

ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی

مجید کلدوست

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران

قدرت الله طالب نیا*

دانشیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، گروه حسابداری

علی اسماعیل زاده مقری

استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، گروه حسابداری

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، گروه حسابداری

رمضانعلی رویایی

استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، گروه حسابداری

چکیده

هشداردهی به عنوان یک مکانیزم کنترلی و بخشی از حاکمیت شرکتی، روش مهمی برای جلوگیری و شناسایی تخلفات مالی بوده و سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمانها محسوب می شود. این پژوهش به هشداردهی به مثابه یک تصمیم اخلاقی نگرینسته و با استفاده از رویکرد جامع تصمیم گیری اخلاقی، اثر ادراک اخلاقی را بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی با تأکید بر نقش شهود بررسی می کند. بدین منظور پرسشنامه استاندارد و سناریو محقق ساخته با توجه به محیط حسابداری بخش عمومی در اختیار شاغلان حرفه در استان گیلان قرار گرفت. اطلاعات گردآوری شده از پرسشنامه های تکمیل شده با استفاده از روش معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی، مورد تجزیه و تحلیل واقع شد. بر مبنای مدل نهایی حاصل شده، 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.

واژگان کلیدی: هشداردهی، تصمیم گیری اخلاقی، تصمیم گیری شهودی، افشاگری تخلفات مالی.

۱. مقدمه

کشف و اصلاح به موقع انحرافات و تخلفات رُخ داده در نحوه عملکرد یک سازمان، امری مطلوب و ایده آل است از اینرو همواره سازمان ها بر آنند تا با به کارگیری تمهیدات مقتضی از جمله اعمال انواع سیاست های کنترلی و استقرار حاکمیت شرکتی، از بروز انحرافات و انواع خطاکاری ها در عملکرد مالی و عملیاتی خود جلوگیری نموده یا دست کم در صورت بروز، در اسرع وقت نسبت به شناسایی و اصلاح به موقع آنها اقدام نمایند. در سالیان اخیر، افکار عمومی در کشورمان با افشای متعدد تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی روبرو بوده است. با عنایت به سهم غیر قابل انکار حرفه حسابداری در بروز یا جلوگیری از پدیده های تخلف و سوء استفاده های مالی، رسوایی های فاجعه آمیز حادث شده اعتماد آحاد جامعه را به این حرفه خدشه دار نموده است. در حال حاضر فرآیندها و رویه های اتخاذ شده توسط سازمانهای بخش عمومی جهت گزارش خطاها، انحرافات و تخلفات توسط ذینفعان سازمان، به عنوان جزء مهمی از حکمرانی خوب^۱ تلقی شده و نقش قابل ملاحظه ای در شفافیت مالی، ایفای مسئولیت پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی این سازمانها ایفا می کند (علینقیان و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۴۳۸).

صرفنظر از اعمال انواع تدابیر کنترلی، بی شک، کشف و افشای بسیاری از موارد تخلف، فساد و سوء استفاده از وجوه عمومی، مرهون نقش بی بدیل هشداردهی^۲ بوده و اهمیت آن را آشکار می سازد. در شرایط کنونی که انتظار آحاد جامعه، نظارت مستمر و کنترل عملکرد سازمانهای بخش عمومی در راستای اهداف تعیین شده توأم با بهره گیری کارآ از منابع در اختیار می باشد، استفاده از هر مکانیزمی که بتواند انحرافات و خطاهای احتمالی را در سریعترین زمان ممکن کشف و افشاء نماید، لازم و ضروری است. هشداردهی می تواند نقش ممتازی را در سلامت عملکرد مالی کلیه سازمانها بطور عام و سازمانهای بخش عمومی بطور خاص ایفا کند. بر طبق گزارش انجمن بازرسان تقلب گواهی شده^۳ (ACFE) درباره تقلبها و سوءاستفاده های شغلی (۲۰۱۵) به رغم وجود سازوکارهای گوناگون برای پیشگیری و کشف انواع تقلب و سوء استفاده در سازمانها، همچون انجام انواع حسابرسی داخلی و مستقل و اتخاذ تدابیر مناسب کنترلهای داخلی باز هم متداول ترین روش کشف تخلف، از راه هشداردهی و افشاگری بوده است. به عبارت دیگر در اغلب موارد مدیران زمانی متوجه اشتباهات یا تخلفات رُخ داده در فرآیندهای مالی و عملیاتی خود می شوند که شخصی این موارد را افشاء نموده باشد (نر و میکلی^۴، ۲۰۱۶؛ ۶۰).

از آنجاییکه بخش عمده ای از منابع و امکانات عمومی در هر جامعه ای در اختیار سازمانهای دولتی بوده و همواره این سازمانها با خطر سوء استفاده، انحراف و تخلف از قوانین موضوعه در مصرف آنها مواجه هستند، هشداردهی تخلفات مالی می تواند از بروز ضررهای هنگفت به منافع عمومی جلوگیری نماید. اما، برخلاف آنچه به نظر می رسد، تصمیم به افشاء (هشداردهی) یک تخلف که فرد شاهد آن بوده، فرآیند ساده ای نیست، چراکه همانند هر تصمیم گیری اخلاقی دیگر،

عوامل متعدد شخصیتی، سازمانی و موقعیتی به ایجاد، ظهور و بروز آن کمک می کنند (لاتان^۵ و همکاران، ۲۰۱۶:۳). این پژوهش در راستای این مسئله که چه عوامل یا زمینه هایی سبب می شوند تا شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی در هنگام مواجهه با یک تخلف مالی دست به افشاگری زده یا در قبال آن سکوت اختیار کنند، انجام شده و به هشداردهی به مثابه یک تصمیم اخلاقی می نگرد. با عنایت به اینکه در بیشتر الگوهای تصمیم گیری اخلاقی، بر نقش عوامل منطقی تأکید گردیده و کمتر زمینه های غیر منطقی مورد توجه محققین قرار گرفته است این تحقیق فرآیند تصمیم گیری حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی را با تأکید بر نقش متغیر غیر منطقی شهود، مورد بررسی قرار داده و نقش آن را بر قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی مورد ارزیابی قرار می دهد.

۲. مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

تغییرات مستمر و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت سازمانهای بخش عمومی در کنار دگرگونی های عمیق در نیازها و خواسته های شهروندان، سبب گردیده مدیریت بر منابع محدود بودجه ای بیش از پیش اهمیت یابد. در این بین نقش حرفه حسابداری نیز در این گونه سازمانها، از کارکنان منفعل با مشارکت محدود، در حال تغییر به مشارکت کننده گان فعال در عرصه کنترل و پاسخگویی است. با این وجود بروز رسوایی ها و سوء استفاده های مالی صورت گرفته در سالیان اخیر در حوزه وجوه عمومی، ضربات سهمگینی را بر پیکره اعتماد جامعه به شاغلان حرفه حسابداری بطور عام و در بخش عمومی به بطور خاص وارد آورده است (بنی مهد و گل محمدی، ۱۳۹۶:۶۳). از دیدگاه صاحب نظران، حسابداران در نوک پیکان اتهام قرار دارند چراکه آنان در انجام فعالیتهای روزمره تابع کارفرمایانشان بوده و از آنجاییکه وقوع یک تخلف مالی مستلزم برقراری ارتباط بین مسئول اصلی با مسئولین سطوح پایین تر و همکاری آنان است، این دیدگاه عمومی ایجاد گردیده که حسابداران می توانند به عنوان واسطه های مناسب در وقوع تخلفات مالی حضور یابند (فیروزی و برزگر، ۱۳۹۷:۱۲۰).

هشداردهی یک مکانیزم کنترلی مهم در راستای پایان دادن به شائبه مطرح شده درباره ی حرفه حسابداری به ویژه در بخش عمومی است. هشداردهنده گان افشای صریح اطلاعات مربوط به فعالیتهای خطرناک، غیرقانونی، غیر اخلاقی و تبعیض آمیز را انجام داده و یا در برابر افرادی که در سازمان، کارهای غیر قانونی و نادرست انجام می دهند، دست به افشاگری می زنند (بیگی هرچگانی و همکاران، ۱۳۹۶:۲) هشداردهی در قالب یک عمل سودمند برای اجتماع^۶، به عنوان بخشی از مکانیزم حاکمیت شرکتی معاصر، موجب ارتقاء عدالت سازمانی و افزایش هم افزایی در آن می شود. (لاتان و همکاران، ۲۰۱۶:۳) از آنجاییکه رخداد خطاهای سازمانی، تبعات بالقوه قابل توجه و بعضاً پیش بینی نشده ای را متوجه سازمانها می کند، مدیران سازمانها می توانند با فراهم ساختن زمینه هشداردهی در سازمان و استفاده از این پدیده در راستای جلوگیری

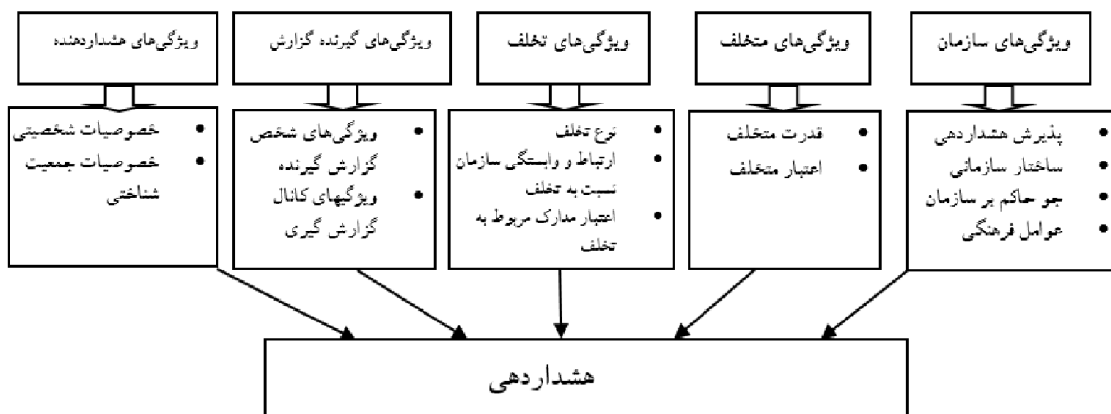
و اجتناب از این خطاها برآمده و ضمن اصلاح انحراف و خطای صورت گرفته پیش از انتشار و افشای آن در خارج از سازمان، از فشار احتمالی توسط مراجع ذیصلاح بیرونی یا رسانه های ارتباط جمعی و افکار عمومی مصون بمانند (نر و میکلی، ۲۰۱۶).

تحقیقات دانشگاهی در زمینه هشداردهی از اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی آغاز گردید و در بیشتر آنها محققان تمایزی بین هشداردهی در سازمانهای دولتی و خصوصی قائل نشده اند هرچند بطور خاص در حوزه سازمانهای بخش عمومی، راهنمای ترویج هشداردهی را که در قالب نقشه راه مقابله با فساد در سال ۲۰۱۲ توسط گروه G20 منتشر گردیده، می توان نقطه عطفی در این رابطه دانست. اکثریت قریب به اتفاق پژوهش های مرتبط، یا بر شناسایی ویژگیهای روانشناختی و جامعه شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می شود، تأکید دارند (لی گا او و برینک^۷، ۲۰۱۷؛ ۲). به عقیده نر و میکلی (۲۰۱۶) اقدام به هشداردهی خود متشکل از پنج جزء تعیین کننده است که عبارتند از: خصوصیات و ویژگیهای هشداردهنده، خصوصیات و ویژگیهای گیرنده گزارش، ویژگیهای تخلف یا رفتاری که نسبت به آن هشدار داده می شود، ویژگیها و خصوصیات فرد متخلف و نهایتاً ویژگیهای سازمانی که در آن هشداردهی صورت می گیرد.

شکل (۱)، بطور خلاصه عوامل مؤثر بر هشداردهی را نشان می دهد. بررسی ادبیات مربوط، بیانگر آن است که دریافت کننده گان گزارش هشداردهی، به دو گروه اصلی داخلی و خارجی تقسیم می شوند و ارائه گزارش به هریک از آنها، به ترتیب هشداردهی داخلی و هشداردهی خارجی را رقم خواهد زد. هشداردهی داخلی به افشای یک رفتار یا مورد خلاف ضوابط و هنجارها به مراجع ذیصلاح داخل سازمان اشاره دارد (کولبرگ و میهلیچ^۸، ۲۰۱۶؛ ۳). شخص گزارش گیرنده در هشداردهی داخلی ممکن است یک سرپرست، مدیر ارشد، حسابرس داخلی، واحد بازرسی داخلی و یا هر شخص دیگر مسئول در داخل سازمان باشد. هشداردهی داخلی به صورت بالقوه از سازمان در برابر گزارش هشداردهی خارجی محافظت می کند و این فرصت را در اختیار آن قرار می دهد که به اصلاح خطای رخ داده، پیش از ورود یک نیروی قهری خارجی، مبادرت نماید (لاتان و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۵).

هشداردهی خارجی اشاره به افشای یک مورد خلاف در سازمان به مراجع ذیصلاح بیرونی دارد که این مراجع از یک سازمان نظارت کننده (در ایران، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور، وزرات اطلاعات و نظایر آنها) گرفته تا رسانه ها و جراید را در بر می گیرد (لی گا او و برینک^{۲۰۱۷}). بطورکلی مطالعات صورت گرفته درباره ی ترجیح هشداردهی داخلی یا خارجی، حکایت از آن دارد که در شرایط تعهد سازمانی پایین فرد هشداردهنده، اعتماد کمتر وی به مدیریت و در دسترس بودن شواهد معتبر در خصوص تخلف، احتمال هشداردهی خارجی نسبت به هشداردهی داخلی بیشتر خواهد بود (کورتیز^۹، ۲۰۱۳؛ ۱۹۳). علاوه بر آن در حوزه

هشداردهی های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداردهی نیز توجه شده است بطوریکه از این مجرا دو نوع کانال هشداردهی شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانیست که فرد افشاء کننده گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می کند یا به صورت ناشناس مبادرت به این امر می نماید (کولیبرگ و میهلیچ، ۲۰۱۶؛ ۶).



شکل (۱) عوامل مؤثر بر هشداردهی

تصمیم به افشای یک رفتار خطا، فرآیند پیچیده ایست که به شدت با مفهوم تصمیم گیری اخلاقی گره خورده است (لاتان و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۳). تصمیم گیری اخلاقی ناشی از دو سطح دلایل رفتاری است که شامل احساسات و نظرات شخصی افراد راجع به درست و نادرست بودن یک موقعیت مشخص و سطح ارزیابی انتقادی آنان که متشکل از قضاوت منطقی و ارزیابی از وضعیت می شود، است (حاجیها و راشکی گزیه، ۱۳۹۶؛ ۱۵۶). در سالیان اخیر تحقیقات صورت گرفته منجر به پیشرفتهای قابل توجه در اندازه گیری و شناخت برخی از ابعاد فرآیند تصمیم گیری اخلاقی شده اند. در این راستا، محققان عوامل مختلفی را که بر نحوه تصمیم گیری های اخلاقی افراد تأثیر گذارند، شناسایی کرده و سعی در توضیح چگونگی روابط آنها با یکدیگر در قالب مدل های تصمیم گیری اخلاقی، دارند (گرینه^۱، ۲۰۱۷؛ ۶۷).

برخی از مدل های تصمیم گیری اخلاقی با بهره گیری از تحقیقات صورت گرفته در سایر رشته ها همچون فلسفه اخلاق، روانشناسی، جامعه شناسی، اقتصاد، رفتار سازمانی، جرم شناسی و امثالهم، در پی توضیح و چگونگی انجام فرآیند تصمیم گیری اخلاقی برآمده اند. در حرفه حسابداری، محققان به عوامل مختلفی در شیوه تصمیم گیری های اخلاقی حسابداران اشاره می کنند. از جمله این عوامل می توان به باورهای مذهبی، ویژگی های شخصیتی حسابدار و جامعه، و نوع حرفه اشاره کرد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۰). الگوهای تصمیم گیری اخلاقی بر تفکر شناختی افراد تمرکز می کنند. در این الگوها، غالباً یک فرآیند تصمیم گیری شناختی وجود دارد که به صورت متوالی ظاهر می شود. در این شیوه پردازش، عوامل مؤثر بر تحلیل شناخت فردی (مانند ارزش

های اخلاقی، طرز تفکر، دانش)، عوامل محیط سازمانی (مانند افراد، مقامات مافوق و همکاران) و فرصتهایی که برای انجام رفتار اخلاقی ایجاد شده (مانند پاداش ها و آئین نامه های اخلاقی) به کار گرفته می شود (حاجیها و راشکی گزمه، ۱۳۹۶). الگوهای فرآیند تصمیم گیری اخلاقی به دو طبقه کلی قابل تقسیم هستند که عبارتند از الگوهای مبتنی بر منطق و الگوهای غیر منطقی. الگوهای منطقی به صورت خاص بر این پیش فرض استوار هستند که فرآیند استدلال اخلاقی هسته اصلی مدل بوده و منجر به قضاوت اخلاقی می گردد در حالیکه در مدل های غیر منطقی، فرض می شود که قضاوت اخلاقی مبتنی بر شهود و احساس است و منطق با دلیل آوری سعی در توجیه قضاوت اخلاقی دارد و نقش ثانویه را در فرآیند تصمیم گیری اخلاقی ایفا می کند. رویکرد منطقی در تصمیم گیری اخلاقی، پیشنهاد می کند که در هنگام مواجهه با یک تنگنای اخلاقی، تصمیم گیرندگان تلاش نمایند تا با تکیه بر منطق و استدلال از بین استانداردها و موازین اخلاقی راهکارهای متناسب با مسأله را یافته و به آن عمل نمایند. این رویکرد در غالب تئوریهای ارائه شده در باب تصمیم گیری اخلاقی مؤثر بوده و اکثر محققان بر مبنای آن نسبت به ارائه مدل پیشنهادی خود مبادرت نموده اند (رویایی و محمدی، ۱۳۹۴).

در عین حال، در مدل های تصمیم گیری اخلاقی با رویکرد غیر منطقی، فرآیند، شهود، عواطف و احساسات نقش محوری را ایفا می کنند (هینک، ۲۰۰۸؛ ۱۱۳). به عنوان مثال یافته های جدید در حوزه روانشناسی اخلاقی نشان می دهد که تصمیم گیری اخلاقی، اغلب به وسیله شهود و احساسات رقم می خورد (هولینگز^{۱۱}، ۲۰۱۳؛ ۵۰۶). شهودگرایی در فلسفه اخلاق به دو دسته از متفکران اطلاق می شود. یک دسته آنهایی هستند که معتقدند آدمی همانگونه که حس بینایی، شنوایی و لامسه دارد یک حس دیگر به نام حس اخلاقی دارد که با آن ویژگیهای اخلاقی افعال را درک می کند. دسته دیگر معتقدند مفاهیم اخلاقی، به صورت عقلی و بی واسطه، ماتقدم بر تجربه و احساس صورت می گیرد. تقریباً همه شهودگرایان مدعی اند که گروه بزرگی از مردم در باور به مجموعه یکسانی از قضاوت های اخلاقی، به طوری غیر استنتاجی موجه و متفق القول هستند مانند اینکه کشتن انسان، دروغ گویی و عهد شکنی بدون ارائه دلیل مناسب، فی النفسه نادرست است (گرینه، ۲۰۱۷؛ ۶۹). در مورد یک موقعیت و تصمیم گیری اخلاقی، شهود یعنی ادراک بی واسطه، بدون تأمل و تحقیق، از امر خوب و درست یا بد و زشت. به عبارت دیگر یک تصمیم گیری اخلاقی شهود شده، برای فاعل اخلاقی، بدیهی می نمایاند.

در راستای فائق آمدن بر محدودیتهای دو رویکرد مذکور و دستیابی به رویکردی جامع، شوارتز (۲۰۱۶) با ارائه مدل جامع تصمیم گیری اخلاقی، سعی نمود، رویکردهای منطقی و غیر منطقی در تصمیم گیری اخلاقی را با یکدیگر تلفیق نماید. بر مبنای نظر وی، فرآیند تصمیم گیری اخلاقی از چهار مرحله اصلی تشکیل می یابد که از مدل رست (۱۹۸۶) بر گرفته شده است و عبارتند از: ۱- ادراک اخلاقی ۲- قضاوت اخلاقی ۳- قصد ۴- رفتار (عمل). از آنجاییکه مدل تصمیم

گیری اخلاقی رست تنها بر جنبه منطقی و استدلالی فرد تأکید داشت شوارتز در مدل جامع تصمیم گیری اخلاقی، اثر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی را بطور غیر مستقیم در گرو فاکتورهای مختلف پیشین تصمیم گیری، هنجارهای محیطی پایه ای منطقی و غیر منطقی همچون احساس، شهود و استدلال می داند و علاوه بر آن خروجی های فرآیند تصمیم گیری را که به حلقه های یادگیری ناشی از بازخورد تصمیم مربوط می شوند، در نظر می گیرد.

ادراک اخلاقی، قضاوت اخلاقی و تصمیم گیری بر مبنای شهود

پس از رخداد یک مسئله اخلاقی که در آن فرد بدیل های اخلاقی متضاد را جهت اتخاذ یک تصمیم پیش روی خود دارد، اولین گام در فرآیند تصمیم گیری اخلاقی پاسخ به این سؤال است که آیا، فرد مسئله یا تنگای اخلاقی را درک نموده است. ادراک اخلاقی، نقطه ای از زمان تعریف می شود که شخص در می یابد، با شرایطی مواجه است که در آن می بایست طبق موازین اخلاقی اقدامی را انجام دهد (یا ندهد) که بر اثر آن منافع یا انتظارات خود و دیگران تحت تأثیر قرار خواهد گرفت (شوارتز، ۲۰۱۶؛ ۷۶۰). ادراک اخلاقی ناشی از موقعیت های خاص، یا به تناسب ظرفیت اخلاقی و توانایی استدلال ذاتی افراد و هوش اخلاقی حاصل می شود و یا نتیجه کارکرد یک زیر ساخت اخلاقی (آئین رفتار حرفه ای، آموزش اخلاق کاربردی و...) در سازمان است (هینک، ۲۰۰۸؛ ۱۱۳). ادراک اخلاقی، شناخت اصول اخلاقی و نحوه ارتباط آنها با تصمیم گیری است (شوارتز، ۲۰۱۶؛ ۷۶۱).

قلب هر مدل تصمیم گیری اخلاقی، قضاوت اخلاقی است که در نهایت منجر به رفتار می شود. قضاوت اخلاقی، انتخاب بدیل اخلاقی از بین گزینه های مختلف تعریف شده است (لاتان و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۶). مطالعات پیشین عمدتاً، قضاوت اخلاقی را تابعی از ویژگیها و توانایی های فردی دانسته و ساختارهای محیطی و هنجارهای حرفه ای را صرفاً به ارزیابی اخلاقی بودن کردارها، محدود می نماید لیکن در حال حاضر اعتقاد بر آن است که یک عامل محیطی می تواند الزامات مسئولیت را تحت تأثیر قرار داده و یا در تخصیص تلاش برای بکارگیری این گونه الزامات تغییر به وجود آورد (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰؛ ۶۳). شوارتز (۲۰۱۶) معتقد است که ادراک اخلاقی، بطور غیر مستقیم و به واسطه متغیرهای میانجی همچون احساسات، شهود و استدلال بر قضاوت اخلاقی تأثیر گذار است. به عبارت دیگر اثر توأمان حالات آدمی، تجربیات پیشین وی در موقعیتهای گوناگون در قالب ضمیر خودآگاه و ناخودآگاه وی که از آن به شهود و حس ششم تعبیر می شود در کنار قدرت تعقل و استدلال، منجر به قضاوت اخلاقی و نهایتاً تصمیم گیری اخلاقی فرد می شود (لاتان و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۷). با مشخص کردن دلایل اصلی در ارتباط با قضاوت های اخلاقی که حسابداران در هنگام مواجهه با موقعیت های اخلاقی خاص همچون هشداردهی انجام می دهند، احتمال بروز شکست های اخلاقی در حرفه کاهش می یابد (فیروزی و برزگر، ۱۳۹۷) در این راستا، فرضیات این پژوهش به شرح زیر می باشد:

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

فرضیه دوم: ادراک اخلاقی از طریق شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاههای اجرایی تأثیر مثبت دارد.

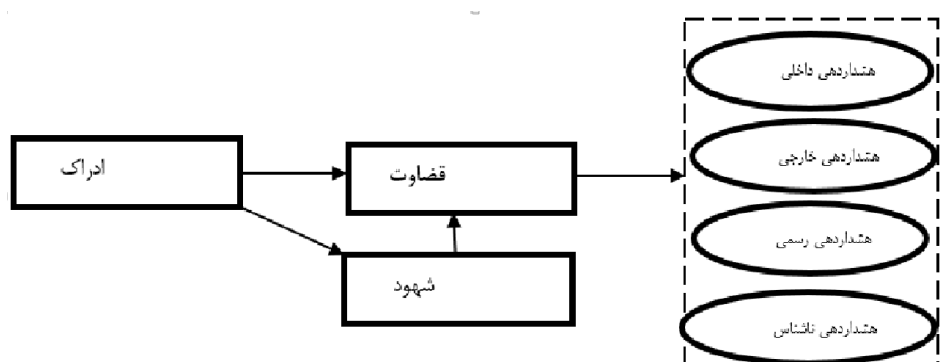
فرضیه سوم: شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاههای اجرایی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی داخلی تخلفات مالی حسابداران در دستگاههای اجرایی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه پنجم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی حسابداران در دستگاههای اجرایی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی رسمی تخلفات مالی حسابداران در دستگاههای اجرایی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه هفتم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی حسابداران در دستگاههای اجرایی تأثیر مثبت دارد.



شکل (۲) مدل مفهومی تحقیق

پیشینه تجربی پژوهش

بررسی ها نشان می دهند که موضوع هشداردهی به واسطه شرایط پیش آمده در رابطه با رسوایی های مالی به خصوص در پنج سال اخیر بسیار بیشتر مورد توجه قرار گرفته است (لی گا، ۲۰۱۷؛ ۵). با توجه به کثرت مستندات علمی یاد شده در ذیل به تعدادی از آنها که منحصراً به هشداردهی در حرفه حسابداری و حسابرسی می پردازند، اشاره خواهد شد.

نر و میکلی (۲۰۱۶) ضمن مرور پژوهش ها و نظریات پیشین خود و سایر محققان در زمینه هشداردهی در یک تحقیق مروری، زمینه های بروز و عوامل مؤثر بر هشداردهی را بررسی کرده و آنچه را که می بایست مدیران سازمان ها در این رابطه مد نظر قرار دهند، بیان نموده اند. ژن

جنک^{۱۲} (۲۰۱۶) در رساله دکتری خود با موضوع « بررسی تأثیر هوش هیجانی رهبران بر قصد هشداردهی توسط زیردستان» دریافت که در صورت دخیل نبودن رهبر در یک سوءاستفاده مالی، زیردستان هنگامیکه او دارای هوش هیجانی بالایی است بیشتر تمایل به هشداردهی تخلف صورت رُخ داده خواهند داشت. علاوه بر آن، وی نشان داد که بین تمایل زیردستان به هشداردهی و هوش هیجانی مدیر و همچنین عواملی چون اعتماد به مدیر و رضایت شغلی ارتباط معناداری وجود دارد. لاتان و همکاران (۲۰۱۷) با بهره گیری از مدل جامع تصمیم گیری اخلاقی شوارتز (۲۰۱۶) اثر عوامل غیرمنطقی را بر تصمیم حسابرسان جامعه حسابداران کشور اندونزی نسبت به هشداردهی تخلفات همکاران خود مورد بررسی قرار دادند. بر اساس یافته های آنان، نیت هشداردهی، بستگی به ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی داشته و این ارتباط بر اثر عواملی همچون احساسات و شدت مسئله اخلاقی تحت تأثیر قرار گرفته و تعدیل می شود. گراویز و ژا او (۲۰۱۸)، اقدام به تجزیه و تحلیل پژوهش های صورت گرفته در حسابداری با موضوع هشداردهی نمودند. به اعتقاد آنان، خصوصیات شخصی هشداردهنده و نوع خطا از عوامل مهم تأثیرگذار بر هشداردهی داخلی یا خارجی توسط حسابداران بوده و درمقابل ویژگیهای سازمانی تأثیرات متنوعی در این رابطه داشته اند. در تحقیق صورت گرفته توسط کال^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۸)، ارتباط بین هشداردهی و برخوردهای قهری و بازدارنده نسبت به ارائه نادرست اطلاعات مالی مورد بررسی قرار گرفت. به اعتقاد آنان بین برخوردهای شدیدتر با مقوله ارائه اطلاعات نادرست مالی و مبادرت به هشداردهی ارتباط مثبت و مستقیم وجود دارد.

لاتان و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود نقش عوامل سه گانه فرصت، توجیه و مشوق مالی را بر قصد حسابرسان نسبت به هشداردهی مورد بررسی قرار دادند. بر مبنای نظر آنان، مشوق های مالی بیشترین تأثیر را در بین عوامل سه گانه فوق نسبت به هشداردهی حسابرسان ایفا می کند.

مرور ادبیات موضوع پژوهش، در منابع داخلی بیانگر آن است که پدیده هشداردهی به ویژه در حرفه حسابداری، کمتر مورد مطالعه محققان داخلی بوده و از این حیث موضوع پژوهشی جدیدی در کشور قلمداد می شود، با این وجود از جمله تحقیقات مرتبط در این زمینه می توان به تحقیق نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) با عنوان « مدل بندی و تعیین الویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران» اشاره نمود که در آن، تنها بر گزارشگری مالی متقلبانه تأکید شده و عوامل مؤثر بر اثربخشی هشداردهی داخلی شناسایی و الویت بندی شده اند. ابراهیم بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر ارزش های انگیزشی بر هشداردهی توسط حسابرسان پرداخته اند. مطالعه آنان نشان می دهد که هرچقدر ارزش های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی، برای حسابرسان در الویت باشد آنان گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت. در تحقیق بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) با عنوان « بررسی رابطه

میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران « اثر مؤلفه های جو اخلاقی سازمان بر هشداردهی با در نظر گرفتن متغیرهای میانجی شامل برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش، برداشت از هزینه های مربوط به هشداردهی و برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز مورد بررسی قرار گرفته است. فیروزی و برزگر (۱۳۹۷) رابطه میان جنبه های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی را مورد پژوهش قرار دادند. به اعتقاد آنان ترس از خسارات مادی و اعتباری ناشی از افشاء سبب می شود تا حسابداران تمایلی برای افشای موارد غیر اخلاقی که شاهد آن بوده اند، نداشته باشند.

۳. روش پژوهش

روش پژوهش حاضر تلفیقی از پیمایشی و همبستگی است. تحقیقات پیمایشی معمولاً از طریق نظر سنجی صورت گرفته که در این تحقیق از نوع مقطعی آن، جهت گردآوری داده های پژوهش استفاده شده است. از طرف دیگر چون هدف پژوهش، بررسی رابطه بین متغیرهای مورد مطالعه است که در آن تأثیر بعضی از متغیرها بر روی برخی دیگر ارزیابی می گردد، در نتیجه روش تحقیق از نوع همبستگی و مدل یابی بوده و از لحاظ هدف کاربردی است. جامعه آماری این پژوهش شاغلین حرفه حسابداری در بخش عمومی استان گیلان در رده های سازمانی کارشناس مالی، ذیحساب، حسابرس و بازرس بوده است. با لحاظ گستردگی فعالیتهای این حوزه و تعدد سازمانهایی که مالکیت عمومی بر آنها مترتب می باشد، این پژوهش صرفاً بر آن تعداد از شاغلان حرفه در بخش عمومی متمرکز گردیده که در سازمانهایی مشغول به فعالیت هستند که از بودجه عمومی دولت استفاده می کنند. با عنایت به تعداد کل جامعه تحقیق که شامل حدود ۱۰۰۰ نفر می باشند با استفاده از فرمول کوکران و رویکرد انتخاب نمونه تصادفی، تعداد نمونه معادل ۲۷۰ نفر تعیین گردید و در پایان فرآیند جمع آوری اطلاعات از جامعه تحقیق، تعداد ۲۷۳ پرسشنامه تکمیل شده در دسترس محققین قرار گرفت. ابزار گردآوری داده ها در این تحقیق از سه بخش تشکیل یافته است که با استفاده از یک پلت فرم آن لاین در محیط مبتنی بر وب در اختیار شرکت کننده گان در تحقیق، قرار داده شد. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی شرکت کننده گان در تحقیق (شامل جنسیت، سطح تحصیلات، عنوان شغلی، سابقه حرفه ای) بوده است. بخش دوم در برگیرنده ابزار سنجش شهود می باشد و در آن جهت اندازه گیری توانایی شهود و مطلوبیت شهود در شرکت کننده گان، از پرسشنامه استاندارد شهود پرتز^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۴) که دارای بیست گویه بوده و با دامنه پیوستاری پنج درجه ای اندازه گیری می شود، استفاده شده است. در بخش سوم نیز با تدوین یک سناریو فرضی و طراحی سوالات مرتبط با متغیرهای مورد بررسی مبادرت به اندازه گیری آنها گردید. با عنایت به دشواری مشاهده واکنش افراد در هنگام مواجهه با رفتارهای غیراخلاقی و خلاف موازین، استفاده از رویکرد سناریو در تحقیقات مرتبط

با اخلاقیات در رشته حسابداری در سالیان اخیر مرسوم شده است. (لی گا او و برینک ۲۰۱۷، لاتان و همکاران، ۲۰۱۷ و...) در این رویکرد، یک شرایط فرضی ترسیم می شود و از پاسخ دهنده درخواست می گردد که خود را در نقش تشریح شده قرار داده و سپس به سوالات مرتبط پاسخ دهد. سناریو و سوالات مربوط به آن در تحقیق حاضر، بر گرفته شده از سناریو های بکار گرفته شده در تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، باگداساروف (۲۰۱۶) و کورتیز و تیلور (۲۰۱۳) با اعمال تغییرات، با توجه به محیط حسابداری بخش عمومی و جامعه مورد مطالعه بوده است که با دامنه پیوستاری هفت درجه ای اندازه گیری می شود.

نگاره (۱) پایایی و روایی ابزار تحقیق را در قالب شاخص های مربوط ارائه می کند. در راستای اخذ پاسخ شرکت کننده گان لینک مربوط به ابزار پژوهش با استفاده از شبکه های اجتماعی و تارنماهای دو مرکز آموزش کارکنان دولت متعلق به جهاد دانشگاهی شعبه گیلان و مرکز آموزش و پژوهش سازمان اداری و استخدامی استان گیلان، در اختیار جامعه پژوهش قرار گرفت که در مجموع تعداد ۲۷۳ نفر از آنها، نسبت به تکمیل آن اقدام نمودند. به منظور آزمون فرضیات و تحلیل روابط بین متغیرها از رویکرد معادلات ساختاری (PLS) نسل دوم که مبتنی بر حداقل مربعات جزئی است با استفاده از نرم افزار Smart PLS نگارش سوم، بهره می برد. برخلاف نسل اول معادلات ساختاری که مبتنی بر کوواریانس بوده و در آن میزان برازش کلی مدل مفروض ارزیابی می شود، روش حداقل مربعات جزئی پیش بینی مدار بوده و به نظریه قوی نیاز ندارد و به عنوان روش ساخت نظریه نیز به کار می رود. از طریق این روش می توان، قابل قبول بودن مدل های نظری را در جامعه های خاص، با استفاده از داده های کم و غیر نرمال آزمایشی و غیر آزمایشی ارزیابی نمود. (آذر و همکاران، ۱۳۹۱؛ ۳۵) علاوه بر آن، به منظور ارائه آمار توصیفی داده های گردآوری شده که به بررسی متغیرهای جمعیت شناختی و برخی شاخص های مرکزی داده های پژوهش می پردازد با استفاده از نرم افزار Spss نگارش ۲۴ نتایج مربوط حاصل گردید.

۴. یافته های پژوهش

آمار توصیفی

در بخش توصیفی از تحلیل داده ها، نتایج بیانگر آن هستند که از میان تعداد ۲۷۳ نفر شرکت کننده در تحقیق، ۱۸۹ نفر مرد و مابقی زن می باشند و بیشترین فراوانی سطح تحصیلات در مقطع فوق لیسانس (۵۶٪) بوده است. همچنین شاغلین در پست های سازمانی حسابداری یا کارشناس مالی با حدود ۵۵٪، حسابرسی با ۲۲٪ و ذیحسابی ۱۱٪ و سایر کارکنان امور مالی با ۱۲٪ تعداد شرکت کننده گان را از نظر عنوان شغلی نشان می دهد. از طرف دیگر بیشترین فراوانی شرکت کننده گان در تحقیق از نظر سنوات خدمتی، در حدود بیست سال و بالاتر بوده است.

نگاره (۱) توزیع سوالات ابزار پژوهش و شاخص های روایی و پایایی مربوط

ابعاد کلی سنجش	تعداد سوالات	پایایی محاسبه شده با آلفای کرونباخ
مطلوبیت شهود	۱۰ سوال	۰/۷۹۲
شهود	۱۰ سوال	
توانایی شهود	۱۰ سوال	
ادراک اخلاقی	۳ سوال	۰/۸۳۲
قضاوت اخلاقی	۴ سوال	۰/۸۵۳
هشداردهی داخلی	۴ سوال	۰/۸۴۴
هشداردهی خارجی	۴ سوال	۰/۸۳۱
هشداردهی رسمی	۲ سوال	۰/۹۳۰
هشداردهی ناشناس	۲ سوال	۰/۷۸۹

از روش روایی محتوا برای اطمینان از درستی ابزار اندازه گیری استفاده شده است به اینصورت که از نظرات تعدادی از اساتید دانشگاه، متخصصان و کارشناسان و مطالعه پرسشنامه های مشابه و اعمال نظرات اصلاحی آنان و پس از رفع ابهام در سوالات، پرسشنامه نهایی طراحی، بومی سازی و تدوین گردید.

برای پایایی پرسشنامه تعداد ۵۰ پرسشنامه در جامعه اولیه مربوط پخش شد. با استفاده از نرم افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی کل ۰/۸۵۰ به دست آمد که به دلیل بیشتر بودن ضریب آلفا از مقدار ۰/۷۰، تمامی مولفه های مورد مطالعه از اعتبار کافی برخوردار می باشند.

برازش مدل اندازه گیری

پس از ارائه آمار جمعیت شناختی در بخش قبل، نوبت به ارزیابی مدل اندازه گیری و ساختاری تحقیق می رسد. برازش مدل اندازه گیری در پژوهش های با رویکرد معادلات ساختاری از طریق بررسی پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا مورد ارزیابی قرار می گیرد. در بررسی پایایی شاخص لازم است کلیه بارهای عاملی شاخص ها که بیانگر میزان شدت رابطه یک متغیر پنهان (سازه یا سوالات سنجش کننده یک متغیر) و متغیر آشکار (شاخص یا متغیر مورد بررسی در مدل) است، بزرگتر از مقدار ۰/۷۰ بوده و حداقل در سطح ۰/۰۵ معنی دار باشند. با دقت در نمودار شماره (۴) ملاحظه می گردد که کلیه بارهای عاملی شاخص ها در مدل تحقیق بیش از مقادیر معیار بوده اند. از طرف دیگر به دلیل اینکه ضریب آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه ها تلقی می شود، روش معادلات ساختاری معیار مدرن تری را نسبت به این معیار تحت عنوان پایایی ترکیبی^{۱۵} بکار می برد. پایایی ترکیبی، شاخصی برای ارائه پایداری درونی مدل اندازه گیری پژوهش محسوب می شود و در مقادیر بالاتر از ۰/۷۰ پذیرفته شده است (داودی و رضازاده، ۱۳۹۵). بطوریکه مقادیر نگاره (۲) نشان می دهند شاخص مذکور در رابطه با مدل اندازه گیری این پژوهش دارای مقادیر قابل قبول می باشد. علاوه بر آن، در نگاره مذکور به منظور اطمینان از کیفیت مدل اندازه گیری تحقیق، شاخص مقادیر اشتراکی^{۱۶} نیز محاسبه و ارائه شده است که نشان می دهد چه مقدار از میزان تغییر پذیری شاخص ها (سوالات) توسط

سازه‌ی مرتبط با خود تبیین می‌شود. در نگاره (۲) به همراه مقادیر شاخص‌های پایایی مدل اندازه‌گیری، معیار روایی همگرا نیز ارائه شده است. روایی همگرا یا اعتبار همگرایی، همبستگی زیاد شاخص‌های یک سازه را در مقایسه با همبستگی شاخص‌های سازه‌های دیگر نشان می‌دهد. به منظور ارزیابی اعتبار همگرایی در نرم افزار Smart PLS از شاخص AVE استفاده می‌شود. مقدار این ضریب از ۰ تا ۱ متغیر بوده و مقادیر بالاتر از ۰/۵۰ به منظور تعیین اعتبار همگرایی پذیرفته شده است. بطوریکه ملاحظه می‌گردد کلیه مقادیر منعکس در نگاره (۲) بیش از مقادیر معیار بوده که این امر بیانگر آن است که مدل اندازه‌گیری تحقیق واجد روایی همگرای قابل قبول است.

نگاره (۲) بررسی معیارهای پایایی شاخص و روایی همگرا در مدل پژوهش

متغیرها	Communality	CR	AVE
ادراک اخلاقی	۰/۳۲۰	۰/۹۰۶	۰/۷۶۳
شهود	۰/۳۹۴	۰/۸۵۶	۰/۷۴۸
قضاوت اخلاقی	۰/۵۲۱	۰/۹۰۰	۰/۶۹۴
هشداردهی خارجی	۰/۳۲۱	۰/۸۸۰	۰/۶۵۲
هشداردهی داخلی	۰/۳۲۴	۰/۹۰۲	۰/۶۹۹
هشداردهی رسمی	۰/۶۳۲	۰/۹۷۲	۰/۹۴۵
هشداردهی ناشناس	۰/۴۵۵	۰/۸۹۰	۰/۸۰۲

آخرین شاخص جهت برآزش مدل اندازه‌گیری تحقیق، روایی واگرا است که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر می‌باشد. در PLS به منظور تعیین شاخص فوق از معیار فروئل و لارکر استفاده می‌شود. در ادامه و در نگاره (۳) ماتریس فروئل و لارکر به عنوان شاخص روایی واگرای مدل ارائه شده است. بطوریکه ملاحظه می‌شود در ماتریس مذکور، مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آنها و سایر سازه‌ها بیشتر است که این امر گواه روایی واگرای مناسب مدل تحقیق است. از طرف دیگر دقت در نگاره (۳) بیانگر آن است که بیشترین میزان همبستگی بین متغیرهای پژوهش، مربوط به همبستگی بین هشداردهی خارجی و هشداردهی رسمی با مقدار تقریبی ۷۰ درصد است.

نگاره (۳) ماتریس فروئل و لارکر مدل

متغیر	ادراک اخلاقی	شهود	قضاوت اخلاقی	هشداردهی خارجی	داخلی	رسمی	ناشناس
ادراک اخلاقی	۰/۸۷۳						
شهود	۰/۲۹۰	۰/۸۶۵					
قضاوت اخلاقی	۰/۴۹۲	۰/۳۷۳	۰/۸۳۳				
هشداردهی داخلی	۰/۳۷۴	۰/۲۳۰	۰/۵۴۰	۰/۸۰۷			
هشداردهی خارجی	۰/۴۲۷	۰/۲۰۷	۰/۶۰۶	۰/۵۰۹	۰/۸۳۶		
هشداردهی رسمی	۰/۲۹۰	۰/۲۴۵	۰/۵۲۶	۰/۶۹۳	۰/۵۴۴	۰/۹۷۲	
هشداردهی ناشناس	۰/۲۱۹	۰/۱۷۴	۰/۴۲۸	۰/۴۹۵	۰/۴۶۹	۰/۳۱۰	۰/۸۹۶

برازش مدل ساختاری

نتایج ارزیابی ساختاری مدل که در نگاره (۴) و (۵) و نگاره‌های (۳) و (۴) ارائه شده است، بیانگر معناداری روابط و شدت ضرایب مسیرهای منتهی به چهار نوع هشداردهی تخلفات مالی مورد بررسی در این تحقیق می باشد. با توجه به آماره های t مندرج در شکل شماره (۳) و مقایسه آن با مقدار بحرانی (۱/۹۶)، با لحاظ این اینکه در کلیه گویه ها، آماره های حاصله بیش از مقادیر بحرانی می باشد در سطح اطمینان ۹۵٪ کلیه روابط بین اجزاء مدل تایید می شود. از طرف دیگر در نگاره (۴)، اعداد مندرج بر روی خطوط در واقع ضرایب بتا حاصل از معادله رگرسیون میان متغیرها بوده که همان ضریب مسیر است. اعداد داخل هر دایره بیانگر مقدار R^2 مدل بوده که نشان دهنده تأثیر است که یک متغیر برون زا بر یک متغیر درون زا می گذارد. مقادیر ضریب تعیین (R^2) تنها برای متغیرهای وابسته مدل محاسبه می گردد و مقدار آن نیز از ۰ تا ۱ متغیر است. بطوریکه ملاحظه می شود، ضریب تعیین برای متغیرهای هشداردهی داخلی (۰/۴۴۳) هشداردهی خارجی (۰/۴۱۶)، هشداردهی رسمی (۰/۴۰۷) و هشداردهی ناشناس (۰/۳۹۷) می باشد و نشان می دهد که متغیرهای قضاوت اخلاقی و ادراک اخلاقی با احتساب تأثیر متغیر شهود در مجموع توانسته اند به ترتیب ۴۴٪، ۴۲٪، ۴۱٪ و ۴۰٪ از تغییرات متغیرهای هشداردهی داخلی، خارجی، رسمی و ناشناس را توضیح دهند. همچنین مقدار قابل توجه R^2 حاصل شده برای متغیر قضاوت اخلاقی (۰/۶۵۸)، بدان معنا است که ادراک اخلاقی و شهود روی هم رفته تأثیر قابل توجه حدود ۶۶٪ بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به پدیده هشداردهی تخلفات مالی دارند و ادراک اخلاقی نیز ۴۴٪ بر شهود تأثیر گذار است. به منظور تعیین شدت رابطه میان سازه های مدل، مقادیر شاخص اندازه تأثیر یا F^2 در نگاره (۴) ارائه شده است که در آن مقادیر زیر ۰/۰۲ اثرات کوچک، و بالای ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب اثرات متوسط و بزرگ اندازه یک سازه بر سازه دیگر را نشان می دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). از طرف دیگر در راستای برازش ساختاری مدل، در نگاره (۵) دو معیار دیگر با عنوان Q^2 و Q^2 و شاخص افزونگی^{۱۸} نیز ارائه شده است. معیار Q^2 یک معرف تناسب پیش بین مدل است که صرفاً برای متغیرهای وابسته

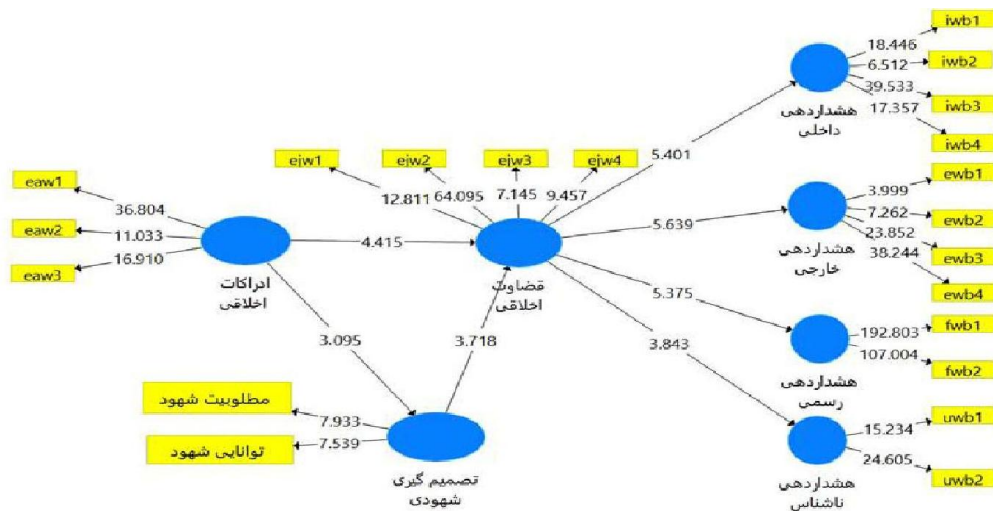
در مدل قابل محاسبه است به نحویکه مقادیر بیشتر از صفر برای یک متغیر بیانگر تناسب مناسب پیش بین مدل برای آن متغیر بوده در مقابل مقادیر صفر و پایین تر فقدان تناسب پیش بین را در مدل ارائه شده نشان می دهند. در مدل تحقیق با توجه به مقادیر معیار بر حسب نظر هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵، و ۰/۳۵ را به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی پیش بینی متغیر در مدل می دانند، ملاحظه می گردد که مقادیر Q^2 سه متغیر قضاوت اخلاقی، هشداردهی داخلی و هشداردهی خارجی بیش از حد متوسط بدست آمده است. شاخص افزونگی نیز یکی دیگر از شاخص هایی است که کیفیت مدل ساختاری را نشان می دهد و صرفاً برای متغیرهای سطح دوم مدل قابل محاسبه می باشد بنحویکه باید اعداد حاصل مثبت باشند به همین ترتیب در مدل پژوهش کلیه نتایج حاصل در خصوص این معیار نیز مثبت می باشند که بیانگر کیفیت قابل قبول مدل ارائه شده است.

نگاره (۴) مقادیر ضریب تأثیر برای متغیرهای مستقل مدل تحقیق

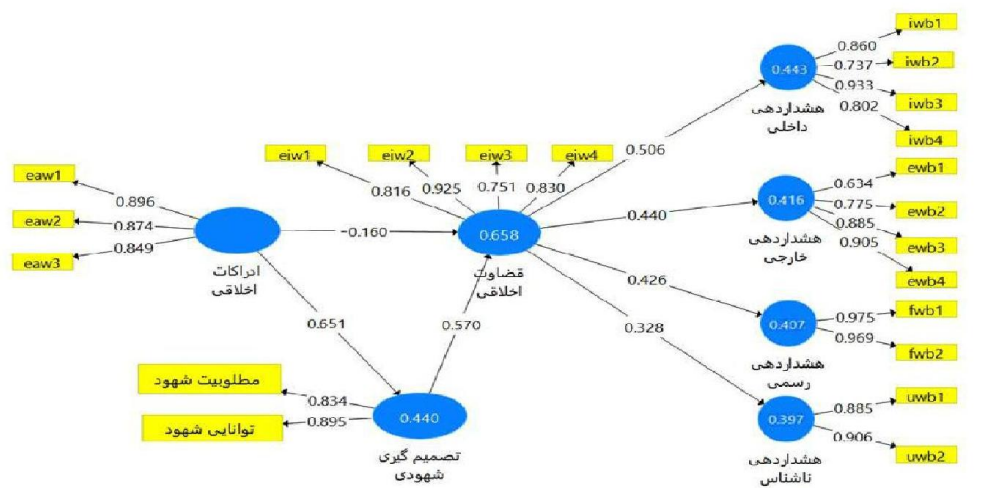
ادراک اخلاقی	شهود	قضاوت اخلاقی	هشداردهی خارجی	داخلی	رسمی	ناشناس
۰/۰۸۶	۰/۲۷۶	۰/۳۴۵	۰/۲۷۰	۰/۳۴۸	۰/۲۷۶	۰/۱۶۰

نگاره (۵) شاخص های برازش ساختاری مدل تحقیق

شهود	قضاوت اخلاقی	هشداردهی داخلی	هشداردهی خارجی	هشداردهی رسمی	هشداردهی ناشناس
۰/۴۴۰	۰/۶۵۸	۰/۴۴۳	۰/۴۱۶	۰/۴۰۷	۰/۳۹۷
۰/۱۵۵	۰/۱۶۴	۰/۲۰۰	۰/۱۵۵	۰/۱۴۲	۰/۰۹۸
۰/۱۸۱	۰/۲۰۰	۰/۳۵۱	۰/۴۳۶	۰/۲۷۰	۰/۳۰۱



شکل (۳) بارهای عاملی مدل تحقیق



شکل (۴) ضرایب مسیر و بارهای عاملی مدل

تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد

خصیصه کلیدی رویکرد مدلسازی معادلات ساختاری کمترین مربعات جزئی استخراج مقادیر متغیرهای مکنون است. تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد در بسط یافته های نتایج اساسی روش فوق با استفاده از مقادیر متغیرهای مکنون مؤثر می باشد. برای یک متغیر مکنون درونزای معین که یک سازه کلیدی هدف را در تحلیل نشان می دهد اهمیت - عملکرد اثرات کل مدل ساختاری (اهمیت) و مقادیر متوسط متغیرهای مکنون (عملکرد) را مقابله می دهد تا حوزه های پراهمیت را مشخص کند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵). اجرای ماتریس اهمیت - عملکرد نیازمند شناسایی یک سازه هدف است که ما در این پژوهش، متغیر قضاوت اخلاقی را به عنوان سازه هدف انتخاب کردیم و همچنین نیازمند اثرات کل و مقادیر عملکردی است. در نگاره (۶) نتایج ماتریس اهمیت - عملکرد سازه قضاوت اخلاقی ارائه شده است. با توجه به این نگاره شهود دارای بالاترین

عملکرد سازه نسبت به قضاوت اخلاقی بوده ضمن اینکه از درجه اهمیت کمتری نسبت به سازه ادراک اخلاقی برخوردار است.

نگاره (۶) ماتریس اهمیت - عملکرد سازه قضاوت اخلاقی

متغیرهای مکنون	اهمیت	عملکرد
ادراک اخلاقی	۰/۷۲	۰/۱۳۱
شهود	۰/۶۸	۰/۴۶۳

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

نگاره (۷) خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها

فرضیه	مسیر در مدل	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	ادراک اخلاقی - < قضاوت اخلاقی	-۰/۱۶۰	۴/۴۱۵	۰/۰۰۰	رد فرضیه
دوم	ادراک اخلاقی × شهود - < قضاوت اخلاقی	۰/۷۱ (VAF)	۷/۵۱۰	۰/۰۱۳	تأیید فرضیه
سوم	شهود - < قضاوت اخلاقی	۰/۵۷۰	۳/۷۱۸	۰/۰۰۲	تأیید فرضیه
چهارم	قضاوت اخلاقی - < هشداردهی داخلی	۰/۵۰۶	۵/۴۰۱	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
پنجم	قضاوت اخلاقی - < هشداردهی خارجی	۰/۴۴۰	۵/۶۳۹	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
ششم	قضاوت اخلاقی - < هشداردهی رسمی	۰/۴۲۶	۵/۳۷۵	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
هفتم	قضاوت اخلاقی - < هشداردهی ناشناس	۰/۳۲۸	۳/۸۴۳	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه

همانطور که از نگاره (۷) نیز قابل مشاهده است، فرضیه اول بواسطه مقدار t حاصل (۴/۴۱۵) از لحاظ آماری تأیید می شود یعنی ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیرگذار است لیکن به واسطه اینکه جهت تأثیر متغیر مذکور بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی، مثبت فرض می شد، به دلیل ضریب مسیر منفی حاصل شده (-۰/۱۶) تأثیر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی نسبت به پدیده هشداردهی تخلفات مالی، منفی و مستقیم است لذا فرض اول رد می شود. به عبارت دیگر صرفاً، ادراک اخلاقی یک تخلف مالی قابل هشدار دادن، به تنهایی، نه تنها قادر به وا داشتن فرد هشداردهنده به افشای آن نیست بلکه تا حدودی تأثیر منفی نیز در این رابطه خواهد داشت. در فرضیه دوم برای بررسی نقش میانجی شهود در رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی از آزمون سوبل^{۱۹} استفاده شد. با توجه انجام آزمون مذکور و آماره t حاصل با مقدار (۷/۵۱) و لحاظ اینکه این مقدار بزرگتر از قدر مطلق ۱/۹۶ بوده است، در نتیجه میانجی گری شهود در رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران، در سطح اطمینان ۹۵٪ قابل پذیرش است. در راستای تعیین مقدار تأثیر درصد میانجی گری متغیر مذکور، شاخص VAF محاسبه گردید که معلوم شد این حالت میانجیگری در حد قابل توجه ۷۱ درصدی است

بنابراین فرضیه دوم پژوهش قابل تأیید است. از طرف دیگر، بررسی فرضیه سوم نیز با توجه به مقدار آماره ($t=3/718$) و ضریب مسیر حاصل (۰/۵۷۰) بیانگر پذیرش فرض مذکور بوده به نحویکه شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی تأثیر قابل توجه ۵۷ درصدی دارد. همچنین نتایج حاصل از فرضیه چهارم نشان می دهد که با لحاظ مقدار t حاصل (۵/۴۰۱) و ضریب مسیر (۰/۵۰۶) قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی داخلی تخلفات مالی به صورت مستقیم به طور قابل توجهی تأثیر گذار است. علاوه بر آن این امر در فرضیه پنجم نیز با آماره t (۵/۶۳۹) و ضریب مسیر (۰/۴۴۰) صادق بوده و بیانگر تأثیر مثبت و مستقیم قضاوت اخلاقی بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط حسابداران می باشد هرچند که این میزان، به اندازه ی شدت هشداردهی داخلی توسط آنان نیست. از طرف دیگر در رابطه با آزمون فرضیه ششم مبنی بر تأثیر گذاری قضاوت اخلاقی بر هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، با عنایت به مقدار t مندرج در نگاره (۷) به میزان (۵/۳۷۵) و ضریب مسیر (۰/۴۲۶) نتیجه می گیریم که فرضیه مذکور قابل پذیرش می باشد و در نهایت در رابطه با تأثیر قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس نیز با لحاظ مقادیر ($t=3/843$) و ضریب مسیر (۰/۳۲۸) به این نتیجه می رسیم که قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی تأثیر مثبت و مستقیم دارد هرچند که شدت این تأثیر در مقام قیاس با سایر انواع هشداردهی مورد بررسی در این پژوهش کمتر است.

۵. نتیجه گیری و پیشنهادها

بروز رسوایی های مالی اخیر در سازمان های بخش عمومی، بطور فزاینده ای حرفه حسابداری را در معرض اتهام قرار داده و اعتماد جامعه نسبت به خود انتظامی این حرفه را به شدت کاهش داده است. به منظور احیاء اعتماد به حسابداری، حسابداران می باید نسبت به کشف هرگونه خطاکاری و تخلف مرتبط با حوزه مالی حساس بوده و در صورت اطلاع از آن، پیش از آنکه منجر به زیان عموم ذینفعان شود، مبادرت به افشاء آن به مبادی ذریبط نمایند. این پژوهش با اتخاذ رویکرد مدل جامع تصمیم گیری اخلاقی، در پی ارزیابی اثر شهود به عنوان یک متغیر غیر منطقی و غیراستدلالی بر فرآیند قضاوت و تصمیم گیری نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاه های اجرایی توسط شاغلان حرفه حسابداری بوده است. نتایج حاصل از فرضیه اول نشان داد که ادراک یک تخلف یا خطای قابل هشداردهی، به تنهایی، اثر جزئی و معکوس بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد. این امر با توجه به مرور ادبیات تحقیق منبعت از عواملی همچون: حالات روحی و روانی فرد هشداردهنده، قدرت متخلف، ترس از انتقام گیری، عوامل مختلف سازمانی و فرهنگی است که در تحقیقات پیشین نیز مورد تأکید قرار گرفت (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵، بنی مهد و گل محمدی، ۱۳۹۶، کولیرگ و مهلیچ، ۲۰۱۶ و لاتان و همکاران، ۲۰۱۷). از طرف دیگر اثبات نقش قابل توجه و مثبت میانجی گری شهود در رابطه میان

ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به پدیده هشداردهی، نشان می دهد که ادراک اخلاقی از طریق سایر عوامل غیر منطقی نظیر شهود یا احساس و هوش اخلاقی، تأثیر غیر مستقیم بر قضاوت اخلاقی داشته و این امر نتایج تحقیقات هینگ (۲۰۰۸)، هولینگز (۲۰۱۳) و لاتان و همکاران (۲۰۱۷) را نیز تأیید می کند. شوارتز (۲۰۱۶) نیز در ارائه مدل جامع تصمیم گیری اخلاقی خود، بر تأثیرگذار بودن هر دو متغیرهای استدلالی و غیر استدلالی هنگام اتخاذ یک تصمیم گیری اخلاقی تأکید نموده بود. نتایج حاصل از اثبات فرضیه سوم مبنی بر تأثیر مثبت و قابل توجه شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی نیز در راستای تحقیقات پیشین صورت گرفته توسط هینگ (۲۰۰۸)، کورتیز و تیلور (۲۰۱۳)، لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، حاجیها و راشکی گزیه (۱۳۹۶)، قرار می گیرد. به عبارت دیگر هنگامیکه یک فرد شاغل در حرفه حسابداری، شاهد یک تخلف مالی است، قضاوت درباره افشاگری یا عدم افشاگری این تخلف، تا حدود قابل توجهی به این موضوع بستگی خواهد داشت که در او، از طریق شهود، اقدام به هشداردهی برانگیخته شده باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیات چهارم تا هفتم که بیانگر تأثیر قابل توجه قضاوت اخلاقی نسبت به انواع مختلف هشداردهی داخلی، خارجی، رسمی و ناشناس می باشد نیز به لحاظ بررسی متغیر هشداردهی ناشناس و هشداردهی رسمی، مکمل پژوهش صورت گرفته توسط کولیبرگ و میهلیچ (۲۰۱۶) و لاتان و همکاران (۲۰۱۷) است که در آنها تنها بر هشداردهی داخلی و خارجی تأکید شده بود.

هشداردهی به مثابه یک ابزار کنترلی، نقش بی بدیلی را در کشف به موقع موارد تخلف و فساد به ویژه در سازمانهای بخش عمومی بر عهده داشته و می توان با گسترش و فراگیر نمودن آن به مکانیزمی بازدارنده در قبال چنین رفتارهایی دست یافت. این تحقیق در راستای تحقق هدف فوق در بین شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی انجام شده و با لحاظ اهداف مذکور و مد نظر قرار دادن نتایج حاصل از مطالعات نظری و آزمون فرضیه های تحقیق، پیشنهادات ذیل را ارائه می کند.

با توجه به اثبات تأثیر مثبت و قابل توجه شهود بر قضاوت اخلاقی و نقش آن در رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی در حسابداران بخش عمومی باید این نکته را مد نظر قرار داد که شهود نتیجه یادگیری ضمنی و صریح، ساختار ذاتی سیستم پردازش اطلاعات ما است و شامل آگاهی های از پیش ذخیره شده در ناخودآگاه ما می شود و در هنگام تصمیم گیری در زمینه های مختلف از جمله تصمیم گیری های اخلاقی، وارد عمل خواهد شد. شهود در اغلب موارد نتیجه تجربه ای گسترده است که محصول عقلی جا افتاده و عصاره مهارت است (گرنه، ۲۰۱۷؛ ۷۰). کسی که برای مدتی طولانی در محیطی کار کرده، احتمالاً درک عمیقی از مشکلات و پیچیدگیهای ایجاد شده دارد و می تواند بدون آنکه قادر به توضیح دقیق چگونگی روی دادن معضلات باشد، درباره ی آنها قضاوت کند. بنابراین می باید از طریق راهکارهای مختلف این

آگاهی ضمنی پرورش و بهبود یابد لذا پیشنهاد می شود، آموزش های دانشگاهی در رشته حسابداری، بیش از قبل، توجه خود را به آموزش مباحث اخلاقی به دانشجویان معطوف نموده و مسئولیت آنان را در قبال تخلفاتی که در هنگام ورود به بازار کار در حرفه شاهد آن می شوند، یادآور شوند به گونه ای که آنان هشداردهی را وظیفه ذاتی خود تلقی نموده و در برابر تخلفات مشاهده شده در سازمان سکوت اختیار نکنند. در این راستا، طرح مسائل مرتبط با هشداردهی و مسئولیت حسابدار در قبال تخلف مشاهده شده در قالب افته کاوی و طرح مسائل عینی مرتبط در آموزش های کلاسی ضمن جلب مشارکت دانشجویان، ناخودآگاه برای آنان تجربیات ذی قیمتی را فراهم ساخت که تصمیم گیری شهودی در قبال هشداردهی یک تخلف مالی را بهبود خواهد بخشید. در سازمان های بخش عمومی نیز می بایست ضمن تأکید بر رعایت اخلاق و آئین رفتار حرفه ای توسط حسابداران، مسئولیت آنان را نسبت به افشای موارد تخلف، بیش از پیش گوشزد نمود. در این راستا، دستگاہهای اجرایی نیاز به یک عزم جدی برای اجرای یک برنامه اخلاقی جامع دارند که شامل آموزش های اخلاقی، آئین رفتار حرفه ای و فراهم نمودن راهکارهایی برای حسابداران در هنگام مواجه با تنگنای اخلاقی نظیر هشداردهی باشد. توجه به این نکته که حسابدار دولت در زمان استخدام و مصاحبه استخدامی چه واکنشی در قبال یک تخلف مشاهده شده فرضی دارد، می تواند زمینه فکری و شهودی وی را نسبت به پدیده هشداردهی تا حدودی آزمون نموده و در استخدام های جدید به عنوان یکی از معیارهای پذیرش نیز مورد تأکید قرار گیرد. در این میان نباید از نقش برگزاری دوره های آموزشی ضمن خدمت برای کارکنان مبتنی بر افته کاوی، طرح و معرفی اسوه های اخلاقی در زمینه هشداردهی در کنار اعمال سیاستها و رویه های تسهیل کننده برای هشداردهی (ایجاد کانالهای امن گزارشگیری، برخورد با متخلفان، تصویب قوانین حفاظت کننده از هشداردهنده و...) غافل بود. با توجه به این موضوع که هشداردهی به ویژه در حرفه حسابداری و حسابرسی موضوع تحقیقاتی جدیدی در کشور ما محسوب می شود طیف وسیعی از موضوعات جهت انجام پژوهش های آتی در اختیار پژوهشگران قرار خواهد داشت از جمله ۱- ارزیابی تأثیر انواع احساسات (همچون: خشم، ترس، استرس و...) بر ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران و حسابرسان نسبت به هشداردهی. ۲- ارزیابی تأثیر اعتقادات مذهبی حسابداران و حسابرسان بر انواع هشداردهی. ۳- ارزیابی مقایسه ای نگرش حسابداران شاغل در بخش خصوصی و دولتی نسبت به هشداردهی تخلفات و سوءاستفاده های مالی.

یادداشت ها

1- Good Governance	11-Hollings
2-Whistle-blowing	12-Xin
3-Association of Certified Fraud Examiners	13- C a l l
4-Near and Miceli	14-Pretz et al.
5-Latan et al.	15-Composite Reliability (CR)
6- Pro-social Behavior	16-Communality
7-Gao and Brink	17-Stone-Geisser Criterion
1- Culiberg and Mihelic	18-Redundancy
2- Curtis and Taylor	19-Sobel test
10-Greene	

کتابنامه

- ۱- آذر، عادل، غلام زاده، رسول، قنواتی، مهدی. (۱۳۹۱). *مدل سازی مسیری - ساختاری در مدیریت: کاربرد نرم افزار Smart PLS*. تهران، انتشارات نگاه دانش.
- ۲- بنی مهد، بهمن و گل محمدی، آرش. (۱۳۹۶). بررسی رابطه جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۲ (۳): ۶۱-۸۶.
- ۳- بیگی هرچگانی، ابراهیم، بنی مهد، بهمن، رئیس زاده، سید محمدرضا، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). ارزش های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲ (۴): ۲-۱۶.
- ۴- حاجیها، زهره، راشکی گزمه، علی. (۱۳۹۶). رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم گیری و رفتار مدیران، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲ (۲): ۱۵۵-۱۶۰.
- ۵- حساس یگانه، یحیی، مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرسان، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۶ (۱): ۶۳-۷۴.
- ۶- داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۵). *مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS*. تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ سوم.
- ۷- رویایی، رمضانعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۴). *اخلاق و حرفه ای گرایی در حسابداری*، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
- ۸- علینقیان، نسرين، نصر اصفهانی، علی، صفری، علی. (۱۳۹۵). تأثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاگری در سازمان، *فصلنامه علمی - پژوهشی مدیریت دولتی*، ۸ (۳): ۴۳۷-۴۵۸.
- ۹- فیروزی، مریم، برزگر، الهه. (۱۳۹۷). رابطه میان جنبه های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیر اخلاقی، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۳ (۲): ۱۱۹-۱۲۸.

۱۰- مهرانی، ساسان، ثقفی، علی، موسی خانی، محمد، سپاسی، سحر. (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۳): ۶-۱۲.

۱۱- نمازی، محمد، ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل بندی و تعیین الویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران، فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۲ (۴۹): ۱-۲۸.

12- Bagdasarov, Z., Johnson, J. F., MacDougall, A. E., Steele, L. M., Connelly, S., & Mumford, M. D. (2016). Mental models and ethical decision making: The mediating role of sense making. *Journal of Business Ethics*, 138, 133–144.

13- Call, Andrew, Martin, Gerald, Sharp, Nathan & Vilde, Jaron. (2018). Whistleblowers and Outcomes of Financial Misrepresentation Enforcement Actions. *Journal of Accounting research*, 56, 123–171.

14- Clements, L. H., & Shawver, T. (2011). Moral intensity and intentions of accounting professionals to whistle blow internally. *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, 3(1), 67–82.

15- 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.

16- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2013). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 191–220.

17- Gao, Lei, Brink, Alisa. (2017). Whistleblowing studies in accounting research: A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. *Journal of Journal of Accounting Literature*, 38, 1–13.

18- Geng, Xin. (2017). The Effect of a Leader's Emotional Intelligence on the Subordinate's Intention to Whistle-blow. *Journal of Journal of Accounting Literature*, 38, 1–13.

19- Gladys, Lee, Xiao, Xining. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Journal of Accounting Literature*, 41, 22–46.

20- Greene, Joshua. (2017). The rat-a-gorical imperative: Moral intuition and the limits of affective learning. *Journal of Journal of Cognition*, 167, 66–77.

21- G20 Anti-Corruption Action Plan: Protection Of Whistleblowers, available at: <https://www.oecd.org/g20/topics/anti-corruption/48972967.pdf>

22- 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.

23- 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(3), 501–512.

- 24- Latan, H, Ringle, C. M., & Jabbour. (2016). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*. doi:10.1007/s10551-016-3318-0.
- 25- Latan, Hengky., Chiappetta Jabbour, Charbel., & Beatriz Lopes, Ana. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, DOI: 10.1007/s10551-017-3534-2
- 26- Latan, Hengky., Chiappetta Jabbour, Charbel., & Beatriz Lopes, Ana. (2018). Whistleblowing Triangle: Framework and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3862-x>
- 27- 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.
- 28- Near, Janet, Miceli, Marcia. (2016). After the wrongdoing: What managers should know about whistleblowing. *Journal of Business Horizons*, 59, 105—114.
- 29- PRETZ, JEAN, BROOKINGS, JEFFREY, & CARLSON, LAUREN. (2014). Development and Validation of a New Measure of Intuition: The Types of Intuition Scale. *Journal of Behavioral Decision Making*, DOI: 10.1002/bdm.1820
- 30- Schwartz, M. S. (2016). Ethical decision-making theory: An integrated approach. *Journal of Business Ethics*, 139(4), 755–776.
- 31- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2013). Whistleblowing in audit firms: Organizational response and power distance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 21–43.
- 32- 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.