

## بررسی تأثیر ابعاد عدالت اجتماعی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب

فاطمه جوانمرد

دانشجوی دکترا حسابداری- دانشگاه آزاد اسلامی - واحد امارات متحده عربی  
jsadaf68@yahoo.com

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد تمام دانشگاه - مدیر گروه مالی و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد امارات متحده عربی (نویسنده مسئول)  
roodposhti.rahnama@gmail.com

شادی شاهوردیانی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی - واحد شهر قدس - تهران - ایران  
hshahverdiani@gmail.com

حمیدرضا کردلوئی

دانشیار گروه مدیریت مالی، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
Hamidreza.kordlouie@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۵

### چکیده

حسابرسی اجتماعی، فرآیندی قطعی و اجتناب‌ناپذیر است؛ زیرا همان‌طور که جامعه تغییر می‌یابد، تقاضا برای درجه‌های متفاوتی از پاسخگویی مدیران واحدهای دولتی و خصوصی نیز افزایش یافته است و سیستم حسابرسی باید بتواند این‌گونه تقاضاها را برآورده کند. هدف این پژوهش بررسی تأثیر ابعاد عدالت اجتماعی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب می‌باشد. این پژوهش، از لحاظ روش از نوع پژوهش‌های میدانی - پیمایشی است؛ از حیث هدف در زمره پژوهش‌های توصیفی قرار می‌گیرد و از نظر نتایج در زمره پژوهش‌های کاربردی است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است که به این منظور، پس از برآورد حجم نمونه تعداد ۲۹۵ پرسشنامه به شیوه تصادفی در دسترس در میان جامعه آماری توزیع شد؛ و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزارهای مدل‌سازی معادلات ساختاری PLS استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد تمامی ابعاد عدالت اطلاعاتی، توزیعی، بین فردی و رویه‌ای بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب تأثیر مثبت دارند و بعد عدالت اطلاعاتی دارای بیشترین تأثیر است. **واژه‌های کلیدی:** عدالت اطلاعاتی، عدالت توزیعی، عدالت بین فردی، عدالت رویه‌ای، کیفیت گزارش‌دهی تقلب.

## ۱- مقدمه

تقلب و عدالت اجتماعی از آن جهت است که فرا تحلیل‌هایی که در باب رابطه عدالت با متغیرهای مختلفی انجام شده حاکی از آن است که این پدیده با متغیرهای نگرشی و رفتاری و رفتاری دارای رابطه قابل توجهی است؛ و به‌طور خاص جایگاه مفهومی و تحقیقی عدالت اجتماعی از نظر تاریخی بر دور حوزه عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای متمرکز بوده است. همچنین رابطه پدیده گزارشگری تقلب و عدالت اجتماعی از آن جهت است که عدالت اجتماعی نقش مهمی را در سازمان ایفا می‌کند و چگونگی برخورد با افراد در سازمان‌ها ممکن است باورها، احساسات، نگرش‌ها و رفتار کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد. از این منظر با توجه به اینکه اقدام حسابرسان در گزارشگری تقلب تحت تأثیر این ابعاد می‌تواند رفتار آنها را تحت تأثیر قرار دهد، پیش‌بینی می‌شود که موضوع عدالت اجتماعی در حوزه گزارشگری تقلب، رفتار حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد تیناپویس<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) نیز نشان می‌دهد فرآیندهای مرتبط و نتایج ناشی از افشاگری مستقیماً با نگرانی‌های عدالت اجتماعی مرتبط است. نظریه عدالت امکان درک چگونگی تعیین رفتار منصفانه توسط کارمندان و مدیران و سازمان‌ها و رابطه بین این برداشتها از عدالت سازمانی را فراهم می‌کند زیربنای این ایده این است که کارکنان عدالت رویه‌ای را با پیش‌بینی اینکه توزیع عادلانه نتایج سازمان در کوتاه‌مدت منجر به برابری طولانی‌مدت پاداش‌های شخصی در رویه‌های تصمیم‌گیری می‌شود، درک می‌کنند. همچنین عدالت سازمانی ممکن است بر نگرش‌های گزارشگر تقلب تأثیر بگذارد زیرا انگیزه‌های اجتماعی کارمندان را افزایش می‌دهد که با گزارش‌دهی تقلب و رفتارها مرتبط هستند. علاوه بر این، از دیدگاه نظریه تبادل اجتماعی<sup>۶</sup> می‌توان رابطه بین عدالت و گزارش‌دهی تقلب را توضیح داد؛ وقتی کارمندان عدالت سازمانی بالایی را درک کنند، احتمال گزارش‌دهی تقلب را افزایش می‌دهد. همچنین بر اساس این تئوری ادراک از عدالت سازمانی به‌وسیله برانگیختن کارمندان از طریق تشریح روابط با سازمانی که با آن مبادله اجتماعی دارند، می‌تواند بر گزارش موارد تقلب تأثیر بگذارد. (کوتاندی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۴). در یک فرآیند تبادل اجتماعی کارمندان رفتار منصفانه و اعتماد به مدیران را ادراک می‌کنند و از الزامات رسمی شغل فراتر رفته و به‌طور ارادی اعمالی را که به سازمان سود می‌رسانند، انجام می‌دهند (وایستاد و بارکلی<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳). (رجینالد و پارک<sup>۹</sup>، ۲۰۱۹). میکلی و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۲) نیز استدلال کردند که وقتی مدیران عدالت

تقلب عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی (دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۴۰۰). در حرفه حسابداری، گزارش‌دهی تقلب<sup>۱</sup> به‌عنوان رفتاری که منافع جامعه را در نظر می‌گیرد، حائز اهمیت ویژه‌ای است. افشای مالی شرکتی با کیفیت بالا برای اطمینان از عملکرد روان بازارهای سرمایه بسیار مهم است. مدیریت، کمیته‌های حسابرسی، تنظیم‌کننده‌ها، سرمایه‌گذاران، حسابرسان و تحلیل‌گران همه اجزای جدایی‌ناپذیر اکوسیستم گزارش‌دهی مالی هستند به خصوص این توجه از آن جهت بود که وقوع رسوایی‌های بزرگ در پرونده‌هایی مانند انرون و ورلداکام، توجه‌ها را به سمت ضعف حسابرسان در انجام وظایف خود معطوف نمود. تبعات این رسوایی‌ها چنان بزرگ بود که موجب بازنگری در بررسی عوامل موثر بر نیت افشاگری در موسسات حسابرسی شد. (منهارد و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). باین‌حال، گروهی از افراد که اغلب نادیده گرفته شده‌اند، افشاگران هستند، اگرچه نقش مهمی در افشای تقلب‌های حسابداری دارند (نان و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). یکی از رویکردهایی که اخیراً نقش آن در کمک به افشاگری مورد توجه قرار گرفته است؛ رویکرد عدالت است. گزاره‌های موجود در تئوری عدالت از قبیل خدمت اجتماعی، بی‌طرفی و ارائه منصفانه از مواردی است که در حسابداری نیز بر آن تأکید می‌گردد و یکی از رویکردهای پژوهش در حسابداری، رویکرد اخلاقی است که بر مفاهیم انصاف، عدالت و حقیقت‌تمركز می‌نماید. (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸). بلکویی بیان می‌کند که در حسابداری کاربرد تئوری عدالت (توزیع برابر همه کالاها و خدمات اقتصادی) بیانگر انتخاب نوعی نظام حسابداری است که در نهایت راه‌حلی را ارائه نماید که بی‌طرفانه، مطلوب و از دیدگاه اجتماعی منصفانه باشند (اقدام مزرعه و همکاران، ۱۳۹۸). لسلی کسپاول<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) بیان می‌دارد که رویکردهای جدید حسابداری انتقادی به سمت برابری‌ها، عدالت اجتماعی و آزادی‌ها در حال حرکت است. در حسابداری کاربرد تئوری عدالت راه‌حلی را ارائه نماید که بی‌طرفانه، مطلوب و از دیدگاه اجتماعی منصفانه باشند (اقدام مزرعه و همکاران، ۱۳۹۸). البته مرکز ثقل تطبیق نظریه عدالت با حسابداری را باید در مقوله قراردادهای اجتماعی و به گفته حسابداری به‌عنوان خدمت اجتماعی، جستجو کرد. رابطه میان پدیده گزارش‌دهی

<sup>6</sup> social exchange theory

<sup>7</sup> Kuntadi

<sup>8</sup> Whiteside, D. B. and L. J. Barclay

<sup>9</sup> Reginald and Park

<sup>10</sup> Miceli et al

<sup>1</sup> whistleblowing

<sup>2</sup> Menhard

<sup>3</sup> Nan et al

<sup>4</sup> Lesley Catchpole

<sup>5</sup> Tina UYS

افشاگری و گزارشگری تقلب نشان می‌دهند که متغیرهای هزینه فردی، شدت تقلب و تعهد سازمانی بر قصد انجام اقدامات افشاگر تأثیر می‌گذارد. خان و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان تأثیر منطقی سازی اشتباه و تهدید به تلافی بر گزارش‌دهی تقلب نشان دادند تمایل افراد به "گزارش‌دهی تقلب" در نتیجه جدی بودن عمل اشتباه افزایش می‌یابد و افشاگران در صورت پیش‌بینی تهدید تلافی‌جویانه و عدم حمایت مدیریت ارشد به احتمال زیاد سکوت اختیار می‌کنند. ساکومادیلگا و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان گزارش‌دهی مالی تقلبی در مؤسسات وزارتتی و دولتی با استفاده از نظریه شش‌ضلعی نشان دادند عوامل فرصت، غرور و تبانی به‌طور قابل‌توجهی بر گزارش‌دهی مالی متقلبان تأثیر می‌گذارند. اما فشار، منطقی‌سازی و توانمندی بر گزارش‌دهی تقلب تأثیرگذار نیستند. توان و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان نیات هشداردهی تخلفات خارجی حساب‌برسان: دیدگاهی مبتنی بر نظریه محرک - ارگانسیم - پاسخ به این نتیجه رسیدند که حمایت سازمانی ادراک شده تأثیر قابل‌توجهی بر خودکارآمدی و نگرش دارد. خودکارآمدی به‌عنوان متغیر میانجی، تأثیر قابل‌توجهی بر رابطه بین حمایت سازمانی ادراک شده و مقاصد هشداردهی خارجی دارد. ریداریانتو<sup>۹</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان تعهدات سازمانی در حسابرسی خدمات مالی با پیشینه عدالت سازمانی و رضایت شغلی نشان می‌دهد که عدالت رویه‌ای و عدالت تعاملی بر تعهد سازمانی تأثیر می‌گذارد. از سوی دیگر، عدالت توزیعی تأثیری بر تعهد سازمانی ندارد و رضایت شغلی نیز به‌طور تجربی ثابت شده است که تأثیری بر تعهد سازمانی ندارد. او به شرکت‌های حسابداری عمومی پیشنهاد می‌دهد تا عامل انصاف در ارائه پاداش به حساب‌برسان نادیده گرفته نشود و در صورت انصاف، اعطای پاداش به حساب‌برسان تنها محدود به میزان پاداش نیست، بلکه فرآیند تعیین میزان پاداش نیز در نظر گرفته شود. ورن و یونسر<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۱) در بررسی سبک‌های رهبری و عدالت و اعتماد سازمانی را بر گزارش تخلفات نشان دادند الگوهای رفتاری و رهبری مدیران نقش با اهمیتی در تشویق کارکنان به گزارش تخلفات همکاران خود دارند. آن‌ها دریافتند که اعتماد و عدالت سازمانی ویژگی مهمی در موفقیت سازمان در کاهش تخلفات و افزایش بهره‌وری سازمانی است. به عقیده آن‌ها، افزایش گزارش تخلفات توسط کارکنان، نشان‌دهنده موفقیت مدیریت سازمان

را رعایت کنند، کارکنان احساس می‌کنند که از حمایت بیشتری برخوردار می‌شوند و روند افشاگری عادلانه‌تر در نظر گرفته می‌شود.

تحقیقات در این زمینه نشان می‌دهد تئوری عدالت یکی از عوامل اثرگذار بر رفتار فرد در جامعه ساختاریافته است و از ملازمات انتظار بروز رفتار اخلاقی و منصفانه است و در پژوهش‌های بسیاری چون پژوهش‌های کابده و وانگ<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)، خان و همکاران (۲۰۲۲)، روستیارینی و مراواتی<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، ستیوان و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰)، ریداریانتو<sup>۴</sup> (۲۰۲۰) و سیفرت و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) به تأثیر انواع عدالت سازمانی شامل عدالت رویه‌ای، عدالت تعاملی و عدالت توزیعی بر تمایل به افشاگری پی برده شده است که در زمینه افشاگری تخلفات، عدالت رویه‌ای بیانگر وجود رویه‌های رسمی برای افشاگری امن است و عدالت تعاملی اشاره به پشتیبانی مقامات بالاتر از افشاگران دارد و عدالت توزیعی بیانگر اقدام جدی سازمان در جهت توقف موارد افشاشده می‌باشد (نژاد تولمی و همکاران، ۱۳۹۸). در پژوهش رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۴۰۱) مبتنی بر نظرات خبرگان این حوزه و مطالعه کامل ادبیات نظری موجود، به ارائه الگوی کیفیت گزارش‌دهی تقلب مبتنی بر رویکرد عدالت اجتماعی پرداخته شد و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های این الگو شناسایی شده‌اند. در این پژوهش در عمل نیز به شیوه‌ای پیمایشی از نظرات حساب‌برسان فعال در این زمینه برای افزایش اعتبار و قابلیت تعمیم این الگو، به آزمون آن پرداخته شده است. این بررسی می‌تواند مکمل الگوی استخراج‌شده از نظرات خبرگان باشد و در عمل مدل ارائه‌شده و میزان کارایی آن را مورد سنجش قرار دهد و این موضوع موردبررسی قرار خواهد گرفت که آیا این ابعاد و مؤلفه‌های مستخرج شده از نظرات خبرگان و ادبیات نظری در کیفیت گزارش‌دهی تقلب تأثیرگذار است یا خیر؟

## ۲- پیشینه پژوهش

کونتادی و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر پیشگیری از تقلب: نقش حسابرسی داخلی، فرهنگ سازمانی و سیستم افشاگر، با مرور ادبیات پیشین و تدوین فرضیات نشان دادند حسابرسی داخلی، فرهنگ سازمانی و سیستم افشاگری در یک موسسه و حمایت از آن بر پیشگیری از تقلب مؤثر است. منهارد (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر در قصد انجام

<sup>7</sup> Sukmadilaga et al

<sup>8</sup> Tuan

<sup>9</sup> Ridaryant et al

<sup>10</sup> Oran & Unsar

<sup>1</sup> Kebede S and Wang

<sup>2</sup> Rustiarini & Merawati

<sup>3</sup> Setiawan

<sup>4</sup> Ridaryant et al

<sup>5</sup> Seifert

<sup>6</sup> Kuntadi

هداردی (سوت زنی) در مؤسسات حسابرسی: با تأکید بر نظریه‌های هوش هیجانی و هویت اجتماعی نشان دادند که سبک رهبری اخلاقی مدیران و مؤلفه‌های آن بر هشاردی حسابرسان به صورت مستقیم و به واسطه هوش هیجانی و هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. محمدیون و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان ارائه مدل گزارش هشاردهی در حرفه حسابرسی مبتنی بر عوامل سازمانی مؤسسات حسابرسی در ایران نشان دادند عوامل سازمانی مؤسسات حسابرسی در ایران برگزارش هشاردهی در حرفه حسابرسی تأثیر داشته و همچنین به نوبه خود موجب گزارش هشاردهی به موقع در بین حسابرسان مطابق با اصول، رویه و معیارهای قانونی به عنوان یک عمل داوطلبانه می‌شود. یادگاری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشاردهی حسابرسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن، از طریق مدل رگرسیون خطی چندگانه و با بررسی نمونه آماری شامل ۲۶۳ نفر از جامعه حسابداران رسمی، نشان دادند که محافظه‌کاری اجتماعی بر هشاردهی حسابرسان تأثیر معنادار دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حسابرسان بر رابطه بین محافظه‌کاری اجتماعی و سطح هشاردهی حسابرسان اثر تعدیلی دارند. میر خلیلی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان نقش عدالت سازمانی در پیشگیری از فساد اداری نشان دادند اگر عدالت توزیعی برقرار نباشد طبق نظریه فشار مرتون، کارمند سازمان به ابزارهای غیرقانونی مانند ارتشا و اختلاس متوسل می‌شود تا به هدف خود برسد. اگر عدالت رویه‌ای در سازمان برقرار نباشد، نوعی احساس بی‌عدالتی در افراد شکل می‌گیرد و طبق نظریه کنترل اجتماعی هیرشی دو عامل تعهد و اعتقاد در فرد نسبت به سازمان متزلزل می‌شود و در نهایت اگر عدالت مرداوه ای برقرار نباشد زمینه انحرافات اجتماعی مانند کم‌کاری و عدم تعهد را در فرد به وجود می‌آورد.

### ۳- چارچوب نظری و ارائه فرضیات پژوهش

برای گزارش‌دهی تقلب، از اصطلاحاتی مانند افشاگری تقلب، هشاردهی تخلفات و هشاردهی خطاکاری نیز استفاده شده است که همگی دارای معنای واحدی هستند و برگرفته از اصطلاح (Whistleblowing) می‌باشد. اصطلاح افشاگر- (معادل آن «سوت‌زن») - از ترکیب دو واژه «سوت» و «دمنده» پدید می‌آید که به ایده شخصی اشاره دارد که با شناسایی موقعیتی خاص، سوت خود را برای جلب توجه به آنچه در حال وقوع است به صدا درمی‌آورد و معنای گسترده‌تر از «شاک» دارد، زیرا

در رهبری و مدیریت کارکنان می‌باشد. کنی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان موضوعیت‌های افشاگر: سازمان و دبستگی نشان دادند که هنجارهای سازمانی و حرفه‌ای را از عوامل مهم و تأثیرگذار در درک کارکنان از هشاردهی تقلب می‌دانند. به عقیده آن‌ها برای تقویت گزارش و هشاردهی تقلب باید وظیفه‌شناسی کارکنان، اعتماد سازمانی کارکنان، و حرفه‌گرایی کارکنان را تقویت نمود. همچنین قوانین سازمانی و حرفه‌ای در حمایت از هشاردهنده‌های تقلب تدوین نمود. کورنیاوان و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان عدالت سازمانی و گزارش‌دهی تقلب: یک آزمون تجربی نشان دادند گزارش‌دهی تقلب می‌تواند توسط چندین عامل ایجاد شود، که یکی از آنها عدالت سازمانی است. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که وقتی فردی با عدالت توزیعی عادلانه یا عدالت رویه‌ای منصفانه روبرو می‌شود، تمایل به گزارش‌دهی تقلب دارد. هنگامی که فردی با عدالت رویه‌ای ناعادلانه و عدالت توزیعی عادلانه روبرو می‌شود، آن‌ها نیز تقلب را گزارش می‌کنند.

کریمی و همکاران (۱۴۰۲) در بررسی عوامل مؤثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی با رویکرد زمینه بنیاد، نشان دادند قضاوت حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای، تجربه و مهارت حسابرس، عوامل فردی، عوامل روان‌شناختی، تأکید بر مؤلفه‌های احساسی، نقش مؤلفه‌های اخلاقی و عوامل محیطی در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و شرایط مداخله‌گر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابرسی هستند. نیک کار و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهی با عنوان آزمون مدل اختلاف‌نظر اصول سازمانی در حسابرسان درباره گزارش تخلفات حرفه‌ای حسابرس نشان می‌دهد که برداشت از مسئولیت‌های فردی در قبال گزارش تخلفات و خطاکاری و همچنین برداشت از عواقب و پیامدهای ناشی از تخلفات و خطاکاری همکاران در میان حسابرسان دیوان محاسبات بیشتر از سازمان حسابرسی می‌باشد و این تفاوت معنی‌دار می‌باشد. وحدتی و همکاران (۱۴۰۱) در مطالعه‌ای با عنوان طراحی الگوی هشاردهی در حسابرسی بر اساس تحلیل داده بنیاد، نهایتاً مدل کیفی هشاردهی حسابرسی را ارائه دادند. نتایج پژوهش حاکی از وجود نگرشی منفی نسبت به هشاردهی است. اعضای حرفه علاوه بر تأکید بر حمایت قانونی و توجه به ساختار اقتصادی و سازمانی، اعتقاد دارند که فرهنگ‌سازی و تشویق هشاردهندگان می‌تواند ترویج هشاردهی، شفاف‌سازی در محیط تجاری و افزایش اعتبار حرفه را در پی داشته باشد. شاهعلی زاده و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه سبک رهبری مدیران با

<sup>2</sup> Kurniawan

<sup>1</sup> Kenny

اجتماعی، بی‌طرفی و ارائه منصفانه از مواردی است که در حسابداری نیز بر آن تأکید می‌گردد و یکی از رویکردهای تحقیقاتی در حسابداری رویکرد اخلاقی است که بر مفاهیم انصاف، عدالت و حقیقت تمرکز می‌نماید. البته مرکز ثقل تطبیق نظریه عدالت با حسابداری را باید در مقوله قراردادهای اجتماعی و به گفته حسابداری به‌عنوان خدمت اجتماعی، جستجو کرد. به‌طور خاص هر یک از مفاهیم عدالت، حقیقت و انصاف به صورتی فزاینده توانسته است در ارائه تئوری و چارچوب نظری ارائه شده به‌وسیله هیئت استانداردهای حسابداری مالی اثر بگذارد. از دیدگاه مبتنی بر اصول اخلاقی، رعایت نکاتی مانند نداشتن جانب‌داری و بیان صادقانه نکاتی هستند که الزاماً از ویژگی‌های یک سیستم حسابداری قابل‌اتکا به‌حساب می‌آیند. عدالت یعنی در مورد همه گروه‌های ذینفع در امور مالی باید به‌صورت یکسان عمل شود، حقیقت یعنی حساب‌ها نباید وسیله‌ای برای ارائه گزارش‌های نادرست درآیند و انصاف یعنی رویه‌ها و مقررات حسابداری نباید منافع گروه خاصی را تأمین نماید. از این نظر لیتلتن (۱۹۶۸) نیز بر وظیفه اجتماعی حسابداری تأکید دارد. به نظر او حسابداری همیشه یک آرمان برای خود داشته و آن، کنش برای یافتن و گفتن حقیقت است. یافتن حقیقت و منعکس کردن حقیقت بخش‌های با اهمیتی از وظیفه اجتماعی حسابداری است و از مهم‌ترین وظایف حسابداران یکی این است که در جهت واقعیت بخشیدن به آن وظیفه اجتماعی بکوشند (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸).

به‌طور خاص در علوم اجتماعی، مطالعات حسابرسی از سنت قوی عدالت اجتماعی و اقدام مشارکتی سرچشمه می‌گیرد که اغلب شامل همکاری بین محققان و جوامع می‌شود (بریان و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). به‌عنوان مثال حسابرسی اجتماعی را فرآیندی تعریف کرده‌اند که واحد تجاری را قادر می‌سازد تا منافع و محدودیت‌های محیطی، اقتصادی و اجتماعی را ارزیابی کرده و آن را توجیه کند. در این تعریف سازمان برای خلق ارزش و رسیدن به اهدافی که متعهد شده است، فعالیت می‌کند. از این دیدگاه، حسابرسی اجتماعی، فرآیندی قطعی و اجتناب‌ناپذیر است؛ زیرا همان‌طور که جامعه تغییر می‌یابد، تقاضا برای درجه‌های متفاوتی از پاسخگویی مدیران واحدهای دولتی و خصوصی نیز افزایش یافته است و سیستم حسابرسی باید بتواند این‌گونه تقاضاها را برآورده کند (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۵)؛ که در این زمینه فشار برای گزارش‌دهی تقلب و هشداردهی در مورد تقلب را می‌توان در راستای اهداف حسابرسی اجتماعی دانست.

مفهوم افشاگر به کسی تسری می‌یابد که اطلاعات را به‌طور کلی برای عموم (اعم از جامعه مدنی یا مطبوعات) افشا می‌کند (آیرس و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). در حرفه حسابرسی هشداردهی عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی همکاران خود را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی به مراجع ذیصلاح داخلی یا خارجی گزارش می‌نمایند. هدف این کار رعایت اخلاق حرفه‌ای و درنهایت افزایش کیفیت کار حسابرسان می‌باشد (نیک کار و همکاران، ۱۳۹۹). لذا حسابرسان به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای مسئولیتی ماورای مسئولیت یک کارمند عادی دارد. از این رو هشداردهی به‌عنوان یک عمل داوطلبانه، ماوراء آیین رفتار حرفه‌ای عمل کرده و می‌تواند به‌عنوان عاملی مهم در جهت حفظ منافع عموم مورد توجه قرار گیرد (یادگاری، ۱۴۰۰).

اما قبل از پرداختن به موضوع عدالت اجتماعی و نقش آن در گزارش‌دهی تقلب در حسابرسان، لازم است تا مختصری از کاربرد و مفاهیم عدالت اجتماعی در علم حسابداری ارائه شود. ارتباط میان مباحث مالی و اقتصادی با جامعه‌شناسی، تاریخی پیچیده و طولانی دارد؛ اما در خصوص ارتباط بین حسابداری به‌عنوان حوزه‌ای از دانش که به جمع‌آوری و گزارش‌دهی اطلاعات مالی سازمان‌ها می‌پردازد؛ و جامعه‌شناسی، مطالعات بنیادی کمی وجود دارد، این در حالی است که تمامی نظریه‌های سازمان بر فلسفه‌ای از علم و نظریه‌ای از جامعه مبتنی است. رویکردهای جامعه‌شناسانه با ارائه یک زبان و ابزار مفهومی برای درک قابلیت‌های متعددی که در حوزه حسابداری وجود دارد، می‌تواند نقش قابل‌توجهی ایفا نماید. از دهه ۶۰ میلادی شرکت‌ها به اهمیت منابع اجتماعی پی برده‌اند، به‌گونه‌ای که این اهمیت، خود را در یک دهه بعد در گزارش‌دهی اجتماعی نشان داد. دهه ۷۰ شروع و اوج دوران حسابداری و گزارش‌دهی اجتماعی به شمار می‌آید (همایونی راد و همکاران، ۱۳۹۹). به‌طور کلی تحقیقات در حوزه عدالت اجتماعی حول دو سوال اصلی دور می‌زند: الف) چه چیزی عادلانه است و ب) پیامدهای رفتاری و اجتماعی بی‌عدالتی چیست؟ بر مبنای این سؤالات می‌توان به درک مناسبی از هدف عدالت اجتماعی بر تحقیقات حسابداری و حسابرسی پی برد. بلکویی بیان می‌کند که در حسابداری کاربرد تئوری عدالت (توزیع برابر همه کالاها و خدمات اقتصادی) بیانگر انتخاب نوعی نظام حسابداری است که درنهایت راه‌حلی را ارائه نماید که بی‌طرفانه، مطلوب و از دیدگاه اجتماعی منصفانه باشند (ا قدم مزرعه و همکاران، ۱۳۹۸). گزاره‌های موجود در نظریه عدالت از قبیل خدمت

<sup>۲</sup> Briana

<sup>۱</sup> Ayres

رفتار کارکنان دارد؛ به این دلیل که ناظر بر چگونگی نحوه نگرش قانون و اجرای آن و رفتار مدیران با کارکنان سازمان است؛ و از این نظر می‌توان گفت رویه‌های عادلانه بر تعهد کارکنان تأثیرگذار هستند (لی، ۲۰۲۰). برخی از این تحقیقات اگرچه مربوط به حسابرسی نبوده‌اند؛ اما از آن جهت که بر زمینه یک محیط کاری انجام شده‌اند و از این لحاظ مؤسسات حسابرسی نیز به‌عنوان یک محیط کاری تعریف می‌شوند، قابل توجه و استناد هستند. علاوه بر این تحقیقات به‌طور خاص با تأکید بر ابعاد تشریح شده (توزیعی، رویه‌ای، تعاملی (بین فردی و اطلاعاتی) نیز تحقیقاتی نیز در این زمینه انجام شده است.

### عدالت توزیعی و گزارش‌دهی تقلب

در عدالت توزیعی افراد خواستار رعایت عدالت در توزیع پیامدهای سازمان همچون پرداختی‌ها، چالش‌های شغلی، امنیت شغلی، فضای کاری و حتی پیامدهای منفی چون اخراج و تنبیهات می‌باشند (نوری خندان و همکاران، ۱۴۰۰). عدالت توزیعی بر نتیجه تمرکز دارد و اولین بعد عدالت سازمانی است. افشای تقلب به‌عنوان یک نتیجه عادلانه برای افشاگران در نظر گرفته خواهد شد. چراکه که آنها احساس می‌کنند افرادی که مرتکب اشتباه می‌شوند باید مسئول آن باشند. نتیجه یک عمل باید به نسبت خوب و بد بودن به عامل آن نسبت داده شود. (ویجایانتی و یاندرا، ۲۰۲۰). عدالت توزیعی بیانگر این است که وقتی یک افشاگر به دلیل افشای تقلب، خطر انتقام گرفتن از خود را به جان می‌خرد، امیدوار است که سازمان با بررسی گزارش و جلوگیری از خطا به او پاسخ دهند. (کورنیوان و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین عدالت توزیعی پتانسیل کارکنان را برای گزارش تخلف افزایش می‌دهد. کارکنانی که عدالت توزیعی عادلانه را تجربه می‌کنند، تقلب را گزارش خواهند کرد. آنها امیدوارند که سازمان فوراً شکایت را بررسی کند یا از وقوع کلاهبرداری جلوگیری کند. یکی از پاداش‌ها یا نتایجی که توسط افشاگران «عادلانه» در نظر گرفته می‌شود، تمایل سازمان برای پیگیری شکایات موجود است (روستیارینی و مراواتی، ۲۰۲۰). بنابر نظر نیر و میکلی (۱۹۹۲) نیز "قدرتمندترین پاداشی که یک سازمان ممکن است بتواند به افشاگران ارائه دهد، تمایل آن برای تصحیح عملکرد نادرست است." میکلی و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیق دیگر نشان دادند که وقتی مدیران اشتباهات را تصحیح می‌کنند، یعنی عدالت اجتماعی را نشان می‌دهند، کارکنان احساس حمایت بیشتری می‌کنند و کل فرآیند

اگرچه نظریه‌ها و مدل‌های گزارش‌دهی متنوع است و در این مدل‌های به عوامل مختلفی مانند شدت اخلاقی، عمل منطقی، صفات فردی، ویژگی‌های سازمانی و... اشاره شده است؛ اما در حوزه عدالت اجتماعی منحصراً تئوری یا مدلی به بررسی نقش ابعاد عدالت سازمانی نمی‌پردازد. تنها در این زمینه می‌توان به نظریه عدالت رالز (۱۹۷۱) اشاره کرد که آن‌هم به‌طور تخصصی به نقش عدالت اجتماعی و یا ابعاد آن در هشداردهی تقلب نمی‌پردازد؛ اما بر اساس گزاره‌های موجود در آن، محققان سعی کرده‌اند که نقش آن را در گزارش‌دهی تقلب توجیه کنند. تنها تئوری موجود در این زمینه تئوری عدالت سازمانی سیفرت و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد. این تئوری بعدها توسط دیگر محققان از جمله گلد<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، احمد و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) و در تحقیقات جدیدتر توسط محققانی مانند اوگادان و پارک<sup>۳</sup> (۲۰۱۸)، ویجایانتی و یاندرا (۲۰۲۰)، روستیارینی و مراواتی (۲۰۲۰)، ستیوان و همکاران (۲۰۲۰) و... در ایران توسط محققانی مانند نژاد تولمی و همکاران (۱۳۹۸) مورد استفاده قرار گرفت.

### ابعاد عدالت اجتماعی و گزارش‌دهی تقلب

مفهوم عدالت اجتماعی در تحقیقات مختلف به منظور درک واکنش افراد در موقعیت‌های پرفشار در محیط کاری مورد توجه قرار گرفته است و نشان داده شده است که تمایل افراد به انجام وظایف قانونی خود و حتی انجام وظایف فراتر از منشور سازمانی، تحت تاثیر برداشت آنها از رویه‌های عادلانه یک موسسه و یا سازمان است (لوپس، ۲۰۲۴). پیش از توجه به ابعاد عدالت اجتماعی در گزارش‌دهی تقلب، نقش این ابعاد در تعهد سازمانی، مشارکت، نگرش‌ها و رضایت شغلی موردبررسی قرار گرفته بود. این مطالعات از آن لحاظ اهمیت دارد که احساس تعهد و مشارکت می‌تواند منجر به رفتارهای متعهدانه‌ای مانند هشداردهی تقلب شود. فرآیندهای عدالت نقش مهمی را در سازمان ایفا می‌کند و چگونگی برخورد با افراد در سازمان‌ها ممکن است باورها، احساسات، نگرش‌ها و رفتار کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد (قدیری و صمدی، ۱۳۹۹). از این منظر با توجه به اینکه اقدام حسابرسان در گزارش‌دهی تقلب تحت تأثیر این ابعاد می‌تواند رفتار آنها را تحت تأثیر قرار دهد، پیش‌بینی می‌شود که موضوع عدالت اجتماعی در این زمینه کارگشا باشد. کابده و وانگ<sup>۴</sup> نیز (۲۰۲۲) نشان دادند احساس عدالت و توجه به آن در سازمان‌ها، اثرات مهمی بر رفتار و نگرش، احساسات و

<sup>4</sup> Lewis

<sup>5</sup> Kebede S and Wang

<sup>6</sup> Li

<sup>1</sup> Gold

<sup>2</sup> Ahmad, et al

<sup>3</sup> Ugaddan and Park

افشاگری منصفانه‌تر تلقی می‌شود؛ بنابراین حل عادلانه شکایت یک افشاگر، باید گزارش تخلف را افزایش دهد. در نتیجه، توقف عمل نادرست، نتیجه مطلوب «عادلانه» از دیدگاه افشاگر خواهد بود. به این معنی عدالت توزیعی به این معناست که افشاگرانی که در معرض خطر تلافی‌جویی برای گزارش تخلف هستند، انتظار دارند که سازمان با بررسی شکایت و توقف تخلف متقابل عمل کند؛ بنابراین فرضیه اول به شرح زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه اول:** عدالت توزیعی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب تأثیرگذار است.

### عدالت رویه‌ای و گزارش‌دهی تقلب

عدالت رویه‌ای به معنای ادراک انصاف در فرآیندهای تصمیم‌گیری رسمی در رابطه با توزیع نتیجه است. (ریجنالد و پارک، ۲۰۱۹)؛ بنابراین عدالت رویه‌ای بر فرآیندهای منصفانه متمرکز است و دومین بعد عدالتی است که از تحقیقات عدالت سازمانی پدید آمد. سازگاری رویه‌ها، عاری از سوگیری بودن در اجرای رویه‌ها، اطلاعات دقیق برای اتخاذ تصمیمات رویه‌ای، تصحیح تصمیمات رویه‌ای نادرست، انطباق رویه‌ها با استانداردهای اخلاقی رایج و در نظر گرفتن نظرات گروه در هنگام اجرای رویه‌ها در زیر چتر عدالت رویه‌ای گنجانده شده است (محفوظ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که برای افزایش گزارش تخلف، سیاست‌ها و رویه‌های رسمی افشاگری باید سازگار و بی‌طرفانه (منصفانه) باشد. جریان ادبیتی که افزایش عدالت رویه‌ای را با سایر رفتارهای طرفدار اجتماعی مرتبط می‌کند، از این موضع حمایت می‌کند که انصاف رویه‌ای باید افشاگری را افزایش دهد. عدالت رویه‌ای زمانی حاصل می‌شود که رویه‌های گزارش‌دهی دنبال‌شده توسط افشاگر «عادلانه» تلقی شود. رفتار منصفانه با کارکنان و رویه‌های عادلانه زیر در یک سازمان از رفتار شهروندی سازمانی حمایت می‌کند. کارکنانی که سازمانشان منصفانه با آنها رفتار می‌کند، احتمالاً در رابطه با کارشان وظیفه‌شناس هستند و سعی می‌کنند از مشکلات با سایر کارکنان جلوگیری کنند سوینی (۲۰۱۵). برای حمایت از سیاست‌های افشاگری، قانون ساینز اکسلی (۲۰۰۲) مستلزم آن است که سازمان‌ها یک خط‌مشی مکتوب افشاگر داشته باشند. هدف این سیاست محافظت از محرمانه بودن هویت گزارشگر است. این سازمان همچنین موظف است انتقام‌جویی علیه افشاگران را ممنوع کند. هنگامی که سازمان فعالیت‌هایی را نشان می‌دهد که منجر به تحقق عدالت می‌شود،

افراد برای افشای اطلاعات حمایت می‌شوند. هنگامی که سازمان از رویه افشاگری منصفانه برخوردار است، کارکنان احساس می‌کنند که افشاگری اقدامی است که انجام آن از نظر هنجاری صحیح است و همچنین روشی منصفانه برای جلوگیری از وقوع تخلف است؛ بنابراین، عدالت رویه‌ای منصفانه، امکان افشای اطلاعات کارکنان را افزایش می‌دهد (روستیارینی و مراواتی، ۲۰۲۰) دو دلیل اصلی وجود دارد که چرا عدالت رویه‌ای در یک سازمان اهمیت دارد. اولاً، افراد به دلیل منفعت اقتصادی و هویت‌یابی<sup>۲</sup> (ارزش‌های گروهی) در درون گروه‌های ارزشمند، نگران عادلانه بودن فرآیندها هستند. دیدگاه منفعت طلبانه عدالت رویه‌ای که مدل ابزاری نامیده می‌شود، پیشنهاد می‌کند که افراد آن دسته از رویه‌های کنترلی را ترجیح می‌دهند که دستاوردهای شخصی آنها را به حداکثر می‌رساند. اساس این ایده این است که کارکنان عدالت رویه‌ای را با پیش‌بینی اینکه توزیع عادلانه نتایج سازمانی در کوتاه‌مدت منجر به برابری بلندمدت پاداش‌های شخصی در رویه‌های تصمیم‌گیری می‌شود، درک می‌کنند. برخلاف منافع اقتصادی مطلوب، مدل ارزش‌های گروهی ادعا می‌کند که نیازهای اجتماعی-عاطفی برای تعلق بر قضاوت فردی در رابطه با عدالت رویه‌ای تأثیرگذار است (کراشو و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). افراد برای روابط بلندمدت گروهی ارزش زیادی قائل هستند، زیرا احساس تعلق گروهی به تعیین و حفظ موقعیت اجتماعی و عزت‌نفس آنها کمک می‌کند. در چنین گروه‌های اجتماعی، نگرانی‌های رابطه‌ای در مورد هویت مرتبط با گروه، معیارهای حیاتی عدالت رویه‌ای هستند. این نگرش بیان می‌کند که عدالت رویه‌ای منجر به نگرش‌ها و تمایلات افشاگری مثبت‌تر می‌شود. (ریجنالد و پارک، ۲۰۱۹). تانگیرالا و رامانوجام<sup>۴</sup> (۲۰۰۸) معتقدند که جو عدالت رویه‌ای بالاتر کارکنان را از سکوت در مورد مسائل مهم کاری منصرف می‌کند. مطالعات رابی و عبدالملک<sup>۵</sup> (۲۰۲۰) نیز بیانگر تأثیر عدالت رویه‌ای بر گزارش‌دهی تقلب دارد؛ بنابراین فرضیه دوم به شرح زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه دوم:** عدالت رویه‌ای بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب تأثیرگذار است

### عدالت بین فردی و گزارش‌دهی تقلب

عدالت تعاملی توسط کولکویت (۲۰۰۱) به دو بخش مجزای عدالت اطلاعاتی و بین فردی مجزا شد؛ اگرچه در تمامی تحقیقات مربوط به حوزه حساسی نیز تنها بر بعد عدالت تعاملی

<sup>4</sup> Tangirala and Ramanujam

<sup>5</sup> Rabie and Abdul Malek.

<sup>1</sup> Mahfouz

<sup>۲</sup> مدل ارزش‌های گروهی

<sup>3</sup> Crawshaw

ویسوواران<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) معتقدند که حمایت ادراک شده از سوی سرپرستان در تصمیم‌گیری افشاگر نقش اساسی دارد؛ بنابراین فرضیه سوم به شرح زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه سوم:** عدالت بین فردی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب تأثیرگذار است.

### عدالت اطلاعاتی و گزارش‌دهی تقلب

عدالت اطلاعاتی بر عمل توجیهی برای تصمیمات و صداقت تأکید دارد (روستایرینی و مراواتی، ۲۰۲۰) عدالت اطلاعاتی به معنای انصاف درک شده ناشی از ارتباط شفاف و دقیق در مورد نتایج توزیع توسط تصمیم‌گیرندگان است. به‌عنوان مثال، کارکنان عموماً تصور می‌کنند که اطلاعات و توضیحات کافی در مورد تصمیم‌گیری مستقیماً با نتایج منصفانه مرتبط است. به‌طور خاص، ارائه اطلاعات لازم و بازخورد به‌موقع از سازمان‌ها این تصور را به کارکنان منتقل می‌کند که توزیع پاداش‌های بیرونی سرمایه‌گذاری آنها را در نتایج سازمانی منعکس می‌کند (محفوظ و همکاران، ۲۰۲۲). بر این اساس، انتظار می‌رود که رفتار تصمیم‌گیرندگان سازمانی منطبق با بیان عدالت اطلاعاتی بتواند عدالت اجتماعی ادراک شده را در کل افزایش دهد؛ بنابراین، عدالت اطلاعاتی فرهنگ‌ها و سیستم‌های ارتباطات باز را که برای افشای اطلاعات افشاگر هستند، پرورش داده و تسهیل می‌کند و در نتیجه اطلاعات مشترک باید پیش شرطی برای تحقق افشای داوطلبانه و اخلاقی سازمانی باشد (ریچنالد و پارک، ۲۰۱۹). اگرچه سیفرت، بیه‌تصریح به بررسی عدالت اطلاعاتی نپرداخته است اما معتقد است سازمان‌هایی که به دنبال ترویج افشاگری داخلی هستند ممکن است اطلاعات کلی را در مورد تعداد حوادث گزارش‌شده (تقلب‌ها) و اقدامات کلی انجام شده در رابطه با آن حوادث برای کارکنان منتشر کنند. چنین اطلاعاتی می‌تواند به عنوان سیگنالی باشد که سازمان در رسیدگی به افشاگری قابل‌اعتماد است. علاوه بر این، سازمان‌ها باید سرپرستان را برای مراقبت و همدردی با کارکنانی که افشاگری می‌کنند، آموزش داده و این مسئله را ارزیابی کنند. این آموزش و ارزیابی می‌تواند به کارکنان اطمینان دهد که سرپرستان در مورد افشاگری منصف و قابل‌اعتماد هستند (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین فرضیه چهارم به شرح زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه چهارم:** عدالت اطلاعاتی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب تأثیرگذار است

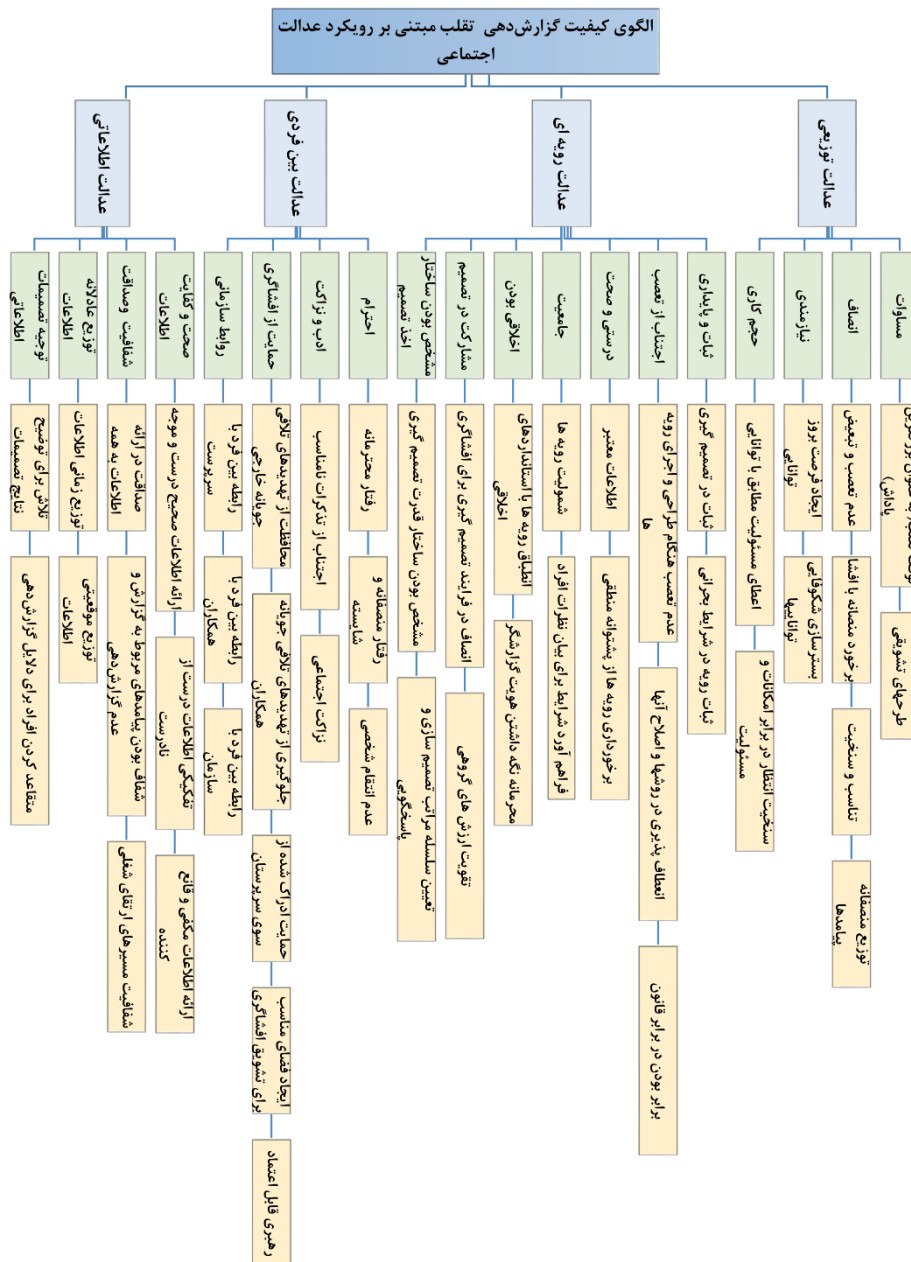
تاکید شده است و از این منظر به رابطه آن با گزارش‌دهی تقلب پرداخته شده است (به‌عنوان مثال تحقیقات سیفرت و همکاران ۲۰۱۰ و ۲۰۱۴؛ سوینی و همکاران، ۲۰۱۵ و نژاد تولمی و همکاران، ۱۳۹۸)؛ اما برمبنای مولفه‌ها، سؤالات و مفاهیم مطرح‌شده در عدالت تعاملی نیز می‌توان دریافت که ابعاد بین فردی و اطلاعاتی می‌توانند جدا از همدیگر موردبررسی قرار گیرند و به همین دلیل در ادامه این دو بعد نیز جداگانه موردبررسی قرار می‌گیرند. ادراک عدالت تعاملی از تعامل شخصی که اغلب بین مدیران و کارکنان آنها اتفاق می‌افتد شکل می‌گیرد. هر چه روابط بین فردی افراد بهتر باشد، عدالت تعاملی بالاتر می‌رود. (ویجایانیتی و یاندرا، ۲۰۲۰). از این منظر عدالت بین فردی منعکس‌کننده رفتاری است که افراد در هنگام اعمال یک روش سازمانی از قبیل ارزش یا احترام به افراد دریافت می‌کنند. (روستایرینی و مراواتی، ۲۰۲۰) در زمینه افشای اطلاعات، حتی باوجود اینکه سازمان یک رویه رسمی منصفانه برای گزارش تقلب دارد، هنوز فرصت‌هایی برای بی‌عدالتی در تعاملات غیررسمی بین افشاگران و مدیریت وجود دارد. به‌عنوان مثال، در شرایطی که مافوق، تهدید به تلافی در برابر افشاگری کارکنان می‌کنند. یا برعکس، مافوقانی که از رفتار افشاگر حمایت می‌کنند و از نیت خوب افشاگر قدردانی می‌کنند. رهبران مایل‌اند از افشاگران در برابر تهدیدهای تلافی جویانه محافظت کنند و نتایج ارزیابی با عملکرد بالا را ارتقا دهند. این تلاش باعث ایجاد تعاملات منصفانه بین مافوق و کارمندان خواهد شد. افشاگران اگر از طرف مافوق حمایت نشوند، احتمال بیشتری دارد که واکنش تلافی‌جویانه دریافت کنند. وجود تعاملات عملکردی در عین افزایش اعتمادبه‌نفس و تعهدات اخلاقی کارکنان، رفتار متقلبانه یا غیراخلاقی را آشکار می‌کند (رابی و عبدالملک ۲۰۲۰). بنابراین هر چه ادراک عدالت بین فردی عادلانه باشد، تمایل افراد به افشاگری بیشتر است. ادراک از عدالت تعاملی عمدتاً از مبادلات شخصی مکرر بین مدیران و زیردستان شکل می‌گیرد. اگرچه ممکن است یک سازمان یک رویه عادلانه و رسمی برای گزارش تخلف در نظر گرفته باشد، اما ممکن است تعاملات غیرمنصفانه و غیررسمی بین افشاگر و مدیریت فرآیند رسمی را تضعیف کند. به‌عنوان مثال، تهدیدهای تلافی‌جویانه از سوی یک سرپرست می‌تواند برای کارکنانی که به فکر افشاگری هستند، نگران‌کننده باشد. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که تعاملات منصفانه (عدالت تعاملی) بین افشاگر و ناظر می‌تواند گزارش تخلف را افزایش دهد. تعاملات منصفانه ناشی از برخورد ناظر با افشاگر با عزت و احترام و همچنین عدم تهدید به تلافی است. مسمر-مگنوس و

<sup>1</sup> Mesmer-Magnus and Viswevaran

#### ۴- روش پژوهش

این پژوهش، از لحاظ روش از نوع پژوهش‌های میدانی - پیمایشی است؛ از حیث هدف در زمره پژوهش‌های توصیفی قرار می‌گیرد و از نظر نتایج در زمره پژوهش‌های کاربردی است. در این پژوهش ابتدا، بر اساس رویکرد تحلیل محتوا به شناسایی و استخراج شاخص‌های مؤثر بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب مبتنی بر رویکرد عدالت اجتماعی پرداخته شد و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های این الگو شناسایی شده‌اند. پس از کدگذاری و

طبقه‌بندی شاخص‌های شناسایی‌شده در ابعاد و مؤلفه‌های مربوط به خود، در بخش بعدی، با استفاده از نظرسنجی از جامعه آماری شامل ۱۵ نفر از خبرگان حوزه حسابرسی، پس از تأیید روایی محتوایی به روش لاوشه و غربالگری و تأیید شاخص‌های شناسایی‌شده به شیوه دلفی فازی، الگوی کیفیت گزارش‌دهی تقلب مبتنی بر رویکرد عدالت اجتماعی در ۴ بعد، ۱۹ مؤلفه و ۴۹ شاخص ارائه شد. در شکل زیر این شاخص‌ها همراه با مؤلفه‌ها و معیارهای مربوط به خود به‌عنوان الگوی کیفیت گزارش‌دهی تقلب مبتنی بر رویکرد عدالت اجتماعی ارائه شده است.



به تأیید خبرگان رسیده بود. در بخش تجزیه و تحلیل داده ها نیز از رویکرد مدلسازی معادله ساختاری روش (P.L.S) جهت بررسی فرضیه ها استفاده شده است.

### ۵- یافته‌های پژوهش

#### ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

از میان ۲۹۵ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۲۸۳ پرسشنامه سالم جمع‌آوری شده و مبنای تحلیل قرار گرفت. بر اساس نتایج، ۲۱۱ نفر (۷۴/۶ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی در این پژوهش مرد و ۷۲ نفر (۲۵/۴ درصد) مرد، ۷۱ نفر (۲۱/۱ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی تحصیلات کارشناسی، ۱۸۱ نفر (۶۴/۰ درصد) کارشناسی ارشد و ۳۱ نفر (۱۱/۰) دارای تحصیلات دکتری بودند. ۵۲ نفر از نمونه‌های تحت بررسی سابقه خدمت زیر ۵ سال (۱۸/۴ درصد)، ۱۰۴ نفر ۵ تا ۱۰ سال (۳۶/۷ درصد) و ۱۲۷ نفر بیش از ۱۰ سال (۴۴/۹ درصد) داشتند.

برحسب مقادیر جدول ۲؛ بالاترین مقدار میانگین مربوط به کیفیت گزارش‌دهی قلب و پایین‌ترین مقدار مربوط به عدالت توزیعی است. در ارتباط با شاخص‌های پراکندگی بالاترین مقدار واریانس مربوطه به عدالت توزیعی و پایین‌ترین مقدار واریانس مربوط به عدالت اطلاعاتی است، در مجموع می‌توان گفت پراکندگی داده‌های تحقیق کم ارزیابی می‌شود. همچنین در جدول زیر نیز شاخص‌های توصیفی گرایش مرکزی و پراکندگی مولفه‌های ابعاد اصلی عدالت اجتماعی نشان داده شده است.

در مورد آمار توصیفی مولفه‌ها نیز می‌توان گفت بالاترین مقدار میانگین مربوط به حجم کاری و پایین‌ترین مقدار مربوط به ثبات و پایداری است. همچنین نتایج نشان می‌دهد میانگین تمامی متغیرهای پژوهش بالاتر از میانگین فرضی (۳) می‌باشد.

مطابق با شکل فوق، بعد عدالت توزیعی (مؤلفه‌های مساوات ۲ شاخص، انصاف ۴ شاخص، نیازمندی ۲ شاخص، حجم کاری، ۲ شاخص) جمعاً ۱۰ شاخص، در سطح بعد عدالت رویه‌ای (مؤلفه‌های ثبات و پایداری، ۲ شاخص، اجتناب از تعصب، ۴ شاخص، درستی و صحت، ۲ شاخص، جامعیت، ۲ شاخص، اخلاقی بودن، ۲ شاخص، مشارکت در تصمیم، ۲ شاخص، مشخص بودن ساختار اخذ تصمیم، ۲ شاخص) جمعاً ۱۵ شاخص، در سطح بعد عدالت بین فردی (مؤلفه‌های احترام ۲ شاخص، ادب و نزاکت ۲ شاخص، حمایت از افشاگری، ۵ شاخص، روابط سازمانی ۳ شاخص) جمعاً ۱۲ شاخص و در سطح بعد عدالت اطلاعاتی (صحت و کفایت اطلاعات ۳ شاخص، شفافیت و صداقت ۳ شاخص، توزیع عادلانه اطلاعات ۲ شاخص، بودجه تصمیمات اطلاعاتی ۲ شاخص) جمعاً ۱۰ شاخص یعنی در مجموع ۴۹ استخراج شدند.

در ادامه برای بررسی اثرگذاری مؤلفه‌ها و شاخص‌های باقیمانده از نظر خبرگان بر کیفیت گزارش‌دهی قلب، فرضیات ۴گانه‌ای تدوین شد و پرسشنامه‌ای مشتمل بر ۵۹ سوال، که شامل ۴۹ سوال مربوط به شاخص‌های عدالت اجتماعی (مستخرج از مطالعه ادبیات و نظرات خبرگان) و ۱۰ سوال مربوط به کیفیت گزارش‌دهی قلب تهیه شد و میان حساب‌برسان عضو مؤسسات حسابرسی توزیع شده است. برای تعیین حجم نمونه مطابق با قاعده هایر و همکاران (۲۰۲۱) حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شود. با توجه به اینکه تعداد سوالهای پرسشنامه نهایی (مربوط به این بخش) مجموعاً ۵۹ سوال خواهد بود حداقل به (۵ \* ۵۹) نمونه یعنی ۲۹۵ نمونه نیاز بود که به طور تصادفی در دسترس در میان جامعه آماری توزیع شد. پرسشنامه توزیع شده میان حساب‌برسان شامل شاخص‌های مربوط به مؤلفه‌هایی بوده است که روایی آنها

جدول ۲- شاخص‌های توصیفی گرایش مرکزی و پراکندگی ابعاد اصلی عدالت اجتماعی و گزارش‌دهی قلب

شاخص‌ها	کیفیت گزارش‌دهی قلب	عدالت توزیعی	عدالت رویه‌ای	عدالت بین فردی	عدالت اطلاعاتی
میانگین	۳/۹۶	۳/۵۳	۳/۶۱	۳/۶۶	۳/۵۵
میانه	۴/۰۰	۳/۶۰	۳/۶۸	۳/۶۹	۳/۶۰
دامنه	۴	۴	۴	۴	۴
کمینه	۱	۱	۱	۱	۱
بیشینه	۵	۵	۵	۵	۵
انحراف معیار	۰/۷۸۸	۰/۹۵۸	۰/۸۳۸	۰/۸۰۸	۰/۷۸۳
واریانس	۰/۶۲۲	۰/۹۱۹	۰/۷۰۳	۰/۶۵۳	۰/۶۱۴

جدول ۳- شاخص‌های توصیفی گرایش مرکزی و پراکندگی مولفه‌های ابعاد اصلی عدالت اجتماعی

مولفه	میانگین	میان	انحراف معیار	واریانس
مساوات	۳.۶۷	۳.۵۰	۱.۱۶	۱.۳۶
انصاف (تناسب)	۳.۵۹	۳.۶۰	۰.۹۸۳	۰.۹۶۷
نیازمندی	۳.۶۲	۳.۵۰	۰.۹۹۲	۰.۹۸۴
حجم کاری	۳.۹۲	۳.۵۰	۱.۱۰۸	۱.۲۲
ثبات و پایداری	۳.۴۰	۳.۵۰	۰.۹۷۴	۰.۹۴۹
اجتناب از تعصب	۳.۳۹	۳.۳۳	۰.۹۳۵	۰.۸۷۵
درستی و صحت	۳.۵۷	۳.۵۰	۰.۹۷۸	۰.۹۵۷
جامعیت	۳.۷۷	۴.۰۰	۱.۰۵۷	۱.۱۱۹
اخلاقی بودن	۳.۷۸	۴.۰۰	۱.۰۱۹	۱.۰۴۰
مشارکت در تصمیم	۳.۶۸	۳.۵۰	۰.۹۹۰	۰.۹۸۱
مشخص بودن ساختار اخذ تصمیم	۳.۶۶	۳.۵۰	۰.۹۸۸	۰.۹۷۸
احترام	۳.۵۰	۳.۶۶	۰.۹۲۲	۰.۸۵۱
ادب و نزاکت	۳.۶۴	۳.۵۰	۰.۹۰۷	۰.۸۲۴
حمایت از افشاگری	۳.۷۱	۳.۸۰	۰.۸۶۱	۰.۷۴۳
روابط سازمانی	۳.۷۴	۳.۸۰	۰.۸۶۱	۰.۷۹۹
صحت و کفایت اطلاعات	۳.۴۲	۳.۳۳	۰.۸۶۷	۰.۷۵۲
صداقت و شفافیت	۳.۵۶	۳.۶۶	۰.۹۳۸	۰.۸۸۱
توزیع عادلانه اطلاعات	۳.۵۷	۳.۵۰	۰.۹۴۷	۰.۸۹۷
توجیه تصمیمات اطلاعاتی	۳.۷۱	۴.۰۰	۰.۹۶۲	۰.۹۲۷

#### مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی)

بر اساس نتایج جدول ۴ تمامی ضرایب معناداری  $t$  از ۱/۹۶ بیشتر هستند که این امر معنادار بودن تمامی سوالات و روابط میان متغیرها را در سطح اطمینان ۰/۹۵ تأیید می‌شود. همچنین بارهای عاملی (۸) را برای هر یک از معرفها (متغیرهای آشکار) نشان داده شده است. بنابر نتایج بدست آمده مقدار بارهای عاملی متغیرهای آشکار (۰/۷۲۵ - ۰/۹۶۸) از نقطه برش ۰/۳ و مقدار آماره  $t$  آن‌ها نیز از نقطه برش ۱/۹۶ بزرگتر بود ( $P < ۰/۰۵$ ).

#### روایی و پایایی

جهت تأیید روایی ابزار اندازه‌گیری از سه نوع روایی، روایی محتوا (روایی محتوا از طریق نظرسنجی از خبرگان مورد تأیید قرار گرفت)، روایی همگرا که با استفاده از میانگین واریانس استخراج شده سنجیده می‌شود) و روایی واگرا (با استفاده از روش فورنل و لارکر سنجیده شده است) استفاده شده است. به‌منظور تعیین پایایی پرسشنامه نیز از دو معیار ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی مرکب استفاده شد.

با توجه به مقادیر گزارش‌شده در جدول ۵- نشان از تأیید پایایی و روایی همگرای متغیرهای تحقیق دارد. همچنین مطابق با ماتریس جدول ۶، مقادیر قطر اصلی تمامی سازه‌های ابعاد عدالت اجتماعی و کیفیت گزارش‌دهی تقلب از مقدار همبستگی آن با سایر سازه‌ها بیشتر است که این امر روایی واگرایی مناسب و برازش خوب مدل اندازه‌گیری را نشان می‌دهد.

جدول ۴- بارهای عاملی متغیرهای آشکار فرضیات

متغیر آشکار	بارعاملی	آماره t	متغیر آشکار	بارعاملی	آماره t
عدالت توزیعی	انصاف	۰/۹۶۸	سوال ۵۰	۰/۷۰۷	۲۰/۱۵۹
	حجم کاری	۰/۹۰۶	سوال ۵۱	۰/۷۷۹	۲۵/۳۹۷
	مساوات	۰/۸۹۱	سوال ۵۲	۰/۸۲۲	۴۱/۲۶۵
	نیازمندی	۰/۸۹۷	سوال ۵۳	۰/۷۹۴	۳۱/۵۴۹
عدالت رویه‌ای	اخلاقی بودن	۰/۸۸۲	سوال ۵۴	۰/۸۲۲	۳۰/۰۸۴
	درستی و صحت	۰/۸۵۴	سوال ۵۵	۰/۷۴۵	۱۷/۵۹۷
	اجتناب از تعصب	۰/۸۲۷	سوال ۵۶	۰/۷۷۷	۲۱/۳۱۹
	جامعیت	۰/۸۳۵	سوال ۵۷	۰/۷۹۹	۲۱/۳۱۹
	مشخص بودن ساختار اخذ تصمیم	۰/۸۸۳	سوال ۵۸	۰/۷۷۷	۱۹/۶۷۸
عدالت بین فردی	مشارکت در تصمیم	۰/۸۸۵	سوال ۵۹	۰/۷۹۰	۱۸/۴۹۶
	ثبات و پایداری	۰/۷۲۵			
	ادب و نزاکت	۰/۹۲۴			
	احترام	۰/۹۲۰			
	حمایت از افشاگری	۰/۹۲۲			
عدالت اطلاعاتی	روابط سازمانی	۰/۸۵۱			
	صحت و صداقت	۰/۷۳۵			
	صداقت و شفافیت	۰/۸۸۹			
	توجیه تصمیمات اطلاعاتی	۰/۸۵۳			
	توزیع عادلانه اطلاعات	۰/۹۱۵			

جدول ۵- ضرایب پایایی و روایی

متغیرها	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
عدالت توزیعی	۰/۸۷۱	۰/۹۱۲	۰/۷۲۴
عدالت رویه‌ای	۰/۹۲۶	۰/۹۴۸	۰/۸۱۹
عدالت بین فردی	۰/۹۳۶	۰/۹۵۴	۰/۸۳۹
عدالت اطلاعاتی	۰/۹۳۳	۰/۹۴۶	۰/۷۱۶
کیفیت گزارش‌دهی تقلب	۰/۹۲۹	۰/۹۴۰	۰/۶۰۹

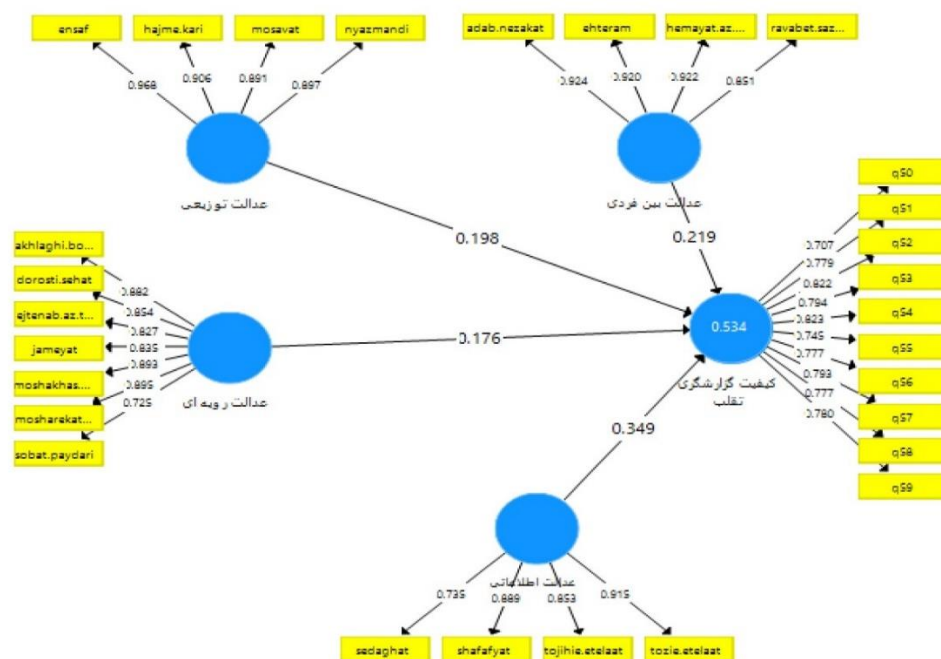
جدول ۶- ماتریس جدول روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

متغیرها	عدالت توزیعی	عدالت رویه‌ای	عدالت بین فردی	عدالت اطلاعاتی	کیفیت گزارش‌دهی تقلب
عدالت اطلاعاتی	۰/۸۵۱				
عدالت بین فردی	۰/۶۴۱	۰/۸۴۳			
عدالت توزیعی	۰/۶۸۱	۰/۷۷۶	۰/۸۲۲		
عدالت رویه‌ای	۰/۶۸۴	۰/۵۶۵	۰/۵۷۱	۰/۷۹۰	
کیفیت گزارش‌دهی تقلب	۰/۶۷۶	۰/۶۱۷	۰/۶۰۵	۰/۵۹۴	۰/۷۸۰

### مدل ساختاری (مدل درونی)

مقادیر ضریب تعیین مربوط به متغیر وابسته برابر است با ۰/۵۳۴ که مقدار ضریب تعیین مربوط به متغیر درون زا، اندازه اثر متوسط متغیر برون‌زا بر متغیر وابسته را نشان می‌دهد و نشان از برازش مناسب مدل ساختاری مدل است. مقادیر Q2 به دست آمده برای کیفیت گزارش‌دهی تقلب ۰/۲۵۲ که نشان از کیفیت مناسب مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن دارد. نتایج بررسی شاخص  $f^2$  در جدول ۶ گزارش شده است که نشان می‌دهد اندازه اثر متغیرهای مستقل بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب قوی می‌باشد. مطابق با نتایج جدول ۷ و شکل ۱ می‌توان گفت ضریب تعیین به دست آمده برای تمامی مسیرهای برابر با (۰/۵۳۴) می‌باشد که در حد مناسبی است و بیانگر توان متغیرهای مستقل در تبیین تغییرات متغیر وابسته است. شاخص کیفیت مدل ساختاری نیز که به بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی می‌پردازد با شاخص Q2 استون - گایسلر محاسبه شده است. بر اساس این ملاک مدل باید نشانگرهای متغیرهای مکنون درون زای انعکاسی پیش‌بینی شود. مقادیر Q2 بالای صفر نشان می‌دهد که مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده‌اند و مدل توانایی پیش‌بینی دارد. در مدل برآورد شده مقادیر Q2 به دست آمده برای کیفیت

گزارشگری تقلب ۰/۲۹۰ است که نشان از کیفیت مناسب مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن دارد. همچنین اندازه اثر  $f^2$  (اندازه اثر کوهن) که توان تبیین‌کنندگی مدل را مورد بررسی قرار می‌دهد؛ نشان می‌دهد اندازه اثر متغیر مستقل عدالت اطلاعاتی بر کیفیت گزارشگری تقلب قوی نسبت به سایر متغیرهای مستقل قوی‌تر می‌باشد. در نهایت مطابق با یافته‌ها، میزان اثر متغیر عدالت توزیعی بر کیفیت گزارشگری تقلب برابر با ۰/۱۹۸ می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با ۲/۱۸۰ می‌باشد. میزان اثر متغیر عدالت رویه‌ای بر کیفیت گزارشگری تقلب برابر با ۰/۱۷۶ می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با ۲/۱۷۰ می‌باشد. میزان اثر متغیر عدالت بین فردی بر کیفیت گزارشگری تقلب برابر با ۰/۲۱۹ می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با ۲/۸۷۱ می‌باشد. میزان اثر متغیر عدالت اطلاعاتی بر کیفیت گزارشگری تقلب برابر با ۰/۳۴۹ می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با ۴/۲۵۸ می‌باشد که این مقادیر بیشتر از ۱/۹۶ است. همچنین سطح معناداری به دست آمده برای این مسیرها کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا تمامی فرضیات تحقیق تأیید می‌شود. به عبارتی هر چهار بعد عدالت اجتماعی بر کیفیت گزارشگری تقلب تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند.



شکل ۱- مدل معادلات ساختاری فرضیه‌های پژوهش در حالت معناداری

جدول ۷- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیرهای مستقل	متغیر وابسته	ضریب تعیین	آماره t	ضریب مسیر	سطح معناداری	نتیجه فرضیه	F	Q2	
عدالت توزیعی	کیفیت گزارش‌دهی	۰/۵۳۴	۲/۱۸۰	۰/۱۹۸	۰/۰۲۶	تائید	۰/۰۹۴	۰/۲۹۰	
									رویه‌ای
									بین فردی
									اطلاعاتی

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که مطالعات نشان داد حسابداری دارای ماهیتی پویاست. با این ماهیت پویا، مطالعه ریشه‌های اجتماعی حسابداری و شاخص‌های اجتماعی احاطه‌کننده آن در محیط مختلف اجتماعی حائز اهمیت می‌باشد در تحقیقات قبلی نیز در این زمینه مبتنی بر تئوری‌های علوم اجتماعی تحقیقاتی انجام شده بود. در راستای تکمیل این مطالعات، توجه به ابعاد عدالت اجتماعی در گزارش‌دهی، نقش این ابعاد در تعهد سازمانی، مشارکت، نگرش‌ها و رضایت شغلی مورد بررسی قرار گرفت. این مطالعات از آن لحاظ اهمیت دارد که احساس تعهد و مشارکت می‌تواند منجر به رفتارهای متعهدانه‌ای مانند هشداردهی تقلب شود. از این منظر با توجه به اینکه اقدام حساب‌برسان در گزارش‌دهی تقلب تحت تأثیر این ابعاد می‌تواند رفتار آنها را تحت تأثیر قرار دهد، نشان داده شد که موضوع عدالت اجتماعی در این زمینه کارگشا است

این پژوهش به منظور بررسی تأثیر ابعاد عدالت اجتماعی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب انجام گرفت. به این منظور مبتنی بر نظرات خبرگان این حوزه و مطالعه ادبیات نظری، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر در این زمینه شناسایی شدند؛ سپس بر مبنای مؤلفه‌های مذکور فرضیاتی تدوین شد و به آزمون آنها پرداخته شد. نتایج نشان داد که هر ۴ بعد عدالت اجتماعی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب تأثیرگذار بوده‌اند و تمامی فرضیات پژوهش مورد تأیید قرار گرفتند.

بر اساس الگوی به دست آمده در درجه اول می‌توان قضاوت نمود که مؤلفه‌های مربوط به ابعاد از نظر اهمیت از نظر خبرگان یکسان نبودند و بعد عدالت رویه‌ای با هفت مؤلفه بیشترین شاخص‌ها را به خود اختصاص داده است؛ اگرچه از نظر پاسخ‌دهندگان، نمی‌توان چنین اهمیتی را در اولویت قرار داد. بعد عدالت توزیعی دارای مؤلفه‌هایی مانند مساوات، انصاف، نیازمندی و حجم کاری بود که نشان‌دهنده اهمیت مواردی مانند طرح‌های تشویقی کارآمد، برخورد منصفانه با افشا و اهمیت توزیع منصفانه پیامدها برای پاسخ‌دهندگان در گزارش‌گری تقلب می‌باشد. همچنین در زمینه عدالت رویه‌ای مؤلفه‌هایی مانند

ثبات و پایداری در تصمیم‌گیری، عدم تعصب، شمولیت رویه‌ها، انطباق رویه‌ها با استانداردهای اخلاقی و تسهیم افراد در تصمیم‌گیری حائز اهمیت شمرده شده است. در مورد عدالت بین فردی نیز نشانگر آن است که به‌طور خاص اتخاذ رفتار محترمانه با پرسنل، عدم انتقام شخصی و به‌طور بسیار خاص حمایت از افشاگری و حمایت از طرف افراد مافوق و جلوگیری از تهدیدهای تلافی‌جویانه و همچنین ایجاد روابط سازمانی مناسب می‌تواند منجر به بهبود کیفیت گزارش‌گری تقلب شود. مؤلفه‌های عدالت اطلاعاتی نیز، بیانگر نقش دسترسی جامع به اطلاعات در زمان و مکان مناسب بود.

در زمینه تأثیرگذاری بعد عدالت توزیعی می‌توان استنباط کرد که به‌طور خاص تقلب عمل تقلب به‌عنوان مهم‌ترین پاداش و طرح‌های تشویقی و برخورد منصفانه با افشا و همچنین سخت‌انظاری با مسئولیت از جمله عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب هستند. این نتایج هم‌راستا با نتایج کورنیوان و همکاران (۲۰۱۸) و نژاد تولمی و همکاران (۱۳۹۸) است. بر اساس تأثیر عدالت رویه‌ای نیز می‌توان استنتاج کرد که عواملی مانند ثبات و پایداری در تصمیم‌گیری، عدم تعصب و تبعیض در رویه‌ها، اخلاقی بودن و عواملی مانند محرمانه نگه‌داشتن اسرار افشاگر و مشارکت دادن افراد در تصمیم‌گیری بر تمایل افراد به گزارش‌دهی تقلب مؤثر هستند. این یافته‌ها مطابق با تحقیقات ریجنالد و پارک (۲۰۱۹) است. همچنین مؤلفه‌های شناخته‌شده در مورد عدالت بین فردی نیز نشانگر آن است که اتخاذ رفتار محترمانه با کارکنان، عدم انتقام شخصی و به‌طور بسیار خاص حمایت از افشاگری و حمایت از طرف افراد مافوق و جلوگیری از تهدیدهای تلافی‌جویانه و همچنین ایجاد روابط سازمانی مناسب می‌تواند منجر به بهبود کیفیت گزارش‌دهی تقلب شود. نتایج این فرضیه هم‌راستا با تحقیقات کابده و وانگ (۲۰۲۲) و نیک کار و همکاران (۱۴۰۱) است. بر اساس تأثیرگذاری بعد اطلاعاتی به‌عنوان تأثیرگذارترین بعد می‌توان گفت ارائه اطلاعات درست، موجه و صحیح، شفاف بودن پیامدهای مربوط به گزارش و عدم گزارش‌دهی، توزیع مکانی و موقعیتی اطلاعات و تلاش برای توضیح نتایج تصمیمات و متقاعد کردن افراد برای دلایل گزارش‌دهی، مهم‌ترین عوامل

گزارشگران در برابر همه انواع تهدیدهای داخلی و خارج از سازمان محافظت نمایند و همچنین با رفتار محترمانه و منصفانه با کارکنان، قدردان زحمات آنها باشند. به علاوه در این زمینه پیشنهاد می‌شود که به تقویت روابط سازمانی در هر سه بعد بین فردی، فرد با سازمان و فرد با سرپرست، پرداخته شود. با توجه به تأثیر مثبت عدالت اطلاعاتی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب، پیشنهاد می‌شود سرپرستان مؤسسات حسابرسی، به شیوه‌ای کاملاً مستدل و با اثبات پیامدهای گزارش‌دهی برای موسسه حسابرسی، استفاده‌کنندگان و حتی اقتصاد کشور در سطح کلان، آنها را متقاعد به انجام گزارش‌دهی نمایند و همچنین در زمینه ارائه اطلاعات شفاف، صادقانه و به‌موقع از لحاظ زمان و موقعیت، زمینه را برای تشویق آنها به هشداردهی مؤثر فراهم نمایند.

در انتها با توجه به گسترده بودن تحقیقات در مورد عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی تقلب پیشنهاد می‌شود با در نظر داشتن تمامی تئوری‌های علوم اجتماعی و روانشناسی و دیگر زمینه‌های موجود در تحقیقی جامع و به روش داده بنیان به شناسایی و رتبه‌بندی تمامی عوامل مؤثر در این زمینه مانند فرهنگ سازمانی، عدالت اجتماعی، فشارهای نهادی، عوامل شخصیتی و... پرداخته شود. نکته دیگر اینکه در این تحقیق نقش تئوری‌ها و ابعاد عدالت اجتماعی در کیفیت گزارش‌دهی تقلب مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اینکه هدف حسابرسی در نهایت اعتدالی شفافیت و کمک به ساختار اقتصادی کشور است، پیشنهاد می‌شود در تحقیقی دیگر، نقش حسابرسی در دستیابی به عدالت اجتماعی با هدف ایجاد شفافیت و پاسخگویی در سیستم گزارش‌دهی مورد بررسی قرار گیرد.

#### فهرست منابع

- ا قدم مزعه، یعقوب؛ نیکو مرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و بنی مهد، بهمن (۱۳۹۸) آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، ۲۷-۴۷
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ باقری، ناهیده و منطقی، خسرو (۱۴۰۰) الگوی شناسایی اسناد و مدارک فیزیکی مشکوک به تقلب بر اساس مشخصات ظاهریشان، دانش حسابداری، دوره ۱۲، ش ۱۳، ۱۲۹-۱۴۶
- سپاسی، سحر؛ رجبزاده، علی و رضایت، محیا (۱۳۹۵) طراحی مدل حسابرسی اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابرسی، سال ۱۶، ش ۶۵، ۹۷-۱۱۹
- شاهعلی زاده، رامین؛ نیکومرام، هاشم؛ حیدرپور، فرزانه و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۴۰۱) بررسی رابطه

مؤثر در عدالت اجتماعی هستند که منجر به تشویق افراد به گزارش‌دهی تقلب می‌شوند یافته‌های این فرضیه هم‌راستا با یافته‌های (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۴)، (سرواستاوا، ۲۰۱۵)، (روستیارینی و مراواتی، ۲۰۲۰) است.

الگوی حاصل شده نشان دهنده تنوع شاخص‌های مؤثر در این زمینه است که از طیف عوامل مؤثر بر انصاف و ارتقای شغلی و پاداش، تا احترام و اخلاقی بودن و همچنین مشارکت دادن حسابرسان در تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات به موقع و شفاف به آنها را در بر می‌گیرد. این الگو نشان می‌دهد که در حوزه حسابرسی و به‌خصوص در زمینه گزارشگری تقلب، تنها پاداش و ترغیب حسابرسان نیست که منجر به ایجاد انگیزه در آنها می‌شود، بلکه مجموعه‌ای از عوامل در این زمینه مؤثر هستند. به‌خصوص در مورد بعد عدالت اطلاعاتی که بسیار کمتر در مؤسسات حسابرسی و حتی در دیگر سازمان‌ها مورد بررسی قرار گرفته است؛ می‌توان گفت تأثیر بیشتر آن از نظر پاسخ‌دهندگان نشان‌دهنده، اهمیت قائل شدن حسابرسان به وظیفه ذاتی خود در زمینه افشاگری در صورت کسب اطلاعات به روز و به موقع است. این جنبه به‌خصوص از آن جهت مهم است که نقش حسابرسان در رسوایی‌های مالی سال‌های پیش، عمدتاً به موارد دیگر مانند تطمیع، تهدید و یا فشار کاری نسبت داده شده بود، درحالی‌که این نتایج نشان می‌دهد، حسابرسان در صورت دریافت اطلاعات مکفی و قانع‌کننده و متقاعدشدن برای گزارشگری، می‌توانند وظیفه خود را در قبال ذینفعان و جامعه به‌درستی انجام دهند.

با توجه به نقش مثبت عدالت توزیعی و مؤلفه‌های تأیید شده آن بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب، به‌خصوص با توجه به اولویت مؤلفه مساوات در این زمینه، پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حسابرسی به‌طور عملی به اثبات نیت خود برای توقف تقلب به‌عنوان مهم‌ترین پاداش هشداردهندگان بپردازند و طرح‌های تشویقی مناسبی اعم از پاداش و یا ارتقا را نیز برای آنها در نظرگیرند. با توجه به تأثیر مثبت عدالت رویه‌ای بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب و با توجه به مهم‌تر بودن مؤلفه اخلاقی بودن، پیشنهاد می‌شود که محرمانه بودن هویت گزارشگران و تطبیق استانداردهای اخلاقی مدنظر قرار گیرد و در مورد دیگر موارد نیز ثبات در تصمیم‌گیری و عدم تعصب در مورد تصمیمات نادرست و در مواقع لزوم اصلاح آنها مورد توجه قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حسابرسی ساختار تصمیم‌گیری منسجمی اتخاذ کنند و ارزش‌های گروهی با بهبود حس وابستگی به گروه تقویت کنند. با توجه به تأثیر مثبت عدالت بین فردی بر کیفیت گزارش‌دهی تقلب، پیشنهاد می‌شود که به‌طور خاص رهبری موسسه و مدیران ارشد با ایجاد حس اعتماد، با قاطعیت از

هشداردهی تقلب در حرفه حسابداری: آزمون نظریه امنیت روانشناختی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال ۹، ش ۳۴، ۴۷-۵۸

وحدتی، مهران، یعقوب نژاد، احمد و جهانشاد، آریتا (۱۴۰۱) طراحی الگوی هشداردهی در حسابداری بر اساس تحلیل داده بنیاد، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال ۱۱، ش ۴۱، ۳۲۵-۳۴۰

همایونی راد، راحله؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم و نوابخش، مهرداد (۱۳۹۹) جامعه‌شناسی حسابداری، دیدگاه‌ها و چالش‌ها: از منظر پارادایم‌های غالب، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال ۹، ش ۳۳، ۹-۲۳

یادگاری، خالد؛ امیری، هوشنگ؛ صالحی، اله کرم و خنیفر، حسین (۱۴۰۰) تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن، دانش حسابداری، سال ۲۱، ش ۸۲، ۴۷۷-۵۰۱

Ahmad, S. H., Buniamin, M. A., dan Mahali, M. M. 2015. Ethical reasoning as contextual predictor of whistleblowing intention. *Journal of Administrative Science*. 12-1.35- 46

Ayres, Rosângela Mesquita ., Fernanda Filgueiras Sauerbronn ., Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca (2022) Accounting professionals and whistleblowing: a typology of the influence of institutional logics, *Rev. contab. finanç.*, ahead of print Epub Apr 01, 2022 <https://doi.org/10.1590/1808-057x202112830>

Briana Vecchione, Solon Barocas, and Karen Levy. 2021. Algorithmic Auditing and Social Justice: Lessons from the History of Audit Studies. In *Equity and Access in Algorithms, Mechanisms, and Optimization (EAAMO '21)*, October 5-9, 2021, -, NY, USA. ACM, New York, NY, USA, 14 pages. <https://doi.org/10.1145/3465416.3483294>

Colquitt, J., Wesson, M., Porter, C., Conlon, D., & Ng, K. (2001). Justice at the millennium: A meta-analytic review of 25 years of organizational justice research. *Journal of Applied Psychology*, 86, 425-445

Crawshaw, J. R., Cropanzano, R., Bell, C. M., & Nadisic, T. (2013). Organizational justice: New insights from behavioral ethics. *Human Relations*, 66, 885-904

Gold, Dana L. (2013) "Introduction: Speaking Up for Justice, Suffering Injustice: Whistleblower Protection and the Need for Reform," *Seattle Journal for Social Justice*: Vol. 11 : Iss. 2 , Article 5. Available at: <https://digitalcommons.law.seattleu.edu/sjsj/vol11/iss2/5>

Kebede S and Wang A (2022) Organizational Justice and Employee Readiness for Change: The Mediating Role of Perceived Organizational Support. *Front.*

سبک رهبری مدیران با هشداردهی (سوت زنی) در مؤسسات حسابداری: با تأکید بر نظریه‌های هوش هیجانی و هویت اجتماعی، دانش حسابداری مالی، دوره ۹، ش ۱،

قدیری، افسون و صمد، مهران (۱۳۹۹) مطالعه رابطه بین ادراک عدالت سازمانی کارکنان و الگوی رهبری مدیران شعب با نگرش شغلی کارکنان شمال غرب بانک تجارت، مطالعات رفتاری در مدیریت، سال ۱۱، ش ۲۴، ۴۹-۶۶

کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی و حیدری معقول، زهرا (۱۳۹۸) کارکرد اخلاقی تئوری عدالت در حسابداری، پژوهش حسابداری، دوره ۸، ش ۱، ۱۱۶-۱۳۰

کریمی، احمد؛ هاشمی مهر، محسن؛ شاهوردیانی، شادی و کردلویی، حمید (۱۴۰۲) عوامل مؤثر بر گزارش تخلف حرفه‌ای در حسابداری با رویکرد زمینه بنیاد، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۲ (۲) ۵۹۵-۶۰۶

محمدیون، سهیلا؛ حمیدیان، محسن و یگانگی، محمدرضا (۱۴۰۱) ارائه مدل گزارش هشدار دهی در حرفه حسابداری مبتنی بر عوامل سازمانی مؤسسات حسابداری در ایران، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دور ۱۴۹، ش ۵۵، ۲۰۵-۲۴۰

میر خلیلی، سید محمود؛ عسگری مروت، علی و بهرامی گرو، مجتبی (۱۳۹۹) نقش عدالت سازمانی در پیشگیری از فساد اداری، پژوهشنامه حقوق کیفری، سال ۱۱، ش ۱، ۲۷۵-۲۹۶

نژاد تولمی، بابک؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۸) بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی، دانش حسابداری مالی، دوره ۶، ش ۳، ۴۷-۷۵

نوری خندان، مهین؛ کریمی، محمد؛ قربانی، محمود و زنده‌دل، احمد (۱۴۰۰) طراحی مدل افزایش عدالت سازمانی با رویکرد ارزش‌های فرهنگی در کارکنان آموزش‌وپرورش مشهد، جامعه‌شناسی آموزش‌وپرورش، دوره ۱۴، ش ۱، ۱۸۴-۱۷۴

نیک کار، بهزاد؛ آزادی، کیهان و بنی مهد، بهمن (۱۴۰۱) آزمون مدل اختلاف‌نظر اصول سازمانی در حسابرسان درباره گزارش تخلفات حرفه‌ای حسابداری، دانش حسابداری و حسابداری، دوره ۱۱، ش ۲، ۵۹-۶۹

نیک کار، بهزاد؛ آزادی، کیهان؛ بنی مهد، بهمن و باقرسلیمی، سعید (۱۳۹۹) توانمندسازی روان‌شناختی و

- Nan, Lin and Tang, Chao and Ye, Minlei, Auditing with a Chance of Whistleblowing (2022). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4052083> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4052083>
- Oran, F.C., and Unsar, A.S., (2020) The Effects of Leadership Styles on Organizational Trust and Disclosure of Unethical Behaviors (Whistleblowing): A Practical Research, New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability, Volume I pp 103- 137
- Rabie, Muhammad Osaid, and Marlin Abdul Malek. 2020. "Ethical Leadership and Whistleblowing: Mediating Role of Stress and Moderating Effect of Interactional Justice." *Seisense Journal of Management* 3 (3): 1-11. <https://doi.org/10.33215/sjom.v3i3.343>.
- Ridaryanto, P (2020) Organizational Commitments in Financial Service Audit With Antecedents of Organizational Justice and Job Satisfaction, *International Journal of Financial Research* Vol. 11, No. 4; 2020
- Reginald G. Ugaddan1 and Sung Min Park (2019) Do Trustful Leadership, Organizational Justice, and Motivation Influence WhistleBlowing Intention? Evidence From Federal Employees, *Public Personnel Management* 2019, Vol. 48(1) 56-81 © The Author(s) 2018 Article reuse guidelines: [sagepub.com/journals-permissions](http://sagepub.com/journals-permissions) DOI: 10.1177/0091026018783009 [journals.sagepub.com/home/ppm](http://journals.sagepub.com/home/ppm)
- Rustiarini ,Ni Wayan, Luh Komang Merawati Universitas (2020) Fraud and Whistleblowing Intention: Organizational Justice Perspective, URL : <http://journals.ums.ac.id/index.php/reaksi/index>
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J. and J. M. Thornton (2010), "The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, pp. 707-717.
- Seifert, D. L., Stammerjohan, W. W., Joireman, J., & Martin, R. B. (2014). Trust, organizational justice and whistleblowing. *Behavioral Research in Accounting*, 26 (1): 157-168.
- Setiawan, Jonathan Wiyarta., Intiyas Utami, David., Adechandra Ashedica Pseudo (2020) Whistleblowing Intention In Organizational Justice & Ethical Climate: An Experimental Study, *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, vol 10 no 1, p. 103-114
- Soni , Faeza (2015) Perceptions of Justice as a Catalyst for Whistleblowing amongst Trainee Auditors, A research report submitted to the faculty of Commerce, Law and Management at the University of the Witwatersrand in partial fulfilment of the requirements for the degree of a Masters in Commerce (Accountancy). Sukmadilaga, Citra, Srihadi Winarningsih, Tri Handayani, Eva Herianti, and Erlane K Ghani. 2022. Fraudulent Financial Reporting in Ministerial and Governmental Institutions in Indonesia: An Analysis Using Hexagon Theory. *Economies* 10: 86. <https://doi.org/10.3390/economies10040086>
- Psychol. 13:806109. doi: 10.3389/fpsyg.2022.806109
- Kenny, K., Fotaki, M., Vandekerckhove, W., (2019) Whistleblower Subjectivities: Organization and Passionate Attachment , *Organization Studies* , forthcoming
- Khan, J.; Saeed, I.; Zada, M.; Ali, A.; Contreras-Barraza, N.; Salazar-Sepúlveda, G.; Vega-Muñoz, (2022) A. Examining Whistleblowing Intention: The Influence of Rationalization on Wrongdoing and Threat of Retaliation. *Int. J. Environ. Res. Public Health* 2022, 19, 1752. <https://doi.org/10.3390/ijerph19031752>
- Kurniawan, A., Intiyas Utami\* and David Ade Chandra Ashedica Pseudo (2018) Organizational Justice and Whistleblowing: An Experimental Test, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 20, No. 2, November 2018, 73-78 DOI: 10.9744/jak.20.2.73-78 ISSN 1411-0288 print / ISSN 2338-8137 online
- Kuntadi , Muhammad Nurizal AR , Prita Yuniarti Ramayani (2023) Factors Affecting Fraud Prevention: The Role of Internal Audit, Organizational Culture, and Whistleblowing System, DOI: <https://doi.org/10.31933/dijdbm.v4i3>
- Lewis, Monica, Social Justice: Final Paper (2024). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4366533> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4366533>
- Li, Y. (2020). Linking organizational justice to affective commitment: the role of perceived supervisor support in Chinese higher education settings. *Asia-Pacific Journal of Teacher Education*, 48(3), 237-250
- Mahfouz, S., Abdul Halim, M. S., Bahkia, A. S., & Alias, N. (2022). The impact of organizational justice on intention to stay: The mediating role of organizational commitment. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(1), 139-149. <https://doi.org/10.22495/cgobrv6i1p10>
- Menhard, M., & Safrizal, S. (2023). THE FACTORS IN INTENTION TO DO WHISTLEBLOWING. *Pattimura Proceeding: Conference of Science and Technology*, 25-32. Retrieved from <https://ojs3.unpatti.ac.id/index.php/pest/article/view/9270>
- Mesmer-Magnus, J., & Viswevaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: Examination of correlates of whistleblowing intention, ion, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62, 277-297
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2009). A Word to the Wise: How Managers and Policy-Makers can Encourage Employees to Report Wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 86(3), 379-396. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9853-6>
- Miceli, M., Near, J., Rehg, M., & Van Scotter, J. 2012. Predicting employee reactions to perceived organizational wrongdoing: demoralization, justice, proactive personality, and whistleblowing. *Human Relations* 65. 923-954

- Tangirala S, Ramanujam R. (2008). Employee silence on critical work issues: the cross-level effects of procedural justice climate. *Personnel Psychology*; 61: 37-68.
- Tinauys (2016) *Social Justice and Whistleblowing: Creating a Better World in the Workplace*, Third ISI Forum of Sociology
- Tuan Mansor, T.M., Mohamad Ariff, A., Hashim, H.A. and Ngah, A.H. (2021), "External whistleblowing intentions of auditors: a perspective based on stimulus-organism-response theory", *Corporate Governance*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/CG-03-2021-0116>
- Ugaddan, Reginald G, and Sung Min Park. 2018. "Do Trustful Leadership, Organizational Justice, and Motivation Influence Whistle-Blowing Intention? Evidence From Federal Employees." *Public Personnel Management* 48 (1): 56-81. <https://doi.org/10.1177/0091026018783009>.
- Wijayanti, Dwi Marlina, and Fachmi Pachlevi Yandra. 2020. "The Role of Incentives, Emotional Connection, and Organizational Justice in Establishing an Effective Whistleblowing System: An Experimental Study." *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis* 7 (1): 51-68. <https://doi.org/10.24815/jdab.v7i1.14178>.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 58/ Summer 2025

## **Investigating the Effect of social Justice Dimensions on the Quality of Whistleblowing**

**Ftemeh Jawanmard**

PhD student in accounting - Islamic Azad University, United Arab Emirates branch

**Faraydoon Rahnamairoudposhti**

University Professor - Director of Finance and Accounting Department, Islamic Azad University - United Arab Emirates Branch

**Shdi Shahverdiani**

Assistant Professor of Islamic Azad University - Quds Branch - Tehran - Iran

**Hmidreza Kordlouee**

Associate Professor, Department of Financial Management, Islamshahr Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

### **Abstract**

Social audit is a definite and inevitable process; Because as the society changes, the demand for different degrees of accountability of managers of public and private units has also increased, and the audit system must be able to meet such demands. The purpose of this research is to investigate the effect of social justice dimensions on the quality of Whistleblowing. This research, in terms of method, is a field-survey type of research; In terms of purpose, it is classified as descriptive research, and in terms of results, it is classified as applied research. The statistical population of this research includes auditors who are members of the Iranian Certified Public Accountants Society, for this purpose, after estimating the sample size, 295 questionnaires were randomly distributed among the statistical population; And PLS structural equation modeling software was used to analyze the data and test the research hypotheses. The results of the hypothesis test showed that all dimensions of informational, distributive, interpersonal and procedural justice have a positive effect on the quality of Whistleblowing and the dimension of informational justice has the greatest impact.

**Key words:** Whistleblowing, informational justice, distributive justice, interpersonal justice justice, procedural justice

