تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی: نقش تعدیل‌گر هوش اخلاقی

مجید گلدوست[۱]

قدرت‌الله طالب‌نیا[۲]

علی اسماعیل‌زاده مقری[۳]

فریدون رهنمای رودپشتی[۴]

رمضانعلی رویایی[۵]

چکیده:

تصمیم به افشا یا سکوت در قبال یک تخلف مالی در سازمان که فرد شاغل در حرفه حسابداری شاهد آن بوده یک تنگنای اخلاقی است. این مسئله به ادراک و قضاوت اخلاقی حسابدار نسبت به هشداردهی بستگی خواهد داشت. هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین ادارک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران شاغل در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی با تأکید بر نقش هوش اخلاقی است. بدین منظور در یک پلات فُرم مبتنی بر وب، سوألاتی در قالب پرسشنامه استاندارد و سناریو محقق ساخته با توجه به محیط حسابداری بخش عمومی در اختیار شاغلان حرفه در بخش عمومی استان گیلان قرار گرفت. اطلاعات گردآوری شده از مجموع ۲۷۳ پرسشنامه تکمیل شده با استفاده از روش معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (نسل دوم)، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های حاصل از مدل نهایی، بیانگر آن است که ادراک اخلاقی دارای رابطه مستقیم با قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی مورد بررسی در این تحقیق نمی‌باشد لیکن هوش اخلاقی این رابطه را تا حد قابل ملاحظه‌ای تعدیل می‌کند. علاوه برآن قضاوت اخلاقی بر انواع هشداردهی‌ها تأثیر قابل توجه داشته و هوش اخلاقی نیز می‌تواند نقش تعدیل گری مثبت در این بین ایفا نماید.

کلمات کلیدی: هشداردهی، تصمیم‌گیری اخلاقی، هوش اخلاقی، افشاگری تخلفات مالی.

۱. دانش آموخته دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران. نویسنده مسئول. پست الکترونیک: gh_talebnia@yahoo.com

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

۴. استاد، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

۵. استادیار، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

❐ ۱- مقدمه

۱-۱- بیان مسئله

سازمانها همواره در پی دستیابی به عملکردی عاری از خطا و اشتباه اند و در این راستا کوشش دارند تدابیر لازم را در جهت جلوگیری و کشف به هنگام انحرافات و انواع خطاکاری‌ها اتخاذ نمایند. این امر به ویژه در سازمانهای بخش عمومی که متعلق به آحاد جامعه بوده و پاسخگویی در قبال امکانات و داراییهای دولت را بر عهده دارند، اهمیتی وافر دارد. فرآیندها و رویه‌های اتخاذ شده توسط سازمانهای بخش عمومی جهت گزارش خطاها، انحرافات و تخلفات توسط ذینفعان سازمان، در حال حاضر به عنوان جزء مهمی از حکمرانی خوب[1] تلقی شده و نقش قابل ملاحظه‌ای در شفافیت، ایفای مسئولیت پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی این سازمانها ایفا می‌کند (علی نقیبیان و همکاران،۱۳۹۵). در سالیان اخیر بروز تخلفات و سوء استفاده‌های مالی در سازمانهای دولتی افکار عمومی را به شدت تحت تأثیر قرار داده و آنان را نسبت به عملکرد این نهادها حساس تر نموده است (افشانی و همکاران،۱۳۹۷). به لحاظ نقش غیر قابل اجتناب حرفه حسابداری در بروز یا جلوگیری از پدیده‌های تخلف و سوء استفاده‌های مالی، رسوایی‌های فاجعه آمیز رُخ داده اعتماد آحاد جامعه را به این حرفه نیز خدشه‌دار نموده است. بروز موارد فوق، لزوم شناسایی زیر ساختهای لازم برای اجرای اخلاقی حسابداری و توجه ویژه به بحران اعتماد در این حرفه را یادآور می‌شود (حساس یگانه و مقصودی،۱۳۹۰). در شرایط کنونی نظارت فراگیر و اثربخش بر منابع عمومی به عنوان مطالبه همگانی مطرح بوده و استفاده از هر ابزاری که بتواند انحرافات و خطاکاریهای رُخ داده در عملکرد سازمانهای بخش عمومی را در سریعترین زمان ممکن کشف نماید، ضروری است. به منظور جلب اطمینان جامعه نسبت به خود انتظامی در حرفه حسابداری، شاغلان این حرفه می‌بایست نسبت به کشف هرگونه خطاکاری و تخلف مرتبط با حوزه مالی حساس بوده و در صورت اطلاع از آن، پیش از آنکه منجر به زیان عمومی شود، نسبت به افشاگری[2] (هشداردهی) آن به مراجع ذیربط درون و برون سازمانی مبادرت نمایند. به رغم وجود سازوکارهای گوناگون برای پیشگیری و کشف انواع تقلب و سوء استفاده در سازمانها، باز هم متداول‌ترین روش کشف تخلف، از راه‌افشاگری بوده است. به عبارت بهتر در اغلب موارد مدیران یا سرپرستان زمانی متوجه اشتباهات یا تخلفات رُخ داده در فرآیندهای مالی و عملیاتی خود می‌شوند که شخصی این موارد را افشا نموده باشد. (نِر و میکلی، ۲۰۱۶)

هشداردهی تخلفات مالی توسط حسابداران به مثابه یک تصمیم اخلاقی برای آنان تلقی گردیده و عوامل مختلفی در ظهور و بروز آن دخیل هستند. (لاتان و همکاران، ۲۰۱۶) فرآیند تصمیم‌گیری در خصوص افشای یک تخلف مالی، با وقوع یک مسئله یا تنگنای اخلاقی با این موضوع که آیا فرد، باید تخلفی را که از آن مطلع شده است، افشا نمایند یا خیر شروع می‌شود. بسط و تشویق پدیده افشاگری، مستلزم شناخت و تبیین ابعاد مختلف فرآیند تصمیم‌گیری

1.Good governance
2. Whistleblowing

اخلاقی و عوامل مؤثر در این فرآیند است. این پژوهش، به هشداردهی به مثابه یک تصمیم اخلاقی نگریسته و در راستای تعیین عناصر تأثیرگذار بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به افشاگری تخلفات مالی، مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی را با تأکید بر نقش هوش اخلاقی، مورد بررسی قرار می‌دهد.

۱-۲- مبانی نظری

وارد شدن واژه هشداردهی (افشاگری) به ادبیات ضد تقلب و ضد فساد جهان از روش مورد استفاده توسط نیروهای پلیس گشتی انگلستان در باخبر کردن دیگر همکاران خود از وجود افراد خلاف‌کار برگرفته شده است. آنان بر پایه یک سنت قدیمی، هنگام مواجه با یک فرد بزه کار در شهر، همزمان با تعقیب وی، درسوت همراه‌شان می‌دمیدند تا از این طریق با اطلاع دادن به دیگر همقطاران خود، با همکاری یکدیگر فرد خلاف‌کار را دستگیر کنند (لی گا او و برینک۲۰۱۷). از دیدگاه سازمانی، هشداردهی عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذیصلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم الرعایه در سازمان مطلع می‌کند. (نِر و میکلی، ۲۰۱۶) تعریف اخیر در بیشتر تحقیقات صورت گرفته در زمینه هشداردهی در حرفه حسابداری و حسابرسی مورد قبول واقع شده است (لاتان و همکاران،۲۰۱۸). فرد دریافت کننده گزارش اگر از اعضای داخل سازمان باشد هشداردهی صورت گرفته هشداردهی داخلی بوده و اگر این مرجع مستقل از سازمان باشد نوع هشداردهی خارجی خواهد بود. علاوه بر آن در حوزه هشداردهی‌های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداردهی نیز توجه شده است بطوریکه از این مجرا، دو نوع مجرا شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانیست که فرد افشاء کننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می‌کند یا به صورت ناشناس مبادرت به این امر می‌نماید. (کولیبرگ و میهیلیچ،۲۰۱۶) مطالعات صورت گرفته درباره ی ترجیح هشداردهی داخلی یا خارجی، نشان می‌دهند که در شرایط تعهد سازمانی پایینِ فرد هشداردهنده، اعتماد کمتر وی به مدیریت و در دسترس بودن شواهد معتبر در خصوص تخلف، احتمال هشداردهی خارجی نسبت به هشداردهی داخلی بیشتر خواهد بود. (کورتیز،۲۰۰۹)

تحقیقات دانشگاهی در این زمینه از اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی آغاز شده است. اکثریت قریب به اتفاق این پژوهش‌ها، یا بر شناسایی ویژگیهای روانشناختی و جامعه شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می‌شود، تأکید دارند. (لی گا او و برینک۲۰۱۷) به عقیده نِر و میکلی (۲۰۱۶) اقدام به هشداردهی خود متشکل از پنج جزء تعیین کننده است که عبارتند از : خصوصیات و ویژگیهای هشداردهنده، خصوصیات و ویژگیهای گیرنده گزارش، ویژگیهای تخلف یا رفتاری که نسبت به آن هشدار داده می‌شود، ویژگیها و خصوصیات فرد متخلف و نهایتا ویژگیهای سازمانی که در آن هشداردهی صورت می‌گیرد.

افشای خطاکاری‌های رُخ داده در حوزه مالی توسط حسابداران به عنوان یک تصمیم اخلاقی برای آنان تلقی می‌شود و عوامل مختلفی در آن دخیل است. تصمیم‌گیری اخلاقی فرآیندی

تعریف می‌شود که طی آن فرد در خصوص اخلاقی یا غیراخلاقی بودن یک اقدام یا تصمیم، قضاوت می‌کند (شوارتز،۲۰۱۶). عمل افراد بازتابی از مسیر فکر و احساس درونی آنهاست. براین اساس، درک حسابداران درباره درستی و نادرستی کارها بر کمیت و کیفیت عملکرد آنان تأثیرگذار خواهد بود. ادراک، نوعی فرآیند است و در این فرآیند افراد اطلاعات معنادار در ارتباط با مسائل پیش روی خود را سازماندهی و تفسیر می‌کنند. به گفته باگداساروف و همکاران (۲۰۱۶)، ادراک اخلاقی عامل محرک تمام تصمیم گیری‌های اخلاقی بوده و به معنای تشخیص فرد از یک مفهوم اخلاقی است بنابراین ادراک اخلاقی، سازمان دهنده و محرک تمام تصمیم گیری‌های اخلاقی است. در واقع ادراک اخلاقی، نقطه‌ای از زمان تعریف می‌شود که فرد در می‌یابد که با شرایطی مواجه است که در آن می‌بایست طبق موازین اخلاقی اقدامی را انجام دهد (یا ندهد) که بر اثر آن منافع یا انتظارات خود و دیگران تحت تأثیر قرار خواهد گرفت (هینک،۲۰۰۸). توانایی ادارک اخلاقی و عوامل مؤثر بر آن طیف وسیعی از متغیرها را در بر می‌گیرد که سبب می‌شود آستانه وقوع آن در افراد مختلف، متفاوت باشد. به عنوان مثال، میزان شدت و حساسیت ادراک اخلاقی می‌تواند به صورت ژنتیک از پدر و مادر به فرزندان انتقال یابد یا بر حسب تجربیات فرد در طول زندگی توسعه پیدا کند و یا عوامل دموگرافیک (جنسیت، سن و نظایر آن) میزان آن را تعیین کند. علاوه بر آن اصول کلی پذیرفته شده توسط فرد (مثلا در قالب دین و فرهنگ خاص) تأثیر مستقیم بر ادراک اخلاقی فرد دارد. در سالیان اخیر به لطف تحقیقات انجام شده، پیشرفتهای قابل توجهی در اندازه‌گیری و شناخت برخی از ابعاد فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی صورت پذیرفته است (گِرینه، ۲۰۱۷). در این راستا، محققان عوامل مختلفی را که بر نحوه تصمیم گیری‌های اخلاقی افراد تأثیر گذارند، شناسایی کرده و سعی در توضیح چگونگی روابط آنها با یکدیگر در قالب مدلهای تصمیم‌گیری اخلاقی، دارند. برخی از مدلهای تصمیم‌گیری اخلاقی با بهره‌گیری از تحقیقات صورت گرفته در سایر رشته‌ها همچون فلسفه اخلاق، روانشناسی، جامعه شناسی، اقتصاد، رفتار سازمانی، جرم‌شناسی و امثالهم، در پی توضیح و چگونگی انجام فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی برآمده اند (حاجیها و راشکی گزمه،۱۳۹۶). مسلم است که ادراک اخلاقی پیش مقدمه قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی در افراد به طور عام و در حسابداران به طور خاص است. بر طبق رویکردهای منطقی در تصمیم‌گیری اخلاقی، ادراک اخلاقی مستقیما منجر به قضاوت اخلاقی در افراد می‌شود و هسته اصلی این رابطه، استدلال و تعقل منطقی است. روانشناسان نظریه‌های متعددی را پیرامون استدلال اخلاقی مطرح نموده اند که دو نظریه قالب در این حوزه، نظریه مرحله‌ای ژان پیاژه و کُلبرگ می‌باشد (حساس یگانه و مقصودی،۱۳۹۰). این تفکر سالهای متمادی بر تئوری مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی سایه افکنده بود. اما در سالهای نخستین قرن حاضر، توجه به بُعد غیر منطقی تصمیم‌گیری اخلاقی در بین محققان دانشگاهی محبوبیت یافت. در این راستا، شوارتز در ارائه مدل جامع قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی خود، تأثیر ادراک بر قضاوت اخلاقی به صورت خطی ندانسته و معتقد است که این رابطه تحت تأثیر انبوه عوامل منطقی و غیرمنطقی قرار دارد. هر کدام از این مؤلفه‌ها متصل به یک مدار عصبی مجزا هستند

و تأثیـر مجزایی را نیز بر پاسـخ‌های افراد به تنگناهای اخلاقی پیش رو موجب می‌شـوند. وی با مطرح کردن عناصری همچون، اسـتدلال، احساسـات، شـهود، توجیه، ظرفیت اخلاقی و مشاوره عوامل میانجی را بین ادراک و قضاوت اخلاقی مؤثر دانسته است (شوارتز،۲۰۱۶). به عبارت دیگر اثر توأمان حالات آدمی، تجربیات پیشـین وی در موقعیتهـای گوناگون در قالب ضمیر خودآگاه و ناخوداگاه وی در کنار قدرت تعقل و اسـتدلال، منجـر به قضاوت اخلاقی و نهایتاً تصمیم‌گیری اخلاقی فرد می‌شود (لاتان و همکاران، ۲۰۱۷).

از جمله متغیرهایی که پژوهشـگران علوم رفتاری در دوره معاصر همواره به آن توجه داشـته اند، هوش و ابعاد آن است. بدون شک، هوش فرد، تصمیم گیری‌های او را تحت تأثیر قرار داده و نقش انکارناپذیری بر عملکرد وی در موقعیت‌های مختلف ایفا می‌کند (گل محمدیان و همکاران، ۱۳۹۴). بطور کلی محققان، هوش را ظرفیت کسب دانش، قدرت تفکر، استدلال انتزاعی و توانایی حل مسـأله تعریف می‌کنند. اخیرًا در حـوزه هـوش، ابعاد جدیدی شـناخته شده اسـت. یکـی از مهم‌ترین ابـعاد هـوش که جدید بوده و چـندان نیز به آن پرداخته نشـده، هوش اخلاقی اسـت. هوش اخـلاقی بـرای اولین بار توسـط بوربا (۲۰۰۵) در رشته روانشناسی وارد شـد. بـوربا هوش اخـلاقی را ظـرفیت و تـوانایی درک درست از نادرست، داشتن اعـتقادات اخلاقی قوی و عمل به آن‌ها و رفتار در جهت صحیح و درسـت تعریف می‌کند. هوش اخلاقی به شدت با مفهوم ظرفیت اخلاقی معرفی شـده از سـوی شـوارتز در مدل جامع قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی گره خورده است. به گفته وی ظرفیت (هوش) اخلاقی بیانگر وضعیت شخصیت اخلاقی و یکپارچگی اخلاقی فرد است. شخصیت اخلاقی فرد، سطح بلوغ و رشد اخلاقی او بر اساس سیستم ارزش‌های اخلاقی و درجه توسـعه اخلاقی اوست که منجر به احسـاس هویت اخلاقی در وی می‌شود و یکپارچگی اخلاقی نیز به معنای تعهد یا انگیزه ی لازم برای پافشاری و استمرار تصمیم‌گیری بر اساس اصول و ارزش‌های اخلاقی در ورطه عمل و در هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی است (جاکسون،۲۰۱۳). هوش اخلاقی به معنی توجه به زندگی انسـان و طبیعت، رفاه اقتصادی و اجتماعی، ارتباطات باز و صادقانه و حقوق شهروندی است. بدون اخلاق اجتماعی نمی‌توان از پس هوش تحلیلی برآمد.

برخی از صاحب نظران چهار اصل هوش اخلاقی را که برای موفقیت مداوم سازمانی و شخصی ضروری اسـت بدین گونه بر شـمرده انـد: عمل کردن مبتنی بر اصول، ارزش‌هـا و باورها : یعنی ایجـاد هماهنگـی بین آنچه که فرد به آن باور دارد و آنچه که به آن عمل می‌کند. انجام آنچه که فرد می‌داند درسـت اسـت و گفتن حرف راست در تمام زمان‌ها. کسـی که هوش اخلاقی بالایی دارد، به شـیوه‌ای که با اصول و عقایدش سـازگار باشد، عمل خواهد نمود (حاجیها و ملاسلطانی، ۱۳۹۵). مسئولیت‌پذیری: کسی که هوش اخلاقی بالایی دارد، مسئولیت اعمال و پیامدهای آن را بر عهده گرفته و همچنین اشـتباهات و شکسـت‌های خود را نیز خواهد پذیرفت. دلسوزی: توجه به دیگران که دارای تأثیر متقابل اسـت. اگر فرد نسـبت به دیگران مهربان و دلسـوز بود، دیگران نیـز در زمان نیاز با او همدردی و مهربانی خواهند نمود. بخشـش: آگاهی از عیوب خود و تحمل اشتباهات دیگران (گل محمدیان و همکاران، ۱۳۹۴). انتظار بر آن است که هوش اخلاقی رابطه

بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی را تحت تأثیر قرار داده و قضاوت اخلاقی حسابداران را نسبت به هشـداردهی تخلفات مالی بهبود بخشـد چراکه با افزایش ظرفیت اخلاقی فردِ شاغل در حرفه، هوش اخلاقی وی نیز تقویت شـده و این امر سـبب می‌شـود که او هشـداردهی را که یک عمل سودمند برای اجتماع است به عنوان یک وظیفه اخلاقی در نظر گیرد.

با عنایت به موارد فوق فرضیات این پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول: ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاههای اجرایی تأثیر مثبت و مستقیم دارد.

فرضیـه دوم: هـوش اخلاقی رابطـه بین ادراک اخلاقـی و قضاوت اخلاقی شـاغلان حرفه حسابداری را نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاههای اجرایی، تعدیل می‌کند.

فرضیه سـوم: قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت و مسـتقیم بر هشـداردهی داخلی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی دارد.

فرضیه چهارم: قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت و مسـتقیم بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی دارد.

فرضیه پنجم: قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت و مسـتقیم بر هشـداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی دارد.

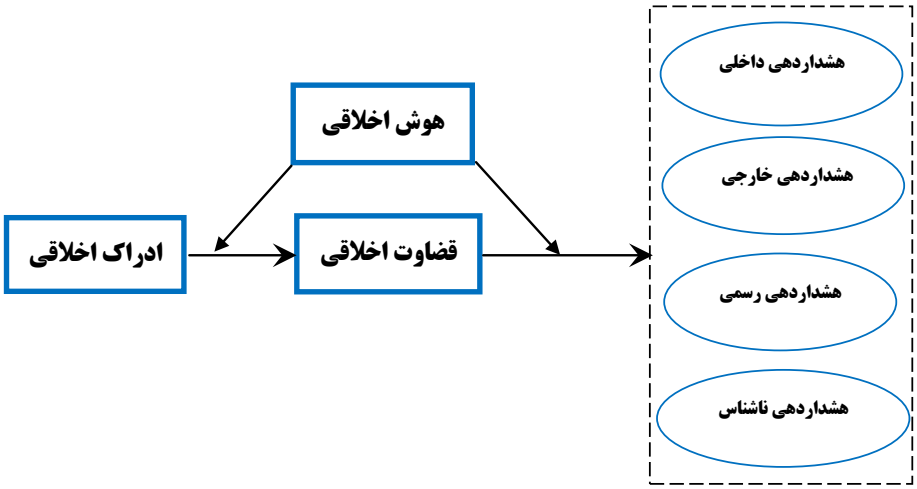
فرضیه ششـم: قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت و مستقیم بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی دارد.

فرضیه هفتم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشـداردهی داخلی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاههای اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه هشتم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاههای اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه نهم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشـداردهی رسـمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاههای اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه دهم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشـداردهی ناشناس تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاههای اجرایی را تعدیل می‌کند.



شکل شماره (۱) - مدل مفهومی تحقیق

۱-۳- پیشینه تجربی پژوهش

موضوع افشاگری و هشداردهی با توجه به رسوایی‌های مالی حادث شده به ویژه در پنج سال اخیر بسیار بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. (لی گا او، ۲۰۱۷) بطور کلی در جستجوهای صورت گرفته در متون پژوهشی خارجی، بیش از ۵۰ عنوان اثر علمی با موضوع هشداردهی شناسایی و جمع آوری گردید لیکن با توجه به کثرت مستندات علمی یاد شده و فرضیه‌های تحقیق، در ذیل به تعدادی از آنها که منحصراً در حوزه ی هشداردهی در حرفه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی می‌پردازند، اشاره خواهد شد.

ژن جنک (۲۰۱۶) در رساله دکتری خود با موضوع «بررسی تأثیر هوش هیجانی رهبران بر قصد هشداردهی توسط زیردستان» دریافت که درصورت دخیل نبودن رهبر در یک سوءاستفاده مالی، زیردستان هنگامیکه او دارای هوش هیجانی بالایی است بیشتر تمایل به هشداردهی تخلف صورت پذیرفته شده خواهند داشت. علاوه بر آن، وی نشان داد که بین تمایل زیردستان به هشداردهی و هوش هیجانی مدیر و همچنین عواملی چون اعتماد به مدیر و رضایت شغلی ارتباط معناداری وجود دارد. کی لییر (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «انگیزه کارکنان دولت فدرال دولت آمریکا در گزارش تخلفات » به بررسی ارتباط بین انگیزه ارائه خدمت عمومی و هشداردهی پرداخته اند. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر ارتباط مثبت انگیزه ارائه خدمت عمومی با هشداردهی بوده و بیانگر آن است که شدت تخلفات رخ داده نیز این ارتباط را تعدیل می‌کند. لاتان و همکاران (۲۰۱۷) با بهره‌گیری از مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی شوارتز (۲۰۱۶) اثر عوامل غیرمنطقی را بر تصمیم حسابرسان جامعه حسابداران کشور اندونزی نسبت به هشداردهی تخلفات همکاران خود مورد بررسی قرار دادند. بر اساس یافته‌های آنان، نیت هشداردهی، بستگی

بـه ادراک اخلاقـی و قضاوت اخلاقی داشـته و این ارتبـاط بر اثر عواملی همچون احساسـات و شـدت مسئله اخلاقی تحت تأثیر قرار گرفته و تعدیل می‌شـود. آلِنه و همکاران (۲۰۱۸) در یک پژوهش تجربی که در بین حسـابدران بخش عمومی کشور باربادوس انجام شد دریافتند که قصد هشـداردهی داخلی به طور قابل توجهی تحت تأثیر هر پنج مؤلفه پیشـینه فردی (شامل: نگرش، کنترل رفتاری درک شـده، تعهد به استقلال، مسئولیت شخصی برای گزارش دهی خطا و هزینه شـخصی گزارش) قرار داشـته در حالیکه هشـداردهی خارجی تنها تحت تأثیر سه مؤلفه نگرش، کنترل رفتاری درک شده و هزینه شخصی گزارش برای گزارش دهنده، قرار گرفته است. پژوهش لاتان و همکاران (۲۰۱۸) نشـان می‌دهد قصد هشداردهی داخلی و خارجی در حسابداران بخش عمومی علاوه بر آن که تحت تأثیر هر پنج مؤلفه پیشینه فردی قرار دارد این ارتباط با سه مؤلفه حمایت سازمانی درک شده، هنجارهای تیمی و شدت مسئله اخلاقی تعدیل می‌شود.

مرور ادبیات موضوع پژوهش، در منابع داخلی بیانگر آن اسـت که پدیده هشداردهی و هوش اخلاقی، کمتر مورد مطالعه محققان داخلی بوده و از این حیث موضوع پژوهشی جدیدی در کشور ما قلمداد می‌شود با این وجود از جمله تحقیقات مرتبط در این زمینه می‌توان به پژوهش حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵) با عنوان « رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل » اشاره نمود که در آن یافته‌های محققان نشـان می‌دهد که بین عملکرد حسابرسـان و همه مؤلفه‌های هوش اخلاقی به اسـتثنای بخشـش رابطه معنادار وجود دارد. در تحقیق بنی‌مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) با عنوان « بررسـی رابطه میان جو اخلاقی و هشـداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران » اثر مؤلفه‌های جو اخلاقی سازمان بر هشداردهی با در نظر گرفتن متغیرهای میانجی شامل برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش، برداشت از هزینه‌های مربوط به هشداردهی و برداشت از عواقب عمل سوأل برانگیز مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این تحقیق بیانگر آن اسـت که جو اخلاقی بر هشـداردهی و دو مولفه برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش و برداشـت از عواقب عمل سـوأل برانگیز، تأثیرگذار است. فیروزی و برزگر (۱۳۹۷) رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی را مورد پژوهش قرار دادند. به اعتقاد آنان ترس از خسـارات مادی و اعتباری ناشی از افشاء سبب می‌شود تا حسابداران تمایلی برای افشای موارد غیر اخلاقی که شاهد آن بوده اند، نداشته باشند. افشـانی و همکاران (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر قصد افشـای تخلفات در کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنان نشـان می‌دهد که افراد با کانون کنترل درونی، نگرش مثبت به هشـداردهی و هویت اخلاقی بالا نسـبت به مشاهده تخلفات سـازمانی بی‌تفاوت نبوده و جایگاه فرد متخلف و میزان جدیت تخلف نقش قابل ملاحظه‌ای در تمایل افراد به افشای آنها دارند.

❐ ۲- روش پژوهش

۲-۱- روش پژوهش

روش پژوهش حاضر تلفیقی از پیمایشـی و همبسـتگی اسـت. تحقیقات پیمایشی معمولا از

طریق نظر سنجی صورت گرفته که در این تحقیق، از نوع مقطعی آن، جهت گردآوری داده‌های پژوهش استفاده شده است. از طرف دیگر چون هدف پژوهش، بررسی رابطه بین متغیرهای مورد مطالعه است که در آن تأثیر بعضی از متغیرها بر روی برخی دیگر ارزیابی می‌گردد، در نتیجه روش تحقیق از نوع همبستگی و مدل یابی بوده و از لحاظ هدف کاربردی است.

۲-۲- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شاغلین حرفه حسابداری در بخش عمومی استان گیلان است. با لحاظ گستردگی فعالیتهای این حوزه و تعدد سازمانهایی که مالکیت عمومی بر آنها مترتب می‌باشد، این پژوهش صرفاً بر آن تعداد از حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش عمومی متمرکز گردیده که در سازمانهایی مشغول به فعالیت هستند که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند. به عبارت دیگر جامعه آماری تحقیق، شامل شرکتها و بانکهای دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی نظیر شهرداریها و سازمان تأمین اجتماعی نمی‌شود. با عنایت به تعداد کل جامعه تحقیق که شامل حدود ۱۰۰۰ نفر می‌باشند با استفاده از فرمول کوکران، تعداد نمونه ۲۷۰ نفر تعیین گردید و در پایان فرآیند جمع آوری اطلاعات از جامعه تحقیق تعداد ۲۷۳ پرسشنامه تکمیل شده در دسترس محققین قرار گرفت.

۲-۳- چگونگی گردآوری داده‌ها

ابزار گردآوری داده‌ها در این تحقیق از سه بخش تشکیل یافته است که با استفاده از یک پلت فُرم آن لاین در محیط مبتنی بر وب در اختیار شرکت کننده گان در تحقیق، قرار داده شد. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی شرکت کننده گان در تحقیق (شامل جنسیت، سطح تحصیلات، عنوان شغلی، سابقه حرفه‌ای) بوده است. بخش دوم در برگیرنده ابزار سنجش هوش اخلاقی می‌باشد و جهت اندازه‌گیری چهار مؤلفه هوش اخلاقی در شرکت کننده گان، از پرسشنامه استاندارد هوش اخلاقی لینک و کیل (۲۰۰۸) که دارای بیست گویه بوده و با دامنه پیوستاری پنج درجه‌ای رتبه‌بندی می‌شود، استفاده شده است. در بخش سوم نیز با تدوین یک سناریو فرضی و طراحی سوألات مرتبط با متغیرهای مورد بررسی مبادرت به اندازه‌گیری آنها گردید. با عنایت به دشواری مشاهده واکنش افراد در هنگام مواجه با رفتارهای غیراخلاقی و خلاف موازین، استفاده از رویکرد سناریو در تحقیقات مرتبط با اخلاقیات در رشته حسابداری در سالیان اخیر مرسوم شده است. (لی گا او و برینک۲۰۱۷، لاتان و همکاران،۲۰۱۷و...) در این رویکرد، یک شرایط فرضی ترسیم می‌شود و از پاسخ دهنده درخواست می‌گردد که خود را در نقش تشریح شده قرار داده و سپس به سوألات مرتبط پاسخ دهد. سناریو و سوألات مربوط به آن در تحقیق حاضر، بر گرفته شده از سناریوهای بکار گرفته شده در تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، باگداساروف (۲۰۱۶) و کورتیز و تیلور (۲۰۱۳) با اعمال تغییرات، باتوجه به محیط حسابداری بخش عمومی و جامعه مورد مطالعه بوده است که با دامنه پیوستاری هفت درجه‌ای

اندازه‌گیری می‌شود. جدول شماره (۱) پایایی و روایی ابزار تحقیق را در قالب شاخص‌های مربوط ارائه می‌کند. در راستای اخذ پاسخ شرکت کننده گان لینک مربوط به ابزار پژوهش با استفاده از شبکه‌های اجتماعی و تارنماهای دو مرکز آموزش کارکنان دولت متعلق به جهاد دانشگاهی شعبه گیلان و مرکز آموزش و پژوهش سازمان اداری و استخدامی استان گیلان، در اختیار جامعه پژوهش قرار گرفت که در مجموع تعداد ۲۷۳ نفر از آنها، نسبت به تکمیل آن اقدام نمودند.

جدول شماره (۱) توزیع سوألات ابزار پژوهش و شاخص‌های روایی و پایایی مربوط

ابعاد کلی سنجش	تعداد سوالات	پایایی محاسبه شده با آلفای کرونباخ
هوش اخلاقی	۲۰ سوال	۰/۷۸۸
ادراک اخلاقی	۳ سوال	۰/۸۳۲
قضاوت اخلاقی	۴ سوال	۰/۸۵۳
هشداردهی داخلی	۴ سوال	۰/۸۴۴
هشداردهی خارجی	۴ سوال	۰/۸۳۱
هشداردهی رسمی	۲ سوال	۰/۹۳۰
هشداردهی ناشناس	۲ سوال	۰/۷۸۹
روایی	از روش روایی محتوا برای اطمینان از درستی ابزار اندازه‌گیری استفاده شده است به اینصورت که با استفاده از نظرات تعدادی از اساتید دانشگاه، متخصصان و کارشناسان امور پژوهشی، مطالعه پرسشنامه‌های مشابه و همچنین توزیع ابتدایی پرسشنامه بین تعدادی از جامعه آماری و اعمال نظرات اصلاحی آنان و پس از رفع ابهام در سوالات، پرسشنامه نهایی طراحی، بومی‌سازی و تهیه گردید.		
پایایی کلی	برای پایایی پرسشنامه تعداد ۵۰ پرسشنامه در جامعه اولیه مربوط پخش شد. با استفاده از نرم‌افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی کل ۰/۸۵۰ به دست آمد که به دلیل بیشتر بودن ضریب آلفا از مقدار ۰/۷۰، تمامی مولفه‌های مورد مطالعه از اعتبار کافی برخوردار می‌باشند.		

۲-۴- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

به منظور آزمون فرضیات و تحلیل روابط بین متغیرها از رویکرد معادلات ساختاری (PLS) نسل دوم که مبتنی بر حداقل مربعات جزئی است از نرم افزار Smart PLS نگارش سوم، استفاده شده است. برخلاف نسل اول معادلات ساختاری که مبتنی بر کوواریانس بوده و در آن میزان برازش کلی مدل مفروض ارزیابی می‌شود، روش حداقل مربعات جزئی پیش‌بینی مدار بوده و به نظریه قوی نیاز ندارد و به عنوان روش ساخت نظریه نیز به کار می‌رود. از طریق این روش می‌توان، قابل قبول بودن مدلهای نظری را در جامعه‌های خاص، با استفاده از داده‌های کم و غیر نرمال آزمایشی و غیرآزمایشی ارزیابی نمود. (آذر و همکاران، ۱۳۹۱) علاوه بر آن، به منظور ارائه آمار توصیفی داده‌های گردآوری شده که به بررسی متغیرهای جمعیت شناختی و برخی

شـاخص‌های مرکزی داده‌های پژوهش می‌پردازد با اسـتفاده از نرم افزار Spss نگارش ۲۴ نتایج مربوط حاصل گردید.

❐ یافته‌های پژوهش

۳-۱- آمار توصیفی

در بخش توصیفی از تحلیل داده‌ها، نتایج بیانگر آن هستند که از میان تعداد ۲۷۳ نفر شرکت کننده در تحقیق، ۱۸۹ نفر مرد و مابقی زن می‌باشـند و بیشـترین فراوانی سـطح تحصیلات در مقطع فوق لیسـانس (۵۶٪) بوده اسـت. همچنین شاغلین در پست‌های سـازمانی حسابداری یا کارشـناس مالی با حدود ۵۵٪ حسابرسـی با ۲۲٪ و ذیحسـابی ۱۱٪ و سایر کارکنان امور مالی با ۱۲٪ فراوانی شـرکت کننده گان را از نظر عنوان شـغلی نشـان می‌دهد. از طرف دیگر بیشترین فراوانی شـرکت کننده گان در تحقیق از نظر سـنوات خدمتی، در حدود بیست سال و بالاتر بوده است. جدول شماره (۲) ویژگیهای مربوط به نمونه‌های برگرفته شده از جامعه پژوهش را منعکس می‌کند.

جدول شماره (۲) ویژگیهای توصیفی اعضای نمونه‌های مورد مطالعه

متغیر جمعیت‌شناختی	زیر مجموعه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۸۹	۶۹/۲
	زن	۸۴	۳۰/۸
سطح تحصیلات	لیسانس	۹۷	۳۵/۵
	فوق لیسانس	۱۵۵	۵۶/۸
	دکتری	۲۱	۷/۷
سابقه کار	تا ۵ سال	۴۸	۱۷/۶
	۵ تا ۱۰ سال	۵۶	۲۰/۵
	۱۰ تا ۱۵ سال	۴۶	۱۶/۸
	۱۵ تا ۲۰ سال	۴۹	۱۷/۹
	۲۰ سال بالاتر	۷۴	۲۷/۱
عنوان شغلی	حسابرس/ بازرس	۶۴	۲۳/۴
	ذیحساب / مدیرعامل	۳۱	۱۱/۴
	حسابدار / کارشناس مالی	۱۴۶	۵۳/۵
	سایر	۳۲	۱۱/۷

۳-۲- برازش مدل اندازه‌گیری

برازش مدل اندازه‌گیری تحقیق با رویکرد معادلات ساختاری از طریق بررسی پایایی شاخص،

روایی همگرا و روایی واگرا مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در بررسی پایایی شاخص لازم است کلیه بارهای عاملی شاخص‌ها که بیانگر میزان شدت رابطه یک متغیر پنهان (سازه یا سوالات سنجش کننده یک متغیر) و متغیر آشکار (شاخص یا متغیر مورد بررسی در مدل) است، بزرگتر از مقدار ۰/۷۰ بوده و حداقل در سطح ۰/۰۵ معنی‌دار باشند. با دقت در شکل شماره (۲) ملاحظه می‌گردد که کلیه بارهای عاملی شاخص‌ها در مدل تحقیق بیش از مقادیر معیار بوده اند. از طرف دیگر به دلیل اینکه ضریب آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها تلقی می‌شود، روش معادلات ساختاری معیار مدرن تری را نسبت به این معیار تحت عنوان پایایی ترکیبی[1] بکار می‌برد. پایایی ترکیبی، شاخصی برای ارائه پایداری درونی مدل اندازه‌گیری پژوهش محسوب می‌شود و در مقادیر بالاتر از ۰/۷۰ پذیرفته شده است. (داودی و رضازاده، ۱۳۹۵) بطوریکه مقادیر جدول شماره (۳) نشان می‌دهند شاخص مذکور در رابطه با مدل اندازه‌گیری این پژوهش دارای مقادیر قابل قبول می‌باشد. علاوه بر آن، در جدول مذکور به منظور اطمینان از کیفیت مدل اندازه‌گیری تحقیق، شاخص مقادیر اشتراکی[2] نیز محاسبه و ارائه شده است که نشان می‌دهد چه مقدار از میزان تغییر پذیری شاخص‌ها (سوالات) توسط سازه ی مرتبط با خود تبیین می‌شود. در جدول شماره (۳) به همراه مقادیر شاخص‌های پایایی مدل اندازه گیری، معیار روایی همگرا نیز ارائه شده است. روایی همگرا یا اعتبار همگرایی، همبستگی زیاد شاخص‌های یک سازه را در مقایسه با همبستگی شاخص‌های سازه‌های دیگر نشان می دهد. به منظور ارزیابی اعتبار همگرایی در نرم افزار Smart PLS از شاخص AVE استفاده می‌شود. مقدار این ضریب از ۰ تا ۱ متغیر بوده و مقادیر بالاتر از ۰/۵۰ به منظور تعیین اعتبار همگرایی پذیرفته شده است. بطوریکه ملاحظه می‌گردد کلیه مقادیر منعکس در جدول شماره (۳) بیش از مقادیر معیار بوده که این امر بیانگر آن است که مدل اندازه‌گیری تحقیق واجد روایی همگرای قابل قبول است.

جدول شماره (۳) بررسی معیارهای پایایی شاخص و روایی همگرا در مدل پژوهش

متغیرها	CR	Communality	AVE
ادراک اخلاقی	۰/۹۰۷	۰/۳۲۰	۰/۷۶۴
قضاوت اخلاقی	۰/۹۰۰	۰/۵۲۱	۰/۶۹۴
هشداردهی خارجی	۰/۸۸۱	۰/۰۲۱	۰/۶۵۲
هشداردهی داخلی	۰/۹۰۳	۰/۱۲۴	۰/۷۰۰
هشداردهی رسمی	۰/۹۷۲	۰/۶۳۲	۰/۹۴۵
هشداردهی ناشناس	۰/۸۹۰	۰/۴۵۵	۰/۸۰۳
هوش اخلاقی	۰/۷۷۹	۰/۲۵۰	۰/۷۷۵

1. Composite Reliability (CR)
2.Communality

آخریـن شـاخص جهـت بـرازش مـدل اندازه‌گیـری تحقیـق، روایـی واگـرا اسـت کـه بیانگـر وجـود همبسـتگی‌های جزیـی بیـن شـاخص‌های یـک سـازه و شـاخص‌های سـازه‌های دیگـر می‌باشـد. در PLS بـه منظـور تعییـن شـاخص فـوق از معیـار Fornell-Larcker (فرونـل و لارکر، ۱۹۸۱) اسـتفاده می‌شـود. در ادامه و در جدول شـماره (۴) ماتریـس فرونـل و لارکر به عنوان شـاخص روایی واگرای مدل ارائه شـده اسـت. بطوریکه ملاحظه می‌شـود در ماتریس مذکور، مقدار همبسـتگی میان شاخص‌ها با سـازه‌های مربوط به خود از همبسـتگی میان آنها و سـایر سازه‌ها بیشتر اسـت که این امر گواه روایی واگرای مناسب مدل تحقیق اسـت. از طرف دیگر دقت در جدول شـماره (۴) بیانگر آن است که بیشترین میزان همبسـتگی بین متغیرهای پژوهش، مربوط به همبسـتگی بین هشداردهی داخلی و هشداردهی ناشناس با مقدار تقریبی ۷۰ درصد است.

جدول شماره (۴) ماتریس فرونل و لارکر مدل

متغیر	ادراک اخلاقی	قضاوت اخلاقی	هشداردهی				هوش اخلاقی
			داخلی	خارجی	رسمی	ناشناس	
ادراک اخلاقی	۰/۸۷۴						
قضاوت اخلاقی	۰/۲۰۹	۰/۸۳۳					
هشداردهی داخلی	۰/۴۱۲	۰/۰۷۳	۰/۸۳۷				
هشداردهی خارجی	۰/۱۷۴	۰/۱۳۰	۰/۴۴۰	۰/۸۰۸			
هشداردهی رسمی	۰/۴۲۷	۰/۱۰۷	۰/۴۰۹	۰/۵۰۶	۰/۹۷۲		
هشداردهی ناشناس	۰/۱۹۰	۰/۱۴۵	۰/۶۹۳	۰/۴۲۶	۰/۴۴۴	۰/۸۹۶	
هوش اخلاقی	۰/۰۱۹	۰/۰۰۴	۰/۴۰۵	۰/۳۲۸	۰/۳۶۹	۰/۲۱۰	۰/۷۸۹

۳-۳- برازش مدل ساختاری

نتایج ارزیابی سـاختاری مدل که در جداول شـماره (۵) و (۶) و نگاره‌های شـماره (۲) و (۳) ارائه شـده اند، بیانگر معناداری روابط و شـدت ضرایب مسیرهای منتهی به چهار نوع هشداردهی تخلفات مالی مورد بررسی در این تحقیق می‌باشد. با توجه به آماره‌های t مندرج در شکل شماره (۳) و مقایسـه آن با مقدار بحرانی (۱/۹۶)، با لحاظ این اینکه در کلیه گویه‌ها، آماره‌های حاصله بیش از مقادیر بحرانی می‌باشد در سطح اطمینان ۹۵٪ کلیه روابط بین اجزاء مدل تایید می‌شود.

از طـرف دیگر در نگاره شـماره (۲)، اعداد مندرج بـر روی خطوط در واقع ضرایب بتا حاصل از معادله رگرسـیون میان متغیرها بوده که همان ضریب مسیر است. اعداد داخل هر دایره بیانگر مقـدار R^2 مدل بوده که نشـان دهنده تأثیریسـت که یک متغیر برون زا بـر یک متغیر درون زا می‌گذارد. مقادیر ضریب تعیین (R^2) تنها برای متغیرهای وابسته مدل محاسبه می‌گردد و مقدار

آن نیز از ۰ تا ۱ متغیر است. بطوریکه ملاحظه می‌شود، ضریب تعیین برای متغیرهای هشداردهی داخلی (۰/۴۵۰) هشـداردهی خارجی (۰/۴۱۱)، هشـداردهی رسـمی (۰/۳۹۸) و هشـداردهی ناشـناس (۰/۳۲۶) می‌باشـد و نشـان می‌دهد که متغیرهای قضاوت اخلاقی و ادراک اخلاقی با احتسـاب تأثیـر متغیر هوش اخلاقی در مجموع توانسـته اند به ترتیـب ۴۵٪، ۴۱٪، حدود ۴۰٪ و ۳۲٪ از تغییرات متغیرهای هشـداردهی داخلی، خارجی، رسـمی و ناشـناس را توضیح دهند. همچنین مقدار قابل توجه R^2 حاصل شده برای متغیر قضاوت اخلاقی (۰/۷۱۹)، بدان معنا است کـه ادارک اخلاقی و هوش اخلاقی روی هـم رفته تأثیر قابل توجه حدود ۷۲٪ بر قضاوت اخلاقی حسـابداران نسبت به پدیده هشـداردهی تخلفات مالی دارند. به منظور تعیین شدت رابطه میان سـازه‌های مدل، مقادیر شاخص اندازه تأثیر یا F۲ در جدول شماره (۴) ارائه شده است. به لحاظ اینکه مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای F۲ به ترتیب اثرات کوچک، متوسط و بزرگ اندازه تأثیر یک سازه بر سازه دیگر را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳) ملاحظه می‌گردد که اثر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی به میزان (۰/۲۸۰) بوده و تأثیر قضاوت اخلاقی نسبت به هشداردهی در کلیه انواع هشـداردهی‌های مورد بررسی بیش از میزان تأثیر متوسط بوده است. با توجه به اینکه در روش معادلات ساختاری با استفاده از مقادیر t می‌توان به معناداری رابطه پی برد و برای تعیین میزان رابطه نیز ضرایب مسیر را در نظر گرفت، با لحاظ جدول شماره (۵) می‌توان گفت که ادارک اخلاقی تأثیر منفی و معکوس بر قضاوت اخلاقی نسبت به پدیده هشداردهی داشته لیکن در سایر روابط تأثیرات مثبت و مسـتقیم اسـت که در بخش بررسی فرضیات تحقیق تشریح خواهند شد. همانطور که در جدول شـماره (۵) ملاحظه می‌شـود در راستای برازش ساختاری مدل، دو معیار دیگر با عنوان Q^2 [1] و شاخص افزونگی[2] نیز ارائه شده است. معیار Q^2 یک معرف تناسب پیش بین مدل است که صرفاً برای متغیرهای وابسته در مدل قابل محاسبه است به نحویکه مقادیر بیشتر از صفر برای یک متغیر بیانگر تناسـب مناسب پیش بین مدل برای آن متغیر بوده در مقابل مقادیر صفر و پایین تر فقدان تناسـب پیش بین را در مدل ارائه شـده نشان می‌دهند. در مدل تحقیق با توجه به مقادیر معیار بر حسـب نظر هنسـلر و همکاران (۲۰۰۹) که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسـط و قوی پیش‌بینی متغیر در مدل می‌دانند، ملاحظه می‌گردد که مقادیر Q^2 سه متغیر قضاوت اخلاقی، هشداردهی خارجی و هشداردهی رسمی بیش از حد متوسط بدست آمده است. شاخص افزونگی نیز یکی دیگر از شاخص‌هایی است که کیفیت مدل سـاختاری را نشان می‌دهد و صرفاً برای متغیرهای سـطح دوم مدل قابل محاسبه می‌باشد بنحویکه باید اعداد حاصل مثبت باشـند کـه در مدل پژوهش کلیه نتایج حاصل در خصوص این معیار مثبت می‌باشند که بیانگر کیفیت قابل قبول مدل ارائه شده است.

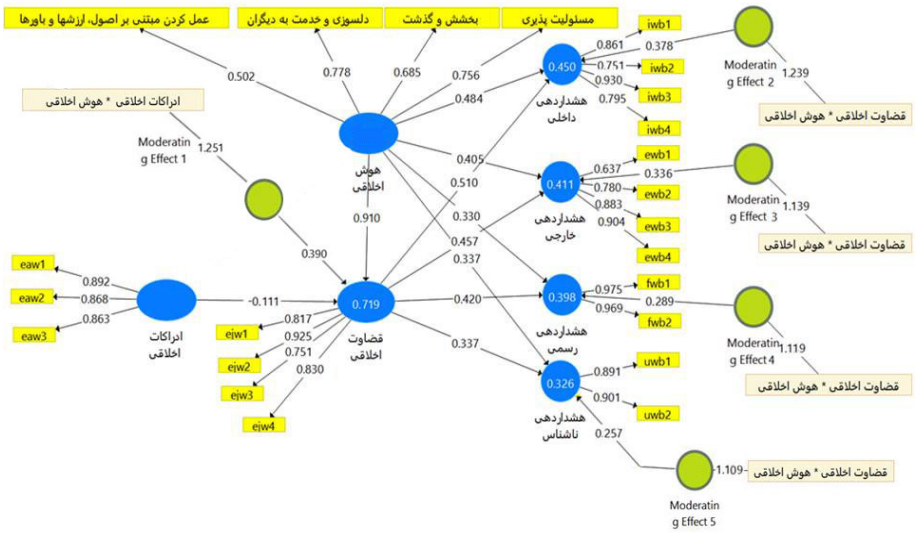
1. Stone-Geisser Criterion
2. Redundancy

جدول شماره (۵) معیار اندازه اثر مدل تحقیق

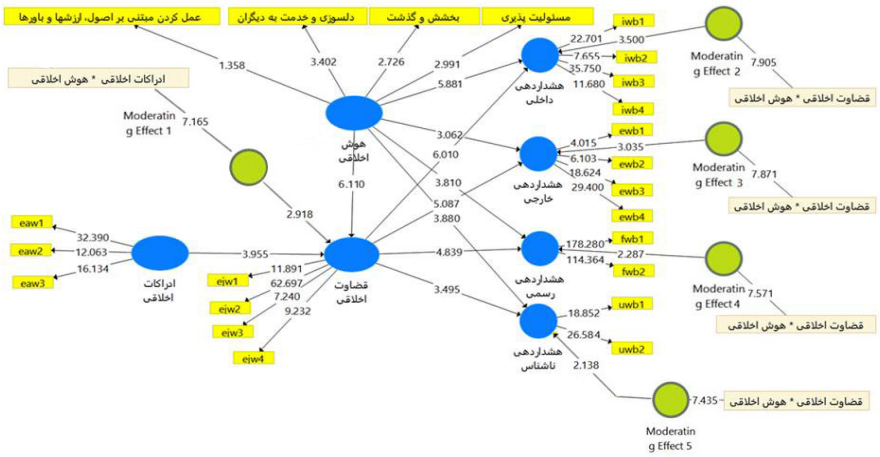
مؤلفه	قضاوت اخلاقی	هشداردهی			
		خارجی	داخلی	رسمی	ناشناس
ادراک اخلاقی	۰/۲۸۰	۰۰۰۰	۰۰۰۰	۰۰۰۰	۰۰۰۰
قضاوت اخلاقی	۰۰۰۰	۰/۳۵۹	۰/۴۹۲	۰/۳۱۶	۰/۲۲۹
هوش اخلاقی	۰/۳۵۰	۰۰۰۰	۰۰۰۰	۰۰۰۰	۰۰۰۰

جدول شماره (۶) شاخص‌های برازش ساختاری مدل تحقیق

	R^2	Q^2	Redundancy
قضاوت اخلاقی	۰/۷۱۹	۰/۱۶۹	۰/۱۴۵
هشداردهی داخلی	۰/۴۵۰	۰/۱۲۴	۰/۱۶۱
هشداردهی خارجی	۰/۴۱۱	۰/۲۰۰	۰/۲۲۰
هشداردهی رسمی	۰/۳۹۸	۰/۲۰۰	۰/۴۰۶
هشداردهی ناشناس	۰/۳۲۶	۰/۱۳۲	۰/۱۶۰



شکل شماره (۲) بارهای عاملی مدل تحقیق



شکل شماره (۳) ضرایب مسیر و بارهای عاملی مدل

۳-۴- تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد (IPMA)

خصیصه کلیدی رویکرد مدلسازی معادلات ساختاری کمترین مربعات جزئی (PLS-SEM) اســتخراج مقادیر متغیرهای مکنون اســت. تحلیل ماتریس اهمیت –عملکرد (IPMA) در بسط یافته‌های نتایج اساسی روش فوق با استفاده از مقادیر متغیرهای مکنون مؤثر می‌باشد. برای یک متغیر مکنون درونزای معین که یک سازه کلیدی هدف را در تحلیل نشان می‌دهد IPMA اثرات کل مدل ســاختاری (اهمیت) و مقادیر متوســط متغیرهای مکنون (عملکرد) را مقابله می‌دهد تا حوزه‌های پراهمیت را مشخص کند (هایر و همکاران، ۲۰۱۴). اجرای ماتریس اهمیت – عملکرد (IPMA) نیازمند شناســایی یک ســازه هدف است که ما در این پژوهش، متغیر قضاوت اخلاقی را به عنوان سازه هدف انتخاب کردیم و همچنین نیازمند اثرات کل و مقادیر عملکردی است. در جدول شــماره (۷) نتایج ماتریس اهمیت – عملکرد (IPMA) ســازه قضاوت اخلاقی ارائه شده است. با توجه به این جدول هوش اخلاقی دارای بالاترین عملکرد سازه نسبت به قضاوت اخلاقی بوده ضمن اینکه از درجه اهمیت کمتری نسبت به سازه ادراک اخلاقی برخوردار است.

جدول شماره (۷) ماتریس اهمیت – عملکرد (IPMA) سازه قضاوت اخلاقی

متغیرهای مکنون	اهمیت	عملکرد
ادراک اخلاقی	۰/۷۲	۰/۱۳۱
هوش اخلاقی	۰/۵۶	۰/۶۱۰

۳-۵- نحوه بررسی فرضیه‌ها

با توجه به شـکل شماره (۳) و مقادیر t محاسبه شده در جدول شماره (۸) بطوریکه پیش تر نیز ذکر شد با مقایسـه مقادیر t برای هر مسیر که معرف یکی از فرضیه‌های پژوهش نیز می‌باشد و مقایسـه با قدر مطلق مقدار بحرانی (۱/۹۶) در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان بـه بررسـی تأییـد و یـا عـدم تأیید فرضیه‌های پژوهش پرداخـت.

جدول شماره (۸) خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	مسیر در مدل	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	ادراک اخلاقی-> قضاوت اخلاقی (با لحاظ تأثیر مثبت)	-۰/۱۱۱	۳/۹۵۵	۰/۰۰۵	رد فرضیه
دوم	هوش اخلاقی * ادراک اخلاقی-> قضاوت اخلاقی	۰/۳۹۰	۲/۹۱۸	۰/۰۰۱	تایید فرضیه
سوم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی داخلی	۰/۵۱۰	۶/۰۱۰	۰/۰۰۰	تایید فرضیه
چهارم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی خارجی	۰/۴۵۷	۵/۰۸۷	۰/۰۰۰	تایید فرضیه
پنجم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی رسمی	۰/۴۲۰	۴/۸۳۹	۰/۰۰۰	تایید فرضیه
ششم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی ناشناس	۰/۳۳۷	۳/۴۹۵	۰/۰۰۱	تایید فرضیه
هفتم	هوش اخلاقی × قضاوت اخلاقی-> هشداردهی داخلی	۰/۳۷۸	۳/۵۰۰	۰/۰۰۰	تایید فرضیه
هشتم	هوش اخلاقی × قضاوت اخلاقی-> هشداردهی خارجی	۰/۳۳۶	۳/۰۳۵	۰/۰۰۲	تایید فرضیه
نهم	هوش اخلاقی × قضاوت اخلاقی-> هشداردهی رسمی	۰/۲۸۹	۲/۲۸۷	۰/۰۰۱	تایید فرضیه
دهم	هوش اخلاقی × قضاوت اخلاقی-> هشداردهی ناشناس	۰/۲۵۷	۲/۱۳۸	۰/۰۰۱	تایید فرضیه

بطوریکه ملاحظه می‌گردد، فرضیه اول گرچه بواسطه مقدار t حاصل (۳/۹۵۵) از لحاظ آماری تأیید می‌شود یعنی ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیرگذار است لیکن به واسطه اینکه جهت تأثیر متغیر مذکور بر قضاوت اخلاقی حسـابداران نسـبت به هشداردهی، مثبت فرض می‌شد، به لحاظ ضریب مسـیر منفی حاصل شـده (۰/۱۱-) تأثیر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی نسـبت به پدیده هشـداردهی تخلفات مالی، منفی و مسـتقیم اسـت از این حیث فرض اول رد می‌شود. به عبارت دیگر صرفاً، ادراک اخلاقیِ یک تخلف مالی قابل هشـدار دادن، به تنهایی، نه تنها قادر به وا داشـتن فرد هشـداردهنده به افشای آن نیست بلکه تا حدودی تأثیر منفی نیز در این رابطه

خواهد داشت. در فرضیه دوم که مبین نقش تعدیل‌گر هوش اخلاقی در رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی است، با توجه به آماره t با مقدار (۲/۹۱۸) و لحاظ اینکه این مقدار بزرگتر از قدر مطلق ۱/۹۶ بوده است، در نتیجه فرض تعدیلگر بودن هوش اخلاقی در رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران، در سطح اطمینان ۹۵٪ قابل پذیرش است. در راستای تعیین مقدار تأثیر این متغیر، ضریب مسیر حاصل (۰/۳۹۰) نشان می‌دهد که هوش اخلاقی از اثرگذاری قابل توجهی در رابطه مذکور برخوردار بوده است. نتایج حاصل از بررسی فرضیه سوم نشان می‌دهد که با لحاظ مقدار t حاصل (۶/۰۱۰) و ضریب مسیر (۰/۵۱۰) قضاوت اخلاقی بر هشداردهی داخلی تخلفات مالی توسط حسابداران، به صورت مستقیم به طور قابل توجهی تأثیرگذار است. علاوه بر آن این امر در فرضیه چهارم نیز با آماره t (۵/۰۸۷) و ضریب مسیر (۰/۴۵۷) صادق بوده و بیانگر تأثیر مثبت و مستقیم قضاوت اخلاقی بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط حسابداران می‌باشد هرچند که این میزان، به اندازه ی شدت هشداردهی داخلی توسط آنان نیست. از طرف دیگر در رابطه با آزمون فرضیه پنجم مبنی بر تأثیر گذاری قضاوت اخلاقی بر هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، با عنایت به مقدار t مندرج در جدول شماره (۸) به میزان (۴/۸۳۹) و ضریب مسیر (۰/۴۲۰) نتیجه می‌گیریم که فرضیه مذکور نیز قابل پذیرش می‌باشد به علاوه در رابطه با تأثیر قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس نیز با لحاظ مقادیر t (۳/۴۹۵) و ضریب مسیر (۰/۳۳۷) به این نتیجه می‌رسیم که قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی تأثیر مثبت و مستقیم دارد هرچند که شدت این تأثیر در مقام قیاس با سایر انواع هشداردهی مورد بررسی در این پژوهش کمتر است. در رابطه با بررسی فرضیات هفتم لغایت دهم که مربوط به نقش تعدیل گری متغیر هوش اخلاقی در رابطه بین قضاوت اخلاقی و چهار نوع هشداردهی داخلی، خارجی و رسمی و ناشناس است نتایج حاصل با توجه به مقادیر t مندرج در جدول فوق نشان می‌دهد که کلیه فرضیات مبنی بر تعدیل گری این متغیر مورد پذیرش قرار گرفته هرچند نقش این تأثیر با توجه به ضرایب مسیر حاصل در انواع مختلف هشداردهی‌ها یکسان نیست. بطوریکه بیشترین نقش تعدیل گری هوش اخلاقی در رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی داخلی با ضریب مسیر (۰/۳۷۸) بوده و کمترین میزان مربوط به هشداردهی ناشناس با ضریب مسیر (۰/۲۵۷) می‌باشد.

❐ ۴- بحث و نتیجه‌گیری

تخلف، تقلب و فساد مالی طیف وسیعی از رفتارها را در بطن سازمان شامل می‌شود که جوهره اصلی آنها زیرپا قرار دادن قوانین و مقررات لازم الاجراء در فرآیند انجام وظایف توسط کارکنان در رده‌های مختلف سازمان است. حرفه حسابداری همواره در معرض پیامدهای خطرناک خطاکاریهای سازمان صاحبکار خود قرار دارد و بروز چنین رویدادهایی می‌تواند اعتبار و حیثیت این حرفه را نزد جامعه مخدوش نماید. برای اجتناب از بروز چنین رخدادی، حسابداران می‌بایست به این آگاهی دست یابند که مسئولیت آنان ماورای آئین رفتار حرفه‌ای و سازمانی بوده

و در راســتای حفظ منافع عموم جامعه قرار دارد بنابراین اهمیت اقدام به هشــداردهی در حرفه حسابداری کاملا مبرهن است.

در ایــن پژوهش نتایج حاصل از فرضیات تحقیق نشــان می‌دهد کــه ادراک یک خطای قابل افشاگری، خود به تنهایی، اثر جزئی و معکوس بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد. در حقیقت، رابطه خطی و مســتقیم بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به هشداردهی برقرار نیست چراکه عواملی همچون : حالات روحی و روانی فرد هشــداردهنده، قدرت متخلف، ترس از انتقام‌گیری و دیگر عوامل مختلف ســازمانی و فرهنگی که در تحقیقات پیشــین نیز مورد تأکید قرار گرفته اند، در ایــن رابطه نقش آفرینی می‌کنند (نمازی و ابراهیمی،۱۳۹۵، علی نقیبیان و همکاران، ۱۳۹۵، بنی‌مهد و گل محمدی،۱۳۹۶، فیروزی و برزگر،۱۳۹۷و لاتان و همکاران،۲۰۱۸). همچنین اثبات نقش مثبت قابل توجه تعدیل گری هوش اخلاقی در رابطه میان ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نســبت به پدیده هشــداردهی، نشــان می‌دهد که می‌توان ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی را با افزایــش ظرفیت اخلاقی فرد حســابدار بهبود بخشــید این امر نتایج تحقیقــات هینگ (۲۰۰۸)، شــوارتز (۲۰۱۶)، لاتان و همــکاران (۲۰۱۸) و حاجیها و ملاســلطانی (۱۳۹۵) را تأیید می‌کند. با عنایت به شــدت روابط حاصل، این نکته را می‌بایســت مد نظر قرار داد که قضاوت اخلاقی بر انواع مختلف هشــداردهی مورد مطالعه دارای اثر یکســانی نمی‌باشــد. بطوریکه بیشترین میزان تأثیرگذاری قضاوت اخلاقی مربوط به هشداردهی داخلی بوده و کمترین آن مربوط به هشداردهی ناشــناس اســت. این نتایج، مشــابه نتایج حاصل از پژوهش‌های ژِنگ (۲۰۱۷)، لاتان و همکاران (۲۰۱۸)، آلِنه و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشــد. علاوه بر آن نتایج حاصل نشــان می‌دهد که هوش اخلاقی به نحو چشــمگیری رابطه میان قضاوت اخلاقی و انواع مختلف هشداردهی تخلفات مالی مورد بررســی در این تحقیق را بهبود می‌بخشــد. به عبارت بهتر با تقویت ابعاد هوش اخلاقی، در فرد شــاغل در حرفه حســابداری، احتمال هشداردهی تخلف حادث شــده که وی شاهد آن بوده اســت نیز بیشــتر می‌شود. این یافته در راستای نتایج حاصل از تحقیقات صورت گرفته توسط ژن جنگ (۲۰۱۶)، لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، حاجیها و ملاســلطانی (۱۳۹۵) و افشــانی و همکاران (۱۳۹۷)، قرار می‌گیرد.

اثــر مثبت و قابل توجــه هوش اخلاقی بــر ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نســبت به انواع هشداردهی تخلفات مالی توسط حسابداران بیانگر آن است که این قابلیت می‌تواند به عنوان یک راهنمــا برای رفتار و اعمال فرد حســابدار عمل نموده و توانایی درونی وی را برای تشــخیص در بزنگاههای حساس تصمیم گیری، مهیا سازد. قابلیت ادراک و تشخیص درست و نادرست در افراد در اثر تعاملات اجتماعی و در برخورد با موقعیتهای مختلف در زندگی به صورت مســتقیم و غیر مستقیم حاصل شده و تقویت می‌شود. با اینحال موقعیتهایی که افراد در آن به قضاوت می‌پردازند می‌توانــد در پرورش هوش اخلاقی مؤثر واقع شــوند. همانگونه که در مــدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی نیز به آن اشــاره شد، هوش اخلاقی معادل ظرفیت اخلاقی تعریف شده و به شدت عوامل شــخصیتی- روانشناختی، تجربیات اخلاقی و عوامل جمعیت شــناختی در پرورش و افزایش آن

تأثیرگذارند. هرچند رشد هوش اخلاقی می‌بایست از دوران کودکی مورد توجه قرار گیرد و در طی دوران تحصیل فرد در نظام آموزشی کشور مهارت‌های مرتبط با آموزه‌های اخلاقی در وی ایجاد و تقویت شود با این وجود نباید سازمانها از پرورش هوش اخلاقی کارکنان خود پس از جذب غافل بمانند. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهاد می‌شود : در کنار اعمال سیاستها و رویه‌های تسهیل کننده هشداردهی (ایجاد کانالهای امن گزارش گیری، برخورد با متخلفان، تصویب قوانین حفاظت کننده از هشداردهنده و...)، سازمانها در هنگام بکارگیری و استخدام حسابداران، در مصاحبه‌های استخدامی، مؤلفه‌های هوش اخلاقی را در آنها سنجیده و لحاظ کنند. پس از استخدام نیز با تدوین و کاربرد برنامه‌های مختلف آموزشی و پرورشی مبتنی بر آئین رفتار حرفه ای، نسبت به بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی در آنان اقدام نموده و در خلال این برنامه‌ها با استفاده از شیوه‌های نوین آموزش رفتار اخلاقی، نسبت به ارتقاء مؤلفه‌های هوش اخلاقی به ویژه مواردی همچون، عمل کردن مبتنی بر اصول و ارزش‌ها و مسئولیت پذیری که ارتباط بسیار بیشتری با انواع هشداردهی تخلفات مالی دارند، مبادرت نمایند. این برنامه‌ها نباید صرفاً مبتنی بر مباحث تئوریک باشند بلکه می‌بایست با بکارگیری شیوه‌های نوین آموزش اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر شبیه‌سازی موقعیت‌ها و تنگناهای اخلاقی (افته کاوی) در محیط کار، مهارت‌های حل مسائل اخلاقی مبتلا به حرفه را به همراه راهکارهای عملی به شاغلان حرفه حسابداری در دستگاههای اجرایی ارائه نماید بطوریکه آنان در هنگام مواجه با تخلفات مالی با انتخاب مناسب‌ترین تصمیم، منافع حرفه و جامعه را در الویت قرار دهند.

این پژوهش نیز همانند بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در حوزه علوم اجتماعی با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که از آن جمله می‌توان به محدودیت ذاتی مربوط به ابزار گردآوری داده‌ها (پرسشنامه) و عدم گسترده تر بودن قلمرو پژوهش با عنایت به جامعه مورد مطالعه اشاره نمود که در تحقیقات آتی می‌بایست مد نظر دیگر پژوهش‌گران قرار گیرد.

❐ ۵- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

با توجه به این موضوع که هشداردهی و افشاگری به ویژه در حرفه حسابداری و حسابرسی موضوع پژوهشی جدیدی در کشور ما محسوب می‌شود طیف وسیعی از موضوعات جهت انجام پژوهش‌های آتی در اختیار محققان قرار خواهد داشت که به چند نمونه از آنها اشاره می‌شود:

۱. ارزیابی تأثیر انواع احساسات (همچون: خشم، ترس، استرس و...) بر ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران و حسابرسان نسبت به هشداردهی.
۲. شناسایی عوامل فردی و سازمانی مؤثر بر عدم افشای خطاکاری‌های رُخ داده در حرفه حسابداری.
۳. ارزیابی مقایسه‌ای نگرش حسابداران شاغل در بخش خصوصی و دولتی نسبت به هشداردهی تخلفات و سوءاستفاده‌های مالی.
۴. نقش متغیرهایی همچون : قوانین حمایتی، حمایت سازمانی ادراک شده، مشوق های مالی

بر نیت حسابداران نسبت به انواع مختلف هشداردهی.

❐ منابع و مآخذ

الف- منابع فارسی:

۱. آذر، عادل، غلام زاده، رسول، قنواتی، مهدی(۱۳۹۱)، مدل سازی مسیری – ساختاری در مدیریت: کاربرد نرم افزار Smart PLS، تهران، انتشارات نگاه دانش.

۲. افشـانی، مینو، وحدتی، حجت، حکاک، محمد، موسـوی، سید نجم‌الدین (۱۳۹۷)، بررسـی عوامل اثرگذار بر قصد افشای تخلفات درکارکنان بخش بهداشت و درمان (مورد مطالعه: کارکنان دانشگاه علوم پزشکی مشهد)، مدیریت بهداشت و درمان، سال نهم، شماره (۲)، صفحات ۷۷-۸۶.

۳. بنی‌مهد، بهمن، گل محمدی، آرش(۱۳۹۶)، بررسـی رابطه میان جو اخلاقی و هشـداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره (۳)، صفحات ۶۱-۸۶.

۴. بیگی هرچگانی، ابراهیم، بنی‌مهد، بهمن، رئیس زاده، سید محمدرضا، رویایی، رمضانعلی(۱۳۹۵)، بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشـداردهی حسابرسـان، دو فصلنامه حسـابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره (۲)، صفحات ۶۵-۹۵.

۵. حاجیها، زهره، ملاسـلطانی، جمال (۱۳۹۵)، رابطه بین هوش اخلاقی و عملکرد حسابرسـان مستقل، فصلنامه اخلاق در علوم و فنآوری، سال یازدهم، شماره (۱)، صفحات ۱۰۵-۱۱۶.

۶. حاجیهـا، زهره، راشـکی گزمه، علی (۱۳۹۶)، رابطه اخلاق حسـابداری با توان تصمیم‌گیـری و رفتار مدیران، فصلنامه اخلاق در علوم و فنآوری، سال دوازدهم، شماره (۲)، صفحات ۱۵۵-۱۶۰.

۷. حساس یگانه، یحیی، مقصودی، امید (۱۳۹۰)، ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فنآوری، سال ششم، شماره (۱)، صفحات ۶۳-۷۴.

۸. داوری،علـی، رضـازاده،آرش(۱۳۹۵)، مدل سـازی معادلات سـاختاری با نرم افزار PLS ، چـاپ اول، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی.

۹. علینقیان، نسـرین، نصر اصفهانی، علی، صفری، علی(۱۳۹۵)، تأثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاگری در سازمان، فصلنامه علمی – پژوهشی مدیریت دولتی، سال هشتم، شماره (۳)، صفحات ۴۳۷-۴۵۸.

۱۰. فیـروزی، مریم، برزگر، الهه (۱۳۹۷)، رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسـابداران و تصمیم به اعلام و انتشـار اقدامات غیر اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم و فنآوری، سال سیزدهم، شماره (۲)، صفحات ۱۱۹-۱۲۸.

۱۱. گل محمدیان، محسن. بهروزی، ناصر. یاسمی نژاد، پریسا (۱۳۹۴)، هوش اخلاقی ماهیت و ضرورت آن، اخلاق پزشکی، سال نهم، شماره (۳۳)، صفحات ۱۲۱-۱۴۲.

۱۲. نمازی، محمد، ابراهیمی، فهیمه(۱۳۹۵)، مدل‌بندی و تعیین الویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسـط حسـابداران، فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سـال دوازدهم، شماره (۴۹)، صفحات ۱ تا ۲۸.

ب- منابع انگلیسی:

1. Alleyne, Philmore., Hudaib, Mohammad., Haniffa, Roszaini. (2018). The Moderating Role of Perceived Organisational Support in Breaking the Silence of Public Accountants. Journal of Business Ethics, 147(3), 509–527.
2. Bagdasarov, Z., Johnson, J. F., MacDougall, A. E., Steele, L. M.,Connelly, S., & Mumford, M. D. (2016). Mental models andethical decision making: The mediating role of sense-making.Journal of Business Ethics, 138, 133–144.
3. Culiberg, B., & Mihelic, K. K. (2016). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. Journal of Business Ethics. doi:10.1007/s10551-016-3237-0.

4. Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2013). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. Accounting and the Public Interest, 9(1), 191–220.
5. Gao, Lei, Brink, Alisa. (2017). Whistleblowing studies in accounting research: A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. Journal of Journal of Accounting Literature ,38, 1–13.
6. Geng, Xin. (2017). The Effect of a Leader's Emotional Intelligence on the Subordinate's Intention to Whistleblow. Journal of Journal of Accounting Literature ,38, 1–13.
7. Greene, Joshua. (2017). The rat-a-gorical imperative: Moral intuition and the limits of affective learning. Journal of Journal of Cognition,167, 66–77.
8. Henik, E. (2008). Mad as hell or scared stiff? The effects of value conflict and emotions on potential whistle-blowers. Journal of Business Ethics, 80, 111–119.
9. Hollings, J. (2013). Let the story go: The role of emotion in the decision-making process of the reluctant, vulnerable witness or whistle-blower. Journal of Business Ethics, 114(3), 501–512.
10. Latan, H, Ringle, C. M., & Jabbour. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. Journal of Business Ethics. 152(2), 573–588.
11. Latan, Hengky., Chiappetta Jabbour, Charbel., & Beatriz Lopes, Ana. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. Journal of Business Ethics, DOI: 10.1007/s10551-017-3534-2
12. Lehnert, K., Park, Y.-H., & Singh, N. (2015). Research note and review of the empirical ethical decision-making literature:Boundary conditions and extensions. Journal of Business Ethics, 129, 195–219.
13. Lennick, D & Kiel, F (2008). Moral Intelligence, Enhancing Business Performance and Leadership Success. New Jersey:Wharton School of the University of Pennsylvania and Pearson Education.
14. Near, Janet, Miceli, Marcia. (2016). After the wrongdoing: What managers should know about whistleblowing. Journal of Business Horizons ,59, 105—114.
15. Schwartz, M. S. (2016). Ethical decision-making theory: An integrated approach. Journal of Business Ethics, 139(4), 755–776.
16. Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2013). Whistleblowing in audit firms: Organizational response and power distance. Behavioral Research in Accounting, 25(2), 21–43.