

Investigate individual characteristics on the whistle-blowing tendencies of independent auditors with the role of perceived organizational support

- Fatemeh Saidi ^۱
- Khaled yadegari ^۲
- Shahrzad Ahmadi ^۳
- Hussein Khanifar ^۴

Abstract

According to the social exchange theory, the higher the level of organizational support, the more likely employees will hold themselves accountable. Therefore, they act more easily in exposing and reporting unethical actions. The main purpose of this research is to investigate individual characteristics of the whistle-blowing tendencies of independent auditors with the role of perceived organizational support. The study is applied and integrated in terms of method, cross-sectional survey, and correlation. The statistical population includes independent auditors working in the trusted auditing institutions of the Tehran Stock Exchange, including the auditing organization in ۲۰۲۲. The research tool was Elaine's questionnaire (۲۰۱۰) and it was distributed through available sampling to ۲۳۶ people and finally, ۱۵۰ questionnaires were received. Using hierarchical regression analysis, the hypotheses were tested and the data were analyzed by SPSS۲۳. Based on the findings of the research, although the relationship between independent and dependent variables is moderated in the presence of organizational support, the effective factor in the decision to disclose is the individual characteristics of the auditors themselves. Therefore, organizations' support level to individuals in the process of extra-organizational whistle-blowing is important and necessary. The results of the research show that a person's attitude towards whistle-blowing, a person's perception towards behavioral control, a person's responsibility for whistle-blowing have a direct and meaningful relationship with intra-organizational whistle-blowing tendencies according to individual characteristics, and the costs of whistle-blowing for an individual have an inverse and meaningful relationship with intra-organizational whistle-blowing tendencies. In the end, from the point of view of independent auditors, intra-organizational whistle-blowing is preferable to external whistle-blowing.

Keywords: Whistle-blowing tendencies, Independent auditors, Perceived organizational support, Individual factor

^۱ Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

^۲ Department of Accounting, Khoramshahr international Branch, Islamic Azad University, khorramshahr, Iran. Corresponding Author (khaledyadegari@yahoo.com).

^۳ Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

^۴ Department of Management and Accounting, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran.

بررسی ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌رسان مستقل با نقش حمایت سازمانی ادراک شده

- فاطمه سعیدی^۱
- خالد یادگاری^۲
- شهرزاد احمدی^۳
- حسین خنیفر^۴

چکیده

براساس تئوری مبادله اجتماعی هرچه میزان حمایت سازمانی بیشتر باشد احتمال بیشتری وجود دارد که کارمندان خود را مسئول بدانند. بنابراین در افشاگری و گزارش اعمال غیراخلاقی، راحت‌تر عمل می‌نمایند. هدف اصلی این پژوهش بررسی ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌رسان مستقل با نقش حمایت سازمانی ادراک شده است. پژوهش از نظر روش، کاربردی و تلفیقی از بُعد روش، پیمایشی مقطعی و همبستگی است. جامعه آماری شامل حساب‌رسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران از جمله سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. ابزار پژوهش پرسشنامه الین (۲۰۱۰) بوده و توزیع از طریق نمونه‌گیری دردسترس، دردسترس ۲۳۶ نفر قرار گرفت و در نهایت ۱۵۰ پرسشنامه دریافت شد. با استفاده از تحلیل رگرسیون سلسله‌مراتبی فرضیه‌ها مورد آزمون و از طریق نرم‌افزار SPSS ۲۳ داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. براساس یافته‌های پژوهش با این‌که در صورت وجود حمایت سازمانی رابطه متغیرهای مستقل و وابسته تعدیل می‌شود اما عامل موثر در تصمیم به افشاگری، ویژگی‌های فردی خود حساب‌رسان می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت میزان حمایت سازمان‌ها از افراد در فرایند افشاگری برون‌سازمانی امری مهم و ضروری است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، مسئولیت‌فردی برای افشاگری با تمایلات افشاگری درون سازمانی باتوجه به ویژگی‌های فردی رابطه مستقیم و معنی‌دار دارد و هزینه‌های افشاگری برای فرد با تمایلات افشاگری درون سازمانی نیز رابطه معکوس و معنی‌دار دارند. در پایان از دیدگاه حساب‌رسان مستقل، افشاگری درون سازمانی به برون‌سازمانی ارجحیت دارد.

واژه‌گان کلیدی: تمایلات افشاگری، حساب‌رسان مستقل، حمایت سازمانی ادراک‌شده، ویژگی‌های فردی.

^۱ گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

^۲ گروه حسابداری، واحد بین‌المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران. (نویسنده مسئول). پست الکترونیکی:

khaledyadegarii@yahoo.com

^۳ گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

^۴ گروه مدیریت و حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکده‌گان فازی دانشگاه تهران، قم، ایران

۱. مقدمه

رشد فزاینده رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی توسط موسسات بلندآوازه‌ای همچون ارتور اندرسون^۱، ارنست و یانگ^۲ و موارد متعدد دیگر، پژوهشگران را براین داشته که تمایلات حسابرسان برای گزارش تخلفات را عمیقاً مطالعه نمایند (الین و همکاران^۳، ۲۰۱۹). افشاگری^۴ موضوع مهمی در تجارت و اقتصاد است که اهمیت آن نه تنها در محافظت از کارکنان و سازمان‌ها؛ بلکه در شکل گسترده‌تر جامعه را نیز در بر می‌گیرد (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). مسئله افشاگری و گزارشگری مالی متقلبان در ایران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. چرا که افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که به منظور جذب منابع مالی به انتشار اوراق بهادار اقدام می‌کنند، تلاش به منظور کاهش مالیات بر سود و... از جمله دلایل اهمیت موضوع است. اگر چه مسئولیت کشف تقلب و اشتباه با مدیریت و افراد عهده‌دار راهبری شرکت است اما استانداردهای جدید حسابداری بین‌المللی از حسابرسان انتظار دارد تا حدودی مسئولیت ثانویه کشف تقلب و اشتباه در صورتهای مالی را بپذیرد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰). حرفه حسابرسی نقش مهمی در روند افشاگری دارد. حسابرسان احتمالاً شاهد سوء رفتارهای مربوطه بوده و انتظار می‌رود حسابرسان مستقل حرفه‌ای باشند و با صداقت و بی‌طرفی در جهت حفاظت از منافع عمومی عمل کنند (تیوان منصور^۵ و همکاران، ۲۰۲۰). زمانی که فرآیند حسابرسی از کیفیت مناسب برخوردار باشد، به صورتهای مالی اعتبار بخشیده و سبب می‌شود در فرآیند تصمیم‌گیری بیشتر مورد اتکا قرار گیرند (حسن‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). آثار منفی تقلب بر ابعاد مختلف اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی تأثیرگذار است. در حقیقت تقلب و فساد جرمی غیر عادی است که باعث زوال شده و بر زندگی بسیاری از افراد اثر می‌گذارد، تقلب باعث کاهش رقابت سطح ملی و مختل شدن رشد اقتصادی می‌شود، تقلب هزینه‌های اجتماعی بالایی خلق کرده و در نهایت باعث افزایش فقر می‌شود (امار و پاربا^۶، ۲۰۲۰). در این بین حتی افزایش آگاهی و ارتقای فرهنگ عمومی باعث نمی‌شود که یک سازمان قربانی تقلب نشود؛ تقلب در سازمان‌ها به اشکال مختلفی دارای اثرات منفی می‌باشد که از جمله این اثرات می‌تواند مالی، اعتباری یا به نوعی لطمه به شهرت و روانی باشد. در این میان قربانیان تقلب نه تنها از لحاظ اقتصادی متضرر گردیده، بلکه امنیت، اعتماد به نفس و عزت خود را

^۱. Arthur Andersen

^۲. Ernst & Young

^۳. Alleyne et al

^۴. Whistle-blowing

^۵. Tuan Mansor

^۶. Umar & Purba

نیز در خطر می‌بینند. برای جلوگیری از تقلب‌های مالی متعدد، افشاگری حرفه حسابرسی به عنوان یک ساز و کار کنترلی قوی مطرح شد که می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذینفعان جامعه داشته باشد؛ اگر چه گزارش عمل خلاف (آن‌ها که در واقع رُخ داده‌اند و آن‌ها که مشکوک هستند) مطابق با آئین رفتار حرفه‌ای است (وادى‌زاده، ۱۳۹۸).

کانت^۱ و رالز^۲ شش عامل فردی (نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد) را به عنوان عوامل تعیین کننده تمایل حسابرسان برای افشاگری مطرح می‌کنند. همچنین مطالعات قبلی نشان می‌دهد تمایل به انجام یک رفتار تحت تاثیر ویژگی‌های فردی متعددی است (آیزن^۳، ۱۹۹۱ و گراهام^۴، ۱۹۸۶). براساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده^۵ آیزن، نگرش فرد نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری^۶ پیش‌بینی کننده‌های بسیار خوبی برای رفتار فرد هستند.

آیزن و همکارانش حمایت سازمانی ادراک شده را به عنوان برداشت کارمندان از میزان ارزشی که سازمان برای خوب عمل کردن قائل است معرفی می‌نمایند. براساس تئوری مبادله اجتماعی^۷ هرچه میزان حمایت سازمانی بیشتر باشد احتمال بیشتری وجود دارد که کارمندان خود را مسئول بدانند. بنابراین در زمان‌های تصمیم‌گیری در مورد گزارش اعمال غیراخلاقی، راحت‌تر عمل می‌نمایند. پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند بین میزان حمایت سازمانی و پذیرش افشاگری رابطه وجود دارد. این موضوع از آن‌جا مهم است که هزینه افشاگری برای فرد می‌تواند بر اثر این که آیا سازمان از آن‌ها حمایت می‌کند یا خیر، تعدیل شود. طبق الگوی مخالفت اصول سازمانی^۸ گراهام، هزینه‌های افشاگری برای فرد^۹، مسئولیت فردی برای افشاگری^{۱۰} و جدیت اعمال خلاف عوامل کلیدی اثرگذار بر گزارش اعمال خلاف هستند. در رابطه با افشاگری، متغیرهای موقعیتی نظیر جو سازمان و حمایت مقامات مافوق نیز می‌تواند اثرگذار باشد (مسمرمگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵،

^۱. Kant

^۲. Rawls

^۳. Ajzen

^۴. Graham

^۵. Theory of planned behavior

^۶. Perceived behavioral control

^۷. Social exchange theory

^۸. theory of principled organizationdissent

^۹. Personal cost of reporting

^{۱۰}. Personal responsibility for reporting

و کپتین^۱، (۲۰۱۱). بری^۲ و کپتین معتقد بودند برای برانگیختن انگیزه های افشاگری در حسابرسان، توجه به فرهنگ سازمانی بسیار حیاتی است. درحقیقت، ابعاد مختلف فرهنگ اخلاقی سازمان بر انتخاب فرد در گزارش اعمال خلاف و یا سکوت در برابر این اعمال بسیار اثرگذار است. به عبارت دیگر، می توان گفت مهم ترین عوامل ترغیب کننده افراد به افشاگری، ویژگی های فردی هستند و فرهنگ سازمان می تواند در کنار آن ها نقش تعدیل گر را بازی کند (بری، ۲۰۰۴ و کپتین، ۲۰۱۱).

از این رو، در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته می شود که آیا در رابطه بین ویژگی های فردی بر تمایلات افشاگری درون سازمانی^۳ و تمایلات افشاگری برون سازمانی^۴ حسابرسان مستقل حمایت سازمانی ادراک شده اثرگذار است؟

باتوجه به این که عمده پژوهش ها در حوزه افشاگری در حسابرسی در کشورهای توسعه یافته به ویژه آمریکا و کانادا صورت گرفته و مطالعات بسیار محدودی در کشورهای در حال توسعه انجام شده، بنابراین انجام پژوهشی در این زمینه در محیط حرفه حسابرسی در ایران نیز ضروری می باشد. وجه تمایز پژوهش حاضر با سایر مطالعات در این است که در پژوهش حاضر از تئوری های رفتارشناسی نظیر تئوری رفتار برنامه ریزی شده و الگوی مخالفت سازمانی گراهام جهت شناسایی عوامل موثر بر تمایلات افشاگری استفاده شده است. علاوه بر این، همزمان با توجه به تئوری رفتار سازمانی که نقش بسزایی در تعیین رفتار کارکنان دارد. پژوهش هایی که تاکنون در داخل کشور انجام شده ویژگی های فردی حسابرسان را در کنار حمایت سازمانی مورد مطالعه قرار نداده اند. از طرف دیگر، برای جلوگیری از ارائه پاسخ های ساختگی که مطلوب اجتماع باشد از مفهوم مدیریت برداشت ارائه شده توسط پالهیوس استفاده شده است.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱-۲. تئوری رفتار برنامه ریزی شده (PBC)

تئوری رفتار برنامه ریزی شده آیزن که در سال ۱۹۹۱ ارائه شد به طور گسترده در مطالعات حوزه رفتارشناسی مثل تمایلات افشاگری مورد استفاده قرار می گیرد (پارک و بلنکینسپ، ۲۰۰۹). آیزن معتقد است ارتباط مثبت معنی داری بین تمایل به انجام رفتار و رفتار واقعی وجود دارد.

۱. Kaptein

۲. Berry

۳. Internal whistle-blowing intentions

۴. External whistle-blowing intentions

براساس این تئوری نیات رفتاری اشخاص بر اساس سه عامل پیش‌بینی‌کننده است که بطور مفهومی از یکدیگر مستقل هستند. این عوامل عبارتند از نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده (PBC). نگرش نسبت به رفتار به ارزیابی اشخاص از یک رفتار معین اشاره دارد و هنجارهای ذهنی به فشارهای اجتماعی درک شده برای ارتکاب رفتار و کنترل رفتاری ادراک شده به چگونگی سختی یا آسانی انتظارات اشخاص جهت اعمال رفتار مربوط می‌باشد (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). از آن‌جاکه دسترسی به افشاگران واقعی دشوار است، در مطالعات پیشین تمایلات افشاگری به‌عنوان جایگزینی برای افشاگری واقعی در نظر گرفته شده است (کاپلان و وایت‌کاتن، ۲۰۰۱؛ چپو، ۲۰۰۳ و کورتیس، ۲۰۰۶). مائو و همکاران (۲۰۲۲) به این نتیجه رسیدند حسابرسانی که ادراک فردی بیشتری به رفتارها و اعمال خویش دارند می‌توانند حسابرسی با کیفیت‌تری انجام دهند که این امر نیازمند باور و دانش وی از موضوعات حرفه‌اش می‌باشد. رودلف و همکاران (۲۰۱۷) بیان کردند نوعی احساس افراد نسبت به یک موضوع است. حسابرسانی که احساسات و تمایلات درونی برای افشاگری دارند، افرادی هستند که نگرش فردی بالاتری نسبت به سایر حسابرسان دارند. دراین صورت فرضیه دوم به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه اول: نگرش فرد نسبت به افشاگری تاثیر مثبت و معنی‌دار بر تمایلات افشاگری (درون و برون‌سازمانی) حسابرسان مستقل دارد.

۲-۲. نگرش فرد نسبت به افشاگری^۱ و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری

ارزیابی مطلوب یا نامطلوب (احساس مثبت یا منفی) یک فرد نسبت به یک موضوع، شخص، سازمان، رویداد و رفتار، نگرش او را مشخص می‌کند (آیزن، ۲۰۰۱). براساس تئوری عمل منطقی^۲ که در سال ۱۹۷۵ توسط فیش‌بین و آیزن^۳ مطرح شد، نگرش فرد نسبت به یک موضوع براساس ادراک، باور و دانش آن‌ها در رابطه با آن موضوع شکل می‌گیرد (فیش‌بین و آیزن، ۱۹۷۵). این تئوری منحصرأ شامل رفتارهای تحت کنترل ارادی می‌باشد، یعنی رفتارهایی که برای انجام شدن تنها نیازمند اراده و قصد فرد هستند. براساس پژوهش‌های انجام‌شده، تمایلات اخلاقی به‌طور معنی‌داری تحت تاثیر نگرش افراد قرار دارند (فلانری و می^۴، ۲۰۰۰؛ بیک و هاتفیلد^۵، ۲۰۰۳؛

^۱. Attitudes toward whistleblowing

^۲. Theory of reasoned action

^۳. Fishbein & Ajzen

^۴. Flannery & May

^۵. Bobek & Hatfield

کارپنتر و ریمرز^۱، ۲۰۰۵؛ بوچان^۲، ۲۰۰۵؛ فنگ^۳، ۲۰۰۶؛ پارک و بلنکینسپ، ۲۰۰۹). پیش‌بینی رفتارهای غیرارادی در حوزه تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده مطرح گردید. در تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری به عنوان معیار نشان‌دهنده میزان اعتماد و اطمینان فرد به توانایی خود برای انجام یک رفتار خاص به کار رفته‌است (بیو و همکاران^۴، ۲۰۰۳؛ البین و همکاران^۵، ۲۰۱۳). اگر حسابرس متوجه شود برای گزارش‌گری اعمال خلاف با یک سری مشکلات مواجه می‌شود به احتمال زیاد وی تصمیم به سکوت در برابر اعمال پرسش‌برانگیز خواهد گرفت. بنابراین، هرچقدر ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری (یعنی توانایی کنترل رفتار و غلبه بر موانع) بیشتر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که آن شخص اعمال پرسش‌برانگیز را گزارش نماید (آیزن، ۱۹۹۱). پژوهش‌های قبلی وجود ارتباط معنی‌دار بین ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و تمایلات افشاگری را تایید می‌کنند (فلانری و می، ۲۰۰۰؛ پارک و بلنکینسپ، ۲۰۰۹). ابی‌سکارا و لیو (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای بیان کردند حسابرسانی که افشاگری داشتند درک بیشتری به کنترل رفتاری خود داشتند به این معنا که هرچه درک حسابرسان نسبت به اعمال و رفتارشان بالاتر بوده است، راحت‌تر افشاگری می‌کردند. از طرفی سالم و همکاران (۲۰۲۳) معتقدند حسابرسانی سکوت کردن را انتخاب می‌کنند که کنترل کمتری نسبت به رفتار خود دارند. در این صورت فرضیه سوم به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه دوم: ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری تاثیر مثبت و معنی‌دار بر تمایلات افشاگری (درون و برون‌سازمانی) حسابرسان مستقل دارد.

۳-۲. پذیرش اخلاقی مطلوب^۵

ارتباطات افراد یک تیم باعث می‌شود آن‌ها هنگام برخورد با اعمال پرسش‌برانگیز براساس درک خود و نیز سایر همکارانشان از موضوع، واکنش نشان دهند (گرین‌برگر و همکاران^۶، ۱۹۸۷). بنابراین اتخاذ تصمیمات اخلاقی در رابطه با اعمال خلاف مشاهده‌شده فقط تحت تاثیر دیدگاه اخلاقی شخص حسابرس نیست (پذیرش اخلاقی از جانب خود) بلکه نظر سایر اعضای گروه نیز

^۱. Carpenter & Reimers

^۲. Buchan

^۳. Fang

^۴. Beu et al.

^۵. Desired moral approbation

^۶. Greenberger et al.

بسیار بااهمیت است (پذیرش اخلاقی از جانب دیگران یا اجتناب از عدم پذیرش اخلاقی از جانب دیگران) (رایان و ریوردان^۱، ۲۰۰۰). پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد پذیرش اخلاقی مطلوب از جانب خود و دیگران می‌تواند تمایلات اخلاقی را تحت تاثیر خود قرار دهد (هوکس و همکاران^۲، ۱۹۹۴؛ رایان و ریوردان، ۲۰۰۰؛ رایان و چیاوارالا^۳، ۲۰۰۲؛ کاردینلز و جیا^۴، ۲۰۱۶). جوزف و همکاران (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای به این نتیجه رسیدند که هرآنچه که حساب‌رسان افشاگری در محیط کار شان فاش می‌کنند، تصمیمات اخلاقی بهتری می‌گیرند که اتخاذ تصمیمات اخلاقی بهتر در گرو داشتن اخلاق حرفه‌ای بالاتر است. از سمتی چونگ و چانگ (۲۰۲۲) معتقدند حساب‌رسانی که در محیط شغلی خود اصول اخلاق حرفه‌ای را رعایت می‌کنند و پذیرش اخلاقیات را پذیرفته‌اند، تمایل به سکوت درباره گزارشگری متقلبان را قبول نمی‌کنند و بدون واهمه موارد دیده شده درباره تخلف را به بالادستی‌های خود اعلام می‌کنند. دراینصورت فرضیه چهارم به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه سوم: پذیرش اخلاقی مطلوب تاثیر مثبت و معنی‌دار بر تمایلات افشاگری (درون و برون‌سازمانی) حساب‌رسان مستقل دارد.

۴-۲. تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی^۵

گندرون و همکاران^۶ (۲۰۰۶) تعهد نسبت به استقلال را این‌گونه تعریف کرده‌اند: حساب‌رسان چقدر استقلال را به‌عنوان یک ویژگی کلیدی و منحصر بفرد حرفه قلمداد می‌کنند و معتقدند استانداردهای مرتبط با استقلال حساب‌رسان که توسط مراجع نظارتی تدوین و تصویب می‌شود به چه میزان الزام آور باشند و در عمل اجرا شوند؟ حساب‌رسان به‌عنوان افراد حرفه‌ای متعهد به انجام وظایف شغلی خود به‌صورت درست و دقیق می‌باشند و تعهد نسبت به استقلال نمود واضحی از صحت و دقت عملکرد آن‌ها می‌باشد. تنها حساب‌رسانی که با ارزش‌های مرتبط با استقلال عجین شده باشند تعهد اخلاقی بالایی نسبت به حرفه دارند و به‌خوبی می‌توانند در برابر موانع و فشارها مقاومت کرده، به گزارش‌گری اعمال خلاف مشاهده‌شده بپردازند (هال و همکاران^۷، ۲۰۰۵).

^۱. Ryan & Riordan

^۲. Hooks et al.

^۳. Ryan & Ciavarella

^۴. Cardinaels & Jia

^۵. Independence commitment

^۶. Gendron et al.

^۷. Hall et al.

ابروت و اوتمان (۲۰۱۶) معتقدند حساب‌رسان اگر نسبت به حرفه خود متعهد باشند در اینصورت استقلال بالاتری در حسابرسی‌های خود دارند و فری و همکاران (۲۰۲۳) داشتن تعهد حساب‌رسان را عامل مهمی در افشاگری می‌دانند. در این راستا فرضیه پنجم به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه چهارم: تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌دار بر تمایلات افشاگری (درون و برون سازمانی) حساب‌رسان مستقل دارد.

۵-۲. مسئولیت فردی برای افشاگری

وقتی کارمند در محیط اداری وضعیتی را مشاهده می‌کند که در راستای ایفای وظایف حرفه‌ای، ارزش‌ها و اصولی که وی به آن‌ها اعتقاد دارد را نقض می‌نماید، الگوی مخالفت اصول سازمانی گراهام نمایان می‌شود و در این وضعیت فرد در جهت تغییر رویه سازمان اعتراض و یا تلاش می‌نماید. واکنش فرد به رویه‌های موجود و در جهت اصلاح آن‌ها دو مساله را برای وی به همراه دارد: مسئولیت فردی و هزینه‌هایی که فرد متحمل می‌شود (الین و همکاران، ۲۰۱۸). الشالوی و همکاران (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای بیان کردند که حساب‌رسان که خود را مسئول اعمال و رفتارهای درون و برون سازمان می‌دانند نمی‌توانند در قبال تخلفات سازمانی سکوت کنند. بوتیکا و همکاران (۲۰۲۳) هم معتقدند که مسئولیت‌پذیری افراد هرچه پایین‌تر باشد گزارشات تخلفات را بیان نمی‌کنند و بر عکس هرچه مسئولیت‌پذیری افراد بالاتر باشد تمایل به بیان تخلفات در سازمان دارند. در این راستا فرضیه ششم به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه پنجم: مسئولیت فردی برای افشاگری تاثیر مثبت و معنی‌دار بر تمایلات افشاگری (درون و برون سازمانی) حساب‌رسان مستقل دارد.

۶-۲. هزینه‌های افشاگری برای فرد

بر اساس الگوی مخالفت سازمانی گراهام، متغیر دیگری که شولتز و همکاران (۱۹۹۳) مطرح نمودند هزینه‌های افشاگری برای فرد می‌باشد. طبق تعریف آن‌ها این هزینه‌ها می‌تواند بیان‌گر میزان ریسکی باشد که فرد در ازای گزارش عمل خلاف متحمل خواهد شد و شامل محرومیت از تصدی مشاغل خاص، عدم ارتقا، تنزل پست و اخراج می‌باشد. پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد هرچه هزینه‌های افشاگری افزایش می‌یابد تمایل افراد برای گزارش اعمال پرسش‌برانگیز کاهش می‌یابد (ارنولد و پنمن، ۱۹۹۱؛ کاپلان، ۱۹۹۵؛ کاپلان و وایت کاتن، ۲۰۰۱؛ کورتیس، ۲۰۰۶؛ کاپلان و همکاران، ۲۰۰۹؛ الین و همکاران، ۲۰۱۷؛ لاتان و همکاران، ۲۰۱۸؛ الین و همکاران، ۲۰۱۸).

سلام و همکاران (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای بیان کردند حسابرسانی که افشاگری را بیان کردند و تخلفات را گزارش کردند هزینه‌های افشاگری را جان خویش خریدند. به این معنا که گزارش دادن تخلفات توسط حسابرسان منجر به تنزیل پست آنان شد و یا منجر به برافروختن خشم مدیران سازمان شد و یا مواردی مشابه مانند دوری گزیدن سایر همکاران و یا طرد شدن تویط سایر همکاران برای آنها اتفاق افتاد و پژوهش قاسم و همکاران (۲۰۲۳) نشان داد که اگر مدیران از حسابرسان خود و گزارشات تخلفات آنان حمایت کنند آنان هیچ هزینه‌ای برای افشاگری نداده و تمایل بالاتری به افشاگری داشته و در میان همکاران خود دارای ارزش بیشتری خواهند داشت که این امر منجر به محبوبیت حسابرسان در جامعه و افزایش تمایلات آنان برای افشاگری خواهد شد. در این صورت فرضیه هفتم به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه ششم: هزینه‌های افشاگری برای فرد تاثیر منفی و معنی‌دار بر تمایلات افشاگری (درون و برون سازمانی) حسابرسان مستقل دارد.

۷-۲. تئوری حمایت سازمانی^۱

حمایت سازمانی ادراک شده یکی از متغیرهای تاثیرگذار بر عملکرد شغلی است که نخستین بار توسط آیزن‌برگر و همکاران^۲ (۱۹۸۶) به‌طور رسمی در ادبیات سازمانی مطرح شد (آیزن‌برگر و همکاران، ۱۹۹۷). زمانی که فرهنگ سازمانی موسسه حسابرسی ارزش‌های اخلاقی والایی را دربردارد و صداقت، دقت، درستی و توجه به منافع عموم را مورد توجه قرار می‌دهد، از این طریق به کارمندانش اعلام می‌نماید برای هنجارهای اخلاقی احترام و ارزش قائل است. بنابراین، کارمندان ترغیب می‌شوند در صورت مشاهده هرگونه رفتار غیراخلاقی آن را گزارش نمایند (وندکرخف و کمرس^۳، ۲۰۰۴). اگر حسابرسان معتقد باشند رفتار غیراخلاقی باید گزارش شود و نیز حمایت سازمانی در سطح بالایی قرار داشته‌باشد، به احتمال بسیار زیاد حسابرس از طریق کانال‌های درون سازمانی مثل کمیته اخلاق و یا مدیر مافوق اقدام به گزارش‌گری می‌نماید. در این حالت وی باید انتخاب کند از چه طریقی (به‌عنوان مثال نهادهای نظارتی و یا رسانه‌ها) گزارش برون سازمانی را ارائه نماید. حمایت سازمانی ادراک‌شده به تنهایی حسابرس را تحریک به افشاگری نمی‌نماید بلکه در کنار ویژگی‌های فردی احتمال افشاگری را افزایش می‌دهد (الین و همکاران،

^۱. Perceived organizational support

^۲. Eisenberger et al.

^۳. Vandekerckove & Commers

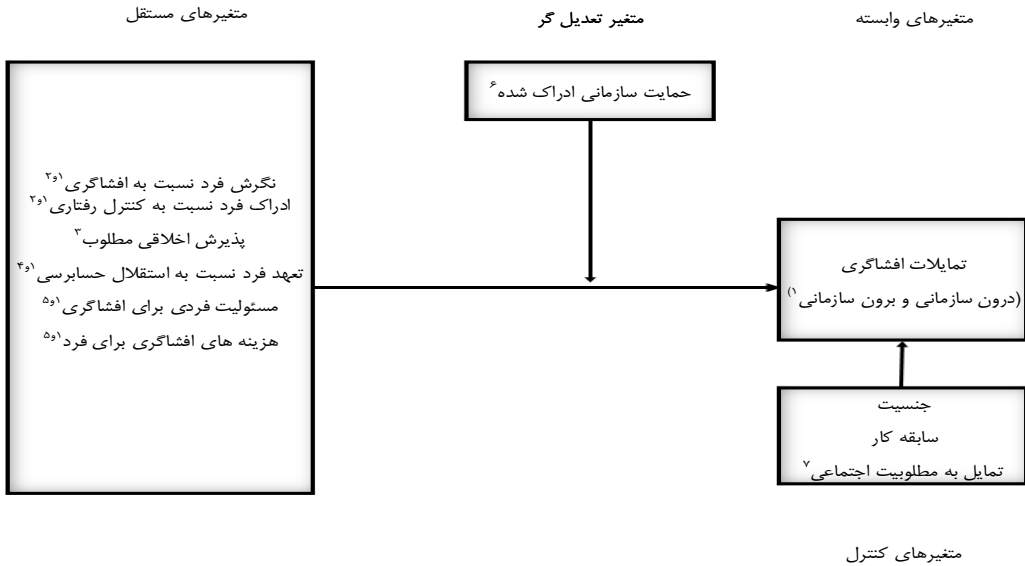
۲۰۱۸). گراهام، شولتز و همکاران^۱ (۱۹۹۳) به این نتیجه رسیدند که مسئولیت فردی تمایل افراد برای انجام عمل افشاگری را تحت تاثیر قرار می‌دهد. مطالعات کورتیس (۲۰۰۶) نشان می‌دهد مسئولیت فردی برای گزارش‌گری اعمال غیراخلاقی با ارزش‌های اخلاقی فردی مرتبط است. افشاگری تقلب، فاش نمودن اقدامی است که در سطح سازمان و همچنین جامعه، منفی و نامطلوب تلقی می‌گردد (گاتشاک و همکاران^۲، ۲۰۱۹). در پژوهش‌ها و نظریه‌های نوین افشاگری بویژه در حوزه مالی به دلیل تاثیر آن بر جامعه و اقتصاد به بررسی و شناخت عواطف و ویژگی‌های فردی کارکنان تاکید شده است (نیر، ۲۰۲۰). اصول آیین رفتار حرفه‌ای تصریح کرده اعضا نسبت به عموم، صاحبکار و همکاران مسئولیت حرفه‌ای دارند (الین و همکاران، ۲۰۱۸). براساس پژوهش‌های انجام‌شده ارتباط معنی‌داری بین مسئولیت فردی و احتمال گزارش اعمال پریش برانگیز مشاهده شده است (شولتز و همکاران، ۱۹۹۳؛ کاپلان و وایت‌کاتن، ۲۰۰۱). هاروان و همکاران (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای نشان دادند که حسابرسانی که تمایل به افشاگری دارند نسبت به سایر حسابرسان، استقلال بیشتری دارند که این امر منجر می‌گردد که نگرش حسابرسان به افشاگری مثبت باشد و آن را پدیده‌ای برای تعهد فردی نسبت به حرفه بداند و از سمتی کارچופس و همکاران (۲۰۲۱) خصوصیات فردی حسابرسان را عامل مهمی در افشاگری می‌دانند که این امر را نیازمند حمایت مدیران سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌دانند که اگر حسابرسان گمان کنند که مورد حمایت افراد بالا دستی سازمان قرار دارند در اینصورت تمایل به افشاگری دارند. با توجه به مطالب بیان شده، فرضیه اول به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه هفتم: حمایت سازمانی ادراک شده بر ویژگی‌های فردی (نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد) و تمایلات افشاگری (درون‌سازمانی و برون‌سازمانی) حسابرسان مستقل تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

با توجه به فرضیات بیان شده، مدل مفهومی پژوهش حاضر به صورت زیر شکل گرفت:

^۱. Schultz et al.

^۲. Gottschalk et al



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (منبع: پژوهشگر)

۳. پیشنهاد تجربی پژوهش

حیدر پور و همکاران (۱۴۰۱) براساس نتایج این پژوهش رعایت اصول رهبری اخلاقی و توجه به ارزش های اخلاقی در ارتباطات کارکنان در مؤسسات حسابرسی، قصد افشاگری حسابرسان را افزایش می دهد. از سوی دیگر می توان بیان کرد رهبری اخلاقی در مؤسسات حسابرسی، تقویت و توجه کارکنان به قابلیت های هیجانی و افزایش هوش هیجانی آنها را به همراه دارد. همچنین بر اساس این نتایج حسابرسان دارای هوش هیجانی بالا به دلیل اطلاع از احساسات و هیجانات خود و دیگران، می توانند عواطف خود را در شرایط پیچیده مشاهده تخلف توسط همکاران مدیریت نموده و بنابراین، تمایل بیشتری به افشاگری دارند. نیکبخت و پناهی (۱۴۰۱) در پژوهشی نشان دادند که اندازه شرکت، نقدینگی شرکت، عمر شرکت فرصت رشد شرکت، سودآوری شرکت، استقلال هیئت مدیره، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر تقلب های

مالی تاثیر منفی و معناداری دارند. در حالی که، نسبت بدهی شرکت و دوره تصدی مدیرعامل بر تقلب های مالی تاثیر مثبت و معناداری دارند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که از لحاظ آماری اندازه هیئت مدیره و اندازه کمیته حسابرسی بر تقلب های مالی تاثیر معناداری ندارد.

یوسف زاده و همکاران (۱۴۰۰) نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که استفاده از سوالات باز در پرس و جو، منجر به ارائه جزئیات کلیدی بیشتر در مورد تقلب می‌گردد. یادگاری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی نشان دادند که محافظه‌کاری اجتماعی بر افشاگری حسابرسان تاثیر معنادار دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حسابرسان بر رابطه بین محافظه‌کاری اجتماعی و سطح افشاگری حسابرسان اثر تعدیلی دارند. طالب نیا و همکاران (۱۳۹۸) به این نتیجه رسیدند که ادراک اخلاقی دارای رابطه مستقیم با قضاوت اخلاقی نسبت به انواع افشاگری مورد بررسی در این پژوهش ندارد لیکن هوش اخلاقی این رابطه را تا حد قابل ملاحظه‌ای تعدیل می‌کند. علاوه بر آن قضاوت اخلاقی بر انواع افشاگری‌ها تاثیر قابل توجه داشته و هوش اخلاقی نیز می‌تواند نقش تعدیل‌گری مثبت در این بین ایفا نماید. کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) به این نتیجه رسیدند که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده بر روی قصد هشداردهی تاثیر مستقیم و معنی‌داری دارند. ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) بیان کردند متغیرهای کنترل رفتاری ادراک‌شده، هنجارهای ذهنی، نگرش درمورد گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی و تعهد حرفه‌ای دارای تاثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب هستند. سعیدی و همکاران (۱۳۹۷) تاثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان داد که متغیرهای نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و مسئولیت فردی برای افشاگری بر هر دو بُعد درون سازمانی و برون سازمانی تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل تاثیر مثبت و معنی‌دار دارد اما متغیر تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی بر هیچ یک از دو بُعد تمایلات افشاگری حسابرسان تاثیر معناداری ندارد. وکیلی‌فرد و همکاران (۱۳۹۶) نتایج آن‌ها نشان داد قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر گذار است و نیز اعتماد بیش از حد تاثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تاثیر گذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا می‌کند. بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۶) یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که هرچقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی برای حسابرسان در اولویت باشد، گرایش کمتری به افشاگری خواهند داشت.

العبادی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی مدیریت سود توسط شرکت و احتمال وقوع تعارض در صورتهای مالی آن تاثیر دارد یا خیر پرداختند، نتایج آن‌ها نشان داد که احتمال تقلب در شرکت‌هایی که در دوره‌های پیشین اقدام به مدیریت سود نموده‌اند بیشتر است. مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی نشان دادند کمیته فنی و کمیته مستقل حسابرسی تاثیر مثبتی بر قصد افشاگری دارد. انواری و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی توضیح می‌دهند چه زمانی و چگونه هویت‌های اجتماعی و اشکال مختلف قدرت اعضای گروه را ترغیب می‌کند تا با استفاده از افشاگری به خطاهای درون گروهی پاسخ‌دهند. لاتن و همکاران (۲۰۱۹) بیان کردند انگیزه‌های مالی مهمترین عامل در تمایل به افشاگری می‌باشد. یوسونو و هارتيجا ستی^۱ (۲۰۱۸) نتایج نشان می‌دهند حمایت سازمانی نقش تعدیل‌گری را در رابطه هر دو متغیر نگرش فرد نسبت به افشاگری و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری با تمایلات افشاگری درون‌سازمانی ایفا می‌کند. الین و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند حمایت سازمانی ادراک شده رابطه بین نگرش و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری بر هر دو بعد افشاگری را تعدیل و رابطه بین تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد را تنها بر بعد درون سازمانی تعدیل می‌نمایند. الین و همکاران (۲۰۱۷) نتایج پژوهش آنان نشان داد که افشاگری درون سازمانی به‌طور معنی‌داری تحت تاثیر هر پنج ویژگی فردی است.

۴. روش پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری درون سازمانی و برون سازمانی حسابرسان مستقل با نقش حمایت سازمانی ادراک شده است. بنابراین ابتدا رابطه ویژگی‌های فردی حسابرسان و تمایلات افشاگری در هر دو بعد درون و برون سازمانی بررسی می‌شود. ابزار گردآوری در پژوهش حاضر پرسشنامه می‌باشد. که از پرسشنامه الین (۲۰۱۰) استفاده شده است. نگرش فرد نسبت به افشاگری و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری از طریق سناریو و به ترتیب طی ۴ و ۳ سوال برگرفته از سناریوی پژوهش پارک و بلنکینسپ (۲۰۰۹) سنجش شده‌است. تمایلات افشاگری درون سازمانی و برون سازمانی هر کدام با ۲ سوال برگرفته از سناریو پژوهش پارک و بلنکینسپ (۲۰۰۹) اندازه‌گیری شده‌اند. و حمایت سازمانی ادراک شده از طریق ۲

۱. Yuswono & Hartijasti

سوال برگرفته از پرسشنامه پژوهش آیزن برگر و همکاران (۱۹۹۷) سنجش شده است و همچنین مطلوبیت اجتماعی از ۸ سوال از پرسشنامه مطلوبیت اجتماعی پالپوس (۱۹۸۴) با معیار مدیریت برداشت برای سنجش متغیر کنترل پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. برای دسته‌بندی و تلخیص داده‌ها از نرم‌افزار اکسل و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS ۲۳ استفاده شده است. آزمون فرضیات پژوهش نیز با استفاده از تحلیل رگرسیون سلسله مراتبی انجام گرفت.

۴-۱. جامعه و نمونه آماری

مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران و سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۱ می‌باشند. گرین^۱ دو قاعده سرانگشتی برای حداقل حجم نمونه قابل پذیرش در تحلیل رگرسیون پیشنهاد کرده است. قاعده اول بر آزمون برازش کلی مدل رگرسیون (یعنی R^2) مبتنی است و قاعده دوم بر آزمون پیش‌بین‌های منفرد موجود در مدل (یعنی آزمون ضرایب رگرسیون، b) مبتنی است. اگر بخواهیم کل مدل را آزمون کنیم حداقل حجم نمونه $8m+50$ و اگر بخواهیم پیش‌بین‌های منفرد را آزمون کنیم حداقل حجم نمونه $m+104$ می‌باشد که منظور از m تعداد متغیرهای پیش‌بین است. البته در بیشتر موارد ما به هر دو مورد علاقمند هستیم، بنابراین پیشنهاد می‌شود حداقل حجم نمونه طبق دو فرمول محاسبه شود و هر کدام که بیشتر است به عنوان حداقل حجم نمونه در نظر گرفته شود. از آن‌جاکه در این پژوهش ۱۰ متغیر پیش‌بین داریم بنابراین حداقل حجم نمونه ۱۳۰ است. تعداد ۲۳۶ پرسشنامه به‌طور تصادفی بین پاسخ‌دهندگان توزیع و ۱۵۰ پرسشنامه سالم و قابل استفاده جمع‌آوری گردید. روش نمونه‌گیری، روش نمونه‌گیری در دسترس می‌باشد.

پایایی سازه‌هایی که حداقل با دو گویه سنجش شده است، با ضریب آلفای کرونباخ بررسی و در مورد آن‌ها قضاوت شده است. ضرایب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای هر یک از سازه‌ها بزرگ‌تر از مقدار لازم ۰/۷۰ مشاهده و همه گویه‌های پرسشنامه برای نمونه انتخاب شده بدون ابهام ارزیابی شده است. در نتیجه روایی و پایایی در مطالعه اولیه مورد تایید قرار گرفته و پرسشنامه نهایی آماده اجرا بر روی نمونه نهایی پژوهش شده است. در جدول ۱ به تعداد گویه‌های هر یک از سازه‌ها و ضرایب اعتبار اشاره شده و نتیجه نهایی در مورد روایی سازه‌ها قید شده است.

^۱. Green

روایی و پایایی اولیه			سازه‌های مورد مطالعه و تعداد گویه	
نتیجه روایی صوری	نتیجه پایایی	آلفای کرونباخ	تعداد گویه	نام سازه
گویه‌های سازه بدون ابهام است.	پایایی سازه تایید شده است.	۰/۹۶۹	۴	نگرش فرد نسبت به افشاگری
گویه‌های سازه بدون ابهام است.	پایایی سازه تایید شده است.	۰/۹۵۱	۳	ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری
گویه‌های سازه بدون ابهام است.	پایایی سازه تایید شده است.	۰/۸۳۲	۲	تمایلات افشاگری درون سازمانی
گویه‌های سازه بدون ابهام است.	پایایی سازه تایید شده است.	۰/۸۶۸	۲	تمایلات افشاگری برون سازمانی
گویه‌های سازه بدون ابهام است.	پایایی سازه تایید شده است.	۰/۹۲۳	۲	حمایت سازمانی ادراک شده
گویه‌های سازه بدون ابهام است.	پایایی سازه تایید شده است.	۰/۸۵۴	۸	مطلوبیت اجتماعی

جدول ۱: نتایج بررسی پایایی اولیه سازه‌ها و روایی صوری گویه‌های پرسشنامه

۵. یافته‌های پژوهش

۵-۱. آمار توصیفی

ویژگی‌های عمومی مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر که در جدول ۲ ارائه شده، نشان می‌دهد ۶۹ درصد از آن‌ها مرد، سن ۴۶ درصد از آن‌ها کمتر از ۳۰ سال، تحصیلات ۵۶ درصد از آن‌ها کارشناسی، ۶۵ درصد از آن‌ها حسابرس ارشد و ۴۹ درصد از آن‌ها دارای سابقه کار کمتر از ۵ سال می‌باشند.

جدول ۲: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها

ردیف	ویژگی‌های فردی	زیرگروه	تعداد	درصد	نما
۱	جنسیت	زن	۴۷	۳۱	مرد
		مرد	۱۰۳	۶۹	
۲	گروه سنی	کمتر از ۳۰ سال	۶۹	۴۶	کمتر از ۳۰ سال
		۳۰ تا ۳۵ سال	۵۷	۳۸	
		۳۶ تا ۴۰ سال	۱۷	۱۱	
		بیش از ۴۰ سال	۷	۵	

ردیف	ویژگی‌های فردی	زیرگروه	تعداد	درصد	نما
۳	سطح تحصیلات	کارشناسی	۸۴	۵۶	کارشناسی
		کارشناسی ارشد	۵۹	۳۹	
		دکتری	۷	۵	
۴	پست سازمانی	حسابرس ارشد	۹۷	۶۵	حسابرس ارشد
		سرپرست و سرپرست ارشد	۴۷	۳۱	
		مدیر	۶	۴	
۵	سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۷۴	۴۹	کمتر از ۵ سال
		بین ۵ تا ۱۰ سال	۳۹	۲۶	
		بیش از ۱۰ سال	۳۷	۲۵	

نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. با توجه به این که از طیف ۷ گزینه‌ای لیکرت استفاده شده، حد وسط نظری برابر ۴ است و میانگین تمام متغیرهای پژوهش به غیر از هزینه‌های افشاگری برای فرد و تمایلات افشاگری برون سازمانی بالاتر از حد نظری است. چنانچه قدر مطلق انحراف ضریب چولگی و کشیدگی کوچک‌تر از ۱٫۹۶ باشد بیانگر عدم انحراف توزیع و منحنی نسبت به یک توزیع و منحنی نرمال می‌باشد. براین اساس، متغیرهای نگرش، ادراک، پذیرش، هزینه‌های افشاگری و حمایت سازمانی دارای توزیع نرمال و متغیرهای ادراک، پذیرش، تعهد، حمایت سازمانی، تمایل به مطلوبیت اجتماعی، تمایلات افشاگری درون و برون سازمانی دارای منحنی نرمال و مابقی متغیرها دارای توزیع و منحنی غیرنرمال هستند.

جدول ۳: آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیدگی	انحراف ضریب	
							چولگی	کشیدگی
نگرش فرد نسبت به افشاگری	۱۵۰	۴/۸۳۷	۱/۶۱۷	۲/۶۱۳	۰/۳۷۰	-۰/۹۷۹	۱/۸۶۸	-۲/۴۸۷
ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری	۱۵۰	۴/۵۸۹	۱/۳۱۲	۱/۷۲۲	۰/۳۳۷	-۰/۰۸۵	۱/۶۴۹	-۰/۲۱۷
پذیرش اخلاقی مطلوب	۱۵۰	۴/۲۸۷	۱/۲۶۷	۱/۶۰۵	۰/۱۳۵	۰/۰۳۵	۰/۶۸۰	۰/۰۸۸

متغیرهای پژوهش	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیدگی	انحراف ضریب	
							چولگی	کشیدگی
تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی	۱۵۰	۵/۷۵۰	۱/۲۱۲	۱/۴۶۹	۰/۸۲۴	-۰/۱۵۴	۴/۱۶۰ -	-۰/۳۹۰
مسئولیت فردی برای افشاگری	۱۵۰	۵/۳۱۳	۱/۱۹۴	۱/۴۲۵	۰/۸۶۹	۱/۸۵۷	۴/۳۸۶ -	۴/۷۱۸
هزینه‌های افشاگری برای فرد	۱۵۰	۳/۸۸۰	۱/۸۲۱	۳/۳۱۴	۰/۰۷۲	۱/۲۱۲	۰/۳۶۵	-۳/۰۷۹
حمایت سازمانی ادراک‌شده	۱۵۰	۴/۲۴۰	۱/۴۱۰	۱/۹۸۹	۰/۱۹۰	-۰/۲۸۶	۰/۹۵۸ -	-۰/۷۲۵
تمایلات افشاگری درون‌سازمانی	۱۵۰	۵/۰۵۷	۱/۳۵۷	۱/۸۴۱	۰/۷۳۰	-۰/۰۱۸	۳/۶۸۶ -	-۰/۰۴۷
تمایلات افشاگری برون‌سازمانی	۱۵۰	۳/۲۰۳	۱/۵۳۳	۲/۲۴۹	۰/۴۹۳	-۰/۲۷۸	۲/۴۸۸	-۰/۷۰۶
تمایل به مطلوبیت اجتماعی	۱۵۰	۴/۹۴۲	۰/۷۹۱	۰/۶۲۶	۰/۴۹۰	-۰/۵۱۰	۲/۴۷۲	-۱/۲۹۵

۲-۵. آمار استنباطی

جهت پیش‌آزمون مدل، از تحلیل عاملی اکتشافی که برای تبیین دو شاخص کفایت نمونه‌گیری و مناسب بودن ماتریس همبستگی است استفاده گردید. مطابق با جدول ۴ شاخص معرف‌های مدل از کفایت لازم برخوردار بوده و ماتریس همبستگی برای تحلیل مناسب است. به بیان دیگر شاخص کایزر-میر-اولکین با مقدار ۰/۷۵۰ و بالاتر از ۰/۵۰ از مناسب بودن داده‌های پژوهش (داده‌های مرتبط با گویه‌ها) برای تحلیل عاملی اکتشافی و آزمون بارتلت با سطح معنی‌داری ۰/۰۰۱ و کوچک‌تر ۰/۰۵ از مناسب بودن ماتریس همبستگی داده‌های پژوهش برای تحلیل عاملی اکتشافی پشتیبانی کرده است.

جدول ۴: نتایج آزمون «KMO» و بارتلت برای سازه‌های توضیحی مدل

آزمون KMO	آزمون کرویت بارتلت	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
۰/۷۵۰	۲۷۰۵/۸۳۰	۳۰۰	۰/۰۰۱

جدول ۵ ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. براساس ماتریس همبستگی، یافته‌ها حاکی از آن است که حمایت سازمانی ادراک شده، مسئولیت فردی برای افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و هزینه‌های افشاگری برای فرد به ترتیب بیشترین میزان همبستگی را با تمایلات افشاگری درون‌سازمانی دارند. از طرف دیگر، پذیرش اخلاقی مطلوب، نگرش فرد نسبت به افشاگری، مسئولیت فردی برای افشاگری و حمایت سازمانی ادراک شده بالاترین میزان همبستگی را با تمایلات افشاگری برون‌سازمانی دارند. نتایج ماتریس همبستگی و این که آماره تحمل برای متغیرهای پژوهش بسیار نزدیک به یک می‌باشد، بیان‌گر این است که بین متغیرهای پژوهش ارتباط هم‌خطی مشاهده نشده است. میانگین محاسبه شده برای دو متغیر وابسته، نشان می‌دهد مشارکت‌کنندگان در پژوهش افشاگری درون‌سازمانی را به برون‌سازمانی ترجیح می‌دهند.

جدول ۴: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲
کنترل														
۱														
۲														
۳	۴,۹۴۲	۰,۷۹۱	۰,۱۴	۱										
۴	۵,۰۵۷	۱,۳۵۷	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۰	۱								
۵	۳,۲۰۳	۱,۵۳۳	۰,۱۰	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۰	۱							
۶														
۷														
۸														
۹														
۱۰														
۱۱														
۱۲														

$$* : p < \cdot, \cdot \circ$$

(۱) جنسیت، (۲) سابقه کار، (۳) تمایل به مطلوبیت اجتماعی، (۴) تمایلات افشاگری درون سازمانی، (۵) تمایلات افشاگری برون سازمانی، (۶) نگرش فرد نسبت به افشاگری، (۷) ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، (۸) پذیرش اخلاقی مطلوب، (۹) تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، (۱۰) مسئولیت فردی برای افشاگری، (۱۱) هزینه‌های افشاگری برای فرد و (۱۲) حمایت سازمانی ادراک شده.

از آن‌جا که هدف پژوهش حاضر مطالعه حمایت سازمانی ادراک شده و شش ویژگی فردی حسابرسان مستقل بر تمایلات افشاگری درون سازمانی و برون سازمانی حسابرسان مستقل می‌باشد، به منظور آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون سلسله مراتبی استفاده شد. جداول ۷ و ۶ نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش در قالب مدل رگرسیون سلسله مراتبی را نشان می‌دهد. در مرحله اول متغیرهای کنترل وارد مدل شده‌اند. براساس یافته‌ها هیچ‌یک از متغیرهای کنترل اثر معنی‌دار بر تمایلات افشاگری درون سازمانی ندارند ($p > 0.05$) درحالی‌که تمایل به مطلوبیت اجتماعی بر تمایلات افشاگری برون سازمانی اثر معنی‌دار دارد ($p \leq 0.05$). با ورود متغیرهای مستقل به مدل (مرحله دوم)، مشاهده می‌شود که متغیرهای نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و مسئولیت فردی برای افشاگری به‌طور مثبت و معنی‌دار و هزینه‌های افشاگری برای فرد به‌طور معکوس و معنی‌دار با تمایلات افشاگری درون سازمانی ارتباط دارند. متغیرهای نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب و مسئولیت فردی برای افشاگری نیز رابطه مثبت و معنی‌دار با تمایلات افشاگری برون سازمانی دارند ($p \leq 0.05$). بنابراین فرضیه‌های اول، دوم و پنجم به‌طور کامل و فرضیه‌های سوم و ششم به‌طور نسبی تایید شدند. فرضیه چهارم نیز در هر دو بعد درون سازمانی و برون سازمانی رد شد. علاوه براین، براساس میزان ضریب تعیین می‌توان نتیجه گرفت از بین متغیرهای مطالعه شده، بیشترین میزان تغییرات تمایلات افشاگری درون سازمانی توسط متغیر مسئولیت فردی برای افشاگری بیشترین میزان تغییرات تمایلات افشاگری برون سازمانی به‌وسیله متغیر پذیرش اخلاقی مطلوب تبیین می‌شود.

مرحله چهارم اثر حمایت سازمانی ادراک شده بر رابطه بین شش ویژگی فردی و تمایلات افشاگری در هر دو بعد درون و برون سازمانی را نشان می‌دهد. براساس یافته‌های ارائه شده در جدول ۷ از بین متغیرهای مورد مطالعه در مدل رگرسیونی، حمایت سازمانی تاثیر ۴ ویژگی ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد فرد نسبت به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی برای افشاگری و هزینه‌های افشاگری برای فرد بر تمایلات افشاگری درون سازمانی را تعدیل می‌نماید ($p \leq 0.05$).

جدول ۶: نتایج تحلیل رگرسیون تأثیر متغیرهای مستقل، تعدیل‌گر و کنترل بر تمایلات افشاگری درون‌سازمانی

تمایلات افشاگری درون‌سازمانی											
پذیرش اخلاقی مطلوب					نگرش فرد نسبت به افشاگری						
ΔR^2	R^2	P	t	β	ΔR^2	R^2	P	T	β	متغیر	ردیف
۰/۰۰۳	۰/۰۱۷	۰/۲۷۵	۱/۰۹۵	۰/۰۹۲	۰/۰۰۳	۰/۰۱۷	۰/۲۷۵	۱/۰۹۵	۰/۰۹۲	مطلوبیت اجتماعی	۱
		۰/۷۹۲	۰/۲۶۴	۰/۰۲۲			۰/۷۹۲	۰/۲۶۴	۰/۰۲۲	جنسیت	
		۰/۲۷۶	۱/۰۹۲	۰/۰۹۰			۰/۲۷۶	۱/۰۹۲	۰/۰۹۰	سابقه کار	
۰/۰۰۲	۰/۰۲۹	۰/۱۷۵	۱/۳۶۳	۰/۱۱۴	۰/۰۴۹	۰/۰۷۵	۰/۰۰۳	۳/۰۱۴	۰/۲۵۰	متغیر مستقل	۲
۰/۳۳۰	۰/۳۵۲	۰/۰۰۱	۸/۴۷۷	۰/۶	۰/۳۷۵	۰/۳۹۶	۰/۰۰۱	۸/۷۵۴	۰/۵۹۸	حمایت سازمانی ادراک شده	۳
۰/۳۲۷	۰/۳۵۴	۰/۵۵۶	۰/۵۹۰	۰/۱۹۴	۰/۳۸۲	۰/۴۰۷	۰/۱۰۸	۱/۶۱۷	۰/۵۰۳	اثر تعاملی متغیر مستقل و حمایت سازمانی ادراک شده	۴
۱۳/۰۵۹					۱۶/۳۵۷					F value	
تعهد نسبت به استقلال حسابرسی					ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری						
ΔR^2	R^2	P	t	β	ΔR^2	R^2	P	T	β	متغیر	ردیف
۰/۰۰۳	۰/۰۱۷	۰/۲۷۵	۱/۰۹۵	۰/۰۹۲	۰/۰۰۳	۰/۰۱۷	۰/۲۷۵	۱/۰۹۵	۰/۰۹۲	مطلوبیت اجتماعی	۱
		۰/۷۹۲	۰/۲۶۴	۰/۰۲۲			۰/۷۹۲	۰/۲۶۴	۰/۰۲۲	جنسیت	
		۰/۲۷۶	۱/۰۹۲	۰/۰۹۰			۰/۲۷۶	۱/۰۹۲	۰/۰۹۰	سابقه کار	
۰/۰۱۰	۰/۰۱۷	۰/۷۵۰	۰/۳۲۰	۰/۰۲۷	۰/۰۸۰	۰/۱۰۴	۰/۰۰۱	۳/۷۶۶	۰/۳۰۵	متغیر مستقل	۲
۰/۳۲۲	۰/۳۴۵	۰/۰۰۱	۸/۴۸۷	۰/۶۱۱	۰/۳۷۶	۰/۳۹۷	۰/۰۰۱	۸/۳۵۳	۰/۵۷۱	حمایت سازمانی ادراک شده	۳
۰/۳۴۱	۰/۳۶۷	۰/۰۲۷	۲/۲۳۵	۰/۸۶۳	۰/۳۹۰	۰/۴۱۴	۰/۰۴۰	۲/۰۷۲	۰/۸۳۱	اثر تعاملی متغیر مستقل و حمایت سازمانی ادراک شده	۴

۱۳/۸۲۸					۱۶/۸۵۹					F value	
هزینه‌های افشاگری برای فرد					مسئولیت فردی برای افشاگری						
ΔR^2	R^2	P	t	β	ΔR^2	R^2	P	t	β	متغیر	۳
-۰/۰۰۳	۰/۰۱۷	۰/۳۷۵	-۱/۰۹۵	-۰/۰۹۲	-۰/۰۰۳	۰/۰۱۷	۰/۳۷۵	-۱/۰۹۵	-۰/۰۹۲	مطلوبیت اجتماعی	۱
		۰/۷۹۲	۰/۲۶۴	۰/۰۲۲			۰/۷۹۲	۰/۲۶۴	۰/۰۲۲	جنسیت	
		۰/۳۷۶	۱/۰۹۲	۰/۰۹۰			۰/۳۷۶	۱/۰۹۲	۰/۰۹۰	سابقه کار	
۰/۰۴۳	۰/۰۶۸	۰/۰۰۵	-۲/۸۳۰	-۰/۲۲۸	۰/۰۹۸	۰/۱۲۲	۰/۰۰۱	۴/۱۶۷	۰/۳۲۹	متغیر مستقل	۲
۰/۳۱۷	۰/۳۴۰	۰/۰۰۱	۷/۷۰۴	۰/۵۶۷	۰/۳۸۱	۰/۴۰۲	۰/۰۰۱	۸/۲۱۷	۰/۵۶۱	حمایت سازمانی ادراک شده	۳
۰/۳۶۲	۰/۳۸۷	۰/۰۰۱	۳/۳۲۰	۰/۷۱۵	۰/۳۹۵	۰/۴۱۹	۰/۰۴۳	۲/۰۴۴	۰/۶۴۴	اثر تعاملی متغیر مستقل و حمایت سازمانی ادراک شده	۴
۱۵/۰۷۲					۱۷/۲۰۳					F value	

یافته‌های ارائه شده در جدول ۷ نیز نشان می‌دهد حمایت سازمانی رابطه ۴ ویژگی نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب و هزینه‌های افشاگری برای فرد و تمایلات افشاگری برون سازمانی را تعدیل می‌نماید ($p \leq 0.05$). مشاهده شده در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بوده، بنابراین معادله رگرسیون در هر دو حال قابل تعمیم به کل جامعه آماری است. بر این اساس فرضیه هفتم پژوهش نیز به‌طور نسبی تایید می‌شود.

جدول ۷: نتایج تحلیل رگرسیون تأثیر متغیرهای مستقل، تعدیل گر و کنترل بر تمایلات افشاگری برون سازمانی

تمایلات افشاگری برون سازمانی											
پذیرش اخلاقی مطلوب					نگرش فرد نسبت به افشاگری						
ΔR^2	R^2	P	t	β	ΔR^2	R^2	P	t	β	متغیر	ردیف
۰/۰۲۵	۰/۰۴۵	۰/۰۱۵	۲/۴۶۲	۰/۲۰۴	۰/۰۲۵	۰/۰۴۵	۰/۰۱۵	۲/۴۶۲	۰/۲۰۴	مطلوبیت اجتماعی	۱
		۰/۶۴۰	-۰/۴۶۸	-۰/۰۳۹			۰/۶۴۰	-۰/۴۶۸	-۰/۰۳۹	جنسیت	
		۰/۴۴۱	-۰/۷۷۲	-۰/۰۶۳			۰/۴۴۱	-۰/۰۷۷۲	-۰/۰۶۳	سابقه کار	
۰/۱۲۴	۰/۱۴۸	۰/۰۰۱	۴/۱۸۵	۰/۳۲۷	۰/۰۸۶	۰/۱۱۰	۰/۰۰۱	۳/۲۶۶	۰/۲۶۶	متغیر مستقل	۲
۰/۱۴۱	۰/۱۷۰	۰/۰۵۱	-۱/۹۶۷	-۰/۱۵۸	۰/۱۰۶	۰/۱۳۶	۰/۰۳۹	-۲/۰۸۶	-۰/۱۷۰	حمایت سازمانی ادراک شده	۳
۰/۱۶۳	۰/۱۹۷	۰/۰۳۰	-۲/۱۸۷	-۰/۸۰۲	۰/۱۲۶	۰/۱۶۱	۰/۰۴۰	-۲/۰۷۱	-۰/۷۶۶	اثر تعاملی متغیر مستقل و حمایت سازمانی ادراک شده	۴
۵/۸۴۰					۴/۵۸۷					F value	
تعهد نسبت به استقلال حسابرسی					ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری						
ΔR^2	R^2	P	t	β	ΔR^2	R^2	P	t	β	متغیر	ردیف
۰/۰۲۵	۰/۰۴۵	۰/۰۱۵	۲/۴۶۲	۰/۲۰۴	۰/۰۲۵	۰/۰۴۵	۰/۰۱۵	۲/۴۶۲	۰/۲۰۴	مطلوبیت اجتماعی	۱
		۰/۶۴۰	-۰/۴۶۸	-۰/۰۳۹			۰/۶۴۰	-۰/۴۶۸	-۰/۰۳۹	جنسیت	
		۰/۴۴۱	-۰/۷۷۲	-۰/۰۶۳			۰/۴۴۱	-۰/۰۷۷۲	-۰/۰۶۳	سابقه کار	
۰/۰۲۶	۰/۰۵۲	۰/۳	۱/۰۴۰	۰/۰۸۵	۰/۰۵۷	۰/۰۸۳	۰/۰۱۶	۲/۴۴۹	۰/۲۰۱	متغیر مستقل	۲
۰/۰۴۴	۰/۰۷۶	۰/۰۵۳	-۱/۹۴۹	-۰/۱۶۷	۰/۰۸۵	۰/۱۱۶	۰/۰۲۱	-۲/۳۲۸	-۰/۱۹۳	حمایت سازمانی ادراک شده	۳
۰/۰۳۷	۰/۰۷۶	۰/۹۸۷	-۰/۰۱۶	-۰/۰۰۸	۰/۱۰۳	۰/۱۳۹	۰/۰۵۰	-۱/۹۷۴	-۰/۹۵۹	اثر تعاملی متغیر مستقل و حمایت سازمانی ادراک شده	۴
۱/۹۶۴					۳/۸۵۹					F value	

ردیف	متغیر	مسئولیت فردی برای افشاگری					هزینه‌های افشاگری برای فرد				
		β	t	P	R^2	ΔR^2	β	t	P	R^2	ΔR^2
۱	مطلوبیت اجتماعی	۰/۲۰۴	۲/۴۶۲	۰/۰۱۵	۰/۰۴۵	۰/۰۲۵	۰/۲۰۴	۲/۴۶۲	۰/۰۱۵	۰/۰۴۵	۰/۰۲۵
	جنسیت	-۰/۰۳۹	-۰/۴۶۸	۰/۶۴۰			-۰/۰۳۹	-۰/۴۶۸	۰/۶۴۰		
	سابقه کار	-۰/۰۶۳	-۰/۰۷۷۲	۰/۴۴۱			-۰/۰۶۳	-۰/۰۷۷۲	۰/۴۴۱		
۲	متغیر مستقل	۰/۲۷۵	۳/۴۷۳	۰/۰۰۱	۰/۱۱۸	۰/۰۹۴	۰/۲۴	۰/۲۹۰	۰/۷۷۲	۰/۰۴۵	۰/۰۱۹
۳	حمایت سازمانی ادراک شده	-۰/۲۰۹	-۲/۵۸۳	۰/۰۱۱	۰/۱۵۷	۰/۱۲۸	-۰/۱۸۱	-۲/۰۷۷	۰/۴۰	۰/۰۷۳	۰/۰۴۱
۴	اثر تعاملی متغیر مستقل و حمایت سازمانی ادراک شده	-۰/۱۳۱	-۰/۳۴۶	۰/۷۲۹	۰/۱۵۸	۰/۱۲۲	۰/۵۸۵	۲/۲۴۸	۰/۰۲۶	۰/۱۰۵	۰/۰۶۷
	F value	۴/۴۶۶					۲/۷۸۶				

۶. بحث و نتیجه‌گیری

براساس نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا ششم، نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، مسئولیت فردی برای افشاگری با تمایلات افشاگری درون سازمانی رابطه مستقیم و معنی‌دار و هزینه‌های افشاگری برای فرد با تمایلات افشاگری درون سازمانی رابطه معکوس و معنی‌دار دارند. نتایج پژوهش الین و همکاران (۲۰۱۸) و لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، بیان‌گر این است که افشاگری درون سازمانی تحت تاثیر نگرش، ادراک، تعهد، مسئولیت و هزینه‌های افشاگری است. طبق پژوهش‌های برینک و همکاران (۲۰۱۷) نیز مسئولیت فردی بر بعد درون سازمانی افشاگری اثرگذار است. از طرف دیگر نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا ششم نشان می‌دهد تمایلات افشاگری برون سازمانی با نگرش، ادراک، پذیرش و مسئولیت رابطه مستقیم و معنی‌دار دارد. براساس مطالعه الین و همکاران (۲۰۱۸) تمایلات افشاگری برون سازمانی تحت تاثیر ادراک می‌باشد. درحالی‌که نتایج پژوهش لاتان و همکاران (۲۰۱۷) بیان‌گر اثرگذار بودن نگرش، ادراک، تعهد، مسئولیت و هزینه‌ها می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه هفتم پژوهش، حاکی از اهمیت نسبی حمایت سازمانی ادراک شده در موسسات حسابرسی در رابطه با اتخاذ تصمیمات

اخلاقی مناسب می‌باشد. براساس یافته‌های پژوهش بالین که در صورت وجود حمایت سازمانی رابطه متغیرهای مستقل و وابسته تعدیل می‌شود اما عامل موثر در تصمیم به افشاگری، ویژگی‌های شخصیتی خود حساب‌برسان می‌باشد. این یافته پژوهش در تضاد با نتایج حاصل از مطالعه الین و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد. یکی از دلایل تفاوت در نتایج را می‌توان نبود قوانین و وضع شده در کشور دانست که خود دلیلی بر عدم باور حساب‌برسان به حمایت سازمانی می‌باشد. براساس نتایج پژوهش الین (۲۰۱۰)، حمایت سازمانی رابطه بین نگرش، ادراک، تعهد، مسئولیت و تمایلات افشاگری درون‌سازمانی را تعدیل می‌کند. از طرف دیگر، رابطه میان نگرش، ادراک و هزینه‌ها و تمایلات افشاگری برون‌سازمانی را نیز تعدیل می‌کند. یافته مهم دیگر پژوهش این است که در مورد تمایلات افشاگری درون‌سازمانی میانگین پاسخ‌ها نزدیک به ۵ می‌باشد که با توجه به طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای استفاده شده در پرسشنامه بالاتر از میانگین قرار دارد. درحالی که در رابطه با تمایلات افشاگری برون‌سازمانی نزدیک به ۳ می‌باشد و از میانگین پایین‌تر است. بنابراین، می‌توان گفت حساب‌برسان مستقل در کشور تمایل به افشاگری درون‌سازمانی بالاتری دارند. الین و همکاران (۲۰۱۸) نیز در مطالعه خود به شواهدی مبنی بر ارجحیت افشاگری درون‌سازمانی به برون‌سازمانی رسیدند.

مطالعاتی که تاکنون در حوزه افشاگری انجام شده‌اند عمدتاً به ویژگی‌های مشخصی از حساب‌برسان تمرکز کرده‌اند در حالی که یکی از ویژگی‌های مهم حساب‌برسان تردیدحرفه‌ای است که متضمن یک ذهن پرسش‌گر (هو شیاری نسبت به شرايطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حساب‌رسی است.

۷. پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

برخی از مهم‌ترین پیشنهادهای کاربردی براساس یافته‌های پژوهش عبارتند از:

۱. با توجه به نتایج فرضیه‌های اول تا ششم، پیشنهاد می‌شود در استخدام حساب‌برسان به ویژگی‌های فردی آن‌ها از جمله نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، پذیرش اخلاقی مطلوب، هزینه‌های افشاگری برای فرد، مسئولیت فردی برای افشاگری توجه شود. به‌منظور ارتقای این ویژگی‌ها در حساب‌برسان، برگزاری دوره‌های ضمن خدمت برای حساب‌برسان پیشنهاد می‌شود تا حساب‌برسان نسبت به موضوعات اخلاقی اشراف یافته و در راستای

ایجاد و حفظ اعتبار حرفه، اخلاق حرفه‌ای را رعایت کنند. بدین منظور می‌توان در دوره‌های ضمن خدمت حساب‌رسان به موضوع‌هایی همچون تمرکز بر با اهمیت بودن کنترل رفتارهای غیراخلاقی، توجه به منافع عموم، انجام وظیفه شغلی و اهمیت رضایت اخلاقی، با اهمیت بودن رفتار اخلاقی، عمل به رفتار حرفه‌ای بدون توجه به ارزیابی دیگران از رفتار، با اهمیت بودن رفتارهای درست در افشاگری، توجه‌نکردن به اقدامات تلافی‌جویانه و مشکلات ایجاد شده از سوی مؤسسه، با اهمیت بودن مسئولیت‌پذیری فردی حساب‌رسان در افشاگری، تحمل هزینه‌های افشاگری و شجاعت در حرفه، تمرکز و تأکید بر اعتقاد و باور به استقلال حسابرسی به عنوان مهم‌ترین رکن زیربنایی حرفه حسابداری و حسابرسی و اعتقاد به الزامات و اجرای شدید استقلال حرفه حسابرسی توجه کرد.

۲. باتوجه به نتیجه فرضیه هفتم که نشان می‌دهد حمایت سازمانی رابطه بین ویژگی‌های فردی و تمایلات افشاگری درون سازمانی را تعدیل می‌نماید، از موسسات حسابرسی و مراجع ذیصلاح حرفه انتظار می‌رود مکانیزم‌هایی را در موسسات جهت گزارش اعمال خلاف پیاده‌سازی نمایند و از کارکنان خود در این رابطه حمایت نمایند.

۳. در پژوهش‌های آتی می‌توان تاثیر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را بر تمایلات افشاگری بررسی کرد. و همچنین تعداد محدودی پژوهش به مطالعه جایگاه و میزان قدرت فرد خطا کار و تاثیر آن بر تمایلات افشاگری پرداخته‌اند. بنابراین پژوهش‌های آتی می‌توانند متغیرهایی که بر رابطه عملکرد و اعتبار مثبت و تمایلات افشاگری متقابلاً اثرگذار هستند را مورد بررسی قرار دهند.

۱. بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، محمدرضا و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶). ارزش های انگیزشی و هشدار دهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، (۴)، ۱۲۰-۱۳۵.
۲. حسن پور، شیوا؛ جهان شاد، آریتا؛ نیکومرام، هاشم (۱۴۰۰). پیامدهای اقتصادی گزارش حسابرسی تعدیل شده: آزمون نظریه های توجیه کننده حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، (۱۲)، ۱۷-۱.
۳. حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ بنی مهد، بهمن و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). تاثیر ویژگی های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت، ویژگی های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم. *دانش حسابرسی*، (۶۷)، ۷۱-۹۸.
۴. ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر و دائی کریم زاده، سعید (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیل گری شدت اخلاقی. *دانش حسابداری مالی*، (۱)، ۷۵-۱۰۵.
۵. سعیدی، فاطمه؛ جم شیدی نوید، بابک؛ طاهرآبادی، علی اصغر و قنبری، مهرداد (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی های فردی بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل، *حسابداری سلامت*، (۲)، ۴۲-۶۶.
۶. کاشانی پور، محمد؛ کرمی، غلامرضا؛ خنیفر، حسین و شعبانی، کیوان (۱۳۹۸). بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه ریزی شده. *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، (۸)، ۶۳-۹۱.
۷. یادگاری، خالد؛ امیری، هوشنگ؛ صالحی، اله کرم و خنیفر، حسین (۱۴۰۰). تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان؛ با تاکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن. *دانش حسابرسی*، (۸۲)، ۲۱-۴۸۰-۴۶۶.
۸. یوسف زاده، نسرین؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد (۱۴۰۰). بررسی تاثیر ساختار سوالات پرس و جو و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارشگری تقلب. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۸۰-۱۸۱. doi:10.22051/jera.2020.32105.270.461
۹. Abeysekera, I., Li, F., and Lu, Y. (۲۰۲۱). Financial disclosure quality and sustainability disclosure quality. A case in China. *PLOS ONE* ۱۶ (۵). ۲۱۸-۲۳۷.
۱۰. Akrou, M. M., and Othman, H. B. (۲۰۱۶). Ownership structure and environmental disclosure in mena emerging countries. *Corp. Ownersh. Control* ۱۳ (۴), ۳۸۱-۳۸۸.
۱۱. Al Abbadi, H.M., Alrawashdeh, B., Dabaghia, M.N., & Darwazeh, R.N. (۲۰۲۱). The role of courts and universities in activating the forensic accounting to discover financial fraud. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, ۲۵(۲), ۱-۹.
۱۲. Alleyne, P. A. (۲۰۱۰). The Influence of Individual, Team and Contextual Factors on External Auditors' Whistle-blowing Intentions in Barbados. Published Ph.D. thesis. *University of Bradford*.
۱۳. Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (۲۰۱۷). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, ۲۵(۲), ۲۴۱-۲۶۷.
۱۴. Alleyne, p., Haniffa, R., & Hudaib, M. (۲۰۱۹). Does group cohesion moderate auditors' whistleblowing intentions? *Journal of International accounting, auditing and taxation*, ۳۴, ۶۹-۹۰.

۱۵. Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. (۲۰۱۸). The Moderating Role of Perceived Organizational Support in Breaking the Silence of Public Accountants. *Journal of Business Ethics*, ۱۴۷(۳), ۵۰۹-۵۲۷.
۱۶. Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (۲۰۱۳). Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, ۴۵(۱), ۱۰-۲۳.
۱۷. Alsahlawi, A. M., Chebbi, K., and Ammer, M. A. (۲۰۲۱). The impact of environmental sustainability disclosure on stock return of Saudi listed firms: The moderating role of financial constraints. *Int. J. Financial Stud.* ۹ (۱), ۴,۲۱۵-۲۳۸.
۱۸. Ajzen, I. (۲۰۰۱) "Nature and Operation of Attitudes". *Annual Review of Psychology*, ۵۲: ۲۷-۵۸.
۱۹. Ajzen, I. (۱۹۹۱). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, ۵۰(۲), ۱۷۹-۲۱۱.
۲۰. Arnold, D. & Ponemon, L. (۱۹۹۱). Internal auditors' perceptions of whistleblowing and the influence of moral reasoning. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۱۰, ۱-۱۵.
۲۱. Anvari, F., M. Wenzel, L. Woodyatt, & S. A. Haslam. (۲۰۱۹). The social psychology of whistleblowing: An integrated model, *Organizational Psychology Review*, Vol. ۹(۱), ۴۱-۶۷.
۲۲. Baron, R. M., & Kenny, D. A. (۱۹۸۶). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of personality and Social Psychology*, ۵۱(۶), ۱۱۷۳-۱۱۸۲.
۲۳. Berry, B. (۲۰۰۴). Organizational culture: A framework and strategies for facilitating employee whistle-blowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, ۱۶, ۱-۱۱.
۲۴. Beu, D. S., Buckley, M. R., & Harvey, M. G. (۲۰۰۳). Ethical decision making: A multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review*, ۱۲(۱), ۸۸-۱۰۷.
۲۵. Bobek, D., & Hatfield, R. (۲۰۰۳). An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioral Research in Accounting*, ۱۵(۱), ۱۳-۳۸.
۲۶. Botica Redmayne, N., Laswad, F., Ehalaiye, D. and Stent, W. (۲۰۲۳). Insights on management commentary in financial reports: the views of users, preparers and auditors. *Meditari Accountancy Research*, Vol. ۳۱ No. ۴, pp. ۸۱۷-۸۴۰.
۲۷. Brennan, N., Kelly, J. (۲۰۰۷). A Study of Whistle-blowing among Trainee Auditors. *British Accounting Review*, ۳۹(۱), ۶۱-۸۷.
۲۸. Brink, A. G., Lowe, D. J., & Victoravich, L.M. (۲۰۱۷). The Public company Whistle-blowing Environment: Perceptions of a Wrongful Act and Monetary Attitude. *Accounting and the Public Interest*, ۱۷(۱), ۱-۳۰.
۲۹. Buchan, H. F. (۲۰۰۵). Ethical decision-making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behaviour. *Journal of Business Ethics*, ۶۱(۲), ۱۶۵-۱۸۱.
۳۰. Cardinaels, E., & Jia, Y. (۲۰۱۶). How audits moderate the effects of incentives and peer behavior on misreporting. *European Accounting Review*, ۲۵(۱), ۱۸۳-۲۰۴.
۳۱. Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (۲۰۰۵). Unethical and fraudulent financial reporting: Applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, ۶۰(۲), ۱۱۵-۱۲۹.
۳۲. Cheung, K. Y., & Chung, C. V. (۲۰۲۲). Board Characteristics and Audit Committee Diversities: Evidence from Hong Kong Corporate Ownership & Control, ۱۹(۴), ۱۷-۲۹.

۳۳. Chiu, R. K. (۲۰۰۳). Ethical judgment and whistle-blowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics*, ۴۳(۱/۲), ۶۵-۷۴.
۳۴. Curtis, M. (۲۰۰۶). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? *Journal of Business Ethics*, ۶۸(۲), ۱۹۱-۲۰۹.
۳۵. Dworkin, T. M., & Baucus, M. S. (۱۹۹۸). Internal vs. external whistle-blowers: A comparison of whistle-blowing processes. *Journal of Business Ethics*, ۱۷(۱۲), ۱۲۸۱-۱۲۹۸.
۳۶. Eisenberger, R., Cummings, J., Armelo, S., & Lynch, P. (۱۹۹۷). Perceived organizational support, discretionary treatment, and job satisfaction. *Journal of Applied Psychology*, ۸۲: ۸۱۲-۸۲۰.
۳۷. Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchinson, S., & Sowa, D. (۱۹۸۶). Perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, ۷۱: ۵۰۰-۵۰۷.
۳۸. Fang, M. (۲۰۰۶). Examining ethical intentions of individual-employees of Taiwanese from the theory of planned behaviour. *The Business Review*, ۶(۱), ۲۵۷-۲۶۳.
۳۹. Ferri, L., Zampella, A. and Caldarelli, A. (۲۰۲۳). Driving through the fog: exploring factors affecting disclosure readability in the European agrifood and beverage industries. *British Food Journal*, Vol. ۱۲۵ No. ۸, pp. ۳۰۰۷-۳۰۲۷.
۴۰. Finn, D. W., & Lampe, J. (۱۹۹۲). A study of whistle-blowing among auditors. *Professional Ethics*, ۱(۳/۴), ۱۳۷-۱۶۸.
۴۱. Fishbein, M., & Ajzen, I. (۱۹۷۵). Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company.
۴۲. Flannery, B., & May, D. (۲۰۰۰). Environmental ethical decision making in the US metal-finishing industry. *Academy of Management Journal*, ۴۳(۴), ۶۴۲-۶۶۲.
۴۳. Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (۲۰۰۶). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, ۶۴(۲), ۱۶۹-۱۹۳.
۴۴. Graham, J.W. (۱۹۸۶). Principled Organizational Dissent: A Theoretical Essay. In B. M. Staw, & L. L. Cummings (Eds.). Research in organizational behavior, ۸, ۱-۵۲.
۴۵. Green, S. B. (۱۹۹۱). How many subjects does it take to do a regression analysis? *Multivariate Behavioral Research*, ۲۶(۳), ۴۹۹-۵۱۰.
۴۶. Greenberger, D.B., Miceli, M.P., & Cohen, D.J. (۱۹۸۷). Oppositionists and group norms: The reciprocal influence of whistleblowers and co-workers. *Journal of Business Ethics*, ۶(۷), ۵۲۷-۵۴۲.
۴۷. Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (۲۰۰۵). Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. *Behavioral Research in Accounting*, ۱۷, ۸۹-۱۰۹.
۴۸. Harymawan, I., Wardani, D.A.K. and Nowland, J. (۲۰۲۳). Military directors and audit fees. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
۴۹. Hooks, K.L., Kaplan, S.E., & Schultz Jnr, J.J. (۱۹۹۴). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۱۳, ۸۶-۱۱۷.
۵۰. Jones, J., Massey, D. W., & Thorne, L. (۲۰۰۳). Auditors' ethical reasoning: Insights from past research and implications for the future. *Journal of Accounting Literature*, ۲۲, ۴۵-۱۰۳.

۵۱. Joseph, C., Rahmat, M., Syed Yusuf, S.N., Janang, J.T. and Madi, N. (۲۰۲۳). The ethical value disclosure index from the lens of SDG ۱۶ and institutional theory. *International Journal of Ethics and Systems*, Vol. ۳۹ No. ۳, pp. ۶۱۲-۶۲۸.
۵۲. Kaplan, S.E. (۱۹۹۵). An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed off. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۱۴(۲), ۹۰-۱۰۴.
۵۳. Kaplan, S. E., & Whitecotton, S.M. (۲۰۰۱). An Examination of the Auditors' Reporting Intentions when another Auditor is Offered Client Employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۰(۱), ۴۵-۶۳.
۵۴. Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (۲۰۰۹). An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics*, ۸۷(۱), ۱۵-۳۰.
۵۵. Kaptein, M. (۲۰۱۱). From inaction to external whistle-blowing: The influence of ethical culture of organisations on employee responses to observed wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, ۹۸, ۵۱۳-۵۳۰.
۵۶. Kerckhofs L, Hardies K, Vandenhaute M-L, Ceustermans S (۲۰۲۱) Starting Your Career at an Accounting Firm: The Role of Personality in Explaining Career Starts. *Accounting Horizons*, ۳۵(۱): ۱۰۵-۱۳۱
۵۷. Latan, H., Charbel Jose, C. J., Ana Beatriz Lopes de., S. (۲۰۱۹). Whistleblowing triangle: framework and empirical evidence, *Journal of Business Ethics*, (۱۶۰), ۱۸۹-۲۰۴.
۵۸. Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C.J.C. (۲۰۱۸). Whistle-blowing Intentions among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics*, ۱۵۲(۲), ۵۷۳-۵۸۸.
۵۹. Lee, G., & Fargher, N. (۲۰۱۷). The role of the audit committee in their oversight of whistle-blowing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۷(No. ۱), ۱۶۷-۱۸۹.
۶۰. Mastiniwati, T., T. Mansor, A. Mohamad Ariff, & H. Aishah Hashim. (۲۰۲۰). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment, *Managerial Auditing Journal*. DOI: ۱۰. ۱۱۰۸/MAJ-۱۱-۲۰۱۹-۲۴۸۴.
۶۱. Mao T, Wan C, Wang Y, Zhao Y (۲۰۲۲) Individual Auditor Turnover and Audit Quality – Large Sample Evidence from US Audit Offices (*Working paper*). <https://doi.org/۱۰.۲۱۳۹/ssrn.۴۱۳۲۵۳۴>
۶۲. Mesmer-Magnus, J., & Viswesvaran, C. (۲۰۰۵). Whistle-blowing in organizations: An examination of correlates of whistle-blowing intentions, actions and retaliation. *Journal of Business Ethics*, ۶۲(۳), ۲۷۷-۲۹۷.
۶۳. Near, J.P. (۲۰۲۰). Review of whistleblowing, toward a new theory by Kate Kenny. *Journal of Business Ethics*, ۱۶۵, ۷۵۳-۷۵۵.
۶۴. Park, H., & Blenkinsopp, J. (۲۰۰۹). Whistle-blowing as planned behavior - A survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, ۸۵(۴), ۵۴۵-۵۵۶.
۶۵. Paulhus, D. L. (۱۹۸۴). Two-component models of socially desirable responding. *Journal of Personality and Social Psychology*, ۴۶, ۵۹۸-۶۰۹.
۶۶. Qasem, A., Wan-Hussin, W.N., Al-Qadasi, A.A., Ghaleb, B.A.A. and Bamahros, H.M. (۲۰۲۳). Implications of sustainability reporting and institutional investors' ownership for external audit work: evidence from Saudi Arabia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
۶۷. Rudolph CW, Katz IM, Lavigne KM, Zacher H (۲۰۱۷) Job crafting: A meta-analysis of relationships with individual differences, job characteristics, and work outcomes. *Journal of Vocational Behavior*, ۱۰۲: ۱۱۲-۱۳۸

۶۸. Ryan, L.V., & Ciavarella, M.A. (۲۰۰۲). Tapping the source of moral approbation: The moral referent group. *Journal of Business Ethics*, ۳۸(۱), ۱۷۹-۱۹۲.
۶۹. Ryan, L.V., & Riordan, T.M. (۲۰۰۰). *The development of a measure of desired moral approbation Educational and Psychological Measurement*, ۶۰(۳), ۴۴۸-۴۶۲.
۷۰. Shafer, W. E. (۲۰۰۸). Ethical climate in Chinese CPA firms. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۳(۷), ۸۲۵-۸۳۵.
۷۱. Salem, R.I.A., Ghazwani, M., Gerged, A.M. and Whittington, M. (۲۰۲۳). Anti-corruption disclosure quality and earnings management in the United Kingdom: the role of audit quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. ۳۱ No. ۳, pp. ۵۲۸-۵۶۳.
۷۲. Schultz, Jr. J.J., Johnson, D.A., Morris, D., & Dyrnes, S. (۱۹۹۳). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research, Supplement*, ۳۱, ۷۵- ۱۰۳.
۷۳. Taylor, E.Z., & Curtis, M.B. (۲۰۱۰). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, ۹۳(۱), ۲۱-۳۷.
۷۴. Taylor, E. Z., Curtis, M. B., & Chui, L. (۲۰۱۲). Staff auditors' observations of questionable peer behavior: The view from the other side. *The CPA Journal*, ۸۲(۶), ۶۶-۷۱.
۷۵. Tuan Mansor, T.M., Mohamad Ariff, A., Hashim, H.A. (۲۰۲۰). Whistleblowing by auditors: The role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, ۳۵(۸), ۱۰۳۳-۱۰۵۵.
۷۶. Umar, Haryono, Purba, Rahima, (۲۰۲۰), "HU Model: Incorporation of Fraud Star in Detection of Corruption", *International Journal of Economics and Management Studies*, ۱۳(۶), ۲۳۴- ۲۶۵.
۷۷. Vandekerckhove, W., & Commers, M. R. (۲۰۰۴). Whistle blowing and rational loyalty. *Journal of Business Ethics*, ۵۳(۱-۲), ۲۲۵-۲۳۳.
۷۸. Yuswono, T.A., & Hartijasti, Yanki. (۲۰۱۸). Employees' Whistleblowing Intention in Public Sector: The Role of Perceived Organizational Support as Moderating Variable. *Journal of Accounting and Investment*, ۱۲۱-۱۳.