

Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of Iranian professional auditors' perceptions of their personal and behavioral responsibility on warning about corruption in auditing firms. The need for individual and behavioral responsibility in the organization is such that many organizations have invested heavily in training and strengthening accountability. The present research is of descriptive-survey type and time domain of 2016. The sample consisted of 330 respondents from auditors working in auditing firms, members of the Society of Certified Public Accountants and the auditing organization. To test the research hypotheses, the probability value (T-value) obtained from the model fit in the meaning of the parameters was used using SPSS and AMOS software. Findings showed that Iranian professional auditors' perception of individual responsibility and the consequences of questionable action have a significant effect. In other words, the findings show that Iranian professional auditors' perception of individual responsibility for reporting, Iranian professional auditors' perception of related costs According to the report, the perception of Iranian professional auditors of the consequences of questionable action has a significant effect on the warning of professional auditors in Iran.

تأثیر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و رفتاری خود بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۵/۲

ناصر اقبالی فرد^۱قدرت الله طالب نیا^۲حمیدرضا وکیلی فرد^۳

چکیده

هدف این تحقیق، مطالعه تأثیر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و رفتاری خود بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی است. ضرورت مسئولیت‌پذیری فردی و رفتاری در سازمان تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های در جهت آموزش و تقویت مسئولیت‌پذیری سرمایه‌گذاری زیادی انجام داده‌اند. تحقیق حاضر از نوع توصیفی-پیمایشی و قلمرو زمانی سال ۱۳۹۵ است. نمونه مورد مطالعه شامل تعداد ۳۳۰ پرسش‌شونده از بین حسابرسان شاغل در شرکتهای حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بود. جهت آزمودن فرضیه‌های تحقیق از مقدار احتمال (T-value) حاصل از برازش مدل در حالت معنی‌دار پارامترها و با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و AMOS استفاده گردید. یافته‌های تحقیق نشان داد که برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و از عواقب عمل سؤال‌برانگیز اثر معناداری دارد. به بیان دیگر یافته‌های نشان می‌دهند که برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌انگیز بر هشدار دهی حسابرسان حرفه‌ای در ایران اثر معناداری دارد.

واژگان کلیدی: فساد مالی، مسئولیت فردی و رفتاری، محیط اخلاق حرفه‌ای، برداشت حسابرسان

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کیش n_eghbalifar@yahoo.com

نویسنده مسئول Ph.talebnia@yahoo.com

Vakilifard.phd@gmail.com

حرفه حسابرسی از با انضباط ترین و جامع ترین حرفه های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن نیز به پای بندی فکری و عملی اعضای حرفه به مقررات رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

اما در سال های اخیر، عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و مبادی اخلاقی به میزان زیادی رسوایی مالی منجر شده است. انرون^۱، وردکام^۲، آدلفیا^۳، تایکو^۴، مارتا استوارت^۵ و پارمالت^۶ شرکت‌هایی هستند که دارای رویه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای بودند. کاپلند^۷ (۲۰۰۵) معتقد است اگر چه تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی در هم ریختن بزرگ ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود. همچنین، این رسوایی ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده‌اند. در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده ای با استفاده از فرض های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بی توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. گروهی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در جامعه را دلیل زیرپاگذشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲).

هشدار دهی^۸ به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم های نظارتی در پیش‌گیری از به وجود آمدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌ها از جمله شرکت‌های حسابداری- حسابرسی مطرح شده است. هم اکنون از حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع خواسته شده است که هشدار دهی را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند (ساربینز آکسلی،^۹ ۲۰۰۵). هر چند که آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی‌عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطاکاری که واقعاً اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی که اخیراً به وقوع پیوسته، وثوق آئین‌نامه حرفه‌ای در پیش‌گیری از چنین رسوایی‌هایی و حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (دارت،^{۱۰} ۲۰۱۱).

لذا مساله اساسی این پژوهش، تبیین این نکته است که آیا برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و رفتاری خود بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی موثر است؟ آیا شناخت پدیده

۱. Enron

۲. Wordkom

۳. Adelphi

۴. Tyco

۵. Martha Stewart

۶. Parmalat

۷. Kaplan

۸. Whistle-blowing

۹. Sarbanes & Oxley

۱۰. Dart

برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از عواقب عمل سؤال‌برانگیز بر هشداردهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی موثر است؟

اهداف

هدف اصلی تحقیق حاضر آزمون تأثیر تأثیر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و رفتاری خود بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی است.

از دیگر اهداف تحقیق می‌توان به شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از عواقب عمل سؤال‌برانگیز در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی است.

اهمیت و ضرورت تحقیق

از آنجا که اخلاق در همه ی حوزه های علمی این قابلیت را دارد که بخش هدایت کننده قلمداد گردد. یکی از حوزه های مهمی که اخلاق باید در آن رعایت شود حوزه ی حسابرسی و هشدار دهی در مورد فساد است که عدم رعایت آن خسارات جبران ناپذیری در پی خواهد داشت از این رو ضروری به نظر می‌رسد که رابطه مسئولیت فردی و رفتاری بعنوان یکی از مهم ترین ساز و کارهای مراقبه اخلاقی موجود در شرکتها و سازمان حسابرسی یا هشدار دهی در مورد فساد بررسی گردد.

تاکنون در خارج از ایران اثر عوامل مختلف بر هشدار دهی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است. اما هیچ کدام اثر مسئولیت فردی و رفتاری بعنوان یکی از مهم ترین ابزارهای اخلاقی را بر هشدار دهی حسابرسان مورد بررسی قرار نداده‌اند. این پژوهش ضمن سنجش آن به بررسی این موضوع خواهد پرداخت که برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و رفتاری خود بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی موثر است؟ برای این منظور به "مدل گزارش گری اختیاری" ارائه شده توسط شولتز و همکاران (۱۹۹۳) اتکا خواهیم نمود. با بررسی متون علمی در ایران نیز مشخص گردید که تاکنون پژوهشی در این زمینه هشدار دهی در حوزه حسابرسی صورت نپذیرفته است. در این پژوهش هم چنین به معرفی و ارائه چارچوب نظری هشدار دهی در زمینه حسابرسی خواهیم پرداخت که این نیز، بیان گر نوآوری پژوهش حاضر خواهد بود.

مبانی و چارچوب نظری پژوهش

رسوایی‌های مالی بزرگ چند سال اخیر، هم چون اتفاقاتی که انرون، تایکو و ورلدکام را به ورطه نابودی کشاند؛ تأثیرات ویرانگری بر شمار زیادی از سهامداران جزء، کارکنان، اعتباردهندگان و دیگر ذینفعان بازار داشته است (رابینسون و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۲، شفرت و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۰). عمده‌این رسوایی‌ها و دیگر

^{۱۱}.Robinson et al.

^{۱۲}.Seifert et al

خطاکاری‌های سازمانی^{۱۳} نظایر آن، توسط افراد درون سازمانی برملا گردیده است که اصطلاحاً به این افراد "هشداردهنده"^{۱۴} می‌گویند. خطاکاری سازمانی، فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشموعی را در برمی‌گیرد که هم به ذینفعان برون سازمانی و هم به ذینفعان درون سازمانی آسیب می‌رساند. برای مثال فریب کاری در ارائه اطلاعات مالی، باعث می‌شود سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مشتریان (افراد برون سازمانی) متضرر گردند. همچنین کارمندی که عدم رعایت مسائل امنیتی را می‌بیند و آن را مخفی نگه داشته یا افشاء نمی‌کند (دالتون و رادک، ۲۰۱۳)^{۱۵}. هشداردهنده‌ای که به محض مشاهده خطاکاری اقدام به افشای آن نماید، می‌تواند مانع بروز زیان‌های گسترده‌ای شود که دامن تعداد بیشماری از ذینفعان بازار را خواهد گرفت (توکلی و همکاران، ۲۰۰۳).

در ادبیات هشدار دهی بر آنچه هشدار دهی را تشکیل می‌دهد اختلاف نظر وجود دارد. نیر و میسلی^{۱۶} (۱۹۸۵)، هشدار دهی را به شکل زیر تعریف نمودند:

«هشدار دهی افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشموع صورت پذیرفته در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قرار دهند» (نیر و میسلی، ۱۹۸۵). آلین و همکاران (۲۰۱۳)، اعتقاد داشتند که تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵) جدی بودن خطاکاری‌های بالقوه را مورد تأکید قرار نمی‌دهد، با این حال دیدگاه آن‌ها در خصوص هر دو بعد گزارش‌گری برونی و درونی از هشدار دهی را پذیرفتند. هم چنین دیدگاه جاب (۱۹۹۹)، در خصوص اینکه هشدار دهی عمل افشای ناشی از اختلاف عقیده و نه عمل افشای ناشی از الزامات قانونی است را پذیرفتند. به اعتقاد آلین و همکاران (۲۰۱۳)، هشدار دهی بر افشایی تمرکز می‌نماید که توسط کارکنان حسابرسی در خصوص خطاکاری‌های کشف شده به صورت گزارش داخلی صورت می‌پذیرد. چنان چه کارکنان حسابرسی نتواند از رویه‌های معمول برای افشاگری استفاده نمایند، می‌توانند از طریق افشای خطاکاری‌ها به سطوح بالاتر موسسه حسابرسی (مثلاً مدیر شریک، شریک دیگر) و یا صاحبکار (مثلاً، رابط انتخاب شده بین حسابرسان و شرکت مثل هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی) به هشدار دهی بپردازد. کارکنان حسابرسی هم چنین می‌توانند بصورت افشاگری بیرونی از طریق رسانه‌ها، نهادهای قانونی و حرفه‌ای به هشدار دهی بپردازند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

پژوهش‌ها نشان می‌دهند هشداردهندگانی که از مجاری بیرونی به گزارش خطاکاری‌ها می‌پردازند، در مقایسه با کسانی که از مجاری داخلی به گزارش خطاکاری‌ها می‌پردازند، با احتمال بیشتری در معرض رفتار تلافی‌جویانه اعضای سازمان قرار می‌گیرند (دورکین و باکوس، ۱۹۹۸؛ نیر و میسلی، ۱۹۸۶). هشداردهندگانی که آشکارا به هشدار دهی می‌پردازند، بیشتر در معرض مقابله به مثل قرار می‌گیرند. چنان چه یکی از پرسنل موسسه حسابرسی، خطاکاری همکاری خودش (برای مثال شریک موسسه) را کشف نماید و تمایل یا توانایی

^{۱۳}.Corporate wrongdoing

^{۱۴}.Whistle- blower

^{۱۵}.Dalton & Radtke

^{۱۶}.Near & Miceli

گزارش خطاکاری از مجاری داخلی را نداشته باشد، ممکن است از مجرای بیرونی به گزارش آن خطاکاری بپردازد و یا اینکه ساکت بماند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

فین و لمپ^{۱۷} (۱۹۹۲)، فرضیه ای مطرح نمودند با این مضمون که برخی از متغیرهای سازمانی و انفرادی، تصمیم‌گیری افراد در خصوص هشدار دهی را تعدیل می‌کنند. عوامل انفرادی شامل، نیرومندی درونی^{۱۸}، مرکز کنترل^{۱۹} و وابستگی میدانی^{۲۰} می‌باشند. در حالی که عوامل سازمانی شامل، فوریت امور کاری^{۲۱}، فشار سازمانی^{۲۲}، متغیرهای تأثیرگذار اجتماعی^{۲۳} (مهم بودن دیگران)، اطاعت از مقامات^{۲۴}، قدرت تشخیص تضادهای اخلاقی^{۲۵} و درک دیدگاه‌های دیگران^{۲۶} می‌باشد (فین و لمپ ۱۹۹۲، شفرت ۲۰۰۹). فرضیه‌های فین و لمپ (۱۹۹۲)، از نتیجه‌گیری کاپلان و ویتکتون (۲۰۰۱) حمایت نمودند. آن‌ها در پژوهش خود نتیجه‌گیری کرده بودند که، فرهنگ سازمانی و هنجارهای موسسه حسابرسی اعتقاد به پذیرش فرهنگ هشداردهی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. علاوه براین شواهدی در این خصوص به دست آمد که متغیرهای مشروط‌کرداری^{۲۷}، از جمله، توافق اجتماعی^{۲۸}، احتمال اثر^{۲۹}، فوریت زمانی^{۳۰} و قرابت و نزدیکی^{۳۱}، تأثیر با اهمیتی بر رفتار اخلاقی حسابرسان دارد (فین و لمپ، ۱۹۹۲).

با توجه به موارد پیش گفته آلین و همکاران (۲۰۱۳)، تئوری نهادی ارائه شده توسط دی مگیو و پاول^{۳۲} (۱۹۸۳) و تئوری عدالت اجتماعی (رالز^{۳۳} ۱۹۷۱) را در توسعه مدل هشدار دهی به منظور تبیین انگیزه های هشدار دهی در سطوح اجتماعی و سازمانی حسابرسان مدنظر قرار دادند.

- تئوری عدالت

-
- 17. Fin and Lamp
 - 18. ego strength
 - 19. locus of control
 - 20. field dependence
 - 21. immediate job context
 - 22. pressures in the organization
 - 23. social influences
 - 24. obeying authority
 - 25. moral conflict resolution
 - 26. understanding of others' views
 - 27. issue-contingent variables
 - 28. social consensus
 - 29. probability of effect
 - 30. temporal immediacy
 - 31. proximity

32. DiMaggio and Powell

33. Rawls

رالز (۱۹۷۱) عنوان داشت که عدالت، به عنوان انصاف در توزیع منابع محدود دیده شده است. بنابراین تئوری عدالت رالز به طراحی سازمان‌های عدالت محور در اجتماع تمرکز می‌نماید. بر اساس نظریه عدالت رالز (۱۹۷۱)، از تصمیم‌گیرندگان انتظار می‌رود که تصمیمات خود را بر اساس انصاف، برابری و بی‌طرفی بنا کنند و سازمان و جامعه نیز در عوض، قوانین خود را در مسیری مشابه هدایت نماید. بنابراین هشدار دهی در زمینه حسابرسی بایستی عملی داوطلبانه در بستر گفتار آزاد و تفسیر و برداشت افراد از عدالت و انصاف در جامعه باشد. برای مثال شرون واتکینز،^{۳۴} به دلیل برداشتی که از عدالت داشت و آن چه را که برای ذی‌نفعان هم چون سهام داران و کارکنان منصفانه می‌پنداشت (یعنی اصل آزادی برابر درون جامعه و برای جامعه)، تخلفات حسابداری شرکت انرون را افشاء کرد (آلین و همکاران ۲۰۱۳)

- تئوری نهادی

هرچند که عدالت اجتماعی و اخلاقی ممکن است به گونه مثبتی انگیزه هشدار دهی حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد، ولی فرایند کسب سود نهادینه شده در سازمان نیز ممکن است مانعی برای ایفای تعهدات اخلاقی حسابرسان در راستای منافع جامعه باشد.

هنگامی که هشدار دهی به عنوان رفتار اجتماعی مطلوب^{۳۵} در سازمان استنباط شود، آن گاه مسئولیت شخصی برای گزارش‌گری ممکن است تصمیم‌گیری افراد را تحت تأثیر قرار دهد. کورتیس (۲۰۰۶)، اظهار داشت که مسئولیت گزارش‌گری یک فرد تحت تأثیر احساس مسئولیت اجتماعی وی در قبال همکار یا کارفرمایش، علاقه وی به حرفه، ارزش‌های اخلاقی فردی و عوامل دیگر است. به طور منطقی می‌توان گفت که افراد بر اساس احساس اخلاقی شان در مورد خوبی یا بدی (تعهد اخلاقی با مسئولیت اجتماعی) و یا احساس وفاداری و تعهد نسبت به سازمان یا شرح وظیفه‌ای که دارند (مسئولیت کاری)، ممکن است احساس کنند که باید عمل سؤال‌برانگیز را گزارش نمایند.

پیشاینده مهم دیگری که در زمینه هشدار دهی وجود دارد، ارزیابی فرد از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی است. گراهام (۱۹۸۶) و شولتز و همکاران (۱۹۹۳)، این متغیر را در مدل خود به عنوان عاملی اثرگذار در گزارش‌گری اعمال سؤال‌برانگیز، به کار بردند، چراکه به اعتقاد آن‌ها ریسک مقابله به مثل از سوی سازمان و اعضای آن، تمایل فرد به گزارش خطاکاری‌ها را تحت شعاع قرار می‌دهد. پونمون (۱۹۹۴) اظهار داشت "مهم ترین عامل تعیین کننده‌ای که از تصمیم فرد هشداردهنده در خصوص گزارش خطاکاری‌های سازمانی ممانعت به عمل می‌آورد، میزان و ماهیت مقابله به مثل و مجازات‌هایی است که وی از طرف مدیریت و کارکنان درگیر خطاکاری، برای خود متصور است".

پژوهش‌های قبلی به شواهدی در خصوص رابطه منفی بین برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و نیت گزارش دهی دست یافتند (آرنولد و پونمون ۱۹۹۱، هوکس و همکاران ۱۹۹۴، کاپلان ۱۹۹۵، کاپلان و ویتکتون ۲۰۰۱، شولتز و همکاران ۱۹۹۳). کورتیس (۲۰۰۶) اظهار داشت، مقابله به مثل علیه فرد هشداردهنده اشکال مختلفی دارد. به اعتقاد وی، ممانعت از ارتقای شغلی، ارزیابی غیر منصفانه عملکرد، عدم حمایت

³⁴. Sherron Watkins

³⁵. Prosocial

همکاران، گمارده شدن در پست‌ها و مشاغل ناخوشایند و حتی اخراج می‌تواند عواقبی باشد که در انتظار فرد هشداردهنده است. علاوه بر این کورتیس (۲۰۰۶) عنوان داشت، اعتقاد به وجود حمایت در مقابل خطاکار و نیز اعتقاد به اینکه حرفه از گزارش خطاکاری‌ها حمایت می‌کند، برداشت فرد هشداردهنده را در خصوص میزان هزینه‌های که از گزارش خطاکاری‌ها برای خود متصور است، کاهش می‌دهد. از این رو آلین و همکاران (۲۰۱۳) فرض نمودند که برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، تأثیر مستقیم و منفی بر نیات هشدار دهی حساب‌برسان مستقل دارد.

- پیشینه پژوهش

مبانی نظری هشدار دهی توسط چند مطالعه اولیه که در این زمینه صورت پذیرفته است، شکل گرفته که از آن به منظور تبیین رفتار هشدار دهی استفاده شده است. برای مثال، میسلی و نیر، ۱۹۸۵؛ نیر و میسلی، ۱۹۸۵. اخیراً مطالعات صورت پذیرفته در زمینه هشدار دهی به مدل گزارشگری اختیاری «(برای مثال شولتز و همکاران، ۱۹۹۳؛ کاپلان و ویتکتون، ۲۰۰۱؛ آیزو کاپلان، ۲۰۰۵؛ کورتیز، ۲۰۰۶) و «تئوری رفتار برنامه ریزی شده آژن» (برای مثال پارک و بلنکینسوپ، ۲۰۰۹، رندال و گیسون، ۱۹۹۱، ایس و آریلی، ۱۹۹۹) در زمینه پیش‌بینی انگیزه‌های هشدار دهی، متکی هستند. (دالتون و رادک، ۲۰۱۳).

علاوه بر این، پژوهش‌های پیشین تأثیر شمار زیادی از مشخصه‌های فردی بر هشدار دهی را مورد آزمون قرار داده‌اند. برای مثال سن (مسمر-مگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵)، جنسیت (سیمز و کینان، ۱۹۹۸)، موقعیت شغلی (مسمر-مگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵)، فرهنگ (توکلی و همکاران، ۲۰۰۳؛ پارک و همکاران، ۲۰۰۵)، منبع کنترل (چیو، ۲۰۰۳)، خود کارآمدی (مکناب و ورثلی، ۲۰۰۸). دالتون و رادک، ۲۰۱۳) پژوهش‌های دیگری که در زمینه هشدار دهی صورت پذیرفته، به آزمون تأثیر متغیرهای شهودی نظیر عدالت سازمانی (شفرد و همکاران، ۲۰۱۰)، وضع روانی (کورتیز، ۲۰۰۶)، سیاست‌ها و حمایت ناظر (سیمز و کینان، ۱۹۹۸)، اندازه سازمان (بارنت، ۱۹۹۲)، گرایش به خطاکاری (رابینسون و همکاران، ۲۰۱۲) و شدت اخلاقی (تیلور و کورتیس، ۲۰۱۰) پرداخته‌اند. (دالتون و رادک، ۲۰۱۳).

حمید مظاهری راد (۱۳۹۳) مطالعه‌ای با عنوان "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمانها" را انجام دادند. آنها در مطالعه‌ی خود به این نتیجه دست یافتند که امروزه، سازمانها به صورت فزاینده‌ای خود را درگیر مسئله‌ای می‌بینند که آن را معمای اخلاقی می‌نامند، یعنی اوضاع و شرایطی که باید یک بار دیگر کارهای خلاف و کارهای درست را تعریف کرد.

پژوهش‌های متعددی در زمینه ابزارهای مراقبت اخلاقی سازمانی در حرفه حسابداری انجام شده است (به عنوان نمونه، جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸؛ ساروس و همکاران^{۳۶}، ۲۰۱۱؛ و تیلور و همکاران^{۳۷}، ۲۰۱۲) و آلوک و اسرائیل^{۳۸}، ۲۰۱۲). ولی هیچ کدام از این پژوهش‌ها به طور مستقیم رابطه میان ابزارهای مراقبت اخلاقی سازمانی و هشدار دهی فساد را بررسی نکرده‌اند. بنابراین، نیاز به انجام چنین پژوهشی در ایران احساس

³⁶.Soros et al

³⁷.Taylor et al

³⁸.Aluk and Israel

می‌شود. افزون بر این، با انجام این پژوهش امکان درک و شناخت بهتر عوامل اثرگذار بر هشدار دهی در مورد تقلب در مؤسسات حسابرسی فراهم خواهد شد.

با عنایت به مبانی تئوریک فوق‌الذکر و پیشینه پژوهش فرضیات این تحقیق عبارتند از:

- برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی بر هشدار دهی آنان تأثیر معناداری دارد.

- برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی بر هشدار دهی آنان تأثیر معناداری دارد.

- برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌برانگیز بر هشدار دهی آنان تأثیر معناداری دارد.

روش شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع مطالعه کتابخانه‌ای و تحلیلی- علی می‌باشد و روش تحقیق در این پژوهش توصیفی - پیمایشی است، چرا که به تحلیل نظرات پاسخ‌دهندگان (نمونه مورد مطالعه) که به پرسش‌هایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد تحقیق (متغیرها و سؤال‌های مربوط)، پاسخ داده‌اند، می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در سال ۹۶ می‌باشند و از آنجا که آمار رسمی از تعداد حسابرسان شاغل در ش حسابرسی و سازمان حسابرسی در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض گردیده است و در نهایت تعداد نمونه براساس فرمول کوکران ۳۲۰ نفر در نظر گرفته شده است. ادبیات موضوع در پژوهش حاضر با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای شامل مقالات لاتین و فارسی، کتب، مجلات و نیز استفاده از اینترنت و داده‌های تجربی با استفاده از ابزار پرسش‌نامه رتبه‌بندی شده (لیکرت) و بصورت میدانی گردآوری شد. برای تحلیل داده‌ها از مدل روابط ساختاری خطی - آموس^{۳۹} (جورسکاگ و سوربوم^{۴۰}، ۱۹۸۹) استفاده خواهد شد. در واقع آموس به بررسی میزان اعتبار متغیرهای انتخاب شده می‌پردازد. تکنیک آموس آمیزه دو تحلیل است:

الف- مدل اندازه‌گیری^{۴۱} ب- مدل تابع ساختاری^{۴۲}

مدل اندازه‌گیری یا قسمت تحلیل عوامل تأییدی^{۴۳} مشخص می‌کند که چگونه متغیرهای پنهان یا سازه‌های فرضی در قالب تعداد بیشتری متغیرهای قابل مشاهده، اندازه‌گیری شده‌اند. قسمت تابع ساختاری یا تحلیل مسیر، روابط علی بین این متغیرهای نهفته را مشخص می‌کند؛ به عبارت دیگر، مدل اندازه‌گیری سؤالات مربوط به روایی و اعتبار متغیرهای مشاهده شده را پاسخ می‌دهد و مدل تابع ساختاری سؤالات مربوط به

^{۳۹}.Amos

^{۴۰}.Joreskog & Sorbom

^{۴۱}.Measurement Model

^{۴۲}.Structural Equation Model (SEM).

^{۴۳}.Confirmatory Factor Analysis(CFA).

شدت روابط علی (مستقیم، غیرمستقیم و کلی) بین متغیرهای پنهان و مقدار واریانس تبیین شده در کل مدت را پاسخ می‌دهد.

در تحقیق حاضر روایی پرسشنامه از نوع روایی صوری و محتوایی می‌باشد. به این معنی که برای بررسی روایی صوری در پرسشنامه، گویه‌ها با توجه به مولفه‌های استخراج شده از تحقیق‌های معتبر گذشته، مشخص گردید و از استاد راهنما برخی اساتید دانشگاهی و نیز تعدادی از خبرگان در سطح شرکتها درخواست گردید که در جهت سنجش روایی پرسشنامه، اظهارنظر نمایند. پس از بررسی و ارزشیابی پرسشنامه توسط اساتید و صاحب‌نظران موردنظر، اصلاحات مربوطه در پرسشنامه اعمال گردید و روایی ظاهری آن تأیید شد و میزان انطباق آن با هنجارهای اجتماعی، محیط سازمانی موردنظر و اهداف تحقیق مورد ارزیابی قرار گرفت.

هم چنین پس از جمع‌آوری اطلاعات برای بررسی روایی محتوایی از نرم‌افزار آموس^{۴۴} نیز به منظور تحلیل عاملی، استفاده شده است. در این تحقیق برای درک این موضوع که گویه‌ها بیان‌کننده عامل‌های (سازه‌های) موردنظر هستند، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. در تحلیل عاملی تأییدی هر چه میزان بار عاملی به عدد یک نزدیک‌تر باشد، در واقع گویای این امر است که سؤالات پرسشنامه ارتباط قوی‌تری با متغیرهای اصلی دارند.

جدول ۱): تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسشنامه

تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسشنامه					
نماد متغیر	نام متغیر	گویه‌ها	بار عاملی مرحله ۱	خطای استاندارد	معنی داری عامل
Whistle Blowing	هشدار دهی	qq ¹	۰.۹۳۰		
		qq ¹		۰.۰۶۶	***
Perceived personal cost of reporting	هزینه مربوط به گزارش	qq ³	۱.۰۰۰		
		qqq ₃	۱.۵۵۴	۰.۱۵۰	***
		qqq ₃	۱.۲۰۰	۰.۱۱۵	***
Perceived seriousness the act in question	عواقب گزارش	qq ²	۱.۰۰۰		
		qqq ₂	۰.۹۲۴	۰.۰۷۱	***
		qqq ₂	۰.۶۷۹	۰.۰۶۷	***
Perceived personal responsib	مسئولیت فردی در	qq ⁴	۱.۰۰۰		
		qqq	۰.۸۷۱	۰.۰۶۷	***

^{۴۴}.Amos

			۴	قبال گزارش	ility to report
***	.۰۵۶	.۸۵۹	qqq q ⁴		

در جدول شماره ۱، بار عاملی غیر استاندارد برای هر یک از گویه‌ها آورده شده است، بزرگی این بارهای عاملی در واقع گویای این امر است که سؤالات پرسشنامه ارتباط قوی‌تری با متغیرهای اصلی دارند. اگر میزان بار عاملی استاندارد صفر باشد به معنای عدم ارتباط بین سؤالات پرسشنامه و متغیر اصلی است و بار عاملی منفی به معنای معکوس بودن جهت اثر گذاری سؤالات پرسشنامه بر متغیر اصلی می‌باشد. با توجه به معیار فرنل و لاکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگ تر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردار می‌باشند. همانگونه که مشاهده می‌شود نتایج مربوط به تحلیل عاملی تأییدی تمام عوامل در سطح مطلوبی می‌باشند. برای سؤالات عامل سؤال q^1 و q^9 و qq^4 به دلیل نیاز به شناسایی پذیر بودن مدل بار عامل ۱ در نظر گرفته شده است. در این تحقیق برای پایایی آزمون از روش پایایی سازه‌ای^{۴۵} استفاده می‌شود.

جدول (۲): روایی پایایی سازه‌های (متغیرهای پنهان) تحقیق

روایی پایایی سازه‌های (متغیرهای پنهان) تحقیق			
ردیف	متغیر	نماد متغیر	پایایی سازه‌ای CR
۷	هشدار دهی	Whistle Blowing	۰.۹۱۷
۸	هزینه مربوط به گزارش	Perceived Personal costs reporting	۰.۸۱۱
۹	عواقب گزارش	Perceived seriousness of the act in question	۰.۷۵۴
۱۰	مسئولیت فردی در قبال گزارش	Perceived personal responsibility to report	۰.۷۹۹

همانطور که در جدول شماره ۲ ملاحظه می‌شود در موارد مقادیر پایایی سازه‌ای استخراج شده از ۰/۷ بیشتر بوده بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی همگرایی مناسب برخوردار است.

تعاریف متغیرها

هشدار دهی: افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قرار دهند (نیر و میسلی،^{۴۶} ۱۹۸۵). برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش: برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش

^{۴۵}.Construct Reliability

^{۴۶}.Near & Miceli

دهی، به تفسیر فرد از مسئولیت و وظیفه ای که در قبال گزارش خطاکار دارد، مربوط می‌شود این تفسیر به درک از میزان مسئولیت اجتماعی خود و برداشت از وظیفه کاری خود برمی‌گردد (شولتز و همکاران، ۱۹۹۳). برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی: برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، به برداشتی که از آسیب‌های مرتبط با گزارش‌گیری وجود دارد، مربوط می‌شود (شولتز و همکاران، ۱۹۹۳). برداشت از عواقب عمل سؤال‌برانگیز: ^{۴۷} برداشت از عواقب عمل سؤال‌برانگیز، به ارزیابی فرد از میزان اهمیت و جدیت (عواقب) خطاکاری برمی‌گردد. این ارزیابی به مشخصات شرایطی که خطاکاری در آن شرایط اتفاق می‌افتد نظیر بزرگی آسیب بالقوه ناشی از خطاکاری و یا میزان تکرار خطاکاری مرتبط است (شولتز و همکاران، ۱۹۹۳).

یافته‌های تحقیق

جدول ۳) توزیع فراوانی و درصدی نمونه مورد مطالعه بر حسب متغیرها شناسایی

متغیر	فراوانی مطلق	فراوانی نسبی
جنسیت	مرد	۱۲۰ / ۳۷/۴
	زن	۲۰۱ / ۶۲/۶
نوع موسسه	خصوصی	۲۳۸ / ۷۴/۱
	سازمان حسابرسی	۸۳ / ۲۵/۹
سابقه پاسخگویان	کمتر از ۳ سال	۱۴۵ / ۴۵/۲
	بین ۴-۶ سال	۵۰ / ۱۵/۶
	بین ۷-۹ سال	۲۴ / ۷/۵۰
	بیش از ۱۰ سال	۹۹ / ۳۰/۸
	بدون پاسخ	۳ / ۰/۹
رتبه شغلی پاسخ دهندگان	حسابرس	۱۷۵ / ۵۴/۵
	حسابرس ارشد	۶۹ / ۲۱/۵
	سرپرست	۵۴ / ۱۶/۸
	مدیر	۵ / ۱/۶
	شریک	۱۸ / ۵/۶
سن پاسخگویان	۲۱-۳۰	۱۶۴ / ۵۱/۱
	۳۱-۴۰	۹۰ / ۲۸
	۴۱-۵۰	۴۴ / ۱۳/۷
	۵۱-۶۰	۱۷ / ۵/۳

^{۴۷}.Harvesting of the consequences questionable

بیش از ۶۰	۶	۱/۹
کارشناسی	۱۷۸	۵۵/۵
کارشناسی ارشد	۱۴۱	۴۳/۹
دکتری	۲	۰/۶

براساس داده های جدول می توان گفت:

- کمترین فراوانی برای سوابق ۷-۹ سال با کمتر از ۷/۵ و افراد با سابقه کمتر از ۳ سال دارای بیشترین فراوانی با ۴۵/۲ فراوانی هستند.
- در رابطه با تحصیلات بیشترین فراوانی برای افرادی با مدرک کارشناسی می باشد که ۵۵/۵ افراد پاسخگو را شامل می شود کمترین فراوانی نیز برای افرادی با مدرک دکتری می باشد که کمتر از ۰/۶ نمونه را شامل می شود.
- فراوانی بیشتر برای مردها می باشد که ۶۲/۶ افراد پاسخگو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای خانم ها می باشد که کمتر از ۳۷/۴ نمونه را شامل می شود.
- رتبه شغلی نمونه مورد مطالعه بیانگر این است که فراوانی بیشتر برای حسابرس می باشد که ۵۴/۵ افراد پاسخگو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای مدیران می باشد که کمتر از ۱/۶ نمونه را شامل می شود
- فراوانی بیشتر برای مؤسسات خصوصی می باشد که ۷۴/۱ افراد پاسخگو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای سازمان حسابرسی می باشد که کمتر از ۲۵/۹ نمونه را شامل می شود.
- درخصوص سن پاسخگویان می توان گفت که فراوانی بیشتر برای رده سنی ۲۱-۳۰ می باشد که ۵۱/۱ افراد پاسخگو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای رده سنی بیش از ۶۰ سال می باشد که کمتر از ۲ درصد نمونه را شامل می شود.

جدول (۴) آمار توصیفی متغیرها

متغیرها	شاخص های گرایش مرکزی			شاخص های پراکندگی		شاخص های توزیع	
	نما	میانه	میانگین	دامنه تغییرات	واریانس	انحراف معیار	ضریب کجی کشیدگی
هشدار دهی	۴.۵۵	۵.۲۷	۴.۹۴	۵.۹۶	۲.۳۳۰	۱.۵۲	-۰.۲۴۴
عواقب گزارش	۲.۵۳	۲.۵۳	۲.۵۶	۴.۴۶	۱.۰۴۳	۱.۰۲	-۰.۸۱۴
هزینه مربوط به گزارش	۵.۲۱	۵.۹۷	۵.۷۴	۵.۹۷	۱.۵۱۹	۱.۲۳۲	-۰.۸۸۴
مسئولیت فردی در قبال گزارش	۳.۶۸	۴.۳۵	۴.۱۴	۶.۲۹	۱.۷۹۰	۱.۳۳۷	-۰.۸۷۵

همانگونه که در جدول فوق دیده می‌شود میانگین و میانه و مد برای متغیرهای عواقب گزارش و هشدار دهی از سایر متغیرها بیشتر است که به دلیل تغییر طیف پاسخ دهی از ۵ گزینه‌ای به ۷ گزینه‌ای که یکی از علل آن است و میزان پراکندگی متغیر مسئولیت فردی در قبال گزارش از سایر متغیرها بیشتر است. بر اساس جدول فوق متغیرهای مدل دارای پارامترهای شکل مشابه نرمال هستند و انحراف بسیاری زیادی نسبت به توزیع نرمال ندارند چون به غیر از متغیرهای مراقبت و توجه و قوانین و مقررات بقیه دارای کشیدگی و چولگی در فاصله بین ۱- و ۱ هستند که شرط لازم برای پیروی از توزیع نرمال است.

یافته های استنباطی

روایی (اعتبار) افتراقی

روایی (اعتبار) افتراقی^{۴۸} در مدل معادلات ساختاری SEM بدین معناست که نشانگرهای یک سازه با نشانگرهای سازه دیگر همبستگی بالایی نداشته باشند و از هم متمایز باشند تا بر اساس آن بتوان نتیجه گرفت که دو سازه یک هدف را اندازه‌گیری می‌کنند. این موضوع زمانی رخ می‌دهد که بین دو سازه به لحاظ تعریف هم پوشانی وجود داشته باشد. برای ارزیابی این روایی از روش‌های همبستگی، تحلیل عاملی، متوسط واریانس بیان شده و رویکرد چند سازه‌ای - چند روشی استفاده می‌شود.

ارزیابی مبتنی بر همبستگی: هنگامی که یکی از آیت‌های یک مقیاس با آیت‌های مقیاس دیگری، که در مطالعه پژوهشگر حضور دارند، همبستگی بالایی داشته باشند ($r > 0.85$ به عنوان یک قاعده سرانگشتی)، هشدار مبنی بر همپوشانی داشتن این دو سازه خواهد بود.

روش متوسط و حداکثر مجذور واریانس بیان شده:

این روش یک روش جایگزین مبتنی بر تحلیل عاملی است که توسط فورنل و لاکر (۱۹۸۱) ارائه شد. در این روش زمانی بین دو سازه افتراق وجود دارد که متوسط واریانس بیان شده برای یک سازه AVE بزرگتر از مجذور واریانس مشترک بین آن‌ها (ASV) باشد. در جدول زیر مقادیر مورد نیاز برای سنجش روایی افتراقی آورده شده است.

جدول ۵: روایی همگرایی افتراقی (متغیرهای پنهان) تحقیق

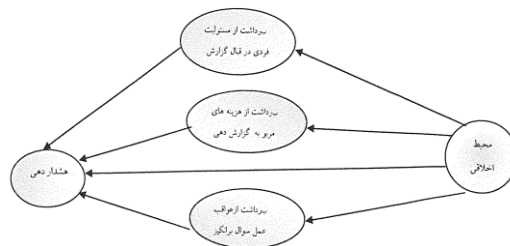
روایی همگرایی افتراقی (متغیرهای پنهان) تحقیق						
ردیف	متغیر	نماد متغیر	پایایی سازه‌ای CR	AVE میانگین واریانس استخراجی	CR > AVE	
۷	هشدار دهی	Whistle Blowing	۰.۶۴۹	۰.۲۰۷	√	
۸	هزینه مربوط به گزارش	Perceived Personal costs reporting	۰.۵۹۸	۰.۰۱۲	√	
۹	عواقب گزارش	Perceived	۰.۵۰۸	۰.۲۰۱	√	

^{۴۸} Discriminant Validity

			seriousness of the act in question		
√	۰.۰۶۴	۰.۵۷۱	Perceived personal responsibility to report	مسئولیت فردی در قبال گزارش	۱۰

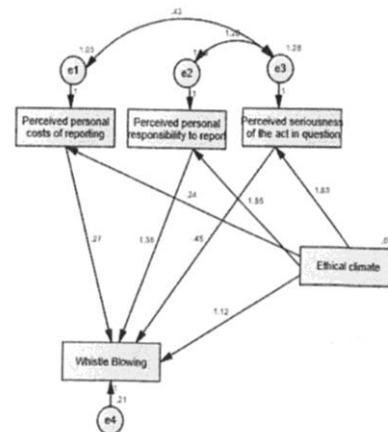
همان طور که در جدول ۵ ملاحظه می شود در موارد مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از هر مقدار مجذور واریانس مشترک بین آن‌ها (ASV) است و مقدار پایایی افتراقی نیز مورد تأیید است

لذا مدل مورد بررسی برای بررسی فرضیات به صورت زیر خلاصه می گردد:



شکل ۳) مدل انتخاب شده برای بررسی فرضیات پایان نامه

در ادامه به برازش مدل با استفاده از نرم افزار آموس می پردازیم.



شکل ۴) مدل برازش داده شده برای بررسی فرضیات پایان نامه

در مدل فوق ضرایب مسیر برای برازش تحلیل مسیر نشان داده شده است. در ادامه خروجی های تحلیل مسیر، مربوط به مدل به شرح است.

جدول ۶) ضرایب رگرسیونی برآورد شده توسط نرم افزار اموس

رابطه رگرسیونی	برآورد ضریب رگرسیونی غیر استاندارد	خطای برآورد	ضریب برآورد شده (خطای برآورد)	سطح معنی داری
	۱.۸۲۹	.۲۲۵	۸.۱۳۶	***
	۱.۵۴۷	.۲۵۱	۶.۱۷۴	***
	-.۲۴۴	.۲۰۲	-۱.۲۱۱	.۲۲۶
	۱.۳۷۷	.۰۶۴	۲۱.۵۸۰	***
	.۲۶۹	.۰۴۱	۶.۶۰۴	***
	-.۴۵۵	.۰۷۷	-۵.۹۲۴	***
	۱.۱۱۸	.۱۱۰	۱۰.۱۲۵	***

همان گونه که در جدول فوق نشان داده شده است ضرایب مسیر مربوط به متغیرهای محیط اخلاقی (Ethical climate) بر روی مسئولیت فردی در قبال گزارش (perceived personal responsibility to report) و عواقب گزارش (Perceived seriousness of the act in question) معنی دار ولی ضریب مسیر محیط اخلاقی بر روی هزینه مربوط به گزارش (Perceived Personal costs reporting) معنی دار نیست زیرا سطح معنی داری آن از ۰/۰۵ بزرگتر است.

برای این مدل میزان آماره کی دو برابر با ۰/۵۶۲ و درجه آزادی ۱ و سطح معنی داری برابر ۰/۴۵۳ است. که در نتیجه سطح معنی داری از ۰/۰۵ بیشتر است و این امر دلیلی بر برازش مناسب مدل است زیرا موارد آماره کای دو معنی دار است در ادامه آماره های مربوط به نیکویی برازش مدل را مورد بررسی قرار می دهیم: خروجی های اموس در بررسی مناسبت مدل به شرح زیر است.

جدول ۷) پارامترهای نیکویی برازش مدل

RMR	NFI	GFI	TLI	RFI	IFI	CFI	RMSEA
۰/۰۲۶	۱/۰۰	۰/۹۹۹	۱/۰۰	۰/۹۹۷	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰

در این جدول متغیرهای RFI, AGFI, GFI NFI, IFI اعداد بزرگی هستند در مدل ارائه شده در شکل بالا تمام این موارد فوق بیش از ۰/۹ می باشد که نشان می دهد مدل در سطح مناسب برازش قرار دارد از طرفی مقدار آماده RMSEA کمتر مساوی ۰/۰۳ است پس مدل ارایه شده مدل برازش شده یک مدل خوب است. بعد از تأیید مناسبت مدل اکنون شرایط لازم برای بررسی فرضیات مطرح شده در این تحقیق قابل آزمون می باشد در ادامه به بررسی این فرضیات می پردازیم.

فرضیه ۱: برداشت حسابرسان حرفه ای ایرانی از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی بر هشدار دهی آنان تأثیر معناداری دارد.

در بررسی آثار متغیر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی بر هشدار دهی، همان طور که در شکل ۴ و جدول ۵ ملاحظه می‌گردد؛ ضریب مسیر به میزان $1/37$ برآورد شده است. معنی دار بودن این ضریب مقدار $0/000$ در سطح معنی داری $0/05$ قرار دارد. خطای این برآورد $0/064$ است که ضریب برآوردی بزرگی برابر با $21/58$ نسبت به خطای برآوردی دارد می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای $0/05$ معنی دار است یعنی برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی بر هشدار دهی در سطح جامعه مورد بررسی تأثیر معنی داری دارد. بنابر این فرضیه شماره پنج پذیرفته می‌شود.

فرضیه 2: برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی بر هشدار دهی آنان تأثیر معناداری دارد.

در بررسی آثار متغیر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی بر هشدار دهی، همان طور که در شکل ۴ و جدول ۵ ملاحظه می‌گردد؛ ضریب مسیر به میزان $0/269$ برآورد شده است. معنی دار بودن این ضریب مقدار $0/000$ در سطح معنی داری $0/05$ قرار دارد. خطای این برآورد $0/041$ است که ضریب برآوردی بزرگی برابر با $6/60$ نسبت به خطای برآوردی دارد می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای $0/05$ معنی دار است یعنی برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی بر هشدار دهی آنان در سطح جامعه مورد بررسی تأثیر معنی داری دارد. بنابراین فرضیه شماره شش پذیرش می‌گردد.

فرضیه 3: برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌برانگیز بر هشدار دهی آنان تأثیر معناداری دارد.

در بررسی آثار متغیر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌برانگیز، همان طور که در شکل ۴ و جدول ۵ ملاحظه می‌گردد؛ ضریب مسیر به میزان $0/455$ - برآورد شده است. این ضریب مقدار منفی است لذا تأثیر برداشت از عواقب بر هشدار دهی تأثیر منفی می‌گذارد و باعث کاهش هشدار دهی می‌شود. معنی دار بودن این ضریب مقدار $0/000$ در سطح معنی داری $0/05$ قرار دارد. خطای این برآورد $0/077$ است که ضریب برآوردی بزرگی برابر با $5/92$ - نسبت به خطای برآوردی دارد می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای $0/05$ معنی دار است یعنی برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌برانگیز بر هشدار دهی در سطح جامعه مورد بررسی تأثیر معنی داری دارد. بنابر این فرضیه شماره هفت تأیید می‌گردد.

نتیجه گیری و پیشنهادات

هشدار دهی⁴⁹ به عنوان یکی از مهم ترین مکانیزم های نظارتی در پیش گیری از به وجود آمدن رسوایی های مالی در شرکت ها از جمله شرکت های حسابداری، مطرح شده است. هم اکنون از حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع خواسته شده است که هشدار دهی را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند (سایینز آکسلی⁵⁰ ۲۰۰۲، ۳). هر چند که آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را کامل و بی عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطا کاری که واقعا اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند؛ ولی رسوایی های مالی که اخیر به وقوع پیوسته، وثوق آئین نامه حرفه‌ای در پیش گیری از چنین رسوایی هایی و حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (دارت⁵¹، ۲۰۱۱).

شکست آشکار آئین رفتار حرفه‌ای در حفظ منافع عموم شاید به دلیل اکراه زیاد کارکنان حسابرسی در گزارش خطاکاری و یا رفتار سؤال برانگیز همکاران خود است (فین و لمپ⁵²، ۱۹۹۲؛ کاپلان و ویتکتون⁵³، ۲۰۰۱). بخشی از آن به دلیل قصور آئین رفتار حرفه‌ای کنونی است. چرا که نه اعضای حرفه حسابرسی را به هشدار دهی تشویق می‌کند و نه رهنمودی در این زمینه ارائه می‌دهد که در شرایطی که حسابرس خطاکاری را به سلسله مراتب بالاتر خود و با کمیته حسابرسی شرکت گزارش داد و عکس‌العملی از آن‌ها ندید، چه باید بکند. به دلیل رابطه منحصر به فردی که بین موسسه حسابرسی و صاحبکار وجود دارد، کارکنان حسابرسی دسترسی قانونی و اطلاعات زیادی در خصوص امور مالی و تجاری صاحبکار دارند. بنابراین بسیار مهم است که نظام نامه حرفه‌ای به چنین رابطه منحصر به فردی توجه داشته باشد و هنگامی که تعهدات حرفه هم به اعضای حرفه و هم به کثیری از عموم تحمیل می‌شود دستورات صریحی را در این خصوص دیکته نماید. در اینکه هیچ آئین

⁴⁹.whistle-blowing

⁵⁰.Sarbanes & Oxley

⁵¹.Dart

⁵².Finn & Lampe

⁵³.Kaplan & Whitecotton

رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند برای هر موردی دستور العملی صادر نماید، بحثی نیست. بنابراین بایستی به ماوراء آئین رفتار حرفه‌ای نظاره کرده و معیارهای دیگری نظیر هشدار دهی را برای ممانعت از رسوایی‌های مالی آتی و حفظ منافع عموم مورد توجه قرار دهیم. (آلین و همکاران^{۵۴}، ۲۰۱۳).

با توجه به موارد فوق و براساس یافته‌های پژوهش زیر که کاملاً منطبق با بنیان‌های نظری است می‌توان گفت برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و رفتاری خود بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی نقشی مهم و تأثیرگذار دارند.

فهرست منابع فارسی:

۱. اشرف زاده، حمیدرضا و مهرگان، نادر (۱۳۸۷). "اقتصاد سنجی پانل دیتا"، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
۲. افلاطونی، عباس، نیکبخت، لیلی (۱۳۸۹). کاربرد اقتصاد سنجی در تحقیقات حسابداری، مدیریت مالی و علوم اقتصادی، تهران، انتشارات ترمه، چاپ اول.
۳. افلاطونی، عباس. (۱۳۹۲). "تجزیه و تحلیل آماری با ایویوز در تحقیقات حسابداری، مدیریت و اقتصاد". انتشارات ترمه. چاپ اول، تهران
۴. اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکتها"، فصلنامه‌ی اخلاق در علوم و فناوری، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۱۱-۲۲. احمدپور، احمد، کاشانی پور، محمد و شجائی، محمد رضا (۱۳۸۹)؛ "بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر هزینه تأمین مالی از طریق بدهی (استقراض)"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۲، صص ۱۷-۳۲.
۶. آشوری، داریوش. (۱۳۸۶). "مفاهیم و تعاریف فرهنگ، چاپ سوم، تهران: انتشارات آگاه.
۷. بنی مهد، بهمن و نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). "رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهدی کاری حسابرسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳، صص ۱۱۹-۱۳۸.
۸. حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی. (۱۳۸۴)؛ "کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات" فصلنامه بورس، شماره ۶۶، صص ۳۸-۴۵
۹. رضازاده، جواد و تقفی، علی. (۱۳۸۲). "زمینه فرهنگی رفتار حرفه‌ای حسابداران"، مجله مطالعات حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، شماره ۱، صص ۱-۳۹.
۱۰. سلطانی، مرتضی. (۱۳۸۳). "مدیریت اخلاق در سازمانها"، ماهنامه تدبیر، سال چهاردهم، شماره ۱۳۲.
۱۱. علوی طبری، سید حسین، خلیفه سلطان، سید احمد و شهبندیان، ناهید. (۱۳۹۱)؛ "کیفیت حسابرسی و پیش‌بینی سود"، تحقیقات مالی، شماره ۳، صص ۲۳-۳۵.

۱۲. مظاهری راد، حمید. (۱۳۹۳). "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمان‌ها، پایگاه مقالات مدیریت، شماره ۱۳۳۲، صص ۱۳۳-۱۹۵.
۱۳. مهدوی، غلام حسین و هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲). "بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس"، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱.
۱۴. نمازی، محمد، بایزیدی، انور و جبارزاده، سعید. (۱۳۹۰): " بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی شماره ۹، ص ۳۰-۱۲.
۱۵. فرقاندوست حقیقی، کامبیز و بنی مهد بهمن، ولی لرحیدر. (۱۳۹۲). "بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان"، مقاله پذیرفته شده و در نوبت چاپ مجله علمی و پژوهشی حسابداری مالی و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

منابع لاتین:

16. Abdolmohammadi, M.J., Gabhart, D.R.L., & Reeves, M.F. (1997). Ethical cognition of business students individually and in groups. *Journal of Business Ethics*, 16(1), 1717-1725.
17. Abdolmohammadi, M.J., & Reeves, M.F. (2003). Does group reasoning improve ethical reasoning? *Business & Society Review*, 108(1), 127-137.
18. Adebayo, D.O. (2005). Ethical attitudes and prosocial behaviour in the Nigeria police: moderator effects of perceived organizational support and public recognition. *Policing: An International Journal of Police Strategies and Management*, 28(4), 684-705.
19. AICPA. (2007). Code of professional conduct. New York, NY: AICPA. Ajzen, I. (1991). The theory of planned behaviour. *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
20. Arnold, D., & Ponemon, L. (Fall 1991). Internal auditors' perceptions of whistle blowing and the influence of moral reasoning: an experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(2), 1-15.
21. Bandura, A. (1977). *Social learning theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall. Bandura, A. (1997). *Self efficacy*. New Jersey: Prentice Hall.
22. Bettenhausen, K.L., & Murnighan, J.K. (1991). The development of an intragroup norm and the effects of interpersonal and structural challenges. *Administrative Science Quarterly*, 36(1), 20-35.
23. Beu, D.S., Buckley, M.R., & Harvey, M.G. (2003). Ethical decision making: a multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review*, 12(1), 88-107.
24. Blau, P.M. (1964). *Exchange and power in social life*. New York, NY: Wiley.
25. Bobek, D., & Hatfield, R. (2003). An investigation of the theory of planned behaviour and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioural Research in Accounting*, 15, 13-38.

26. Brennan, N., & Kelly, J. (2007). A study of whistle-blowing among trainee auditors. *British Accounting Review*, 39(1), 61-87.
27. Broadhead-Fearn, D., & White, K. (2006). The role of self-efficacy in predicting rule-following behaviors in shelters for homeless youth: a test of the theory of planned behaviour. *Journal of Social Psychology*, 146(3), 307-325.
28. Buchan, H.F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: an extension of Ajzen's theory of planned behaviour. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-181.
29. Balthazard, P.A. and R.A. Cook (2004). "Organizational culture and Knowledge Management Success: Assessing the Behavior-Performance Continuum." Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Science.
30. Baron, A., Greenberg, (1994), " Behavior in Organizations Third Edition ", Prentice Hall.
31. Copeland, J. (2005). "Ethics as Imperative." *Accounting Horizons*, 19 (1), pp.35-43.
32. Clemente, M. (2003). "Growing Concerns: Managing Corporate Culture for Strategic Success, Part One." *Smart Praos Newsletter*. Retrieved from <http://accounting.smartpros.com/x36880.xml> [04/10/2011].
33. Carpenter, T.D., & Reimers, J.L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behaviour. *Journal of Business Ethics*, 60(2), 115-129.
34. Chatman, J.A., & Flynn, F.J. (2001). The influence of demographic composition on the emergence and consequences of cooperative norms in work teams. *Academy of Management Journal*, 44(5), 956-974.
35. Chiu, R.K. (2002). Ethical judgment, locus of control, and whistle-blowing intention: a case study of mainland Chinese MBA students. *Managerial Auditing Journal*, 17(9), 581-587.
36. Chung, J., Monroe, G., & Thome, L. (2004). An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. Research seminar. The University of NSW School of Accounting.
37. Cohen, J.R., & Martinov-Bennie, N. (2006). The applicability of a contingent factors model to accounting ethics research. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 1- 18.
38. Cullen, J. (1978). *The structure of professionalism*. New York: P.B. Inc.
39. Curtis, M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? *Journal of Business Ethics*, 68(2), 191-209.
40. Deegan C (2004). *Financial accounting Theory*. McGraw Hill publication.
- Gowthorpe C, Amat O (2005). Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro and Micro Manipulation. *Journal of Business Ethics* 57: 55-64.
41. Donaldson, W. (2005). "Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission." Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/spch040105whd.htm>. [04/10/2011].
42. Dart, E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *British Accounting Review*, 43, 173-185.
43. De Jong, A., de Ruyter, K., & Lemmink, J. (2005). Service climate in self-managing teams: mapping the linkage of team member perceptions and service

- performance outcomes in a business-to-business setting. *Journal of Management Studies*, 42(8), 1593-1620.
44. DeAngelo, L. (August 1981). Auditor independence, low-balling and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113-127.
45. DiMaggio, P.J., & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
46. Dowling, C. (2009). Appropriate audit support system use: the influence of auditor, audit team, and firm factors. *The Accounting Review*, 84(3), 771-810.
47. Dukerich, J.M., Nichols, M., Elm, D., & Vollrath, D. (1990). Moral reasoning in groups: leaders make a difference. *Human Relations*, 43(5), 473-493.
48. Dworkin, T.M., & Baucus, M.S. (1998). Internal vs. external whistle-blowers: a comparison of whistle-blowing processes. *Journal of Business Ethics*, 17(12), 1281-1298.
49. Eisenberger, R., Fasolo, P.M., & Davis-LaMastro, V. (1990). Effects of perceived organizational support on employee diligence, commitment and innovation. *Journal of Applied Psychology*, 75(1), 51-59.
50. Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchinson, S., & Sowa, D. (1986). Perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 71(3), 500-507.
51. Finn, D.W. (1995). Ethical decision making in organizations: a management employee-organization whistle-blowing model. *Research on Accounting Ethics*, 1, 293-313.
52. Finn, D.W., & Lampe, J. (1992). A study of whistle-blowing among auditors. *Professional Ethics*, 1(3-4), 137-168.
53. Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention and behaviour: An introduction to theory and research*. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company.
54. Flannery, B., & May, D. (2000). Environmental ethical decision making in the US metal-finishing industry. *Academy of Management Journal*, 43(4), 642-662.
55. Gray S.J., 1988, "Towards a Theory of Culture Influence on The Development of Accounting System Internationally", *Abacus*, March, PP.1-15.
56. Gaa, J.C. (1992). Discussion of a model of auditors' ethical decision processes. *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, 11(Suppl.), 60-66.
57. Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
58. Gibson, A.M., & Frakes, A.H. (1997). Truth or consequences: a study of critical issues and decision making in accounting. *Journal of Business Ethics*, 16(2), 161-171.
59. Goldman, A., & Barlev, B. (October 1974). The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence. *The Accounting Review*, 49(4), 707-718.
60. Gouldner, A.W. (1960). The norm of reciprocity: a preliminary statement. *American Sociological Review*, 25(2), 161-178.
61. Graham, J.W. (1986). Principled organizational dissent: a theoretical essay. In B.M. Staw, & L.L. Cummings (Eds.), *Research in organizational behaviour*, Vol.8 (pp.1-52). Greenwich, CT: JAL

62. Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' commitment to their profession: multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. *Behavioural Research in Accounting*, 17, 89-109.
63. Hanlon, G. (1994). *The commercialisation of accountancy: Flexible accumulation and the transformation of the service class*. London: Macmillan.
64. Hooks, K.L., Kaplan, S.E., & Schultz Jr, J.J. (1994). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 86-117.
65. Hwang, D., Staley, B., Te Chen, Y., & Lan, J. (2008). Confucian culture and whistle-blowing by professional accountants: an exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 504-526.
66. Hill, A.T.; Lewis, P.; and M. Millmser (2000). *A Human Resource Strategy Approach Managing Change*, Firs Publisher.
67. Howieson B (1996). Whither financial accounting research; a modern-day bo-peep? *Australian accounting review* 6(1):29-36.
68. Jenkins, J.; Deis, D.; Bedard, J.; and M. Curtis (2008). "Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis." *Behavioral Research in Accounting*, 20 (1), pp.45-74.
69. Jensen, M.C., and Meckling W.H., (1976); "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics* (October): 305-360.
70. Janis, I.L. (1972). *Victims of groupthink*. Mifflin, Boston: Houghton. Jones, T.M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366-395.
71. Jones, J., Massey, D.W., & Thome, L. (2003). Auditors' ethical reasoning: insights from past research and implications for the future. *Journal of Accounting Literature*, 22, 45-103.
72. Jubb, P. (1999). Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics*, 12(1), 77-94. Jubb, P. (2000). Auditors as whistle-blowers. *International Journal of Auditing*, 4, 153-167.
73. Kaplan, S.E. (Fall 1995). An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed off. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 14(2), 90-104.
74. Kaplan, S.E., & Whitecotton, S.M. (Spring 2001). An examination of the auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 45-63.
75. King, G., III (1997). The effects of interpersonal closeness and issue seriousness on blowing the whistle. *Journal of Business Communication*, 34(4), 419-436.
76. Lin, J.B., Pantzalis, C., & Park, J.C., (2010); "Corporate use of derivatives and excess value of diversification". *Journal of Banking and Finance*, Vol.31, pp.889-913.
77. Louwers, T.J., Ponemon, L.A., & Radtke, R.R. (1997). Examining accountants' ethical behaviour: a review and implications for future research. In V. Arnold, & S. G. Sutton (Eds.), *Behavioural accounting research: Foundations and frontiers* (pp.188-221). Sarasota, Florida: American Accounting Association.

78. Lucas, N., & Koerwer, V.S. (2004). Featured interview Sherron Watkins, former Vice President of corporate development for Enron. *Journal of Leadership and Organizational Studies*, 11(1), 38-47.
79. Martin, J. (2002). *Organizational Culture*. Thousand Oaks, California: Sage publications.
80. Mesmer-Magnus, J., & Viswesvaran, C. (2005). Whistle-blowing in organizations: an examination of correlates of whistle-blowing intentions, actions and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297.
81. Miceli, M. (2004). Whistle-blowing research and the insider: lessons learned and yet to be learned. *Journal of Management Inquiry*, 13(4), 364-366.
82. Miceli, M.P., & Near, J.P. (1988). Individual and situational correlates of whistleblowing. *Personnel Psychology*, 41(2), 267-281.
83. Miceli, M.P., & Near, J.P. (1992a). Situation variables affecting the whistle-blowing decision: a review of the literature. *Advances In Management Accounting*, 1, 109-139.
84. Miceli, M.P., & Near, J.P. (1992b). *Blowing the whistle: The organizational and legal implications for companies and their employees*. New York: Lexington.
85. Miceli, M.P., Near, J.P., & Schwenk, C.R. (1991). Who blows the whistle and why? *Industrial and Labor Relations Review*, 45(1), 113-130.
86. Mitchell, A., & Sikka, P. (2004). Accountability of the accounting bodies: the peculiarities of a British accountancy body. *British Accounting Review*, 36, 395-414.
87. Mitschow, M.C., & Langford, D. (2000). Whistle-blowing by independent auditors: an extension of general ethical resistance models. *Research on Accounting Ethics*, 6, 91-106.
88. Narayanan, J.S., Ronson, S., & Pillutla, M. (2006). Groups as enablers of unethical behaviour: the role of cohesion on group members actions. In E.
89. Mannix, & M. Neale (Eds.), *Ethics in groups: Research on managing groups and teams*, Vol.8 (pp.127-147). UK: JAI Press.
90. Near, J.P., & Miceli, M.P. (1985). Organizational dissidence: the case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.
91. Near, J.P., & Miceli, M.P. (1995). Effective whistle-blowing. *Academy of Management Review*, 20(3), 679-707.
92. Nichols, M.L., & Day, V.E. (1982). A comparison of moral reasoning of groups and individuals on the defining issues test. *Academy of Management Journal*, 25(1), 201-208
93. Post, J.; Lawrence, A.; and J. Weber (2002). *Business & Society: Corporate Strategy, Ethics, Public Policy*, 10th ed., New York: McGraw-Hill.
94. Paolillo, J., & Vitell, S. (2002). An empirical investigation of the influence of selected personal, organizational and moral intensity factors on ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 35(1), 65-74.
95. Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistle-blowing as planned behavior - a survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545-556.
96. Perks, R.W. (1993). *Accounting and society*. London: Chapman & Hall. Philp, M. (2007). *Political conduct*. US: Harvard University Press, The rest of the model is based on our review and understanding of how the external audit works.

97. Ponemon, L.A. (Fall 1994). Comment: whistle-blowing as an internal control mechanism: individual and organizational considerations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 118-130.
98. Porter, B.A. (April 1992). Do external auditors have the role of society's corporate watchdogs? *Akauntan Nasional* 4-1 1, 41-48, Malaysia. Public Interest Disclosure Act (PIDA). (1998). Public interest disclosure act 1998. UK.
99. Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. US: Harvard University Press, The Belknap Press. Rest, J. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger Press.
100. Sarbanes, P., & Oxley, M. (2002). *Sarbanes-Oxley act of 2002*. Washington, D.C: US Congress.
101. Sarens, G., De Beel de, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit: a comfort provider to the audit committee. *British Accounting Review*, 41, 90-106.
102. Schultz, J.J., Johnson, D.A., Jr., Morris, D., & Dymes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, 31 (Suppl.), 75-103.
103. Shafer, W.E., Morris, R.E., & Ketchand, A.A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(3), 254-277.
104. Sikka, P. (2008). Enterprise culture and accountancy firms: new masters of the universe. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 268-295
105. Sarros, J.C.; Cooper, B.K.; and J.C. Santora (2011). "Leadership Vision, Organizational Culture, and Support for Innovation .in Not-for-Profit and ForProfit Organizations." *Leadership & Organization Development Journal*, 32 (3), pp.291-309.
106. Sikka, P., Wilmott, H., & Lowe, T. (1989). Guardians of knowledge and public interest: evidence and issues of accountability in the UK accountancy profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(2), 47-71.
107. Sims, R.L., & Keenan, J.P. (1998). Predictors of external whistle-blowing: organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*, 17(4), 411-421.
108. Singhapakdi, A., Vitell, S., & Franke, G.R. (1999). Antecedents, consequences, and mediating effects of perceived moral intensity and personal moral philosophies. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 27(1), 19-36.
109. Singhapakdi, A., Vitell, S.J., & Kraft, K.L. (1996). Moral intensity and ethical decision making of marketing professionals. *Journal of Business Research*, 36(1), 245-255.
110. Schein, E. (1992). *Organizational Culture and Leadership*, 2nd ed. San Francisco: Jossey-Bass.
111. Sama, L. and V. Shoaf (2008). "Ethical Leadership for the Professions: Fostering a Moral Community." *Journal of Business Ethics*, 78 (1), pp.39-46.
112. Toffler, B., & Reingold, J. (2003). *Final accounting: Ambition, greed and the fall of Arthur Andersen*. New York: Broadway Books.
113. Trevino, L.K. (1986). Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model. *Academy of Management Review*, 11 (3), 601-617.

114. Trevino, L.K., Weaver, G.R., & Reynolds, S.J. (2006). Behavioural ethics in organizations: a review. *Journal of Management*, 32(6), 951-990.
115. Turrisi, R., & Jaccard, J. (1992). Cognitive and attitudinal factors in the analysis of alternatives to drunk driving. *Journal of Studies on Alcohol*, 53(5), 405-414
116. Wyatt, A. (2004). "Accounting Professionalism: Accountants' Responsibilities and Morality." *CPA Journal*. Vol.LXXfV (3), pp.22-28.
117. Weaver, G.; Trevino, L.; and P.Cochran (1999). "Corporate Ethics Practices in the Mid- 1990's: An Empirical Study of the Fortune 1000." *Journal of Business Ethics*, 18(3), pp.283-294.
118. William PF (2003). Modern Accounting Scholarship: The Imperative of Positive Economic Science. *Accounting Forum* 27: 251-69.
119. Warming-Rasmussen, B., & Windsor, C. (2003). Danish evidence of auditors' level of moral reasoning and predisposition to provide fair judgements. *Journal of Business Ethics*, 47(2), 77-87.
120. Wayne, S.J., Shore, L.M., & Liden, R.C. (1997). Perceived organizational support and leader-member exchange: a social exchange perspective. *Academy of Management Journal*, 40(1), 82-111.
121. Willett, C., & Page, M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*, 28(2), 101-120.