تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت‌زنی) حسابرسان؛ با تاکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن

تاریخ دریافت:۱۳۹۹/۳/۱۱
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲

خالد یادگاری[۱]
هوشنگ امیری[۲]
اله‌کرم صالحی[۳]
حسین خنیفر[۱و۴]

چکیده:

مسئولیت اجتماعی حسابداران و حسابرسان در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و همچنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی، اهمیت خاصی به خود گرفته است. هشداردهی(سوت‌زنی) به عنوان یک مکانیسم کنترلی و بخشی از حاکمیت شرکتی، روش مهمی برای جلوگیری و شناسایی تخلفات مالی بوده و سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمان‌ها محسوب می‌شود. از طرفی انتظار می‌رود افرادی که محافظه‌کاری اجتماعی بالایی دارند، رفتارهای حرفه‌ای محافظه‌کارانه‌تری در حرفه حسابداری و حسابرسی داشته باشند. هدف این پژوهش بررسی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشدار دهی حسابرسان با نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن است. مبانی نظری این پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است. فرضیه‌های پژوهش از طریق مدل رگرسیون خطی چندگانه مورد آزمون قرارگرفته است. نمونه آماری این پژوهش شامل ۲۶۳ نفر از جامعه حسابداران رسمی، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ می‌باشند. یافته‌های حاصل از این پژوهش بیان می‌دارد که محافظه‌کاری اجتماعی بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معنادار دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حسابرسان بر رابطه بین محافظه‌کاری اجتماعی و سطح هشداردهی حسابرسان اثر تعدیلی دارند.

کلمات کلیدی: محافظه‌کاری اجتماعی، هشداردهی حسابرسان، جنسیت، سن.

۱. گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر-خلیج فارس، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران
۲. گروه حسابداری، واحدآبادان، دانشگاه آزاداسلامی، آبادان، ایران.(نویسنده مسئول). ایمیل Dr.H.amiri@iauabadan.ac.ir
۳. گروه حسابداری، واحدمسجدسلیمان، دانشگاه آزاداسلامی، مسجدسلیمان، ایران
۴. گروه مدیریت و برنامه ریزی،حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

۱. مقدمه

حسابداران شاغل در حرفه حسابداری ، هر روز درگیر قضاوت و انتخاب روش‌های حسابداری، اخـلاق و قضاوت اخلاقـی هستند(حاجیها و گـودرزی، ۲۰۱۶). پژوهشگـران حسابداری حوزه فرهنـگ اعتقاد دارند، حرفه حسابداری همانند هر حرفه دیگـری متأثر از ارزش‌های اجتماعی و اخلاقـی جامعه است. لذا ارزش‌های اجتماعی متأثر از اثـرات محیطی شامل، محیط جغرافیایی، اقتصـادی، تاریخـی و ... است. ارزش اجتماعی به نوبه خود بر سیستم‌های قانونی هر جامعه و نیز ارزش‌های حسابداری آن جامعه اثرگذار است. همچنین ارزش‌های اجتماعی به‌طور غیرمستقیم بر سیستم‌های حسابداری اثر می‌گذارد. به عنوان نمونه در جامعه‌ای که سطح محافظه‌کاری فرهنگی و اجتماعـی بالا باشد، انتظار بر آن است که سطـح محافظه‌کاری حسابداری نیز در حرفه و نظام حسابداری آن جامعه بالا باشد (گری، ۲۰۰۴). مسئولیت اجتماعی حسابداران در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حسابداران و حسابرسان وظیفه دارنـد تا مصادیق فساد نظیر پول‌شویـی و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابـداران رسمی و همچنین بـروز تقلب و فساد در نظام مالی کشـور و نیز با گسترش و رشد شرکت‌هـای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز بـه سرمایه‌گذاری خارجی اهمیت خاصی به خـود گرفته است. لذا انتظار می‌رود افرادی که محافظه‌کاری اجتماعی بالایی دارند، رفتارهای حرفـه‌ای محافظه‌کارانه‌تری در حرفه حسابداری داشته باشنـد. محافظه‌کاری اجتماعی یک واژه کلی برای جهان‌بینی سیاسی و اجتماعی و مذهبی است که هدف آن نگهداری جامعه و ارزش‌های موجود است. محافظه‌کاری همان سنت‌گرایی است و از سنت‌های اجتماعی و ارزش‌های اجتماعی مثل سلسله مراتب، اقتدار و مذهب دفاع می‌کند. محافظه‌کاری اجتماعی با موضوعات رفتاری در حسابداری می‌تواند ارتباط داشته باشد (باقری و همکاران، ۱۳۹۵).

فساد یکی از موضوعات حل نشده برای سازمان‌های دولتی و خصوصی است. بر اساس شاخص درک فسـاد[1] (CPI) در سـال ۲۰۱۸ ، ایران در رتبه ۱۳۸ از ۱۸۰ کشور جهان و نمره ۲۸ از ۱۰۰ قـرار دارد. این آمار بیانگر آن است که کشور ایران همانند بسیاری از کشورهای اسلامی، با وجود داشتـن آموزه‌ها و تعالیم اسلامی، ارزشـی و اخلاقی در زمینه فساد رتبه و جایگاه مناسبی ندارد. این در حالی است که دو کشور دانمارک و نیوزلند جزء کشورهایی هستند که کمترین موارد فساد را دارنـد و نمره هر دو کشور ۹۰ است. این نشـان می‌دهد که ایران نیازمند اقدامات مناسب برای رسیدن به وضع مطلوب می‌باشد.(نیک‌کار و همکاران، ۱۳۹۹). هشداردهی[2]

موضـوع مهمی در تجـارت و اقتصاد است که اهمیت آن نه تنهـا در محافظت از کارکنان و سازمان‌ها؛ بلکه در شکل گسترده‌تر جامعه را نیز در بر می‌گیرد (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). هشداردهی یک سازوکـار مؤثری برای کشف رسوایی‌های مالی است و حرفه حسابداری می‌تواند نقـش مهمـی در فرآیند هشداردهی ایفـا نماید(لی و ژئو، ۲۰۱۸). بـرای جلوگیری از تقلب‌های

1. Corruptions Perception Index
2. Whistleblowing

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

مالـی متعدد، هشداردهی حرفـه حسابرسی به عنوان یک ساز وکـار کنترلی قوی مطرح شد که می‌توانـد منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذینفعان جامعه داشته باشد؛ اگر چه گزارش عمـل خلاف (آن‌ها کـه در واقع رُخ داده‌اند و آن‌هـا که مشکوک هستند) مطابـق با آئین رفتار حرفـه‌ای است، همچنین حسابرسی مستقـل بعنوان جزئی از سیستم نظارتی کشور نیز با معضل آثـار تخلف و فساد دست و پنجـه نرم می‌کند و اختلاس‌های رُخ داده، ایـن حرفه را تحت تاثیر قـرار داده اسـت و به صورت اخص اختـلاس ۳۰۰۰ میلیارد تومانی منجر بـه ابطال مجوز برخی موسسـات حسابرسی مرتبط نیز گردیـده است (وادی‌زاده، ۱۳۹۸). تقلب‌هـای مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی چون انرون و ورلدکام، نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان کافی نیست و آن‌ها باید افزون بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی، به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز پایبند باشند. بخش مهمی از رعایت اخلاق حرفه‌ای مربوط به گـزارش تخلف است (کفاش و ایمانـی،۱۳۹۶). هشداردهی(سوت‌زنی) در زمینه حسابرسی، عمل داوطلبانـه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکـب آن شده‌اند را صرف نظـر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند. لذا حسابرس به‌عنوان یـک فرد حرفـه‌ای مسئولیتی ماورای مسئولیـت یک کارمند عادی دارد. ازایـن رو هشدار دهی به‌عنوان یک عمل داوطلبانه، ماوراء آیین رفتار حرفه‌ای عمل کرده و می‌تواند به عنوان عاملی مهم در جهت حفظ منافع عموم مورد توجه قرار گیرد (آلین و همکاران،۲۰۱۳). تفاوت در ویژگی‌های روانشناختـی میان زنان و مردان به تاریخچه اجتماعی، سیاسـی و فرهنگی جوامع وابسته است. بنابرایـن ویژگی‌هایی نظیر جنسیت می‌توانـد در دیدگاه‌های افراد دربـاره موضوعات اجتماعی، سیاسـی و فرهنگـی تأثیرگذار باشد (بـراگ، ۲۰۱۹). برای آن که مطالعـات مربوط به جنسیت بتواند تفاوت‌های رفتار در زنان و مردان را توضیح دهد، باید هر دو بعد زیست شناسی (طبیعت) و تفاوت‌هـای محیطی (تربیت) را مدنظر قـرار داد. ریشه تفاوت‌های زیست شناسی در رفتارهای مردانه و زنانه را می‌توان در نقش‌های مختلفی که زن و مرد در زندگی بر عهده می‌گیرند، جستجو کـرد. تفاوت ذاتی در ساختار بیولوژیکی و مغز زنان و مردان، باعث تفاوت‌های معناداری در تفکر، روانشناسی، الگوهای رفتاری، شناخت و ابراز عاطفی، تفاوت در نقش‌های جنسیتی اجتماعی بین زن و مـرد، و تفاوت‌های در تصمیم‌گیری مدیریتی و رفتارهای مانند مالی، سرمایه‌گذاری، ادغام، مالکیت و تقلب مالی شده است (فیشر، ۲۰۱۷). برخی تحقیقات مانند ایتونن و همکاران (۲۰۱۳) و هاردیـس و همکـاران (۲۰۱۷) نشان دادند که حسابرسان زن محتـاط تر هستند و حسابرسی باکیفیت بالاتری را نسبت به حسابرسان مرد فراهم می‌کنند. اگرچه حسابرسان زن ریسک پذیری کمتـری دارند، بـه دلیل تأثیر سطح بالای همدلی آن‌ها و نقش جنسیـت رابطه محور به‌احتمال بیشتـری به‌وسیله مشتریان تحـت تأثیر قرار بگیرند و به‌احتمال بیشتـری با آن‌ها سازش کنند؛ بنابرایـن حسابرسـان زن بیشتر مایل به کم کردن اصول حسابرسـی هستند، درحالی که ممکن است منجر به کیفیت حسابرسی پایین تر شود. تحقیقات مرتبط با رفتار حسابرسان نشان می‌دهد

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

کــه حسابرســان زن به دلیل روابط مشتری بهتر و کیفیت حسابرســی آن‌ها، حق‌الزحمه بالاتر از حق‌الزحمه حسابرسی دارند (هاردیس و همکاران، ۲۰۱۲).

هــدف این پژوهش بررسی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بــر هشدار دهی حسابرسان با نقش تعدیلــی متغیرهــای جنسیت و سن است. ضــرورت انجام این پژوهش از چنــد بعد حائز اهمیت اســت: اول محافظه‌کاری اجتماعی موضوعی نسبتا جدیدی است که کمتر در تحقیقات خارجی و داخلــی به آن پرداختــه شده است و در این پژوهش در نظر است این موضوع از منظر حسابداری و تاثیــر آن بــر هشدار دهــی حسابرسان بررسی گــردد. دوم هشدار دهی حسابرســان به عنوان یکــی از مکانیزم‌هــای نظارتــی می‌تواند عامل موثــری در پیش‌گیری از به وجــود آمدن فساد و رسوایی‌هــای مالی و حفظ منافع ذینفعان مورد استفاده قــرار گیرد، لذا این موضوع برای سرمایه گذاران که بابت سرمایه گذاری خود نگران هستند و همچنین مدیران که به عنوان مباشر در قبال ذینفعان و جامعه مسئولیت دارند، اهمیت دارد. سوم، نتایج این پژوهش بعنوان یک پژوهش جدید می‌توانــد اطلاعات سودمندی در اختیار حسابــداران، حسابرسان، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرســی، سرمایه‌گذاران و مدیــران شرکت‌ها قرار می‌دهد و موجــب افزایش مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها گردد.

انتظار بر این است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی بشرح زیر داشته: اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش و شناسایی بیشتر ادبیات شــود. دوم این که نتایج به عنــوان دستاوردی علمی می‌تواند مطالعــات سودمندی را در اختیار نهادهــای قانون‌گــذار در حرفه حسابرسی قــرار دهد تا با ایجاد حمایت‌هــای قانونی و انگیزه‌های تشویقــی، زمینــه ای را جهت ترغیب و تمایــل هر چه بیشتر نسبت بــه هشداردهی (سوت‌زنی) حسابرسان بوجود آورد. سوم این که مقاله می‌تواند درک بهتری از چگونگی تأثیر ویژگی فرهنگی، اجتماعــی و روانشناختــی محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرســان به خوانندگان ارائه دهــد. در نهایــت نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های بدیع و جدیــدی برای پژوهش‌های آتی در حوزهٔ تحقیقات رفتاری در حرفهٔ حسابرسی به خوانندگان ارائه نماید. در ادامه مبانی نظری، روش شناسی پژوهش و آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲. مبانی نظری پژوهش

تحقیقــات در حوزه فرهنــگ و حسابداری، حرفه حسابداری را متأثــر از ارزش‌های اجتماعی می‌شناسد. یعنی حسابــداری خرده فرهنگی است که در درون فرهنگ ملی بزرگ‌تری قرار دارد. به بیان دیگر، ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی هستند. این تحقیقات نشــان می‌دهند آن دستــه از ارزش یا رفتارهــای حسابداران که از ارزش‌هــای اجتماعی مشتق می‌شونــد، توسعه ارزش‌های حسابداری را تحت تأثیر قرار خواهد داد (باقری و همکاران، ۱۳۹۵). حسابــداری به عنوان دانشی اجتماعی از نگاه جامعه شناســی پویا، باید در حال تغییر ارزش‌های محــوری خــود به سمت خواست‌های جامعه پویا باشد. جامعــه ای که رعایت حقوق عموم، حفظ

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

محیط زیست، توسعه پایدار، دموکراسی، حقوق اقلیت‌ها، حقوق نسل‌ها و... از خواست‌های اساسی کنونـی آن اسـت. حرفه و دانش حسابداری با ایجاد تئوری‌هـا و روش‌های جدید در راستای این تغییرات، به سمت گزارشگری و حسابرسی اجتماعی، حسابداری سبز، حسابداری منابع انسانی و حسابداری نسل‌ها حرکت نموده است(کرمی قلعه سیدی و صالحی، ۱۳۹۷).

محافظه‌کـاری راهـی است برای مقابله با شک و تردید موجـود درباره رویدادهای آتی که در صـورت پیروی بیش از حد از آن، نـه تنها بر مطلوبیت و مفید بودن اطلاعات نمی‌افزاید، بلکه راه ایجـاد ذخایر پنهان در صورت‌های مالی را برای مدیـران و حسابداران می‌گشاید(اسدی مشیزی و همکـاران، ۱۳۹۹). اما تعریف محافظه‌کـاری اجتماعی کمی متفـاوت می‌باشد. محافظه‌کاری اجتماعی یک واژه کلی برای جهان‌بینی سیاسی و اجتماعی و مذهبی است که هدف آن نگهداری جامعـه و ارزش‌های موجود است. مفهوم محافظه‌کاری یعنـی تمایل به حفظ چیزها همان گونه کـه هستنـد. محافظه‌کـاری به‌منزله ایدئولوژی سیاسـی، اصول و مبانی فکـری و فلسفی است. محافظه‌کاران خود را اهل تمیز و هوادار عقل سلیم و واقع بین می‌دانند. با هرگونه طرح و اندیشه خیالـی و انتزاعی برای ایجاد دگرگونی‌های عمیق در جامعه و سیاست مخالف‌اند؛ و اجرای چنین طرح‌هایـی را ناممکن می‌پندارنـد. محافظه‌کاری آن چه را محصول تاریخ و سنت است می‌پذیرد. بـه نظر محافظه‌کاران، میـراث گذشته به‌زحمت به‌دست‌آمده و نبایـد و نمی‌توان آن را به‌یکباره کنـار گذاشت. مالکیت، خانواده، سنت، مذهب، دولت و سایر نهادهای اجتماعی مواریث ارزشمند گذشتـه هستند. در همین راستـا مایکل اوکشات فیلسوف سیاسـی محافظه‌کار در سده بیستم، محافظه‌کـاری را چنین تعریف می‌کنـد: محافظه‌کاری یعنی ترجیح امر معلوم بر امر مجهول، امر آزمـوده بر نیازموده، امر موجود بر امر مطلوب و امر محـدود بر امر نامحدود. بدین‌سان، پایبندی بـه امور مأنوس و ترس از آنچه تجربه نشده و بدبینی بـه آن جوهر محافظه‌کاری است (بشیریه، ۱۳۹۲).

مطابـق پژوهش دوگان و همکـاران (۲۰۱۵) دو دیدگاه محافظه‌کارانـه در مورد هشداردهی وجود دارد. در دیدگاه اول، هشداردهی به عنوان یک اقدام عادلانه جهت اصلاح یک اشتباه مانند سرگذشـت شرکت ورلدکام[1] انجـام می‌شود. در این راستا مارون و سولومون (۲۰۱۴) نشان دادند که شفافیت بدست آمده از هشداردهی و بحث‌های هشداردهی پیرامون منافع عمومی، مشروعیت عملـی و اخلاقی را فراهم می‌کند. بخصوص هشداردهـی ممکن است به عنوان یک واکنش مؤثر بـه ناتوانی دولت برای اجرای فرایند پاسخگویی عمومـی مطرح گردد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). دیدگاه دوم، هشداردهی را به عنوان یک رخنه[2]، بی‌وفایی[3] و شکلی از خیانت در نظر می‌گیرد. از این منظر، هشداردهندگان مورد هدف تلافی‌جویانه قرار می‌گیرند که به عکس‌العمل قابل ملاحظه از دوستان و دشمنان گرایش دارد.

محافظه‌کاری رادیکال، محافظه‌کـاری را به‌عنوان تأکیدی برنهادها در فراهم کردن خویشتن

1. WorldCom
2. Breach
3. Disowyalty

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

داری و فردگرایی تعریف می‌کند؛ اما به دنبال ساخت نهادهایی است که پیوند قوی‌تری برای فرد نسبت به آنچه که موجود است فراهم می‌آورد. گسترش افکار و سیاست‌های محافظه‌کارانه بعد از نیمه‌ی قرن ۱۹ آغاز شد و حرکتی از دفاع از نهادی مشخص به دفاع از کلیت نهادها، از دفاع از اشراف به دفاع از نخبگان از تأکید به نقش کلیسا به تأکید به نقش فرهنگ در اتصال فرهنگ به مقاصد عمومی و از اقتدار سلطنتی به اقتدار دولت به طور کلی در دهه‌های آخر قرن ۱۹ محافظه‌کاری یک تغییر بسیار بزرگ نمود (مولر، ۲۰۱۳).

به لحاظ نقش غیر قابل اجتناب حرفه حسابداری در بروز یا جلوگیری از پدیده‌های تخلف و سوء استفاده‌های مالی، رسوایی‌های فاجعه آمیز رخ داده اعتماد آحاد جامعه را به این حرفه نیز خدشه دار 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). تحقیقات دانشگاهی در زمینه هشداردهی از اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی آغازشده است. اکثریت قریب به اتفاق این پژوهش‌ها، یا بر شناسایی ویژگی‌های روان شناختی و جامعه شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده‌اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می‌شود، تأکید دارند (لی گا او وبرینک، ۲۰۱۷). در شرایط کنونی نظارت فراگیر و اثر بخش بر منابع عمومی به عنوان مطالبه همگانی مطرح بوده و استفاده از هر ابزاری که اشتباهات یا تخلفات رُخ داده در عملکرد سازمان‌های بخش عمومی را در سریع ترین 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 هر گونه 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 (هشداردهی) آن به مراجع ذی ربط درون و برون سازمانی مبادرت نمایند. به‌رغم وجود سازوکارهای گوناگون برای پیشگیری و کشف انواع تقلب و سوء استفاده در سازمان ها، بازهم متداول ترین روش کشف تخلف، از راه افشاگری 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 میسلی، ۲۰۱۶). 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 میسلی، 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 زمانی است که فرد افشاء کننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می‌کند یا به صورت ناشناس مبادرت به این امر می‌نماید (کولیبرگ

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

و میهیلیچ، ۲۰۱۶).

بنابرایـــن با توجه به مطالب فوق، از یکطرف محافظه‌کاری اجتماعی باعث می‌گردد تا مدیران شرکت‌ها براساس مسئولیت‌های اجتماعی شرکتی که دارند تلاش خواهند نمود تا در قالب نقش مباشرتـــی خـــود، ارزش‌های اجتماعـــی را در شرکت افزایش دهند و از طـــرف دیگر هشدار دهی حسابرســـان نیز با افشاگری به موقع خود موجب تقویت ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکتها و حفظ منافع عمومی و جلوگیری از بروز هرگونه فساد می‌گردد. چرا که با افزایش محافظه‌کاری اجتماعی میـــزان هشداردهـــی حسابرسان نیز تقویت شده و این امر سبـــب می‌شود که آن‌ها هشداردهی را یـــک عمـــل سودمند برای اجتماع و عموم به عنوان یک وظیفـــه در نظر بگیرند. لذا انتظار می‌رود کـــه محافظه‌کاری اجتماعی با هشدار دهی حسابرســـان در راستای تقویت منافع عمومی همسو بـــوده و منجر به افزایش شفافیـــت اطلاعات و اعتماد عمومی گردد. بنابراین سئوال اصلی پژوهش این است که:

آیا میان محافظه‌کاری اجتماعی حسابرسان و هشداردهی، تاثیر معنادار وجود دارد؟

عـــلاوه برایـــن، با توجه به روحیات متفـــاوت زنان و مردان و همچنین تنـــوع فرهنگی که در جامعـــه ما وجود دارد انتظار می‌رود که دیدگاه ها، نحوه قضاوت و نحوه عمل آنها بر اساس اخلاق حرفـــه ای با هم متفاوت باشد معمولاً زنـــان احساساتی تر بوده و قضاوت آنها در بسیاری از موارد متفـــاوت از مـــردان است از طرفی با توجـــه به شرایط فرهنگی جامعه ایران زنـــان از لحاظ میزان ریسک پذیری نسبت به مردان ریسک‌پذیری کمتری دارد، با توجه به توضیحات بالا انتظار می‌رود بیـــن قضاوت مردان و زنان تفـــاوت معناداری برقرار باشد. همچنین با توجـــه به اینکه روحیات و شخصیت افراد بـــه مرور زمان دچار تغییرات فراوانی می‌شود، لذا متغیر سن می‌تواند تاثیر زیادی بـــر نحـــوه تصمیم‌گیری افراد داشته باشـــد، افراد در سنین جوانی آرمانگرایـــی بیشتری دارند و از طرفی جسورتر هستند این امر آنها را به اتخاذ تصمیمات اخلاقی تر رهنمون می‌سازد و در سمت مقابل افراد در سنین بالا محافظه‌کارتر شده و مشکلات زندگی آنها را مجبور می‌کند تا تصمیمات محتاطانه تری اتخاذ نموده و موارد دیگری علاوه بر رهنمودهای اخلاقی را در تصمیم خود مد نظر قرار دهند(گرگانی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین بررسی تاثیر متغیرهای سن و جنسیت حسابرسان بر رابطه بین محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسان از دیگر اهداف این پژوهش می‌باشد و در همین راستا سئوالات زیر مطرح می‌گردد:

۱. آیـــا جنسیت حسابرسان بر رابطه میان محافظه‌کـــاری اجتماعی و هشداردهی، تاثیر معنادار دارد؟
۲. آیا سن حسابرسان بر رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی، تاثیر معنادار دارد؟

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱. پیشینه داخلی

مـــرور ادبیات موضوع پژوهـــش، در منابع داخلی بیانگر آن اســـت کـــه پدیده محافظه‌کاری

اجتماعـی و هشداردهی کمتر مـورد مطالعه محققان داخلی بوده و از این حیث موضوع پژوهشی جدیـدی در کشـور ما قلمداد می‌شود با ایـن وجود از جمله پژوهش‌های مرتبـط در این زمینه می‌تـوان به پژوهـش دراجی و همکاران (۱۳۹۸) با عنوان رابطه میـان محافظه‌کاری اجتماعی و جهت‌گیـری اخلاقی حسابداران و حسابرسان اشاره نمـود که در آن یافته‌های پژوهشگران نشان می‌دهـد که بیـن آرمان‌گرایی با محافظه‌کاری اجتماعی رابطه‌ای معنـی‌دار دارد؛ اما نسبی‌گرایی رابطـه‌ای بـا محافظه‌کاری اجتماعی نـدارد. همچنین میان نوع شغل، محـل اشتغال و جنسیت رابطـه‌ای معنـی‌دار با سطح محافظه‌کـاری اجتماعی وجود دارد. نتایج نشـان می‌دهد که سطح محافظه‌کـاری اجتماعـی در میان حسابرسان بیشتر از حسابداران اسـت و زنان نیز در مقایسه با مردان محافظه‌کاری کمتری دارند. همچنین محافظه‌کاری اجتماعی میان دو جامعه حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است.

شعبـان و همکاران (۱۳۹۶) به بررسـی اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابـرس پرداختنـد، نتایج این تحقیق نشان داد که سطـح ماکیاولیسم در حسابرسان رابطه‌ای معنی‌دار و منفی با رعایت استقلال دارد. به این معنی که هر چه سطح ماکیاولیسم در حسابرسان افزایش یابد رعایت استقلال در آن‌ها کاهش می‌یابد. همچنین شواهد این پژوهش بیانگر آن است سطح محافظه‌کاری اجتماعی حسابرسان ارتباط معنی‌دار و مثبت با رعایت استقلال دارد. به بیان دیگـر هر چه سطح محافظه‌کـاری اجتماعی در حسابرسان افزایش یابـد رعایت استقلال توسط آن‌هـا نیـز بیشتر می‌شود. نتایج این تحقیق با مبانی نظری تحقیـق به ویژه نظریه گری مطابقت دارد. طبـق این نظریه ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی بر ارزش‌های حسابداری تأثیرگذار است. به بیان دیگر ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری مثلاً رعایت استقلال و اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان تحـت تأثیر ارزش‌ها و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعه می‌باشد. به بیان دیگر تا ارزش‌ها و عوامل فرهنگی و اخلاقی در جامعه بهبود پیدا نکند، نمی‌توان انتظار داشت که ارزش‌های حرفه‌ای نظیر استقلال حسابرس بهبود یابد.

بنـی مهـد و همکاران (۱۳۹۵) رابطه میـان اعتماد اجتماعی و تمایـل حسابرسان به رعایت استقـلال را بررسی نمودند. آن‌ها در این تحقیـق به این نتیجه رسیدند که با بهبود سطح اعتماد اجتماعی در حسابرسان می‌توان رعایت استقلال در حسابرسان را بهبود بخشید.

نژادتولمـی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تمایـل به افشاگری تقلب حسابداری براساس تفاوت‌های فردی جمعیت‌شناسی در میان کارکنان حسابداری پرداختند. در این پژوهش تقلـب حسابداری شامل دستکاری حساب‌ها و اختلاس می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن است کـه تفاوت معنـاداری در تمایل به افشاگری تقلب (هشداردهی) برای هر دو گروه تقلب بر حسب جنسیت، سن و تجربه وجود دارد اما برحسب سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد.

نیـک کار و همکاران (۱۳۹۹) تاثیر متغیرهای روانشناسی بر هشداردهی حسابرسان در مورد تقلب بر اساس نظریه امنیت روانشناختی در نمونه آماری شامل ۴۳۰ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی در سال ۱۳۹۸ بررسی نمودند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که متغیرهای توانمند

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

سازی روانشناختی، خود کنترلی و انگیزش شغلی تاثیر مثبت و معنی داری بر هشداردهی تقلب توسـط حسابرسـان دارد. هم چنین یافته‌های این پژوهش حاکـی از آن است که انگیزش شغلی از لحـاظ تاثیـر گذاری بر هشداردهی حسابرسان در بالاترین سطـح تاثیر گذاری بین متغیرهای بررسی شده قرار دارد.

ساریخانـی و همکاران (۱۳۹۸) قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کنترل رفتاری ادراک شـده تأثیر مثبتـی بر قصد گزارشگری تقلب دارد. همچنین آن‌هـا دریافتند که نگرش نسبت به گزارشگری تقلب بر قصد گزارشگری تقلب تاثیرگذار است.

شعبانـی و همکـاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهـی حسابرسان مستقل دربـاره خطاکاری پرداخت که نتایـج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهـد که متغیرهای نظریه رفتـار برنامه ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهـی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری برنامه‌ریزی شده بر روی قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند.

فیـروزی و برزگر (۱۳۹۷) رابطـه میان جنبه‌های موقعیتی حسابـداران و تصمیم به اعلام و انتشـار 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 غیراخلاقی که شاهد آن بوده‌اند، نداشته باشند.

افشـانـی و همکـاران (۱۳۹۷) عوامـل مؤثر بر قصد افشـای تخلفـات در کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنان نشـان می‌دهد که افراد با کانون کنترل درونی، نگرش مثبت به هشداردهی 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.

کلدوسـت و همکاران (۱۳۹۷) تأثیـر ادراک اخلاقی و شهود بر قضـاوت اخلاقی حسابداران نسبـت بـه هشدار دهی تخلفات مالـی در بخش عمومی را بررسی کردند. بـر مبنای مدل نهایی حاصـل شده، شهـود ضمن تأثیر مثبت قابل توجه بر قضاوت اخلاقـی شاغلان حرفه حسابداری، نقـش مثبت و قابل توجهی نیز در رابطه میـان ادراک و قضاوت اخلاقی آنان نسبت به چهار نوع هشداردهی (هشداردهی داخلـی، هشداردهی خارجی، هشداردهی رسمی، هشداردهی ناشناس) ایفا می‌کند.

سعیدی و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل را بررسـی کردنـد. یافته‌ها نشان دادند که متغیرهای نگرش فـرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبـت بـه کنترل رفتاری و مسئولیت فردی برای افشاگری بـر هر دو بُعد درون سازمانی و برون سازمانـی تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل تأثیر مثبـت و معنی‌دار دارد اما متغیر تعهد فرد نسبـت به استقلال حسابرسی بر هیچ یک از دو بُعد تمایلات افشاگری حسابرسان تأثیر معنی‌دار نـدارد. همچنیـن، متغیر پذیرش اخلاقی مطلـوب فقط بر بُعد تمایلات افشاگـری برون‌سازمانی تأثیـر مثبـت و معنی‌دار دارد و هزینه‌های افشاگری برای فرد نیـز تنها بر بُعد تمایلات افشاگری

درون‌سازمانی تأثیر منفی و معنی‌دار دارد.

بنـی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) تأثیر جو اخلاقی بـر هشدار دهی در مورد تقلب را بررسی کردند. نتایج نشان داد که جو اخلاقی بر هشدار دهی و دو مؤلفه از سه مؤلفه آن تأثیرگذار است. دومؤلفـه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارند شامل برداشـت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبـال هشدار دهی و برداشت حسابرسان از عواقـب عمل هشدار دهی در مورد تقلب می‌باشد و مؤلفـه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۱) رابطه بین سن و جنسیت حسابرسان با قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد تصمیم‌گیری حسابرسان به سن و جنسیت آنها بستگی ندارد و می‌توان نتیجه گرفت کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به شایستگی‌های فردی حسابرس بستگی خواهد داشت.

۳-۲. پیشینه خارجی

مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل در مالـزی پرداختنـد. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته فنـی و کمیته مستقل حسابرسی تاثیر مثبتی بر قصد هشداردهی دارد، این موضوع از این دیدگاه پشتیبانی می‌کند که عوامل حرفه‌ای می‌تواننـد قصد حسابرسان مستقل بر هشداردهی را افزایـش دهند. همچنین نتایج حاکی از آن اسـت که کنترل رفتـاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد هشداردهـی دارد در حالی که شواهد پژوهش از تاثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد هشداردهی پشتیبانی نمی‌کند.

انواری و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی، مدل یکپارچه‌ای از روانشناسی اجتماعی هشداردهی ارائـه نمودند. این مـدل توضیح می‌دهد چه زمانی و چگونه هویت‌های اجتماعی و اشکال مختلف قـدرت اعضای گـروه را ترغیب می‌کند تا با استفـاده از هشداردهی به خطاهـای درون گروهی پاسخ‌دهند.

والنتیـن و گادکین (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسـی رابطه شدت اخلاقی[1] (میزان احساساتی است که فرد نسبـت به پیامدهای یک انتخاب اخلاقی دارد)، تصمیم‌گیری اخلاقی و هشداردهی پرداختنـد. نتایج تحقیق آنـان نشان داد که شناخت و اهمیت درک شـده یک مسئله اخلاقی و قضـاوت اخلاقی ارتباط مثبت و معنادار با هشداردهی دارند. همچنین با اهمیت بودن پیامدها بر هشداردهی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

لاتان و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود نقش عوامل سه گانه فرصت، توجیه و مشوق مالی را بر قصد حسابرسان نسبت به هشداردهی مورد بررسی قراردادند. بر مبنای نظر آنان، مشوق‌های مالی بیشترین تأثیر را در بین عوامل سه‌گانه فوق نسبت به هشداردهی حسابرسان ایفا می‌کند.

کـال و همکاران (۲۰۱۸) ارتباط بین هشداردهی و برخوردهـای قهری و بازدارنده نسبت به

1. Moral Intensity

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

ارائـه نادرست اطلاعات مالی را مورد بررسی قراردادند. به اعتقاد آنان بین برخوردهای شدیدتر با مقوله ارائه اطلاعات نادرست مالی و مبادرت به هشداردهی ارتباط مثبت و مستقیم وجود دارد.

جیمز جرارد گایلیر (۲۰۱۷) در بررسی نقش آموزش هشداردهی بر فرآیند هشداردهی به این نتیجـه رسید که آموزش هشداردهی نقش مهمی بر فرآینـد هشداردهی ایفا می‌کند و همچنین آموزش هشداردهی با انتقام‌گیری افراد رابطه منفی دارد.

تِپ و همکاران (۲۰۱۶) در بررسی ارتباط میان محافظه‌کاری مذهبی و تصمیم‌گیری اخلاقی در جامعـه مسلمـان ترکیه نشان دادند کـه رابطه‌ای مثبت میان تصمیم‌گیـری اخلاقی و عقاید مذهبی محافظه‌کارانه وجود دارد. همچنین آن‌ها دریافتند وابستگی‌های سیاسی افراد و جنسیت از عوامـل مهم تصمیم‌گیـری اخلاقی هستند. زنـان در مقایسه با مـردان تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب‌تری اتخاذ می‌نمایند.

فلدمـن و وبـر (۲۰۱۶) اعتقـاد دارند که برای فهـم واکنش افراد به موضوعـات اجتماعی، دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد. به عقیده آن‌ها محافظه‌کاری اجتماعی یکی از ویژگی‌های رفتاری است که می‌تواند بر نگرش افراد جامعه بر رعایت موازین اخلاقی و همنوایی با ارزش‌های اجتماعی تأثیرگذار باشد.

تِپ و همکاران (۲۰۱۶) در بررسی ارتباط میان محافظه‌کاری مذهبی و تصمیم‌گیری اخلاقی در جامعـه مسلمـان ترکیه نشان دادند کـه رابطه‌ای مثبت میان تصمیم‌گیـری اخلاقی و عقاید مذهبی محافظه‌کارانه وجود دارد. همچنین آن‌ها دریافتند وابستگی‌های سیاسی افراد و جنسیت از عوامـل مهم تصمیم‌گیـری اخلاقی هستند. زنـان در مقایسه با مـردان تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب‌تری اتخاذ می‌نمایند.

نِـر و میسلـی (۲۰۱۶) ضمن مرور پژوهش‌هـا و نظریات پیشین و سایـر محققان در زمینه هشداردهـی در یـک تحقیق مروری، زمینه‌های بروز و عوامل مؤثـر بر هشداردهی (سوت‌زنی) را بررسـی کرده و آنچه را که می‌بایست مدیران سازمان‌ها در این رابطه مدنظر قرار دهند را در پنج جـزء که شامل ۱- خصوصیات و ویژگی‌های هشداردهنـده ۲- خصوصیات و ویژگی‌های گیرنده گـزارش ۳- ویژگی‌های تخلف یا رفتاری که نسبت به آن هشدار داده‌شده می‌شود ۴- ویژگی‌ها و خصوصیات فرد متخلف ۵-نهایتاً ویژگی‌های سازمانی که در آن هشداردهی صورت می‌گیرد بیان نمودند. ژن جنک (۲۰۱۶) در رساله دکتری خود با موضوع (بررسی هوش هیجانی رهبران بر قصد هشداردهی توسط زیردستان) دریافت که در صورت دخیل نبودن رهبر در یک سوء استفاده مالی، زیردستـان هنگامی کـه او دارای هوش هیجانی بالایی است بیشتـر تمایل به هشداردهی تخلف صورت رُخ داده خواهند داشت. علاوه بر آن وی نشان داد که بین تمایل زیردستان به هشداردهی و هـوش هیجانی مدیر و همچنین عواملی چون اعتماد به مدیر و رضایت شغلی ارتباط معناداری وجود دارد.

فلدمـن و وبـر (۲۰۱۶) اعتقـاد دارند که برای فهـم واکنش افراد بـه موضوعات اجتماعی، دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد. به عقیده آن‌ها محافظه‌کاری اجتماعی یکی از ویژگی‌های رفتاری

است که می‌تواند بر نگرش افراد جامعه بر رعایت موازین اخلاقی و همنوایی با ارزش‌های اجتماعی تأثیرگذار باشد.

کاناگارتنـــام و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند مذهب عاملی در کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود می‌باشد. آن‌ها تأکیـــد دارند دین‌داری متغیری تأثیرگذار در جلوگیری از رفتارهای غیراخلاقی است. نتایج پژوهش آن‌ها هم‌چنین مشخص نمود در کشورها با دین‌داری بالا، پایداری سود بیشتر از سایر کشورها است.

دِو و همکـــاران (۲۰۱۴) نشان دادند کـــه شرکت‌های که در استان‌های مذهبی واقع شده‌اند، مدیریـــت سود کمتری را گزارش می‌کنند. به عقیده آن‌ها مذهـــب عامل محدودکننده رفتارهای فرصـــت طلبانه مدیـــر در بیش نمایی سود است. برگ لند و کنـــگ (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان آیـــا اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی اهمیت دارد؟ شواهدی از قیمت‌گذاری حسابرسی، نشان دادند هرگاه حسابرسان درک کنند که اعتماد اجتماعی نسبت به شرکت بالا است، در آن صورت ریســـک شرکت پایین خواهند بود و درنتیجه حق‌الزحمـــه کمتری را پیشنهاد خواهند کرد. آن‌ها اعتقاد دارند که هنجارها و ویژگی اجتماعی بر کار حسابرسان و گزارشگری مالی تأثیرگذار هستند.

دایانانـــدان و همکاران (۲۰۱۲) رابطه بین ارزش‌های اخلاقـــی و فرصت طلبی در دانشجویان رشته حسابداری درباره اخلاقی بودن مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها دریافتند افراد بـــا درجـــه اخلاقی ایده آل گرایی و نسبی‌گرایی بالا مدیریت ســـود را عملی غیراخلاقی و زیان بار تصور می‌کردند؛ اما آن‌ها رابطه‌ای معنی‌دار میان ویژگی فرصت طلبی افراد و نگرش آن‌ها درباره مدیریت سود دست نیافتند.

۴. فرضیه‌های پژوهش

بـــا عنایـــت به مبانی نظری و موارد فوق ، فرضیه‌های ایـــن پژوهش به شرح زیر در نظر گرفته شده است:

فرضیه اصلی: محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان تأثیرِ معنادار دارد.

فرضیه اول فرعی: جنسیت حسابرسان بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی، تأثیرِ تعدیلی معنادار دارد.

فرضیـــه دوم فرعی: ســـن حسابرسان بر ارتباط میان محافظه‌کـــاری اجتماعی و هشداردهی، تأثیرِ تعدیلی معنادار دارد.

با توجه به بیشینه‌ها و فرضیه‌های مطرح شده، طرح پژوهش به صورت شکل(۱) ترسیم شده است.

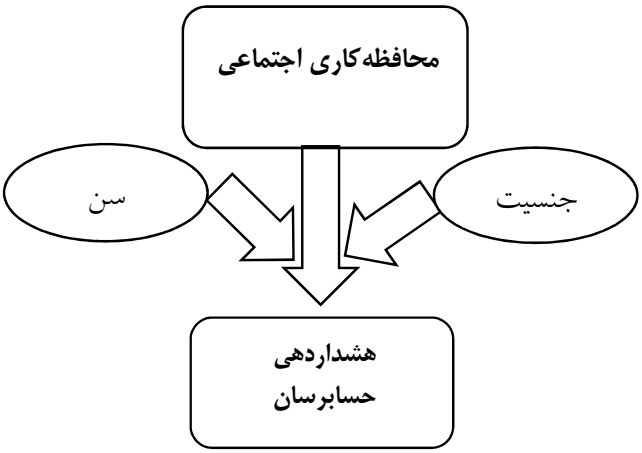
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

شکل شماره(۱): طرح مفهومی پژوهش



* منبع: پژوهشگر

۵. روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش مجموعه قواعد ابزار و راه‌های معتبر و قابل اطمینان و نظام یافته برای بررسی واقعیت ها، کشف مجهولات و دستیابی به راه حل مشکلات است (خاکی، ۱۳۷۸). پژوهش حاضر با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است از منظر هدف اجرا، پژوهش حاضر جزو پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی می‌باشد. از آن جایی‌که این پژوهش در جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی و بورس اوراق بهادار انجام شده است، جزء پژوهش‌های میدانی نیز به شمار می‌رود. برای تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعات کتابخانه ای استفاده شده است که در برگیرنده کتب، پایان نامه ها، نشریات تخصصی فارسی و انگلیسی و همچنین پایگاه‌های الکترونیکی است. در بخش میدانی رایج ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، استفاده از پرسشنامه است که در این پژوهش، با استفاده از پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری و از طریق نرم افزار spss۲۱ و مدل رگرسیون چندگانه به تجزیه و تحلیل داده‌ها پرداخته شد.

۶. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شاغلین حرفه حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی می‌باشد. قلمرو زمانی سال ۱۳۹۹ است. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی است. از آن جایی‌که جامعه آماری در این تحقیق نامعلوم است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شد:

$$n = \frac{Z^2_{\frac{\alpha}{2}} pq}{d^2}$$

در این فرمول:

n = تعداد نمونه

$Z^2_{\frac{\alpha}{2}}$ مقدار نرمال استاندارد = ۱/۹۶

d = ۰/۱ و p = q = ۰/۵

تعـداد نمونـه به دست آمده با توجه به فرمول بالا ۹۶ می‌باشد. که در این تحقیق تعداد ۳۰۰ پرسشنامـه میان حسابرسان به صورت تصادفـی توزیع و ۲۶۳ پرسشنامه دریافت گردید. با توجه بـه قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی کـه پرسشنامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد از پرسشنامه کافی است.

۶-۱. چگونگی گردآوری داده‌ها

ابـزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش از سه بخش تشکیل شده است. که با استفاده از توزیع تصادفی به دو صورت پلت فرم‌آنلاین و دستی طراحی و در اختیار شرکت کنندگان این پژوهش قـرارداده شـد. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی شرکـت کنندگان می‌باشد که در ایـن پژوهـش (جنسیت، سن) مد نظر گرفته شـده است. بخـش دوم در برگیرنده ابزار سنجش می‌باشـد که در این پژوهش مولفـه محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهـی حسابرسان را شامل می‌گـردد. در بخش سوم نیز جهت اندازه‌گیری هشداردهـی حسابرسان از پرسشنامه کورتیس و تیلور[1] (۲۰۰۹) و برای سنجش محافظه‌کاری اجتماعی (میزان احساس) حسابرسان از پرسشنامه اوقاخت[2] (۲۰۱۳) با اندکی تغییرات استفاده گردید.

1. Curtis and Taylor
2. Evraett

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

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

ابعاد کلی سنجش	تعداد سوالات	پایایی محاسبه شده با آلفای کرونباخ
محافظه‌کاری اجتماعی	۱۰	۰/۸۵
هشداردهی	۳	۰/۷۸
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، خبرگان فن حسابرسی همچنین کارشناسان امور پژوهشی و مطالعه پرسشنامه‌های مشابه، توزیع ابتدایی پرسشنامه بین تعدادی از جامعه آماری صورت گرفت و پس از اعمال نظرات اصلاحی رفع ابهام درسوالات، پرسشنامه نهایی طراحی، بومی‌سازی و تهیه گردید.	
پایایی	برای پایایی پرسشنامه تعداد ۳۰ پرسشنامه در جامعه اولیه مربوط توزیع گردید. با استفاده از نرم‌افزار spss۲۱ ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه هشداردهی ۰/۷۸ و برای پرسشنامه محافظه‌کاری ۰/۸۵ به دست آمد که به دلیل بیشتر بودن ضریب آلفا از مقدار۰/۷، مولفه‌های مورد مطالعه از اعتبار کافی برخوردار می‌باشند.	

۶-۲. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیــه و تحلیل چند چندگانه ابزاری برای یافتن الگوهــا و روابط بین چندین متغیر به طور همزمان است. و این امکان را به ما می‌دهد تا تأثیر تغییر یک متغیر را روی متغیرهای دیگر پیش بینی کنیم که این کار به تجزیه و تحلیل چند گانه یک مزیت تعیین کننده نسبت به سایر اشکال تحلیــل می‌دهد. لذا بدین منظور جهت آزمون فرضیات و تجزیــه و تحلیل روابط بین متغیرها از مدل رگرسیون چندگانه استفاده شده است.

۶-۳. مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون چندگانه به شکل زیر استفاده شده است.

$$\boldsymbol{WBA = \beta_0 + \beta_1 SC + \beta_2 Gender + \beta_3 Age + \beta_4 SC * Gender + \beta_5 SC * Age + \varepsilon}$$

که در آن

متغیر وابسته:

WBA= معــرف هشداردهی حسابرسان است که جهت اندازه‌گیری آن از پرسشنامه کورتیس و تیلور (۲۰۰۹) استفاده شد. این پرسشنامه سه سناریوی فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر کشیده و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشداردهی عملی ســؤال برانگیز تصمیم‌گیری نمایــد. پاسخ‌ها بر اساس مقیاس پنج گانه لیکرت (کاملاً غیرمحتمل، غیرمحتمــل، نظــری ندارم، محتمل، کاملاً محتمل) و شیوه نمره گذاری آن‌ها ۱ تا ۵ می‌باشد. در

نتیجه کمترین امتیاز برای این متغیر ۳ و بالاترین امتیاز ۱۵ خواهد بود.

متغیر مستقل:

SC = معرف محافظه‌کاری اجتماعی است که برای سنجش (میزان احساس) آن از پرسشنامه اوقاخـت (۲۰۱۳) استفـاده گردید. بر این اساس پرسشنامه در یک طیف لیکرت پنج گانه (خیلی کـم، نسبتاً کم، نظری نـدارم، نسبتاً زیاد، خیلی زیاد) از امتیاز ۱ تا ۵ امتیاز بندی می‌شود. تعداد سؤال‌هـا ۱۰ سؤال می‌باشد؛ بنابراین حداکثر امتیازی که یک فرد می‌تواند کسب کند برابر ۵۰ و حداقل امتیاز برابر ۱۰ می‌باشد.

متغیرهای تعدیلی:

Gender = معرف جنسیت که یک متغیر دو وجهی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.

Age = معـرف سن که یـک متغیر نسبی است و نشان دهنده سن شناسنامه‌ای پاسخ دهنده است.

۷. یافته‌های پژوهش

۷-۱. آمار توصیفی

به‌طورکلی، روش‌هایی را که به وسیله آن‌ها می‌توان اطلاعات جمع آوری شده را پردازش کرده و خلاصـه نمود، آمار توصیفی می‌نامند. این نوع آمار صرفاًبه توصیف جامعه یا نمونه می‌پردازد و هدف از آن، محاسبه پارامترهای جامعه یا نمونه پژوهش است.

جدول شماره(۲) آمار توصیفی

شرح	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	بزرگ‌ترین	کوچک‌ترین
هشداردهی حسابرسان	۲۶۳	۱۰/۰۰۰	۱۱/۰۰۰	۲/۰۰۰	۱۵/۰۰	۳/۰۰
محافظه‌کاری اجتماعی	۲۶۳	۳۸/۰۰۰	۳۹/۰۰۰	۲/۰۰۰	۴۶/۰۰	۳۱/۰۰
جنسیت حسابرس	۲۶۳	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰
سن حسابرس	۲۶۳	۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۵/۰۴۷	۵۰/۰۰	۳۲/۰۰

در جدول شماره (۲) نمونه‌های مورد بررسی طی سال ۱۳۹۹ شامل، تعداد ۲۶۳ نفر می‌باشد که شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه وکمینه متغیرهای مورد استفاده محاسبه و آورده شـده است و می‌توان اظهار نمود، توزیع متغیرهـا نرمال می‌باشد. همچنین جدول آمار توصیفی، نشـان می‌دهد که میـزان محافظه‌کاری حسابرسان حداقـل ۳۱ و حداکثر۴۶ می‌باشد. همچنین میزان هشداردهی حسابرسان حداقل ۳ و حداکثر ۱۵ می‌باشد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

جدول شماره(۳) ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان

متغیر	زیر مجموعه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۹۱	۷۲/۶
	زن	۷۲	۲۷/۴
سن	بزرگ‌ترین	۵۰/۰۰	
	کوچک‌ترین	۳۲/۰۰	

همچنیـــن با توجه به جدول شماره (۳) متغیرهـــای تعدیلی در جامعه پژوهش بیان می‌نماید کـــه از میان تعداد ۲۶۳ نفـــر شرکت کننده در پژوهش، ۱۹۱ نفر مرد و ۷۲ نفر زن بوده و فراوانی آنهـــا به صورت ۷۲/۶ درصد مـــرد و ۲۷/۴ درصد زن می‌باشد. همچنین این جدول اعلام می‌دارد بالاترین سن شرکت کننده، در حدود ۵۰ سال و کوچک ترین سن در حدود ۳۲ سال می‌باشد.

۷-۲. آزمون نرمال بودن متغیر وابسته:

نرمال بودن توزیع متغیر وابستـــه با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی گردید، زیرا نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق به نرمال بودن خطاهای مدل می‌انجامد.

$$WBA = \beta_0 + \beta_1 SC + \beta_2 Gender + \beta_3 Age + \beta_4 SC * Gender + \beta_5 SC * Age + \varepsilon$$

جدول شماره (۴) نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای متغیر وابسته

متغیر	سطح معناداری	آماره‌ی K-S
هشداردهی حسابرسان	۰/۰۵۳	۱/۰۰۰

براســـاس نتایج جدول شمـــاره (۴) با توجه به این که سطح معنـــاداری متغیر بیشتر از ۰/۰۵ است، نرمال بودن توزیع متغیر وابسته در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تائید قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۵) نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال	عامل تورم واریانس
مقدار ثابت	c	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	-
محافظه‌کاری اجتماعی	SC	۰/۰۰۷	۰/۰۴۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۰۰
جنسیت	Age	-۰/۰۳۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۰۰
سن	Gender	۰/۰۲۲	۰/۰۳۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۳/۰۰۰
جنسیت × محافظه‌کاری اجتماعی	SCGENDER	۰/۰۰۲	۰/۰۰۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۰۰
سن × محافظه‌کاری اجتماعی	SCAGE	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۳/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۰۹۲					
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۵۳					
آماره دوربین-واتسون	۱/۵۳					
آماره F	۲/۰۰۰					
مقدار معناداری آماره F	۰/۰۱۰					

۸. آزمون فرضیه‌ها

در ایـن بخش برای تائید یـا رد فرضیه‌های تحقیق آزمون‌های مربوطـه انجام می‌شود. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است.

طبـق نتایج بدست آمده از جدول شماره (۵) مقدار معناداری آماره F کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه کل مدل رگرسیونی معنادار است. آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۵۳ بوده که در محدوده مطلـوب ۱/۵ تـا ۲/۵ می‌باشـد و نشان می‌دهد کـه مقادیر خطای خط رگرسیـون فاقد هرگونه خودهمبستگـی می‌باشند. همچنین بـا توجه به مقدار عامل تورم واریانس که کمتر از ۵ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل هم‌خطی وجود ندارد. ضریب تعیین تعدیل شده برابر

بـا ۰/۰۵۳ نشان می‌دهد که هشداردهـی حسابرسان تنها ۵% تحت تاثیر متغیرهای مستقل قرار دارد.

فرضیه اصلی: محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان، تاثیر معنادار دارد.

مقـدار معناداری آمـاره t برای متغیر محافظه‌کاری اجتماعی کمتـر از ۰/۰۵ است در نتیجه ارتباط بیـن محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسان معنادار است. علامت مثبت ضریب رگرسیونـی برای این متغیـر (۰/۰۰۷) حاکی از ارتبـاط معنادار بین محافظه‌کـاری اجتماعی و هشداردهـی حسابرسان می‌باشـد. در نتیجه فرضیه اصلی که مدعی وجـود ارتباط معنادار میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی می‌باشد، تایید می‌گردد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

فرضیـه فرعی اول: جنسیت حسابرسان بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی، تاثیر تعدیلی معنادار دارد.

مقـدار معناداری آماره t برای متغیر جنسیـت × محافظه‌کاری اجتماعی کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجـه تاثیر جنسیت بر ارتبـاط بین محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسان معنادار اسـت. بـا مشاهده نتایج در جدول شمـاره ۵ ملاحظه می‌گردد تعامل متغیـر تعدیلی جنسیت و محافظه‌کـاری اجتماعی باعث گردیـده که ضریب محافظه‌کاری اجتماعـی از ۰,۰۰۷ به ۰,۰۰۲ کاهش یابد، بنابراین نتایج حاکی از تاثیر تعدیلی این متغیر بر ارتباط بین محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهـی حسابرسان می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول که مدعی تاثیر تعدیلی معنادار جنسیت حسابرسان بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی می‌باشد، تایید می‌گردد.

فرضیه فرعی دوم: سن حسابرسان بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی، تاثیر تعدیلی معنادار دارد.

مقـدار معناداری آمـاره t برای متغیر سن × محافظه‌کاری اجتماعـی کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه تاثیـر سن بر ارتباط بین محافظه‌کاری اجتماعـی و هشداردهی حسابرسان معنادار است. با مشاهـده نتایج در جدول شماره ۵ ملاحظه می‌گردد تعامل متغیر تعدیلی سن و محافظه‌کاری اجتماعـی باعث گردیده که ضریـب محافظه‌کاری اجتماعی از ۰,۰۰۷ بـه ۰,۰۰۱- کاهش یابد، بنابرایـن نتایج حاکـی از تاثیر منفی سن بـر ارتباط بین محافظه‌کـاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسـان می‌باشد. در نتیجه فرضیـه دوم که مدعی تاثیر تعدیلی معنـادار سن حسابرسان بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی می‌باشد، تایید می‌گردد.

۹. بحث و نتیجه‌گیری

هـدف این پژوهش بررسـی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بـر هشداردهی حسابرسان با نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن است. بدین منظور با طرح یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی داده‌هـای پژوهـش با استفاده از پرسشنامه از نمونه‌ای مشتمل بـر ۲۶۳ نفر از جامعه حسابداران رسمی، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و سازمـان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ جمع آوری و از طریق مدل رگرسیون خطی چندگانه مورد آزمـون قرارگرفته است. نتایج حاصـل از فرضیه اصلی پژوهش نشـان می‌دهد که محافظه‌کاری اجتماعـی بر هشداردهی حسابرسـان تأثیرگذار بوده و حسابرسان را بـه هشداردهی(سوت‌زنی) نسبت به تخلفات مالی مورد توجه بیشتری قرار می‌دهد چرا که با افزایش محافظه‌کاری اجتماعی میـزان هشداردهـی حسابرسان نیز تقویت شـده و این امر سبب می‌شود کـه آن‌ها هشداردهی (سوت‌زنـی) را یـک عمـل سودمند برای اجتماع و عمـوم به عنوان یک وظیفـه در نظر بگیرند. بنابرایـن، مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقـای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقـش و مسئولیتـی خطیر است. جامعه حسابرسی به عنوان یک خـرده فرهنگ وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پول‌شویی و تقلب و سوء استفاده از منابع عمومی را گزارش نمایند. این مهم

بعـد از تشکیـل جامعه حسابداران رسمی و همچنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی اهمیـت خاصی به خود گرفته است، بویژه بعد از رسوایی‌های اواخر قرن بیستم، نقش حسابرسان بـه عنوان یکی از ابعاد حاکمیت شرکتی در جهت حفظ منافع ذینفعان بیش از پیش مورد توجه قـرار گرفته است. نتایج ایـن تحقیق با نتایج نژادتولمی و همکـاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد طبق نتایج این پژوهش حاکی از آن است که تفاوت معناداری در تمایل به افشاگری تقلب (هشداردهی) بـرای هر دو گروه تقلب بر حسب جنسیت، سن و تجربه وجود دارد اما برحسب سطح تحصیلات تفـاوت معناداری وجود ندارد. همچنین نتایج این تحقیق بـا نظریه گری (۱۹۸۸) مطابقت دارد. طبـق این نظریه ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی بر ارزش‌های حسابداری تأثیرگذار است. به بیان دیگـر ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری مانند هشداردهی حسابرسـان تحت تأثیر ارزش‌ها و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعه می‌باشد. بعلاوه، نتایج این پژوهش با نتایج برگ لند و کنگ (۲۰۱۳) و به نوعی با نتایج والنتین و گادکین (۲۰۱۹) همخوانی دارد زیرا تصمیم‌گیری و قضاوت اخلاقی در واقـع نوعی محافظه‌کاری اجتماعی تلقی می‌گردد. همچنین نتایج فرضیه فرعی اول حاکی از آن است که جنسیت بعنوان متغیر تعدیلی، تأثیر معناداری بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسان دارد، به بیان دیگر در این پژوهش حسابرس مرد باعث افزایش هشداردهی شـده است. این نتایـج می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که بعلت کثـرت تعداد مردان در جامعه حسابرسی، نقش حسابرسان مرد در امر هشداردهی برجسته‌تر می‌باشد. این نتایج با نتایج پژوهش دراجی و همکاران (۱۳۹۸) همخوانی دارد. نتایج فرضیه فرعی دوم نیز بیانگر این است که سن بعنـوان دیگـر متغیر تعدیلی نقش منفی بـر ارتباط میان محافظه‌کـاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسان دارد. به بیان‌دیگر هرچه سن حسابرس افزایش یابد، رابطه بین محافظه‌کاری و میزان هشداردهـی حسابرسان کاهـش می‌یابد. این موضوع موید این است که بـه موازات افزایش سن حسابرسـان، تجربـه و تخصص آنان نیز بیشتر می‌گردد در نتیجـه نقش محافظه‌کاری آنان بویژه محافظه‌کـاری اجتماعی در فرایند کار حسابرسی کم رنگ‌تر می‌گردد. همچنین نتایج فرضیه‌های ایـن پژوهش با نتایـج پژوهش حاجیها و همکاران(۱۳۹۱) کـه نتیجه‌گیری کردند تصمیم‌گیری حسابرسان به سن و جنسیت آن‌ها بستگی ندارد، مطابقت ندارد.

۱۰. پیشنهادهای پژوهش

۱-۱۰. پیشنهادهایی مبتنی بر یافته‌های پژوهش

۱. بـا توجه به اینکه هشدار دهی حسابرسان یکی از ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری محسوب می‌گـردد و به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌گیری از به وجود آمدن فساد و رسوایی‌هـای مالی مطرح شده اسـت لذا به منظور حفظ ارزش‌هـا و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعـه و همچنین حفـظ منابع عمومی پیشنهاد می‌شود که بـورس اوراق بهادار مکانیزم‌های را بـرای جامعه حسابداران رسمی تعیین کند که به موجـب آن در گزارش حسابرسی سالیانه، پای

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

بندی شرکت‌ها به منافع عمومی برای مواردی از قبیل حسابداری اجتماعی، محیط زیست، حقوق اقلیت‌هـا و .... را گزارش نمایند. همچنین با توجه بـه رابطه مثبت بین محافظه‌کاری اجتماعی و سطح هشداردهی حسابرسان پیشنهاد می‌گردد در آیین رفتار حرفه ای حسابرسان ابعاد اجتماعی هشـدار دهی حسابرسان افـزوده گردد. علاوه براین، در همین راسـتا برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت برای حسابرسان نیز پیشنهاد می‌گردد.

۲. بـه سرمایه گـذاران پیشنهاد می‌شود تـا در شرکت‌هایی سرمایه گـذاری کنند که ارزش بیشتری برای مسائل اجتماعی قائل هستند و در این زمینه هشداردهی حسابرسان می‌تواند معیار مناسبی برای انتخاب این گونه شرکتها باشد. قطعا توجه به مسئولیت‌های اجتماعی باعث کاهش تخلفات و اقدامات فرصت طلبانه مدیران شده و در نتیجه شرکت خود را در قبال مطالبات جامعه موظف می‌داند.

۳. از انجایی که تنوع جنسیتی باعث افزایش سطح هشداردهی حسابرسان گردیده و با توجه بـه تعدد فارغ التحصیلان مونث در رشتـه حسابداری در سال‌های اخیر پیشنهاد می‌گردد انجمن جامعـه حسابـداران رسمی برای استفـاده بیشتر از تخصص مالی حسابرسـان زن و تنوع بخشی جنسیتی در ساختار موسسات حسابرسی در مرامنامه انجمن به این موضوع توجهی بیشتر بنماید زیرا زنان در مقایسه با مردان نسبت به مسایل عمومی جامعه حساس تر می‌باشند. و از طرفی این موضوع نیز می‌تواند باعث بالا رفتن کیفیت حسابرسی و اعتماد بیشتر به نتایج حسابرسی گردد.

۴. بـا توجه به نتایـج بدست آمده از فرضیه فرعی دوم پیشنهـاد می‌گردد جامعه حسابداران رسمـی، مدیران موسسات و سازمان‌های حسابرسی نظارت بیشتری بر عوامل کاهنده هشداردهی (سوت‌زنی) حسابرسان داشته باشند و همچنین انگیزه‌های هشداردهی در سنین مختلف حسابرس را بررسی ویژه نمایند.

۵. بـا توجه بـه اینکه اکثر مردم جمهـوری اسلامی ایران را قشر مذهبـی تشکیل می‌دهند، لـذا پیشنهاد می‌شود در پژوهشی به بررسی نقش و تاثیـر مذهب و میزان مذهبی بودن افراد در هشداردهی (سوت‌زنی) حسابرسان پرداخته شود.

۲-۱۰. پیشنهادهایی برای پژوهش آتی

۱. بـا توجه به محدودیت‌هـای ذاتی پرسشنامـه پیشنهاد می‌گـردد در پژوهش‌های آتی از رویکردهای تفسیری مثل مطالعه موردی و مصاحبه استفاده شود.

۲. جهـت اندازه‌گیری هشداردهی حسابرسـان از پرسشنامه تیلور و کورتیس (۲۰۰۹) و برای سنجـش محافظه‌کـاری اجتماعی حسابرسان از پرسشنامه اوقاخـت (۲۰۱۳) استفاده شده است ، ممکـن اسـت ابزار مورد استفاده بـرای سنجش این متغیرها، شاخص‌هـای کاملی برای تعیین متغیرهـای اصلی پژوهش نباشند. بررسی این امر خود مستلزم انجام تحقیقات جداگانه ای است، لـذا پیشنهاد می‌شود که تحقیقات آتی به دنبال تعیین شاخص‌های مناسبی برای سنجش میزان هشداردهی حسابرسان و محافظه‌کاری اجتماعی حسابرسان باشند.

۳. در این تحقیق از دو معیار تعدیلی سن و جنسیت استفاده گردید در تحقیقات آتی می‌توان از متغیرهـای تعدیلـی دیگری مانند تحصیـلات، تجربه حسابرسان و انـدازه موسسه حسابرسی استفاده نمود.

۳-۱۰. محدودیت‌های پژوهش

۱. روش ایـن پژوهـش، پرسشنامـه ای بوده و محدودیتهـای ذاتی مربوط به خـود را دارد. ازجمله می‌توان به عدم تکمیل پرسشنامه‌ها توسط برخی از حسابرسان، طرز تلقی متفاوت پاسخ دهندگـان از سئوال و قضاوت بر آن مبنا و همچنین محدودیت‌های اخلاقی پیرامون شاخص‌های محافظه‌کاری اجتماعی اشاره نمود.

۲. اگـر چـه در تحقیقات حسابـداری عمدتا جهـت اندازه‌گیری هشداردهـی حسابرسان از پرسشنامـه تیلـور و کورتیـس (۲۰۰۹) و برای سنجـش محافظه‌کاری اجتماعـی حسابرسان از پرسشنامـه اوقاخت (۲۰۱۳) استفاده شده است، لیکن بطور قطع نمی‌توان مشخص نمود که این معیارها تنها روش‌های مناسبی برای اندازه‌گیری متغیرهای اصلی پژوهش هستند.

۳. بـا توجه به محدود بودن تعداد پاسخ دهندگان، تعمیم پذیری نتایج تحقیق به کل جامعه آماری باید با احتیاط صورت گیرد.

فهرست منابع

الف-منابع فارسی:

۱. اسـدی مشیزی، محمدحسیـن، حاجیها، زهره و جعفری، سیـده محبوبه.(۱۳۹۹). الگوبنـدی عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری در شرکتها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴، صص ۱۶۷-۱۳۹.

۲. باقـری، منصور. بنی مهد، بهمن. نیکو مرام، هاشـم.(۱۳۹۵). محافظه‌کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری و مدیریت. سال نهم، شماره ۲۹، صص ۳۸-۳۱.

۳. بنـی مهد، بهمن. گل محمدی، آرش.(۱۳۹۶). بررسی رابطه میـان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران. دوفصل نامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره۳، صص ۸۶-۶۱ .

۴. توحیدی، نفیسه(۱۳۹۴). رابطه محافظه‌کاری اجتماعی ومحافظه‌کاری حسابداری. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج.

۵. حاجیهـا، زهره. گـودرزی، احمد. فتاحی، زهرا. (۱۳۹۱). رابطه بین سـن و جنسیت با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، اولیـن همایش ملـی بررسی راهکارهای ارتقـاء مباحث مدیریت، حسابـداری و مهندسی صنایع در سازمانهـا، گچسـاران، دانشگاه آزاد اسلامی واحـد گچسـاران، https://www.civilica.com/Paper-IMIIMAIEO۰۱-IMIIMAIEO۰۱_۲۶۹.html.

۶. دراجـی، میتـرا. بنی مهد، بهمن. شکری، اعظـم. (۱۳۹۸). رابطه میان محافظه‌کـاری اجتماعی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره یازدهم، شماره ۴۲، صص ۱۹۲-۱۷۷.

۷. رویایـی، رمضانعلی و محمـدی، مهدی. (۱۳۹۴). اخـلاق و حرفه ای گرایی در حسابـداری، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.

۸. ساریخانـی، مهدی. ایزدی نیـا، ناصر. دائی‌کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸)، بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئـوری رفتـار برنامه ریزی شده و نقش تعدیل گری شدت اخلاقی، دانـش حسابداری مالی، شماره ۸، سال ششم، صص۵۷-۱۰۵.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

۹. سعیدی، فاطمه. جمشیدی نوید، بابک. طاهرآبادی، علی اصغر. قنبری، مهرداد. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگیهای فردی بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل. مجله حسابداری سلامت. سال هفتم، شماره ۲، صص۶۶-۴۲.

۱۰. فیـروزی، مریـم و برزگر، الهه. (۱۳۹۷). رابطه میان جنبه‌های موقعیتـی حسابداران وتصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیر اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم و فنآوری ، سال سیزدهم، شماره۲، صص۱۲۸-۱۱۹.

۱۱. کلدوسـت، سعید. طالـب نیا، قدرت اله. زاده مقری، علی اسماعیل. رویایـی، رمضانعلی. (۱۳۹۷). ارزیابی تاثیر ادراک اخلاقی وشهود بر قضاوت اخلاقی حسابدران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی. مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره پنجم، شماره۳، صص ۲۳-۱.

۱۲. کرمی قلعه سیدی، مریم. صالحی، اله کرم. (۱۳۹۷). اثرات تغییرات اجتماعی بر توسعه حسابداری، حسابداری مدیریت، سال یازدهم ، شماره ۳۸، صص ۹۲-۷۹.

۱۳. مـرادی، مهدی. گرگانـی، محمدابراهیم. وهاب آهاری، پگـاه. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر تردیـد حرفهای ناشی از ویژگی‌هـای شخصی و ویژگی‌هـای مشتری بر قضاوت حرفه ای حسابرسان. اولیـن همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران.

۱۴. محمدی اصل، عباس. (۱۳۸۵). محافظه‌کاری به مثابه منش، (روان شناسی اجتماعی محافظه‌کاری). خردنامه همشهری، شماره ۸. صص ۷۳-۷۲.

۱۵. محسنی، عبدالرضا. قاسمی، مصطفی. کرمی، محسن. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقـی حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابـداری و حسابرسی مدیریت، دوره ششم، شماره۲۴، صص۱۹۰-۱۷۷.

۱۶. نیک‌کـار، بهـزاد. آزادی، کیهان. بنی مهد، بهمـن. باقرسلیمی، سعید. (۱۳۹۹). توانمندسـازی روانشناختی و هشداردهـی تقلـب در حرفه حسابرسـی: آزمون نظریه امنیـت روانشناختی، دانش حسابـداری و حسابرسی مدیریت، سال نهم ، شماره ۳۴، صص ۴۷-۵۸.

۱۷. وادی‌زاده، کاظـم. (۱۳۹۸). اصـلاح ساختارحرفه حسابرسـی درکشورها، مجله حسابداررسمـی، شماره ۴۸، صص۱-۱۶.

۱۸. هرچگانـی، ابراهیـم. بنی مهد، بهمن. رئیس زاده، محمدرضا. رویایی، رمضانعلـی. (۱۳۹۶). ارزشهای انگیزشی وهشداردهـی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری".فصلنامه اخلاق در علوم و فنّاوری، دوره دوازدهم، شماره۴، صص ۱۳۵-۱۲۰.

ب- منابع خارجی:

1. Alleyne, P.; Charles-Soverall, W., Broome, T.; and A. Pierce (2017). Perceptions, Predictors and Consequences of Whistleblowing among Accounting Employees in Barbados, Mediatory Accountancy Research, Vol. 25, No. 2, pp: 1-57.
2. Alleyne, P.; Hudaib, M.; and R. Haniffa (2018). The Moderating Role of Perceived Organizational Support in Breaking the Silence of Public Accountants, Journal of Business Ethics, Vol. 147, No. 3, pp :509-527.
3. Alleyne, P. Hudaib, M. Pike, R., (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors, The British Accounting Review, vol. 45, pp:10-23.
4. Ary, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. Abscus.Vol.24, pp: 1-15.
5. Brink, A. G.; Lowe, D. J.; and L. M. Victoravich (2017). The Public Company Whistleblowing Environment: Perceptions of a Wrongful Act and Monetary.
6. Borg, I. (2019). Age- and gender-related differences in the structure and the meaning of personal values, personality and individual differences, 138, pp: 336-343.
7. Brown, J. O.; Hays, J.; and M. T. Stuebs (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle, Accounting and the Public Interest, Vol. 16, No. 1, pp: 28-56.
8. Berglund, N, and Kang, T. (2013). Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evi-

dence from Audit Pricing, https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconf14TKang.pdf
9. Dungan, J., A. Waytz, and L. Young. (2015). The psychology of whistleblowing, Current Opinion in Psychology, Vol. (6), pp: 129-133.
10. Forsyth, D. R., and B. R. Schlenker, (1977). On the Ethics of Psychological Research. Journal of Experimental social Psychology 13(4), pp: 369-396.
11. Fisher, P.J., Yao, R., (2017). Gender differences in financial risk tolerance. J. Econ. Psychol.)3), pp: 1–39.
12. Gao, L. and G. Brink, (2017). Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental Studies on the Determinants of Whistleblowing, Journal of Accounting Literature, Vol. 38, pp: 1-13.
13. Hajiha, Z. and Goodarzi, S., (2016). The Effect of Personality Characteristics on the Formation of Moral Judgment of Certified Public Accountants. International Business Management, 10: 4597-4604.
14. Hardies, K., Breesch, D., Branson, J., (2016). Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. Eur. Account. Rev. 25 (1), pp: 7–34.
15. Hardies, K., Breesch, D., Branson, J., (2012). Male and female auditors' overconfidence. Managerial Audit. J. 27 (1), pp: 105–118.
16. Hardies, K., Bresssch, D., Branson, J., (2009). Are Auditors still woman: Analyzing the gender diffrences affecting audit quality. Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American.
17. Ittonen, Peni, & Vähämaa. (2013). Female Auditors and Accruals Quality. Accounting Horizons, 27(2), pp: 205–228.
18. Ismail, H.N., & Nakkache, L. (2015). Gender differences at work: Experiencing human resource management policies in Lebanese firms. Global Business Review,16(6), pp: 907–919.
19. Jost, J.T., & Kay, A.C. (2005). Exposure to benevolent sexism and complementary gender stereotypes: Consequences for specific and diffuse forms of system justification. Journal of Personality and Social Psychology, 88(3), pp: 498−509
20. Jubb, P. (1999). Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation. Journal of Business Ethics, vol. 12 (1), pp: 77-94.
21. Kang, Tony; Lee, Lian Fen; NG, Tee Yong Jeffrey; and Tay, Joanne, Siok Wan. (2004). The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism. http://inklibrary.smu.edu.sg/soa_research/275.
22. Khalifa, R. (2013). Intra-professional hierarchies: The Gendering of Accounting Specialisms in UK accountancy. Accounting, Auditing, and Accountability Journal, 26(8), pp: 1212–1245.
23. King, G. (1999). The Implications of an Organization's Structure on Whistleblowing, Journal of Business Ethics, Vol. 20, No. 4, pp: 315-326.
24. Latan, H.; Ringle, C. M.; and C. J. C. Jabbour. (2017). Whistleblowing Intentions among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects, Journal of Business Ethics, Vol. 152, No. 2, pp: 573-588.
25. Lee, G., and X. Xiao. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: a synthesis of t. e literature, Journal of Accounting Literature, Vol. (41), pp: 22-46.
26. Lenard, M.J., Yu, B., York, A.E., & Wu, S. (2014). Impact of board gender diversity on firm risk. Managerial Finance, 40(8), pp: 787–803.
27. Maroun, W., and J. Solomon. (2014). Whistle-blowing by external auditors: seeking legitimacy for the South African audit profession? Accounting Forum, Vol. 38 No. (2), pp: 109-121.
28. Mastiniwati, T., T. Mansor, A. Mohamad Ariff, & H. Aishah Hashim.(2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment,

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]

Managerial Auditing Journal. DOI: 10. 1108/MAJ-11-2019-2484.
29. Near, J., and Miceli, M., (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing, Journal of Business Ethics, vol. 4, pp: 1-16.
30. Nejad Toolami, B., F. Rahnamay Roodposhti, H. Nikoomaram, B. Banimahd, and H. Vakilifard. (2019). The Survey of Whistleblowing Intentions for Accounting Frauds Based on Demographic Individual Differences among Accounting Staff, International.
31. Nisar, T. M.; Prabhakar, G.; and M. Torchia. (2018). Whistleblowing: When Do Employees Act to Blow the Whistle? , Organizational Dynamics, In Press.
32. Valentine, S. & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. Journal of Business Research 98, pp: 277-288.
33. Yamagishi, T., Jin, N., & Miller, A. S. (1998). Collectivism and in-group bias Asian Journal of Social Psychology, pp: 315-328.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.17.2]