

تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی (مطالعه موردی: استان گیلان)

مجید گلدوست^۱، قدرت اله طالب‌نیا^۲، علی اسماعیل زاده مقری^۳، فریدون رهنمای رودپشتی^۴، رمضانعلی رویایی^۵

۱. دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۴. استاد گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۵. استادیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۲۴

Analysis of the Relationship Between Ethical Awareness and the Ethical Judgment of the Professionals in the Public Accounting Profession to the Whistle-Blowing of Financial Violations (Case study: Guilan Province)

M. Goldoost¹, *Gh. Talebnia², A. Esmaelzadeh Mogharri³, F. Rahnamaye Roodposhti⁴, R. Royace⁵

1. Ph.D. of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
2. Associate Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
3. Associate Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
4. Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
5. Assistant Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2018/7/15

Accepted: 2019/1/14

Abstract

The decision to expose or silence a financial misconduct in the organization that the person working in the accounting profession is witnessing is a ethical dilemma. The purpose of this study was to investigate the relationship between ethical awareness and ethical judgment of accountants towards the Whistle-blowing of financial misconduct with the emphasis on the role of moral intelligence. For this purpose, in a web-based platform, questions in the form of a standardized questionnaire and researcher-made scenarios were provided to professionals in the public sector of Guilan province. The collected data from a total of 273 completed questionnaires were analyzed using structural equation method with partial least squares (second generation) approach. The findings from the final model indicate that ethical awareness does not directly correlate with ethical judgment in relation to the types of Whistle-blowing being investigated in this research, but ethical intelligence modulates this relationship to a considerable extent. In addition, moral judgment has a significant impact on types of Whistle-blowing, and ethical intelligence can also play a positive role in this regard.

Keywords: Whistle-Blowing, Ethical Decision Making, Moral Intelligence.

JEL Classification: H11, M48

چکیده

تصمیم به افشا یا سکوت در قبال یک تخلف مالی در سازمان که فرد شاغل در حرفه حسابداری شاهد آن بوده یک تنگنای اخلاقی است. هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران شاغل در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی با تأکید بر نقش هوش اخلاقی است. بدین منظور در یک پلات فرم مبتنی بر وب، سؤالاتی در قالب پرسش‌نامه استاندارد و سناریو محقق ساخته با توجه به محیط حسابداری بخش عمومی در اختیار شاغلان حرفه در بخش عمومی استان گیلان قرار گرفت. اطلاعات گردآوری شده از مجموع ۲۷۳ پرسش‌نامه تکمیل شده با استفاده از روش معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (نسل دوم)، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های حاصل از مدل نهایی، بیانگر آن است که ادراک اخلاقی دارای رابطه مستقیم با قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی مورد بررسی در این پژوهش نمی‌باشد، لیکن هوش اخلاقی این رابطه را تا حد قابل ملاحظه‌ای تعدیل می‌کند. علاوه بر آن قضاوت اخلاقی بر انواع هشداردهی‌ها تأثیر قابل توجه داشته و هوش اخلاقی نیز می‌تواند نقش تعدیل‌گری مثبت در این بین ایفا نماید.

واژه‌های کلیدی: هشداردهی، تصمیم‌گیری اخلاقی، هوش اخلاقی، افشاجاری تخلفات مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: H11, M41

* Corresponding Author: Gh. Talebnia

E-mail: gh_talebnia@yahoo.com

* نویسنده مسئول: قدرت‌اله طالب‌نیا

مقدمه

سازمان‌ها همواره در پی دستیابی به عملکردی عاری از خطا و اشتباه‌اند و در این راستا کوشش دارند تدابیر لازم را در جهت جلوگیری و کشف به‌هنگام انحرافات و انواع خطاکاری‌ها اتخاذ نمایند. این امر به ویژه در سازمان‌های بخش عمومی که متعلق به آحاد جامعه بوده و پاسخگویی در قبال امکانات و دارایی‌های دولت را بر عهده دارند، اهمیتی وافر دارد. فرآیندها و رویه‌های اتخاذ شده توسط سازمان‌های بخش عمومی جهت گزارش خطاها، انحرافات و تخلفات توسط ذینفعان سازمان، در حال حاضر به‌عنوان جزئی مهمی از حکمرانی خوب^۱ تلقی شده و نقش قابل ملاحظه‌ای در شفافیت، ایفای مسئولیت پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی این سازمان‌ها ایفا می‌کند (علی نقیبیان و همکاران، ۱۳۹۵).

در سالیان اخیر بروز تخلفات و سوءاستفاده‌های مالی در سازمان‌های دولتی افکار عمومی را به شدت تحت تأثیر قرار داده و آنان را نسبت به عملکرد این نهادها حساس‌تر نموده است (افشانی و همکاران، ۱۳۹۷).

حرفه حسابداری نیز در این میان نقش غیرقابل انکاری را در بروز یا دست کم جلوگیری از پدیده‌های تخلف و سوءاستفاده‌های مالی، برعهده داشته و بدین لحاظ رسوایی‌های فاجعه‌آمیز رخ داده اعتماد آحاد جامعه را نیز به این حرفه خدشه‌دار نموده است. این مسئله، لزوم شناسایی زیرساخت‌های لازم برای اجرای اخلاقی حسابداری و توجه ویژه به بحران اعتماد در این حرفه را یادآور می‌شود (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰).

در شرایط کنونی نظارت فراگیر و اثربخش بر منابع عمومی به‌عنوان مطالبه همگانی مطرح بوده و در این راستا استفاده از هر ابزاری که بتواند انحرافات و خطاکاری‌های رخ داده در عملکرد سازمان‌های بخش عمومی را در سریع‌ترین زمان ممکن کشف نماید، ضروری است. به منظور جلب اطمینان جامعه نسبت به خود انتظامی در حرفه حسابداری، شاغلان این حرفه می‌بایست نسبت به کشف هرگونه خطاکاری و تخلف مرتبط با حوزه مالی حساس بوده و در صورت اطلاع از آن، پیش از آنکه منجر به زیان عمومی شود، نسبت به افشاگری^۲ (هشداردهی) آن به مراجع ذیربط درون و برون سازمانی مبادرت نمایند. به رغم وجود سازوکارهای گوناگون برای پیشگیری و کشف انواع تقلب و سوءاستفاده در سازمان‌ها، باز هم متداول‌ترین روش کشف تخلف، از راه افشاگری بوده است

(نر و میکلی، ۲۰۱۶).

هشداردهی تخلفات مالی توسط حسابداران به مثابه یک تصمیم اخلاقی برای آنان تلقی گردیده و عوامل مختلفی در ظهور و بروز آن دخیل هستند (لاتان و همکاران، ۲۰۱۶). فرآیند تصمیم‌گیری در خصوص افشای یک تخلف مالی، توسط افراد مطلع از آن، با وقوع یک تنگنای اخلاقی شروع می‌شود و به چگونگی قضاوت اخلاقی فرد نسبت به موضوع یاد شده بستگی خواهد داشت. از آنجایی که بسط و تشویق پدیده افشاگری، مستلزم شناخت و تبیین ابعاد مختلف فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و عوامل مؤثر در این فرآیند است این پژوهش، به هشداردهی به مثابه یک تصمیم اخلاقی نگریندگی و در راستای تعیین عناصر تأثیرگذار بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به افشاگری تخلفات مالی، مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی را با تأکید بر نقش هوش اخلاقی، مورد بررسی قرار می‌دهد.

مروری بر پیشینه پژوهش

مبانی نظری

وارد شدن واژه هشداردهی (افشاگری) به ادبیات ضد تقلب و ضد فساد جهان از روش مورد استفاده توسط نیروهای پلیس گشتی انگلستان در باخبر کردن دیگر همکاران خود از وجود افراد خلاف کار برگرفته شده است. آنان بر پایه یک سنت قدیمی، هنگام مواجه با یک فرد بزهکار در شهر، همزمان با تعقیب وی، در سوت همراه‌شان می‌دیدند تا از این طریق با اطلاع دادن به دیگر هم‌قطاران خود، با همکاری یکدیگر فرد خلاف کار را دستگیر کنند (گا او و برینک، ۲۰۱۷).

از دیدگاه سازمانی، هشداردهی عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذی صلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم‌الرعایه در سازمان مطلع می‌کند (نر و میکلی، ۲۰۱۶).

فرد دریافت کننده گزارش اگر از اعضای درون سازمان باشد هشداردهی صورت گرفته هشداردهی داخلی بوده و اگر این مرجع مستقل از سازمان باشد نوع هشداردهی خارجی خواهد بود. علاوه بر آن در حوزه هشداردهی های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداردهی نیز توجه شده است به طوری که از این مجرا، دو نوع مجرا شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانی است که فرد افشاکننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه

3. Near & Miceli

4. Latan

5. Gao & Brink

1. Good Governance

2. Whistleblowing

حساسیت ادراک اخلاقی می‌تواند به صورت ژنتیک از پدر و مادر به فرزندان انتقال یابد یا بر حسب تجربیات فرد در طول زندگی توسعه پیدا کند و یا عوامل دموگرافیک (جنسیت، سن و نظایر آن) میزان آن را تعیین کند. علاوه بر آن اصول کلی پذیرفته شده توسط فرد (مثلاً در قالب دین و فرهنگ خاص) تأثیر مستقیم بر ادراک اخلاقی فرد دارد. در سالیان اخیر به لطف تحقیقات انجام شده، پیشرفت‌های قابل توجهی در اندازه‌گیری و شناخت برخی از ابعاد فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی صورت پذیرفته است (باگداساروف و همکاران، ۲۰۱۷).

در این راستا، محققان عوامل مختلفی را که بر نحوه تصمیم‌گیری‌های اخلاقی افراد تأثیر گذارند، شناسایی کرده و سعی در توضیح چگونگی روابط آن‌ها با یکدیگر در قالب مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی، دارند. بر طبق رویکردهای منطقی در تصمیم‌گیری اخلاقی، ادراک اخلاقی به‌طور مستقیم منجر به قضاوت اخلاقی در افراد می‌شود و هسته اصلی این رابطه، استدلال و تعقل منطقی است. روانشناسان نظریه‌های متعددی را پیرامون استدلال اخلاقی مطرح نموده‌اند که دو نظریه قالب در این حوزه، نظریه مرحله‌ای پیاژه و کولبرگ می‌باشد (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰).

این تفکر سال‌های متمادی بر تئوری مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی سایه افکنده بود. اما در سال‌های نخستین قرن حاضر، توجه به بُعد غیرمنطقی تصمیم‌گیری اخلاقی در بین محققان دانشگاهی محبوبیت یافت. در این راستا، شوارتز در ارائه مدل جامع قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی خود، تأثیر ادراک بر قضاوت اخلاقی به صورت خطی ندانسته و معتقد است که این رابطه تحت تأثیر انبوه عوامل منطقی و غیرمنطقی قرار دارد. هر کدام از این مؤلفه‌ها متصل به یک مدار عصبی مجزا هستند و تأثیر مجزایی را نیز بر پاسخ‌های افراد به تنگناهای اخلاقی پیش رو موجب می‌شوند. وی با مطرح کردن عناصری همچون، استدلال، احساسات، شهود، توجیه، ظرفیت اخلاقی و مشاوره عوامل میانجی را بین ادراک و قضاوت اخلاقی مؤثر دانسته است (شوارتز، ۲۰۱۶).

به عبارت دیگر اثر توأمان حالات آدمی، تجربیات پیشین وی در موقعیت‌های گوناگون در قالب ضمیر خودآگاه و ناخودآگاه وی در کنار قدرت تعقل و استدلال، منجر به قضاوت اخلاقی و نهایتاً تصمیم‌گیری اخلاقی فرد می‌شود. از جمله متغیرهایی که پژوهشگران علوم رفتاری در دوره معاصر همواره به آن توجه داشته‌اند، هوش و ابعاد آن است. بدون شک، هوش فرد، تصمیم‌گیری‌های او را تحت تأثیر قرار داده

می‌کند یا به صورت ناشناس مبادرت به این امر می‌نماید (کولبرگ و میهلیچ، ۲۰۱۶).

تحقیقات دانشگاهی در این زمینه از اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی آغاز شده است. اکثریت قریب به اتفاق این پژوهش‌ها، یا بر شناسایی ویژگی‌های روانشناختی و جامعه‌شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده‌اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می‌شود، تأکید دارند (کا او و برینک، ۲۰۱۷).

به عقیده نر و میکلی (۲۰۱۶)، اقدام به هشداردهی خود متشکل از پنج جزء تعیین کننده است که عبارت است از: خصوصیات و ویژگی‌های هشداردهنده، خصوصیات و ویژگی‌های گیرنده گزارش، ویژگی‌های تخلف یا رفتاری که نسبت به آن هشدار داده می‌شود، ویژگی‌ها و خصوصیات فرد متخلف و نهایتاً ویژگی‌های سازمانی که در آن هشداردهی صورت می‌گیرد.

افشای خطاکاری‌های رخ داده در حوزه مالی توسط حسابداران به‌عنوان یک تصمیم اخلاقی برای آنان تلقی می‌شود و عوامل مختلفی در آن دخیل است. تصمیم‌گیری اخلاقی فرآیندی تعریف می‌شود که طی آن فرد در خصوص اخلاقی یا غیراخلاقی بودن یک اقدام یا تصمیم، قضاوت می‌کند (شوارتز، ۲۰۱۶).

عمل افراد بازتابی از مسیر فکر و احساس درونی آن‌هاست. براین اساس، درک حسابداران درباره درستی و نادرستی کارها بر کمیت و کیفیت عملکرد آنان تأثیرگذار خواهد بود. ادراک، نوعی فرآیند است و در این فرآیند افراد اطلاعات معنادار در ارتباط با مسائل پیش روی خود را سازماندهی و تفسیر می‌کنند. به گفته باگداساروف و همکاران^۶ (۲۰۱۶)، ادراک اخلاقی عامل محرک تمام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی بوده و به معنای تشخیص فرد از یک مفهوم اخلاقی است در واقع ادراک اخلاقی، نقطه‌ای از زمان تعریف می‌شود که فرد در می‌یابد که با شرایطی مواجه است که در آن باید طبق موازین اخلاقی اقدامی را انجام دهد (یا ندهد) که بر اثر آن منافع یا انتظارات خود و دیگران تحت تأثیر قرار خواهد گرفت (هینک، ۲۰۰۸).

توانایی ادراک اخلاقی و عوامل مؤثر بر آن طیف وسیعی از متغیرها را بر می‌گیرد، که سبب می‌شود آستانه وقوع آن در افراد مختلف، متفاوت باشد. به‌عنوان مثال، میزان شدت و

6. Culiberg & Mihelic
7. Gao & Brink
8. Schwartz
9. Bagdasarov et al
10. Henik

و نقش انکارناپذیری بر عملکرد وی در موقعیت های مختلف ایفا می کند (گل محمدیان و همکاران، ۱۳۹۴).

یکی از مهم ترین ابعاد هوش که جدید بوده و چندان نیز به آن پرداخته نشده، هوش اخلاقی است. هوش اخلاقی برای اولین بار توسط بوربا (۲۰۰۵)، در رشته روانشناسی وارد شد. بوربا هوش اخلاقی را ظرفیت و توانایی درک درست از نادرست، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آن ها و رفتار در جهت صحیح و درست تعریف می کند. هوش اخلاقی به شدت با مفهوم ظرفیت اخلاقی معرفی شده از سوی شوارتز در مدل جامع قضاوت و تصمیم گیری اخلاقی گره خورده است. به گفته وی ظرفیت (هوش) اخلاقی بیانگر وضعیت شخصیت اخلاقی و یکپارچگی اخلاقی فرد است. شخصیت اخلاقی فرد، سطح بلوغ و رشد اخلاقی او بر اساس سیستم ارزش های اخلاقی و درجه توسعه اخلاقی اوست که منجر به احساس هویت اخلاقی در وی می شود و یکپارچگی اخلاقی نیز به معنای تعهد یا انگیزه ی لازم برای پافشاری و استمرار تصمیم گیری بر اساس اصول و ارزش های اخلاقی در ورطه عمل و در هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی است (لینک و کیل^{۱۱}، ۲۰۰۸).

برخی از صاحب نظران چهار اصل هوش اخلاقی را که برای موفقیت مداوم سازمانی و شخصی ضروری است، این گونه برشمرده اند:

عمل کردن مبتنی بر اصول، ارزش ها و باورها؛ یعنی ایجاد هماهنگی بین آنچه که فرد به آن باور دارد و آنچه که به آن عمل می کند. انجام آنچه که فرد می داند درست است و گفتن حرف راست در تمام زمان ها. کسی که هوش اخلاقی بالایی دارد، به شیوه ای که با اصول و عقایدش سازگار باشد، عمل خواهد نمود (حاجیها و ملاسلطانی، ۱۳۹۵).

مسئولیت پذیری؛ کسی که هوش اخلاقی بالایی دارد، مسئولیت اعمال و پیامدهای آن را بر عهده گرفته و همچنین اشتباهات و شکست های خود را نیز خواهد پذیرفت.

دلسوزی؛ توجه به دیگران که دارای تأثیر متقابل است. اگر فرد نسبت به دیگران مهربان و دلسوز بود، دیگران نیز در زمان نیاز با او همدردی و مهربانی خواهند نمود.

بخشش؛ آگاهی از عیوب خود و تحمل اشتباهات دیگران (گل محمدیان و همکاران، ۱۳۹۴).

پیشینه تجربی

موضوع افشاگری و هشداردهی باتوجه به رسوایی های مالی حادث شده به ویژه در پنج سال اخیر بسیار بیشتر مورد توجه

قرار گرفته است (گا او، ۲۰۱۷).

ژن جنک (۲۰۱۶)، در رساله دکتری خود دریافت که در صورت دخیل نبودن رهبر در یک سوءاستفاده مالی، زیردستان هنگامی که او دارای هوش هیجانی بالایی است بیشتر تمایل به هشداردهی تخلف صورت پذیرفته شده خواهند داشت. علاوه بر آن، وی نشان داد که بین تمایل زیردستان به هشداردهی و هوش هیجانی مدیر و همچنین عواملی چون اعتماد به مدیر و رضایت شغلی ارتباط معناداری وجود دارد.

لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، با بهره گیری از مدل جامع تصمیم گیری اخلاقی شوارتز (۲۰۱۶)، اثر عوامل غیرمنطقی را بر تصمیم حسابرسان جامعه حسابداران کشور اندونزی نسبت به هشداردهی تخلفات همکاران خود مورد بررسی قرار دادند. بر اساس یافته های آنان، نیت هشداردهی، بستگی به ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی داشته و این ارتباط بر اثر عواملی همچون احساسات و شدت مسئله اخلاقی تحت تأثیر قرار گرفته و تعدیل می شود.

آلنه و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۸)، در یک پژوهش تجربی که در بین حسابداران بخش عمومی کشور باربادوس انجام شد، دریافتند که قصد هشداردهی داخلی به طور قابل توجهی تحت تأثیر هر پنج مؤلفه پیشینه فردی (شامل: نگرش، کنترل رفتاری درک شده، تعهد به استقلال، مسئولیت شخصی برای گزارش دهی خطا و هزینه شخصی گزارش) قرار داشته در حالی که هشداردهی خارجی تنها تحت تأثیر سه مؤلفه نگرش، کنترل رفتاری درک شده و هزینه شخصی گزارش برای گزارش دهنده، قرار گرفته است.

پژوهش لاتان و همکاران (۲۰۱۸)، نشان می دهد قصد هشداردهی داخلی و خارجی در حسابداران بخش عمومی علاوه بر آن که تحت تأثیر هر پنج مؤلفه پیشینه فردی قرار دارد این ارتباط با سه مؤلفه حمایت سازمانی درک شده، هنجارهای تیمی و شدت مسئله اخلاقی تعدیل می شود.

مرور ادبیات موضوع پژوهش، در منابع داخلی بیانگر آن است که پدیده هشداردهی و هوش اخلاقی، کمتر مورد مطالعه محققان داخلی بوده و از این حیث موضوع پژوهشی جدیدی در کشور ما قلمداد می شود با این وجود از جمله تحقیقات مرتبط در این زمینه می توان به پژوهش حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵)، اشاره نمود که در آن یافته های محققان نشان می دهد که بین عملکرد حسابرسان و همه مؤلفه های هوش اخلاقی به استثنای بخشش رابطه معنادار وجود دارد.

بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهش خود به

11. Lennick & Kiel

12. Alleyne et al

فرضیه دوم: هوش اخلاقی رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری را نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی، تعدیل می‌کند.

فرضیه سوم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی داخلی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

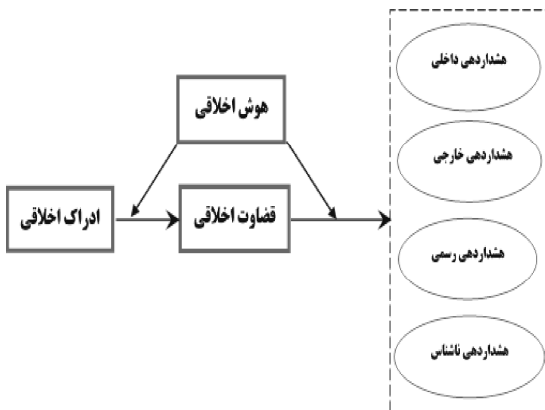
فرضیه پنجم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

فرضیه هفتم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی داخلی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه هشتم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه نهم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

بررسی تأثیر ارزش‌های انگیزشی بر هشداردهی توسط حساب‌برسان پرداخته‌اند. مطالعه آنان نشان می‌دهد که هرچقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی، برای حساب‌برسان در الویت باشد آنان گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت.

در پژوهش بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶)، اثر مؤلفه‌های جو اخلاقی سازمان بر هشداردهی با در نظر گرفتن متغیرهای میانجی شامل برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش، برداشت از هزینه‌های مربوط به هشداردهی و برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش بیانگر آن است که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مؤلفه برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش و برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز، تأثیر گذار است.

فیروزی و برزگر (۱۳۹۷)، رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی را مورد پژوهش قرار دادند. به اعتقاد آنان ترس از خسارات مادی و اعتباری ناشی از افشاء سبب می‌شود تا حسابداران تمایلی برای افشای موارد غیراخلاقی که شاهد آن بوده‌اند، نداشته باشند.

افشانی و همکاران (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر قصد افشای تخلفات در کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنان نشان می‌دهد که افراد با کانون کنترل درونی، نگرش مثبت به هشداردهی و هویت اخلاقی بالا نسبت به مشاهده تخلفات سازمانی بی‌تفاوت نبوده و جایگاه فرد متخلف و میزان جدیت تخلف نقش قابل ملاحظه‌ای در تمایل افراد به افشای آن‌ها دارند.

تدوین فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مبانی نظری مطروحه انتظار بر آن است که هوش اخلاقی رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی را تحت تأثیر قرار داده و قضاوت اخلاقی حسابداران را نسبت به هشداردهی تخلفات مالی بهبود بخشد چراکه با افزایش ظرفیت اخلاقی فرد شاغل در حرفه، هوش اخلاقی وی نیز تقویت شده و این امر سبب می‌شود که او هشداردهی را که یک عمل سودمند برای اجتماع است به‌عنوان یک وظیفه اخلاقی در نظر گیرد. با عنایت به موارد فوق فرضیات این پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند (شکل ۱):

فرضیه اول: ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت دارد.

در پژوهش حاضر، بر گرفته شده از سناریوهای به کار گرفته شده در تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۷) و باگداساروف (۲۰۱۶)، با اعمال تغییرات، باتوجه به محیط حسابداری بخش عمومی و جامعه مورد مطالعه بوده است که با دامنه پیوستاری هفت درجه‌ای اندازه‌گیری می‌شود.

جدول ۱، پایایی و روایی ابزار پژوهش را در قالب شاخص‌های مربوط ارائه می‌کند. در راستای اخذ پاسخ شرکت‌کنندگان لینک مربوط به ابزار پژوهش با استفاده از شبکه‌های اجتماعی و تارنماهای دو مرکز آموزش کارکنان دولت متعلق به جهاد دانشگاهی شعبه گیلان و مرکز آموزش و پژوهش سازمان مدیریت استان گیلان، در اختیار تعداد ۳۳۰ نفر از اعضای جامعه پژوهش قرار گرفت که در مجموع تعداد ۲۷۳ نفر از آن‌ها، نسبت به تکمیل آن اقدام نمودند.

به منظور آزمون فرضیات و تحلیل روابط بین متغیرها از رویکرد معادلات ساختاری (PLS) نسل دوم که مبتنی بر حداقل مربعات جزئی است از نرم افزار Smart PLS نگارش سوم، استفاده شده است. برخلاف نسل اول معادلات ساختاری که مبتنی بر کوواریانس بوده و در آن میزان برازش کلی مدل مفروض ارزیابی می‌شود، روش حداقل مربعات جزئی پیش‌بینی مدار بوده و به نظریه قوی نیاز ندارد و به عنوان روش ساخت نظریه نیز به کار می‌رود. از طریق این روش می‌توان، قابل قبول بودن مدل‌های نظری را در جامعه‌های خاص، با استفاده از داده‌های کم و غیرنرمال آزمایشی و غیرآزمایشی ارزیابی نمود (آذر و همکاران، ۱۳۹۱).

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در بخش توصیفی از تحلیل داده‌ها، نتایج بیانگر آن هستند که از میان تعداد ۲۷۳ نفر شرکت‌کننده در پژوهش، ۱۸۹ نفر مرد و مابقی زن می‌باشند و بیشترین فراوانی سطح تحصیلات در مقطع فوق لیسانس (۵۶٪) بوده است. همچنین شاغلین در پست‌های سازمانی حسابداری یا کارشناس مالی با حدود ۵۵٪، حسابرسی با ۲۲٪ و ذیحسابی ۱۱٪ و سایر کارکنان امور مالی با ۱۲٪ فراوانی شرکت‌کنندگان را از نظر عنوان شغلی نشان می‌دهد. از طرف دیگر بیشترین فراوانی شرکت‌کنندگان در پژوهش از نظر سنوات خدمتی، در حدود بیست سال و بالاتر بوده است.

برازش مدل اندازه‌گیری و ساختاری

برازش مدل اندازه‌گیری پژوهش با رویکرد معادلات ساختاری از طریق بررسی پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا

هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه دهم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی ناشناس تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر تلفیقی از پیمایشی و همبستگی بوده و از لحاظ هدف کاربردی است. جامعه آماری این پژوهش شامل شاغلین حرفه حسابداری در بخش عمومی استان گیلان می‌باشد. با لحاظ گستردگی فعالیت‌های این حوزه و تعدد سازمان‌هایی که مالکیت عمومی بر آن‌ها مرتب می‌باشد، این پژوهش صرفاً بر آن تعداد از حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش عمومی متمرکز گردیده که در سازمان‌هایی مشغول به فعالیت هستند که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند. با عنایت به تعداد کل جامعه پژوهش که شامل حدود ۱۰۰۰ نفر می‌باشند با استفاده از فرمول کوکران، تعداد نمونه ۲۷۰ نفر تعیین گردید و در پایان فرآیند جمع‌آوری اطلاعات از جامعه پژوهش تعداد ۲۷۳ پرسش‌نامه تکمیل شده در دسترس محققین قرار گرفت. ابزار گردآوری داده‌ها (مطابق ضمیمه) در این پژوهش از سه بخش تشکیل یافته است که با استفاده از یک پلت‌فرم آن لاین در محیط مبتنی بر وب در اختیار شرکت‌کنندگان، قرار داده شد. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی شرکت‌کنندگان در پژوهش (شامل: جنسیت، سطح تحصیلات، عنوان شغلی، سابقه حرفه‌ای) بوده است. بخش دوم در برگیرنده ابزار سنجش هوش اخلاقی می‌باشد و جهت اندازه‌گیری چهار مؤلفه هوش اخلاقی در شرکت‌کنندگان، از پرسش‌نامه استاندارد هوش اخلاقی لینک و کیل (۲۰۰۸)، که دارای بیست گویه بوده و با دامنه پیوستاری پنج درجه‌ای رتبه‌بندی می‌شود، استفاده شده است. در بخش سوم نیز با تدوین یک سناریو فرضی و طراحی سؤالات مرتبط با متغیرهای مورد بررسی مبادرت به اندازه‌گیری آن‌ها گردید. با عنایت به دشواری مشاهده واکنش افراد در هنگام مواجهه با رفتارهای غیراخلاقی و خلاف موازین، استفاده از رویکرد سناریو در تحقیقات مرتبط با اخلاقیات در رشته حسابداری در سالیان اخیر مرسوم شده است (گا او و برینک، ۲۰۱۷، لاتان و همکاران، ۲۰۱۷).

در این رویکرد، یک شرایط فرضی ترسیم می‌شود و از پاسخ دهنده درخواست می‌گردد که خود را در نقش تشریح شده قرار داده و سپس به سؤالات مرتبط پاسخ دهد. سناریو

ناشناس (۰/۳۲۶) می‌باشد و نشان می‌دهد که متغیرهای قضاوت اخلاقی و ادراک اخلاقی با احتساب تأثیر متغیر هوش اخلاقی در مجموع توانسته‌اند به ترتیب ۴۵٪، ۴۱٪، حدود ۴۰٪ و ۳۲٪ از تغییرات متغیرهای هشداردهی داخلی، خارجی، رسمی و ناشناس را توضیح دهند. همچنین مقدار قابل توجهه R^2 حاصل شده برای متغیر قضاوت اخلاقی (۰/۷۱۹)، به این معنا است که ادراک اخلاقی و هوش اخلاقی روی هم رفته تأثیر قابل توجه حدود ۷۲٪ بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به پدیده هشداردهی تخلفات مالی دارند. به منظور تعیین شدت رابطه میان سازه‌های مدل، مقادیر شاخص اندازه تأثیر یا F^2 در جدول ۴ ارائه شده است. به لحاظ اینکه مقادیر F^2 یا ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای F^2 به ترتیب اثرات کوچک، متوسط و بزرگ اندازه تأثیر یک سازه بر سازه دیگر را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳)، ملاحظه می‌گردد که اثر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی به میزان (۰/۲۸۰) بوده و تأثیر قضاوت اخلاقی نسبت به هشداردهی در کلیه انواع هشداردهی‌های مورد بررسی بیش از میزان تأثیر متوسط بوده است. همان‌طور که در جدول ۵ ملاحظه می‌شود در راستای برازش ساختاری مدل، دو معیار دیگر با عنوان Q^2 و نیز شاخص افزونگی^{۱۶} ارائه شده است. معیار Q^2 یک معرف تناسب پیش بین مدل است که صرفاً برای متغیرهای وابسته در مدل قابل محاسبه است به نحوی که مقادیر بیشتر از صفر برای یک متغیر بیانگر تناسب مناسب پیش بین مدل برای آن متغیر بوده در مقابل مقادیر صفر و پایین‌تر فقدان تناسب پیش بین را در مدل ارائه شده نشان می‌دهند. شاخص افزونگی نیز یکی دیگر از شاخص‌هایی است که کیفیت مدل ساختاری را نشان می‌دهد و مقادیر حاصل نشان دهنده کیفیت قابل قبول مدل است.

تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد (IPMA)

تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد (IPMA)، در بسط یافته‌های نتایج اساسی با استفاده از مقادیر متغیرهای مکنون مؤثر می‌باشد. برای یک متغیر مکنون درون‌زای معین که یک سازه کلیدی هدف را در تحلیل نشان می‌دهد IPMA اثرات کل مدل ساختاری (اهمیت) و مقادیر متوسط متغیرهای مکنون (عملکرد) را مقابله می‌دهد تا حوزه‌های پراهمیت را مشخص کند (هایر و همکاران، ۲۰۱۴).

اجرای این ماتریس نیازمند شناسایی یک سازه هدف است که ما در این پژوهش، متغیر قضاوت اخلاقی را به عنوان

مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در بررسی پایایی شاخص لازم است کلیه بارهای عاملی شاخص‌ها که بیانگر میزان شدت رابطه یک متغیر پنهان (سازه یا سوالات سنجش‌کننده یک متغیر) و متغیر آشکار (شاخص یا متغیر مورد بررسی در مدل) است، بزرگتر از مقدار ۰/۷۰ بوده و حداقل در سطح ۰/۰۵ معنی‌دار باشند. با دقت در نمودار ۴ ملاحظه می‌گردد که کلیه بارهای عاملی شاخص‌ها در مدل پژوهش بیش از مقادیر معیار بوده‌اند. همچنین شاخص پایایی ترکیبی^{۱۳} که بیانگر پایداری درونی مدل اندازه‌گیری پژوهش محسوب می‌شود و در مقادیر بالاتر از ۰/۷۰ قابل پذیرش می‌باشد به همراه شاخص مقادیر اشتراکی^{۱۴} به منظور اطمینان از کیفیت مدل اندازه‌گیری پژوهش، نیز محاسبه و ارائه شده است. علاوه بر موارد فوق به منظور ارزیابی اعتبار همگرایی شاخص AVE محاسبه شده و از آنجایی که مقادیر بالاتر از ۰/۵۰ به منظور تعیین اعتبار همگرایی پذیرفته شده است، کلیه مقادیر منعکس در جدول ۲ بیش از مقادیر معیار بوده و این امر نشان می‌دهد که مدل اندازه‌گیری پژوهش واجد روایی همگرایی قابل قبول است.

آخرین شاخص جهت برازش مدل اندازه‌گیری پژوهش، روایی واگرا است که در PLS به منظور تعیین شاخص فوق از معیار Fornell-Larcker (فرونل و لارکر، ۱۹۸۱)، استفاده می‌شود. در ادامه و در جدول ۳ ماتریس فرونل و لارکر به عنوان شاخص روایی واگرای مدل ارائه شده است. به طوری که ملاحظه می‌شود در ماتریس مذکور، مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آن‌ها و سایر سازه‌ها بیشتر است که این امر گواه روایی واگرای مناسب مدل پژوهش است.

نتایج ارزیابی ساختاری مدل که در جداول ۴ و ۵ ارائه شده است، بیانگر معناداری روابط و شدت ضرایب مسیری‌های منتهی به چهار نوع هشداردهی تخلفات مالی مورد بررسی در این پژوهش می‌باشد. باتوجه به آماره‌های t مندرج در شکل ۳ و مقایسه آن با مقدار بحرانی (۱/۹۶)، در سطح اطمینان ۹۵٪ کلیه روابط بین اجزاء مدل تأیید می‌شود. از طرف دیگر در شکل ۲، اعداد مندرج بر روی خطوط در واقع ضرایب بتا حاصل از معادله رگرسیون میان متغیرها بوده که همان ضریب مسیر است. اعداد داخل هر دایره بیانگر مقدار R^2 مدل بوده که نشان دهنده تأثیری است که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. به طوری که ملاحظه می‌شود، ضریب تعیین برای متغیرهای هشداردهی داخلی (۰/۴۵۰) هشداردهی خارجی (۰/۴۱۱)، هشداردهی رسمی (۰/۳۹۸) و هشداردهی

15. Stone-Geisser Criterion
16. Redundancy

13. Composite Reliability (CR)
14. Communality

جدول ۱. توزیع سؤالات ابزار پژوهش و شاخص‌های روایی و پایایی مربوط

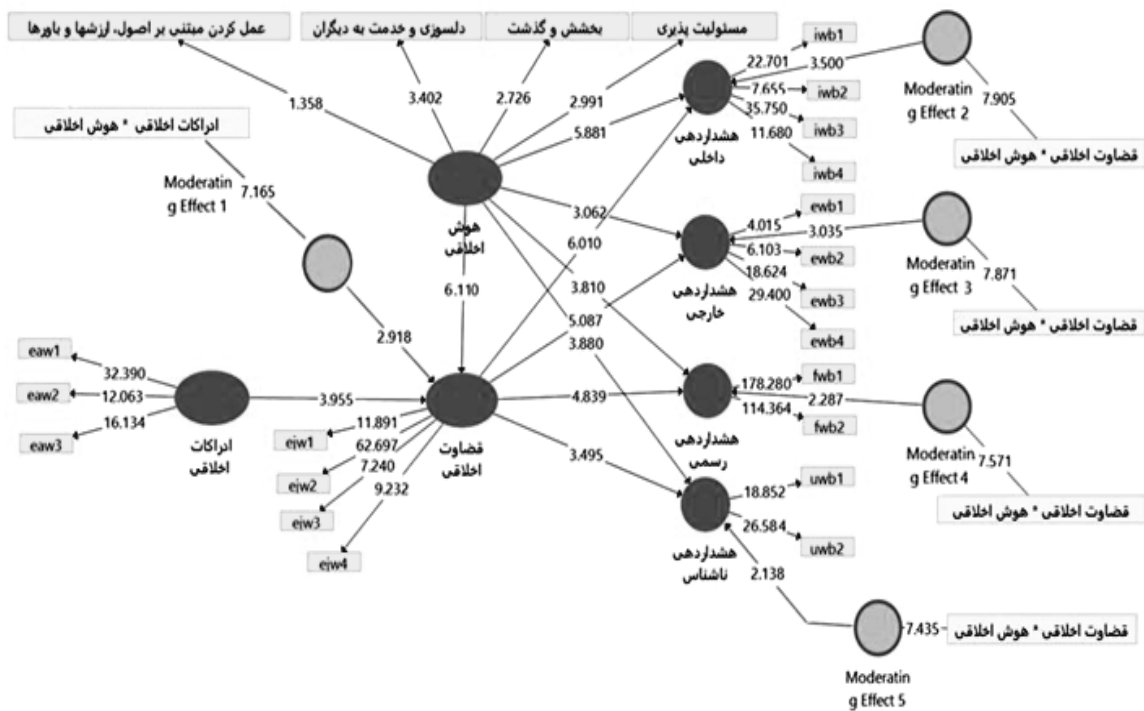
ابعاد کلی سنجش	تعداد سؤالات	پایایی محاسبه شده با آلفای کرونباخ
هوش اخلاقی	۲۰ سؤال	۰/۷۸۸
ادراک اخلاقی	۳ سؤال	۰/۸۳۲
قضاوت اخلاقی	۴ سؤال	۰/۸۵۳
هشداردهی داخلی	۴ سؤال	۰/۸۴۴
هشداردهی خارجی	۴ سؤال	۰/۸۳۱
هشداردهی رسمی	۲ سؤال	۰/۹۳۰
هشداردهی ناشناس	۲ سؤال	۰/۷۸۹
روایی	از روش روایی محتوا برای اطمینان از درستی ابزار اندازه‌گیری استفاده شده است به اینصورت که با استفاده از نظرات تعدادی از اساتید دانشگاه، متخصصان و کارشناسان امور پژوهشی، مطالعه پرسش‌نامه‌های مشابه و همچنین توزیع ابتدایی پرسش‌نامه بین تعدادی از جامعه آماری و اعمال نظرات اصلاحی آنان و پس از رفع ابهام در سؤالات، پرسش‌نامه نهایی طراحی، بومی سازی و تهیه گردید.	
پایایی کلی	برای پایایی پرسش‌نامه تعداد ۵۰ پرسش‌نامه در جامعه اولیه مربوط پخش شد. با استفاده از نرم‌افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی کل ۰/۸۵۰ به دست آمد که به دلیل بیشتر بودن ضریب آلفا از مقدار ۰/۵۷۰، تمامی مؤلفه‌های مورد مطالعه از اعتبار کافی برخوردار می‌باشند.	

جدول ۲. بررسی معیارهای پایایی شاخص و روایی همگرا در مدل پژوهش

متغیرها	CR	Communality	AVE
ادراک اخلاقی	۰/۹۰۷	۰/۳۲۰	۰/۷۶۴
قضاوت اخلاقی	۰/۹۰۰	۰/۵۲۱	۰/۶۹۴
هشداردهی خارجی	۰/۸۸۱	۰/۰۲۱	۰/۶۵۲
هشداردهی داخلی	۰/۹۰۳	۰/۱۲۴	۰/۷۰۰
هشداردهی رسمی	۰/۹۷۲	۰/۶۳۲	۰/۹۴۵
هشداردهی ناشناس	۰/۸۹۰	۰/۴۵۵	۰/۸۰۳
هوش اخلاقی	۰/۷۷۹	۰/۲۵۰	۰/۷۷۵

جدول ۳. ماتریس فروئل و لارکر مدل

متغیر	ادراک اخلاقی	قضاوت اخلاقی	هشداردهی			
			داخلی	خارجی	رسمی	ناشناس
ادراک اخلاقی	۰/۸۷۴					
قضاوت اخلاقی	۰/۲۰۹	۰/۸۳۳				
هشداردهی داخلی	۰/۴۱۲	۰/۰۷۳	۰/۸۳۷			
هشداردهی خارجی	۰/۱۷۴	۰/۱۳۰	۰/۴۴۰	۰/۸۰۸		
هشداردهی رسمی	۰/۴۲۷	۰/۱۰۷	۰/۴۰۹	۰/۵۰۶	۰/۹۷۲	
هشداردهی ناشناس	۰/۱۹۰	۰/۱۴۵	۰/۶۹۳	۰/۴۲۶	۰/۴۴۴	۰/۸۹۶
هوش اخلاقی	۰/۰۱۹	۰/۰۰۴	۰/۴۰۵	۰/۳۲۸	۰/۳۶۹	۰/۲۱۰



شکل ۳. ضرایب مسیر و بارهای عاملی مدل

هشدار دادن، به تنهایی، نه تنها قادر به وا داشتن فرد هشداردهنده به افشای آن نیست بلکه تا حدودی تأثیر منفی نیز در این رابطه خواهد داشت. در فرضیه دوم که مبین نقش تعدیل گر هوش اخلاقی در رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی است، باتوجه به آماره t با مقدار (۲/۹۱۸) و لحاظ اینکه این مقدار بزرگتر از قدر مطلق ۱/۹۶ بوده است، در نتیجه فرض تعدیلگر بودن هوش اخلاقی در رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران، در سطح اطمینان ۹۵٪ قابل پذیرش است. در راستای تعیین مقدار تأثیر این متغیر، ضریب مسیر حاصل (۰/۳۹۰) نشان می دهد که هوش اخلاقی از اثرگذاری قابل توجهی در رابطه مذکور برخوردار بوده است. نتایج حاصل از بررسی فرضیه سوم نشان می دهد که با لحاظ مقدار t حاصل (۶/۰۱۰) و ضریب مسیر (۰/۵۱۰) قضاوت اخلاقی بر هشداردهی داخلی تخلفات مالی توسط حسابداران، به صورت مستقیم به طور قابل توجهی تأثیرگذار است. علاوه بر آن این امر در فرضیه چهارم نیز با آماره t (۵/۰۸۷) و ضریب مسیر (۰/۴۵۷) صادق بوده و بیانگر تأثیر مثبت و مستقیم قضاوت اخلاقی بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط حسابداران می باشد هرچند که این میزان، به اندازه شدت هشداردهی داخلی توسط آنان نیست. از طرف دیگر در رابطه با آزمون فرضیه پنجم مبنی بر تأثیرگذاری قضاوت اخلاقی بر هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، با عنایت به مقدار

سازه هدف انتخاب کردیم و همچنین نیازمند اثرات کل و مقادیر عملکردی است. در جدول ۶ نتایج ماتریس (IPMA) سازه قضاوت اخلاقی ارائه شده است. باتوجه به این جدول هوش اخلاقی دارای بالاترین عملکرد سازه نسبت به قضاوت اخلاقی بوده ضمن اینکه از درجه اهمیت کمتری نسبت به سازه ادراک اخلاقی برخوردار است.

نحوه بررسی فرضیه ها

باتوجه به شکل ۳ و مقادیر t محاسبه شده در جدول ۷ به طوری که پیش تر نیز ذکر شد با مقایسه مقادیر t برای هر مسیر که معرف یکی از فرضیه های پژوهش نیز می باشد و مقایسه با قدر مطلق مقدار بحرانی (۱/۹۶) در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان به بررسی تأیید و یا عدم تأیید فرضیه های پژوهش پرداخت.

همان طور که از جدول ۷ نیز قابل مشاهده است، فرضیه اول به واسطه مقدار t حاصل (۳/۹۵۵) از لحاظ آماری تأیید می شود یعنی ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیرگذار است لیکن به واسطه اینکه جهت تأثیر متغیر مذکور بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی، مثبت فرض می شد، به دلیل ضریب مسیر منفی حاصل شده (۰/۱۱-) تأثیر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی نسبت به پدیده هشداردهی تخلفات مالی، منفی و مستقیم است لذا فرض اول رد می شود. به عبارت دیگر صرفاً ادراک اخلاقی یک تخلف مالی قابل

جدول ۶. ماتریس اهمیت - عملکرد (IPMA) سازه قضاوت اخلاقی

متغیرهای مکنون	اهمیت	عملکرد
ادراک اخلاقی	۰/۷۲	۰/۱۳۱
هوش اخلاقی	۰/۵۶	۰/۶۱۰

جدول ۷. خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	مسیر در مدل	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	ادراک اخلاقی -> قضاوت اخلاقی (با لحاظ تأثیر مثبت)	-۰/۱۱۱	۳/۹۵۵	۰/۰۰۵	رد فرضیه
دوم	هوش اخلاقی * ادراک اخلاقی -> قضاوت اخلاقی	۰/۳۹۰	۲/۹۱۸	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه
سوم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی داخلی	۰/۵۱۰	۶/۰۱۰	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
چهارم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی خارجی	۰/۴۵۷	۵/۰۸۷	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
پنجم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی رسمی	۰/۴۲۰	۴/۸۳۹	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
ششم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی ناشناس	۰/۳۳۷	۳/۴۹۵	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه
هفتم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی داخلی	۰/۳۷۸	۳/۵۰۰	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
هشتم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی خارجی	۰/۳۳۶	۳/۰۳۵	۰/۰۰۲	تأیید فرضیه
نهم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی رسمی	۰/۲۸۹	۲/۲۸۷	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه
دهم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی ناشناس	۰/۲۵۷	۲/۱۳۸	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه

نشان می‌دهد که کلیه فرضیات مبنی بر تعدیل‌گری این متغیر مورد پذیرش قرار گرفته هرچند نقش این تأثیر باتوجه‌به ضرایب مسیر حاصل در انواع مختلف هشداردهی‌ها یکسان نیست. به طوری که بیشترین نقش تعدیل‌گری هوش اخلاقی در رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی داخلی با ضریب مسیر (۰/۳۷۸) بوده و کمترین میزان مربوط به هشداردهی ناشناس با ضریب مسیر (۰/۲۵۷) می‌باشد.

بحث و نتیجه گیری

تخلف، تقلب و فساد مالی طیف وسیعی از رفتارها را در بطن سازمان شامل می‌شود که جوهره اصلی آن‌ها زیرپا قرار دادن قوانین و مقررات لازم الاجراء است. حرفه حسابداری همواره

t مندرج در جدول ۷ به میزان (۴/۸۳۹) و ضریب مسیر (۰/۴۲۰) نتیجه می‌گیریم که فرضیه مذکور نیز قابل پذیرش می‌باشد، به‌علاوه در رابطه با تأثیر قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس نیز با لحاظ مقادیر t (۳/۹۵) و ضریب مسیر (۰/۳۳۷) به این نتیجه می‌رسیم که قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی تأثیر مثبت و مستقیم دارد هرچند که شدت این تأثیر در مقام قیاس با سایر انواع هشداردهی مورد بررسی در این پژوهش کمتر است. در رابطه با بررسی فرضیات هفتم لغایت دهم که مربوط به نقش تعدیل‌گری متغیر هوش اخلاقی در رابطه بین قضاوت اخلاقی و چهار نوع هشداردهی داخلی، خارجی و رسمی و ناشناس است، نتایج حاصل باتوجه‌به مقادیر t مندرج در جدول فوق

ژن جنگ (۲۰۱۶)، لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵) و افشانی و همکاران (۱۳۹۷)، قرار می‌گیرد.

اثر مثبت و قابل توجه هوش اخلاقی بر ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی تخلفات مالی توسط حسابداران بیانگر آن است که این قابلیت می‌تواند به عنوان یک راهنما برای رفتار و اعمال فرد حسابدار عمل نموده و توانایی درونی وی را برای تشخیص در بزنگاه‌های حساس تصمیم‌گیری، مهیا سازد. قابلیت ادراک و تشخیص درست و نادرست در افراد در اثر تعاملات اجتماعی و در برخورد با موقعیت‌های مختلف در زندگی به صورت مستقیم و غیرمستقیم حاصل شده و تقویت می‌شود. با این حال موقعیت‌هایی که افراد در آن به قضاوت می‌پردازند، می‌تواند در پرورش هوش اخلاقی مؤثر واقع شوند. همان‌گونه که در مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی نیز به آن اشاره شد، هوش اخلاقی معادل ظرفیت اخلاقی تعریف شده و به شدت عوامل شخصیتی-روانشناختی، تجربیات اخلاقی و عوامل جمعیت شناختی در پرورش و افزایش آن تأثیرگذارند. هرچند رشد هوش اخلاقی می‌بایست از دوران کودکی مورد توجه قرار گیرد و در طی دوران تحصیل فرد در نظام آموزشی کشور مهارت‌های مرتبط با آموزه‌های اخلاقی در وی ایجاد و تقویت شود با این وجود نباید سازمان‌ها از پرورش هوش اخلاقی کارکنان خود پس از جذب غافل بمانند.

لذا پیشنهاد می‌شود:

- در کنار اعمال سیاست‌ها و رویه‌های تسهیل‌کننده هشداردهی (ایجاد کانال‌های امن گزارش‌گیری، برخورد با متخلفان، تصویب قوانین حفاظت‌کننده از هشداردهنده و...)، سازمان‌ها در به‌کارگیری و استخدام حسابداران مؤلفه‌های هوش اخلاقی را در آن‌ها سنجیده و لحاظ کنند. پس از استخدام نیز با کاربرد برنامه‌های مختلف آموزشی و پرورشی نسبت به ارتقای مؤلفه‌های هوش اخلاقی به ویژه مواردی همچون، عمل کردن مبتنی بر اصول و ارزش‌ها و مسئولیت‌پذیری که ارتباط بسیار بیشتری با انواع هشداردهی تخلفات مالی دارند، مبادرت نمایند. این برنامه‌ها نباید صرفاً مباحث تئوریک را برای کارکنان مطرح نموده بلکه می‌بایست با به‌کارگیری شیوه‌های نوین آموزش اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر شبیه‌سازی موقعیت‌ها و تنگناهای اخلاقی (افته کاوی) در محیط کار، راهکارهای عملی را به شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی در هنگام مواجهه با تخلفات مالی ارائه نماید به طوری که با انتخاب مناسب‌ترین تصمیم، منافع حرفه و جامعه نیز تأمین شود.

در معرض پیامدهای خطرناک خطاکاری‌های سازمان صاحبکار خود قرار دارد و بروز چنین رویدادهایی می‌تواند اعتبار و حیثیت این حرفه را نزد جامعه مخدوش نماید. برای اجتناب از بروز چنین رخدادی، حسابداران می‌بایست به این آگاهی دست یابند که مسئولیت آنان ماورای آئین رفتار حرفه‌ای و سازمانی بوده و در راستای حفظ منافع عموم جامعه قرار دارد.

در این پژوهش نتایج حاصل از فرضیات پژوهش نشان می‌دهد که ادراک یک خطای قابل افشاکاری، خود به تنهایی، اثر جزئی و معکوس بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد. در حقیقت، رابطه خطی و مستقیم بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به هشداردهی برقرار نیست چراکه عواملی همچون: حالات روحی و روانی فرد هشداردهنده، قدرت متخلف، ترس از انتقام‌گیری و دیگر عوامل مختلف سازمانی و فرهنگی که در تحقیقات پیشین نیز مورد تأکید قرار گرفته‌اند، در این رابطه نقش آفرینی می‌کنند (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ علی نقیبیان و همکاران، ۱۳۹۵؛ بنی مهد و گل محمدی، ۱۳۹۶؛ فیروزی و برزگر، ۱۳۹۷؛ لاتان و همکاران، ۲۰۱۸).

همچنین اثبات نقش مثبت قابل توجه تعدیل‌گری هوش اخلاقی در رابطه میان ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به پدیده هشداردهی، نشان می‌دهد که می‌توان ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی را با افزایش ظرفیت اخلاقی فرد حسابدار بهبود بخشید این امر نتایج تحقیقات هینگ (۲۰۰۸)، شوارتز (۲۰۱۶)، لاتان و همکاران (۲۰۱۸) و حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵) را تأیید می‌کند.

با عنایت به شدت روابط حاصل، این نکته را می‌بایست مد نظر قرار داد که قضاوت اخلاقی بر انواع مختلف هشداردهی مورد مطالعه دارای اثر یکسانی نمی‌باشد. به طوری که بیشترین میزان تأثیرگذاری قضاوت اخلاقی مربوط به هشداردهی داخلی بوده و کمترین آن مربوط به هشداردهی ناشناس است. این نتایج، مشابه نتایج حاصل از پژوهش‌های ژنگ (۲۰۱۷)، لاتان و همکاران (۲۰۱۸)، آینه و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد.

علاوه بر آن نتایج حاصل نشان می‌دهد که هوش اخلاقی به نحو چشمگیری رابطه میان قضاوت اخلاقی و انواع مختلف هشداردهی تخلفات مالی مورد بررسی در این پژوهش را بهبود می‌بخشد. به عبارت بهتر با تقویت ابعاد هوش اخلاقی، در فرد شاغل در حرفه حسابداری، احتمال هشداردهی تخلف حادث شده که وی شاهد آن بوده است نیز بیشتر می‌شود. این یافته در راستای نتایج حاصل از تحقیقات صورت گرفته توسط

- منابع**
- آذر، عادل؛ غلامزاده، رسول و قنواتی، مهدی. (۱۳۹۱). مدل‌سازی مسیری-ساختاری در مدیریت: کاربرد نرم‌افزار *Smart PLS*. تهران: انتشارات نگاه دانش.
 - افشانی، مینو؛ وحدتی، حجت؛ حکاک، محمد و موسوی، سید نجم‌الدین. (۱۳۹۷). بررسی عوامل اثرگذار بر قصد افشای تخلفات در کارکنان بخش بهداشت و درمان. *مدیریت بهداشت و درمان*، ۹(۲)، ۷۷-۸۶.
 - بنی‌مهد، بهمن و گل‌محمدی، آرش. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابداری ایران. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۶۱-۸۶.
 - بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، سیدمحمدرضا و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱(۲)، ۶۵-۹۵.
 - حاجیه‌ها، زهره و ملاسلطانی، جمال. (۱۳۹۵). رابطه بین هوش اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۱)، ۱۰۵-۱۱۶.
 - حاجیه‌ها، زهره و راشکی‌گزمه، علی. (۱۳۹۶). رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم‌گیری مدیران. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲(۲)، ۱۵۵-۱۶۰.
 - حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۶(۱)، ۶۳-۷۴.
 - داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۵). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار *PLS*. چاپ اول، تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
 - علینقیان، نسرين؛ نصر اصفهانی، علی و صفری، علی. (۱۳۹۵). تأثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاگری در سازمان. *فصلنامه علمی و پژوهشی مدیریت دولتی*، ۸(۳)، ۴۳۸-۴۵۸.
 - فیروزی، مریم و برزگر، الهه. (۱۳۹۷). رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۳(۲)، ۱۱۹-۱۲۸.
 - گل‌محمدیان، محسن؛ بهروزی، ناصر و یاسمی‌نژاد، پریسا. (۱۳۹۴). هوش اخلاقی ماهیت و ضرورت آن. *اخلاق پزشکی*، ۹(۳۳)، ۱۴۲-۱۲۱.
 - نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین الویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. *فصلنامه علمی و پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲(۴۹)، ۲۸-۱.
 - Alleyne, Ph., Hudaib, M. & Haniffa, R. (2018). The Moderating Role of Perceived Organisational Support in Breaking the Silence. *Journal of Business Ethics*, (3)147, 509-527.
 - Bagdasarov, Z., Johnson, J.F., Mac Dougall, A.E., Steele, L.M., Connelly, S. & Mumford, M.D. (2016). Mental Models and Ethical Decision Making: The Mediating Role of Sense Making. *Journal of Business Ethics*, 138, 133-144.
 - Culiberg, B., & Mihelic, K. K. (2016). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*. doi:10.1007.s10551-016-3237-0.
 - Gao, L. & Brink, A. (2017). Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental studies on the Determinants of Whistleblowing. *Journal of Journal of Accounting Literature*, 38, 1-13.
 - Geng, Xin. (2017). The Effect of a Leader's Emotional Intelligence on the Subordinate's Intention to Whistle blow. *Journal of Accounting Literature*, 38, 1-13.
 - Henik, E. (2008). Mad as Hell or Scared Stiff? The Effects of Value Conflict and Emotions on Potential whistle-blowers. *Journal of Business Ethics*, 80, 111-119.
 - Latan, H, Ringle, C. M., & Jabbour. (2018). Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics*, (2)152, 573-588.
 - Latan, H., Chiappetta Jabbour, Ch. & Beatriz Lopes, A. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, DOI: 10.1007.s10551-017-3534-2.

- Lehnert, K., Park, Y.H. & Singh, N. (2015). Research Note and Review of the Empirical Ethical Decision Making Literature: Boundary Conditions and Extensions. *Journal of Business Ethics*, 129, 195-219.
- Lennick, D. & Kiel, F. (2008). *Moral intelligence, enhancing business performance and leadership success*. New Jersey: Wharton School of the University of Pennsylvania and Pearson Education.
- Near, J. & Miceli, M (2016). After the Wrongdoing: What Managers Should know about Whistleblowing. *Journal of Business Horizons*, 59, 105-114.
- Schwartz, M.S. (2016). Ethical decision Making Theory: An Integrated Approach. *Journal of Business Ethics*, (4)139, 755-776.