

Whistleblowing Intentions for Accounting Fraud between Accountants in the Private and Public Sectors based on Procedural, Interactive and Distributive Justice

Babak Nejad Toolami

PhD Candidate of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, babaktoolami@gmail.com

Fraydoon Rahnamay Roodposhti*

Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, (*Corresponding Author*),
rahnama.roodposhti@gmail.com

Hashem Nikoomaram

Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran,
h-nikoomaram@srbiau.ac.ir

Hamidreza Vakilifard

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran,
vakilifard_phd@yahoo.com

Abstract

Purpose: Regarding the effectiveness of whistleblowing in the discovery of accounting fraud and the impact of justice on the occurrence of ethical behavior in society, the purpose of this study was to investigate the role of procedural, interactive and distributive justice in the tendency to disclose fraud among accountants.

Methods: The statistical population was accounting staff in the private and public sectors and the sample size was obtained by random distribution (n=596). The data collection tools were a questionnaire and the organizational justice scenarios for accounting wrongdoing adapted from Seifert (2014). Data analysis and hypothesis testing were performed by structural equations with partial least squares.

Results: The findings showed that procedural, interactive and distributive justice have a significant effect on the whistleblowing intentions for accounting wrongdoing at the significance level of 95%; however, no significant difference was found between accountants in the private and public sectors.

Conclusions: Based on results, Thus, procedural, interactive and distributive justice lead to significant intentions for whistleblowing between accountants in the private and public sectors.

Contribution: The results can be used in organizations and professional bodies to deal with accounting fraud with regard to the role of types of justice.

Keywords: Whistleblowing, Accounting Fraud, Interactive Justice, Distributive Justice, Procedural Justice

بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی

بابک نژاد تولمی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران،
babaktoolami@gmail.com

فریدون رهنمای رودپشتی*

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران،
rahnama.roodposhti@gmail.com (نویسنده مسئول)

هاشم نیکومرام

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
h-nikoumaram@sbiau.ac.ir

حمیدرضا وکیلی فرد

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
vakilifard_phd@yahoo.com

چکیده

هدف: با توجه به اثربخشی افشاگری در کشف تقلب های حسابداری و اثر گذاری عدالت بر بروز رفتار اخلاقی فرد، هدف این پژوهش بررسی نقش عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی در تمایل به افشاگری تقلب در بین حسابداران می باشد.

روش: جامعه آماری شاغلین حسابداری در بخش های خصوصی و عمومی و حجم نمونه ۵۹۶ نفر می باشد. ابزار گردآوری داده ها، پرسشنامه و سناریوهای های افشاگری و عدالت سازمانی اختصاصی تقلب حسابداری اقتباسی از سیفرت و همکاران (۲۰۱۴) می باشد که با روش معادلات ساختاری به تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها پرداخته شده است.

یافته ها: یافته های پژوهش نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی، بر تمایل به افشاگری اثر مثبت دارد و البته بین حسابداران شاغل در بخش های خصوصی و عمومی در تمایل به افشاگری، تفاوت معناداری وجود ندارد.

نتیجه گیری: بر اساس یافته ها، نتیجه آن که وجود عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی، موجب تمایل معنادار حسابداران هر دو بخش خصوصی و عمومی به افشاگری می گردد.

دانش افزایی: نتایج پژوهش در برنامه ریزی سازمانها و نهادهای حرفه، برای مقابله با تقلب های حسابداری با توجه به نقش انواع عدالت می تواند مورد توجه قرار گیرد.

واژگان کلیدی: افشاگری، تقلب حسابداری، عدالت تعاملی، عدالت توزیعی، عدالت رویه ای.

۱. مقدمه

تقلب^۱ در مفهوم رفتار و اقدام های غیر اخلاقی^۲ و غیر قانونی^۳، از دغدغه های جوامع است که تهدید جدی سلامت جامعه در سطوح خرد و کلان می باشد. رسوایی های خارجی همچون انرون، ورلدکام و رسوایی های داخلی همچون اختلاسها و رتبه نامطلوب ایران در فساد در بین کشورها بر اساس شفافیت بی الملل (۲۰۱۷؛ ۴)، حکایت از جنبه های پراهمیت نقش حسابداری و مالی در این رسوایی ها دارد. در دهه های اخیر هم به دلیل کشف بسیاری از تقلبات با افشاگری^۴ آن توسط کارکنان، قانونگذاران به اهمیت افشاگری پی برده اند و چنین اقدامی را بطور قانونی ترویج می نمایند (اشمیت^۵؛ ۲۰۰۵؛ ۱۴۳) و ضرورت آن در قوانینی چون ساربینز- آکسلی^۶ به عنوان هسته اصلی، کاملاً لحاظ شده است (میچلی^۷ و همکاران، ۲۰۰۸؛ ۹) و تحقیقات متعدد بر اثر بخش بودن افشاگری در کشف تقلب تاکید ورزیده اند که می توان به پیمایش های انجمن بازرسان رسمی تقلب (۲۰۱۸؛ ۴) و پرایس واترهایوس کوپرز^۸ (۲۰۱۸؛ ۲۶)، و پژوهش های دیک^۹ و همکاران (۲۰۱۰؛ ۲۲۱۳)، رید و رامان^{۱۰} (۲۰۰۳؛ ۳۵۴) و هوکز^{۱۱} و همکاران (۱۹۹۴؛ ۸۶) اشاره نمود. در همین راستا، جکر^{۱۲} (۲۰۰۷؛ ۱۶۶) تشریح میکند که تئوری عدالت یکی از عوامل اثرگذار بر رفتار فرد در جامعه ساختار یافته است و از ملازمات انتظار بروز رفتار اخلاقی و منصفانه است و در پژوهشهای بسیاری چون پژوهش های لاتن^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۷؛ ۵۷۳)، سونی^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۵؛ ۱۱۸) و سیفرت^{۱۵} و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۵۷) به تاثیر انواع عدالت سازمانی شامل عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر تمایل به افشاگری پی برده شده است که در زمینه افشاگری تخلفات، عدالت رویه ای بیانگر وجود رویه های رسمی برای افشاگری امن است و عدالت تعاملی اشاره به پشتیبانی مقامات بالاتر از افشاگران دارد و عدالت توزیعی بیانگر اقدام جدی سازمان در جهت توقف موارد افشا شده می باشد (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴؛ ۱۵۸). بنابراین برای درک و توسعه کارا و اثر بخش افشاگری، طبعاً شناخت آن ضروری است. با توجه به پژوهش های مرتبط اندک در ایران در مورد افشاگری تقلب در بستر حسابداری و از طرفی کارکرد اثربخش آن در کشف تقلب، که مورد اذعان نهادهای بین المللی حرفه است و در جهت بهبود وضعیت حرفه حسابداری در مبارزه با تقلب ها که منوط به شناخت افشاگری و عوامل موثر بر آن است، ضرورت پژوهش روشن می گردد. بنابراین با توجه به اهمیت مساله افشاگری در کشف تقلب ها که پدیده مذموم در جامعه است و تاثیر افشاگری در کشف آن (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸؛ ۴)، و ضرورت شناخت پدیده افشاگری و اینکه تمایل به افشاگری یک انتخاب و اقدام فردی اختیاری در درون یک سازمان است که متأثر از انواع عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی می باشد (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴؛ ۱۵۷)، با هدف شناخت و بررسی اثر عامل سازمانی با رویکرد جامعه شناسی سازمانی و مبحث عدالت سازمانی (رویه ای،

تعاملی و توزیعی) در تمایل به افشاگری، سوال پژوهش مطرح می گردد که اثر انواع عدالت سازمانی رویه ای، تعاملی و توزیعی بر تمایل به افشاگری چگونه است که این پژوهش بطور اختصاصی و در سطح گسترده، از نظر نمونه، برای اولین بار به بررسی اثر عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی (با تعریف اختصاصی هر بعد عدالت در زمینه افشاگری) بر تمایل به افشاگری در بین حسابداران شاغل در بخش خصوصی و بخش عمومی پرداخته است که در پژوهش های پیشین به آنها نپرداخته شده است. بنابراین هدف کلی پژوهش، گسترش مبانی نظری مربوط به افشاگری تقلب و در مرحله بعد، هدف بررسی رابطه میان عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی با افشاگری تقلب است. از نظر ارزش افزوده پژوهش نیز، انتظار است که نتایج پژوهش موجب بسط مبانی نظری پدیده افشاگری در حوزه حسابداری رفتاری گردد با بررسی اثر انواع عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر تمایل به افشاگری همچون یک رفتار اخلاقی و فرانقشی و از طرفی دیگر با توجه به اهمیت کشف تقلب در صورتهای مالی که مورد توجه قانونگذاران، سرمایه گذاران و مدیران می باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۱؛ ۱۷) و کارآمدی افشاگری در این کشف (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸)، نتایج حاصل از بررسی اثر انواع عدالت سازمانی بر افشاگری تقلب نیز می تواند برای نهادهای حرفه و قانونگذاران در جهت الزام به سازمانها در جهت ایجاد راهکارهایی اختصاصی و امن برای افشاگری تقلب ها (عدالت رویه ای)، پیاده سازی سیاستهای تشویقی و حمایتی مناسب برای افشاگران و بازدارندگی برای هرگونه اقدامات تلافی جویانه (عدالت تعاملی) و برخورد مناسب با متخلف و رفع تخلف ها (عدالت توزیعی) مورد توجه واقع گردد. بنابراین در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه جهت تدوین فرضیه ها در مورد اثر عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر تمایل به افشاگری پرداخته شده است و پس از اشاره به روش شناسی پژوهش بر اساس مدلسازی مبتنی بر معادلات ساختاری به یافته های پژوهش پرداخته شده است و سپس بحث و نتیجه گیری، شامل پیشنهاد و محدودیتها، مطرح شده است.

۲. مبانی نظری، ادبیات و فرضیه ها

۲-۱. افشاگری

تقلب از پدیده های رایج و متداول در کسب و کار است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۱؛ ۱۷) و تقلب شغلی، اقدامی است توسط کارکنان سازمان در جهت سواستفاده و یا سوکاربرد عمدی منابع و دارایی های سازمان که این کارکنان می توانند در رده های مدیریتی تا کارکنان سطوح پایینتر باشند (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸؛ ۶). بر اساس گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب (۲۰۱۸؛ ۱۱)، ۸۹ درصد تخلفات مربوط به سواستفاده از دارایی ها^{۱۶}، ۳۸ درصد مربوط به فساد^{۱۷} و ۱۰ درصد مربوط به گزارشگری مالی متقلبانه^{۱۸} می باشد. در استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران و آمریکا هم دو نوع تحریف عمدی که حسابرسان در بررسی تقلب

مدنظر قرار می دهند عبارتند از گزارشگری مالی متقلبان و سوء استفاده از دارایی ها. در گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب در سال ۲۰۱۸، راهکار عمده کشف کنندگی شامل خبر رسانی^{۱۹} افشاگران^{۲۰} (۴۰ درصد)، می باشد و ۵۳ درصد افشاگری نیز درون سازمانی بوده است (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸؛ ۴) که موضوع این پژوهش است. افشاگری^{۲۱}، اقدام و رفتاری مبتنی بر یک فرایند ارتباطی متمرکز بر گزارشگری بالقوه تقلب در سازمان و یا کارگزار سازمان برای توانبخشی به سازمان است و طبق گاتشاک^{۲۲} و همکاران (۲۰۱۹؛ ۲) افشاگری فاش کردن اقدامی است که در سطح سازمان و همچنین جامعه، منفی و نامطلوب تلقی می گردد. در پژوهش لاتن (۲۰۱۸؛ الف؛ ۱) که به مثلث افشاگری و سه عامل تقلب شامل فرصت، انگیزه و توجیه در بین حسابرسان پرداخته است، نتایج بیانگر آن است که در بین این سه عامل، انگیزه های مالی مهمترین عامل در تمایل به افشاگری می باشد. بطورکلی افشاگری با درگیری سه سطح همراه است: فرد، سازمان و جامعه که با نگرشی معنا شناختی^{۲۳} به آن، با دو پارادیم «شبکه و دینفعان»^{۲۴} و سه مفهوم «انعطاف پذیری»^{۲۵}، تمرکززدایی و حاکمیت در ارتباط خواهد بود. از کارکردهای افشاگری می توان به تحقق حقوق بشر، مسئولیت پذیری اجتماعی سازمانی، پاسخگویی فردی، درستکاری، وفاداری سازمانی و کارایی یاد کرد (واندکرکهوف^{۲۶}، ۲۰۰۶؛ ۷۵). در انگیزه شناسی ساختار یافته مبتنی بر تحقیقات پژوهشگران، به دو عامل فردی و زمینه ای-سازمانی در بروز این اقدام اشاره شده است (گرینبرگ و ویتهوف، ۲۰۰۱؛ ۲۷۲). از ابعاد فردی می توان به اخلاق، ارزشهای انگیزشی و تعهد سازمانی و منبع کنترل و دیگر عوامل فردی اشاره نمود که در پژوهش های تجربی مورد توجه قرار گرفته است از جمله در پژوهش پورواتو^{۲۷} و همکاران (۲۰۱۸؛ ۹۴۸۱) مبتنی بر پیمایش بین حسابرسان داخلی با رگرسیون چندگانه، نتایج حاکی از اثر مثبت معنادار مدت تصدی، قضاوت اخلاقی، منبع کنترل و تعهدات سازمانی بر تمایل به افشاگری بوده است. در پژوهش نر^{۲۸} و همکاران (۲۰۱۸؛ ۱۲۸) در بین حسابرسان و با روش رگرسیون چندگانه، نتایج نشان داده است که سطح حرفه ای گرایی و شدت اخلاقی دارای اثر مثبت بر تمایل به افشاگری داشته است و در پژوهش موتیا^{۲۹} و همکاران (۲۰۱۸؛ ۳۶۳) در بین حسابرسان داخلی نتایج نشان داده است که تعهد حرفه ای و ملاحظات اخلاقی بر تمایل به افشاگری موثر است و البته این دو عامل با میانجیگری متغیر منبع کنترل دارای اثر معناداری بر تمایل به افشاگری نمی باشد. در پژوهش گلدوست و همکاران (۱۳۹۷؛ ۱) که به بررسی اثر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی با تاکید بر نقش شهود پرداخته است، نتایج نشان داده است که شهود ضمن تاثیر قابل توجه بر قضاوت اخلاقی، نقش مثبت و قابل توجه در رابطه میان ادراک و قضاوت اخلاقی نسبت به هشداردهی دارد. در پژوهش بیگی و همکاران (۱۳۹۶؛ ۱۲۰)، که به ارزشهای انگیزشی و هشداردهی اخلاقی

حسابرسان در مورد خطاکاری پرداخته شده است، نتایج نشان میدهد که هر چقدر ارزش های انگیزشی تأمین کننده منافع شخصی برای حسابرسان در اولویت باشد، گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت اما وقتی که ارزش های انگیزشی تأمین کننده منافع عموم، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، نتایج برعکس است. در پژوهش کفاش و ایمانی (۱۳۹۶: ۸۷) که به بررسی تعهد سازمانی و ارزشهای اخلاقی بر قصد گزارشگری تخلف پرداخته شده است، نتایج بیانگر رابطه مثبت و معنادار تعهد سازمانی و ارزشهای اخلاقی سازمانی با قصد گزارش درون سازمانی تخلف را دارد. در بعد سازمانی هم به عناصر مختلفی چون جو اخلاقی پرداخته شده است از جمله در پژوهش بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶: ۶۱)، که به بررسی جو اخلاقی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی ایران پرداخته شده است، نتایج این پژوهش نشان می دهد که جو اخلاقی بر هشدار دهی و دو مولفه از سه مولفه آن تاثیرگذار است. دو مولفه ای که تحت تاثیر جواخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشدار دهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می باشد و مولفه ای که تحت تاثیر جو اخلاقی قرار نمی گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب می باشد. در این پژوهش به عوامل موثر بر تمایل به افشاگری در سطح سازمانی با رویکرد جامعه شناسی سازمانی به انواع عدالت سازمانی شامل عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی پرداخته شده است.

۲-۲. عدالت سازمانی

خواست عدالت در سازمان یک تقاضای بدیهی است که موجب ارتقای تعهد سازمانی و رفتارهای شهروند سازمانی و فراتقشی می گردد (بوس^{۲۸}، ۲۰۰۱: ۲۵۵) که افشاگری تقلب از مصداق های چنین رفتارهای جامعه یار و فراتقشی می باشد (میچلی و همکاران، ۲۰۰۸: ۳). از مبانی نظری انواع عدالت سازمانی، نظریه برابری آدامز می باشد که آنرا برخی صاحب نظران، نظریه گسترش عدالت نام نهاده اند و منجر به سه جز متفاوت عدالت شامل عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی گشته است (رضائیان، ۱۳۹۳، ۴۱). همچنین تحقیقات متعدد حسابداری در این زمینه همچون تحقیقات لاتن و همکاران (۲۰۱۸ الف؛ ۱)، سونی و همکاران (۲۰۱۵: ۱۱۸)، سیفرت و همکاران (۲۰۱۴: ۱۵۷)، میچلی و همکاران (۲۰۰۸: ۸۴)، میچلی و نر^{۲۹} (۱۹۹۲: ۲۹۹)، بیانگر رابطه مثبت بین مفاهیم عدالت سازمانی و رفتار جامعه- یار^{۳۰} است. در پژوهش سونی و همکاران (۲۰۱۵: ۱۱۸) نتایج رابطه مثبت بین عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی با افشاگری را نشان داده است همچنین در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۴: ۱۵۷) نتایج رابطه مثبت بین انواع عدالت سازمانی، اعتماد به سازمان و سرپرست با افشاگری را نشان داده است و در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۰: ۷۰۷) نتایج اثر مثبت عدالت سازمانی شامل عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر افشاگری را نشان داده است. در پژوهش نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵):

۱) نتایج رابطه مثبت شدت اخلاقی، ویژگی شخصیتی فعال، عدالت سازمانی، نگرش به گزارشگری تقلب و دینداری، رابطه منفی تجربه، تمایل بیشتر مردان با گزارش تقلب و بی اثری رده تحصیلی، رشته تحصیلی، هزینه شخصی و اندازه شرکت را نشان می دهد. بنابراین تئوری عدالت سازمانی چارچوبی را برای ترغیب کارکنان در جهت رفتار اجتماعی افشاگری تقلب فراهم میکند (سیفرت و همکاران، ۱۴:۲۰۱۵)

۲-۲-۱. عدالت رویه ای

در تبیین عدالت رویه ای باید گفت که چنانچه آحاد جامعه در تصمیم گیری ها مربوط به حوزه کاری خود مشارکت داشته باشند و طبق اصول اخلاقی با آنان رفتار شود، ادراک عدالت رویه ای بیشتری خواهند داشت و سازمان ها نیز می توانند گام های بلندی در ارتقای سطح تصمیم گیری اخلاقی و تشویق افراد برای رعایت اصول اخلاقی در برخورد با دیگران بردارند (تیلور^{۳۱} و همکاران، ۱۹۹۵:۹۶). تحقیقات بسیاری بیانگر رابطه مثبت عدالت رویه ای با رفتارهای اجتماعی و اخلاقی است، همچون پژوهش های سونی و همکاران (۱۵:۲۰۱۸)، سیفرت و همکاران (۱۴:۲۰۱۶)، ژانگ^{۳۲} و همکاران (۱۳:۲۰۱۷) و بر اساس سیفرت و همکاران (۱۰:۲۰۱۰)، تحقیقاتی چون بیز^{۳۳} (۲۲۷:۱۹۹۳)، کوهن و اسپکتور^{۳۴} (۲۷۸:۲۰۰۱)؛ کولکیت^{۳۵} و همکاران (۲۰۱:۴۲۵) بر این رابطه مثبت صحنه گذارده اند و از طرف دیگر نیز تحقیقات نشان داده است که سازگاری و عدم جانبداری رویه های رسمی افشاگری موجب ترغیب افشای تقلب ها است (تروینو و ویور^{۳۶}، ۲۰۱:۶۵۵) و آنچنانکه کپتین^{۳۷} (۱۱:۲۰۱۴) مطرح نموده است، برای سازمانها حیاتی است که کارکنان را ترغیب کند که از کنار موارد مشکوک و تخلفات مشاهده شده بی تفاوت نگذرند تا جهت توقف و اصلاح آنها اقدام گردد آنچنانکه در قانون ساربینز- آکسلی هم بر ایجاد فرصت افشاگری برای کارکنان تاکید شده است. برنان و کلی^{۳۸} (۷:۲۰۰۶) هم در پژوهش خود درمورد افشاگری تقلب حسابداری، پیشنهاد دادند که کانالهای رسمی داخلی برای افشاگری موجب افزایش احتمال افشاگری میباشد و همچنین در پژوهش کال^{۳۹} و همکاران (۱۸:۲۰۱۲) که به بررسی الزامات قانونی و قهری در برخورد با ارایه های نادرست مالی در بخش دولتی پرداخته است، نتایج نشان داده است که جریمه های پولی بالا برای شرکت و کارکنان و جرایم زندان بلندتر برای مدیران مجرم، بر افشاگری موثر است و همچنین در پژوهش سونی و همکاران (۱۵:۲۰۱۸) نتایج رابطه مثبت بین عدالت رویه ای با افشاگری را نشان داده است همچنین در پژوهش سیفرت و همکاران (۱۴:۲۰۱۵) نتایج رابطه مثبت بین عدالت رویه ای با افشاگری را نشان داده است و در پژوهش سیفرت و همکاران (۱۰:۲۰۱۰) نتایج اثر مثبت عدالت رویه ای بر افشاگری را نشان داده است. و بنابراین تحقیق تجربی اثر عدالت رویه ای بر افشاگری فرضیه دیگر تحقیق حاضر است.

۲-۲-۲. عدالت تعاملی

عدالت تعاملی به منصفانه بودن تعاملات بین شخصی در مناسبات سازمانی مربوط می شود. این نوع از عدالت به «شیوه تبادل اطلاعات» و «نیز محترمانه و صادقانه بودن رفتار با اهداف تصمیم» (کارمندان) می پردازد (اسمعیلی گیوی، ۱۳۸۷؛ ۲۰۴). این بعد از طرفی اشاره دارد به چگونگی اجرای رویه ها که در مفهوم پردازی لیند، تیلر و گرینبرگ جنبه اجتماعی و میان فردی عدالت رویه ای است و از طرف دیگر رفتار درک شده خود ممکن است یک نتیجه احساسی - اجتماعی باشد و از این جنبه در ارتباط با عدالت توزیعی خواهد بود (رضائیان، ۱۳۹۳؛ ۵۹). بنابراین در مورد عدالت تعاملی نیز باید توجه داشت که در یک سازمان ممکن است که رویه های رسمی منصفانه برای افشای گزروزی وجود داشته باشد ولی تعاملات غیر رسمی مدیران و همپیشگان متأثر از افشا، ممکن است منصفانه نباشد (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰؛ ۷۱۰). چنانکه طبق پژوهش مروزی لی و ژائو^{۳۹} (۲۰۱۸؛ ۲۴-۳۱) رفتار تلافی جویانه و هزینه های شخصی ناشی از افشاگری از دغدغه های افشاگران تقلب گزارش شده است مانند پژوهشهای لاتن و همکاران (۲۰۱۸؛ ۲۵۷۳)؛ سونی و همکاران، (۲۰۱۵؛ ۱۱۸) که در پژوهش لاتن و همکاران (۲۰۱۸؛ ۵۷۳)، که به افشاگری بین حسابرسان در مورد رعایت استانداردهای حسابرسی و کدهای اخلاق حرفه ای پرداخته شده است، نتایج از رابطه مثبت بین نگرش، تعهد به استقلال حسابرسی، مسئولیت پذیری شخصی با افشاگری دارد و همچنین هزینه شخصی اثر منفی بر تمایل به افشاگری دارد و پشتیبانی سازمانی تعدیلگر هزینه شخصی می باشد و در پژوهش بیگی و همکاران (۱۳۹۵؛ ۶۵)، که به بررسی ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان پرداخته شده است، یافته های این پژوهش نشان می دهد که فرصت طلبی تأثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی حسابرسان دارد. هم چنین این تأثیر به واسطه برداشتی که حسابرسان از عواقب خطاکاری های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری ها دارند و نیز برداشت آنان از هزینه های مترتب با افشای این خطاکاری ها، شدت می یابد. همچنین طبق لی و ژائو (۲۰۱۸؛ ۲۴-۳۱) پاداش پولی و پشتیبانی سازمانی هم بعنوان بخشی از سیاست تشویقی موجب ترغیب به افشاگری می گردد مانند پژوهش های آندون^{۴۰} و همکاران (۲۰۱۸؛ ۱۶۵)، لاتن و همکاران (۲۰۱۸؛ الف؛ ۱)، برگر^{۴۱} و همکاران (۲۰۱۷؛ ۱) که در پژوهش آندون و همکاران (۲۰۱۸؛ ۱۶۵) که به افشاگری برون سازمانی پرداخته اند، نتایج اثر مثبت پاداش مالی برای افشاگری را نشان داده است. در پژوهش برگر و همکاران (۲۰۱۷؛ ۱) نتایج، اثر مثبت پاداش مالی (مصدقی از عدالت تعاملی مثبت) برای افشاگری را نشان داده است. در پژوهش گوتتری و تیلور (۲۰۱۷؛ ۱) که به افشاگری درون سازمانی پرداخته اند، نتایج اثر مثبت انگیزه های پولی برای افشاگری و اثر منفی تلافی جویی (مصدقی از عدالت تعاملی منفی) بر افشاگری را نشان داده است در همین راستا میچلی و نر (۲۰۰۸؛ ۱۹۷) نیز در پژوهش های

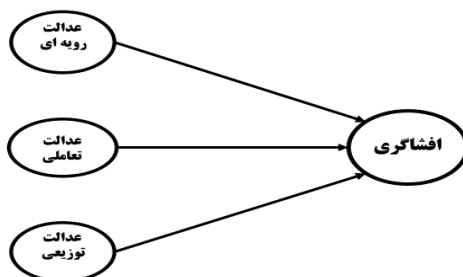
خود به این نتیجه رسیدند که عدالت تعاملی موجب افزایش تمایل افشاگری تقلب میشود و همچنین در پژوهش سونی و همکاران (۲۰۱۵؛ ۱۱۸) نتایج رابطه مثبت بین عدالت تعاملی با افشاگری را نشان داده است و همچنین در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۵۷) نتایج رابطه مثبت بین عدالت تعاملی با افشاگری را نشان داده است و در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۰۷) نتایج اثر مثبت عدالت تعاملی و همچنین سایر ابعاد عدالت بر افشاگری را نشان داده است که بررسی تجربی عدالت تعاملی از فرضیات دیگر پژوهش حاضر است.

۲-۲-۳. عدالت توزیعی

عدالت توزیعی بیانگر ادراک فرد از میزان رعایت عدالت در توزیع و تخصیص ها منابع و پاداشهاست. به بیان دیگری حدی که افراد پیامدها و پاداش ها را با عملکرد مرتبط می دانند، عدالت توزیعی می گویند که افراد منصفانه بودن نتایج را با توجه به یک استاندارد مرجع مورد ارزیابی قرار میدهند (رضائیان، ۱۳۸۴؛ ۴۳) و همچنین عدالت توزیعی به عادلانه بودن پیامدهای شغلی متفاوت از جمله درآمد، برنامه شغلی و مسئولیت های شغلی اشاره دارد (نعامی و شکرکن، ۱۳۸۳؛ ۵۸).

عدالت توزیعی، به عادلانه بودن پیامدها و نتایجی که کارکنان دریافت می کنند اشاره می کند این عدالت سازمانی ریشه در نظریه برابری آدامز دارد این نظریه به نحوه پاسخ دهی افراد نسبت به مداخله ها و رفتارهای ناعادلانه مدیران و سرپرستان در توزیع امکانات و پاداش ها در سازمان ها توجه دارد (ستایشگر، ۱۳۸۷، ۱۷). در تبیین عدالت توزیعی نیز میچلی و نر (۱۹۹۲؛ ۲۹۹) اشاره میکنند که برترین پاداش برای تشویق به افشاگری تقلب، اراده اصلاح و توقف تقلب ها است. طبق لی و ژائو (۲۰۱۸؛ ۲۴-۳۱) تحقیقات مختلف پژوهشی همچون میچلی و همکاران (۲۰۰۸؛ ۸۴) و سونی و همکاران (۲۰۱۵؛ ۱۱۸) نشان میدهد که برخورد منصفانه با افشای صورت گرفته (پیگیری جدی و اثر بخش مورد افشا شده)، موجب ترغیب این امر میگردد. عدالت توزیعی اشاره ای است براین مطلب که افشاگر تقلب با وجود تقبل ریسک افشاگری، دارای انتظار رسیدگی و متوقف کردن تقلب است (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰؛ ۷۱۰). در پژوهش سونی و همکاران (۲۰۱۵؛ ۱۱۸) نتایج رابطه مثبت بین عدالت توزیعی با افشاگری را نشان داده است همچنین در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۵۷) نتایج رابطه مثبت بین عدالت توزیعی با افشاگری را نشان داده است و در پژوهش سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۰۷) نتایج اثر مثبت عدالت توزیعی بر افشاگری را نشان داده است که بررسی تجربی این رابطه از فرضیه های تحقیق حاضر است. بنابراین با توجه به اینکه اهداف پژوهش، بررسی اثر عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر تمایل به افشاگری شاغلین حسابداری در بخش خصوصی و عمومی است و با توجه به ادبیات نظری، مدل مفهومی آن در شکل زیر نمایش داده شده است که انواع عدالت رویه ای

(وجود رویه های خاصی برای افشاگری در سازمان ها) ، عدالت تعاملی (برخورد تشویقی و حمایتی از افشاگران) و عدالت توزیعی (رفع مناسب تخلفات افشاگری شده) بر تمایل به افشاگری تخلفات اثر مثبت دارد.



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

براساس مبانی نظری و مدل مفهومی، فرضیه های پژوهش عبارتند از :

فرضیه اصلی الف: عدالت رویه ای، بر تمایل حسابداران به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.
فرضیه فرعی ۱: عدالت رویه ای بر تمایل حسابداران بخش خصوصی به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.

فرضیه فرعی ۲: عدالت رویه ای، بر تمایل حسابداران بخش عمومی به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.

فرضیه اصلی ب: عدالت تعاملی ، بر تمایل حسابداران به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.
فرضیه فرعی ۳: عدالت تعاملی بر تمایل حسابداران بخش خصوصی به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.

فرضیه فرعی ۴: عدالت تعاملی ، بر تمایل حسابداران بخش عمومی به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.

فرضیه اصلی ج: عدالت توزیعی ، بر تمایل حسابداران به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.
فرضیه فرعی ۵: عدالت توزیعی ، بر تمایل حسابداران بخش خصوصی به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.

فرضیه فرعی ۶: عدالت توزیعی، بر تمایل حسابداران بخش عمومی به افشاگری اثر مثبت معنادار دارد.

۳. روش پژوهش

این پژوهش که بررسی اثر انواع عدالت سازمانی (رویه ای، تعاملی و توزیعی) بر تمایل به افشاگری تقلب می باشد، از جهت هدف، کاربردی و از نظر روش، پیمایشی-توصیفی و از نظر زمان مقطعی است. با توجه به ابعاد پژوهش و ماهیت متغیرها غیرنرمال که در یافته ها به آن

اشاره شده است و تک شاخص بودن سازه ها که در بخش روش شناسی و اندازه گیری متغیرها به آن اشاره شده است، روش تحلیل مناسب منتخب، معادلات ساختاری با مربعات جزئی و ابزارهای تحلیل، نرم افزار اسمارت- پی ال اس و اس پی اس اس برای آمار توصیفی و استنباطی و اکسل برای چینش داده ها می باشد. ابزار سنجش هم به دوبخش عمده تقسیم شده است، شامل بخش مرتبط به ابعاد جمعیت شناختی (جنسیت، سن و تجربه و تحصیل و غیره) و بخش مربوط به متغیرهای اصلی شامل افشاگری و انواع عدالت سازمانی (رویه ای، تعاملی و توزیعی) که هر کدام مبتنی بر سناریوهایی اختصاصی افشاگری تقلب با اقتباس و بسط از سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۱۵ و ۷۱۶) می باشد. با توجه به عدم امکان مشاهده رفتار افراد در مواجهه با تقلب ها و عدم امکان دسترسی به پرونده های افشا شده تقلب، در پژوهش های مشابه، طبق پژوهش های مرسوم همچون لاتن (۲۰۱۸؛ ۹)، سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۱۱)، سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۶۰) و دیگر موارد، با سناریوسازی به تصویرسازی تقلب و شرایط پرداخته میشود و از پاسخ دهنده خواسته می گردد که با توجه به تقلب و شرایط مفروض تصویر شده در سناریوها، تمایل خود به بروز رفتار اخلاقی را در سوالی در طیف لیکرت بیان نماید. بنابراین در این پژوهش نیز در سازمانی مفروض، تقلب حسابداری در سناریویی شرح شده است و برای بررسی اثر انواع عدالت بر تمایل به افشاگری پاسخ دهندگان، با توجه به ۳ نوع عدالت و دو وجهی بودن از نظر عدالت و عدم عدالت ترکیبی از انواع عدالت که ممکن است وجود داشته باشد بصورت دو به دو توان سه و شامل هشت انگاره (ترکیب سناریویی)، شرح شده است (مثلا یک انگاره بصورت وجود عدالت رویه ای، عدم عدالت تعاملی و عدم عدالت توزیعی) و در پایان هر انگاره از پاسخ دهنده خواسته می شود که با توجه به آن فضای ترکیبی عدالتی متصور در انگاره، تمایل خود را به افشاگری آن تقلب مطرح شده در گویه ای در طیف لیکرت ۹ درجه ای بیان نماید که در بخش اندازه گیری متغیرها دقیقتر شرح داده شده است.

۳-۱. جامعه و نمونه آماری پژوهش

همچنین جامعه پژوهش شامل حسابداران شاغل در بخشهای خصوصی (شامل شرکتهای بورسی و غیر بورسی) و عمومی و در انواع فعالیتهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی می باشد. نمونه پژوهش نیز با فرض نامعین بودن شمار جامعه پژوهش و با روشهای گوناگون مورد بررسی قرار گرفت، شامل روش اختصاصی معادلات ساختاری بر اساس حداقل مربعات جزئی با قاعده ۱۰ (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳، ۷۵)، و روش پیشنهادی برای معادلات ساختاری با قاعده ۲۰ (آذر و همکاران، ۱۳۹۱؛ ۵۸) و روش عمومی کوکران (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴؛ ۱۹۵) که در نگاره ۱ به آن پرداخته شده است. در این پژوهش با توزیع تصادفی پرسشنامه ها بصورت دستی و مجازی (ایمیلی، شبکه های مجازی و غیره) به گروه های هدف، در بازه زمانی ۶ ماهه، با

ارسال حدود ۸۰۰ پرسشنامه، از ۶۵۹ پاسخنامه دریافتی از شاغلین حسابداری، ۵۹۶ پاسخنامه دقیق و قابل استفاده مورد استفاده قرار گرفت (۳۲۴ حسابدار شاغل در بخش خصوصی و ۲۷۲ حسابدار شاغل بخش عمومی). باید افزود که قاعده ۱۰، به ده برابر ماکزیمم بین شاخص های مدل اندازه گیری (با بیشترین شاخص) و روابط مدل ساختاری (ضرایب مسیرهای ساختاری) و قاعده ۲۰، به بیست برابر بودن متغیرها اشاره دارد که مدل این پژوهش، حداکثر ۳ مسیر (کاربری یافته در قاعده ۱۰) و حداکثر ۴ متغیره (کاربری یافته در قاعده ۲۰) می باشد که به همراه روش کوکران با محاسبات در نگاره ۱ به آنها پرداخته شده است.

نگاره (۱): حجم نمونه - سه رویکرد روش شناختی

روش عمومی (مبتنی بر جامعه)		روش های اختصاصی معادلات ساختاری (مبتنی بر ساختار مدل)	
روش کوکران	حداقل حجم	قاعده ۱۰	قاعده ۲۰
۳۸۴	حجم نمونه پژوهش	۳۰	۸۰
۵۹۶	محاسبات		
روش کوکران			
$n = \left(\frac{Z_{\alpha} \times \delta}{\epsilon} \right)^2 = \left(\frac{1.96 \times 0.05}{0.05} \right)^2 = 384$			
شاخصهای سازه با بیشترین شاخص در مدل اندازه گیری $\hat{A}$ ، مسیرهای سازه با بیشترین مسیر در مدل ساختاری p		روش قاعده ۱۰	
		روش قاعده ۲۰	
		متغیرهای مکنون مدل V	
		$n = 10 \times \max(i, p) = 10 \times \max(1, 3) = 10 \times 3 = 30$	
		$n = 20 \times V = 20 \times 4 = 80$	

۳-۲. متغیرهای پژوهش

در این بخش به متغیرهای مستقل، وابسته و زمینه ای پرداخته شده است که در زیر شرح داده شده است.

۳-۱-۱. متغیرهای مستقل: عدالت رویه ای^{۴۷}، تعاملی^{۴۸} و توزیعی^{۴۹}

عدالت سازمانی ترکیبی از عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی می باشد. در زمینه افشاگری تقلب های حسابداری، طبق سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۱۰)، عدالت رویه ای به وجود رویه ها و کانالهای اختصاصی برای افشاگری در سازمان اشاره دارد و بنابراین عدم وجود کانالها و خطوط ارتباطی اختصاصی برای افشاگری، به معنای عدم عدالت رویه ای در این زمینه است و همچنین عدالت تعاملی به وجود سیاست های تشویقی و حمایتی از افشاگران و تامین امنیت آنها اشاره دارد و بنابراین عدم امنیت و رفتارهای تلافی جویانه در معنای عدم عدالت تعاملی در این زمینه است و عدالت توزیعی هم به برخورد جدی با افشاشوندگان و موارد افشا شده و اصلاح آنها اشاره دارد که اگر چنین اقداماتی صورت نگیرد بنابراین با عدم عدالت توزیعی مواجه هستیم. ابزار سنجش این متغیرهای مستقل بصورت سناریوهای تصویرسازی ترکیبی از

انواع عدالت سازمانی (رویه ای، تعاملی و توزیعی) در یک سازمان مفروض، براساس سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۶۰ و ۲۰۱۰؛ ۷۱۱) می باشد که الهام گرفته از مدل واقعی شرکت گمبل و پروکتور، برنده جایزه ۲۰۰۴ انگلستان در زمینه فرهنگ دوستار افشاگری، بوده است (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰؛ ۷۱۱). بدین ترتیب که سه نوع عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی، بصورت سه متغیر دو مقدره و دو وجهی می باشد مبتنی بر ۶ سناریو که هر سناریو به یک نوع عدالت و یک وجه آن (وجود عدالت یا عدم وجود آن) پرداخته است. با توجه به اینکه در هر سازمان با ترکیبی از سه نوع عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی مواجه هستیم که ممکن است از بعدی از عدالت عادلانه و یا ناعادلانه باشد، بنابراین با توجه به ۳ نوع عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی و دو وضعیت ممکن برای هر نوع عدالت بصورت وجود آن نوع عدالت در سازمان و یا عدم وجود آن، بنابراین در هر سازمان مفروض، عملاً با ترکیب عدالتی بصورت $2 \times 2 \times 2$ (دو به توان سه) مساوی با ۸ ترکیب (انگاره^{۵۰}) مواجه خواهیم بود. سناریوهای عدالت سازمانی پس از تعدیلات متناسب جامعه ایران، علاوه بر بررسی و تایید استادان و اعضای هیات علمی، از جهت قدرت تفکیک کنندگی بین سناریوهای زوجی هر بعد عدالت براساس ۶ پرسش در طیف لیکرت هفت تایی (یک پرسش برای هر وجه از هر بعد عدالت) مبتنی بر آزمون ویلکاکسون که به مقایسه دو وضعیت رتبه ای در یک نمونه می پردازد (حبیب پور و صفری، ۱۳۹۴؛ ۶۷۲)، مورد بررسی قرار گرفت که در بخش یافته ها و ارزیابی اندازه گیری به نتایج آزمون پرداخته شده است.

۳-۱-۲. متغیرهای وابسته: افشاگری

متغیر وابسته متغیری است که تغییرات آن به ازای تغییرات متغیرهای مستقل بررسی می شود و در این پژوهش تمایل به افشاگری می باشد که بصورت تمایل به افشاگری اقدام غیر اخلاقی یا غیرقانونی تحت کنترل کارکنان به فردی در درون سازمان با توان تاثیرگذاری بر آن اقدام تعریف شده است (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴؛ ۱۵۸). از آنجاکه عملاً دسترسی به پرونده های واقعی افشاگری ها در دسترس نیست، بنابراین با سناریوهایی از تقلبات به فضا سازی ذهنی برای پاسخ دهندگان پرداخته می گردد تا به بررسی ابراز تمایل به افشاگری آنها پرداخته شود. ابزار سنجش متغیر افشاگری تقلب (همچون سناریوهای عدالت سازمانی)، با اقتباس و تعدیل، از سناریوهای اختصاصی تقلب های حسابداری سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۶۰) و سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۱۵-۷۱۶) استفاده شده است که از نظر روایی و همچنین مطابقت با فرهنگ و شرایط کشور پس از اعمال تغییراتی، توسط استادان و اعضای هیات علمی متخصص مورد بررسی و تایید قرار گرفت بدین ترتیب که سناریویی مبتنی بر تقلب بصورت بیش نمایی درآمدها با شناسایی درآمدهای تحقق نیافته و مدارک جعلی جهت نمایش عملکرد مطلوب ولی غیرواقع مسئول مالی یک بخش از سازمان، در انتهای ۸ انگاره عدالت سازمانی (سناریوی ترکیبی) مطرح می گردد و

با توجه به آن ترکیب عدالتی مفروض، از پاسخ دهنده میزان تمایلشان به افشاگری (در طیف لیکرت ۹ درجه) پرسیده می شود. روایی ابزارها مورد تایید استادان راهبر رساله، مطلوب می باشد و در بخش ارزیابی اندازه گیری، بطور کمی به روایی و پایایی اختصاصی معادلات ساختاری مدل‌های پژوهش پرداخته شده است.

۳-۱-۳. متغیرهای زمینه ای

متغیرهای زمینه ای شامل جنسیت، تحصیلات، سن، تجربه و شاغل به حسابداری در بخش خصوصی یا عمومی و دیگر موارد توسط پرسشنامه گردآوری شده است.

۴. یافته های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی

نمونه پژوهش شامل حسابداران به تعداد کل ۵۹۶ و دارای ترکیب جنسیتی مرد (۵۷/۴٪) و زن (۴۲/۶٪)، ترکیب تحصیلی دکتری تخصصی (۱۶/۳٪)، کارشناسی ارشد (۵۴٪)، کارشناسی (۲۹/۴٪) و کاردانی (۰/۳۰٪)، در بخش خصوصی (۵۴/۴٪) و بخش دولتی (۴۵/۶٪) در فعالیت های تولیدی (۳۹/۸٪)، بازرگانی (۲۶/۳٪) و خدماتی (۳۳/۹٪) با ترکیب سنی از ۲۰ تا ۶۱ سال و ترکیب سابقه تجربی از ۱ تا ۳۰ سال (۲۸٪ تا ۵ سال، ۶۹/۷٪ بالاتر از ۵ تا ۲۵ سال و ۲/۳٪ بالاتر از ۲۵ سال) می باشد. همچنین آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش، در نگاره زیر نشان داده شده است که طبق آن با توجه به طیف لیکرت با درجه ۹ تایی برای افشاگری، حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف معیار آن به ترتیب ۱، ۹، ۶/۱۸ و ۱/۸۰۴ می باشد و با توجه به دو مقداری بودن برای هر نوع عدالت، بنابراین حداقل و حداکثر برای عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی صفر و ۱ می باشد و میانگین آنها به ترتیب ۰/۵، ۰/۵۱ و ۰/۵۲ می باشد.

نگاره ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
افشاگری	۱	۹	۶/۱۸	۱/۸۰۴
عدالت رویه ای	۰	۱	۰/۵	۰/۵
عدالت تعاملی	۰	۱	۰/۵۱	۰/۵
عدالت توزیعی	۰	۱	۰/۵۲	۰/۵

در مورد متغیرهای اصلی و از نظر توزیع داده ها و نرمالیت آنچنانکه که در نگاره زیر نیز قابل رویت است، متغیرهای پژوهش، پس از بررسی بابت داده های پرت یا گمشده، مبتنی بر آزمون کولموگروف-اسمیرنف نرمال نمی باشند و همین یکی از دلایلی است که در مدلسازی معادلات ساختاری با متغیرهای غیرنرمال باید از روش های معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس محور و نرم افزارهای مرتبط چون اسمارت پی ال اس استفاده کرد که در روش شناسی شرح داده شد.

نگاره (۳): آزمون نرمالیت متغیرهای پژوهش

متغیر	بررسی نرمالیت درجه آزادی (تعداد)	کل نمونه	خصوصی	عمومی
عدالت رویه ای	آزمون کولموگروف-اسمیرنف	۵۹۶	۳۲۴	۲۷۲
عدالت تعاملی	آزمون کولموگروف-اسمیرنف	۵۹۶	۳۲۴	۲۷۲
عدالت توزیعی	آزمون کولموگروف-اسمیرنف	۵۹۶	۳۲۴	۲۷۲
افشاگری	آزمون کولموگروف-اسمیرنف	۵۹۶	۳۲۴	۲۷۲

۴-۲. مدلسازی معادلات ساختاری

مدلسازی در معادلات ساختاری با اجرای سه بخش از نرم افزار اسمارت پی ال اس صورت می گیرد شامل الگوریتم (تعیین پارامترها)، نمونه گیری مجدد^{۵۱} (معناداری پارامترها) و چشم پوشی^{۵۲} (تعیین معیار پیش بین). در شکل زیر مدل نظری پژوهش نشان داده شده است که بر اساس آن به مدلسازی جداگانه در بین حسابداران بخش خصوصی، بخش عمومی و کل نمونه پرداخته شده است و مبتنی بر خروجی های نرم افزار در مورد هر سه مدلسازی به بررسی پارامترهای مدل ها پرداخته شده است. ارزیابی مدلسازی در سه قالب صورت می گیرد، شامل ارزیابی مدل اندازه گیری، ارزیابی مدل ساختاری و ارزیابی کلی مدل که در زیر به آنها پرداخته شده است.

الف. ارزیابی مدل اندازه گیری

در ابتدا به بررسی پایایی و توان تشخیصی و تفکیکی سناریوهای زوجی سه نوع عدالت مطابق با سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۱۲) پرداخته شده است تا مشخص گردد که از نظر پاسخ دهندگان، سناریوی های زوجی دارای قابلیت تفکیک بین درجه هر نوع عدالت (وجود عدالت و عدم وجود عدالت) می باشند (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰؛ ۷۱۲). قدرت تشخیصی و تفکیک کنندگی دو وجه عدالت و عدم عدالت در سناریوهای زوجی مرتبط به عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر اساس آزمون ویلکاکسون، که به بررسی مقایسه دو وضعیت در مورد یک نمونه می پردازد (حبیب پور و صفری، ۱۳۹۴؛ ۶۷۲)، که طبق نگاره آماره های آزمون برای سناریوهای زوجی عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی به ترتیب ۲۱/۹۰۰، ۲۳/۳۲۱ و ۲۳/۷۰۱ با معناداری ۰/۰۰۰ برای آزمون هر سه نوع سناریو زوجی عدالت بوده است، و بیانگر آن است که از نظر پاسخ دهندگان، سناریوهای زوجی برای هر سه نوع عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارای قدرت تفکیک بین عدالت و عدم عدالت می باشند و بنابراین سناریوها از قابلیت اندازه گیری خوبی برخوردارند.

نگاره (۴): بررسی تفکیک کنندگی سناریوهای زوجی انواع عدالت

آزمون ویلکاکسون	عدالت توزیعی -	عدالت تعاملی -	عدالت رویه ای -
	عدم عدالت توزیعی	عدم عدالت تعاملی	عدم عدالت رویه ای
Z آماره	۷۰۱/-۲۳	۳۲۱/-۲۳	۹/-۲۱
معناداری	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰
میانگین رتبه برتری سناریوی عدالت بر عدم عدالت	۲۹۸/۵	۲۹۸/۵	۲۹۸/۵
کل رتبه	۱۷۷۹۰۶	۱۷۷۹۰۶	۱۷۷۹۰۶
میانگین رتبه برتری عدم عدالت بر عدالت	صفر	صفر	صفر
کل رتبه	صفر	صفر	صفر

همچنین از انواع معیارهای برازش اندازه گیری متناسب با مدل های این پژوهش که ذاتا تک شاخص هستند و برای هر سازه که یک وضعیت معین را باید شبیه سازی نماید مطابق با سیفرت و همکاران (۲۰۱۰؛ ۷۱۱) و سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۶۰)، از یک سناریو باید استفاده گردد تا همبستگی شدید و مشکل هم خطی بین عامل های هر سازه پیش نیاید، عبارتند از بارهای عاملی و روایی واگرا و هم خطی سازه ها که در ادامه به آنها پرداخته شده است. بارهای عاملی یکی از معیارهای ارزیابی اندازه گیری است که میزان همبستگی شاخص ها با سازه خود می باشند که باید بزرگتر از ۰/۵ باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳؛ ۸۰). بارهای عاملی تک شاخص مبتنی بر مدل سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۶۲) برای هر سازه عدالت رویه ای، تعاملی، توزیعی و افشاگری، در مدل های پژوهش که همگی مبتنی بر سناریو است، با توجه به تک شاخص بودن در هر سازه، بر اساس سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۶۲)، یک می باشد که همگی از وضعیت مطلوبی برخوردارند.

نگاره (۵): بارعاملی

شاخص هر سازه	بارعاملی
افشاگری، عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی	۱

معیارهای دیگر روایی واگرا می باشد. برای این سنجش از سه روش استفاده می شود شامل فورنل-لارکر^{۵۵}، بارهای متقابل و نسبت های چندخصلتی-تک خصلتی^{۵۶} که در زیر به آنها پرداخته شده است. در معیار فورنل-لارکر همبستگی یک سازه و شاخص هایش با سازه های دیگر سنجیده می شود که باید تعامل یک سازه با شاخص هایش بیشتر از تعامل با دیگر سازه ها باشد. بنابراین در این روش باید میانگین واریانس استخراج شده هر سازه بازتابنده از حداکثر مربع همبستگی آن سازه با سازه های دیگر بیشتر باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳؛ ۸۴). در همه موارد این بزرگی برقرار است و واگرایی مطلوبی بین سازه ها برقرار است.

نگاره (۶): روایی واگرا (فورنل-لارکر)

افشاگری - کل نمونه		افشاگری در بخش عمومی				افشاگری در بخش خصوصی				مدل
عدالت	عدالت	افشاگری	عدالت	عدالت	افشاگری	عدالت	عدالت	افشاگری	فورنل-لارکر	
توزیعی	تعاملی	ای	توزیعی	تعاملی	ای	توزیعی	تعاملی	توزیعی		
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	افشاگری
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	عدالت
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	تعاملی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	عدالت
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	توزیعی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	عدالت
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	رویه ای

در روش دیگر ارزیابی روایی واگرایی، به نام بارهای متقابل، همبستگی شاخص های یک سازه با آن سازه و با سازه های دیگر سنجیده می شود که باید تعامل شاخص های یک سازه با آن سازه بیشتر از همبستگی آن شاخص ها با سازه های دیگر باشد وگرنه واگرایی زیر سوال می رود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳؛ ۸۳). در این پژوهش برای هر سازه پژوهش، این معیار برقرار است و در همه موارد، این بزرگی (همبستگی بیشتر هر شاخص هر سازه با سازه خودش نسبت به همبستگی آن شاخص با سازه های دیگر) برقرار است و واگرایی مطلوبی بین سازه ها برقرار است.

از معیارهای نوین دیگر ارزیابی روایی واگرایی، نسبت های چندخصلتی - تک خصلتی می باشد که در پی ال اس مطرح شده است و حداکثر مقدار قابل قبول را ۱ (هنسلر و همکاران ۲۰۱۶؛ ۱۱) تعیین نموده اند. این نسبت بین سازه ها، همگی در حد مقادیر قابل قبول است (در حد ۰/۹ و کوچکتر) و بنابراین روایی واگرای مدل از نظر این شاخص نیز مطلوب است.

نگاره ۷: روایی واگرا (نسبتهای چندخصلتی-تک خصلتی)

کل نمونه		بخش عمومی		بخش خصوصی	
عدالت	عدالت	افشاگری	عدالت	افشاگری	افشاگری
توزیعی	تعاملی	توزیعی	تعاملی	توزیعی	تعاملی
۰/۰۰۰	۰/۰۲۱	۰/۱۹	۰/۰۲۵	۰/۰۰۶	۰/۱۶۳
۰/۰۲	۰/۴۹	۰/۰۶۸	۰/۵۱۴	۰/۰۴۴	۰/۴۵۰
۰/۲۶	۰/۲۷۹	۰/۲۴۰	۰/۲۳۵	۰/۲۴۰	۰/۲۴۰

از روش های دیگر ارزیابی مدل های اندازه گیری سازه های سازنده، بررسی هم خطی می باشد که با معیار فاکتور تورم واریانس سنجیده می شود. برای مطلوبیت سازه های سازنده، این فاکتور باید کوچکتر از ۵ باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳؛ ۹۹) که تمام آماره های فاکتور تورم واریانس سازه ها بین ۱/۰۰۱ تا ۱/۰۰۵ می باشد که همگی از ۵ کوچکتر است و بنابراین بین سازه های مشکل هم خطی وجود ندارد.

نگاره ۸: همخطی سازه ها

فاکتور تورم واریانس (همخطی)	بخش خصوصی افشاگری	بخش عمومی افشاگری	کل نمونه افشاگری
عدالت توزیعی	۰۰۲۵/۱	۰۰۵۲/۱	۰۰۰۳/۱
عدالت تعاملی	۰۰۳۳/۱	۰۰۴۷/۱	۰۰۰۷/۱
عدالت رویه ای	۰۰۱۹/۱	۰۰۰۷/۱	۰۰۰۴/۱

ب. ارزیابی مدل ساختاری

از معیارهای این ارزیابی عبارتند از ضریب تعیین و معیار پیش بین می باشد. ضریب تعیین از معیارهای سنجش روابط بین بخش اندازه گیری و ساختاری مدل ها می باشد که به کمک آن ارزیابی تاثیرگذاری متغیرهای برونزا بر متغیرهای درونزا ممکن میشود که مقادیر قابل قبول آن حداقل ۰/۱۹ می باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳؛ ۹۲). در این پژوهش ضریب تعیین همه سازه های درونزای افشاگری در بخش خصوصی، بخش عمومی و کل نمونه به ترتیب ۰/۳۱۶، ۰/۳۵۴ و ۰/۳۳۶ می باشد که با اثر قابل قبول هستند. معیار پیش بین از معیارهایی که به قدرت پیش بینی کننده مدل می پردازد و حدنصابهای قابل قبول حداقل ۰/۰۲ تعیین نموده اند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳؛ ۹۶). مقدار معیار پیش بین متغیر افشاگری در بخش خصوصی، عمومی و کل نمونه به ترتیب ۰/۲۹۴، ۰/۳۳۹ و ۰/۳۲۳ می باشد که همگی در حد قابل قبول می باشند. باید افزود که معیار افزونگی^{۵۷} (حاصلضرب ضریب تعیین در مقدار اشتراکی هر سازه) به دلیل ۱ بودن مقدار اشتراکی سازه ها، برابر با ضرایب تعیین هر سازه درونزا می باشد که در هر سه سازه مثبت است.

نگاره ۹: ارزیابی ساختاری (ضریب تعیین و معیار پیش بین)

سازه درونزا-افشاگری	ضریب تعیین	معیار پیش بین
مدل: بخش خصوصی	۰/۳۱۶	۰/۲۹۴
مدل: بخش عمومی	۰/۳۵۴	۰/۳۳۹
مدل: کل نمونه	۰/۳۳۶	۰/۳۲۳
حداقل معیار قابل قبول	۰/۱۹	۰/۰۲

ج. ارزیابی کلی - نیکویی برازش^{۵۸}

این معیار که مربوط به ارزیابی بخش کلی مدل پژوهش می باشد، بصورت جذر حاصلضرب میانگین مقادیر اشتراکی سازه های بازتابنده در میانگین ضرایب تعیین سازه های درونزا می باشد و مقادیر قابل قبول آن به ترتیب ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معیار نیکویی برازش تعیین شده است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳؛ ۹۸). طبق نگاره نیکویی برازش مدل های افشاگری در بخش خصوصی، عمومی و کل نمونه به ترتیب، با مقدار ۰/۵۶۲، ۰/۵۹۵ و ۰/۵۷۹ (بزرگتر از حدنصاب قوی ۰/۳۶)، نیکویی برازش مطلوب است.

نگاره ۱۰: معیار نیکویی برازش

ضرب تعیین			میانگین مقادیر اشتراکی		
سازه های درونزا	ضرب تعیین بخش خصوصی	ضرب تعیین بخش عمومی	ضرب تعیین کل نمونه	سازه ها	مقدار اشتراکی
افشاگری	۰/۳۱۶	۰/۳۵۴	۰/۳۳۶	افشاگری	۱
میانگین	۰/۳۱۶	۰/۳۵۴	۰/۳۳۶	میانگین	۱
نیکویی برازش	۰/۵۶۲	۰/۵۹۵	۰/۵۷۹		
محاسبه	ریشه دوم حاصلضرب میانگین ها				
معیارهای قابل قبول	بزرگتر از ۰/۰۱ (ضعیف)، ۰/۲۵ (متوسط) - ۰/۳۶ (قوی)				

۴-۳. آزمون فرضیه ها

پس از مطلوبیت ارزیابی های مدل ها در سه بخش ارزیابی اندازه گیری، ارزیابی ساختاری و ارزیابی کلی می توان به آزمون فرضیه ها مبتنی بر معناداری ضرایب مسیرها در مدل های پژوهش پرداخت.

مدل اول - تمایل به افشاگری در بین حسابداران شاغل در بخش خصوصی

در مدلسازی تمایل به افشاگری مبتنی بر عدالت در بین حسابداران بخش خصوصی (مدل اول)، ضرایب مسیر اثر عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر افشاگری به ترتیب ۰/۲۱۵، ۰/۲۵۲ و ۰/۴۵۶ می باشد که همگی مثبت هستند با آماره تی به ترتیب ۴/۲۸۷، ۵/۰۰۸ و ۱۱/۴۰۶ و بنابراین متغیرهای عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر افشاگری در سطح اطمینان ۹۵ در صد اثر مثبت معنادار دارد و بنابراین فرضیه های ۱، ۳ و ۵ رد نشدند و بنابراین عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر تمایل به افشاگری حسابداران بخش خصوصی اثر مثبت معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد.

نگاره ۱۱: برآورد مدل اول افشاگری و عدالت (حسابداران - بخش خصوصی)

مدل ها	افشاگری - بخش خصوصی				نتیجه
	ضرب استاندارد	انحراف	آماره T	معناداری	
عدالت رویه ای - افشاگری	۰/۲۱۵	۰/۰۵	۴/۲۸۷	صفر	تایید فرضیه ۱ فرعی
عدالت تعاملی - افشاگری	۰/۲۵۲	۰/۰۵۱	۵/۰۰۸	صفر	تایید فرضیه ۳ فرعی
عدالت توزیعی - افشاگری	۰/۴۵۶	۰/۰۴	۱۱/۴۰۶	صفر	تایید فرضیه ۵ فرعی

مدل دوم - تمایل به افشاگری در بین حسابداران شاغل در بخش عمومی

در مدلسازی تمایل به افشاگری در بین حسابداران بخش عمومی (مدل دوم) مبتنی بر انواع عدالت سازمانی، ضرایب مسیر اثر عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر افشاگری به ترتیب ۰/۱۷۴، ۰/۲۴۴ و ۰/۵۰۲ می باشد که همگی مثبت هستند با آماره تی به ترتیب ۳/۹۳۳، ۵/۴۰۶ و ۱۳/۵۷۱ و بنابراین متغیرهای عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر افشاگری در سطح

اطمینان ۹۵ در صد اثر مثبت معنادار دارد و بنابراین فرضیه های ۲، ۴ و ۶ رد نشدند و بنابراین عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر تمایل به افشاگری حسابداران بخش عمومی اثر مثبت معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد.

نگاره ۱۲: برآورد مدل دوم افشاگری و عدالت (حسابداران-بخش عمومی)

افشاگری - بخش عمومی						مدل ها
مسیرها	ضریب	انحراف	آماره T	معناداری	نتیجه	
عدالت رویه ای - افشاگری	۰/۱۷۴	۰/۰۴۴	۳/۹۳۳	صفر	تایید فرضیه فرعی ۲	
عدالت تعاملی - افشاگری	۰/۲۴۴	۰/۰۴۵	۵/۴۰۶	صفر	تایید فرضیه فرعی ۴	
عدالت توزیعی - افشاگری	۰/۵۰۲	۰/۰۳۷	۱۳/۵۷۱	صفر	تایید فرضیه فرعی ۶	

مدل سوم - تمایل به افشاگری در بین حسابداران (کل نمونه)

در مدلسازی تمایل به افشاگری در بین کل حسابداران شاغل در بخش خصوصی و عمومی (مدل سوم) مبتنی بر انواع عدالت سازمانی، ضرایب مسیر اثر عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر افشاگری به ترتیب ۰/۱۹۲، ۰/۲۴۸ و ۰/۴۸۲ می باشد که همگی مثبت هستند با آماره تی به ترتیب ۵/۵۶۶، ۷/۳۴۵ و ۱۷/۷۴۵ و بنابراین متغیرهای عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر افشاگری در سطح اطمینان ۹۵ در صد اثر مثبت معنادار دارد و بنابراین در کل نمونه، شامل حسابداران بخش عمومی و خصوصی، عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی بر تمایل به افشاگری حسابداران اثر مثبت معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد و فرضیه های اصلی پژوهش (الف، ب و ج) رد نشدند.

نگاره ۱۳: برآورد مدل سوم افشاگری و عدالت (حسابداران-کل نمونه)

افشاگری - حسابداران (کل نمونه)						مدل ها
مسیرها	ضریب	انحراف	آماره T	معناداری	نتیجه	
عدالت رویه ای - افشاگری	۰/۱۹۲	۰/۰۳۵	۵/۵۶۶	صفر	تایید فرضیه اصلی الف	
عدالت تعاملی - افشاگری	۰/۲۴۸	۰/۰۳۴	۷/۳۴۵	صفر	تایید فرضیه اصلی ب	
عدالت توزیعی - افشاگری	۰/۴۸۲	۰/۰۲۷	۱۷/۷۴۵	صفر	تایید فرضیه اصلی ج	

همچنین در بررسی تطبیقی تمایل به افشاگری در بین حسابداران شاغل در بخش خصوصی و بخش عمومی، همانطور که در نگاره زیر مشاهده می شود، آماره یو من-ویتنی برای افشاگری ۴۱۵۳۸ می باشد و با توجه به اینکه معناداری برای این آماره ۰/۲۲۱ می باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد در تمایل به افشاگری در بین حسابداران، از نظر اشتغال در بخش خصوصی با عمومی تفاوت معناداری وجود ندارد ($U=41538$, $Z=-1/225$, $P=0/221$)، هرچند تمایل به افشاگری در شاغلین بخش عمومی بطور غیرمعناداری بیشتر است.

نگاره ۱۴: مقایسه تمایل به افشاگری در بین حسابداران شاغل در بخش خصوصی و عمومی

بخش سازمانی	اعداد	میانگین رتبه	جمع رتبه	رتبه	آماره یو-من-ویتنی	آماره ویلکاکسون	Z	معناداری
افشاگری خصوصی	۳۲۴	۲۹۰/۷	۹۴۱۸۸	۴۱۵۳۸	۹۴۱۸۸	۹۴۱۸۸	-۱/۲۲۵	۰/۲۲۱
عمومی	۲۷۲	۳۰۷/۷۹	۸۳۷۱۸					
کل	۵۹۶							

۵. بحث و نتیجه گیری

تئوری عدالت سازمانی پشتیبانی برای رفتار جامعه یار افشاگری فراهم میکند که در پژوهش های بسیاری بر رابطه مثبت بین عدالت رفتار جامعه یار تاکید شده است که با ایجاد چارچوبی موجب تمایل به افشاگری می گردد (سیفرت و همکاران ، ۲۰۱۰؛ ۷۰۹ و ۷۱۴). بدین معنی که برای افزایش تمایل به افشاگری، رویه های اختصاصی امنی در سازمان برای افشاگری ایجاد می گردد(عدالت رویه ای) و افشاگران مشمول سیاستهای تشویقی و حمایتی می گردند(عدالت تعاملی) و تخلفات افشا شده بطور مناسب رفع می گردد و با خاطیان برخورد مناسب صورت می گیرد. همچنین در تحقیقات بیانگر رابطه مثبت عدالت رویه ای با رفتارهای اجتماعی است همچون سیفرت و همکاران(۲۰۱۴، ۱۵۷) و سونی و همکاران(۲۰۱۵؛ ۱۱۸) و همچنین در بعد عدالت تعاملی، رفتار تلافی جویانه از دغدغه های افشاگران گزارش شده است از جمله لاتن و همکاران(۲۰۱۷؛ ۵۷۳)؛ سونی و همکاران(۲۰۱۵؛ ۱۱۸) و در مورد عدالت توزیعی میچلی و نر(۱۹۹۲؛ ۲۹۹) اشاره میکنند که برترین پاداش برای تشویق به افشاگری تقلب ها، اراده اصلاح آن ها است و تحقیقات مختلف تجربی از جمله میچلی و همکاران(۲۰۰۸؛ ۸۴)، سونی و همکاران(۲۰۱۵؛ ۱۱۸) نشان میدهد که برخورد منصفانه با افشای صورت گرفته(پیگیری جدی و اثر بخش مورد افشا شده)، موجب ترغیب این امر میگردد. بنابراین در این راستا هدف این پژوهش مبتنی بر رویکرد جامعه شناسی سازمانی، بررسی رابطه و اثر ویژگی سازمانی از منظر عدالت سازمانی شامل عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر تمایل افشاگری حسابداران در بخش خصوصی و عمومی بوده است. بر اساس یافته های پژوهش حاضر عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی موجب تمایل بیشتر حسابداران به افشاگری در هر دو بخش خصوصی و عمومی شده است که با مبانی نظری هم راستا است. همچنین این نتایج با پژوهش های سونی و همکاران(۲۰۱۵؛ ۱۱۸)، سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۵۷)، سیفرت و همکاران(۲۰۱۰؛ ۷۰۷)، میچلی و همکاران(۲۰۰۸؛ ۸۴)، نر و همکاران(۲۰۰۴؛ ۱۲۸)، و نمازی و ابراهیمی(۱۳۹۵؛ ۱) همسو است، بدین معنی که طبق سیفرت و همکاران (۲۰۱۴؛ ۱۵۸)، وجود عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی موجب تمایل به افشاگری تقلب های حسابداری می گردد که با تئوری عدالت و انتظار بروز رفتار اخلاقی پشتیبان هنجارها در بستر عدالت بعنوان عامل ترغیب کارکنان به رفتار جامعه یار افشاگری هماهنگ است. بنابراین همه فرضیه های پژوهش مبتنی بر

اثربخشی عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر تمایل به افشاگری در حسابداران شاغل در بخش خصوصی و عمومی تایید می گردد. در مبحث عدالت رویه ای، با توجه به اینکه اگر آحاد جامعه در تصمیم گیری ها مربوط به حوزه کاری خود مشارکت داشته باشند، ادراک عدالت رویه ای بیشتری خواهند داشت که موجب ارتقای سطح تصمیم گیری اخلاقی و تشویق افراد برای رعایت اصول اخلاقی در برخورد با دیگران می گردد (تیلور و همکاران، ۱۹۹۵؛ ۴۹۶)، بنابراین طبق نگاره های ۱۱ تا ۱۳، عدالت رویه ای در زمینه افشاگری، با تدوین رویه ها و خط مشی اختصاصی افشاگری، بعنوان دعوت و استقبال برای این امر قلمداد شده و موجب مشارکت کارکنان در حفظ سلامت سازمان و ترغیب به افشاگری می گردد. در مبحث عدالت تعاملی نیز که برای شناخت نگرش ها و رفتارهای متنوع کارکنان در پاسخ به بیکارشدن، برخورد روسا و غیره، و همچنین برای شناخت رفتار شهروندی سازمانی، تعهد سازمانی و رفتارهای تلافی جویانه در محیط کار، متغیر مهمی است (رضائیان، ۱۳۹۳؛ ۵۹)، و با وجود عدالت تعاملی در زمینه افشاگری و درک امنیت، حمایت و تشویق در سازمان، رغبت برای افشاگری افزایش می یابد (لاتن و همکاران ۲۰۱۷؛ ۵۷۳؛ سونی و همکاران ۲۰۱۵؛ ۱۱۸). همچنین در مبحث عدالت توزیعی که مبتنی بر نظریه برابری آدامز است و افراد داده ها و ستاده های خودشان را با داده ها و ستاده های دیگران مقایسه می کنند تا اینکه ادراک از عدالت توزیعی شکل گیرد (بلنگر^{۵۹} و دیگران، ۲۰۰۵؛ ۵۳) که بر درجه انصاف ادراک شده در خصوص توزیع و تخصیص پیامدها و ستاده های سازمان، در مقایسه با عملکرد و آورده های کارکنان اشاره دارد (لامبرت^{۶۰}، ۲۰۱۳؛ ۳۱۶)، بنابراین دیده می شود که با وجود عدالت توزیعی در زمینه افشاگری و ارزیابی غیر جانبدارانه عملکردها، برخورد متناسب و قاطع با افشا شوندگان متخلف و وجود اراده ای برای اصلاح با موارد افشا شده در سازمان، موجب ترغیب به افشاگری می گردد.

بر طبق یافته های پژوهش حاضر مبتنی بر نقش و اهمیت معنادار عدالت رویه ای در تمایل به افشاگری، پیشنهاد می گردد که در سطح سازمان ها، رویه ها و راههای ارتباطی مطمئن و معینی برای افشاگری امن ایجاد گردد (مانند تلفن یا ایمیل خاص و ابزارهای ارتباطی اختصاصی دیگر) که افشاگران بتوانند موارد تخلف را به مقامات سازمانی مطمئن و معینی اعلام نمایند و همچنین با توجه به اهمیت عدالت تعاملی در ایجاد تمایل به افشاگری، پیشنهاد می گردد که در سازمانها خط مشی های خاصی برای جلوگیری از خدشه به امنیت افشاگران و تشویق آنان تعیین گردد. بدین ترتیب که برای افزایش تمایل به افشاگری در سازمان ها آیین نامه های تشویقی طراحی و اعمال گردد، مثلاً بصورت پاداش درصدی از مبالغ تایید شده تخلفات افشا شده و همچنین برای جلوگیری از برخوردهای تلافی جویانه و قهری از جمله اخراج از سازمان یا تنزل رده شغلی و سایر مخاطرات، مقرراتی برای حفاظت از افشاگران تخلفات وضع و اعمال گردد. همچنین با توجه به اهمیت اساسی عدالت توزیعی در تمایل به افشاگری، پیشنهاد می گردد که

به طور جدی به موارد تقلب افشا شده پرداخته شود و در جهت رفع و پیشگیری این موارد همت گمارده شود بدین ترتیب که میتوان دایره خاصی برای افشاگری ایجاد نمود تا به پیگیری اختصاصی موارد افشا شده بپردازند و باید افزود که طبق یافته های پژوهش حاضر این بعد بیش از دو نوع دیگر عدالت، در تمایل به افشاگری اهمیت داشته است.

همچنین در سطح فراسازمانی نیز با توجه به نتایج پژوهش حاضر و نقش معنادار عدالت رویه ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی در تمایل به افشاگری، به نهادهای نظارتی و حرفه ای همچون سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار و نهادهای قضایی، پیشنهاد میگردد که سازمان ها و شرکت ها را به تعیین خط هشدار معین و امن برای افشاگری ملزم نمایند (تحقق عدالت رویه ای) و همچنین سازمانها را ملزم نمایند که به تدوین آیین نامه های حمایتی - تشویقی درون سازمانی و برون سازمانی از افشاگران همت گمارند (تحقق عدالت تعاملی) و همچنین با تاسیس دوایر خاصی برای افشاگری، در برخورد مناسب و درک شده توسط مردم با تقلب های افشا شده از جهت پیشگیری و رفع آن نظارت جدی و دقیق داشته باشند (تحقق عدالت توزیعی). همچنین با توجه به عدم تفاوت معنادار در تمایل به افشاگری حسابداران شاغل در بخش خصوصی و عمومی (نگاره ۱۳)، پیشنهاد می گردد که با توجه پیوندهای بیشتر سازمانهای عمومی و دولتی با منافع عمومی، طبق تعاریف و وظایف این سازمان ها، به اشاعه پدیده افشاگری توجه خاص گردد و همچنین به ایجاد مکانیزم های آن شامل بسط ابعاد عدالت سازمانی که در مقاله شرح داده شده است در بخش عمومی عنایت بیشتری شود. ضمناً برای پژوهش های آتی و درک بیشتر پدیده افشاگری، بررسی عوامل فردی همچون هوش هیجانی، هراس اجتماعی، تفاوتهای ادراکی و جامعه پذیری و دیگر عوامل سازمانی در افشاگری درون سازمانی و برون سازمانی از جمله رضایت شغلی، اخلاق سازمانی، فرهنگ سازمانی پیشنهاد می گردد و همچنین پیشنهاد می گردد که با توجه به بافت اجتماعی ایران به بررسی تمایزی پیاده سازی عدالت رویه ای بصورت با نام و یا گمنام و نقش متفاوت سیاستهای تشویقی یا حمایتی پرداخته شود..

از جمله محدودیت های پژوهش عبارت بودند از کمبود منابع اطلاعاتی و علمی در سطح کشور درباره این موضوع، ضعف در علاقمندی به پاسخ دادن به پرسشنامه ها و زمانبری گردآوری داده ها، بررسی تمایل به افشاگری با سناریوها بجای بررسی تقلبات واقعی افشا شده، که عملاً و اتکا پذیر در دسترس نیستند.

یادداشت‌ها

1. Fraud
2. Immoral
3. Illegal
4. Whistleblowing
5. Schimidt
6. Sarbanes-Oxly act
7. Miceli
8. PricewaterhouseCoopers
9. Dyck
10. Read and Rama
11. Hooks
12. Jecker
13. Latan
14. Soni
15. Seifert
16. Asset Misappropriation
17. Corruption
18. Financial statement Fraud
19. TIP
20. Whistle Blowers
21. Whistleblowing
22. Gottscholk
23. Semantics
24. Network, Stakeholders
25. Flexibility, decentralization, governance
26. Vandekerckhove
27. Freenberg and weithoff
28. Bos
29. Miceli and near
30. Prosocial
31. Taylor
32. Zhang
33. Bies
34. Cohen and spector
35. Colquitt
36. Trevino and Weaver
37. Kaptein
38. Brennan and Kelly
39. Lee and Xiao
40. Andon
41. Berger
42. Guthrie and Taylor
43. Call
44. Purwanto
45. Nur
46. Meutia
47. Procedural Justice
48. Interactional Justice
49. Distributive Justice
50. Vignette
51. Bootstrapping
52. Blindfolding
53. Composite reliability
54. Average Variance Extracted (AVE)
55. Fornell-Larcker
56. Heterotrait-Monotrait ratio of correlations (HTMT)
57. Redundancy
58. Goodness of Fit (GOF)
59. Blenger
60. Lambert

کتابنامه

۱. آذر، عادل، غلامزاده، رسول، و قنواتی، مهدی، (۱۳۹۱)، *مدلسازی مسیری ساختاری در مدیریت، کاربرد نرم/فزار SmartPLS*، تهران، انتشارات نگاه دانش.
۲. اسمعیلی گیوی، محمدرضا، (۱۳۸۷)، *کارکردهای درون سازمانی و برون سازمانی عدالت، مجله تدبیر، ۵(۸): ۲۰۱-۲۳۰*.
۳. بنی مهد، بهمن، گل محمدی، آرش، (۱۳۹۶)، *بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداری در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، فصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری، ۲(۳): ۶۱-۸۶*.

۴. بیگی هرچگانی، ابراهیم، بنی مهد، بهمن، رئیس زاده، سید محمدرضا، و رویایی، رمضانعلی، (۱۳۹۶)، ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲ (۴): ۱۲۰-۱۳۵.
۵. بیگی هرچگانی، ابراهیم، بنی مهد، بهمن، رئیس زاده، سید محمدرضا، و رویایی رمضانعلی، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱ (۲): ۶۵-۹۵.
۶. حبیب پور گتایی، کرم، و صفری شالی، رضا، (۱۳۹۴)، راهنمای جامع کاربرد SPSS در پژوهش های پیمایشی، تهران، نشر لویه.
۷. داوری، علی، و رضازاده، آرش، (۱۳۹۳)، مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS، تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
۸. رضائیان، علی، (۱۳۹۳)، انتظار عدالت و عدالت در سازمان، تهران، انتشارات سمت.
۹. رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۱)، داده کاوی و کشف تقلب های مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱ (۳): ۱۷-۳۴.
۱۰. کفاش، لیلی، ایمانی، و دکتر حمیدرضا، (۱۳۹۶)، تأثیر تعهد سازمانی و ارزش های اخلاقی بر قصد گزارش تخلف های کشف شده در بین حسابداران بخش عمومی، حسابداری سلامت، ۶ (۲): ۸۷-۱۰۵.
۱۱. گلدوست، مجید، طالب نیا، قدرت الله، اسماعیل زاده مقری، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون، و رویایی، رمضانعلی، (۱۳۹۷)، ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی، دانش حسابداری مالی، ۵ (۳): ۱-۲۴.
۱۲. مومنی، منصور، و علی فعال قیومی، (۱۳۹۴)، تحلیل آماری با استفاده از SPSS، تهران، انتشارات کتاب نو.
۱۳. نعیمی، عبدالزهرا، و شکرکن، حسین، (۱۳۸۳)، بررسی روابط ساده و چندگانه عدالت سازمانی با خشنودی شغلی در کارکنان یک شرکت صنعتی، علوم تربیتی و روانشناسی، دانشگاه شهید چمران اهواز، ۱۱ (۱): ۵۷-۷۰.
۱۴. نمازی، محمد، و ابراهیمی، فهیمه، (۱۳۹۵)، مدل بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۲ (۴۹): ۱-۲۸.

References

1. Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., & Turner, M. J. (2018). The Impact of Financial Incentives and Perceptions of Seriousness on Whistleblowing Intention. *Journal of Business Ethics*, 151(1): 165-178.
2. Association of Certified Fraud Examiners(ACFE). (2018). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse. Austin, TX.
3. Azar, A., Gholamzadeh, R., & Ghanavati, M. (2102). *Path-Structural Modeling in Management, SmartPLS Application*. Tehran, Negahe Danesh Publication. (in persian).
4. Banimahd, B., & Golmohamadi, A.(2017). Investigating the relationship between ethical climate and Whistleblowing through optional reporting model in Iran's audit profession. *Iranaian journal of Value and Behavioral Accounting*, 2 (3): 61-86. (in persian).
5. Beigi Harchegani, E., Banimahd, B., Raiiszade, S., & Royae, R. (2018). Motivational Values and Auditor's Ethical Whistle Blowing about Wrongdoing. *Ethics in science and Technology*, 12 (4):120-135. (in persian).
6. Beigi Harchegani, E., Banimahd, B., Raiiszade, S., & Royae R. (2017). The Effect of Auditors' Feature Machiavellian behavior on Their Whistle Blowing. *Iranaian journal of Value and Behavioral Accounting*, 1(2): 65-95. (in persian).
7. Berger, L., Perreault, S., & Wainberg, J. (2017). Hijacking the moral imperative: How financial incentives can discourage whistleblower reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 36(3): 1-14.
8. Blenger, I., McNally, J., & flint, D.(2006). Model of the effects of monitoring on perceptions of trust ,organizational outcoms. *The Bussiness Review Combridge*, 6:51-55.
9. Bos, K.V. (2001). Fundamental Research by Means of Laboratory Experiments Is Essential For a Better Understanding of Organizational Justice. *Journal of Vocational Behavior*, 58: 254-259.
10. Brennan, N., & Kelly, J. (2007). A study of whistleblowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*, 39(1): 61-87.
11. Call, A. C., Martin, G. S., Sharp, N. Y., & Wilde, J. H. (2018). Whistleblowers and Outcomes of Financial Misrepresentation Enforcement Actions. *Journal of Accounting Research*, 56: 123-171.
12. Davari, A., & Rezazadeh, A.(2014). *Structural Equation Modeling With PLS*. Tehran, Iranian Student Book Agency. (in persian).
13. Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2010). Who blows the whistle on corporate fraud? *Journal of Finance*, 65(6): 2213-2253.
14. Esmaeili Givi, M. (2007). Organizationl Internal and Exteranl functions of Justice . *Tadbir, A Monthly Mgazine on Management*, 5(8): 201-230. (in persian).
15. Goldoost, M., Talebnia, GH., Esmaelzadeh mogharri, A., Rahnamaye Roodposhti, F., & Royae, R. (2018). Evaluating the Effect of Ethical awareness and Intuition on the Ethical Judgment of Accounting Professionals Workers on the Whistle-blowing of Financial Violations in the Public Sector. *Accounting Empirical Research of Financial*, 5(3): 1-24. (in persian).

16. Gottschalk, P.(2019). *Whistleblowing: White-Collar Fraud Signal Detection*. England, Cambridge Scholars Publishing.
17. Greenberg, J., & Weithoff, C.(2001). Organizational Justice as Proaction and Reaction: Implications for Research and Application , In R. Cropanzano (Ed.) *Justice in the Workplace: From Theory to Practice*, 2: 271-302.
18. Guthrie, C. P., & Taylor, E. Z. (2017). Whistleblowing on fraud for pay: Can I trust you? *Journal of Forensic Accounting Research*, 2(1): 1–19.
19. Habibpour Gatabi, K., & Safari Shali, R. (2015). *Comprehensive Manual Using SPSS In Survey Researches*. Tehran, Loyeh Publication. (in persian).
20. Henseler, J., Hubona, G., & Ray, P. A.(2016). Using PLS path modeling in newtechnology research: updated guidelines. *Industrial Management & Data Systems*, 116(1): 2 – 20.
21. Hooks, K. L., Kaplan, S. E., Schultz, J., & Ponemon, L. A.(1994). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection: Comment: Whistleblowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing*, 13 (2): 86-131.
22. Jecker, N. S. (2007). The role of standpoint in justice theory. *The Journal of Value Inquiry*, 41: 165 – 182.
23. Kafash, L., & Imani, H. (2018). The Effect of Organizational Commitment and Corporate Ethical Values on Whistleblowing Intention of the Public Sector Accountants. *Journal of Health Accounting*, 6(2): 87-105. (in persian).
24. Kaptein, M. (2011). From inaction to external whistleblowing: The influence of the ethical culture of organizations on employee responses to observed wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 98: 37-57.
25. KPMG. (2013). *Integrity survey 2013*. USA.
26. Lambert, E., & Hogan, N. (2013). The Association of Distributive and Procedural Justice With Organizational Citizenship Behavior. *The Prison Journal*, 93: 313-334.
27. Latan, H., Chiappetta Jabbour, C.J. & Lopes, d. S. J. (2018a). Whistleblowing Triangle: Framework and Empirical Evidence. *Journal of Business of Ethics*, 1-16.
28. Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018b). Whistleblowing intentions among public accountants in indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2):573-588
29. Lee, G., & Xiao, X. (2018).Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41: 22–46
30. Meutia, I., Adam, M., & Nurpratiwi, T. (2018). The effect of professional commitment and ethical consideration on the desire to do whistleblowing with locus of control as a moderating variable. *Jurnal Perspektif Pembiayaan dan Pembangunan Daerah*, 6: 363-370.

31. Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistleblowing in organizations*. New York, Routledge, Taylor and Francis Group.
32. Miceli, M. P., & Near, J. P. (1992). *Blowing the whistle: The organizational and legal implications for companies and employees*. New York, Lexington Books.
33. Momeni, M., & Ghayoumi, A. F. (2015). *Statistical Analysis with SPSS*. Tehran, Moalef Publication. (in persian).
34. Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2016). Modeling and Identifying Effective Factors Affecting the Intention of Reporting Financial Fraudulent by Accountant. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(49): 1-28. (in persian).
35. Near, J. P., Rehg, M. T., Van Scotter, J. R., & Miceli, M. P. (2004). Does type of wrongdoing affect the whistleblowing process? *Business Ethics Quarterly*, 14 (2): 219-242.
36. Noami, A., & Shokrkon, H. (2004). A Study of Simple and Multiple Relationships of Organizational Justice with Job Satisfaction in Employees of an Industrial Company. *Educational Science and Psychology*, 11(1): 57-70. (in persian)
37. Nur, S. W., & Hamid, N. A. (2018). Professionalism and Moral Intensity of Auditors on Whistleblowing Intension on Makassar Public Accountant Office. *International Journal of Economics Management and Social Science*, 1(3): 128-132.
38. Purwanto, A., Hanjani, A., & Kusumadewi, R. R. K. A. (2018). Factors Influencing the Auditors Intentions to Take Whistleblowing Action. *Advanced Science Letters*, 24(12): 9481-9484.
39. PricewaterhouseCoopers. (2018). *Global economic crime survey 2018*.
40. Rahnamay Roodposhti, F.(2012). Data mining and Financial Fraud, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1(3): 17-34. (in persian).
41. Read, W.J., & Rama, D.V. (2003). Whistleblowing to internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 18 (5): 354 -362.
42. Rezaian, A.(2014). *Anticipatory and Organizational Justice*. Tehran, Samt Publication . (in persian).
43. Schmidt, M. (2005). Whistle Blowing” regulation and accounting standards enforcement in Germany and Europe-An economic perspective. *International Review of Law and Economics*, 25:143–168.
44. Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (7): 707-717.
45. Seifert, D. L., Stammerjohan, W. W., Joireman, J., & Martin, R. B. (2014). Trust, organizational justice and whistleblowing. *Behavioral Research in Accounting*, 26 (1): 157-168.

46. Soni, F., Maroun, W. & Padia, N. (2015). Perceptions of Justice as a Catalyst for Whistle-Blowing by Trainee Auditors in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 23(1): 118-140.
47. Taylor, M., Tracy, K., Renard, M., Harrison, J., & Carroll, S. (1995). Due Process in Performance Appraisal: A Quasi-Experiment in Procedural Justice. *Administrative Science Quarterly*, 40(3): 495-523.
48. Transparency International. (2017). Corruption Perceptions Index 2017.
49. Trevino, L. K., & Weaver, G. R. (2001). Organizational justice and ethics program followthrough: Influences of employees' harmful and helpful behavior. *Business Ethics Quarterly*, 11 (4): 651-671.
50. Vandekerckhove, W. (2006). *Whistleblowing and Organizational Social Responsibility: A Global Assessment*. England, Ashgate.
51. Zhang, J., Pany, K., & Reckers, P. M. (2013). Under which conditions are whistleblowing best practices best? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(3): 171-181.