

## بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران

محمد نمازی<sup>۱\*</sup>، فهیمه ابراهیمی<sup>۲</sup>

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران است. بدین منظور، اثر تعدیل‌کنندگی شدت اخلاقی ادراک شده بر تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، هنجارهای غیرعینی و دینداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است و نمونه آماری این پژوهش را ۱۸۳ نفر از حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ تشکیل می‌دهند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی بیانگر این است که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه دینداری را تعدیل نخواهد کرد. همچنین، قصد گزارش داخلی موارد تقلب به طور معناداری در مردان بیش‌تر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تأثیر مثبت و معنادار و تجربه دارای تأثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که به منظور تقویت کنترل داخلی و ترویج گزارش موارد تقلب، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه‌های آموزشی که با هدف افزایش آگاهی حسابداران از معضلات اخلاقی و ارتقای ادراک آن‌ها از شدت اخلاقی این موارد صورت می‌گیرد، حائز اهمیت است.

**واژه‌های کلیدی:** گزارش داخلی موارد تقلب، عدالت سازمانی، هنجارهای غیرعینی، دینداری، شدت اخلاقی ادراک شده.

۱. استاد حسابداری دانشگاه شیراز

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز

تاریخ دریافت مقاله: ۹۳/۱۱/۱۲

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۳/۱۲/۵

\* نویسنده مسئول: محمد نمازی

mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

## ۱. مقدمه

رخداد تقلب‌های اخیر در ایران با تمام تبعات منفی اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و اثرات مخربی که بر اعتماد مردم وارد نمود، زنگ‌ها را برای مسئولان امر و به ویژه حسابداران و حسابرسان به صدا درآورد و به نوعی به آنان هشدار داد که تقلب هرگز نمی‌خواهد و بی‌وقفه به دنبال تاراج درآمدها، دارایی‌ها و مشاغل است. بررسی آمارهای تقلب در کشورهای هم‌تای ایران حاکی از آن است که در حدود ۱۵٪ درآمد ناخالص داخلی آن‌ها به جیب متقلب می‌رود و آنچه که این نگرانی‌ها در مورد پدیده تقلب را افزایش می‌دهد این است که در ایران کشف تصادفی مرسوم‌ترین روش کشف تقلب است (پوریان‌سب، ۱۳۹۰) و این امر بیانگر ناکارایی سایر روش‌های کشف و پیشگیری تقلب است. این در حالی است که انجمن بررسی‌کنندگان خبره تقلب<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۸ سهم افشا و گزارش موارد تقلب توسط کارکنان<sup>۲</sup> را ۴۶/۲٪ و سهم حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی را به ترتیب ۱۹/۴٪ و ۲۳/۲٪ اعلام کرد. با توجه به سهم بالای گزارش موارد تقلب توسط کارکنان، امروزه این پدیده به عنوان یک ساز و کار کنترل داخلی محسوب شده و از آن به عنوان ابزاری برای حفظ محیط کنترلی اثربخش در شرکت‌ها یاد می‌شود. از این رو، حرفه حسابداری و هیأت‌های قانون‌گذاری کوشیدند تا گزارش موارد تقلب توسط کارکنان به یکی از ارکان اصلی فرهنگ سازمانی تبدیل شود (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

این دیدگاه وجود دارد که پژوهش‌هایی که عوامل مؤثر بر گزارش موارد تقلب را مورد بررسی قرار می‌دهند، می‌توانند این پدیده را در سازمان‌ها مورد تشویق قرار دهند و بدون درک نقش نسبی این عوامل بهبود رفتار گزارشگری حسابداران دشوار و یا حتی غیرممکن است (کپلن و وایتکاتن، ۲۰۰۱). از این رو، پاسخ به این سؤال که: "چه عواملی منجر به گزارش موارد تقلب توسط حسابداران می‌شود؟"، حائز اهمیت است. پرداختن به این موضوع می‌تواند پیامدهای قابل توجهی را در حفظ سلامت مالی شرکت، جلوگیری از تقلب و اختلاس، تقویت نظام کنترل داخلی شرکت‌ها، افزایش مسئولیت اجتماعی حسابداران و ارتقاء موقعیت حرفه حسابداری در جامعه در بر داشته باشد. از این رو هدف این پژوهش بررسی تأثیر متغیر تعدیل‌کننده شدت اخلاقی<sup>۳</sup> بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران است. بدین منظور نخست به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته می‌شود؛ سپس، فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش و متغیرهای پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد. در پایان، نیز تجزیه و تحلیل یافته‌ها، نتایج پژوهش، پیشنهادها و محدودیت‌ها ارائه می‌شود.

1. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)
2. Whistle-blowing
3. Moral Intensity

## ۲. مبانی نظری

### ۲.۱. گزارش موارد تقلب

نیر و میکلی (۱۹۸۵) گزارش موارد تقلب را به عنوان "افشای موارد تقلب تحت کنترل واحد استخدام‌کننده توسط کارکنان فعلی و قبلی یک سازمان به اشخاص و سازمان‌هایی است که ممکن است قادر باشند بر این رویه‌ها تأثیر بگذارند." تعریف می‌کنند. مطابق با بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی ایران، تقلب به عنوان هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی تعریف می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۸: ۱۰۵) و شامل دو بخش تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها است.

مطابق تعریف نیر و میکلی (۱۹۸۵)، گزارش موارد تقلب توسط کارکنان می‌تواند به افراد داخل یا خارج از سازمان صورت گیرد که بر این اساس گزارش موارد تقلب به دو دسته داخلی و خارجی تقسیم می‌گردد (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰). این دیدگاه وجود دارد که به منظور تصحیح، کنترل یا بازداری، مسیرهای داخلی گزارش موارد تقلب احتمالاً اثربخش‌تر از مسیرهای خارجی هستند، به این دلیل که سازمان و مدیریت آن، با احتمال بیشتری منابع خارجی را به عنوان نقض رازداری در نظر خواهند گرفت و کم‌تر مفید خواهد بود (پونمون، ۱۹۹۴). گزارش داخلی موارد تقلب به سازمان اجازه خواهد داد که قبل از افشای عمومی تقلب، آن را به صورت داخلی و اثربخش حل کند و با مهیا ساختن شرایط برای برطرف نمودن تقلب به صورت داخلی به ارتقای حاکمیت شرکتی کمک نماید (سیفرت، ۲۰۰۶). از این رو گزارش داخلی موارد تقلب نسبت به گزارش خارجی موارد تقلب ارجحیت دارد. قانون ساربینز اکسلی نیز از گزارش داخلی موارد تقلب حمایت کرده و شرکت‌های سهامی عام را ملزم به ایجاد مسیرهایی در درون شرکت برای گزارش موارد تقلب به صورت ناشناس نموده است (قانون ساربینز و اکسلی، ۲۰۰۲). از این رو، در این پژوهش گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۲.۲. عدالت سازمانی

عدالت سازمانی<sup>۱</sup> به معنای ادراک کارکنان از رعایت انصاف در سازمان است (وایتساید و بارکلی، ۲۰۱۳). نتایج پژوهش‌های پیشین (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰، وایتساید و بارکلی، ۲۰۱۳، سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴؛ سنی و همکاران، ۲۰۱۵) بیانگر این است که تئوری عدالت سازمانی دارای این توانمندی است که در پیاده‌سازی ساز و کارهای اثربخش گزارش موارد تقلب مشارکت داشته

باشد و چارچوبی را برای طراحی ساز و کارهای ساختاری با هدف افزایش احتمال گزارش داخلی موارد تقلب فراهم آورد. بر اساس تئوری مبادله اجتماعی<sup>۱</sup> ادراک از عدالت سازمانی به وسیله برانگیختن کارمندان از طریق تشریح روابط با سازمانی که با آن مبادله اجتماعی دارند، می‌تواند بر گزارش موارد تقلب تأثیر بگذارد. در یک فرآیند تبادل اجتماعی کارمندان رفتار منصفانه و اعتماد به مدیران را ادراک می‌کنند و از الزامات رسمی شغل فراتر رفته و به طور ارادی اعمالی را که به سازمان سود می‌رسانند، انجام می‌دهند (گنجی‌نیا و همکاران، ۱۳۸۹).

### ۲.۳. نگرش در مورد گزارش موارد تقلب

مطابق با تئوری‌های "عمل منطقی"<sup>۲</sup> (اجزن و فیشبین، ۱۹۸۰) و تئوری "رفتار برنامه‌ریزی شده"<sup>۳</sup> (اجزن، ۱۹۹۱) قصد شخص برای انجام یک رفتار تحت تأثیر نگرش<sup>۴</sup> وی در مورد آن رفتار و هنجارهای غیرعینی قرار دارد و این قصد به عنوان پیش‌بینی‌کننده قابل اتکا برای آن رفتار در نظر گرفته می‌شود. مطابق با تعاریف ارائه شده، نگرش در مورد یک رفتار عبارت است از احساس مثبت و منفی یک شخص در مورد انجام رفتار هدف (اجزن، ۲۰۰۱). این نگرش بر مبنای اعتقادات شخص از پیامدهای رفتاری و ارزیابی وی از آن پیامدها قرار دارد. بر این اساس، هرچه ارزیابی شخص از انجام رفتار مورد نظر مطلوب‌تر باشد، با احتمال بیش‌تری قصد انجام آن رفتار را خواهد داشت (ترونگماتروت و سوئینی، ۲۰۱۳). نتایج پژوهش‌های پیشین (آلین و همکاران، ۲۰۱۳؛ ترونگماتروت و سوئینی، ۲۰۱۳) بیانگر این است که قصد گزارش موارد تقلب توسط حسابداران و حسابرسان تابعی از اعتقاد آن‌ها در مورد پیامدهای این نوع رفتار است. نتایج به دست آمده توسط بوچان (۲۰۰۵) و کامارونزاملان و همکاران (۲۰۱۲) نیز مطابق با این یافته‌ها است.

### ۲.۴. هنجارهای غیرعینی

هنجارهای غیرعینی به عنوان تفسیر یک فرد از عقیده دیگر افراد مهم در مورد رفتار مطرح، تعریف می‌شود (اجزن، ۱۹۹۱). به عبارت دیگر، هنجارهای غیرعینی بر اساس اعتقاد فرد از میزان حمایت از رفتار مطرح توسط افراد مهمی مانند همکاران و خانواده قرار دارد. این هنجارها بیانگر رفتارهای مورد انتظار از افراد جامعه هستند و این هنجارها در تأثیرگذاری بر قصد گزارش موارد تقلب مهم‌تر از قوانین سازمانی هستند (ترونگماتروت و سوئینی، ۲۰۱۳: ۴۳۹). مطابق با

1. Social Exchange Theory
2. Reasoned Action
3. Planned Behavior
4. Attitude

تئوری عمل منطقی و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، هنگامی که دیگر افراد مهم رفتاری را تأیید یا از آن حمایت می‌کنند، تصمیم‌گیرندگان با احتمال بیش‌تری آن رفتار را به کار می‌برند. نتایج پژوهش‌های پیشین (مسمر - مگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵؛ ترونکماروت و سوئینی، ۲۰۱۳؛ آلین و همکاران، ۲۰۱۳) بیانگر تأثیر معنادار هنجارهای غیرعینی بر گزارش موارد تقلب است.

## ۲.۵. دینداری

در مباحث اخلاق دینی و اسلامی این دیدگاه وجود دارد که نیاز بشر به اخلاق دلیل بر ضرورت وجود دین است (مطهری، ۱۳۷۵) و آموزه‌های مذهبی افراد را به انجام کارهای شایسته ترغیب می‌کنند، حتی اگر انجام این امور برای افراد هزینه‌هایی را ایجاد نمایند (وایس، ۱۹۹۵). از این رو، این عقیده مطرح می‌شود که دینداری و اعتقاد به اخلاق دینی و اسلامی در تصمیم‌گیری منجر به افزایش تمایل برای گزارش موارد تقلب، به عنوان یک تصمیم اخلاقی، می‌گردد. نتایج پژوهش‌های پیشین (میکلی و نیر، ۱۹۹۲؛ وایس، ۱۹۹۵) نیز ارزش‌های دینی را از عوامل اصلی تأثیرگذار بر گزارش موارد تقلب معرفی می‌کنند.

## ۲.۶. شدت اخلاقی

سازه شدت اخلاقی به عنوان میزان ادراک شخص از اخلاقی بودن موضوع تعریف می‌شود (جونز، ۱۹۹۱). جونز (۱۹۹۱) با معرفی سازه "شدت اخلاقی"، برای اولین بار، این عقیده را مطرح کرد که ماهیت موضوع اخلاقی بر تمامی مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی افراد تأثیرگذار است. پژوهش‌های پیشین نیز بیانگر تأثیر معنادار متغیرهای مرتبط با موضوع اخلاقی بر گزارش موارد تقلب است (اسکولتز و همکاران، ۱۹۹۳؛ آیرس و کیلن، ۲۰۰۵؛ مسمر - مگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵؛ تیلور و کرتیس، ۲۰۱۰). متغیرهای شدت اخلاقی ادراک شده، جدیت ادراک شده<sup>۱</sup> و اهمیت<sup>۲</sup> که بیانگر مفاهیم مشابهی هستند، از مهم‌ترین متغیرهای مورد بررسی مرتبط با موضوع اخلاقی به شمار می‌روند. مدل گزارشگری اختیاری<sup>۳</sup> گراهام (۱۹۸۶) و اسکولتز و همکاران (۱۹۹۳) نیز بیانگر این است که ترکیبی از جدیت ادراک شده از تقلب و ادراک شخص از مسئولیت شخصی برای گزارشگری از عوامل مؤثر بر گزارش موارد تقلب به شمار می‌روند.

بر این اساس، در پژوهش حاضر مطابق با مدل آلین و همکاران (۲۰۱۳) از متغیر شدت اخلاقی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده استفاده می‌شود. کاربرد متغیر شدت اخلاقی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده بر اساس این فرض قرار دارد که اثر عوامل تأثیرگذار مطرح شده بر قصد

1. Perceived Seriousness
2. Materiality
3. Model of Discretionary Reporting

گزارش موارد تقلب ممکن است به ماهیت خود موضوع بستگی داشته باشد. افراد در شرایطی که با توجه به شدت یا جدیت موضوع اخلاقی، شدت اخلاقی را در سطح بالایی در نظر می‌گیرند، ممکن است با احتمال بیش‌تری موارد تقلب را گزارش کنند. برای کنترل این اثر احتمالی متغیر شدت اخلاقی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده در مدل قرار می‌گیرد. از این رو، انتظار بر این است که شدت اخلاقی تأثیر متغیرهای مستقل بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل کند.

### ۳. پیشینه پژوهش

تاکنون هیچ پژوهش تجربی در ایران در مورد قصد گزارش موارد تقلب توسط حسابداران و حسابرسان انجام نشده است؛ بنابراین، در ادامه، به بررسی پیشینه پژوهش‌های داخلی انجام شده در زمینه تقلب و اخلاق در حسابداری و سپس به بررسی پیشینه خارجی گزارش موارد تقلب پرداخته می‌شود.

مهدوی و موسوی‌نژاد (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی رابطه بین اخلاقیات، جو اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی و همچنین اثر تعدیل‌کنندگی جو اخلاقی بر رابطه بین شدت اخلاقیات و تصمیم‌گیری اخلاقی در بین مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که بین دو متغیر شدت اخلاقیات و جو اخلاقی و تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس هیچ رابطه معناداری وجود ندارد.

اعتمادی و زلقی (۱۳۹۲) از روش رگرسیون لجستیک جهت تدوین مدلی برای شناسایی عوامل مرتبط با تقلب در صورت‌های مالی استفاده کردند. نمونه آماری پژوهش شامل ۳۴ شرکت دارای نشانه‌های تقلب و ۳۴ شرکت فاقد نشانه‌های تقلب بود. همچنین ۹ نسبت مالی به عنوان پیش‌بینی‌کننده‌های بالقوه برای آزمون انتخاب شدند. این مدل در طبقه‌بندی صحیح نمونه مورد نظر در این پژوهش از نرخ دقت ۸۳/۸ درصد برخوردار بود.

فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳) به مطالعه رابطه مدیریت سود و امکان تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که در شرکت‌های با سابقه مدیریت سود، احتمال ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد. افزون بر این، نتایج بیانگر این بود که در زمان وجود سابقه مدیریت سود در شرکت‌ها وجود عوامل انگیزشی سبب افزایش احتمال ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی می‌گردد.

مرادی و زکی‌زاده (۱۳۹۳) تأثیر مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی (شدت اخلاقی) را بر تصمیم‌گیری گزارشگری مالی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها به این

نتیجه رسیدند که تعامل مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی و همچنین شدت اخلاقی بر تصمیم‌گیری گزارشگری مالی مؤثر است.

ترونگماتروت و سوئینی (۲۰۱۳) نیز از تئوری عمل منطقی برای تعیین عوامل مؤثر بر گزارش موارد تقلب استفاده نمودند. مطابق با این تئوری، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی از عوامل مؤثر بر گزارش موارد تقلب هستند.

آلین و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به ارائه مدلی مفهومی از قصد گزارش موارد تقلب توسط حسابرسان مستقل پرداختند. مدل ارائه شده بیانگر این است که عوامل فردی (نظیر نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هزینه‌های شخصی گزارشگری) اثر مثبتی بر قصد گزارشگری اعمال تقلب دارد، اگرچه این تأثیر به وسیله عوامل مرتبط با مسئله نظیر درک از شدت اخلاقی تعدیل می‌شود.

بارتلت (۲۰۱۵) با استفاده از نمونه‌ای از اعضای انجمن حسابداران مدیریت به بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارش موارد تقلب پرداخت و به این نتیجه رسید که نوع تقلب، ناشناس ماندن هویت گزارش‌کننده و اهمیت تقلب از عوامل مؤثر بر گزارش موارد تقلب هستند.

شاور و کلمنتس (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر جنسیت بر قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک شده و قصد گزارش یک روش مدیریت سود پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تفاوت معناداری در قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک شده و قصد گزارشگری حسابداران حرفه‌ای زن و مرد وجود ندارد.

سنی و همکاران (۲۰۱۵) با استفاده از تئوری عدالت به بررسی قصد گزارش داخلی موارد تقلبی که مدیر ارشد در آن مشارکت دارد، پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که در سطوح بالای عدالت‌های توزیعی، رویه‌ای و تعاملی احتمال گزارش موارد تقلب افزایش می‌یابد. همچنین نتایج بیانگر این بود که تأثیر متغیرهای جنسیت، سن، ارشدیت در سازمان، اهمیت دین برای شخص و نمره عملکرد وی تأثیر معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب ندارد.

بررسی پیشینه پژوهش‌های انجام شده در زمینه گزارش موارد تقلب بیانگر این است که اکثر پژوهش‌ها، این پدیده را در کشورهای توسعه یافته مورد بررسی قرار داده‌اند و با وجود تفاوت‌های فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی این کشورها با ایران، امکان تعمیم این نتایج به کشور ما دشوار است. همچنین اهمیت دینداری در فرهنگ ایرانیان، ویژگی متمایزکننده کشور ما می‌باشد. از این رو، پرداختن به موضوع گزارش موارد تقلب، به عنوان یک ساز و کار حاکمیت شرکتی، با هدف برطرف کردن این خلأ حائز اهمیت است.

#### ۴. فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌هایی به صورت زیر ارائه می‌شود:

فرضیه اول: «شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر عدالت سازمانی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل خواهد کرد.»

فرضیه دوم: «شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر نگرش در مورد گزارش موارد تقلب بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل خواهد کرد.»

فرضیه سوم: «شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر هنجارهای غیرعینی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل خواهد کرد.»

فرضیه چهارم: «شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر دینداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل خواهد کرد.»

#### ۵. روش پژوهش

هدف این پژوهش بررسی تأثیر متغیر تعدیل‌کننده شدت اخلاقی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه پژوهش، توصیفی-پیمایشی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است. در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها از روش پرسشنامه‌ای استفاده شده است. در این پژوهش به منظور حصول اطمینان از روایی پرسشنامه، از روش "روایی صوری" استفاده به عمل آمد و سؤال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله، مطابق با مقتضیات کشور، اصلاح و نهایی شد. برای سنجش میزان پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. ضرایب آلفای کرونباخ برای متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، هنجارهای غیرعینی، دینداری، شدت اخلاقی و قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی، به ترتیب ۸۹/۵۰٪، ۷۷/۴۰٪، ۸۲/۶٪، ۹۰/۵۰٪، ۷۷/۴۰٪ و ۸۳٪ است.

جامعه آماری این پژوهش را کارکنان حسابداری (شامل مدیران مالی، مدیران میانی و کلیه کارکنان زیر مجموعه آن‌ها در نمودار سازمانی) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی از تعداد این حسابداران در دسترس نمی‌باشد، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد. بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه (۲) استفاده شد.  $\delta$  انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از رابطه (۱) برابر با ۰/۶۶۷ است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹: ۲۱۹). با توجه به رابطه (۲) حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر به دست می‌آید. با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت، ۲۵۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری توزیع شد که در نهایت ۱۸۳ پرسشنامه



جمع‌آوری شد. در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۰ و اکسل نسخه ۲۰۱۳، به عنوان ابزار تجزیه و تحلیل و برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندگانه حداقل مربعات معمولی استفاده شد.

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5-1}{6} = 0.667 \quad (1)$$

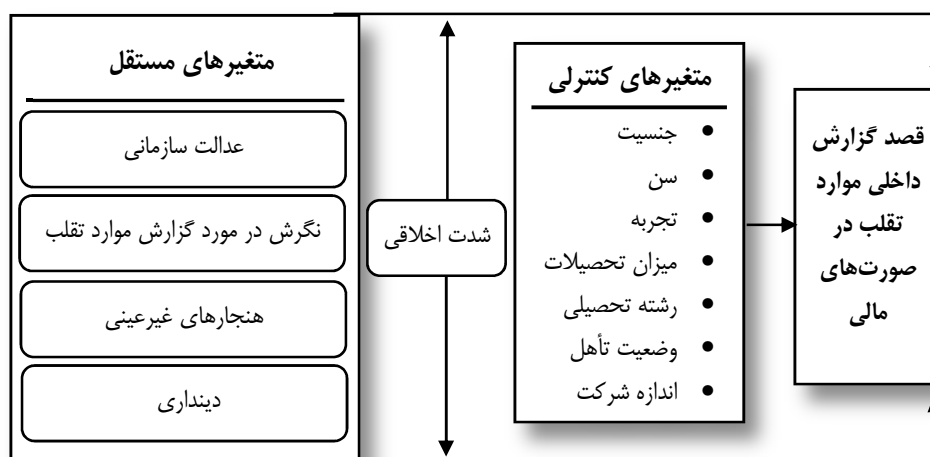
$$n = \frac{z_{\alpha/\gamma}^2 \delta^2}{\epsilon^2} = \frac{(1.96)^2 (0.667)^2}{(0.1)^2} = 170 \quad (2)$$

### ۶. متغیرهای پژوهش

در پژوهش حاضر، به منظور بررسی تأثیر متغیر تعدیل‌کننده شدت اخلاقی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، از مدل مفهومی مطابق با شکل ۱ استفاده شد. بر این اساس از متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، هنجارهای غیرعینی و دینداری به عنوان متغیر مستقل و از متغیر شدت اخلاقی به عنوان متغیر تعدیل‌کننده استفاده شد. متغیر تعدیل‌کننده، یک متغیر کیفی یا کمی است که جهت و شدت تأثیر یک متغیر مستقل بر متغیر وابسته را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این متغیر همواره نقش متغیر مستقل دیگر را ایفا می‌کند (نمازی و نمازی، ۱۳۹۴). در این پژوهش مطابق با برنان و کلی (۲۰۰۷) و سیفرت و همکاران (۲۰۱۴) از "قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی"، که بیانگر احتمال گزارش مورد تقلب رخ داده شده در سناریوی فرضی توسط پاسخ‌دهنده است، به عنوان متغیر وابسته استفاده شد. در این پرسشنامه، پاسخ‌دهندگان احتمال این که آن‌ها مورد تقلب مطرح شده در سناریو را به سطوح بالاتر مدیریت و همچنین دایره حسابرسی داخلی یا کمیته حسابرسی گزارش کنند، با استفاده از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از ۱= بسیار کم تا ۵= بسیار زیاد) مورد ارزیابی قرار دادند. به منظور کنترل دیگر عوامل احتمالی مؤثر بر گزارش موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران، مطابق با پژوهش‌های پیشین (برنان و کلی، ۲۰۰۷؛ سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰) تأثیر عواملی مانند جنسیت، سن، تجربه، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل شخص گزارش‌کننده و اندازه شرکت، به عنوان متغیرهای کنترلی مد نظر قرار گرفت که در بخش اول پرسشنامه درج شده است.

برای بررسی تأثیر عدالت سازمانی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران، مطابق با فری‌دین (۲۰۱۱) در ابتدا از یک سناریو که در آن رئیس حسابداری فرضی با نمونه‌ای از تقلب در صورت‌های مالی (سندسازی و دستکاری سوابق حسابداری) مواجه می‌شود، استفاده شد. سپس سناریوهای مرتبط با عدالت سازمانی بالا و پایین ارائه گردید که

منجر به ایجاد دو نوع پرسشنامهٔ مختلف شد و این پرسشنامه‌ها به صورت تصادفی بین آزمودنی‌ها توزیع گردید. در این پژوهش برای سنجش متغیرهای نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی از پرسشنامه‌های ارائه شده توسط پارک و بلکینسوپ (۲۰۰۹) استفاده و برای سنجش متغیرهای دینداری و شدت اخلاقی به ترتیب از پرسشنامه‌های ارائه شده توسط خدایاری فرد (۱۳۸۸) و فری‌دین (۲۰۱۱) استفاده شد. در پرسشنامه نگرش در مورد گزارش موارد تقلب که حاوی ۵ گزاره بود، از پاسخ‌دهنده خواسته شد که میزان موافقت خود را با پیامدهای برجسته‌ای که، بر اساس سناریوی مطرح شده، گزارش اقدام مدیر مالی می‌تواند در پی داشته باشد با استفاده از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از ۱= بسیار کم تا ۵= بسیار زیاد) بیان کند. در پرسشنامهٔ هنجارهای غیرعینی که حاوی ۱۰ پرسش بود، نیز از پاسخ‌دهنده خواسته شد که در صورت گزارش اقدام مدیر مالی میزان موافقت خود را در مورد تأیید کار وی توسط افرادی مانند اعضای خانواده، همکاران، دوستان، افراد حرفه و سایر افراد و همچنین میزان موافقت خود را در مورد اهمیت تأیید یا عدم تأیید افراد فوق در خصوص گزارش رفتار مدیر مالی با استفاده از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از ۱= بسیار کم تا ۵= بسیار زیاد) بیان کند. همچنین، در پرسش‌نامهٔ دینداری که حاوی ۱۳ گزاره بود، از پاسخ‌دهنده خواسته شده که میزان موافقت خود را با هر گزاره بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از ۱= بسیار کم تا ۵= بسیار زیاد) بیان نماید. بالاخره، در پرسشنامه شدت اخلاقی، که حاوی ۱۲ گزاره بود، از پاسخ‌دهنده خواسته شده که با توجه به سناریوی تقلب مطرح شده میزان موافقت خود را با هر گزاره بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از ۱= بسیار کم تا ۵= بسیار زیاد) بیان نماید.



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

## ۷. تجزیه و تحلیل نتایج

### ۷.۱. آمار توصیفی

جدول ۱، آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه شامل میانگین و انحراف معیار را نشان می‌دهد. متغیرهای دینداری و عدالت سازمانی به ترتیب دارای بیش‌ترین و کم‌ترین میانگین هستند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل سؤال‌های عمومی پرسشنامه نیز بیانگر این است که حدود ۶۷٪ از پاسخ‌دهندگان مرد و بقیه زن هستند. همچنین، حدود ۶۷٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی در رشته حسابداری، ۲۳٪ در رشته مدیریت، ۹٪ در رشته اقتصاد و ۱٪ در سایر رشته‌ها هستند. ۶۸٪ از پاسخ‌دهندگان نیز دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و ۳۲٪ دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد هستند. بنابراین پاسخ‌دهندگان در شرایط مناسبی برای انجام این پژوهش قرار دارند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	انحراف استاندارد
قصد گزارش داخلی موارد تقلب	۳/۴۳۷	۱/۰۰۰
عدالت سازمانی	۰/۵۴۰	۰/۵۰۰
نگرش در مورد گزارش موارد تقلب	۳/۵۲۲	۰/۸۵۴
هنجارهای غیرعینی	۳/۳۹۸	۰/۶۵۱
دینداری	۳/۷۶۱	۰/۴۹۳
شدت اخلاقی	۳/۴۷۸	۰/۳۹۳

### ۷.۲. آمار استنباطی

در این پژوهش به منظور بررسی اثر تعدیل‌کنندگی شدت اخلاقی ادراک شده بر تأثیر عدالت سازمانی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران ابتدا تأثیر عدالت سازمانی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد بررسی قرار گرفت. ضریب، مقدار آماره  $t$  (۹/۵۸۶) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر عدالت سازمانی، بیانگر این بود که عدالت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. در ادامه، به منظور آزمون فرضیه اول و برآورد مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی، از متغیر

وابسته یعنی قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی به همراه متغیر مستقل عدالت سازمانی، متغیرهای تعدیل‌کننده شدت اخلاقی و تعامل بین متغیرهای عدالت سازمانی و شدت اخلاقی و متغیرهای کنترلی جنسیت، سن، تجربه، میزان تحصیلات و وضعیت تأهل شخص گزارش‌کننده و اندازه شرکت استفاده شد. جدول ۲ نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول را نشان می‌دهد. مقدار و احتمال آماره  $F$ ، بیانگر معنادار بودن کلی معادله رگرسیون است. در این مدل ضریب تعیین ( $R^2$ ) ۰/۵۲۹ است. از این رو، ۵۲/۹٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل، متغیر تعدیل‌کننده و متغیرهای کنترلی قابل توضیح است. آماره دوربین واتسون نیز برابر ۱/۸۷۰ است که نشان‌دهنده عدم وجود خطای خودهمبستگی در مدل است. ضریب، مقدار آماره  $t$  و سطح معناداری مربوط به متغیر عدالت سازمانی، بیانگر این است که عدالت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای تعدیل‌کننده نیز بیانگر این است که شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و غیرمعنادار و تعامل بین عدالت سازمانی و شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. با توجه به معنادار بودن ضریب متغیر تعامل بین عدالت سازمانی و شدت اخلاقی، فرضیه اول پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای کنترلی نیز بیانگر این است که قصد گزارش داخلی موارد تقلب به طور معناداری در مردان بیش‌تر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تأثیر مثبت و معنادار و تجربه پاسخ‌دهندگان دارای تأثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. تأثیرگذاری منفی سن، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و اندازه شرکت بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی نیز از لحاظ آماری معنادار نیست.

برای بررسی هم‌خطی بین متغیر مستقل و متغیرهای تعدیل‌کننده و کنترلی نیز از شاخص‌های تلورانس و عامل تورم واریانس استفاده شد. همانطور که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود، مقادیر شاخص‌های ارائه شده نشان‌دهنده این است که بین متغیرهای مستقل، تعدیل‌کننده و کنترلی مدل، هم‌خطی چندگانه معناداری وجود ندارد.

جدول ۲: نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

نام متغیر	ضریب	آماره t	معناداری	تلورانس	عامل تورم واریانس
عدالت سازمانی	۰/۹۲۰	۵/۰۰۴	۰/۰۰۰	۰/۸۱۴	۱/۲۲۸
شدت اخلاقی	۰/۳۰۰	۱/۶۷۲	۰/۰۹۶	۰/۸۳۹	۱/۱۹۳
تعامل بین عدالت سازمانی و شدت اخلاقی	۰/۴۸۸	۲/۰۱۷	۰/۰۴۵	۰/۸۰۳	۱/۲۴۵
جنسیت	۰/۱۹۸	۲/۱۸۶	۰/۰۳۷	۰/۹۱۸	۱/۰۸۹
سن	-۰/۰۴۰	-۱/۶۳۹	۰/۱۰۳	۰/۹۰۷	۱/۱۰۳
تجربه	-۰/۰۲۸	-۲/۰۱۵	۰/۰۴۶	۰/۹۰۷	۱/۱۰۳
سطح تحصیلات	۰/۰۵۹	۲/۶۳۵	۰/۰۱۰	۰/۹۰۸	۱/۱۰۱
رشته تحصیلی	-۰/۰۵۵	-۰/۶۲۷	۰/۵۳۲	۰/۹۳۲	۱/۰۷۳
وضعیت تأهل	-۰/۰۲۴	-۰/۱۸۷	۰/۸۵۴	۰/۸۶۲	۱/۱۶۰
اندازه شرکت	-۰/۰۰۹	-۰/۱۶۲	۰/۸۷۲	۰/۹۵۴	۱/۰۴۸
مقدار ثابت	۱/۷۹۵	۲/۵۷۶	۰/۰۱۱	—	—
ضریب تعیین	۰/۵۲۹	—	آماره دوربین-واتسون	—	۱/۸۷۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۰۸	—	—	—	—
آماره F	۱۹/۳۴۸	—	معناداری آماره F	—	۰/۰۰۰

برای بررسی ناهمسانی واریانس‌ها از آزمون آرچ استفاده شده است که نتایج حاصل در جدول ۳ ارائه شده است. مقدار معناداری آماره‌های آزمون آرچ بزرگ‌تر از ۰/۰۵ و بیانگر پذیرش فرضیه صفر آماری مبنی بر همسانی واریانس باقیمانده‌های مدل است. بنابراین، مشکل ناهمسانی واریانس در بین خطاهای مدل وجود ندارد.

جدول ۳: نتایج حاصل از آزمون آرچ - ناهمسانی واریانس

نوع آزمون	آماره آزمون	معناداری
آزمون F	۱/۴۶۹	۰/۲۲۷
آزمون کای مربع	۱/۴۷۳	۰/۲۲۵

به منظور بررسی فرضیه دوم، اثر تعدیل‌کنندگی شدت اخلاقی ادراک شده بر تأثیر نگرش در مورد گزارش موارد تقلب بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران، ابتدا تأثیر نگرش در مورد گزارش موارد تقلب بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های

مالی با استفاده از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد بررسی قرار گرفت. ضریب، مقدار آماره  $t$  (۳/۴۴۱) و سطح معناداری (۰/۰۰۱) مربوط به متغیر نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، بیانگر این بود که نگرش در مورد گزارش موارد تقلب تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. در ادامه، به منظور آزمون فرضیه دوم و برآورد مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی، از متغیر وابسته یعنی قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی به همراه متغیر مستقل نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، متغیرهای تعدیل‌کننده شدت اخلاقی و تعامل بین متغیرهای نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و شدت اخلاقی و متغیرهای کنترلی جنسیت، سن، تجربه، میزان تحصیلات و وضعیت تأهل شخص گزارش‌کننده و اندازه شرکت استفاده شد. جدول ۴ نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم را نشان می‌دهد. مقدار و احتمال آماره  $F$ ، بیانگر معنادار بودن کلی معادله رگرسیون است. در این مدل ضریب تعیین ( $R^2$ ) ۰/۵۲۵ است. از این رو، ۵۲/۵٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل، متغیر تعدیل‌کننده و متغیرهای کنترلی قابل توضیح است. آماره دوربین واتسون نیز برابر ۱/۸۲۵ است که نشان‌دهنده عدم وجود خطای خودهمبستگی در مدل است. ضریب، مقدار آماره  $t$  و سطح معناداری مربوط به متغیر نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، بیانگر این است که نگرش در مورد گزارش موارد تقلب تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای تعدیل‌کننده نیز بیانگر این است که شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و غیرمعنادار و تعامل بین نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. با توجه به معنادار بودن ضریب متغیر تعامل بین نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و شدت اخلاقی، فرضیه دوم پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای کنترلی نیز بیانگر این است که قصد گزارش داخلی موارد تقلب به طور معناداری در مردان بیش‌تر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تأثیر مثبت و معنادار و تجربه پاسخ‌دهندگان دارای تأثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. تأثیرگذاری منفی سن، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و اندازه شرکت بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی نیز از لحاظ آماری معنادار نیست.

برای بررسی هم‌خطی بین متغیر مستقل و متغیرهای تعدیل‌کننده و کنترلی نیز از شاخص‌های تلورانس و عامل تورم واریانس استفاده شد. همانطور که در جدول ۴ ملاحظه

می‌شود، مقادیر شاخص‌های ارائه شده نشان‌دهنده این است که بین متغیرهای مستقل، تعدیل‌کننده و کنترلی مدل، هم‌خطی چندگانه معناداری وجود ندارد.

جدول ۴: نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

نام متغیر	ضریب	آماره t	معناداری	تلورانس	عامل تورم واریانس
نگرش در مورد گزارش موارد تقلب	۰/۱۴۶	۲/۵۵۸	۰/۰۱۵	۰/۸۲۸	۱/۲۰۸
شدت اخلاقی	۱/۰۶۷	۱/۷۴۰	۰/۰۸۴	۰/۸۵۴	۱/۱۷۱
تعامل بین نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و شدت اخلاقی	۰/۲۶۲	۲/۱۹۸	۰/۰۳۲	۰/۸۵۰	۱/۱۷۶
جنسیت	۰/۳۰۸	۲/۰۱۱	۰/۰۴۷	۰/۹۲۶	۱/۰۸۰
سن	-۰/۰۱۱	-۰/۳۶۹	۰/۷۱۲	۰/۹۰۶	۱/۱۰۴
تجربه	-۰/۰۰۸	-۲/۱۲۳	۰/۰۴۰	۰/۹۰۵	۱/۱۰۶
سطح تحصیلات	۰/۲۵۲	۲/۱۶۳	۰/۰۳۵	۰/۹۳۶	۱/۰۶۸
رشته تحصیلی	-۰/۰۶۰	-۰/۵۷۸	۰/۵۶۴	۰/۹۴۸	۱/۰۵۵
وضعیت تأهل	-۰/۱۳۷	-۰/۸۶۴	۰/۳۸۹	۰/۸۶۷	۱/۰۵۳
اندازه شرکت	-۰/۰۰۸	-۰/۱۲۸	۰/۸۹۸	۰/۹۵۵	۱/۰۴۷
مقدار ثابت	۲/۲۵۳	۲/۴۱۹	۰/۰۱۷	---	---
ضریب تعیین	۰/۵۲۵		آماره دوربین-واتسون		۱/۸۲۵
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۱۲				
آماره F	۱۹/۰۳۵		معناداری آماره F		۰/۰۰۰

برای بررسی ناهمسانی واریانس‌ها از آزمون آرچ استفاده شده است که نتایج حاصل در جدول ۵ ارائه شده است. مقدار معناداری آماره‌های آزمون آرچ بزرگ‌تر از ۰/۰۵ و بیانگر پذیرش فرضیه صفر آماری مبنی بر همسانی واریانس باقیمانده‌های مدل است. بنابراین، مشکل ناهمسانی واریانس در بین خطاهای مدل وجود ندارد.

جدول ۵: نتایج حاصل از آزمون آرچ- ناهمسانی واریانس

نوع آزمون	آماره آزمون	معناداری
آزمون F	۰/۰۲۰	۰/۸۸۷
آزمون کای‌مربع	۰/۰۲۱	۰/۸۸۶

در این پژوهش به منظور بررسی فرضیه سوم، اثر تعدیل‌کنندگی شدت اخلاقی ادراک شده بر تأثیر هنجارهای غیرعینی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران، ابتدا تأثیر هنجارهای غیرعینی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد بررسی قرار گرفت. ضریب، مقدار آماره  $t$  (۲/۲۸۳) و سطح معناداری (۰/۰۲۴) مربوط به متغیر هنجارهای غیرعینی، بیانگر این بود که هنجارهای غیرعینی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. در ادامه، به منظور آزمون فرضیه سوم و برآورد مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی، از متغیر وابسته یعنی قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی به همراه متغیر مستقل هنجارهای غیرعینی، متغیرهای تعدیل‌کننده شدت اخلاقی و تعامل بین متغیرهای هنجارهای غیرعینی و شدت اخلاقی و متغیرهای کنترلی جنسیت، سن، تجربه، میزان تحصیلات و وضعیت تأهل شخص گزارش‌کننده و اندازه شرکت استفاده شد. جدول ۶ نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم را نشان می‌دهد. مقدار و احتمال آماره  $F$ ، بیانگر معنادار بودن کلی معادله رگرسیون است. در این مدل ضریب تعیین ( $R^2$ ) ۰/۵۳۱ است. از این رو، ۵۳/۱٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل، متغیر تعدیل‌کننده و متغیرهای کنترلی قابل توضیح است. آماره دوربین واتسون نیز برابر ۱/۸۳۹ است که نشان‌دهنده عدم وجود خطای خودهمبستگی در مدل است. ضریب، مقدار آماره  $t$  و سطح معناداری مربوط به متغیر هنجارهای غیرعینی، بیانگر این است که هنجارهای غیرعینی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای تعدیل‌کننده نیز بیانگر این است که شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و غیرمعنادار و تعامل بین هنجارهای غیرعینی و شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. با توجه به معنادار بودن ضریب متغیر تعامل بین هنجارهای غیرعینی و شدت اخلاقی، فرضیه دوم پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای کنترلی نیز بیانگر این است که قصد گزارش داخلی موارد تقلب به طور معناداری در مردان بیش‌تر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تأثیر مثبت و معنادار و تجربه پاسخ‌دهندگان دارای تأثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. تأثیرگذاری منفی سن، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و اندازه شرکت بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی نیز از لحاظ آماری معنادار نیست.



برای بررسی هم‌خطی بین متغیر مستقل و متغیرهای تعدیل‌کننده و کنترلی نیز از شاخص‌های تلورانس و عامل تورم واریانس استفاده شد. همان‌طور که در جدول ۶ ملاحظه می‌شود، مقادیر شاخص‌های ارائه شده نشان‌دهنده این است که بین متغیرهای مستقل، تعدیل‌کننده و کنترلی مدل، هم‌خطی چندگانه معناداری وجود ندارد.

جدول ۶: نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

نام متغیر	ضریب	آماره t	معناداری	تلورانس	عامل تورم واریانس
هنجارهای غیرعینی	-۰/۲۱۷	۲/۷۸۶	۰/۰۰۲	۰/۷۹۴	۱/۲۵۹
شدت اخلاقی	-۰/۴۳۰	۰/۵۴۳	۰/۵۸۸	۰/۸۳۴	۱/۱۹۹
تعامل بین هنجارهای غیرعینی و شدت اخلاقی	-۰/۰۸۱	۲/۱۸۲	۰/۰۳۷	۰/۸۳۲	۱/۲۰۲
جنسیت	-۰/۳۸۰	۲/۳۶۵	۰/۰۱۹	۰/۹۱۶	۱/۰۹۲
سن	-۰/۰۲۱	-۰/۶۹۸	۰/۴۸۶	۰/۹۰۷	۱/۱۰۳
تجربه	-۰/۰۱۶	-۲/۰۷۲	۰/۰۴۵	۰/۹۰۶	۱/۱۰۴
سطح تحصیلات	-۰/۳۰۴	۲/۵۴۶	۰/۰۰۹	۰/۹۴۵	۱/۰۵۸
رشته تحصیلی	-۰/۰۵۵	-۰/۵۱۴	۰/۶۰۸	۰/۹۴۸	۱/۰۵۴
وضعیت تأهل	-۰/۱۴۲	-۰/۸۸۰	۰/۳۸۰	۰/۸۷۴	۱/۱۴۴
اندازه شرکت	-۰/۰۲۸	-۰/۴۱۲	۰/۶۸۱	۰/۹۴۴	۱/۰۵۹
مقدار ثابت	۱/۵۸۱	۱/۵۲۲	۰/۱۳۰	---	---
ضریب تعیین	۰/۵۳۱		آماره دوربین- واتسون		۱/۸۳۹
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۱۳				
آماره F	۱۹/۵۰۰		معناداری آماره F		۰/۰۰۰

برای بررسی ناهمسانی واریانس‌ها از آزمون آرچ استفاده شده است که نتایج حاصل در جدول ۷ ارائه شده است. مقدار معناداری آماره‌های آزمون آرچ بزرگ‌تر از ۰/۰۵ و بیانگر پذیرش فرضیه صفر آماری مبنی بر همسانی واریانس باقیمانده‌های مدل است. بنابراین، مشکل ناهمسانی واریانس در بین خطاهای مدل وجود ندارد.

جدول ۷: نتایج حاصل از آزمون آرچ- ناهمسانی واریانس

نوع آزمون	آماره آزمون	معناداری
آزمون F	۰/۰۶۴	۰/۸۰۱
آزمون کای مربع	۰/۰۶۴	۰/۸۰۰

در این پژوهش به منظور بررسی فرضیه چهارم، اثر تعدیل‌کنندگی شدت اخلاقی ادراک شده بر تأثیر دینداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران، ابتدا تأثیر دینداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد بررسی قرار گرفت. ضریب، مقدار آماره  $t$  (۲/۸۸۱) و سطح معناداری (۰/۰۰۴) مربوط به متغیر دینداری، بیانگر این بود که دینداری تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. در ادامه، به منظور آزمون فرضیه چهارم و برآورد مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی، از متغیر وابسته یعنی قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی به همراه متغیر مستقل دینداری، متغیرهای تعدیل‌کننده شدت اخلاقی و تعامل بین متغیرهای دینداری و شدت اخلاقی و متغیرهای کنترلی جنسیت، سن، تجربه، میزان تحصیلات و وضعیت تأهل شخص گزارش‌کننده و اندازه شرکت استفاده شد. جدول ۸ نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم را نشان می‌دهد. مقدار و احتمال آماره  $F$ ، بیانگر معنادار بودن کلی معادله رگرسیون است. در این مدل ضریب تعیین ( $R^2$ ) ۰/۴۷۳ است. از اینرو، ۴۷/۳٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل، متغیر تعدیل‌کننده و متغیرهای کنترلی قابل توضیح است. آماره دوربین واتسون نیز برابر ۱/۸۲۱ است که نشان‌دهنده عدم وجود خطای خودهمبستگی در مدل است. ضریب، مقدار آماره  $t$  و سطح معناداری مربوط به متغیر دینداری، بیانگر این است که دینداری تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران دارد. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای تعدیل‌کننده نیز بیانگر این است که شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و غیرمعنادار و تعامل بین دینداری و شدت اخلاقی دارای تأثیرگذاری مثبت و غیر معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. با توجه به غیر معنادار بودن ضریب متغیر تعامل بین دینداری و شدت اخلاقی، فرضیه چهارم پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد پذیرفته نمی‌شود. ضرایب، مقدار آماره  $t$  و معناداری مربوط به متغیرهای کنترلی نیز بیانگر این است که قصد گزارش داخلی موارد تقلب به طور معناداری در مردان بیش‌تر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تأثیر مثبت و معنادار و تجربه پاسخ‌دهندگان دارای تأثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. تأثیرگذاری منفی سن، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و اندازه شرکت بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی نیز از لحاظ آماری معنادار نیست.

برای بررسی هم‌خطی بین متغیر مستقل و متغیرهای تعدیل‌کننده و کنترلی نیز از شاخص‌های تلورانس و عامل تورم واریانس استفاده شد. همان‌طور که در جدول ۸ ملاحظه

می‌شود، مقادیر شاخص‌های ارائه شده نشان‌دهنده این است که بین متغیرهای مستقل، تعدیل‌کننده و کنترلی مدل، هم‌خطی چندگانه معناداری وجود ندارد.

جدول ۸: نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

نام متغیر	ضریب	آماره t	معناداری	تلورانس	عامل تورم واریانس
دینداری	۰/۴۲۹	۲/۰۹۱	۰/۰۳۸	۰/۸۰۷	۱/۲۳۹
شدت اخلاقی	۰/۵۱۵	۰/۴۵۰	۰/۶۵۳	۰/۸۱۶	۱/۲۲۶
تعامل بین دینداری و شدت اخلاقی	۰/۰۸۶	۰/۲۸۵	۰/۷۷۶	۰/۸۱۵	۱/۲۲۶
جنسیت	۰/۳۲۳	۲/۰۴۷	۰/۰۴۲	۰/۹۳۹	۱/۰۷۷
سن	-۰/۰۰۹	-۰/۲۸۵	۰/۷۷۶	۰/۹۰۳	۱/۱۰۸
تجربه	-۰/۰۰۱	-۲/۵۸۹	۰/۰۱۷	۰/۸۹۹	۱/۱۱۳
سطح تحصیلات	۰/۲۸۶	۲/۱۶۵	۰/۰۳۳	۰/۹۴۱	۱/۰۶۲
رشته تحصیلی	-۰/۰۹۶	-۰/۸۹۸	۰/۳۷۰	۰/۹۳۱	۱/۰۷۴
وضعیت تأهل	-۰/۰۹۱	-۰/۵۶۹	۰/۵۷۰	۰/۸۷۲	۱/۱۴۷
اندازه شرکت	-۰/۰۰۹	-۰/۱۴۱	۰/۸۸۸	۰/۹۴۵	۱/۰۵۸
مقدار ثابت	۱/۱۴۲	۰/۹۹۲	۰/۳۲۳	---	---
ضریب تعیین	۰/۴۷۳		آماره دوربین -		۱/۸۲۱
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۴۵۹		واتسون		
آماره F	۱۵/۴۱۷		معناداری آماره F		۰/۰۰۰

برای بررسی ناهمسانی واریانس‌ها از آزمون آرچ استفاده شده است که نتایج حاصل در جدول ۹ ارائه شده است. مقدار معناداری آماره‌های آزمون آرچ بزرگ‌تر از ۰/۰۵ و بیانگر پذیرش فرضیه صفر آماری مبنی بر همسانی واریانس باقیمانده‌های مدل است. بنابراین، مشکل ناهمسانی واریانس در بین خطاهای مدل وجود ندارد.

جدول ۹: نتایج حاصل از آزمون آرچ - ناهمسانی واریانس

نوع آزمون	آماره آزمون	معناداری
آزمون F	۰/۰۰۲	۰/۹۶۸
آزمون کای مربع	۰/۰۰۲	۰/۹۶۸

## ۸. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی تأثیر متغیر تعدیل‌کننده شدت اخلاقی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران بود. به منظور دستیابی به این هدف چهار فرضیه مطرح شد. از این رو، ابتدا تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، هنجارهای غیرعینی و دینداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد بررسی قرار گرفت. در ادامه، به منظور آزمون فرضیه‌ها، از متغیر وابسته یعنی قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی به همراه هریک از متغیرهای مستقل عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، هنجارهای غیرعینی و دینداری، متغیرهای تعدیل‌کننده شدت اخلاقی و تعامل بین این متغیرهای مستقل و شدت اخلاقی و متغیرهای کنترلی جنسیت، سن، تجربه، میزان تحصیلات و وضعیت تأهل شخص گزارش‌کننده و اندازه شرکت استفاده شد و چهار مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی برآورد شد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول، دوم و سوم حاکی از آن است که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل خواهد کرد. از این رو فرضیه اول، دوم و سوم پژوهش پذیرفته شد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه چهارم حاکی از آن است که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر دینداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل نخواهد کرد. از این رو فرضیه چهارم پژوهش پذیرفته نشد.

نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های آیین و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد. آیین و همکاران (۲۰۱۳) به این نتیجه رسیدند که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب را تعدیل خواهد کرد. نتایج پژوهش منک (۲۰۱۰) نیز بیانگر این است که اهمیت موضوع تأثیر ویژگی شخصیتی دارای نفع اجتماعی و موقعیت اخلاقی را بر قصد گزارش موارد تقلب تعدیل خواهد کرد. بهال و ددهیچ (۲۰۱۱) نیز به این نتیجه رسید که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای رهبری اخلاقی و تعامل بین کارمند و مدیر سازمان را بر قصد گزارش موارد تقلب تعدیل خواهد کرد. فلنری و می (۲۰۰۰) نیز به این نتیجه رسیدند که شدت اخلاقی تأثیر نگرش و هنجارهای غیرعینی بر قصد تصمیم‌گیری اخلاقی زیست محیطی مدیران را تعدیل خواهد کرد. نتایج پژوهش‌های اسکولتز و همکاران (۱۹۹۳)، کپلن و وایتکاتن (۲۰۰۱)، آیرس و کپلن (۲۰۰۵)، تیلور و کرتیس (۲۰۱۰) و تیلور و کرتیس (۲۰۱۳) حاکی از تأثیر معنادار متغیرهای مرتبط با موضوع

اخلاقی، شامل شدت اخلاقی ادراک شده، جدیت ادراک شده و اهمیت، بر گزارش موارد تقلب است. مهدوی و موسوی نژاد (۱۳۹۰) به این نتیجه رسیدند که رابطه معناداری بین شدت اخلاقی و تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس وجود ندارد.

دلیل این که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران را تعدیل می‌کند، می‌تواند این باشد که اثر این متغیرها بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب به ماهیت موضوع اخلاقی و شدت یا جدیت آن بستگی دارد. به بیان دیگر هنگامی که شدت اخلاقی تقلب بالا باشد، تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب بیش‌تر خواهد شد؛ اما بر اساس نتایج به دست آمده، این موضوع در مورد متغیر دینداری مطرح نیست. به عبارت دیگر، هنگامی که شدت اخلاقی تقلب بالا است، تأثیر دینداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب بیش‌تر نخواهد شد.

افزون بر این، نتایج حاصل از بررسی تأثیر متغیرهای کنترلی بیانگر این است که قصد گزارش داخلی موارد تقلب به طور معناداری در مردان بیش‌تر از زنان است و سطح تحصیلات دارای تأثیر مثبت و معنادار و تجربه پاسخ‌دهندگان دارای تأثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی است. تأثیرگذاری منفی سن، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و اندازه شرکت بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی نیز از لحاظ آماری معنادار نیست.

## ۹. پیشنهادها و محدودیت‌ها

بر اساس یافته‌های پژوهش به حسابداران، حسابرسان، هیأت مدیره و کمیته حسابرسی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که به منظور تقویت کنترل داخلی و ترویج گزارش موارد تقلب، به متغیرهای این مطالعه، عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب، هنجارهای غیرعینی و شدت اخلاقی، توجه نمایند. همچنین، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه‌های آموزشی که با هدف افزایش آگاهی حسابداران از معضلات اخلاقی و ارتقای ادراک آن‌ها از جدیت این موارد صورت می‌گیرد، را در دستور کار خود قرار داده و به اجرای برنامه‌های آموزشی اخلاق و برنامه‌های فرهنگی و دینی که می‌توانند تأثیر مثبتی بر نگرش و دینداری بگذارند، اهتمام ورزند. به دانشگاه‌ها نیز توصیه می‌شود که با هدف افزایش ادراک اخلاقی دانشجویان، آموزش مباحث اخلاقی را در

دروس آموزشی حسابداری گنجانده و به پژوهشگران نیز توصیه می‌شود پژوهش‌های بیش‌تری در زمینه گزارش داخلی و خارجی موارد تقلب انجام دهند.

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه است. برای نمونه، استفاده از ابزار پرسشنامه دارای محدودیت‌های ذاتی مانند عدم وجود یکنواختی در پاسخ‌ها، عدم کنترل پژوهشگر نسبت به پاسخ‌ها و محافظه‌کاری بعضی از پاسخ‌دهندگان در پاسخگویی به سؤال‌های پرسشنامه است. محدودیت دیگر این پژوهش استفاده از یک سناریوی فرضی برای دستیابی به نتایج پژوهش است. اگرچه پژوهش‌های متعددی در زمینه گزارش موارد تقلب (کپلن و وایتکاتن، ۲۰۰۱؛ برنان و کلی، ۲۰۰۷؛ سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴) از این سناریوهای فرضی استفاده نموده‌اند، استفاده از این ابزار روایی خارجی را محدود می‌سازد. همچنین، در این پژوهش قصد گزارش موارد تقلب به جای گزارش واقعی موارد تقلب مورد بررسی قرار گرفت. دلیل این امر را می‌توان مسائل عملی، مانند دشواری بررسی رفتارهای غیراخلاقی در شرکت‌های واقعی، دشواری در تعیین گزارش‌کنندگان واقعی موارد تقلب به منظور انجام پژوهش پیمایشی بر روی آن‌ها و ماهیت غیر قابل اتکای داده‌هایی که از این طریق به دست می‌آید، عنوان نمود. با این وجود، سعی شد روایی داخلی و خارجی مطالعه تا حد ممکن تأمین گردد.

## منابع و ماخذ

- اعتمادی، ح. و زلفی، ح. (۱۳۹۲). "کاربرد رگرسیون لجستیک در شناسایی گزارشگری متقلبانه". *دانش حسابداری*، ۱۳ (۵۱): ۱۶۳-۱۴۵.
- پوریان‌سب، ا. (۱۳۹۰). "سرمقاله: تقلب هرگز نمی‌خواهد، زنگ‌ها برای ما به صدا در آمده‌اند". *حسابدار*، ۲۳۵: ۲-۳.
- خدایاری‌فرد، م. (۱۳۸۸). آماده‌سازی مقیاس دینداری و ارزیابی سطوح دینداری اقشار مختلف جامعه ایران، طرح پژوهشی، دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی، دانشگاه تهران.
- فرقاندوست‌حقیقی، ک.، هاشمی، س.ع. و فروغی‌دهکردی، ا. (۱۳۹۳). "مطالعه رابطه مدیریت سود و امکان تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". *دانش حسابداری*، ۱۴ (۵۶): ۴۷-۶۸.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۸). استانداردهای حسابداری، چاپ دهم، تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
- گنجی‌نیا، ح.، گودرزوندچگینی، م. و غفارزاده، ا. (۱۳۸۹). "بررسی تأثیر ادراک عدالت سازمانی بر رفتار شهروندی سازمانی". *مطالعات مدیریت بهبود و تحول*، ۶۱: ۹۱-۱۲۰.

- مرادی، ج. و زکی‌زاده، ز. (۱۳۹۳). "بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی". *دانش حسابداری*، ۵ (۱۸): ۱۴۱-۱۶۳.
- مطهری، م. (۱۳۷۵). *فلسفه اخلاق*. چاپ پانزدهم، تهران: انتشارات صدرا.
- مؤمنی، م. و فعال‌قیومی، ع. (۱۳۸۹). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*، چاپ دوم، تهران: انتشارات کتاب نو.
- مهدوی، غ. و موسوی‌نژاد، س.ر. (۱۳۹۰). "تأثیر میزان و شرایط اخلاقی بر تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی استان فارس". *فصلنامه اخلاقی در علوم و فناوری*، ۶ (۴): ۴۱-۵۲.
- نمازی، م. و نمازی، ن.ر. (۱۳۹۴). *بررسی تأثیر متغیرهای تعدیل‌کننده و واسطه‌ای بر نوع گزارش حسابرسی*. سیزدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه تهران، ۳۰ و ۳۱ اردیبهشت ماه، تهران.
- Ajzen, I. (1991). "The Theory of Planned Behavior". *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50: 179-211.
- Ajzen, I. (2001). "Nature and Operation of Attitude". *Annual Review of Psychology*, 52: 27-58.
- Ajzen, I. and Fishbein, M. (1980). *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Alleyne, P., Hudaib, M. and Pike, R. (2013). "Towards a Conceptual Model of Whistle-Blowing Intentions among External Auditors". *The British Accounting Review*, 45: 10-23.
- Ayers, S. and Kaplan, S.E. (2005). "Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions". *Journal of Business Ethics*, 57: 121-137.
- Bartlett, M.L. (2015). "Type of Fraud and Whistleblowing Anonymity: Do Situational Factors Affect Employees' Intent to Report Fraud?". Unpublished Doctoral Dissertation, Capella University, Minneapolis.
- Bhal, K.T. and Dadhich, A. (2011). "Impact of Ethical Leadership and Leader-Member Exchange on Whistle Blowing: The Moderating Impact of the Moral Intensity of the Issue". *Journal of Business Ethics*, 103:485-496.
- Brennan, N. and Kelly, J. (2007). "A Study of Whistle-Blowing among Trainee Auditors". *British Accounting Review*, 39: 61-87.
- Buchan, H.F. (2005). "Ethical Decision-Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behaviour". *Journal of Business Ethics*, 61 (2): 165-181.

- Flannery, B.L. and May, D.R. (2000). "Environmental Ethical Decision Making in the U. S Metal-Finishing Industry". *Academy of Management Journal*, 43 (4): 642-662.
- Fredin, A.J. (2011). "The Effects of Anticipated Regret on the Whistleblowing Decision". *Ethics & Behavior*, (21) 5: 404-427.
- Graham, J. (1986). "Principled Organizational Dissent: A Theoretical Essay". *Research in Organizational Behavior*, 8: 1-52.
- Jones, T.M. (1991). "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-contingent Model". *Academy of Management Review*, 16 (2): 366-395.
- Kamarunzaman, N.Z., Zawawi, A.A., Hussin, Z.H. and Campbell, J.K. (2012). "Whistleblowing Intention in Relation to Perceived Organizational Support, Attitude to Whistle Blow, Channel of Communication among Public Servant". *IEEE Symposium on Business, Engineering and Industrial Applications*, 285-289.
- Kaplan, S.E. and Whitecottonan, S.M. (2001). "Examination of Auditors' Reporting Intentions When another Auditor Is Offered Client Employment". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20 (1): 45-63.
- Menk, K.B. (2011). The Impact of Materiality, Personality Traits, and Ethical Position on Whistle-Blowing Intentions. Unpublished Doctoral Dissertation, Virginia Commonwealth University, Richmond.
- Mesmer-Magnus, J. and Viswesvaran, C. (2005). "Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions, Actions, and Retaliation". *Journal of Business Ethics*, 62: 277-297.
- Miceli, M.P. and Near, J.P. (1992). *Blowing the Whistle: The Organizational and for Companies and Employees*, Lexington Books, Riverside, NJ.
- Near, J.P. and Miceli, M.P. (1985). "Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing". *Journal of Business Ethics*, 4 (1): 1-16.
- Near, J.P. and Miceli, M.P. (1996). "Whistle-Blowing: Myth and Reality". *Journal of Management*, 22: 507-526.
- Park, H. and Blenkinsopp, J. (2009). "Whistle-Blowing as Planned Behavior- A Survey of South Korean Police Officers". *Journal of Business Ethics*, 85 (4): 545-556.
- Ponemon, L.A. (1994). "Comment: Whistle-blowing as an Internal Control Mechanism: Individual and Organizational Considerations". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 118-130.



- Sarbanes, P. and Oxley, M. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002, Washington, D.C.: US Congress.
- Schultz, J.J., Johnson, D.A., Morris, D. and Dymes, S. (1993). "An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting". *Journal of Accounting Research*, 31: 75-103.
- Seifert, D.L. (2006). *The Influence of Organizational Justice on the Perceived Likelihood of Whistle-Blowing*, Doctoral Dissertation, Washington State University, Washington.
- Seifert, D.L., Sweeney, J.T., Joireman, J. and Thornton, J.M. (2010). "The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing". *Accounting, Organizations and Society*, 35: 707-717.
- Seifert, D.L., Stammerjohan, W.W. and Martin, R.B. (2014). "Trust, Organizational Justice, and Whistleblowing: A Research Note". *Behavioral Research in Accounting*, 26 (1): 157-168.
- Shawver, T.J. and Clements, L.H. (2015). "Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management?". *Journal of Business Ethics*, 131: 557-556.
- Soni, F., Maroun, W. and Padia, N. (2015). "Perceptions of Justice as a Catalyst for Whistle-Blowing by Trainee Auditors in South Africa". *Meditary Accountancy Research*, 23 (1): 118-140.
- Taylor, E. and Curtis, M. (2010). "An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting". *Journal of Business Ethics*, 93: 21-37.
- Taylor, E.Z. and Curtis, M.B. (2013). "Whistleblowing in Audit Firms: Organizational Response and Power Distance". *Behavioral Research in Accounting*, 25 (2): 21-43.
- Trongmateerut, P. and Sweeney, J.T. (2013). "The Influence of Subjective Norms on Whistle-Blowing: A Cross-Cultural Investigation". *Journal of Business Ethics*, 112: 437-451.
- Whiteside, D.B. and Barclay, L.J. (2013). "Echoes of Silence: Employee Silence as a Mediator between Overall Justice and Employee Outcomes". *Journal of Business Ethics*, 116: 251-266.
- Wise, T. (1995). *An Analysis of Factors Proposed to Affect the Decision to Blow the Whistle on Unethical Acts*, Unpublished Doctoral Dissertation, Louisiana Technical University, Ruston.