

## **The Role of Ethical Leadership, Professional Identity and Organizational Identity in Whistleblowing Intention about Misconduct by Independent Auditors'**

**Ramin Shahalizadeh**

PhD Candidate of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran,  
[Ra.shahlizadeh@gmail.com](mailto:Ra.shahlizadeh@gmail.com)

**Hashem Nikoomaram\***

Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran,  
(Corresponding Author)

**Farzaneh Heidarpoor**

Department of Accounting, Economic and Accounting Faculty, Tehran Central Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, [Far.heidarpoor@iauctb.ac.ir](mailto:Far.heidarpoor@iauctb.ac.ir)

### **Abstract:**

Ethical leadership is one of the new Approaches that has been considered after the moral scandal and bankruptcy of organizations in the present century. Ethical leadership as a demonstration of normative appropriate behavior through conduct through personal actions and interpersonal relationships, and the promotion of such conduct to followers and Also, professional and organizational identity as components that align the norms, objectives and values of auditors with the profession and organization, can be effective in Whistleblowing Intention auditors as a mechanism to prevent and detect unethical behaviors and wrongdoing in the audit profession. The purpose of this study is to investigate the role of ethical leadership, professional identity and organizational identity on whistleblowing by independent auditors. The statistical population of the study includes independent auditors working in private and public sector audit firms in 2020, which 441 were selected as the final sample. Data were collected through a questionnaire and analyzed using structural equations using LISREL software. Findings of this study show that ethical leadership has a positive and significant effect on auditors' whistleblowing intention directly and due to professional identity and organizational identity.

According to the results of this study, the implementation of ethical leadership and strengthening professional identity and organizational identity increases whistleblowing intention in the audit profession, and this issue will reduce misconduct in auditing firms. The present study can lead to more attention to the issue of whistleblowing, the importance of ethics in managers, appropriate ethical behavior to whistleblowing and reduce misconduct in the auditing profession in Iran.

**Keywords:** Ethical leadership, Whistleblowing, Professional Identity, Organizational Identity.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال ششم، شماره دوازدهم، پاییز و زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۲۱۳-۲۴۶

## نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاری حساب‌رسان مستقل

رامین شاهعلی زاده<sup>۱</sup> هاشم نیکومرام<sup>۲\*</sup> فرزانه حیدرپور<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۱/۲۲

### چکیده

رهبری اخلاقی از رویکردهای نوینی است که پس از رسوایی اخلاقی و ورشکستگی سازمان‌ها در قرن حاضر مورد توجه قرار گرفته است. رهبری اخلاقی به عنوان نمایش رفتار مناسب هنجاری از طریق فعالیت‌های فردی و ارتباطات بین فردی و ترویج این قبیل رفتارها به پیروان و همچنین هویت حرفه‌ای و سازمانی به عنوان مولفه‌هایی که هنجارها، اهداف و ارزش‌های حساب‌رسان را با سازمان و حرفه همسو می‌کنند، می‌توانند بر قصد هشداردهی حساب‌رسان به عنوان سازوکاری جهت جلوگیری و کشف رفتارهای غیراخلاقی و خطاکاری در حرفه حسابرسی مؤثر باشند. بنابراین هدف این پژوهش بررسی نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی حساب‌رسان مستقل می‌باشد. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی و دولتی در سال ۱۳۹۹ است که تعداد ۴۴۱ نفر از آن‌ها به عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند. داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی حساب‌رسان به صورت مستقیم و به واسطه هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس نتایج این پژوهش اجرای

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. [Ra.shahlizadeh@gmail.com](mailto:Ra.shahlizadeh@gmail.com)

<sup>۲</sup> استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، [H-nikoumaram@srbiau.ac.ir](mailto:H-nikoumaram@srbiau.ac.ir)

<sup>۳</sup> حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، [Far.heidarpoor@iauctb.ac.ir](mailto:Far.heidarpoor@iauctb.ac.ir)

رهبری اخلاقی و تقویت هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تمایل به هشداردهی در حرفه حسابرسی را افزایش می‌دهد و این مسئله موجب کاهش خطاکاری در مؤسسات حسابرسی خواهد شد. پژوهش حاضر می‌تواند منجر به توجه بیشتر به موضوع هشداردهی، اهمیت اخلاق در مدیران، رفتار اخلاقی مناسب نسبت به هشداردهی و کاهش تخلفات در حرفه حسابرسی در ایران شود.

**واژه‌های کلیدی:** رهبری اخلاقی، هشداردهی، هویت حرفه‌ای، هویت سازمانی

## ۱-مقدمه

امروزه فساد یکی از موضوعات حل نشده برای سازمان‌ها است. بر اساس شاخص درک فساد<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۸، ایران در رتبه ۱۳۸ از ۱۸۰ کشور جهان است. این آمار بیانگر ضرورت انجام اقداماتی برای رسیدن به وضعیت مطلوب می‌باشد. یکی از عوامل کاهش فساد، اجرای سیستم هشداردهی<sup>۲</sup> است (نیک‌کار و همکاران، ۱۳۹۹). از سوی دیگر فساد و بحران‌های رفتاری در سطوح بالای رهبری یکی از مهم‌ترین عواملی است که باعث شد با وجود تئوری‌های شناخته‌شده رهبری، پژوهشگران به دنبال نوعی از مدل رهبری باشند که بتواند با توجه به چالش‌های پیش روی جامعه جهانی، مناسب‌ترین مدل رهبری باشد (پتوس و همکاران، ۲۰۱۲). اهمیت رهبری اخلاقی<sup>۳</sup> به دلیل تأثیری است که این رهبران بر هدایت، سلوک و عملکرد سازمان دارند. رهبری اخلاقی اعضای سازمان را به سوی اهداف و مقاصدی که سازمان، اعضای آن، ذی‌نفعان و جامعه را بهره‌مند گرداند سوق می‌دهد (السی و همکاران، ۲۰۱۲). رهبران اخلاقی محیط اخلاقی ایجاد کرده و ویژگی‌های اخلاقی را میان کارکنان افزایش می‌دهند. در این شرایط کارمندان پنهان‌سازی سوءرفتارها در سازمان را کار درستی نمی‌دانند و اهداف مرتبط با هشداردهی آن‌ها تقویت می‌گردد و باعث می‌شود کارکنان به صورت داخلی و بیرونی قصد هشداردهی داشته باشند (سینتیا و یاستینا، ۲۰۱۹).

بسیاری از فعالیت‌های غیراخلاقی اگر توسط کارکنان فعلی یا سابق سازمان گزارش نشوند، هرگز شناخته نخواهند شد (دل‌ماس، ۲۰۱۵). هشداردهی می‌تواند این امکان را برای سازمان‌ها فراهم آورد که فعالیت‌های غیراخلاقی را اصلاح کنند. بنابراین هشداردهی می‌تواند یک روش مهم برای بهبود کارآمدی سازمانی باشد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۹).

علاوه بر این، رهبران از طریق شکل‌دهی به هویت<sup>۴</sup> کارکنان خود بر رفتار آن‌ها تأثیر می‌گذارند. وقتی کارکنان یک مدیر اخلاقی داشته باشند سعی می‌نمایند دیدگاه‌های اخلاقی آن را پیاده‌سازی کنند (اشفورت و همکاران، ۲۰۰۸). مدیران اخلاقی با توجه کردن به استانداردها و اصول اخلاقی و حرفه‌ای بر هویت سازمانی و حرفه‌ای کارکنان نقش موثری دارند (والومبوا و همکاران، ۲۰۱۱). هویت سازمانی<sup>۵</sup> به این دلیل اهمیت دارد که افرادی که هویت خود را با سازمان تنظیم می‌کنند، ویژگی‌های مورد نظر سازمان را اتخاذ می‌کنند و تمایل دارند بر اساس

1. Corruptions Perception Index

2. Whistleblowing

3. Ethical Leadership

4. Identity

5. Organizational Identity

علاق سازمان رفتار کنند(دیکونیک، ۲۰۱۵). از سوی دیگر، افرادی که هویت حرفه‌ای<sup>۱</sup> بالای دارند، تلاش دارند تا از استانداردها، اصول و قواعد و اخلاق حرفه‌ای پیروی نمایند و الزامات استقلال و ارزش‌های اخلاقی حرفه را می‌پذیرند، بنابراین تمایل به هشداردهی افرادی که هویت سازمانی و حرفه‌ای قوی تری دارند می‌تواند بیشتر باشد(تیلور و کورتیس، ۲۰۱۰؛ رضائی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابرسان بسیار محتمل است شاهد سوء رفتارهای مرتبط با حسابداری باشند، در نتیجه آن‌ها فرصت مناسبی برای هشداردهی در خصوص سوء رفتارها دارند (لی و همکاران، ۲۰۱۸). در ایران طبق مفاد قانون سلامت اداری حسابرسان موظف هستند در صورت مشاهده هرگونه فساد، مراتب را به مراجع نظارتی یا قضایی ذی صلاح اعلام نمایند(دریایی و همکاران، ۱۳۹۹). پیامد عدم افشای خطاکاری‌ها به عموم، آسیب بالقوه‌ای است که در کل متوجه مؤسسات حسابرسی و حرفه حسابرسی خواهد شد، همان‌طور که موسسه آرتور اندرسون را به ورطه نابودی کشاند(آلین و همکاران، ۲۰۱۳). مطالعات انجام شده در حرفه حسابرسی در خصوص هشداردهی در ایران نشان دهنده اهمیت این موضوع در مؤسسات حسابرسی می‌باشد. اهمیت هشداردهی زمانی آشکارتر می‌شود که بین مدیران صاحبکار و سرپرست و شرکای حسابرسی سازش و تبانی وجود داشته باشد. وقتی حسابرس عملی سوال‌برانگیز را مشاهده می‌نماید، به واقع در یک دو راهی اخلاقی قرار می‌گیرد که مستلزم قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی است(کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۸).

با توجه به تاثیر هشداردهی بر جلوگیری و کشف خطاکاری در حرفه حسابرسی و تامین منافع عمومی، تعیین عوامل موثر بر آن می‌تواند بر ارتقای جایگاه حرفه حسابرسی در ایران موثر باشد. بنابراین هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی در حرفه حسابرسی در مؤسسات حسابرسی خصوصی و دولتی در ایران بوده است. از سوی دیگر با توجه به اینکه تحقیقات اندکی در خصوص رهبری اخلاقی و مولفه‌های آن در حرفه حسابداری و حسابرسی شده نتایج این تحقیق منجر به توجه بیشتر به رویکردهای اخلاقی مدیران و نحو تاثیرپذیری کارکنان جهت هشداردهی خطاکاری در ایران می‌گردد. همان‌گونه که در بخش مبانی نظری بیان شده تاکنون پژوهشی در زمینه حسابرسی در خصوص ارتباط میان رهبری اخلاقی و قصد هشداردهی، رهبری اخلاقی با هویت حرفه‌ای و سازمانی و هویت حرفه‌ای و سازمانی با قصد هشداردهی صورت نپذیرفته است، موضوعات اشاره شده از نوآوری‌های این پژوهش می‌باشد.

<sup>1</sup>. Professional Identity

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تئوری رهبری اخلاقی به عنوان یک تئوری مستقل در دهه‌های پایانی قرن بیستم میلادی برای اولین بار بر اساس مطالعات براون بر اساس نظریه‌های یادگیری اجتماعی<sup>۱</sup> و تبادل اجتماعی<sup>۲</sup> گسترش و به طور جدی در ادبیات رهبری و مدیریت وارد شده است. البته این دو نظریه برای توضیح پیچیدگی روابط رهبران اخلاقی و پیروان کافی نبوده و نظریه هویت اجتماعی<sup>۳</sup> نیز در تحقیقات بعدی جهت توضیح این رابطه مورد استفاده قرار گرفته است (والومبوا و همکاران، ۲۰۱۱). نظریه یادگیری اجتماعی بیان می‌کند پیروان با مشاهده رفتار رهبرشان به تقلید و پیروی از آن‌ها پرداخته و تلاش می‌کنند، مشابه آن‌ها رفتار نمایند (مایر و همکاران، ۲۰۱۲).

بر مبنای نظریه تبادل اجتماعی، زمانی که رهبران به صورت اخلاقی با پیروان رفتار می‌کنند، آن‌ها نیز اقدام به عمل متقابل می‌نمایند (هانسن و همکاران، ۲۰۱۳). هویت اجتماعی نیز درک یکپارچگی یا تعلق داشتن به یک گروه اجتماعی خاص را ایجاد می‌کند، بدین ترتیب افراد انگیزه ذاتی دارند تا به منافع جمعی کمک کنند (والومبوا و همکاران، ۲۰۱۱). براون و همکاران (۲۰۰۵) رهبری اخلاقی را به عنوان نمایش رفتار مناسب هنجاری از طریق اعمال فردی و روابط بین فردی و ترویج چنین رفتاری به پیروان از طریق ارتباطات دوسویه، تقویت و تصمیم‌گیری، تعریف کردند. این تعریف دو نقش اساسی رهبر اخلاقی شامل شخص اخلاقی<sup>۴</sup> و مدیر اخلاقی<sup>۵</sup> را بیان می‌کند. نقش شخص اخلاقی، به ارزش‌های اخلاقی خود رهبر اشاره دارد در حالی که مدیر اخلاقی، به فعالیت‌هایی اشاره دارد که رهبر برای درک ارزش‌های اخلاقی توسط پیروان انجام می‌دهد (شکیل و همکاران، ۲۰۱۹). رهبری اخلاقی را می‌توان تلاش برای گسترش عدالت، نشان دادن احترام به ویژگی‌های فردی دیگران و ترکیبی از ویژگی‌های صداقت، قابلیت اعتماد، امین بودن، خلوص، تصمیم‌گیری دموکراتیک و مشارکت حمایتی، دلسوز بودن و مهربان بودن توصیف کرد (ایلماز، ۲۰۱۰).

کالسون و همکاران (۲۰۱۱) با بررسی ادبیات موضوع رهبری اخلاقی و جمیع ابعاد پیشنهادشده توسط محققان برای رهبری اخلاقی هفت بعد را در نظر گرفتند که شامل جهت‌گیری مردمی<sup>۶</sup>،

1. Socail Learning Theory
2. Socail Exchange Theory
3. Socail Identity Theory
4. Moral Person
5. Moral Manger
6. People Orientation

انصاف<sup>۱</sup>، تسهیم قدرت<sup>۲</sup>، نگرانی برای ثبات<sup>۳</sup>، هدایت اخلاقی<sup>۴</sup>، وضوح نقش<sup>۵</sup> و صداقت<sup>۶</sup> می‌شود. انصاف به این معنی است که اقدامات رهبری از گروه خاصی طرفداری نکند و با پیروان عادلانه رفتار کند و انتخاب‌هایش منصفانه و اصولی باشد. تسهیم قدرت به معنای اجازه به پیروان برای اظهارنظر در تصمیمات و گوش دادن به ایده‌ها و نظرات آن‌ها است. وضوح نقش به معنی مشخص کردن مسئولیت‌ها، انتظارات و اهداف عملکرد است. مردم‌گرایی، مراقبت، حمایت و احترام برای پیروان است. صداقت به معنای عمل به وعده‌ها و باثبات بودن اقدامات و سخن رهبری است. راهنمایی اخلاقی به معنای گفتگو کردن درباره اخلاقیات، توضیح دادن قواعد اخلاقی و ترویج و پاداش دادن به رفتار اخلاقی است و نهایتاً مفهوم نگرانی برای ثبات، بیانگر پایش محیطی است (کالسون و همکاران، ۲۰۱۱).

از پیامدهای رهبری اخلاقی می‌توان به تصمیم‌گیری اخلاقی، رفتار بیش از حد اجتماعی شده، کاهش رفتار غیرمولد، نگرش‌های مثبت، رضایت شغلی، انگیزه و تعهد سازمانی کارکنان اشاره کرد (براون و تروینو، ۲۰۰۶). پیامدهای رهبری اخلاقی می‌تواند بر سطح استدلال اخلاقی هشداردهندگان و شناخت و تفسیر آن‌ها از مسائل اخلاقی و تصمیم آن‌ها برای هشداردهی تأثیرگذار باشد. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که درک اخلاقی بالاتر، انگیزه هشداردهی در خصوص سوء رفتارهای مرتبط با حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد (لی و همکاران، ۲۰۱۸).

شرکاء و مدیران ارشد در موسسات حسابرسی به عنوانی افرادی که مسئول پیاده‌سازی و اجرای الزامات رهبری اخلاقی می‌باشند، می‌توانند با توسعه استانداردهای اخلاقی باعث بهبود رفتار و عملکرد حسابرسان مستقل در فرآیند هشداردهی شوند (لی و همکاران، ۲۰۱۸؛ درخشانمهر، ۱۳۹۸). همچنین تحقیقات انجام شده از جمله پژوهش‌های دیکونیک (۲۰۱۵) و والومبوا و همکاران (۲۰۱۱) بیانگر نقش رهبری اخلاقی بر هویت حرفه‌ای و سازمانی کارکنان به دلیل توجه به استانداردها و اصول اخلاقی و حرفه‌ای توسط این رهبران و تمایل کارکنان جهت پیروی از آن‌ها می‌باشد.

<sup>1</sup> Fairness

<sup>2</sup> Power Sharing

<sup>3</sup> Concern for Sustainability

<sup>4</sup> Ethical Guidance

<sup>5</sup> Role Clarification

<sup>6</sup> Integrity



## ■ هشداردهی

هشداردهی ابزاری برای این است که گروه، سازمان یا جامعه استانداردهای اخلاقی خودش را ترویج و تقویت کند. این امر یک مکانیسم مهم برای جلوگیری و کشف خطاکاری در بخش دولتی یا خصوصی است (انواری، ۲۰۱۹). هشداردهی و حاکمیت شرکتی<sup>۱</sup> با هم مرتبط هستند زیرا هر دو آن‌ها به دنبال ارتقاء اثربخشی سازمانی، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها<sup>۲</sup> و توانمندسازی کارکنان هستند (لاتان و همکاران، ۲۰۱۶). سازوکارهای حاکمیت شرکتی در شرکت‌هایی که رویه‌هایی در خصوص هشداردهی دارند از شرکت‌های فاقد این رویه‌ها موثرتر است (العیسی و همکاران، ۲۰۱۹). آ لین بیان می‌کند هشداردهی، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (آ لین و همکاران، ۲۰۱۳).

هشداردهندگان می‌توانند خطاکاری‌های سازمانی را به مقامات داخلی و خارجی مسئول گزارش نمایند (کولبرگ و همکاران، ۲۰۱۷). شخص گزارش‌گیرنده در هشداردهی داخلی ممکن است یک مدیر ارشد، حسابرس داخلی و یا هر شخص مسئول در داخل سازمان باشد. هشداردهی خارجی اشاره به افشای یک مورد خلاف در سازمان به مراجع ذی‌صلاح بیرونی دارد که این مراجع از یک سازمان نظارت‌کننده (در ایران دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور و نظایر آن‌ها) گرفته تا رسانه‌ها و جراید را در بر می‌گیرد (نیک‌کار و همکاران، ۱۳۹۹). کالاهان و همکاران (۲۰۰۲)، عنوان داشتند که هشداردهی درون‌سازمانی در مقایسه با هشداردهی برون‌سازمانی، اخلاقی‌تر به نظر می‌رسد (کاپلان و شولتز، ۲۰۰۷). قانون ساربینز-آکسلی<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) مقرراتی را برای حمایت از هشداردهندگان و همچنین مقرراتی را برای شرکت‌ها جهت ایجاد یک سیستم هشداردهی داخلی تعیین نموده است. قانون داد-فرانک<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) نیز مشوق‌هایی را برای هشداردهی در شرکت‌ها تصویب کرده است (لی و همکاران، ۲۰۱۸). در ایران قانونی مختص هشداردهی و حمایت از هشداردهندگان در حال حاضر وجود ندارد. در این ارتباط طرح "حمایت از افشاکنندگان فساد" در مجلس مطرح شده ولی تاکنون به قانون تبدیل نشده است. با این حال طبق قانون سلامت اداری حسابرسان موظف هستند در صورت مشاهده هرگونه فساد، مراتب را به مراجع نظارتی یا قضایی ذی‌صلاح اعلام نمایند و در صورت عدم گزارش

1. Corporate Governance
2. Corporate Social Responsibility
3. Sarbanes-Oxley Act
4. Dodd-Frank Act

مجازات‌هایی پیش بینی شده و همچنین حمایت‌های از هشداردهندگان شامل جبران خسارت، جلوگیری از اخراج و برخورد تبعیض‌آمیز و عدم افشای هویت در نظر گرفته شده است (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹).

تحقیقات انجام شده در ایران بیانگر اهمیت و نقش هشداردهی بر کاهش تخلفات و رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابرسی و تاثیر مثبت نظریه رفتار برنامه ریزی شده، جو اخلاقی، ارزش-های انگیزشی، فرهنگ سازمانی بر قصد هشداردهی حسابرسان است (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹). در حرفه حسابرسی، هشداردهی درون سازمانی نسبت به گزارشگری به بیرون موسسه حسابرسی، محتمل‌تر است. انتظار می‌رود حسابرسان مستقل و حرفه‌ای باشند و با صداقت و بی‌طرفی در جهت حفاظت از منافع عمومی به هشداردهی اقدام نمایند (تیوان منصور و همکاران، ۲۰۲۰).

### ■ هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی

هویت، آگاهی فرد نسبت به خود است که به‌طور مداوم در زندگی روزمره ایجاد می‌شود (مشایخی فرد و همکاران، ۱۳۹۸). موثرترین و کارآمدترین نظریه که هویت را در یک زمینه اجتماعی مورد بررسی قرار می‌دهد نظریه هویت اجتماعی تاجفل و ترنر (۱۹۸۶) است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۸). از انواع هویت می‌توان به هویت سازمانی و حرفه‌ای اشاره نمود. هویت سازمانی، فرآیندی است که اهداف سازمان و اهداف کارکنان را به هم نزدیک می‌نماید. این موضوع باعث می‌شود تا دیدگاه کارکنان سازمان به اهداف و ارزش‌های سازمان نزدیک شود و کارکنان تعهد عاطفی نسبت به سازمان به دست آورند (رضائی و همکاران، ۱۳۹۷). هویت حرفه‌ای معمولاً به عنوان شناسایی فرد با یک حرفه یا مشارکت فرد در یک حرفه تعریف می‌شود (تیلور و کورتیس، ۲۰۱۰). هویت حرفه‌ای هنجارها، اهداف و ارزش‌های حسابرسان را با تعهدات حرفه‌ای آن‌ها همسو می‌کند (وارن و آلزولا، ۲۰۰۹).

حسابرسی که دارای هویت سازمانی و حرفه‌ای است به اصول و ضوابط حرفه پایبند بوده، اهداف و رفتار خود را با اهداف، استانداردها، اصول و قواعد حرفه حسابرسی همسو می‌نماید (رضائی و همکاران، ۱۳۹۷). فرد اغلب بسیار زودتر از این که تصمیم بگیرد به کدام موسسه حسابرسی بپیوندد در مورد حسابدار حرفه‌ای شدن تصمیم می‌گیرد در نتیجه هویت حرفه‌ای قبل از هویت سازمانی شکل می‌گیرد (مشایخی فرد و همکاران، ۱۳۹۸). عضویت افراد در یک گروه، در ایجاد انگیزه برای هشداردهی مؤثر است. اعضای گروه که هویت قوی دارند سعی می‌کنند از طریق مخالفت درون گروهی، رفتار گروه را تغییر دهند (انواری و همکاران، ۲۰۱۹).

### پیشینه پژوهش

از ابتدایی‌ترین پژوهش‌های انجام شده در حسابرسی در خصوص هشداردهی، بویژه نقش هویت حرفه‌ای حسابرسان بر قصد هشداردهی پژوهش تیلور و کورتیس (۲۰۱۰) می‌باشد که در آن این دو پژوهش‌گر قصد هشداردهی حسابرسان را تحت تأثیر سطح هویت حرفه‌ای‌شان، در میان ۱۲۰ حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد حسابرسان با هویت حرفه‌ای قوی تمایل دارند به نحو درونی اعمال غیراخلاقی همکاران خودشان را، هم به عنوان ابزاری برای قطع کردن نقض قوانین و هم حمایت از حرفه‌شان گزارش کنند. تمایل به حمایت از حرفه، انگیزه‌ای ایجاد می‌کند تا حسابرسان از افشای بیرونی نقض خط‌مشی‌ها خودداری کنند.

والومبو و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی ارتباط بین رهبری اخلاقی با عملکرد کارکنان را با نقش تبادل رهبر-عضو، خودکارآمدی و هویت سازمانی بر اساس نظریه‌های یادگیری اجتماعی، تبادل اجتماعی و هویت اجتماعی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد رهبری اخلاقی بر عملکرد کارکنان تأثیر مثبت و معناداری دارد و متغیرهای تبادل رهبر-عضو، خودکارآمدی و هویت سازمانی به عنوان متغیرهای واسطه‌ای به طور کامل در این رابطه نقش و تأثیر مثبت دارند.

بهال و داده‌یچ (۲۰۱۱) در تحقیق خود به بررسی تأثیر رهبری اخلاقی و تبادل رهبر-عضو بر هشداردهی و نقش تعدیل‌کننده شدت اخلاقی، با توجه به گسترش تقلب در شرکت‌ها و اهمیت هشداردهی به عنوان سازوکاری برای گزارش در مورد تقلب پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که علاوه بر این که رهبری اخلاقی و تبادل رهبر-عضو بر هشداردهی تأثیرگذار می‌باشند، این روابط با نقش میانجی شدت اخلاقی تقویت می‌شوند.

دکونیک (۲۰۱۵) در پژوهشی نقش رهبری اخلاقی بر هویت سازمانی، تناسب سازمانی درک شده، رفتار شهروند سازمانی و تمایل بر ترک شغل کارکنان را مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق او نشان می‌دهد که رهبری اخلاقی به طور مستقیم بر هویت سازمانی و تناسب سازمانی درک شده و رفتار شهروند سازمانی تأثیر مثبت و بر تمایل به ترک شغل کارکنان تأثیر منفی می‌گذارد.

ژانگ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی رهبری اخلاقی با هشداردهی با نقش تعدیل‌کننده شدت اخلاقی جمعی و هویت شخصی در میان ۴۹۵ نفر از کارمندان صنعت بانکداری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که رهبران اخلاقی کارمندان را به هشداردهی تشویق می‌کنند و رهبران اخلاقی می‌توانند شدت اخلاقی جمعی و هویت شخصی کارکنان را تقویت کنند، که این موضوع می‌تواند انگیزه افراد را برای هشداردهی افزایش دهد.

لیو و رن (۲۰۱۷) رهبری اخلاقی را با احتمال گزارش اقدامات غیرقانونی مشتریان توسط ۱۵۰ حسابرس شاغل در موسسات حسابرسی بررسی کردند. یافته‌های تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که رهبری اخلاقی با احتمال گزارش اقدامات غیرقانونی مشتریان رابطه مثبت و معناداری دارد و اگر ارزیابی حسابرسان نشان از رابطه پایدار موسسه و مشتری داشته باشد احتمال هشداردهی کاهش و در صورت نگرانی از پیشرفت حرفه‌ای در آینده احتمال گزارش تخلفات افزایش می‌یابد.

لیو و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود ارتباط هویت سازمانی با هشداردهی را در میان ۷۲۶ نفر از مدیران کشور چین مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که بین هویت سازمانی و قصد هشداردهی رابطه مثبت معناداری وجود دارد که این رابطه با نقش تعدیل‌کننده جو اخلاقی ادراک‌شده و شخصیت پویا نیز به گونه‌ای مثبت تعدیل می‌شود و هویت سازمانی انگیزه درونی کارکنان را برای هشداردهی تقویت می‌نماید.

چنگ و همکاران (۲۰۱۹) نقش رهبری اخلاقی و هشداردهی را با نقش تعدیل‌کننده سیاست‌های سازمانی درک شده و شجاعت اخلاقی در پژوهشی در صنعت خرده‌فروشی چین مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که هشداردهی رفتاری است که به بهبود مدیریت سازمان و جلوگیری از آسیب رساندن به توسعه پایدار کمک می‌کند. همچنین جهت افزایش هشداردهی در سازمان‌ها پیشنهاد نمودند که سازمان‌ها استانداردهای اخلاقی را در پیدا کردن، استخدام و ارتقای رهبران اخلاقی ایجاد نمایند.

انواری و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان روانشناختی اجتماعی هشداردهی: مدلی یکپارچه، با بررسی روانشناختی اجتماعی و هویت اجتماعی مدلی را برای هشداردهی ارائه کردند. نتایج تحقیق آن‌ها بیانگر تاثیر مثبت هویت اجتماعی در تمایل به هشداردهی بود. کارکنانی که دارای هویت اجتماعی بالای هستند در صورت نقض ارزش‌های سازمان به دلیل تعهدشان در ارتباط با ارزش‌ها اقدام به هشداردهی می‌نمایند.

تیوان منصور و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی هشداردهی با نقش تعهد حرفه‌ای و تعهد به استقلال در بین ۲۷۴ حسابرس مستقل در کشور مالزی پرداختند. نتایج تحقیق ایشان نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و تعهد به استقلال تاثیر مثبتی بر قصد هشداردهی دارد و ویژگی‌های حرفه‌ای در حسابرسان قصد هشداردهی را افزایش می‌دهد.

بیگی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فرصت‌طلبی تاثیر منفی و معناداری بر هشداردهی حسابرسان دارد. همچنین این تاثیر به‌واسطه برداشتی که حسابرسان از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند و نیز برداشت آنان از هزینه‌های مترتب با افشای این خطاکاری‌ها شدت می‌یابد.

بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶) به بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران میان ۳۳۰ نفر از حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد جو اخلاقی از طریق تأثیر بر برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل سوال برانگیز، بر هشداردهی تأثیر می‌گذارد.

درخشانمهر و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیق خود تحت عنوان تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، روابط متغیره‌ای مذکور را در میان ۲۳۹ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بررسی نمودند. برای تحلیل داده‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده کردند و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، نشان‌دهنده توان پیش‌بینی عملکرد حسابرسان از طریق مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی می‌باشد و همچنین نتایج نشان می‌دهد که رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری با استفاده از کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده را در میان ۳۷۲ حسابرس شاغل در موسسات حسابرسی بررسی کردند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که متغیره‌های نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار درک شده بر روش قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند.

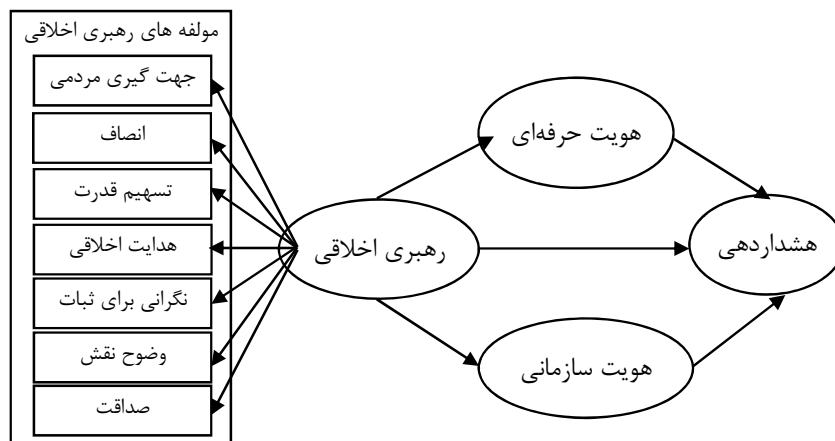
نیک‌کار و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی تحت عنوان توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روانشناختی، تأثیر متغیره‌های روانشناسی بر هشداردهی را در میان ۴۳۰ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که متغیره‌های توانمندسازی روانشناختی، خودکنترلی و انگیزش شغلی تأثیر مثبت و معناداری بر هشداردهی تقلب توسط حسابرسان دارد.

از تفاوت‌های این پژوهش با تحقیقات پیشین از جمله تحقیق بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶) می‌توان به مورد بحث قرار گرفتن نظریه‌های یادگیری اجتماعی، تبادل اجتماعی و هویت اجتماعی در این پژوهش و توجیه نظری ارتباط بین متغیره‌ها پژوهش با استفاده از نظریه‌های مذکور اشاره نمود. همچنین در تحقیق حاضر بر مبنای تحقیق کالشون و همکاران (۲۰۱۱) نقش رهبری اخلاقی با مؤلفه‌های جهت‌گیری مردمی، انصاف، تسهیم قدرت، نگرانی برای ثبات، هدایت اخلاقی، وضوح نقش و صداقت به عنوان ویژگی‌های اخلاقی شخصی مدیران و توجه مدیران به این موارد در ارتباطات با سایر رده‌های پایین‌تر در سازمان بر قصد هشداردهی پرداخته شده است

در حالی که در تحقیق بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶) به عنوان یک از تحقیقات پیشین، نقش جو اخلاقی به عنوان مجموعه‌ای از ادارک کارکنان از سیاست‌ها، رویه‌ها و ارتباطات و ارزش‌های اخلاقی در سازمان بر قصد هشداردهی مورد بررسی قرار گرفته است. علاوه بر این در این پژوهش هویت حرفه‌ای و سازمانی به عنوان متغیرهای میانجی بررسی شده و در این ارتباط از آزمون سوبل جهت بررسی نقش متغیرهای میانجی هویت حرفه‌ای و سازمانی استفاده شده که نتایج آن در جدول ۷ مورد اشاره قرار گرفته است.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش از جمله تحقیقات چنگ و همکاران (۲۰۱۹)، لیو و همکاران (۲۰۱۸)، دیکونیک (۲۰۱۵)، والومبوا و همکاران (۲۰۱۱) و تیلور و کورتیس (۲۰۱۰) مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ می‌باشد.

شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش



### ۳- فرضیه‌های پژوهش

چنگ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود بیان کرده‌اند رهبری اخلاقی به سه دلیل با هشداردهی در ارتباط است. اول رهبری اخلاقی بر اساس نظریه یادگیری اجتماعی می‌تواند نقش یک الگو را برای تأثیرگذاری بر پیروان بازی کند؛ دوم بر مبنای نظریه تبادل اجتماعی رهبران اخلاقی، در خصوص کارمندان احساس نگرانی می‌کنند و با آن‌ها بر مبنای رویه‌های سازمانی یا ارتباطات شخصی در تعامل هستند؛ بدین ترتیب، کارکنان در زمان مشاهده رفتارهای غیراخلاقی در سازمان، تصمیم می‌گیرند برای منافع سازمان رفتار غیراخلاقی را گزارش کنند. سوم رهبری اخلاقی می‌تواند از طریق پایین آوردن ریسک انتقام‌جویی، هشداردهی داخلی را تقویت کند. بنابراین فرضیه اول پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه اول:** رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی حسابرسی در موسسات حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

بر اساس پژوهش‌های انجام شده توسط والومبوا و همکاران (۲۰۱۱) و دیکونیک (۲۰۱۵) رهبران بر تعیین هویت، نگرش‌ها و رفتارهای کارکنان تأثیر می‌گذارند متقابلاً کارکنانی که دارای ارزش‌های اخلاقی هستند، بیشتر خود را با سازمان‌هایی که رهبران آن منصف، قابل اعتماد و متمایل به تأدیب کارکنان غیراخلاقی هستند، تعیین هویت می‌کنند. بنابراین فرضیه دوم و سوم پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه دوم:** رهبری اخلاقی بر هویت حرفه‌ای در موسسات حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

**فرضیه سوم:** رهبری اخلاقی بر هویت سازمانی در موسسات حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

طبق نظریه هویت اجتماعی درک یکپارچگی یا تعلق داشتن به یک گروه اجتماعی خاص و هویت منجر به ایجاد انگیزه افراد برای پویا بودن و انجام فعالیت‌ها در راستای منافع عمومی می‌شود (والومبوا و همکاران، ۲۰۱۱). لیو و همکاران (۲۰۱۸) دو دلیل را برای ارتباط هویت حرفه‌ای و سازمانی با هشداردهی مطرح کرده‌اند، اول هویت حرفه‌ای و سازمانی دارای تاثیر معناداری بر انگیزه افراد در راستای فعال بودن در حرفه و سازمان دارد و در نتیجه، برای هشداردهی به عنوان یک سیستم خود اصلاح‌کننده مناسب خواهد بود. دوم وفاداری، به عنوان یک سازوکار اصلی از طریق متغیرهای مانند هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی به رفتارهای مثبت سازمانی مانند هشداردهی منجر می‌شود. بنابراین فرضیه چهارم و پنجم پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه چهارم:** هویت حرفه‌ای بر قصد هشداردهی در موسسات حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

**فرضیه پنجم:** هویت سازمانی بر قصد هشداردهی در موسسات حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت، از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود چرا که هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه رهبری، هویت و رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی است و به لحاظ شیوه اجرا، از نوع تحقیقات پیمایشی بوده است. مبانی نظری پژوهش بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌های تحقیق با استفاده از پرسشنامه انجام شده است. همچنین این پژوهش از نوع پژوهش‌های همبستگی بوده که با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و روش الگویابی معادلات ساختاری انجام می‌گیرد. این روش در دو مرحله به آزمون الگو می‌پردازد که شامل آزمون الگوی اندازه‌گیری و ساختاری می‌باشد. الگوی اندازه‌گیری به بررسی اعتبار و روایی ابزارهای اندازه‌گیری می‌پردازد و الگوی ساختاری فرضیه‌ها را مورد آزمون قرار می‌دهد.

برای سنجش هشداردهی از پرسش‌نامه تیلور و کورتیس (۲۰۱۰) استفاده شده است. این پرسش‌نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حساسی را به تصویر می‌کشد و در هر سناریو پرسش‌شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشداردهی عملی سوال برانگیز تصمیم‌گیری نماید. پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای می‌باشد که امتیاز ۱ برای کم‌ترین انگیزه هشداردهی و امتیاز ۵ برای بالاترین انگیزه هشداردهی می‌باشد. پایایی پرسشنامه به‌وسیله آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ضرایب بارهای عاملی و روایی آن با روایی همگرا و واگرا به ترتیب با استفاده از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و ماتریس فورنل و لارکر و همچنین استفاده این پرسشنامه در تحقیقات انجام شده در ایران در زمینه حساسی از جمله تحقیقات بیگی و همکاران (۱۳۹۵)، بنی‌مهد و گل محمدی (۱۳۹۶)، کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) و نیک‌کار و همکاران (۱۳۹۹) و اخذ نظر صاحب‌نظران مورد بررسی و تایید قرار گرفته است.

برای اندازه‌گیری رهبری اخلاقی و ابعاد آن (جهت‌گیری مردمی، انصاف، تسهیم قدرت، هدایت اخلاقی، نگرانی برای ثبات، وضوح نقش، صداقت) از پرسش‌نامه کالسون (۲۰۱۱) با ۳۸ سوال و ۷ مولفه که پایایی پرسشنامه به‌وسیله آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ضرایب بارهای عاملی و روایی آن با روایی همگرا و واگرا به ترتیب با استفاده از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و ماتریس فورنل و لارکر و همچنین استفاده این پرسشنامه در تحقیقات انجام شده در ایران از جمله تحقیق کرمی و همکاران (۱۳۹۵) و اخذ نظر صاحب‌نظران مورد بررسی و تایید قرار گرفته است. همچنین برای اندازه‌گیری هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی از پرسشنامه مائل و اشفورث (۱۹۹۲) هر کدام با ۶ سوال استفاده شده است. پایایی پرسشنامه به‌وسیله آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ضرایب بارهای عاملی و روایی آن با روایی همگرا و واگرا به ترتیب با استفاده از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و ماتریس فورنل و لارکر و همچنین استفاده این پرسشنامه در تحقیقات انجام شده در ایران در زمینه حساسی از جمله تحقیق رضائی و همکاران (۱۳۹۷) و اخذ نظر صاحب‌نظران مورد بررسی و تایید قرار گرفته است. در این پژوهش متغیر مستقل "رهبری اخلاقی" و همچنین متغیرهای هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی به عنوان متغیرهای میانجی و متغیر وابسته "هشداردهی" می‌باشند. تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل، لیزرل ۱۰/۲ (۲۰۱۹) و اس. پی. اس. اس (SPSS) ۲۶ انجام شده است.

جامعه آماری این تحقیق حسابرسان شاغل در موسسات حساسی و سازمان حساسی در سال ۱۳۹۹ است. در مدل‌یابی معادلات ساختاری حجم نمونه می‌تواند ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود و یا محقق باید روی گردآوری دست کم ۲۰۰ مورد پرسشنامه برنامه‌ریزی کند (هومن، ۱۳۹۵). بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه‌ها (سوالات) پرسشنامه مورد



استفاده در پژوهش حاضر ۴۳ مورد بوده، حداقل به ۲۱۵ نمونه نیاز می‌باشد. در جامعه نامحدود نیز با استفاده از فرمول کوکران تعداد نمونه ۳۸۵ نفر به دست آمد. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری افراد در دسترس استفاده شده و جهت افزایش اعتبار تحقیق و با توجه به اندک بودن نرخ بازگشت پرسشنامه تعداد ۵۰۰ پرسشنامه کاغذی میان حسابرسان توزیع گردید و همچنین پرسشنامه الکترونیکی از طریق ایمیل و نرم‌افزارهای شبکه‌های اجتماعی بر حسابرسان در سراسر کشور ارسال گردید که در نهایت ۴۴۵ پرسشنامه عودت گردید که ۴ مورد آن به دلیل ناقص بودن اطلاعات حذف و تعداد ۴۴۱ مورد پرسشنامه مبنای تحلیل آماری قرار گرفت.

### ۵- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، تحصیلات، سابقه کار و محل اشتغال مربوط به مشارکت‌کنندگان در این پژوهش در جدول ۱ مورد اشاره قرار گرفته است.

جدول ۱- ویژگی جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان

درصد	تعداد	عنوان	
٪۷۲	۳۱۷	مرد	جنسیت
٪۲۸	۱۲۴	زن	
٪۴۴	۱۹۴	کمتر از ۳۰	سن
٪۴۰	۱۷۸	۳۰-۴۰	
٪۱۶	۶۹	بیش از ۴۰	
٪۳۴	۱۵۰	کارشناسی و پایین‌تر از آن	تحصیلات
٪۹	۴۱	دانشجوی کارشناسی ارشد	
٪۵۰	۲۲۲	کارشناسی ارشد	
٪۷	۲۸	دانشجوی دکترا و دکترا	
٪۴۲	۱۸۴	کمتر از ۵ سال	سابقه کار
٪۴۰	۱۷۵	۵-۱۵ سال	
٪۸	۳۶	۱۵-۲۵ سال	
٪۱۰	۴۶	بیشتر از ۲۵ سال	
٪۸۰	۳۵۲	بخش خصوصی (موسسات حسابرسی)	محل اشتغال
٪۲۰	۸۹	بخش دولتی (سازمان حسابرسی)	

طبق جدول ۱، هفتاد و دو درصد مشارکت‌کنندگان مرد و سن ۴۴ درصد آن‌ها کمتر از ۳۰ سال بوده و حساب‌رسان دارای مدرک کارشناسی ارشد و دانشجوی کارشناسی ارشد با ۵۹ درصد و افراد با سابقه کار کمتر از ۵ سال با ۴۲ درصد و شاغلین در موسسات حسابرسی با ۸۰ درصد بیشترین میزان مشارکت در پژوهش را داشته‌اند.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۲ می‌باشد:

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

عنوان متغیر	میانگین	واریانس	انحراف معیار
قصد هشداردهی	۳/۴۰	۰/۸۵	۰/۹۲
رهبری اخلاقی	۳/۳۴	۰/۴۰	۰/۶۳
مولفه‌های رهبری اخلاقی	جهت‌گیری مردمی	۳/۳۷	۰/۵۳
	انصاف	۳/۳۶	۰/۴۹
	تسهیم قدرت	۳/۳۰	۰/۴۳
	نگرانی برای ثابت	۳/۳۱	۰/۵۹
	هدایت اخلاقی	۳/۳۹	۰/۶۸
	وضوح نقش	۳/۳۴	۰/۸۶
صداقت	۳/۳۲	۰/۹۶	۰/۹۸
هویت حرفه‌ای	۳/۵۱	۰/۸۷	۰/۹۳
هویت سازمانی	۳/۴۰	۰/۵۶	۰/۷۵

نتایج جدول ۲ بیانگر این است که بیشترین میانگین مربوط به هویت حرفه‌ای است که نشان می‌دهد هنجارها، اهداف و ارزش‌های حساب‌رسان با تعهدات حرفه‌ای آن‌ها نسبتاً همسو می‌باشد و احساس یکی بودن با حرفه در درون حساب‌رسان وجود دارد. میانگین سایر متغیرها نیز بیش از عدد ۳ میانگین طیف لیکرت است که بیانگر اهمیت متغیرهای در حرفه حسابرسی و توجه حساب‌رسان به آن می‌باشد.

#### ■ اعتبارسنجی سازه مدل پژوهش

پایایی مدل اندازه‌گیری به‌وسیله آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ضرایب بارهای عاملی مورد ارزیابی قرار گرفته است و جهت آزمون روایی مدل اندازه‌گیری روایی همگرا و روایی واگر استفاده می‌شود. مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است، همان‌طور که در جدول ۴ نشان داده شده است، مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی به دست

آمده برای متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۷ می‌باشد و بدین ترتیب می‌توان از پایایی متغیرهای پژوهش نیز تا حد زیادی اطمینان حاصل نمود.

### ■ سنجش ضریب بارهای عاملی

ضرایب بارهای عاملی<sup>۱</sup> از طریق محاسبه مقدار همبستگی سوالات یک متغیر با آن سازه محاسبه می‌شوند. در صورتی که این مقدار برابر یا بیشتر از ۰/۴ باشد، موید این مطلب است که واریانس متغیر و سوالات آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. در تحلیل عاملی تاییدی<sup>۲</sup> (CFA) بعد از محاسبه بارهای عاملی هر گویه با متغیر خود، باید آماره آزمون آن بالاتر از ۱/۹۶ باشد. در این صورت این گویه از دقت لازم برای اندازه‌گیری آن سازه یا متغیر مکنون برخوردار است. در جدول ۳ مقادیر بار عاملی برای کلیه متغیرها بیشتر از ۰/۴ می‌باشد. همچنین آماره آزمون‌ها بیشتر از ۱/۹۶ است.

جدول ۳- ضریب بارهای عاملی و آماره t متغیرهای پژوهش

عنوان متغیر	عنوان مختصر	بار عاملی استاندارد	آماره t	عنوان متغیر	عنوان مختصر	بار عاملی استاندارد	آماره t
جهت‌گیری مردمی	مولفه های اخلاقی	ELPO1	۰/۷۰	هدایت اخلاقی	مولفه های رهبری اخلاقی	ELEG1	۰/۶۸
		ELPO2	۰/۶۸			ELEG2	۰/۷۲
		ELPO3	۰/۷۷			ELEG3	۰/۸۶
		ELPO4	۰/۷۷			ELEG4	۰/۸۶
		ELPO5	۰/۷۳			ELEG5	۰/۸۰
		ELPO6	۰/۷۳			ELEG6	۰/۷۰
		ELPO7	۰/۷۸			ELEG7	۰/۷۶
انصاف	انصاف	ELF1	۰/۷۷	صدقت		ELI1	۰/۸۶
		ELF2	۰/۸۲			ELI2	۰/۵۵
		ELF3	۰/۸۱			ELI3	۰/۶۹
		ELF4	۰/۵۲			ELI4	۰/۸۶
		ELF5	۰/۷۱	قصد هشداردهی		WB1	۰/۵۸
		ELF6	۰/۵۹			WB2	۰/۸۵

1. Factor Loadings

2. Confirmatory Factor Analysis

۱۵/۰۵	۰/۷۵	WB3	هویت حرفه‌ای	۱۴/۴۰	۰/۷۳	ELPS1	تسهیم قدرت
۸/۴۷	۰/۷۶	PI1		۱۰/۳۷	۰/۴۷	ELPS2	
۹/۳۵	۰/۷۹	PI2		۱۲/۶۴	۰/۶۴	ELPS3	
۱۰/۳۴	۰/۸۲	PI3		۱۳/۴۰	۰/۶۸	ELPS4	
۱۱/۵۹	۰/۸۵	PI4		۱۱/۲۰	۰/۶۲	ELPS5	
۱۱/۱۵	۰/۸۴	PI5		۱۵/۳۵	۰/۷۹	ELPS6	
۸/۹۲	۰/۷۸	PI6		۵/۹۵	۰/۸۱	ELCS1	نگرانی برای ثابت
۱۴/۳۹	۰/۷۹	OI1		۵/۵۷	۰/۷۳	ELCS2	
۱۳/۸۳	۰/۷۸	OI2		۵/۵۹	۰/۷۳	ELCS3	
۱۲/۲۹	۰/۶۹	OI3	هویت سازمانی	۱۰/۵۶	۰/۵۹	ELRC1	وضوح نقش
۱۳/۰۲	۰/۷۱	OI4		۱۱/۱۶	۰/۶۳	ELRC2	
۱۱/۸۸	۰/۵۹	OI5		۱۵/۷۷	۰/۹۳	ELRC3	
۱۳/۴۶	۰/۷۴	OI6		۱۴/۶۹	۰/۸۴	ELRC4	
				۱۳/۱۲	۰/۸۱	ELRC5	

### ■ روایی همگرا

معیار بعدی برای بررسی سنجش اعتبار درونی مدل اندازه‌گیری، روایی همگرا<sup>۱</sup> با استفاده از میانگین واریانس استخراج شده<sup>۲</sup> (AVE) می‌باشد. برای این شاخص میزان ۰/۵ در نظر گرفته شده است ولی با این حال مگنز و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ به بالا را هم معیار کافی دانستند. مقدار میانگین واریانس استخراج شده در جدول ۴ برای هر یک از متغیرهای پژوهش محاسبه شده که مقدار آن برای همه متغیرها بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر روایی همگرا متغیرها می‌باشد. جدول ۴- نتایج آزمون آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

عنوان متغیر	عنوان مختصر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)	AVE
قصد هشداردهی	WB	۰/۷۶	۰/۷۷	۰/۵۴
رهبری اخلاقی	EL	۰/۷۶	۰/۸۰	۰/۵۴

1. Convergent Validity

2. Average Variance Extracted

۰/۵۴	۰/۸۹	۰/۸۹	ELPO	جهت‌گیری مردمی	مولفه‌های رهبری اخلاقی
۰/۵۱	۰/۸۱	۰/۷۶	ELF	انصاف	
۰/۵۳	۰/۸۲	۰/۷۹	ELPS	تسهیم قدرت	
۰/۵۷	۰/۸۰	۰/۸۰	ELCS	نگرانی برای ثابت	
۰/۵۹	۰/۹۱	۰/۹۳	ELEG	هدایت اخلاقی	
۰/۵۹	۰/۸۷	۰/۹۴	ELRC	وضوح نقش	
۰/۵۶	۰/۸۳	۰/۹۲	ELI	صداقت	
۰/۵۹	۰/۹۲	۰/۸۲	PI	هویت حرفه‌ای	هویت سازمانی
۰/۵۲	۰/۷۶	۰/۸۳	OI	هویت سازمانی	

### ▪ روایی واگرا

در این پژوهش جهت بررسی روایی واگرا<sup>۱۱</sup> از ماتریس فورنل و لارکر استفاده شده است. روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبولی است که میزان میانگین واریانس اشتراکی برای هر سازه در قطر اصلی بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. نتایج در جدول ۵ ارائه شده است. از این جهت می‌توان اظهار داشت که در تحقیق حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر، به عبارت دیگر روایی واگرای مدل در حد مناسب می‌باشد.

جدول ۵- ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

متغیرها	هشداردهی	رهبری اخلاقی	هویت حرفه‌ای	هویت سازمانی
هشداردهی	۰/۷۴	-	-	-
رهبری اخلاقی	۰/۶۰	۰/۷۴	-	-
هویت حرفه‌ای	۰/۶۸	۰/۵۵	۰/۷۷	-
هویت سازمانی	۰/۵۳	۰/۴۶	۰/۴۷	۰/۷۲

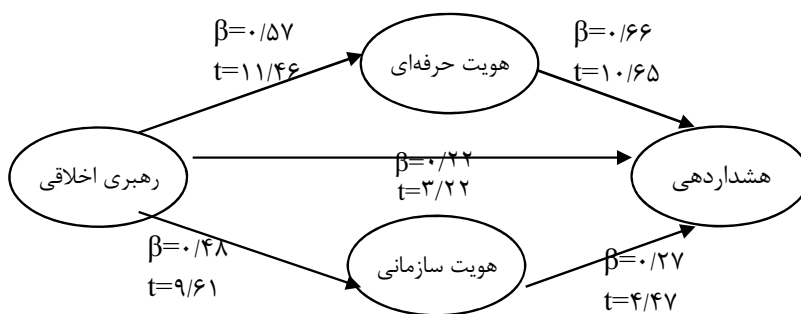
### نتایج آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌ها در مدل مفهومی از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. مدل معادلات ساختاری روشی است که در آن روابط به هم وابسته و هم‌زمان چندین متغیر بررسی و آزمون می‌شود. مدل ساختاری به روابط سازه‌های پنهان مربوط می‌شود. به‌طور کلی مدل معادلات ساختاری به دلیل مشارکت دادن خطاهای اندازه‌گیری در مدل اندازه‌گیری برآوردهای صحیح‌تری از روابط علی فراهم می‌کند. مدل معادلات ساختاری بر اساس مدل مفهومی پژوهش به شرح

1. Discriminant Validity

شکل ۲ می‌باشد. در معادلات ساختاری در صورتی که آماره  $t$  بزرگ‌تر از قدر مطلق عدد  $۱/۹۶$  باشد در سطح ۹۵ درصد می‌توان بیان کرد رابطه معنادار است.

شکل ۲- نتایج مدل معادلات ساختاری پژوهش



نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش با توجه به شکل ۲ به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول تحقیق بیان می‌کند رهبری اخلاقی بر تمایل هشداردهی حسابرسان در حرفه حسابرسی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه ضریب مسیر سازه رهبری اخلاقی به تمایل هشداردهی  $۰/۲۲$  و آماره  $t$  آن بزرگتر از  $۱/۹۶$  است، لذا این سازه دارای تاثیر مثبت و معناداری در سطح اطمینان  $۹۵\%$  بر تمایل به هشداردهی می‌باشد و این فرضیه تحقیق تایید می‌شود.

فرضیه دوم تحقیق بیان می‌کند رهبری اخلاقی بر هویت حرفه‌ای در حرفه حسابرسی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه ضریب مسیر سازه رهبری اخلاقی به هویت حرفه‌ای  $۰/۱۵۷$  و آماره  $t$  آن بزرگتر از  $۱/۹۶$  است، لذا رهبری اخلاقی دارای تاثیر مثبت و معناداری در سطح اطمینان  $۹۵\%$  بر هویت حرفه‌ای دارد و این فرضیه تحقیق تایید می‌شود.

فرضیه سوم تحقیق بیان می‌کند رهبری اخلاقی بر هویت سازمانی در حرفه حسابرسی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه ضریب مسیر سازه رهبری اخلاقی به هویت سازمانی  $۰/۴۸$  و آماره  $t$  آن بزرگتر از  $۱/۹۶$  است، لذا رهبری اخلاقی دارای تاثیر مثبت و معناداری در سطح اطمینان  $۹۵\%$  بر هویت سازمانی است و این فرضیه تحقیق تایید می‌شود.

فرضیه چهارم تحقیق بیان می‌کند هویت حرفه‌ای بر تمایل هشداردهی در حرفه حسابرسی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه ضریب مسیر سازه هویت حرفه‌ای به تمایل هشداردهی  $۰/۱۶۶$  و آماره  $t$  آن بزرگتر از  $۱/۹۶$  است، لذا هویت حرفه‌ای دارای تاثیر مثبت و معناداری در سطح اطمینان  $۹۵\%$  بر قصد هشداردهی می‌باشد و این فرضیه تحقیق تایید می‌شود.

فرضیه پنجم تحقیق بیان می‌کند هویت سازمانی بر تمایل هشداردهی در حرفه حسابرسی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه ضریب مسیر سازه هویت سازمانی به تمایل هشداردهی ۰/۶۶ و آماره t آن بزرگتر از ۱/۹۶ است، لذا هویت سازمانی دارای تاثیر مثبت و معناداری در سطح اطمینان ۰/۹۵ بر قصد هشداردهی است و این فرضیه تحقیق تایید می‌شود.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

ردیف	فرضیه‌ها	ضریب استاندارد	آماره t	نتیجه آزمون
۱	تاثیر رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی	۰/۲۳	۴/۷۶	تایید
۲	تاثیر رهبری اخلاقی بر هویت حرفه‌ای	۰/۶۲	۱۲/۰۰	تایید
۳	تاثیر رهبری اخلاقی بر هویت سازمانی	۰/۵۳	۹/۲۱	تایید
۴	تاثیر هویت حرفه‌ای بر قصد هشداردهی	۰/۶۴	۱۰/۴۸	تایید
۵	تاثیر هویت سازمانی بر قصد هشداردهی	۰/۲۶	۵/۴۶	تایید

نتایج حاصل در خصوص نقش اثر غیرمستقیم رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی و تاثیر میانجی‌گری هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر روی قصد هشداردهی به شرح جدول ۷ می‌باشد:

جدول ۷- نتایج حاصل از آثار متغیرهای میانجی

ردیف	مسیر	اثر غیرمستقیم	آماره t	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۱	نقش میانجی هویت حرفه‌ای بر رابطه رهبری اخلاقی و قصد هشداردهی	۰/۳۸	۴/۰۵	۰/۰۰	تایید
۲	نقش میانجی هویت سازمانی بر رابطه رهبری اخلاقی و قصد هشداردهی	۰/۱۳	۷/۸۰	۰/۰۰	تایید

برای بررسی آثار متغیرهای میانجی از آزمون سوبل استفاده شده است. رهبری اخلاقی تاثیر غیرمستقیم (۰/۳۸) بر قصد هشداردهی از طریق هویت حرفه‌ای دارد. با توجه به اینکه سطح معناداری در آزمون سوبل کمتر از (۰/۰۵) بوده و آماره t برابر با (۴/۰۵) می‌باشد این تاثیر معنادار بوده چرا که بیشتر از مقدار (۱/۹۶) است. همچنین رهبری اخلاقی تاثیر غیرمستقیم (۰/۱۳) بر قصد هشداردهی از طریق هویت سازمانی دارد. با توجه به اینکه سطح معناداری در آزمون سوبل کمتر از (۰/۰۵) بوده و آماره t برابر با (۷/۸۰) می‌باشد این تاثیر معنادار بوده چرا که بیشتر از مقدار (۱/۹۶) است.

مقادیر شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری در جدول ۸، ارایه گردیده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود تمامی شاخص‌های برازش مدل پژوهش را تایید می‌نمایند.

جدول ۸- شاخص‌های برازش مدل پژوهش

وضعیت	مقدار مطلوب	مقدار محاسبه شده	عنوان شاخص
تایید	$CHI\ Square/DF \leq 3$	۲/۱۱۵	CHI Square/DF
تایید	$RMSEA \leq 0/08$	۰/۰۴۸	RMSEA
تایید	$CFI \geq 0/90$	۰/۹۶	CFI
تایید	$IFI \geq 0/90$	۰/۹۶	IFI
تایید	$GFI \geq 0/90$	۰/۹۳	GFI
تایید	$AGFI \geq 0/90$	۰/۹۱	AGFI
تایید	$NFI \geq 0/90$	۰/۹۳	NFI
تایید	$NNFI \geq 0/90$	۰/۹۵	NNFI
تایید	$SRMR \leq 0/05$	۰/۰۴۷	SRMR

### ۶- نتیجه گیری و بحث

هدف پژوهش حاضر بررسی نقش رهبری اخلاقی به عنوان مولفه‌ای جدید که در پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی به آن کمتر توجه شده و منجر به درک اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب‌تر حساب‌برسان می‌گردد و همچنین هویت حرفه‌ای و سازمانی که باعث توجه بیشتر برای رعایت ضوابط و استانداردها و حرکت در جهت اهداف حرفه و سازمان می‌شود، بر قصد هشداردهی حساب‌برسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی می‌باشد. از این رو پنج فرضیه تدوین شد، نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تحقیق در خصوص تاثیر رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی بیانگر این است که رهبری اخلاقی دارای رابطه مثبت و معناداری با رهبری اخلاقی می‌باشد. این نتیجه در انطباق با تحقیقات چنگ و همکاران (۲۰۱۹)، ژانگ و همکاران (۲۰۱۶) و بهال و دادهیچ (۲۰۱۱) می‌باشد. رهبران اخلاقی بر «آنچه درست است» و «چگونه ما می‌توانیم کار درست را انجام دهیم» متمرکز می‌شوند، آن‌ها وجود هشداردهندگان را برای سازمان مفید می‌دانند، از آن‌ها حمایت و قدرانی می‌کنند و حتی پاداش‌هایی را برای آن‌ها در نظر می‌گیرند. این نگرش بر روی همکاران تأثیر می‌گذارد و از این پس آن‌ها هشداردهی را به عنوان یک امر مشروع لحاظ می‌کنند.

فرضیه دوم و سوم در خصوص ارتباط رهبری اخلاقی با هویت حرفه‌ای و سازمانی در حرفه حسابرسی می‌باشد. نتایج این دو فرضیه بیانگر رابطه معنادار و مثبت رهبری اخلاقی با هویت حرفه‌ای و سازمانی می‌باشد. لذا هویت حرفه‌ای و سازمانی میانجی‌گر مناسبی برای رهبری اخلاقی هستند. نتایج این تحقیق با پژوهش‌های پیشین دیکونیک (۲۰۱۵) و والومبوا و همکاران (۲۰۱۱)



همخوانی دارد. هویت حرفه‌ای شامل کسب بینش نسبت به عملکرد حرفه‌ای و ایجاد آرمان‌ها و ارزش‌های حرفه است. از این رو ارزش‌های اخلاقی مدیران برای تثبیت هویت حرفه‌ای کارکنان، ضروری هستند. علاوه بر این رهبران اخلاقی از سازوکارهای نمادین به منظور ترویج و تثبیت یک هویت ممتاز در سازمان استفاده نموده و این هویت سازمانی ممتاز باعث دستیابی به اهداف عملکردی، جذب و نگهداری استعدادها، کسب شهرت و ایجاد امنیت ذهنی در سازمان می‌شود. فرضیه چهارم و پنجم هویت حرفه‌ای و سازمانی را با قصد هشداردهی خطاکاری در حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار داده است. بر اساس یافته‌ها هویت حرفه‌ای و سازمانی با هشداردهی دارای رابطه مثبت و معنادار می‌باشند. با توجه به نتایج مدل معادلات ساختاری پژوهش رابطه هویت حرفه‌ای با قصد هشداردهی مثبت‌تر و قوی‌تر از هویت سازمانی با قصد هشداردهی در میان حسابرسان مستقل است. نتایج این تحقیق با یافته‌های پژوهش‌های تیوان منصور و همکاران (۲۰۲۰)، انواری و همکاران (۲۰۱۹)، لیو و همکاران (۲۰۱۸)، تیلور و کورتیس (۲۰۱۰) منطبق می‌باشد. یافته‌ها بیانگر این است که در صورت تقویت هویت حرفه‌ای و سازمانی می‌توان به کاهش تخلفات از طریق هشداردهی در حرفه حسابرسی امیدوار بود و این امر موجب افزایش مشروعیت، اعتماد عمومی و استقلال حرفه حسابرسی خواهد بود.

با توجه به نتایج این پژوهش توصیه می‌شود معیارهای اخلاقی، ضریب بالایی را در انتخاب و انتصاب مدیران و کارکنان در موسسات حسابرسی داشته باشد و به‌ویژه در خصوص مدیران افرادی را انتخاب نموده که دارای صفات برجسته اخلاقی بوده و ابعاد رهبری اخلاقی را در کنار تخصص و تجربه داشته باشند. همچنین اهداف و منشور اخلاقی و آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی با توجه به مفاهیم رهبری اخلاقی بروز رسانی شده و اطلاع‌رسانی گردد. بر اساس یافته‌های این پژوهش به قانون‌گذاران حرفه حسابرسی، هم‌چون جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود، مکانیسم‌هایی را شامل رویه‌ها و دستورالعمل‌هایی با در نظر گرفتن مولفه‌های رهبری اخلاقی جهت هشداردهی خطاکاری در موسسات حسابرسی تدوین و اجرایی و از هشداردهندگان حمایت لازم گردد. همچنین به سیاست‌گذاران در حرفه حسابرسی و تصمیم‌گیرندگان در موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود هویت حرفه‌ای و سازمانی را به عنوان سازه‌ای که منجر به تمایل به هشداردهی خطاکاری و کاهش تخلفات می‌شود مدنظر قرار داده و در جهت تقویت آن از طریق عوامل تاثیرگذار برنامه‌ریزی کنند و در گزینش و استخدام کارکنان بدان توجه کنند.

وجود موانع و محدودیت در مراحل اجرای هر پژوهشی متصور می‌باشد و این پژوهش نیز از این موضوع مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. یکی از محدودیت‌های اصلی پژوهش استفاده از ابزار پرسشنامه است که شامل محدودیت ذاتی است که از آن جمله

می‌توان در نظر نگرفتن زمینه‌های ذهنی نظیر احساسات، عواطف و نگرش‌ها و برداشتها و ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان بیان کرد. همچنین به دلیل استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس نمی‌توان نتایج این تحقیق را به کل حساب‌برسان شاغل در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تعمیم داد.

#### ۷- پیوست: پرسشنامه پژوهش

**بخش اول : سؤالات عمومی**

(۱) جنسیت:  مرد  زن

(۲) سن: پاسخگوی محترم لطفاً سن خود را به‌طور دقیق درج فرمایید. .... سال

(۳) سابقه کار: پاسخگوی محترم لطفاً سابقه کار خود را به‌طور دقیق درج فرمایید. .... سال

(۴) مدرک تحصیلی:

کارشناسی  کارشناسی ارشد  دانشجوی کارشناسی ارشد  دکتری  دانشجوی دکتری

(۵) مرتبه شغلی:  حساب‌بر  حساب‌رسی  سرپرست  سرپرست ارشد  مدیر  شریک

(۶) آیا شما حسابدار رسمی هستید؟  بلی  خیر

(۷) محل خدمت:  بخش خصوصی  بخش دولتی

(۸) موسسه شما از نظر رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی، در چه رتبه‌ای قرار دارد.

الف  ب  ج  د

**بخش دوم: هشداردهی**

**شرایط اول:**

فرض کنید شما حساب‌برس یک شرکت خصوصی پیمانکاری ساخت‌وساز هستید. یکی از رسیدگی‌های حساب‌برسان، مشاهده عینی دارایی‌های ثابت این شرکت است و همکار شما برای مشاهده یکی از جرثقیل‌های شرکت اقدام می‌کند که مسئول مربوطه به همکاران می‌گوید، جرثقیل فعلاً در حومه شهر است و تا هفته دیگر بر نمی‌گردد و شما در جریان مذاکره این دو قرار می‌گیرید. همکاران به شما می‌گویند چون در این چند سال همیشه این جرثقیل وجود داشته و شرایط خوبی هم دارد در کاربرد خود نوشته این دارایی را مشاهده کرده است.

سؤال				
بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم

احتمال اینکه شما این حرکت سؤال‌برانگیز همکاران را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟

**شرایط دوم:**  
فرض کنید شما حسابرس یک شرکت بزرگ بازرگانی هستید. همکاران به شما می‌گویند که این شرکت به من پیشنهاد یک موقعیت کاری با دو برابر حقوق فعلی را داده است. وی از شما می‌خواهد که این موضوع را تا پایان این کار با کسی در میان نگذارید. در حین کار هم شما متوجه می‌شوید که در رسیدگی به حساب‌ها، رسیدگی کمتر از حد معمول را انجام داده است.

سؤال				
بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم
احتمال اینکه شما این حرکت سؤال‌برانگیز همکاران را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟				

**شرایط سوم:**  
فرض کنید شما حسابرس یک شرکت واردکننده خودروهای خارجی هستید. این شرکت نیازمند گزارش حسابرسی برای دریافت مبلغ با اهمیتی وام از یک بانک می‌باشد که بانک مذکور نیز از مشتریان موسسه حسابرسی شماست. شما یکی از همکاران را با یک خودروی جدید می‌بینید. او به شما می‌گوید که این خودرو را به قیمت خیلی مناسبی خریده‌ام. شما متوجه می‌شوید که این خودرو جزء موجودی‌های شرکت مذکور است. در حین کار نیز شما مطلع می‌شوید که همکاران از رویه‌های با اهمیتی که سال پیش مورد استفاده قرار گرفته است چشم‌پوشی کرده و به‌صورت کلی به رسیدگی حساب‌ها پرداخته است.

سؤال				
بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم
احتمال اینکه شما این حرکت سؤال‌برانگیز همکاران را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایید چقدر است؟				

بخش سوم- رهبری اخلاقی				
سوالات				
کاملاً موافقم	مواقفم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم
۱- مدیر من، به چگونگی احساس من و نحوه انجام کار علاقه‌مند است.				

					۲- مدیر من، زمانی برای ارتباطات شخصی می گذارد.
					۳- مدیر من، به نیازهای شخصی من توجه می کند.
					۴- مدیر من، زمانی را برای صحبت درباره احساسات مربوط به کار می گذارد.
					۵- مدیر من، واقعاً نگران پیشرفت شخصی من است.
					۶- مدیرم زمانی که دچار مشکل می شوم، با من احساس همدردی می کند.
					۷- مدیر من، به کارکنانش توجه می کند.
					۸- مدیرم مرا پاسخگو مشکلاتی که هیچ کنترلی بر آنها ندارم، می داند.
					۹- مدیرم مرا مسئول کاری که هیچ کنترلی بر آن ندارم، می داند.
					۱۰- مدیرم مرا مسئول چیزهایی می داند که مقصر آن من نیستم.
					۱۱- مدیر من، موفقیت‌های خود را درگرو هزینه‌های دیگران دنبال می کند.
					۱۲- مدیر من، عمدتاً در رسیدن به اهداف خود تمرکز دارد.
					۱۳- مدیر من، زیردستانش را با مهارت مدیریت می کند.
					۱۴- مدیر من، به زیردستانش فرصت تاثیر گذاری بر تصمیمات مهم و حیاتی را می دهد.
					۱۵- مدیر من، به دیگران اجازه مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها را نمی دهد.
					۱۶- مدیر من، به دنبال مشاوره از زیردستانش در رابطه با راهبردهای سازمانی است.
					۱۷- مدیر من بر اساس توصیه‌هایی که زیردستانش به او گزارش می دهند، در تصمیمات بازنگاری خواهد کرد.
					۱۸- مدیر من، مسئولیت‌های چالشی را به زیردستانش محول می کند.
					۱۹- مدیرم، به من اجازه می دهد که در تعیین اهداف عملکردی خود نقش مهمی را ایفا کنم.
					۲۰- مدیر من، دوست دارد با روشی سازگار با محیط‌زیست کار کند.
					۲۱- مدیر من، نگرانی از مسائل مربوط به پایداری و ثبات را بروز می دهد.
					۲۲- مدیر من، کارکنان را به بازیافت مواد و اقلام در سازمان ترغیب می کند.
					۲۳- مدیر من، به‌طور واضح یکپارچگی مرتبط با دستورالعمل‌های رفتاری را توضیح می دهد.
					۲۴- مدیر من، توضیح می دهد که چه انتظاری از کارکنان مبنی بر رفتار درست از آنان دارد.

					۲۵- مدیر من دستورالعمل‌های منسجمی را بیان می‌کند.
					۲۶- مدیر من، اطمینان حاصل پیدا می‌کند که کارکنان از دستورالعمل‌های منسجم پیروی می‌کنند.
					۲۷- مدیر من، پیامدهای احتمالی رفتارهای غیراخلاقی خودم و همکارانم را توضیح می‌دهد.
					۲۸- مدیر من، کارکنان را به بحث و گفتگو در مورد مسائل منسجم و یکپارچه ترغیب می‌کند.
					۲۹- کارکنانی تعریف و تمجید می‌شوند که بر اساس دستورالعمل‌های منسجم رفتار می‌کنند.
					۳۰- مدیر من، نشان می‌دهد که چه انتظاراتی از عملکرد هر یک از اعضای سازمان دارد.
					۳۱- مدیر من، توضیح می‌دهد که چه انتظاری از هر کدام از اعضای سازمان دارد.
					۳۲- مدیر من، توضیح می‌دهد که چه انتظاراتی از من و همکارانم دارد.
					۳۳- مدیر من، اولویت‌ها را مشخص می‌کند.
					۳۴- مدیر من، توضیح می‌دهد که مسئولیت هر کسی چیست.
					۳۵- مدیر من، به وعده‌هایش عمل می‌کند.
					۳۶- کارکنان می‌توانند به انجام کارهایی که مدیر می‌گوید، اعتماد کنند.
					۳۷- کارکنان می‌توانند به شرافت تعهدات مدیر، اعتماد و تکیه کنند.
					۳۸- مدیر من، همیشه به حرفی که می‌زند، عمل می‌کند.

بخش چهارم - هویت حرفه‌ای					
کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم	سوالات
					۱- زمانی که فردی از حرفه حسابرسی انتقاد می‌کند، احساس می‌کنم به من توهین می‌کند.

					۲- من بسیار مایلیم آنچه که دیگران در مورد حرفه حسابداری می‌اندیشند را بدانم.
					۳- زمانی که در مورد حرفه حسابداری صحبت می‌کنم، معمولاً از لفظ "ما" به جای "آن‌ها" استفاده می‌کنم.
					۴- موفقیت حرفه حسابداری، موفقیت خودم است.
					۵- زمانی که دیگران حرفه حسابداری را تحسین می‌کنند، احساس می‌کنم از من تعریف می‌کنند.
					۶- اگر گزارشی در رسانه‌ها حرفه حسابداری را نکوهش کنند، احساس شرمساری می‌کنم.

## بخش پنجم - هویت‌سازمانی

سوالات					
کاملاً موافقم	مواقفم	نظری ندارم	مخالقم	کاملاً مخالفم	
					۱- زمانی که فردی از موسسه حسابداری‌ام انتقاد می‌کند، احساس می‌کنم به من توهین می‌کند.
					۲- من بسیار مایلیم آنچه که دیگران در مورد موسسه حسابداری‌ام می‌اندیشند را بدانم.
					۳- زمانی که در مورد موسسه حسابداری‌ام صحبت می‌کنم، معمولاً از لفظ "ما" به جای "آن‌ها" استفاده می‌کنم.
					۴- موفقیت موسسه حسابداری‌ام، موفقیت خودم است.
					۵- زمانی که دیگران موسسه حسابداری‌ام را تحسین می‌کنند، احساس می‌کنم از من تعریف می‌کنند.
					۶- اگر گزارشی در رسانه‌ها موسسه حسابداری‌ام را نکوهش کنند، احساس شرمساری می‌کنم.

## فهرست منابع

بنی‌مهد، بهمن و گل محمدی، آر.ش. (۱۳۹۶)، بررسی رابطه میان جو اخلاقی و همداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابداری ایران، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره ۳، صص ۶۱-۸۶.

بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، سید محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزش و رفتاری، سال اول، شماره ۲، صص ۶۵-۹۵.

درخشانمهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ بحری ثالث، جمال؛ قلاوندی، حسن. (۱۳۹۸)، تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، دانش حسابرسی، سال نوزدهم، شماره ۷۶، صص ۱۹۵-۲۳۰.

دریایی، مجید؛ نیکومرام، هاشم؛ خان‌محمدی، محمدحامد (۱۳۹۹). تاثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطاکاری سازمانی در حرفه حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۶، صص ۲۷-۵۰.

رضائی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷)، تاثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، صص ۱۷۵-۱۹۹.

کاشانی‌پور، محمد؛ کرمی، غلامرضا؛ خنیفر، حسین؛ شعبانی، کیوان. (۱۳۹۸)، بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره ۸، صص ۶۳-۹۱.

مشایخی، بیتا؛ نوروش، ایرج؛ حجازی، رضوان؛ مومنی یانسری، ابوالفضل. (۱۳۹۸). به سوی نظریه‌ای برای فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی: شواهدی از ایران، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۱۵-۴۱.

مشایخی‌فرد، سعید؛ پورزمانی، زهرا؛ جهانشاد، آزیتا. (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تاثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره ۷، صص ۲۳-۶۲.

نیک‌کار، بهزاد؛ آزادی، کیهان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ باقرسلیمی، سعید. (۱۳۹۹). توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روانشناختی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال نهم، شماره ۳۴، صص ۴۷-۵۸.

هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۵)، مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل (چاپ هفتم)، تهران: انتشارات سمت.

Al-Absy, M.S.M., K.N.I.K. Ismail, and S. Chandren. 2019. Corporate Governance Mechanisms, Whistle-Blowing Policy and Earnings Management Practices of Firms in Malaysia. *Journal of Humanities and Social Sciences* 13(6): 917-922.

- Alleyne, Ph., M. Hudaib. and R. Pike. 2013. Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review* 45:10-23.
- Anvari, F., M. Wenzel, L. Woodyatt, and S.A. Haslam. 2019. The social psychology of whistleblowing: An integrated model, *Organizational Psychology Review* 9(1): 41-67.
- Ashforth, B.E., S.H. Harrison, and K.G. Corley. 2008. Identification in organizations: An examination of four fundamental questions. *Journal of Management* 34(3): 325-374.
- Bhal, K., A. Dadhich. 2011. Impact of ethical leadership and leader-member exchange on whistle blowing: the moderating impact of the moral intensity of the issue. *Journal of Business Ethics* 103(3): 485-496.
- Brown, M.E., and L.K. Trevino. 2006. Ethical leadership: A review and future directions. *The Leadership Quarterly* 17(6): 595-616.
- Cheng, J., H. Bai, and X. Yang. 2019. Ethical Leadership and Internal Whistleblowing: A Mediated Moderation Model. *J Bus Ethics* 155: 115-130.
- Culiberg, B., and K.K. Mihelič. 2017. The Evolution of Whistleblowing Studies: A Critical Review and Research Agenda. *Journal of Business Ethics* 146: 787-803.
- Cintya, L., and A.I. Yustina. 2019. From Intention to Action in Whistleblowing: Examining Ethical Leadership and Affective Commitment of Accountants in Indonesia. *International Journal of Business* 24(4): 412-433.
- Delmas, C. 2015. The Ethics of Government Whistleblowing. *Social Theory and Practice*: 77-105.
- DeConinck, J. B. 2015. Outcomes of ethical leadership among salespeople, *Journal of Business Research* 68(5): 1086-1093.
- Elci, M., I. Sener, S. Aksoy, and L. Alpkan. 2012. The impact of ethical leadership and leadership effectiveness on employees' turnover intention: The mediating role of work related stress, *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 58: 289-297.
- Hansen, S. D., B.J. Alge, M. E. Brown, C. L. Jackson, and B.B. Dunford. 2013. Ethical leadership: Assessing the value of a multifoci social exchange perspective. *Journal of Business Ethics* 115(3): 435-449.
- Kalshven, K., D. Den Hartogh, and A. De Hoogh. 2011. Ethical at work questionnaire (ELW): Development and validation of a multidimensional measure. *The leadership quarterly*. 22: 51-69.
- Kaplan, S. E., and J. J. Schultz. 2007. Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting. *Journal of Business Ethics* 71(2): 109-124.



- Latan, H., C.M. Ringle, and C.J.C Jabbour. 2016. Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics* 152 (2): 573-588.
- Lee, G., and X. Xiao. 2018. Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature* 41: 22-46.
- Liu, Y., S. Zhao, R. Li, Z. Lulu, and F. Tian. 2018. The relationship between organizational identification and internal whistle-blowing: the joint moderating effects of perceived ethical climate and proactive personality. *Review of Managerial Science* 12(1): 113- 134.
- Liu, G., and H. Ren. 2017. Ethical team leadership and trainee auditors' likelihood of reporting client's irregularities. *Journal of Financial Crime* 24: 157-175.
- Mayer, D. M., K. Aquino, R.L. Greenbaum, and M. Kuenzi. 2012. Who displays ethical leadership, and why does it matter? An examination of antecedents and consequences of ethical leadership. *Academy of Management Journal* 55(1): 151-171.
- Peus, C., J.S. Wesche, B. Streicher, S. Braun, and D. Frey. 2012. Authentic Leadership: An Empirical Test of Its Antecedents, Consequences, and Mediating Mechanisms. *Journal of Business Ethics* 97(1): 331-348.
- Shakeel, F., P.M. Kruey, and S.V. Thiel. 2019. Ethical Leadership as Process: A Conceptual Proposition, *Public Integrity* 21(6): 613-624.
- Tuan Mansor, T.M., A. Mohamad Ariff, and H.A. Hashim. 2020. Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal* 35(8): 1033-1055.
- Taylor, E. Z., and M. B. Curtis. 2010. An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics* 93(1): 21-37.
- Warren, D.E. and M. Alzola. 2009. Ensuring Independent Auditors: Increasing the Saliency of the Professional Identity. *Group Decision and Negotiation* 18 (1): 41-56.
- Walumbwa, F. O., D. M. Mayer, P. Wang, H. Wang, K. Workman, and A.L. Christensen. 2011. Linking ethical leadership to employee performance: The roles of leader- member exchange, self-efficacy, and organizational identification. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 115: 204 – 213.
- Yilmaz, E. 2010. The analysis of organizational creativity in schools regarding principle's Ethical Leadership Characteristics. *Procedia social and behavioral sciences* 2(2): 3949-3953.

---

Zhang, F.W., J. q. Liao, and J. m. Yuan. 2016. Ethical leadership and whistleblowing: Collective moral potency and personal identification as mediators. *Social Behavior and Personality: An international journal* 44(7): 1223-1232