

The Effects of the Individual-Level Antecedents on the Intention of Accountants' Whistleblowing by Moderating Organizational and Individual Factors¹

Mohammad Nazaripour², Babak Zakizadeh³

Received: 2022/04/05

Accepted: 2022/08/20

Research Paper

Abstract

Purpose: Whistleblowing plays an important role in detecting frauds and improving the business environment and is greatly influenced by the individual-level antecedents. In this regard, this study investigates the effects of the individual-level antecedents on the intention of accountants' whistleblowing with respect to the moderating effects of organizational and individual factors.

Methodology: The present study is practical in nature and is considered as a descriptive-exploratory correlation study. The required data were collected through the distribution of questionnaires among 218 accountants. The time period of this study is the first season of year 2022. The research data were analyzed using structural equation modeling method.

Results: According to the research findings, the individual-level antecedents (attitude towards whistleblowing, perceived behavioral control, professional commitment, personal responsibility and personal expenses) affect the internal and external whistleblowing. Also, the three variables of perceived organizational support, team norms and perceived moral intensity have moderating effects on the relationship between each of the individual-level antecedents with both types of whistleblowing.

Conclusion: Based on the research findings, internal whistleblowing is the most affected by the attitude and the least affected by the personal responsibility. Also, external whistleblowing is most affected by personal expenses and least affected by perceived behavioral control. All three moderating variables affect the relationship between all the individual-level antecedents with both types of whistleblowing (excluding the relationship between perceived behavioral control and external whistleblowing). Finally, of the five demographic variables (gender, age, education, years of service, and type of organization) alone, the age affects both types of whistleblowing.

Contribution: This study shows that by paying attention and strengthening the individual-level antecedents as well as considering organizational and individual factors, we can see the improvement of the culture of whistleblowing at the level of organizations.

Keywords: Individual-Level Antecedents, Intention of Whistleblowing, Organizational Factors, Personal Factors.

JEL Classification: D91, M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40303.1699

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Kurdistan University, Sanandaj, Iran. Corresponding Author. (m.nazaripour@uok.ac.ir).

3. M.Sc. Department Management, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran. (zakizadeh.babak@yahoo.com).



بررسی اثرات پیشایندهای شخصی بر قصد سوت‌زنی حسابداران با تعدیل‌گری عوامل سازمانی و فردی^۱

محمد نظری پور^۲، بابک زکی‌زاده^۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۹

چکیده

هدف: سوت‌زنی نقش بسزایی در کشف تخلفات و سالم‌سازی فضای کسب و کار داشته و به مقدار زیادی متاثر از پیشایندهای شخصی است. در همین راستا، پژوهش حاضر تلاش دارد اثرات پیشایندهای شخصی بر قصد سوت‌زنی حسابداران را با توجه به اثرات تعدیلی عوامل سازمانی و فردی مطالعه و بررسی کند.

روش: این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ روش گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی، از نوع همبستگی است. داده‌های پژوهش حاضر از طریق توزیع پرسش‌نامه بین ۲۱۸ حسابدار جمع‌آوری شده است. دوره زمانی پژوهش حاضر زمستان سال ۱۴۰۰ است. تحلیل داده‌های پژوهش با استفاده از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری انجام شده است.

یافته‌ها: براساس یافته‌های پژوهش حاضر پیشایندهای شخصی (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی) بر سوت‌زنی درون و برون سازمانی تأثیرگذار هستند. همچنین سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده بر روابط فی‌مابین هر یک از پیشایندهای شخصی با هر دو نوع سوت‌زنی دارای اثرات تعدیلی هستند.

نتیجه‌گیری: براساس یافته‌های پژوهش حاضر، سوت‌زنی درون سازمانی بیشترین تأثیرپذیری را از متغیر نگرش و کمترین تأثیرپذیری را از متغیر مسئولیت‌پذیری شخصی دارد. همچنین سوت‌زنی برون سازمانی بیشترین تأثیرپذیری را از متغیر هزینه‌های شخصی و کمترین تأثیرپذیری را از کنترل رفتاری ادراک شده دارد. هر سه متغیر تعدیلی بر روابط فی‌مابین تمامی پیشایندهای شخصی و هر دو نوع سوت‌زنی (به استثنای رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و سوت‌زنی برون‌سازمانی) تأثیرگذار هستند. در نهایت از بین پنج متغیر جمعیت‌شناختی (جنسیت، سن، تحصیلات، سنوات خدمتی و نوع سازمان) تنها، متغیر سن بر روی هر دو نوع سوت‌زنی تأثیرگذار است.

دانش‌افزایی: این پژوهش نشان می‌دهد از طریق توجه و تقویت پیشایندهای شخصی و همچنین مدنظر قرار دادن عوامل سازمانی و فردی می‌توان شاهد بهبود فرهنگ سوت‌زنی در سطح سازمان‌ها بود.

واژه‌های کلیدی: قصد سوت‌زنی، پیشایندهای شخصی، عوامل سازمانی، عوامل فردی.

طبقه بندی موضوعی: D91, M41

10.22051/JAASCI.2022.40303.1699 : DOI ۱

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران. نویسنده مسئول. (mnazaripour@yahoo.com)

۳. کارشناسی ارشد، گروه مدیریت، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران. (zakizadeh.babak@yahoo.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

سوت‌زنی (هشداردهی) نقش مهمی در بهبود سلامت سازمان‌ها دارد. سوت‌زنی را می‌توان به معنای افشا و گزارش اعمال غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع کارکنان یک سازمان (فعلی یا سابق) به افراد و یا نهادهای ذیصلاح می‌باشد (وحدتی و همکاران، ۱۴۰۱، ص ۳۲۷). از آنجایی که کارکنان در زمره اولین کسانی هستند که شاهد موارد غیرقانونی و غیراخلاقی در سازمان‌ها می‌باشند، لذا استفاده از این پتانسیل می‌تواند نقش مهمی در بهبود سلامت سازمان‌ها داشته باشد. تدوین قوانین مناسب برای محافظت از سوت‌زنان و ایجاد کانال‌های گزارش‌دهی داخلی از جمله راه‌کارهای مناسب برای تشویق کارکنان به مشارکت در فرایند سالم‌سازی فضای سازمانی است (برنان و کلی^۱، ۲۰۰۷).

مواردی همچون ترویج فرهنگ سوت‌زنی در سطح جامعه و سازمان‌ها و حمایت‌های قانونی از سوت‌زنان نقش مهمی در نهادینه شدن آن دارد. زیرا سوت‌زنی از جمله کارهای سخت بوده که علاوه بر شجاعت، اخلاق‌مداری و ترجیح منافع عمومی بر منافع شخصی، نیازمند حمایت‌های لازم نیز می‌باشد. در برخی موارد اقدام سوت‌زنان قهرمانانه و شرافتمندانه تلقی شده و در برخی موارد دیگر نیز به‌واسطه افشای تخلفات همکاران و مدیران، اقدام آنان مورد نکوهش و سرزنش قرار می‌گیرد (زکریا، ۲۰۱۵). با این وجود در بسیاری از موارد سوت‌زنان با پیامدهای منفی همچون از دست دادن شغل، تهدید به انتقام و اتزوا روبرو هستند (تان و اونگ^۲، ۲۰۱۱، ص ۱۱۲۴۶). علی‌رغم پیامدهای منفی، بسیاری از افراد اقدام به سوت‌زنی می‌کنند؛ زیرا از دید آنان هدف سوت‌زنی آسیب‌رسانی به دیگران نبوده، بلکه ابزاری برای محافظت و ممانعت از تقلب و کلاهبرداری است (هوانگ و همکاران^۳، ۲۰۱۳). بنابراین تمایل افراد اخلاق‌مدار، باجسارت و مطلع برای سوت‌زنی بیشتر از دیگران است.

سوت‌زنی می‌تواند به‌صورت درون‌سازمانی و یا برون‌سازمانی اتفاق افتد. هر دو شیوه برای سازمان‌ها دارای پیامدهای مهم اما متفاوت است (لی و شیائو^۴، ۲۰۱۸، ص ۳۲). برای سازمان‌ها سوت‌زنی درون‌سازمانی از اثربخشی بالایی برخوردار است، زیرا فرصت لازم برای اصلاح به‌موقع

1. Brennan & Kelly
2. Tan & Ong
3. Hwang et al.
4. Lee & Xiao

تخلفات و کاهش هزینه‌های مربوطه را ارائه می‌دهد (بری، ۲۰۰۴، ص ۱). در مقابل، سوت‌زنی برون سازمانی باعث می‌شود تا سازمان‌ها در معرض اتهام، رسیدگی‌های نظارتی بیشتر و پیامدهای حقوقی قرار گیرند (ایوازاکی^۱، ۲۰۱۸). ذینفعان برون‌سازمانی همچون سرمایه‌گذاران، نهادهای نظارتی و عموم مردم می‌توانند از طریق سوت‌زنی برون‌سازمانی از تخلفات به‌وقوع پیوسته در سازمان مطلع شوند؛ مخصوصاً در مواقعی که سوت‌زنی درون‌سازمانی منجر به اصلاحات لازم نشده باشد.

امروزه افشای تخلفات مالی به یک مطالبه عمومی تبدیل شده است، به‌طوری‌که این موضوع مورد توجه جدی رسانه‌ها، سیاست‌گذاران و محققان قرار گرفته است (وان^۲، ۲۰۱۷). از آنجایی که سوت‌زنی شامل موضوعات مالی و حسابداری می‌شود، لذا حرفه حسابداری می‌تواند نقش مهمی در تحقق این مهم داشته باشد (لی و شیائو، ۲۰۱۸، ص ۲۲). در همین راستا، نهادهای قانون‌گذار و نظارتی تاکید ویژه‌ای بر نقش حرفه حسابداری در کشف و گزارش تخلفات مالی و حسابداری دارند؛ به‌طوری‌که از دید کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا تخلفات گزارش شده از سوی حسابداران سهم قابل توجهی در مبارزه با تقلب و همچنین حفظ و حراست از منافع عمومی داشته است (SEC, 2015).

هرچند در خصوص سوت‌زنی، در حرفه حسابداری پژوهش‌های متعددی همچون آلین و همکاران (۲۰۱۶) و واینبرگ و پررو^۳ (۲۰۱۶) انجام شده است، اما متغیرهای مطالعه شده در اکثر آنها از جامعیت لازم برخوردار نبوده است. لذا پژوهش حاضر تلاش دارد سوت‌زنی در حرفه حسابداری را در قالب یک مدل جامع مورد مطالعه و بررسی قرار دهد. در همین راستا در این پژوهش اثرات پنج پیشاینده شخصی (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی برای گزارش دهی و هزینه‌های شخصی گزارش دهی) بر سوت‌زنی درون سازمانی و برون سازمانی آن‌هم با لحاظ نمودن اثرات تعدیلی سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. از آنجایی که حسابداران از دانش و تجربه لازم در زمینه تخلفات مالی احتمالی، برخوردار هستند؛ لذا نتایج پژوهش حاضر می‌تواند مورد توجه بسیاری از ذینفعان قرار گیرد.

1. Iwasaki
2. Vaughan
3. Wainberg & Perreault

بخش‌های بعدی پژوهش حاضر به شرح زیر می‌باشد: در بخش بعد ادبیات و مبانی نظری پژوهش، در بخش سوم روش‌شناسی پژوهش، در بخش چهارم تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش و در بخش آخر نتیجه‌گیری و پیشنهادها مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

سوت‌زنی به‌عنوان رفتار جامعه‌پسند و مکانیزمی برای عدالت

امروزه سوت‌زنی یک مکانیزم موثر در زمینه راهبری شرکتی بوده و می‌تواند با استقرار مکانیزم‌های عدالت‌خواهانه تقویت گردد (مارون و اتکینز، ۲۰۱۴، ص ۶). از این منظر، سوت‌زنی یک رفتار مثبت (نه خودخواهانه و یا بشردوستانه) تلقی شده که بدون هیچ چشم‌داشتی (مانند پاداش و یا تمجید) انجام شده، به‌طوری‌که با هنجارهای اجتماعی نیز مطابقت دارد (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰، ص ۷۰۹). سوت‌زنی و راهبری شرکتی با یکدیگر ارتباط تنگاتنگی دارند؛ زیرا هدف هر دو بهبود اثربخشی سازمانی، مسئولیت اجتماعی شرکتی و توانمندسازی کارکنان است (راچاگان و کوپوسامی، ۲۰۱۳، ص ۳۶۹). یکپارچه‌سازی سوت‌زنی و راهبری شرکتی فرصتی را در اختیار سازمان‌ها قرار می‌دهد تا بتوانند کارایی عملیات خود را بهبود بخشند، روحیه کارکنانشان را افزایش دهند، آسیب‌های ناشی از ریسک شهرت را کاهش دهند و رفتار اخلاقی را در کل سازمان ترویج نمایند (لاتان و همکاران، ۲۰۱۸، ص ۵۷۶). با این حال، گنجاندن مقررات لازم در سیستم راهبری شرکتی که بتواند مانع سوت‌زنی‌های اشتباه و یا مغرضانه گردد، ضروری است.

سوت‌زنی را می‌توان یک نوع رفتار جامعه‌پسند دانست که می‌تواند زمینه افشای داوطلبانه و وظیفه‌مدارانه را فراهم نماید (انوری و همکاران، ۲۰۱۹، ص ۴۵). همچنین سوت‌زنی دارای منافع اجتماعی بوده، هرچند ممکن است با مشکلاتی را متوجه فرد سوت‌زن نماید (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰، ص ۷۰۹). براساس نتایج پژوهش سونی و همکاران (۲۰۱۵) تئوری عدالت سازمانی می‌تواند به استقرار یک مکانیزم سوت‌زنی پویا کمک نماید، زیرا بین ابعاد مختلف عدالت و رفتارهای جامعه‌پسند رابطه مثبتی وجود دارد. در صورت احساس رفتار عادلانه،

کارکنان رفتارهای جامعه‌پسند در خود را تقویت نموده و لذا تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده شده افزایش می‌یابد.

در سال‌های اخیر قوه قضاییه سامانه‌ای را تحت عنوان سامانه سوت‌زن راه‌اندازی نموده است. هدف این سامانه استفاده از نیروهای مردمی برای مبارزه با فساد است. از طریق این سامانه مردم می‌توانند گزارشات خورا به صورت ناشناس و غیرحضوری به اطلاع مقامات مسول برسانند. علاوه بر این سامانه برخی از خبرگزاری‌ها (مانند فارس) نیز اقدام به راه‌اندازی سامانه سوت‌زنی نموده‌اند. براین اساس راه‌اندازی سامانه سوت‌زنی در سطح سازمان‌ها نیز می‌تواند به تقویت راهبری شرکتی کارآمد در آنها کمک نماید. علی‌رغم وجود برخی حمایت‌ها از سوت‌زنان، ضرورت تدوین قوانین مناسب در این زمینه بیش از پیش احساس می‌شود. در بخش زیر مبانی نظری هریک از فرضیه‌های پژوهش مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند.

نگرش نسبت به سوت‌زنی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد آجزن (۲۰۰۵) نگرش به معنای پاسخ مثبت و یا منفی به یک شخص، شی، نهاد و یک رویداد است. طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده^۱ نگرش به شدت بر قصد رفتاری افراد تاثیرگذار است. از دید آلین و همکاران نگرش تاثیر مستقیمی بر دیدگاه افراد در خصوص مطلوب و یا نامطلوب بودن امر سوت‌زنی دارد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۱۵). همچنین این مورد با تئوری انتظار^۲ مطابقت دارد. بدین معنی که سوت‌زنان بالقوه زمانی اقدام به گزارش تخلف می‌نمایند که انتظار اقدام مقتضی از سوی مسئولان ذیربط را داشته باشند (چوردیا و همکاران، ۲۰۲۰). پژوهش‌های قبلی نشان داد بین نگرش با مواردی همچون قصد سوت‌زنی (آلین و همکاران، ۲۰۱۶)، رفتار اخلاقی (سیسلویچ^۳، ۲۰۱۶) و گزارشگری پایداری (تورادینا و همکاران^۴، ۲۰۱۵) رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه اول را به شرح زیر تدوین نمود:

۱. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (Theory of planned behavior) یک تئوری روانشناسی بوده که باورها را به رفتار ربط می‌دهد. براساس این تئوری نیت‌های رفتاری افراد متأثر از سه جزء اصلی نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده است.

۲. طبق تئوری انتظار (Expectancy Theory) زمانی افراد انگیزه لازم برای انجام کارها را دارند که احساس کنند تلاش‌های آنان شناسایی شده و مورد تشویق قرار می‌گیرد.

3. Cieslewicz

4. Thoradeniya et al.

فرضیه ۱: نگرش نسبت به سوت‌زنی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد آجزن (۲۰۰۵) کنترل رفتاری ادراک شده به معنای ذهنیت افراد نسبت به آسان و یا دشوار بودن انجام برخی رفتارها آن‌هم براساس منابع و فرصت‌های موجود است. برای مثال ممکن است یک حسابدار بخش عمومی در خصوص اعلان و گزارش تخلف محرز یک همکار و یا مافوق دچار شک و تردید شود. به هر حال اگر کارمندی احساس نماید که پشتیبانی‌های لازم (مانند حمایت مدیران ارشد و وجود کانال‌های گزارش‌دهی مورد اعتماد) از او در خصوص امر سوت‌زنی به عمل می‌آید، انگیزه وی برای گزارش تخلفات مشاهده برخوردار دوجندان می‌گردد. کنترل رفتاری ادراک شده باعث افزایش قصد (نیت) می‌گردد. بدین معنی هر جا که کنترل رفتاری ادراک شده بیشتر باشد، قصد انجام یک رفتار نیز بیشتر می‌گردد (آجزن، ۲۰۰۵). پژوهش‌های قبلی نشان داد بین کنترل رفتاری ادراک شده با مواردی همچون قصد سوت‌زنی (آلین و همکاران، ۲۰۱۶)، رفتار اخلاقی (سیسلویچ، ۲۰۱۶) و گزارشگری پایداری (تورادینا و همکاران، ۲۰۱۵) رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه دوم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۲: کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد نسجه تعهد حرفه‌ای به معنای وجود یک ارتباط قوی بین فرد و حرفه‌اش می‌باشد (نسجه، ۲۰۱۶، ص ۱۷۵). شغل بخش عمده‌ای از زندگی هر فرد بوده، بنابراین افراد تلاش دارند برای ماندن در حرفه از هیچ‌گونه تلاشی (مانند گزارش تخلفات محرز همکاران) دریغ نکنند. براساس نتایج پژوهش‌ها و همکاران حسابداری که نسبت به حرفه‌شان متعهدتر هستند، از تعهد اخلاقی بیشتری برای انجام رفتارهای مفید برای حرفه (مانند گزارش تخلفات محرز همکاران) برخوردار هستند (هال و همکاران، ۲۰۰۵، ص ۹۰). طبق نتایج پژوهش کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) هرچه حسابداران از

تعهد حرفه‌ای بالایی برخوردار باشند، به همان میزان احتمال سوت‌زنی از سوی آنان نیز افزایش می‌یابد. یافته‌های پژوهش اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) نشان داد تعهد حرفه‌ای به طور چشم‌گیری بر اخلاق‌مداری حساب‌برسان بخش عمومی تاثیرگذار است. بنابراین می‌توان فرضیه سوم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۳: تعهد حرفه‌ای بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد پالامارچوک و همکاران^۱ مسئولیت‌پذیری یک ویژگی شخصی مدبرانه بوده که به شخص در حل مشکلات و تضادها کمک می‌کند (پالامارچوک و همکاران، ۲۰۲۲، ص ۲۷۰). گزارش تخلفات مشاهده از جمله وظایف حسابداران بوده و از این‌رو مسئولیت‌پذیری شخصی در انجام وظایف محوله یکی از مولفه‌های مهم در تصمیم‌گیری برای گزارش تخلفات می‌باشد (لو و همکاران، ۲۰۱۵، ص ۷۶۰). مسئولیت‌پذیری باعث افزایش منافع اجتماعی و سازمانی می‌گردد (کاظم‌پور و رحیمیان، ۱۳۹۷، ص ۱۷۱). وقتی سوت‌زنی به عنوان یک تعهد اخلاقی و یا رفتار پسندیده در سازمان به حساب می‌آید، مسئولیت‌پذیری شخصی برای گزارش تخلفات می‌تواند بر درست و یا غلط بودن آن از منظر اخلاقی تاثیرگذار باشد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۱۷). بنابراین افرادی که از مسئولیت‌پذیری شخصی بالایی در محیط کار برخوردارند، تمایل بیشتری برای گزارش تخلفات دارند. پژوهش‌های قبلی همچون آلین و همکاران (۲۰۱۶) و دالتون و رادکه (۲۰۱۳) نشان داد بین مسئولیت‌پذیری شخصی با قصد سوت‌زنی رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه چهارم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۴: مسئولیت‌پذیری شخصی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد دالتون و رادکه هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی شامل صدمات و آسیب‌های ادراک شده ناشی از گزارش تخلفات می‌باشد (دالتون و رادکه، ۲۰۱۳، ص ۱۵۴). براساس نتایج پژوهش‌های

لیاناراجچی و آدلر^۱ (۲۰۱۱) و میسلی (۲۰۱۳) تهدید و تلافی می‌تواند بر تصمیم سوت‌زنان در گزارش تخلفات اثرات منفی داشته باشد. تهدید می‌تواند در قالب مواردی همچون ممانعت از ارتقاء شغلی، ارزیابی نادرست عملکرد، کاهش دامنه مسئولیت و اختیارات، کاهش تعاملات سازمانی با همکاران و مدیران و اخراج از سازمان اتفاق افتد. پژوهش‌های قبلی همچون آلین و همکاران (۲۰۱۶) و کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) نشان داد بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه پنجم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۵: هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر منفی و معناداری دارد.

اثر تعدیلی حمایت سازمانی ادراک شده بر پیامدهای فردی و قصد سوت‌زنی

براساس تئوری حمایت سازمانی^۲، در یک سازمان کارکنان همیشه براساس میزان ارزشی که سازمان برای ایجاد رفاه، آسایش و امنیت‌شان قائل است، اعتقاد و علاقه خاصی به سازمان پیدا می‌کنند. در واقع حمایت سازمانی ادراک شده بیانگر میزان کیفیت تبادلات اجتماعی فی‌مابین کارکنان و مدیران می‌باشد (کاسپر و همکاران، ۲۰۱۱، ص ۶۴۴). ویژگی‌های فردی مبنای اصلی تئوری حمایت سازمانی بوده و لذا افراد تلاش دارند تا بفهمند که چه اقداماتی مطابق اهداف سازمانی بوده و دارای مطلوبیت می‌باشد (کورتسیس و همکاران^۳، ۲۰۱۵، ص ۱۸۵۵). به اعتقاد آلین و همکاران (۲۰۱۳) در موسسات حسابداری و حسابرسی، کارکنان زمانی اقدام به سوت‌زنی می‌کنند که از حمایت سازمانی لازم برخوردار باشند. به هر حال حمایت سازمانی ادراک شده به تنهایی نمی‌تواند افراد را به سوت‌زنی تحریک و تشویق نماید، اما در صورت بهره‌گیری از ویژگی‌های شخصیتی افراد قادر به انجام این کار خواهد بود (آلین و همکاران، ۲۰۱۶).

-
1. Liyanarachchi & Adler
 2. Organizational Support Theory (OST)
 3. Kurtessis

هر چند ممکن است حسابداران از نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری فردی بالایی برای گزارش تخلفات برخوردار باشند، اما در عین حال اطمینان از وجود حمایت‌های سازمانی برایشان از اهمیت بالایی برخوردار است. در مواقعی که حسابداران از اعتماد به نفس و شجاعت لازم جهت گزارش تخلفات برخوردار هستند، حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند این فرایند را تقویت نماید. به علاوه حسابداران در هنگام تصمیم‌گیری برای گزارش تخلفات هزینه‌های شخصی گزارشگری را نیز مدنظر قرار می‌دهند. به عبارت دیگر، حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند تضمین مناسبی برای در امان بودن از هرگونه اقدامات تلافی‌جویانه ارائه نماید. براساس نتایج پژوهش آلین و همکاران (۲۰۱۶) حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری فردی و هزینه شخصی گزارشگری با قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید. بنابراین می‌توان فرضیه ششم را به شرح زیر تدوین نمود:

- فرضیه ۶ الف:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین نگرش و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ ب:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ ج:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ د:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ هـ:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

اثر تعدیلی هنجارهای گروهی بر پیامدهای فردی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد تگار و آلیس^۱ (۲۰۰۷) هنجارهای گروهی قوانین و مقررات غیررسمی بوده که از طریق ادغام دانش فردی در قالب دانش جمعی باعث تسهیل کارها و حل مشکلات می‌گردد (تگار و آلیس، ۲۰۰۷، ص ۱۰۸).

هنجارهای گروهی در نظم‌دهی و مدیریت رفتار اعضای یک گروه موثر است. به اعتقاد ژونگ و همکاران^۱ بین هنجارهای گروهی و رفتارهای اخلاق‌مدارانه رابطه وجود دارد (ژونگ و همکاران، ۲۰۰۶، ص ۱۵۰). از دید آلین و همکاران احتمال انجام یک رفتار خاص از سوی افراد تاحد زیادی به هنجارهای ذاتی گروهی که در آن عضو هستند، بستگی دارد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۱۸). درخصوص نقش هنجارها در بروز رفتارهای اخلاق‌مدارانه پژوهش‌های زیادی صورت گرفته است، تاجایی که در این پژوهش‌ها بر نقش دو عامل فشار اجتماعی ادراک شده و هنجارهای ذهنی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی تاکید ویژه‌ای شده است (آجزن، ۲۰۰۵). بنابراین استدلال بر این است که هنجارهای موجود در بین حسابداران بر رفتار تک‌تک اعضا تاثیرگذار است. بدین معنی که اگر حسابداران، فعلی را براساس هنجارهای گروهی تخلف تشخیص دهند، به احتمال زیاد آن را افشا خواهند نمود. بنابراین هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری فردی و هزینه شخصی گزارشگری با قصد سوت‌زنی را به صورت مثبت تعدیل نماید (آلین و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین می‌توان فرضیه هفتم را به شرح زیر تدوین نمود:

- فرضیه ۷ الف:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین نگرش و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ ب:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ ج:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ د:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ هـ:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

اثر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر پیامدهای فردی و قصد سوت‌زنی

تصمیمات اخلاقی به تصمیماتی اطلاق می‌شود که هم به لحاظ قانونی و هم به لحاظ اخلاقی مورد قبول سایرین است (سلارت و یوهانسن^۲، ۲۰۱۱، ص ۱۲۹). به اعتقاد والتاین و گودکین^۳ (۲۰۱۹) تصمیمات اخلاقی متأثر از سازه‌ای به نام شدت اخلاقی بوده که بیانگر میزان ادراک فرد از اخلاقی بودن موضوع مورد تصمیم

1. Zhong et al.
2. Selart & Johansen
3. Valentine & Godkin

است. بنابراین هرچه شدت اخلاقی فردی بالا باشد، به همان میزان تمایل وی به درک و رعایت موضوعات اخلاقی در تصمیماتش افزایش می‌یابد. شدت اخلاقی از شش عامل اهمیت پیامد، توافق اجتماعی، احتمال اثر، فوریت زمانی، مجاورت و تمرکز اثر تشکیل می‌شود. به اعتقاد کرتیس و تیلور^۱ از شش عامل فوق فقط سه عامل اهمیت پیامد، احتمال اثر و مجاورت مرتبط با حوزه حساسی و حسابداری بوده که می‌تواند بر قصد سوت‌زنی حساب‌برسان و حسابداران تاثیر گذار باشند (کرتیس و تیلور، ۲۰۰۹، ص ۱۹۸)

اهمیت پیامد به مجموع زیان‌ها (یا منافع) حاصل از یک تصمیم خاص اشاره دارد (ولنتاین و هالینگ‌ورث^۲، ۲۰۱۲). اهمیت پیامد به این نکته اشاره دارد که حساب‌برسان و حسابداران تنها زمانی اقدام به سوت‌زنی می‌نمایند که احساس نمایند نقض قوانین و مقررات باعث تحمیل ضرر و زیان‌های هنگفت می‌شوند. احتمال اثر به این نکته اشاره دارد که علاوه بر مدنظر قرار دادن وقوع یک فعل، به احتمال زیانها (یا منافع) حاصل از آن نیز باید توجه کافی صورت گیرد (جونز، ۱۹۹۱، ص ۳۷۴). وقتی یک سوت‌زن قصد سوت‌زنی دارد، باید احتمال بروز خطا را نیز مدنظر قرار دهد. به هر حال باید در محاسبات، به ضرر و زیانهای احتمالی ناشی از وقوع خطا و اشتباه که می‌تواند در آینده اتفاق افتد، توجه لازم صورت گیرد. مجاورت به معنای نزدیکی (اجتماعی، فرهنگی، روانشناسی و یا فیزیکی) بوده که عامل اخلاقی با قربانیان (با ذینفعان) عمل زیان‌آور (یا سودمند) انجام می‌دهد (جونز، ۱۹۹۱، ص ۳۷۶). در حالت کلی، افراد عموماً تمایل به گزارش تخلفاتی دارند که می‌تواند برای اعضای گروه‌شان (همکاران و یا خانواده) مضر باشد، اما اگر شناخت چندانی نسبت به اعضای گروه وجود نداشته باشد، تمایل به گزارش تخلفات نیز کاهش می‌یابد. براساس نتایج پژوهش‌های کورام و همکاران (۲۰۰۸) و والنتاین و هولینگ‌ورث (۲۰۱۲) بین شدت اخلاقی و قصد انجام یک رفتار اخلاقی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین طبق نتایج پژوهش شاور و همکاران^۳ (۲۰۱۵) شدت اخلاقی باعث تعدیل رابطه بین متغیرهای مستقل چندگانه و قصد انجام رفتار اخلاقی می‌گردد. بنابراین می‌توان فرضیه هشتم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۸ الف: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین نگرش و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

فرضیه ۸ ب: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

فرضیه ۸ ج: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

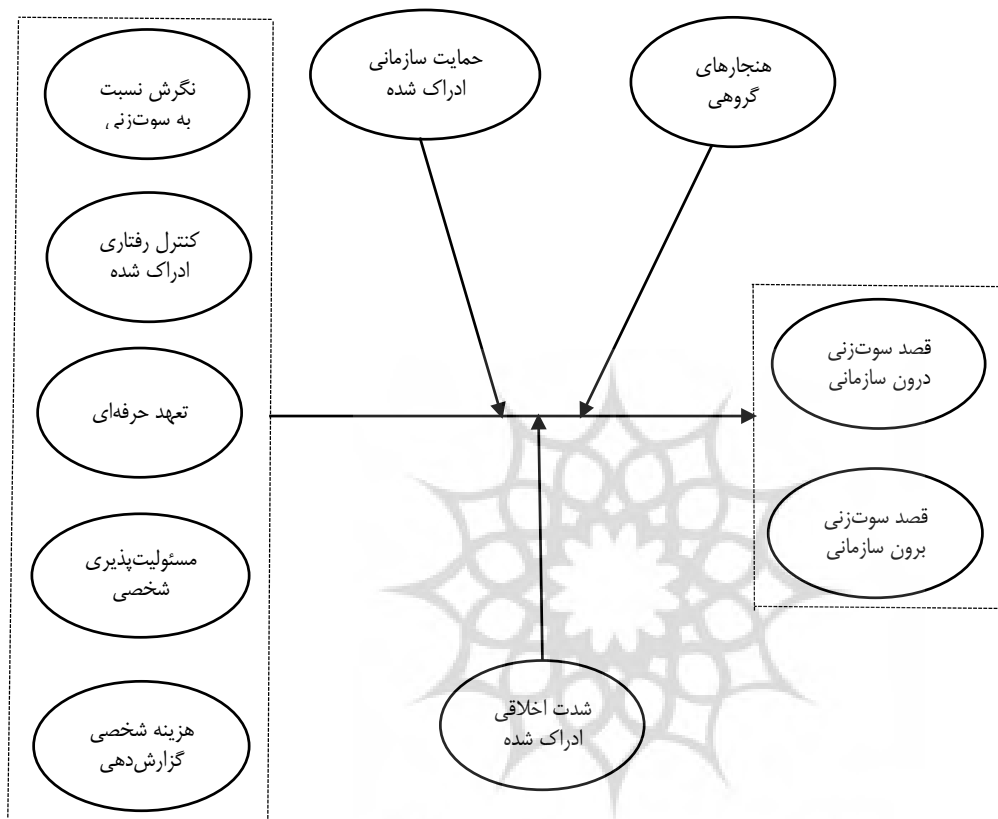
فرضیه ۸ د: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

1. Curtis & Taylor

2. Valentine & Hollingworth

3. Shawver et al.

فرضیه ۵۸: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ روش تحقیق، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر حسابداران شاغل به کار در شهر تهران و بازه زمانی آن زمستان ۱۴۰۰ است. از آنجایی که آمار رسمی از تعداد این حسابداران در دسترس نبود، لذا جامعه

آماري نامشخص فرض شد. در يك جامعه آماری نامشخص، حجم نمونه را می توان از طریق روابط زیر محاسبه نمود.

$$\sigma = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

$$n = \frac{(z \alpha_2) 2 * \delta^2}{\varepsilon^2} = \frac{1.96^2 * 0.667^2}{0.1^2} = 170$$

در فرمول فوق، σ انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بوده، که عدد آن برابر با ۰/۶۶۷ شده است (مومنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۹، ص ۱۹۱). همچنین یک روش دیگر برای تعیین حجم نمونه، تعداد سوالات اختصاصی (به استثنای سوالات جمعیت‌شناختی) است (علی‌پور شیرسوار و همکاران، ۲۰۱۲، ص ۴۵۶). بدین معنی که حداقل پرسشنامه مورد نیاز برای هر سوال ۵ مورد و حداکثر ۱۵ مورد مورد نیاز است. بر اساس این روش حداقل پرسشنامه مورد نیاز برای پژوهش حاضر برابر با ۲۱۵ نفر بوده ($43 * 5 = 215$) که بیشتر از تعداد نمونه محاسبه شده بر اساس فرمول فوق است. لذا حجم نمونه پژوهش حاضر برابر با ۲۱۵ نفر تعیین گردید. برای اطمینان از دستیابی به تعداد نمونه تعیین شده، ۲۷۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری توزیع گردید که در نهایت ۲۱۸ پرسشنامه قابل استفاده جمع‌آوری شد. در پژوهش حاضر از روش نمونه‌گیری در دسترس برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز استفاده شده است.

برای اطمینان از روایی پرسشنامه از روش روایی محتوای بهره گرفته شد. در همین راستا برای اطمینان از اینکه تا چه میزان گویه‌ها قادر به سنجش همه جنبه‌های سازه‌های مورد نظر هستند از نظرات کارشناسان و خبرگان استفاده شد. پس از دریافت نظرات و دیدگاه‌های آنان اصلاحاتی در نسخه اولیه پرسشنامه صورت گرفت. همچنین برای بررسی پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار آلفای کرونباخ برای کل متغیرهای پژوهش ۰/۸۴۷ است که این امر بیانگر پایایی مطلوب پرسشنامه است. مقادیر آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش بشرح جدول ۱ است.

جدول ۱. مقادیر آلفای کرونباخ متغیرها

متغیر	علامت اختصاری	تعداد سوال	آلفای کرونباخ	متغیر	علامت اختصاری	تعداد سوال	آلفای کرونباخ
سوت‌زنی درون سازمانی	IWB	۴	۰/۸۲۵	مسئولیت‌پذیری شخصی	PR	۴	۰/۸۱۲
سوت‌زنی بیرون سازمانی	EWB	۴	۰/۸۲۹	هزینه‌های شخصی	PCS	۴	۰/۷۶۸
نگرش نسبت به سوت‌زنی	ATW	۴	۰/۷۹۰	حمایت سازمانی ادراک شده	POS	۵	۰/۸۲۱
کنترل رفتاری ادراک شده	PBC	۴	۰/۷۷۴	هنجارهای گروهی	TN	۵	۰/۸۲۵
تعهد حرفه‌ای	PC	۴	۰/۷۷۱	شدت اخلاقی ادراک شده	PMI	۵	۰/۸۱۵

آزمون نرمال بودن داده‌ها: قبل از تجزیه و تحلیل داده‌ها، اطمینان از نرمال بودن آنها ضروری است. برای آزمون نرمال بودن داده‌ها می‌توان از روش‌های متعددی استفاده نمود. در پژوهش حاضر از آزمون بررسی چولگی و کشیدگی داده‌ها برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها استفاده شده است.

جدول ۲. چولگی و کشیدگی سوالات

سوال	چولگی	کشیدگی	سوال	چولگی	کشیدگی	سوال	چولگی	کشیدگی
۱	۰/۰۰۸	۰/۱۵۰	۱۶	-۰/۱۸۶	۰/۴۰۴	۳۱	-۰/۹۹۳	۰/۳۸۹
۲	-۰/۰۷۱	۰/۰۶۵	۱۷	-۱/۰۱۳	۰/۶۹۵	۳۲	-۰/۰۴۲	-۰/۲۴۴
۳	-۰/۰۷۱	۰/۰۶۵	۱۸	-۰/۵۹۱	-۰/۲۹۵	۳۳	-۰/۳۶۶	۱/۱۷۷
۴	-۰/۰۹۸	-۰/۰۱۹	۱۹	-۰/۲۰۷	۰/۰۲۵	۳۴	-۰/۲۴۰	۰/۴۱۰
۵	۰/۱۵۱	-۰/۵۵۲	۲۰	۰/۱۴۳	-۰/۹۹۳	۳۵	-۰/۱۲۳	۰/۵۲۵
۶	۰/۲۱۶	-۰/۶۱۵	۲۱	-۰/۱۷۱	-۱/۶۹۹	۳۶	-۰/۱۰۱	۰/۸۷۰
۷	-۰/۰۵۱	-۰/۲۹۰	۲۲	۰/۲۳۴	۰/۰۸۳	۳۷	-۰/۱۲۴	۰/۱۶۹
۸	-۰/۰۵۵	۰/۴۴۸	۲۳	-۰/۸۶۰	۱/۵۵۱	۳۸	-۰/۰۹۹	۰/۶۶۸
۹	-۰/۳۷۳	۰/۳۰۳	۲۴	-۰/۴۲۲	۱/۳۲۶	۳۹	-۰/۰۷۴	-۰/۰۴۰
۱۰	-۰/۴۶۴	۰/۷۸۰	۲۵	-۰/۲۷۱	-۰/۵۰۵	۴۰	۰/۱۳۵	۰/۷۱۳
۱۱	-۰/۲۴۶	۱/۰۱	۲۶	-۰/۳۵۱	۰/۴۱۵	۴۱	۰/۱۳۲	۰/۲۴۴
۱۲	-۰/۳۹۱	۱/۸۰۳	۲۷	-۱/۱۷۰	۱/۱۲۶	۴۲	-۰/۰۷۸	۱/۰۲۵
۱۳	-۰/۰۳۹	۰/۰۹۶	۲۸	-۱/۰۶۷	۰/۶۷۵	۴۳	۰/۰۵۲	۰/۱۸۴
۱۴	-۰/۲۵۸	۱/۵۵۹	۲۹	-۰/۹۲۴	۱/۱۹۶			
۱۵	۰/۰۶۷	-۰/۴۱۴	۳۰	-۱/۰۰۵	۱/۷۰۹			

با توجه به نتایج مندرج در جدول فوق، مقدار چولگی و کشیدگی مشاهده شده برای تمامی سوالات در بازه $+2$ و -2 قرار دارد. بنابراین به لحاظ کجی و کشیدگی تمامی سوالات نرمال بوده و لذا توزیع آنها متقارن است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان (۲۱۸ نفر)، سپس آزمون فرضیه‌ها و در ادامه تحلیل یافته‌ها ارائه می‌شود.

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	گزینه	درصد	متغیر	گزینه	درصد
جنسیت	مرد	۶۰/۶	سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۵/۷
	زن	۳۹/۴		۳۰ تا ۴۰ سال	۴۲/۷
نوع سازمان	بخش عمومی	۵۵/۵	۴۰ تا ۵۰ سال	۲۲/۰	
	بخش خصوصی	۴۴/۵	بیشتر از ۵۰ سال	۹/۶	
سنوات خدمتی	کمتر از ۱۰ سال	۳۹/۹	تحصیلات	فوق دیپلم و پایین‌تر	۱۲/۸
	۱۰ تا ۲۰ سال	۴۱/۳		لیسانس	۵۴/۱
	بیشتر از ۲۰ سال	۱۸/۸		فوق لیسانس	۲۸/۴
				دکتر	۴/۷

با توجه به جدول فوق، ۶۰/۶ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و ۳۹/۴ درصد آنان نیز زن بودند. محل خدمت ۵۵/۵ درصد پاسخ‌دهندگان بخش عمومی و ۴۴/۵ درصد آنان نیز بخش خصوصی بود. سنوات خدمتی بیشتر پاسخ‌دهندگان بین ۱۰ تا ۲۰ سال بود (۴۱/۳ درصد). همچنین سن بیشتر پاسخ‌دهندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال بود (۴۲/۷ درصد). در نهایت مدرک تحصیلی بیشتر پاسخ‌دهندگان لیسانس بود (۵۴/۱ درصد). برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۶ و AMOS نسخه ۲۴ استفاده شده است.

آمار استنباطی

در پژوهش حاضر به منظور تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است. مدل معادلات ساختاری این امکان را فراهم می‌نماید، تا بتوان مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را بطور همزمان مورد مطالعه و بررسی قرار داد. برای تحقق این هدف از روش تحلیل مسیر استفاده می‌شود (دنگ و همکاران، ۲۰۱۸). در این پژوهش از تکنیک مدل معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس استفاده شده است.

قدم اول در مدل‌سازی معادلات ساختاری، اطمینان از برازش مدل است. برازش مدل بیانگر میزان سازگاری مدل تجربی با مدل نظری پژوهش است. در مدل‌یابی معادلات ساختاری برای محاسبه برازش مدل از شاخص‌های متعددی استفاده می‌شود. در پژوهش حاضر برای محاسبه برازش مدل از سه گروه شاخص (شاخص‌های مطلق، شاخص‌های تطبیقی و شاخص‌های مقتصد) استفاده شده است.

شاخص‌های برازش مطلق از اصلی‌ترین معیارها برای صحت و سقم برازش داده‌ها بر اساس مدل یا فرضیه‌های پژوهش بوده که بیانگر تفاوت بین واریانس‌ها و کوواریانس‌های مشاهده شده و پیش‌بینی شده می‌باشند. هرچه تعداد پارامترهای مدل بیشتر باشد، شاخص‌های برازش مطلق نیز بهبود یافته و مدل به سمت برازش کامل حرکت می‌کند (کنگور و ارکان، ۲۰۱۵). شاخص‌های تطبیقی به نوعی مکمل شاخص‌های برازش مطلق محسوب می‌شوند. بدین معنی که با مبنا قرار دادن یک یا چند مدل، اقدام به مقایسه مدل مفهومی با آن نموده و نشان می‌دهد که آیا به لحاظ آماری این مدل قابل قبول‌تر، ضعیف‌تر و یا بی‌تفاوت است. شاخص‌های برازش مقتصد تلاش دارند تا مهم‌ترین نقطه ضعف شاخص‌های برازش مطلق یعنی بهبود مقدار شاخص‌های برازش را با افزایش پارامتر به مدل جبران نمایند. بدین معنی که به ازای افزودن هر پارامتر جدید به مدل، جریمه‌ای نیز برای آنها منظور می‌کنند (مارش و هاو، ۱۹۹۶).

1. Cangur & Ercan
2. Marsh & Hau

جدول ۴. معیارهای برازش مدل

نوع شاخص	معیار برازش مدل	مقدار	ملاک	تفسیر
شاخص های مطلق (برازندگی مدل)	کای اسکور (CMIN)	۱۰۰۷/۰۷۲	-	-
	درجه آزادی (DF)	۸۱۰	-	-
	نسبت کای اسکور به درجه آزادی (CMIN/DF)	۱/۲۴۳	کمتر از ۳	مطلوب
شاخص های تطبیقی	شاخص نیکویی برازش (GFI)	۰/۸۳۵	بیش از ۰/۹۰	قابل قبول
	شاخص توکر-لویس (TLI)	۰/۹۳۷	بیش از ۰/۹۰	مطلوب
	شاخص برازش تطبیقی (CFI)	۰/۹۴۳	بیش از ۰/۹۰	مطلوب
	شاخص برازش فزاینده (IFI)	۰/۹۴۵	بیش از ۰/۹۰	مطلوب
شاخص های مقصد	شاخص برازش نسبی (RFI)	۰/۷۴۴	بیش از ۰/۶۰	مطلوب
	شاخص برازش مقصد هنجار شده (PNFI)	۰/۶۹۱	بیشتر از ۰/۰۵	مطلوب
	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد شده (RMSEA)	۰/۰۳۳	کمتر از ۰/۰۸	مطلوب

باتوجه به نتایج مندرج در جدول فوق، تمامی شاخص های برازش محاسبه شده در وضعیت مطلوبی قرار دارند. لذا مدل پژوهش از برازش مطلوب برخوردار است.

آزمون فرضیه ها

پس از اطمینان از کفایت برازش مدل، نوبت به آزمون مدل پژوهش با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری می رسد. برای این منظور از نرم افزار آموس نسخه ۲۴ استفاده شده است. تکنیکهای مبتنی بر مدل معادلات ساختاری بستری را برای بررسی و اعتبارسنجی روابط فراهم نموده و به محققان اجازه می دهد مدل های اندازه گیری و مسیرهای ساختاری را که شامل سازه های پنهان با گویه های متعدد هستند را بطور موثر مورد ارزیابی قرار دهند (هیر و همکاران، ۲۰۱۲).

فرضیه‌های اصلی پژوهش

پژوهش حاضر شامل ۵ متغیر مستقل (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی) و دو متغیر وابسته (سوت‌زنی درون سازمانی و سوت‌زنی برون سازمانی) است. آزمون مربوط به فرضیه‌های اصلی پژوهش بشرح جدول زیر است.

جدول ۵. آزمون فرضیه‌های اصلی پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	نسبت بحرانی	ضرایب استاندارد	خطای استاندارد	ضرایب غیر استاندارد	مسیر		
						IWB	←	ATW
تایید	۰/۰۰۰ [°]	۴/۴۲۸	۰/۳۷۵	۰/۰۷۴	۰/۳۲۶	IWB	←	ATW
تایید	۰/۰۰۰ [°]	۳/۶۶۷	۰/۳۰۵	۰/۰۸۶	۰/۳۱۷	IWB	←	PBC
تایید	۰/۰۰۱ [°]	۳/۲۰۱	۰/۲۶۴	۰/۰۷۸	۰/۲۵۰	IWB	←	PC
تایید	۰/۰۲۴ [°]	۲/۲۵۵	۰/۱۷۲	۰/۰۷۳	۰/۱۶۴	IWB	←	PR
تایید	۰/۰۰۲ [°]	-۳/۰۴۷	-۰/۲۵۱	۰/۰۹۸	-۰/۲۹۸	IWB	←	PCS
تایید	۰/۰۰۰ [°]	۳/۳۰۸	۰/۲۶۸	۰/۰۸۰	۰/۲۶۵	EWB	←	ATW
تایید	۰/۰۲۵ [°]	۲/۲۳۵	۰/۱۷۸	۰/۰۹۴	۰/۲۰۹	EWB	←	PBC
تایید	۰/۰۰۰ [°]	۳/۳۲۳	۰/۲۷۸	۰/۰۸۷	۰/۲۸۹	EWB	←	PC
تایید	۰/۰۱۸ [°]	۲/۳۶۱	۰/۱۸۴	۰/۰۸۳	۰/۱۹۵	EWB	←	PR
تایید	۰/۰۰۰ [°]	-۳/۸۸۳	-۰/۳۴۳	۰/۱۱۲	-۰/۴۳۶	EWB	←	PCS

نکته: ° و °° به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

باتوجه به ستون سطح معناداری تمامی فرضیه‌های اصلی تایید می‌شوند. بدین معنی که هر ۵ متغیر مستقل بر دو متغیر وابسته اثر گذار هستند. از بین متغیرهای مستقل فقط متغیر هزینه‌های شخصی دارای تاثیر منفی و مابقی دارای تاثیر مثبت هستند. ستون ضرایب غیر استاندارد بیانگر ضرایب همبستگی بین

متغیرهای مستقل و وابسته است. به عبارت دیگر ضریب همبستگی فقط رابطه خطی و نه علت معلولی بین متغیرهای مستقل و وابسته را نشان می‌دهد. برای مثال مقدار این ضریب بین متغیر نگرش با متغیر سوت‌زنی درون سازمانی ۰/۳۲۶ و با متغیر سوت‌زنی برون سازمانی ۰/۲۶۵ است. ستون ضرایب استاندارد بیانگر سهم نسبی هر متغیر مستقل در پیش بینی متغیر وابسته است. به عبارت دیگر، این ضریب نشان می‌دهد که کدام متغیرها بیشترین تاثیر را بر متغیر وابسته دارند. برای مثال متغیر وابسته سوت‌زنی درون سازمانی بیشترین تاثیرپذیری را از متغیر نگرش (۰/۳۷۵) و کمترین تاثیرپذیری را از متغیر مسئولیت‌پذیری (۰/۱۷۲) دارد. در مقابل متغیر وابسته سوت‌زنی برون سازمانی بیشترین تاثیرپذیری را از متغیر هزینه‌های شخصی (۰/۳۴۳) و کمترین تاثیرپذیری را از کنترل رفتاری ادراک شده (۰/۱۷۸) دارد.

اثر تعدیلی متغیرهای سه‌گانه پژوهش

متغیر تعدیل‌گر متغیری است که بر رابطه علی بین دو متغیر اثرگذار بوده و آن رابطه را تقویت و یا تضعیف می‌نماید. در پژوهش حاضر تلاش می‌شود تا اثرات تعدیلی سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی) و متغیرهای وابسته (سوت‌زنی درون سازمانی و سوت‌زنی برون سازمانی) با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۶ مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. برای این منظور ابتدا هر یک از متغیرهای مستقل در هر کدام از متغیرهای سه‌گانه ضرب می‌شوند. برای رهایی از معضل همخطی بودن متغیرها، نمره استاندارد شده هر کدام از متغیرهای مستقل و همچنین هر کدام از متغیرهای سه‌گانه محاسبه می‌شوند. به علاوه در محاسبه حاصل ضرب‌ها نیز از نمرات استاندارد شده استفاده می‌شود (هیز و پریچر^۱، ۲۰۱۴). این روش باعث می‌شود که مقدار عامل تورم واریانس^۲ (VIF) بشدت کاهش یابد.

1. Hayes & Preacher

2. Variance Inflation Factor (VIF)

جدول ۶. اثرات تعدیلی متغیر حمایت سازمانی ادراک شده (POS)

مسیر	ضریب استاندارد (Beta)	انحراف استاندارد (S.D)	آماره t	Sig.	آماره همخطی	
					Tolerance	VIF
POS*ATW → IWB	۰/۱۶۲	۰/۰۱۴	۳/۳۰۶	۰/۰۰۱**	۰/۹۲۸	۱/۰۷۷
POS*PBC → IWB	۰/۱۲۸	۰/۰۱۳	۲/۶۶۴	۰/۰۰۸**	۰/۹۹۴	۱/۰۰۶
POS*PC → IWB	۰/۱۱۴	۰/۰۱۵	۲/۱۲۱	۰/۰۳۵°	۰/۷۸۵	۱/۲۷۴
POS*PR → IWB	۰/۱۰۴	۰/۰۱۴	۲/۱۲۳	۰/۰۳۵°	۰/۹۷۲	۱/۰۲۹
POS*PCS → IWB	-۰/۱۳۴	۰/۰۱۴	-۲/۷۵۶	۰/۰۰۶**	۰/۹۶۱	۱/۰۴۱
POS*ATW → EWB	۰/۱۱۶	۰/۰۱۸	۲/۰۰۴	۰/۰۴۶°	۰/۹۲۸	۱/۰۷۷
POS*PBC → EWB	۰/۰۹۷	۰/۰۱۷	۱/۷۳۹	۰/۰۸۳	۰/۹۹۴	۱/۰۰۶
POS*PC → EWB	۰/۱۸۳	۰/۰۱۸	۳/۰۱۱	۰/۰۰۳**	۰/۷۸۵	۱/۲۷۴
POS*PR → EWB	۰/۲۱۱	۰/۰۱۷	۳/۸۹۰	۰/۰۰۰**	۰/۹۷۲	۱/۰۲۹
POS*PCS → EWB	-۰/۱۵۶	۰/۰۱۷	-۲/۸۶۲	۰/۰۰۵**	۰/۹۶۱	۱/۰۴۱

نکته: ° و °° به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

جدول ۶ اثر تعاملی متغیر تعدیل گر حمایت سازمانی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته [یعنی ردیف آخر جدول ضرایب (Coefficients)] که توسط نرم افزار SPSS برای هر حالت محاسبه شده است، را نشان می دهد. براساس جدول فوق فقط در بخش سوت زنی برون سازمانی، متغیر حمایت سازمانی ادراک شده بر رابطه بین این متغیر با متغیر مستقل کنترل رفتاری ادراک شده اثر تعدیلی ندارد. اما درمقابل این متغیر دارای اثر تعدیلی بر روابط بین دو متغیر وابسته با سایر متغیرهای مستقل است.

دلیل استفاده از ضریب استاندارد به جای ضریب غیراستاندارد این است که در تحلیل داده هایی که برحسب طیف لیکرت هستند؛ این ضریب می تواند منجر به نتایج بهتری گردد. زیرا آنها بیانگر میزان تاثیرپذیری متغیر وابسته برحسب یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیر مستقل هستند. بنابراین در بخش سوت زنی درون سازمانی یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیرهای

نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی به ترتیب باعث تغییر ۰/۱۶۲، ۰/۱۲۸، ۰/۱۱۴، ۰/۱۰۴ و ۰/۱۳۴ واحد در انحراف استاندارد این متغیر وابسته می‌شود.

جدول ۷. اثرات تعدیلی متغیر هنجارهای گروهی (IN)

مسیر	ضریب استاندارد (Beta)	انحراف استاندارد (S.D)	آماره t	Sig.	آماره همخطی	
					Tolerance	VIF
POS*ATW → IWB	۰/۱۷۰	۰/۰۱۵	۳/۲۶۹	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۹۳۷	۱/۰۶۷
POS*PBC → IWB	۰/۱۲۰	۰/۰۱۵	۲/۳۰۶	۰/۰۲۲ ^{**}	۰/۹۸۷	۱/۰۱۳
POS*PC → IWB	۰/۱۳۶	۰/۰۱۶	۲/۴۰۴	۰/۰۱۷ ^{**}	۰/۷۹۵	۱/۲۵۷
POS*PR → IWB	۰/۰۹۹	۰/۰۱۶	۱/۸۹۸	۰/۰۵۹	۰/۹۶۸	۱/۰۳۳
POS*PCS → IWB	-۰/۱۲۵	۰/۰۱۶	-۲/۴۰۰	۰/۰۱۷ ^{**}	۰/۹۵۱	۱/۰۵۱
POS*ATW → EWB	۰/۱۳۱	۰/۰۱۸	۲/۲۷۳	۰/۰۲۴ ^{**}	۰/۹۳۷	۱/۰۶۷
POS*PBC → EWB	۰/۱۰۵	۰/۰۱۷	۱/۸۶۰	۰/۰۶۴	۰/۹۸۷	۱/۰۱۳
POS*PC → EWB	۰/۲۰۲	۰/۰۱۹	۳/۳۴۸	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۷۹۵	۱/۲۵۷
POS*PR → EWB	۰/۱۹۸	۰/۰۱۸	۳/۶۱۳	۰/۰۰۰ ^{***}	۰/۹۶۸	۱/۰۳۳
POS*PCS → EWB	-۰/۱۷۱	۰/۰۱۸	-۳/۱۵۰	۰/۰۰۲ ^{***}	۰/۹۵۱	۱/۰۵۱

نکته: ** و * به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

جدول ۷ اثر تعاملی متغیر تعدیل گر هنجارهای گروهی بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته [یعنی ردیف آخر جدول ضرایب (Coefficients)] که توسط نرم‌افزار SPSS برای هر حالت محاسبه شده است، را نشان می‌دهد. براساس جدول فوق در بخش سوت‌زنی درون سازمانی، هنجارهای گروهی بر رابطه بین این متغیر وابسته با متغیر مستقل مسئولیت‌پذیری شخصی اثر تعدیلی ندارد. همچنین در بخش سوت‌زنی برون سازمانی، هنجارهای گروهی بر رابطه بین این متغیر وابسته با متغیر مستقل کنترل رفتاری ادراک شده اثر تعدیلی ندارد. این متغیر بر رابطه بین این متغیرهای وابسته با سایر متغیرهای مستقل دارای اثر تعدیلی است.

در بخش سوت‌زنی برون سازمانی یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیرهای نگرش، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی به ترتیب باعث تغییر ۰/۱۳۱، ۰/۲۰۲، ۰/۱۹۸، و ۰/۱۷۱ واحد در انحراف استاندارد این متغیر وابسته می‌شود.

جدول ۸. اثرات تعدیلی متغیر شدت اخلاقی ادراک شده (PMI)

مسیر	ضریب استاندارد (Beta)	انحراف استاندارد (S.D)	آماره t	Sig.	آماره همخطی	
					Tolerance	VIF
POS*ATW → IWB	۰/۱۸۵	۰/۰۱۶	۳/۳۶۴	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۹۵۴	۱/۰۴۸
POS*PBC → IWB	۰/۱۲۱	۰/۰۱۶	۲/۱۴۶	۰/۰۳۳ [*]	۰/۹۹۰	۱/۰۱۰
POS*PC → IWB	۰/۱۴۸	۰/۰۱۷	۲/۵۰۵	۰/۰۱۳ [*]	۰/۸۱۷	۱/۲۲۴
POS*PR → IWB	۰/۱۳۵	۰/۰۱۷	۲/۴۷۰	۰/۰۱۴ [*]	۰/۹۸۳	۱/۰۱۸
POS*PCS → IWB	-۰/۱۲۳	۰/۰۱۸	-۲/۲۰۶	۰/۰۲۸ [*]	۰/۹۴۸	۱/۰۵۵
POS*ATW → EWB	۰/۱۲۴	۰/۰۱۸	۲/۱۶۲	۰/۰۳۲ [*]	۰/۹۵۴	۱/۰۴۸
POS*PBC → EWB	۰/۱۱۴	۰/۰۱۸	۲/۰۱۴	۰/۰۴۵ [*]	۰/۹۹۰	۱/۰۱۰
POS*PC → EWB	۰/۱۸۲	۰/۰۱۹	۳/۰۶۲	۰/۰۰۲ ^{***}	۰/۸۱۷	۱/۲۲۴
POS*PR → EWB	۰/۱۸۲	۰/۰۱۸	۳/۳۴۷	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۹۸۳	۱/۰۱۸
POS*PCS → EWB	-۰/۱۶۷	۰/۰۱۹	۳/۰۷۷	۰/۰۰۲ ^{***}	۰/۹۴۸	۱/۰۵۵

تکته: ** و * به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

جدول ۸ اثر تعاملی متغیر تعدیل‌گر شدت اخلاقی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته [یعنی ردیف آخر جدول ضرایب (Coefficients)] که توسط نرم‌افزار SPSS برای هر حالت محاسبه شده است، را نشان می‌دهد. براساس جدول فوق متغیر شدت اخلاقی ادراک شده دارای اثر تعدیلی بر روابط فی‌مابین تمامی متغیرهای مستقل با متغیرهای وابسته (سوت‌زنی درون سازمانی و سوت‌زنی برون سازمانی) می‌باشد.

در بخش سوت‌زنی درون سازمانی یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیرهای نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی به ترتیب باعث تغییر ۰/۱۸۵، ۰/۱۲۱، ۰/۱۴۸، ۰/۱۳۵ و ۰/۱۲۳ واحد در انحراف استاندارد این متغیر وابسته می‌شود.

اثرات متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت‌زنی درون سازمانی

در این بخش تاثیر هر کدام از متغیرهای جمعیت‌شناختی بر روی متغیر وابسته پژوهش (سوت‌زنی درون سازمانی) مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۹. میزان تاثیر متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت‌زنی درون سازمانی

متغیر	ضریب B	انحراف استاندارد	ضریب Beta	مقدار t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۳/۲۴۶	۰/۱۶۵	-	۱۹/۶۹۳	۰/۰۰۰
جنسیت	-۰/۰۴۷	۰/۰۵۸	-۰/۰۵۱	-۰/۸۰۹	۰/۴۱۹
سن	۰/۱۴۹	۰/۰۴۴	۰/۳۰۷	۳/۳۵۹	۰/۰۰۱
تحصیلات	۰/۰۵۶	۰/۰۳۹	۰/۰۹۲	۱/۴۳۹	۰/۱۵۲
سنوات خدمتی	۰/۰۷۶	۰/۰۵۶	۰/۱۲۵	۱/۳۶۳	۰/۱۷۴
نوع سازمان	۰/۰۵۲	۰/۰۵۶	۰/۰۵۸	۰/۹۲۹	۰/۳۵۴

تکنه: سطح معناداری ۰/۰۵ است.

باتوجه به نتایج مندرج در جدول فوق، متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش جنسیت، تحصیلات، سنوات خدمتی و نوع سازمان بر سوت‌زنی درون سازمانی تاثیر معناداری ندارند. برای مثال دیدگاه مردان و زنان در خصوص سوت‌زنی درون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. یا دیدگاه افراد با تحصیلات، سنوات خدمتی و محل خدمت (نوع سازمان) متفاوت در خصوص سوت‌زنی درون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. اما در مقابل هرچه سن افراد افزایش می‌یابد دیدگاه آنان نسبت به سوت‌زنی درون سازمانی مثبت‌تر می‌شود.

اثرات متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت‌زنی برون سازمانی

در این بخش تاثیر هر کدام از متغیرهای جمعیت‌شناختی بر روی متغیر وابسته پژوهش (سوت‌زنی برون سازمانی) مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۱۰. میزان تاثیر متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت‌زنی برون سازمانی

متغیر	ضریب B	انحراف استاندارد	ضریب Beta	مقدار t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۲/۹۱۴	۰/۱۷۳	-	۱۶/۸۹۰	۰/۰۰۰
جنسیت	۰/۰۸۸	۰/۰۶۱	۰/۰۸۹	۱/۴۵۹	۰/۱۴۶
سن	۰/۱۱۱	۰/۰۴۷	۰/۲۱۱	۲/۳۹۲	۰/۰۱۸
تحصیلات	۰/۰۶۰	۰/۰۴۱	۰/۰۹۱	۱/۴۶۵	۰/۱۴۵
سنوات خدمتی	۰/۱۹۸	۰/۰۵۸	۰/۳۰۲	۳/۴۰۶	۰/۰۰۱
نوع سازمان	۰/۰۵۵	۰/۰۵۹	۰/۰۵۶	۰/۹۳۳	۰/۳۵۲

تکته: سطح معناداری ۰/۰۵ است.

باتوجه به نتایج مندرج در جدول فوق، متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش جنسیت، تحصیلات و نوع سازمان بر سوت‌زنی برون سازمانی تاثیر معناداری ندارند. برای مثال دیدگاه مردان و زنان در خصوص سوت‌زنی برون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. یا دیدگاه افراد با تحصیلات و محل خدمت (نوع سازمان) متفاوت در خصوص سوت‌زنی برون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. اما در مقابل هرچه سن و سنوات خدمتی افراد افزایش می‌یابد دیدگاه آنان نسبت به سوت‌زنی برون سازمانی مثبت‌تر می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر اثرات ویژگی‌های شخصیتی بر قصد سوت‌زنی حسابداران با تعدیل‌گری عوامل سازمانی و فردی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. استخراج ویژگی‌های شخصیتی (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی برای گزارش‌دهی

و هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی) بر اساس ادبیات پژوهش و همچنین تئوری‌های رفتار برنامه‌ریزی شده و انتظار صورت گرفته است. در ادامه اثرات تعدیلی سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. یافته‌های مرتبط با هر فرضیه به شرح زیر مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند:

طبق نتایج فرضیه اول نگرش (نسبت به سوت‌زنی) بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی حسابداران اثر مثبت و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه نگرش حسابداران نسبت به سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی بهبود یابد، به همان میزان قصد آنان برای سوت‌زنی افزایش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های چوردیا و همکاران (۲۰۲۰)، آلین و همکاران (۲۰۱۶)، سیسلویچ (۲۰۱۶) و تورادنیا و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

بر اساس فرضیه دوم کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی اثر مثبت و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه اعتقادات و باورهای حسابداران نسبت به سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی تقویت گردد، به همان میزان قصد آنان برای سوت‌زنی افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر اگر حسابداران مطمئن شوند پشتیبانی‌های لازم از آنان در خصوص سوت‌زنی به عمل می‌آید، انگیزه‌شان برای گزارش تخلفات مشاهده شده دوچندان می‌گردد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های آلین و همکاران (۲۰۱۶)، سیسلویچ (۲۰۱۶) و تورادنیا و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

بر اساس نتایج حاصل از فرضیه سوم تعهد حرفه‌ای بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه تعهد شغلی حسابداران بالا باشد، به همان میزان تمایل‌شان برای گزارش تخلفات مشاهده شده به مقامات ذیصلاح داخلی و بیرونی افزایش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) و اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

فرضیه چهارم نشان می‌دهد مسئولیت‌پذیری شخصی بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. طبق آئین رفتار حرفه‌ای، حسابداران موظف به گزارش تخلفات مشاهده هستند. بنابراین هرچه پای‌بندی حسابداران به آئین رفتار حرفه‌ای بیشتر باشد به همان میزان تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده شده به مقامات ذیصلاح افزایش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های

لو و همکاران (۲۰۱۵)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین و همکاران (۲۰۱۶) و دالتون و رادکه (۲۰۱۳) همخوانی دارد.

براساس نتایج فرضیه پنجم هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر منفی و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه هزینه‌های مادی و معنوی سوت‌زنی بالا باشد، به همان تمایل حسابداران به گزارش تخلفات مشاهده شده کاهش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش لیاناراجچی و آدلر (۲۰۱۱)، میسلی (۲۰۱۳)، آلین و همکاران (۲۰۱۶) و کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) همخوانی دارد.

در فرضیه ششم اثرات تعدیلی متغیر حمایت سازمانی ادراک شده بر رابطه بین تک‌تک متغیرهای مستقل با دو متغیر وابسته (سوت‌زنی درون و برون سازمانی) مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. براساس یافته‌های پژوهش حاضر حمایت سازمانی ادراک شده فقط بر رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و سوت‌زنی برون‌سازمانی اثر تعدیلی ندارد. بنابراین متغیر مذکور دارای اثر تعدیلی بر روابط بین تمامی متغیرهای مستقل و دو متغیر وابسته است. بدین معنی که هرچه حسابداران حمایت سازمانی بیشتری را احساس کنند، به همان میزان تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده بیشتر می‌گردد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های آلین و همکاران (۲۰۱۳) و آلین و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد.

براساس فرضیه هفتم هنجارهای گروهی بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته، به استثنای رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و سوت‌زنی درون سازمانی و همچنین رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و سوت‌زنی برون سازمانی، دارای اثر تعدیلی است. بدین معنی که هنجارهای موجود در بین حسابداران بر رفتار یکایک حسابداران تاثیرگذار است. به عبارت دیگر اگر حسابداران، رفتاری را براساس هنجارهای گروهی تخلف تشخیص دهند، به احتمال زیاد آن را افشا خواهند نمود. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های ژونگ و همکاران (۲۰۰۶) و آلین و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد. طبق یافته‌های فرضیه هشتم متغیر شدت اخلاقی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل و دو متغیر وابسته اثر تعدیلی دارد. بدین معنی که هرچه شدت اخلاقی ادراک شده حسابداران در سطح بالایی باشد به همان میزان تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده شده افزایش می‌یابد. این یافته با

یافته‌های پژوهش‌های کورام و همکاران (۲۰۰۸)، والتاین و هولینگ‌ورث (۲۰۱۲) و شاور و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

در کل، ویژگی‌های شخصیتی حسابداران بر سوت‌زنی حسابداران (گزارش تخلفات مالی) در سازمان‌ها اثرگذار است. همچنین عوامل سازمانی و فردی می‌توانند باعث تعدیل رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و سوت‌زنی شوند.

بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود حسابداران و حساب‌برسان نگرش خود را نسبت به مقوله سوت‌زنی بهبود بخشیده و آن را به‌عنوان ابزاری مناسب برای تحقق اهداف سازمانی و جمعی فرض نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود حسابداران و حساب‌برسان در امر سوت‌زنی مشارکت فعالانه‌ای داشته باشند تا بتوانند از این طریق اعتماد عمومی به حرفه خود را افزایش دهند.

طبق یافته‌های پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها در ارزیابی عملکرد حسابداران به میزان پای‌بندی آنان به استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی (مشارکت در سوت‌زنی) توجه ویژه‌ای نمایند. همچنین سازمان‌ها از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی در خصوص نحوه برخورد با تضاد منافع، بهبود نگرش، تعهد حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری شخصی می‌توانند به بهبود سوت‌زنی کمک نمایند. به‌علاوه سازمان‌ها از طریق اتخاذ استراتژی‌های مناسب (مانند تبیین راه‌های مطمئن سوت‌زنی) می‌توانند زمینه را برای بهبود قصد سوت‌زنی حسابداران و کاهش از ترس اقدامات تلافی‌جویانه فراهم نمایند. در نهایت مدیران سازمان‌ها از طریق پای‌بندی به اصول اخلاقی و حرفه‌ای می‌توانند کارکنان منجمله حسابداران را به مسئولیت‌پذیری بیشتر در خصوص گزارش تخلفات مشاهده شده تشویق نمایند.

محدودیت‌های پژوهش حاضر عبارتند از: (۱) برای سنجش اکثر متغیرهای پژوهش از چهار سوال استفاده شده است، در صورت استفاده از تعداد سوالات بیشتر برای سنجش آنها می‌توان شاهد افزایش اعتبار متغیرهای پژوهش بود. (۲) در پژوهش حاضر اثرات تعاملی سه متغیر تعدیل‌گر به صورت مجزا، آن‌هم با هدف کاهش پیچیدگی مدل و مشکلات همخطی، آزمون شده است. در صورت آزمون همزمان آنها ممکن است نتایج متفاوتی بدست آید. (۳) در پژوهش حاضر فقط قصد سوت‌زنی حسابداران آن‌هم بدون توجه به رفتار واقعی آنان مورد آزمون قرار گرفته است.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی رابطه بین خصوصیات فردی و قصد سوت‌زنی با لحاظ نمودن متغیرهای تعدیلی بیشتری همچون اعتماد به مدیران ارشد، مزایا/جدیت ادراک شده و فرهنگ سازمانی مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. انجام موضوع این پژوهش در میان سایر مشاغل و حرف نیز می‌تواند قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج را افزایش دهد. در نهایت پیشنهاد می‌شود این پژوهش با رویکرد کیفی نیز انجام شود؛ زیرا در آن صورت ممکن است راه‌کارهای جدیدی برای مطالعات بیشتر فراهم شود.



منابع

- کاظم پور، م. و رحیمیان، ن. ۱۳۹۷. مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها: مفاهیم، ابعاد، نظریه‌ها و مروری بر مدل‌های آن. نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۴): ۱۷۵-۱۵۲.
- مومنی، م. و فعال قیومی، ع. ۱۳۸۹. تحلیل آماری با استفاده از SPSS. چاپ دوم، تهران: انتشارات کتاب نو، ۳۱۲ ص.
- وحدتی، م.؛ یعقوب‌نژاد، ا. و جهانشاد، آ. ۱۴۰۱. طراحی الگوی هشداردهی در حسابرسی بر اساس تحلیل داده بنیاد، فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال یازدهم، شماره ۴۱: ۳۴۰-۳۲۵.

References

- Ajzen, I. 2005. *Attitudes, Personality and Behaviour* (2nd ed.). Berkshire: Open University Press.
- Alipour Shirasavar, H., Gilaninia, S., & Mohammadi Almani, A. 2012. A Study of Factors Influencing Positive Word of Mouth in the Iranian Banking Industry, *Middle-East Journal of Scientific Research*, 11(4), 454-460.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. 2016. The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509-527.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. 2013. Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Anvari, F., Wenzel, M., Woodyatt, L., & Haslam, S. A. 2019. The social psychology of whistleblowing: An integrated model. *Organizational Psychology Review*, 9(1), 41-67.
- Berry, B. 2004. Organizational culture: A framework and strategies for facilitating employee whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 16(1), 1-11.
- Brennan, N., & Kelly, J. 2007. A study of whistleblowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*, 39(1), 61-87.
- Cangur, S., & Ercan, I. 2015. Comparison of model fit indices used in structural equation modeling under multivariate normality. *Journal of Modern Applied Statistical Methods*, 14(1), 14.
- Casper, W. J., Harris, C., Taylor-Bianco, A., & Wayne, J. H. 2011. Work-family conflict, perceived supervisor support and organizational commitment among Brazilian professionals. *Journal of Vocational Behavior*, 79(3), 640-652.
- Chordiya, R., Sabharwal, M., Relly, J. E., & Berman, E. M. 2020. Organizational protection for whistleblowers: A cross-national study. *Public Management Review*, 22(4), 527-552.

- Cieslewicz, J. K. 2016. Collusive accounting supervision and economic culture. *Journal of International Accounting Research*, 15(1), 89–108.
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. R. 2008. The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 127–149.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. 2009. Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting & the Public Interest*, 9(1), 191–220.
- Dalton, D., & Radtke, R. R. 2013. The joint effects of machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 117(1), 153-172.
- DeMott, D. A. 2020. Whistleblowers: Implications for Corporate Governance. *Wash. UL Rev.*, 98, 1645-1668.
- Deng, L., Yang, M., & Marcoulides, K. M. 2018. Structural equation modeling with many variables: A systematic review of issues and developments. *Frontiers in Psychology*, 9, 580.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Mena, J. A. 2012. An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40(3), 414-433.
- Hall, M., Smith, D. and Langfield-Smith, K. 2005. Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. *Behavioral Research in Accounting*, 17(1), 89-109.
- Hayes, A. F., & Preacher, K. J. 2014. Statistical mediation analysis with a multicategorical independent variable. *British Journal of Mathematical and Statistical Psychology*, 67(3), 451-470.
- Hwang, D. B., Chen, Y., Staley, A. B., Tsai, Y., & Chu, C. L. 2013. A comparative study of the propensity of whistle-blowing: empirical evidence from China, Taiwan, and the United States. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 3(2), 202-224.
- Ismail, S. and Yuhani, N. 2018. Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34.
- Iwasaki, M. 2018. Effects of external whistleblower rewards on internal reporting. Harvard John M. Olin Fellow's Discussion Paper Series, (76).
- Jones, T. M. 1991. Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366–395.
- Kaplan, S.E. and Whitecotton, S.M. 2001. An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1) 45-63.
- Kazempour, M., & Rahimian, N. 2019. Corporate social responsibility: Concepts, dimensions, theories and review of models. *Scientific Journal of Accounting and Social Interests*, 8(4), 143-165. (In Persian).

- Kurtessis, J. N., Eisenberger, R., Ford, M. T., Buffardi, L. C., Stewart, K. A., & Adis, C. S. 2015. Perceived organizational support: A meta-analytic evaluation of organizational support theory. *Journal of Management*, 43(6), 1854-1884.
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. 2018. 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.
- Liyanarachchi, G. A., & Adler, R. 2011. Accountants' whistle-blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*, 21(2), 167-182.
- Lowe, D. J., Pope, K. R., & Samuels, J. A. 2015. An examination of financial subcertification and timing of fraud discovery on employee whistleblowing reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 131(4), 757-772.
- Maroun, W., & Atkins, J. 2014. Section 45 of the auditing profession act: Blowing the whistle for audit quality? *The British Accounting Review*, 46(3), 248-263.
- Marsh, H. W., & Hau, K. T. 1996. Assessing goodness of fit: Is parsimony always desirable? *The Journal of Experimental Education*, 64(4), 364-390.
- Miceli, M. P. 2013. An international comparison of the incidence of public sector whistle-blowing and the prediction of retaliation: Australia, Norway, and the US. *Australian Journal of Public Administration*, 72(4), 433-446.
- Momeni, M., Faal Qayyumi, A. 2010. *Statistical analysis using SPSS. (2nd ed.)*. Tehran: New Book Publishing. (In Persian).
- Nesje, K. 2016. Personality and professional commitment of students in nursing, social work, and teaching: a comparative survey. *International Journal of Nursing Studies*, 53, 173-181.
- Palamarchuk, O., Faselko, T., Botsian, T., Kashchuk, K., Klimova, I., & Bezchotnikova, S. 2022. Personal Responsibility as a Problem of Development of Postmodern Society. *Postmodern Openings*, 13(1), 267-290.
- Rachagan, S., & Kuppusamy, K. 2013. Encouraging whistle blowing to improve corporate governance? A Malaysian initiative. *Journal of business ethics*, 115(2), 367-382.
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. 2010. The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 707-717.
- SEC 2015. SEC pays more than \$3 million to whistleblower. Available at: <https://www.sec.gov/news/pressrelease/2015-150.html>.
- Selart, M., & Johansen, S. T. 2011. Ethical decision making in organizations: The role of leadership stress. *Journal of business ethics*, 99(2), 129-143.
- 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.
- Soni, F., Maroun, W., & Padia, N. 2015. Perceptions of justice as a catalyst for whistleblowing by trainee auditors in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 23(1), 118–140.
- Taggar, S., & Ellis, R. 2007. The role of leaders in shaping formal team norms. *The leadership quarterly*, 18(2), 105-120.
- Tan, P. M., & Ong, S. F. (2011). Comparative analysis of whistleblower protection legislations in England, USA and Malaysia. *African Journal of Business Management*, 5(27), 11246-11255.
- Thoradeniya, P., Lee, J., Tan, R., & Ferreira, A. 2015. Sustainability reporting and the theory of planned behaviour. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1099–1137.
- Vahdati, M., Yaghobnejad, A., & Jahanshad, A. 2022. The design of audit whistleblowing model based on grounded theory approach. *Journal of Accounting & Management Auditing*, 41, 325-340. (In Persian).
- Valentine, S., & Godkin, L. 2019. Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288.
- Valentine, S., & Hollingworth, D. 2012. Moral intensity, issue importance, and ethical reasoning in operations situations. *Journal of Business Ethics*, 108(4), 509–523.
- Vaughan, L. 2017. Why whistleblowers get paid in the U.S. But not in Britain. Bloomberg [June 2]. <https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-06-02/why-whistleblowers-get-paid-in-the-u-s-but-not-in-britain>.
- Wainberg, J., & Perreault, S. 2016. Whistleblowing in audit firms: Do explicit protections from retaliation activate implicit threats of reprisal? *Behavioral Research in Accounting*, 28(1), 83–93.
- Zakaria, M. 2015. Antecedent factors of whistleblowing in organizations. *Procedia Economics and Finance*, 28, 230-234.
- Zhong, C.-B., Ku, G., Lount, R. B., & Murnighan, J. K. 2006. Group context, social identity, and ethical decision making: A preliminary test. In A. E. Tenbrunsel (Ed.), *Ethics in groups: Research on Managing Groups and Teams*, 8, 149–175.

COPYRIGHTS



© 2022 by the authors. Licensee Alzahra University, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY4.0) (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>)