

Research Article

The Effect of Moral Orientation, Threat to Personal Independence, and Moral Intensity on Ethical Decision-Making Process of Auditors¹

Saeed Jabbarzadeh Kangarlouie¹, Azizollah Moradi², Leyla Kangari³

¹ Associate Professor, Department of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran
(Corresponding author). s.jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir

² M.A., Accounting, Safadasht Branch, Islamic Azad University, Safadasht, Iran. a.m.moradi63@gmail.com

³ Ph.D., Department of accounting, Ilkhchi Branch, Islamic Azad University, Ilkhchi, Iran. kangari@iaui.ac.ir

Abstract

The purpose of the present study is to review the effect of moral orientation, threat to personal independence, and moral intensity on the ethical decision-making process of auditors. This paper is a practical, descriptive, and survey research which has a semi-experimental plan with two scenarios. The statistical population of the research consisted of senior audits and accounting managers of the accounting companies, registered in the Official Accountants Society and Audit Organization of Iran, serving up until the end of the first half of 2019. The statistical sample included 131 senior audits and accounting managers chosen by convenience sampling. For measuring the research variables, some questionnaires with confirmed validity and reliability were used. The research results showed that moral orientation and threat to personal independence are effective in the process of ethical decision-making, whereas moral intensity does not have any impact in this regard. For the explanation of this result, it can be said that the auditors who have special moral orientation have high awareness of the ethical content of auditing so they always reinforce the process of their ethical decision-making. Such a moral orientation is so useful for auditors because it makes them keep working based on their professional rules. Furthermore, the results convey the significant effect of threat to personal independence on the ethical decision-making process of auditors. Therefore, high threat to the independence of the personal interests leads to an increase in moral sensitivity of auditors which is a procedure in their moral decision-making. What is more, the research findings indicate that moral intensity has no significant effect on the process of ethical decision-making.

Keywords: Ethical Decision-making, Threat to Personal Independence, Auditors, Accounting Ethics.

<http://sebar.journal.qom-iau.ac.ir/>

1. **Received:** 2021/10/02 ; **Revised:** 2021/11/06 ; **Accepted:** 2021/12/11 ; **Published online:** 2021/12/22

© the authors

Publisher: Qom Islamic Azad University



تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی و شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان^۱

سعید جبارزاده کنگرلویی^۱، عزیزاله مرادی^۲، لیلا کنگری^۳

^۱ دانشیار، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران (نویسنده مسئول)، jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir، s.jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir

^۲ کارشناسی ارشد، حسابداری، واحد صفادشت، دانشگاه آزاد اسلامی، صفادشت، ایران. a.m.moradi63@gmail.com

^۳ دکتری، گروه حسابداری، واحد ایلیچگی، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلیچگی، ایران. kangari@iauil.ac.ir

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی و شدت اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان است. این تحقیق از نوع تحقیقات کاربردی، توصیفی و پیمایشی می‌باشد که یک طرح نیمه‌آزمایشی با دو سناریو است. جامعه آماری شامل حساب‌رسان ارشد و مدیران حسابرسی شرکت‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی کشور هستند که تا پایان شش ماه اول سال ۱۳۹۸ مشغول به فعالیت بوده‌اند، و نمونه آماری نیز ۱۳۱ تن از حساب‌رسان ارشد و مدیران حسابرسی می‌باشند که با روش در دسترس انتخاب شدند. برای اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق از پرسشنامه استفاده شد که روایی و پایایی آن‌ها مورد تأیید قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که جهت‌گیری اخلاقی و تهدید استقلال شخصی بر فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان تأثیر دارند، ولی شدت اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر ندارد. در تبیین این یافته می‌توان گفت که حساب‌رسان با جهت‌گیری خاص اخلاقی آگاهی زیادی از محتوای اخلاقی حسابرسی دارند و بنابراین فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی خود را همواره تقویت می‌کنند. این نوع جهت‌گیری اخلاقی برای حساب‌رسان بسیار سودمند است، زیرا بر اساس قوانین حرفه‌ای خود عمل می‌کنند. همچنین نتایج حاکی از تأثیر معنی‌دار تهدید استقلال شخصی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان است. بنابراین، بالا بودن تهدید استقلال منافع شخصی منجر به افزایش حساسیت اخلاقی حساب‌رسان می‌شود که از فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان است. علاوه بر آن، یافته‌های تحقیق حاکی از معنی‌دار نبودن تأثیر شدت اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی می‌باشد.

کلیدواژه‌ها: تصمیم‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی، حساب‌رسان، اخلاق حسابداری.

۱. مقدمه

فرایند مشارکت و درگیری افراد در تصمیم‌گیری اخلاقی و فاکتورهای مؤثر بر این فرایند و شناخت آن، اهمیت زیادی برای توسعه آموزش اخلاقی و برنامه‌های رشد رهبری دارد (لینکولن^۱ و همکاران، ۲۰۱۱). تصمیم‌گیری اخلاقی، فرایند ترکیب اطلاعات حسابداری و گرفتن یک تصمیم درست است (دافی و آتواتر^۲، ۲۰۰۲، به نقل از: بانگون و آسری^۳، ۲۰۱۷). تصمیم‌گیری اخلاقی، رویکردی سیستماتیک به مسئله‌ای است که باید از جهت گردآوری و داده ادراک شود، زیرا کیفیت تصمیم‌های اخذ شده را تعیین خواهد کرد. تصمیم‌گیری اخلاقی، تصمیمی است که هم از نظر قانونی و هم از نظر اخلاقی، مورد پذیرش قرار گیرد. حسابرسان خارجی و داخلی باید بتوانند تصمیم‌گیری اخلاقی را درک کرده و نسبت به آن شناخت داشته باشند. حسابرسان نه تنها مسئول رفتارها و حرفه خود هستند، بلکه همچنین مسئول سازمان و جامعه هدف نیز می‌باشند. تصمیم‌هایی که توسط حسابرسان در صورت رویارویی با معضلات اخلاقی گرفته می‌شود، بر سازمان و در موقعیت کاری حسابرس تأثیر می‌گذارد (آرنولد و پونمون^۴، ۱۹۹۱؛ به نقل از: بانگون و آسری، ۲۰۱۷).

یکی از معضلات تصمیم‌گیری حسابرسان، تصمیم‌گیری مالی است. در حقیقت، معضل مهمی که حسابرس در انجام کارهای حسابرسی با آن روبرو می‌شود و تصمیم‌گیری در زمان رویارویی با مسائل مربوط به اطلاعات مالی در فرایند حسابرسی صورت‌های مالی سازمانی روی می‌دهد. این معضل زمانی برای حسابرسان مطرح می‌شود که تحت فشار مدیریت یا حسابرسی، مجبور به گرفتن تصمیم مستقل، بر اساس کدهای حرفه‌ای و اخلاقی می‌شوند. تصمیم‌هایی که در این شرایط توسط حسابرسان گرفته می‌شود، قطعاً آسان نیست، زیرا فاکتورهای متعددی در آن دخیل هستند و رابطه زیادی با تصمیم‌گیری فردی دارند (بانگون و آسری، ۲۰۱۷). بارینکونا و اسپینوسا-پایک^۵ (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسان تحت فشارهای ادراک شده‌ای قرار دارند که این فشارها به بودجه حسابرسی، قابل قبول بودن گزارش نادرست حسابرسان از نظر اخلاقی و تأثیر همکاران و متخصصان در حل مناقشات اخلاقی مربوط می‌شود (جوهری^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). در مدل‌های تصمیم‌گیری

1. Lincoln
2. Dafi & Atwator
3. Bangun & Asri
4. Arnold & Punmon
5. Barrainkua & Espinosa-Pike
6. Johari

اخلاقی، مشکلات دریافت شده اخلاقی، مکانیسم انگیزاننده‌ای هستند که اهمیت درک شده اخلاقیات در آنها، بخشی از این فرایند است که به موجب آن تصمیم‌گیرندگان، طیفی از نتایج بالقوه را ارزیابی می‌کنند. مدل جونز^۱ یکی از متناسب‌ترین چارچوب‌های طراحی شده در مطالعه فرایندهای تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان است (کورام^۲ و همکاران، ۲۰۰۸). محققان به این نتیجه رسیده‌اند که ابعاد اصلی مسائل اخلاقی از تعیین‌کننده‌های مهم تصمیم‌گیری اخلاقی و رفتارهای اخلاقی است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). از جمله این ابعاد می‌توان به جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان - که یک فاکتور فردی است - و تهدید استقلال منافع شخصی - که یک فاکتور بافتی است - و شدت اخلاقی اشاره کرد. مورد مذکور، کانون اصلی توجه در پژوهش حاضر است.

شدت اخلاقی به عنوان ساختاری چند بعدی تعریف شده که به خود مسئله اخلاقی مربوط می‌شود و ویژگی‌های تصمیم‌گیرنده یا بافت موقعیتی تصمیم‌گیرنده را در نظر نمی‌گیرد. جونز (۱۹۹۱) مبنای ساختار شدت اخلاقی را ریشه در فلسفه اخلاقی، به ویژه مفهوم تناسب، اطمینان از نتایج، توانایی تصمیم‌گیرنده برای اثرگذاری بر رویدادها و در دسترس‌پذیری اقدامات جایگزین می‌داند (بارنت^۳، ۲۰۰۱). شدت اخلاقی، تحت عنوان «شدت مسئله اخلاقی» در وضعیت بروز مسائل متقلبانه مطرح شده است (ایشیدا^۴ و همکاران، ۲۰۱۶). نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) در پژوهشی نشان داده‌اند که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای مربوط به گزارش موارد تقلب را تعدیل می‌کند. جونز (۱۹۹۱) شش جزء برای شدت اخلاقی در نظر گرفته که عبارتند از: اندازه عواقب (درجه آسیب‌ها و مزایای مسئله اخلاقی)، احتمال اثر (اتفاق مسئله توأم با مضرات و منافع)، فوریت زمانی (فاصله زمانی بین حال و شروع عواقب ناشی از مسئله اخلاقی)، اجماع اخلاقی (میزان توافق اجتماع راجع به مسئله اخلاقی)، غلظت اثر و نزدیکی (اثر مسئله اخلاقی مانند اجتماعی، فرهنگی، روانی و فیزیکی). از طرفی تحقیقات نشان داده که «شدت اخلاقی» در بررسی تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر زیادی دارد، زیرا بر ارزیابی شرایط پیرامون مسائل اخلاقی تأثیر می‌گذارد. تحقیقات اندک انجام شده در این زمینه نشان داده که شدت اخلاقی رابطه مثبتی با گام‌های تصمیم‌گیری اخلاقی دارد (کرافت^۵، ۲۰۱۳). قدرت این رابطه به معنای آن است که شدت اخلاقی بار قابل ملاحظه‌ای را بر

1. Jones
2. Coram
3. Barnett
4. Ishida
5. Craft

استدلال اخلاقی تحمیل می‌کند (والنتین و گودکین^۱، ۲۰۱۹). اما یافته‌های تجربی موجود توانسته‌اند با قطعیت این مسئله را اثبات کنند، زیرا چندان مورد توجه پژوهشگران نبوده و خلاء پژوهشی در این زمینه مشهود است.

بعد احتمالی اثرگذار دیگر بر تصمیم‌گیری اخلاقی، جهت‌گیری اخلاقی است که دارای دو بعد آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی است و حساب‌برسان آرمان‌گرا اعتقاد دارند که هیچ آسیبی به دیگران نمی‌رسانند (مالکیان^۲ و همکاران، ۲۰۱۵). در حالی که نسبی‌گراها ادعا دارند که قضاوت‌های اخلاقی آنها به شرایطی مانند فرهنگ، زمان و مکان بستگی دارد (رهنمای رودپشتی^۳ و همکاران، ۲۰۱۲). بر اساس ادبیات تحقیق، می‌توان دریافت که افراد با جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی در مواجهه با دوره‌های اخلاقی، قضاوت و تصمیم‌گیری بهتری داشته باشند که در برخی از مطالعات (فرناندو و چاودری^۴، ۲۰۱۰ و جوهری^۵ و همکاران) تأیید شده است. برخی از مطالعات نیز نشان داده‌اند که جهت‌گیری اخلاقی بر بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر دارد (دیانتی دیلامی و طیبی، ۱۳۹۰؛ فرناندو و چاودری، ۲۰۱۰). اما یافته‌های تجربی، مربوط به مدیران شرکت‌ها است و در مورد حساب‌برسان، خلاء پژوهشی وجود دارد؛ که پژوهش حاضر به این مسئله پرداخته است. همچنین، علاوه بر جهت‌گیری اخلاقی حساب‌برسان، استقلال حساب‌برسان مستقل، عاملی است که اهمیت زیادی داشته و از آن به عنوان سنگ‌بنای حرفه حسابرسی یاد شده و باعث ایجاد تمایز بین این حرفه با سایر حرفه‌ها و فعالیت‌های حرفه‌ای می‌شود (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). تهدیدهای استقلال شخصی، شرایط و عواملی هستند که منجر به تضعیف استقلال حساب‌برسان مستقل یا از بین رفتن استقلال وی می‌شوند (پینگ^۶ و همکاران، ۲۰۱۱). برخی از مطالعات، تأثیر تهدید استقلال شخصی حساب‌برسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی را مورد بررسی قرار داده‌اند (کاشانی‌پور و محمدی، ۱۳۹۹؛ جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). اما بسیاری از یافته‌های تحقیقاتی، تهدید استقلال را از یک بعد در نظر گرفته‌اند. مانند پژوهش کاشانی‌پور و محمدی (۱۳۹۹) که فشارهای سیاسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. لذا، خلاء پژوهشی در این مورد، به ویژه در داخل کشور مشهود است و به دلیل نقش مهم حساب‌برسان،

1. Valentine & Godkin
2. Malekiyan
3. Rahnamay Roodpooshti
4. Fernando & Chowdhury
5. Johari
6. Ping

ضروری است که مورد بررسی دقیق و جامع قرار گیرد.

بنابراین، با توجه به خلاء نظری و تحقیقاتی مطرح شده و با توجه به نقش پراهمیت حسابرسان و مسائل اخلاقی آنها، پژوهش حاضر با هدف بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی، تلاش کرده به این سؤال پاسخ دهد که آیا جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی و شدت اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد؟

۲. ادبیات پژوهش

استقلال حسابرسان و تهدید استقلال آنها ناشی از روابط بین مشتری و حسابرس، مسئله‌ای منحصر به فرد در حرفه حسابرسی است. حسابرس باید نگرش ذهنی مستقل داشته باشد؛ زیرا اگر حسابرس در گردآوری و ارزیابی شواهد، سوگیری کند، صلاحیت او در انجام حسابرسی از ارزش کمی برخوردار است. حسابرسی صورت‌های مالی، زمانی با ارزش است؛ که حسابرس مستقل استقلال خود را حفظ کند. بنابراین، حسابرسان باید ویژگی مستقل بودن خود را در طول کارشان حفظ کنند (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). به طور کلی، پنج تهدید یا ریسک، استقلال حسابرسان را تهدید می‌کند: (۱) تهدید منافع شخصی، (۲) تهدید خودآزمایی؛ (۳) تهدید وکالت؛ (۴) تهدید آشنا بودن؛ و (۵) تهدید ارباب (قانون^۱ IFAC، گزارش سالانه^۲ MIA، ۲۰۱۰). پژوهش حاضر بر تهدید منافع شخصی متمرکز است. مدل جونز (۱۹۹۱)، مدلی چهار مؤلفه‌ای تصمیم‌گیری اخلاقی است؛ که توسط رست^۳ (۱۹۸۶) معرفی شده و شامل حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، هدف اخلاقی و رفتار اخلاقی است؛ که جونز (۱۹۹۱)، مؤلفه شدت اخلاقی را به این مدل اضافه کرده است. تفاوت‌های فردی، با استفاده از میزان توجهی که یک شخص به مسائل اخلاقی معطوف می‌دارد، تعیین می‌شود و جونز (۱۹۹۱) برای شناخت توجه شخص به مسائل اخلاقی، شدت اخلاقی و اندازه‌گیری آن را توصیه کرده است که وی با استفاده از تعریف شدت اخلاقی به عنوان «ساختاری که میزان الزامات اخلاقی در یک موقعیت را نشان می‌دهد» آن را توصیف کرده است (جونز، ۱۹۹۱). برخی از تحقیقات (فارمر^۴ و همکاران، ۱۹۸۷؛ نلسون^۵ و همکاران، ۲۰۰۲؛ چی^۶ و همکاران،

1. International Federation of Accountants
2. Malaysian Institute of Accountants
3. Rest
4. Farmer
5. Nelson
6. Chi

(۲۰۰۴) تأثیر منفی اهمیت مشتری بر قضاوت حسابرسی یا کیفیت حسابرسی را تأیید کرده‌اند. برخی مطالعات نیز (سیانسی و بیرستکار^۱، ۲۰۰۹) به این نتیجه رسیده‌اند؛ زمانی که تصمیم حسابرس برای مشتری، شرکت و خود حسابرس نتایج خوبی به همراه داشته باشد، قضاوت اخلاقی درستی دارند. اما در عین حال، برخی از مطالعات نیز نشان داده که بین اهمیت مشتری و قضاوت حسابرسان رابطه‌ای وجود ندارد (چانگ و کالاپور^۲، ۲۰۰۳؛ هانت و لالسیگد^۳، ۲۰۰۷؛ چی و همکاران، ۲۰۱۲). برخی از مطالعات نیز رابطه بین تهدید منافع شخصی (یعنی اهمیت مشتری) و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را بررسی کرده‌اند. سیانسی و بیرستکار (۲۰۰۹) تأثیر بازخورد عملکرد و اهمیت مشتری را بر قضاوت اخلاقی بررسی کرده‌اند اما شدت اخلاقی، اهمیت مشتری و حساسیت اخلاقی را مورد بررسی قرار نداده‌اند. حساسیت اخلاقی به عنوان «شناخت محتوای اخلاقی و تفسیر موقعیت به عنوان اخلاقی یا غیراخلاقی بودن» تعریف شده است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۲). این مؤلفه به توانایی فرد برای تفسیر موقعیت بر اساس تأثیر فعالیت‌های فرد بر منافع و رفاه دیگران اشاره دارد (مور و چانگ^۴، ۲۰۰۶). بنابراین، بالا بودن شدت اخلاقی بر اولین مؤلفه فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی (یعنی حساسیت اخلاقی) تأثیر می‌گذارد. شدت اخلاقی می‌تواند ویژگی‌های مسئله اخلاقی و چگونگی تأثیر آن بر افزایش یا کاهش ماهیت الزامی اخلاقی را تبیین کند. به عنوان مثال، شدت اخلاقی بر فرایند حساسیت اخلاقی تأثیر می‌گذارد که آن نیز بر قضاوت اخلاقی تأثیر می‌گذارد (فیسک و تیلور^۵، ۱۹۹۱).

از طرفی، نتایج تحقیقات پیشین نشان داده که ایده‌آل‌گرایی، رابطه زیادی با رفتار اخلاقی نسبت به نسبت‌گرایی دارد (فرناندو و چاودهوری، ۲۰۱۰؛ جوهری و همکاران، ۲۰۱۳). افراد نسبت‌گرا، فعالیت‌های نامعین را به عنوان فعالیت اخلاقی تفسیر می‌کنند، در حالی که ایده‌آل‌گراها نسبت به این فعالیت‌ها دیدگاهی تندخوتر دارند (وودبین^۶ و همکاران، ۲۰۱۳). در مجموع از یافته‌های این مطالعات می‌توان استدلال کرد که کارکنان نسبت‌گرا نسبت به ایده‌آل‌گرا، بیشتر در رفتارهای غیراخلاقی وارد می‌شوند. همچنین، مطالعات پیشین نشان داده که افرادی که نمره بیشتری در

1. Cianci & Bierstaker
2. Chung & Kallapur
3. Hunt & Lulsegged
4. Moores & Chang
5. Fiske & Taylor
6. Woodbine

ایده‌آل‌گرایی کسب کرده‌اند؛ شدت اخلاقی بالایی دارند و مسائل اخلاقی را شناسایی می‌کنند (سینگاپاکدی^۱ و همکاران، ۱۹۹۹). تئوری موضع اخلاقی و نیز یافته‌های تحقیقات پیشین، حاکی از وجود رابطه مستقیم بین جهت‌گیری اخلاقی فردی (یعنی ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی) و شدت و حساسیت اخلاقی است. از طرفی، شدت اخلاقی در بافت حسابرسی بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارد (شافر^۲ و همکاران، ۲۰۰۱؛ آرنولد^۳ و همکاران، ۱۹۹۱). شافر و همکاران (۲۰۰۱) اشاره کرده‌اند که ارزیابی احتمال تحریم‌های رسمی، مانند فعالیت‌های انضباطی سازمان‌های حرفه‌ای، باید به دلیل ضرر بالقوه کاربران صورت‌های مالی، افزایش یابد؛ که احتمال افزایش ضرر به دلیل شکست حسابرسی است. این استدلال حاکی از آن است؛ که افزایش سطح شدت اخلاقی باید افزایش حساسیت اخلاقی را نشان داده و از قضاوت غیراخلاقی در بین حساب‌برسان جلوگیری کند. کاظم‌پور و حساس‌یگانه (۱۳۹۲) رابطه سطح مهارت حساب‌برسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی را بررسی کرده و به این نتیجه رسیده‌اند که بین حساسیت اخلاقی حساب‌برسان ماهر و نیمه ماهر، و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آنها، اختلاف معنادار وجود دارد. ولی در بررسی هم‌پیشگان آن‌ها، با یکدیگر اختلاف معنادار ندارند.

بر اساس مدل جونز (۱۹۹۱)، شناسایی یک مسئله اخلاقی (یعنی حساسیت اخلاقی) برای شروع تصمیم‌گیری اخلاقی ضروری است. زمانی که شخصی وجود مسئله اخلاقی را تشخیص می‌دهد، باید در مورد آن قضاوت اخلاقی داشته باشد. رابطه بین حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی در ادبیات تحقیق تأیید شده است (پاترسون^۴، ۱۹۹۴؛ سوئینی و کاستلو^۵، ۲۰۰۹؛ ذکریا^۶ و همکاران، ۲۰۱۰؛ ماترنوف-بینی و ملادینوویچ^۷، ۲۰۱۵). حساس‌یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس را بررسی کرده و به این نتیجه رسیده‌اند که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حساب‌برسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی مؤثر بوده و زنان، قضاوت‌های اخلاقی تری اعمال نموده‌اند. اسدیان اوغانی و همکاران (۱۳۹۷) نشان داده‌اند که بین جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرا با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه مثبت

1. Singhapakdi
2. Shafer
3. Arnold
4. Patterson
5. Sweeney & Costello
6. Zakaria
7. Martinov-Bennie

و معنی‌دار و بین جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرا با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. مهدوی و موسوی‌نژاد (۱۳۹۰) نشان داده‌اند که بین دو متغیر شدت اخلاقیات و جو اخلاقی و تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، هیچ رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

در مجموع این تحقیقات به این نتیجه رسیده‌اند؛ افرادی که محتوای اخلاقی وضعیت را تشخیص می‌دهند، قضاوت اخلاقی بالایی دارند. مطالعات پیشین نشان داده‌اند؛ که قضاوت‌های فردی در مورد اخلاقیات، رابطه قوی با اهداف انجام آن فعالیت دارد (نگونن و بیدرمن^۱، ۲۰۰۸). به عنوان مثال، بارنت و وارلنتین^۲ (۲۰۰۴) در پژوهش خود بیان می‌کنند که رابطه قوی بین قضاوت‌های اخلاقی فردی و اهداف آن وجود دارد. نگونن و بیدرمن (۲۰۰۸) نیز نشان داده‌اند که اگر فعالیت به عنوان فعالیت اخلاقی قضاوت می‌شود، پس هدفی پشت آن بوده است. علاوه بر آن، مطالعات تجربی ثابت کرده است؛ که رابطه مثبتی بین قضاوت اخلاقی و هدف وجود دارد (یانگ و وو^۳، ۲۰۰۹).

انتظار می‌رود که هدف اخلاقی و رفتار اخلاقی با هم رابطه داشته باشند (هانت و ویتل، ۱۹۸۶). به عنوان مثال، رابطه بین هدف و رفتار را می‌توان با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، تبیین کرد (آزن^۴، ۱۹۹۱). این تئوری بیان می‌کند که هدف فرد پیش‌بینی‌کننده، رفتار اخلاقی وی است. مؤلفه اصلی این تئوری، هدف رفتاری است که فاکتور انگیزشی است و بر رفتار ویژه تأثیر می‌گذارد. این تئوری پیش‌بینی می‌کند؛ که هرچه هدف انجام رفتار قوی‌تر باشد، احتمال آنکه فرد آن رفتار را انجام دهد، بیشتر است. مطالعات متعدد وجود رابطه بین اهداف اخلاقی و رفتار اخلاقی را تأیید کرده‌اند (واگنر و ساندرز^۵، ۲۰۰۱؛ نونگن و بیدرمن^۱، ۲۰۰۸). یافته‌های نونگن و بیدرمن (۲۰۰۸)، به عنوان مثال، تأیید کرده است؛ افرادی که فعالیت‌های خاصی را به عنوان فعالیت غیراخلاقی تلقی می‌کنند، افرادی هستند که دیدگاه غیراخلاقی نسبت به آن دارند. واگنر و ساندرز (۲۰۰۱) رابطه بین هدف و رفتار را بررسی کرده و به این نتیجه رسیده‌اند؛ شخصی که هدفی برای انجام فعالیت غیراخلاقی

1. Nguyen & Biderman
2. Barnett & Warlantin
3. Yang & Wu
4. Ajzen
5. Wagner & Sanders
6. Nguyen, N.T. & Biderman

ندارد، بعید است که در فعالیت غیراخلاقی شرکت کند. بنابراین، با توجه به مطالب فوق، سه فرضیه پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول: جهت گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه دوم: تهدید استقلال شخصی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه سوم: شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، از نوع مطالعات کاربردی، از نظر ماهیت، از نوع مطالعات توصیفی و از نظر روش انجام، از نوع مطالعات پیمایشی است. به منظور انجام پژوهش، یک طرح نیمه‌آزمایشی به کار برده شده است، زیرا همه متغیرهای اثرگذار کنترل نشده یا دستکاری شده‌اند. در راستای ادبیات تحقیق (کارچر^۱، ۱۹۹۶؛ مارکوئز و آزیویدو-پیریرا^۲، ۲۰۰۹؛ بینی^۳ و همکاران، ۲۰۱۱)، در پژوهش حاضر نیز از سناریو برای استانداردسازی بافت آزمایشی برای شرکت‌کنندگان در تحقیق استفاده شده و موقعیت تصمیم‌گیری را تقریباً نزدیک به محیط واقعی تعریف کرده و بدین صورت، داده‌های با کیفیت به دست آمد (الکساندر و بیکر^۴، ۱۹۷۸). جامعه آماری تحقیق حاضر، حسابرسان ارشد و مدیران حسابرسی شرکت‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی کشور است که تا پایان شش ماه اول سال ۱۳۹۸ مشغول به فعالیت بوده‌اند. نمونه آماری ۱۳۱ تن از حسابرسان ارشد و مدیران حسابرسی این شرکت‌های حسابرسی است که با استفاده از روش در دسترس انتخاب شده‌اند. برای اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق، از پرسش‌نامه‌های استاندارد استفاده شده است. ابتدا برای کسب اجازه برای ارسال پرسش‌نامه به شرکت‌کنندگان در تحقیق، ایمیلی ارسال شد و سپس پرسش‌نامه‌ها برای آنها ارسال شد و پس از دو هفته و بعد از گردآوری پرسش‌نامه‌ها، یک ایمیل تشکر به همه شرکت‌کنندگان در تحقیق ارسال شد. به منظور تجزیه و تحلیل فرضیه‌های تحقیق از رگرسیون حداقل مربعات جزئی (PLS^۵) استفاده شده، و بارگزاری عاملی برای هر متغیر بررسی شده است.

1. Karcher
2. Marques & Azevedo-Pereira
3. Bennie
4. Alexander & Becker
5. Partial Least Squares

۱-۳. اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق

فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی: فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی متغیر وابسته پژوهش است و این فرایند شامل چهار مرحله ترتیبی است: حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، هدف اخلاقی و رفتار اخلاقی. در جدول (۱)، گویه‌های استفاده شده برای اندازه‌گیری هر ساختار فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی ارائه شده است. برای اندازه‌گیری حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی و هدف اخلاقی از مقیاس هفت رتبه‌ای لیکرت (۱= کاملاً مخالف تا ۷= کاملاً موافق) استفاده شده است. برای اندازه‌گیری رفتار اخلاقی حسابرسان، از شرکت‌کنندگان خواسته شد که عمل واقعی خود را در صورت قرارگیری در موقعیت سناریوهای مورد نظر اعلام کنند. سناریوهای مورد نظر بر اساس یافته‌های جوهری و همکاران (۲۰۱۷) تهیه شده است.

شدت اخلاقی: شدت اخلاقی متغیر مستقل پژوهش است و این ساختار بر اساس اهمیت نسبی شدت اخلاقی بر اساس شش مؤلفه شدت اخلاقی اندازه‌گیری شده است. برای اندازه‌گیری قدرت پیش‌بینی‌کنندگی ساختار شدت اخلاقی از پرسش‌نامه ۱۲ گویه‌ای و بر اساس مدل جونز (۱۹۹۱) استفاده شده است. بر اساس ادبیات تحقیق (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷) از دو سناریو پاسخ بسته برای اندازه‌گیری شدت اخلاقی در هر سناریو استفاده شده است. تحلیل شدت اخلاقی برای هر سناریو به طور جداگانه انجام شده و پاسخ به آنها بر اساس مقیاس پنج‌نقطه‌ای لیکرت (۱= بسیار کم و ۵= بسیار زیاد) نمره‌گذاری شده است. پایایی این پرسش‌نامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده و ۰/۸۷ به دست آمده است.

تهدید منافع شخصی: تهدید منافع شخصی متغیر مستقل پژوهش بوده و به عنوان متغیر دوگانه اندازه‌گیری شده است. در صورت پایین بودن تهدید، عدد صفر و در صورت بالا بودن آن، عدد یک را می‌گیرد. این مقیاس برگرفته از سیانسی و بیرستاگر (۲۰۰۹) است.

جهت‌گیری اخلاقی: جهت‌گیری اخلاقی متغیر مستقل پژوهش بوده و بر اساس مقیاس ارائه شده توسط فورسیت^۱ (۱۹۹۲) که پرسش‌نامه موضع اخلاقی (EPQ) اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌نامه ۲۰ گویه دارد و از زبان انگلیسی به فارسی ترجمه شده است. نمره‌گذاری این پرسش‌نامه بر اساس مقیاس ۹ نقطه‌ای لیکرت (۱= کاملاً مخالف تا ۹= کاملاً موافق) بوده است. روایی محتوایی و صوری این پرسش‌نامه با نظر متخصصان رشته حسابداری و حسابرسی مورد تأیید قرار گرفته و

1. Forsyth

2. Ethical Position Questionnaire

پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ $0/89$ به دست آمده است. متغیرهای کنترلی: متغیرهای دموگرافیک به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده و این متغیرها عبارتند از: میزان تحصیلات، جنسیت و سوابق شغلی.

۴. یافته‌ها

۴-۱. یافته‌های توصیفی

نتایج حاصل از یافته‌های توصیفی بیانگر آن است که بیشتر تعداد پاسخگویان مرد (۱۱۳ نفر معادل ۸۶ درصد) بودند. میزان تحصیلات بیشتر پاسخگویان، فوق لیسانس (۶۰ نفر معادل ۴۵ درصد) بود و سابقه کار بیشتر آنها بین ۱۰ تا ۲۰ سال (۸۱ نفر معادل ۶۱ درصد) بود. نتایج حاصل از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف نشان داد که سطح معنی داری متغیرهای تحقیق بالاتر از $0/05$ است که غیر نرمال بودن توزیع داده‌های تحقیق را نشان می‌دهد. بر این اساس همبستگی بین متغیرهای تحقیق با توجه به آزمون ضریب همبستگی اسپیرمن، کم‌تر از $0/05$ بود که نشان‌دهنده وجود همبستگی بین متغیرهای تحقیق است.

۴-۲. بررسی برازش مدل تحقیق

بررسی اعتبار مرکب و میانگین واریانس استخراج شده هر یک از گویه‌ها در جدول (۱) نشان داده شده است:

جدول شماره ۱- نتایج کلی از سازه‌های تحقیق

متغیرهای تحقیق	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	اعتبار مرکب	COMMUNALITY	R ²
جهت‌گیری اخلاقی	۰/۵۳	۰/۸۲	۰/۶۱	۰/۷۱
تهدید استقلال شخصی	۰/۵۹	۰/۸۵	۰/۵۳	۰/۷۱
شدت اخلاقی	۰/۵۳	۰/۸۲	۰/۵۶	۰/۷۱
تصمیم‌گیری اخلاقی	۰/۵۷	۰/۸۴	۰/۶۶	۰/۷۱

با توجه به جدول (۱)، اعدادی که زیر ستون اعتبار مرکب قرار دارند، ضریب دیلون-گلدشتاین^۱ هستند که مقادیر بیشتر از $0/7$ برای این ملاک، قابل قبول است. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) در جدول بالا، باید بیشتر از $0/5$ باشد که نشان داده شده است.

1. Dillon - Goldstein

$$\mu \text{COMMUNALITY} = 0.59 \quad (1)$$

$$\mu R^2 = 0.71$$

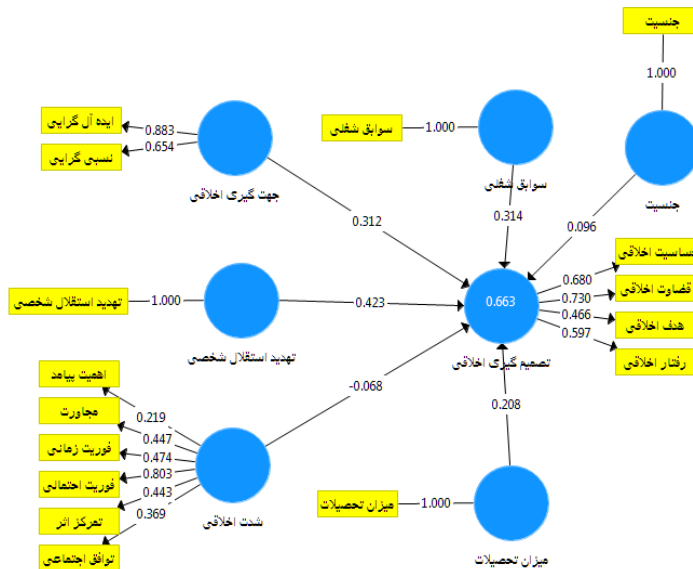
برای انتخاب بهترین مدل، از معیار کیفیت جهانی که توسط آماتو^۱ و همکاران در سال ۲۰۰۴ مطرح شد، استفاده شده است.

$$\text{GOF} = \sqrt{\text{COMMUNALITY} \times R^2} \quad (2)$$

$$\text{GOF} = \sqrt{0.59 \times 0.71} = 0.64 \quad (3)$$

$\overline{\text{COMMUNALITY}}$ میانگین اشتراک هر متغیر و کیفیت مدل بیرونی را می‌سنجد. R^2 میانگین R^2 برای هر متغیر پنهان برونزا است. R^2 ، کیفیت مدل داخلی را می‌سنجد و برای هر متغیر درونزا بر طبق متغیر پنهان که آن را توضیح می‌دهد، محاسبه می‌شود. برازش بالاتر از ۰/۳۶ کیفیت بهتر مدل نشان می‌دهد که این مدل توسط حداقل مربعات جزئی به خوبی تبیین شده و برازش این مدل، برابر با ۰/۶۴ است.

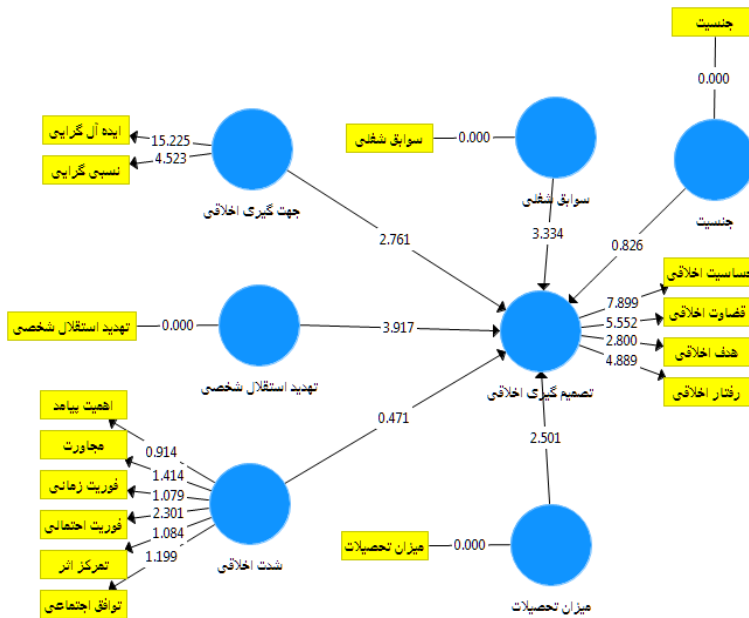
۳-۴. مدل استخراجی تحقیق



مدل شماره ۱- حالت ضریب مسیر

بر اساس نتایج حاصل از مدل شماره (۱) که مربوط به خروجی حالت ضریب مسیر در این تحقیق است، نشان می‌دهد که مقادیر به دست آمده مربوط به ضریب مسیر در مدل، مبنی بر تأثیر مؤلفه‌ها به شرح زیر است:

- جهت‌گیری اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $0/312$
- تهدید استقلال شخصی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $0/423$
- شدت اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $-0/068$
- سوابق شغلی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $0/314$
- جنسیت بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $0/096$
- میزان تحصیلات بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $0/208$



مدل شماره ۲- حالت معنی‌داری (T)

بر اساس نتایج حاصل از مدل (۲)، که مربوط به خروجی حالت معنی‌داری در این تحقیق است، نشان می‌دهد که مقادیر به دست آمده مربوط به معنی‌داری در مدل، مبنی بر تأثیر مؤلفه‌ها به شرح زیر است:

- جهت‌گیری اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $2/761$
- تهدید استقلال شخصی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $3/917$

- شدت اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $0/471$
- سوابق شغلی بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $3/334$
- جنسیت بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $0/826$
- میزان تحصیلات بر تصمیم‌گیری اخلاقی = $2/501$

جدول شماره ۲- نتایج مقادیر t و ضریب مسیر متغیرهای تحقیق

متغیر مستقل	متغیر وابسته	مقادیر t	ضریب مسیر	نتیجه فرضیه
جهت‌گیری اخلاقی	تصمیم‌گیری اخلاقی	۲/۷۶۱	۰/۳۱۲	تایید
تهدید استقلال شخصی	تصمیم‌گیری اخلاقی	۳/۹۱۷	۰/۴۲۳	تایید
شدت اخلاقی	تصمیم‌گیری اخلاقی	۰/۴۷۱	-۰/۰۶۸	رد
جنسیت	تصمیم‌گیری اخلاقی	۰/۸۲۶	۰/۰۹۶	رد
سوابق شغلی	تصمیم‌گیری اخلاقی	۳/۳۳۴	۰/۳۱۴	تایید
میزان تحصیلات	تصمیم‌گیری اخلاقی	۲/۵۰۱	۰/۲۰۸	تایید

۴-۴. نتایج آزمون فرضیه اول

H_0 : جهت‌گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر ندارد.

H_1 : جهت‌گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

با توجه به الگوی تحلیل مسیر و با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی در خصوص این فرضیه می‌توان گفت: به دلیل آنکه مقدار آماره t به دست آمده $2/761$ بوده و بزرگتر از قدر مطلق مقدار $1/96$ است، پس جهت‌گیری اخلاقی با ضریب مسیر $0/312$ و با احتمال ۹۵ بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر معنی‌دار دارد. ضریب مسیر (بتای) مثبت بین این متغیرها به این معنی است که با افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر مستقل، متغیر وابسته به اندازه $0/312$ انحراف استاندارد، افزایش خواهد یافت. بنابراین، فرض صفر مبنی بر عدم ارتباط بین این دو متغیر رد می‌شود و فرضیه اول تحقیق، مبنی بر تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأیید می‌گردد.

۴-۵. نتایج آزمون فرضیه دوم

H_0 : تهدید استقلال شخصی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر ندارد.

H_1 : تهدید استقلال شخصی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

با توجه به الگوی تحلیل مسیر و با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی در خصوص این

فرضیه می‌توان گفت: چون مقدار آماره t محاسبه شده برابر با $۳/۹۱۷$ و بیشتر از قدر مطلق مقدار $۱/۹۶$ است، تأثیر تهدید استقلال شخصی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان با ضریب مسیر $۰/۴۲۳$ و با احتمال ۹۵ درصد معنادار است. ضریب مسیر (بتای) مثبت بین این متغیرها بدین مفهوم است که با افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر مستقل، متغیر وابسته به اندازه $۰/۴۲۳$ انحراف استاندارد افزایش خواهد یافت. بنابراین، فرض صفر، مبنی بر عدم ارتباط بین این دو متغیر رد می‌شود و فرضیه دوم تحقیق، مبنی بر تأثیر تهدید استقلال شخصی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأیید می‌گردد.

۶-۴. نتایج آزمون فرضیه سوم

H_0 : شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر ندارد.

H_1 : شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

با توجه به الگوی تحلیل مسیر و با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی در خصوص این فرضیه می‌توان گفت: چون مقدار آماره t محاسبه شده برابر با $۰/۴۷۱$ و کمتر از قدر مطلق مقدار $۱/۹۶$ است، تأثیر شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان با ضریب مسیر $-۰/۰۶۸$ و با احتمال ۹۵ درصد معنادار نخواهد بود. ضریب مسیر (بتای) منفی بین این متغیرها بدین مفهوم است که با افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر مستقل، متغیر وابسته به اندازه $-۰/۰۶۸$ انحراف استاندارد کاهش خواهد یافت. بنابراین، فرض صفر، مبنی بر عدم ارتباط بین این دو متغیر تأیید می‌شود و فرضیه سوم تحقیق، مبنی بر تأثیر شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان رد می‌گردد.

۷-۴. بررسی متغیرهای کنترلی

تأثیر جنسیت بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان

H_0 : جنسیت حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر ندارد.

H_1 : جنسیت حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

با توجه به الگوی تحلیل مسیر و با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی در خصوص این فرضیه می‌توان گفت: چون مقدار آماره t محاسبه شده برابر با $۰/۸۲۶$ و کمتر از قدر مطلق مقدار $۱/۹۶$ است، تأثیر جنسیت حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان با ضریب مسیر $۰/۰۹۶$ و با احتمال ۹۵ درصد معنادار نیست. ضریب مسیر (بتای) مثبت بین این متغیرها بدین مفهوم است که با افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر مستقل، متغیر وابسته به اندازه $۰/۰۹۶$

انحراف استاندارد افزایش خواهد یافت. بنابراین، فرض صفر، مبنی بر عدم ارتباط بین این دو متغیر تأیید می‌شود و تأثیر جنسیت حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان رد می‌گردد.

تأثیر سوابق شغلی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان

H_0 : سوابق شغلی حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر ندارد.

H_1 : سوابق شغلی حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

با توجه به الگوی تحلیل مسیر و با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی در خصوص این فرضیه می‌توان گفت: چون مقدار آماره t محاسبه شده برابر با $3/334$ و بیشتر از قدر مطلق مقدار $1/96$ است، تأثیر سوابق شغلی حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان با ضریب مسیر $0/314$ و با احتمال 95 درصد معنادار است. ضریب مسیر (بتای) مثبت بین این متغیرها به این مفهوم می‌شود که با افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر مستقل، متغیر وابسته به اندازه $0/314$ انحراف استاندارد افزایش خواهد یافت. بنابراین، فرض صفر، مبنی بر عدم ارتباط بین این دو متغیر رد می‌شود و تأثیر سوابق شغلی حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأیید می‌گردد.

تأثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان

H_0 : میزان تحصیلات حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر ندارد.

H_1 : میزان تحصیلات حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.

با توجه به الگوی تحلیل مسیر و با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی در خصوص این فرضیه می‌توان گفت: چون مقدار آماره t محاسبه شده برابر با $2/501$ و بیشتر از قدر مطلق مقدار $1/96$ است، تأثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان با ضریب مسیر $0/208$ و با احتمال 95 درصد معنادار است. ضریب مسیر (بتای) مثبت بین این متغیرها بدین مفهوم است که با افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر مستقل، متغیر وابسته به اندازه $0/208$ انحراف استاندارد افزایش خواهد یافت. بنابراین، فرض صفر، مبنی بر عدم ارتباط بین این دو متغیر رد می‌شود و تأثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأیید می‌گردد.

۵. نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی و شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان انجام شده است. بدین منظور، سه فرضیه مطرح شد و تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی و شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی مورد بررسی قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که جهت‌گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان تأثیر دارد. در تبیین این یافته می‌توان گفت که حساب‌برسان با جهت‌گیری خاص اخلاقی، آگاهی زیادی از محتوای اخلاقی حسابرسی دارند. در نتیجه، فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی خود را همواره تقویت می‌کنند. این نوع جهت‌گیری اخلاقی برای حساب‌برسان بسیار سودمند است؛ زیرا بر اساس قوانین حرفه‌ای خود عمل می‌کنند. نقش‌بندی و حبیب‌طلب (۱۳۹۷) نیز تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان را معنی‌دار یافته‌اند، جوهری و همکاران (۲۰۱۷) نیز تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی را معنی‌دار نشان داده‌اند که با یافته‌های پژوهش حاضر همسو است.

یافته‌های تحقیق همچنین حاکی از تأثیر معنی‌دار تهدید استقلال شخصی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان است. در تبیین یافته‌های این فرضیه می‌توان گفت که بالا بودن تهدید استقلال منافع شخصی، منجر به افزایش حساسیت اخلاقی حساب‌برسان می‌شود؛ که از فرایندهای تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان است. یافته‌های تحقیق حاضر با یافته‌های سیانسی و بیراستاکر (۲۰۰۹)، لی^۱ (۲۰۰۹)، مورینو و باتاچارجی^۲ (۲۰۰۳) که رابطه مستقیمی را بین تهدید استقلال منافع شخصی و تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان پیدا کرده‌اند، در یک راستا قرار می‌دهد.

علاوه بر آن، یافته‌های تحقیق حاکی از معنی‌دار نبودن تأثیر شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی است. جوهری و همکاران (۲۰۱۷) شدت اخلاقی را بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان معنی‌دار یافته‌اند، والن‌تین و گودکین^۳ (۲۰۱۹) رابطه معنی‌داری را بین شدت اخلاقی و مؤلفه‌های فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی پیدا کرده‌اند، اسدیان اوغانی و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر معنی‌دار شدت اخلاقی بر رابطه بین تهدید منافع شخصی و حساسیت اخلاقی را تایید کرده است، که با نتایج پژوهش حاضر همخوانی ندارد، که علت این ناهم‌سویی را شاید بتوان در جامعه آماری و مقطع زمانی متفاوت انجام پژوهش دانست.

به طور کلی می‌توان گفت که تصمیم‌گیری اخلاقی یک فرایند چندوجهی است؛ که عواملی همچون گزینه‌های چندگانه، بروندهای گوناگون، پیامدهای نامطمئن و پیچیده و پیامدهای شخصی، آن را بسیار پیچیده ساخته‌اند. تصمیم‌گیری قلب فرایند مدیریت است. اگر بتوان تنها یک

1. Li

2. Moreno & Bhattacharjee

3. Valentine & Godkin

واژه را یافت که بتواند مترادف واژه مدیریت باشد، آن واژه «تصمیم‌گیری» خواهد بود. تصمیم‌گیری معمولاً شامل فرایند بیان مسئله، تحلیل مسئله، تعیین اقدامات احتمالی (گزینه‌ها) برای حل مسئله، ارزیابی گزینه‌ها، تعیین بهترین گزینه و در نهایت، پیاده‌سازی آن گزینه است. تصمیم‌گیری در بهترین حالت «چالشی» برای مدیران است. بسیاری از تصمیماتی که یک مدیر در کار خود با آنها روبه‌رو است؛ دارای پیامدهای اخلاقی است. به‌جز جاهایی که قلمرو تصمیمات کاملاً فنی و فارغ از اخلاق است (مانند گزینش یک روش تولیدی خاص)، تصمیم‌گیری‌ها بسیار پیچیده‌تر خواهند شد؛ زیرا پیامدهای اخلاقی آنها باید در نظر گرفته شود. اما مشکل آن است که نمی‌توان اصول اخلاقی را به سازوکارهای ساده‌ای تبدیل کرد و آن را راهنمای حسابرسان و حسابداران قرار داد. بنابراین، استفاده از اصول اخلاقی سودمند است؛ اما نمی‌توان با استفاده از آنها نسخه واحدی برای موقعیت‌های مختلف پیچید. از محدودیت‌های ذاتی پژوهش می‌توان به استفاده از پرسش‌نامه در اجرای پژوهش اشاره کرد. همچنین یافته‌های تحقیق می‌تواند متأثر از همگن نبودن مشارکت‌کنندگان در تحقیق، به ویژه از منظر خصوصیات جمعیت‌شناختی مانند جنسیت، مقاطع تحصیلی و سابقه کار، و سوگیری احتمالی حسابرسان یا مدیران حسابرسی در پاسخ به پرسش‌نامه‌ها باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود؛ که ارزش‌های اخلاقی و استانداردهای رفتاری به حسابرسان و مدیران شرکت‌های حسابرسی با استفاده از روش‌های اثربخش آموزش داده شود و قوانینی که در آن، اصول اخلاقی یکی از معیارهای اصلی انتخاب حسابرسان است، نهادینه شود. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که تأثیر سایر عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی مانند فرهنگ، ویژگی‌های شخصیتی، ویژگی‌های محیطی و شغلی را نیز مورد بررسی قرار دهند.

منابع

- اسدیان اوغانی، اصغر؛ حاجیه‌ها، زهره؛ رویایی، رمضانعلی؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا (۱۳۹۷). رابطه تهدید منافع شخصی و حساسیت اخلاقی، نقش میانجی شدت اخلاقی. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۱).
- حساس‌یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۶(۱)، ص ۷۴-۶۳.
- دیانتی دیلمی؛ زهرا؛ طیبی، وحید (۱۳۹۰). تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۶(۳)، ص ۱۳-۱۹.
- کاشانی‌پور، محمد؛ محمدی، منصور (۱۳۹۹). تأثیر تهدید استقلال ناشی از فشارهای سیاسی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور؛ نقش میانجی شدت اخلاقی. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۴)، ص ۹۷-۱۲۶.
- کاظم‌پور، احسان؛ حساس‌یگانه، یحیی (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳(۲)، ص ۷۰-۵۳.
- ملکیان، اسفندیار؛ جفایی رهنی، منیر؛ خسروی، بهروز (۱۳۹۳). رابطه تعهد حرفه‌ای و دیدگاه اخلاقی با رفتار مدیریت سود. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۹(۴)، ص ۱-۱۰.
- مه‌دوی، غلامحسین؛ موسوی‌نژاد، سید روح‌الله (۱۳۹۰). تأثیر میزان و شرایط اخلاقی بر تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی استاد فارس. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۶(۴)، ص ۴۱-۵۲.
- نقش‌بندی، نادر؛ حبیب‌طلب، فاطمه (۱۳۹۷). تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان. *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۴(۳)، ص ۴۴-۲۶.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۶). بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ص ۹۷-۱۲۱.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), P.179-211.
- Alexander, C.S., Becker, H.J. (1978). The use of vignettes in survey research. *Public Opinion Quarterly*, 42(1), P.93-104.
- Arnold, D. & Ponemon, L. (1991). Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: an experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2), P.1-15.
- Bangun, Y.K. & Asri, M. (2017). Ethical Decision Making in Public Accounting Firm. *SSRN Electronic Journal*. DOI: 10.2139/ssrn.2992936.
- Barnett, R. (2001). Dimensions of moral intensity and ethical decision making: An empirical study. *Journal of Applied Social Psychology*, 31(5), P.1038-1057.
- Barnett, T. & Valentine, S. (2004). Issue contingencies and marketers' recognition of ethical issues, ethical judgments and behavioral intentions. *Journal of Business Research*, 57(4), P.338-346.
- Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2015). New insights into underreporting of time: the audit partner context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4), P.494-514.
- Bennie, N.M., Cohen, J. & Simnett, R. (2011). Impact of the CFO's affiliation on auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 26(8), P.656-671.
- Chi, W., Douthett, E. & Liscic, L.L. (2012). Client importance and audit partner independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), P.320-326.

- Chi, W., Huang, H. & Liao, Y. (2004). *The effect of auditor tenure and client importance on discretionary accruals - evidence from audit-partner based data in Taiwan*. Available at: <https://aaahq.org/Research/Journals> (accessed on 17 September 2010).
- Chung, H. & Kallapur, S. (2003). Client importance, non-audit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78(4), P.931-955.
- Cianci, A.M. & Bierstaker, J.L. (2009). The effect of performance feedback and client importance on auditors' self- and public-focused ethical judgments. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), P.455-474.
- Coram, P., Glavovic, A., N.G, J. & Woodliff, D.R. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), P.127-149.
- Craft, J. (2013). A review of the empirical ethical decision-making literature: 2004-2011. *Journal of Business Ethics*, 117(2), P.221-259.
- Farmer, T., Rittenberg, L. & Trompeter, G. (1987). An investigation of the impact of economic and organization factors in auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 7(1), P.1-14.
- Fernando, M. & Chowdhury, R. (2010). The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia. *Journal of Business Ethics*, 95(2), P.211-225.
- Fiske, S.T. & Taylor, S.E. (1991). *Social Cognition* (2nd edn). New York: McGraw-Hill.
- Forsyth, D.R. (1992). Judging the morality of business practices: the influence of personal moral philosophies. *Journal of Business Ethics*, 11(5-6), P. 461-470.
- Hunt, A.K. & Lulseged, A. (2007). Client importance and non- Big 5 auditors' reporting decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(2), P.212-248.
- Hunt, S.D. & Vitell, S. (1986). A General Theory of Marketing Ethics. *Contemporary Accounting Research*, 18(2), P.337-361.
- Ishida, C., Chang, W. & Taylor, S. (2016). Moral intensity, moral awareness and ethical predispositions: The case of insurance fraud. *Journal of Financial Services Marketing*, 21(1), P.4-18.
- Johari, R.J., Mohd Sanusi, Z. & Ismail, A.H. (2012). Exploratory factor analysis of the ethical orientation scale. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 3, P.1-11.
- Johari, R.J., Mohd Sanusi, Z., Abdul Rahman, R. & Omar, N. (2013). Auditors' independence, experience and ethical judgments: the case of Malaysia. *Journal of Business and Public Policy*, 8(1), P.100-119.
- Johari, R.J., Mohd-Sanus, Z. & Chong, V.K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21, P.38-58.
- Jones, T. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), P.366-395.
- Karcher, J.N. (1996). Auditors' ability to discern the presence of ethical problems. *Journal of Business Ethics*, 15(10), P.1033-1050.
- Li, C. (2009). Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), P.201-230.
- Lincoln, S.H. & Holmes, E.K. (2011). Ethical Decision Making: A Process Influenced by Moral Intensity. *Journal of Healthcare, Science and the Humanities*, 1(1), P.55-69.

- Marques, P.A., Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), P.227-242.
- Martinov-Bennie, N. & Mladenovic, R. (2015). Investigation of the impact of an ethical framework and an integrated ethics education on accounting students' ethical sensitivity and judgment. *Journal of Business Ethics*, 127(1), P.189-203.
- Mautz, R.K., & Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- Moore, T.T. & Chang, J.C. (2006). Ethical decisionmaking in software piracy: initial development and test of a four component model. *MIS Quarterly*, 30(1), P.167-180.
- Moreno, K. & Bhattacharjee, S. (2003). The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgment of auditors across professional ranks', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), P.13-28.
- Nelson, M., Elliott, J. & Tarpley, R. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77, P.175-203.
- Nguyen, N.T. & Biderman, M.D. (2008). Studying ethical judgments and behavioral intentions using structural equations: evidence from the multidimensional ethics scale. *Journal of Business Ethics*, 83(4), P.627-41.
- Patterson, D.M. (1994). *A model of ethical/unethical decision making by auditors in the big-six accounting firms*. Doctoral dissertation. Georgia State University, Atlanta, GA.
- Ping, Y., Carson, E. & Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: the impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), P.121-148.
- Rahnamay Roodpooshti, F., Nikoomaram, H. & Mahfoozi, A. (2012). Machiavellianism and accountants ethical approach: Evidence from Iran. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 2(10), P.10576-10581.
- Rest, J. (1986). *Moral Development Advances in Research and Theory*, London: Praeger.
- Shafer, W.E., Morris, R.E. & Ketchland, A.A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(3), P.254-277.
- Singhapakdi, A., Vitell, S.J. & Franke, G.R. (1999). Antecedents, consequences and mediating effects of perceived moral intensity and personal moral philosophies. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 27(1), P.19-36.
- Sweeney, B. & Costello, F. (2009). Moral intensity and ethical decision-making: an empirical examination of undergraduate accounting and business students. *Accounting Education*, 18(1), P.75-97.
- Valentine, S. & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, P.277-288.
- Wagner, S.C. & Sanders, G.L. (2001). Considerations in ethical decision-making and software piracy. *Journal of Business Ethics*, 29(1-2), P.161-167.
- Woodbine, G.F., Fan, Y.H. & Scully, G. (2013). How Chinese auditors' relativistic ethical orientations influence their love of money. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, 18(2), P.20-29.
- Yang, H.L. & Wu, W.P. (2009). The effect of moral intensity on ethical decision making in accounting. *Journal of Moral Education*, 38(3), P.335-351.
- Zakaria, M., Haron, H. & Ismail, I. (2010). Knowledge of ethics, perceived ethical problems and ethical judgments. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 8(1), P.50-64.