



الگوسازی تمایل به افشاگری تقلب های حسابداری مبتنی بر صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی و عدالت سازمانی در ک شده

بابک نژادتولمی^۱

فریدون رهنمای رودپشتی^۲ ✉

هاشم نیکومرام^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۹/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۵/۲۵

چکیده

با توجه به پیامدهای منفی فراگیر تقلب های حسابداری و کارآمدی افشاگری در کشف آنها، در این پژوهش به بررسی تمایل به افشاگری تقلب های حسابداری مبتنی بر صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی و عدالت سازمانی در مورد حسابداری و اختلاس پرداخته شده است. جامعه آماری کارکنان حسابداری و حجم نمونه ۵۹۶ نفر می باشد. ابزار گردآوری داده ها، با آلفای کرونباخ حداقل ۰٫۹، پرسشنامه استاندارد صفات شخصیت پنج عاملی (کاستا و مک کری، ۱۹۹۲)، پرسشنامه استاندارد وضعیت اخلاقی (فورسیت، ۱۹۸۰) و سناریوهای های عدالت سازمانی اختصاصی تقلب حسابداری می باشد. با روش معادلات ساختاری با حداقل مربعات جزئی، نتیجه پژوهش نشان می دهد که در سطح معناداری ۹۹٫۹ درصد، صفات شخصیتی (روان نژندی، برونگرایی، تجربه پذیری، سازگاری و وظیفه شناسی)، وضعیت های اخلاقی (ایده ال گرای و نسبی گرای)، عدالت سازمانی (رویه ای، تعاملی و توزیعی)، بر تمایل به افشاگری هر دو نوع تقلب اثر دارد و همچنین تمایل به افشاگری اختلاس بیشتر از افشاگری حسابداری می باشد.

واژه های کلیدی: تقلب حسابداری، افشاگری، صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی، عدالت سازمانی.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. babaktoolami@gmail.com

۲- استاد تمام گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) rahnama.roodposhti@gmail.com

۳- استاد تمام گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. h-nikoumaram@srbiau.ac.ir

۱- مقدمه

مهمترین عامل موثر بر کارکرد مناسب یک نظام اجتماعی بزرگ، داشتن قواعد مناسب و رعایت آن قواعد از جانب همه می باشد تا جامعه در بدترین حالت دچار آنومی و آشفتگی نگردد (رفیع پور، ۱۳۸۸). بنابراین کژروی^۱ در مفهوم رفتار و اقدام های غیر اخلاقی^۲ یا غیر قانونی^۳، از دغدغه های جوامع است که تهدید جدی سلامت جامعه در سطوح خرد و کلان می باشد.

رسوایی های خارجی همچون انرون، ورلدکام و رسوایی های داخلی همچون اختلاسها و رتبه نامطلوب ۱۳۰ ایران در فساد در بین ۱۸۰ کشور (شفافیت بی الملل، ۲۰۱۷)، حکایت از جنبه های پراهمیت نقش حسابداری و مالی در این رسوایی ها دارد، بطوریکه طیف وسیعی از نگاههای خصوصی تا عمومی را شامل می شود. طبعاً کژروی و تقلب در خلا شکل نمی گیرد و منطقی است که این احتمال را بپذیریم که ممکن است به غیر از عامل اصلی کژروی، افراد دیگر نیز از آن مطلع گردند. در دهه های اخیر هم به دلیل کشف بسیاری از تقلبات با افشای آن توسط کارکنان، قانونگذاران به اهمیت افشاجاری پی برده اند و جنین اقدامی را بطور قانونی ترویج می نمایند (اشمیت، ۲۰۰۵) که ضرورت آن در قوانینی چون ساربینز- آکسلی بعنوان هسته اصلی، کاملاً لحاظ شده است (نر و همکاران، ۲۰۰۴) و تحقیقات متعدد بر اثر بخش بودن افشاجاری کژروی تاکید ورزیده اند (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸، کی پی ام چی، ۲۰۱۸، پرایس واترهایوس کوپرز، ۲۰۱۸، دیک و همکاران، ۲۰۱۰، رید و راما، ۲۰۰۳؛ هوکز و همکاران، ۱۹۹۴).

برای درک و توسعه کارا و اثر بخش چنین سیستمی، طبعاً شناخت آن ضروری است. بنابراین در اینجا پرسش اصلی تحقیق مطرح میگردد که "الگوی تمایل به افشاجاری کژروی همپیشگان در ایران از منظر روانشناختی و جامعه شناختی چگونه قابل ارایه است؟" و به بیان ساده تر، عوامل فردی و سازمانی چه نقشی دارند؟

۲- ادبیات نظری و پیشینه

• تقلب

از انواع تقلب^۴ که سازمانها با آن مواجه می شوند، تقلب شغلی^۵ از فراگیرترین آنهاست. تقلب شغلی، اقدامی است توسط کارکنان سازمان در جهت سوا استفاده و یا سوکاربرد عمدی منابع و دارایی های سازمان که این کارکنان می توانند در رده های مدیریتی تا کارکنان سطوح پایینتر باشند (انجمن بازرسان رسمی تقلب^۶، ۲۰۱۸). بر اساس گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب (۲۰۱۸)، ۸۹ درصد تقلب مربوط به سوا استفاده از دارایی ها^۷، ۳۸ درصد مربوط به فساد^۸ و ۱۰ درصد مربوط به گزارشگری مالی متقلبان^۹. در استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران و آمریکا هم دو نوع تحریف عمدی که حسابرسان در برر سی تقلب مدنظر قرار می دهند عبارتند از گزارشگری مالی متقلبان^{۱۰} و سوء استفاده از دارایی ها. در گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب (۲۰۱۸)، راهکارهای زیر و درصد کشف کنندگی آنها به صورت زیر اعلام شده است شامل خبر رسانی^{۱۱} افشاگران^{۱۱} (۴۰ درصد)، حسابرسی داخلی (۱۵ درصد)، برر سی مدیریت (۱۳ درصد)، تصادفی (۷ درصد)، مغایرت گیری حسابها (۵)، برر سی مستندات (۴)، حسابرسی مستقل (۴ درصد)، پایش (۳ درصد)، اعلام توسط مراجع قانونی (۲ درصد)، کنترل های آی تی (۱ درصد)، اقرار متقلب (۱ درصد) و دیگر راهها (۶ درصد). بنابراین طبق این گزارش بوضوح تاثیر و سهم بسیار معنادار و بزرگ افشاجاری^{۱۲} تقلبات (۴۰ درصد)، که موضوع این پژوهش است، قابل دریافت است در میان افشاگران تقلب هم طبق همین گزارش، ۵۳ درصد کارکنان با افشاجاری درون سازمانی هستند (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸). باید افزود که از راهکارهای بنیادی برای برخورد با تقلب، الگوی راهبری پیشرفته و پیاده سازی حاکمیت شرکتی است شامل هفت وظیفه اساسی، سرپرستی و نظارت، مدیریت، رعایت مقررات، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل و مشاور می باشد که رضایی (۲۰۰۷) چهار عامل سرپرستی، مدیریت، حسابرسی دخی و مستقل را برای پیشگیری و کشف موثر تقلب در صورتهای مالی ضروری می داند (رهنمای رودپشتی و همتی،

⁷ Asset Misappropriation

⁸ Corruption

⁹ Financial statement Fraud

¹⁰ TIP

¹¹ Whistle Blowers

¹² WHISTLEBLOWING

¹ Wrongdoing

² Immoral

³ Illegal

⁴ Fraud

⁵ Occupational fraud

⁶ The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

با ساماندهی به عوامل با توجه به کنشگران فرد و سازمان، در این پژوهش به عوامل موثر بر تمایل به افشاگری در سطح فردی با رویکرد روانشناختی به تئوری صفات شخصیتی پنج عاملی (روان نژندی، برون گرایی، تجربه پذیری، سازگاری و وظیفه شناسی)، با رویکرد فلسفه اخلاق فردی به وضعیت اخلاقی (ایده آل گرایی و نسبی گرایی) و در سطح سازمانی با رویکرد جامعه شناسی سازمانی به عدالت سازمانی (عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی) پرداخته شده است. از آنجا که افشاگری کژروی یک رفتار "جامعه یار"⁵ است (میچلی و نر، ۱۹۹۲؛ میچلی و همکاران، ۲۰۰۸)، و بر اساس نظریه تفاوت های فردی، شخصیت از فاکتورهای مهم تفاوت های فردی است بنابراین صفات شخصیتی رابطه با رفتارهای جامعه یار دارد، و رابطه افشاگری کژروی و صفات شخصیتی محتمل و منطقی است (بژورکلو و همکاران، ۲۰۱۰) همچنین بر اساس تئوری تفاوت های فردی، رفتار افراد متأثر از تفاوت های فردی است و از مهمترین ویژگی های ایجاد کننده تفاوت فردی، مختصات اخلاقی افراد است. از آنجا که تصمیمات و رفتار اخلاقی می تواند متأثر از وضعیت اخلاقی باشد (فورسیت، ۱۹۹۲)، و افشاگری و گزارش کژروی ها نیز نوعی انتخاب اخلاقی است (نر و جنسن، ۱۹۸۳؛ الیستون، ۱۹۸۵؛ بارت و همکاران، ۱۹۹۶؛ الیاس، ۲۰۰۸) بنابراین آن نیز متأثر از این وضعیت اخلاقی است. از طرف دیگر سازمان بعنوان یک سیستم اجتماعی-اقتصادی جزئی لاینفک از زندگی انسان های امروزی است و خواست عدالت در سازمان هم یک تقاضای بدیهی موجب ارتقای تعهد سازمانی و رفتارهای شهروند سازمانی و فرآیندهای می گردد که نقش اساسی در رفتارهای جامعه یار همچون کژروی دارد. جکر (۲۰۰۷) تشریح میکند که تئوری عدالت یکی از عوامل اثرگذار بر رفتار فرد در جامعه ساختار یافته است و از ملازمات انتظار بروز رفتار اخلاقی و منصفانه است. ملازمات روندی و انتظارات اجتماعی برای گزارش مساله، فرد را به رفتار پشتیبان هنجارها دعوت میکنند (نر و همکاران، ۱۹۸۳؛ جکر، ۲۰۰۷). تحقیقات متعدد همچون تحقیقات مورمان (۱۹۹۱)؛ گرینبرگ (۱۹۹۳)؛ بییز و همکاران (۱۹۹۳)، کوهن و اسپکتور (۲۰۰۱)؛ کولکیت و همکاران (۲۰۰۱) بیانگر رابطه مثبت بین ابعاد عدالت سازمانی و رفتار جامعه یار^۸ است

۱۳۹۱). در رویکردی دیگر برای برخورد با تقلب مبتنی بر نارسایی های تقلب می توان گفت که به طور کلی، تقلب دو نارسایی بنیادی دارد که در نهایت ممکن است به کشف بینجامد؛ ساختار و پیشبینی پذیری (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۸۸، ۴۰)

• افشاگری تقلب

افشاگری کژروی یا معادل فارسی "سوت زدن"^۱، اشاره به اقدام داور در مسابقات ورزشی دارد که توقف بازی و دادگری را بعلت خطایی با دمیدن در سوت اعلام میکند (کسکاس و کلیئر، ۲۰۰۱). همانگونه از تعاریف بر می آید این اقدام و رفتار، یک فرایند ارتباطی متمرکز بر گزارشگری بالقوه کژروی سازمان و یا کارگزار سازمان برای توانبخشی به سازمان است. طبق مطالعات گسترده آکادمی بین المللی ضد تقلب^۲ (۲۰۱۸)، افشاگری کژروی دارای ۴ ویژگی مشترک می باشد که عبارتند از:

- ۱) افشاگری با کژروی هایی در محل کار مرتبط است.
- ۲) افشاگری با نقض قانون، عمل غیر اخلاقی، فساد، نقض امنیت و سلامت و در مواردی با سومدیریت درگیر است.
- ۳) کژروی ها معمولاً بصورت درون سازمانی یا برون سازمانی گزارش می گردد.
- ۴) در افشاگری، بر خلاف شکایت شخصی، با بعد منافع عمومی مواجه هستیم (اسکاچرو، ۲۰۱۸).

افشاگری کژروی با درگیری سه سطح همراه است: فرد، سازمان و جامعه که با نگرشی معنا شناختی^۴ به آن، با دو پارادیم "شبکه و ذینفعان"^۵ و سه مفهوم "انعطاف پذیری"، تمرکززدایی و حاکمیت^۶ در ارتباط خواهد بود. از کارکردهای افشاگری می توان به تحقق حقوق بشر، مسئولیت پذیری اجتماعی سازمانی، پاسخگویی فردی، درستکاری، وفاداری سازمانی و کارایی یاد کرد (واندکرکهوف، ۲۰۰۶).

در انگیزه شناسی ساختار یافته مبتنی بر تحقیقات پژوهشگران، به دو عامل فردی و زمینه ای- سازمانی در بروز این اقدام اشاره شده است (گرینبرگ و ویتهوف، ۲۰۰۱ و ویلمونت، ۲۰۰۸).

5 Network, Stakeholders

6 Flexibility, decentralization, governance

7 Proactive

8 Prosocial

1 Whistleblowing

2 IACA

3 International Anti Corruption Academy

4 Semantics

و تئوری عدالت سازمانی چارچوبی را برای ترغیب کارکنان در جهت رفتار اجتماعی افشاگری کژروی فراهم میکند (سیفرت، ۲۰۱۰).

باید افزود که میزان رخداد سواستفاده از دارایی ها و گزارشگری مالی متقلبانه طبق گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب (۲۰۱۸) در سازمان ها به ترتیب ۸۹ درصد و ۱۰ درصد می باشد (۳۸ درصد هم فساد) و بطور معناداری شیوع سواستفاده از دارایی بسیار بیشتر است. بنابراین انتظار است که تمایل به افشای تقلبی همچون سواستفاده از دارایی با شیوع بیشتر، اجرای راحتتر، کشف راحتتر و زیان دیدگی مستقیم سازمان، بیشتر از تقلبی همچون گزارشگری مالی متقلبانه باشد که شیوع کمتر، اجرای پیچیده تر، کشف پیچیده تر و زیان دیدگی مستقیم غیر سازمان باشد که در پژوهش های کاپلان و همکاران (۲۰۱۵)، رابینسون و همکاران (۲۰۱۲) و کاپلان و همکاران (۲۰۰۹) نیز تایید شده است.

بتا (برون گرایی و تجربه پذیری) و ایده ال گرایی با افشاگری می باشد. در پژوهش سونی و همکاران (۲۰۱۵) نتایج رابطه مثبت بین عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی و بی اثری سن، جنس، ارشدیت، منطقه با افشاگری را نشان داده است. در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۴) نتایج رابطه مثبت بین عدالت سازمانی، اعتماد به سازمان و سرپرست با افشاگری را نشان داده است. در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۰) نتایج اثر مثبت عدالت سازمانی شامل عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر افشاگری را نشان داده است. در پژوهش نمازی و فهیمی (۱۳۹۵) نتایج رابطه مثبت شدت اخلاقی، ویژگی شخصیتی فعال، عدالت سازمانی، نگرش به گزارشگری تقلب و دینداری، رابطه منفی تجربه، تمایل بیشتر مردان با گزارش تقلب و بی اثری رده تحصیلی، رشته تحصیلی، هزینه شخصی و اندازه شرکت را نشان می دهد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش که بررسی اثر عوامل شخصیتی، اخلاقی و عدالت سازمانی بر تمایل به افشاگری تقلب می باشد، از جهت هدف، کاربردی و از نظر روش، پیمایشی-توصیفی و از نظر زمان مقطعی است.

جامعه پژوهش شامل کارکنان حسابداری در رده های مختلف (حسابدار، رئیس حسابداری، مدیر و معاون مالی)، در بخشهای مختلف (خصوصی و عمومی) و در انواع فعالیتها (تولیدی، بازرگانی و خدماتی) می باشد. نمونه پژوهش نیز با فرض ناشمارا بودن جامعه پژوهش، و با روشهای گوناگون مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش با توزیع تصادفی پرسشنامه ها (فیزیکی و مجازی) به گروه های هدف، در نهایت از ۶۵۹ پاسخنامه دریافتی، ۵۹۶ پاسخنامه دقیق و قابل استفاده مورد استفاده قرار گرفت.

جدول ۱) حجم نمونه (۴ رویکرد روش شناختی)

روش	کوکران	قاعده ۱۰	قاعده ۲۰	قاعده کوهن
حداقل حجم پیشنهاد روش	۳۸۴	۱۲۰	۲۸۰	۱۷۶
حجم نمونه پژوهش		۵۹۶		

با توجه به ابعاد پژوهش و ماهیت متغیرها (غیرنرمال، پیچیدگی ساختار مدل و تک شاخص بودن بعضی سازه ها)، روش تحلیل

۲-۱- پیشینه

در پژوهش آلین و همکاران (۲۰۱۷) نتایج نشانگر رابطه مثبت مسئولیت پذیری (در افشای درون سازمانی)، رابطه منفی هزینه شخصی و بی اثری جنسیت، تجربه، آموزش اخلاقی، اهمیت با افشاگری بوده است. در پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۷) رابطه مثبت بین مسئولیت پذیری، تمایل اضطرابی به پول با افشاگری (درون سازمانی) و سطح اهمیت کژروی با افشاگری (برون سازمانی) و رابطه منفی تمایل قدرتی به پول با افشاگری بدست آمده است.

در پژوهش برگر و همکاران (۲۰۱۷) نتایج اثر مثبت پاداش مالی برای افشا بر افشاگری را نشان داده است. در پژوهش لاتن و همکاران (۲۰۱۷) نتایج نشانگر رابطه مثبت نگرش به افشا، کنترل رفتاری درک شده، تعهد به استقلال، مسئولیت پذیری شخصی، پشتیبانی سازمانی (تعدیلگر هزینه شخصی)، هنجارهای تیمی (تعدیلگر مسئولیت پذیری)، شدت اخلاقی (تعدیلگر نگرش افشاگری) و رابطه منفی هزینه شخصی با افشاگری می باشد. در پژوهش فراکلانزا و باتگیگ (۲۰۱۶) نتایج رابطه مثبت وظیفه شناسی، برون گرایی الزامات حرفه ای، حس اخلاق حرفه ای و رابطه منفی سازگاری و بی اثری روان نژندی و تجربه پذیری را با افشاگری نشان می دهد. در پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۵) نتایج نشانگر رابطه مثبت اهمیت، ابرصفت شخصیتی آلفا (ثبات هیجانی، سازگاری و وظیفه شناسی)، ابرصفت شخصیتی

و وضعیت را برای تعیین اقدام مناسب و متناسب شرایط تحلیل میکنند (فورسیت، ۱۹۸۴، ۱۹۹۲).

– عدالت سازمانی

عدالت سازمانی ترکیبی از عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی می باشد. عدالت تعاملی بر کیفیت رفتاری درک شده کارکنان در محیط کاری تمرکز دارد (بیس و مواگ، ۱۹۸۶). عدالت تعاملی از یک طرف جز بین فردی است که منعکس کننده درجه ای از رفتار محترمانه و با شان انسانی در محیط کاری است و از طرف دیگر جز اطلاعاتی است با تاکید بر تایید پذیری در مورد تصمیمات و صداقت (گرینبرگ، ۱۹۹۰؛ اسکات و همکاران، ۲۰۰۷) و در بستر حسابداری به معنای حمایت، تامین امنیت و تشویق افشاگری است (سیفرت، ۲۰۱۰، ۲۰۱۴) و عدالت توزیعی بر انصاف در برخورد با پیامدها تمرکز میکند (آدامز، ۱۹۶۵) و در بستر حسابداری در معنای برخورد موثر و قاطع در توقف کژروی است (سیفرت، ۲۰۱۰).

• متغیر وابسته

متغیر وابسته متغیری است که تغییرات آن به ازای تغییرات متغیرهای مستقل بررسی می شود که در این پژوهش تمایل به افشاگری می باشد که بصورت تمایل به افشای تقلب همکاران در درون سازمان (بژورکلو و همکاران، ۲۰۱۰) در جهت تصحیح آن (جاب، ۲۰۰۰) تعریف می شود.

ابزار سنجش هم برای بعد شخصیت از پرسشنامه استاندارد صفات شخصیتی پنج عاملی NEO-FFI (مک کری و کاستا، ۱۹۹۲) شامل پنج بعد و هر بعد دوازده گویه، برای بعد اخلاق از پرسشنامه استاندارد وضعیت اخلاقی EPQ (فورسیت، ۱۹۸۰) شامل دو بعد و هر بعد ده گویه و برای عدالت سازمانی و افشاگری با اقتباس و بسط از سناریوهای اختصاصی کژروی های حسابداری سیفرت (۲۰۱۴) استفاده شده است (دو سناریو برای دو مساله حسابداری و اختلاس و ۸ سناریوی فرعی برای ترکیب انواع عدالت های سه گانه). روایی ابزارها هم با دهه ها استفاده در داخل و خارج و تایید استادان راهبر رساله، مطلوب می باشد. پرسشنامه های چند گویه ای شخصیت و اخلاق با پنج مورد سنجش پایایی قرار گرفته است که در جدول زیر، نتایج مطلوب همه روش ها بطور ساختاریافته نمایش داده شده است.

مناسب منتخب، معادلات ساختاری با مربعات جزئی (SEM-PLS) و ابزارهای تحلیل، نرم افزار Smart-PLS نسخه ۳،۲،۷ و SPSS نسخه ۲۵ برای آمار توصیفی و استنباطی و اکسل ۲۰۱۶ برای داده آمایی می باشد.

۴- متغیرهای پژوهش

• متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل این پژوهش عبارتند از صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی و عدالت سازمانی که در زیر به آنها پرداخته شده است.

– صفات شخصیتی

سازه ای می باشد با ابعاد روان نژندی، برون گرایی، تجربه پذیری، سازگاری و وظیفه شناسی. روان نژندی تمایل زیاد به تجربه احساس ناخوشایند همچون خشم، اضطراب، افسردگی و آسیب پذیری و همچنین درجه پایین ثبات هیجانی و کنترل تکانش ها می باشد. برون گرایی تمایل به صرف انرژی مشتاقانه و فعالیتهای گسترده و تعامل میان فردی و با محیط بیرون، احساس مثبت، شاد خویی، صراحت و اجتماعی بودن می باشد. تجربه پذیر تمایل به هنر و ماجراجویی و ایده های نو، باروری تجربیات درونی و کنجکاو در دنیای پیرامون و کسب تجربیات جدید و لذت بردن از نظریات جدید و ارزشهای غیر متعارف و غیر سنتی و غیر محافظه کارانه، تمایل به زیر سوال بردن قدرت و علاقمند به آزادی اجتماعی می باشد، وظیفه شناسی تمایل به خود تنظیمی، ساماندهی، پایداری، وظیفه مداری، رفتارهای برنامه ریزی شده و هدفمندی برای موفقیت و سازگاری تمایل به هماهنگی اجتماعی، ملاحظه کاری، یاریگری، اعتماد، توافق و کیفیت مطلوب ارتباطات، تعامل در پیوستاری از دلسوزی (کاستا و مک کری، ۱۹۹۲، خدایاری فرد و پرند، ۱۳۹۱ و فتحی آشتیانی، ۱۳۹۳).

– وضعیت اخلاقی

وضعیت اخلاقی ترکیبی از ایده آل گرایی و نسبی گرایی می باشد که وضعیت مطلوب، حد بالای ایده آل گرایی و حد پایین نسبی گرایی می باشد. افراد با سطح بالای ایده آل گرایی، دارای مجموعه تعریف شده از رفتارها هستند و پاسخ به هر وضعیتی باید سازگار با کدهای رفتاری مطلوب تعریف شده فرد باشد و فرد نسبی گرا، چنین مجموعه تعریف شده ای از رفتارهای مطلوب ندارد و هر

جدول ۲) پایایی (۵ رویکرد روش شناختی)

سنجش پایایی سازه چندگویه ای	کرونباخ	روش دو نیم کردن					گاتمن	روش موازی	موازی شدید پایایی
		آلفا	آلفای نیمه اول	آلفای نیمه دوم	ضریب همبستگی اسپیرمن	ضریب کمینه لاندا (ضریب گاتمن)			
روان نژندی	0.9223	0.86	0.845	0.87	0.931	0.931	0.931	0.914	
برون گرایی	0.9278	0.862	0.869	0.852	0.92	0.92	0.919	0.909	
تجربه پذیری	0.9111	0.862	0.811	0.836	0.911	0.911	0.899	0.895	
سازگاری	0.9125	0.823	0.841	0.854	0.921	0.921	0.921	0.861	
وظیفه شناسی	0.9391	0.882	0.892	0.867	0.929	0.929	0.929	0.929	
ایده آل گرایی	0.9236	0.884	0.851	0.81	0.895	0.895	0.894	0.922	
نسبی گرایی	0.9028	0.869	0.793	0.768	0.869	0.869	0.867	0.894	

۵- فرضیه های پژوهش

با توجه به ادبیات نظری و پیشینه مطرح شده فرضیه های پژوهش عبارتند از:

فرضیه اصلی ۱: حسابداران با حد بالای صفات شخصیتی، تمایل بیشتری به افشاگری دارند.

فرضیه فرعی ۱-۱: حسابداران با حد بالای صفات شخصیتی، تمایل بیشتری به افشاگری حساسسازی دارند.

فرضیه فرعی ۱-۲: حسابداران با حد بالای صفات شخصیتی، تمایل بیشتری به افشاگری اختلاس دارند.

فرضیه اصلی ۲: حسابداران با حد بالا در وضعیت اخلاقی، تمایل بیشتری به افشاگری دارند.

فرضیه ۱-۲: حسابداران با حد بالا در وضعیت اخلاقی، تمایل بیشتری به افشاگری حساسسازی دارند.

فرضیه ۲-۲: حسابداران با حد بالا در وضعیت اخلاقی، تمایل بیشتری به افشاگری اختلاس دارند.

فرضیه اصلی ۳: عدالت سازمانی درک شده، موجب تمایل بیشتر حسابداران به افشاگری می شود.

فرضیه ۱-۳: عدالت سازمانی درک شده، موجب تمایل بیشتر حسابداران به افشاگری حساسسازی می شود.

فرضیه ۲-۳: عدالت سازمانی درک شده، موجب تمایل

بیشتر حسابداران به افشاگری اختلاس می شود.

فرضیه اصلی ۴: بین تمایل به افشاگری اختلاس (مصدافی از سواس استفاده از دارایی ها) و تمایل به افشاگری حساسسازی (مصدافی از گزارشگری مالی متقلبانه) تفاوت معناداری وجود دارد.

۶- تجربه و تحلیل

۶-۱- آمار توصیفی

نمونه پژوهش دارای ترکیب جنسیتی مرد (۵۷,۴٪) و زن (۴۲,۶٪)، ترکیب تحصیلی دکترای تخصصی (۱۶,۳٪)، کارشناسی ارشد (۵۴٪)، کارشناسی (۲۹,۴) و کاردانی (۰,۳۰٪)، ترکیب شغلی مدیر مالی (۲۹,۹٪)، رئیس حسابداری (۳۳,۲٪) و حسابدار (۳۶,۹٪) در بخش خصوصی (۵۴,۴٪) و بخش دولتی (۴۵,۶٪) با ترکیب سنی از ۲۰ تا ۶۱ و ترکیب سابقه تجربی از ۳۰ تا ۳۰ می باشد.

جدول ۳) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

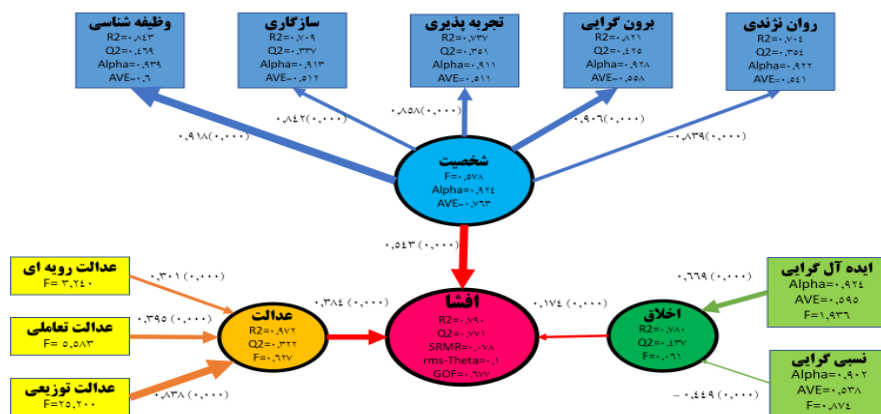
متغیر	میانگین	انحراف معیار	کولموگروف-اسمیرنف	معناداری	بعد
روان نژندی	32.38	8.056	0.048	0.002	شخصیت
برون گرایی	44.12	5.432	0.095	0.000	
تجربه پذیری	37.88	4.857	0.075	0.000	
سازگاری	41.26	5.295	0.049	0.002	
وظیفه شناسی	48.63	6.596	0.090	0.000	

معناداری	کولموگروف-اسمیرنوف	انحراف معیار	میانگین	متغیر	بعد
۰,۰۰۰	۰,۱۴۵	۶,۱۶۷	۸۲,۹۷	ایده آل گرایی	اخلاق
۰,۰۰۰	۰,۰۸۸	۱۴,۷۹۸	۴۹,۸۸	نسبی گرایی	
۰,۰۰۰	۰,۳۳۱	۲,۸۴۰	۴,۱۸	عدالت وریه ای	عدالت
۰,۰۰۰	۰,۳۲۵	۲,۹۶۷	۴,۰۱	عدالت تعاملی	
۰,۰۰۰	۰,۳۴۱	۲,۹۶۱	۴,۱۴	عدالت توزیعی	
۰,۰۰۰	۰,۱۴۹	۱,۸۰۴	۶,۱۸	حسابسازی	افشاگری
۰,۰۰۰	۰,۱۳۲	۲,۰۳۶	۶,۵۲	اختلاس	

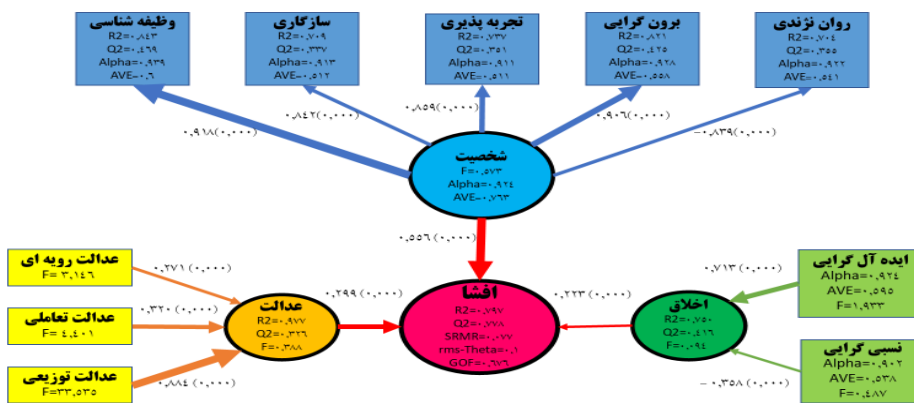
۲-۶- مدل‌سازی معادلات ساختاری

پوشی^۲ (تعیین معیار پیش بین). در زیر اجرای های سه گانه مدل افشای حسابسازی و اختلاس نشان داده شده است که در بخش های زیرین به ارزیابی پارامترهای مدل ها پرداخته شده است.

مدلسازی در معادلات ساختاری با اجرای سه بخش از نرم افزار Smart-PLS صورت می گیرد شامل الگوریتم (تعیین پارامترها)، خودگردان سازی^۱ (معناداری پارامترها) و چشم



شکل ۱- مدل‌سازی افشای حسابسازی



شکل ۲- مدل‌سازی افشای اختلاس

² Blindfolding

¹ Bootstrapping

۳-۶- ارزیابی مدل‌سازی

ها، بارهای عاملی، روایی همگرا (AVE)، روایی واگرا و هم خطی که در ادامه به آنها پرداخته شده است. برای پایایی شاخص‌ها ۴ معیار در SEM-PLS قابل استخراج است که به همراه روایی همگرا در جدول زیر گزارش شده است و همگی طبق معیارها دارای مطلوبیت می‌باشند.

ارزیابی مدل‌سازی در سه قالب صورت می‌گیرد. شامل ارزیابی مدل اندازه‌گیری، ارزیابی مدل ساختاری و ارزیابی کلی مدل که به آنها در زیر پرداخته شده است. ارزیابی مدل اندازه‌گیری از چند بخش تشکیل شده است که عبارتند از پایایی شاخص

جدول ۴- پایایی و روایی همگرایی شاخص‌ها

مدل	AVE	پایایی مرکب	rho_A	آلفا کرونباخ	سازه	
بازتابنده	۰,۷۶۳	0.942	0.977	0.924	شخصیت	شخصیت
بازتابنده	0.541	0.934	0.925	0.922	روان نژندی	
بازتابنده	0.558	0.938	0.929	0.928	برون‌گرایی	
بازتابنده	0.511	0.925	0.916	0.911	تجربه‌پذیری	
بازتابنده	0.512	0.926	0.914	0.913	سازگاری	
بازتابنده	0.600	0.947	0.940	0.939	وظیفه‌شناسی	
بازتابنده	0.595	0.936	0.925	0.924	ایده‌ال‌گرایی	اخلاق
بازتابنده	0.538	0.920	0.906	0.902	نسبی‌گرایی	
	بزرگتر از ۰,۵	بزرگتر از ۰,۷	بزرگتر از ۰,۷	بزرگتر از ۰,۷		معیار
	فورنل-لازکر، ۱۹۸۱	نونالی، ۱۹۷۸	نونالی، ۱۹۷۸	کرونباخ، ۱۹۵۱		منبع

چندصدم اختلاف) این بزرگی برقرار است و واگرایی مطلوبی بین سازه‌ها برقرار است.

در روش دیگر ارزیابی روایی واگرایی، به نام بارهای متقابل، همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه و با سازه‌های دیگر سنجیده می‌شود که باید تعامل شاخص‌های یک سازه با آن سازه بیشتر از همبستگی آن شاخص‌ها با سازه‌های دیگر باشد و گرنه واگرایی زیر سوال می‌رود (هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). در این پژوهش برای هر سازه پژوهش، این معیار برقرار است و در همه موارد، این بزرگی (همبستگی بیشتر هر شاخص هر سازه با سازه خودش نسبت به همبستگی آن شاخص با سازه‌های دیگر) برقرار است و واگرایی مطلوبی بین سازه‌ها برقرار است.

از معیارهای نوین دیگر ارزیابی روایی واگرایی، نسبت‌های چندخصیلتی- تک خصیلتی (HTMT) می‌باشد که توسط هنسلر و همکاران (۲۰۱۵) در PLS مطرح شده است و حداکثر مقدار قابل قبول را ۱ (هیر و همکاران، ۲۰۱۷) و ۰,۹ (هنسلر و همکاران، ۲۰۱۵) تعیین نموده‌اند. این نسبت بین سازه‌ها، همگی در حد مقادیر قابل قبول است (در حد ۰,۹ و کوچکتر) و بنابراین روایی واگرایی مدل از نظر این شاخص نیز مطلوب است.

بارهای عاملی

بارهای عاملی میزان همبستگی شاخص‌ها با سازه خود می‌باشند که اگر بار عاملی کمتر از ۰,۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰,۳ تا ۰,۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰,۶ باشد خیلی مطلوب است. (کلاین، ۱۹۹۴). بارهای عاملی شاخص‌های سازه‌های پژوهش در یک شاخص نسبی‌گرایی ۰,۵۷۴ و در بقیه موارد بالای ۰,۶۶ می‌باشد که همگی از وضعیت مطلوبی برخوردارند.

روایی واگرا

برای این سنجش از سه روش استفاده می‌شود شامل فورنل-لازکر، بارهای متقابل و نسبت‌های چندخصیلتی- تک خصیلتی (HTMT) که در زیر به آنها پرداخته شده است. در معیار فورنل-لازکر همبستگی یک سازه و شاخص‌هایش با سازه‌های دیگر سنجیده می‌شود که باید تعامل یک سازه با شاخص‌هایش بیشتر از تعامل با دیگر سازه‌ها باشد. بنابراین طبق معیار فورنل و لازکر (۱۹۹۵) در این روش باید AVE هر سازه بازتابنده از حداکثر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر بیشتر باشد. در همه موارد (جز چند مورد در حد

ضریب تعیین (R2)

از معیارهای سنجش روابط بین بخش اندازه گیری و ساختاری مدل ها می باشد که به کمک آن ارزش یابی تاثیر گذاری متغیرهای برونزا بر متغیرهای درونزا ممکن میشود که طبق نظر چین (۱۹۹۸) مقادیر قابل قبول آن عبارتند از حداقل ۰,۱۹ (با اثر ضعیف)، ۰,۳۳ (با اثر متوسط) و ۰,۶۷ (با اثر قوی) که هر چه بزرگتر باشد اثر بیشتر را می رساند. طبق جدول ضریب تبیین همه سازه های درونزا دارای معیار با اثر قوی (بزرگتر از ۰,۶۷) هستند.

از روش های دیگر ارزیابی مدل های اندازه گیری سازه های سازنده، برر سی هم خطی می باشد که با معیار فاکتور تورم واریانس (VIF) سنجیده می شود. برای مطلوبیت سازه های سازنده، این فاکتور طبق نظرات کسل و همکاران (۱۹۹۹)، دیامانتوپولوس و وینکلهورفر (۲۰۰۱) و گروال و همکاران (۲۰۰۴) باید کوچکتر از ۵ باشد که تمام آماره های VIF سازه ها از ۱ تا ۲,۴۲۴۲ می باشد که همگی از ۵ کوچکتر است و بنابراین بین سازه های مشکل هم خطی وجود ندارد.

جدول ۵- ضریب تعیین سازه ها

سازه درونزا	روان نژندی	برون گرایی	تجربه پذیری	سازگاری	وظیفه شناسی	اخلاق	عدالت سازمانی	افشاگری
حسابسازی	0.704	0.821	0.737	0.709	0.843	0.780	0.972	0.790
اختلاس	0.704	0.821	0.737	۹0.70	0.843	0.750	0.977	0.797

معیار: بزرگتر از ۰,۱۹ (ضعیف)، ۰,۳۳ (متوسط)، قوی (۰,۶۷)

منبع: چین (۱۹۹۸)

معیار پیش بین (Q2)

۰,۳۵ را برای اثر به ترتیب ضعیف، متوسط و قوی تعیین نموده اند. مقدار معیار پیش بین متغیر افشا ۰,۷۷ می باشد و برای همگی سازه های دیگر نیز در بزرگتر از ۰,۳۲۲ می باشد که نشان از مطلوبیت این معیار دارد.

از معیارهایی که به قدرت پیش بینی کننده مدل می پردازد و هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) حدنصابهای حداقل ۰,۰۲، ۰,۱۵ و

جدول ۶- معیار پیش بین

سازه درونزا	روان نژندی	برون گرایی	تجربه پذیری	سازگاری	وظیفه شناسی	اخلاق	عدالت سازمانی	افشا
حسابسازی	0.354	0.425	0.351	0.337	0.469	۰,۴۳۷	0.322	0.771
اختلاس	0.355	0.425	0.351	0.337	0.469	0.4161	0.3260	0.7778

معیار: بزرگتر از ۰,۰۲ (ضعیف)، ۰,۱۵ (متوسط)، قوی (۰,۳۵) Q2

منبع: هنسلر و همکاران (۲۰۰۹)

نیکویی برازش (GOF)^۱

مدل ها با مقدار ۰,۶۷۶ و ۰,۶۷۷ (بزرگتر از حدنصاب قوی ۰,۳۶) نیکویی برازش مطلوب است.

این معیار که مربوط به ارزیابی بخش کلی مدل پژوهش می باشد و توسط تنتهاوس و همکاران در ۲۰۰۴ معرفی گردیده است، بصورت جذر حاصلضرب میانگین مقادیر اشتراکی سازه های بازتابنده در میانگین ضرایب تعیین سازه های درونزا می باشد و توسط وتزلز و همکاران (۲۰۰۹) مقادیر قابل قبول آن به ترتیب ۰,۰۱، ۰,۲۵ و ۰,۳۶ برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی GOF تعیین شده است. طبق جدول GOF

^۱ Goodness of FIT (GOF)

جدول ۷- معیار نیکویی برازش GOF

میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	سازه های بازتابنده	ضریب تعیین افشای اختلاس	ضریب تعیین افشای حسابداری	سازه های درونزا
0.541	روان نژندی	0.704	0.704	روان نژندی
0.558	برون گرایی	0.820	0.821	برون گرایی
0.511	تجربه پذیری	0.737	0.737	تجربه پذیری
0.512	سازگاری	0.709	0.709	سازگاری
0.600	وظیفه شناسی	0.843	0.843	وظیفه شناسی
0.763	شخصیت	0.750	۷۸۰۰	اخلاق
0.595	ایده ال گرایی	0.977	0.972	عدالت سازمانی
0.538	نسبی گرایی	0.797	۹۰۰۷	افشاگری
0.577	میانگین AVE	0.792	0.794	میانگین R ²
جذر حاصلضرب میانگین ها	فرمول	۰,۶۷۶	۰,۶۷۷	GOF

معیار: بزرگتر از ۰,۰۱ (ضعیف)، ۰,۲۵ (متوسط) - ۰,۳۶ (قوی)
تننهایوس و همکاران (۲۰۰۴)، وتزلس و همکاران (۲۰۰۹)

کلاین، (۲۰۱۱). طبق جدول با شاخص های کوچکتر از ۰,۰۷۸ برازش مطلوب می باشد. همچنین از معیارهای دیگر ارزیابی کلی معادلات ساختاری و مدلهای بازتابنده، جذر میانگین مربعات باقیمانده ها (rms-Theta) می باشد که نشانگر همبستگی بین مقادیر خطاهاست و مقدار زیر ۰,۱۲ مطلوب می باشد (هنسلر، ۲۰۱۴)

معیارهای دیگر برازش کلی (SRMR و rms-Theta) از معیارهای دیگر ارزیابی کلی معادلات ساختاری، میانگین مربعات باقیمانده استخراج شده استاندارد (SRMR) است که مقادیر کوچکتر از ۰,۱ و در منابع محافظه کارتر مقدار کوچکتر از ۰,۰۸ قابل قبول است (هو و بنتلر، ۱۹۹۹ و

جدول ۸- معیار SRMR و rms-Theta

معیار	مدل برآورد شده	مدل اشباع	شاخص SRMR
کوچکتر از ۰,۰۸	۰,۰۷۸	0.076	مدل افشای حسابداری
	0.077	۰,۰۷۵۰	مدل افشای اختلاس
		0.100	مدل افشای اختلاس

منبع: هو و بنتلر، ۱۹۹۹

معیار	آماره	شاخص rms-Theta
کوچکتر از ۰,۱۲	0.100	مدل افشای حسابداری

منبع: هنسلر و همکاران، ۲۰۱۴

منفی معنادار با افشاگری می باشد. بنابراین فرضیه های بعد شخصیت در سطح ۹۹,۹ درصد تایید می گردد.
در بعد اخلاق، بر اساس جدول و آماره T بزرگتر از ۳,۲۴ و معناداری ۰,۰۰۰، برای هر مسیر، وضعیت اخلاقی و ایده ال گرایی دارای رابطه مثبت معنادار و نسبی گرایی دارای رابطه منفی معنادار با افشاگری می باشد و فرضیه های بعد اخلاق در سطح ۹۹,۹ درصد تایید می گردد.

۶-۴- آزمون فرضیه ها

با استفاده از معناداری ضرایب مربوط به ارزیابی ساختاری مدل به آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته شده است. در بعد شخصیت، بر اساس جدول و آماره T بزرگتر از ۳,۲۴ و معناداری ۰,۰۰۰، برای هر مسیر، دیده می شود که صفات شخصیتی، برون گرایی، تجربه پذیری، سازگاری و وظیفه شناسی دارای رابطه مثبت معنادار و روان نژندی دارای رابطه

برتری بسیار زیاد مجموعه رتبه، بعنوان ملاک تفسیر برای ویلکاکسون، در افشای اختلاس (۱۴۹۱۱) نسبت به افشای حساسسازی (۳۱۴) و معناداری ۰,۰۰۰ برای آماره ویلکاکسون و علامت، بنابراین فرضیه پژوهش در سطح ۹۹,۹ درصد تایید می گردد که تمایل به افشاگری اختلاس نسبت به افشاگری حساسسازی، بطور معناداری بیشتر است.

در بعد عدالت، بر اساس جدول و آماره T بزرگتر از ۳,۲۴ و معناداری ۰,۰۰۰، برای هرمسیر، عدالت سازمانی، عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی دارای رابطه مثبت معنادار با افشاگری می باشد و فرضیه های بعد عدالت سازمانی در سطح ۹۹,۹ درصد تایید می گردد. در بعد نوع تقلب، با توجه به رتبه ای بودن دو متغیر وابسته که باید از آزمون مقایسه ویلکاکسون استفاده نمود و

جدول ۹- آزمون فرضیه های بعد شخصیت

افشاگری اختلاس				افشاگری حساسسازی				مدل
مدل جامع: (شخصیت، اخلاق عدالت) < افشاگری								
معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	مسیرها
0.000	17.0894	۰,۰۳۲۶	0.5564	0.000	18.109	۰,۰۳۰	0.543	شخصیت < افشا
0.000	72.0148	۰,۰۱۱۷	-0.8393	0.000	72.859	۰,۰۱۱	-0.839	شخصیت < روان نزدی
0.000	95.0812	۰,۰۰۹۵	0.9056	0.000	96.491	۰,۰۰۹	0.906	شخصیت < برون گرایی
0.000	100.3085	۰,۰۰۸۶	0.8586	0.000	101.537	۰,۰۰۹	0.858	شخصیت < تجربه پذیری
0.000	53.8993	۰,۰۱۵۶	0.8419	0.000	56.053	۰,۰۱۵	0.842	شخصیت < سازگاری
0.000	126.5272	۰,۰۰۷۳	0.9180	0.000	133.021	۰,۰۰۷	0.918	شخصیت < وظیفه شناسی
مدل : هر صفت شخصیتی < افشا								
۰,۰۰۰	۳۳,۵۵۴	۰,۰۲۱	-۰,۶۹۸	۰,۰۰۰	۲۶,۱۹۲	۰,۰۲۵	-۰,۶۴۵	روان نزدی < افشا
۰,۰۰۰	۳۴,۵۷۲	۰,۰۲۱	۰,۷۲۵	۰,۰۰۰	۳۰,۲۳۴	۰,۰۲۳	۰,۷۰۹	برونگرایی < افشا
۰,۰۰۰	۴۰,۴۷۹	۰,۰۱۸	۰,۷۴۴	۰,۰۰۰	۳۷,۵۱۸	۰,۰۱۹	۰,۷۰۳	تجربه پذیری < افشا
۰,۰۰۰	۲۵,۶۳۲	۰,۰۲۵	۰,۶۴۳	۰,۰۰۰	۲۱,۴۴۲	۰,۰۲۹	۰,۶۱۳	سازگاری < افشا
۰,۰۰۰	۶۷,۹۶۷	۰,۰۱۲	۰,۸۱۴	۰,۰۰۰	۵۶,۷۶۸	۰,۰۱۴	۰,۸۰۴	وظیفه شناسی < افشا

جدول ۱۰- آزمون فرضیه های بعد اخلاق

افشاگری اختلاس				افشاگری حساسسازی				مدل
معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	مسیرها
0.000	6.9213	۰,۰۳۲۳	0.2233	0.000	5.786	۰,۰۳	0.174	اخلاق < افشا
0.000	15.9591	۰,۰۴۴۷	0.7132	0.000	12.382	۰,۰۵۴	0.669	ایده آل گرایی < اخلاق
0.000	5.1656	۰,۰۶۹۳	-0.3581	0.000	5.784	۰,۰۷۷	-0.449	نسبی گرایی < اخلاق
اثرات غیر مستقیم								
۰,۰۰۰	۵,۵۸۲۷	۰,۰۲۸۵	۰,۱۵۹۲	۰,۰۰۰	۴,۵۲۹۳	۰,۰۲۵۸	۰,۱۱۶۷	ایده آل گرایی < افشا
۰,۰۰۰	۵,۲۷۱	۰,۰۱۵۲	۰,۰۸۰	۰,۰۰۰	۵,۲۹۸۸	۰,۰۱۴۸	-۰,۰۷۸۴	نسبی گرایی < افشا

جدول ۱۱- آزمون فرضیه های بعد عدالت سازمانی

افشاگری اختلاس				افشاگری حساسسازی				مدل
معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	مسیرها
0.000	13.4021	۰,۰۲۲۳	0.299	0.000	16.042	۰,۰۲۴	0.384	عدالت سازمانی < افشا
0.000	6.5825	۰,۰۴۱۱	0.271	0.000	7.811	۰,۰۳۹	0.301	عدالت رویه ای < عدالت سازمانی
0.000	5.0716	۰,۰۶۳۲	0.320	0.000	7.199	۰,۰۵۵	0.395	عدالت تعاملی < عدالت سازمانی

افشاگری اختلاس				افشاگری حسابداری				مدل
معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	معناداری	آماره T	انحراف	ضریب	مسیرها
0.000	26.4207	۰,۰۳۳۵	0.884	0.000	22.361	۰,۰۳۸	0.838	عدالت توزیعی < عدالت سازمانی
اثرات غیرمستقیم								
۰,۰۰۰	۵,۵۰۷	۰,۰۱۴۷	۰,۰۸۱	۰,۰۰۰	۶,۴۱۷	۰,۰۱۸	۰,۱۱۵	عدالت رویه ای < افشا
۰,۰۰۰	۴,۳۹۲۱	۰,۰۲۱۸	۰,۰۹۵۸	۰,۰۰۰	۵,۸۹۸۶	۰,۰۲۵۷	۰,۱۵۱۸	عدالت تعاملی < افشا
۰,۰۰۰	۱۵,۰۸۶۸	۰,۰۱۷۵	۰,۲۶۴۴	۰,۰۰۰	۱۹,۰۱۳۷	۰,۰۱۷	۰,۳۲۲۳	عدالت توزیعی < افشا

جدول ۱۲- آزمون فرضیه نوع تقلب

تفسیر	معناداری	آماره z	مجموع رتبه	میانگین رتبه	تعداد	رتبه	تفاوت تمایل به افشای کژروی
			314.000	157.000	2.000	رتبه منفی	افشای اختلاس - افشای حسابداری جهت تمایل افشاگری: منفی: اختلاس > حسابداری مثبت: اختلاس < حسابداری
			14911.000	86.690	172.000	رتبه مثبت	
					422.000	مساوی	
					596.000	کل	
معنادار	0.000	-11.764					آزمون ویلکاکسون
معنادار	0.000	-12.812					آزمون علامت

۷- بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش مبتنی بر رویکرد کنشگران، بررسی رابطه و اثر صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی و ویژگی سازمانی از منظر عدالت سازمانی بر دو نوع افشاگری حسابداری و اختلاس بوده است. بر اساس یافته های پژوهش در بعد شخصیت، حسابداران با حد بالای صفات شخصیتی شامل حد بالا در برون گرایی، تجربه پذیری، سازگاری، وظیفه شناسی و ثبات هیجانی (حد پایین روان نژندی) تمایل بیشتری به افشاگری حسابداری و اختلاس دارند.

نتایج این پژوهش با نتایج برینک و همکاران (۲۰۱۵) و منک (۲۰۱۱) همسو است و با پژوهش فراکلنزا و همکاران (۲۰۱۶)، در برونگرایی و وظیفه شناسی همسو، در روان نژندی و تجربه پذیری، که نتیجه آنان غیر معنادار و در سازگاری نتیجه آنان اثر منفی بوده است، ناهمسو است. بر اساس یافته های پژوهش در بعد اخلاق، حسابداران با حد بالا در وضعیت اخلاقی، شامل حد بالادرایده آل گرایی و حد پایین در نسبی گرایی، تمایل بیشتری به افشاگری حسابداری و اختلاس دارند. این نتایج با پژوهش منک (۲۰۱۱) همسو و با پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۵) در ایده آل گرایی همسو و در نسبی گرایی، که نتیجه آنان غیر معنادار بوده است، ناهمسو است. بر اساس یافته های پژوهش در بعد عدالت، عدالت سازمانی درک شده

شامل عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی درک شده موجب تمایل بیشتر حسابداران به افشاگری حسابداری و اختلاس شده است. این نتایج با پژوهش های سونی و همکاران (۲۰۱۵)، سیفرت (۲۰۱۴، ۲۰۱۰)، میچلی و همکاران (۲۰۰۸)، نر و همکاران (۲۰۰۳)، کورتیس و همکاران (۲۰۱۲) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) همسو است. بر اساس یافته های پژوهش از منظر تفاوت نوع تقلب و تمایل به افشاگری، تمایل به افشاگری اختلاس بیشتر از افشاگری حسابداری، در سطح ۹۹,۹ درصد می باشد. این نتایج با یافته های کاپلان و همکاران (۲۰۱۵)، رایبسون و همکاران (۲۰۱۲) و کاپلان و همکاران (۲۰۰۹) همسو و با کاپلان و همکاران (۲۰۱۰) که نتیجه آنان تفاوت غیر معنادار بوده است، ناهمسو است. نتیجه کلی آنکه در تمایل به افشاگری، عوامل فردی شامل شخصیت (بویژه وظیفه شناسی، برون گرایی و روان نژندی) و اخلاق (بویژه ایده آل گرایی) بیش از عامل سازمانی (عدالت) نقش دارد و در عدالت سازمانی نیز مهمترین اثر مربوط به عدالت توزیعی و با فاصله زیاد بعد از آن، عدالت تعاملی و عدالت رویه ای دارای اثر می باشند.

با توجه به نقش و اهمیت بسیار زیاد تفاوت های فردی (شخصیت و اخلاق) در تمایل به افشاگری، در سطح سازمانی پیشنهاد می شود که سازمان ها و شرکت ها در

فهرست منابع

- * خدایاری فرد، محمد، پرنده، اکرم. (۱۳۹۱). ارزیابی و آزمونگری روانشناختی. تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۶۳-۱۸۳
- * رفیع پور، فرامرز. (۱۳۸۸). سرطان اجتماعی فساد. تهران: شرکت سهامی انتشار. ۱۵
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۱). داده کاوی و کشف تقلب های مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال اول. شماره سوم، ۱۷-۳۳.
- * فتحی، آشتیانی (۱۳۹۳). آزمونهای روان شناختی. تهران انتشارات بعثت، ۳۷-۷۳
- * وکیلی فرد، حمیدرضا، جبارزاده کنگرلوئی، سعید و پوررضا سلطان احمدی، اکبر. (۱۳۸۸). بررسی ویژگی های تقلب در صورتهای مالی. حسابداری، شماره ۲۴، ۳۶-۴۱.
- * نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی. سال ۱۲. شماره ۱: ۴۹-۲۸.
- * Adams, J.S. (1965). "Inequity in social exchange". In L. Berkowitz (Ed.), *Advances in experimental social psychology* (vol. 2), New York: Academic Press, 267-299.
- * Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241-267.
- * Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2018). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse. Austin, TX.
- * Barnett, T., Bass, K., and Brown, G. (1996). Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 15(11), 1161-1174.
- * Berger, L., Perreault, S., & Wainberg, J. (2017). Hijacking the moral imperative: How financial incentives can discourage whistleblower reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 36(No. 3), 1-14.
- * Bies, R. J., C. L. Martin, and J. Brockner. (1993). Just laid-off, but still a "good citizen?" Only if the process is fair. *Employee Responsibilities and Rights Journal* 6 (3): 227-238
- * Bies, R.J. and Moag, J.F. (1986) Interactional Justice: Communication Criteria of Fairness. In: Lewicki, R.J., Sheppard, B.H. and Bazerman, M.H., Eds., *Research on Negotiations in Organizations*, Vol. 1, JAI Press, Greenwich, 43-55.
- * Bjørkelo, B., Einarsen, S., and Matthiesen, S. B. (2010). Predicting proactive behaviour at work: Exploring the role of personality as an antecedent of

گزینش، گمارش و نقش سپاری به کارکنان، به ارزیابی شخصیتی و اخلاقی و وراثت‌ناسی سازمانی توجه نمایند و همچنین با توجه به اهمیت عدالت سازمانی، پیشنهاد می‌گردد که در سازمان‌ها، رویه‌ها و خط‌هشدار مطمئن و معینی برای افشاگری امن ایجاد گردد و خط‌مشی‌های خاصی برای جلوگیری از خدشه به امنیت افشاگران و تشویق آنان تعیین گردد و به طور جدی به موارد تقلب و رفع و پیشگیری این موارد همت گمارده شود که این بعد بیش از دو نوع دیگر عدالت، در تمایل به افشاگری اهمیت داشته است. همچنین با توجه به تمایل کمتر به افشای حسابسازی نسبت به اختلاس، پیشنهاد می‌گردد که سازکارهای راهبردی و نظارتی سازمان به این مورد توجه ویژه نمایند. در سطح فراسازمانی نیز با توجه به نتایج پژوهش، موارد پیشنهادی عبارتند از توجه به آموزش اخلاق و تقلب در سرفصل‌های نهادهای آموزشی و حرفه، الزام سازمان‌ها و شرکتهای به تعیین خط‌هشدار معین و امن برای افشاگری و تدوین آیین‌نامه‌های حمایتی-تشویقی درون سازمانی و برون سازمانی و در نهایت نظارت جدی و دقیق در برخورد مناسب درک شده با تقلب‌ها از جهت پیشگیری و رفع آن، تاسیس دوایر خاصی برای افشاگری، تدوین قوانین اختصاصی و ملی افشاگری با رویکرد حمایتی-تشویقی، برخورد جدی درک شده توسط عموم مردم با تقلبات، بهبود قابل درک فضای اقتصادی و اجتماعی کسب و کار جهت کاهش حسابسازی به بهانه مالیات‌گریزی، فرهنگ سازی حسابداری و تقبیح حسابسازی و حساب‌گریزی، پیاده سازی سامانه یکپارچه ارائه گزارشگری مالی همه شرکتهای سازمانها برای ارجاع همه نهادهای ذیربط در کاربری داده‌های مالی همسان و تاکید بر حسابرسی و نظارت از جهت گزارشگری متقابلانه علاوه بر سایر تقلب‌های شغلی و سازمانی. در پایان باید افزود که از جمله محدودیت‌های پژوهش عبارت بودند از کمبود منابع اطلاعاتی و علمی در سطح کشور درباره این موضوع، ضعف در علاقمندی به پاسخ دادن به پرسشنامه‌ها و زمانبری گردآوری داده‌ها، بررسی تمایل به افشاگری با سناریوها بجای بررسی تقلبات واقعی افشا شده، که عملاً و اتکا پذیر در دسترس نیستند.

- * Forsyth, D. R. (1980). A taxonomy of ethical ideology. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39 (1), 175-184.
- * Francalanza, C.; Buttigieg. B. (2016) Maltese certified public accountants and whistle-blowing: traits, influences and propensity. *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 17 Issue: 3, pp.262-284.
- * Greenberg, J. and Weithoff, C.: 2001, 'Organizational Justice as Proaction and Reaction: Implications for Research and Application', In R. Cropanzano (Ed.) *Justice in the Workplace: From Theory to Practice*, Volume 2, 271-302, New York: Psychology Press.
- * Greenberg, J., (1993). Justice and organizational citizenship: A commentary on the state of the science. *Employee Responsibilities and Rights Journal* 6 (3): 249-256.
- * Greenberg, J. (1990)a. Employee theft as a reaction to underpayment inequity: The hidden cost of pay cuts. *Journal of Applied Psychology* 75 (5): 561-568.
- * Grewal, R., Cote, J., & Baumgartner, H. (2004). Multicollinearity and Measurement Error in Structural Equation Models: Implications for Theory Testing. *Marketing Science*, 23(4), 519-529.
- * Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., and Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, 2nd Ed., Thousand Oakes, CA: Sage.
- * Henseler, J., Dijkstra, T. K., Sarstedt, M., Ringle, C. M., Diamantopoulos, A., Straub, D. W., Ketchen, D. J., Hair, J. F., Hult, G. T. M., and Calantone, R. J. (2014). Common Beliefs and Reality about Partial Least Squares: Comments on Rönkkö & Evermann (2013). *Organizational Research Methods*, 17(2): 182-209.
- * Henseler, J., Ringle, C. M., Sinkovics, R., R. (2009), The use of partial least squares path modeling in international marketing, in Rudolf R. Sinkovics, Pervez N. Ghauri (ed.) *New Challenges to International Marketing* (Advances in International Marketing, Volume 20) Emerald Group Publishing Limited, pp.277 – 319.
- * Henseler, J., Ringle, C. M., and Sarstedt, M. (2015). A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-based Structural Equation Modeling., *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1): 115-135.
- * Hooks, K. L., Kaplan, S. E., Schultz, J. J., and Ponemon, L. A. (1994). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection: Comment: Whistleblowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing*, 13 (2), 86-131.
- * Hu, L.-t., and Bentler, P. M. (1998). Fit Indices in Covariance Structure Modeling: Sensitivity to Underparameterized Model Misspecification, *Psychological Methods*, 3(4): 424-453.
- * Jecker, N. S. (2007). The role of standpoint in justice theory. *The Journal of Value Inquiry*, 41, 165 – 182.
- whistleblowing behavior. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 83, 371 -394.
- * Brink, A. G., Lowe, D. J., & Victoravich, L. M. (2017). The public company whistleblowing environment: Perceptions of a wrongful act and monetary attitude. *Accounting and the Public Interest*, 17(No. 1), 1–30.
- * Brink a., et al (2015). The Effects of Personality Traits, Ethical Position, and the Materiality of Fraudulent Reporting on Entry-level Employee Whistleblowing Decisions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 180-211.
- * Cassel, C., Hackl, P., & Westlund, A. (1999). Robustness of Partial Least-Squares Method for Estimating Latent Variable Quality Structures. 26, 435-446.
- * Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach for structural equation modeling. In G. A. Marcoulides (Ed.), *Methodology for business and management. Modern methods for business research* (pp. 295-336). Mahwah, NJ, US: Lawrence Erlbaum Associates Publishers.
- * Cohen Charash Yochi & Paul E. Spector. (2001): The role of justice in organizations: ameta – analysis; organizational behavior and human decision processes", Volume 86, No.2, . November, pp 278-321.
- * Colquitt, J.A., M. J. Wesson, C. O. Porter, D. E. Conlon, and K. Y. Ng. (2001). Justice at the millennium: A meta-analytic review of 25 years of organizational justice research. *Journal of Applied Psychology* 86 (3): 425-445.
- * Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *psychometrika*, 16(3), 297-334.
- * Diamantopoulos, A., & Winklhofer, H. M. (2001). Index construction with formative indicators: An alternative to scale development. *Journal of Marketing Research*, 38, 269-277.
- * Dozier, J.B. & Micelli, M.P., (1985). Potential predictors of whistleblowing: A prosocial behavior perspective. *The Academy of Management Review*, 10 (4), 823 – 836.
- * Dyck, A., Morse, A., and Zingales, L. (2010). Who blows the whistle on corporate fraud? *Journal of Finance*, 65 (6), 2213-2253.
- * Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23 (3), 283-294.
- * Elliston, F.A. (1982), 'Anonymity and Whistleblowing', *Journal of Business Ethics* 1:3, 167–77.
- * Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 39-50.
- * Forsyth, D. R. (1992). Judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies. *Journal of Business Ethics*, 11 (5/6), 461-470.

- * Robinson, S., Robertson, J., & Curtis, M. (2012). The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees' whistleblowing intentions following fraud. *Journal of Business Ethics*, 106(2), 213-227.
- * Qusqas, F., and Kleiner, B., H. (2001) "The difficulties of whistleblowers finding employment", *Management Research News*, Vol. 24 Issue: 3/4, pp.97-100.
- * Read, W.J., and Rama, D.V. (2003). Whistleblowing to internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 18 (5), 354-362.
- * Scaturo, R., (2018). Defining whistleblowing. IACA Research paper series NO. 05. 5.
- * Scott, B., Colquitt, J., & Zapata-Phelan, C. (2007). Justice as a dependent variable: Subordinate charisma as a predictor of interpersonal and informational justice perceptions. *Journal of Applied Psychology*, 92, 1597-1609
- * Schmidt, M. (2005). "Whistle Blowing" regulation and accounting standards enforcement in Germany and Europe – An economic perspective. *International Review of Law and Economics*, 25, 143-168.
- * Siefert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., and Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (7), 707-717.
- * Siefert, D. L., Stammerjohan, W. W., Joireman, J., and Martin, R. B. (2014). Trust, organizational justice and whistleblowing. *Behavioral Research in Accounting*, 26 (1), 157-168.
- * Soni, F., Maroun, W. and N. Padia (2015), "Perceptions of Justice as a Catalyst for Whistle-Blowing by Trainee Auditors in South Africa", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 23, No. 1, pp.118-140.
- * Transparency International. *Corruption Perceptions Index 2017*.
- * Vandekerckhove, W. (2006). *Whistleblowing and Organizational Social Responsibility: A Global Assessment*: Ashgate.
- * Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G. and Van Oppen, C. (2009) Using PLS Path Modeling for Assessing Hierarchical Construct Models: Guidelines and Empirical Illustration. *MIS Quarterly*, 33, 177-195.
- * Wilmont, S.: 2008, 'Nurses and Whistleblowing: The Ethical Issues', *Journal of Advanced Nursing*, 32, 1051-1057.
- * Jubb, P. (2000). Auditors as whistle-blowers. *International Journal of Auditing*, 4, 153-167.
- * Kaplan, S. E., Pany, K., Samuels, J. A., & Zhang, J. (2009). An examination of the effects of procedural safeguards on intentions to anonymously report fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 273-288.
- * Kaplan, S. E., Pope, K. R., & Samuels, J. A. (2010). The effect of social confrontation on individuals' intentions to internally report fraud. *Behavioral Research In Accounting*, 22(2), 51-67.
- * Kaplan, S. E., Pope, K. R., & Samuels, J. A. (2015). An examination of the effects of managerial procedural safeguards, managerial likeability, and type of fraudulent act on intentions to report fraud to a manager. *Behavioral Research in Accounting*, 27(2), 77-94.
- * Kline, P. (1994). *An Easy Guide to Factor Analysis*: Routledge.
- * Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2017). Whistleblowing intentions among public accountants in indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics* [in press].
- * Leventhal, G. S., J. Karuza, and W. R. Fry. (1980). Beyond fairness: A theory of allocation preferences. In *Justice and Social Interaction*, ed. G. Mikula. New York, NY: Springer-erlag.
- * McCrae, R.R.; Costa, P.T.; Jr (1987). "Validation of the five-factor model of personality across instruments and observers". *Journal of Personality and Social Psychology* 52 (1): 81-90.
- * Menk, K. B. (2011), "The Impact of Materiality, Personality Traits, and Ethical Position on Whistle-Blowing Intentions", Unpublished Doctoral Dissertation, Virginia Commonwealth University, Richmond.
- * Miceli, M. P., and Near, J. P. (1992). *Blowing the whistle: The organizational and legal implications for companies and employees*. Lexington Books, New York, NY.
- * Miceli, M. P., Near, J. P., and Dworkin, T. M. (2008). *Whistleblowing in organizations*. Routledge, Taylor and Francis Group, New York, NY.
- * Miceli, M. P. and Near, J. P. (2013), An International Comparison of the Incidence of Public Sector Whistle-Blowing and the Prediction of Retaliation: Australia, Norway, and the US. *Australian Journal of Public Administration*, 72: 433-446.
- * Moorman, R. H. (1991). Relationship between organizational justice and organizational citizenship behaviors: Do fairness perceptions influence employee citizenship? *Journal of Applied Psychology* 76 (6): 845-855
- * Near, J. P., and Jensen, T. C. (1983). The whistleblowing process: retaliation and perceived effectiveness. *Work and Occupations*, 10(1), 3-28.
- * Nunnally, J. (1978). *Psychometric theory*, 2nd Edn. New York: McGraw-Hill.
- * PricewaterhouseCoopers. *Global economic crime survey 2018*.

Modeling the tendency to disclose accounting fraud Based on personality traits, ethical status, and organizational justice

Babak Nejadtolemi⁴
F. Rahnamay Roodposhti⁵
Hashem Nikoomaram⁶

Abstract

Given the widespread negative consequences of accounting fraud and the effective whistleblowing, this study examines the whistleblowing intentions of accounting wrongdoing based on personality traits, ethical ideology, demographic situation and organizational justice manipulating of the accounting records and embezzlement. The statistical population was accounting staff and the sample size was 596 people. The data collection tools were the standard Big Five Personality Traits Inventory (NEO FFI) designed by Costa & McCrae (1992), Forsyth's Ethics Position Questionnaire (EPQ, 1980), and the organizational justice scenarios for accounting wrongdoing, Cronbach alpha was at least 0.9. Structural Equation Modeling-Partial Least Square were used as analysis methods. The research results showed that personality traits (neuroticism, extraversion, openness, agreeableness and conscientiousness), ethical positions (idealism and relativism), organizational justice (procedural, interactive and distributive), are related to the whistleblowing intentions of two types of wrongdoing and the whistleblowing intentions of embezzlement are more than that of manipulating of the accounting records at the significance level of 99.9%.

Keywords: Accounting fraud, Whistleblowing, Personality Traits, Ethical position, Organizational Justice

⁴ PhD Student in Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. babaktoolami@gmail.com

⁵ Professor, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author / rahnama.roodposhti@gmail.com

⁶ Professor, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. h-nikoomaram@srbiau.ac.ir