

The Effect of Internal Auditors' Intention to Whistleblow Unethical Behaviors on Their Judgment and Decision Making Considering the Moderating Role of Organizational Factors¹

Fawwaz Khlaif Rashid², Arezoo Aghaei Chadegani³,
Mohammed Sameer Deherieb AL Robaaiy⁴,
Mohammad Alimoradi⁵

Received: 2024/08/26

Accepted: 2024/11/04

Research Paper

Abstract

Although whistleblowing unethical behavior and wrongdoing in organizations offers numerous benefits, internal auditors may choose to remain silent despite having a sufficient intention to report such behavior. Consequently, examining the factors influencing internal auditors' intention and final decision to whistleblow unethical behavior has become increasingly important. The purpose of this research is to investigate the effect of internal auditors' intention to whistleblow unethical behavior on their judgment and decision-making in the context of whistleblowing, as well as to explore the influence of organizational factors such as organizational commitment and organizational culture on this relationship. In terms of its objective, this research is applied; in terms of data collection, it is a survey and field study; and in terms of analysis, it is a descriptive-correlational study. The study population consisted of all certified public accountants with internal audit experience. Using Cochran's formula, a sample size of 385 individuals was determined. After distributing and collecting questionnaires both online and in person, 185 responses were analyzed. The research was conducted throughout 2023 and 2024, with its subject domain focused on audit studies. The structural equation modeling (SEM) method and PLS software were utilized to analyze the data and test the research hypotheses. The findings revealed that internal auditors' intention to whistleblow unethical behavior has a positive and significant effect on their judgment and decision-making in the context of whistleblowing. However, the moderating effects of organizational commitment and organizational culture on the relationship between internal auditors' motivation to disclose unethical behavior and their judgment and decision-making in this area were not supported.

Keyword: Whistleblowing of Internal Auditors, Judgment and Decision Making, Organizational Culture, Organizational Commitment.

JEL Classification: M42, G41.

1. doi: 10.22051/jera.2024.48098.3295

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran. (fawwaz.khalef@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran. (Corresponding Author). (arezooaghaie2001@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management & Economics, Al-Muthanna University, Samawah, Iraq. (dr.mohamdsm@mu.edu.iq).

5. Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran. (alimoradi@khuif.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

تاثیر انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری‌ها با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر عوامل سازمانی^۱

فواز خلیف راشد^۲، آرزو آقایی چادگانی^۳، محمد سمیر دهیرب الربیعی^۴،
محمد علیمردای^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۱۴

مقاله پژوهشی

چکیده

هر چند افشای رفتارهای غیراخلاقی و اقدامات خطاکارانه در سازمانها مزایای بسیاری دارد، حساب‌برسان داخلی حتی با داشتن انگیزه کافی جهت افشای رفتارهای غیراخلاقی، ممکن است تصمیم به سکوت بگیرند. به همین دلیل بررسی عوامل تاثیرگذار بر تمایل و تصمیم‌نهایی حساب‌برسان داخلی به افشای رفتارهای غیراخلاقی اهمیت زیادی یافته است. هدف این پژوهش بررسی تاثیر انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در زمینه افشاگری و همچنین بررسی تاثیر عوامل سازمانی مانند تعهد سازمانی و فرهنگ سازمانی بر این رابطه است. این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ داده‌ها یک پژوهش پیمایشی و میدانی و از لحاظ تحلیل‌ها یک پژوهش توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری پژوهش کلیه حسابداران رسمی دارای سابقه حساب‌رسی داخلی و تعداد نمونه‌ها با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۵ نفر تعیین شد و پس از توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها به شکل برخط و حضوری، تعداد ۱۸۵ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. قلمرو زمانی پژوهش سالهای ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ و قلمرو موضوعی حوزه مطالعات حساب‌رسی بود. جهت تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار پی‌ال‌اس استفاده شد. نتایج نشان داد که انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشای رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در زمینه افشاگری تاثیر مثبت و معنادار دارد. اما، تاثیر تعدیل‌گری تعهد سازمانی و فرهنگ سازمانی بر رابطه بین انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشای رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در این زمینه مورد تایید قرار نگرفت.

واژه‌های کلیدی: افشاگری حساب‌برسان داخلی، قضاوت و تصمیم‌گیری، فرهنگ سازمانی، تعهد سازمانی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, G41.

10.22051/jera.2024.48098.3295 doi .

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (fawwaz.khalef@yahoo.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (نویسنده مسئول). (arezooghaie2001@yahoo.com).

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، گروه حسابداری، دانشگاه المثنی، السماوه، عراق. (dr.mohamdsam@mu.edu.iq).

۵. استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (alimoradi@khuisf.ac.ir).

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه^۱

سالانه در سرتاسر دنیا منابع بسیاری به دلیل اقدامات خطاکارانه و رفتارهای غیراخلاقی از بین می‌رود و شرکت‌ها و دولتها سازوکارهای مختلفی جهت کاهش این اقدامات و رفتارها در نظر گرفته اند که می‌توان به بهبود ساختار کنترل داخلی، استقرار بخش حسابرسی داخلی، بهبود گزارشگری مالی و تعیین مجازات های سنگین و قوانین و مقررات سخت گیرانه در این زمینه اشاره کرد (احمد و همکاران^۲، ۲۰۱۱). با این حال، نتایج پژوهش‌های مختلف در این زمینه نشان داده است که یکی از بهترین و موثرترین راه کارها جهت کاهش این اقدامات و رفتارها، ترویج افشاگری و گزارشگری خطاها و رفتارهای غیراخلاقی است (لی و ژاو^۳، ۲۰۱۸). در سالهای اخیر در مورد افشاگری رفتارهای غیراخلاقی مباحث زیادی مطرح شده است و بسیاری از محققین معتقدند حسابرسان داخلی شایسته ترین افراد جهت انجام این کار هستند. حسابرسان داخلی به عنوان کارکنان درون سازمان با توجه به مسئولیت قانونی خود اطلاعات کافی در مورد اقدامات و فعالیتهای مختلف شرکت دارند و بهتر می‌توانند رفتارهای خطاکارانه و غیراخلاقی را شناسایی و گزارش کنند (نیر و میثلی^۴، ۱۹۸۵). البته بخشی از شرح وظایف حسابرسان داخلی، شناسایی و افشاء اقدامات غیرقانونی است و همچنین فرهنگ سازمانی در بسیاری از شرکتها ترغیب کننده حسابرسان به شناسایی و گزارش رفتارهای غیراخلاقی و غیرقانونی است. بنابراین، حسابرسان داخلی با توجه به شرایط و موقعیت سازمانی این رفتارها و خطاها را به کمیته حسابرسی، هیات مدیره، مدیرعامل و انجمن های حرفه ای گزارش می‌کنند که دامنه این افشاگری به قضاوت حرفه ای و شرایط سازمان بستگی دارد (شریف^۵، ۲۰۱۵). استانداردهای حرفه ای و آیین رفتار حرفه ای و کدهای اخلاقی حکم می‌کند که حسابرسان در ایفاء وظایف خود استقلال و درستکاری را سرلوحه رفتارها و اعمال خود قرار دهند. اما حسابرسان داخلی در نهایت کارکنان سازمان هستند و از پیامدهای افشاگری رفتارهای غیراخلاقی ممکن است در امان نباشند. مخصوصا زمانی که مدیریت ارشد و حتی مدیرعامل در گیر رفتارهای غیراخلاقی و

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری در رشته حسابداری می‌باشد.

2. Ahmad et al.
3. Lee and Xiao
4. Near and Miceli
5. Sharif

خطا کارانه باشد و حساب‌رسان داخلی شخص مستقلى جهت افشاگرى و ارائه گزارش به او در شرکت نیابند (احمد و همکاران، ۲۰۱۱).

پژوهش‌های قبلى نشان داده اند که تئورى رفتار برنامه ریزى شده رفتارهای اخلاقى و غیر اخلاقى، مانند تصمیم مدیر برای انجام اقدامات غیر اخلاقى (کارپنتر و جانی^۱، ۲۰۰۵)، تبعیت مالیات دهندگان (بوبک و هاتفیلد^۲، ۲۰۰۳) و تمایل افشاگرى مربوط به رفتارها و اعمال غیر اخلاقى، که شامل عوامل فردى و عوامل درونى و بیرونى است، را پیش بینى مى کند (گونلاچ و همکاران^۳، ۲۰۰۳). طبق تئورى رفتار برنامه ریزى شده، عوامل فردى، سازمانى و گروهى بر تمایل افراد به افشاگرى تاثیر دارند (آجزن^۴، ۱۹۸۵). مهمترین هدف این تئورى، پیش بینى رفتار افراد از طریق تمایل و انگیزه آنها به انجام آن رفتار مى باشد. پیش فرض این تئورى، تئورى رفتار منطقى افراد است که انگیزه افراد منجر به تصمیم گیرى منطقى آنها مى شود (آقایی چادگانى و احمدى، ۱۳۹۵). بر اساس تئورى، هر چه انگیزه افراد برای انجام یک رفتار بیشتر باشد، تصمیم فرد قطعا انجام آن رفتار است مگر اینکه تحت تاثیر عوامل بیرونى قرار گیرد (آجزن و فیشبین^۵، ۱۹۸۰). تئورى رفتار برنامه ریزى شده توسط آجزن (۲۰۱۱) مورد بازبینى قرار گرفت و عوامل تعديل گر به تئورى اضافه شد. طبق تئورى رفتار برنامه ریزى شده بازبینى شده، ممکن است افراد انگیزه لازم برای انجام رفتار را داشته باشند اما در طول انجام رفتار، تصمیم آنها تحت تاثیر عوامل تعديل گر محیطى و سازمانى قرار گیرد. از جمله عوامل محیطى و سازمانى که ممکن است بر رابطه بین انگیزه حساب‌رسان داخلی و تصمیم آنها تاثیر بگذارد، عوامل سازمانى مانند فرهنگ و تعهد سازمانى است.

عوامل سازمانى از دیگر عوامل تاثیر گذار بر انگیزه های افشاگرى میان حساب‌رسان داخلی است. از عوامل سازمانى که ممکن است بر انگیزه افراد و رابطه آن با انجام رفتار تاثیر بگذارد مى توان به فرهنگ و تعهد سازمانى اشاره کرد. فرهنگ سازمانى مجموعه اى از ارزشها و باورهای مشترک افراد است که بر رفتار آنها در سازمان تاثیر مى گذارد و نقطه شروع پویایی و حتى مى تواند مانعى در راه پیشرفت در سازمان به شمار بیاید (رحمانى و بحیرایی، ۱۳۹۸). در واقع، فرهنگ سازمانى

1. Carpenter and Jane
2. Bobek and Hatfield
3. Gundlach et al.
4. Ajzen
5. Ajzen and Fishbein

یک الگوی رفتاری غالب در بین افراد سازمان است (رضائی و همکاران، ۱۴۰۲). تعهد سازمانی نشان دهنده میزان انطباق اهداف یک فرد (کارکنان سازمان) با اهداف سازمان است و اینکه فرد تا چه اندازه عضویت در آن سازمان را ارزشمند می داند و تلاش می کند سازمان به اهدافش برسد (اورایی و چاتمن^۱، ۱۹۸۶). تعهد سازمانی حمایت عاطفی از سازمان بوده و شامل سه مولفه: داشتن اعتقاد راسخ به اهداف شرکت و پذیرش آن اهداف، تلاش بسیار برای تحقق اهداف شرکت و تمایل شدید جهت حفظ عضویت در شرکت می باشد. فرهنگ و تعهد سازمانی حسابرسان داخلی می تواند بر انگیزه آنها به افشای رفتارهای غیراخلاقی در زمانی که در موقعیت تصمیم گیری در مورد افشاگری قرار می گیرند، تاثیر گذار باشد. حسابرسان داخلی که تعهد سازمانی بالایی دارند و در سازمانی با فرهنگ سازمانی ارتقا یافته و قوی کار می کنند، به احتمال بیشتری رفتارهای غیراخلاقی کشف شده را افشا خواهند کرد. طبق تئوری مشروعیت، حسابرسان داخلی با فرهنگ و تعهد سازمانی بالا باورهای قوی درباره اهداف سازمان دارند و سعی می کنند عضویت خود را در سازمان حفظ کنند و حتی در شرایط بسیار دشوار مطابق با استانداردها و آیین رفتار حرفه ای عمل می کنند (دانلی و همکاران^۲، ۲۰۰۳). با توجه به مسائل مطرح شده و با توجه به اهمیت شناسایی عوامل تاثیر گذار بر انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی، این پژوهش به بررسی تاثیر انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم گیری آنها در مورد افشاگری ها و بررسی تاثیر عوامل سازمانی بر آن طبق نظریه رفتار برنامه ریزی شده می پردازد. در نتیجه سوالات اصلی مطرح شده در این پژوهش شامل این موارد است: چگونه انگیزه حسابرسان داخلی به افشای رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم گیری آنها در مورد افشاگری تاثیر می گذارد؟ آیا عوامل سازمانی مانند تعهد سازمانی و فرهنگ سازمانی رابطه بین انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری و قضاوت و تصمیم گیری آنها در مورد افشاگری را تعدیل می کند؟

در ادامه این مقاله، در بخش دوم ادبیات و مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه شده و سپس فرضیه ها شرح داده شده است. در بخش سوم روش شناسی پژوهش و در بخش چهارم نتایج آماری توضیح داده شده است. در بخش آخر، نتیجه گیری شامل تفسیر نتایج و محدودیت ها و پیشنهادها ارائه شده است.

1. O'Reilly and Chatman

2. Donnelly et al.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

افشاگری عمل و رفتار داوطلبانه‌ای است که طبق آن کارکنان سازمان، رفتارهای غیراخلاقی کارکنان دیگر را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی به نهادها و افرادی که توانایی اصلاح خطاها را دارند، گزارش می‌کنند (آلینه و همکاران^۱، ۲۰۱۳). از دید سازمان، افشاگری گزارش یک عمل غیراخلاقی، غیرقانونی یا خلاف ضوابط سازمان به مراجع ذی صلاح است. عوامل موثر بر افشاگری شامل ویژگی‌های افشاگر، ویژگی‌های گیرنده گزارش، عوامل سازمانی و شرایط محیطی هستند (نیر و میسلی^۲، ۲۰۱۶). جاب^۳ (۱۹۹۹) افشاگری را شامل هشداردهی و عمل افشای اختیاری (غیراجباری) رفتارها و اطلاعات مربوط به عملیات غیرقانونی یا دیگر خطاکاری‌ها اعم از مشکوک یا پیش‌بینی‌شده یا واقعی که تحت کنترل سازمان بوده است، توسط فردی که دسترسی مجاز به داده‌ها و اطلاعات سازمان را دارد و همچنین در اختیار گذاشتن آن داده‌ها و اطلاعات به نهادهای بیرون سازمان که پتانسیل اصلاح این اعمالی و رفتارها را دارند، تعریف می‌کند. حساب‌رسان در چارچوب مجموعه‌ای از استانداردها و قوانین مشخص کار می‌کنند و این موضوع تمایلات افشاگری آنها را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در دهه اخیر، افشاگری حساب‌رسان به خصوص حساب‌رسان داخلی به پدیده‌ای جهانی و فراگیر تبدیل شده است. در واقع، افشاگری جهت ممانعت از تقلب‌ها و خطاکاریهای افراد سازمان، به‌عنوان یک مکانیزم کنترلی قوی در سازمانها مطرح شده که می‌تواند منافع زیادی برای اعضای سازمان و همچنین سایر ذینفعان جامعه داشته باشد (آلینه و همکاران، ۲۰۱۳).

نتایج پژوهش‌های افشاگری نشان می‌دهد که یک محیط کاری که رفتارهای نوع دوستانه به یک هنجار و روال در آن تبدیل شده باشد، بیشتر افشاگری در آن اتفاق می‌افتد. در واقع فضای مثبت کاری در سازمان می‌تواند حساب‌رسان را تدبیرجا در معرض انجام عمل افشاگری قرار داده و بر افشاگری تاثیر بگذارد. عدم امنیت شغلی، حمایت اجتماعی ناکافی و دستمزد پایین می‌تواند کاهش‌دهنده افشاگری باشد. یعنی عوامل محیطی و مربوط به فضای کسب‌وکار نیز می‌تواند بر انگیزه افشاگری حساب‌رسان داخلی تاثیر بگذارد. نتایج بیشتر پژوهش‌ها نشان می‌دهند که هراس از واکنش‌های تلافی‌جویانه در محل کار، مهم‌ترین عامل اثرگذار بازدارنده عمل افشاگری

1. Alleyne et al.
2. Near and Miceli
3. Jubb

است. واکنش‌هایی مانند آزار و اذیت، انتقالی، تنبیه، تنزل رتبه در سازمان و همچنین اخراج نمونه‌هایی از این واکنش‌ها هستند (کیل و همکاران^۱، ۲۰۱۰). در نهایت داشتن انگیزه برای افشاگری رفتارهای غیراخلاقی می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی جهت انجام افشاگری شود. طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، در صورت داشتن انگیزه بالا، حسابرسان داخلی تصمیم به افشاگری می‌گیرند. قضاوت و تصمیم‌گیری از عناصر مهم و اصلی کار حسابرسان داخلی است. تعاریف مختلفی از مفهوم تصمیم‌گیری در ادبیات پژوهش وجود دارد، اما تمام این تعاریف تاکید می‌کنند که تصمیم بر انتخاب شخص دلالت داشته و تحت تاثیر انگیزه فرد قرار می‌گیرد. تصمیم‌گیری فرآیندی است که از طریق آن، راه حل مشکل و مسئله معینی انتخاب می‌شود و مشتمل بر مجموعه رفتارها و فعالیت‌هایی است که به انتخاب یک راهکار، از بین مجموع راهکارهای موجود منجر می‌شود.

تعهد کارکنان یک سازمان به حرفه و محل خدمت خویش از جمله مواردی است که در پژوهش‌ها بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. زیرا، توجه به تعهد سازمانی می‌تواند پیامدهای سودمندی برای سازمان و حرفه در پی داشته باشد. تعهد سازمانی به معنای وفاداری افراد به سازمان، پذیرش و باور داشتن به اهداف سازمانی، تلاش و حرکت به سمت اهداف سازمان، رعایت مقررات سازمانی و تمایل داشتن به ماندن و همکاری با سازمان تعریف کرد (کوون و بنکرز^۲، ۲۰۰۴). به بیان دیگر، اگر باورها و ارزش‌های حسابرسان با باورها و ارزش‌های مدیران سازمان در یک جهت باشد، رضایت و تعهدات حسابرسان به سازمان بیشتر خواهد شد و آنها تمایل کمتری به ترک محل خدمت و سازمان دارند. همچنین، مطلوبیت عملکرد در یک سازمان از جمله مواردی است که می‌تواند بر تعهد سازمانی تاثیر بگذارد (موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۵). به بیان دیگر، وجود تعهد سازمانی می‌تواند منجر به بهبود عملکرد سازمان و دستاوردهای چشمگیری در سازمان شود که از آن جمله می‌توان به دل‌بستگی عاطفی به سازمان، اهمیت دادن به مشتریان و همکاران، میل و علاقه به شرکت در فعالیت‌های سازمان، ساعات کاری طولانی‌تر و ارائه پیشنهادها برای حل مشکلات، افزایش رقابت، و میل به بهتر شدن عملکرد و انجام مسئولیت شغلی اشاره کرد (کونووسکی و کروپانزانو^۳، ۱۹۹۱). فرهنگ

1. Keil et al.

2. Kwon and Banks

3. Konovsky and Cropanzano

سازمانی به عنوان یکی از موثرترین عوامل پیشرفت و توسعه در کشورها و شرکتها شناخته شده است. به طوری که بسیاری از پژوهشگران معتقدند که موفقیت کشور ژاپن در صنعت و مدیریت یکی از علل مهم توجه آنها به فرهنگ سازمانی است. نظر به اینکه فرهنگ سازمانی از اساسی ترین زمینه های تغییر و تحول در یک سازمان است، برنامه های جدید تحول در یک سازمان بیشتر به تحول بنیادی آن سازمان نگاه می کند. از این رو، هدف این برنامه ها تغییر و تحول فرهنگ سازمانی به عنوان زیر بنایی برای بستر تحول است (بنیانیان، ۱۳۸۶). مشبکی (۱۳۷۷)، فرهنگ سازمانی را "یک مجموعه از ارزشهای کلیدی، باورهای هدایت گر و تفاوتهایی می داند که در اعضای یک سازمان به صورت مشترک وجود دارد". فرهنگ سازمانی از راه ارزشهای مشترک، تدبیرهای نمادی و آرمانهای اجتماعی اعضای سازمان را به هم پیوند می دهد. فرهنگ سازمانی قوی، تاثیر بیشتری بر رفتار کارمندان در سازمان دارد و در کاهش رفتارهای غیراخلاقی موثر است. فرهنگ قوی از ارزشهای اصلی سازمان بوده و اعضای بیشتری به آن پایبند هستند. فرهنگ سازمانی قوی باعث میشود که افراد در سازمان بدانند که از آنها چه انتظاری می رود و این انتظارات رفتار آنها را شکل می دهد (کاوه و همکاران، ۱۳۹۰). بنابراین، در صورتی که فرهنگ سازمانی در یک شرکت قوی باشد، انتظار می رود حسابرسان داخلی بیشتر تمایل و انگیزه جهت افشاگری داشته باشند و در نتیجه تصمیم به افشاگری بگیرند.

بابایی خلیلی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر فرآیندهای کاهنده سکوت سازمانی شرکتها بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. این پژوهش از نوع پیمایشی بوده و نمونه ها شامل ۱۸۳ حسابرس داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده اند. یافته ها نشان داد که خودکارآمدی، میزان امید، تاب آوری، حمایت ادراک شده سرپرست و استقلال حسابرس داخلی به عنوان معیارهای کاهنده سکوت سازمانی شرکتها بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

دارابی و رسولی (۱۴۰۳) به بررسی ارتباط بین افشاگری حسابرسان در مورد اقلامی با ماهیت دارایی-بدهی و ورشکستگی شرکتها پرداختند. جامعه آماری شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران بودند و نمونه ها شامل هر شرکتی که معیارهای مورد نظر را داشت، به شیوه حذفی سیستماتیک از انتخاب شدند. در نهایت نمونه ها شامل ۱۲۰ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۱ بودند. در این پژوهش عوامل تاثیرگذار بر ورشکستگی در قالب فرضیه سازماندهی و از طریق مدل رگرسیون لجستیک اندازه گیری شد. نتایج نشان داد که بین افشاگری حسابرسان درباره بدهی ها

و شاخص ورشکستگی ارتباط معناداری وجود ندارد. اما، بین افشاگری حسابرسان در مورد اقلام دارایی با شاخص ورشکستگی ارتباط معنادار وجود داشت. طبق نتایج، داراییها، مهمترین عوامل پیش بینی کننده ورشکستگی شرکتها در بین شرکتهای بورس تهران بودند. جایانتي و همکاران^۱ (۲۰۲۱) به بررسی عوامل سازمانی و فردی موثر بر انگیزه افشاگری و همچنین نقش دینداری به عنوان متغیر تعدیل گر پرداختند. در این پژوهش پشتیبانی سرپرست، تعهد حرفه‌ای و تلافی جویی به عنوان عوامل نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، با متغیر دینداری به عنوان تعدیلگر، نسبت به انگیزه افشاگری مورد بررسی قرار گرفت. داده‌های پژوهش با توزیع پرسشنامه بین اساتید و کارکنان دانشگاه گردآوری شد. این پژوهش از تحلیل رگرسیون جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده کرد. نتایج نشان داد هر سه متغیر یعنی پشتیبانی سرپرست، تعهد حرفه‌ای و تلافی جویی تأثیر مثبت و معناداری بر انگیزه افشاگری دارند. دینداری هم به عنوان متغیر تعدیل گر معنادار نبوده و رابطه‌ها را تعدیل نمی‌کند.

همدانی^۲ (۲۰۲۲) به بررسی تاثیر عوامل فردی و محیطی بر انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری در سازمانهای دولتی پرداخت. نمونه‌ها به صورت تصادفی انتخاب شدند و شامل ۲۰۱ حسابرس داخلی شاغل در بخش دولتی بودند. نتایج نشان داد که گرایش به افشاگری، هنجارهای ذهنی و کنترل ادراک درک شده بر انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری تاثیر دارند. تحلیل بیشتر نشان داد که فرهنگ اخلاقی سازمانی و مکانیزم‌های گزارشگری باید تقویت شوند. الکرای و قدرتی^۳ (۲۰۲۴) به بررسی تاثیر منبع تعهد سازمانی و شیوه اخلاقی حسابرسان بر افشاگری حسابرسان پرداختند. جامعه آماری پژوهش کلیه حسابرسان بودند و داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شد. تعداد ۲۴۸ پرسشنامه تکمیل و مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که منبع تعهد به سازمان (تعهد عاطفی، تعهد مستمر و تعهد هنجاری) بر افشاگری حسابرسان تأثیر مثبت دارد. همچنین، نتایج نشان داد که سبک اخلاقی حسابرسان (صداقت و درستی حسابرس، شایستگی حسابرس و بی طرفی حسابرس) تأثیر مثبتی بر افشاگری حسابرسان دارد. با توجه به مبانی نظری و پیشینه مرور شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

1. Jayanti et al.

2. Hamdani

3. Al-Karawi and Ghodrati

فرضیه اول: انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری تأثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: تعهد سازمانی رابطه بین انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری را تقویت می‌کند.

فرضیه سوم: فرهنگ سازمانی رابطه بین انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری را تقویت می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف جزو پژوهش‌های کاربردی بود چراکه به دنبال شناسایی عوامل موثر بر افشاگری حسابرسان داخلی در مورد رفتارهای غیراخلاقی است و نتایج آن منجر به شناسایی عوامل تأثیرگذار بر انگیزه افشاگری حسابرسان داخلی خواهد شد. از دیدگاه فرآیند اجرای پژوهش، یک پژوهش کمی محسوب می‌شود و از دیدگاه منطق اجرا، یک پژوهش با رویکرد ترکیبی قیاسی- استقرایی می‌باشد به طوری که با استفاده از رویکرد قیاسی اهداف پژوهش تعیین شده و با استفاده از رویکرد استقرایی فرضیه‌های پژوهش آزمون می‌شود. از لحاظ گردآوری داده‌ها و اطلاعات، پژوهشی پیمایشی بوده که با استفاده از ابزار پرسشنامه اهداف را بررسی می‌کند. از نظر تحلیل‌ها این پژوهش یک پژوهش توصیفی- همبستگی بود که به دنبال بررسی تأثیر انگیزه حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در زمینه افشاگری با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر عوامل سازمانی و با استفاده از مدل معادلات ساختاری بود. مدل معادلات ساختاری یک روش تحلیل آماری چند متغیره بوده که جهت تحلیل روابط ساختاری متغیرها استفاده می‌شود. این روش ترکیبی از تحلیل عاملی و تحلیل رگرسیون چندگانه بوده که برای تجزیه و تحلیل روابط ساختاری بین متغیرهای پژوهش و سازه‌های نهفته کاربرد دارد. جهت تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده با ابزار پرسشنامه از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شد. آماره‌های توصیفی شامل ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان و جداول فراوانی و میانگین و انحراف معیار متغیرهای پژوهش بود و در بخش آمار استنباطی با استفاده از مدل معادلات ساختاری شامل تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل مسیر و ضریب همبستگی، فرضیه‌های پژوهش آزمون شد. در تحلیل عاملی گویه‌هایی که با یک گویه دیگر همبستگی بالایی دارد، در آن عامل قرار می‌گیرد. همبستگی بین هر گویه با هر عامل از طریق بار عاملی نشان داده می‌شود. معمولاً ضرایب بالاتر از ۰/۳۰ و گاه بالاتر از ۰/۴۰ در

تعریف عامل ها مهم و معنادار تلقی شده و ضرایب کمتر از این حدود را به عنوان صفر در نظر می گیرند. نرم افزار مورد استفاده جهت تجزیه و تحلیل داده ها در بخش کمی نرم افزارهای اس پی اس اس و پی ال اس بودند.

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران رسمی و دوره زمانی سالهای ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ بود. نمونه ها به صورت تصادفی و تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران با جامعه نامحدود مشخص شد. داده ها با استفاده از ابزار پرسشنامه استاندارد جمع آوری شد. پس از توزیع پرسشنامه ها، تعداد ۱۸۵ پرسشنامه کامل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. پرسشنامه تعهد سازمانی شامل ۹ گویه از پژوهش جوهانسن و کریستوفرسن^۱ (۲۰۱۷)، پرسشنامه فرهنگ سازمانی شامل ۱۰ گویه از پژوهش شافر و سیمون^۲ (۲۰۱۰)، پرسشنامه انگیزه افشاگری حسابرسان داخلی شامل ۱۰ گویه از پژوهش احمد و همکاران^۳ (۲۰۱۱) و پرسشنامه قضاوت و تصمیم گیری در مورد افشاگری رفتارهای غیراخلاقی شامل ۸ گویه از پژوهش آئینه و همکاران (۲۰۱۳) وام گرفته شدند. جهت تعیین روایی پرسشنامه از نظر خبرگان دانشگاهی استفاده شد که در زمینه حسابرسی تجربه داشتند و پایایی پرسشنامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفت که این ضریب برای تمام متغیرها بالای ۷۰ درصد بود. داده ها با استفاده از روش معادلات ساختاری و نرم افزار پی ال اس تحلیل شدند.

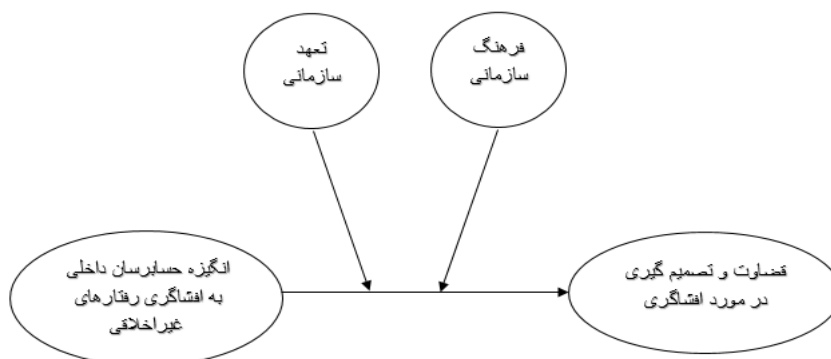
اعتبار پرسش نامه از نظر محتوایی و روایی پرسشنامه طبق نظر اساتید و صاحب نظران حرفه ای دارای مدرک دکتری و سابقه کار حسابرسی، مورد تایید قرار گرفت. همچنین، برای ارزیابی پایایی نیز از ضریب آلفای کرونباخ (مقدار مطلوب بیشتر از ۰/۷) استفاده شد. پس از برازش مدل طبق نتایج جدول (۱)، کلیه مقادیر ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید.

جدول ۱. نتایج پایایی (آلفای کرونباخ)

ضریب آلفای کرونباخ	
۰/۷۱۳	انگیزه افشاگری
۰/۸۶۴	قضاوت و تصمیم گیری
۰/۸۵۶	تعهد سازمانی
۰/۸۶۹	فرهنگ سازمانی

1. Johansen and Christoffersen
2. Shafer and Simmons
3. Ahmad et al.

مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های فردی و شغلی پاسخ‌دهندگان شامل، جنسیت، سن، میزان تحصیلات و سابقه کاری در جدول (۲)، ارائه شده است.

جدول ۲. ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان

ردیف	شرح سوال	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	زن	۳۷
		مرد	۱۴۸
		جمع	۱۸۵
۲	سن	کمتر از ۳۰	۹
		۳۰ - ۴۰	۱۰۲
		۴۰ - ۵۰	۶۴
		بالای ۵۰	۱۰
		جمع	۱۸۵
۳	تحصیلات	دیپلم	۸
		فوق دیپلم و کارشناسی	۱۴۶
		ارشد و دکتری	۳۱
		جمع	۱۸۵
۴	سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	۱۰
			۵/۴

ردیف	شرح سوال	فراوانی	درصد
		۵ - ۱۰	۱۱/۹
		۱۰ - ۱۵	۲۰/۵
		۲۰ - ۱۶	۳۷/۳
		بیشتر از ۲۰	۲۴/۹
		جمع	۱۰۰
		۱۸۵	

همانطور که در جدول (۲) مشخص شد، از نظر جنسیت بیشتر پاسخ دهندگان (۸۰٪)، را مردها تشکیل می دهند. از نظر سنی هم بیشترین پاسخ دهندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن دارند. از نظر تحصیلات بیشترین تعداد یعنی ۱۴۶ نفر دارای مدرک فوق دیپلم و کارشناسی و از نظر میزان سابقه کاری ۳۷٪ بین ۱۶ تا ۲۰ سال دارای تجربه کاری هستند.

آزمون آماری فرضیه های پژوهش

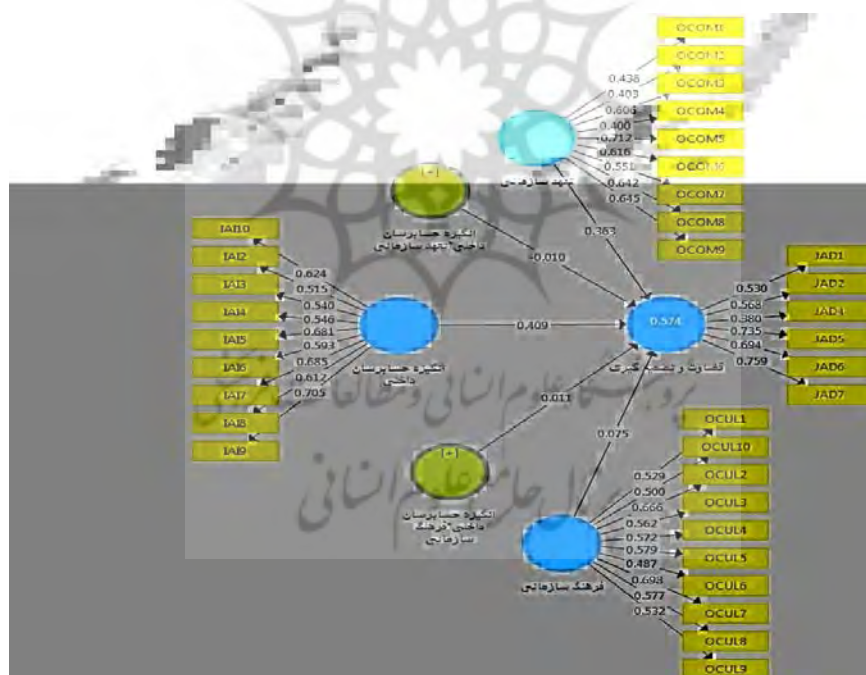
نتایج آزمون فرضیه ها به شرح جدول (۳) می باشد.

جدول ۳. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

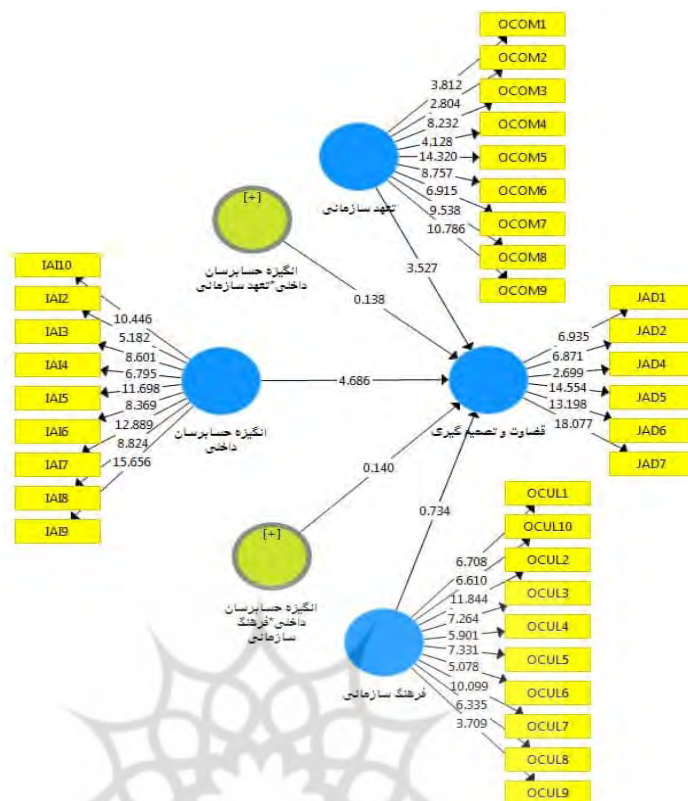
فرضیه	تاثیر مولفه	بر مولفه	ضریب اثر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	انگیزه افشاگری حسابرسان داخلی	قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان در مورد افشاگری	۰/۴۰۹	۴/۶۸۶	۰/۰۰۰	تایید
دوم	انگیزه افشاگری حسابرسان داخلی* تعهد سازمانی	قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان در مورد افشاگری	-۰/۰۱۰	۰/۱۳۸	۰/۹۱۵	عدم تایید
سوم	انگیزه افشاگری حسابرسان داخلی* فرهنگ سازمانی	قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان در مورد افشاگری	۰/۰۱۱	۰/۱۴۰	۰/۸۹۵	عدم تایید

طبق نتایج جدول ۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ با توجه به بیشتر بودن سطح معناداری از پنج صدم با فرض ثابت بودن سایر عوامل می توان اینگونه بیان نمود که انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم گیری آنها در مورد افشاگری تاثیر معناداری

دارد. در نتیجه فرضیه اول پذیرفته می‌شود. همچنین با توجه به اینکه ضریب تأثیر انگیزه حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری مثبت می‌باشد، نتیجه می‌شود انگیزه حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر مثبت دارد. اما در مورد فرضیه دوم، در سطح اطمینان ۹۵٪ با توجه به بیشتر بودن سطح معناداری برای متغیر اثر متقابل انگیزه حسابرسان داخلی و تعهد سازمانی از پنج صدم، با فرض ثابت بودن سایر عوامل می‌توان اینگونه بیان نمود که تعهد سازمانی رابطه بین انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری را تقویت نمی‌کند. در نتیجه فرضیه دوم پذیرفته نمی‌شود. همچنین، در مورد فرضیه سوم، در سطح اطمینان ۹۵٪ با توجه به بیشتر بودن سطح معناداری برای متغیر اثر متقابل انگیزه حسابرسان داخلی و فرهنگ سازمانی از پنج صدم، با فرض ثابت بودن سایر عوامل می‌توان اینگونه بیان نمود که فرهنگ سازمانی رابطه بین انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری را تقویت نمی‌کند. در نتیجه فرضیه سوم پذیرفته نمی‌شود. شکل ۲ مدل پژوهش را در حالت ضرایب نشان می‌دهد و شکل ۳ مدل پژوهش را در حالت t نشان می‌دهد.



شکل ۲. مدل پژوهش در حالت ضرایب



شکل ۳. مدل پژوهش در حالت t

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی تاثیر انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری‌ها و همچنین بررسی تاثیر تعدیل‌گر عوامل سازمانی مانند تعهد سازمانی و فرهنگ سازمانی بر رابطه بین انگیزه برای افشاگری و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی بود. مطابق با فرضیه اول پژوهش انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری رفتارهای غیراخلاقی تاثیر دارد. طبق نتایج آزمون این فرضیه انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری رفتارهای غیراخلاقی تاثیر مثبت و معناداری دارد و این فرضیه پذیرفته می‌شود. در واقع، طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در صورت بالا بودن

انگیزه افراد به انجام یک رفتار، به احتمال بیشتری این رفتار در واقعیت انجام می‌شود. طبق نتایج، بالا بودن انگیزه افشاگری در بین حساب‌برسان داخلی باعث می‌شود با احتمال بیشتری در مورد افشاگری تصمیم‌گیری و قضاوت با قطعیت بیشتر داشته باشند. لذا، زمانی که حساب‌برسان داخلی انگیزه بالایی برای افشاگری رفتارهای غیراخلاقی در سازمان داشته باشند، به طور قطع در مورد افشاگری قضاوت کرده و تصمیم نهایی آنها انجام افشاگری رفتارهای غیراخلاقی خواهد بود. در سازمانهای مختلف، افشاگری‌ها اغلب مورد تشویق قرار گرفته و باعث می‌شود حساب‌برسان داخلی در صورت مواجهه با موارد غیراخلاقی، جهت حفظ موقعیت خود و داشتن عملکرد بهتر و مورد تشویق قرار گرفتن، این موارد را افشا کنند. نتایج آزمون این فرضیه با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران^۱ (۲۰۱۸) همسو می‌باشد.

مطابق با فرضیه دوم پژوهش تعهد سازمانی رابطه بین انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری را تقویت می‌کند. طبق نتایج آزمون این فرضیه تعهد سازمانی نمی‌تواند رابطه بین انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را تقویت کند و این فرضیه پذیرفته نمی‌شود. در واقع، تعهد سازمانی باعث می‌شود افراد سازمان به دلیل داشتن تعهد به سازمان تمایل و انگیزه بیشتری به افشای رفتارهای غیراخلاقی داشته باشند و انتظار می‌رود ارتباط بین انگیزه حساب‌برسان به افشای رفتارهای غیراخلاقی و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری در صورت وجود تعهد سازمانی بالا تقویت شود. اما، طبق نتایج این تاثیر تعدیلگری مثبت مورد تایید قرار نگرفت که دلیل آن می‌تواند ضعیف بودن تعهد سازمانی در بین حساب‌برسان داخلی باشد. یا ممکن است دلیل آن نحوه اندازه‌گیری این متغیر و گویه‌های استفاده شده جهت سنجش تعهد سازمانی باشد که حساب‌برسان داخلی درک کاملی از آن نداشته‌اند.

مطابق با فرضیه سوم پژوهش فرهنگ سازمانی رابطه بین انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری را تقویت می‌کند. طبق نتایج آزمون این فرضیه فرهنگ سازمانی نمی‌تواند رابطه بین انگیزه حساب‌برسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را تقویت کند و این فرضیه پذیرفته نمی‌شود. فرهنگ سازمانی به عنوان بایدها و نبایدها، دستورالعمل‌ها و رویه‌های تعیین

1. Ismail et al.

شده در سازمان می‌تواند در صورت در نظر گرفتن مسائل اخلاقی بسیار موثر بوده و بر رفتار افراد تاثیرگذار باشد. با این حال، نتایج این پژوهش نشان داد فرهنگ سازمانی نتوانسته رابطه بین انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری و تصمیم نهایی آنها را تقویت کند. دلیل این موضوع می‌تواند ضعیف بودن فرهنگ سازمانی در سازمانها و موسسات باشد و اینکه ابعاد فرهنگ سازمانی و نحوه کاربرد آن به درستی در سازمانها و شرکتهای تبیین نشده است. نتایج آزمون این فرضیه با نتایج پژوهش دریایی و همکاران (۱۳۹۹) و همدانی (۲۰۲۲) همسو بوده و با پژوهش علینقیان و همکاران (۱۳۹۵) و دوی و همکاران^۱ (۲۰۲۳) مطابقت ندارد.

انجام هر پژوهشی با محدودیتهایی روبروست که خارج از کنترل و پژوهشگر هستند ولی به‌طور بالقوه می‌توانند نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار دهند. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش استفاده از ابزار پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها بود. زیرا پاسخ دهندگان ممکن است تحت تاثیر شرایط محیطی، پاسخ‌هایی بدون تفکر بیان کنند که با آنچه در واقعیت روی می‌دهد، متفاوت باشد. همچنین، از آنجایی که این پژوهش در حوزه علوم انسانی انجام گرفته است، امکان تاثیر برخی متغیرها که خارج از کنترل پژوهشگر است بر نتایج پژوهش دور از ذهن نیست.

با توجه به تایید تاثیر مثبت انگیزه افشاگری بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان برای افشای رفتارهای غیراخلاقی به قانون‌گذاران حرفه حسابرسی مانند جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود سازوکارهایی را جهت پشتیبانی از اقدامات افشاگری رفتارهای غیراخلاقی و خطا کاری حسابرسان فراهم آورند و از آن حمایت کنند. توسعه و ترویج افشاگری اقدامات خطا کارانه مستلزم حمایت مؤثر از افشاگران است و تأثیر به سزایی بر تمایل به افشاگری دارد، از این رو ضروری است با افزایش حمایت مؤثر از افشاگران در سازمان‌ها زمینه برای ترویج و توسعه افشاگری فراهم گردد. در راستای نتایج حاصل شده و محدودیت‌های این پژوهش، به محققین پیشنهاد می‌شود به بررسی تأثیر جو اخلاقی در سازمانها بر افشاگری حسابرسان با در نظر گرفتن نقش میانجی رضایت شغلی و یا به بررسی استفاده از تئوری مثلث تقلب در زمینه تاثیر آن بر انگیزه افشاگری حسابرسان داخلی برای رفتارهای غیراخلاقی و تقلب‌ها در سازمان بپردازند. همچنین، با توجه به عدم تایید تاثیر عوامل سازمانی به عنوان متغیرهای تعدیل‌گر، پیشنهاد می‌شود

1. Dewi et al.

پژوهشگران در مطالعات بعدی تاثیر متغیرهای دیگری مانند باورهای دینی حساب‌رسان را مورد بررسی قرار دهند و این پژوهش را در بازه‌های زمانی دیگر و طولانی‌تر تکرار کنند.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.



منابع

- آقای چادگانی، آرزو و احمدی، نوشین. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی و ویژگی های فردی حسابرسان بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۶(۱): ۳۳-۵۲.
- بابایی خلیلی، جواد؛ عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن. (۱۴۰۰). استقلال حسابرسان داخلی: رویکرد فرآیندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۱): ۱۳۳-۱۵۴.
- بنیانیان، حسن. (۱۳۸۶). فرهنگ سازمانی. *مدیریت دولتی و بازرگانی*، ۳۰(۱۱): ۲۰-۲۸.
- دارابی، رویا و رسولی، الهه. (۱۴۰۳). بررسی ارتباط بین افشاگری حسابرسی در مورد اقلامی با ماهیت دارایی-بدهی و ورشکستگی شرکتها. *مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری*، ۱۰(۱): ۱-۱۴.
- دریایی، مجید؛ نیکو مرام، هاشم؛ خان محمدی، محمد حامد. (۱۳۹۹). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابرسی. *فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۲(۴۶): ۲۷-۵۰.
- رحمانی، علی و بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۸(۳۱): ۱۸۱-۲۰۴.
- رضائی، مینا. آقای چادگانی، آرزو و کمالی، احسان. (۱۴۰۲). بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه موسسات حسابرسی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۳(۴): ۱۹۵-۲۲۰.
- علینقیان، نسرین؛ نصرافیهانی، علی و صفری، علی. (۱۳۹۵). تاثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاگری در سازمان. *مدیریت دولتی*، ۸(۳): ۴۳۷-۴۵۸.
- کاوه، علی؛ کیاکجوری، داود؛ تقی پوریان، محمدجواد و آقاجانی، حسنعلی. (۱۴۰۰). ابعاد مدل فرهنگ سازمانی بر عملکرد کارکنان بانک توسعه و تعاون. *خط مشی گذاری عمومی در مدیریت*، ۴۴(۱۲): ۱۶۳-۱۷۷.
- مشبکی، اصغر. (۱۳۷۷). مدیریت رفتار سازمانی، چاپ اول، تهران، نشر ترمه.

موسوی شیری، سید محمود؛ قدردان، احسان و حسینی، هاجر السادات. نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری، ۱۹(۷۴): ۷۷-۱۰۶.

References

- Aghaie, A; & Ahmadi, N. (2016). The Effects of Interaction among Audit Firms Ethical Culture, Audit Team Norms and Auditors Personality Type on Auditors' Intention to Report Detected Errors. *Empirical Research in Accounting*, 6(1), 33-52. (In Persian).
- Ahmad, S. Smith, G; & Ismail, Z. (2013). Internal whistleblowing intentions by internal auditors: A prosocial behaviour perspective. *Malaysian Accounting Review*, 12(1), 145-181.
- Ahmad, S. A; Smith, M; Ismail, Z; & Yunus, R. M. (2011). Internal Whistleblowing Intentions in Malaysia: Influence of Internal Auditors' Demographic and Individual Factors. Paper dipresentasikan pada Annual Summit on Business and Entrepreneurial Studies (ASBES 2011) *Proceeding, Malaysia*.
- Ajzen, I. (1985). From Intentions to Actions: A Theory of Planned Behavior. In J. Kuhl & J. Beckman (Eds.), *Action-control: From Cognition to Behavior*, 11-39.
- Ajzen, I. and M. Fishbein (1980). *Understanding Attitudes and Predicting Social Behaviour*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Alinaghiyan, N. Nasreesfahani, A. & Safari, A. (2015). The effect of the factors of organizational structure and organizational culture on the willingness to disclose in the organization. *Government Management*, 8(3): 437-458. (In Persian).
- 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.
- Al-Karawi, Y. H. H; & Ghodrati, H. (2024). The Effect of the Source of Commitment and Ethical Style of Auditors on Independent Auditors' Whistle-blowing. *Technical Journal of Management Sciences*, 1(1), 42-52.
- Babaei Khalili, J; Abdoli, M. & Valian, H. (2021). The independence of internal auditors: A silence-reducing processes approach and the courage of internal auditors. *Financial Accounting and Audit Research*, 13(51): 133-154. (In Persian).

- Bobek, D. & Hatfield, R. (2003). An Investigation of the Theory of Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 13-38.
- Bonyanian, H. (2007). Organizational culture. Public and Business Administration, 30(11): 20-28. (In Persian).
- Carpenter, T. & Jane L. (2005). Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying the Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 60, 115-129.
- Darabi, R. & Rasooli, E. (2024). Examining the relationship between audit disclosure of items of asset-liability nature and corporate bankruptcy. *Studies in Economics, Financial Management and Accounting*, 10(1): 1-14. (In Persian).
- Daryaei, M. Nikoomaram, H. & Khan Mohammadi, M. H. (2019). The effect of organizational culture on organizational malpractice reporting in the auditing profession. *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, 12(46): 27-50. (In Persian).
- Dewi, H. R; Mahmudi, M; & Aini, N. N. (2023). Internal Whistleblowing Intentions among Indonesian Civil Servants. *JRAK*, 15(1), 96-107.
- Donnelly, D. P; Quirin, J. J; & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in accounting*, 15(1), 87-110.
- Gundlach, M. et al. (2003). The Decision to Blow the Whistle: A Social Information Processing Framework. *The Academy of Management Review*, 28, 107-123.
- Hamdani, U. (2022). Determinants of Whistleblowing Within Local Government's Internal Auditors. *JFBA: Journal of Financial and Behavioural Accounting*, 2(2), 11-23.
- Ismail, A. M; Raja Mamat, R. M. S; & Hassan, R. (2018). The influence of individual and organizational factor on external auditor whistleblowing practice in government-linked companies (GLC'S). *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 13(1), 231-266.
- Jayanti, Yuli Dwi. Maharani, Satia Nur. Handayati, Puji. (2021). Personal and organizational factor on whistleblowing intention with religiosity as a moderating variable. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 24(4), 22-34.
- Johansen, T; & Christoffersen, J. (2017). Performance Evaluations in Audit Firms: Evaluation Foci and Dysfunctional Behaviour. *International Journal of Auditing*, 21(1), 24-37. <https://doi.org/10.1111/ijau.12079>

- Jubb, P. B. (1999). Whistleblowing: A restrictive definition and interpretation. *Journal of business Ethics*, 21, 77-94.
- Kaveh, A. Kiakajoori, D. Taghipourian, M.J. & Aghajani, H. A. (2021). Dimensions of the organizational culture model on the performance of the employees of Development and Cooperation Bank. *Public policy in management*, 44(12): 163-177. (In Persian).
- Keil, M; Tiwana, A; Sainsbury, R; & Sneha, S. (2010). Toward a theory of whistleblowing intentions: A benefit-to-cost differential perspective. *Decision Sciences*, 41(4), 787-812.
- Konovsky, M. A; & Cropanzano, R. (1991). Perceived fairness of employee drug testing as a predictor of employee attitudes and job performance. *Journal of applied psychology*, 76(5), 698.
- Kwon, I. W. G; & Banks, D. W. (2004). Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 606-622.
- Lee, G; & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accountancy-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41(1), 22-46.
- Moshabaki, A. (1998). Management of organizational behavior, first edition, Tehran, Terme publishing house. (In Persian).
- Mousavi Shiri, S. M. Ghadrddan, E. & Hosseini, H. The role of rotation of internal auditors on the quality of financial reporting. *Auditing Knowledge*, 19(74): 77-106. (In Persian).
- Near, J. P. and Miceli, M. P. (1995). Effective Whistle-Blowing, Academy of Management. *The Academy of Management Review*, 20(3), 679-708.
- Near, J. P. and Miceli, M. P. (1985). Organisational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing, *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.
- Near, J. P; & Miceli, M. P. (2016). After the wrongdoing: What managers should know about whistleblowing. *Business Horizons*, 59(1), 105-114.
- O'Reilly, C. A; & Chatman, J. (1986). Organizational commitment and psychological attachment: The effects of compliance, identification, and internalization on prosocial behavior. *Journal of applied psychology*, 71(3), 492.
- Rahmani, A; & bahiraei, A. (2019). Organizational Culture Auditing in Iran. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 182-207. (In Persian).
- Rezaie, M; Aghaei chadegani, A; & Kamali, E. (2023). Investigating the Relationship between the Dimensions of Organizational Culture and the Size of Audit Firms with Auditors' Judgment and Decision Making. *Empirical Research in Accounting*, 13(4), 195-220. (In Persian).

Sharif, Z. (2015). Intention Towards Whistle-Blowing among Internal Auditors in the UK (Doctoral dissertation, University of Huddersfield).

Shafer, W; & Simmons, R. (2011). Effects of organizational ethical culture on the ethical decisions of tax practitioners in mainland China. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(5), 647 - 668. <https://doi.org/10.1108/09513571111139139>

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

