



Moderating Role of Gender on the Relationship between Accountants' Level of Moral Development and their Whistleblowing Intentions

Paria Dibakia¹, Bahman Banimahd², Azam Shokri Cheshmeh Sabzi³,
Mahdi Moradzadeh Fard⁴

1. Ph.D Student of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. p.diba1367@gmail.com
2. Associate Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran dr.banimahd@gmail.com
3. Assistant Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. azam_shokri@yahoo.com
4. Associate Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. moradzadehfard@yahoo.com

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2021-05-22 Accepted: 2021-11-22	Prevalence of financial wrongdoings in recent years has had negative socioeconomic consequences and has eroded public trust. There are various strategies for curtailing these violations, one of the most effective of which is reporting of wrongdoings (whistleblowing). So far, various economic, psychological, and moral factors have been examined as determinants of whistleblowing intention. The purpose of the present research was to investigate the effect of accountants' gender and moral reasoning on their whistleblowing intentions. This study was a survey conducted in 2020, and the statistical sample consisted of 385 accounting graduates working in public and private firms who were selected using using non-probabilistic sampling (sampling method available). The required data were collected using a questionnaire and were analyzed using ordinary least squares. The results showed that moral reasoning has a significant effect on whistleblowing to internal and external authorities, and that gender moderates this relationship. These findings suggest the importance of considering demographic and psychological factors in strategies aimed at improving whistleblowing and deterring financial wrongdoings in organizations.
* Corresponding author: Bahman Banimahd Associate Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran Email: dr.banimahd@gmail.com	

1-Introduction

As a significant socioeconomic issue worldwide, financial wrongdoings have adverse consequences for a wide range of stakeholders. Whistleblowing is one of the most important monitoring mechanisms in organizations and plays a key role in deterring financial wrongdoings. According to the report by the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), tips from employees are the most common way of detecting fraud. There is always a concern that disclosure of financial wrongdoings will undermine public confidence and hurt the economy. However, as knowledge and experience of combating fraud increases, disclosures can be helpful by informing, identifying weaknesses, raising awareness of common types of fraud, and limiting opportunities for further violations.

There have been many studies on whistleblowing. Most of these studies have investigated different factors that affect intentions to report financial wrongdoings. Gobert and Punch (2000) believe that whistleblowing intentions are driven by psychological and sociological factors. Therefore, to minimize the negative consequences of financial wrongdoings and prevent their reoccurrence, special attention must be given to the factors affecting whistleblowing intentions, especially among accountants who play a significant role in business governance (Axtell, Smith & Tervo, 2017). What distinguishes accountants from other employees is having the necessary skills to understand the existence, materiality, and nature of financial wrongdoings. Therefore, it is important for them to report violations because of their irreplaceable role in detecting and discouraging wrongdoings.

However, given the diversity of the workforce in the accounting profession in terms of demographic characteristics such as gender, age, and education, one cannot expect accountants' ethical behaviors to be similar under the same circumstances. Although complete information is not available on the gender composition of Iranian accountants, the available evidence indicates an increase in representation of women in the field of accounting and auditing in both public and private sectors. Therefore, it is interesting to study how this demographic change has affected accountants' behavior in the workplace. Gender is one of these factors that has been less studied in relation to accountants' whistleblowing intentions. According to Taylor and Curtis (2013), gender may have inconsistent effects on ethical decision making. Therefore, the main question of the present research is whether gender affects accountants' whistleblowing intention as an ethical decision.

In addition to demographic characteristics, it is important to identify other factors that encourage or discourage individuals from reporting financial wrongdoings. In particular, the present research examines moral reasoning as a potential driver of whistleblowing intention. According to the theory of moral reasoning, an individual's level of moral reasoning affects their action and behavior. Individuals with lower levels of moral reasoning think primarily of their interests in the decision-making process for a particular action, even if that action does not conform to norms, while those with higher levels of moral reasoning act in accordance with prevailing norms, even if those actions do not serve their personal interests. Prior research has found a testable link between moral reasoning and the decision to report financial wrongdoings. For example, Arnold and Ponemon (1991) found that internal auditors with relatively low levels of moral reasoning were less likely to report wrongdoings, and that the likelihood of retaliation further reduces whistleblowing intentions. This finding can be explained using Kohlberg's (1969) theory of moral development, where lower levels of moral reasoning are focused on avoiding punishment (Stage 1) or serving one's own interests (Stage 2).

In addition to examining the individual effects of gender and moral reasoning on whistleblowing intentions, the present study examines the moderating effect of gender on the relationship between accountants' moral reasoning and whistleblowing intention. Thus, other questions that this study seeks to answer are as follows: Do accountants' level of moral reasoning affect their whistleblowing intention? Does gender directly affect whistleblowing intentions, or does it play a moderating role in the relationship between moral reasoning and whistleblowing intention? This study is an attempt to fill the gaps in the literature on whistleblowing in the field of accounting by examining the effect of gender and moral reasoning on accountants' intention to report wrongdoings.

The contributions of this research are twofold. Previous studies have mostly used Rest's (1986) Defining Issues Test (DIT) or Lind's (1985) Moral Judgment Test (MJT) with P-scores, while the present research uses MJT with the C-index to measure accountants' different levels of moral reasoning. Lind (2000) found that participants in DIT or MJT could obtain higher P-scores by repeating the tests, while the same sample failed to raise their C-scores through repetition. Moreover, most studies in the past have examined the effect of various factors on whistleblowing to internal authorities, while there have been few studies on whistleblowing to external

authorities. This study provides useful information about the determinants of whistleblowing by accountants, and its implications can guide recruitment policies as well as plans to develop the ethical principles of the accounting profession.

2- Hypothesis

Based on the discussions above, the following hypotheses are developed to examine the effect of gender and moral reasoning on whistleblowing intention:

H1. Moral development has a significant effect on intention to report wrongdoings to internal authorities.

H2. Moral development has a significant effect on intention to report wrongdoings to external authorities.

H3. Gender has a significant effect on the relationship between accountants' level of Moral development and intention to report wrongdoings to internal authorities.

H4. Gender has a significant effect on the relationship between accountants' level of Moral development and intention to report wrongdoings to external authorities.

3-Methods

This research is a survey carried out in 2020. The statistical sample consisted of 385 accounting graduates working in public and private firms who were selected using non-probabilistic sampling. The required data were collected using a questionnaire, and the hypotheses were tested using structural equation model (SEM) and SPSS. Excel and SmartPLS were also used to perform these analyses.

4-Results

Based on the reported t-statistic (greater than 1.96), the effect of accountants' Moral development on their intention to report financial wrongdoings to internal authorities is significant and the first hypothesis is accepted at the 95% CI. The results also show that the effect of accountants' Moral development on their intention to report wrongdoings to external authorities is significant and the second hypothesis is accepted at the 95% CI. Given that the t-statistic obtained for the parametric test and Welch-Satterthwaite t-test is less than 1.96, it can be concluded that gender does not moderate the relationship between accountants' Moral development and

their intention to report wrongdoings to internal authorities. Moreover, the value of t-statistic is greater than 1.96 in the Parametric test and Welch-Satterthwaite t-test, indicating that gender moderates the relationship between accountants' Moral development and their willingness to report violations to external authorities.

5-Discussion and Conclusion

The growing prevalence of financial wrongdoings and the serious consequences they entail for organizations has led to the increasing expansion of research on whistleblowing. The results of several surveys by ACFE consistently indicate that whistleblowing is an effective mechanism for unearthing and preventing financial wrongdoings (ACFE, 2012, 2014, 2016, 2018, 2020). So far, the effect of various factors on whistleblowing intention has been investigated. However, to our knowledge, there has been no study that incorporates social learning theory, social role theory, gender socialization theory, and Moral development theory into the study of whistleblowing intention. The present study investigated the effect of accountants' level of moral development on their whistleblowing intentions while examining the moderating role of gender on that relationship.

This study not only investigated the effect of Moral development on whistleblowing intention, but also examined whether gender plays a mediating role in the relationship between Moral development and whistleblowing, both to internal and external authorities. The results presented in Table 7, while confirming the first and second hypotheses of the research, show that accountants' level of Moral development affects their intention to report financial wrongdoings to authorities inside or outside the organization. Individuals with higher levels of moral development and reasoning are more likely to comply with social contracts and group rules and norms, and the prevailing assumption is that individuals with high levels of Moral development want to be good members of the group or society. For this reason, these individuals quickly oppose any violation of the law and are more likely to report wrongdoings to internal and/or external authorities.

The results also indicate that gender moderates the relationship between accountants' Moral development and their intention to report wrongdoings to external authorities. This can be explained using the social role theory, which proposes that the role defined by the society for each gender can be an important factor in an individual's moral decisions.

Based on the present findings, it can be argued that the basic theories of behavioral sciences and psychology are useful for explaining accountants' whistleblowing intentions. Corruption has been a major global concern for stakeholders of organizations and officials, and highlights the need to pay more attention to morality and ethical standards. Organizations need to create a culture that is conducive to ethical behavior by accounting professionals, especially by encouraging whistleblowing, while taking into account various factors such as gender differences that affect whistleblowing intentions. By developing special motivational strategies that take into account gender differences, organizations can take steps to increase the propensity of accountants to report financial wrongdoings. It is also necessary for organizations to consider the level of moral development and reasoning of accountants when recruiting and assigning them to different positions. Given the differences in the Moral development of male and female accountants, training programs can be tailored to each gender and use concrete examples of financial scandals around the world to promote ethical behavior. Organizations should also develop and implement policies, procedures, and mechanisms that support whistleblowing, including confidential hotlines and highlight whistleblowing as an effective mechanism for promoting ethical values in training programs and the code of ethics. In addition, organizations can use incentivized employees to report wrongdoings, while preventing any retaliation against whistleblowers.

It must be noted that the present study has some limitations. A clear example is the limitation in the use of a hypothetical scenario to measure the research variables. In general, the use of questionnaires has inherent limitations, including the unfamiliarity of participants with the subject, insufficient participation by qualified individuals, different interpretation of the questionnaire items, and response bias among some participants.

Keywords: Gender, Moral Development, Whistleblowing, Social Learning Theory, Social Role Theory, Gender Socialization.



نقش تعدیل‌گر جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل به گزارش تخلفات مالی

پریا دیباکیا^۱، دکتر بهمن بنی‌مه‌د^۲، دکتر اعظم شکری چشمه سبزی^۳،
دکتر مهدی مرادزاده‌فرد^۴

چکیده: وقوع تخلفات مالی در سال‌های اخیر علاوه بر تحمیل پیامدهای منفی اقتصادی و اجتماعی، آثار مخربی نیز بر اعتماد عمومی وارد نموده است. راهکارهای متعددی برای مهار این‌گونه تخلفات وجود دارد. یکی از موثرترین راه‌های جلوگیری از تخلفات، گزارش تخلفات مالی (هشداردهی) است. تاکنون عوامل مختلف اقتصادی، روان‌شناختی و اخلاقی به عنوان محرک تمایل افراد برای اقدام به گزارش تخلفات مورد بررسی قرار گرفته است. در همین راستا، هدف پژوهش حاضر بررسی تجربی تأثیر جنسیت و رشد اخلاقی بر تمایل به گزارش تخلفات مالی توسط حسابداران است. این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است و نمونه آماری آن را ۳۸۵ نفر از دانش‌آموختگان رشته حسابداری شاغل در بخش‌های مختلف شرکت‌های دولتی و خصوصی تشکیل می‌دهند. اطلاعات مورد نیاز این پژوهش از طریق تکمیل پرسشنامه در سال ۱۳۹۹ و با روش نمونه‌گیری غیراحتمالی (در دسترس) جمع‌آوری شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی نشان داد که رشد اخلاقی به طور قابل‌توجهی بر تمایل به گزارش تخلفات به مراجع داخلی و خارج سازمان تأثیر می‌گذارد و جنسیت، رابطه رشد اخلاقی و تمایل به گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان را تعدیل می‌کند. این یافته‌ها حاکی از اهمیت توجه به مولفه‌های جمعیت‌شناختی و روان‌شناختی در سازمان‌ها جهت نیل به بهبود عملکرد و ممانعت از تخلفات مالی در سازمان‌ها می‌باشد.

کلید واژه‌ها: جنسیت، رشد اخلاقی، گزارش تخلفات مالی، نظریه یادگیری اجتماعی، نظریه نقش اجتماعی، نظریه جامعه‌پذیری جنسیت.

۱. p.diba1367@gmail.com

۱. دانشجوی دکترای حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران

۲. dr.banimahd@gmail.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)

۳. azam_shokri@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران

۴. moradzadehfard@yahoo.com

۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران

۱- مقدمه

تخلفات مالی در جهان به‌عنوان یک مسئله جدی اقتصادی - اجتماعی شناخته می‌شود و پیامدهای نامطلوبی بر طیف گسترده‌ای از ذینفعان از جمله کارمندان شرکت‌ها، حساب‌رسان، بستانکاران و سهامداران دارد. طبق آمار منتشر شده توسط انجمن بازرسان خبره تقرباً^۱ (۲۰۲۰)، خسارات سالانه ناشی از تخلفات مالی در سراسر جهان بیش از ۳.۶ تریلیون دلار است. گزارش تخلفات به‌عنوان یکی از مهم‌ترین سازوکارهای نظارتی شرکت‌ها محسوب می‌شود که در پیشگیری از تخلفات مالی (مانند فریبکاری در ارائه اطلاعات مالی، عدم رعایت مسائل امنیتی و ارائه یا انتشار اطلاعات گمراه‌کننده) نقش مهمی ایفا می‌کند. به گزارش انجمن بازرسان خبره تقرباً بیشتر تخلفات مالی در نتیجه دریافت خبر از یک کارمند کشف شده است که معمولاً به‌صورت اعلان از طریق یک خط تلفن ناشناس اتفاق افتاده است. گرچه همواره این دغدغه وجود دارد که افشای تخلف، به جامعه و اقتصاد، آسیب وارد می‌کند، اما زمانی که دانش و تجربه مبارزه با تخلف بالا رود، افشا، نه تنها دغدغه ایجاد نمی‌کند بلکه باعث بیداری، شناسایی نقاط ضعف و آشنایی با انواع تخلفات رایج در اقتصاد می‌شود و فرصت‌های تخلف را محدودتر می‌کند (پوریان‌سب، ۱۳۹۰).

مطالعات زیادی پیرامون گزارش تخلفات انجام شده است. اکثر این مطالعات سعی در ترسیم عوامل اقتصادی مؤثر بر تمایل افراد به گزارش تخلفات دارند لیکن گابرت و پانچ^۲ (۲۰۰۰) بر این باورند که اقدام افرادی که به گزارش تخلفات می‌پردازند متأثر از سایر عوامل من‌جمله عوامل روان‌شناختی و جامعه‌شناختی است. از این رو، برای کاهش تبعات تخلفات و پیشگیری از وقوع آن‌ها، می‌بایست توجه ویژه‌ای به عوامل مؤثر بر تمایل گزارش‌کنندگان تخلفات مالی به ویژه حسابداران که نقش مهمی در عملکرد حاکمیتی شرکت‌ها (اندازه‌گیری عملکرد) ایفا می‌نمایند، داشت (تروو، اسمیت و آکستل^۳، ۲۰۱۷). البته با توجه به تنوع نیروی کار در حرفه حسابداری از نظر جمعیت شناختی از جمله جنسیت، سن و تحصیلات، نمی‌توان انتظار داشت که رفتارهای اخلاقی حسابداران در شرایط یکسان با یکدیگر برابر باشد. به‌طور خاص، توجه به ترکیب جنسیتی نیروی کار در حرفه حسابداری عاملی مهم و تاثیرگذار به‌نظر می‌رسد. اگرچه در مورد ترکیب جنسیتی حسابداران شاغل در کشور اطلاعات کاملی در دسترس نیست، اما شواهد موجود حاکی از آن است که زنان در سال‌های اخیر حضور پر رنگی

در عرصه‌های راهبری شرکت‌ها (هیئت مدیره، کمیته‌های حسابرسی و ...) داشته‌اند (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین بررسی چگونگی تأثیر عوامل جمعیت‌شناختی بر نگرش حسابداران در محل کار ضروری است. یکی از عواملی که نقش آن در قصد و تمایل حسابداران در گزارش تخلفات مالی مورد بررسی قرار نگرفته است، عامل جنسیت است. تیلور و کورتیس^۴ (۲۰۱۳) استدلال می‌کنند که جنسیت ممکن است بتواند تأثیرات متناقضی را در تصمیم‌گیری اخلاقی افراد ایجاد کند. بنابراین سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا جنسیت، تمایل حسابداران را در گزارش تخلفات مالی به عنوان یک تصمیم اخلاقی تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر؟

همچنین، علاوه بر عوامل جمعیت‌شناختی، شناسایی عواملی که افراد را به گزارش تخلفات سوق داده یا از آن ممانعت به عمل می‌آورد، می‌تواند حائز اهمیت باشد. به‌طور خاص یکی از عوامل مؤثر بر ایجاد تمایل به گزارش تخلفات که با پژوهش حاضر ارتباط دارد، رشد اخلاقی می‌باشد. طبق نظریه رشد اخلاقی کلبِرگ (۱۹۸۴-۱۹۸۱)، سطح رشد اخلاقی فرد بر اقدام و عمل وی تأثیرگذار است. در سطوح پایین رشد (استدلال) اخلاقی، فرد در فرایند تصمیم‌گیری اقدام به یک عمل خاص، نخست به منافع خویش می‌اندیشد، حتی اگر عمل با هنجارها مطابقت نداشته باشد. در حالی که فردی در سطوح بالای رشد اخلاقی، مطابق با هنجارهای حاکم عمل می‌نماید، حتی اگر اقداماتی که باید انجام شود امنیت شخصی وی را تضمین نکند. پژوهش‌های پیشین ارتباط قابل‌آزمودنی بین رشد اخلاقی و تصمیم به گزارش تخلفات یافته‌اند. برای مثال نتیجه پژوهش آرنولد و پونمون (۱۹۹۱) نشان داد که حسابرسان داخلی با رشد اخلاقی نسبتاً کم تمایلی به گزارش تخلفات ندارند و این عدم تمایل با وجود احتمال خطر تلافی سازمان تشدید می‌شود. نتیجه این پژوهش توسط نظریه کولبرگ (۱۹۶۹) قابل تبیین است، مبنی بر این‌که افراد در سطوح پایین رشد اخلاقی برای جلوگیری از مجازات (مرحله ۱) و یا تأمین منافع خود (مرحله ۲) اقدام به تصمیم‌گیری می‌نمایند.

پژوهش حاضر علاوه بر بررسی تأثیر رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل به گزارش تخلفات مالی به شناسایی اثر تعدیل‌گر جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل به گزارش تخلفات مالی خواهد پرداخت. این پژوهش می‌کوشد با بررسی تأثیر جنسیت و رشد اخلاقی بر تمایل به گزارش تخلفات مالی، گامی در جهت تکمیل مطالعات مربوط به گزارش تخلفات در

حوزه حسابداری بر دارد.

پژوهش پیش رو از چند جنبه به ادبیات کنونی کمک می‌کند: در مطالعات پیشین (فولر و شاور، ۲۰۲۰؛ شاور و شاور، ۲۰۱۸) اندازه‌گیری رشد اخلاقی بر اساس روش نمره‌گذاری P-Score و بر پایه آزمون DIT^۵ و MJT^۶ انجام شده است، در حالی که پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری سطوح رشد اخلاقی حسابداران، از آزمون تحول اخلاقی لیند و روش نمره‌گذاری C-INDEX بهره گرفته است. همچنین، اکثر پژوهش‌های انجام شده، عوامل تاثیرگذار بر گزارش تخلفات مالی به "مراجع داخلی" را مورد بررسی قرار داده‌اند و تاکنون کمتر پژوهشی به گزارش تخلفات به مراجع خارجی پرداخته است. همچنین متغیر جنسیت تاکنون به عنوان تعدیل‌گر در رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی (به مراجع داخل و خارج سازمان) مورد بررسی قرار نگرفته است. امید است نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی در حوزه گزارش تخلفات توسط حسابداران مهیا سازد.

در ادامه به بررسی مبانی نظری پرداخته می‌شود و پس از ارائه فرضیه‌های پژوهش، روش‌شناسی پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد و در انتها یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. گزارش تخلفات (هشداردهی)

نیر و می‌چلی (۱۹۸۵) گزارش تخلفات را "افشای اقدامات غیرقانونی، غیراخلاقی و یا غیر مشروع سازمان‌ها توسط اعضای کنونی و یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی که قادر به اصلاح این اقدامات هستند" تعریف نموده‌اند. گرچه پژوهشگران اظهار داشته‌اند که هیچ نظریه جامعی در مورد گزارش تخلفات وجود ندارد (نیر و می‌چلی^۷، ۱۹۸۸؛ نیر، می‌چلی و دوزیر^۸، ۱۹۹۱؛ نیر و می‌چلی، ۱۹۸۵؛ ژانگ^۹ و همکاران، ۲۰۰۹)؛ با این حال، نیر و می‌چلی (۱۹۸۵) بیان نمودند که نظریه انتظار (وروم^{۱۰}، ۱۹۶۴) ممکن است موجب برانگیختگی رفتارهای افشاگری باشد. نظریه انتظار وروم فرض می‌کند که رفتار، ناشی از انتخاب‌های آگاهانه در میان گزینه‌هایی است که هدف آن حداکثر سازی لذت و یا حداقل ساختن درد است. وروم متوجه شد که عملکرد هر کارمند بر اساس عوامل فردی مانند شخصیت، مهارت‌ها، دانش، تجربه و توانایی است. او اظهار داشت که تلاش، عملکرد و انگیزه، با محرک‌های فردی مرتبط‌اند. فولر و

شاور (۲۰۲۰) بیان نمودند بر اساس نظریه انتظار، عواقب مورد انتظار شخص از گزارش تخلفات (من جمله تلاش مدیریت به اصلاح تخلفات) منجر به ایجاد انگیزه در افشاگری می‌شود. کالاهان و کالینز^{۱۱} (۱۹۹۲) اظهار داشتند که گیرندگان گزارش تخلفات نگرش مثبت‌تری به گزارش به مراجع داخل سازمان نسبت به گزارش برون سازمانی دارند، زیرا این امر عموماً آسیب کمتری به سازمان می‌رساند و به سازمان امکان می‌دهد قبل از این که در معرض هجوم رسانه‌ها قرار گیرد، تخلفات را برطرف نماید. البته گرچه افشای درونی به عنوان یک سازوکار مهم برای کنترل و کشف تخلف‌ها در سازمان‌ها در نظر گرفته شده است، عموم کارمندان به افشاگری علاقه‌ای ندارند، زیرا گزارش‌دهی تخلف‌های مالی، نه تنها فراتر از مسئولیت‌های کاری است، بلکه خطر انتقام متخلف و یا کارفرما را نیز در پی دارد (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹). گزارش بازرسان خبره تقلب در سال ۲۰۱۴ تفاوت‌های اساسی در بین روش‌های مختلف کشف تخلفات شناسایی نموده است؛ به طوری که بیشتر تخلفات در نتیجه دریافت خبر از یک کارمند و به واسطه خطوط تلفن ناشناس کشف شده است.

۲-۲. رشد اخلاقی و تمایل به گزارش تخلفات مالی

سالهاست موضوع اخلاق در سازمان، مورد توجه قرار گرفته است (حجازی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ لذا پرداختن به نظریه‌های اخلاق و تمرکز بر آن در جهت رسیدن به اهداف سازمانی ضروری به نظر می‌رسد. یکی از نظریه‌های کاربردی در حوزه اخلاق، نظریه رشد اخلاقی - شناختی کلبرگ^{۱۲} (۱۹۸۱ و ۱۹۸۴) بوده که دلایل استفاده افراد از قضاوت‌های اخلاقی را تبیین می‌نماید. طبق اظهارات کلبرگ (۱۹۶۹)، منطق اخلاقی عبارت است از قضاوت در مورد درستی یا نادرستی؛ و رشد اخلاقی به معنی سطح پیشرفت منطق اخلاقی است. او سطح منطق اخلاقی را استدلالی بیان می‌کند که هر فرد در زمان مواجه شدن با مشکلات اخلاقی از آن استفاده می‌کند.

نظریه رشد اخلاقی کلبرگ، مراحل خطی رشد اخلاقی را توصیف می‌کند. کلبرگ شش مرحله از رشد اخلاقی را شناسایی کرد که در سه سطح طبقه‌بندی می‌شوند. در هر سطح دو مرحله وجود دارد که با موفقیت در مراحل قبلی ساخته می‌شوند. افراد در سطوح مختلف بلوغ اخلاقی قرار می‌گیرند و به طور معمول طی این مراحل با یک سرعت پیشرفت نمی‌کنند.

رسیدن به مراحل بالاتر رشد اخلاقی دارای مطلوبیت است زیرا نشان از بلوغ فرد دارد. با این حال، سن فرد عاملی در روند پیشرفت از مرحله به مرحله دیگر نیست. با بالا رفتن سن، آن‌ها به طور خودکار به مرحله بعدی نمی‌روند. بنابراین، همه به بالاترین سطح رشد اخلاقی نخواهند رسید. نکته قابل تأمل در نظریه کلبرگ این است که فرد تصمیم می‌گیرد چه رفتاری درست و یا نادرست است و نه جامعه (رست، ۱۹۹۴). وی سه سطح رشد اخلاقی را بدین صورت تعریف نمود: پیش‌قراردادی^{۱۳} (مراحل ۱ و ۲)، قراردادی^{۱۴} (مراحل ۳ و ۴) و پسا قراردادی^{۱۵} (مراحل ۵ و ۶). سطح پیش‌قراردادی، با حس رفاه شخصی مشخص می‌شود و افراد در رابطه با این‌که رفتار آن‌ها از منظر دیگران خوب یا بد قلمداد می‌شود، نگران می‌شوند. افراد در این مرحله عمدتاً درگیر مجازات هستند. این سطح از رشد اخلاقی اغلب در کودکان مشاهده می‌شود. افراد برای جلوگیری از مجازات، به طرز قابل قبول اجتماعی رفتار می‌کنند.

در سطح قراردادی افراد "نگرانی خود را برای رفاه دیگران نشان می‌دهند" (کلبرگ، ۱۹۷۶). این سطح در بین نوجوانان و بزرگسالان معمول است. افرادی در این مرحله، نسبت به دیگران نگرانی نشان می‌دهند و با مقایسه اقدامات خود با اقداماتی که از نظر اجتماعی قابل قبول است، اقدام اخلاقی را تعریف می‌نمایند.

سرانجام، در سطح پسا قراردادی یا اصولی، افراد ارزش‌های اخلاقی را از نظر انصاف و اخلاق عدالت‌محور تعریف می‌کنند. اساس استدلال در دو مرحله پایانی، نگاه به اخلاق به عنوان مجموعه‌ای از اصول جهانی برای انتخاب است.

با توجه به آن‌چه بیان گردید، اگر فرد در مرحله پیش‌قراردادی باشد، در صورت کشف تخلفات رخ داده در سازمان و با احتمال تلافی‌جویی از سوی متخلف، تمایل به تصمیمات خودخواهانه‌تری داشته و بنابراین تصمیم به سکوت و عدم گزارش تخلفات می‌نماید. در حالی که افراد در مرحله قراردادی، زمانی که با تخلفات سازمانی روبرو می‌شوند، ابتدا بررسی می‌نمایند که آیا این اقدام متعارف است یا خیر؟، در صورت شایع بودن تخلف در سازمان، فرد سکوت می‌کند زیرا فرض را بر آن می‌گذارد که این امر، امری عادی در سازمان است.

در مقابل، احکام اخلاقی در افرادی که در مرحله پسا قراردادی قرار دارند نهادینه شده است، بنابراین تصمیم‌گیری این افراد صرفاً به نفع ایشان نمی‌باشد، بلکه تصمیمی است که مطابق با قوانین و هنجارهای موجود است. بنابراین اگر فرد یا کارمندی که از رشد اخلاقی

بالایی برخوردار است در مواجهه با ارتکاب تخلف توسط دیگران، نسبت به گزارش تخلف و معرفی متخلف به مقامات اقدام می‌نماید؛ حتی اگر این احتمال وجود داشته باشد از سوی متخلفان مورد تهدید جدی قرار گیرد.

سوپردادی^{۱۶} و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خویش ضمن تأیید مطالعات قبلی نشان دادند که استدلال اخلاقی به طور قابل توجهی قصد افشاگری داخلی را تغییر می‌دهد. نتایج پژوهش ولنتین و گودکین^{۱۷} (۲۰۱۹) نشان داد که آگاهی و قضاوت اخلاقی با انگیزه گزارش تخلفات رابطه مثبت دارد.

نتایج پژوهش هنجانی^{۱۸} و همکاران (۲۰۱۸) نشان داد که قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر انگیزه حسابرسان در گزارش تخلفات دارد. همچنین، جنسیت تأثیر معناداری بر گزارش تخلفات ندارد.

شاور و شاور^{۱۹} (۲۰۱۸) دریافتند که سطوح رشد اخلاقی افراد بر انگیزه گزارش داخلی تخلفات آنان تأثیر می‌گذارد، اما بر تصمیم به گزارش خارجی تخلفات تأثیری ندارد. نتایج پژوهش افرینتی^{۲۰} (۲۰۱۸) نشان داد که سطح رشد اخلاقی به طور قابل توجهی بر تمایل به گزارش تخلفات تأثیر می‌گذارد.

نتیجه پژوهش لاتان^{۲۱} و همکاران (۲۰۱۷) نشان داد که شدت اخلاقی درک شده می‌تواند رابطه بین قضاوت اخلاقی و گزارش تخلفات را تقویت نماید. این یافته‌ها نشان می‌دهد گزارش داخلی تخلفات و ناشناس، روش ترجیحی حسابداران حرفه‌ای در اندونزی می‌باشد. نتایج پژوهش آلن^{۲۲} (۲۰۱۶) نشان داد که تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی شرکت، بر انگیزه گزارش داخلی و خارجی تخلفات اثرگذار است.

احمد بنیامین و مهد محلی^{۲۳} (۲۰۱۵) در پژوهشی نشان دادند که رشد اخلاقی کارمندان دولتی به شدت بر گزارش تخلفات آنان اثر دارد و این امر به دلیل وجود اخلاق ذاتی افراد می‌باشد.

لیانارچی و نیودیک (۲۰۰۸) بیان نمودند که قدرت تلافی و سطح رشد اخلاقی افراد بر تمایل آنان به گزارش تخلفات تأثیر مثبت دارد و جنسیت تأثیر قابل توجهی بر رابطه بین سطح رشد اخلاقی و تمایل به گزارش تخلفات دارد.

دیباکیا و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان " تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی

حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تاکید بر نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی درک شده" دریافتند، قضاوت اخلاقی حسابداران تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی به مراجع داخل و خارج سازمان دارد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان " تعیین اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر قصدگزارش تقلب‌های مالی" بیان نمودند رابطه بین عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دین‌داری و شدت اخلاقی و قصد گزارش داخلی موارد تقلب معنادار است.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان " بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده و قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران)" دریافتند شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر سازه دین‌داری را تعدیل نمی‌کند و تمایل به هشداردهی در مردان بیشتر از زنان است.

عسگری (۱۳۹۲) در پژوهش خود با عنوان "بررسی رابطه بین مسائل اخلاقی و تصمیم‌گیری حسابرسان: بیان نمود بین نیت و قضاوت اخلاقی حسابرسان با حساسیت اخلاقی آنان رابطه معناداری وجود دارد. به طوری که حسابرسانی که از حساسیت اخلاقی بالاتری برخوردارند در هنگام تصمیم‌گیری در شرایط چالش‌های اخلاقی قضاوت اخلاقی بیشتری در تصمیمات خود اعمال نموده که این نیز به نوبه خود موجب افزایش نیت اخلاقی آن‌ها می‌گردد.

مهدوی و قاسمی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان "تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فردگرایی، جنسیت، رشته تحصیلی و سابقه کاری بر افشاگری مالی" بیان کردند که فقط سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی و فردگرایی بر افشاگری مالی تأثیر معنادار و مستقیمی دارد.

بر اساس توصیف فوق و بررسی تأثیر سطوح رشد اخلاقی افراد بر تصمیم‌گیری اخلاقی (تمایل به گزارش تخلفات به عنوان یک تصمیم اخلاقی)، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

- **فرضیه اول:** رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان تأثیر دارد.

- **فرضیه دوم:** رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع

خارج سازمان تأثیر دارد.

۲-۳. جنسیت، رشد اخلاقی و تمایل به گزارش تخلفات مالی

مطالعات مربوط به گزارش تخلفات مالی سعی در پاسخگویی به این سؤالات را دارند که چه کسی اقدام به گزارش تخلف می‌نماید؟ شخص به چه دلیل اقدام به گزارش تخلفات می‌نماید؟ چه شرایطی پیش‌بینی‌کننده گزارش تخلفات است؟ و پیامدهای گزارش تخلفات چیست؟ پاسخ به سؤالات مزبور از طریق برخی نظریه‌های جمعیت‌شناختی و روان‌شناختی قابل ارائه است (ادبایو^{۲۴}، ۲۰۰۵). نظریه یادگیری اجتماعی^{۲۵} مدلی است که می‌تواند برای توضیح رابطه بین جنسیت و نگرش به تخلف به عنوان یک موضوع اجتماعی - اخلاقی مورد استفاده قرار گیرد. این نظریه که توسط آلبرت بندورا^{۲۶} پایه‌گذاری شده است، بیان می‌کند افراد از طریق بازیگران مهم زندگی‌شان (والدین و مدرسه و ...) در کودکی پرورش می‌یابند تا فرهنگ و نقش‌های متناسب با جنسیت خود را اتخاذ نمایند. بنابراین به پسران و دختران آموزش داده می‌شود که کارهای "پسرانه" یا "دخترانه" انجام دهند. فرض بر این است که فرایند اجتماعی‌سازی افتراقی اولیه، اساس رشد اخلاقی و زندگی بزرگسالی را تشکیل می‌دهد (ادبایو، ۲۰۰۵). از این رو انتظار می‌رود زنان و مردان با توجه به تجارب مختلف اجتماعی شدنشان، در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی هم‌چون اقدام به گزارش تخلفات مالی متفاوت عمل نمایند.

گلیگان^{۲۷} (۱۹۷۷) معتقد است که زنان در مواجهه با مسائل اخلاقی با "روش‌های مختلف و با صداهای متفاوت" از مردان می‌اندیشند و صحبت می‌کنند. وی ادعا می‌کند که افراد (به‌ویژه مردان) در اشتباهات گروهی دنبال مقصر می‌گردند و این موضوع بر گرفته از ویژگی اخلاق عدالت‌محور است، در حالی که تحت ویژگی اخلاق مراقبت، افراد (به‌ویژه زنان) آگاهانه اجازه می‌دهند به دلیل کوتاهی و قصور در جلوگیری یا کاهش درد دیگران، مقصر شناخته شده و مورد سرزنش قرار گیرند. گیلیگان تفاوت در حل معضلات اخلاقی بین زن و مرد را به تفاوت در روند اجتماعی شدن نسبت داد. تصور می‌شود که این تفاوت‌های جنسیتی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، در نگرش به تخلف و خطاکاری در سازمان‌ها نیز تأثیر داشته باشد. طبق نتایج پژوهش پاتریشیا سلرز^{۲۸} سه دلیل وجود دارد که نشان می‌دهد زنان در مقابل تقلب یا بی‌عدالتی بیشتر از مردان اقدام به هشداردهی می‌نمایند. نخست، زنان به طور کلی

ریسک‌گریزتر از مردان هستند (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵؛ اسپوهارت^{۲۹}، ۲۰۰۶). در واقع، آن‌ها تمایل دارند که سطح کمی از دامنه اقدامات مربوط به تخلفات اخلاقی در شرکت را بپذیرند. دوم زنان غالباً به عنوان "زن مادری" شناخته می‌شوند و یا ماهیتی مادرانه دارند که باعث می‌شود با کسانی که در وضعیت ضعیفی قرار دارند ابراز همدردی نموده و از آن‌ها دفاع کنند؛ حتی اگر این اقدامات موقعیت آن‌ها را تهدید کند. سوم، حتی اگر زنان در شرکت‌های بزرگ مشغول به کار باشند، آنان هنوز در دنیای تجارت، بیگانه محسوب می‌شوند و افراد با نفوذی در دنیای تجارت نیستند و این امر تمایل به ابراز تقلب توسط زنان را افزایش می‌دهد.

همچنین مطابق با نظریه نقش اجتماعی^{۳۰} (نوع انتظار و توقعی که جامعه با توجه به امکانات خود و قابلیت‌های افراد از آن‌ها دارد نقش اجتماعی نام دارد)، افشاگران زن ممکن است در معرض تلافی‌جویی بیشتری نسبت به مردان قرار بگیرند، زیرا افشاگری تضاد بیشتری با نقش زنان و انتظارات جامعه از نقش زنان نسبت به مردان دارد.

علاوه بر این، بر اساس نظریه جامعه‌پذیری جنسیت^{۳۱} توسعه اخلاقی زنان و مردان از یکدیگر متفاوت است (حجازی و مسافری، ۱۳۹۱). در نظریه جامعه‌پذیری جنسیتی چنین استدلال می‌شود که تفاوت زنان و مردان در توسعه‌های اخلاقی، منجر به بروز رفتارهای اخلاقی متفاوت می‌شود. بر این اساس مردان موقعیت‌های رقابتی را بیشتر دنبال می‌کنند؛ درحالی‌که زنان بیشتر به روابط اجتماعی توجه دارند و با احتمال بیشتری قوانین را پیروی می‌کنند. با توجه به آنچه بیان گردید می‌توان انتظار داشت رفتار اخلاقی (گزارش تخلفات مالی) زنان و مردان متفاوت باشد.

گرچه نتایج مطالعات مرتبط با رابطه جنسیت و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی نتایج متناقضی را نشان می‌دهد. برخی از مطالعات اختلافات قابل توجهی را در نگرش‌های اخلاقی زنان و مردان یافته‌اند. به‌عنوان مثال، یافته‌های پژوهش بورکوفسکی و اوگراس^{۳۲} نشان داد که دانش آموزان دختر به طور مداوم نگرش‌های اخلاقی قوی‌تری نسبت به هم‌تایان پسر خود دارند. هانت^{۳۳} در یک نظرسنجی در محیط‌های مختلف ایالات متحده، دریافت که در میان متخصصان بازرگانی زنان رشد اخلاقی بالاتری نسبت به هم‌تایان مرد خود بروز می‌دهند. روگر و کینگ^{۳۴} (در مطالعه‌ای بر روی تفاوت‌های جنسیتی دانشجویان آمریکایی) دریافتند که زنان در مقایسه با مردان نگرش‌های اخلاقی بالاتری دارند. البته تعدادی از مطالعات نیز نشان داده‌اند که عقاید

اخلاقی مردان و زنان مشابه است.

نژاد تولمی^{۳۵} و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری بر اساس تفاوت‌های فردی - جمعیتی در بین کارکنان حسابداری نشان دادند که قصد افشاگری تقلب تحت‌الشعاع جنسیت، سن و تجربه‌کاری قرار می‌گیرد؛ ولی سطح تحصیلات تأثیری بر آن ندارد.

نتایج پژوهش افرینتی^{۳۶} (۲۰۱۸) نشان داد که جنسیت بر تمایل به گزارش تخلفات تأثیر نمی‌گذارد.

نتایج پژوهش هندایانی و هلمایونیتا^{۳۷} (۲۰۱۸) نشان داد که در تمایل به گزارش تخلفات هیچ تفاوتی بین زنان و مردان وجود ندارد. همچنین زنان در شرایط غیر ناشناس نسبت به شرایط ناشناس تمایل بیشتری به گزارش تخلفات دارند.

نتایج پژوهش تینوکه^{۳۸} (۲۰۱۶) حاکی از وجود تفاوت‌های جنسیتی در تمایل به گزارش تخلفات است. مردان نسبت به زنان تمایل کمتری به گزارش رفتارهای ناشایست دارند و این امر ناشی از پویایی‌های مختلف اجتماعی و عاطفی آنان است. نتایج همچنین تفاوت‌های جنسیتی را در درک موانع گزارش تخلفات بین زنان و مردان تأیید می‌نماید. با این حال، نتایج نشان داد که جنسیت تأثیر قابل توجهی در انتقام‌جویی‌های مربوطه به گزارش تخلفات ندارد.

نتایج پژوهش کاپلان^{۳۹} و همکاران (۲۰۰۹) نشان داد که تمایل به گزارش تخلفات توسط شرکت‌کنندگان زن از طریق کانال‌های ناشناس بیشتر از شرکت‌کنندگان مرد است. همچنین نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اضافی نشان داد که شرکت‌کنندگان زن و مرد در میزان قضاوت در مورد کاهش هزینه‌های شخصی یک کانال گزارشگری ناشناس در مقایسه با یک کانال گزارشگری غیر ناشناس متفاوت هستند.

نتایج پژوهش رگ^{۴۰} و همکاران (۲۰۰۸) تفاوت‌های قابل توجهی را در ارتباط با جنسیت گزارش‌دهنده تخلفات و تلافی‌جویی سازمان نشان داد.

نتیجه پژوهش ولنتین و ریتنبرگ^{۴۱} (۲۰۰۷) نشان داد در حالی که تفاوت قابل توجهی بین قضاوت اخلاقی زنان و مردان مشاهده نشد، زنان نسبت به مردان از سطح قضاوت اخلاقی بالاتری برخوردارند.

نتایج پژوهش ادبایو^{۴۲} (۲۰۰۵) نشان داد که جنسیت و سن ارتباط قابل توجهی با

رفتارهای غیراخلاقی دارند. ماموران پلیس زن و مسن‌تر تمایل اخلاقی بیشتری نسبت به مردان و زنان جوان‌تر از خود دارند.

یادگاری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش با عنوان "تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن، دریافتند که محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن بر رابط بین محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی اثر تعدیلی دارند. دهکردی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه بین جنسیت و قضاوت اخلاقی" نشان داد، دانشجویان دختر در مقایسه با دانشجویان پسر، گرایش بیشتری به قضاوت‌های اخلاقی دارند.

دریایی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود نشان دادند جنسیت رابطه‌ای معنی داری و منفی با گزارش اخلاقی تقلب دارد. به بیان دیگر زنان در مقایسه با مردان کمتر تمایل دارند تا تقلب را در حرفه حسابرسی گزارش نمایند.

جعفری و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان "عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران" دریافتند جنسیت با قضاوت اخلاقی افراد ارتباط معناداری ندارد.

سلمان‌پناه و طالب‌نیا (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان "بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران" بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری نیافتند.

بر اساس توصیف فوق و بررسی ارتباط بین متغیرهای جنسیت، رشد اخلاقی و گزارش تخلفات مالی به عنوان یک تصمیم‌گیری اخلاقی، موضوعی که تاکنون مورد بررسی قرار نگرفته است بررسی نقش تعدیل‌گر جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی و تمایل به گزارش تخلفات مالی (درون و برون‌سازمانی) است؛ لذا فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش جهت تبیین موضوع فوق به شرح زیر ارائه شده است:

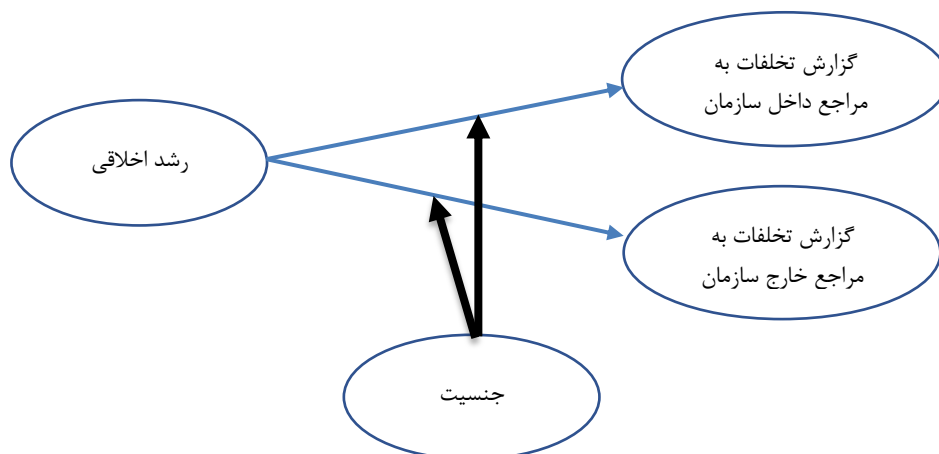
• **فرضیه سوم:** جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان تأثیر دارد.

• **فرضیه چهارم:** جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل آنان به گزارش

تخلفات به مراجع خارج سازمان تأثیر دارد.

با بررسی پیشینه پژوهش مشخص می‌شود گرچه تاکنون پژوهش‌های ارزشمندی در حوزه گزارش تخلفات و عوامل موثر بر آن صورت گرفته است، اما در زمینه تأثیر جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل به گزارش تخلفات مالی خلأ پژوهشی وجود دارد. از آنجاکه شناسایی متغیرهای مؤثر بر موضوع گزارش تخلفات و ایجاد ارتباط با مباحث حسابداری و حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار است و توجه کافی به مسائل تاثیرگذار بر این مقوله می‌تواند شکاف موجود در ادبیات مربوطه را پوشش دهد، لذا نتایج مطالعه حاضر به مشارکت بیشتر در زمینه ادبیات مورد نیاز در حوزه حسابداری کمک خواهد کرد.

در ادامه شکل ۱ مدل مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد:



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش جزء پژوهش‌های توصیفی، پیمایشی و میدانی به شمار می‌رود. جمعیت هدف پژوهش حاضر به‌طور کلی دانش‌آموختگان رشته حسابداری با حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی و در سال ۱۳۹۹ می‌باشد. قلمرو موضوعی این پژوهش در حیطه پژوهش‌های رفتاری حسابداری در حوزه اخلاق می‌باشد. ابزار این پژوهش پرسش‌نامه است که در دو بخش استفاده شده است. بخش اول مشخصات جمعیت‌شناختی و بخش دوم شامل ۳۰ سؤال برای

سنجش متغیرهای پژوهش می‌باشد. سؤالات از پژوهش‌های قبلی (لیند، ۲۰۰۶؛ شریف، ۲۰۱۵) استخراج شده است؛ به‌صورتی که ابتدا به زبان فارسی ترجمه شده و پس از اطمینان از روایی محتوا (از طریق ارجاع پرسش‌نامه مربوط به هر متغیر به چند تن از اساتید و خبرگان حوزه حسابداری و اخلاق و انجام اصلاحات مورد نیاز)، پرسش‌نامه‌ها بین اعضای نمونه (دانش‌آموختگان رشته حسابداری و شاغل در شرکت‌های خصوصی و دولتی و جوامع حرفه‌ای) توزیع گردیده است.

با توجه به این که تعداد جامعه آماری این پژوهش نامشخص فرض شده است، از این رو برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شد و نمونه مورد نیاز تقریباً ۳۸۴ نفر تعیین گردید.

همچنین جهت نمونه‌گیری پژوهش از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده است. پرسش‌نامه این پژوهش به صورت الکترونیکی (به صورت نامحدود و ارسال برای تمام گروه‌های کاری، دانشگاهی و جوامع حرفه‌ای از طریق ایمیل، شبکه‌های مجازی و ...) و کاغذی (چاپ ۲۰۰ نسخه پرسشنامه و ارسال به افراد در دسترس) بین حسابداران مورد نظر با حداقل مدرک تحصیلی (لیسانس) و شاغل توزیع شده و ۴۰۱ عدد از پرسش‌نامه‌ها جمع‌آوری گردید و در نهایت ۳۸۵ پرسشنامه صحیح، پس از کنترل پایایی ترکیبی، روایی همگرا، روایی واگرا و روایی محتوا مبنای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش قرار گرفته است.

در این پژوهش، برای تحلیل مشخصات پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی و برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات از نرم‌افزار اسمارت پی. آل. اس^{۴۳} استفاده شده است.

در این پژوهش متغیر وابسته، "تمایل به گزارش تخلفات مالی" و متغیر مستقل "رشد اخلاقی" می‌باشند. متغیر جنسیت نیز به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری رشد اخلاقی پاسخ‌دهندگان، آزمون قضاوت اخلاقی لیند (۲۰۰۶) مورد استفاده قرار گرفته است که شایستگی در رشد اخلاقی را می‌سنجد. برای اندازه‌گیری گزارش تخلفات از پرسشنامه استفاده شده توسط شریف (۲۰۱۵) که مبتنی بر ۳ سناریو در حوزه حسابداری است، استفاده شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت‌شناختی پژوهش حاضر نشان از وجود مشارکت ۵۸ درصد مردان و ۴۲ درصد زنان دارد. ۳۸ درصد از مشارکت‌کنندگان در بازه سنی ۲۹-۲۲، ۳۸ درصد در بازه سنی ۳۰-۳۹، ۲۲ درصد در بازه سنی ۴۰-۴۹، ۷ درصد در بازه سنی ۵۰-۵۹ و ۵ درصد ۶۰ سال و بالاتر بوده‌اند. ۵۵ درصد از مشارکت‌کنندگان در شرکت‌های خصوصی و ۴۵ درصد در شرکت‌های دولتی مشغول به کار بوده‌اند.

از نظر تحصیلات ۳۱ درصد در مقطع کارشناسی، ۴۰ درصد در مقطع کارشناسی ارشد، ۱۸ درصد دانشجوی دکتری و ۱۱ درصد دکتری حسابداری بوده‌اند. و ۳۱ درصد مشارکت‌کنندگان در بازه تجربه‌کاری ۵-۱ سال، ۱۵ درصد در بازه ۱۰-۵، ۱۹ درصد در بازه ۱۵-۱۰، ۱۷ درصد در بازه ۲۰-۱۵ و ۱۸ درصد در بازه تجربه بالاتر از ۲۰ سال قرار داشته‌اند. همچنین رده شغلی حسابداری و حسابدار ارشد ۴۱ درصد، حسابرس داخلی ۱۶ درصد، حسابرس مستقل ۸ درصد، رئیس حسابداری ۹ درصد، مدیریت مالی ۱۰ درصد و معاونت مالی ۱۶ درصد از مشارکت‌کنندگان را تشکیل داده است. در نهایت ۹۵ درصد از پاسخ‌دهندگان فاقد عضویت در جامعه حسابداران رسمی بوده‌اند.

۴-۲. برازش مدل اندازه‌گیری

برای سنجش مدل مفهومی پژوهش شاخص‌های پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ، میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE)، بارهای عاملی، روایی واگرا و معیار R²، بررسی شده است و مطابق با اطلاعات نگاره ۱ مشخص می‌شود معیارهای پژوهش حاضر برازش مدل را به خوبی تأیید می‌کنند. همچنین نتیجه سازه رشد اخلاقی بر اساس پرسش‌نامه استاندارد مورد استفاده (لیند، ۲۰۰۶) تنها به یک جواب به عنوان خروجی برای هر شخص خلاصه شده است. لذا به دلیل عدم وجود چند سؤال بررسی آلفای کرونباخ و رعایت ضریب حداکثر ۰.۹۵ (که برای سازه‌های چند سوالی مطرح است) نیاز نمی‌باشد، زیرا در بررسی یک عدد واریانس مطرح نمی‌شود (ونگ، ۲۰۱۶). همچنین متغیر جنسیت از نظر روایی و پایایی مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرد.

نگاره ۱: روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد گویه	بارعاملی	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان	۳	۰.۷۵۵	۰.۷۲۹	۰.۸۴۳	۰.۶۴۳
		۰.۷۴۵			
		۰.۸۹۷			
تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل از سازمان	۳	۰.۸۲۸	۰.۷۰۲	۰.۸۳۰	۰.۶۲۳
		۰.۶۳۶			
		۰.۸۸۲			
رشد اخلاقی	۲۴	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰

یافته‌های پژوهشگر

معیار دیگر بررسی برازش مدل اندازه‌گیری، روایی واگرا است که با معیار "فونل لارکر" سنجیده می‌شود و نگاره ۲ روایی واگرای قابل قبول سازه‌ها را نشان می‌دهد.

نگاره ۲: روایی واگرای متغیرهای پژوهش

متغیرها	تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان	تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل از سازمان	رشد اخلاقی
تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان	۰.۸۰۲	-	-
تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان	۰.۶۲۱	۰.۷۸۹	-
رشد اخلاقی	۰.۵۱۱	۰.۷۵۵	۱.۰۰۰

یافته‌های پژوهشگر

۴-۳. برازش مدل ساختاری

بررسی برازش مدل ساختاری از طریق معیار ضریب تعیین و قدرت پیش‌بینی - که جزء متداول‌ترین معیارهای برازش مدل ساختاری هستند - صورت گرفته و به شرح نگاره ۳ مورد تأیید می‌باشد.

نگاره ۳: نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری

شاخص حشو	ضریب تعیین شده	ضریب تعیین	سازه
۱.۰۰۰	-	-	قضایات اخلاقی
۰.۲۸۱	۰.۲۵۹	۰.۲۶۱	تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان
۰.۳۰۸	۰.۳۶۳	۰.۳۷۴	تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان

یافته‌های پژوهشگر

۴-۴. نتایج آزمون فرضیه‌ها

جداول شماره ۴، ۵، ۶ و ۷ نتیجه آزمون فرضیه‌ها را به شرح زیر نشان می‌دهد:

- مطابق با نگاره شماره ۴ و با توجه به مقدار آماره t ، تأثیر رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان معنادار بوده و فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می‌شود.
- مطابق با نگاره شماره ۴ و با توجه به مقدار آماره t ، تأثیر رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان معنادار بوده و فرضیه پنجم در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می‌شود.

نگاره ۴: نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم از طریق PLS

مسیر فرضیه	ضریب مسیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه فرضیه
رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل از سازمان	۰.۷۵۵	۰.۰۳۵	۲۱.۳۶۱	۰.۰۰۴	عدم رد
رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان	۰.۵۱۱	۰.۰۵۲	۹.۸۱۵	۰.۰۰۰	عدم رد

برای در نظر گرفتن نقش تعدیلی متغیرهای کیفی در فرضیات موردنظر از تحلیل گروهی^{۴۴} استفاده شد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳ و نتایج به شرح نگاره ۵ می‌باشد).

- مطابق با نگاره شماره ۵ از آنجایی که مقدار t به دست آمده برای مقایسه زنان و مردان در آزمون Parametric test و Welch-Satterthwait کوچک‌تر از مقدار ۱.۹۶ است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که متغیر جنسیت رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان را تعدیل نمی‌کند.
- مطابق با نگاره شماره ۵ از آنجایی که مقدار t به دست آمده برای مقایسه زنان و مردان از ۱.۹۶ در آزمون Parametric test و Welch-Satterthwait بزرگ‌تر است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که متغیر جنسیت رابطه رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان را تعدیل می‌کند.

نگاره ۵: نتایج تحلیل چندگروهی آزمون فرضیه‌های مربوط به "تأثیر نقش تعدیل‌گر کیفی

جنسیت"

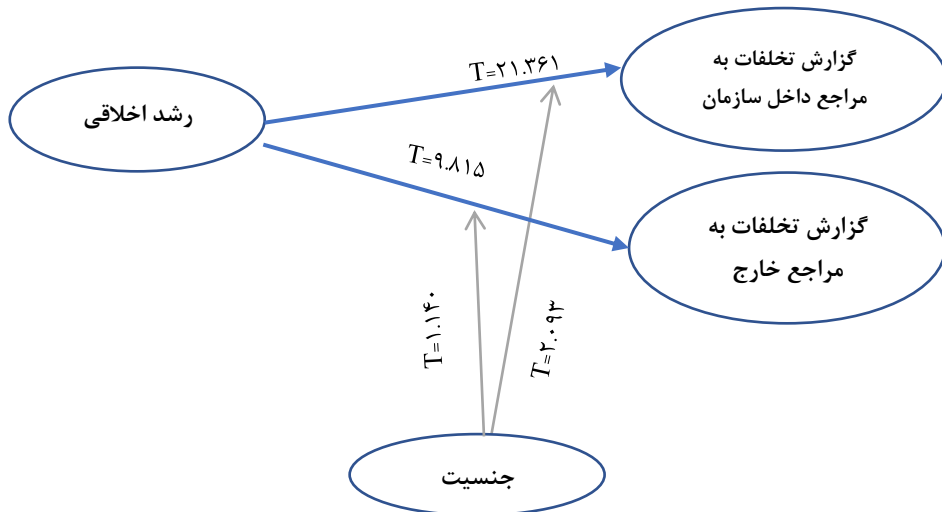
نتیجه فرضیه	سطح معناداری MGA	اختلاف ضرایب مسیر	آماره t Parametric	آماره t Welch-Satterthwait	مسیر فرضیه
رد	۰.۸۷۳	۰.۰۷۲	۱.۰۵۳	۱.۱۴۰	رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل از سازمان
عدم رد	۰.۰۲۱	۰.۲۱۵	۲.۱۶۲	۲.۰۹۳	رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان

نگاره شماره ۶ با نگاهی موشکافانه‌تر بر فرضیه ۴ و اثر معناداری رشد اخلاقی بر تمایل به گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان توسط زنان و مردان به صورت مجزا پرداخته است:

نگاره ۶: نتایج تفصیلی آزمون فرضیه هفتم

سطح معناداری	آماره t	ضریب مسیر	مسیر فرضیه
۰.۰۰۰	۴.۴۹۹	۰.۳۸۱	رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان (زنان)
۰.۰۰۰	۱۰.۱۵۸	۰.۵۹۶	رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان (مردان)

بر اساس نتایج مندرج در نگاره ۶، از آنجا که مقدار t برای این رابطه در هر دو گروه از پاسخ‌دهندگان زن و مرد بیشتر از ۱.۹۶ محاسبه شده است، لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأثیر جنسیت بر رابطه اثر رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی به مراجع خارج سازمان مورد تأیید می‌باشد؛ اما مقایسه ضرایب مسیر نشان می‌دهد نزدیک ۶۰ درصد مردان و ۴۰ درصد زنان بر این رابطه اثر می‌گذارند که میزان اثرگذاری مردان بسیار قابل ملاحظه می‌باشد.



شکل ۲: مقادیر آماره تی

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در نگاره ۷ نشان داده شده است.

نگاره ۷: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

نتیجه	سطح اطمینان مورد تأیید	سطح معناداری	آماره t	مسیر فرضیه
عدم رد	۹۵ درصد	۰.۰۰۴	۲۱.۳۶۱	رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان
عدم رد	۹۵ درصد	۰.۰۰۰	۹.۸۱۵	رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان
رد	۹۵ درصد	۰.۸۷۳	۱.۱۴۰	جنسیت * رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان
عدم رد	۹۵ درصد	۰.۰۲۱	۲.۰۹۳	جنسیت * رشد اخلاقی ← تمایل گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان

یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

رشد تخلفات، مشکلات و خسارات بسیار جدی بر سازمان‌ها تحمیل نموده و همین موضوع منجر به گسترش روزافزون پژوهش‌های مرتبط با "گزارش تخلفات" شده است. نتایج مطالعه انجمن بازرسان خبره ثقلب^{۴۵}، گزارش تخلفات را به عنوان سازوکار پیشگیری و نظارت در افشای تخلفات بیان نموده است (ACFE، ۲۰۲۰، ۲۰۱۸، ۲۰۱۶، ۲۰۱۴، ۲۰۱۲). تاکنون تأثیر عوامل مختلفی بر گزارش تخلفات مالی مورد بررسی قرار گرفته است؛ اما بررسی‌ها نشان می‌دهد که هیچ کدام از پژوهش‌های پیشین تمایل افراد به گزارش تخلفات مالی را با استفاده از نظریه‌های روان‌شناختی از جمله نظریه یادگیری اجتماعی، نظریه نقش اجتماعی، نظریه جامعه‌پذیری جنسیت و نظریه رشد اخلاقی به صورت یکپارچه مورد بررسی قرار نداده‌اند. پژوهش حاضر اثر رشد اخلاقی حسابداران را بر تمایل به گزارش تخلفات مالی را ضمن بررسی نقش تعدیل‌گر جنسیت آزمون نمود.

در این پژوهش علاوه بر بررسی تأثیر رشد اخلاقی حسابداران بر تمایل به گزارش تخلفات به مراجع داخل و خارج سازمان، به این موضوع نیز پرداخته شد که آیا این رابطه تحت تأثیر عامل جنسیت تعدیل می‌شود یا خیر؟. نتایج ارائه شده در نگاره ۷، ضمن تأیید فرضیه اول و

دوم پژوهش نشان می‌دهند که رشد اخلاقی حسابداران در تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی به مراجع داخل و یا خارج سازمان امری تاثیرگذار است. با توجه به نتایج می‌توان گفت افرادی که به مراحل بالای رشد اخلاقی رسیده‌اند، تمایل رعایت قراردادهای اجتماعی و قوانین و هنجارهای گروه را مورد توجه قرار داده و تصور غالب در این است که فرد در سطوح بالای رشد اخلاقی باید کاری را انجام دهد که برای جامعه بهترین انتخاب باشد. به همین دلیل افراد در این سطوح بسیار سریع با شرایط نقض قوانین تعارض پیدا کرده و نسبت به گزارش تخلفات صورت گرفته به مراجع داخل و یا خارج سازمان، اقدام می‌نمایند. چنین نتایجی با یافته‌های پژوهش‌های پیشین ((ولنتین و گودکین (۲۰۱۹)، افرینتی (۲۰۱۸)، هنجانی و همکاران (۲۰۱۸)، شاور و همکاران (۲۰۱۸)، احمد بنیامین و همکاران (۲۰۱۵) و احمد (۲۰۱۲)، لیانارچچی و نیودیک (۲۰۰۸) و دیباکیا و همکاران (۱۴۰۰)) مطابقت دارد.

در فرضیه سوم پژوهش تأثیر جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی و تمایل به گزارش تخلفات به مراجع داخل سازمان مورد تأیید قرار نگرفت. دلیل این موضوع می‌تواند یکپارچگی رفتار افراد با سطوح بالای رشد اخلاقی (صرف نظر از جنسیت) در تصمیم‌گیری نسبت به گزارش تخلفات به مراجع داخلی در جهت بهبود اوضاع سازمان باشد.

نتیجه فرضیه چهارم پژوهش همچنین حاکی از آن است که جنسیت رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل آنان به گزارش تخلفات به مراجع خارج سازمان را تعدیل می‌کند. با توجه به ضرایب نگاره ۶ مشخص می‌شود مردان در ایجاد این رابطه تأثیر بیشتری دارند. علت این موضوع را می‌توان در قالب نظریه نقش اجتماعی بررسی نمود. مطابق با نظریه نقش اجتماعی، افشاگران زن هرچند در سطوح بالای رشد اخلاقی، ممکن است پس از اقدام به گزارش تخلفات به خارج از سازمان، در معرض تلافی‌جویی بیشتری نسبت به مردان قرار بگیرند، زیرا افشاگری تضاد بیشتری با نقش زنان و انتظارات جامعه از نقش زنان نسبت به مردان دارد. این نتیجه مطابق با یافته‌های پژوهش لیانارچچی و نیودیک (۲۰۰۸) می‌باشد.

۶- پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره ۷ می‌توان استدلال نمود که نظریه‌های پایه علوم رفتاری و روان‌شناسی برای تبیین تمایل حسابداران به گزارش تخلفات مالی ابزاری کارآمد

می‌باشد. فسادهای رخ داده در سطح جهان ضمن ایجاد نگرانی برای ذی‌نفعان و مسئولین سازمان‌ها نیاز هرچه بیشتر توجه به اخلاق و معیارهای اخلاقی را پررنگ نموده است، لذا ایجاد بسترهای مناسب اخلاقی برای شناخت روحیات عوامل حرفه حسابداری و طرز تفکر آنان و توجه به تفاوت‌های جنسیتی، از جمله نیازهای سازمان‌ها می‌باشد. بدین‌منظور منطبق بر نتیجه فرضیه اول و دوم پیشنهاد می‌گردد سازمان‌ها نسبت به کنترل سطح استدلال و رشد اخلاقی حسابداران قبل از تصدی‌گری در شغل‌های مربوطه اقدام نموده و با توجه به تفاوت در سطوح رشد اخلاقی حسابداران زن و مرد، با افزایش برنامه‌های آموزشی به ارتقاء گرایش‌های اخلاقی آنان پرداخته و با ارائه مثال‌های عینی از رسوایی‌های مالی اتفاق افتاده در سراسر دنیا نسبت به تقویت انگیزه گزارش تخلفات مالی اقدام نمایند. همچنین سازمان‌ها نسبت به اعمال سیاست‌ها و رویه‌های حمایتی که منجر به افزایش تمایل حسابداران به گزارش تخلفات مالی می‌شود، اقدام نموده و از طریق آموزش، گزارش تخلفات را به عنوان سازوکاری برای حمایت از ارزش‌های اخلاقی سازمانی برجسته و با تدوین کدهای اخلاقی بر گزارش تخلفات تأکید نمایند. همچنین باید عزم رفتاری کارکنان در ارائه گزارشات مربوط به تخلفات سازمانی نیز تقویت گردد. همچنین می‌توان موضوعات نمونه زیر را به عنوان پیشنهادی برای انجام پژوهش‌های آتی در نظر گرفت:

- تأثیر پیشنهادهای مالی بر تمایل حسابداران به گزارش تخلفات مالی
- تأثیر ترس از اقدامات تلافی‌جویانه سازمان بر تمایل حسابداران به گزارش تخلفات

مالی

- تأثیر فرهنگ و تعهد سازمانی بر تمایل حسابداران به گزارش تخلفات مالی
- تأثیر حمایت سازمانی از گزارش تخلفات به مراجع داخل و یا خارج سازمان.

محدودیتی که این پژوهش با آن مواجه بوده است، محدودیت استفاده از سناریوی فرضی

برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش می‌باشد.

یادداشت‌ها

1. Acfe, 2014
2. Gobert And Punch
3. Axtell ,Smith And Tervo
4. Taylor And Curtis
5. Defining Issues Test
6. Moral judgment Test
7. Miceli And Near
8. Dozier
9. Zhang
10. Vroom
11. Callahan And Collins
12. Kohlberg
13. Preconventional
14. Conventional
15. Postconventional Or Principled
16. Supriyadi, S., & Prasetyaningsih
17. Valentine And Godkin
18. Hanjani
19. Shawver And Shawver
20. Afriyenti
21. Latan
22. Alleyne
23. Ahmad Buniamin And Mohd Mahali
24. Adebayo
25. The Social Learning Theory
26. Albert Bandura
27. Gilligan
28. Patricia Sellers
29. Schubert
30. Social Role Theory
31. Gender Socialization
32. Borkowski And Ugras
33. Hunt
34. Ruegger And King
35. Nejad Toolami
36. Afriyenti
37. Handayani And Helmayunita
38. Tinuke
39. Kaplan
40. Rehg
41. Valentine And Rittenburg
42. Adebayo
43. Smart Pls
44. Group Analysis
45. Acfe

منابع

الف. فارسی

- جعفری، علیرضا؛ فروغی، میثم؛ و نادری بنی، رحمت‌اله. (۱۳۹۳). عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۶ (۲۲)، ۱۳۳-۱۱۴.
- حجازی، رضوان؛ رجب‌دردی، حسین؛ و بردبار، مجتبی. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل موثر بر تقلب در مدرسان حسابداری با تاکید بر نظریه مثلث تقلب. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲ (۲)، ۱۳۲-۱۰۷.
- حجازی، رضوان؛ و مسافری، جنت. (۱۳۹۱). رابطه جنسیت با اخلاق حرفه‌ای در جامعه دانشگاهی و حرفه حسابداری. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۷ (۱)، ۸-۱.

دلاور، علی. (۱۳۸۸). *مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی*. تهران: انتشارات رشد.

دریایی، مجید؛ نیکومرام، هاشم خان محمدی، محمد حامد. (۱۳۹۸) *ویژگی‌های فردی و تمایل به گزارش اخلاقی تقلب در حرفه حسابرسی*. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۴(۱)، ۱۷۷-۱۷۰
 دیباکیا، پریا؛ بنی‌مهد، بهمن؛ شکری، اعظم؛ و مرادزاده‌فرد، مهدی. (۱۴۰۰). *تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تاکید بر نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی درک شده*. *دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۲)، ۵-۱.
 رسولی، نسرین؛ و ترابی، محمد امین. (۱۳۹۷). *گام به گام با SMART PLS 3*. تهران: مؤلفین طلایی.

سلمان‌پناه، نجمه؛ و طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲). *بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران*. *حسابداری مدیریت*، ۶(۱۸)، ۹۶-۸۷.
 عسگری، مرتضی. (۱۳۹۲). *بررسی رابطه بین مسائل اخلاقی و تصمیم‌گیری حسابرسان*. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی.

فرج‌زاده دهکردی، حسن. (۱۳۹۸). *رابطه ویژگی‌های شخصیتی و جنسیت با قضاوت اخلاقی حسابداران: شواهدی مبتنی بر رشته تحصیلی*. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷)، ۲۰۸-۱۸۱.

کاظمی علوم، مهدی؛ ایمانی برندق، محمد؛ و عبدی، مصطفی. (۱۳۹۸). *بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر کیفیت سود*. *دانش حسابداری*، ۱۰(۱) 137-168.

مؤمنی، منصور؛ و فعال قیومی، علی. (۱۳۹۴). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*. تهران: گنج شایگان.

مهدوی، غلامحسین؛ و قاسمی، میثم. (۱۳۸۸). *تأثیر سازه‌های اجتماعی قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، سطح تحصیلات، فردگرایی، جنسیت، رشته تحصیلی و سابقه‌های کاری بر افشاگری مالی*. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱(۱)، ۲۱۵-۱۹۱.

نمازی، محمد؛ و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). *مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصدگزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران*. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۴۹،

.۱-۲۸

نمازی، محمد؛ و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران. *بررسی‌های حسابداری*، ۲(۵)، ۱۳۳-۱۰۹.

نمازی، محمد؛ و رجب دری، حسین. (۱۳۹۹). نظریه‌ها و کاربردهای اخلاق حرفه‌ای در حسابداری جلد اول. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

هیر، جوزف؛ هالت، توماس؛ رینگل، کریستن؛ و سارستد، مارکو. (۱۳۹۳). *مدلسازی معادلات ساختاری کمترین مربعات جزئی (PLS-SEM)*. ترجمه دکتر آذر و غلامزاده. تهران، انتشارات نگاه دانش (۲۰۱۳).

یادگاری، خالد؛ امیری، هوشنگ؛ صالحی، اله کرم و خنیفر، حسین. (۱۴۰۰). تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حساب‌رسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن. *دانش‌حسابرسی*، ۲۱ (۸۲)، ۴۷۷-۵۰۱.

ب. انگلیسی

- Adebayo, D. O. (2005). Gender and attitudes toward professional ethics: a Nigeria police perspective. *African Security Studies*, 14(2), 93-100.
- Afriyenti, M. (2018, July). The Influence of Moral Reasoning and Gender towards Whistleblowing Intention. In First Padang International Conference On Economics Education, Economics, Business and Management, Accounting and Entrepreneurship (PICEEBA 2018) (557-561). Atlantis Press.
- Ahmad Buniamin, M. A., & Mohd Mahali, M. F. (2015). Ethical reasoning as contextual predictor of whistle-blowing intention/Saidah Hamizah Ahmad, Mohamad Amirul Ahmad Buniamin and Mohd Farid Mohd Mahali. *Journal of Administrative Science*, 12(1), 35-46.
- Ahmad, S., Smith, G., & Ismail, Z. (2012). Internal whistle-blowing intentions: A study of demographic and individual factors. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(11), 1632-1645.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Axtell, J., Smith, L. M., & Tervo, W. (2017). The advent of accounting in

- business governance: From ancient scribes to modern practitioners. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 12(1), 21-46.
- Ayers, S., & Kaplan, S. E. (2005). Wrongdoing by consultants: An examination of employees' reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 57(2), 121-137.
- Brewer, G. A., & Selden, S. C. (1998). Whistle blowers in the federal civil service: New evidence of the public service ethic. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(3), 413-440.
- Callahan, E. S., & Collins, J. W. (1992). Employee attitudes toward whistleblowing: Management and public policy implications. *Journal of Business Ethics*, 11(12), 939-948.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2009). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 191-220.
- Fapohunda, T. (2016). Gender: Precursor of whistle blowing intentions and reprisals. *International Journal of Research in Humanities and Social Studies*, 3(12), 19-27.
- Gilligan, C. (1977). In a different voice: Women's conceptions of self and of morality. *Harvard Educational Review*, 47(4), 481-517.
- Gobert, J., & Punch, M. (2000). Whistleblowers, the public interest, and the Public Interest Disclosure Act 1998. *The Modern Law Review*, 63(1), 25-54.
- Gundlach, M. J., Douglas, S. C., & Martinko, M. J. (2003). The decision to blow the whistle: A social information processing framework. *Academy of Management Review*, 28(1), 107-123.
- Guttek, B. A., & Bikson, T. K. (1985). Differential experiences of men and women in computerized offices. *Sex Roles*, 13(3-4), 123-136.
- Henseler, J., Dijkstra, T. K., Sarstedt, M., Ringle, C. M., Diamantopoulos, A., Straub, D. W., ... & Calantone, R. J. (2014). Common beliefs and reality about PLS: Comments on Rönkkö and Evermann (2013). *Organizational Research Methods*, 17(2), 182-209.
- Handayani, D. F., & Helmayunita, N. (2019). Women and whistle-blowing: Gender in reporting channel and moral reasoning to report the fraud in procurement processes in the government sector. In *3rd International Conference on Accounting, Management and Economics (ICAME)*

- 2018), 391-400
- Hanjani, A., Purwanto, A., & Kusumadewi, R. K. A. (2018). The Impact of Ethical Judgment, Locus of Control, and Organizational Commitments to Whistleblowing. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 6(2), 97-104.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy Of Management Review*, 16(2), 366-395.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2009). An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 15-30.
- Keenan, J. P. (1990). Upper-level managers and whistleblowing: Determinants of perceptions of company encouragement and information about where to blow the whistle. *Journal of Business and Psychology*, 5(2), 223-235.
- Kohlberg, L. (1984). *Essays on moral development/2 The psychology of moral development*. Harper & Row.
- Lind, G. (1985). Growth and regression in cognitive-moral development of young university students. In *Moral dilemmas and ethical reasoning* (99-114). Routledge.
- Lind, G. (2000). Review and appraisal of the moral judgment test (MJT). Konstanz: FB Psychologie-University of Konstanz.
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37-57.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1984). The relationships among beliefs, organizational position, and whistle-blowing status: A discriminant analysis. *Academy of Management Journal*, 27(4), 687-705.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1985). Characteristics of organizational climate and perceived wrongdoing associated with whistle-blowing decisions. *Personnel Psychology*, 38(3), 525-544.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1988). Individual and situational correlates of whistle-blowing. *Personnel Psychology*, 41(2), 267-281.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-blowing in organizations*. Psychology Press.

- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistle-blowing: Myth and reality. *Journal of management*, 22(3), 507-526.
- Near, J. P., Dworkin, T. M., & Miceli, M. P. (1993). Explaining the whistle-blowing process: Suggestions from power theory and justice theory. *Organization Science*, 4(3), 393-411.
- Nejad Toolami, B., Rahnamay Roodposhti, F., Nikoomaram, H., Banimahd, B., & Vakilifard, H. (2019). The survey of whistleblowing intentions for accounting frauds based on demographic individual differences among accounting staff. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 4(14), 1-13.
- Ponemon, L. A. (1994). Whistle-blowing as an internal control mechanism-individual and organizational considerations. *Auditing: A journal of Practice & Theory*, 13(2), 118-130.
- Rehg, M. T., Miceli, M. P., Near, J. P., & Van Scotter, J. R. (2008). Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: Gender differences and power relationships. *Organization Science*, 19(2), 221-240.
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger.
- Ruegger, D., & King, E. W. (1992). A study of the effect of age and gender upon student business ethics. *Journal of Business Ethics*, 11(3), 179-186.
- Sharif, Z. (2015). *Intention Towards Whistle-Blowing Among Internal Auditors in the UK* (Doctoral dissertation, University of Huddersfield).
- Shawver, T. J., & Shawver, T. A. (2018). The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting*. Emerald Publishing Limited.
- Supriyadi, S., & Prasetyaningsih, N. U. (2021). The role of moral reasoning on the effects of incentive schemes and working relationships on whistleblowing: An audit experimental study. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 23(3), 215-236.
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2013). Whistleblowing in audit firms: Organizational response and power distance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 21-43.

- Valentine, S. R., & Rittenburg, T. L. (2007). The ethical decision making of men and women executives in international business situations. *Journal of Business Ethics*, 71(2), 125-134.
- Valentine, S., & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288.
- Vroom, V. H. (1964). Work and motivation.