

## نقش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیر مالی

ابراهیم عباسی\*

رؤیا ایزی\*\*

### چکیده

پژوهش حاضر قصد دارد نقش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیر مالی را بررسی و مدل تصمیم‌گیری حسابرسان را با تأکید بر نقش تعدیلگر شدت اخلاق ادراک شده ارائه نماید. ابزار مورد استفاده در پژوهش حاضر پرسشنامه و جامعه آماری پژوهش، شامل کلیه اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۷ می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش از شاخص‌های آمار توصیفی و روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده گردید و کلیه محاسبات و تحلیل‌های آماری به وسیله نرم‌افزار PLS انجام گرفت و مدل تصمیم‌گیری اخلاقی موثر بر افشای اسرار مالی و غیر مالی؛ با تأکید بر نقش تعدیلگر شدت اخلاق ادراک شده حسابرسان ارائه گردید. در مدل تحقیق، نتایج حاکی از آن است که بین آگاهی اخلاقی با قضاوت حرفه‌ای و احساسات رابطه مثبت معنادار وجود دارد. افزون بر این، نتایج حاصل از آزمون دیگر فرضیه‌ها نشان داد بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت معنادار وجود دارد. همچنین بین قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار رابطه مثبت معنادار مشاهده شده است.  
**واژگان کلیدی:** آگاهی اخلاقی، احساسات، قضاوت حرفه‌ای، افشای اسرار، شدت اخلاق ادراک شده.

\* دانشیار، گروه مدیریت، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران

\*\* استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرگان، گرگان، ایران (نویسنده مسئول) [Roya\\_izi@yahoo.com](mailto:Roya_izi@yahoo.com)

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۴/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۱/۲۵

## مقدمه

حسابداری و حسابرسی در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه هایی حیاتی هستند، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آنها نمی تواند وجود داشته باشد. با توجه به تضاد منافع و تاثیر اطلاعات حسابداری بر ثروت گروه های ذی نفع، انتخاب حسابرسان مستقل برای نظارت، گواهی و اعتباربخشی به این اطلاعات، امری ضروری است (حساس یگانه، ۱۳۸۲). گزارش حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری می شود و مبنای تصمیم گیری گروه های ذی نفع در شرکت هاست. از اینرو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کار آمد، قابل اتکا، واقعی و بی غرضانه باشد؛ جهت نیل به این هدف حسابداران و حسابرسان علاوه برداشتن مهارت، تجربه و آموزش مستمر؛ باید از فضیلت های اخلاقی نظیر درستکاری، واقع بینی و صداقت برخوردار بوده و خدمات حرفه ای خود را با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه ای انجام دهند (امینی و همکاران، ۱۳۹۴). چرا که تصمیم سازی و چگونگی رفتار آنها می تواند عواقب متفاوتی برای ذینفعان، استفاده کنندگان از اطلاعات و صورتهای مالی به همراه داشته باشد. سالهاست که جوامع حرفه ای، آئین رفتار حرفه ای برای حسابداران و حسابرسان را تدوین و آنرا لازم الاجراء کرده اند.

اصول اخلاقی به عنوان موضوع درس در برنامه های آموزشی حسابداری گنجانده شده و حتی قوانین و مقررات متعددی در زمینه رعایت اخلاق حرفه ای برای کارحسابداران و حسابرسان وضع شده اند که یکی از مهمترین موارد اخلاقی که حسابرسان و حسابداران ملزم به رعایت آن می باشند رازداری است. افشا عبارت است از توزیع عمومی اطلاعات به صورت داوطلبانه با در رعایت مقررات قانونی و ضوابط اداری، هر چند که این اطلاعات عرفا می تواند محرمانه نگهداری گردد (پایدارمنش و همکاران، ۱۳۹۵) افشای اسرار در مقابل رازداری قرار دارد و توجه جامعه جهانی و رسانه ها را در سال های اخیر به خود جلب کرده است، بخشی از آن به دلیل جوایز بزرگ ارائه شده توسط قانون دودفرانک<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۰ و تا حدی به علت موارد تقلب شرکت اولیمپوس و همچنین اخراج مایکل وودفورد پس از افشای بی قانونی در پرداخت و تعهدات قانونی بوده است. این امر نشان می دهد که یک افشاگر نه تنها از داخل سازمان، بلکه می تواند از بیرون بعنوان یک افشاگر خارجی عمل کند. یک افشاگر اسرار داخلی می تواند تخلفات مختلفی را که در

یک سازمان اتفاق می افتد، نظیر تبعیض، فساد، پارتی بازی و یا رفتار غیر اخلاقی را مشاهده کند. در عین حال، یک افشاگر اسرار خارجی می تواند عدم رعایت مسئولیت اجتماعی شرکت و محیط زیست را مشاهده کند. بنابراین، نقش مهم افشاگران در تشخیص تخلف قابل انکار نیست (لاتان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). با این حال، افشاگر شدن آسان نیست، زیرا باید مورد اثرات مثبت و منفی ایجاد شده، و همچنین درگیری فرآیند پیچیده تصمیم گیری اخلاقی<sup>۲</sup> را در نظر گرفت. تصمیم گیری اخلاقی می تواند به عنوان تصمیم گیری یا قضاوت در مورد اینکه آیا رفتار یا تصمیم، اخلاقی است، تعریف شود (لنرت و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵).

سیستم کنترل داخلی برای کاهش خطرات ناشی از تقلب مالی طراحی شده است و به شدت به استدلال اخلاقی که توسط حسابرسان (داخلی و خارجی) انجام می شود، تکیه می کند. با این حال، یک حسابرس اغلب با مسائل اخلاقی مواجه می شود که قوانین حرفه ای اخلاقی را در مقابل تصمیمات اخلاقی قرار می دهند. اکثر مطالعات پیشین بیش از حد به سوءاستفاده اعضای داخلی شرکت (مانند کارمندان، مدیران، حسابرسان داخلی و حسابداران مدیریت) متمرکز شده اند و افشاگران اسرار خارجی را نادیده گرفته اند. در این زمینه، موضوعاتی مانند چگونگی حمایت و محافظت از افشاگران اسرار خارجی و چگونگی درک آنها، باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد (مارون و گوار، ۲۰۱۳؛ مارون و اتکینیت، ۲۰۱۴). در عین حال، در این باره که چگونه یک فرد به خطا عکس العمل نشان می دهد و تصمیم به افشا میگیرد درک کمی وجود دارد. این موضوع مربوط به مدل تصمیم گیری اخلاقی پیشنهاد شده توسط رست<sup>۴</sup> (۱۹۸۶) است، در مدل رست چهار مرحله وجود دارد که بایستی سپری شود: آگاهی، قضاوت، قصد و رفتار واقعی.

بیشتر تحقیقات تجربی موجود در ارتباط با افشای اسرار، ارتباط بین قضاوت و نیت را مورد بررسی قرار داده است. با این حال، مطالعاتی وجود ندارد که این آزمون را به سایر مراحل گسترش دهد، مانند در نظر گرفتن تاثیر آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه ای. علاوه بر این، برخی از مطالعات نشان می دهد که عوامل دیگری نیز مانند شدت اخلاقی و احساسات وجود دارد که می توانند بر این روند، تاثیر بگذارند (هولینگز<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳). بنابراین با توجه به مطالب فوق، مساله اصلی محقق در این پژوهش، با تکیه بر مبانی نظری و تئوری

1. Latan et al
2. Ethical Decision Making (EDM)
3. Lehnert et al
4. Rest
5. Hollings

های مطرح شده این است که آیا تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان بر افشای اسرار مالی و غیر مالی، نقش موثری دارد؟

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مطالعه در زمینه پیشینه تصمیم‌گیری اخلاقی، نشان از چند وجهی بودن آن دارد. مفاهیم به کار گرفته شده در زمینه مبانی قضاوت‌های اخلاقی افراد برگرفته از دو جنبه است: جوانب فلسفی و روان‌شناسی اخلاقی. با نگاهی به سابقه قضیه، در می‌یابیم که توجه فلسفه اخلاقی به طور عمده بر سؤال‌هایی در زمینه تعیین درست و نادرست بودن معطوف بوده است. در حالی که تصور می‌شود جنبه روان‌شناسی آن از نظر مختلف به درک تصمیم‌گیری کمک کرده است؛ درکی بر پایه واکنش رفتاری منطقی نسبت به محرک‌های مختلف و از طریق کشف الگوها و فرایندهای فکری افراد در مواجهه با موضوعات اخلاقی. مفاهیمی از هر دو جنبه یاد شده برای پی بردن به تصمیم‌گیری افراد در وضعیت‌های اخلاقی مرتبط به زمینه‌های مختلف کاری استفاده شده است که این مفاهیم حوزه‌های عملکردی در سازمان‌ها را در این ارتباط منعکس می‌کند.

رابرتسون<sup>۱</sup> (۱۹۹۳)، به این نکته اشاره می‌کند که به تصمیم‌گیری اخلاقی در زمینه امور بازاریابی و مدیریت بسیار توجه می‌شود، در حالی که این توجه در زمینه حسابداری کمتر است. طی سال‌های اخیر، برخی مدل‌های توصیفی تصمیم‌گیری اخلاقی به صورت مستندات فراهم آمده در حوزه اخلاق کسب و کار نمایان شده‌اند. این گونه مدل‌ها که بازتاب توجه به این موضوع از چشم‌اندازهای مختلف است را می‌توان نتیجه چند دهه پژوهش‌های مستمر در زمینه اخلاق کسب و کار برشمرد؛ پژوهش‌هایی که روابط مختلفی (به طور عمده با ماهیت دو متغیره) را بین مؤلفه‌های گوناگون و قضاوت یا تصمیم‌گیری اخلاقی، بررسی کرده‌اند. با وجود تنوع در مدل‌ها، اتفاق نظر گسترده‌ای در این باره به چشم می‌خورد که مؤلفه‌های سازمانی و نیز فردی، تصمیم‌گیری‌های فردی را درباره موضوعات سازمانی تحت تأثیر قرار می‌دهند. بنابراین، می‌تواند گفت مدل‌های اشاره شده مبنایی را برای مجموعه‌ای از پژوهش‌های مهمی که باید در آینده در حوزه اخلاق کسب و کار علمی صورت گیرد، فراهم می‌کنند. نتیجه این گونه پژوهش‌ها می‌تواند تأثیر عمیقی بر امر مدیریت اخلاق بر جای بگذارد؛ به خصوص اگر شواهدی را بر وجود ارتباط بین مؤلفه‌ها یا ارزش‌های خاص سازمانی و نتایج برگرفته از

قضاوت های اخلاقی نیز فراهم کنند. اغلب مدل های تصمیم گیری اخلاقی مطرح در این زمینه مبتنی بر مدل رشد اخلاقی کولبرگ هستند. از سویی دیگر، بیشتر پژوهش های اخلاق حرفه ای مدیریتی بر پایه مدل رست (۱۹۸۶)، بنا نهاده شده اند. فورد و ریچاردسون (۱۹۹۴)، معتقدند مطالعه اخلاق به مدل های بیشتری برای رفتار اخلاقی نیاز ندارد، بلکه بیشتر نیازمند آزمون مدل های موجود (مدل های تصمیم گیری اخلاقی است که در آن به فرایند این عمل و عوامل تأثیرگذار بر این فرایند اشاره شده است)، مانند مدل جونز (۱۹۹۱) است. این مدل ادغام مدل های قبلی (مانند دابینسکی و لوکن<sup>۲</sup>، ۱۹۸۹؛ فرل و گریشام<sup>۳</sup>، ۱۹۸۵؛ هانت و ویتل<sup>۴</sup>، ۱۹۸۶؛ رست، ۱۹۸۶؛ تره وینو<sup>۵</sup>، ۱۹۸۶) است. و مفاهیمی را ارائه می کند که قبلاً به آن اشاره نشده است (سیاسی، ۱۳۹۰).

ویتمر<sup>۶</sup> (۲۰۰۵)، در پی ادغام جنبه های مختلف کارهای پیشین، نظیر رست (۱۹۸۶)، وینو (۱۹۸۶)، گروه کلارکسون (بومر و همکاران، ۱۹۸۷)، فرل، گریشام و فردریک<sup>۷</sup> (۱۹۸۹)، مدل عمومی پیشنهادی خود را که مدلی رفتاری به شمار می رود، ارائه داده است. در مرکز این مدل، فرایندهای در نظر گرفته شده در مدل چهاربخشی رست قرار داده شده است؛ به طوری که تصمیمات اخلاقی به منزله نتیجه یا بخشی از حساسیت، درک موضوع اخلاقی و استدلال استفاده شده برای نتیجه گیری درباره اینکه در این وضعیت چه باید کرد، در نظر گرفته شده است.

به دنبال مدلی هایی با گرایش مدیریتی بیشتر (جونز، ۱۹۹۱؛ تره وینو، ۱۹۸۶؛ بومر و همکاران، ۱۹۸۷؛ و فرل و همکاران (۱۹۸۹)، این مدل امکان توجه به تأثیر عوامل مختلف فردی و محیطی که می تواند بر فرایندهای تصمیم گیری در زمینه امور و سازمانی اثرگذار باشد را فراهم می کند. نظریه استفاده شده نشان از فرایندی دارد که با آگاهی، درک یا حساسیت نسبت به مسئله اخلاقی شروع می شود. تصمیم گیرنده با قضاوت درباره اینکه چه اقدامی در قبال گزینه یا طیفی دارد، کار خود را آغاز می کند و با رفتاری واقعی، آن را به پایان توجیهی اخلاقی از گزینه ها می رساند. در حالی که فرایندهای شناختی نقش اصلی را در آن ایفا می کند، این مدل از هر دو نوع متغیر فردی

- 
1. Ford, R. C. & Richardson, W. D
  2. Dubinsky, A. J. & Loken, B
  3. Ferrel, O.C., Gresham, L.G. & Fraedrich, J
  4. Hunt, S. & Vitell, S
  5. Trevino, L.K
  6. Wittmer, D. P
  7. Ferrel, O.C., Gresham, L.G. & Fraedrich, J

غیر شناختی و متغیرهای مرتبط با امور محیط داخلی و خارجی سازمان بهره می برد. پژوهشگر به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تصمیم گیری اخلاقی بر مبنای ادبیات پژوهش و مدل رفتاری عمومی تصمیم گیری اخلاقی ویتمر (۲۰۰۵)، عواملی را شناسایی کرده است. مدل این پژوهش از ترکیب چند مدل دیگر، از جمله مدل تصمیم گیری اخلاقی رست شکل گرفته است ضمن آنکه در این مدل از هر دو گروه نظریه های شناختی و رفتاری استفاده می شود و به طور مشخص برای اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران طراحی شده است.

مطالعات پیشین حاکی از اهمیت نقش احساسات در تأثیر تصمیمات اخلاقی است و به رسمیت شناختن اینکه تصمیمات به دو گروه تقسیم می شود، گروه (a) تصمیمات مبتنی بر عقل گرایی و (b) تصمیمات مبتنی بر شهود و احساس، از پیامدهای آن است (اسچوارتز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶)، احساسات، شامل حس هایی هستند که هنگام مواجه شدن با سوء رفتار (مانند خشم و ترس) بوجود می آیند و همچنین بر قضاوت اخلاقی حسابرسان تأثیر می گذارند تا تصمیم بگیرند که موارد قابل افشا را پنهان کنند (هنیک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). احساسات می تواند به طور مستقیم بر قضاوت اخلاقی و استدلال اخلاقی تأثیر بگذارد (سینگ و همکاران، ۲۰۱۶). تحقیقات قبلی ارتباط معنی داری بین احساسات و قضاوت های اخلاقی نشان می دهد (کانلی و همکاران، ۲۰۰۴ و کارتیس، ۲۰۰۶) و نقش احساسات را به عنوان یک تعدیل در روابط بین قضاوت های اخلاقی و نیت افشای اسرار تایید می نماید (هولینگس، ۲۰۱۳؛ هنیک، ۲۰۱۵ و اسچوارتز، ۲۰۱۶). تحقیقات اخیر نشان می دهد که شدت اخلاقی بالا می تواند بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان، تأثیر بگذارد (یو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵) و تأثیر مثبتی بر قصد افشای اسرار دارد (آلن و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین، تحقیقات پیشین و قضاوت اخلاقی تأثیر مثبتی بر روی اهداف عدم افشا و نادیده انگاری دارد (زانگ و همکاران، ۲۰۰۹؛ چيو<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳) و این رابطه با شدت اخلاقی تعدیل شده است (النی و همکاران، ۲۰۱۳؛ لاتان و همکاران، ۲۰۱۶).

لاتان و همکاران (۲۰۱۷) تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت

1. Schwartz
2. Henik
3. Yu
4. Alleyne et al
5. Zhang et al
6. Chiu
7. Alleyne et al
8. Latan et al

حرفه ای با افشای اسرار؛ نقش میانجی اخلاق ادراک شده را انجام داده اند. نتایج نشان داد که احساسات در رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه ای را نقش میانجی دارد. همچنین احساسات و اخلاق ادراک شده می تواند رابطه بین قضاوت حرفه ای و قصد افشای اسرار را بهبود بخشد. یافته ها نشان می دهد که حسابرسان داخلی نسبت به حسابرسان خارجی، افشای اسرار بیشتری داشته اند و گزارش اشتباهات داخلی بصورت ناشناس، روش ترجیحی حسابداران حرفه ای برای افشای اسرار می باشد. شاور و کلمنتس<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر جنسیت بر قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک شده و قصد گزارش یک روش مدیریت سود پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که تفاوت معناداری در قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک شده و قصد گزارشگری حسابداری حرفه ای زن و مرد وجود ندارد. پارل و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان استعاره و قضاوت حرفه ای حسابرس: آیا می توان فعالیت های اصلی را در ایجاد ذهنیت تردید حرفه ای غیرفعال دانست؟ آنها نشان دادند که مطالعات مجازی شک و تردید حرفه ای را تقویت و بر شک و تردید در قضاوت تأثیری گذارد. چموتی و دانکن<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) در مقاله تحلیلی خود به بررسی فرآیند تغییر تدوین استاندارد گذاری حسابداری از قاعده محور به اصول محور (که در آن از قضاوت حرفه ای بیشتری استفاده می شود) پرداخته اند و سپس مدلی برای اتخاذ تصمیم توسط حسابداران و حسابرسان برای انجام قضاوت حرفه ای ارائه کردند.

گلدوست و همکاران (۱۳۹۷)، به ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی پرداختند. بر مبنای مدل نهایی، شهود ضمن تأثیر مثبت قابل توجه بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری، نقش مثبت و قابل توجهی نیز در رابطه میان ادراک و قضاوت اخلاقی آنان نسبت به چهار نوع هشداردهی مورد بررسی در این تحقیق ایفا می کند. صالحی و تنابنده (۱۳۹۷)، رابطه مکانیسم های حاکمیت شرکتی با تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تاثیر تجربه بر آن را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که حسابرسان داخلی به عنوان یک گروه، حساسیت زیاد و معقولی نسبت به مسائل اخلاقی نشان می دهند همچنین مکانیزم های اساسی حاکمیت شرکتی (شامل کمیته حسابرسی قوی، یکپارچگی هیئت مدیره، حسابرس مستقل

---

1. Shawverand Clements  
2. Parlee et al  
3. Schemutti & Duncan

و وجود آیین رفتاری قوی) با توانایی واکنش اخلاقی حسابرس داخلی در مواجهه با تنگنای شغلی رابطه دارد. مرادی و زکی زاده (۱۳۹۳) تاثیر مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش های اخلاقی (شدت اخلاقی) با بر تصمیم گیری گزارشگری مالی مورد بررسی قرار دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که تعامل مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی و همچنین شدت اخلاقی بر تصمیم گیری گزارشگری مالی موثر است. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران را مورد بررسی قرار داده اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی بیانگر این بود که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه دینداری را تعدیل نخواهد کرد. مهدوی و موسوی نژاد (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی رابطه بین اخلاق، جو اخلاقی و تصمیم گیری اخلاقی و همچنین اثر تعدیل کنندگی جو اخلاقی بر رابطه بین شدت اخلاقی و تصمیم گیری اخلاقی در بین مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که بین دو متغیر شدت اخلاقیات و جو اخلاقی و تصمیم گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس هیچ رابطه معناداری وجود ندارد.

### فرضیه های پژوهش

به منظور دست یابی به اهداف پژوهش، بر پایه مبانی نظری تحقیق و مطالعات تجربی صورت گرفته فرضیه های زیر تدوین شده و مورد آزمون قرار می گیرد:

فرضیه ۱: بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه ای رابطه وجود دارد.

فرضیه ۲: بین آگاهی اخلاقی و احساسات رابطه وجود دارد.

فرضیه ۳: بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای رابطه وجود دارد.

فرضیه ۴: بین قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار رابطه وجود دارد.

فرضیه ۵: اخلاق ادراک شده، رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای را تعدیل می‌کند.

فرضیه ۶: اخلاق ادراک شده، رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار را تعدیل می‌کند.

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق پژوهش حاضر توصیفی از نوع استنباطی است که در آن از پرسشنامه



استاندارد استفاده می‌شود. پرسشنامه‌ها توسط پاسخ دهندگان (جامعه هدف) تکمیل شده و محقق با استفاده از اطلاعات به دست آمده، مسایل و موضوعات را به همان صورت توصیف و استنباط می‌کند. جامعه آماری پژوهش، تمام اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی ایران اعم از حسابداران رسمی شاغل شریک موسسات، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در موسسات عضو، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و حسابداران رسمی غیر شاغل می‌باشد. از آنجایی که مطالعه تمامی جامعه (بالغ بر ۱۶۰۰ نفر) مورد انتظار امکان‌پذیر نبود، نمونه‌ای بصورت تصادفی و با استفاده از فرمول کوکران در سطح خطای ۰/۵، انتخاب شد. برای این منظور از رابطه شماره (۱) استفاده شده است.

$$n = \frac{z^2 * p * (1 - p)}{e^2}$$

که در آن:

n: حجم نمونه، Z: آماره توزیع نرمال در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۱/۹۶ است.

P: نسبت موفقیت برابر است با ۰/۵

e: خطای برآوردی نمونه که برابر است با ۵ درصد. با توجه به رابطه بالا حجم نمونه برابر با ۳۸۵ نفر می‌شود که به همین تعداد پرسشنامه الکترونیک به حساب‌برسان ارسال شد که از ۱۷۹ نفر پاسخ دریافت شد که از این تعداد ۷ پرسشنامه به علت مشکل در فایل دریافتی و عدم دسترسی به اطلاعات آنها حذف گردید و سرانجام تعداد ۱۷۲ پرسش‌نامه برای آزمون فرضیات تحقیق مورد استفاده قرار گرفت.

در فرآیند تحقیق، برای جمع‌آوری داده‌ها به روش میدانی از توزیع پرسشنامه استفاده شده است. برای گردآوری داده‌های تحقیق از پرسشنامه ۲۶ سوالی لاتان و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. در این پرسشنامه متغیر آگاهی اخلاقی از ۳ پرسش برخوردار است و متغیر افشای اصرار با دو مولفه افشای اسرار مالی و غیرمالی مورد بررسی قرار می‌گیرد، افشای اسرار مالی ۶ سوال و افشای اسرار غیر مالی ۴ پرسش را به خود اختصاص می‌دهد. همچنین سوالات ۱۴ الی ۱۷ در پرسشنامه لاتان و همکاران (۲۰۱۷) مربوط به متغیر قضاوت حرفه‌ای؛ سوالات ۱۸ الی ۲۳ مربوط به متغیر اخلاق ادراک شده؛ سوالات ۲۴ الی ۲۶ مربوط به متغیر احساسات می‌باشد. پرسشنامه به صورت الکترونیک توزیع گردید و پس از گردآوری داده‌ها، گام بعدی شامل تجزیه و تحلیل داده‌ها است. در این تحقیق از روش‌های موجود در آمار توصیفی و استنباطی (تحلیل عاملی) جهت بررسی، تجزیه و تحلیل

داده‌های تحقیق استفاده گردید. نرم‌افزارهای آماری مورد استفاده در این تحقیق نیز نرم-افزار PLS<sup>۱</sup> می‌باشد.

## یافته های پژوهش

### آمار توصیفی

با توجه به جدول ذیل آمار توصیفی کلیه متغیرهای تحقیق از نظر شاخص‌های آماری به شرح جدول زیر می‌باشد.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	علامت اختصاری	تعداد مشاهده	کمترین	بیشترین	میانگین		انحراف معیار	واریانس
					آماره	خطای معیار		
آگاهی اخلاقی	EAW	۱۷۲	۱,۰۰	۵,۰۰	۲,۴۶۱۲	۰,۰۷۵۸۴	۰,۹۹۴۶۸	۰,۹۸۹
اخلاق ادراک شده	PMI	۱۷۲	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۰۷۷۵	۰,۰۶۷۵۳	۰,۸۸۵۶۷	۰,۷۸۴
احساسات	EMT	۱۷۲	۱,۰۰	۵,۰۰	۲,۶۹۳۳	۰,۰۷۷۷۴	۱,۰۱۹۵۷	۱,۰۴۰
قضاوت حرفه‌ای	EJW	۱۷۲	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۵۵۶۷	۰,۰۷۷۹۳	۱,۰۲۲۰۸	۱,۰۴۵
افشای اسرار	WB	۱۷۲	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۰۲۸۵	۰,۰۶۱۵۱	۰,۸۰۶۷۳	۰,۶۵۱

برای مثال برای متغیر آگاهی اخلاقی (EAW) مینیمم نظرات مقدار ۱/۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار ۵/۰۰ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۲/۴۶۱۲ و ۰/۹۹۴۶۸ می‌باشد.

برای متغیر اخلاق ادراک شده (PMI) مینیمم نظرات مقدار ۱/۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار ۵/۰۰ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۳/۰۷۷۵ و ۰/۸۸۵۶۷ می‌باشد.

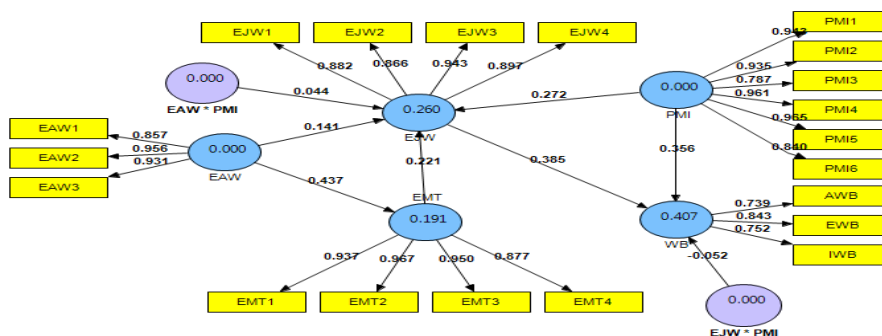
برای متغیر احساسات (EMT) مینیمم نظرات مقدار ۱/۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار

۵/۰۰ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۲/۶۹۳۳ و ۱/۰۱۹۵۷ می‌باشد. برای متغیر قضاوت حرفه‌ای (EJW) مینیمم نظرات مقدار ۱/۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار ۵/۰۰ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۳/۵۵۶۷ و ۱/۰۲۲۰۸ می‌باشد. برای متغیر افشای اسرار (WB) مینیمم نظرات مقدار ۱/۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار ۵/۰۰ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۳/۰۲۸۵ و ۰/۸۰۶۷۳ می‌باشد.

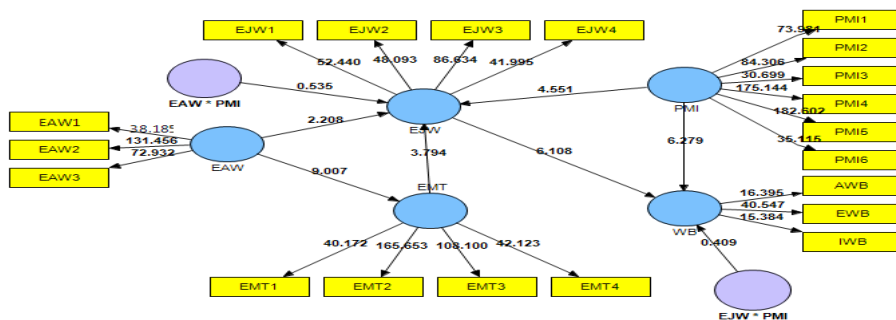
## ۲-۵- آزمون فرضیه های تحقیق

در این قسمت به بررسی آزمون فرضیه های تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS می-

پردازیم.



شکل ۱- مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۲- مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب معناداری

برازش مدل

جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده شده است.

### برازش مدل‌های اندازه‌گیری

پایایی<sup>۱</sup>:

به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی<sup>۲</sup> می‌پردازیم. سنجش بارهای عاملی

جدول ۲- ضرایب بارهای عاملی

عامل	شاخص	بار عاملی
آگاهی اخلاقی	EAW1	۰,۸۵۷
	EAW2	۰,۹۵۶
	EAW3	۰,۹۳۱
اخلاق ادراک شده	PMI1	۰,۹۴۲
	PMI2	۰,۹۳۵
	PMI3	۰,۷۸۷
	PMI4	۰,۹۶۱
	PMI5	۰,۹۶۵
	PMI6	۰,۸۴۰
احساسات	EMT1	۰,۹۳۷
	EMT2	۰,۹۶۷
	EMT3	۰,۹۵۰
	EMT4	۰,۸۷۷
قضاوت حرفه‌ای	EJW1	۰,۸۸۲
	EJW2	۰,۸۶۶
	EJW3	۰,۹۴۳
	EJW4	۰,۸۹۷
افشای اسرار	IWB	۰,۷۵۲
	AWB	۰,۷۳۹
	EWB	۰,۸۴۳

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰,۴ می‌باشد. در جدول شماره ۲ تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰,۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این

1. Reliability  
2. Composite Reliability

معیار دارد.

### آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد، که نتایج آن در جدول شماره ۳ آمده است.

جدول ۳- نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)
آگاهی اخلاقی	EAW	۰,۹۰۳	۰,۹۴۰
اخلاق ادراک شده	PMI	۰,۸۵۶	۰,۸۶۵
احساسات	EMT	۰,۸۵۰	۰,۸۶۴
قضاوت حرفه‌ای	EJW	۰,۹۱۹	۰,۹۴۳
افشای اسرار	WB	۰,۷۰۱	۰,۷۲۲

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰,۷ است و مطابق با یافته‌های جدول شماره ۳ این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.  
روایی همگرا<sup>۱</sup>

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خودمی‌پردازد.

جدول ۴- نتایج روایی همگرا متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
آگاهی اخلاقی	EAW	۰,۸۳۸
اخلاق ادراک شده	PMI	۰,۸۲۴
احساسات	EMT	۰,۸۷۱
قضاوت حرفه‌ای	EJW	۰,۸۰۵
افشای اسرار	WB	۰,۶۰۷

## 1. Convergent Validity

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای  $AVE^1$ ، ۰,۵ است و مطابق با یافته‌های جدول شماره ۴ این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرایی پژوهش تأیید می‌شود.

### برازش مدل ساختاری: ضرایب معناداری (مقادیر t\_values)

با توجه به شکل شماره ۲، چون ضرایب برای فرضیه فرعی پنجم، ششم تحقیق کمتر از ۱,۹۶ بدست آمده است، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید نمی‌شود. ولی برای مابقی فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب بیشتر از ۱,۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

### معیار R Squares یا R2

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰,۱۹، ۰,۳۳ و ۰,۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R2 در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۱، مقدار R2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت.

### جدول ۵- نتایج معیار R2 برای سازه درون‌زا

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	R2
احساسات	EMT	۰,۱۹۱
قضاوت حرفه‌ای	EJW	۰,۲۶۰
افشای اسرار	WB	۰,۴۰۷

### برازش مدل کلی

### معیار GOF<sup>۲</sup>

1. Average Variance Extracted  
2. Goodness of Fit

برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰,۲۵، ۰,۰۱ و ۰,۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\overline{Communalities}} \times R^2$$

از Communalities میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

جدول ۶- میزان Communalities و R2 متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	Communalities	R2
آگاهی اخلاقی	EAW	۰,۸۳۸	۰,۰۰۰
اخلاق ادراک شده	PMI	۰,۸۲۴	۰,۰۰۰
احساسات	EMT	۰,۸۷۱	۰,۱۹۱
قضاوت حرفه‌ای	EJW	۰,۸۰۵	۰,۲۶۰
افشای اسرار	WB	۰,۶۰۷	۰,۴۰۷

جدول ۷- نتایج برازش مدل کلی

GOF	R <sup>2</sup>	Communalities
۰,۴۷۵	۰,۲۸۶	۰,۷۸۹

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰,۴۷۵، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

جدول ۸- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری	ضریب مسیر (β)	معناداری (T-Value)	نتیجه آزمون
اول	آگاهی اخلاقی ← قضاوت حرفه‌ای	EAW---EJW	۰,۱۴۱	۲,۲۰۸	تایید فرضیه اول
دوم	آگاهی اخلاقی ← احساسات	EAW---EMT	۰,۴۳۷	۹,۰۰۷	تایید فرضیه دوم
سوم	احساسات ← قضاوت حرفه‌ای	EMT---EJW	۰,۲۲۱	۳,۷۹۴	تایید فرضیه سوم
چهارم	قضاوت حرفه‌ای ← افشای اسرار	EJW---WB	۰,۳۸۵	۶,۱۰۸	تایید فرضیه چهارم
پنجم	متغیر تعدیلگر EAW*PMI ← قضاوت حرفه‌ای	EAW*PMI ---EJW	۰,۰۴۴	۰,۵۳۵	رد فرضیه پنجم

ششم	متغیر تعدیلگر EAW*PMI ← افشای اسرار	EJW*PMI ---WB	-۰,۰۵۲	۰,۴۹	رد فرضیه ششم
-----	-------------------------------------	---------------	--------	------	--------------

با توجه به شکل ۱ و ۲، می‌توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای)  $\beta=0/141$  می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز  $t=2/208$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد که معنادار است. بنابراین فرضیه H0 رد و فرضیه H1 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای رابطه معناداری دارد و لذا این فرضیه اول تأیید خواهد شد.

ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (آگاهی اخلاقی و احساسات)  $\beta=0/437$  می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز  $t=9/007$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد که معنادار است. بنابراین فرضیه H0 رد و فرضیه H1 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین آگاهی اخلاقی و احساسات رابطه معناداری دارد و لذا این فرضیه دوم تأیید خواهد شد.

ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (احساسات و قضاوت حرفه‌ای)  $\beta=0/221$  می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز  $t=3/794$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد که معنادار است. بنابراین فرضیه H0 رد و فرضیه H1 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای رابطه معناداری دارد و لذا این فرضیه سوم تأیید خواهد شد.

ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار)  $\beta=0/385$  می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز  $t=6/108$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد که معنادار است. بنابراین فرضیه H0 رد و فرضیه H1 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار رابطه معناداری دارد و لذا این فرضیه چهارم تأیید خواهد شد.

ضریب معناداری Z مربوط به متغیر EAW\*PMI که به سمت متغیر قضاوت حرفه‌ای فلش خورده است عدد ۰/۵۳۵ بدست آمده است که به دلیل کمتر بودن از ۱,۹۶ نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان تأثیر متغیر اخلاق ادراک شده را به عنوان یک متغیر تعدیل گر تأیید ساخت. به عبارت دیگر در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان تأیید نمود که اخلاق ادراک شده، رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای را تعدیل نمی‌کند. لذا فرضیه



پنجم این تحقیق رد می‌شود.

همچنین، ضریب معناداری  $Z$  مربوط به متغیر  $EJW*PMI$  که به سمت متغیر افشای اسرار فلش خورده است عدد  $0/409$  بدست آمده است که به دلیل کمتر بودن از  $1,96$  نشان می‌دهد در سطح اطمینان  $95\%$  نمی‌توان تأثیر متغیر اخلاق ادراک شده را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر تأیید ساخت. به عبارت دیگر در سطح اطمینان  $95\%$  می‌توان تأیید نمود که اخلاق ادراک شده، رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار را تعدیل نمی‌کند. لذا فرضیه ششم این تحقیق رد می‌شود.

### بحث و نتیجه گیری

این پژوهش با بررسی رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای با افشای اسرار؛ نقش میانجی اخلاق ادراک شده صورت گرفته است. در ادامه به گزارش نتایج و یافته‌های پژوهش پرداخته می‌شود. قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورتهای مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و درکل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود. اهمیت اخلاق برای توانمندسازی افراد حرفه‌ای به انجام کار خود به طورکاملاً صادقانه، بی‌عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه‌ای حسابرسی بسیار مهم بوده و آگاهی اخلاقی برای قضاوت حرفه‌ای ضروری است. آگاهی اخلاقی نیاز اساسی برای جلب اعتماد استفاده کنندگان خدمات می‌باشد که در این خدمات نیازمند صداقت، عینیت در ارائه صورت‌های مالی هستند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای رابطه معناداری وجود دارد. یافته‌های تحقیق در این فرضیه با نتایج تحقیقات جونز (۱۹۹۱) و رست (۱۹۸۶) سازگار و با تحقیقات لاتان وهمکاران (۲۰۱۷) ناسازگار است. موسسات حسابرسی می‌بایست در جذب و آموزش کارکنان خود، علاوه بر توجه به مسائل فنی و دانش افراد، مبانی آگاهی اخلاقی موجود در آیین رفتار حرفه‌ای را مورد توجه قرار دهند. از آنجا که بخش عمده تلاشهای آموزشی به خصوص در مقطع کارشناسی ارشد حسابرسی، صرف آموزش نظری گزارشگری رویدادهای مالی و فرایندهای حسابرسی آنها می‌گردد، توجه بیشتر به مباحث آگاهی اخلاقی در قالب گرایش‌های مختلف با تأکید بر مفاهیم اخلاق و به صورت واحد درسی جداگانه ضرورت دارد.

در فرضیه دوم تحقیق حاضر رابطه بین آگاهی اخلاقی و احساسات مورد بررسی قرار

گرفت. آگاهی اخلاقی به حسابرسان در مواجهه با دشواری های اخلاقی به حسابرسان کمک خواهد کرد، در حالی که احساسات هنگامی که در معرض خطا قرار می گیرند (مانند خشم یا ترس) بوجود می آیند و بر تصمیم حسابرس ضربه می زند. نتایج این فرضیه نشان داد که آگاهی اخلاقی، افزایش احساسات را در پی داشته است. انجمن های حرفه ای حسابرسی باید مکانیزم های متعددی را جهت بررسی مفاهیم احساسات در نظر بگیرند. تمرینات و دوره های آموزشی شاید بتواند سبب آگاهی بخشی حسابرسان و تعهد آنان در قبال این گونه خطاها شود. چنین دوره هایی می تواند اهمیت چنین مسائلی را برای حسابرسان مشخص سازد و عوامل ناشی از رخداد آنها را نیز بالتبع کاهش دهد. یافته های تحقیق در این فرضیه با نتایج تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۷) سازگاری دارد. در طی فرآیند حسابرسی، حسابرسان واکنشهای احساسی متفاوتی را تجربه نمایند و در برابر آنها عکس العمل نشان دهند. احساسات و حالات روانی مثبت و به ویژه منفی توسط حسابرسان، می تواند سبب جانبداری و سوگیری آنان و نهایتاً تاثیر سوء بر قضاوت حرفه ای و تصمیم گیری شود. قضاوت حرفه ای باید از روی دلیل باشد و کسی مجاز به انجام آن است که قادر به دستیابی به دلیل های لازم برای حکم خود باشد.

منظور از دلایل لازم، همان شواهد است که در کار حسابرسی، از تعامل با پرسنل صاحب کار جمع آوری می گردد و احساسات در طی این فرآیند، نقش مهمی در نحوه گردآوری و در نهایت، قضاوت و تصمیم گیری راجع به آنها خواهد داشت. همچنین نتایج حاکی از آن است که بین قضاوت حرفه ای و افشای اسرار رابطه معناداری وجود دارد. آگاهی رسانی می تواند در برنامه های حسابرسی نهادینه شود تا حسابرسان را نسبت به تلاش و تمایل در جمع آوری منظم اطلاعات به جای جمع آوری آنها بر اساس احساسات، ترغیب نماید. به طور مشابه، تکنیک های آگاهی بخشی نیز ممکن است برای مسئولان کار حسابرسی در موارد مربوط به احتمال دعوی حقوقی علیه آنها مفید باشد. انجمن های حرفه ای حسابرسی توسعه تکنیکهای آموزشی که سبب کاهش تاثیرات ناشی از احساسات حسابرسان روی قضاوت های حرفه ای آنان شود را تدوین کنند. یافته های تحقیق در این فرضیه با نتایج تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۷)؛ ژانگ و همکاران (۲۰۰۹)؛ بوچان (۲۰۰۵) و چيو (۲۰۰۳) سازگار است. همچنین با استناد به نتایج آزمون فرضیه پنجم تحقیق می توان تأیید نمود که اخلاق ادراک شده، رابطه بین آگاهی اخلاقی، قضاوت حرفه ای و افشای اسرار را تعدیل نمی کند. لذا فرضیه پنجم و ششم این تحقیق رد

می‌شود. قضاوت حرفه‌ای در سطح سازمان‌ها و همچنین استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ناشناخته مانده و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران و جامعه حسابداری رسمی باید قضاوت حرفه‌ای را در بین افراد جامعه بویژه حسابرسان شاغل در موسسات بصورت دقیق و کامل معرفی نموده و تأثیرگذاری آن را بر حل تعارضات موجود بین حسابرسان و مدیریت در زمینه افشای اسرار بیان نمایند. یافته‌های تحقیق در این فرضیه با نتایج تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۷) ناسازگار است. نتایج کلی تحقیق نشان داد که بین آگاهی اخلاقی با قضاوت حرفه‌ای و احساسات رابطه مثبت وجود دارد. بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت وجود دارد. همچنین بین قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار رابطه مثبت مشاهده شده است. با توجه به نتایج تحقیق و سوالاتی که طی انجام آن برای محقق مطرح گردید، جهت انجام تحقیقات بیشتر در حوزه‌های مرتبط با پژوهش حاضر، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱. بررسی رابطه بین ارزش‌ها و ظرفیت‌های سازمانی با افشای اسرار؛ نقش میانجی اخلاق ادراک شده.
۲. بررسی رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای با افشای اسرار؛ نقش میانجی اخلاق ادراک شده در سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات جهت افزایش غنای این رابطه با توجه به پژوهش حاضر.
۳. بررسی رابطه سطح مهارت حسابرسان با افشای اسرار؛ نقش میانجی اخلاق ادراک شده.
۴. کمبود پژوهش‌ها در زمینه‌ی افشای اسرار در کشور ما، لزوم آشنا ساختن مدیران را با این سازه ایجاب می‌کند تا در برنامه ریزی‌های خود به ایجاد فضای مناسب برای افشای اسرار توجه و اولویت بیشتری قائل شوند.

## منابع

- امینی، عالییه؛ مشدئی، مجتبی و دهدار، فرهاد (۱۳۹۴). بررسی تأثیر دیدگاه اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- پایدارمنش، نوید؛ صالحی، مهدی و مرادی، مهدی (۱۳۹۵)، اتکای سرمایه‌گذاران بر کیفیت حسابرسی مستقل، و تأثیر پذیری کیفیت گزارشگری مالی. افشای اطلاعات

- صورت های مالی، فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۵۱، صص ۱۳۷-۱۵۱.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۲)، تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری استفاده کنندگان، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۴۱-۶۰.
- گلدوست، مجید؛ طالب نیا، قدرت الله؛ اسماعیل زاده مقری، علی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رویایی، رمضانعلی؛ (۱۳۹۷)، ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی، دانش حسابداری مالی، پاییز ۱۳۹۷، شماره ۲۹، صص ۱-۲۳.
- مرادی، جواد و زکی زاده، زهرا (۱۳۹۳) بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی، مجله دانش حسابداری، دوره ۵، شماره ۱۸، صص ۱۶۳-۱۴۱.
- مهدوی، غلامحسین و موسوی نژاد، سید روح اله (۱۳۹۰). تاثیر میزان و شرایط اخلاقی بر تصمیم گیری مدیران مالی دستگاه های اجرایی دولتی استان فارس، فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری، دوره ۶، شماره ۴، صص ۴۱-۲۵.
- نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، مجله بررسی های حسابداری، دوره ۲، شماره ۵، صص ۱۳۳-۱۰۹.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Archambeault, D. S., & Webber, S. (2015). Whistleblowing 101. *The CPA Journal*, 85(7), 62-68.
- Ayers, S. and Kaplan, S.E. (2005). Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions. *Journal of Business Ethics*, 57: 121-137.
- Brook, p. (2013). Pathways to Empathy New Studies on Commodification, *Emotional Labor, and Time Binds*, Campus Verlag 15.
- Callaghan, S., O.U. Patel., J. P. Walker., R. J. Elson., L.Wood, & D. Wood. (2014). Are auditors influenced by the attire worn by clients? A pilot study, *Journal of Finance and Accountancy*, 15, 126-139.
- Chu, K.H-L. (2002). The Effects of Emotional Labor on Employee

- Work Outcomes. *PHD Dissertation In Hospitality and Tourism Management. Blacksburg, Virginia.*
- 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.
- FASB .(1978). *Statement of Financial Accounting Concepts*. No. I: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. Stamford, CT: FASB.
- Fieger, P., & Rice, B.S (2018). Whistle-blowing in the Australian public service: the role of employee ethnicity and occupational affiliation, *Personnel Review*, <https://doi.org/10.1108/PR-07-2017-0203>.
- Fornell, C. and Larcker, D.(1981); “Evaluating Structural Equation Modeling with Unobserved Variables and Measurement Error”; *Journal of Marketing Research*, 18(1),39-50.
- 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.
- Hollings, J. (2013). Let the story go: The role of emotion in the decision-making process of the reluctant, vulnerable witness or whistle-blower. *Journal of Business Ethics*, 114, 501–512.
- Hochschild, Arlie Russell. (1983). *The managed heart: commercialization of human feeling*, London.England University of California Press, Ltd.
- Jones, T.M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-contingent Model. *Academy of Management Review*, 16 (2): 366-395.
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2016). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*. doi:10.1007/s10551-016-3318-0.
- Latan, H., Jabbour, C. J. C., Jabour, A.B.L.S. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing :A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*. doi: 10.1007/s10551-015-2886-8.
- 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.
- MacGregor, J., & Stuebs, M. (2014). Whistle while you work: Whistleblowing in the presence of competing incentives and pressures. *Accounting Perspectives*, 13(4), 309–324.
- Maroun, W., & Atkins, J. (2014b). Whistle-blowing by external auditors in South Africa: Enclosure, efficient bodies and

- disciplinary power. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(5), 834–862.
- Maroun, W., & Gowar, C. (2013). South African auditors blowing the whistle without protection: A challenge for trust and legitimacy. *International Journal of Auditing*, 17(2), 177–189.
- Masry, H., Hansen, k.A. (2008). Factors affecting auditors' utilization of evidential cues (taxonomy and future research direction)", *Managerial Auditing Journal*, 23(1), 26-50.
- Miceli, M. P., Dreyfus, S., & Near, J. P. (2014). Outsider whistleblowers: Conceptualizing and distinguishing “bell-ringing” behavior. In A. J. Brown, D. Lewis, R. Moberly, & W. Vandekerckhove (Eds.), *International handbook on whistleblowing research (pp. 71–94)*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- O’Sullivan, P., & Ngau, O. (2014). Whistleblowing: A critical philosophical analysis of the component moral decisions of the act and some new perspectives on its moral significance. *Business Ethics: A European Review*, 23(4), 401–415.
- Rao, H., MacDonald, J., & Crawford, D. (2011). The Dodd-Frank wall street reform and consumer protection act of 2010. *The CPA Journal*, 81(3), 15–25.
- Rentfro, r. w.(2000).The Role of Professional Judgement in The Application of u.s. *Accounting Standards*, Florida Atlantic University, Available in: [www.proquest.com](http://www.proquest.com).
- Rest, J. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger.
- Rinsum, M. V., V. S. Maas, & D. Stolker. (2013). *Disclosure Checklists and Bias in Audit Judgments*. DOI: 10.2139/ssrn.2218408.
- Rivard, S., Huff, S.L. (1988). *Factors of Success for End-User Computing*”, *Communications of the ACM*, 31,5(5), 2-561.
- Rowen, Gabrielle. (2003). Emotional Labour, Theories of Emotion, and Social Exchange Theory: Examining Emotions in the Context of an Evolving Service Sector. *TASA 2003 Conference, University of New England. 4–6 December 2003*.
- Schmutte, j. & r. j. Duncan, (2009). Professional Judgment: A Model for Accounting and Auditing Decisions, *The CPA Journal New York*, 79(9), 39-45.
- Schwartz, M. S. (2016). Ethical decision-making theory: An integrated approach. *Journal of Business Ethics*, 139(4),755–776.
- Shawver, T.J. and Clements, L.H. (2015). Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral

- Intensity for Earnings Management? *Journal of Business Ethics*, 131: 557-556.
- Shawver, T. J., Clements, L. H., & Sennetti, J. T. (2015). How does moral intensity impact the moral judgments and whistleblowing intentions of professional accountants? In C. Jeffrey (Ed.), *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, 19, 27-60.
- Suhonen R, Stolt M, Launis V, Leino-Kilpi H. (2010). *Research on ethics in nursing care for older people: a literature review*. *Nurs Ethics*. 17(3):337-52.
- Taylor, E. and Curtis, M. (2010). An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting. *Journal of Business Ethics*, 93: 21-37.
- Vandekerckhove, W., & Lewis, D. (2012). The content of whistleblowing procedures: A critical review of recent official guidelines. *Journal of Business Ethics*, 108(2), 253-264.
- Werts, C. E., Linn, R. L., and Joreskog, K. G. (1974). Intraclass reliability estimates: testing structural assumptions. *Educational and Psychological Measurement*, 34(1), 25-33.
- Wisecup Allison, Robinson Dawn. T, Smith – Lovin Lynn. (2008). *The sociology of emotions*. Pub, date: 2007/ Online Pub. Date: March 15, SAGE Publications, Inc.