.۰۸۴	***
	q18	.۵۳۰	.۰۸۴	***
	q19	.۷۹۵	.۰۹۲	***

<sup>1</sup> Construct Validity

<sup>2</sup> Convergent Validity

<sup>3</sup> Discriminant Validity

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

در جدول ۲، بار عاملی غیر استاندارد برای هریک از گویه‌ها آورده شده است، بزرگی این بارهای عاملی در واقع گویای این امر است که سوالات پرسشنامه ارتباط قوی‌تری با متغیرهای اصلی دارند. اگر میزان بارعاملی استاندارد صفر باشد به معنای عدم ارتباط بین سوالات پرسشنامه و متغیر اصلی است و بار عاملی منفی به معنای معکوس بودن جهت اثرگذاری 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 q1 و q9 و ... و qq4 به دلیل نیاز به شناسایی پذیر بودن مدل بار عامل ۱ در نظر گرفته شده است.

پایایی سازه‌های همان‌گونه که از نامش پیداست معیاری جهت اندازه‌گیری پایایی است. بدین معنی که نشانگر در مدل معادلات ساختاری توسط معیار پایایی سازه‌های CR<sup>۱</sup> 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 سازه‌های 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 عملی‌ها مقادیر مثبت باشند و مقدار آنها بزرگتر از ۰.۵ و در صورت امکان بزرگتر از ۰.۷ گردند و مقدار پایایی سازه CR از مقدار میانگین واریانس استخراجی AVE<sup>۲</sup> 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 بعضاً اختلاف ناچیزی با آن دارند. و مقدار پایایی سازه‌های 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، متوسط واریانس بیان شده و رویکرد چندسازه‌ای-چند روشی استفاده می‌شود.

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

روش متوسط و حداکثر مجذور واریانس بیان شده: این روش یک روش جایگزین مبتنی بر تحلیل عاملی است که توسط فورنل و ولاکر (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

<sup>۱</sup> Construct Reliability

<sup>۲</sup> Average Variance Extracted

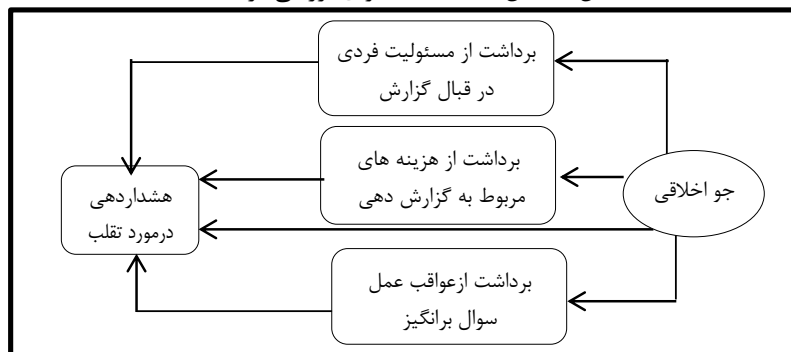
میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از هر مقدار مجذور واریانس مشترک بین آن‌ها (ASV) است و مقدار پایایی افتراقی نیز مورد تایید است. بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی مناسب برخوردار است.

جدول ۲. بررسی اعتبار ابزار سنجش تحقیق

ردیف	متغیر	CR پایایی سازه‌ای	AVE میانگین واریانس استخراجی	AVE میانگین واریانس استخراجی	ASV مجذور واریانس مشترک
۱	مراقبت و توجه	۰.۷۹۷	۰.۵۶۹	۰.۵۶۹	۰.۱۹۹
۲	قوانین 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<sup>۱</sup> 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

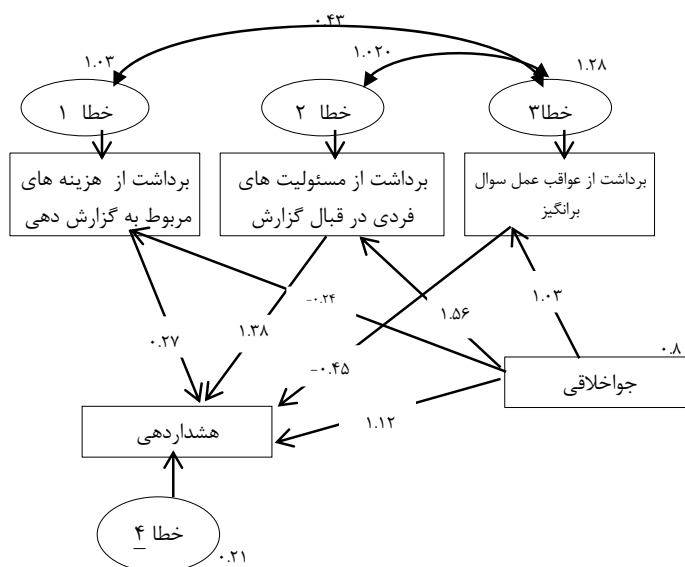


<sup>۱</sup> parceling



شکل (۳) مدل برازش داده شده (ضرایب استاندارد و خطاهای برآورد) برای بررسی فرضیات با استفاده از نرم افزار آموس رانشان می دهد .

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



برای این مدل میزان آماره کی دو برابر با ۰.۵۶۲ و درجه آزادی ۱ و سطح معنی داری برابر ۰.۴۵۳ است. که در نتیجه سطح معنی داری از ۰/۰۵ بیشتر است و این امر دلیلی بر برازش مناسب مدل است زیرا موارد آماره کای دو معنی دار است در ادامه آماره های مربوط به نیکویی برازش مدل را مورد بررسی قرار می دهیم:

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

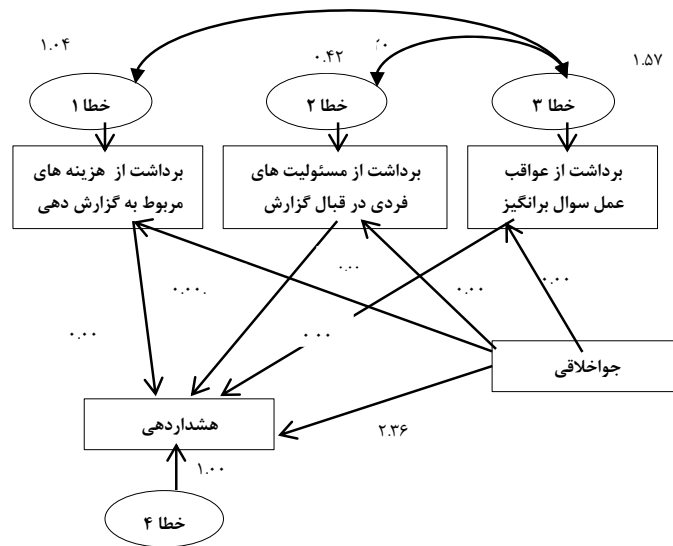
جدول ۳: پارامترهای نیکویی برازش مدل

RMR	NFI	GFI	TLI	RFI	IFI	CFI	RMSEA
۰.۰۲۶	۱.۰۰	۰.۹۹۹	۱.۰۰	۰.۹۹۷	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۰۰۰

مطابق جدول ۳، متغیرهای IFI, NFI, GFI, TLI, RFI اعداد بزرگی هستند در مدل ارائه شده در شکل (۳) تمام این موارد فوق بیش از ۰.۹ می باشد که نشان می دهد مدل در سطح مناسب برازش قرار دارد از طرفی مقدار آماره RMSEA کمتر مساوی ۰.۰۳ است پس مدل ارائه شده مدل برازش شده یک مدل خوب است. بعد از تایید مناسبت مدل اکنون به بررسی فرضیه های تحقیق می پردازیم:

فرضیه اول تحقیق بیان می‌دارد که جو اخلاقی موسسات حسابداری بر هشداردهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. همانطور که در شکل ۳ ملاحظه می‌شود ضریب مسیر اثر جو اخلاقی حسابرسی بر هشداردهی حسابرسان برابر ۱.۱۲ است (لازم به ذکر است که سطح معنی داری این رابطه ۰.۰۰۰ که از ۰.۰۵ کمتر است لذا فرضیه اول تحقیق با اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. درخصوص فرضیه دوم، سوم و چهارم که متغیرهای میانی وجود دارد، برای بررسی تأثیر متغیرهای میانی از روش بارون و کنی<sup>۱</sup> استفاده می‌کنیم برای این منظور باید دو مرحله را در نظر بگیریم ابتدا بدون حضور متغیر میانی یا به عبارت دیگر مدل اثر کامل<sup>۲</sup> را به صورت مسیر مستقیم بین متغیر مستقل و وابسته یعنی بین جو اخلاقی و هشداردهی را بررسی کنیم. در شکل ۴، نتیجه برازش فوق آمده است. همانگونه که در شکل ۴ مشاهده می‌شود تأثیر متغیرهای میانی را برابر صفر تنظیم و در واقع متغیر جو اخلاقی (متغیر مستقل) و متغیر هشداردهی (متغیر وابسته) فقط در مدل در نظر گرفته شده و ضرایب سه متغیر میانی در مدل حذف شده اند ضریب رگرسیونی بین جو اخلاقی و هشداردهی برابر با ۲.۳۶ بدست آمده که در سطح معنی داری قرار دارد لذا رابطه بین متغیر جو اخلاقی و هشداردهی بدون حضور متغیرهای میانی تایید می‌گردد در ادامه متغیرهای میانی را وارد مدل می‌نماییم این مدل در شکل (۵) نشان داده شده است.

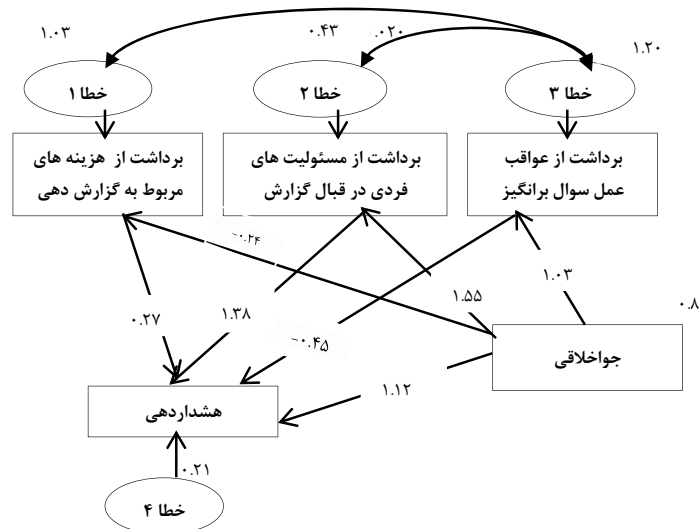
شکل ۴: مدل برازش داده شده (ضرایب تحلیل مسیر، واریانس و کوواریانس) بررسی فرضیات ۲ و ۳ و ۴



<sup>1</sup> Baron and Kenny

<sup>2</sup> Total effect

شکل ۵: مدل برازش 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 عمد برابر 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 تأثیرمعدناداری 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 ۰.۰۰۰۰ معنی داری فرا دارند لذا متغیر برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی نقش میانجی را در رابطه بین جو اخلاقی و هشداردهی را به درستی ایفا می کند از طرفی چون تاثیر متغیر جو اخلاقی بر هشداردهی به صورت مستقیم در شکل ۵ برابر با ۱.۱۲ است که در سطح ۰.۰۰۰۰ معنی دار است لذا متغیر مستقل همزمان به صورت مستقیم و با تاثیر از طریق میانجی بر متغیر هشداردهی تاثیر میگذارد لذا نوع متغیر میانجی از میانجی گریی جرئی<sup>۱</sup> می باشد. و فرضیه دوم تایید می گردد.

<sup>1</sup> Partially mediation

فرضیه سوم تحقیق بیان می‌دارد 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 می‌شود که رابطه بین متغیر مستقل جو اخلاقی و میانجی برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی برابر با  $-0.24$  و سطح معنی داری  $0.226$  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 هشداردهی را ندارد از طرفی چون تاثیر جو محیط اخلاقی بر هشداردهی 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 هشداردهی تاثیر میگذارد لذا نوع تاثیر مستقیم<sup>۱</sup> خواهد بود و فرضیه سوم رد می‌شود.

فرضیه چهارم تحقیق بیان می‌دارد که جو اخلاقی موسسات حسابرسی از طریق عامل " برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز " بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. در مدل با متغیرهای میانجی در شکل ۵ مشاهده می‌شود که رابطه بین متغیر مستقل جو اخلاقی و میانجی برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز برابر با  $1.55$  و رابطه بین متغیر میانجی برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز و هشدار دهی  $-0.45$  است که هر دو برآورد در سطح  $0.000$  معنی داری قرا دارند لذا متغیر برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز نقش میانجی را در رابطه بین جو اخلاقی و هشداردهی را به درستی ایفا می‌کند از طرفی چون تاثیر متغیر محیط اخلاقی بر هشداردهی 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 هشداردهی تاثیر میگذارد لذا نوع متغیر میانجی از میانجی‌گری جزئی می‌باشد. و فرضیه چهارم تایید می‌گردد.

#### ۶- بحث و نتیجه گیری

مفهوم جو اخلاقی سازمان در حدود دو دهه ی قبل برای توصیف چگونگی تاثیر رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی معرفی شد (اسچوپکر 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. کاپلند (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیر حرفه‌ای 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

<sup>1</sup> Direct effect

اعتبار و شهرت صدها 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 پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲).

هشدار دهی به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌گیری از به 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 دهی را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند (سابینز آکسلی، 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 خطاکاری که واقعاً اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی که اخیراً به وقوع پیوسته، وثوق آئین نامه حرفه‌ای در پیش‌گیری از چنین رسوایی‌هایی و حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (دارت، ۲۰۱۱).

پژوهش حاضر تاثیر جواخلاقی بر هشداردهی حسابرسان را مورد مطالعه قرار داده و به این پرسش پاسخ داده که آیا جواخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی حسابرسان تاثیر گذار است یا خیر؟ همچنین ما برای اولین بار در این پژوهش به بررسی رابطه جواخلاقی و هشداردهی از طریق متغیرهای میانجی گزارشگری خطاکاری‌های شولتز و همکاران (۱۹۹۳) بررسی نماییم. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های این تحقیق نشان می‌دهد که جواخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین نتایج حاصل از متغیرهای میانجی نشان داد که رابطه بین جواخلاقی و هشدار دهی از طریق متغیرهای میانجی، برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال گزارش و برداشت حسابرسان از عواقب عمل سوال برانگیز تعدیل می‌گردد و اما طبق یافته‌های تحقیق متغیر برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی تاثیری بر رابطه بین جواخلاقی 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 جواخلاقی تمایل به هشداردهی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. از طرفی نتایج این پژوهش مشابه نتایج تحقیق سیاهرول احمر احمد و همکاران (۲۰۱۴) بوده نتایج پژوهش آنان نشان داد که سه بعد از جواخلاقی (خود خواهی، خیر خواهی و پایبندی به اصول) بر سه شاخصه هشداردهی تاثیرگذار می‌باشند.

با توجه به اینکه طبق یافته های این پژوهش جواخلاقی موسسات حسابرسی بر هشداردهی در مورد تقلب تاثیر مثبت و معنا داری داشته و از آنجایی که سطح فرصت طلبی بین حسابرسان ایرانی بالاست (بنی مهد و همکاران ۱۳۹۱) می توان نتیجه گیری کرد جواخلاقی موسسات حسابرسی عامل مهم و تاثیر گذری بر هشدار دهی حسابرسان ایرانی می باشد. زیرا وجود یک جو اخلاقی مناسب و قانون مدار می تواند موجب تشویق هشداردهی در مورد تقلب بین حسابرسان شود. آگاهی حسابرسان از اینکه مسئولیت آنان ماورای آیین 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 ساکت نمانده و نسبت به آن بی تفاوت نباشند.

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 فرقاندوست 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 حسابرسان را به هشداردهی ترغیب نمود این است که قبل از ورود به حرفه و نیز آموزش ضمن خدمت برای حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی در چارچوب جواخلاقی شان بتواند نقش بسیار موثری در بالا بردن آگاهی حسابرسان در این زمینه داشته باشند. لذا به مسئولین آموزش عالی و دست اندرکاران 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 جو اخلاقی موسسات حسابرسی تلاش کرده که عامل تاثیر گذاری بر هشداردهی در مورد تقلب در حسابرسان ایرانی می باشد و همچنین پیشنهاد می گردد که قوانین خاص هشدار دهی در آیین حرفه ای حسابرسان گنجا ده گردد و کلاس های آموزشی مناسبی برای حسابرسان در تمامی رده های حسابرسی در خصوص هشداردهی در مورد تقلب برگزار گردد تا برداشت حسابرسان 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؛ رویایی، 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 میریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات تهران.
- بنی مهد، بهمن؛ بیگی هرچگانی، ابراهیم (۱۳۹۱)، رابطه بین ارزش های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم فناوری سال هفتم شماره ۴ صص ۱۰-۱.
- 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.
- مظاهری راد، حمید. (۱۳۹۳). "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمان ها"، پایگاه مقالات مدیریت، شماره ۱۳۲، صص ۱۳۳-۱۶۵.
- مهدوی، غلام حسین؛ هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲). "بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس"، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱ صص ۱۰۷ - ۱۲۶.

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