



## The Effect of Ethical Orientation, Professional Identity and Supervisor's Trust on the Auditor's Intention to Disclose According to the Moderating Role of Fear of Reprisal

Maryam Azizyan<sup>۱</sup>, Rahman Saedi<sup>۲</sup>

Received: 2022/09/14  
Accepted: 2022/12/05

Research Paper

### Abstract

The purpose of this research is studying the effect of ethical orientation, professional identity and supervisor's trust on the auditor's intention to disclose considering the moderating role of fear of reprisal. The research method in this research is a survey type in terms of the nature of the subject and its goals, and the data collection tool is questionnaire which its validity and reliability is confirmed. The statistical population is all assistant auditors, auditors, senior auditors, senior supervisors, supervisors and managers working in auditing institutions, members of the official accountant's society in Iran. Using Cochran's formula and sampling method, the sample size determined 357 people. In order to analyze the data in this research, Kolmogorov-Smirnov tests are used to test normality. The structural equations are employed to test the hypotheses. The results indicated that ethical orientation, professional identity and supervisor's trust have a positive and significant effect on the auditor's intention to disclose. Also, the results show that the fear of retaliation can moderate the effect of these three variables on the auditor's intention to disclose.

**Keywords:** Moral Orientation Audit, Professional Identity, Supervisor's Trust, Disclosure Intention, Fear of Retaliation

**JEL Classification:** M41, E32

---

۱. Master's Student in Accounting, Sepahan non-profit Institute, Isfahan, Iran (Email: M.Azizyan@gmail.com)

۲. Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran (Corresponding author) (Email: Saedi.rahman@yahoo.com)





## تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس با توجه به نقش تعدیلگر ترس از تلافی

مریم عزیزیان<sup>۱</sup>، رحمان ساعدی<sup>۲</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۴

### چکیده

هدف از این پژوهش، تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس با توجه به نقش تعدیلگر ترس از تلافی می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است که روایی و پایایی آن نیز تأیید گردیده است. جامعه آماری کلیه کمک‌حسابرسان، حسابرسان ارشد، سرپرستان ارشد، سرپرستان و مدیران شاغل در مؤسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی در ایران است و با استفاده فرمول کوکران و روش نمونه‌گیری حجم نمونه ۳۵۷ نفر در نظر گرفته شد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش، از آزمون‌های کلموگروف-اسمیرنوف، جهت تست نرمالیت و از معادلات ساختاری جهت تأیید فرضیه‌ها استفاده شد. نتایج حاکی از این بود که جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر مثبت و معنادار دارد؛ همچنین نتایج نشان داد که ترس از تلافی می‌تواند تأثیر این سه متغیر را بر قصد افشاگری حسابرس تعدیل نماید.

واژه‌های کلیدی: جهت‌گیری اخلاقی حسابرس، هویت حرفه‌ای، اعتماد سرپرست، قصد افشاگری، ترس از تلافی.

طبقه‌بندی موضوعی: G41, M42

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه غیرانتفاعی سپاهان، اصفهان، ایران (Email: M.Azizyan@gmail.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول) (Email: Saedi.rahman@yahoo.com)



## مقدمه

هدف اصلی تمام مؤسسه‌های حسابرسی افزایش کارایی و اثربخشی است. نیروی انسانی در سطح سازمان‌ها و شرکت‌ها شامل مجموعه‌ای از افراد با نیازهای بی‌شمار است. اگر کلیه نیازهای این افراد رفع گردد و همچنین از انگیزه کافی برخوردار باشند، استعدادها و توانایی‌های خود را در جهت اهداف آن سازمان به کار خواهند گرفت و بالعکس اگر این افراد در مسئولیت محول شده به آنان به‌خوبی عمل نکنند آن‌گاه آن سازمان در رسیدن به اهداف و همچنین انجام وظایف در قبال صاحب‌کاران طرف قرارداد خود با مشکل مواجه خواهد شد. حسابرسان به‌عنوان منابع انسانی تعریف شده در هر مؤسسه حسابرسی ارزشمندترین منبع آن محسوب می‌شوند و بدون شک یکی از پایه‌های اصلی و اساسی توسعه در این مؤسسه‌ها یا شرکت‌ها می‌باشند، بنابراین عملکرد اثربخش منبع مذکور همواره مورد توجه شرکا و مدیران این مؤسسه‌ها بوده است. از طرفی تقلب‌های مالی و فرودپاشی شرکت‌های بزرگی چون انرون و ورلدکام، نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان کافی نیست و آن‌ها باید افزون بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی، به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز پایبند باشند. بخش مهمی از رعایت اخلاق حرفه‌ای مربوط به گزارش تخلف است (کفاش و همکاران، ۲۰۱۷). در تجزیه و تحلیل تقلب‌های مالی عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بی‌توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (مهدوی و هوشمندی، ۲۰۱۳). برای جلوگیری از تقلب‌های مالی متعدد افشاگری به‌عنوان یک سازوکار کنترلی قوی مطرح شد که می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذی‌نفعان جامعه داشته باشد. با مدنظر قرار دادن این موضوع که اگر اعمال خلاف مورد توجه قرار نگیرد وقوع آن افزایش می‌یابد، اهمیت روزافزون افشاگری در عصر حاضر مشخص می‌شود. در نتیجه، بررسی عواملی که می‌تواند قصد افشاگری حسابرس را تحت‌تأثیر قرار دهد، نقش بسزایی در پیشگیری از آسیب‌های بالقوه ناشی از اعمال خلاف خواهد داشت. این مطالعه با تکیه بر ادبیات روان‌شناسی اجتماعی پیشنهاد می‌کند که ادراکات منفی، مانند ترس از تلافی، ممکن است تأثیر طولانی‌تر و قوی‌تری نسبت به پیش‌بینی‌کننده‌های مثبت بر افشاگری داشته باشند (به‌عنوان مثال جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست). با توجه به مطالب گفته شده می‌توان گفت بررسی تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس با توجه به نقش تعدیلگر ترس از تلافی از اهمیت و ضرورت ویژه برخوردار است.

در ادامه ساختار مقاله به این ترتیب خواهد بود: ابتدا مبانی نظری پژوهش تشریح می‌گردد. بخش بعد به پیشینه‌های تجربی و طرح پرسش‌های پژوهش اختصاص دارد. پس از آن روش‌شناسی پژوهش، جامعه و نمونه آماری و ابزار گردآوری، آماده‌سازی و تحلیل داده‌ها ارائه می‌شود. در بخش پایانی نیز پس از بیان یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادها خواهد آمد.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

برای جلوگیری از تقلب‌های مالی متعدد افشاگری به‌عنوان یک سازوکار کنترلی قوی مطرح شد که می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذی‌نفعان جامعه داشته باشد. اگر چه گزارش عمل خلاف آن‌ها که در واقع رخ داده‌اند و آن‌ها که مشکوک هستند مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای است اما رسوایی‌های مالی، اعتبار آیین رفتار حرفه‌ای را در پیشگیری از چنین رخدادهایی زیر سؤال برده است. ناتوانی آیین رفتار حرفه‌ای در حمایت از منافع عموم ممکن

است به دلیل نارضایتی حسابرسان از گزارش اعمال خلافی باشد که همکارانشان مرتکب شده‌اند (سعیدی و همکاران، ۱۳۹۷).

برخی از معضلات اخلاقی که حسابرسان با آن مواجه هستند شامل این موارد می‌شود که آیا فعالیت‌های سؤال‌برانگیز سایر کارکنان حسابرسی که آن‌ها مشاهده کرده‌اند را گزارش دهند یا خیر؛ مانند سرپوش گذاشتن بر بی‌نظمی در امور مالیاتی صاحب‌کار، دستکاری صورت‌های مالی صاحب‌کار برای نشان دادن یک نتیجه مطلوب به جای دیدگاه صحیح و عادلانه، عدم افشای اطلاعات در خصوص تعارضات مهم در معاملات تجاری و ارائه یک نظر حسابرسی مناسب هنگامی که صورت‌های مالی منصفانه ارائه نشده‌اند (هلیار و بینگتون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴). مطالعات قبلی نشان داده است که اقدامات ناشایست در مؤسسه‌های حسابرسی شامل گزارش نکردن زمان (آکرز و آتون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳) و از بین بردن مستندات کاری است (کاپلان و ویتکوتن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱). حسابرسان با اطلاع از عمل مشکوک یا تخلف، وظیفه دارند موضوع را به مدیریت مؤسسه حسابرسی گزارش دهند. حسابرسان باید اطمینان حاصل کنند که گزارشگری مالی از قابلیت اعتبار و اطمینان کافی برخوردار است (لاتان و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶). این اعتبار و اطمینان شامل یافته‌هایی در مورد صورت‌های مالی مشتریان این است که آیا آن‌ها دیدگاه صحیح و منصفانه از موقعیت مالی خود ارائه می‌دهند یا خیر و آیا این صورت‌های مالی می‌تواند توسط طرفین ذی‌نفع مانند سهام‌داران جهت تصمیم‌گیری آن‌ها درباره مشتری مورد استفاده قرار گیرد (منصور و همکاران، ۲۰۲۰).

این مطالعه بر چهار متغیر متمرکز است: ترس از تلافی، جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست. اهمیت اخلاق در حرفه حسابداری بر کسی پوشیده نیست. تا آنجا که انجام اعمال غیراخلاقی در حرفه حسابداری، شامل ارائه اطلاعات مالی گمراه‌کننده و متقلبانه، می‌تواند اعتماد عموم را به حسابداران از بین برده و به حیثیت حرفه، لطمه وارد کند (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۷). مسئولیت عمومی حسابرسان در برابر رسیدگی به صورت‌های مالی حاکی از آن است که حسابرسان می‌بایست در چارچوب اصول اخلاقی عمل کنند و قاعدتاً حسابرسانی که رشد اخلاقی بیشتری دارند، اعمالی را انتخاب می‌کنند که مطابق با اصول اخلاقی باشد. عملکرد حسابرس و رفتار افشاگری وی علاوه بر تأثیرپذیری از عوامل فنی مانند برنامه‌ها و رویه‌های حسابرسی، تحت تأثیر عوامل غیرفنی مانند نگرش‌ها، عوامل ذهنی، عاطفی، روان‌شناختی، اخلاقیات، شخصیت و موارد دیگر قرار می‌گیرد که در موقعیت‌ها و شرایط مختلف، تغییراتی را تجربه خواهند کرد (سارلین و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). جهت‌گیری اخلاقی یکی از عوامل مهم تفاوت‌های فردی است که باید به‌عنوان پیش‌بینی‌کننده رفتار افشاگر در نظر گرفته شود (آلمون و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۰). جهت‌گیری اخلاقی، شامل چارچوب باورها، نگرش‌ها و ارزش‌های فردی است که بر توانایی حسابداران و حسابرسان برای شناخت یک مسئله اخلاقی تأثیر می‌گذارد (تریکی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷). کسانی که از نظر اخلاقی حساسیت بیشتری دارند و متعهد به پیگیری نتایج اخلاقی هستند، به احتمال زیاد در رفتارهای افشاگرانه شرکت می‌کنند (وادرا و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۹). در شواهد تجربی نشان داده شده است که جهت‌گیری اخلاقی

- 
1. Helliari & Bebbington.
  2. Akers & Eaton.
  3. Kaplan & Whitecotton.
  4. Latan et al.
  5. Sarlin et al.
  6. Allmon et al.
  7. Triki et al.
  8. Vadera et al.

با رفتارهای افشاگر مرتبط هستند (بارنت و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۶؛ جونز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). قضاوت در مورد اخلاقی بودن اعمال خاص با اهداف افشاگری همبستگی زیادی دارد (کینان<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷)؛ همچنین جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایانه و حساسیت اخلاقی تأثیر مثبتی بر افشاگری حسابرسان دارد. در حالی که جهت‌گیری اخلاق نسبی بر افشاگری تأثیر منفی می‌گذارد. این نتایج نشان می‌دهد که جهت‌گیری و حساسیت اخلاقی حسابرس بر انتخاب اقدامات فردی وی تأثیر بسزایی دارد.

یکی دیگر از متغیرهای مهم و اثرگذار بر رفتار افشاگرانه، هویت حرفه‌ای است. هویت حرفه‌ای با درونی‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای فرد، شناسایی با شغل فرد و یکپارچه‌سازی روانی با آن تعریف می‌شود (ترد و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲). مطابق با تعریف هانگ<sup>۵</sup> (۲۰۱۰) هویت حرفه‌ای عامل مهمی در درک شغل و تصمیم‌های شغلی افراد است. افرادی که دارای حس قوی هویت حرفه‌ای هستند، به حرفه خود افتخار می‌کنند و از طریق آن به درک خود و رشد واقعی می‌رسند (باتلر و کنستانتین<sup>۶</sup>، ۲۰۰۵؛ یو<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸). هویت حرفه‌ای حسابرس، میزان تخصص، دانش، مهارت و گرایش حسابرس به شغل خود است، هویت حرفه‌ای در علوم اجتماعی بر پایه نظریه نقش بنا شده است که از طریق آن فرد برای انتظارات یا نقش‌های یک شغل ویژه آماده می‌شود. در واقع، هویت حرفه‌ای حسابرس، نشان‌دهنده میزان تعهد حسابرس به حرفه‌ای است که در آن فعالیت می‌کند. به عبارتی، حسابرسی که دارای هویت حرفه‌ای است به اصول و ضوابط حرفه پایبند بوده، اهداف و رفتار خود را با اهداف، استانداردها، اصول و قواعد حرفه حسابرسی همسو می‌نماید. حسابرسانی که وابستگی زیادی به حرفه خود دارند، بیشتر علائق خود را وقف حرفه خود می‌کنند. به‌طور کلی احساس هویت با یک حرفه، نیاز به استمرار حضور در آن حرفه و احساس مسئولیت فراوان نسبت به آن دارد. افرادی که تلاش‌های بیشتری برای کسب شایستگی‌های حرفه‌ای انجام می‌دهند، به میزان بیشتری موفقیت در حرفه خود را تجربه می‌کنند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷). قدرت این هویت می‌تواند متفاوت باشد. افراد می‌توانند قدرت این هویت را با پیروی قوی از هنجارها و آیین‌نامه‌های رفتاری که برای حرفه خاص آن‌ها مناسب است، نشان دهند. به‌عنوان مثال، حسابرسان به محض شروع آموزش و در طول فرایند صدور گواهینامه، با دستورالعمل‌های رفتارهای اخلاقی آشنا می‌شوند (یانگ و ژو<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). به‌طور کلی، افرادی که هویت حرفه‌ای دارند، تلاش دارند تا از استانداردها، اصول و قواعد و اخلاق حرفه‌ای پیروی نمایند تا خدمات باکیفیتی را عرضه نمایند. از این رو، حسابرسان به‌عنوان افرادی که نقش بسیار مهمی در جامعه بر عهده دارند، باید نسبت به مسئولیت‌هایی که جامعه از آنان انتظار دارد به گونه‌ای عمل کنند که خدمات خود را در بالاترین سطح ارائه دهند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷).

در نهایت، اعتماد سرپرست به‌عنوان یک مؤلفه مهم در تشویق رفتار افشاگر شناسایی شده است. اعتماد، تصمیم به اطمینان به دیگری است با این انتظار که او بر اساس یک توافق مشترک، عمل خواهد کرد. در هر سطحی از اعتماد، یک میزان معیار از ریسک به‌عنوان اینکه دیگری ممکن است بر اساس توافق عمل نکند، وجود دارد. هوسمر (۱۹۹۵)، بیان می‌کند اعتماد، اطمینان یک فرد، گروه یا مؤسسه بر یک وظیفه داوطلبانه پذیرفته‌شده برای فرد، گروه یا مؤسسه دیگر، برای شناسایی و حمایت از حقوق و منافع همه کسانی که در یک تلاش مشترک با تبادل اقتصادی،

1. Barnett et al.
2. Jones et al.
3. Keenan
4. Trede et al.
5. Hong
6. Butler & Constantine
7. Yu
8. Yang & Xu



درگیر شده اند، است. اکثر محققان روی تعریف اعتماد به عنوان حالتی شامل اطمینان داشتن به انتظارات مثبت در مورد انگیزه‌های دیگران در موقعیت‌هایی که ریسک در پی دارد، توافق دارند (اشجع و همکاران، ۱۳۸۸). پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه انگیزه حسابرسان نیز شواهدی ارائه می‌دهد مبنی بر اینکه میزان فعالیت حسابرسان تحت تأثیر درک آن‌ها از سرپرستان می‌باشد (ویلکز، ۲۰۰۲؛ هاکنبرک و نلسون، ۱۹۹۶؛ پیچر، ۱۹۹۶). به طوری که حسابرسان بر اساس درک خود در مورد سرپرستان ممکن است دست به تحریف اطلاعات بزنند و یا از دادن اطلاعات خودداری کنند (گلد و همکاران، ۲۰۱۴). در واقع، کارمندی که فعالیت مشکوک یا غیرقانونی را گزارش می‌کند در موقعیت آسیب‌پذیری قرار می‌گیرد. میزان اعتماد کارکنان به مدیریت خود، واکنش‌های عاطفی و تجربیات گذشته با مدیریت همگی می‌توانند برای ارزیابی منطقی اعتماد تأثیر بگذارند (یانگ و ژو، ۲۰۲۰).

از دیدگاه مدیریت مؤسسه حسابرسی، اطمینان از اینکه کارکنان حسابرسی آن‌ها مواردی از خطا را گزارش می‌کنند، مزایایی دارد. زیرا این امر به محافظت از اعتبار مؤسسه حسابرسی کمک می‌کند. در مقابل، عدم گزارش تخلف می‌تواند باعث تعطیلی مؤسسه حسابرسی شود. همچنین مؤسسه‌های حسابرسی ممکن است با مراجع قضایی و پیگرد قانونی روبرو شوند. با این حال، از نظر افشاگران، آن‌ها ممکن است عواقب منفی مانند افزایش استرس یا از دست دادن شهرت و یا تلافی را تجربه کنند (لاتان و همکاران، ۲۰۱۶). مدت زمان زیادی است که ترس از تلافی به عنوان یک متغیر مهم در فرایند افشاگری در نظر گرفته شده است. اقدام تلافی‌جویانه علیه یک افشاگر می‌تواند شامل «اقدام نامطلوب علیه یک کارمند یا عدم انجام یک اقدام مطلوب» باشد (یانگ و ژو، ۲۰۲۰). توجه به این نکته ضروری است که تهدید و تلافی واقعی هر دو اقدامات غیراخلاقی و غیرقانونی تلقی می‌شوند که یک افشاگر را در برابر انتقام آسیب‌پذیر می‌کند (لی و شیائو، ۲۰۱۸). نوع انتقام‌گیری علیه افشاگران بسته به اینکه افشاگری در داخل یا خارج رخ می‌دهد (دورکین و باوکوس، ۱۹۹۸) و روشی که یک فرد در آن افشاگری کرده است (کورتینا و ماگلی، ۲۰۰۳) ممکن است متفاوت باشد. همچنین بسته به اینکه چه کسی در این اعمال شرکت می‌کند ممکن است ماهیت تلافی را تغییر دهد. ماهیت حادثه‌ای که باید گزارش شود نیز می‌تواند بر محافظت احتمالی بر تلافی‌جویی تأثیر بگذارد. واضح است که همه افشاگران با تلافی‌جویی مواجه نمی‌شوند. اما این ترس از تلافی‌جویی است که بیشترین اهمیت را دارد؛ زیرا ترس می‌تواند بر احتمال افشاگری در آینده تأثیر بگذارد (لی و شیائو، ۲۰۱۸). با توجه به موارد فوق، این مطالعه به دنبال بررسی عواملی است که ممکن است حسابرسان را به سمت افشاگری اعمال نادرست همکاران سوق دهد. علاوه بر این، این مطالعه نه تنها عوامل فردی نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک‌شده را مورد بررسی قرار داد، بلکه تعهد حرفه‌ای و تعهد استقلال را نیز در این مدل در نظر گرفت که این دو عامل از عوامل اساسی در تعیین رفتار حسابرسان است. این مطالعه به توسعه ادبیات درباره افشاگری کمک می‌کند و یافته‌های آن پیامدهای عملی دارد. از نظر مفاهیم عملی، نتایج این مطالعه می‌تواند به مدیران مؤسسه‌های حسابرسی کمک کند تا عواملی را که می‌تواند قصد افشاگری را در بین کارکنان حسابرسی آن‌ها ایجاد کند، درک کنند و در نتیجه به حفظ اعتبار شرکت‌های آن‌ها کمک کنند. با توجه به مطالب گفته‌شده سؤال اصلی این پژوهش آن است

1. Wilks
2. Hackenbrack & Nelson
3. Peecher
4. Gold et al
5. Lee & Xiao
6. Dworkin & Baucus
7. Cortina & Magley

جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس با توجه به نقش تعدیلگر ترس از تلافی چه تأثیری دارد؟

**کدخدایی الیادارانی و بنی‌مهد (۱۴۰۰)** در پژوهشی تحت عنوان «رابطه جهت‌گیری ارزشی، عواطف مثبت و درک از انصاف با تمایل حسابرسان داخلی به گزارشگری تقلب» نشان دادند رابطه بین جهت‌گیری ارزشی، حالات مثبت و ادراک انصاف با قصد افشاگری حسابرسان داخلی انجام دادند. در این پژوهش حسابرسان داخلی به سه گروه مادی‌گرا، فرامادی‌گرا و ترکیبی از این دو طبقه‌بندی شدند. نتایج نشان داد جهت‌گیری ارزشی با قصد افشاگری حسابرسان داخلی مادی‌گرا رابطه مثبت و معنادار دارد؛ اما این رابطه در گروه حسابرسی فرامادی‌گرا یک رابطه معنادار و منفی است. در گروه سوم، حسابرسان داخلی، بین جهت‌گیری ارزشی و قصد افشاگری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین شواهد این پژوهش نشان داد که عواطف مثبت و انصاف در هر سه گروه با قصد افشاگری رابطه معنادار و مثبتی دارد.

**جاتمیکو و چریری<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)** پژوهشی تحت عنوان «نقش تلافی‌جویی در تعدیل عوامل تعیین‌کننده قصد افشاگری» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش دانشجویان حسابداری کشور مالزی می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. آنان نشان دادند نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک‌شده بر قصد افشاگری دانشجویان حسابداری تأثیر دارد؛ همچنین در این پژوهش نشان داده شد که تلافی‌جویی قادر به تعدیل تأثیر نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، و کنترل رفتاری درک‌شده بر قصد افشاگری نیست.

**ویتجاکسونو و ویگانینگاس<sup>۲</sup> (۲۰۲۱)** به پژوهشی تحت عنوان «تأثیر هویت حرفه‌ای، هزینه شخصی و جدی بودن تخلف بر قصد افشاگری» پرداختند. جامعه آماری پژوهش کارکنان بخش دولتی کشور اندونزی می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. در این پژوهش نشان دادند هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری تأثیر مثبتی دارد؛ در حالی که هزینه شخصی و جدی بودن تخلفات تأثیر مثبتی بر قصد افشاگری ندارد.

**کوسومانینگسیه<sup>۳</sup> (۲۰۲۱)** در پژوهشی تحت عنوان «عوامل مؤثر بر قصد افشاگری» به تحلیل این عوامل پرداختند. جامعه آماری پژوهش دانشجویان کارشناسی حسابداری می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. آنان نشان دادند عامل‌های بزرگی پیامد و قرارداد اجتماعی، احساس مجاورت و نزدیکی ندارند، در حالی که عامل ترس از انتقام تأثیر معنی‌داری بر قصد افشاگری دارد.

**احمد و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۱)** پژوهشی تحت عنوان «قصد افشاگری در میان حسابرسان خارجی: مطالعه‌ای در مورد قضاوت اخلاقی، منبع کنترل و ویژگی‌های شخصی» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش حسابرسان کشور مالزی می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. در این پژوهش نشان دادند فقط قضاوت اخلاقی و سطح شغلی به‌طور معناداری با قصد افشاگری حسابرسان خارجی مرتبط است.

1. Jatmiko & Chariri
2. Witjaksono & Wiganitingyas
3. Kusumaningsih
4. Ahmad et al.

**یانگ و ژو (۲۰۲۰)** در پژوهشی با همین عنوان به بررسی «اثرات تلافی‌جویی بر قصد افشاگری» پرداختند. جامعه آماری پژوهش صنعت بانکداری چین می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. آنان نشان دادند ترس از تلافی‌جویی در قصد پیش‌بینی افشاگری خارجی تأثیر بیشتری دارد تا در قصد افشاگری داخلی، همچنین نتایج این پژوهش نشان داد جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس بر قصد افشاگری داخلی و خارجی حسابرس تأثیر دارد و ترس از تلافی نیز در رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست با قصد افشاگری حسابرس تأثیر داشت.

**آلپکان و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰)** در پژوهش «نقش میانجی اعتماد به رهبر در روابط رهبری اخلاقی و عدالت توزیعی در افشای داخلی» نظرهای خود را بیان کردند. جامعه آماری پژوهش بخش بانکداری ترکیه می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. آنان نشان دادند اعتماد به رهبر و رهبری اخلاقی و عدالت توزیعی بر قصد افشاگری داخلی تأثیر مثبت دارد و اعتماد به رهبر به‌طور کامل در تأثیر مثبت رهبری اخلاقی و عدالت توزیعی بر قصد افشاگری داخلی نقش میانجی دارد.

**شاهعلی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰)** در پژوهشی تحت عنوان «نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاری حسابرسان مستقل» نشان دادند رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی حسابرسان به صورت مستقیم و به‌واسطه هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس نتایج این پژوهش اجرای رهبری اخلاقی و تقویت هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تمایل به هشداردهی در حرفه حسابرسی را افزایش می‌دهد و این مسئله موجب کاهش خطاکاری در مؤسسه‌های حسابرسی خواهد شد.

**عاقلی و همکاران (۱۳۹۹)** در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر عوامل رهبری سازمانی بر تمایل به افشاگری» به تحلیل این موضوع پرداخته‌اند. جامعه آماری پژوهش کارکنان سیما، منظر و فضای سبز شهری شهرداری کرج می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است.

آنان نشان دادند رهبری تحول‌آفرین بر رهبری سازمانی همچنین رهبری تبادل‌گرا بر رهبری سازمانی و رهبری سازمانی بر تمایل به سوت‌زنی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**باقری حیدری و باقری حیدری (۱۳۹۸)** در پژوهش «تأثیر جو سازمانی ادراک‌شده بر قصد مخبری (افشاگری) در سازمان» نشان دادند بین عدالت سازمانی و اعتبار رهبر با قصد افشاگری در سازمان رابطه مثبتی وجود دارد در حالی که میان قلدری و استقلال فردی و جو ایمن و اعتماد و روحیه با قصد افشاگری در سازمان رابطه منفی وجود دارد.

**سپهوند و همکاران (۱۳۹۹)** در پژوهشی به بررسی «اثر مقبولیت مدیران سازمان بر قصد افشاگری با نقش میانجی شجاعت اخلاقی» پرداختند. جامعه آماری پژوهش دانشگاه علوم دریایی امام‌خمينی (ره) نوشهر می‌باشد. روش تحقیق در این پژوهش به لحاظ ماهیت موضوع و اهداف آن از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزارگردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. آنان نشان دادند مقبولیت مدیران بر قصد افشاگری و شجاعت اخلاقی تأثیر مثبتی دارد، همچنین شجاعت اخلاقی تأثیر مثبتی بر قصد افشاگر دارد. نتایج تحقیق همچنین حاکی از این بود که مقبولیت مدیران هم به صورت مستقیم و هم از طریق شجاعت اخلاقی موجب افزایش افشاگری در سازمان می‌شود.



### فرضیه‌های تحقیق

- فرضیه اول: جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه دوم: هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه سوم: اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه چهارم: ترس از تلافی، تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند.
- فرضیه پنجم: ترس از تلافی، تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند.
- فرضیه ششم: ترس از تلافی، تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق یک تحقیق کاربردی است. این پژوهش از نظر ماهیت کاربردی، از نظر نحوه انجام پژوهش کمی، از نظر راهبرد پیمایشی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، مبتنی بر پرسش‌نامه می‌باشد. این پژوهش در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ تا سال ۱۴۰۱ هجری شمسی انجام شده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش، از آزمون‌های کلموگروف-اسمیرنوف، جهت تست نرمالیت و از معادلات ساختاری جهت تأیید فرضیه‌ها استفاده شده است.

جامعه آماری ۳۰۶ مؤسسه (شامل ۵۰۰۰ نفر سرپرستان ارشد، سرپرستان و حسابرسان ارشد شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در ایران)<sup>۱</sup> است. از آنجایی که دسترسی به جامعه مورد نظر از لحاظ زمان و هزینه امکان‌پذیر نیست، در نتیجه از جامعه مورد مطالعه نمونه‌گیری می‌شود. با توجه به حجم جامعه آماری، تعداد حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران و رابطه (۱) تعیین می‌شود:

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left( \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$

رابطه (۱)

n: حجم نمونه

t: تعداد اشتباه استاندارد (ضریب اطمینان = ۱/۹۶)

N: حجم جامعه (حجم = ۵۰۰۰)

Z: مقدار متغیر نرمال استاندارد در سطح اطمینان مورد نظر

d: مقدار خطای مجاز

p: مقدار نسبت صفت مورد نظر در جمعیت جامعه

q: نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین

با توجه به محاسبات انجام‌شده، حجم نمونه از طریق فرمول کوکران ۳۵۷ نفر می‌باشد.

### متغیرهای پژوهش

در این قسمت نحوه اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای پژوهش، بیان می‌شود:

### جهت‌گیری اخلاقی

این متغیر با استفاده از پنج گویه از پرسش‌نامه استاندارد جونز و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) و با استفاده از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شد.

### هویت حرفه‌ای

این متغیر با استفاده از شش گویه از پرسش‌نامه استاندارد تیلور و کرتیس<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) و با استفاده از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شد.

### اعتماد سرپرست

این متغیر با استفاده از هفت گویه از پرسش‌نامه استاندارد شورمن و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) و با استفاده از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شد.

### قصد افشاگری

این متغیر با استفاده از هفت گویه (چهار گویه مربوط به افشاگری داخلی و سه گویه مربوط به افشاگری خارجی) از پرسش‌نامه استاندارد پارک و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) و با استفاده از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شد.

### ترس از تلافی

این متغیر با استفاده از هفت گویه از پرسش‌نامه استاندارد کورتینا و ماگلی<sup>۵</sup> (۲۰۰۳) و با استفاده از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شد. ساختار کلی پرسش‌نامه پژوهش به شکل زیر می‌باشد:

جدول (۱). ساختار پرسش‌نامه

نام متغیر	نوع متغیر	منبع	تعداد کل سؤالات	شماره سؤالات
جهت‌گیری اخلاقی	مستقل	جونز و همکاران <sup>۶</sup> (۲۰۰۴)	۵	۱-۵
هویت حرفه‌ای	مستقل	تیلور و کرتیس <sup>۷</sup> (۲۰۱۰)	۶	۶-۱۱
اعتماد سرپرست	مستقل	شورمن و همکاران <sup>۸</sup> (۲۰۰۷)	۷	۱۲-۱۸
قصد افشاگری	وابسته	پارک و همکاران <sup>۹</sup> (۲۰۰۵)	۷	۱۹-۲۵
ترس از تلافی	تعدیلگر	کورتینا و ماگلی <sup>۱۰</sup> (۲۰۰۳)	۷	۲۶-۳۲

1. Jones et al.
2. Taylor & Curtis.
3. Schoorman et al.
4. Park et al.
5. Cortina & Magley.
6. Jones et al.
7. Taylor & Curtis.
8. Schoorman et al.
9. Park et al.
10. Cortina & Magley

### یافته‌های پژوهش

در جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود هیچ‌کدام از متغیرهای نام‌برده در دامنه قابل‌قبولی برای دو شاخص چولگی و کشیدگی قرار ندارند. لازم به ذکر است که دامنه قابل‌قبول برای چولگی و کشیدگی بین ۳ تا ۳- می‌باشد و در صورتی که متغیر در این دامنه قرار داشته باشد، توزیع نرمال دارد؛ به بیان دیگر داده‌ها میل به جمع شدن در اطراف مقدار میانگین دارند و در چنین حالتی داده‌ها به سمت چپ یا راست تمایل ندارند اما در این پژوهش چنین حالتی برای متغیرها صدق نمی‌کند و متغیرها توزیع نرمال ندارند.

جدول (۲). آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جهت‌گیری	هویت	اعتماد	قصد افشا	ترس	
تعداد کل	۳۵۴	۳۵۲	۳۵۱	۳۵۲	
داده مفقوده	۳	۵	۶	۵	
میانگین	۳/۷۶۹	۴/۰۳۸	۳/۸۳۷	۳/۷۶۸	
میانه	۳/۸۰۰	۴/۰۰	۳/۸۵۷	۳/۸۵۷	
انحراف استاندارد	۰/۷۵۹	۰/۷۸۴	۰/۶۴۵	۰/۶۱۷	
چولگی	-۰/۸۸۶	-۱/۴۱۴	-۱/۵۴۵	-۱/۶۱۸	
کشیدگی	۱/۷۳۱	۳/۵۱۴	۳/۸۱۶	۴/۵۶۳	
کمترین	۱/۰۰	۰/۰۰	۱/۱۴۰	۱/۲۹۰	
بیشترین	۵/۰۰	۵/۰۰	۴/۷۱۰	۴/۸۶۰	

### آزمون پایایی آلفای کرونباخ

طبق قواعد علم آمار اگر مقدار ضریب آلفای کرونباخ پرسش‌نامه‌ای بیشتر از ۰.۷۰٪ باشد پرسش‌نامه موردنظر پایا بوده و آماده تحلیل و استنباط برای جامعه است. همان‌گونه که در جدول زیر نشان داده شده است، پرسش‌نامه از پایایی خوبی برخوردار است.

جدول (۳). پایایی آلفای کرونباخ

متغیر	تعداد سؤال	شماره سؤال	پایایی
جهت‌گیری اخلاقی	۵	۱-۵	۰/۸۳۴
هویت حرفه‌ای	۶	۶-۱۱	۰/۸۲۴
اعتماد سرپرست	۷	۱۲-۱۸	۰/۷۴۵
قصد افشاگری	۷	۱۹-۲۵	۰/۸۸۱
ترس از تلافی	۷	۲۶-۳۲	۰/۹۲۱

### آزمون پایایی RHO\_A

در حقیقت همان همبستگی اسپیرمن بین سؤالات یک متغیر است. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز به همبستگی سؤالات در داخل و خارج مدل اشاره می‌کردند؛ اما بسیاری از صاحب‌نظران معتقدند طیف لیکرت یک طیف ترتیبی است و SCALE نیست و نمی‌توان برای آن‌ها ضریب همبستگی پیرسون محاسبه کرد؛ بنابراین رینگل (۲۰۱۵)

آزمونی را به نرم‌افزار PLS اضافه نمود که به‌جای همبستگی پیرسون بین سؤالات، همبستگی اسپیرمن که آزمونی ناپارامتریک است، بین سؤالات محاسبه می‌شد. مقدار این ضریب باید بالای ۰/۷ باشد.

جدول (۴). پایایی RHO\_A

متغیر	تعداد سؤال	شماره سؤال	پایایی
جهت‌گیری اخلاقی	۵	۱-۵	۰/۸۱۸
هویت حرفه‌ای	۶	۶-۱۱	۰/۹۳۶
اعتماد سرپرست	۷	۱۲-۱۸	۰/۹۲۱
قصدافشاگری	۷	۱۹-۲۵	۰/۹۱۰
ترس از تلافی	۷	۲۶-۳۲	۰/۷۶۵

همان‌طور که در جدول (۴) گزارش شده است، ضریب پایایی RHO-A برای متغیرها از مقدار ۰/۷ بیشتر می‌باشد بنابراین می‌توان گفت که پایایی خوبی دارند.

### شاخص‌های برازندگی مدل در PLS

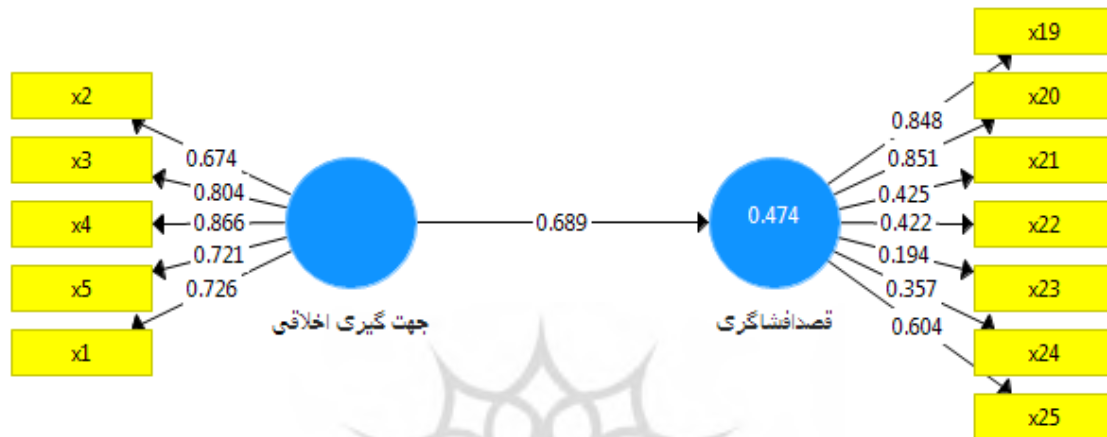
همان‌گونه که از جدول (۵) مشاهده می‌گردد، شاخص‌های برازندگی مدل در بخش آلفای کرونباخ برای کلیه فرضیه‌های تحقیق بیشتر از ۰/۷ می‌باشد. شاخص پایایی ترکیبی نیز برای همه فرضیه‌های تحقیق و برای تک‌تک مؤلفه‌ها بیشتر از ۰/۷ می‌باشد. در خصوص شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده نیز همان‌گونه که ملاحظه می‌شود در تمام فرضیه‌های تحقیق و برای همه مؤلفه‌ها این شاخص بیشتر از ۰/۵ می‌باشد؛ بنابراین می‌توان نسبت به برازندگی و مناسب بودن مدل‌های برازش‌شده تحقیق اطمینان حاصل نمود.

جدول (۵). شاخص‌های برازندگی مدل فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	مؤلفه‌ها	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)	میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE)
فرضیه اول	جهت‌گیری اخلاقی	۰/۸۱۶	۰/۸۷۲	۰/۵۸۰
	قصد افشاگری حسابرسان	۰/۷۶۵	۰/۷۴۶	۰/۵۹۱
فرضیه دوم	هویت حرفه‌ای	۰/۸۷۹	۰/۷۳۲	۰/۸۴۱
	قصد افشاگری حسابرسان	۰/۹۲۱	۰/۹۳۸	۰/۷۱۶
فرضیه سوم	اعتماد سرپرست	۰/۹۱۶	۰/۹۳۴	۰/۶۶۹
	قصد افشاگری حسابرسان	۰/۹۲۱	۰/۷۳۴	۰/۷۲۱
فرضیه چهارم	ترس از تلافی	۰/۸۱۳	۰/۷۱۷	۰/۶۴۵
	جهت‌گیری اخلاقی	۰/۸۱۵	۰/۸۷۲	۰/۵۷۸
فرضیه پنجم	قصد افشاگری حسابرسان	۰/۸۸۹	۰/۷۶۷	۰/۶۳۲
	ترس از تلافی	۰/۷۱۶	۰/۷۱۷	۰/۶۹۸
فرضیه ششم	هویت حرفه‌ای	۰/۹۲۵	۰/۹۳۹	۰/۶۹۸
	قصد افشاگری حسابرسان	۰/۸۹۱	۰/۷۶۵	۰/۶۷۸
فرضیه ششم	ترس از تلافی	۰/۷۱۸	۰/۷۱۷	۰/۶۵۱
	اعتماد سرپرست	۰/۹۱۶	۰/۹۳۳	۰/۶۶۹
	قصد افشاگری حسابرسان	۰/۸۱۹	۰/۷۶۵	۰/۷۱۲

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش درصدد رسیدن به این هدف است که آیا جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر مثبت دارد؟ با توجه به اطلاعات نمودار (۱) و (۲) و جدول (۶) ضریب مسیر و همچنین آماره  $t$  با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان نتیجه گرفت فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود، به عبارتی دیگر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر می‌گذارد.



نمودار (۱). ضرایب مسیر مدل تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری



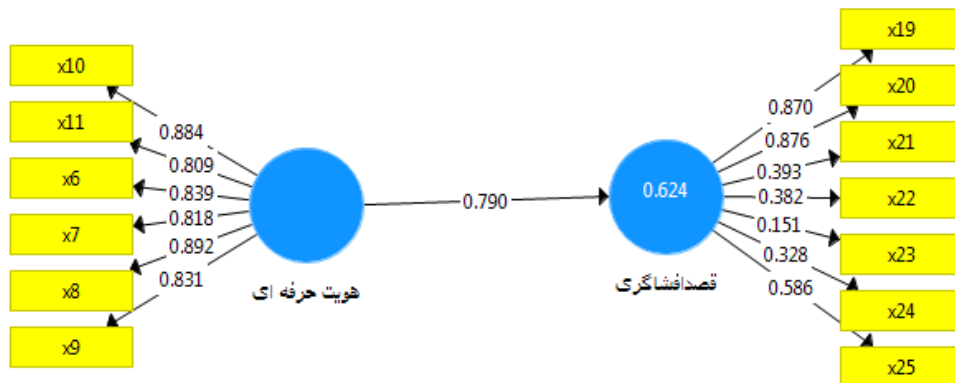
نمودار (۲). سطح معناداری مدل تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری

جدول (۶). نتایج بخش ساختاری مدل تأثیر جهت‌گیری بر قصد افشاگری

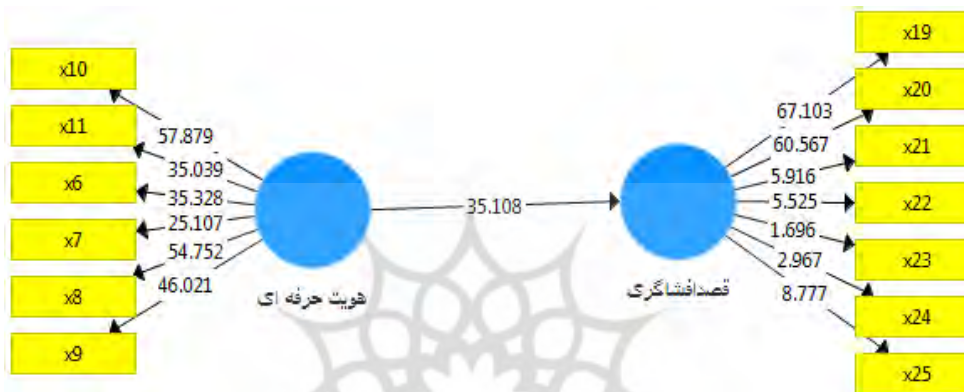
متغیر مستقل	مسیر	متغیر وابسته	ضریب مسیر	مقدار $t$ مشاهده شده	$t$ بحرانی	جهت رابطه	نتیجه آزمون
جهت‌گیری اخلاقی	←	قصد افشاگری	۰/۶۸۹	۲۰/۴۸۳	۱,۹۶	مستقیم	تأیید

فرضیه دوم پژوهش به دنبال رسیدن به این هدف است که آیا هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر مثبت دارد. با توجه به اطلاعات نمودار (۳) و (۴) و جدول (۷) ضریب مسیر و همچنین آماره  $t$  با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان فرضیه پژوهش را پذیرفت، به عبارتی دیگر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر می‌گذارد.





نمودار (۳). ضرایب مسیر مدل تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری

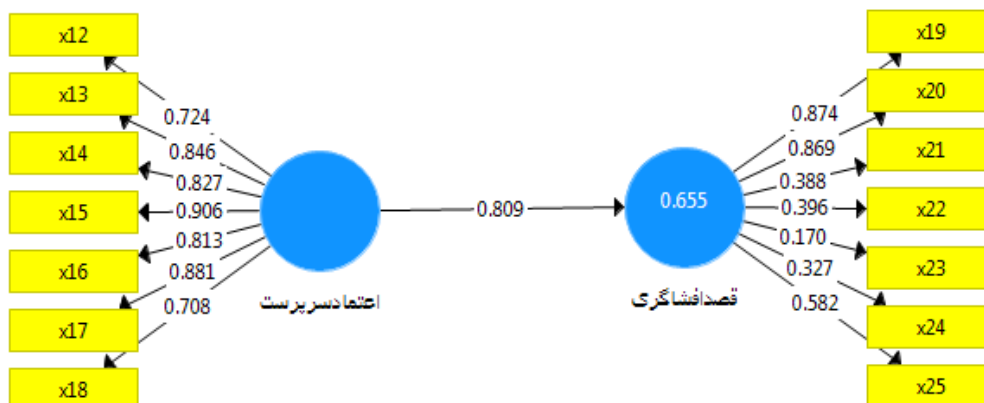


نمودار (۴). سطح معناداری مدل تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری

جدول (۷). نتایج بخش ساختاری مدل تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری

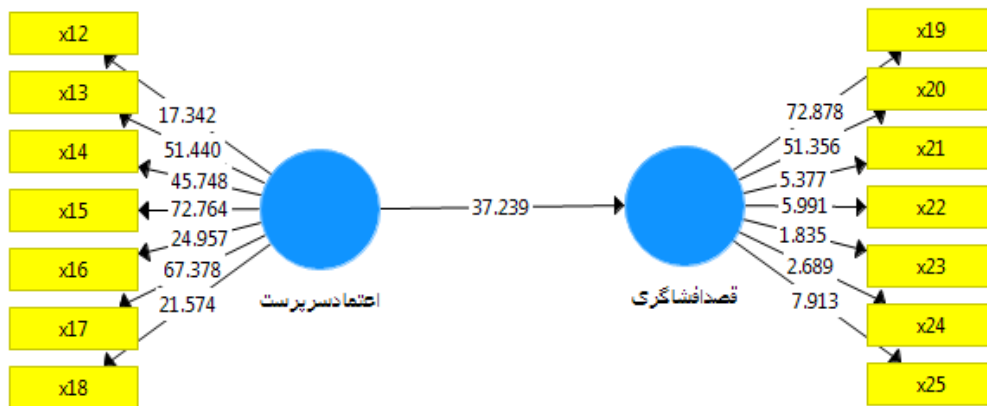
متغیر مستقل	مسیر	متغیر وابسته	ضریب مسیر	مقدار t مشاهده شده	t بحرانی	جهت رابطه	نتیجه آزمون
هویت حرفه‌ای	←	قصد افشاگری	۰/۷۹۰	۳۵/۱۰۸	۱,۹۶	مستقیم	تأیید

فرضیه سوم پژوهش درصدد رسیدن به این هدف است که آیا اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرسان تأثیر مثبت دارد. با توجه به اطلاعات نمودار (۵) و (۶) و جدول (۸) ضریب مسیر و همچنین آماره t با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان فرضیه پژوهش را پذیرفت، به عبارتی دیگر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرسان تأثیر می‌گذارد.



نمودار (۵). ضرایب مسیر مدل تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری

تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس با توجه به نقش تعدیلگر ترس از تلافی ۱۲۳

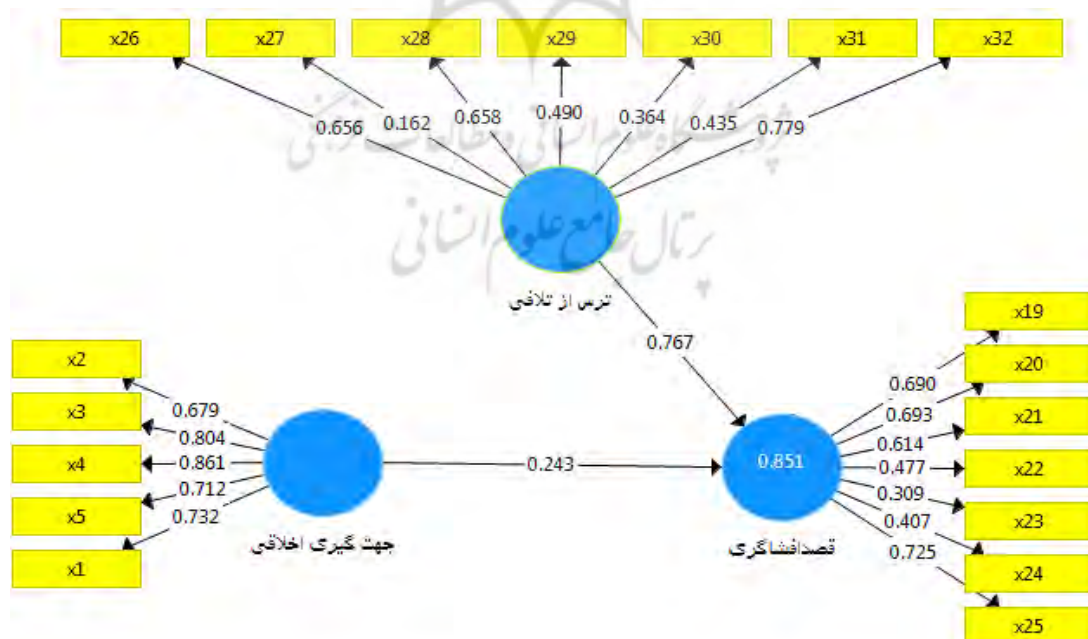


نمودار (۶). سطح معناداری مدل تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری

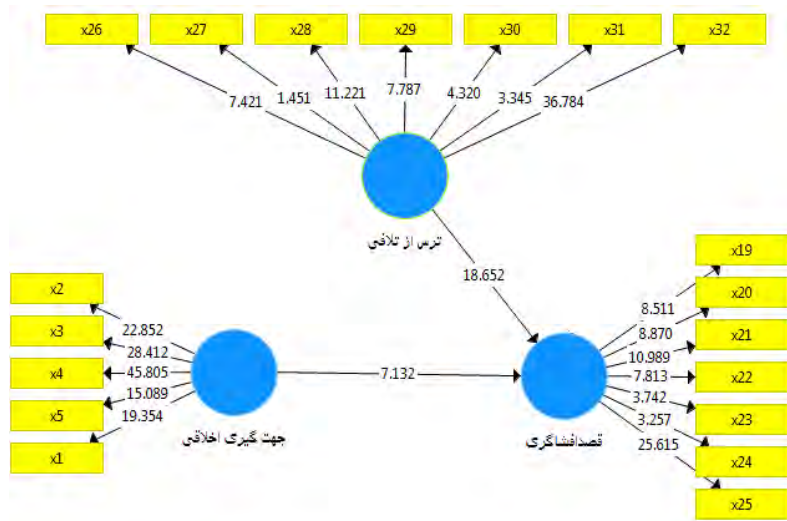
جدول (۸). نتایج بخش ساختاری مدل تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری

متغیر مستقل	مسیر	متغیر وابسته	ضریب مسیر	مقدار t مشاهده شده	t بحرانی	جهت رابطه	نتیجه آزمون
اعتماد سرپرست	←	قصد افشاگری	۰/۸۰۹	۳۷/۲۳۹	۱,۹۶	مستقیم	تأیید

فرضیه چهارم پژوهش درصدد رسیدن به این هدف است که آیا ترس از تلافی، تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند. با توجه به نتایج به دست آمده از نمودار (۷) و (۸) و جدول (۹) و مقدار حاصل از آزمون معنی‌داری (یعنی ۸/۸۷۱) این نتیجه حاصل می‌گردد که نقش تعدیل‌کنندگی متغیر ترس از تلافی در تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری تأیید می‌گردد؛ بنابراین این فرضیه تأیید می‌گردد و می‌توان گفت ترس از تلافی، تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس را به صورت کاهنده تعدیل می‌کند.



نمودار (۷). ضرایب مسیر مدل تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری با نقش تعدیل‌کنندگی ترس از تلافی

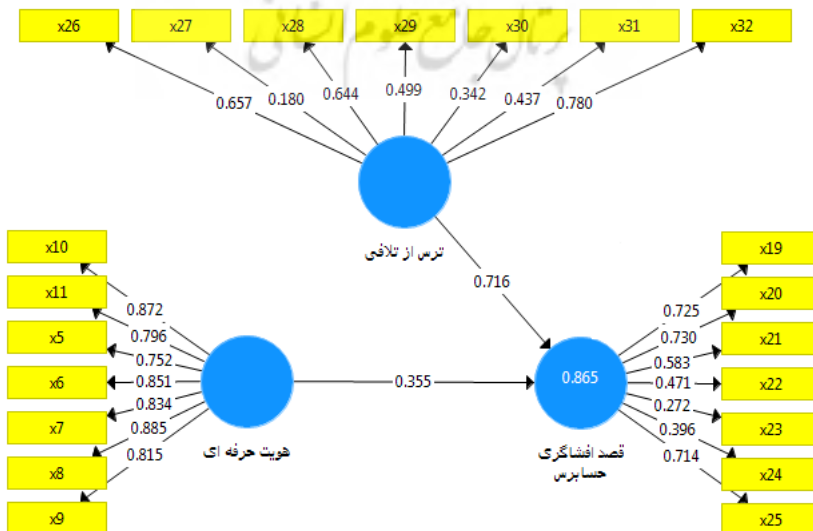


نمودار (۸). سطح معناداری مدل تأثیر جهت گیری اخلاقی بر قصد افشاگری با نقش تعدیل کنندگی ترس از تلافی

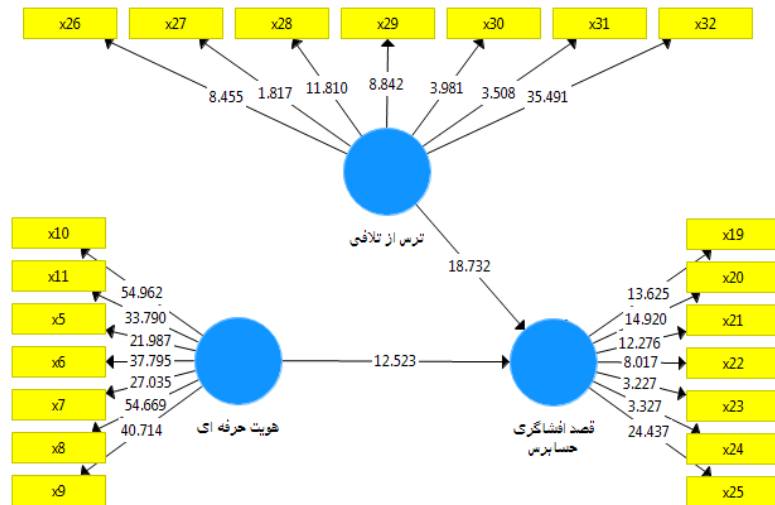
جدول (۹). نتایج بخش ساختاری مدل تعدیل تأثیر جهت گیری اخلاقی بر قصد افشاگری توسط متغیر ترس از تلافی

متغیر مستقل	مسیر	متغیر وابسته	ضریب مسیر	مقدار t مشاهده شده	t بحرانی	جهت رابطه	نتیجه آزمون
جهت گیری اخلاقی	←	قصد افشاگری	۰/۲۴۳	۷/۱۳۲	۱,۹۶	مستقیم	تأیید
ترس از تلافی	←	قصد افشاگری	۰/۷۶۷	۱۸/۶۵	۱,۹۶	مستقیم	تأیید
اثر تعدیلگری ترس از تلافی			۰/۲۸۱	۸/۸۷۱	۱,۹۶	مستقیم	تأیید

فرضیه پنجم پژوهش این هدف را دنبال می‌کند که آیا ترس از تلافی، تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند. با توجه به نتایج نمودار (۹) و (۱۰) و جدول (۱۰) و مقدار حاصل از آزمون معنی‌داری (یعنی ۷/۳۳۰) این نتیجه حاصل می‌گردد که نقش تعدیل کنندگی متغیر ترس از تلافی در تأثیر هویت حرفه‌ای بر ترس از تلافی تأیید می‌گردد. بنابراین این فرضیه تأیید می‌گردد و می‌توان گفت ترس از تلافی، تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرس را به صورت کاهنده تعدیل می‌کند.



نمودار (۹). ضرایب مسیر مدل تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری با نقش ترس از تلافی

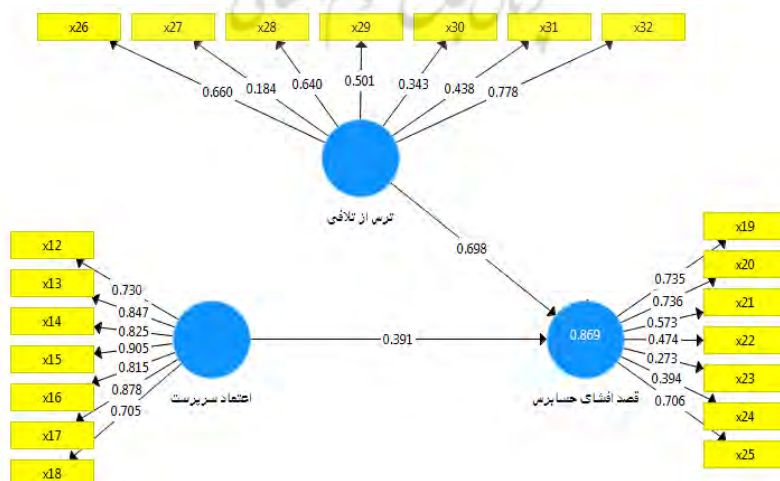


نمودار (۱۰). سطح معناداری مدل تأثیر هویت حرفه‌ای اخلاقی بر قصد افشاگری با نقش ترس از تلافی

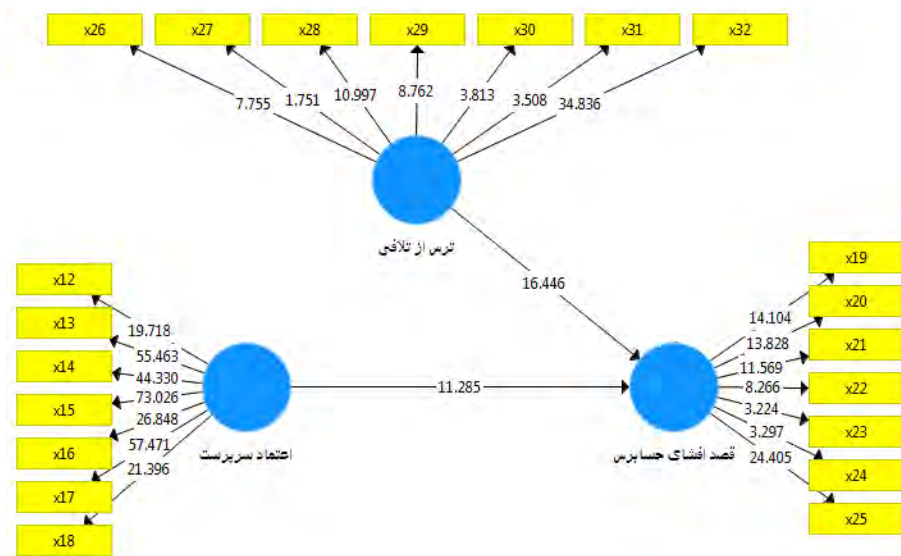
جدول (۱۰). نتایج بخش ساختاری مدل تعدیل تأثیر هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری توسط متغیر ترس از تلافی

متغیر مستقل	مسیر	متغیر وابسته	ضریب مسیر	مقدار t مشاهده شده	t بحرانی	جهت رابطه	نتیجه آزمون
هویت حرفه‌ای	←	قصد افشاگری	۰/۳۵۵	۱۸/۷۳	۱,۹۶	مستقیم	تأیید
ترس از تلافی	←	قصد افشاگری	۰/۷۱۶	۱۲/۵۲۳	۱,۹۶	مستقیم	تأیید
اثر تعدیلگری ترس از تلافی			۰/۲۸۶	۷/۳۳۰	۱,۹۶	مستقیم	تأیید

فرضیه ششم پژوهش دنبال‌کننده این هدف است که آیا ترس از تلافی، تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند. با توجه به نتایج نمودار (۱۱) و (۱۲) و جدول (۱۱) و مقدار حاصل از آزمون معنی‌داری (یعنی ۹/۲۶۵) می‌توان به این نتیجه رسید که نقش تعدیل‌کنندگی متغیر ترس از تلافی در تأثیر اعتماد سرپرست بر ترس از تلافی تأیید می‌گردد؛ بنابراین این فرضیه تأیید می‌گردد و می‌توان گفت ترس از تلافی، تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس را به صورت کاهنده تعدیل می‌کند.



نمودار (۱۱). ضرایب مسیر مدل تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری با نقش ترس از تلافی



نمودار (۱۲). سطح معناداری مدل تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری با نقش ترس از تلافی

جدول (۱۱). نتایج بخش ساختاری مدل تعدیل تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری توسط متغیر ترس از تلافی

متغیر مستقل	مسیر	متغیر وابسته	ضریب مسیر	مقدار t مشاهده شده	t بحرانی	جهت رابطه	نتیجه آزمون
اعتماد سرپرست	←	قصد افشاگری	۰/۳۹۱	۱۱/۲۸۵	۱,۹۶	مستقیم	تأیید
ترس از تلافی	←	قصد افشاگری	۰/۶۹۸	۱۶/۴۴۶	۱,۹۶	مستقیم	تأیید
اثر تعدیلگری ترس از تلافی			۰/۳۱۵	۹/۲۶۵	۱,۹۶	مستقیم	تأیید

## بحث و نتیجه گیری

جهت آزمون فرضیه اول از آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول حاکی از آن است که جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرِس تأثیر مثبت دارد. چنین یافته‌ای با نتایج تحقیقات کدخدایی الیادارانی و بنی‌مهد (۱۴۰۰)، احمد و همکاران (۲۰۲۱) یانگ و ژو (۲۰۲۰) همسو است. در تبیین آن می‌بایست اشاره نمود که جهت‌گیری اخلاقی یکی از عوامل مهم تفاوت‌های فردی است که به‌عنوان پیش‌بینی‌کننده رفتار افشاگر در نظر گرفته می‌شود. جهت‌گیری اخلاقی، شامل چارچوب باورها، نگرش‌ها و ارزش‌های فردی است که بر توانایی حسابداران و حسابرِس برای شناخت یک مسئله اخلاقی تأثیر می‌گذارد. کسانی که از نظر اخلاقی حساسیت بیشتری دارند و متعهد به پیگیری نتایج اخلاقی هستند، به احتمال زیاد در رفتارهای افشاگرانه شرکت می‌کنند. در شواهد تجربی نشان داده شده است که جهت‌گیری اخلاقی با رفتارهای افشاگرانه مرتبط هستند و قضاوت در مورد اخلاقی بودن اعمال خاص با اهداف افشاگری همبستگی زیادی دارد.

جهت آزمون فرضیه دوم از آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم حاکی از آن است که هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرِس تأثیر مثبت دارد. چنین یافته‌ای با نتایج تحقیقات شاهعلی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰)، رضایی و همکاران، (۱۳۹۷)، ویتجاسونو و ویگانی تینگیاس (۲۰۲۱) و یانگ و ژو (۲۰۲۰) همسو است. در تبیین آن می‌بایست اشاره نمود که هویت حرفه‌ای با درونی‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای فرد، شناسایی با شغل فرد و یکپارچه‌سازی روانی با آن تعریف می‌شود. هویت حرفه‌ای عامل مهمی در درک شغل و تصمیم‌های شغلی افراد است. افرادی که دارای حس قوی هویت حرفه‌ای هستند، به حرفه خود افتخار



می‌کنند و از طریق آن به درک خود و رشد واقعی می‌رسند. هویت حرفه‌ای حسابرس، میزان تخصص، دانش، مهارت و گرایش حسابرس به شغل خود است، هویت حرفه‌ای در علوم اجتماعی بر پایه نظریه نقش بنا شده است که از طریق آن فرد برای انتظارات یا نقش‌های یک شغل خاص آماده می‌شود. هویت حرفه‌ای حسابرس، نشان‌دهنده میزان تعهد حسابرس به حرفه‌ای است که در آن فعالیت می‌کند؛ به عبارتی، حسابرسی که دارای هویت حرفه‌ای است به اصول و ضوابط حرفه پایبند بوده، اهداف و رفتار خود را با اهداف، استانداردها، اصول و قواعد حرفه حسابرسی همسو می‌نماید. حسابرسانی که وابستگی زیادی به حرفه خود دارند، بیشتر علائق خود را وقف آن می‌کنند. به‌طور کلی احساس هویت با یک حرفه نیاز به استمرار حضور در آن حرفه و احساس مسئولیت زیاد نسبت به آن دارد. افرادی که تلاش‌های بیشتری برای کسب شایستگی‌های حرفه‌ای انجام می‌دهند، به میزان بیشتری موفقیت در حرفه خود دست می‌یابند. قدرت این هویت می‌تواند متفاوت باشد. افراد می‌توانند قدرت این هویت را با پیروی قوی از هنجارها و آیین‌نامه‌های رفتاری که برای حرفه خاص آن‌ها مناسب است، نشان دهند. به‌عنوان مثال، حسابرسان به‌محض شروع آموزش و در طول فرایند صدور گواهینامه، با دستورالعمل‌های رفتارهای اخلاقی آشنا می‌شوند. به‌طور کلی، افرادی که هویت حرفه‌ای دارند، تلاش دارند تا از استانداردها، اصول و قواعد و اخلاق حرفه‌ای پیروی نمایند تا خدمات باکیفیتی را عرضه نمایند. از این رو، حسابرسان به‌عنوان افرادی که نقش بسیار مهمی در جامعه بر عهده دارند، باید نسبت به مسئولیت‌هایی که جامعه از آنان انتظار دارد به‌گونه‌ای عمل کنند که خدمات خود را در بالاترین سطح ارائه دهند.

جهت آزمون فرضیه سوم از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس تأثیر مثبت دارد. چنین یافته‌ای با نتایج تحقیقات شاهعلی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰)، عاقلی و همکاران (۱۳۹۹)، باقری حیدری و باقری حیدری (۱۳۹۸)، سپهوند و همکاران (۱۳۹۹)، یانگ و ژو (۲۰۲۰) و آلپکان و همکاران (۲۰۲۰) همسو است. در تبیین این نتیجه باید گفت اعتماد سرپرست به‌عنوان یک مؤلفه مهم در تشویق رفتار افشاگر شناسایی شده است. اعتماد، تصمیم به اطمینان به دیگری است با این انتظار که او بر اساس یک توافق مشترک، عمل خواهد کرد. در هر سطحی از اعتماد، یک میزان معیار از ریسک به‌عنوان اینکه دیگری ممکن است بر اساس توافق عمل نکند، وجود دارد. اعتماد، اطمینان یک فرد، گروه یا مؤسسه بر یک وظیفه پذیرفته‌شده داوطلبانه برای فرد، گروه یا مؤسسه دیگر است برای شناسایی و حمایت از حقوق و منافع همه کسانی که در یک تلاش مشترک با تبادل اقتصادی، درگیر شده‌اند. اکثر محققان روی تعریف اعتماد به‌عنوان حالتی شامل اطمینان‌داشتن به انتظارات مثبت در مورد انگیزه‌های دیگران در موقعیت‌هایی که ریسک در پی دارد، توافق دارند. پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه انگیزه حسابرسان نیز شواهدی ارائه می‌دهد مبنی بر اینکه میزان فعالیت حسابرسان تحت تأثیر درک آن‌ها از سرپرستان می‌باشد، به‌طوری که حسابرسان بر اساس درک خود در مورد سرپرستان ممکن است دست به تحریف اطلاعات بزنند و یا از دادن اطلاعات خودداری کنند. در واقع، کارمندی که فعالیت مشکوک یا غیرقانونی را گزارش می‌کند در موقعیت آسیب‌پذیری قرار می‌گیرد. میزان اعتماد کارکنان به مدیریت خود، واکنش‌های عاطفی و تجربیات گذشته با مدیریت همگی می‌توانند برای ارزیابی منطقی اعتماد تأثیر بگذارند.

جهت آزمون فرضیه چهارم از آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه چهارم حاکی از آن است که ترس از تلافی، تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند و با توجه به نقش ترس از تلافی جهت‌گیری اخلاقی به میزان ۲۸٫۱ درصد واریانس قصد افشاگری حسابرس

را تبیین کرده است. چنین یافته‌ای با نتایج تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۶)، یانگ و ژو (۲۰۲۰)، لی و شیائو (۲۰۱۸)، دورکین و باوکوس (۱۹۹۸)، کورتینا و ماگلی (۲۰۰۳)، جاتمیکو و چریری (۲۰۲۱) و یانگ و ژو (۲۰۲۰) همسو است. در تبیین آن باید اشاره نمود که مدت زمان زیادی است که ترس از تلافی به‌عنوان یک متغیر مهم در فرایند افشاگری در نظر گرفته شده است. از نظر افشاگران، آن‌ها ممکن است عواقب منفی مانند افزایش استرس یا از دست‌دادن شهرت و یا تلافی را تجربه کنند. شواهد تجربی نیز نشان می‌دهد که ترس از تلافی باید رابطه بین تحریک و عکس‌العمل را تعدیل کند. یافته‌های تجربی، ترس از تلافی را به‌عنوان عامل ابزاری در نحوه عملکرد افراد در موقعیت‌های مختلف معرفی می‌کنند. با این حال، در این موارد، ترس از تلافی به‌عنوان توجیهی پس از تحریک برای افشا نکردن اطلاعات، به جای یک متغیر شخصیتی تصور می‌شود. تلافی برای افشای اطلاعات همچنان نگرانی اصلی برخی کارکنان است. به همین جهت است که ترس از تلافی می‌تواند تأثیر مثبت و معنادار جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل نماید.

جهت آزمون فرضیه پنجم از آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه پنجم حاکی از آن است که ترس از تلافی، تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند و با توجه به نقش ترس از تلافی، جهت‌گیری اخلاقی به میزان ۲۸٫۶ درصد واریانس قصد افشاگری حسابرس را تبیین کرده است. چنین یافته‌ای با نتایج تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۶)، یانگ و ژو (۲۰۲۰)، لی و شیائو (۲۰۱۸)، دورکین و باوکوس (۱۹۹۸)، کورتینا و ماگلی (۲۰۰۳)، جاتمیکو و چریری (۲۰۲۱) و یانگ و ژو (۲۰۲۰) همسو است. در تبیین چنین یافته‌ای می‌بایست اشاره نمود که زمانی که فردی موقعیت اجتماعی خود را در خطر ببیند، پرخاشگری تلافی‌جویانه یک نتیجه رفتاری محتمل است. در بسیاری از مطالعات ارتباط بین تحریک و پرخاشگری نشان داده شده است. به‌طوری که شرکت‌کنندگانی که تحریک می‌شوند و موقعیت خود را در خطر می‌بینند در مقایسه با شرکت‌کنندگانی که تحریک نمی‌شوند، احتمال بیشتری دارد که پرخاش کنند. تحریک بدون شک قوی‌ترین محرک موقعیت پرخاشگری انسان است. از لحاظ نظری، مدل تشدید خشونت اندرسون و کارنیگی (۲۰۰۴) شواهد قانع‌کننده‌ای را نشان می‌دهد که وقتی شخصی به دیگری آسیب می‌زند، قربانی، تحریک را غیرقابل توجیه و مضر می‌داند و بنابراین به شدت علیه تحریک‌کننده تلافی می‌کند. احتمالاً تحریک‌کننده اصلی اقدام اولیه خود را غیرعمدی، موجه و نسبتاً ملایم می‌داند و بنابراین، رفتار تلافی‌جویانه را نامناسب و غیرقابل قبول تصور می‌کند که بر اساس همین تفکر، تنش بین افراد ایجاد می‌شود به همین جهت است که ترس از تلافی می‌تواند تأثیر مثبت و معنادار هویت حرفه‌ای بر قصد افشاگری حسابرس را کاهش دهد.

جهت آزمون فرضیه ششم از آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه ششم حاکی از آن است که ترس از تلافی، تأثیر اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس را تعدیل می‌کند و با توجه به نقش ترس از تلافی، اعتماد سرپرست به میزان ۲۹٫۵ درصد واریانس قصد افشاگری حسابرس را تبیین کرده است. چنین یافته‌ای با نتایج تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۶)، یانگ و ژو (۲۰۲۰)، لی و شیائو (۲۰۱۸)، دورکین و باوکوس (۱۹۹۸)، کورتینا و ماگلی (۲۰۰۳)، جاتمیکو و چریری (۲۰۲۱) و یانگ و ژو (۲۰۲۰) همسو است. در تبیین آن باید گفت که ارزیابی افراد از عواقب خطاکاری‌ها و هزینه‌های قابل تحمل ناشی از گزارش این خطاکاری‌ها، قصد افشاگری حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برداشت از هزینه‌های مربوط به افشاگری مربوط به برداشتی است که از آسیب‌های مرتبط با گزارشگری وجود دارد. برداشت از عواقب عمل سؤال‌برانگیز به ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت خطاکاری بر می‌گردد. این ارزیابی به مشخصات شرایطی که خطاکاری در آن شرایط اتفاق

می‌افتد، نظیر بزرگی آسیب بالقوه ناشی از خطاکاری و یا میزان تکرار خطاکاری مرتبط است. به‌طور کلی، افشاگران قبل از تصمیم به افشاگری مزایا و مضرات آن را ارزیابی می‌نمایند. شواهد تجربی نیز نشان داده است که حسابداران و متخصصان منابع انسانی که از اعمال غیرقانونی و غیراخلاقی مطلع بودند از به خطر افتادن آینده شغلی خود ابراز نگرانی می‌کردند. به همین جهت است که ترس از تلافی می‌تواند تأثیر مثبت و معنادار اعتماد سرپرست بر قصد افشاگری حسابرس را کاهش دهد.

پیشنهادهای زیر در هنگام انجام پژوهش و پس از نتیجه‌گیری، به ذهن پژوهشگر رسیده است:

- در آموزش دادن دروس اخلاق در رشته حسابداری، میزان حساسیت اخلاقی موردتوجه باشد و سعی گردد در فضای کلاس موضوع‌های اخلاقی که متناسب با جنسیت و سن دانشجویان است مطرح شود تا با افزایش حساسیت اخلاقی دانشجویان، رفته‌رفته جهت‌گیری اخلاقی و طرز تفکر آنان نسبت به مسائل اخلاقی در راستای صحیح شکل بگیرد.
- به منظور تقویت طرز تفکر صحیح حسابرسان در رابطه با مسائل اخلاقی و جهت‌گیری صحیح اخلاق در آنان، ضمن تأکید بر آموزش ضمن خدمت، آموزش مستمر اخلاق حرفه‌ای نیز موردتأکید باشد.
- تصمیم‌گیرندگان در مؤسسه‌های حسابداری و همچنین سیاست‌گذاران در این حرفه، هویت حرفه‌ای را به‌عنوان سازه‌ای که منجر به افشاگری و کاهش تخلفات می‌شود، مدنظر قرار داده و از طریق عوامل مؤثر بر این سازه در تقویت آن تلاش نمایند.
- مؤسسه‌های حسابداری در استخدام و گزینش کارکنان به هویت حرفه‌ای آنان و اینکه تا چه حد خود را با حرفه خود هم‌هویت می‌کنند، توجه داشته باشد.
- سرپرستان رفتارهای صادقانه و مثبت خود را تقویت کنند تا کارکنان و زیردستان به آنان اعتماد کافی داشته باشند.
- سرپرستان از افراد باتجربه‌ای انتخاب شوند که تجربه‌های مثبت خود را در اختیار کارکنان و زیردستان قرار دهند تا از این طریق اعتماد شناختی به آن‌ها از سوی کارکنان افزایش پیدا کند.
- در مؤسسه‌های حسابداری با به‌کارگیری برنامه‌های گوناگون پرورشی و آموزشی نسبت به ارتقای جهت‌گیری اخلاقی مثبت و عمل کردن حسابرسان مبتنی بر اصول و ارزش‌ها اقدام شود. این برنامه‌ها نباید صرفاً جنبه‌ی تئوری داشته باشد بلکه از شیوه‌های نوین آموزش اخلاقی که مبتنی بر شبیه‌سازی تنگناهای اخلاقی و شرایط محیط کار است استفاده شود تا حسابرسان با راهکارهای عملی و انتخاب تصمیم مناسب آشنا شوند تا در نهایت در هنگام مواجهه با تخلفات بتوانند بدون نگرانی از ترس تلافی، تصمیم درست بگیرند.

## References

- Ahmad, S. A., Taha, F. N. M., Yunos, R. M., & Sanusi, Z. (2021). Whistleblowing intentions among external auditors: a study on ethical judgement, locus of control and personal characteristics. *International Journal of Business and Emerging Markets*, 13(3), 286-307.
- Aqli, M., NikManesh, Sh., & Hashemnia, Sh. (2019). Investigating the effect of organizational leadership factors on the tendency to blow the whistle (case study: employees of Sima, Manzar and urban green spaces of Karaj municipality). *Journal of development of human resources management and support*, 55, 1-35. (In Persian)
- Akers, M. D., & Eaton, T. V. (2003). Underreporting of chargeable time: The impact of gender and characteristics of underreporters. *Journal of Managerial Issues*, 82-96.

- Allmon, D. E., Page, D., & Rpberts, R. (2000). Determinants of perceptions of cheating: Ethical orientation, personality and demographics. *Journal of Business Ethics*, 23(4), 411-422.
- Alpkan, L., Karabay, M., Şener, İ., Elçi, M., & Yıldız, B. (2020). The mediating role of trust in leader in the relations of ethical leadership and distributive justice on internal whistleblowing: A study on Turkish banking sector. *Kybernetes*.
- Ashja, A., Nouri, A., Oreyzi, H. R., & Samavatian, H. (2009). The relationship between dimensions of organizational justice and trust in the organization and the supervisor in the employees of Mobarake steel complex in Isfahan. *Knowledge and Research in Applied Psychology*, 11(40), 1-12. (In Persian)
- Anderson, C. A., & Carnagey, N. L. (2004). Violent evil and the General Aggression Model. *The social psychology of good and evil*, 168-192.
- BagheriHeidari, F, & BagheriHeidari, M. (2019). Investigating the impact of the perceived organizational climate on the intention to inform (disclosure) in the organization. The third international conference on new perspectives in accounting, management and entrepreneurship. (In Persian)
- Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1996). Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 15(11), 1161-1174.
- Butler, S. K., & Constantine, M. G. (2005). Collective self-esteem and burnout in professional school counselors. *Professional school counseling*, 9(1), 2156759X0500900107.
- Cortina, L. M., & Magley, V. J. (2003). Raising voice, risking retaliation: Events following interpersonal mistreatment in the workplace. *Journal of occupational health psychology*, 8(4), 247.
- Dworkin, T. M., & Baucus, M. S. (1998). Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. *Journal of business ethics*, 17(12), 1281-1298.
- Gold, A., Gronewold, U., & Salterio, S. E. (2014). Error management in audit firms: Error climate, type, and originator. *The accounting review*, 89(1), 303-330.
- Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *Accounting Review*, 43-59.
- Helliar, C., & Bebbington, K. J. (2004). *Taking ethics to heart*. Institute of Chartered Accountants of Scotland (Edinburgh).
- Hong, J. Y. (2010). Pre-service and beginning teachers' professional identity and its relation to dropping out of the profession. *Teaching and teacher Education*, 26(8), 1530-1543.
- Jatmiko, D. G., & Chariri, A. (2021). The Role of retaliation in moderating determinants of whistleblowing intention (doctoral dissertation, UNDIP: Fakultas Ekonomika dan Bisnis).
- Jones, J. C., Spraakman, G., & Sánchez-Rodríguez, C. (2014). What's in it for me? An examination of accounting students' likelihood to report faculty misconduct. *Journal of Business Ethics*, 123(4), 645-667.
- Jones, T. M., & Ryan, L. V. (1997). The link between ethical judgment and action in organizations: A moral approbation approach. *Organization Science*, 8(6), 663-680.
- Kafash, L., & Imani, H. R. (2018). The Effect of organizational commitment and corporate ethical values on whistleblowing intention of the public sector accountants. *Journal of Health Accounting*, 6(2), 87-105. (In Persian)
- Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (2001). An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 45-63.
- Keenan, J. P. (2007). Comparing Chinese and American managers on whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 19(2), 85-94.
- Kadkhodae Elyadarani, M., & Banimahd, B. (2018). The Relationship Between Value Orientation, Positive Moods and Perception of Fairness with internal auditors' Intention to Whistle-blowing. *Journals of Value and Behavioral Accounting*, 6(11), 67-91. (In Persian)



- Kusumaningsih, A. (2021). Factors Affecting Whistleblowing Intention: A Study of Accounting Undergraduate Students. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 13(1).
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2016). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573-588.
- Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41, 22-46.
- Mahdavi, G., & Hushmand, A. (2013). Investigating The Effect of Organizational Moral Culture on Auditor's Behavior. *Journal of Audit Science*, 13(51), 41-61. (In Persian)
- Mansor, T. M. T., Ariff, A. M., & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*.
- Mitchell, M. S., & Ambrose, M. L. (2012). Employees' behavioral reactions to supervisor aggression: An examination of individual and situational factors. *Journal of applied psychology*, 97(6), 1148-1170.
- Peecher, M. E. (1996). The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 125-140.
- Rezaei, N., Bani-Mohad, B., & Hosseini, S. (2017). The effect of organizational identity and professions on independent auditor's professional doubts. *Auditing Knowledge*, 18(71), 175-199. (In Persian)
- Sarlin Paleina Nawa Pau & Nibras Anny Khabibah. (2020). Effect of Ethical Orientation and Ethical Sensitivity on Whistleblowing. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(2), 3191-3196.
- Saeedi, F., Jamshidi Navid, B., Taherabadi, A. A., & Ghanbari, M. (2018). The effect of individual characteristics on disclosure tendencies of independent auditors. *Health Accounting*, 7(2), 42-66. (In Persian)
- Sadeghian, M., Banimahd, B., Jahangir Nia, H., & Gholami Jamkarani, R. (2019). Machiavellianism, Ethical Orientation and Fraudulent Financial Reporting. *Accounting and Auditing Reviews*, 26(3), 413-434. (In Persian)
- Schoorman, F. D., Mayer, R. C., & Davis, J. H. (2007). An integrative model of organizational trust: Past, present, and future. *Academy of Management review*, 32(2), 344-354.
- Shahalizadeh, R., Nikoomaram, H., & Heidarpour, F. (2022). The Role of Ethical Leadership, professional identity and organizational identity in Whistleblowing Intention about Misconduct by Independent Auditors'. *Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting*, 6(12), 213-246. (In Persian)
- Sepahund, R., Hakak, M., Fathi Chegani, F., & Sepahund, M. (2020). The effect of acceptability of organization managers on disclosure intention with the mediating role of moral courage (case study: Imam Khomeini University of Marine Sciences (RA) Nowshahr). *Journal of Marine Science Education*, 7(2), 61-76. (In Persian)
- Taylor, E., Curtis, M., & Chui, L. (2012). Staff auditors' observations of questionable peer behavior: The view from the other side. *The CPA Journal*, 66-71.
- Trede, F., Macklin, R., & Bridges, D. (2012). Professional identity development: a review of the higher education literature. *Studies in higher education*, 37(3), 365-384.
- Triki, A., Cook, G. L., & Bay, D. (2017). Machiavellianism, moral orientation, social desirability response bias, and anti-intellectualism: A Profile of Canadian accountants. *Journal of Business Ethics*, 144(3), 623-635.
- Vadera, A. K., Aguilera, R. V., & Caza, B. B. (2009). Making sense of whistle-blowing's antecedents: Learning from research on identity and ethics programs. *Business Ethics Quarterly*, 19(4), 553-586.
- Wilks, T. J. (2002). Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. *The Accounting Review*, 77(1), 51-71.



- Witjaksono, A., & Wiganingtyas, R. L. (2020, December). The Effect of Professional Identity, Personal Cost and Seriousness of Violation of the Intention to Do Whistleblowing. In *Proceedings of the 1st UMGESHIC International Seminar on Health, Social Science and Humanities (UMGESHIC-ISHSSH 2020)*.
- Yang, L., & Xu, R. (2020). The effects of retaliation on whistleblowing intentions in China banking industry. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(2), 215-235.
- Yu, N. G. (2008). Class identity, class interests: The Philippine professional association of social workers' record under martial law. *Asia Pacific Journal of Social Work and Development*, 18(1), 3-13.

