

Scope of Theory of Planned Behavior and Whistle-Blowing Tendency

Vahid Bekhradi Nasab¹

Received: 2021/11/26

Accepted: 2021/12/31

Research Paper

Abstract

The desire to “Whistle-Blowing” the independent auditor is a move by independent auditors to detect violations and report them to monitoring bodies. However, the lack of motivation and willingness to disclose the report of errors discovered by independent auditors and the lack of willingness to Whistle-Blowing among them, requires that in the present study to focus on the ethical decision-making process, so that auditors Be encouraged independently and try to be alert. This research is purposeful, applied and a combination of cross-sectional and correlational survey methods. The statistical population of the trusted auditing firms of Tehran Stock Exchange and the research sample includes 56 firms in 2020 that are selected based on availability. The research tool is a questionnaire and a scenario. The research hypotheses are tested using the least squares model. The results of the study show the extent to which auditors consider themselves to be the ethical representatives of the client. In other words, research evidence suggests that an individual's attitude toward Whistle-Blowing, ethical acceptance by others and oneself, one's perception of behavioral control, commitment to independence, and individual responsibility in reporting have a positive effect on the willingness to Whistle-Blowing independent auditors. But the consequences of reporting for the individual have a negative effect on the willingness to Whistle-Blowing by independent auditors. Also, organizational support, correlation, group, group norms, and ethical status. Relationship between individual auditors' characteristics, (attitude, acceptance, ethics, individual perception of behavioral control, commitment to audit independence, individual responsibility. In reporting and the consequences of reporting to the individual) and the individual's willingness to Whistle-Blowing by independent auditors.

Keywords: Planned Behavior Theory, Ethical Decision Making, Independent Auditors' Whistle-Blowing Tendency.

JEL Classification: G41.

1. PhD in Accounting, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran
(Corresponding Author) (Email: vahid.bekhradinasab@gmail.com)



دامنه تئوری رفتار برنامه ریزی شده و تمایل حسابرس به هشداردهی

وحید بخردی نسب^۱

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۰

چکیده

تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل یک حرکت از سوی آنها است، که به منظور آشکارسازی تخلفها و گزارش آن به واحدهای نظارتی انجام می شود؛ اما نداشتن انگیزه و تمایل به افشا و گزارش اشتباه های کشف شده از سوی حسابرسان مستقل و تمایل نداشتن آنها به هشداردهی، اقتضا می کند که عوامل مؤثر بر تمایل هشداردهی حسابرسان در پژوهش های علمی مورد بررسی و واکاوی قرار گیرد که پژوهش حاضر با همین هدف طراحی و اجرا شده است. این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از جهت روش، همبستگی و از نوع پیمایشی است. جامعه آماری، مؤسسه های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران و نمونه پژوهش ۵۶ مؤسسه در سال ۱۳۹۹ است که بر اساس در دسترس بودن انتخاب شده اند. ابزار پژوهش پرسش نامه و سناریو بوده و فرضیه های پژوهش با استفاده از الگوی حداقل مربعات معمولی آزمون شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که حسابرسان تا چه حد خود را نمایندگان اخلاقی ذی نفعان می دانند. به عبارتی شواهد پژوهش گویای این است که نگرش فرد نسبت به هشداردهی، پذیرش اخلاقی توسط خود و دیگران، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد نسبت به استقلال، حمایت سازمانی، همبستگی گروهی، هنجارهای گروهی، وضعیت مسئله اخلاقی و مسئولیت فردی در گزارش دهی اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد؛ ولی پیامدهای گزارش دهی برای فرد، اثر منفی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد.

واژگان کلیدی: تئوری رفتار برنامه ریزی شده، تصمیم گیری اخلاقی، تمایل هشداردهی، حسابرسان مستقل.

طبقه بندی موضوعی: G41

۱. دکتری تخصصی حسابداری، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (نویسنده مسئول)
(Email: vahid.bekhradinassab@gmail.com)

مقدمه

با وقوع رسوایی‌های مالی متعدد در ابتدای قرن بیست و یکم، حرفه حسابرسی در وضعیت نامطلوبی قرار گرفت، به طوری که سؤال‌های اساسی در مورد ارزش‌های اخلاقی حرفه مطرح شد. بنابراین به‌کارگیری افراد با اخلاق در حرفه، جهت بازگرداندن اعتماد از دست رفته، ضروری به نظر می‌رسید. یکی از مفاهیم اساسی مطرح شده، اهمیت اخلاق در تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای است. به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای و مفاهیم مرتبط با آن بدین معنی است که حسابرسان می‌بایست اخلاقی عمل نمایند، از این رو از حسابرسان انتظار می‌رود هر عمل خطایی همچون تقلب را گزارش کنند. این مسئله زمانی بحرانی می‌شود که خود شخص حسابرس خطایی را مرتکب شود. از دیدگاه اخلاقی، خلاف‌ها باید به شخص یا ارگانی که قدرت اصلاح آن‌را دارند، گزارش گردد. پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد هنگامی که خود حسابرسان اعمال خلاف انجام می‌دهند نارضایتی گسترده‌ای در مورد گزارش آن اعمال توسط سایر همکاران وجود دارد. بعد از رسوایی انرون و فروپاشی مؤسسه حسابرسی ارتوراندروسون این سؤال مطرح شد که آیا حسابرسان به عنوان کارشناسان مستقل، از بُعد اخلاقی و قانونی مسئولیت گزارش اعمال پرسش‌برانگیز را دارند یا خیر. به دنبال این جریانات، هشداردهی در حرفه حسابرسی اهمیت بیشتری پیدا کرد (آلین^۱، ۲۰۱۸). بسیاری از رفتارها و تصمیم‌های کارکنان و مدیران در سازمان‌های امروزی تحت تأثیر ارزش‌های اخلاقی آن‌ها است. فلسفه اخلاق فردی، نظام ارزش‌ها و عقایدی است که فرد برای خود حفظ کرده و بر اساس آن در مورد مسائل اخلاقی تصمیم‌گیری می‌کند. موضوع‌های مربوط به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و گزارشگری مالی اخلاقی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته‌است. در خصوص اهمیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان در ارتقای اعتبار حرفه، این موضوع مطرح می‌گردد که چه عواملی باعث تصمیم‌گیری‌های اخلاقی آنان می‌گردد، فعالان حرفه حسابداری باید سطح بالایی از صحت و درستی را در خدمات حرفه‌ای خود رعایت کنند و تصمیم‌گیری اخلاقی آنان برای کسب بازار سرمایه، کارا و منصفانه و جهت تخصیص بهینه منابع ضروری می‌باشد. پس پرسش‌های اصلی پژوهش حاضر این است که چگونه هشداردهی در حرفه حسابرسی شکل گرفته، روش‌های ارجح گزارش اعمال خلاف در بین حسابرسان مستقل کدام است، حسابرس در مورد اعمال خلافی که صاحبکار انجام می‌دهد چگونه هشداردهی را انجام دهد، نتایج هشداردهی در بین حسابرسان مستقل چگونه است و همچنین چگونه هشداردهی بین حسابرسان مستقل می‌تواند افزایش یابد.

بررسی‌های محقق نشان می‌دهد تا کنون پژوهشی که در رابطه با اعمال خلاف انجام شده حسابرسان و سایر افراد فعال در این حرفه و میزان تمایل حسابرس برای گزارش آن اعمال خلاف و عوامل مؤثر بر میزان تمایل را مبتنی بر نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده تشریح نماید، انجام نشده‌است. در باب نوآوری پژوهش می‌توان گفت که پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های مرتبط با اخلاق در حسابرسی است و از مدلی تئوریک برای مطالعه تمایل هشداردهی استفاده می‌کند. این مدل آثار ویژگی‌های فردی و متغیرهای موقعیتی را ترکیب می‌کند. در این پژوهش بیان می‌شود عوامل تیمی مثل همبستگی گروهی و هنجارهای گروهی و عوامل موقعیتی همچون حمایت سازمانی و شدت اخلاقی آثار قابل ملاحظه‌ای بر هشداردهی دارند. از آنجا که حسابرسی کاری تیمی است و پژوهش‌های اندکی در رابطه با تأثیر این دسته متغیرها بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی و هشداردهی حسابرسان صورت گرفته‌است، در پژوهش حاضر آن‌ها مطالعه و بررسی می‌شوند. علاوه بر این، عمده پژوهشگرها تمایل دارند بیشتر بر ویژگی‌های فردی تمرکز کنند و اهمیت متغیرهای موقعیتی را نادیده می‌گیرند. در پژوهش حاضر سعی شده برای جبران این موضوع از ساختار شدت اخلاقی جونز استفاده شود که عوامل موقعیتی مانند ویژگی‌های مختص مسئله را نیز در نظر می‌گیرد. از طرف دیگر

پژوهش‌های پیشین اکثراً محدود به درک تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان در رابطه با هشداردهی هستند. مدل‌های قبلی از جمله مدل گراهام صرفاً برای حسابرسان طراحی نشده و اهمیت عوامل گروهی را نادیده می‌گیرند. در این پژوهش سعی شده است درک عمیق‌تری نسبت به تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان در رابطه با هشداردهی صورت گیرد و دامنه تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده آیزن^۱ (۱۹۷۵) گسترش داده شود. از جنبه دانش‌افزایی می‌توان بیان نمود که حسابرسان به جهت فشارهای وارد شده بر حرفه حسابرسی، از مراجع ذی‌صلاح می‌خواهند استانداردهای اخلاقی بیشتری تدوین نمایند. بنابراین درک بهتر عواملی که حسابرسان را تشویق به گزارش اعمال پرسش‌برانگیز می‌نماید، دارای کاربردهای عملی برای حرفه است. با توجه به اهمیت تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل و گزارش موارد خطاکاری به مقامات ذی‌صلاح، پژوهش‌های اندکی در این زمینه در ایران انجام شده است. از آنجا که موضوع هشداردهی حسابرسان مستقل تاکنون در ایران به صورت جامع بررسی نشده است، انجام پژوهشی به منظور مطالعه هشداردهی و عوامل مؤثر بر آن و تبیین نتایج مثبت و منفی حاصل از آن برای حرفه حسابرسی و سایر ذی‌نفعان ضروری به نظر می‌رسد. بر این اساس پژوهش حاضر به فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی و تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل مبتنی بر تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده پرداخته است. در ادامه پژوهش به ارائه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش پژوهش، یافته‌ها و در نهایت بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پیش از پرداختن به چارچوب نظری هشداردهی به تعریف اصطلاح «اعمال پرسش‌برانگیز» پرداخته می‌شود. نییر و همکاران^۲ (۲۰۰۴) خلاف کاری سازمانی را شامل اقدامات غیراخلاقی و غیرقانونی مثل تقلب و اختلاس می‌دانند. ادبیات موجود، دو دسته خلاف کاری یکی جرائم سازمانی و دیگری جرائم حرفه‌ای را معرفی می‌کند. جرائم حرفه‌ای شامل اقدامات فردی مثل تقلب در صورت‌های مالی و تحریف ثبت‌های حسابداری است. جرائم سازمانی شامل گزارشگری مالی متقلبانه و دستکاری در استانداردهای حسابداری است (نییر و همکاران، ۲۰۰۴). حرفه حسابرسی، حسابرسان را ملزم به گزارش تمامی انواع خلاف کاری و اعمال پرسش‌برانگیز می‌نماید، خواه صاحبکار آن را مرتکب شده باشد، خواه همکاران و شرکای حسابرسی مرتکب آن شده باشند. البته هیچ‌گونه تعریف توافقی شده‌ای برای هشداردهی وجود ندارد، اما این اصطلاح راه خود را درون حرفه پیدا کرده است. جاب^۳ (۲۰۰۰) هشداردهی را بدین صورت تعریف می‌نماید که «هشداردهی یک اقدام عمدی غیراجباری به منظور افشاسازی اعمال خلاف قانون به واحدهای خارج از سازمان می‌باشد که قدرت برطرف کردن آن اعمال را دارند و توسط شخصی که دسترسی ویژه به اطلاعات حیاتی سازمان دارد صورت می‌گیرد». نییر و میسلی^۴ (۱۹۹۶) تعریف همه جانبه و پرکاربردی نیز ارائه کرده‌اند: «افشای رویه‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و نامشروع تحت کنترل کارفرما توسط اعضای فعلی یا اسبق سازمان به فرد یا سازمانی که قدرت تأثیر گذاشتن بر آن اعمال را داشته باشد». از تفاوت‌های این دو تعریف می‌توان به این موارد اشاره کرد که این تعاریف این موضوع را که افشاسازی می‌بایست غیراجباری باشد در نظر نمی‌گیرند و دوم اینکه وقتی به جدیت و شدت اقدام اشاره می‌شود (مثلاً غیرقانونی، غیراخلاقی یا نامشروع بودن) به طور مستقیم روی جدیت اعمال اشتباه تأکید نمی‌کنند (نییر و میسلی، ۱۹۹۶) و در نهایت اینکه نییر و میسلی (۱۹۹۶) بر خلاف جاب

1. Ajzen

2. Near et al.

3. Jubb

4. Near & Miceli

(۲۰۰۰) گزارشگری داخلی را نیز مورد توجه قرار می‌دهند. جاب (۲۰۰۰) معتقد است تمامی حسابرسان موقعیت و فرصت افشاسازی را دارند؛ اما تنها زمانی می‌توان آن‌ها را در زمره هشداردهندگان جای داد که افشاسازی به صورت برون‌سازمانی و فراتر از دامنه وظایف آن‌ها در سازمان باشد. میسلی و همکاران (۲۰۰۱) تعریف گسترده‌تری از هشداردهی ارائه داده‌اند. آنان معتقدند هشداردهی همان‌طور که اقدام مطلوب اجتماعی است، اقدامی ضد اصول اجتماعی نیز به شمار می‌آید؛ زیرا هشداردهندگان ابتدا اعمال خلاف را به فردی درون‌سازمانی که به او اعتماد دارند گزارش می‌کنند. به طور مثال در سال ۲۰۰۲ برخی حسابرسان شاغل در مؤسسه حسابرسی با مشاهده اعمال خلاف، ابتدا نامه‌ای به مدیرعامل نوشتند و در آن اشتباه‌های حسابداری را که مشاهده کرده بود مطرح نمودند، سپس در کنگره شهادت دادند (میسلی و همکاران، ۲۰۰۱). پس از این گونه رویدادها، هشداردهی به‌ویژه در ایالات متحده امریکا رواج بیشتری پیدا کرد. هشداردهی به‌جای این‌که یک رویداد باشد یک فرایند است که از چهار جزء شخص هشداردهنده، اقدام هشداردهی، واحد سازمانی که هشداردهی به آن گزارش می‌شود و واحد سازمانی که هشداردهی در مورد آن صورت می‌گیرد، تشکیل شده‌است. اینکه انگیزه افراد از هشداردهی چیست، هنوز به طور کامل مشخص نشده‌است. دوزیر و میسلی^۱ (۱۹۸۵) معتقدند هشداردهی یک اقدام مطلوب اجتماعی است که متشکل از دو گروه انگیزه متضاد خودخواهانه و نوع دوستانه است. از آنجا که انتظارات جامعه در حال تغییر است، باید این را پذیرفت که هشداردهی در بعضی مواقع عملی پذیرفتنی و بعضی مواقع ناپذیرفتنی است. زمانی که گزارش خلاف‌کاری‌ها در جهت منافع عموم باشد به عنوان رفتار مطلوب اجتماعی شناخته می‌شود؛ اما چنانچه در جهت منافع فردی باشد، می‌توان آن را اقدامی متضاد با ارزش‌های اجتماع دانست. بیو و همکاران^۲ (۲۰۰۳) در پی یافتن پاسخ این سؤال که چرا افراد در برخی موقعیت‌ها اخلاقی و در برخی موارد غیراخلاقی عمل می‌نمایند، به این نتیجه رسیدند که فرایند تصمیم‌گیری تحت تأثیر رابطه‌ای پیچیده بین ویژگی‌های فردی، سازمانی و عوامل مرتبط با موضوع است. مطالعه حاضر در نظر دارد عواملی را که بر تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل تأثیرگذار است از طریق روش‌های کمی و کیفی آزمون نماید. پژوهش‌های پیشین نظیر دوزیر و میسلی (۱۹۸۵)، نییر و میسلی (۱۹۹۶)، جاب (۲۰۰۰)، نییر و همکاران (۲۰۰۴) و بیو و همکاران (۲۰۰۳) نشان داده‌اند، حسابرسان نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درست‌کاری حرفه‌ای نیز برخوردار و از آبرو و حیثیت حرفه خود که مهمترین دارایی آن‌ها می‌باشد حفاظت کنند. در نتیجه اخلاق حسابرسی برای حسابرسان حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری و حسابرسی تکیه دارند اهمیت زیادی دارد. پژوهش حاضر بهبود فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی در بین حسابرسان را در افزایش اثرات ویژگی‌های فردی، عوامل تیمی و موقعیتی حسابرسان می‌داند. چارچوب نظری مطالعه حاضر اثرات ویژگی‌های فردی، عوامل تیمی و موقعیتی را با هم ترکیب می‌نماید. ویژگی‌های فردی شامل نگرش فرد نسبت به هشداردهی، پذیرش اخلاقی، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، تعهد فرد به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی در گزارش‌دهی و بهای تمام شده گزارش‌دهی برای فرد می‌باشد که در ادامه به تشریح عوامل مؤثر بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی پرداخته خواهد شد.

کانت^۳ (۱۸۸۹) و رالز^۴ (۱۹۷۱) عامل فردی (نگرش فرد نسبت به هشداردهی، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی، تعهد فرد به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی در گزارش‌دهی و

1. Dozier & Miceli

2. Beu et al.

3. Kant

4. Rawls

پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد) را به عنوان عوامل تعیین کننده تمایل حساب‌برسان برای هشداردهی مطرح می‌کنند. دو عامل اول یعنی نگرش فرد نسبت به هشداردهی و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده^۱ آیزن که خود از تئوری عمل منطقی^۲ فیش‌بین و آیزن^۳ گرفته شده، استخراج شده‌است. تئوری عمل منطقی و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده^۱ آیزن (۱۹۷۵) در مطالعات اخلاقی متعددی برای پیش‌بینی رفتار اخلاقی به کار گرفته شده‌اند. تئوری عمل منطقی بیان می‌کند که تمایلات رفتاری افراد تحت تأثیر نگرش فرد نسبت به رفتار (مطلوب یا نامطلوب) و هنجارهای ذهنی (ارجاع به دیگران) می‌باشد. تمایل فرد برای انجام رفتاری منحصر به فرد به عنوان شاخص معتبری برای آن رفتار تلقی می‌شود (فیش‌بین و آیزن، ۱۹۷۵). بعدها فیش‌بین و آیزن (۱۹۷۵) متغیر ویژگی‌های فردی و ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری را اضافه کردند و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده شکل گرفت. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بیان می‌کند رفتار فرد تحت تأثیر انگیزه‌های شخصی وی نسبت به پذیرش رفتار است (یعنی تمایل به چنین رفتاری). نگرش یعنی ارزیابی فرد از میزان پذیرفتن یا نپذیرفتن یک رفتار خاص. پژوهش فیش‌بین و آیزن (۱۹۷۵) نشان می‌دهد مفهوم نگرش فرد نسبت به رفتار، رابطه مستقیمی با تمایلات اخلاقی و هشداردهی دارد که در مطالعه حاضر تمایل فرد به هشداردهی به عنوان معیاری برای تمایلات رفتاری در نظر گرفته شده‌است.

ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری برداشت فرد از میزان راحتی و دشواری انجام یک رفتار خاص است (به طور مثال هشداردهی در مورد یکی از همکاران که در مورد صورت‌های مالی گمراه کننده گزارش مقبول ارائه داده‌است). طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده هرچه ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری در نظر فرد بیشتر باشد آن فرد به احتمال بیشتری تمایل به انجام رفتارهای پرسش‌برانگیز خواهد داشت (آلین، ۲۰۱۸). پژوهش‌های صورت گرفته تا کنون نتایج متفاوتی از تأثیر ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری بر تمایل فرد به هشداردهی ارائه می‌کنند.

یکی از مفاهیم نسبتاً جدید در پژوهش‌های مبتنی بر اخلاق، «مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی» است که به میزان پذیرش مورد نیاز از طرف خود و دیگران برای انجام اقدامات اخلاقی بدون هرگونه نارضایتی اشاره دارد. طبق تعریف جونز^۴ (۱۹۹۱) پذیرش اخلاقی به معنی نیاز به تأیید خود و دیگران در زمان تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است. ویلیامز^۵ (۲۰۰۴) معتقد است حرفه‌ای مثل حسابداری در مقابل رفتار خود و همکاران خود باید پاسخگو باشد، زیرا هر عضو حرفه باید نسبت به نگرش‌ها و رفتارهای سایر اعضا حساس باشد. یکی از عمده‌ترین محدودیت‌های مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی و توسعه اخلاقی این است که بین تصمیم‌گیری درست و رفتار واقعی انجام شده تطابقی وجود ندارد. هوکلبرگ و همکاران^۶ (۲۰۱۳) معتقدند جهت‌گیری‌های اخلاقی افراد به خانواده، فامیل، همسالان و هنجارهای اجتماعی برمی‌گردد. جونز (۱۹۹۱) اظهار می‌دارد که افراد بر نظرات این گروه‌ها برای تأیید تصمیم‌های اخلاقی تکیه می‌کنند. در محیط حسابرسی، حساب‌برسان بر تأیید اعضای تیم حسابرسی، همکاران، مدیران و حتی خود تکیه می‌کنند. تاکنون تأثیر مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی بر تمایلات اخلاقی افراد به طور تجربی در محیط حسابرسی

-
1. Theory of Planned Behavior
 2. Reasoned Action Theory
 3. Fishbein & Ajzen
 4. Jones
 5. Williams
 6. Hukkelberg et al.

آزمون نشده‌است و انتظار می‌رود مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی بتواند بر قضاوت‌های اخلاقی و تمایلات افراد تأثیرگذار باشد.

با توجه به مفهوم پاسخ‌گویی انتظار می‌رود پاسخ‌گویی از طریق کاهش تمایلات، تصمیم‌گیری را بهبود ببخشد. پاسخ‌گویی یعنی فرد نسبت به تصمیم و رفتار خود پاسخ‌گو باشد. بنابراین می‌توان آن را با مفهوم استقلال پیوند داد. دی‌آنجلو^۱ (۱۹۸۱) استقلال حسابرس را بدین صورت تعریف می‌کند: احتمال اینکه حسابرس هرگونه ارائه نادرست در صورت‌های مالی را گزارش کند. بنابراین، یکی از ویژگی‌های مهم تعهد اخلاقی و حرفه‌ای به استقلال اشاره دارد. هال و همکاران^۲ (۲۰۰۵) بیان می‌کنند حسابرسانی که تعهد بالایی نسبت به حرفه دارند، تعهدات اخلاقی بیشتری برای درگیر شدن در رفتارهایی که برای حرفه منفعت دارد (مثل گزارش اعمال پرسش‌برانگیز دیگران) در خود حس می‌کنند. بنابراین منطقی به نظر می‌رسد که فرض شود تمایل فرد به هشداردهی تحت تأثیر میزان استقلال حسابرس قرار دارد.

گراهام^۳ (۱۹۸۶) مدلی را برای گزارش اعمال پرسش‌برانگیز مطرح کرد که نشان می‌دهد میزان مسئولیت فرد برای گزارشگری تأثیر مثبتی بر هشداردهی دارد. گراهام (۱۹۸۶) عقیده دارد که تصمیم به هشداردهی منوط به برداشت شخص هشداردهنده از پاسخ‌گویی اخلاقی در سازمان است. پژوهش‌های پیشین نظیر دوزیر و میسلی (۱۹۸۵)، نییر و میسلی (۱۹۹۶)، جاب (۲۰۰۰)، نییر و همکاران (۲۰۰۴)، بیو و همکاران (۲۰۰۳)، آلین (۲۰۱۰)، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۸) شواهد مثبتی در رابطه با این موضوع ارائه کرده‌اند. هنگامی که در سازمانی هشداردهی به عنوان رفتار مطلوب اجتماعی محسوب شود، مسئولیت فردی برای گزارشگری ممکن است تصمیم‌گیری فرد را تحت تأثیر قرار دهد. بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان مسئولیت گزارشگری اعمال خلاف را دارند. کاپلان و ویت‌کاتن^۴ (۲۰۰۱) معتقدند مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند مکانیزم‌هایی را برای بهبود پاسخ‌گویی حسابرسان در مورد اعمال غیراخلاقی به کار گیرند. میسلی و همکاران (۲۰۰۱) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که اگر هشداردهی جزئی از وظایف حسابرسان داخلی باشد، آن‌ها به احتمال بیشتری هشداردهی را انجام می‌دهند. این متغیر درباره حسابرسان مستقل اهمیت بیشتری دارد. آیین رفتار حرفه‌ای نشان می‌دهد اعضای حرفه در مقابل جامعه، صاحبکاران و همکاران مسئول هستند.

موضوع مهم دیگر، ارزیابی حسابرس از میزان پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد می‌باشد. گراهام (۱۹۸۶) و شولتز و همکاران^۵ (۱۹۹۳) این متغیر را بدین صورت تعریف می‌کنند: «برداشت فرد در رابطه با میزان ریسک مقابله به مثل افرادی که در سازمان مورد گزارش در حال کار هستند». پنمن^۶ (۱۹۹۴) معتقد است ماهیت و میزان تنبیه اعمال شده از طرف مدیریت و همکاران در مورد فرد هشداردهنده مهمترین عامل اثرگذار بر تصمیم هشداردهی فرد است. پژوهش‌های شولتز و همکاران (۱۹۹۳) پنمن (۱۹۹۴) نشان می‌دهد، رابطه منفی بین پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد و تمایل هشداردهی وجود دارد. در نتیجه پیامد می‌تواند مثبت و یا منفی باشد و انتظار می‌رود که پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد با تمایل هشداردهی ارتباط معناداری داشته باشد.

-
1. DeAngelo
 2. Hall et al
 3. Graham
 4. Kaplan & Whitecotton
 5. Schultz et al.
 6. Ponemon

به استثنای نقش عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی بر تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل، انتظار می‌رود که عوامل تیمی در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس نظیر حمایت سازمانی، هنجارهای گروهی، همبستگی تیمی و وضعیت مسئله اخلاقی به عنوان عوامل کنترلی بر رابطه فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی و تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل مؤثر باشد. عوامل تیمی شامل همبستگی گروهی و هنجارهای گروهی می‌باشد و عوامل موقعیتی شامل میزان اخلاقی بودن و حمایت سازمانی است (آلین، ۲۰۱۳). آیزن‌برگر و همکاران (۱۹۷۵) حمایت سازمانی را به عنوان برداشت کارمندان از میزان ارزشی که سازمان برای خوب عمل کردن قائل است معرفی می‌نمایند. بر اساس تئوری مبادله اجتماعی 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. پژوهش آلین (۲۰۱۸) نشان می‌دهد بین میزان حمایت سازمانی و پذیرش هشداردهی رابطه وجود دارد. این موضوع از آنجا مهم است که پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد می‌تواند بر اثر اینکه آیا سازمان از آن‌ها حمایت می‌کند یا خیر، تعدیل شود (آلین، ۲۰۱۳). طبق پژوهش نارایانان و همکاران^۱ (۲۰۰۶) همبستگی بدین معنی است که افراد عضویت خود در گروه را چقدر بااهمیت می‌دانند و چقدر تمایل به ماندن در گروه را دارند. این متغیر تا کنون به اندازه کافی در زمینه تصمیم‌گیری اخلاقی و هشداردهی بین کارمندان حسابرسی بررسی نشده‌است، بنابراین یکی از متغیرهای پژوهش همبستگی تیمی است که انتظار می‌رود اثر معناداری بر تمایل هشداردهی داشته باشد. میزان درگیری فرد در یک رفتار خاص عمدتاً مربوط به هنجارهای گروه است. مفهوم هنجار درباره تصمیم‌گیری اخلاقی توجه زیادی را به خود جلب کرده‌است. هنجارهای گروه می‌تواند بدین صورت تعریف شود: استانداردهای قانونی و اخلاقی که بر اساس آن تناسب رفتار ارزیابی می‌شود. نارایانان و همکاران (۲۰۰۶) بیان می‌کنند که همبستگی تأثیر مثبتی بر انطباق فرد با هنجارهای گروه دارد. اگر هنجارهای گروه از رفتار اخلاقی حمایت کند، افراد به میزان بیشتری در گروه، اخلاقی عمل می‌نمایند. بنابراین به نظر می‌رسد هنجارهای گروه اثر همبستگی بر رفتارهای غیراخلاقی را تعدیل می‌نماید. در نتیجه می‌توان بیان نمود که هنجارهای گروه حسابرسی می‌تواند اثر معناداری بر رفتار تک‌تک افراد گروه داشته باشد. جونز (۱۹۹۱) مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی قبلی را به دلیل ناتوانی در بررسی اثر متغیرهای مختص موضوع نقد نموده و ساختار شدت اخلاقی را در مطالعات تصمیم‌گیری اخلاقی مطرح نمود. افراد بر اساس ماهیت موضوع متفاوت عمل می‌نمایند. بنابراین، تصمیم‌گیری اخلاقی نیز منوط به ماهیت موضوع است و در مدل پیشنهادی جونز، تمایل فرد به هشداردهی وابسته به ماهیت موضوع است. اسکولتز و همکاران (۱۹۹۳) پارامترهای جدیت، مسئولیت شخصی و هزینه شخصی را به مدل جونز (۱۹۹۱) اضافه نموده و مدل را توسعه داده‌اند. مفهوم شدت اخلاقی از شش عنصر تشکیل شده‌است. عناصر و اجزای ساختار شدت اخلاقی جونز (۱۹۹۱) شامل گستردگی پیامدهای مسئله اخلاقی (زیان یا منفعت کلی ناشی از یک تصمیم اخلاقی)، اجماع عمومی (توافق اجتماعی که سایر افراد، یک رفتار یا تصمیم را اخلاقی یا غیراخلاقی بدانند)، احتمال تأثیرگذاری (احتمال اینکه تصمیم یا اقدام اخلاقی واقعاً اتفاق بیفتد و منجر به نتایج سودمند یا زیان‌بار شود)، فوریت موضوع (مدت زمان بین وقوع رفتار اخلاقی و شروع نتایج منفی یا مثبت آن)، نزدیکی موضوع (نزدیکی رابطه بین فرد اخلاق‌مدار و قربانیان یا ذی‌نفعان تصمیم) و شدت اثرگذاری مسئله اخلاقی (رابطه معکوس بین بزرگی اقدام اخلاقی و تعداد افراد تحت تأثیر آن) است. تا کنون هیچ مطالعه‌ای شدت اخلاقی را به عنوان یک عامل اثرگذار در حوزه تمایل فرد به هشداردهی بین حسابرسان بررسی نکرده‌است. در حقیقت چنین به نظر می‌رسد که تأثیر عوامل فوق بر تمایل فرد به هشداردهی می‌تواند وابسته

به ماهیت موضوع باشد. همچنین می‌توان هشداردهی را به عنوان مکانیزمی برای گزارش اعمال نادرستی مثل تقلب در سازمان عنوان کرد. هشداردهی با تضاد منافع همراه است، یعنی تضاد بین مسئولیت پاسخ‌گویی به عموم و وفاداری نسبت به سازمان. افرادی که قصد دارند هشداردهی را انجام دهند از موضوعاتی مثل اخراج از کار و طرد شدن از طرف دوستان و اطرافیان واهمه دارند. بنابراین، تصمیم حسابرس مستقل برای این کار، رویداد پیچیده‌ای است که به عوامل سازمانی، فردی و موقعیتی بستگی دارد (آلین، ۲۰۱۳). پژوهش‌های پیشین نظیر آلین (۲۰۱۳) نشان می‌دهند که ویژگی‌های فردی همچون سن، جنسیت، میزان تحصیلات، موقعیت شغلی، میزان کنترل، استدلال اخلاقی، عملکرد شغلی، تعهد سازمانی، تعهد حرفه‌ای، دوران تصدی، پاسخ‌گویی فردی و میزان پذیرش فرد نسبت به مسئله هشداردهی ممکن است بر تصمیم‌های هشداردهی تأثیرگذار باشد. به صورت کلی پژوهش حاضر به بررسی اثر عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی بر تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل می‌پردازد.

در ادامه به از برخی پژوهش‌های انجام شده در این حوزه اشاره می‌شود. سوپریادی و پراستیانینگسیه^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی نقش استدلال اخلاقی بر تأثیر طرح‌های تشویقی و روابط کاری بر افشاگری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که ترکیب استدلال اخلاقی و رابطه کاری به طور قابل توجهی تمایل به سوت زدن را بهبود می‌بخشد. آلین (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی نقش تعدیل‌گر حمایت سازمانی درک شده در شکستن سکوت حسابداران عمومی پرداخته‌است. نتایج نشان داد که افشاگری درون‌سازمانی به طور معناداری تحت تأثیر هر پنج ویژگی فردی است. به این ترتیب که در صورت حمایت سازمانی بالاتر میزان تأثیر این متغیرها بر افشاگری درون‌سازمانی بیشتر می‌شود؛ اما افشاگری برون‌سازمانی تنها تحت تأثیر سه ویژگی نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و هزینه‌های افشاگری برای فرد است و هر چه میزان حمایت سازمانی کمتر شود تأثیر هر سه متغیر بر افشاگری برون‌سازمانی بیشتر می‌شود. آلین (۲۰۱۳) در پژوهش دیگری به بررسی حرکت به سوی یک مدل مفهومی از قصد افشاگری در میان حسابرسان مستقل پرداخته‌است و نتایج این پژوهش ارائه یک مدل مفهومی بود. الیبری و پانگمان (۲۰۰۷) با استفاده از چندین سناریو تفاوت تصمیم‌گیری فردی و گروهی را در رابطه با هشداردهی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که افراد گروه هنگامی که بر سر موضوعی اخلاقی اختلاف نظر دارند، به جای اینکه بهترین و اخلاقی‌ترین راه را انتخاب کنند به توافق گروهی بسنده می‌کنند. چانگ و همکاران (۲۰۰۴) در پژوهشی تمایل حسابرسان برای هشداردهی درون‌سازمانی (به مدیران مؤسسه حسابرسی) یا برون‌سازمانی (به هیئت‌مدیره) را بررسی کردند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان ترجیح می‌دهند از گزارشگری درون‌سازمانی استفاده کنند. علاوه بر این، نسبت به محیط مبتنی بر قواعد، در محیط مبتنی بر اصول تمایل بیشتری به گزارش‌گری اعمال خلاف نسبت به همکاران خود دارند.

در ایران نیک‌کار و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی توانمندسازی روان‌شناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی با عنوان «آزمون نظریه امنیت روان‌شناختی» پرداختند و به این نتیجه رسیدند که متغیرهای توانمندسازی روان‌شناختی، خودکنترلی و انگیزش شغلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر هشداردهی تقلب توسط حسابرسان دارد. همچنین یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که انگیزش شغلی از لحاظ تأثیرگذاری بر هشداردهی حسابرسان در بالاترین سطح تأثیرگذاری بین متغیرهای بررسی شده قرار دارد. بخردی‌نسب و ژولانژاد (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی نظریه واکنش منطقی در تمکین مالیات اسلامی در سطح مؤدیان حقیقی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که نگرش و هنجار ذهنی در سطح هر مؤدی (شخص حقیقی) با تمکین مالیات اسلامی رابطه معناداری

دارد. بخردی‌نسب (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر الگوهای رفتاری توده‌وار در پذیرش ریسک فراوان بدون اطلاعات کافی در به‌کارگیری ابزارهای نوین مالی اسلامی پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که در بازار سرمایه ایران، سرمایه‌گذاران در به‌کارگیری ابزارهای نوین مالی اسلامی رفتار توده‌وار ندارند. سعیدی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌برسان مستقل پرداختند و نتایج نشان داد که متغیرهای نگرش فرد نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و مسئولیت فردی برای افشاگری بر هر دو بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تمایلات افشاگری حساب‌برسان مستقل تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد؛ اما متغیر تعهد فرد نسبت به استقلال حساب‌برسی بر هیچ‌یک از دو بُعد تمایلات افشاگری حساب‌برسان تأثیر معنی‌دار ندارد. همچنین، متغیر پذیرش اخلاقی مطلوب فقط بر بُعد تمایلات افشاگری برون‌سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و هزینه‌های افشاگری برای فرد نیز تنها بر بُعد تمایلات افشاگری درون‌سازمانی تأثیر منفی و معنی‌دار دارد. کاشانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حساب‌برسان مستقل درباره خطاکاری پرداختند و نتایج نشان داد که نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده بر روی قصد هشداردهی تأثیر مستقیم دارد. همچنین ساریخانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارش‌گری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده پرداختند و نتایج نشان داد که ترکیب مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده چارچوب تئوریک مناسبی را برای پیش‌بینی قصد گزارش‌گری تقلب فراهم می‌آورد.

فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر در نظر دارد تا عواملی که حساب‌برسان مستقل را تشویق به هشداردهی می‌کند یا مانع آن می‌شود بررسی کند. عوامل مذکور، شامل عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی است که بر تمایل هشداردهی حساب‌برسان تأثیرگذار است. بر این اساس فرضیه‌های زیر تبیین شده‌است:

- فرضیه اول:** نگرش فرد نسبت به هشداردهی اثر معناداری بر تمایل هشداردهی در حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه دوم:** پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود اثر معناداری بر تمایل هشداردهی در حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه سوم:** ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری اثر معناداری بر تمایل هشداردهی در حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه چهارم:** تعهد نسبت به استقلال اثر معناداری بر تمایل هشداردهی در حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه پنجم:** مسئولیت فردی در گزارش‌دهی اثر معناداری بر تمایل هشداردهی در حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه ششم:** پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد اثر معناداری بر تمایل هشداردهی در حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه هفتم:** حمایت سازمانی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه هشتم:** همبستگی گروهی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه نهم:** هنجارهای گروهی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حساب‌برسان مستقل دارد.
- فرضیه دهم:** مسئله اخلاقی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حساب‌برسان مستقل دارد.

روش‌شناسی پژوهش

در این بخش به روش پژوهش، معرفی متغیرها، نحوه سنجش و جامعه آماری در دسترس پرداخته شده‌است.

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر روش همبستگی، از جهت شیوه جمع‌آوری داده‌ها پیمایشی و از نظر بعد زمانی، مقطعی است. طرح پژوهش به‌کارگرفته شده در این مطالعه، سناریوسازی و پرسش‌نامه‌ای است که از پژوهش آلین (۲۰۱۰) اقتباس شده‌است. در برخی موارد تعدیلاتی صورت گرفته تا پرسش‌نامه مطابق با شرایط و استانداردهای کشور باشد. علاوه بر این از سناریوهایی استفاده شده تا تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل بهتر درک شود. به دلیل اینکه محقق برای جمع‌آوری اطلاعات در موقعیت‌های واقعی حضور می‌یابد، از روش میدانی نیز استفاده شده‌است. برای تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای و در بخش میدانی، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده‌است. همچنین از آنجا که این پژوهش به دنبال بررسی تأثیر متغیر مستقل (ویژگی‌های فردی) بر متغیر وابسته (تمایل فرد به هشداردهی) است، به منظور تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌های پژوهش از رگرسیون حداقل مربعات از نرم افزار ایویوز^۱ استفاده شده‌است. جامعه آماری این پژوهش را مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. مطابق با اعلام سازمان بورس و اوراق بهادار ۸۱ مؤسسه حسابرسی معتمد از سوی سازمان بورس وجود دارد. روش نمونه‌گیری، نمونه در دسترس است. از آنجایی که دسترسی به تمامی حسابرسان معتمد کار دشواری است و هر کدام از این مؤسسه‌ها به لحاظ فیزیکی و موقعیتی در اقصی نقاط ایران قرار دارند، نمونه آماری بر اساس دسترسی به مؤسسه‌های حسابرسی در سال ۱۳۹۹ گزینش شد. با استفاده از فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه به شرح رابطه (۲) استفاده شد.

$$n = \frac{\frac{z_{\alpha/2}^2}{d^2} pq}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z_{\alpha/2}^2}{d^2} pq - 1 \right)} \quad \text{رابطه (۲)}$$

که در این رابطه:

p: نسبت مؤسسه‌ها معتمد بورس در جامعه، که در نمونه‌گیری اولیه برابر با ۰/۸ برآورد گردید.

q: نسبت سازمان حسابرسی به مؤسسه‌ها حسابرسی برابر با ۰/۲.

d: درجه دقت نسبت بیان شده برابر با ۰/۰۵.

N: حجم جامعه که برابر با ۸۱ مؤسسه است.

$\frac{\alpha}{2}$: نصف خطای برآورد که مقدار ۰/۰۵ در نظر گرفته شده‌است.

$\frac{z_{\alpha/2}}{2}$: مقدار درون‌یابی از جدول نرمال برابر با ۱/۹۶ می‌باشد.

با جای‌گذاری موارد فوق در رابطه (۲)، حجم نمونه در رابطه (۳)، می‌باشد.

$$n = \frac{\frac{(1.64)^2}{0.05^2} 0.8 \times 0.2}{1 + \frac{1}{81} \left(\frac{(1.64)^2}{0.05^2} 0.8 \times 0.2 - 1 \right)} = 55.047 \cong 56 \quad \text{رابطه (۳)}$$

پس حجم نمونه برابر با ۵۶ مؤسسه حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران است. بنابراین تعداد پرسش‌نامه‌های ارسالی، ۵۶ عدد بوده که بین مؤسسه‌ها توزیع و خروجی آن در قالب اکسل^۲ طراحی و سپس وارد نرم افزار ایویوز شد.

متغیرهای پژوهش و ابزار اندازه‌گیری

سوابق پژوهش و تئوری‌های موجود از طریق مطالعات کتابخانه‌ای حاصل می‌شوند. ولی برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز جهت انجام پژوهش و آزمون فرضیه‌های مطرح شده، توزیع پرسش‌نامه طراحی شده بین اعضای نمونه ضروری است. علاوه بر سؤالات پرسش‌نامه که پاسخ‌هایی با طیف هفت‌گانه لیکرت ارائه می‌نماید، از سناریوهایی نیز استفاده شده‌است که به محقق کمک می‌نماید نتایج را دقیق‌تر و واقعی‌تر در دست داشته باشد. به عبارتی در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه به علاوه سه سناریو (که هر سناریو به پنج بخش تقسیم می‌شود)، بر اساس پژوهش انجام شده آلن (۲۰۱۰) استفاده شده‌است. بخش اول سناریویی را مطرح می‌کند که از حسابرسان درباره از بین بردن یک سری مدارک و اسناد ثبت شده توسط یکی از شرکای حسابرسی سؤال می‌نماید. سناریوی این بخش از پژوهش راو و وبر (۲۰۰۴) اقتباس شده‌است. بخش دوم سناریویی را مطرح می‌کند که از حسابرسان در مورد کم ارزیابی کردن ذخیره مطالبات و حساب‌های دریافتی حسابرس به خاطر وجود ارتباطات پنهانی بین صاحبکار و یکی از شرکای حسابرسی سؤال می‌نماید. سناریوی این بخش از پژوهش شفر و همکاران (۱۹۹۹) اقتباس شده‌است. بخش سوم سناریویی را مطرح می‌کند که به حسابرس ارشد در شرکتی که در حال انجام حسابرسی است، سمت مدیر مالی پیشنهاد می‌شود و نگرانی حول این موضوع است که استقلال حرفه دچار خدشه شود. سناریوی این بخش از پژوهش کورتیس (۲۰۰۶) اقتباس شده‌است. پس اولین ابزار استفاده شده در این پژوهش، پرسش‌نامه‌های مرتبط با عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی است که از پژوهش‌های رایان و ریوردان (۲۰۰۰)، جندرون و همکاران (۲۰۰۶)، آیزن‌برگر و همکاران (۱۹۹۷)، دی‌جونگ و همکاران (۲۰۰۵)، پرایس و مولر (۱۹۸۶)، و پائولوس (۱۹۸۹) و منک (۲۰۱۱) اقتباس شده‌است که شامل ۴۷ سؤال بوده که سؤالات آن برگرفته از پژوهش‌های محققان بنام در زمینه هشداردهی می‌باشد و در بیشتر پژوهش‌ها مورد استفاده قرار گرفته‌است. محتوا و طرح پیش‌نویس پرسش‌نامه در این مرحله با چند کارشناس حسابرسی بررسی و به بحث گذاشته شد و بنا به شرایط خاص محیط حرفه حسابرسی و استانداردهای حسابرسی ایران تعدیل و تکمیل شد. این سناریوها ابزاری استاندارد را جهت اندازه‌گیری اثر عوامل مؤثر بر تمایل هشداردهی بیان می‌نماید. تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل از طریق یک رویکرد کمی برای فرد در گزارش اشتباه‌های کشف شده به پیروی از پژوهش‌های اسپکتور (۱۹۸۸)، بلومنتال و همکاران (۱۹۸۵) و فیشر (۲۰۰۱) سنجیده شده‌است. به بیان دیگر ابتدا داده‌های مرتبط با متغیرهای توضیحی توسط حسابرس شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی تکمیل و سپس برای هر شرکتی که حسابرس آن شرکت به سؤال‌های ویژگی‌های فردی پاسخ کامل داده‌اند، صورت‌های مالی بررسی گشته و داده‌های متغیر وابسته گردآوری شده‌است. مدل آماری پژوهش به شرح زیر است:

Whistle – Blowing_{it}

$$\begin{aligned} = & \alpha_0 + \beta_1 Attitude_{it} + \beta_2 Perception_{it} + \beta_3 Social_{it} + \beta_4 Independence_{it} \\ & + \beta_5 Individual_{it} + \beta_6 Consequences_{it} + \beta_7 Organizational Support_{it} \\ & + \beta_8 Team Solidarity_{it} + \beta_9 Group Norms_{it} + \beta_{10} Ethical Issue_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1) \text{مدل}$$

که در این رابطه Whistle-Blowing: تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل، Attitude: نگرش فرد نسبت به رفتار، Perception: ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، Social: مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی، Independence: تعهد فرد به استقلال حسابرسی، Individual: مسئولیت فردی در گزارش‌دهی، Consequences: پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد، Organizational Support: حمایت سازمانی، Team Solidarity: همبستگی تیمی، Group Norms: هنجارهای گروهی، Ethical Issue: مسئله اخلاقی و ε : خطای مدل است.

در ادامه نخست اطلاعات متغیرهای توضیحی با استفاده از ابزار پرسش‌نامه و سناریو گردآوری شده‌است. سپس برای مؤسسه‌های حسابرسی معتمد که پرسش‌نامه سالمی از آن‌ها وصول شد (حجم نمونه)، از طریق بررسی صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت‌هایی که این مؤسسه‌ها (مؤسسه حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران عضو نمونه آماری) حسابرسی آن‌ها را انجام داده‌اند، اطلاعات متغیر وابسته جمع‌آوری گردید. به بیان دیگر فقط داده‌های صاحبکاران بررسی استخراج شده‌است. نحوه سنجش متغیرها در ادامه بیان شده‌است.

متغیر وابسته

تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل: تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل به عنوان متغیر وابسته پژوهش می‌باشد. این متغیر با استفاده از تحریف‌های گزارش شده حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی صاحبکار سنجیده شده‌است. جهت سنجش این متغیر ۵۶ شرکت به فراخور پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده از مؤسسه‌های حسابرسی انتخاب شد. به بیان دیگر اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌هایی که حسابرسان آن‌ها پرسش‌نامه‌ها را تکمیل نموده بودند، گردآوری شد. بدین صورت که صورت‌های مالی حسابرسی شده سال ۱۳۹۹ شرکت‌های بررسی که مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران، آن‌ها را بررسی کرده‌اند از سایت کدال استخراج گردید. سپس گزارش حسابرسی این شرکت‌ها بررسی و بر اساس تحریف‌های شرکت‌ها که مؤسسه‌های حسابرسی آن را به دست آورده‌اند، امتیاز داده شد. به عبارتی چنانچه مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران بتوانند تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی را کشف کنند و قادر به گزارش آن‌ها باشند، به منزله تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل می‌باشد. تحریف‌های حسابداری در پنج گروه تحریف‌های مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تحریف در قوانین، تحریف در روش‌های حسابداری و سایر تحریف‌ها طبقه‌بندی شده‌است. افشای هر کدام از موارد مندرج در جدول (۱) در گزارش حسابرسی به عنوان تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل است و گزارش سالیانه تمامی شرکت‌های نمونه طی سال ۱۳۹۹ مشاهده و بررسی شده و در صورت افشای هر کدام از تحریف‌ها عدد (۱) و در صورت وجود تحریف و کشف نشدن آن عدد (۰) منظور شده‌است. بدین صورت که هر شرکت بر اساس ۵ تحریف مندرج در جدول (۱) بررسی شده و هر مؤسسه حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران بر اساس رابطه (۱) رتبه‌بندی شد. این تحریف‌ها عبارتند از تحریف‌های مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تخلف از قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری و سایر تحریف‌های ممکن. به عبارتی برای هر یک از تحریف‌های ذکر شده، جدول (۱) تهیه گردید، که در آن تحریف‌های کشف شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران وارد گردیده‌است. تحریف‌هایی که حسابرس کشف کرده با توجه به صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها و گزارش حسابرسی آن‌ها به دست آمده‌است. تحریف‌هایی که حسابرس کشف نکرده، با توجه به تعدیلات سنواتی ذکر شده در صورت‌های مالی حسابرسی شده سال آتی که در بخش سود و زیان انباشته شده است و بر اساس آن سود و زیان جامع بیان می‌شود، تعیین گردید. در نهایت جمع تحریف‌ها برابر با مجموع تحریف‌های کشف شده در دو گروه تحریف‌های کشف شده و کشف نشده توسط مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران است. با توجه به گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها، تعداد تحریف‌های کشف شده در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران به تفکیک در جدول (۱) ارائه شده‌است.

جدول (۱): کشف تحریف‌ها در مؤسسه‌های حسابداری

تحریفات	تعداد	
	کشف شده	کل (تعدیلات سنواتی)
تحریف مالیاتی	۲۶۶	۷۳۵
تحریف در برآوردهای حسابداری	۱۸۲	۳۹۳
تحریف در قوانین	۴۴۶	۵۷۸
تحریف در روش‌های حسابداری	۳۵۶	۶۱۴
سایر تحریف‌ها	۴۶۱	۵۰۹
تحریف کل	۱۷۱۱	۲۸۲۹

منبع: یافته‌های پژوهش

از تقسیم تحریف کشف شده به جمع تحریف‌ها، امتیاز تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل برای هر مؤسسه حسابداری معتمد بورس اوراق بهادار تهران به دست آمد، که از طریق رابطه (۱) برآورد شده است.

$$DCOR = \sum_{j=1}^i \frac{dj}{n} \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در این رابطه DCOR: نمره تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل، dj: عدد (۱) اگر مورد ژام از تحریف‌ها در گزارش مؤسسه حسابداری افشا شده است و در صورت وجود تحریف و کشف نشدن تحریف‌ها در گزارش مؤسسه حسابداری عدد (۰) و n: حداکثر نمره‌ای که هر مؤسسه حسابداری معتمد بورس اوراق بهادار تهران می‌تواند به دست آورد (هر مؤسسه حسابداری معتمد بورس اوراق بهادار تهران حداکثر نمره‌ای که از هر شرکت پذیرفته شده در بورس می‌تواند دریافت کند، عدد ثابت ۵ به تعداد تحریف‌ها است).

متغیرهای مستقل

نگرش فرد نسبت به رفتار (Attitude): به معنای قبول یا رد یک رفتار خاص است. این متغیر با استفاده از سؤال‌های ۷ تا ۱۶ سناریوی شماره ۱ راو و وبر (۲۰۰۴)، سناریوی شماره ۲ شفر و همکاران (۱۹۹۹) و سناریوی شماره ۳ کورتیس (۲۰۰۶)، حاصل از پاسخ‌های مؤسسه‌ها حسابداری معتمد بورس به سؤال‌های این پرسش‌نامه اندازه‌گیری شده است.

ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری (Perception): اشاره به برداشت فرد از میزان راحتی و دشواری انجام یک رفتار خاص دارد. این متغیر با استفاده از سناریوی شماره ۱ راو و وبر (۲۰۰۴)، سناریوی شماره ۲ شفر و همکاران (۱۹۹۹) و سناریوی شماره ۳ کورتیس (۲۰۰۶)، حاصل از پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابداری معتمد بورس به سؤال‌های این پرسش‌نامه اندازه‌گیری شده است.

مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی (Social): اشاره به میزان پذیرش مورد نیاز از طرف خود و دیگران برای انجام اقدامات اخلاقی بدون هرگونه نارضایتی دارد. این متغیر با استفاده از میانگین نمرات به دست آمده از پرسش‌نامه پائولوس (۱۹۸۹) که مؤسسه‌های حسابداری معتمد بورس پاسخ داده‌اند اندازه‌گیری شده است.

تعهد فرد به استقلال حسابداری (Independences): اشاره به ارائه گزارش حسابداری بدون هیچ‌گونه وابستگی به صاحبکار است. این متغیر با استفاده از میانگین نمرات حاصل از پرسش‌نامه جندرون و همکاران (۲۰۰۶) با پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابداری معتمد بورس اندازه‌گیری شده است.

مسئولیت فردی در گزارش‌دهی (Individual): اشاره به پاسخ‌گویی اخلاقی حسابرسان در سازمان دارد. این متغیر با استفاده از سناریوی شماره ۱ راو و وبر (۲۰۰۴)، سناریوی شماره ۲ شفر و همکاران (۱۹۹۹) و سناریوی شماره ۳ کورتیس (۲۰۰۶)، حاصل از پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به سؤال‌های این پرسش‌نامه اندازه‌گیری شده‌است.

پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد (Consequences): اشاره به برداشت حسابرس در رابطه با میزان ریسک مقابله به مثل افرادی که در سازمان گزارش شده در حال کار هستند دارد. این متغیر با استفاده از سناریوی شماره ۱ راو و وبر (۲۰۰۴)، سناریوی شماره ۲ شفر و همکاران (۱۹۹۹) و سناریوی شماره ۳ کورتیس (۲۰۰۶)، حاصل از پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به سؤال‌های این پرسش‌نامه اندازه‌گیری شده‌است.

حمایت سازمانی (Organizational Support): به ارزشی که مؤسسه‌های معتمد بورس اوراق بهادار تهران برای حسابرسان خود یا به عبارتی شرکای تجاری صاحبکاران قائلند، اشاره دارد. این متغیر با استفاده از میانگین نمرات حاصل از پرسش‌نامه آیزن‌برگر و همکاران (۱۹۹۷) که از پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس جمع‌آوری شده، اندازه‌گیری شده‌است.

همبستگی تیمی (Team Solidarity): میزان تمایل حسابرسان در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به همکاری گروهی را نشان می‌دهد. این متغیر با استفاده از میانگین نمرات حاصل از پرسش‌نامه دی‌جونگ و همکاران (۲۰۰۵) و پرایس و مولر (۱۹۸۶) که از پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به دست آمده، اندازه‌گیری شده‌است.

هنجارهای گروه (Group Norms): به درگیری حسابرسان مشغول در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به یک رفتار خاص اشاره دارد. این متغیر با استفاده از سناریوی شماره ۱ راو و وبر (۲۰۰۴)، سناریوی شماره ۲ شفر و همکاران (۱۹۹۹) و سناریوی شماره ۳ کورتیس (۲۰۰۶) و پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به سؤالات این پرسش‌نامه اندازه‌گیری شده‌است.

مسئله اخلاقی (Ethical Issue): مسئله اخلاقی به صلاحیت و صداقت درستکاری حرفه‌ای حسابرسان در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به افشای خطاهای موجود در گزارشگری مالی اشاره دارد. این متغیر با استفاده از میانگین نمرات حاصل از پرسش‌نامه رایان و ریوردان (۲۰۰۰) که از پاسخ‌های مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به آن پرسش‌نامه به دست آمده، اندازه‌گیری شده‌است.

روایی و پایایی ابزار سنجش

جهت سنجش روایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. بدین صورت که ابتدا بار عاملی یک‌یک سؤالات پرسش‌نامه تعیین شد و هر سؤال که بار عاملی آن از $0/3$ کمتر بود در این مرحله حذف گردید. سپس آلفای کرونباخ برای پرسش‌های باقیمانده با استفاده از نرم افزار اسپس‌اس‌اس^۱ محاسبه شد، که در تمامی سؤال‌ها پایایی بالایی برای متغیرهای مورد نظر به دست آمد. در نهایت پرسش‌نامه اصلاح شده و نهایی برای تکمیل در اختیار مؤسسه‌های معتمد بورس اوراق بهادار تهران قرار گرفت. آلفای کرونباخ به طور کلی با استفاده از رابطه (۴) محاسبه شد.

$$\alpha = \frac{K}{K-1} = \frac{KC}{V + (K-1)C} \quad \text{رابطه (۴)}$$

جدول (۲) نتایج آزمون آلفای کرونباخ مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۲): نتایج آزمون آلفای کرونباخ

متغیرها	آلفای کرونباخ
نگرش فرد نسبت به رفتار	٪۹۱/۱۵
ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری	٪۸۹/۱۳
مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی	٪۹۲/۲۴
تعهد فرد به استقلال حسابرسی	٪۹۱/۲۳
مسئولیت فردی در گزارش‌دهی	٪۹۴/۵۴
پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد	٪۹۳/۴۷
حمایت سازمانی	٪۸۹/۶۹
همبستگی تیمی	٪۹۳/۴۱
هنجارهای گروه	٪۸۷/۶۳
مسئله اخلاقی	٪۸۹/۶۵

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده و پس از آن با استفاده از نرم‌افزار ایویوز تجزیه و تحلیل شدند. پرسش‌نامه‌ها به گونه‌ای توزیع گشت که در نهایت پرسش‌نامه‌های افراد هر تیم به صورت یک‌جا جمع‌آوری شد. به منظور تکمیل پرسش‌نامه با افراد شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران، بدون در نظر گرفتن سمت آن‌ها (از هر رده‌ای از شریک تا حسابرس) افرادی انتخاب شدند. با در نظر گرفتن پرسش‌نامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت، ۵۶ پرسش‌نامه بین اعضای جامعه آماری توزیع شد. از آنجا که پاسخ‌دهندگان تجربه لازم را دارا بودند، از تمام پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده، در تجزیه و تحلیل بهره لازم برده شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله انجام شده است. مرحله اول، تجزیه و تحلیل توصیفی سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه انجام شده و مرحله دوم با استفاده از آمار استنباطی فرضیه‌های پژوهش آزمون شده است.

بررسی‌های توصیفی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نشان داد ۶۶٪ از پاسخ‌دهندگان در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران مرد و ۳۴٪ زن هستند، ۷۲٪ از آن‌ها بیش از ۳۰ سال سن دارند، ۴۴٪ دارای تحصیلات تکمیلی و ۵۶٪ دارای مدرک کارشناسی هستند. قریب به ۹۱٪ از پاسخ‌دهندگان در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران مدرک حسابداری و حسابرسی و ۹٪ مدرک غیر از حسابداری دارند. همچنین ۶۹٪ از پاسخ‌دهندگان در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران سمت حسابرس ارشد، ۴٪ مدیر و ۲۵٪ سرپرست و ۲٪ سرپرست ارشد می‌باشند. در نتیجه، می‌توان بیان کرد که پاسخ‌دهندگان از توانایی و شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه و سناریو برخوردارند.

در مرحله استنباطی از رگرسیون حداقل مربعات معمولی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول (۳) ارائه شده است. مقدار آماره فیش و سطح معناداری مربوط به این آماره، بیانگر معناداری

مدل است. ضریب تعیین برابر با ۰/۸۷ است. به این معنا که فقط ۰/۸۷٪ از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل قابل توضیح است. مقدار آماره دوربین- واتسون مدل که برابر با ۱/۷۹ است که در فاصله بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد و نشان‌دهنده نبود خودهمبستگی در خطاهای مدل است. همچنین مقدار آماره t و معناداری مربوط به متغیرهای مستقل، بیانگر این است که رابطه بین متغیرهای توضیحی و متغیرهای وابسته از لحاظ آماری معنادار است.

جدول (۳): نتایج مربوط به تخمین الگوی پژوهش

$\text{Whistle - Blowing}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Attitude}_{it} + \beta_2 \text{Perception}_{it} + \beta_3 \text{Social}_{it} + \beta_4 \text{Independence}_{it} + \beta_5 \text{Individual}_{it} + \beta_6 \text{Consequences}_{it} + \beta_7 \text{Organizational Support}_{it} + \beta_8 \text{Team Solidarity}_{it} + \beta_9 \text{Group Norms}_{it} + \beta_{10} \text{Ethical Issue}_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیرها	نماد	ضریب برآورد شده	آماره t	سطح معناداری
نگرش فرد نسبت به رفتار	Attitude	۰/۵۲	۲/۰۱	۰/۰۰۰
مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی	Perception	۰/۴۵	۱/۸۹	۰/۰۰۱
ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری	Social	۱/۶۳	۱/۹۸	۰/۰۰۵
تعهد فرد به استقلال حسابرسی	Independences	۱/۲۵	۱/۹۹	۰/۰۰۹
مسئولیت فردی در گزارش‌دهی	Individual	۰/۷۲	۱/۹۱	۰/۰۰۰
پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد	Consequences	-۱/۰۴	-۴/۴۵	۰/۰۰۰
حمایت سازمانی	Organizational Support	۱/۵۷	۲/۵۶	۰/۰۰۰
همبستگی تیمی	Team Solidarity	۱/۰۷	۱/۸۶	۰/۰۰۷
هنجارهای گروه	Group Norms	۰/۷۲	۱/۹۶	۰/۰۰۰
وضعیت مسئله اخلاقی	Ethical Issue	۰/۱۹	۲/۱۲	۰/۰۰۰
مقدار ثابت		۰/۲۳	۱/۷۳	۰/۰۰۰
آماره F		-	۱۴/۵۶	۰/۰۰۰
آماره دوربین واتسون			۱/۷۹	
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۸۷	

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا نگرش فرد نسبت به هشداردهی اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر نگرش فرد نسبت به هشداردهی برابر است با ۰/۰۰۰۰ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعان نمود که در سطح خطای ۰/۰۵ بین نگرش فرد نسبت به هشداردهی و هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌ها حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار ضریب برآورد شده که برابر است با ۰/۵۲ نشان از ارتباط مثبت نگرش فرد نسبت به هشداردهی با تمایل هشداردهی در

حسابرسان مستقل دارد. پس بدین ترتیب می‌توان گفت که نگرش فرد نسبت به هشداردهی اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. شواهد گویای این مطلب است که به ازای یک درصد افزایش در نگرش فرد نسبت به هشداردهی ۰/۵۲ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

فرضیه دوم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود برابر است با (۰/۰۱۲) که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعان نمود که در سطح خطای ۰/۰۵ بین پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود و هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. همچنین مقدار ضریب برآورد شده که برابر با ۰/۴۵ است نشان از ارتباط مثبت پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود با تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. پس بدین ترتیب می‌توان گفت که پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. با تکیه بر شواهد به ازای یک درصد افزایش در پذیرش اخلاقی توسط دیگران و خود (۰/۴۵) تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

فرضیه سوم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری برابر است با (۰/۰۵۰) که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعان نمود که در سطح خطای ۰/۰۵ بین ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. مقدار ضریب برآورد شده ۱/۶۳ نشان از ارتباط مثبت ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری با تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. پس می‌توان گفت که ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. با توجه به نتایج به ازای یک درصد افزایش در ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، ۱/۶۳ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

فرضیه چهارم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا تعهد نسبت به استقلال اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تعهد نسبت به استقلال برابر است با ۰/۰۹۶ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعان نمود که در سطح خطای ۰/۰۵ بین تعهد نسبت به استقلال و هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. مقدار ضریب برآورد شده ۱/۲۵ گویای ارتباط مثبت تعهد نسبت به استقلال با تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. بدین ترتیب می‌توان گفت که تعهد نسبت به استقلال اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد و به ازای یک درصد افزایش در تعهد نسبت به استقلال، ۱/۲۵ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

فرضیه پنجم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا مسئولیت فردی در گزارش‌دهی اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر مسئولیت فردی در گزارش‌دهی برابر است با $(0/0000)$ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعان نمود که در سطح خطای $0/05$ بین مسئولیت فردی در گزارش‌دهی و هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌ها حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار ضریب برآورد شده که برابر است با $0/72$ نشان از ارتباط مثبت مسئولیت فردی در گزارش‌دهی با تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. پس می‌توان گفت که مسئولیت فردی در گزارش‌دهی اثر مثبتی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. به عبارتی شواهد گویای این مطلب است که به ازای یک درصد افزایش در مسئولیت فردی در گزارش‌دهی، $0/72$ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه پنجم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

فرضیه ششم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد اثر منفی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ در جدول (۳) مشاهده می‌شود که سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد برابر است با $0/0000$ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که در سطح خطای $0/05$ بین پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد و هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار ضریب برآورد شده که برابر است با $-1/04$ ، ارتباط منفی پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد با تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل آشکار می‌شود و می‌توان گفت که پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد اثر منفی بر تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل دارد. به عبارتی شواهد گویای این مطلب است که به ازای یک درصد افزایش در پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد، $-1/04$ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل کاهش می‌یابد. پس فرضیه ششم پژوهش تأیید می‌گردد. نتایج آزمون فرضیه ششم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

فرضیه هفتم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا حمایت سازمانی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر حمایت سازمانی برابر است با $0/0000$ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعان نمود که در سطح خطای $0/05$ حمایت سازمانی با تمایل فرد به هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنادار دارد. همچنین با توجه به مقدار ضریب برآورد شده که برابر $1/57$ است اثر مثبت حمایت سازمانی با تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران پدیدار می‌شود و می‌توان گفت که حمایت سازمانی اثر مثبتی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران دارد. به عبارتی شواهد گویای این مطلب است که به ازای یک درصد افزایش در حمایت سازمانی، $1/57$ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه هفتم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه هفتم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

فرضیه هشتم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا همبستگی گروهی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر همبستگی گروهی برابر است با $0/079$ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اذعان نمود که در سطح خطای $0/05$ همبستگی گروهی با تمایل فرد به هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران دارد. همچنین مقدار ضریب برآورد شده $1/07$ نشان از اثر مثبت همبستگی گروهی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران را دارد. بدین ترتیب می‌توان گفت که همبستگی گروهی اثر مثبتی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران دارد و به ازای یک درصد افزایش در همبستگی گروهی، $1/07$ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه هشتم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه هشتم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

فرضیه نهم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا هنجارهای گروهی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر هنجارهای گروهی برابر است با $0/0000$ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اذعان نمود که در سطح خطای $0/05$ هنجارهای گروهی بر تمایل فرد به هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنادار دارد. همچنین ضریب برآورد شده که برابر است با $0/72$ ، نشان از اثر مثبت هنجارهای گروهی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران دارد و می‌توان گفت که هنجارهای گروهی اثر مثبتی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران دارد. شواهد گویای این مطلب است که به ازای یک درصد افزایش در هنجارهای گروهی، $0/72$ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه نهم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه نهم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

فرضیه دهم پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا وضعیت مسئله اخلاقی اثر معناداری بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل دارد یا خیر؟ همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر وضعیت مسئله اخلاقی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران برابر است با $0/0000$ که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اذعان نمود که در سطح خطای $0/05$ وضعیت مسئله اخلاقی با تمایل فرد به هشداردهی بین حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه دارد. همچنین با توجه به مقدار ضریب برآورد شده که برابر است با $0/19$ نشان از اثر مثبت وضعیت مسئله اخلاقی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران را دارد. پس بدین ترتیب می‌توان گفت که وضعیت مسئله اخلاقی اثر مثبتی بر تمایل فرد به هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران دارد. به عبارتی شواهد گویای این مطلب است که به ازای یک درصد افزایش در وضعیت مسئله اخلاقی $0/19$ تمایل هشداردهی در حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد. پس فرضیه دهم پژوهش تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه دهم پژوهش با پژوهش آلین (۲۰۱۸)، مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) همخوانی دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی، موقعیتی و سازمانی بر تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل پرداخته شده و اثر متغیرهای مستقل مورد نظر بر تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران با در نظر گرفتن کشف تحریف‌های گزارش شده حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی صاحبکار بررسی شده‌است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که بین ویژگی‌های فردی و تمایل هشداردهی حسابرسان مستقل در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. مدل پیشنهادی پژوهش از ویژگی‌های فردی، موقعیتی و سازمانی تشکیل شده بود که شامل نگرش فرد نسبت به هشداردهی، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری، مقبولیت اجتماعی رفتار اخلاقی، تعهد فرد به استقلال حسابرسی، مسئولیت فردی در گزارش‌دهی، پیامدهای گزارش‌دهی برای فرد، حمایت سازمانی، همبستگی گروهی، هنجارهای گروهی، وضعیت مسئله اخلاقی می‌باشد. همان‌گونه که نتایج پژوهش در سطح آمار استنباطی نشان داد، ویژگی‌های فردی، تمایل هشداردهی در حسابرسان را تحت تأثیر قرار داد. علاوه بر این ویژگی‌های موقعیتی و سازمانی شامل حمایت سازمانی، هنجارهای گروهی، همبستگی گروهی و وضعیت مسئله اخلاقی نیز در مدل پژوهش، اثر خود را بر تمایل هشداردهی نشان دادند. بنابراین می‌توان گفت که پژوهش حاضر تنها مطالعه‌ای در حوزه هشداردهی نبوده بلکه نتایج این مطالعه برای پژوهش‌های اخلاق و حسابرسی نیز مفید است. در نهایت این پژوهش نقش هشداردهی از منظر عملی را مورد بررسی قرار داد و در همین راستا از مؤسسه‌های حسابرسی که مورد اعتماد بورس اوراق بهادار تهران بودند، استفاده نمود؛ چرا که انتخاب مؤسسه‌هایی که خود، در رابطه با اعمال خلاف سازمان‌ها اظهار نظر می‌کنند بسیار در اجرای سمینار عملی به این پژوهش کمک نمود و نشان داد که حسابرسان تا چه حد خود را نمایندگان اخلاقی ذی‌نفعان می‌دانند. نتایج مطالعه حاضر با پژوهش‌های مارون و سولومون (۲۰۱۴)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین (۲۰۱۰) سازگاری دارد. نتایج این پژوهش به انجمن‌های حرفه‌ای و سیاست‌گذاران در توسعه و مشارکت الزامات اخلاقی در اصول حرفه کمک می‌کند. این موضوع باعث افزایش آگاهی اخلاقی حسابرسان و تمایل آن‌ها برای گزارش اعمال خلاف انجام شده توسط همکاران حسابرسی و صاحبکار می‌شود. علاوه بر این، نتایج این پژوهش به حسابرسان و مؤسسه‌های حسابرسی کمک می‌کند تا بدانند آیا کارمندانشان در این زمینه نیاز به آموزش دارند یا خیر. همچنین هر پژوهش با هر روش جمع‌آوری اطلاعات دارای نقاط قوت و ضعف است. به عنوان نمونه آزمودنی‌ها با موضوع پژوهش و هدف انجام آن آشنایی کافی نداشتند و نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال مؤسسه‌های حسابرسی و محافظه‌کاری برخی پاسخ‌دهندگان در پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه‌ها از دیگر محدودیت‌های انجام این پژوهش بوده‌است. همچنین جدید بودن موضوع پژوهش باعث شد تا عده‌ای از پاسخ به سؤال‌های این پژوهش خودداری کنند و تنها بعضی از مؤسسه‌های حسابرسی در تکمیل پرسش‌نامه همکاری کنند. در نهایت یکی از مهمترین مقولات سازمانی که از منظر علمی، عملی و اعتقادی توجه ویژه‌ای به آن مبذول شده‌است، ایجاد فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی در بین مؤسسه‌های حسابرسی و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی برای سازمان‌های امروزی است.

بنابراین، پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان‌ها و مؤسسه‌ها توجه بیشتری نسبت به ایجاد فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی داشته باشند. در حالت کلی این مطالعه به بیان نحوه شکل‌گیری هشداردهی در حرفه حسابرسی، توصیف عوامل مؤثر بر هشداردهی (عوامل فردی، موقعیتی و سازمانی)، ارزیابی عملکرد حرفه در رابطه با هشداردهی و ارائه پیشنهادهایی مبتنی بر یافته‌های پژوهش در جهت بهبود تمایل فرد به هشداردهی در

حرفه حسابرسی در ایران پرداخته‌است. بنابراین انتظار می‌رود مؤسسه‌های حسابرسی با استفاده از نتایج پژوهش حاضر بتوانند در استخدام و گزینش به ویژگی‌های فردی افراد توجه داشته باشند تا بر اساس آن افرادی استخدام شوند که در صورت مشاهده اعمال خلاف، هشداردهی را انجام دهند. همچنین با توجه به فشارهای وارد شده بر حرفه، کمیته‌های تدوین استاندارد می‌توانند از نتایج پژوهش در جهت تدوین استانداردهایی که مسائل اخلاقی را به طور جامع در بر داشته باشند استفاده نمایند. علاوه بر موارد گفته شده، نتایج پژوهش برای دانستن این که آیا نیروی انسانی شاغل در مؤسسه نیاز به آموزش بیشتری در این زمینه نیاز دارند یا خیر، برای مؤسسه‌های حسابرسی مفید خواهد بود.

References

- Alleyne, P. A. (2012). *The influence of individual, team and contextual factors on external auditors' whistle-blowing intentions in Barbados. Towards the development of a conceptual model of external auditors' whistle-blowing intentions*. (Doctoral dissertation, University of Bradford). <https://bradscholars.brad.ac.uk/handle/10454/5325>.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509-527.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Bekhradi Nasab, V., Zholanezhad, F. (2019). Investigating Action Response Theory in the Islamic Tax Compliance at the Level of Real Taxpayers. *Journal of Health Accounting*, 8(1), 23-48 (In Persian).
- Bekhradi Nasab, V. (2018). Investigating the effect of mass behavioral patterns in accepting high risk without sufficient information in using new Islamic financial instruments. *knowledge of law and finance*, 2(5), 55-78 (In Persian).
- Beu, D. S., Buckley, M. R., & Harvey, M. G. (2003). Ethical decision-making: A multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review*, 12(1), 88-107.
- Blumenthal, J. A., Herman, S., O'Toole, L. C., Haney, T. L., Williams Jr, R. B., & Barefoot, J. C. (1985). Development of a brief self-report measure of the Type A (coronary prone) behavior pattern. *Journal of Psychosomatic Research*, 29(3), 265-274.
- Chung, J., Monroe, G. S., & Thorne, L. (2004). An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. *In research seminar*, session (Vol. 1).
- Curtis, M. B. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? *Journal of Business Ethics*, 68(2), 191-209.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. *Academy of management Review*, 10(4), 823-836.
- Eisenberg, N., Carlo, G., Murphy, B., & Van Court, P. (1995). Prosocial development in late adolescence: a longitudinal study. *Child development*, 66(4), 1179-1197.
- Finn, D. W., & Lampe, J. C. (1992). A study of whistleblowing among auditors. *Professional Ethics, A Multidisciplinary Journal*, 1(3/4), 137-168.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1977). Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research. *Philosophy and Rhetoric*, 10(2), 130-132.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- Graham, J. W. (1986). Principled organizational dissent: A theoretical essay. *Research in Organizational Behavior*, 8, 1-52

- Hall, C. R., Munroe-Chandler, K. J., Cumming, J., Law, B., Ramsey, R., & Murphy, L. (2009). Imagery and observational learning use and their relationship to sport confidence. *Journal of Sports Sciences*, 27(4), 327-337.
- Hooks, K. L., Kaplan, S. E., Schultz Jr, J. J., & Ponemon, L. A. (1994). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection; Comment: Whistle-blowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing*, 13(2), 86.
- Hukkelberg, S. S., Hagtvet, K. A., & Kovac, V. B. (2014). Latent interaction effects in the theory of planned behaviour applied to quitting smoking. *British journal of health psychology*, 19(1), 83-100.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of management review*, 16(2), 366-395.
- Jong, A. D., Ruyter, K. D., & Lemmink, J. (2005). Service climate in self-managing teams: Mapping the linkage of team member perceptions and service performance outcomes in a business-to-business setting. *Journal of Management Studies*, 42(8), 1593-1620.
- Jubb, P. B. (2000). Auditors as whistleblowers. *International Journal of Auditing*, 4(2), 153-167.
- Kant, I. (1889). *Kant's critique of practical reason and other works on the theory of ethics*. Longmans, Green.
- Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (2001). An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 45-63.
- Kashanipour, M., Karami, G., Khanifar, H., & Shabani, K. (2020). Study of whistleblowing intention of independent auditors about misconduct: An Application of Theory of Planned Behavior. *Valued and Behavioral Accountings Achievements*, 4(8), 63-91.
- Kim, J. W., Choi, J., & Han, K. (2004). Relationship support activities, community commitment, and voluntary behaviour in online communities. *International Journal of Internet Marketing and Advertising*, 1(4), 431-449.
- Label, W. A., & Miethe, T. D. (1999). Whistleblowing and external auditors. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 15(2), 87-92.
- Maroun, W., & Solomon, J. (2014, June). Whistle-blowing by external auditors: Seeking legitimacy for the South African Audit Profession? *In Accounting Forum*, 38(2), 109-121. No longer published by Elsevier.
- Menk, K. B. (2011). *The impact of materiality, personality traits, and ethical position on whistleblowing intentions*. Virginia Commonwealth University.
- Miceli, M. P., Van Scotter, J. R., Near, J. P., & Rehg, M. T. L. E. A. (2001). Responses to perceived organizational wrongdoing: Do perceiver characteristics matter. *Social influences on ethical behavior in organizations*, 119-135.
- Narayanan, J., Ronson, S., & Pillutla, M. M. (2006). Groups as enablers of unethical behavior: The role of cohesion on group member actions. In *Ethics in groups*. Emerald Group Publishing Limited. 8, 127-147.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistle-blowing: Myth and reality. *Journal of management*, 22(3), 507-526.
- Near, J. P., Rehg, M. T., Van Scotter, J. R., & Miceli, M. P. (2004). Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? *Business Ethics Quarterly*, 14(2), 219-242.
- Nikkar, B., Azadi, K., Banimahd, B., & Baghersalimi, S. (2020). Psychological Empowerment and Whistle-Blowing in the Auditing Profession: A Test of Psychological safety Theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 47-58.
- O'Leary, C., & Pangemanan, G. (2007). The effect of groupwork on ethical decision-making of accountancy students. *Journal of Business Ethics*, 75(3), 215-228.
- Paulhus, D. L. (1988). *Balanced inventory of desirable responding (BIDR)*. Acceptance and Commitment Therapy. Measures Package, 41-159
- Ponemon, L. A. (1992). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3-4), 239-258.

- Prasetyaningsih, N. U. (2021). The role of moral reasoning on the effects of incentive schemes and working relationships on whistleblowing: An audit experimental study. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 23(3), 215-236.
- Price, J. L., & Mueller, C. W. (1986). *Absenteeism and turnover of hospital employees*. JAI press.
- Rau, S. E., & Weber, J. (2004). The impact of the enron mega-event on auditors' moral reasoning. *Journal of Accounting & Finance Research*, 12(6), 106-119.
- Rawls, J. (2020). *A theory of justice*. Harvard university press.
- Ryan, L. V., & Riordan, C. M. (2000). The development of a measure of desired moral approbation. *Educational and psychological measurement*, 60(3), 448-462.
- Saeedi, F., Jamshidi Navid, B., Taherabadi, A., Ghanbari, M. (2018). The Impact of Individual Characteristics on External Auditors' Whistleblowing Intentions. *Journal of Health Accounting*, 7(2), 42-66 (In Persian).
- Sarikhani M, Izadinia N, Daei-Karimzadeh S. (2019). Investigating the Factors Affecting the Whistleblowing Intentions Using the Fraud Triangle and the Theory of Planned Behavior: An Accountant's Perspective. *journal of Value & Behavioral Accounting*. 3(6),105-135 (In Persian).
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, 31, 75-103.
- Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchand, A. A. (2000). The effects of formal sanctions on auditor independence. *Auditing*, 18, 85-116.
- Spector, P. E. (1988). Development of the work locus of control scale. *Journal of occupational psychology*, 61(4), 335-340.
- Trongmateerut, P., & Sweeney, J. T. (2013). The influence of subjective norms on whistle-blowing: A cross-cultural investigation. *Journal of business ethics*, 112(3), 437-451.