



University of Tehran Press

The Impact of Auditor Busyness and Audit Quality on Organizational Whistleblowing with the Mediating Role of Organizational Culture

Khaled Yadegari^{1*} Eisa Naser² Arezo Jabari Khouzani³

1. Corresponding Author, Department of Accounting, Arv.C., Islamic Azad University, Abadan, Iran. E-mail: Khaledyadegarii@yahoo.com
2. Department of Accounting, Arv.C., Islamic Azad University, Abadan, Iran. E-mail: isanaser1362@gmail.com
3. Department of Accounting, Arv.C., Islamic Azad University, Abadan, Iran. E-mail: arezo_jabari@yahoo.com

ARTICLE INFO

Article type:
Research Article

Received 25 June 2024
Revised 25 December 2024
Accepted 28 December 2024
Published online 07 June 2025

Keywords:
Organizational whistleblowing,
Audit quality,
Organizational culture,
Auditors' workload.

ABSTRACT

Objective: The present research aims to investigate the impact of auditors' workload and audit quality on organizational whistleblowing, with organizational culture playing a mediating role. **Method:** The research method is applied and descriptive-correlational in nature, conducted in 2023. The statistical population consists of 95 auditors employed in audit firms in Khuzestan province, selected through simple random sampling. Data was collected using four questionnaires. Their validity and reliability were confirmed, and structural equation modeling (PLS) software was employed for data analysis and hypothesis testing. **Findings:** The findings indicate that auditors' workload impacts their whistleblowing behavior. Additionally, audit quality affects organizational whistleblowing. However, auditors' workload does not affect their whistleblowing behavior through organizational culture. Audit quality, on the other hand, impacts auditors' whistleblowing through organizational culture. **Conclusion:** According to the research results, proper management of workload, improvement of audit quality, and fostering a supportive organizational culture for whistleblowing are key factors in increasing the likelihood of auditors reporting misconduct. The research findings can assist experienced auditors in better understanding the factors influencing whistleblowing and in adopting appropriate approaches and policies to increase the likelihood of reporting misconduct.

Cite this article: Yadegari, Kh.; Naser, E. & Jabari Khouzani, A. (2025). The Impact of Auditor Busyness and Audit Quality on Organizational Whistleblowing with the Mediating Role of Organizational Culture. *Organizational Culture Management*, 23 (2), 139-152. <http://doi.org/10.22059/jomc.2024.378474.1008679>



© Authors retain the copyright and full publishing rights.
DOI: <http://doi.org/10.22059/jomc.2024.378474.1008679>

Publisher: University of Tehran Press.



انتشارات دانشگاه تهران

مدیریت فرهنگ سازمانی

سایت نشریه: <https://jomc.ut.ac.ir>

شاپا الکترونیکی: ۶۹۳۴-۲۴۲۳

تأثیر مشغله کاری حساب‌رسان و کیفیت حسابرسی در افشاگری سازمانی با نقش میانجی فرهنگ سازمانی

خالد یادگاری^{۱*} | عیسی ناصر^۲ | آرزو جباری خوزانی^۳

۱. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، واحد بین‌المللی ارونند، دانشگاه آزاد اسلامی، آبدان، ایران. رایانامه: Khaledyadegarii@yahoo.com
۲. گروه حسابداری، واحد بین‌المللی ارونند، دانشگاه آزاد اسلامی، آبدان، ایران. رایانامه: isanaser1362@gmail.com
۳. گروه حسابداری، واحد بین‌المللی ارونند، دانشگاه آزاد اسلامی، آبدان، ایران. رایانامه: arezo_jabari@yahoo.com

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله:

مقاله پژوهشی

تاریخ‌های مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۰۵

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۰/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۰۸

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۳/۱۷

کلیدواژه:

افشاگری سازمانی،

کیفیت حسابرسی،

فرهنگ سازمانی،

مشغله کاری حساب‌رسان.

هدف: پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر مشغله کاری حساب‌رسان و کیفیت حسابرسی در افشاگری سازمانی با نقش میانجی فرهنگ سازمانی صورت گرفت.

روش: روش اجرای پژوهش از نوع کاربردی و به صورت توصیفی - همبستگی است و در سال ۱۴۰۲ انجام گرفته است. جامعه آماری پژوهش شامل ۹۵ نفر از حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابرسی استان خوزستان است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. جهت جمع‌آوری اطلاعات از ۴ پرسشنامه استفاده شد، که روایی و پایایی آن تأیید و به منظور تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم افزار معادلات ساختاری (PLS) استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌ها بیانگر آن است که مشغله کاری حساب‌رسان بر افشاگری حساب‌رسان تأثیر دارد. همچنین کیفیت حسابرسی بر افشاگری سازمانی تأثیر دارد. مشغله کاری حساب‌رسان از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حساب‌رسان تأثیر ندارد. و کیفیت حسابرسی از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حساب‌رسان تأثیر دارد.

نتیجه‌گیری: مطابق نتایج تحقیق، مدیریت مناسب مشغله کاری، ارتقای کیفیت حسابرسی و ایجاد فرهنگ سازمانی حامی افشاگری، از عوامل کلیدی برای افزایش احتمال افشاگری تخلفات توسط حساب‌رسان است. نتایج پژوهش می‌تواند به حساب‌رسان خبره در درک بهتر عوامل مؤثر بر افشاگری و اتخاذ رویکردها و سیاست‌های مناسب برای افزایش احتمال افشاگری تخلفات کمک کند.

استناد: یادگاری، خالد؛ ناصر، عیسی و جباری خوزانی، آرزو (۱۴۰۴). تأثیر مشغله کاری حساب‌رسان و کیفیت حسابرسی در افشاگری سازمانی با نقش میانجی فرهنگ سازمانی. مدیریت فرهنگ سازمانی، ۲۳ (۲) ۱۳۹-۱۵۲.

<http://doi.org/10.22059/jomc.2024.378474.1008679>

© نویسندگان. ناشر: مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.
DOI: <http://doi.org/10.22059/jomc.2024.378474.1008679>



مقدمه

افشاگری در حرفه حسابرسی یک وظیفه اخلاقی و قانونی است. حسابرسان موظفاند هر گونه تخلف یا رفتار غیر اخلاقی را گزارش دهند تا استانداردها و اعتبار حرفه حفظ شود. این امر باید به صورت داوطلبانه و بدون ترس از پیامدها انجام گیرد. افشاگری یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظارتی برای پیشگیری از تخلفات و رسوایی‌های مالی است و باید جزئی از فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی باشد. حسابرسان باید آموزش‌های لازم را برای افشاگری فراگیرند. زیرا این امر یکی از وظایف اصلی آن‌ها در حفظ صداقت و اعتبار حرفه است (Uys, 2016).

مطالعات گذشته بر اساس تئوری مشغله کاری، که ناظر بر تکالیف متعدد حسابرسی است، فرض گرفته‌اند که مشغله کاری با محدود کردن زمان و تلاش در دسترس حسابرسان رابطه معکوسی با کیفیت حسابرسی دارد (ingh et al., 2022). با این حال، انتظار می‌رود حسابرسان به تعهدات حرفه‌ای خود از جمله افشاگری‌های سازمانی عمل کنند. اما توجه به افشاگری در حرفه حسابرسی نیازمند فرهنگ سازمانی مناسب است تا حسابرسان از پیامدهای آن آگاه باشند (Mohammad et al., 2020).

فرهنگ سازمانی به عنوان مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترک بر رفتار و اندیشه اعضای سازمان اثر می‌گذارد و می‌تواند نقطه شروعی برای حرکت و پویایی یا مانعی در راه پیشرفت به شمار آید (Calciolari et al., 2021). فرهنگ سازمانی از جهاتی مهم است؛ محیط کار را تعریف می‌کند و در صورتی که کارکنان دارای ارزش مشترک و نگرش خوبی نسبت به یکدیگر باشند و هدف متقابل داشته باشند فرهنگ سازمانی آن‌ها خوب است و آن‌گاه محیط برای کار تیمی مساعد است و کارکنان بر هم تأثیر می‌گذارند. فرهنگ سازمانی قوی باعث می‌شود کارکنان احساس حمایت و ارزش بیشتری کنند و در محل کار راحت‌تر باشند. فرهنگ یک سازمان بر تمام جنبه‌ها، از وقت‌شناسی کارکنان گرفته تا لحن ارتباطات کلامی و نوشتاری کارکنان، تأثیر می‌گذارد (Warrick, 2022). یک باور عمومی وجود دارد که اکثر تغییرات سازمانی به‌ویژه در ادغام و اکتساب شکست می‌خورند. شکست در A&M اغلب به عواملی مانند تفاوت در فرهنگ سازمانی نسبت داده می‌شود (Smollan & Griffiths, 2020). بنابراین، فرهنگ به عنوان یکی از موانع غالب برای یکپارچگی مؤثر ظاهر شده است (Kumar et al., 2022). همچنین، عملکرد ادغام و اکتساب تحت تأثیر عوامل فرهنگی (Sachsenmaier & Guo, 2019) است. رابنسون (۲۰۲۰) معتقد است حسابرسی و نتایج آن، از جمله افشای خطاها، تحت تأثیر عوامل محیطی قرار می‌گیرند که در آن محیط فعالیت می‌کنند. یکی از این عوامل محیطی مؤثر بر افشاگری فرهنگ سازمانی است (Chen et al., 2020). همچنین مشغله کاری زیاد حسابرسان می‌تواند منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود. زیرا باعث می‌شود کار حسابرسی پیش از رسیدن به حد کفایت قطع شود. این امر از طریق ۱. عدم بررسی دقیق تحریف‌های کشف‌شده توسط تیم حسابرسی، ۲. نداشتن زمان کافی برای بحث و تبادل نظر با مدیریت در مورد تحریف‌های کشف‌شده، و ۳. پذیرش شواهد و استدلال‌های مشکوک و ضعیف از سوی صاحبکار در مورد تحریف‌ها اتفاق می‌افتد (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۶).

در ایران اقدامات زیادی برای بهبود کیفیت حسابرسی و افشاگری حسابرسان انجام شده است، از جمله قانون حاکمیت شرکتی، انتشار گزارش کنترل داخلی، تشکیل کمیته حسابرسی، و رتبه‌بندی شرکت‌ها. با این حال، شناخت عوامل مؤثر بر حرفه حسابرسی در اقتصاد نوظهور ایران اهمیت دارد. این پژوهش به بررسی تأثیر مشغله کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی بر افشاگری سازمانی با نقش میانجی فرهنگ سازمانی می‌پردازد. زیرا تغییرات محیط سازمانی می‌تواند بر افشاگری حسابرسان اثرگذار باشد. این مطالعه می‌تواند به درک ارتباط بین مشغله کاری و کیفیت حسابرسی و همچنین ارتباط بین مشغله کاری و افشاگری با نقش فرهنگ سازمانی کمک کند.

بیان مسئله

حرفه حسابرسی به علت نوع خدمات و ماهیت شغلی آن از ارزش و اعتماد خاصی در جامعه به معنای رایج آن برخوردار است. این حرفه مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای کسب‌وکار را در جهت حفظ منافع سهامداران و دیگر ذی‌نفعان بررسی و گزارش

کند. برای این هدف، حسابرسان همیشه باید اصول و قوانین اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را رعایت کنند. از این جهت، انتظارات ذی‌نفعان از شغل حسابرسی در سطح جهان رو به افزایش بوده و هست. برنامه‌ریزان مهم، از جمله آن‌ها در امریکا- مانند هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌ها، مرکز کیفیت حسابرسی و بین‌المللی، هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان- خطرات ویژگی‌های کیفیت حسابرسی و عدم افشاگری حسابرسان را از شرایطی مانند مشغله کاری بیش از حد حسابرسان و کارکنان می‌دانند (Puni & Anlesinya, 2017). مطابق با تئوری مشغله کاری، که مربوط به تکالیف حسابرسی متعدد است، مطالعات گذشته به طور کلی برای محدود کردن تلاش و زمان در دسترس برای حسابرسان یک رابطه بین مشغله کاری و کیفیت حسابرسی را فرض کرده‌اند (Ingh et al., 2022). (Gul & Lai, 2017) دریافتند که مشغله کاری کیفیت حسابرسی را مختل نمی‌کند و استدلال می‌کنند که مشغله به طور مطلوب توسط هر یک از حسابرسان به صورت متعادل گزینش می‌شود. بنابراین حسابرسان پرمشغله دانش را تجربه می‌کنند. مزایای مشغله آن‌ها ناشی از دانش عمیق از فعالیت و ویژگی‌های مشتریان گوناگون است که به آن‌ها اجازه می‌دهد با حفظ کیفیت حسابرسی تکالیف حسابرسی را آسان‌تر و کارآمدتر انجام دهند. البته در این زمینه ما می‌توانیم انتظار داشته باشیم که حسابرسان به تعهد حرفه‌ای خود عمل کنند و حتی به افشاگری‌های سازمانی هم بپردازند. از سمتی توجه به افشاگری در حرفه حسابرسی نیازمند فرهنگ در سازمان است؛ به این معنا که حسابرسان از پیامدهای افشاگری آگاه باشند (Mohammad et al., 2020).

مبانی نظری پژوهش

افشاگری سازمانی

افشاگری توسط حسابرسان در حرفه حسابرسی زمانی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند که بین مدیران، سرپرستان، و شرکای حسابرسی هم‌دستی و تبانی برای انجام دادن فساد وجود داشته باشد. میزان افشاگری به عوامل سازمانی مانند فرهنگ سازمانی وابسته است. در سازمان‌هایی که فرهنگ آن‌ها هم‌سو با اهداف و رسالت سازمان شکل گرفته انتظار می‌رود کارکنان گرایش بیشتری به افشاگری سازمانی داشته باشند. شواهد نشان می‌دهد فرهنگ بر برنامه‌ریزی اهداف، استراتژی‌های رفتاری افراد، عملکرد کارکنان، نحوه تصمیم‌گیری، میزان مشارکت آن‌ها، فداکاری و تلاش آنان تأثیرگذار است (بنی‌مهد و امیرنجاتی، ۱۳۹۵).

مشغله کاری

مشغله کاری تحت عنوان میزان یا تعدد کار حسابرسی تعریف می‌شود که باید در مدت زمان معینی انجام پذیرد (Chen et al., 2020). حجم کاری زیاد با ایجاد فشار زمانی سبب کاهش کارایی حسابرسان در حرفه می‌شود (رشیدی و احمدی، ۱۳۹۹). به عبارت دیگر حسابرس با مشغله کاری زیاد به دلیل نداشتن زمان لازم جهت رسیدگی کافی از اجرای کامل اصول حسابرسی شانه خالی می‌کند. همچنین مشغله کاری منجر به اجرای نادرست برنامه حسابرسی می‌شود (Lavena, 2016). برخی دیگر از محققان به بررسی مشغله کاری و افشاگری سازمان پرداختند و برخی دیگر افشاگری را ناشی از محیط حرفه و فرهنگ سازمان می‌دانند (Lai et al., 2018). در کنار دیدگاه‌های موجود درباره تأثیر عوامل فرهنگی بر سیستم‌های گزارش‌دهی مالی، نخستین تحقیق در زمینه تأثیر فرهنگ بر حسابرسی تحقیق جاک^۱ در اواسط سال ۱۹۷۰ است. وی معتقد است عامل فرهنگ یکی از مهم‌ترین عوامل محیطی بر سیستم حسابرسی است که افشاگری بخش مهمی از آن است. حسابرس با مشغله کاری فراوان به دلیل نداشتن زمان لازم جهت رسیدگی کافی از اتمام کامل رویه‌های حسابرسی شانه خالی می‌کند و همچنین مشغله کاری منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و اجرای نادرست برنامه حسابرسی می‌شود (Hallman et al., 2020). تحقیقات چانگ^۲ و همکارانش (۲۰۱۹) در رابطه بین مشغله کاری حسابرسان، کیفیت اطلاعات، و کیفیت حسابرسی نشان داد حسابرسان به دلیل مشغله زیاد نمی‌توانند در مدت زمان معین و طبق قرار کاری به مشتریان خود گزارش ارائه دهند و این احتمال وجود دارد که با تأخیر گزارش حسابرسی کیفیت اطلاعات مالی و کیفیت حسابرسی نیز تحت تأثیر قرار بگیرد و شرکت را با مشکلاتی مواجه سازد. مشغله کاری

1. Jockey

2. Chung

حسابرسان توسط افراد حرفه‌ای مستقل می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه‌شده توسط مدیریت کمک شایانی کند. اما کیفیت حسابرسی توسط حسابرسان ناهمگون و متأثر از عوامل مختلف است؛ مانند حق‌الزحمه حسابرسی، حجم کار، ساختار مؤسسه حسابرسی (DeFond & Zhang, 2014).

قانون سلامت اداری حسابرسان، بازرسان، کارشناسان رسمی، ممیزین، ناظران، و سایر اشخاصی را که مسئول ثبت یا رسیدگی به اسناد و فعالیت‌های اشخاص هستند ملزم می‌کند که در صورت مشاهده هر گونه فساد موضوع را به مرجع نظارتی یا قضایی ذیصلاح گزارش دهند. نهادهای داخلی دریافت‌کننده گزارش می‌توانند کمیته‌های انضباطی در داخل مؤسسه حسابرسی یا نهادهای نظارتی خارجی، مانند جامعه حسابداران رسمی، باشند (Jones & Kelly, 2014).

فرهنگ سازمانی

فرهنگ سازمانی به عنوان یک مفهوم کلیدی در مدیریت و رفتار سازمانی نقش مهمی در تعیین شیوه عملکرد و رفتار کارکنان در یک سازمان ایفا می‌کند. از دیدگاه علمی، فرهنگ سازمانی را می‌توان مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌ها و هنجارهای مشترک تعریف کرد که میان اعضای یک سازمان به اشتراک گذاشته می‌شود و بر تفکرات و احساسات و الگوهای رفتاری آنان تأثیرگذار است. این فرهنگ راهنمای کارکنان در نحوه انجام دادن امور و تعاملات درون سازمانی است و ادراک یکسانی از هویت و اهداف سازمان را در آنان ایجاد می‌کند. بنابراین، فرهنگ سازمانی نقش محوری در شکل‌دهی رفتارها و باورها و انگیزه‌های کارکنان دارد و بر عملکرد و موفقیت کلی سازمان تأثیر می‌گذارد (Ibu & Flyverbom, 2016). فرهنگ سازمانی یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر عملکرد سازمان‌ها شناخته می‌شود. مطالعات علمی به‌روشنی نشان داده‌اند که فرهنگ حاکم بر یک سازمان نقش تعیین‌کننده‌ای در همه ابعاد و جنبه‌های عملکردی آن سازمان ایفا می‌کند. فرهنگ سازمانی فرایندهای کلیدی همچون تدوین استراتژی‌ها و اهداف، رفتارهای فردی کارکنان، و در نهایت عملکرد کلی آنان را تحت تأثیر مستقیم قرار می‌دهد. بنابراین، شناخت دقیق و عمیق ماهیت فرهنگ سازمانی و چگونگی شکل‌گیری و تداوم آن برای مدیران و رهبران سازمان‌ها ضروری و حائز اهمیت فراوان است. زیرا این شناخت مدیریت موفق سازمان و هدایت رفتارها و عملکرد کارکنان در جهت اهداف و استراتژی‌های سازمانی را تسهیل می‌کند (Zhang et al., 2022).

پیشینه پژوهش

لام^۱ و همکارانش (۲۰۲۴) پژوهشی تحت عنوان «بررسی فرهنگ سازمانی، فرهنگ رازداری در کیفیت حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد حسابرسان مشغول در مؤسسات حسابرسی بزرگ بیشتر احتمال دارد که نظرات حسابرسی اصلاح‌شده را برای مشتریان مهم اقتصادی خود با فرهنگ سازمانی و فرهنگ رازداری نسبت به سایر مشتریان خود صادر کنند؛ درحالی‌که هیچ شواهدی یا شواهد ضعیف‌تری برای حسابرسان غیر مؤسسات بزرگ یافت نشد. هگازی^۲ و همکارانش (۲۰۲۳) پژوهشی تحت عنوان «بررسی فرهنگ سازمانی، عملکرد حسابرسی و جو سازمانی» انجام دادند. بر اساس نتایج مشخص شد جو سازمانی پیامدهای منفی هم برای حسابرس هم برای مؤسسه حسابرسی دارد. درحالی‌که فرهنگ خوب با کیفیت حسابرسی و تصمیمات غیر اخلاقی و عملکرد حسابرسی ارتباط معناداری دارد و به وضوح مشخص است که کیفیت حسابرسی با عملکرد حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد و با تصمیمات غیر اخلاقی ارتباط ناچیز دارد. همچنین، فرهنگ سازمانی با تصمیم غیر اخلاقی، کیفیت حسابرسی، و عملکرد ارتباط مثبت و معناداری دارد. ژانگ^۳ و همکارانش (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «بررسی مشغله کاری بر کیفیت حسابرسی» انجام دادند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها بیانگر آن است که مشغله کاری شریک به طور مثبت با کیفیت حسابرسی مرتبط است. همچنین نتایج نشان می‌دهد مشغله کاری شرکا با مشتریان بزرگ‌تر، اما کمتر، تمیزی با کیفیت و بالاتری را انجام می‌دهند، به عبارتی اگر حسابرسان کار حسابرسی تعداد محدودی از شرکتهای بزرگ را انجام دهند هر چند که

1. Lam

2. Hegazy

3. Zhang

تعداد شرکتها کم است ولی حسابرسی دقیق تر و قابل قبول تری ارائه می گردد. تجزیه و تحلیل بیشتر نشان می دهد که رابطه بین مشغله کاری شریک و کیفیت حسابرسی فقط برای شرکای چهار شرکت بزرگ وجود دارد. پانی^۱ و هیلتون (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «بررسی قصد افشاگری و فرهنگ سازمانی» انجام دادند. یافته های حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق نشان دهنده آن است که بین افشاگری و فرهنگ سازمانی رابطه معناداری وجود دارد و این رابطه بر اساس جنسیت تعدیل می شود. این مطالعه همچنین نشان داد افشاگری بالا فرهنگ غالب در سازمان های مورد بررسی است که نشان دهنده تمایل پایین گزارش تخلفات شرکتی است. واردهانی^۲ (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی در افشاگری پرداخت. یافته ها بیانگر آن است که افشای داوطلبانه با افزایش بازده، نوسانات بازده، میانگین حجم معاملات، و کاهش اطلاعات نامتقارن پیامدهای مثبتی به بازار سرمایه می دهد. همچنین نتایج نشان می دهد که حسابرسان با افزایش پیامدهای بازار افشا نقش مهمی در افزایش اعتبار افشای داوطلبانه دارد. نقش حسابرسان در افزایش اثر افشای داوطلبانه در کشوری که بهترین رویه بین المللی در گزارشگری مالی را اتخاذ می کند بیشتر است. سیسون^۳ (۲۰۱۷) نیز در پژوهشی افشاگری در کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. یافته های وی نشان داد که افشاگر متغیر میانجی رابطه بین اخلاق حسابرسان، تعهد حسابرسان استقلال حسابرسان به کیفیت حسابرسی نیست. با این حال، این بدان معنا نیست که حسابرسان افشاگرانی خواهند بود که همه موارد را در اختیار عموم قرار می دهند. مینتز^۴ (۲۰۱۵) به بررسی افشاگری در حسابرسان پرداخت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها بیانگر آن است که قانون اصلاحات مالی استانداردهای افشاگر جدیدی را برای حسابداران داخلی و حسابرسان خارجی تعیین می کند که در حل اختلافات داخلی با مدیریت ارشد در مورد مسائل گزارشگری مالی یاری دهنده است. افشاگران در صورتی واجد شرایط دریافت پاداش مالی هستند که داوطلبانه اطلاعات اصلی را ارائه دهند و سایر معیارها را رعایت کنند. جوادیان و نجفی (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر مشغله کاری حسابرسان بر نوع گزارش حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی پرداختند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه ها نشان داد مشغله کاری حسابرسان بر نوع گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد و مشغله کاری حسابرسان بر به موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری دارد. مرادی و جودکی (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی، و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان می دهد فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی، و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است. دریایی و همکارانش (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطاکاری سازمانی در حرفه حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که درک حسابرسان از مسئولیت های فردی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل سؤال برانگیز نیز از جمله متغیرهای مؤثر بر تمایل حسابرسان به گزارش خطاکاری است. بر اساس نتایج این تحقیق استقرار فرهنگ سازمانی مناسب در مؤسسات حسابرسی می تواند مکانیسم مؤثری برای گزارش خطاکاری های سازمانی در حرفه حسابرسی باشد. فخاری و محمدی (۱۳۹۵) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت افشای اطلاعات انجام دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد برخی از گونه های فرهنگ سازمانی (سازگاری و رسالتمدی) بر کیفیت افشای اطلاعات شرکتها مؤثرند. این در حالی است که هیچ ارتباطی بین فرهنگ سازمانی مبتنی بر درگیر شدن در کار و انطباق پذیری با کیفیت افشا کشف نشد. هرنیدی و بزرگ خانقاه (۱۳۹۲) به بررسی کیفیت حسابرسی و کیفیت افشا پرداختند. نتایج پژوهش آن ها حاکی از آن است که کیفیت افشا همزمان با به کارگیری حسابرسان متخصص در صنعت بهبود می یابد. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر آن است که شهرت حسابرسان تأثیر بالاهمیتی بر کیفیت افشای صاحبکار بر جای نمی گذارد. بر این اساس، فرضیه ها و مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر بیان شد.

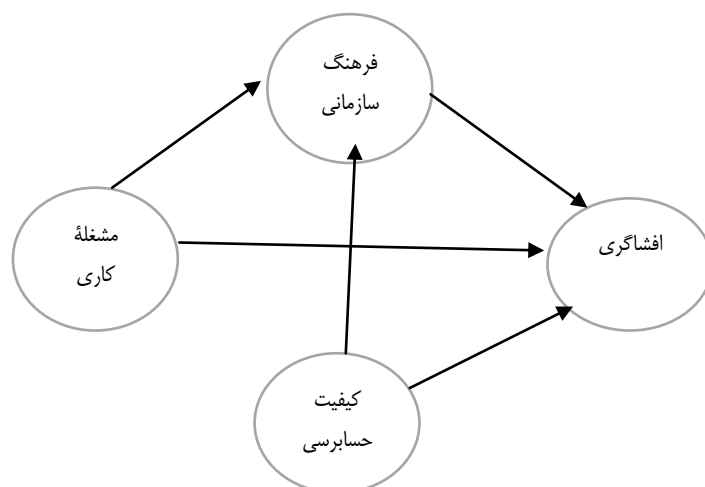
فرضیه اول. مشغله کاری حسابرسان بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه دوم. کیفیت حسابرسی بر افشاگری سازمانی تأثیر دارد.

فرضیه سوم. مشغله کاری حسابرسان از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.

1. Puni
2. Wardhani
3. Sisson
4. Mintz

فرضیه چهارم. کیفیت حسابرسی از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (منبع: نگارنده)

روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر مشغله کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی در افشاگری سازمانی با نقش میانجی فرهنگ سازمانی بود، این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر گردآوری اطلاعات توصیفی و به صورت همبستگی و مبتنی بر مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) است. همچنین، داده‌های مورد نیاز بر اساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری شدند. بر این اساس، از چهار پرسشنامه استفاده شد. چون به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی مؤثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود. همچنین، برای جمع‌آوری مبنای تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبنای نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در سال ۱۴۰۲ بین جامعه هدف توزیع شد. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در استان خوزستان بودند که بر اساس جدول مورگان نود و پنج نفر انتخاب شدند.

ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. بر این اساس برای سنجش متغیر مشغله کاری از پرسشنامه استاندارد دبرا^۱ و کاندوس (۲۰۱۰) استفاده شد. این پرسشنامه دارای یازده گویه با طیف لیکرت پنج‌درجه است. پایایی این پرسشنامه در یک نمونه پایلوت با محاسبه آلفای کرونباخ بالای ۰/۷۰ به دست آمد و مطلوب ارزیابی شد.

برای سنجش کیفیت حسابرسی، از پرسشنامه بهدانی (۱۳۹۵) استفاده شد. این پرسشنامه دارای شانزده گویه و چهار مؤلفه است با یک مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر ماده دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ است. مؤلفه‌ها شامل مدیریت و رهبری، کیفیت حرفه‌ای، هدف، مأموریت، و ارزش مشتری است. در پژوهشی (بهدانی، ۱۳۹۵) پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ بالای ۰/۷۰ به دست آمده است که نشان‌دهنده پایایی مناسب است و روایی آن توسط استادان هیئت علمی مورد تأیید قرار گرفت. به جهت سنجش فرهنگ سازمانی، از پرسشنامه فرهنگ سازمانی دنیسون^۲ (۲۰۰۰) که شامل سی و شش گویه و دارای مؤلفه‌های مشارکتی (توانمندسازی، تیم‌محوری، قابلیت توسعه)، ثبات و یکپارچگی (ارزش‌های بنیادی، توافق، یکپارچگی)، انعطاف‌پذیری (به وجود آوردن تغییر، تمرکز بر مشتری، یادگیری سازمانی)، مأموریتی (هدایت راهبردی، اهداف و مقاصد، فرایند) است استفاده شد. پایایی این پرسشنامه توسط گودرزوند و همکارانش (۱۳۸۹) با آزمون آلفای کرونباخ ۰/۹۳ به دست آمده است که نشان‌دهنده پایایی مناسب است. به منظور سنجش افشاگری سازمانی، از پرسشنامه ایزدپناه و همکارانش (۱۳۹۵) استفاده شد. این پرسشنامه دارای هشت سؤال و بر اساس طیف لیکرت است. در مطالعه ایزدپناه و همکارانش پایایی از طریق روش آلفای کرونباخ بالای ۰/۷۰ به دست آمده است که نشان‌دهنده پایایی مناسب است و روایی آن توسط استادان هیئت علمی مورد تأیید قرار گرفت.

1. Debra

2. Denison

یافته‌های پژوهش

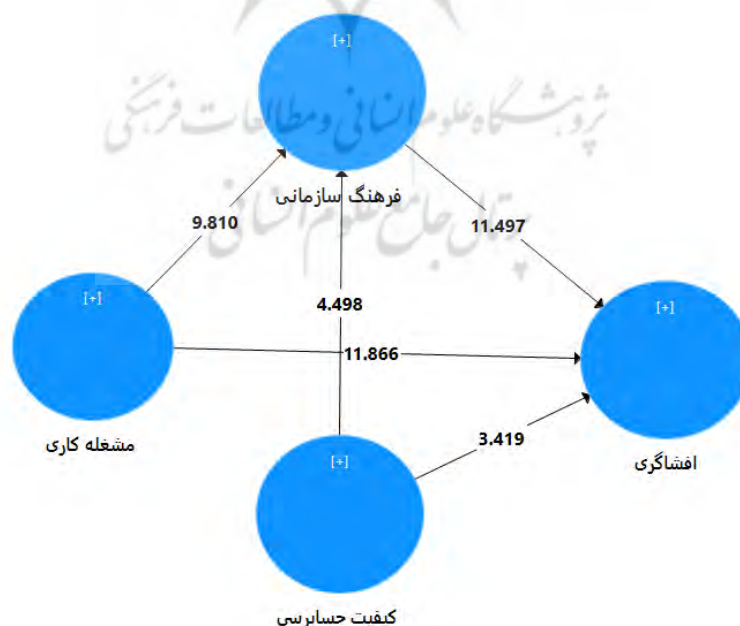
به منظور شروع تحلیل نتایج ابتدا لازم است آمار جمعیت‌شناختی و سپس نتایج از منظر آمار توصیفی بررسی شوند و در نهایت، بر اساس تحلیل استنباطی، فرضیه‌ها آزمون شوند. همان‌طور که مشاهده می‌شود از مجموع نود و پنج نفر در این پژوهش از منظر رده سنی ۴۳/۲ درصد که بالاترین میزان فراوانی است مربوط به رده سنی بین ۴۰ تا ۵۰ و کمترین میزان فراوانی مربوط به رده سنی زیر ۴۰ سال است که ۱۸/۹ درصد است. از میان مشارکت‌کنندگان ۳۴/۷ درصد بالای ۲۰ سال و ۳۱/۶ بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه خدمت داشتند. بالاترین میزان تحصیلات ۳۳/۷ درصد و مربوط به کارشناسی‌ارشد بود و تنها ۳۰/۵ درصد از مشارکت‌کنندگان دارای مدرک دکتری بودند. حال به منظور بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش از جدول ۱ استفاده می‌شود.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه مورد مطالعه

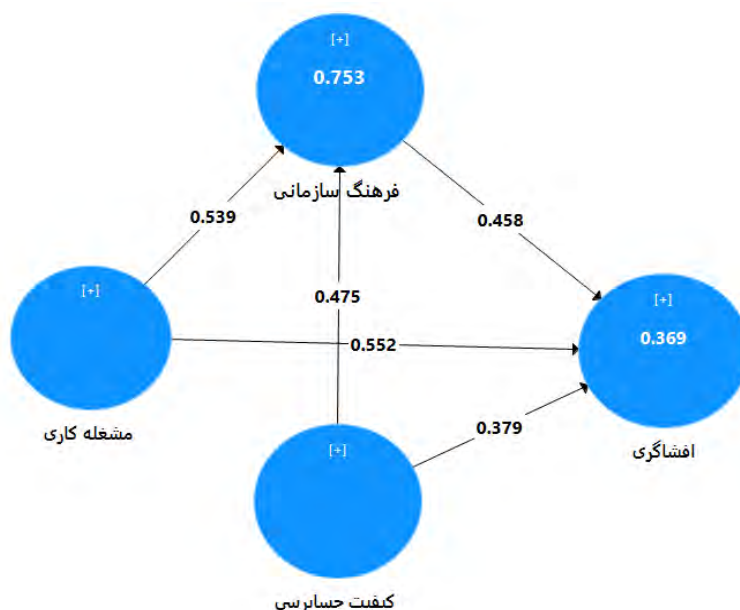
معیار	فراوانی (%)	معیار	فراوانی (%)
جنسیت	زن ۳۸/۹٪	رده سنی	کمتر از ۴۰ سال ۱۸/۹٪
	مرد ۶۱/۱٪		۴۰ تا ۵۰ سال ۴۳/۲٪
میزان تحصیلات	کارشناسی ۳۵/۸٪	سابقه خدمت	بیشتر از ۵۰ سال ۳۷/۹٪
	کارشناسی‌ارشد ۳۳/۷٪		کمتر از ۱۰ سال ۳۳/۷٪
	دکتری ۳۰/۵٪		۱۰ تا ۲۰ سال ۳۱/۶٪
			بالاتر از ۲۰ سال ۳۴/۷٪

آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

برای تحلیل داده‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نرم‌افزارهایی که از مدل‌سازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می‌کنند با شرایطی مانند هم‌خطی متغیرهای مستقل و نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگارند. شکل ۳ مدل ساختاری پژوهش را نشان می‌دهد که تأثیر مستقیم کیفیت حسابرسی، مشغله کاری، و فرهنگ سازمانی و نیز تأثیر غیر مستقیم کیفیت حسابرسی و مشغله کاری با میانجیگری فرهنگ سازمانی بر افشاگری را نشان می‌دهد.



شکل ۲. آماره T مربوط به معنادار بودن ضرایب مسیر و بارهای عاملی در مدل ساختاری پژوهش



شکل ۳. ضرایب مسیر و بارهای عاملی در مدل ساختاری پژوهش

جدول ۲. نتایج مربوط به تحلیل مدل ساختاری پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره T	مقدار احتمال
فرهنگ سازمانی -> افشاگری	۰/۴۵۸	۰/۰۴۰	۱۱/۴۹۷	۰/۰۰۰
مشغله کاری -> افشاگری	۰/۵۵۲	۰/۰۴۷	۱۱/۸۶۶	۰/۰۰۰
مشغله کاری -> فرهنگ سازمانی	۰/۵۳۹	۰/۰۵۵	۹/۸۱۰	۰/۰۰۰
کیفیت حسابرسی -> افشاگری	۰/۳۷۹	۰/۱۱۱	۳/۴۱۹	۰/۰۰۰
کیفیت حسابرسی -> فرهنگ سازمانی	۰/۴۷۵	۰/۱۰۶	۴/۴۹۸	۰/۰۰۰

بررسی جدول ۲ نشان می‌دهد مقدار احتمال فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضرایب مسیرهای مربوط به روابط مطرح شده بین متغیرها همگی برابر با ۰/۰۰۰ و کمتر از احتمال خطای نوع اول ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد این روابط معنادار است. ضریب مسیر در همه روابط مثبت است که نشان می‌دهد تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته به طور مستقیم است.

تحلیل کفایت مدل ساختاری پژوهش

کفایت مدل ساختاری پژوهش بر اساس معیار ضریب تعیین R^2 بررسی شده است.

جدول ۳. نتایج تحلیل کفایت مدل ساختاری پژوهش بر اساس معیار ضریب تعیین R^2 (منبع: یافته‌های پژوهش)

متغیرهای وابسته	ضریب تعیین R^2 تعدیل یافته
افشاگری	۰/۳۶۸
فرهنگ سازمانی	۰/۷۵۳

بررسی جدول ۳ نشان می‌دهد ضریب تعیین متغیر افشاگری برابر با ۰/۳۶۸ (کمتر از ۰/۵) و ضریب تعیین متغیر فرهنگ سازمانی برابر با ۰/۷۵۳ (بیشتر از ۰/۷) است. بر ایناساس متغیرهای تأثیرگذار بر افشاگری به طور ضعیف پیش‌بینی می‌شود و بر اساس متغیرهای مؤثر بر فرهنگ سازمانی به طور مطلوب پیش‌بینی می‌شود.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش: مشغله کاری حسابرسان بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.

جدول ۴. نتایج مربوط به آزمون فرضیه اول پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره T	مقدار احتمال
مشغله کاری -> افشاگری	۰/۵۵۲	۰/۰۴۷	۱۱/۸۶۶	۰/۰۰۰

بر اساس نتایج جدول ۴، مقدار احتمال فرض صفر مبنی بر عدم تأثیر مشغله کاری بر افشاگری حساب‌رسان برابر با ۰/۰۰۰ (کوچک‌تر از احتمال خطای نوع اول ۰/۰۵) است. بنابراین فرض عدم تأثیر رد می‌شود. از طرفی ضریب این مسیر ارتباطی برابر با ۰/۵۵۲ (مثبت و مابین ۰/۵ تا ۰/۷) است. این نتایج نشان می‌دهد مشغله کاری بر افشاگری حساب‌رسان تأثیر معنادار و مستقیم و با شدت متوسط دارد. بنابراین اولین فرضیه پژوهش رد نمی‌شود.

فرضیه دوم پژوهش: کیفیت حساب‌رسی بر افشاگری سازمانی تأثیر دارد.

جدول ۵. نتایج مربوط به آزمون فرضیه دوم پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره T	مقدار احتمال
کیفیت حساب‌رسی -> افشاگری	۰/۳۷۹	۰/۱۱۱	۳/۴۱۹	۰/۰۰۰

بر اساس نتایج جدول ۵، مقدار احتمال فرض صفر مبنی بر عدم تأثیر کیفیت حساب‌رسی بر افشاگری حساب‌رسان برابر با ۰/۰۰۰ (کوچک‌تر از احتمال خطای نوع اول ۰/۰۵) است. بنابراین فرض عدم تأثیر رد می‌شود. از طرفی ضریب این مسیر ارتباطی برابر با ۰/۳۷۹ (مثبت و کمتر از ۰/۵) است. این نتایج نشان می‌دهد کیفیت حساب‌رسی بر افشاگری حساب‌رسان تأثیر معنادار و مستقیم و با شدت ضعیفی دارد. بنابراین دومین فرضیه پژوهش رد نمی‌شود.

فرضیه سوم پژوهش: مشغله کاری حساب‌رسان از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حساب‌رسان تأثیر دارد.

جدول ۶. نتایج مربوط به آزمون فرضیه سوم پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره T	مقدار احتمال
فرهنگ سازمانی -> افشاگری	۰/۴۵۸	۰/۰۴۰	۱۱/۴۹۷	۰/۰۰۰
مشغله کاری -> فرهنگ سازمانی	۰/۵۳۹	۰/۰۵۵	۹/۸۱۰	۰/۰۰۰

در آزمون سومین فرضیه پژوهش، مشغله کاری حساب‌رسان متغیر مستقل، فرهنگ سازمانی متغیر میانجی، و افشاگری متغیر وابسته است. با توجه به معنادار بودن همه روابط مورد نظر در تحلیل نقش میانجی‌گری فرهنگ سازمانی در تأثیر مشغله کاری بر افشاگری، آماره سوئل^۱ و شاخص شمول واریانس^۲ طبق نتایج جدول ۶ برای آزمون فرضیه سوم به شرح رابطه ۱ محاسبه می‌شود:

$$Z0\text{ Value} \cong \frac{a \partial b}{\sqrt{(b^2 \partial S_a^2) \cdot (a^2 \partial S_b^2) \cdot (S_a^2 \partial S_b^2)}} \quad (\text{رابطه ۱})$$

که در آن:

a: ضریب مسیر یا ضریب رگرسیون استاندارد تأثیر خطی متغیر مستقل روی متغیر میانجی می باشد.

b: ضریب مسیر یا ضریب رگرسیون استاندارد تأثیر خطی متغیر میانجی روی متغیر وابسته می باشد.

S_a^2 : برآورد واریانس برآوردکننده ضریب رگرسیون تأثیر خطی متغیر مستقل روی متغیر میانجی می باشد

1. Test

2. Variance Accounted For

S_b^2 : برآورد واریانس برآوردکننده ضریب رگرسیون تأثیر خطی متغیر میانجی روی متغیر وابسته می باشد

$$Z0\ Value \cong \frac{0.539 \partial 0.458}{\sqrt{(0.539^2 \partial 0.040^2) + ((0.458)^2 \partial 0.055^2) + (0.040^2 \partial 0.055^2)}} \cong 0.97$$

بر این اساس $Z0\ Value \cong 1.96$. بنابراین اثر غیر مستقیم متغیر مشغله کاری روی متغیر وابسته افشاگری با میانجیگری فرهنگ سازمانی در سطح احتمال خطای نوع اول برابر با ۰/۰۵ رد می شود. بنابراین سومین فرضیه پژوهش تحقیق رد می شود.

فرضیه چهارم پژوهش: کیفیت حسابرسی از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.

جدول ۷. نتایج مربوط به آزمون فرضیه چهارم پژوهش (منبع: یافته های پژوهش)

مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره T	مقدار احتمال
فرهنگ سازمانی -> افشاگری	۰/۴۵۸	۰/۰۴۰	۱۱/۴۹۷	۰/۰۰۰
کیفیت حسابرسی -> فرهنگ سازمانی	۰/۴۷۵	۰/۱۰۶	۴/۴۹۸	۰/۰۰۰

در آزمون چهارمین فرضیه پژوهش، کیفیت حسابرسی متغیر مستقل، فرهنگ سازمانی متغیر میانجی، و افشاگری متغیر وابسته است. با توجه به معنادار بودن همه روابط مورد نظر در تحلیل نقش میانجیگری فرهنگ سازمانی در تأثیر کیفیت حسابرسی بر افشاگری، آماره سوبل و شاخص شمول واریانس طبق نتایج جدول ۷ برای آزمون فرضیه چهارم به شرح زیر محاسبه می شود:

$$Z0\ Value \cong \frac{0.458 \partial 0.475}{\sqrt{(0.458^2 \partial 0.106^2) + ((0.475)^2 \partial 0.04^2) + (0.040^2 \partial 0.106^2)}} \cong 4.16$$

بر این اساس $Z0\ Value \cong 1.96$. بنابراین اثر غیر مستقیم متغیر کیفیت حسابرسی روی متغیر وابسته افشاگری با میانجیگری فرهنگ سازمانی در سطح احتمال خطای نوع اول برابر با ۰/۰۵ رد می شود. شاخص شمول واریانس برای این رابطه به شرح زیر محاسبه شده است:

$$VAF \cong \frac{0.458 \partial 0.475}{(0.458 \partial 0.475) + 0.379} \cong 0.36 \quad (\text{رابطه ۲})$$

با توجه به اینکه $VAF \cong 0.8$ ؟ $VAF \cong 0.2$ است، بر اساس سایر نتایج به دست آمده، می توان نتیجه گرفت کیفیت حسابرسی از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر معنادار و جزئی دارد. بنابراین چهارمین فرضیه پژوهش رد نمی شود.

جدول ۸. نتایج مربوط به آزمون فرضیه های پژوهش (منبع: یافته های پژوهش)

نتیجه آزمون	فرضیه های پژوهش
در سطح خطای ۰/۰۵ رد نمی شود.	مشغله کاری حسابرسان بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.
در سطح خطای ۰/۰۵ رد نمی شود.	کیفیت حسابرسی بر افشاگری سازمانی تأثیر دارد.
در سطح خطای ۰/۰۵ رد می شود.	مشغله کاری حسابرسان از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.
در سطح خطای ۰/۰۵ رد نمی شود.	کیفیت حسابرسی از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد.

بحث و نتیجه

هدف مطالعه حاضر بررسی تأثیر مشغله کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی در افشاگری سازمانی با نقش میانجی فرهنگ سازمانی است. نتایج فرضیه اول نشان می دهد مشغله کاری بر افشاگری حسابرسان تأثیر معنادار، مستقیم، و با شدت متوسط دارد. بنابراین اولین فرضیه پژوهش رد نمی شود؛ به این معنا که مشغله کاری حسابرسان بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد. یعنی حجم

بالای کار حسابرسان و پرکاری و مشغله زیاد حسابرسان می‌تواند منجر شود که حسابرسان نتوانند افشاگری و خطاکاری سازمان را گزارش دهند. نتایج فرضیه حاضر هم‌سو با مطالعه مینتز (۲۰۱۵) است. نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی بر افشاگری حسابرسان تأثیر معنادار، مستقیم، و با شدت ضعیف دارد. بنابراین دومین فرضیه پژوهش رد نمی‌شود؛ به این معنا که کیفیت حسابرسی بر افشاگری سازمانی تأثیر دارد. یعنی حسابرسانی که کیفیت حسابرسی بالاتری دارند تمایل دارند خطاکاری سازمان را گزارش دهند. نتیجه فرضیه حاصل هم‌سو با مطالعات واراهانی (۲۰۱۹)، سیسون (۲۰۱۷)، و هرنیدی و بزرگ خانقاه (۱۳۹۲) است. در فرضیه سوم اثر غیر مستقیم متغیر مشغله کاری روی متغیر وابسته افشاگری با میانجیگری فرهنگ سازمانی در سطح احتمال خطای نوع اول برابر با ۰/۰۵ رد می‌شود. بنابراین سومین فرضیه پژوهش تحقیق رد می‌شود؛ به این معنا که مشغله کاری حسابرسان از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر ندارد. یعنی حسابرسانی که حجم بالای کاری دارند یا سرشان شلوغ است و مشغله کاری دارند فرهنگ سازمانی نمی‌تواند بر تمایلات افشاگری آنان تأثیرگذار باشد. مطالعه حاضر هم‌سو با مطالعات پانی و هیلتون (۲۰۲۰)، دریایی و همکارانش (۱۳۹۹)، و فخاری و محمدی (۱۳۹۵) است. در فرضیه چهارم اثر غیر مستقیم متغیر کیفیت حسابرسی روی متغیر وابسته افشاگری با میانجیگری فرهنگ سازمانی در سطح احتمال خطای نوع اول برابر با ۰/۰۵ رد می‌شود. با توجه به اینکه $0/8 \leq VAF \leq 0/2$ است، بر اساس سایر نتایج به‌دست‌آمده، می‌توان نتیجه گرفت کیفیت حسابرسی از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر معنادار و جزئی دارد. بنابراین چهارمین فرضیه پژوهش رد نمی‌شود؛ به این معنا که کیفیت حسابرسی از طریق فرهنگ سازمانی بر افشاگری حسابرسان تأثیر دارد. یعنی حسابرسانی که به دنبال کیفیت حسابرسی بالاتری هستند به واسطه فرهنگ سازمانی قوی می‌توانند خطاکاری سازمان را گزارش دهند. مطالعه حاضر هم‌سو با مطالعات لام و همکارانش (۲۰۲۴)، سیسون (۲۰۱۷)، و فخاری و محمدی (۱۳۹۵) است.

پیشنهاد

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود به مشغله کاری حسابرسان توجه کنند و از حسابرسانی با مشغله کاری کمتر برای انجام دادن حسابرسی استفاده کنند تا کیفیت حسابرسی افزایش یابد. حسابرسان داخلی نیز باید گزارش‌های خود را به‌موقع ارائه دهند و مدیران باید از افشاگری سازمانی و گزارش خطاکاری توسط حسابرسان حمایت کنند. برگزاری کلاس‌های ضمن خدمت فرهنگ‌سازی در این زمینه ضروری است. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده پیشنهاد می‌شود، به منظور افزایش تمایلات افشاگری، فرایند حسابرسی توسط حسابرسانی با مشغله کاری کمتر مورد توجه قرار گیرد. پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران با دقت و حساسیت بیشتری اطلاعات صورت‌های مالی، به‌ویژه صورت سود و زیان شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها در اسفندماه منتهی می‌شود، را تجزیه و تحلیل کنند. در پایان پیشنهاد می‌شود ارتباط میان مشغله کاری مؤسسات حسابرسی با ویژگی‌های فردی و رفتاری را با توجه به عوامل محیطی با استفاده از منطق فازی مورد بررسی قرار دهند و نتیجه را با این پژوهش مقایسه کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود ارتباط میان مشغله کاری مؤسسات حسابرسی با توجه به نقش روابط سیاسی و با توجه به مالکیت دولتی و مالکیت حقیقی مورد سنجش قرار گیرد.

منابع

- بنی‌مهد، بهمن و نجاتی، امیر (۱۳۹۵). رابطه میان فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۰(۳)، ۱۱۹ - ۱۳۷.
- حساس‌یگانه، یحیی و عالم‌زاده لدری، مسعود (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی. دهمین همایش حسابداری. دانشگاه الزهراء.
- دریایی، مجید؛ نیکومرام، هاشم و خان‌محمدی، محمدحامد (۱۳۹۹). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطاکاری سازمانی در حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۷ - ۵۰.
- فخاری، حسین و محمدی، جواد (۱۳۹۵). تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت افشای اطلاعات (به‌موقع بودن و قابلیت اتکا). بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۳)، ۳۹۴ - ۴۱۴.
- محمدرضایی، فخرالدین و گل‌چهره، محمد (۱۳۹۶). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی. حسابداری مالی، ۹(۳۶)، ۱۰ - ۳۱.
- مرادی، مجید و جودکی، رضا (۱۴۰۲). تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی، و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۰)، ۷۲ - ۹۵.
- هرندی، سارا وبرزگری خانقاه، جمال (۱۳۹۲). کیفیت حسابرسی و کیفیت افشا. دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقای مباحث مدیریت، حسابداری، و مهندسی صنایع در سازمان‌ها. گچساران.
- Bani-Mahd, B. & Nejati, A. (2015). The relationship between organizational culture and work of auditors. *Financial accounting and auditing research*, 20(3), 119-137. (in Persian)
- Bertot, J. C., Jaeger, P. T., & Grimes, J. M. (2010). Using ICTs to create a culture of transparency: E-government and social media as openness and anti-corruption tools for societies. *Government Information Quarterly*, 27(3), 264-271.
- Chen, J., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. (2020). Does audit partner workload compression affect audit quality?. *European Accounting Review*, 29(5), 1021-1053.
- Cheng, Y., Haynes, C. M., & Yu, M. D. (2021). The effect of engagement partner workload on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 36, No. 8, 1068-1091.
- Chung, H., Sonu, C. H., Zang, Y., & Choi, J. (2019). Opinion shopping to avoid a going concern audit opinion and subsequent audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38, 101-123.
- Craig, C., Ngondo, P. S., & Flynn, M. A. (2016). How firm is your digital handshake?: Mission statements and transparency. *Public Relations Review*, 42(4), 692-694.
- Daryaei, M., Niko-Maram, H., & Khan Mohammadi, M. H. (2019). The effect of organizational culture on organizational malpractice reporting in the auditing profession. *Financial Accounting and Auditing Research*, 12(46), PP. 50-27. (in Persian)
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.
- Fakhari, H. & Mohammadi, J. (2015). The effect of organizational culture on the quality of information disclosure (timeliness and reliability). *Accounting and Auditing Reviews*, 23(3), 414-394. (in Persian)
- Gul, F., Ma, S., & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16, 83-105.
- Hallman, N., Imdieke, A. J., Kim, K., & Pereira, R. (2020). On the relation between insider trading and going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39, 43-70.
- Hassas-Yeganeh, Y. & Alamzadeh Ledari, M. (2011). Comprehensive assessment of audit quality in Iran: research opportunities. *10th accounting conference*. Al-Zahra University. (in Persian)
- Harandi, S. & Barzegari Khangah, J. (2012). Quality of auditing and quality of disclosure, the second national conference on ways to improve management. Accounting and industrial engineering in organizations. Gachsaran. (in Persian)
- Hegazy, M., El-Deeb, M. S., Hamdy, H. I., & Halim, Y. T. (2023). Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 19, No. 5, 765-789.
- Ingh, H., Sultana, N., Islam, A., & Singh, A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness and quality. *The British Accounting Review*. Received 3 April 2020; Received in revised form 3 January 2022; Accepted 9 January 2022 Gul.
- Jones, A. & Kelly, D. (2014). Whistle-blowing and workplace culture in older peoples' care: qualitative insights from the healthcare and social care workforce. *Sociology of health & illness*, 36(7), 986-1002.

- Kitzinger, J. (1995). Qualitative research: introducing focus groups. *Bmj*, 311(7000), 299-302.
- Kumar, J. L. & Kumari, S. A. (2022). Cross Cultural Differences in Mergers and Acquisitions. *Journal of Legal Studies & Research*, 8(1), 312-323.
- Lai, K. M., Sasmita, A., Gul, F. A., Foo, Y. B., & Hutchinson, M. (2018). Busy Auditors, Ethical Behavior, and Discretionary Accruals Quality in Malaysia. *Journal of Business Ethics*, 150(4), 1187-1198.
- Lam, B. M., Mo, P. L. L., & Rahman, M. J. (2024). Secrecy culture, client importance, and auditor reporting behavior: an international study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. ahead-of-print, No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2022-3763>.
- Lavena, C. F. (2016). Whistle-blowing: individual and organizational determinants of the decision to report wrongdoing in the federal government. *American Review of Public Administration*, 46(1), 113-136.
- Ibu, O. & Flyverbom, M. (2016). Organizational Transparency: Conceptualizations, Conditions, and Consequences. *Business & Society*, 58(2), 1-30.
- Mintz, S. (2015). Whistleblowing Considerations for External Auditors under Dodd-Frank: A Blueprint for Future Research, Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Vol. 19), Emerald Group Publishing Limited, Leeds, 99-128.
- Mohammad, A., Iain, C., & Kevin, K. (2020). Effects of Audit Quality on Real and Accrual Earnings Management and subsequent Return Performance: Evidence from IPOs. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2225409>, 1030.
- Mohammad-Rezaei, F. & Gol-Sherh, M. (2016). Audit error, type of report and number of clauses of audit condition: the role of busyness of partners of audit firms. *Financial Accounting Quarterly*, 36(9), 10-31. (in Persian)
- Moradi, M. & Jodki, R. (1402). The effect of organizational culture, corporate governance and audit quality on auditors' performance. *Professional Auditing Research*, 3(10), 72-95. (in Persian)
- Nagar, N., Desai, N., & Jacob, J. (2021). Do Big 4 auditors limit classification shifting? Evidence from India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 1-10.
- Puni, A. & Anlesinya, A. (2017). Whistleblowing propensity in power distance societies. *Journal of Global Responsibility*, 8(2), 212-224.
- Robinson, S. C. (2020). Trust, transparency, and openness: How inclusion of cultural values shapes Nordic national public policy strategies for artificial intelligence (AI). *Technology in Society*, 63(11), 101421.
- Sachsenmaier, S. & Guo, Y. (2019). Building trust in cross-cultural integration: A study of Chinese mergers and acquisitions in Germany. *International Journal of Cross Cultural Management*, 19(2), 194-217.
- Smollan, R. & Griffiths, C. (2020). Taking Over Or Taking In? A Qualitative Case Study of Successful Acquisitions. *Management & Organization*, 1-21. DOI: 10.1017/jmo.2020.12.
- Sisson, D. C. (2017). Inauthentic communication, organization-public relationships, and trust: A content analysis of online astroturfing news coverage. *Public Relations Review*, 43(4), 788-795.
- Uys, T. (2016). Organisational Culture and Whistleblowing: Exploring the Connections, Working Paper, Department of Sociology, University of Johannesburg, www.uj.ac.za/sociology.
- Warrick, D. S. (2022). Organizational Culture And Its Importance Marc S. Galli Walden University.
- Wardhani, R. (2019). The role of audit quality on market consequences of voluntary disclosure: Evidence from East Asia. *Asian Review of Accounting*, Vol. 27, No. 3, 373-400.
- Zhang, W., Zhang, M., Zhang, W., Zhou, Q., & Zhang, X. (2022). What influences the effectiveness of green logistics policies? A grounded theory analysis. *Science of The Total Environment*, 714(20), 136731.