



نشریه علمی حسابداری مدیریت

بهار ۱۴۰۳ / دوره ۱۷ / شماره ۶۰

صفحه ۱۴۷ تا ۱۶۷

بررسی ارتباط محافظه کاری اجتماعی و افشاگری حسابرسان با تاکید بر نقش تعدیلی شدت اخلاقی

کاوه پرندین*^۱

یاسر شیرزادی^۲

سمیه حسینی عقدایی^۳

طیبه جمشیدی^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۲۲

چکیده

افشاگری اقدامی برای کشف، کنترل و در نهایت افشا اعمال خلاف به ویژه تخلفات مالی در سازمانها محسوب می شود. از طرفی محافظه کاری اجتماعی یعنی تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی همان گونه که هستند، پس انتظار می رود افراد شاغل در حرفه حسابداری که محافظه کاری اجتماعی بالایی دارند، رفتارهای حرفه ای محافظه کارانه تری داشته باشند. هدف این پژوهش بررسی تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر افشاگری حسابرسان با نقش تعدیلی کنندگی شدت اخلاقی است. این پژوهش، از نوع پژوهش های پیمایشی است. نمونه آماری پژوهش شامل ۳۱۶ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابداری خصوصی و سازمان حسابداری در سال ۱۴۰۰ تشکیل می دهند. به منظور آزمون فرضیه ها از رگرسیون چند گانه استفاده گردیده است. یافته های حاصل از پژوهش نشان می دهد که بین محافظه کاری اجتماعی و افشاگری داخلی و خارجی حسابرسان رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. همچنین آزمون فرضیه ها نشان می دهد که متغیر تعدیلی شدت اخلاقی بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و افشاگری حسابرسان تاثیر معناداری دارند.

واژه های کلیدی: محافظه کاری اجتماعی ، افشاگری حسابرسان، شدت اخلاقی

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)، kparandin@pnu.ac.ir

۲. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. Shirzadi62@pnu.ac.ir

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. hosseinia@pnu.ac.ir

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه باختر، ایلام، ایران. t.jamshidi@alzahra.ac.ir

مقدمه

محافظه کاری اجتماعی یعنی تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی همان گونه که هستند. در محافظه کاری اجتماعی، حرمت نگهداشتن و حفظ ارزش های اجتماعی، اخلاقی، فرهنگی و سیاسی و خصوصاً ارزش هایی که به تدریج طی دوره ای طولانی حاصل آمده، از اهمیت خاصی برخوردار است (محمدی اصل، ۱۳۸۵). محافظه کاری اجتماعی یکی از مشخصه های فرهنگی و اجتماعی جوامع است (معیدفر، ۱۳۸۵). مسئولیت اجتماعی حسابداران در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حسابداران و حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب را گزارش نمایند. انتظار می رود افرادی که محافظه کاری اجتماعی بالایی دارند، رفتارهای حرفه ای محافظه کارانه تری در حرفه حسابداری داشته باشند (باقری و همکاران، ۱۳۹۵). علیرغم چارچوب های نظارتی مختلف برای مبارزه با رفتار غیراخلاقی، میزان تقلب و فساد به طور نگران کننده ای بالاست. (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). بر اساس شاخص درک فساد در سال ۲۰۱۸، ایران در رتبه ۱۳۸ از ۱۸۰ کشور جهان و نمره ۲۸ از ۱۰۰ قرار دارد. این آمار نشان می دهد که کشور ایران با وجود داشتن آموزه ها و تعالیم اسلامی، ارزشی و اخلاقی در زمینه فساد رتبه و جایگاه مناسبی ندارد (نیک کار و همکاران، ۱۳۹۹). در حالی که افشاگری یک مکانیسم مهم برای شناسایی و جلوگیری از رفتار غیراخلاقی است، فقدان مطالعات تجربی در مورد این موضوع به ویژه افشاگری در شرکت های حسابرسی وجود دارد. گزارش (ACFE) در سال ۲۰۱۸ نشان داد که تنها ۸ درصد از فعالیت های تقلبی در ابتدا توسط حسابرسی خارجی شناسایی شده است. بنابراین، نقش حسابرسان خارجی از نظر توانایی آنها در کشف تقلب و در نتیجه مبارزه با این عمل غیراخلاقی و حفظ منافع عمومی مورد سوال است. ارزش اخلاقی حرفه حسابرسی به دلیل فروپاشی انرون و بسته شدن شرکت حسابرسی آرتور اندرسن در کانون توجه قرار گرفته

است. این رسوایی ها و رسوایی های دیگر، وجهه حرفه ای حسابرسان خارجی و کل حرفه حسابرسی را مختل کرده است. بنابراین، فعالیت افشاگری در موسسات حسابرسی، و به ویژه توسط حسابرسان خارجی، شایسته پژوهش بیشتر است. با توجه به موارد فوق، افشاگری به دلیل اهمیت آن در حفاظت نه تنها از کارکنان و سازمان ها، بلکه در کل جامعه، موضوعی مهم برای تجارت و اقتصاد است. علیرغم تعداد بالای پرونده های کلاهبرداری در سراسر جهان، شواهد نشان می دهد که حسابرسان هنوز تمایلی به افشاگری درباره مشتریان یا همکاران خود ندارند (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرسان برای رقابت موفق در محیط حسابرسی، باید تلاشی پیوسته جهت برآورد ساختن انتظارات منطقی صاحبکاران از طریق بهبود در تصمیم گیری و قضاوت حرفه ای داشته باشند. بنابراین انجام چنین پژوهش هایی در هر جامعه ای که به نحوی از انحاء با حرفه حسابرسی سروکار دارند ضروری می باشد. از سوی دیگر پژوهش های قبلی همچون اسکولتز و همکاران (۲۰۰۳)؛ آیرس و کپلن (۲۰۰۵)؛ تیلور و کرتیس (۲۰۱۰)؛ ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) نشان دادند که شدت اخلاقی از متغیرهای تاثیر گذار در مورد موضوعات اخلاقی و گزارش موارد تقلب است. از طرفی ادبیات مرتبط با موضوعات اخلاقی از مفاهیمی مشابهی همچون شدت اخلاقی ادراک شده، جدید ادراک شده و اهمیت را برای نشان دادن شدت اخلاقی استفاده کرده و نشان دادند که این موارد از متغیرهای با اهمیت در حوزه موضوع های اخلاقی هستند. بنابراین مطابق با پژوهش های آلین و همکاران (۲۰۱۳)، ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) از متغیر شدت اخلاقی به عنوان متغیر تعدیل کننده استفاده می شود. کاربرد شدت اخلاقی به عنوان متغیر تعدیل کننده بر این فرض قرار دارد که اثر عامل تاثیر گذار مطرح شده بر افشاگری ممکن است به ماهیت خود موضوع بستگی داشته باشد. افراد در شرایطی که با توجه به شدت موضوع اخلاقی، شدت اخلاقی را در سطح بالایی در نظر می گیرند،

ممکن است با احتمال بیشتری دست به افشاگری بزنند. از این رو هدف اصلی این پژوهش بررسی تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر افشاگری حسابرسان و با تاکید بر نقش تعدیلی شدت اخلاقی آنها می باشد. اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر در این است که در درجه نخست با انجام این پژوهش ادبیات جدیدی در پژوهش های حسابرسی توسعه داده می گردد که تاکنون بررسی نشده است، به ویژه در شرایط اقتصادی فعلی که هر از چند گاهی اختلاس ها و فساد های کلانی در سطح کشور بوجود می آید اطلاع از اینکه محافظه کاری اجتماعی به عنوان تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی چگونه بر افشاگری داخلی و خارجی حسابرسان تاثیر می گذارد دارای بااهمیت زیادی است. در درجه دوم شدت اخلاقی به عنوان موضوعی اخلاقی که بر تمام مراحل تصمیم گیری تاثیر می گذارد ممکن است با توجه به ماهیت موضوع اثر گذار بر افشاگری، تاثیر آن را تقویت یا تضعیف نماید زیرا افراد ممکن است با توجه به میزان اخلاقی بودن موضوعات، شدت اخلاقی کمتر یا بیشتری را برای آن موضوع در نظر گرفته و با سطوح احتمالی مختلف اقدام به افشاگری داخلی و خارجی بنمایند. سوم اینکه محافظه کاری اجتماعی یکی از موضوعاتی است که در زمینه حسابداری بیشتر به آن پرداخته شده است اما در ارتباط با حسابرسی و اهمیت تاثیر آن بر افشاگری بررسی نشده است. در نهایت، افشاگری می تواند به عنوان یک مکانیزم نظارتی داخلی و خارجی در جلوگیری از تقلب و فساد عمل نماید و در جهت منافع ذینفعان از آن بهره گیری شود؛ عاملی که ضرورت پژوهش در زمینه افشاگری را برجسته می کند این است که در پژوهش های داخلی صرفا به افشاگری داخلی پرداخته و بعد افشاگری خارجی را بررسی نکرده اند، بنابراین این موضوع از دیدگاه سرمایه گذاران و مدیران، اهمیت بسزایی دارد.

نتایج این پژوهش می تواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: نتایج این پژوهش می تواند موجب معرفی موضوع جدیدی در حوزه ی تحقیقات رفتاری شود. این خود می تواند پژوهشگران

را برای انجام پژوهش های رفتاری دیگری ترغیب نماید. نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با مباحثی همچون محافظه کاری اجتماعی و افشاگری حسابرسان(افشاگری داخلی و خارجی حسابرسان) شود. این موضوع می تواند اطلاعات سودمندی، را در اختیار سیاست گذاران در حوزه ی حسابرسی برای تدوین خط مشی های حسابرسی قرار دهد. نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابداری رفتاری، پیشنهاد نماید.

با توجه به مطالب ارائه شده، پژوهش حاضر در پی پاسخگویی به این سوال است که آیا شدت اخلاقی حسابرسان بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و افشاگری آن ها، تاثیر معناداری دارد یا خیر؟

مبانی نظری پژوهش

محافظه کاری اجتماعی

محافظه کاری اجتماعی به عنوان یک ویژگی شخصیتی رفتاری یعنی تمایل به حفظ چیزها همان گونه که هستند. محافظه کاران اجتماعی خود را معتقد به سنت، اصول و مبانی فرهنگی جامعه میدانند. این افراد با هر گونه اندیشه خیالی و مواجهه با مسائل جهان نو مخالف اند؛ و اجرای چنین طرح هایی را ناممکن می پندارند. به طور کلی محافظه کاری اجتماعی، سنتگرایی خود آگاهی است که در واکنش به تجدد غربی پدید آمده و در برابر تحولات دنیای مدرن، تا آنجا که توانسته، ایستادگی کرده است. در واقع معنای بنیادی محافظه کاری اجتماعی را باید در احترام به سنت و مخالفت با دگرگونی اساسی در حوزه های مختلف زندگی اجتماعی یافت. به نظر محافظه کاران اجتماعی سنت، فرهنگ، مذهب و خانواده حاصل میراث گذشتگان است و نباید آنها را یکباره کنار گذاشت. به اعتقاد آنان جامعه و دولت اغلب به خانواده تشبیه می شوند؛ لذا سنت، فرهنگ و مذهبی که در خانواده شکل گرفته و از گذشتگان به میراث رسیده است باید به کل جامعه تعمیم داده شود(بشریه، ۱۳۹۶). محافظه کاری اجتماعی، بیانگر تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی

جامعه است. به بیان دیگر، محافظه کاری اجتماعی نشان دهنده پایبندی اشخاص به سنت ها و مذهب است. اشخاصی که محافظه کاری اجتماعی بالایی دارند معمولاً با تردید و احتیاط بیشتری قضاوت و تصمیم گیری می کنند. از این رو محافظه کاری اجتماعی با موضوعات رفتاری در حسابداری می تواند ارتباط داشته باشد (باقری و همکاران، ۱۳۹۵).

افشاگری حسابرسان

میسل و نیر (۱۹۸۵) افشاگری را افشای اعمال غیرقانونی، غیراخلاقی یا نامشروع اعضای یک سازمان (سابق یا فعلی) تحت کنترل کارفرمایانشان، به افراد یا سازمان هایی که ممکن است بتوانند اقدامی را انجام دهند، تعریف نموده است. این تعریف، تخلفاتی را که بر ذینفعان داخلی و خارجی تأثیر می گذارد، پوشش می دهد (رهگ و همکاران، ۲۰۰۸). رفتارهای مربوط به افشاگری را می توان بر اساس ویژگی های شخصی کارمند (مانند تجربه و جنسیت) و عوامل موقعیتی (مانند فرهنگ و سیاست های افشاگری) طبقه بندی کرد (ارکمن و همکاران، ۲۰۱۴؛ لیانارارچچی و نیودیک، ۲۰۰۹). افشاگری یک مکانیسم موثر برای کشف رسوایی های شرکتی است و حرفه حسابداری و حسابرسی می تواند نقش مهمی در فرآیند افشاگری داشته باشد (لی و شیائو، ۲۰۱۸). از حسابرسان انتظار می رود مستقل و حرفه ای باشند و با صداقت و عینیت برای حفظ منافع عمومی عمل کنند. با این حال، به عنوان کارکنانی که در یک تجارت سود محور کار می کنند، تحت فشارهای سازمانی، سیاست های سازمانی و ارزش های اخلاقی فردی نیز قرار دارند (تیلور و همکاران، ۲۰۱۲). افشاگری ممکن است به عنوان یک واکنش موثر به ناتوانی دولت برای اجرای فرایند پاسخگویی عمومی بیان گردد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). برخی از معضلات اخلاقی که حسابرسان با آن مواجه هستند عبارتند از گزارش یا عدم گزارش اقدامات مشکوک انجام شده توسط سایر کارکنان حسابرسی که مشاهده کرده اند، مانند پوشاندن بی نظمی ها در امور مالیاتی مشتری، دستکاری در صورت های مالی مشتری

برای نشان دادن یک نتیجه مطلوب به جای دیدگاه درست و منصفانه، عدم افشای اطلاعات در مورد تضاد منافع قابل توجه در معاملات تجاری و ارائه نظر حسابرسی غیرقابل صلاحیت زمانی که صورت های مالی به طور منصفانه ارائه نمی شود. افشاگری در موسسات حسابرسی ممکن است به صورت داخلی یا خارجی انجام شود. به طور کلی، حرفه حسابداری اعضای خود را تشویق می کند تا قبل از بررسی گزارش های خارجی، در داخل خود افشاگری کنند (آسی سی آ، ۲۰۱۲). طبق نظر افشاگر باید تخلفات خود را به اعضای داخلی سازمان که قدرت و اختیار انجام اقدامات اصلاحی را دارند گزارش کند (مسمر-مگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵). از نظر اخلاقی نیز، استدلال شده است که افشاگری داخلی باید در مقایسه با افشاگری خارجی، کانال ارجح باشد، زیرا افشاگری داخلی فواید مختلفی برای سازمان دارد، مانند ایجاد فرصتی برای سازمان برای انجام اقدامات مناسب بدون افشای مشکل در حوزه عمومی (آلین و همکاران، ۲۰۱۵).

امروزه نظرات اثربخش بر منابع عموم به عنوان مطالبه همگانی مطرح می باشد و استفاده از هر ابزاری که اشتباهات یا تخلفات اتفاق افتاده در عملکرد سازمان های بخش عمومی را در سریعترین زمان ممکن است کشف نماید، ضروری است. به منظور جلب اطمینان جامعه نسبت به خود انتظامی در حسابرسی، شاغلان این حرفه می بایست نسبت به کشف هرگونه اشتباهات و تخلف مرتبط با حوزه مالی حساس بوده و در صورت اطلاع از آن، پیش از آن که منجر به زیان عمومی شود، نسبت به افشاگری آن به شخص بالاتر در سلسله مراتب سازمانی یا مراجع ذیربط مبادرت نمایند. علیرغم وجود ساز و کارهای گوناگون برای پیشگیری و کشف تقلب و سوء استفاده در سازمان ها بازم متداول ترین روش کشف تقلب از راه افشاگری بوده است. به عبارت دیگر در اغلب موارد مدیران زمانی متوجه اشتباهات یا تخلفات رخ داده در فرایند های مالی و عملیاتی خود می شوند که شخص این موارد را افشا نموده باشد (میسل و نیر، ۱۹۸۵).

افشاگران می توانند تخلف ها و تحریف های مالی سازمان را به مقامات ذیصلاح و مجاز داخلی و خارجی گزارش دهند. در افشاگری داخلی، شخص دریافت کننده گزارش ممکن است یک مدیر ارشد، حسابرس داخلی و یا هر شخص مسئول در درون سازمان باشد. افشاگری خارجی، اشاره به افشای یک تخلف در سازمان به مقامات مجاز قانونی بیرون از سازمان دارد که این مراجع می توانند یک سازمان نظارتی به عنوان مثال در ایران دیوان محاسبات، سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور و یا اینکه رسانه ها و روزنامه ها باشد. علاوه بر این افشاگری در حوزه مالی ممکن است به دو صورت رسمی و غیررسمی انجام شود؛ افشاگری رسمی هنگامی است که افراد گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می کنند و در افشاگری غیررسمی افراد به صورت ناشناس اقدام به ارائه گزارش می کنند (کولبرگ و میکائل، ۲۰۱۷). در خارج دو قانون ساربینزاکسلی (۲۰۰۲) و داد-فرانک (۲۰۱۰) برای حمایت از افشاگران و تدوین مقررات برای ایجاد یک سیستم افشاگری توسط شرکت و مشوق هایی برای افشاگری وجود دارد؛ اما در ایران قانونی که به طور ویژه بحث افشاگری را در برگیر تا کنون وجود نداشته و تنها طرح "حمایت از افشا کنندگان فساد" در مجلس مطرح شده که آن هم تاکنون به قانون تبدیل نشده است. با این حال طبق قانون سلامت اداری حسابرسان موظف هستند در صورت مشاهده هرگونه فساد، مراتب را به مراجع نظارتی یا قضایی ذیصلاح اعلام نمایند و در صورت عدم گزارش مجازاتی پیش بینی شده و همچنین حمایت های از هشداردهندگان شامل جبران خسارت، جلوگیری از اخراج و برخورد تبعیض آمیز و عدم افشای هویت در نظر گرفته شده است (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹).

دوگان و همکاران (۲۰۱۵) بیان می کنند که دو دیدگاه در ارتباط با افشاگری وجود دارد. به نظر آنها در دیدگاه اول افشاگری عملی است که از طریق آن اشتباهات اصلاح می گردند، در واقع افشاگری را یک عمل اصلاحی می دانند. در دیدگاه دوم، افشاگری را به

عنوان نفوذ در سازمان و عملی خیانت انگیز بر می شمارند. از این دیدگاه، افشاگران ممکن است از سوی دوستان، همکاران، سازمان ها و افراد وابسته مورد اقدام تلافی جویانه قرار بگیرند. در این راستا یانگ و ایکسیو (۲۰۲۲) دریافتند که ترس از اقدام تلافی جویانه در پیش بینی افشاگری بیرونی (اما نه داخلی) غالب بوده و اثرات سودمند ادراکات مثبت بر افشاگری داخلی، مشروط به ترس کارکنان از اقدام تلافی جویانه علیه آنها است.

دوگان و همکاران (۲۰۱۵) بیان می کنند که دو دیدگاه در ارتباط با افشاگری وجود دارد. به نظر آنها در دیدگاه اول افشاگری، عملی است که از طریق آن اشتباهات اصلاح می گردند، در واقع افشاگری را یک عمل اصلاحی می دانند. در دیدگاه دوم، افشاگری را به عنوان نفوذ در سازمان و عملی خیانت انگیز بر می شمارند. از این دیدگاه، افشاگران ممکن است از سوی دوستان، همکاران، سازمان ها و افراد وابسته مورد اقدام تلافی جویانه قرار بگیرند. در این راستا یانگ و ایکسیو (۲۰۲۲) دریافتند که ترس از اقدام تلافی جویانه در پیش بینی افشاگری بیرونی (اما نه داخلی) غالب بوده و اثرات سودمند ادراکات مثبت بر افشاگری داخلی، مشروط به ترس کارکنان از اقدام تلافی جویانه علیه آنها است. از طرفی رسوایی های مالی اخیر نقش و وجه بی بدیل حرفه حسابرسی را در کشف و جلوگیری از تقلب را زیر سوال برده؛ تا جایی که اعتماد عموم جامعه به این حرفه را خدشه کرده است. بنابراین برای بدست آوردن حمایت و نگرش مثبت دوباره جامعه به حرفه حسابرسی، افراد شاغل در این حرفه باید نسبت به موارد خطا، تقلب و فساد در حوزه های مالی و حسابداری حساس شده و قبل از آنکه این اقدامات خلاف و نافی منافع عموم جامعه، منتج به خسارت زیانبار شوند، نسبت به افشاگری داخلی یا خارجی آنها اقدام نمایند. هر چند در سازمان ها و شرکت ها سازوکارها و اقدامات مختلفی برای جلوگیری و کشف تخلف و تقلب های زیانبار پیش بینی و به مرحله اجرا در می آید؛ اما با وجود این، خلاء های قانونی و نارسایی های موجود در

بر افشاگری ممکن است به ماهیت خود موضوع بستگی داشته باشد. افراد در شرایطی که با توجه به شدت موضوع اخلاقی، شدت اخلاقی را در سطح بالایی در نظر می گیرند، ممکن است با احتمال بیشتری دست به افشاگری بزنند.

شدت اخلاقی

سازه شدت اخلاقی اولین بار توسط جونز (۱۹۹۱) مطرح و عقیده داشت که ماهیت موضوع اخلاقی بر تمامی مراحل تصمیم گیری اخلاقی افراد، شامل شناسایی موضوع اخلاقی، قضاوت اخلاقی، قصد اخلاقی و انجام رفتار اخلاقی، تأثیرگذار است و آن را به عنوان میزان ادراک شخص از اخلاقی بودن موضوع تعریف نمود. بر اساس تعریفی جونز، شدت اخلاقی شامل شش عنصر اهمیت پیامد، توافق اجتماعی، مجاورت، تمرکز اثر، فوریت زمانی و احتمال اثر است. پژوهش های قبلی همچون اسکولتز و همکاران (۱۹۹۳)؛ آیرس و کپلن (۲۰۰۵)؛ تیلو و کریستین (۲۰۱۰)؛ شاور و همکاران (۲۰۱۵)؛ ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) نشان دادند که شدت اخلاقی از متغیرهای تاثیر گذار در مورد موضوعات اخلاقی و گزارش موارد تقلب است.

آلین و همکاران (۲۰۱۳) با ارائه مدل مفهومی از قصد گزارشگری تقلب توسط حسابرسان مستقل، استدلال کردند که عوامل فردی اثر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارند، هرچند این تأثیر به وسیله عواملی همچون درک از حمایت سازمانی و هنجارهای گروهی و عوامل مرتبط با مسئله نظیر درک از شدت اخلاقی تعدیل می گردد. همچنین نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) نشان دادند که شدت اخلاقی اثر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب و هنجارهای ذهنی را بر قصد گزارشگری داخلی تقلب را تعدیل؛ اما تأثیر متغیر دینداری را تعدیل نمی کند. بنابراین مطابق با پژوهش های قبلی از متغیر شدت اخلاقی به عنوان متغیر تعدیل کننده استفاده می شود. کاربرد شدت اخلاقی به عنوان متغیر تعدیل کننده بر این فرض قرار دارد که اثر عامل تاثیر گذار مطرح شده بر افشاگری ممکن است به

این سازوکارها می تواند منجر به تقلب و فساد شود که در این حالت، بهترین و رایج ترین روش برای کشف و گزارش آنها، افشاگری داخلی یا خارجی است. از طرف دیگر بر اساس وظیفه مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی که مدیران بر عهده دارند بایستی تلاش کنند تا ارزش های اجتماعی شرکت تحت مدیریت خود را از طریق ایفای نقش نمایندگی تقویت و افزایش دهند. بنابراین زمانی که حسابرسان از طریق افشاگری داخلی یا خارجی مبادرت به افشا تقلب و فساد می نمایند این امر به طور مستقیم موجب تقویت بعد اجتماعی مسئولیت اجتماعی شده و بصورت غیر مستقیم ابعاد دیگر آن را تحت تاثیر قرار داده و موجب حفظ منافع ذینفعان می گردد. از طرفی هر زمانی که محافظه کاری اجتماعی به عنوان تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی در نظر گرفته می شود در افراد تقویت یابد، به نظر می رسد که می تواند میزان افشاگری داخلی و خارجی را افزایش داده و موجب شود که افشاگری توسط حسابرسان اقدامی فایده مند و موثر از سوی جامعه قلمداد شود. بنابراین به نظر می رسد که محافظه کاری اجتماعی بر افشاگری داخلی و خارجی بوسیله حسابرسان تاثیر معناداری دارد. از طرفی احتمال می رود که شدت اخلاقی ممکن است که بر رابطه محافظه کاری اجتماعی و افشاگری را تعدیل نماید. همان گونه که عوامل اقتضایی افراد را وادار می نماید که مشکلات اخلاقی را تشخیص و در این زمینه تصمیمات اخلاقی را اتخاذ نماید، احتمالاً افراد را ترغیب کند که دست به افشاگری نمایند. آلین و همکاران (۲۰۱۳) نشان دادند که برخی از عوامل فردی اثر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب داشته و عوامل مرتبط با شدت اخلاقی تاثیر آنها را تعدیل می نمایند. بنابراین با توجه به اینکه از محافظه کاری به عنوان تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی یاد می شود و ارزش های سنتی در افراد متفاوت و عامل فردی تلقی می گردد، به نظر می رسد که اثر آن بر افشاگری از طریق شدت اخلاقی تعدیل شود. از طرفی کاربرد شدت اخلاقی به عنوان متغیر تعدیل کننده بر این فرض قرار دارد که اثر عامل تاثیر گذار مطرح شده

ماهیت خود موضوع بستگی داشته باشد. افراد در شرایطی که با توجه به شدت موضوع اخلاقی، شدت اخلاقی را در سطح بالایی در نظر می گیرند، ممکن است با احتمال بیشتری دست به افشاگری بزنند.

پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

منتشلو (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تاثیر وجدانگرایی حسابرسان بر قصد هشداردهی آنها درباره تقلب با توجه به نقش میانجی سرمایه فکری و تعهد حرفه ای پرداخت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که سرمایه فکری بر ارتباط بین وجدانگرایی حسابرسان و قصد هشداردهی آنها درباره تقلب نقش میانجی دارد. تعهد حرفه ای بر ارتباط بین وجدانگرایی حسابرسان و قصد هشداردهی آنها درباره تقلب نقش میانجی دارد.

محمدیون و همکاران (۱۴۰۱) با ارائه مدل گزارش هشدار دهی در حرفه حسابرسی مبتنی بر عوامل سازمانی مؤسسات حسابرسی در ایران به این نتیجه رسیدند که عوامل سازمانی مؤسسات حسابرسی در ایران برگزارش هشداردهی در حرفه حسابرسی تاثیر داشته و همچنین به نوبه خود موجب گزارش هشداردهی به موقع در بین حسابرسان مطابق با اصول، رویه و معیارهای قانونی به عنوان یک عمل داوطلبانه می شود. وحدتی و همکاران (۱۴۰۱) در مطالعه ای با عنوان طراحی الگوی هشداردهی در حسابرسی بر اساس تحلیل داده بنیاد، نهایتاً مدل کیفی هشداردهی حسابرسی را ارائه دادند. نتایج پژوهش حاکی از وجود نگرشی منفی نسبت به هشداردهی است. اعضای حرفه علاوه بر تأکید بر حمایت قانونی و توجه به ساختار اقتصادی و سازمانی، اعتقاد دارند که فرهنگسازی و تشویق هشداردهندگان می تواند ترویج هشداردهی، شفافسازی در محیط تجاری و افزایش اعتبار حرفه را در پی داشته باشد.

نیک کار و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی تحت عنوان "آزمون مدل اختلاف نظراصول سازمانی در حسابرسان درباره گزارش تخلفات حرفه‌ای حسابرسی" اختالف

نظراصول سازمانی، سطح گزارش و هشداردهی تخلفات حرفه حسابرسی رادر حسابرسان شاغل در دیوان محاسبات کشور و حسابرسان سازمان حسابرسی مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که برداشت از مسئولیتهای فردی در قبال گزارش تخلفات و خطاکاری و همچنین برداشت از عواقب و پیامدهای ناشی از تخلفات و خطاکاری همکاران در میان حسابرسان دیوان محاسبات بیشتر از سازمان حسابرسی میباشد و این تفاوت معنیدار است. اما برداشت حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی از هزینههای گزارش دهی در قبال گزارش تخلفات همکاران خود تفاوت معنیداری باهم ندارند. این موضوع به این معنی است که هر دو گروه از حسابرسان، نگران هزینههای مترتب بر افشاء و گزارش تخلفات حرفه‌ای و سازمانی همکاران خود به مراجع ذیصلاح هستند.

نژادتولمی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تمایل به افشاگری تقلب های حسابداری مبتنی بر صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی و عدالت سازمانی در مورد حسابسازی و اختلاس با استفاده از روش معادلات ساختاری با حداقل مربعات جزئی پرداختند. آنها نشان دادند 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 گرایی)، 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 حساب سازی می باشد.

یادگاری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان به بررسی تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشدار دهی حسابرسان با نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که محافظه کاری اجتماعی بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معنا دار دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حسابرسان بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و سطح هشدار دهی حسابرسان اثر تعدیلی دارند.

قاسمی نژاد و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناختی شخصیتی به بررسی تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که محافظه کاری اجتماعی موجب افزایش تردید حرفه ای حسابرسان و مولفه های آن شامل، ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرای بودن می شود. همچنین نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که وجود ویژگی شخصیتی محافظه کاری اجتماعی در میان حسابرسان مستقل موجب افزایش تردید حرفه ای آنان می گردد.

نیک کار و همکاران (۱۳۹۹) طی پژوهشی به موضوع توانمندسازی روانشناختی و هشدار دهی تقلب در حرفه حسابرسی با استفاده از آزمون نظریه امنیت روانشناختی پرداختند. نتایج پژوهش نشان میدهد که متغیرهای توانمندسازی روانشناختی، خودکنترلی و انگیزش شغلی تاثیر مثبت و معنیداری بر هشدار دهی تقلب توسط حسابرسان دارد. همچنین یافته های این پژوهش نشان میدهد که انگیزش شغلی از لحاظ تأثیرگذاری بر هشدار دهی حسابرسان در بالاترین سطح تأثیرگذاری بین متغیرهای بررسی شده قرار دارد.

دراجی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان به این نتیجه رسیدند که آرمان گرایی با محافظه کاری اجتماعی رابطه ای معنی دار دارد اما نسبی گرایی رابطه ای با محافظه کاری اجتماعی ندارد. همچنین میان نوع شغل، محل اشتغال و جنسیت رابطه ای با سطح محافظه کاری اجتماعی وجود دارد. همچنین نتایج نشان می دهد که سطح محافظه کاری در میان حسابرسان بیشتر از حسابداران است و زنان نیز در مقایسه با مردان محافظه کاری کمتری دارند. همچنین محافظه کاری اجتماعی میان دو جامعه حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) با بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیل گری شدت اخلاقی به این نتیجه رسیدند که متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی و تعهد حرفه ای دارای تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب هستند و شدت اخلاقی تأثیر متغیرهای هنجارهای ذهنی و تعهد حرفه ای بر قصد گزارشگری تقلب را تعدیل می کند.

بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) طی پژوهشی به موضوع بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشدار دهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران پرداختند. نتایج این پژوهش نشان میدهد که جو اخلاقی بر هشدار دهی و دو مؤلفه برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشدار دهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشدار دهی تاثیر دارد. نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر گزارش هشداردهی حسابرسان در اختیار استفاده کنندگان آن قرار داده و می تواند در برنامه ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه مورد استفاده قرار بگیرد.

باقری و همکاران (۱۳۹۵) رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و مدیریت سود را از دیدگاه رفتاری مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که رابطه ای مستقیم و مثبت میان سطح محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود از نوع فرصت طلبانه وجود دارد. همچنین یافته های آنها بیانگر این است که مردان در مقایسه با زنان تمایل بیشتری به مدیریت سود فرصت طلبانه دارند. رتبه شغلی و تجربه کاری رابطه معنی داری با مدیریت سود فرصت طلبانه ندارد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) با بررسی اثر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابرسان نشان دادند که که شدت اخلاقی اثر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب و هنجارهای ذهنی را بر قصد گزارشگری داخلی

تقلب را تعدیل؛ اما تاثیر متغیر دینداری را تعدیل نمی کند.

پیشینه خارجی

ژو (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان ادعاهای افشاگری و پاسخ های حسابرسان به بررسی تأثیر ادعاهای افشاگری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های همتا و نظرات حسابرسان در مورد اثربخشی کنترل داخلی نتایج نشان می دهد که ادعاهای افشاگری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های همتا و نظرات حسابرسان در مورد اثربخشی کنترل داخلی تأثیر می گذارد. به طور خاص، حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد و حسابرسان پس از افشای اتهامات، نظرات منفی بیشتری در مورد کنترل های داخلی صادر می کنند. این اثر زمانی قوی تر است که شرکت های همتا ریسک های دادرسی بالاتر و مسائل کنترل داخلی بیشتری داشته باشند. به طور کلی، این مطالعه بینش جدیدی در مورد اینکه چگونه ادعاهای افشاگری می تواند بر فرآیند حسابرسی و هزینه های حسابرسی تأثیر بگذارد، ارائه می دهد.

یانگ و ایکسو (۲۰۲۲) در بررسی اقدام تلافی جویانه بر قصد افشاگری دریافتند که ترس از تلافی در پیش بینی افشاگری خارجی، اما نه داخلی، غالب بود، و اثرات سودمند ادراکات مثبت بر افشاگری داخلی، مشروط به ترس کارکنان از تلافی جویی است. آنها استدلال کردند که سازمان ها باید درک کارکنان از افشاگری و سیاست های تلافی جویانه شرکت شان را بررسی تا به هدف ترویج رفتارهای اخلاقی و در عین حال دلسرد کردن رفتارهای غیر اخلاقی دست یابند.

فلدمن (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان ارزش های شخصی و مبانی اخلاقی به بررسی روابط و پیش بینی مشترک متغیرهای اخلاقی به بررسی ارتباط بین ارزش های شخصی و مبانی اخلاقی با انجام یک فراتحلیل کوچک از پیوندهای ارزش ها و مبانی در پنج نمونه بین فرهنگی در مقیاس بزرگ پرداخت. نتایج پژوهش آن نشان می دهد که ارزش ها و مبانی به عنوان سازه های منحصر به فرد از لحاظ نظری با روابط سازگار و معنی دار می باشد. به طور کلی، ابعاد خودتعالی در مقابل

ارزش های خود افزایشی با شخصی سازی بنیادها همراه بود، در حالی که ابعاد حفاظت در برابر ارزش های تغییرپذیری با پایه های اتصال دهنده همراه بود.

ژانگ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی رهبری اخلاقی با هشداردهی با نقش تعدیل کننده شدت اخلاقی جمعی و هویت شخصی در میان ۴۱۸ نفر از کارمندان صنعت بانکداری پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که رهبران اخلاقی کارمندان را به هشداردهی تشویق می کنند و رهبران اخلاقی میتوانند شدت اخلاقی جمعی و هویت شخصی کارکنان را تقویت کنند، که این موضوع میتواند انگیزه افراد را برای هشداردهی افزایش دهد.

گلاور و پراویت (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان افزایش شکاکیت حرفه ای حسابرسان: تداوم شکاکیت حرفه ای به بررسی اهمیت استفاده از شکاکیت حرفه ای توسط حسابرسان برای کیفیت حسابرسی پرداختند. استدلال آن ها این است که مقررات در واقع می تواند تهدید کننده باشد در صورتی که تمثیل و/یا تمرکز بازرسی به طور صحیح با خطرات حسابرسی مرتبط نباشد، از شک و تردید حسابرس استفاده می شود.

برگ لند و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان آیا اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی اهمیت دارد؟ نشان دادند که حسابرسان هزینه های کمتری را از شرکت هایی که دفتر مرکزی آنها در مناطق با سرمایه اجتماعی بالاتر است می گیرند. همچنین دریافتند که برخلاف سایر ابعاد متعارف مسئولیت اجتماعی شرکت، تنوع شرکت با هزینه حسابرسی ارتباط مثبت دارد. به طور کلی، نتایج آن ها نشان می دهد که ویژگیهای اجتماعی و اقتصادی شرکت برای حسابرسان خارجی اهمیت دارد.

بهال و دادهیچ (۲۰۱۱) در تحقیق خود به بررسی تأثیر رهبری اخلاقی و تبادل رهبر-عضو بر هشداردهی و نقش تعدیل کننده شدت اخلاقی، با توجه به گسترش تقلب در شرکتهای اهمیت هشداردهی به عنوان سازوکاری برای گزارش در مورد تقلب پرداختند. نتایج نشان می دهد که علاوه بر اینکه رهبری اخلاقی و تبادل

حوزه موسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و از نظر زمانی سال ۱۴۰۰ صورت پذیرفته است. جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند. از آنجا که آمار رسمی و دقیقی از جامعه پژوهش در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری در این پژوهش نامحدود فرض شده است. بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه از رابطه زیر در جامعه نامحدود استفاده شده است (مؤمنی و فعال قیومی). روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی و برای تعیین حجم نمونه با فرض جامعه آماری نامعلوم از فرمول کوکران استفاده شده است.

$$n = \frac{Z_a^2}{d^2}$$

در این فرمول:

$$Z_{\frac{\alpha}{2}} = 1.96$$

n : تعداد نمونه

$$p=q=0/5$$

$$d=0/1$$

در این رابطه p برابر است با نسبت موفقیت در جامعه که چون مقدار آن در اختیار نیست برابر ۰/۵ قرار داده شده است. در این پژوهش، مقدار نرمال استاندارد برابر ۱/۹۶، مقدار خطای قابل قبول ۵ درصد و سطح اطمینان برابر با ۱/۹۵ در نظر گرفته شده است. در این پژوهش تعداد ۴۰۰ پرسشنامه در سال ۱۴۰۰ میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع که در نهایت تعداد ۳۱۶ پرسشنامه جهت تجزیه و تحلیل نهایی دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسشنامه، آنها را اندازه گیری می نماید، می توان اظهار داشت که این تعداد از پرسش نامه به عنوان نمونه آماری کافی است. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی (موسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی) انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید. برای سنجش محافظه کاری اجتماعی از پرسشنامه اواخت (۲۰۱۳) که شامل ۷ گویه می باشد و گویه ها روی مقیاس ۵ درجه ای لیکرت (۱= بسیار منفی تا ۵

رهبر-عضو بر هشداردهی تأثیر گذار هستند، این روابط با نقش میانجی شدت اخلاقی تقویت می شوند. گری (۱۹۸۸) در پژوهشی با عنوان به سوی نظریه تأثیر فرهنگی بر توسعه سیستم های حسابداری در سطح بین المللی به بررسی ارتباط بین عوامل محیطی در توسعه سیستم های ملی گزارشگری مالی شرکت ها پرداخت. نتایج پژوهش نشان می دهد که ابعاد ارزش در سطح خرده فرهنگ حسابداری یعنی حرفه، یکنواختی، محافظه کاری و محرمانه بودن با ابعاد ارزش فرهنگی در ارتباط می باشد. به عبارت دیگر ارزش های فرهنگی و اجتماعی بر ارزش های حسابداری تأثیرگذار است.

فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: بین محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و افشاگری داخلی حسابرسان رابطه ای معنادار وجود دارد.

فرضیه دوم: شدت اخلاقی رابطه بین محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و افشاگری داخلی حسابرسان را تعدیل می کند.

فرضیه سوم: بین محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و افشاگری خارجی حسابرسان رابطه ای معنادار وجود دارد.

فرضیه چهارم: شدت اخلاقی رابطه بین محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و افشاگری خارجی حسابرسان را تعدیل می کند.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت، از نوع پژوهش های کاربردی (زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه محافظه کاری اجتماعی و افشاگری حسابرس است) و با توجه به هدف اجرا، از نوع پژوهش های توصیفی پیمایشی می باشد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها از طریق پرسش نامه انجام می شود. به منظور آزمون فرضیه ها از رگرسیون چند گانه و نرم افزار های ایویوز نسخه ۱۰ استفاده گردیده است. این پژوهش از نظر مکانی در

= بسیار مثبت) رتبه بندی شده است، استفاده شده است.

برای اندازه گیری افشاگری داخلی و خارجی از پرسشنامه پارک و همکاران (۲۰۰۵) استفاده شد. پرسشنامه افشاگری داخلی شامل ۴ گویه و افشاگری خارجی شامل ۳ گویه است. در این پرسشنامه از پاسخ دهنده خواسته شد که به عنوان حسابرس یک شرکت "اگر در محل کار خود یا در شرکت صاحبکار تقلبی/تخلف/ عمل سوال برانگیزی را مشاهده کردید، در مورد آن چه می کنید؟"

در مورد تمام سوالات افشاگری (داخلی و خارجی)، از پاسخ دهندگان خواسته شد تا میزان موافقت یا مخالفت

خود را با هر یک از گویه های داده شده درباره افشاگری در مقیاس ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۵ (کاملاً موافق) ارزیابی کنند.

برای سنجش شدت اخلاقی از پرسشنامه شاوور و همکاران (۲۰۱۵) استفاده شد. این پرسشنامه شامل شمل ۶ گویه است و از پاسخ دهنده خواسته شد که میزان موافقت خود را با هر گویه بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه ای (از ۱ = بسیار کم تا ۵ = بسیار زیاد) بیان نماید. برای تعیین پایایی پرسشنامه، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است که در نگاره شماره ۱، پایایی پرسشنامه های مربوط به محافظه کاری اجتماعی، افشاگری حسابرسان و شدت اخلاقی را نشان داده شده است.

نگاره شماره ۱: پایایی پرسشنامه ها

متغیرهای پژوهش	ضریب آلفای کرونباخ
محافظه کاری اجتماعی	۰/۸۳۰
افشاگری داخلی حسابرسان	۰/۹۶۰
افشاگری خارجی حسابرسان	۰/۹۲۰
شدت اخلاقی	۰/۸۷۰

منبع: یافته های پژوهش

مطابق با پژوهش های داراجی و همکاران (۱۳۹۸)؛ شعبان و همکاران (۱۳۹۸) و باقری و همکاران (۱۳۹۵) متغیرهای زیر را به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده اند.

جنسیت (*GEN*)؛ یک متغیر اسمی با مقدار صفر و یک است. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن. سن (*AGE*) یک متغیر نسبی است که نشان دهنده سن شناسنامه ای پاسخ دهنده است.

سطح تحصیلات (*ADU*) متغیر رتبه ای از ۱ تا ۴. شامل کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری.

تجربه کاری (*EXP*) یک متغیر نسبی نشان دهنده میزان تجربه کاری شخص است.

رتبه شغلی (*RAN*) متغیر رتبه ای از ۱ تا ۴. شامل مدیر، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس.

از آنجایی که این مقادیر بیش از ۶۷ درصد می باشد، بنابراین پرسش نامه ها از روایی لازم برخوردار هستند.

مدل آزمون فرضیه ها و نحوه سنجش متغیرهای پژوهش

به منظور بررسی فرضیه های پژوهش از معادله زیر استفاده می شود.

$$IWBA(EWBA) = \beta_0 + \beta_1 SC + \beta_1 MI + \beta_1 SC * MI + \beta_2 Control Variable + \epsilon$$

متغیرهای وابسته: افشاگری داخلی حسابرسان (*IWBA*) و افشاگری خارجی حسابرسان (*EWBA*) می باشند.

متغیر مستقل: محافظه کاری اجتماعی حسابرسان (*SC*) است.

متغیر تعدیل گر: شدت اخلاقی (*MI*) است.

متغیرهای کنترلی:

محل اشتغال (*EMP*) یک متغیر اسمی با مقدار صفر و یک است. یک برای اشتغال در سازمان حسابرسی و صفر برای اشتغال در موسسات خصوصی.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

نگاره شماره ۲، توزیع پاسخگویان برحسب متغیرهای زمینه ای را نشان می دهد.

نگاره ۲: توزیع پاسخگویان برحسب متغیرهای زمینه ای

نام متغیر	گروه	تعداد	درصد
سطح تحصیلات	کارشناسی	۱۱۰	۳۵
	کارشناسی ارشد و دانشجو	۱۵۰	۴۷
	دکتری و دانشجو	۴۰	۱۲
	بدون پاسخ	۱۶	۸
رتبه شغلی	حسابرس	۱۶	۸
	حسابرس ارشد	۱۵۰	۴۷
	سرپرست	۱۲۰	۳۸
	مدیر	۳۰	۷
سن	زیر ۳۰ سال	۵۰	۱۵,۸
	۳۰ تا ۴۰	۱۵۰	۴۷,۵
	۴۰ تا ۵۰	۷۵	۲۳,۷
	۵۰ و بالاتر	۴۱	۱۳
تجربه کاری	زیر ۱۰ سال	۶۰	۱۹
	۱۰ تا ۲۰	۱۷۰	۵۳,۸
	۲۰ تا ۳۰	۷۰	۲۲,۱۵
محل خدمت	۳۰ و بالاتر	۶	۴,۰۵
	سازمان حسابرسی	۱۷۷	۵۸,۱
جنسیت	موسسات حسابرسی	۱۳۹	۴۱,۹
	زن	۹۵	۳۰,۱
	مرد	۲۲۱	۶۹,۹

منبع: یافته های پژوهش

نگاره ۳: آمار توصیفی متغیرهای اصلی

متغیرهای پژوهش	تعداد مشاهده	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
محافظه کاری اجتماعی	۳۱۶	۳	۱۵	۱۰	۲
افشاگری داخلی حسابرسان	۳۱۶	۲	۶	۳/۲۶۷	۱/۱۵۳
افشاگری خارجی حسابرسان	۳۱۶	۱	۷	۳/۸۱۴	۱/۲۸۵
شدت اخلاقی	۳۱۶	۲	۸	۵/۶۲۳	۱/۶۷۶

منبع: یافته های پژوهش

آزمون فرضیه های پژوهش

نگاره شماره ۴، نتیجه آزمون مدل پژوهش برای فرضیه اول و دوم را نشان می‌دهد.
نگاره شماره ۴: آزمون فرضیه اول و دوم

متغیرهای پژوهش	ضرایب	خطای استاندارد	آماره T	سطح معناداری
C	۰/۷۸۹	۰/۶۳۵	۱/۲۴۲	۰/۲۱۵
SC	۰/۹۹۸	۰/۴۷۴	۲/۱۰۶	۰/۰۳۶
MI	۰/۴۸۷	۰/۲۰۱	۲/۴۱۹	۰/۰۴۲
$CS*MI$	۰/۳۸۲	۰/۱۱۴	۳/۳۵۸	۰/۰۱۹
GEN	۰/۴۲۴	۰/۱۷۳	۲/۴۴۶	۰/۰۱۵
AGE	۰/۸۲۸	۰/۵۶۷	۱/۴۶۱	۰/۱۴۵
ADU	-۰/۶۳۳	۰/۴۰۵	-۱/۵۶۳	۰/۱۱۹
EXP	۰/۵۱۲	۰/۲۲۷	۲/۲۵۲	۰/۰۲۵
RAN	۰/۸۶۲	۰/۲۱۲	۴/۰۶۶	۰/۰۰۰
EMP	-۰/۷۵۸	۰/۵۷۶	-۱/۳۱۶	۰/۱۸۹
آماره $D-W$	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره F	سطح معناداری
	۰/۳۵۲	۰/۳۳۲	۱۸/۴۶۹	۰/۰۰۰۰

منبع: یافته های پژوهش

وجود ندارد. سطح معناداری محافظه کاری اجتماعی برابر ۰/۰۳۶ می باشد که از ۵ درصد کمتر می باشد، بنابراین می توان ادعا نمود که محافظه کاری اجتماعی حسابرسان بر افشاگری داخلی تاثیر می گذارد. از طرفی سطح معناداری برای متغیر تعاملی محافظه کاری اجتماعی* شدت اخلاقی کمتر از ۵ درصد است که نشان می دهد شدت اخلاقی اثر مثبتی بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و افشاگری داخلی می گذار است و با توجه به علامت مثبت ضریب آن، نشان می دهد که این اثر را تقویت می کند.

به منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون F استفاده گردید. با توجه به احتمال آماره F محاسبه شده (۰/۰۰۰۰)، می توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده در سطح ۹۹ درصد معنادار می باشد. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده می توان ادعا نمود، تقریباً ۳۳ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (افشاگری داخلی)، توسط متغیر مستقل مدل (محافظه کاری اجتماعی) توضیح داده می شود (قابل تبیین است). همچنین با توجه به مقدار آماره F دوربین واتسون (۱/۹۸۵) می توان ادعا نمود که خودهمبستگی سریالی مرتبه اول در اجزای اخلاقی مدل

نگاره شماره ۵: آزمون فرضیه سوم و چهارم

متغیرهای پژوهش	ضرایب	خطای استاندارد	آماره T	سطح معناداری
C	-۰/۶۴۵	۰/۴۸۶	-۱/۳۳۱	۰/۱۸۴
SC	۰/۳۵۳	۰/۱۴۷	۲/۳۹۹	۰/۰۱۷
MI	۰/۴۸۴	۰/۲۲۹	۲/۱۰۶	۰/۰۳۶
$CS*MI$	۰/۸۰۳	۰/۳۶۶	۲/۱۹۴	۰/۰۲۹
GEN	۰/۲۸۷	۰/۱۳۹	۲/۰۶۲	۰/۰۴۰

۰/۳۴۵	-۰/۹۴۶	۰/۳۰۵	-۰/۲۸۹	<i>AGE</i>
۰/۳۷۵	۰/۸۸۸	۰/۶۳۴	۰/۵۶۳	<i>ADU</i>
۰/۰۱۲	-۰/۵۲۷	۰/۰۹۳	-۰/۲۳۵	<i>EXP</i>
۰/۴۵۲	۰/۷۵۳	۰/۲۴۲	۰/۱۸۱	<i>RAN</i>
۰/۱۲۷	۱/۵۳۰	۰/۰۸۰	۰/۱۲۳	<i>EMP</i>
سطح معناداری	آماره <i>F</i>	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	آماره <i>D-W</i>
۰/۰۰۰	۱۶/۵۲۰	۰/۳۰۷	۰/۳۲۷	۱/۸۷۶

منبع: یافته های پژوهش

تعدیل کنندگی شدت اخلاقی آنها است. برای این منظور، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ را مورد مطالعه قرار داده است. در این راستا چهار فرضیه تدوین شد. فرضیه ها با استفاده از مدل رگرسیون خطی چندگانه مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول و سوم پژوهش نشان داد که محافظه کاری اجتماعی و افشاگری (داخلی و خارجی) حسابرسان رابطه مثبتی دارند. به عبارت دیگر با افزایش محافظه کاری اجتماعی میزان افشاگری داخلی و خارجی حسابرسان نیز افزایش یافته و این امر موجب می گردد که حسابرسان افشاگری را یک اقدامی سودمند و در جهت منافع سازمان و عموم جامعه بدانند. بنابراین مسئولیت اجتماعی حسابرس در ارتقای شفافیت اطلاعاتی، نقشی بسیار مهم است. نتایج پژوهش از بُعد افشاگری داخلی با یافته های دراجی و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد و به نوعی از نظر افشاگری خارجی با پژوهش یانگ و ایکسو (۲۰۲۲) مطابقت دارد. از طرفی براساس نظریه گری (۱۹۸۸) ارزش های اجتماعی و فرهنگی بر ارزش های حسابداری تأثیرگذار هستند، بنابراین ارزش های حرفه مانند افشاگری داخلی و خارجی حسابرسان تحت تأثیر ارزش های فرهنگی و اخلاقی جامعه قرار می گیرد؛ لذا از این نظر نتایج این پژوهش با نظریه گری (۱۹۸۸) مطابقت دارد. همچنین، چنانچه تصمیم گیری و قضاوت اخلاقی را به نوعی محافظه کاری اجتماعی تلقی کنیم نتایج این

نگاره شماره ۵، نتیجه آزمون مدل پژوهش برای فرضیه سوم و چهارم را نشان می دهد. به منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون *F* استفاده گردید. با توجه به احتمال آماره *F* محاسبه شده (۰/۰۰۰)، می توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده در سطح ۹۵ درصد معنادار می باشد. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده می توان ادعا نمود که حدود ۳۱ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (افشاگری خارجی)، توسط متغیر مستقل مدل (محافظه کاری اجتماعی) توضیح داده می شود (قابل تبیین است). همچنین با توجه به مقدار آماره *t* دوربین واتسون (۱/۸۷۶) می توان ادعا نمود که خودهمبستگی سریالی مرتبه اول در اجزای اخلاقی مدل وجود ندارد. سطح معناداری محافظه کاری اجتماعی برابر ۰/۰۱۷ می باشد که از ۵ درصد کمتر می باشد، بنابراین می توان ادعا نمود که محافظه کاری اجتماعی حسابرسان بر افشاگری خارجی تأثیر می گذارد. از طرفی سطح معناداری برای متغیر تعاملی محافظه کاری اجتماعی* شدت اخلاقی کمتر از ۵ درصد است که نشان می دهد شدت اخلاقی اثر مثبتی بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و افشاگری خارجی می گذارد و با توجه به علامت مثبت ضریب آن، نشان می دهد که این اثر را تقویت می کند.

نتیجه گیری

هدف این پژوهش بررسی رابطه محافظه کاری اجتماعی و افشاگری (داخلی و خارجی) حسابرسان با نقش

پژوهش با پژوهش های برگلند و کنگ (۲۰۱۳) از لحاظ افشاگری داخلی هم راستا است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم و چهارم نشان می دهد شدت اخلاقی اثر مثبتی بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و افشاگری خارجی می گذارد و با توجه به علامت مثبت ضریب آن، نشان می دهد که این اثر را تقویت می کند. به عبارت دیگر با افزایش سطح شدت اخلاقی تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر افشاگری داخلی و خارجی افزایش می یابد. بنابراین به نظر می رسد که مسولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به جامعه، نقشی بسیار مهم است. نتایج پژوهش از نظر تاثیر شدت اخلاقی بر افشاگری داخلی با یافته های والننتین و گادکین (۲۰۱۹)، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) همخوانی دارد. همچنین نتایج حاصل از بررسی متغیرهای کنترلی نشان می دهد که افشاگری داخلی و خارجی در مردان بیشتر از زنان است. تجربه کاری بطور مثبتی بر افشاگری داخلی و بطور منفی بر افشاگری خارجی اثر گذار است به علاوه رتبه شغلی نیز اثر مثبتی بر افشاگری داخلی دارد. محل اشتغال، سطح تحصیلات و سن اثری بر افشاگری داخلی و خارجی نداشته و همچنین رتبه شغلی بر افشاگری خارجی اثر گذار نیست. با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش به مدیران پیشنهاد می گردد با افزایش مشوق های شغلی برای حسابرسان، زمینه افشاگری را فراهم آورده و شرایطی را فراهم نمایند که حسابرسان با تعهد حرفه ای و در جهت استقلال و اعتدالی حرفه حسابرسی، فراتر از آنچه که معمول انتظار می رود سعی کرده و به راحتی بتوانند تخلف ها و مسائل را به اشخاص ذیصلاح انعکاس داده و در جهت بهبود حاکمیت شرکتی کمک نمایند. همچنین با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می شود که با هدف فرهنگ سازی و ترویج افشاگری تخلف، راهکارهای انگیزشی مالی برای حمایت و تشویق افشاگران، ایجاد قوانینی در جهت اعطای پاداش نقدی برای حمایت و تشویق آنها در نظر گرفته شود. پیشنهاد می شود که در پژوهش های آتی تاثیر محافظه کاری

اجتماعی و افشاگری داخلی و خارجی در بین حسابداران شرکتهای پذیرفته شده در بورس انجام شود. همچنین می توان نقش میانجی هوش هیجانی و تعدیلی اقدام تلافی جویانه را در زمینه افشاگری بررسی نمود. از جمله محدودیت های این پژوهش می توان به استفاده از ابزار گردآور اطلاعات آن یعنی پرسشنامه اشاره کرد که دارای محدودیتهای ذاتی مانند عدم آشنایی پاسخ دهندگان با موضوع، تفسیر متفاوت اصلاحات بوسیله پاسخ دهندگان و محافظه کاری بعضی از آنها در پاسخگویی به سؤاله های پرسشنامه است. از طرف دیگر، از آنجایی که پژوهش در حوزه پژوهش های کیفی است، برای اندازه گیری و گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده که در این رابطه، زمینه های ذهنی پاسخ دهندگان همچون احساسات، عواطف، نگرش ها و برداشت ها روی داده های پژوهش اثر هستند، همچنین دستیابی به یک نمونه آماری که از هر حیث گویای جامعه آماری باشد با دشواری مواجه است، از این رو، نتایج پژوهش بسیار وابسته به مشاهدات پژوهشگر است.

منابع

- باقری، منصور؛ بنی مهد، بهمن و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۵). محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود: یک رویکرد رفتاری. حسابداری مدیریت، ۹ (۲۹)، ۳۱-۳۹.
- بنی مهد، بهمن و آرش گل محمدی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، "دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲ (۳)؛ ۶۱-۸۶
- دراجی، میترا، بنی مهد، بهمن، شکری، اعظم. (۱۳۹۸). رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، تابستان ۱۳۹۸، شماره ۴۲، صفحه ۱۹۲-۱۷۷.

نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، مجله بررسی های حسابداری، ۲(۵)، ۱۰۹-۱۳۳.

نیک کار، بهزاد. آزادی، کیهان. بنی مهد، بهمن. باقر سلیمی، سعید. (۱۳۹۹). توانکمد سازی روانشناختی و هشدار دهی تقلب در حرفه حسابداری: آزمون نظریه امنیت روانشناختی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال نهم، شماره ۳۴، صص ۴۷-۵۸.

نیک کار، بهزاد، کیهان آزادی، بهمن بنی مهد و سعید باقر سلیمی. (۱۴۰۱). آزمون مدل اختلاف نظر اصول سازمانی در حساب‌رسان درباره گزارش تخلفات حرفه ای حسابداری، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۱(۲)، ۵۹-۶۹.

نیکبخت، زهرا، خلیفه سلطانی، سید احمد، حسینی، سید علی، مداحی، آزاده، ودادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حساب‌رسان. فصلنامه حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۸، تابستان ۹۷، صفحات ۹۰-۱۱۲.

نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری، تهران: انتشارات سازمان حسابداری، چاپ دوم، ص ۲۹.

وحدتی، مهران، یعقوب نژاد، احمد و جهان‌شاد، آریتا. (۱۴۰۱). طراحی الگوی هشداردهی در حسابداری بر اساس تحلیل داده بنیاد، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۱(۴۱)، ۳۲۵-۳۴۰.

یادگاری، خالد، امیری، هوشنگ، صالحی، اله کرم، خنیفر، حسین. (۱۴۰۰). تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حساب‌رسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن. دانش حسابداری، سال بیست و یکم، شماره ۸۲، بهار ۱۴۰۰.

ACCA (2012), Global Guidance on Ethical Matters for Members in Business, ACCA, Glasgow.

Alleyne, P., Hudaib, M. and Haniffa, R. (2015), "The moderating role of

دریایی، مجید، هاشم نیکو مرام و محمدحامد خان محمدی. (۱۳۹۹). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابداری، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابداری، ۱۲(۴۶)، ۲۷-۵۰.

ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر و دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیلگری شدت اخلاقی، مجله دانش حسابداری مالی، ۱۶(۱)، ۷۵-۱۰۵.

قاسمی نژاد، احسان، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۹). تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه ای حساب‌رسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناختی شخصیتی. مجله علمی دانش حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۳، پیاپی ۲۶، پاییز ۱۳۹۹، صفحه ۲۷-۱.

قاسمی، اعظم. (۱۳۹۶). پیشنهادی برای افزایش استقلال ظاهری و واقعی حساب‌رسان. مجله حساب‌رسان، شماره ۹۱، سال ۱۳۹۶.

محمدی اصل، عباس. (۱۳۸۵). محافظه کاری به مثابه منش. خردنامه همشهری. آذر ۱۳۸۵. شماره ۹.

محمدیون، سهیلا؛ حمیدیان، محسن و یگانگی، محمد رضا. (۱۴۰۱). ارائه مدل گزارش هشدار دهی در حرفه حسابداری مبتنی بر عوامل سازمانی مؤسسات حسابداری در ایران، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابداری، ۱۴(۳)، ۲۰۵-۲۳۴.

منتشلو، رامین. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر وجدانگرایی حساب‌رسان بر قصد هشداردهی آنها درباره تقلب با توجه به نقش میانجی سرمایه فکری و تعهد حرفه ای آنها، نهمین کنفرانس ملی یافته های نوین علوم و تکنولوژی با محوریت کامپیوتر، مدیریت و حسابداری، موسسه آموزش عالی سناباد گلپه‌هار، خرداد ماه ۱۴۰۲.

نژادتولمی، بابک؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و نیکومرام، هاشم. (۱۴۰۰). الگوسازی تمایل به افشاگری تقلب های حسابداری مبتنی بر صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی و عدالت سازمانی درک شده. حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۰)، ۲۹-۴۴.

- at <https://osf.io/6qs5g/>, last accessed on April 10, 2021).
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum*. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1–10.
- Gray, S.J., (1988) *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, *Abacus*, Vol. 24, PP.1-15.
- Gul, F.A., Srinidhi, B. and Ng, A.C. (2013). *Does gender diversity improve the informativeness of stock prices?* *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 38-314.
- Helliar, C.V. and Bebbington, J. (2004), "Taking ethics to heart: a discussion document by the research committee of the institute of chartered accountants of Scotland", *Institute of Chartered Accountants of Scotland*. Edinburgh.
- Lee, G. and Xiao, X. (2018), "Whistleblowing on accounting-related misconduct: a synthesis of the literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 41, pp. 22-46.
- Liyanarachchi, G. and Newdick, C. (2009), "The impact of moral reasoning and retaliation on whistleblowing: New Zealand evidence", *Journal of Business Ethics*, Vol. 89
- Mastiniwati, T., T. Mansor, A. Mohamad Ariff, & H. Aishah Hashim. (2020). *Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment*, *Managerial Auditing Journal*. DOI: 10.1108/MAJ-11-2019-2484.
- Mesmer-Magnus, J.R. and Viswesvaran, C. (2005), "Whistleblowing in organizations: an examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation", *Journal of Business Ethics*, Vol. 62 No. 3, pp. 277-297.
- perceived organisational support in breaking the silence of public accountants*", *Journal of Business Ethics*, Vol. 147No. 3, pp. 509-527.
- Alleyne, Ph., Hudaib. M., Pike, R. (2013). *Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors*. *The British Accounting Review*, 45, 10-23.
- Ayers, S. and Kaplan, S.E. (2005). "Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions". *Journal of Business Ethics*, 57: 121-137.
- Berglund, N., and Kang, T., (2013) *Does Social Trust Matter in Financial Reporting? Evidence from Audit Pricing*, https://www.uts.edu.au/sites/default/files/A_CCconf14TKang.
- Bhal, K., Dadhich, A. (2011). *Impact of ethical leadership and leader-member exchange on whistle blowing: The moderating impact of the moral intensity of the issue*. *Journal of Business Ethics*, 103(3), 485–496.
- Culiberg, B. and Mihelic, K.K. (2017), "The evolution of whistleblowing studies: a critical review and research agenda", *Journal of Business Ethics*, Vol. 146 No. 4, pp. 787-803.
- Dungan, J., A. Waytz, and L. Young. (2015). *the psychology of whistleblowing*, *Current Opinion in Psychology*, Vol. (6), pp: 129-133.
- Erkmen, T., Caliskan, A.O. and Esen, E. (2014), "An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context", *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 10 No. 2, pp. 229-243.
- Feldman G. 2020. "Personal Values and Moral Foundations: Examining Relations and Joint Prediction of Moral Variables." (Unpublished manuscript, available

- from the other side”, *Accounting Faculty Publications*, 27, June.
- Taylor, E.Z. and Curtis, M.B. (2010), “An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 93 No. 1, pp. 21-37.
- Valentine, S. & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research* 98, pp: 277-288.
- Yang, L., & Xu, R. (2020). The effects of retaliation on whistleblowing intentions in China banking industry, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(2), 124-
- Zhang, F.W., Liao, J.Q., Yuan, J.M. (2016). Ethical leadership and whistleblowing: Collective moral potency and personal identification as mediators. *Social Behavior and Personality: An international journal*, 44(7), 1223- 1232.
- Zhou, Fuzhao. (2023). Auditors’ responses and whistleblowing allegations, *Finance Research Letters*, Volume 58, Part B, 2023, 104420, ISSN 1544-6123, <https://doi.org/10.1016/j.frl.2023.104420>.
- Miceli, M.P. and Near, J.P. (1985), “Characteristics of organizational climate and perceived wrongdoing associated with whistleblowing decisions”, *Personnel Psychology*, Vol. 38 No. 3, pp. 525-544.
- Park, H., Rehg, M.T. and Lee, D. (2005), “The influence of confucian ethics and collectivism on whistleblowing intentions: a study of South Korean public employees”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 58 No. 4, pp. 387-403.
- Rehg, M.T., Miceli, M.P., Near, J.P. and Van Scotter, J.R. (2008), “Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: gender differences and power relationships”, *Organization Science*, Vol. 19 No. 2, pp. 221-240.
- Schultz, J.J., Johnson, D.A., Morris, D. and Dymes, S. (1993). “An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting”. *Journal of Accounting Research*, 31: 75-103.
- Shawver, T. J., Clements, L. H., & Sennetti, J. T. (2015). How does moral intensity impact the moral judgments and whistleblowing intentions of professional accountants? *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 19, 27-60.
- Taylor, E., Curtis, M. and Chui, L. (2012), “Staff auditors’ observations of questionable peer behavior: the view

Examining the relationship between social conservatism and auditors' Whistle-blowing with emphasis on the moderating role of moral intensity

¹*Kaveh Parandin**

²*Yaser Shirzadi*

³*Somayeh Hosseini Aghdaei*

⁴*Tayebeh Jamshidi*

Abstract

Whistle-blowing is an action to discover, control and finally disclose wrongdoings, especially financial violations in organizations. On the other hand, social conservatism means people's desire to maintain traditional values as they are, so it is expected that people working in the auditing profession who have high social conservatism will have more conservative professional behavior. The purpose of this research is to investigate the effect of social conservatism on the Whistle-blowing of auditors with the moderating role of moral intensity. This research is a type of survey research. The statistical sample of the research consists of 316 auditors working in private audit institutions and audit organizations in 2021. In order to test the hypotheses, multiple regression has been used. The findings of the research show that there is a significant and positive relationship between social conservatism and auditors' internal and external Whistle-blowing. Also, the hypothesis test shows that the moderating variable of moral intensity has a significant effect on the relationship between social conservatism and auditors' Whistle-blowing.

Keywords: *social conservatism, auditors' Whistle-blowing, moral intensity*

¹ Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran, (Corresponding Author), kparandin@pnu.ac.ir

² Instructor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran, shrzadi62@pnu.ac.ir

³ Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran, hosseinia@pnu.ac.ir

⁴ Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Bakhtar, Ilam, Iran, t.jamshidid@alzahra.ac.ir

Journal of Management Accounting
Vol. 17, No.60, Spring 2024