

## The Impact of Auditors' Ethical Ideology on Ethical Decision-making Pattern with emphasis on the Mediating Role of Ethical Intensity

- Sayed Ali Aleali<sup>۱</sup>
- Dariush Foroghi<sup>۲</sup>
- Hadi Amiri<sup>۳</sup>

### Abstract

The occurrence of contradictory behavior of auditors despite the existence of laws and regulations, the same and similar codes of professional conduct can be indicative of the influence of factors other than regulatory laws and regulations in auditors' decisions. The purpose of this paper is to investigate the impact of auditors' ethical ideology on the ethical decision-making pattern with emphasis on the mediating Role of ethical intensity. The statistical population of the research is the members of the community of certified accountants and professional employees working in the auditing institutes of Iran in ۲۰۲۲, and due to the nature of the research, Cochran's sampling method was used to calculate the sample size. In this research, the number of ۲۶۰ questionnaires among the auditors working in the audit organization and audit institutions member of the Certified Public Accountants Society of Iran was randomly distributed and the data extracted from them were analyzed using the structural equation approach and Lisrel software. The results show that the auditors' ethical philosophy has been effective in understanding the moral intensity of the issue and the auditors' moral sensitivity (understanding) in such a way that idealistic auditors have a greater understanding of the characteristics of the moral issue than relativistic auditors. and they understand moral content better in moral situations. On the other hand, moral sensitivity (understanding) by considering auditor's judgment and inclination is effective on auditors' moral beliefs. In addition, the findings show that the threat of personal interests is effective on the intensity, moral sensitivity and ethical decision making of auditors. The findings of this research show that auditors' moral intensity has an effect on ethical decision-making and acts as a mediating variable between ethical orientation, auditor's independence threat and ethical decision-making pattern. Also, the threat of independence (threat of personal interests) in relativistic auditors has a greater impact on the ethical intensity and ethical decision-making of auditors.

**Key words:** Ethical Ideology, Moral Intensity, Ethical Decision-Making Pattern.

<sup>۱</sup> Ph.D. Candidate in Accounting, Department of Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University, Shahrekord, Iran, Email: alealisayed@gmail.com

<sup>۲</sup> professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran, Email: foroghi@ase.ui.ac.ir

<sup>۳</sup> Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran, Email: h.amiri@ase.ui.ac.ir

## تأثیر ایدئولوژی اخلاقی حساب‌رسان بر الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی با تأکید بر نقش میانجی شدت اخلاقی

- سیدعلی آل علی<sup>۱</sup>
- داریوش فروغی<sup>۲</sup>
- هادی امیری<sup>۳</sup>

### چکیده

رفتارهای ناهمگون حساب‌رسان، علی‌رغم وجود چارچوب‌های قانونی و آیین‌نامه‌های حرفه‌ای یکسان، می‌تواند نشان‌دهنده تأثیر عوامل فراتر از قوانین نظارتی در فرآیند تصمیم‌گیری آن‌ها باشد، بررسی الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی با در نظر گرفتن شدت اخلاقی موضوع می‌تواند به روشن شدن برخی از عوامل مؤثر در این زمینه کمک نماید. تصمیم‌گیری اخلاقی، به کارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت یک تصمیم یا رفتار و ساختار شدت اخلاقی میزان ادراک شخص از اخلاقی بودن موضوع، را نشان می‌دهد. هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر ایدئولوژی اخلاقی حساب‌رسان بر الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی با در نظر گرفتن نقش میانجی شدت اخلاقی حساب‌رسان است. جامعه آماری این تحقیق شامل حسابداران رسمی و کارشناسان حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابرسی ایران در سال ۱۴۰۱ است. با توجه به ماهیت پژوهش، از روش نمونه‌گیری کوکران برای تعیین حجم نمونه استفاده شده است. در این مطالعه، ۲۶۰ پرسشنامه به‌صورت تصادفی بین حساب‌رسان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران توزیع شد و داده‌های حاصل با استفاده از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار لیزرل تحلیل گردید. نتایج بررسی الگوی تصمیم‌گیری حساب‌رسان در برخورد با موقعیت‌های اخلاقی گویای آن است که فلسفه اخلاقی حساب‌رسان در درک شدت اخلاقی موضوع و حساسیت (درک) اخلاقی حساب‌رسان تأثیرگذار بوده است به‌نحوی که حساب‌رسان آرمان‌گرا نسبت به حساب‌رسان اقتضاگرا درک بیشتری از خصوصیات موضوع اخلاقی داشته و محتوای اخلاقی را در موقعیت‌های اخلاقی بهتر درک می‌کنند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد شدت اخلاقی حساب‌رسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیرگذار بوده و به‌عنوان یک متغیر میانجی بین جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال حساب‌رسان و الگوی تصمیمی‌گیری اخلاقی عمل می‌نماید و تهدید استقلال (تهدید منافع شخصی) در حساب‌رسان اقتضاگرا تأثیر بیشتری بر شدت اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان دارد.

**واژگان کلیدی:** ایدئولوژی اخلاقی حساب‌رسان، شدت اخلاقی و الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران.

<sup>۲</sup> استاد گروه حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه: foroghi@ase.ui.ac.ir

<sup>۳</sup> دانشیار گروه اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران.

## ۱. مقدمه

علی‌رغم تلاش حسابرسان در زمینه ارائه خدمات مناسب، رسوایی‌های حسابداری شرکت انرون<sup>۱</sup> و موسسه حسابرسی آرتور اندرسون<sup>۲</sup> مسبب پاسخ قانون‌گذاران با وضع قانون ساربینز-اکسی<sup>۳</sup> در سال ۲۰۰۲ جهت پیشگیری از این‌گونه مشکلات مالی گردید. لذا پاسخ دولت‌های سراسر جهان به رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، وضع مقررات بیشتر بوده است این پاسخ غالباً حمایت از "ضرورت پشتیبانی از منابع عمومی" نام گرفت. قوانین جدید، استانداردهای راهنما جهت اتخاذ بهترین روش‌ها، نظارت دقیق بر استقلال حسابرسان، آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای و... از پیامدهای پاسخ‌های دولت‌ها جهت جلوگیری از چنین رخداد‌های مالی بوده است (کمبل و هاگتون، ۲۰۰۵). با این حال وجود قوانین و مقررات به‌تنهایی نمی‌تواند اهداف نظارتی حرفه حسابرسی را در پی داشته باشد (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). در واقع با وجود قوانین و مقررات متعدد، موج رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر گویای بی‌اعتنایی حسابرسان به معیارهای کیفی همچون استقلال و بی‌طرفی بوده و باعث لکه‌دار شدن شهرت حرفه حسابرسی و سلب اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های منتشرشده حسابرسان شده است (کانگ و همکاران، ۲۰۱۶). همین مسئله نظر استفاده‌کنندگان را نسبت به نحوه تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و چگونگی قضاوت حسابرسان جلب کرده است.

باورهای اخلاقی بازنمایی ذهنی از دیدگاه‌های ناگفته افراد بوده که از ساختار ادراک و تجربه‌های فرد در موقعیت‌های اخلاقی نشأت گرفته و در قالب رفتارهای فردی و اجتماعی بروز پیدا می‌کنند، به عبارت دیگر پاسخ فرد به یک موقعیت اخلاقی ریشه در باورهای اخلاقی وی داشته و پاسخ فرد نشان‌دهنده ادراک فرد از موقعیت‌های اخلاقی بر اساس عوامل متعدد چون تجربه‌های فردی و اجتماعی می‌باشد. حسابرسان علی‌رغم وجود استانداردهای متعدد، اصول و احکام رفتار حرفه‌ای که خود منجر به رفتار و نهایتاً قضاوت‌های حرفه‌ای می‌گردد، در برخورد با فعالیت‌ها و اسناد صاحب‌کاران در موقعیت‌های مختلف اخلاقی قرار گرفته که تصمیم‌گیری در این‌گونه موقعیت‌ها مستلزم قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان می‌باشد. با تأکید بر مفاهیم اخلاقی در آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، کاربرد قضاوت‌های حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان در تصمیم‌گیری‌ها اجتناب‌ناپذیر است. اما می‌بایست بین قضاوت‌های حرفه‌ای و قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان تمایز قائل شد، قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در مواردی است که حرفه در برخورد با رفتارهای صاحب‌کار استاندارد و دستورالعمل شفاف داشته اما در برخی از موارد علی‌رغم وجود رهنمود و معیارهای مربوطه، نیازمند توجه و قضاوت‌های خاص نسبت به موقعیت می‌باشد، غالباً قضاوت حسابرس مستلزم تردید، تأمل، درک پیامدها و قضاوت اخلاقی است. احکام آیین رفتار حرفه‌ای در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای به یک‌میزان معتبر است. حال هر میزان همگرایی آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای با فلسفه فکری، اخلاقی و الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی

<sup>۱</sup>. Enron

<sup>۲</sup>. Arthur Andersen

<sup>۳</sup>. Sarbanes-Oxles

<sup>۴</sup>. Johari et al

اعضا آن حرفه بیشتر باشد، می‌توان انتظار در پذیرش، اجرا و به‌کارگیری، پابندی بیشتر این‌گونه احکام از سوی اعضا را داشته باشیم. از سوی دیگر بسط و گسترش حوزه‌های مختلف مالی و پیچیده‌تر شدن قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان باعث گسترده‌تر و پیچیده‌تر شدن مسائل اخلاقی در قضاوت‌های اخلاقی حساب‌برسان گردیده به‌نحوی که احکام اخلاق می‌بایست به‌صورت تفصیلی و بسط یافته تر در آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های حرفه در نظر گرفته شود. اخلاق یعنی نیرو و سرشت درونی انسان که غیرقابل مشاهده بوده اما به‌صورت قضاوت‌های اخلاقی و رفتارهای عینی در برخورد با مسائل مختلف در انسان تبلور می‌یابد. نتایج پژوهش اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸) نشان‌دهنده، تأثیر باورها، عقاید و دیدگاه‌های اخلاقی انسان بر نوع رفتار و قضاوت‌های فردی آنان است. قضاوت‌های اخلاقی در حساب‌برسان منجر به اظهارنظر مشابه و یکسان نمی‌گردد و عدم توافق در قضاوت‌های اخلاقی را به دنبال دارد. عدم توافق در قضاوت‌های اخلاقی می‌تواند نشأت گرفته از عدم توافق درباره هدف حسابرسی با لحاظ کردن پیامدهای کوتاه‌مدت و بلندمدت ارائه گزارش حسابرسی باشد. حساب‌برس در برخورد با موقعیت‌های اخلاقی با در نظر گرفتن پیامدهای کوتاه‌مدت ناشی از نوع اظهارنظر گزارش حسابرسی از جمله از دست دادن شرایط تأمین مالی (اخذ تسهیلات جدید)، جذب سرمایه‌گذاران بالقوه، جذب نیروی انسانی جدید و تثبیت شغل کارکنان، کاهش هزینه‌های مالیاتی و ... اقدام به تعدیل گزارش و اظهارنظر مطلوب‌تر نماید و یا با در نظر گرفتن پیامدهای بلندمدت از جمله ارتقاء کیفیت حرفه حسابرسی، جلوگیری از بحران‌های مالی آینده شرکت و ایجاد رونق اقتصادی با هدایت منابع مالی به سمت شرکت‌های بهینه و ... صرفاً تأکید بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری و حسابرسی متکی بر قوانین و مقررات موضوعه نموده و اظهارنظر سخت‌گیرانه‌تری حتی با وقوع عواقب نامناسب کوتاه‌مدت برای واحد صاحب‌کار می‌نمایند، که این‌گونه موارد می‌تواند برگرفته از باورهای اخلاقی حساب‌برسان باشد. لذا این سؤال وجود دارد که چه چیزی منجر به شکل‌گیری باورهای اخلاقی در حساب‌برسان می‌شود (کونگ و لی هانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳).

وجود تفاوت‌های فردی همچون ارزش‌های فردی، فلسفه اخلاق، ویژگی‌های جمعیت شناختی (سن، تجربه، تحصیلات و ...) بر قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای حساب‌برسان در برخورد با محتوای گزارشگری و فعالیت‌های متعارض صاحب‌کاران می‌تواند از جمله عوامل مؤثر در قضاوت اخلاقی حساب‌برسان باشد (صالحی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). نتایج پژوهش‌هایی نظیر نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵)، سیاهکل رودی و همکاران (۱۳۹۴)، سلمان پناه و طالب نیا (۱۳۹۲)، فروغی و همکاران (۱۳۹۲)، سپاسی و نجفی (۱۳۹۵)، کانگ و همکاران (۲۰۱۶)، جوهاری و همکاران (۲۰۱۷)، هرمیتی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، جفری و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که

<sup>۱</sup>. Kung & Li Huang

<sup>۲</sup>. Salehi et al.

<sup>۳</sup>. Hermiyetti et al

<sup>۴</sup>. Jeffrey et al

دودسته ویژگی‌های بیرونی (محیطی)<sup>۱</sup> و درونی (فردی)<sup>۲</sup> بر "قضاوت‌های اخلاقی"<sup>۳</sup> حسابرسان تأثیرگذار است. مطالب مطرح‌شده در زمینه قضاوت اخلاقی، می‌تواند نشان از چندوجهی بودن آن داشته باشد. جنبه "ارزش‌های فردی" که دیدگاه روان‌شناسی اخلاق را در نظر گرفته و در پی تبیین این مسئله است که چرا مردم به شیوه‌های اخلاقی یا غیراخلاقی رفتار می‌کنند و "فلسفه اخلاق" که جنبه فلسفی تصمیم‌گیری و قضاوت‌های فردی را مطرح و تلاش می‌کند تا برای اخلاقی یا غیراخلاقی دانستن بعضی رفتارها توجیحات منطقی ارائه نماید. البته تأثیر عوامل جمعیت‌شناختی در کنار دو جنبه مذکور از جمله سن، تحصیلات، تجربه و ... نباید از نظر دور گردد. در جنبه فلسفه اخلاقی مسئله اهمیت قضاوت‌های اخلاقی از لحاظ انطباق قضاوت با دیدگاه‌های درونی از جمله فلسفی اخلاق فرد (آرمان‌گرایی و اقتضا‌گرایی) و ارزش‌های فردی (روانشناسی رفتار بر اساس انگیزه‌های فردی) مورد تأکید قرار گرفته است. اما مسئله دیگر که نیاز به توجه خاص دارد و در هر دو جنبه مذکور می‌تواند تأثیر بسزایی داشته باشد بحث "نحوه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان" در قضاوت‌های اخلاقی و "چگونگی" تصمیم‌گیری و قضاوت آنان می‌باشد. تصمیم‌گیری اخلاقی عبارت است از، به‌کارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت یک تصمیم یا رفتار، عوامل مؤثر بر این فرآیند از دیرباز، مورد بررسی قرار گرفته و چندین مدل در این زمینه ارائه شده، مدل رست (۱۹۷۹)، مشهورترین آن‌ها است، تصمیم‌گیری اخلاقی در این مدل چهار مرحله (حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، نیت و عمل) را دارد (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۴).

جونز<sup>۴</sup> (۱۹۹۱)، در پژوهش خود "مدل تصمیم‌گیری اخلاقی"<sup>۵</sup> بر اساس مدل رست (۱۹۸۶) با وجود چهار جزء متوالی شامل: "حساسیت (درک) اخلاقی"<sup>۶</sup>، "قضاوت اخلاقی"<sup>۷</sup>، "قصد (تمایل) اخلاقی"<sup>۸</sup> و "رفتار اخلاقی"<sup>۹</sup> را معرفی نمود. حساسیت‌های اخلاقی افراد بر پایه شناخت و اهمیت، باعث قضاوت‌های اخلاقی فرد شده، قضاوت‌های اخلاقی با گرایش‌های فردی، باورهای افراد (قصد و نیت) را شکل داده و نهایتاً باورهای فرد در موقعیت‌ها تبلور یافته و خود را در قالب رفتار، تصمیم‌گیری و قضاوت‌های عینی نمایان می‌کنند. "حساسیت (درک) اخلاقی"، فرآیند شناسایی مفهوم اهمیت اخلاقی، به رسمیت شناختن محتوای اخلاقی و تفسیر وضعیت به‌عنوان اخلاقی یا غیراخلاقی بودن است. "قضاوت اخلاقی" نتیجه اخلاقی هدف را برای فرد جهت شناسایی رفتار درست یا غلط تعیین می‌کند. قصد (تمایل) اخلاقی، به رفتار جهت‌داری گفته

۱. Exterior Features - Peripheral
۲. Internal Features - Individual
۳. Ethical Beliefs
۴. Jones
۵. Model of ethical decision-making
۶. Ethical Sensitivity
۷. Ethical Jugment
۸. Ethical Intention
۹. Ethical Behavior

می‌شود که فرد پس از قضاوت اخلاقی، نسبت به آن گرایش پیدا می‌کند. رفتار اخلاقی، انجام یک عمل اخلاقی بر اساس تمایل، باورها (قضاوت‌ها) و حساسیت‌های اخلاقی فرد نسبت به آن عمل می‌باشد (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷).

هم‌راستا با مدل تصمیم‌گیری جونز، نتایج پژوهش‌هایی نظیر، مارتا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۸)، مارکویس و پیرا<sup>۲</sup> (۲۰۰۹)، کلنان و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، فرناندو و جودری<sup>۴</sup> (۲۰۱۰)، نشان داده است که، جهت‌گیری اخلاقی (فلسفه اخلاق فرد) با تأثیر بر حساسیت اخلاقی افراد بر تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر است. شدت اخلاقی با در نظر گرفتن پیامدها، نحوه و میزان تأثیرگذاری قضاوت اخلاقی می‌تواند در بین حسابرسان متفاوت باشد. شدت اخلاقی، حساسیت (درک) اخلاقی و تمایل اخلاقی تصمیم‌گیری حسابرسان، با در نظر گرفتن نتایج و پیامدهای قضاوتی اخلاقی حسابرس می‌تواند توجیه‌کننده نحوه و علت تأثیر ایدئولوژی اخلاق و ارزش‌های فردی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان باشد. شدت اخلاقی فرد از یک‌سو با در نظر گرفتن پیامدهای بیرونی و از سوی دیگر با تأثیرپذیری از عوامل درونی فرد همچون فلسفه اخلاق، می‌تواند نحوه تصمیم‌گیری و قضاوت اخلاقی حسابرسان را تفسیر نماید. از این‌رو بررسی تأثیر شدت و حساسیت اخلاقی حسابرسان در قضاوت‌های اخلاقی جهت برخورد با رفتارهای ناهنجار صاحب‌کاران از اهمیت بسزایی برخوردار است. در ادامه این مقاله در ابتدا مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها آورده شده است. سپس در بخش سوم روش پژوهش شرح داده می‌شود. در بخش چهارم نتایج آماری ارائه شده است و در نهایت در بخش پنجم به نتیجه‌گیری و جمع‌بندی پرداخته می‌شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی<sup>۵</sup>

الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی، فرآیندی پیچیده است که نحوه واکنش‌های ذهنی و رفتاری افراد در مواجهه با مسائل اخلاقی را توضیح می‌دهد. این الگو، چارچوبی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد چگونه باورهای اخلاقی، در موقعیت‌های اخلاقی، به شکل رفتار و قضاوت‌های اخلاقی بروز می‌یابند (فرناندا و مسلیچاه<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰). تمرکز اصلی این الگوها بر تفکر شناختی افراد است و تصمیم‌گیری را به‌عنوان یک فرایند پردازش شناختی متوالی در نظر می‌گیرد (پارک و استول<sup>۷</sup>، ۲۰۰۵). در ادبیات تصمیم‌گیری اخلاقی، سه رویکرد اصلی وجود دارد. اول، مدل‌های فلسفه محور، که تلاش می‌کنند تصمیم‌گیری اخلاقی را بر پایه یک فلسفه یا نظریه

۱. Marta et al

۲. Marques & Pereira

۳. Callanan et al

۴. Fernando & Chowdhury

۵. Ethical decision making

۶. Fernanda & Muslichah

۷. Park and Stoel

اخلاقی بنا کنند. این مدل‌ها فراتر از شهود عمل می‌کنند و بر تحلیل عمیق‌تر مسائل اخلاقی تأکید دارند. دوم، مدل‌های عمل‌محور، که از دیدگاه روانشناسی اخلاقی، عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری را شناسایی و مدنظر قرار می‌دهند. این عوامل شامل ارزش‌ها، خصوصیات شخصی، آموزش‌ها و تجربیات فرد تصمیم‌گیرنده است. و درنهایت، رویکردهایی وجود دارند که بدون ارائه یک مدل خاص، به توصیف فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی می‌پردازند (والنتین و گودکین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). این رویکردها، دیدگاه‌های متفاوتی را در مورد ماهیت و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی ارائه می‌دهند و درک ما را از پیچیدگی‌های اخلاقی در رفتار انسان گسترش می‌دهند. گروه سوم رویکرد مدل‌های تصمیم‌گیری "بدون ارائه یک مدل خاص" به ارائه فرایندی برای تصمیم‌گیری پرداخته‌اند (مدنی و همکاران، ۱۳۹۵). مطالعات گسترده در زمینه تصمیم‌گیری اخلاقی، پیچیدگی و چندوجهی بودن این فرایند را آشکار می‌کند. مفاهیم اساسی در مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی افراد، ریشه در دو حوزه فلسفه و روانشناسی دارد. فلسفه اخلاق به بررسی ارزش‌های مرتبط با رفتار انسان، درستی و نادرستی اعمال، و پیامدهای اخلاقی آن می‌پردازد. در مقابل، روانشناسی اخلاقی تلاش می‌کند تا با درک واکنش‌های رفتاری افراد در مواجهه با محرک‌های مختلف، الگوها و فرآیندهای فکری پشت تصمیم‌گیری‌های اخلاقی را کشف کند. این دو جنبه مکمل یکدیگرند و درک جامع‌تری از قضاوت‌های اخلاقی انسان ارائه می‌دهند. (سیاهکل رودی و همکاران، ۱۳۹۴). بسیاری از نظریه‌پردازان چگونگی تصمیم‌گیری‌های اخلاقی که منشأ مدل‌های اخلاقی و الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی می‌شود را بر پایه رشد اخلاقی افراد می‌دانند. این رشد اخلاقی مبتنی بر دیدگاه‌های روانشناسی (بازتاب عاطفی و احساس) و دیدگاه‌های فلسفه محور (بازتاب انگیزشی و ادراک) و به‌صورت مرحله‌ای و سلسله‌مراتب می‌باشند. نظریه سلسله‌مراتبی رشد<sup>۲</sup> (مدل مرحله‌ای رشد اخلاقی کلبیگ) و نظریه فرآیند پردازش شناختی متوالی<sup>۳</sup> (مدل چهار مرحله‌ای تفکر شناختی رست) به ترتیب پایه الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی مبتنی بر روانشناسی و الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی مبتنی بر فلسفه می‌باشند (دی تیینه و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹).

### نظریه سلسله‌مراتبی رشد (مدل مرحله‌ای رشد اخلاقی کلبیگ)

نظریه لارنس کلبیگ، سه پرسش اساسی را در مورد رشد روان‌شناختی و اخلاقی انسان مطرح می‌کند. نخست، آیا مراحل کلی و جهانی در رشد روان‌شناختی وجود دارد که شامل باورها، نگرش‌ها، مهارت‌های شناختی و رفتاری باشد و در همه انسان‌ها در سنین مختلف مشترک باشد؟ این پرسش، پایه‌ای برای درک یکپارچه رشد روان‌شناختی انسان است. دوم، آیا رشد اخلاقی نیز دارای مراحل عمومی و جهانی است؟ آیا باورهای اخلاقی، ارزش‌ها و رفتارهای اخلاقی در همه انسان‌ها یکسان رشد می‌کنند؟ پاسخ مثبت به این پرسش، امکان ارزیابی یکسان رشد اخلاقی در افراد مختلف را فراهم می‌کند. و درنهایت، اگر هر دو پرسش قبلی مثبت باشند، آیا ارتباطی اساسی بین رشد روان‌شناختی و اخلاقی وجود دارد؟ کلبیگ به هر سه پرسش

۱. Valentine and Godkin

۲. Hierarchical Theory of Growth

۳. Sequential Cognitive Process

۴. DeTienne & et al

پاسخ مثبت می‌دهد و مدل مرحله‌ای خود را بر این اساس شکل می‌دهد. او معتقد است که رشد روان‌شناختی و اخلاقی به هم مرتبط هستند و پیشرفت در مهارت‌های شناختی، منجر به رشد اخلاقی می‌شود. این مهارت‌های شناختی شامل استدلال، تفکر منطقی، توانایی انتزاعی، و تفکیک بین اشتباهات عمدی و غیرعمدی است. به عقیده کلبرگ، رشد اخلاقی دارای مراحل مشخصی است و با رشد روان‌شناختی هماهنگ است، به طوری که پیشرفت در یکی، به پیشرفت در دیگری منجر می‌شود. (جوهراری و همکاران، ۲۰۱۷).

نظریه کلبرگ، رشد اخلاقی انسان را بر اساس استدلال‌های اخلاقی افراد در مواجهه با مسائل اخلاقی موردبررسی قرار می‌دهد. او این رشد را در سه سطح اصلی طبقه‌بندی می‌کند: استدلال‌های پیش‌قراردادی، قراردادی، و فوق قراردادی. این سطوح به ترتیب با سه مرحله اخلاقی پیش عرفی، عرفی، و پس عرفی مطابقت دارند. هر مرحله خود شامل دو سطح است، که در مجموع شش مرحله در رشد اخلاقی انسان‌ها را تشکیل می‌دهد (آپرلیانی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). کلبرگ معتقد است که این مراحل به صورت خطی و بدون تغییر دنبال می‌شوند، و افراد به طور طبیعی از یک مرحله به مرحله بعدی حرکت می‌کنند. این مراحل شامل استدلال‌های اخلاقی افراد در برخورد با موقعیت‌های مختلف است که نشان‌دهنده تکامل تفکر اخلاقی آن‌ها است. از نظر کلبرگ مراحل رشد اخلاقی به صورت ذیل تحقق می‌پذیرد:

الف. سطح اول (اخلاق پیش عرفی)، در این مرحله از رشد اخلاقی، فرد رفتار خود را بر اساس نتایج ملموس و مادی تنظیم می‌کند. او قوانین را به دلیل ترس از مجازات یا امید به پاداش رعایت می‌کند، بدون اینکه درک درونی از درست و غلط داشته باشد. در این سطح، فرد تنها از تنبیه اجتناب می‌کند و به دنبال کسب مزایا و پاداش‌ها است. معیارهای اخلاقی برای او مفهوم عمیق و درونی ندارند، بلکه بیشتر به دنبال تبعیت از قواعد برای اجتناب از عواقب ناخوشایند است. دغدغه‌های دیگران برای او اهمیتی ندارد، مگر اینکه به نحوی با منافع شخصی‌اش مرتبط باشد. این مرحله، فرد را به سمت درک اخلاقیات سوق می‌دهد، اما هنوز درونی سازی کامل ارزش‌ها و اصول اخلاقی صورت نگرفته است.

ب. سطح دوم (اخلاق عرفی)، در این سطح از رشد اخلاقی، افراد به دنبال هماهنگی و سازگاری با نظم اجتماعی و هنجارهای جامعه هستند. رفتار اخلاقی آن‌ها ریشه در تمایل به حفظ نظم و ثبات اجتماعی دارد. در این مرحله، فرد درک می‌کند که باید انتظارات دیگران را در نظر بگیرد و گاهی منافع شخصی خود را فدای خواسته‌های اطرافیان کند. او می‌تواند خود را جای دیگران بگذارد و احساسات و دیدگاه‌های آن‌ها را در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی خود لحاظ کند. این سطح شامل دو مرحله است: مرحله سازگاری و مرحله حفظ نظم اجتماعی. در مرحله سازگاری، فرد تلاش می‌کند با دوستان و خانواده هماهنگ شود و رضایت و خشنودی آن‌ها را جلب کند. انجام کار درست به معنای پیروی از خواسته‌های نزدیکان و کسب رضایت آن‌ها است. فرد در این مرحله، لذت روانی حاصل از رضایت دیگران را بر لذت‌های مادی ترجیح می‌دهد. در مرحله حفظ

۱. Apriliani & et al

نظم اجتماعی، اخلاق بر اساس قانون و نظم حاکم بر جامعه شکل می‌گیرد. فرد متعهد به حفظ نهادهای اجتماعی و پیروی از قوانین است. انجام وظایف و مسئولیت‌های اجتماعی برای او اهمیت دارد و حفظ نظم جامعه را بر منافع شخصی ترجیح می‌دهد. در این مرحله، فرد درک می‌کند که رعایت قانون و نظم، تضمین‌کننده ثبات و پیشرفت جامعه است.

ج. سطح سوم (اخلاق پس عرفی)، در این مرحله، اخلاق به ورای قراردادهای اجتماعی فراتر می‌رود و بر پایه اصول اخلاقی جهانی و فراگیر استوار می‌شود. افراد تصمیمات اخلاقی خود را مستقل از نفوذ دیگران و نهادها اتخاذ می‌کنند و تخطی از این اصول عام، احساس گناه و سرزنش در آن‌ها ایجاد می‌کند. این سطح شامل دو مرحله مهم است: تعهد به حقوق اجتماعی و اصول اخلاقی عام. در مرحله تعهد به حقوق اجتماعی، فرد به ارزش‌ها و حقوقی پایبند است که فراتر از قوانین اجتماعی هستند، مانند حق حیات و آزادی. این حقوق به‌عنوان اصول بنیادین و جهانی در نظر گرفته می‌شوند و فرد معتقد است که باید در همه جوامع مورد احترام و اجرا قرار گیرند. هدف اصلی فرد، ایجاد قوانینی است که بر اساس منافع و خیر عمومی جامعه شکل بگیرند. او به دلیل عقلانیت و درک مسئولیت خود، به انجام کار درست متعهد است و حقوق اساسی مانند حق حیات و آزادی را محترم می‌شمارد. در این مرحله، رفتارهایی مورد قبول فرد قرار می‌گیرند که در چارچوب حقوق عمومی افراد و با در نظر گرفتن معیارهای پذیرفته‌شده جامعه انجام شوند. با توجه به اینکه اصول اخلاقی به‌عنوان تعهدات اجتماعی در نظر گرفته می‌شوند، اگر هنجارهای جدیدی کشف شوند که برای جامعه مفیدتر باشند، هنجارهای موجود قابل تغییر و اصلاح هستند. (جفری و همکاران، ۲۰۱۶).

اصول اخلاقی عام، پایه و اساس رفتار اخلاقی در هر جامعه‌ای هستند. این اصول، فراتر از قوانین و مقررات نهادی، ارزش‌هایی را تعیین می‌کنند که افراد باید در تصمیم‌گیری‌های خود در نظر بگیرند. عمل به این اصول، به معنای انجام کار درست است، و این انتخاب آگاهانه‌ای است که افراد بر اساس درک عقلانی خود از ارزش‌های اخلاقی انجام می‌دهند. این اصول عام، هنجارهایی را تعیین می‌کنند که افراد را به سوی رفتاری درست و مسئولانه هدایت می‌نماید.

افراد در این مرحله از رشد شناختی، به سطحی از درک و آگاهی می‌رسند که توانایی قضاوت‌های اخلاقی برگشت‌پذیر را کسب می‌کنند. این مفهوم توسط کلبرگ مطرح شده است، که بر اهمیت این ویژگی تأکید دارد. به گفته او، قضاوت‌های اخلاقی باید به‌گونه‌ای باشد که اگر ما در موقعیت طرف مقابل قرار بگیریم، بتوانیم آن قضاوت‌ها را درک و قبول کنیم. به عبارت دیگر، قضاوت اخلاقی واقعی، خودخواهانه نیست و مبتنی بر درک متقابل و واقع‌بینی است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷).

### نظریه فرآیند پردازش شناختی متوالی (مدل چهار مرحله‌ای تفکر شناختی رست)

در الگوی رشد اخلاقی کلبرگ، اخلاق به مفهوم یک مؤلفه «عدالت» پیوند زده و تأکید داشته، قضاوت‌های اخلاقی افراد در بردارنده برداشت‌های متفاوتی از عدالت است. وانگهی، در سطوح گوناگون از

رشد روان‌شناختی درک افراد از عدالت تفاوت یافته و منجر به رشد اخلاقی ایشان در برخورد با مسائل و موقعیت‌های اخلاقی می‌گردد. در این الگو رشد روان‌شناختی افراد از سنین کودکی شروع و بر اساس رده‌های سنی بالاتر با ایجاد آگاهی نسبت به توجیه رفتار و تحلیل موقعیت ارتقاء و کامل‌ترین و منطقی‌ترین نمود آن در بستر تعامل اجتماعی تحقق می‌یابد. بر این اساس فرایند رشد اخلاقی شامل توالی زمانی و سنی افراد است و دارای مراحل عام و فراگیری است که درباره همه انسان‌ها به‌طور یکسان قابل اطلاق است.

محدودیت‌های مربوط به نظریه کلبِرگ (تک مؤلفه‌ای بودن و تأکید بر توالی زمانی) باعث شد تا یکی از دانشجویانش به نام جیمز رست<sup>۱</sup> در سال ۱۹۸۶ مدل چهار جزئی رفتار اخلاقی خود را ارائه و چهار مؤلفه، حساسیت، وجدان، انگیزه و شخصیت را به‌عنوان علت برای اخلاق برشمرد. بر این اساس رست ابعاد الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی خود را با وجود، ابعاد شناختی (حساسیت اخلاقی بر پایه اهمیت موضوع)، عاطفی (قضاوت اخلاقی بر پایه وجدان فردی)، انگیزشی (انگیزه اخلاقی و اولویت‌بندی بر اساس پیامدها) و شخصیتی (توانایی اعمال رفتار اخلاقی بر پایه شجاعت) طراحی نموده است. رست تأکید کرده است که ترتیب اجزای این مدل، بیشتر توالی منطقی دارد، تا اینکه توالی آن زمانی باشد. فرآیند جریان شناختی الگوی تصمیم‌گیری رست به ترتیب شامل، ارزیابی و تفسیر اهمیت موقعیت و درک اخلاقی موضوع (بعد شناختی)، انتخاب اینکه کدام عمل اخلاقی با استدلال پیامدهای عاطفی، درست یا نادرست است (بعد عاطفی)، اولویت‌بندی برای ارزش‌های اخلاقی موردپذیرش خود (بعد انگیزشی) و توانایی به اجرا درآوردن تصمیم فرد است اینکه فرد با پافشاری و غلبه بر موانع و عوامل مزاحم بتواند تصمیم خود را به اجرا درآورد (بعد شخصیتی) چهار بعد الگوی تصمیم‌گیری رست را تشکیل می‌دهند. رست اشاره می‌کند که آموزش برنامه‌های اخلاقی می‌تواند پیش‌آگهی‌دهنده خوبی از عمل اخلاقی در آینده در سطح فردی و جامعه باشد (ستاش و همکاران، ۱۳۹۱).

الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی (مدل چهار جزئی) رست نیز بر فرایند تصمیم‌گیری شناختی افراد تمرکز نموده است. در این الگوی چهار مرحله‌ای، افراد پس از شناخت یک مسئله اخلاقی (حساسیت یا ادراک اخلاقی)، قضاوتی را در مورد عمل خود انجام داده (قضاوت اخلاقی)، سپس تمایل خود را برای انجام آن عمل شکل داده (تمایل اخلاقی) و درنهایت، عمل اخلاقی / غیراخلاقی (رفتار اخلاقی) را مرتکب می‌شوند.

ادراک (حساسیت) اخلاقی<sup>۲</sup>: ادراک اخلاقی، توانایی درک و تشخیص مسائل اخلاقی است. این مفهوم، اساس تصمیم‌گیری‌های اخلاقی را تشکیل می‌دهد. در این فرایند، فرد باید بتواند موقعیت‌های اخلاقی را شناسایی کند. رست معتقد است که حساسیت اخلاقی، عامل کلیدی در این ادراک است. به‌عبارت‌دیگر، حساسیت اخلاقی به معنای درک و تشخیص وجود یا عدم وجود محتوای اخلاقی در یک موقعیت خاص است.

۱. James Rest

۲. Moral Perception

قضاوت اخلاقی<sup>۱</sup> مرحله‌ای وجود دارد که در آن فرد پس از درک و فهمیدن یک موضوع، به ارزیابی و قضاوت آن می‌پردازد. این قضاوت‌ها در مورد درست یا غلط بودن رفتارها، به‌عنوان قضاوت‌های اخلاقی شناخته می‌شوند. این مرحله، فرآیندی است که در آن فرد ارزش‌ها و اصول اخلاقی خود را اعمال می‌کند تا در مورد موضوعات مختلف قضاوت کند.

تمایل (قصد) اخلاقی<sup>۲</sup>: تمایل اخلاقی به رفتار جهت‌داری گفته می‌شود که فرد پس از قضاوت اخلاقی، نسبت به آن گرایش پیدا می‌کند.

انجام عمل (رفتار) اخلاقی<sup>۳</sup>: اجرای تصمیمات اخلاقی، گام نهایی در این فرآیند است. در این مرحله، فرد بر اساس ارزش‌های اخلاقی خود و مراحل قبلی تصمیم‌گیری، عمل موردنظر را به شیوه‌ای هماهنگ با اصول اخلاقی خود به انجام می‌رساند. تمایل درونی فرد به انجام کاری درست و اخلاقی، عامل اصلی در این مرحله است.

### نظریه فرآیند پردازش شناختی متوالی (مدل چهار مرحله‌ای تفکر شناختی جونز)

بر اساس یافته‌های جونز در سال ۱۹۹۱، مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی موجود، جنبه‌های خاص مسائل را در نظر نمی‌گیرند. او استدلال می‌کند که این مدل‌ها، فرایند تصمیم‌گیری را به‌صورت یکسان برای همه موضوعات اخلاقی فرض می‌کنند، درحالی‌که در واقع، افراد بسته به ماهیت و ویژگی‌های هر موضوع اخلاقی، رفتارهای تصمیم‌گیری متفاوتی از خود نشان می‌دهند. جونز بیان می‌کند عوامل متعدد بسیاری می‌تواند بر این فرایند تأثیر گذارند اما یک مدل تصمیم‌گیری اخلاقی باید "مشروط به مسائلی" باشد که صراحتاً ویژگی‌های خود مسائل اخلاقی را نیز در نظر بگیرد. به عقیده جونز خصوصیات موقعیتی مسئله یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی می‌باشد که جونز این‌گونه خصوصیات موقعیتی را اصطلاحاً "شدت اخلاقی" مسئله نامیده است. جونز در سال ۱۹۹۱ الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی خود را بر پایه الگوی رست (۱۹۸۶) به‌صورت یک الگوی چهار مرحله‌ای (ادراک، قضاوت، قصد و رفتار اخلاقی) طراحی و در این خصوص علاوه بر چهار مرحله الگوی تصمیم‌گیری رست مؤلفه "شدت اخلاقی" را نیز به الگوی اضافه و "الگوی تعدیل‌شده تصمیم‌گیری اخلاقی" را ارائه نموده است. بر این اساس مراحل متوالی "الگوی تصمیم‌گیری جونز" شامل: "شدت اخلاقی"، "حساسیت (درک) اخلاقی"، "قضاوت اخلاقی"، "تمایل (قصد) اخلاقی" و "رفتار اخلاقی" می‌باشند. در الگوی تصمیم‌گیری، متغیرها می‌توانند نقش‌های متفاوتی را در مراحل مختلف ایفا کنند. این انعطاف‌پذیری به ما اجازه می‌دهد تا روابط پیچیده بین عوامل مختلف را درک کنیم. وقتی یک متغیر به‌عنوان متغیر وابسته انتخاب می‌شود، متغیرهای مرتبط با آن در مراحل بالاتر به‌عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته می‌شوند. این رویکرد تضمین می‌کند که تأثیرات مستقیم و

۱. Moral judgment

۲. Moral Intention

۳. Moral action

غیرمستقیم عوامل دخیل در تصمیم‌گیری به‌طور جامع موردبررسی قرار گیرند. به‌این ترتیب، می‌توانیم درک عمیق‌تری از روابط علی و معلولی در فرآیند تصمیم‌گیری به دست آوریم.

## ۲-۲. شدت اخلاقی

جونز (۱۹۹۱)، "مدل تصمیم‌گیری اخلاقی" رست (۱۹۷۹) را به‌منظور در نظر گرفتن متغیرهای مرتبط با موضوع اخلاقی، تعدیل نموده و متغیر ساختاری "شدت اخلاقی" را در مطالعات تصمیم‌گیری اضافه کرد. در "الگوی تعدیل‌شده تصمیم‌گیری اخلاقی" شدت اخلاقی یک تصمیم‌گیری، با در نظر گرفتن شش جزء شامل: "اهمیت پیامدها"، "رضایت بخشی اجتماعی"، "احتمال اثربخشی"، "تأثیرگذاری بی‌واسطه"، "زمان واکنش" و "شدت تأثیرات"، برای افراد مورد ارزیابی قرار گرفته است. شدت اخلاقی ادراک‌شده، عاملی کلیدی در درک مسائل اخلاقی است. این شدت، که توسط جونز مطرح‌شده، بر چگونگی درک افراد از موقعیت‌های اخلاقی و همچنین بر قضاوت‌ها و رفتارهای اخلاقی آن‌ها تأثیرگذار است. به گفته امیرشاهی و همکاران (۱۳۹۰)، شدت اخلاقی، فرآیندی شامل ادراک، قضاوت و تمایل اخلاقی را شکل می‌دهد. جونز (۱۹۹۱) استدلال می‌کند که ماهیت موضوع اخلاقی، شدتی را ایجاد می‌کند که بر تمام جنبه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی افراد سایه می‌افکند. این شدت، میزان درک اخلاقی بودن یک موضوع را تعیین می‌کند و بر رفتار فرد در مواجهه با آن تأثیرگذار است (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۳).

## ۲-۳. ایدئولوژی اخلاقی

بر اساس دیدگاه فورست، تفاوت‌های اخلاقی افراد در مواجهه با مسائل مشابه، منعکس‌کننده سیستم اخلاقی منحصربه‌فرد هر فرد است. او استدلال می‌کند که ایدئولوژی اخلاقی، مجموعه‌ای از اصول و معیارهای اخلاقی است که به افراد کمک می‌کند در موقعیت‌های دشوار، تصمیم‌گیری کنند. در سال ۱۹۸۰، فورست دو رویکرد فلسفی اخلاقی را معرفی کرد: اقتضاگرایی و آرمان‌گرایی. اقتضاگرایان، به گفته فورست، معتقدند که قضاوت‌های اخلاقی به شرایط و افراد دخیل در آن بستگی دارد و نمی‌توان صرفاً بر اساس قواعد و قوانین، تصمیم‌گیری کرد. در مقابل، آرمان‌گرایان بر ارزش‌های اخلاقی ذاتی و اجرای دقیق قوانین تأکید دارند و به پیامدهای احتمالی تصمیمات اخلاقی توجهی نمی‌کنند. فورست با ارائه مدلی دو بعدی، نشان می‌دهد که افراد بر اساس تأکیدشان بر اصول یا پیامدها، جهت‌گیری‌های اخلاقی متفاوتی دارند. او طبقه‌بندی ایدئولوژی اخلاقی افراد را در قالب جدولی ارائه می‌کند که نشان‌دهنده طیفی از رویکردهای اخلاقی است:

جدول ۱: گونه‌شناسی ایدئولوژی اخلاقی فورست

آرمان‌گرایی	اقتضاگرایی	
	بالا	پایین
	موقعیت باوران	مطلق‌گرایان
بالا	رد قواعد اخلاقی، حامی تجزیه‌وتحلیل‌های منجر به فرد از هر اقدامی در هر موقعیتی	فرض می‌شود که بهترین نتیجه، همیشه از طریق پیروی از ارزش‌های جهان‌شمول قابل‌دستیابی است
پایین	ذهنی‌گرایان	استثناء‌گرایان

رهنمودهای قضاوتی کاملاً مطلق، با در نظر گرفتن  
استثناهایی در مورد استانداردهای رفتاری، سودمند نگر  
ارزیابی بر اساس ارزش‌ها و چشم‌انداز فردی به‌جای  
اصول اخلاقی جهان‌شمول

منبع: حکاک و همکاران (۱۳۹۵)

این مطالعه از پرسشنامه موقعیت اخلاقی (EPQ)<sup>۱</sup> فورست برای ارزیابی فلسفه اخلاقی افراد استفاده می‌کند. این پرسشنامه در تحقیقات حسابداری و تجاری کاربرد گسترده‌ای دارد و شامل ۲۰ سؤال در دو بخش است. بخش اول شامل ۱۰ سؤال برای سنجش آرمان‌گرایی و بخش دوم شامل ۱۰ سؤال برای اندازه‌گیری میزان اقتضایی‌گرایی افراد است. پاسخ‌ها در طیفی ۹ گزینه‌ای قرار می‌گیرند، از ۱ برای مخالفت کامل تا ۹ برای موافقت کامل. نمره‌های بالاتر در هر بخش نشان‌دهنده سطح بالاتری از آرمان‌گرایی یا اقتضایی‌گرایی است.

## ۲-۴. تهدید منافع شخصی

فرآیند الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی از شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی یک موضوع یا یک موقعیت شروع می‌شود، "شدت اخلاقی" یک موضوع بر جنبه‌ها و پیامدهای اجتماعی و "حساسیت اخلاقی" بر جنبه‌ها و پیامدهای فردی موضوع و بازخورد تصمیم‌گیری تأکید دارد. لذا بررسی چگونگی فرآیند تصمیم‌گیری بر اساس عوامل و موقعیت‌هایی است که در شدت و حساسیت اخلاقی فرد تأثیرگذار می‌باشد. به عبارت دیگر جهت بررسی چگونگی فرآیند الگوی تصمیم‌گیری باید نحوه تأثیر یک موضوع خاص که هم‌زمان بتواند بر شدت و حساسیت اخلاقی تصمیم‌گیرنده مؤثر باشد را مورد بررسی قرار داد، به این منظور در این پژوهش از متغیر تهدید منافع شخصی حسابرس استفاده می‌شود. تهدید منافع شخصی حسابرس می‌تواند حساسیت فردی حسابرس را در بر داشته باشد و جهت در نظر گرفتن جنبه‌ها و پیامدهای اجتماعی موضوع (شدت اخلاقی موضوع) از ویژگی اهمیت صاحب‌کار استفاده می‌شود. سیانسی و بریستاکی<sup>۲</sup> (۲۰۰۹)، در پژوهش خود اثر بازخورد دو عامل عملکرد و اهمیت مشتری بر قضاوت اخلاقی افراد را مورد بررسی قرار داده و بیان می‌نمایند که اهمیت مشتری می‌تواند بر قضاوت اخلاقی فرد تأثیرگذار باشد به‌عنوان مثال این احتمال وجود دارد که پیامدهای یک مشتری مهم ناراضی، تأثیرات منفی برای حسابرس به همراه داشته باشد. اهمیت مشتری با در نظر گرفتن الزامات اخلاقی و حرفه‌ای در یک موقعیت خاص می‌تواند باعث شدت اخلاقی قضاوت گردیده و از سوی دیگر با هشدار پیامدها و عواقب قضاوت فردی نسبت به جنبه‌های برجسته و ظریف موضوع باعث تأثیرگذاری بر حساسیت اخلاقی فرد گردد. حساسیت اخلاقی اولین مرحله از فرآیند

۱. Ethical Position Questionnaire (EPQ)

۲. Cianci & Bierstaker

الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی است لذا اهمیت مشتری به‌عنوان شاخص تهدید منافع فردی به‌صورت غیرمستقیم می‌تواند بر سایر مراحل فرآیندی این الگو نیز تأثیرگذار باشد.

مطابق با تئوری اقتصادی در استقلال حسابرسان این احتمال وجود دارد که اهمیت مشتری به‌عنوان عامل مهم و انگیزه حسابرسان برای مصالحه حسابرسان با صاحب‌کار باشد. طبق این تئوری اهمیت مشتری وابسته به منابع مالی ایشان می‌باشد. در این پژوهش همانند پژوهش سیانسی و بریستاک (۲۰۰۹) و جواهری و همکاران (۲۰۱۷)، جهت سنجش اهمیت مشتری به‌عنوان شاخص تهدید استقلال حسابرسان از یک متغیر مجازی دو ارزشی صفر و یک استفاده می‌شود، به‌نحوی که جهت بررسی تأثیر متغیر اهمیت مشتری، دو سطح مختلف اهمیت (سطح پایین و سطح بالای اهمیت مشتری) در سناریوها در نظر گرفته می‌شود. سطوح اهمیت مشتری بر اساس درصد درآمد (حق‌الزحمه) مشتری به جمع کل درآمد سالانه شرکت حسابرسان سنجیده می‌گردد به‌نحوی که، اگر درصد درآمد (حق‌الزحمه) مشتری بیش از ۲۰ درصد جمع کل درآمد سالانه شرکت حسابرسان باشد مشتری با اهمیت محسوب می‌شود. در این پژوهش شرکت‌کنندگان به دو گروه تقسیم می‌شوند و هر گروه شرکت‌کننده تنها یک سطح اهمیت مشتری (سطح بالا یا سطح پایین) را دریافت نموده و از پاسخ‌دهنده خواسته می‌شود نسبت به دو سناریو با موضوعیت فعالیت‌های اخلاقی پاسخ دهد.

## ۲-۵. پیشینه مطالعاتی

بای و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی تأثیر ارزش‌های فردی بر مدیریت سود اخلاقی با نقش میانجی‌گری اخلاقی را در کشور چین مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش از یک نظرسنجی با نمونه ۵۵۴ نفری حسابداران کشور چین استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد حسابداران دارای ارزش‌های اخلاقی محافظه‌کارانه بالاتر کمتر تمایل به مدیریت سود اخلاقی داشته و از تأثیرات اخلاقی آن اجتناب می‌کنند در حالی که حسابداران دارای ارزش اخلاقی اقتضا‌گرا تمایل بیشتری به مدیریت سود اخلاقی حتی با در نظر گرفتن عواقب اخلاقی آن دارند.

آبو و آبو (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان "اخلاق حسابداری در اروپای مرکزی و شرقی: شرایط نهادی برای رفتار (غیر) اخلاقی در حرفه حسابداری" به بررسی نقش زمینه نهادی را در ساخت رفتار حسابداری (غیر) اخلاقی پرداختند. نتایج نشان داد که رفتار حرفه‌ای‌ها، به‌ویژه حسابداران، چگونه تحت تأثیر ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی که نشانه‌های گذشته را به همراه دارند و واکنش‌ها به انتقال به سرمایه‌داری شکل می‌گیرد. بازارهای سرمایه کمتر از حد عملکردی، سطح پایین درک تجاری در مدیریت بسیاری از نهادهای محلی، و تصویر حسابداری به‌عنوان یک شغل ثبت‌دفتر و رعایت مالیات، زمینه‌ساز رفتارهای غیراخلاقی حسابداری هستند که نیاز به تحقیق در آینده دارند.

دون و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به عوامل فرهنگی مؤثر بر تمایل به تصمیم‌گیری اخلاقی توسط دانشجویان حسابداری در کشور ویتنام پرداختند. هدف پژوهش بررسی میزان اثرگذاری عناصر فرهنگی مانند تحصیلات، جنسیت، فاصله قدرت و ریسک‌پذیری بر تصمیم‌گیری اخلاقی دانشجویان بازرگانی، حسابداری

و حساب‌رسان حرفه‌ای می‌باشد. نتایج بیانگر آن است که تصمیم‌گیری اخلاقی بین دانشجویان و افراد حرفه‌ای تفاوت معناداری دارد و هر چهار عنصر فرهنگی بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر دارند. سیفرت و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی درک اصول اخلاقی و استقلال حرفه‌ای در حسابداری را بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که درک درست از زیرساخت‌های اخلاقی و حفظ استقلال حرفه‌ای، بر شکل‌گیری فرهنگ اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی حسابداران در محیط‌های کاری تأثیرگذار است. این مطالعه بر اهمیت ادراک و درک صحیح از اصول اخلاقی در حرفه حساس حسابداری تأکید دارد. کاسالی و پرانو (۲۰۲۱) عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در پژوهش‌های انجام‌شده در طی چهل سال گذشته را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها ۴۲ عامل اثرگذار در طبقات فردی و سازمانی را مورد ارزیابی قرار دادند. یافته‌های پژوهش بیانگر بااهمیت‌ترین عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی شامل فرهنگ سازمانی، ارزش‌های فرهنگی، سبک تصمیم‌گیری، ویژگی‌های شخصیتی، ایدئولوژی اخلاقی و ارزش‌گرایی دین و معنویت می‌باشد.

والتین و گودکین (۲۰۱۹) پژوهشی را با عنوان " افشاگری اخلاقی بر اساس تصمیم‌گیری اخلاقی " انجام داده‌اند، نوع پژوهش مذکور، از نوع توصیفی همبستگی بر اساس الگوی رگرسیون بوده است و نتایج پژوهش نشان داد که افشاگری اخلاقی تحت تأثیر قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی است. اوبوه (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی متغیرهای شدت شخصی اخلاقی بر فرایندهای خاص (شناخت اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی) در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که سن، وضعیت اقتصادی، تربیت، معنویت اخلاقی، نسبت‌گرایی، حجم پیامد و رضایت عمومی جامعه عوامل تعیین‌کننده تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران می‌باشد.

جوهری و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی و تهدید استقلال بر روند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان پرداخته‌اند. در این پژوهش از الگوی چهار مرحله‌ای تصمیم‌گیری اخلاقی جونز جهت معیار سنجش، روند تصمیم‌گیری اخلاقی و از دو سناریو تفسیر فعالیت حساب‌رسان ارشد در خصوص تهدید استقلال (منافع شخصی) حساب‌رسان برای معیار سنجش تهدید استقلال حساب‌رسان استفاده است. نتایج و یافته‌های پژوهش تأثیر مستقیم فلسفه اخلاقی و تهدید استقلال حساب‌رسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی ایشان را تأیید می‌نماید. شدت اخلاقی حساب‌رسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیرگذار بوده و به‌عنوان یک متغیر میانجی بین جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال حساب‌رسان و الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی عمل می‌نماید. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد، تهدید استقلال (تهدید منافع شخصی) در حساب‌رسان اقتضاگرا تأثیر بیشتری بر شدت اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان دارد.

کانگ و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی و ارزش‌های فردی بر باورهای اخلاقی حساب‌رسان پرداخته‌اند. آن‌ها از آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی به‌عنوان معیار سنجش فلسفه اخلاقی و از چهار سبک ارزشی محافظه‌کاری، تغییرپذیری، خود‌افزایی و خود برتری به‌عنوان متغیرهای ارزش‌های فردی و جهت سنجش باورهای اخلاقی حساب‌رسان از ده سناریو مربوط به فعالیت‌های صاحب‌کار در خصوص مدیریت

سود استفاده نمودند. در این پژوهش ابزار سنجش متغیرها، پرسشنامه زمینه یاب ارزش‌های شوارتز، پرسشنامه موقعیت اخلاقی فورست و ده سناریو کوتاه تفسیر موقعیت‌های صاحب‌کار است. نتایج و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فلسفه اخلاقی حساب‌برسان بر روی باورها و قضاوت‌های ایشان تأثیرگذار بوده به‌نحوی که حساب‌برسان آرمان‌گرا در قضاوت‌های اخلاقی خود، رفتارهای نابهنجار صاحب‌کاران را بیشتر محکوم می‌کنند. همچنین فلسفه اخلاقی فرد به‌عنوان یک عامل میانجی میان رابطه بین ترجیحات ارزش‌های فردی و قضاوت‌های اخلاقی حساب‌برسان عمل می‌نماید.

در ایران نیز، پرندین و کیامرزی (۱۴۰۳) به پژوهشی با عنوان "تأثیر صفات حسابداران مدیریت بر تصمیم‌گیری اخلاقی با توجه به تعهدات اجتماعی" پرداختند یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که صفات حسابداران مدیریت (استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای، خود نظارتی، تعهد حرفه‌ای، صداقت در رفتار، انصاف ذاتی و عدالت اخلاقی) با توجه به تعهدات اجتماعی بر تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارند.

بیگ پناه و اثنی عشری (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان پاسخگویی عمومی مؤسسات حسابرسی: واکاوی دیدگاه حساب‌برسان دریافتند که دیدگاه‌های خیرگان، شاخصه‌های انجمن‌های حرفه‌ای و جایگاه اجتماعی حساب‌برسان عوامل ساختاری و ناهمگونی ادراکات نهادهای ناظر به‌عنوان پسران‌های ایجاد شفافیت و پاسخگویی به ذینفعان گزارش حسابرسی مطرح می‌باشند.

احمدی لنگری و گرکز (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان تأثیر اخلاق حسابداری بر چارچوب‌های اخلاقی چندگانه، دریافتند که آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداری و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی حسابداران به‌عنوان کدهای حرفه‌ای حسابداران و الماس تقلب به‌عنوان قدرت تصمیم‌گیری حسابداران بر چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری تأثیر معناداری دارند. آل علی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان "تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حساب‌برسان" دریافتند ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حساب‌برسان تأثیرگذار می‌باشد به‌نحوی که ویژگی‌های فردی محافظه‌کارانه دارای تعصب بیشتری نسبت به ویژگی‌های فردی تغییرپذیر و ویژگی‌های فردی خود افزا دارای مدارای بیشتری نسبت به ویژگی‌های فردی خود برتر حساب‌برسان در محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحب‌کاران می‌باشند و فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی دارای تأثیر منفی بر باورهای اخلاقی حساب‌برسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحب‌کاران دارند.

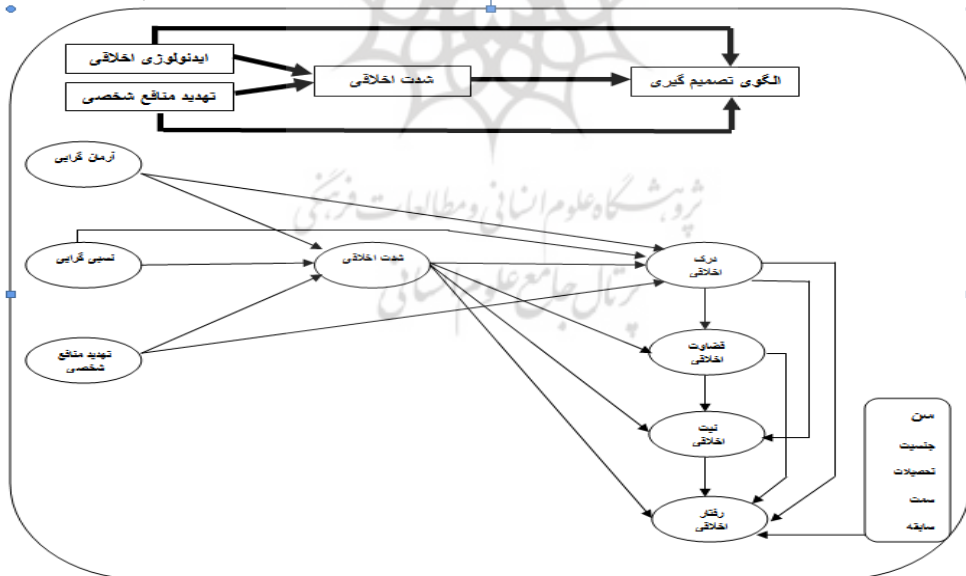
میرزایی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان تأثیر هویت اجتماعی، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی‌های اخلاقی بر کیفیت صورت‌های مالی، دریافتند که هویت اجتماعی تأثیری بر کیفیت صورت‌های مالی ندارد ولی ارزش‌های اخلاقی و آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و اقتضاگرایی تأثیر منفی بر کیفیت صورت‌های مالی دارد.

عبدی گلزار و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به ارائه مدلی برای سنجش خطر اخلاقی مدیران بر مبنای داده‌های مالی پرداختند. نتایج بیانگر آن است که خطر اخلاقی مدیران موجب افزایش ریسک سقوط قیمت سهام و کاهش کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود و می‌توان از طریق برقراری مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی قوی، تدابیر لازم برای کاهش خطر اخلاقی مدیران را اتخاذ نمود.

تراز (۱۳۹۹) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در حرفه حسابداری پرداخت. نتایج این تحقیق نشان داد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، جنسیت، سن، سطح تحصیلات، وضعیت مالی، باورهای اخلاقی، درک نسبی از اخلاق، در نظر گرفتن عواقب و همچنین هنجارهای اجتماعی، همگی بر روند تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در این حرفه تأثیر مثبت و قابل توجهی دارند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که عوامل متنوعی در شکل‌گیری قضاوت‌های اخلاقی در حسابداری دخیل هستند.

دراچی و همکاران (۱۳۹۸) رابطه بین محافظه‌کاری اجتماعی و اخلاق در حرفه حسابداری و حسابرسی را بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که آرمان‌گرایی ارتباط معناداری با محافظه‌کاری اجتماعی دارد، درحالی‌که نسبی‌گرایی چنین ارتباطی را نشان نمی‌دهد. به‌طور جالب توجهی، این مطالعه همچنین نشان داد که حساب‌رسان نسبت به حسابداران مدیریت، تمایل بیشتری به محافظه‌کاری اجتماعی دارند.

بر اساس مبانی نظری و مطالعات انجام‌شده، مدل مفهومی پژوهش بر اساس شکل ۱، آورده شده است.



شکل ۱. رابطه بین ایدئولوژی اخلاقی، تهدید منافع شخصی، شدت اخلاقی و الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی

بر اساس مدل مفهومی و جهت دستیابی به اهداف پژوهش، فرضیه‌های پژوهش مشتعل بر ده فرضیه در دو بعد به شرح زیر است:

بعد اول: تأثیر فلسفه اخلاقی بر الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان در قضاوت‌های اخلاقی

- فرضیه اول: ایدئولوژی اخلاقی آرمان‌گرایی بر شدت اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه دوم: ایدئولوژی اخلاقی آرمان‌گرایی بر حساسیت (درک) اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه سوم: ایدئولوژی اخلاقی اقتضا‌گرایی بر شدت اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه چهارم: ایدئولوژی اخلاقی اقتضا‌گرایی بر حساسیت (درک) اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه پنجم: شدت اخلاقی بر حساسیت (درک) اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه ششم: حساسیت (درک) اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه هفتم: قضاوت اخلاقی بر قصد اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه هشتم: قصد اخلاقی بر رفتار اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- بعد دوم: تأثیر تهدید منافع شخصی حساب‌رسان بر شدت و حساسیت اخلاقی
- فرضیه نهم: تهدید منافع شخصی بر شدت اخلاقی تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه دهم: تهدید منافع شخصی بر حساسیت (درک) اخلاقی تأثیر مثبت دارد.

### ۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ جهت‌گیری‌های پژوهش کاربردی، از لحاظ هدف، توصیفی و همبستگی، از لحاظ استراتژی‌های پژوهش، پیمایشی و از لحاظ ماهیت، علی است و به بررسی نقش ایدئولوژی اخلاقی حساب‌رسان بر روند تصمیم‌گیری اخلاقی با در نظر گرفتن نقش میانجیگری شدت اخلاقی موضوع می‌پردازد. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش جمع کلی حسابداران رسمی و کارکنان حرفه‌ای شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی ایران در سال ۱۴۰۱ در نظر گرفته شده است. تعداد این افراد طبق سایت جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۱ بترتیب ۲۳۸۴ و ۷۸۶۳ نفر (جمعاً ۱۰۲۴۷ نفر) است با توجه به ماهیت پژوهش، محدود بودن جامعه مورد بررسی، در پژوهش حاضر روش نمونه‌گیری کوکران<sup>۱</sup> جهت محاسبه حجم نمونه استفاده می‌شود. در این راستا حجم نمونه با میزان خطای ۶ درصد برابر با ۲۶۰ نفر تعیین شد. توزیع پرسشنامه به سه روش الکترونیکی، توزیع دستی و پستی انجام گردید که در نهایت ۲۳۳ پرسشنامه کامل برگشت داده شد.

در پژوهش حاضر جهت اندازه‌گیری فلسفه اخلاقی، پرسشنامه استاندارد موقعیت اخلاقی فورست که در حوزه تجارت و حوزه حسابداری به طور گسترده توسط پژوهشگران مورد استفاده قرار گرفته و، شامل دو قسمت مجموعاً ۲۰ سوال است؛ ۱۰ سوال اول پرسشنامه برای اندازه‌گیری آرمان‌گرایی و ۱۰ سوال دوم برای اندازه‌گیری درصد اقتضا‌گرایی فرد طراحی شده است. برای پاسخگویی به سوالات از پاسخ‌های ۹ گزینه‌ای لیکرت (میزان موافقت/مخالفت با مطلب ذکر شده در پرسشنامه) استفاده شده است. میزان هماهنگی درونی سوال‌ها با جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی و اقتضا‌گرایی به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته

<sup>۱</sup>. Cochran Formula

و ضریب آلفای کرونیباخ هر یک از جهت گیری های اخلاقی جداگانه مورد سنجش با حذف سوالی که با سایر سوال ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته اند میزان ضریب آلفای کرونیباخ هر جهت گیری به حد قابل قبولی رسیده است. جهت ارزیابی روایی پرسشنامه نیز از روش "تحلیل عامل تاییدی" و شاخص های برازش مدل تحلیل عاملی در معادلات ساختاری استفاده شده است.

اندازه گیری اجزای فرآیند تصمیم گیری اخلاقی فرد، بر اساس "الگوی تصمیم گیری جونز" و شامل پنج مرحله مجزا: "شدت اخلاقی"، "حساسیت (درک) اخلاقی"، "قضاوت اخلاقی"، "تمایل (قصد) اخلاقی" و "رفتار اخلاقی" است.

ابزار سنجش اجزای فرآیند تصمیم گیری اخلاقی فرد، بر اساس پرسشنامه بدست آمده از پژوهش جوهاری و همکاران (۲۰۱۷) طراحی شده است. در این پرسشنامه دو سناریو موقعیت تصمیم گیری، مجزا مطرح شده است به نحوی که در سناریو اول "ارزیابی ساعات بودجه شده برای فرآیند حسابرسی (معضل اخلاقی، کمتر گزارش نمودن زمان رسیدگی حسابرسی، تهدید منافع شخصی)" و در سناریو دوم "تعدیل گزارش حسابرس با وجود دستیابی به نکات جدید (معضل اخلاقی، تهدید خود بینی)" مطرح شده است. سناریوها در واقع توضیح شرایط و موقعیتی هستند که فرد باید شدت اخلاقی موضوع را بر اساس ۱۲ سوال (شش جزء "شدت اخلاقی" تصمیم گیری شامل: "رضایت بخشی اجتماعی (سوال ۱ و ۲)"، "اهمیت پیامدها (سوال ۳ و ۴)"، "تاثیرگذاری بی واسطه (سوال ۵ و ۶)"، "زمان واکنش (سوال ۷ و ۸)"، "شدت تاثیرات (سوال ۹ و ۱۰)" و "احتمال اثر بخشی (سوال ۱۱ و ۱۲)"، هر جزء ۲ سوال))، مورد سنجش قرار گرفته و سپس درک اخلاقی (۱ سوال - سوال ۱۳)، قضاوت اخلاقی (۱ سوال - سوال ۱۴)، تمایل اخلاقی (۱ سوال - سوال ۱۵) خود را با فرض قرار گرفتن در آن موقعیت بیان کند. پاسخ گویی این ۱۵ سوال در یک طیف لیکرت هفت نقطه ای از شماره ۱ (کاملا مخالف بودن) الی ۷ (کاملا موافق بودن) توسط پاسخ دهنده انجام می شود. برای سنجش "رفتار اخلاقی" نیز در انتهای هر سناریو یک سوال (سوال ۱۶) با پنج گزینه پاسخ در خصوص "نوع اقداماتی که فرد می تواند و باید انجام دهد" نسبت به موقعیت سناریو مطرح گردیده است. این پنج اقدام به ترتیب، بر اساس پایین ترین و بالاترین درجه از مناسب بودن اقدام، عنوان گردیده و نشان دهنده نوع رفتار پاسخ دهنده می باشد.

دو سناریو مذکور در واقع دو نوع تهدید استقلال حسابرسان را از زمان ایجاد ارتباط بین حسابرس و صاحبکار (تهدید منافع شخصی و تهدید خود بینی) مطرح می نماید که می تواند از درجه اهمیت متفاوتی (با توجه به میزان شدت اخلاقی و حساسیت موضوع برای فرد) برای پاسخ دهندگان بر خوردار باشند. به منظور لحاظ نمودن اهمیت نوع تهدید، پاسخ دهندگان را در این قسمت به دو گروه تقسیم بندی نموده و هر یک از سناریوهای فرآیند تصمیم گیری اخلاقی را در اختیار یک گروه قرار داده تا میزان اهمیت موقعیت تهدید مورد بررسی قرار گیرد.

مدل معادلات ساختاری ترکیب مدل اندازه‌گیری (مدل عاملی<sup>۱</sup>) و مدل ساختاری (مدل مسیر<sup>۲</sup>) می‌باشد. در مراحل قبلی نحوه ایجاد و ارزیابی مدل عاملی برای هر یک از متغیرهای پژوهش تشریح شد. در ادامه با استفاده از میانی نظری اقدام به طراحی مدل ساختاری پژوهش گردیده، این مدل روابط بین متغیرها و تاثیر متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته را با سنجش ضریب مسیر مشخص می‌سازد. در این قسمت با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده به تحلیل استنباطی و بررسی آزمون‌های سازگاری و خوبی برازش مدل پژوهش با استفاده از نرم افزار تحلیل ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS)<sup>۳</sup> و بر اساس الگوهای معادلات ساختاری پرداخته شده است، به نحوی که مقدار ضرایب ساختاری بدست آمده، نشان دهنده قدرت همبستگی روابط بین متغیرهای پژوهش بوده که برای آزمون فرضیه هی پژوهش استفاده می‌شود و برای برازش مدل‌های معادلات ساختاری از شاخص ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSE)<sup>۴</sup>، شاخص  $\chi^2$  (دو)<sup>۵</sup>، شاخص P- Value، شاخص T- Value استفاده شده است. همچنین در این پژوهش از شاخص‌های دیگری همچون شاخص نیکویی برازش (GFI)<sup>۶</sup>، شاخص نرم شدگی برازش (NFI)<sup>۷</sup>، شاخص غیر نرم شده (NNFI)<sup>۸</sup>، شاخص برازندگی فزاینده (IFI)<sup>۹</sup> و شاخص برازندگی مقایسه‌ای (CFI)<sup>۱۰</sup> برای ارزیابی مدل تحلیل عاملی تأییدی و بررسی مشخصه برازندگی استفاده گردید.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

در جدول ۲، نتایج آمار توصیفی مربوط به ویژگی‌های جمعیت شناختی ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	ابعاد	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
جنسیت	مرد	۱۹۸	۸۴/۹	۸۴/۹
	زن	۳۵	۱۵/۱	۱۰۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۷	۱۱/۵۸	۱۱/۵۸
	۳۱ الی ۴۰ سال	۱۴۳	۶۱/۳۷	۷۲/۹۵
	۴۱ الی ۵۰ سال	۵۴	۲۳/۱۸	۹۶/۱۳
	بیشتر از ۵۰ سال	۹	۳/۸۷	۱۰۰
تحصیلات	کارشناسی	۱۶۹	۷۲/۵۳	۷۲/۵۳
	کارشناسی ارشد	۵۹	۲۵/۳۲	۹۷/۸۵
	دکتری	۵	۲/۱۵	۱۰۰

<sup>۱</sup> Factor Model

<sup>۲</sup> Path Model

<sup>۳</sup> Partial Least Squares (PLS)

<sup>۴</sup> RMSEA= Root Mean Square Error of Approximation

<sup>۵</sup>  $\chi^2$  = chi-square

<sup>۶</sup> GFI= Goodness-of-Fit Index

<sup>۷</sup> NFI= Normed Fit Index

<sup>۸</sup> NNFI= No Normed Fit Index

<sup>۹</sup> IFI= Incremental Fit Index

<sup>۱۰</sup> CFI=Comparative Fit Index

۶۷/۸۱	۶۷/۸۱	۱۵۸	کمتر از ۱۰ سال	تجربه مفید کاری
۸۹/۷	۲۱/۸۹	۵۱	۲۰-۱۱	
۹۷	۷/۳	۱۷	۳۰-۲۱	
۱۰۰	۳	۷	بیشتر از ۳۰ سال	
۶۵/۲۳	۶۵/۲۳	۱۵۲	حسابرس ارشد	رتبه شغلی
۸۱/۱۱	۱۵/۸۸	۳۷	سرپرست	
۹۲/۲۷	۱۱/۱۶	۲۶	مدیر	
۱۰۰	۷/۷۳	۱۸	شریک	
--	۱۰۰	۲۳۳	جمع	

منبع: یافته های پژوهشگر

بر اساس نتایج جدول ۲، مشاهده می‌شود که اکثر پاسخ‌دهندگان مرد بوده‌اند بطوری که ۸۴/۹ درصد از نمونه مورد بررسی را تشکیل می‌دهند. همچنین عمده پاسخ‌دهندگان سن ۳۱ تا ۴۰ سال داشته‌اند که ۶۱/۳۷ درصد از نمونه را تشکیل داده‌اند. از نظر تحصیلات نیز عمده پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی داشته‌اند که درصد فراوانی این گروه ۷۲/۵۳ درصد است. کمترین فراوانی نیز دکتری با ۲/۱۵ درصد (۵ نفر) است. تجربه کاری مفید نیز نشان می‌دهد که ۶۷/۸۱ درصد از پاسخ‌دهندگان سابقه کمتر از ۱۰ سال دارند. ۲۱/۸۹ درصد سابقه ۱۰ تا ۲۰ سال و ۷/۳ درصد نیز سابقه ۲۱ تا ۳۰ سال و در نهایت ۳ درصد نیز سابقه بیشتر از ۳۰ سال دارند. لذا می‌توان نتایج پژوهش را بر اساس دیدگاه جامعی از حساب‌رسان با سوابق کاری مختلف دانست و بیشتر به نتایج اتکا کرد. رتبه شغلی نیز بیانگر آن است که ۶۵/۲۳ درصد از پاسخ‌دهندگان حساب‌رس ارشد هستند که دارای بالاترین فراوانی می‌باشند. به ترتیب سرپرست، مدیر و شریک در رده‌های بعدی هستند. در جدول ۳، نتایج آلفای کرونباخ به تفکیک ابعاد پرسشنامه‌های مورد نظر آورده شده است. بر اساس نتایج میزان هماهنگی درونی گزاره‌های هر یک از متغیرها به صورت جداگانه مورد بررسی و ضریب آلفای کرونباخ هر کدام به صورت جداگانه مورد سنجش قرار گرفته که در ابتدا ضریب مذکور ساختار ارزش‌های فردی از ۴۵ درصد کمتر بوده است و با حذف گزاره‌هایی که با سایر گزاره‌ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته‌اند میزان ضریب آلفای کرونباخ به حد قابل قبولی به شرح زیر رسیده است. در همین راستا برای ابعاد پرسشنامه موقعیت اخلاقی فورست، الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رس و شدت اخلاقی موضوع نیز پایایی مناسب درونی بین سازه‌ها وجود دارد.

جدول ۳. ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی متغیرهای پرسشنامه

متغیر	نام مولفه	آماره کرونباخ سناریوی اول	آماره کرونباخ سناریوی دوم
موقعیت اخلاقی فورست	آرمان‌گرایی	۰/۸۹	۰/۸۹
	اقتضاگرایی	۰/۷۲	۰/۷۲
الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی	رضایت بخشی اجتماعی	۰/۶۹	۰/۷۳
	اهمیت پیامدهای موضوع	۰/۷۵	۰/۷۸
	تاثیر گذاری بی واسطه	۰/۶۷	۰/۶۷
	زمان واکنش	۰/۷۲	۰/۷۰

۰/۷۴	۰/۶۹	شدت اثربخشی
۰/۷۰	۰/۷۱	احتمال اثربخشی

در تحقیق حاضر با توجه به اینکه مدل فرضی تعریف و بر اساس مبانی نظری جهت ارزیابی متغیرهای پنهان از متغیرهای آشکار مشخصی استفاده شده لذا روش "تحلیل عامل تاییدی" مورد استفاده قرار گرفته و از شاخص های برازش مدل تحلیل عاملی استفاده شده است که در جدول ۴ شاخص های برازش سنجش مدل گزارش شده است. در ابتدا، شاخص های برازش مدل، برازش نامناسب مدل های اندازه گیری را نشان دادند، که اصلاح مدل اندازه گیری متغیرهای پنهان را ضروری می کرد. برای ارزیابی کیفیت داده ها و اطمینان از طراحی مناسب پرسش های تحقیق، از بار عاملی هر متغیر استفاده شد. مقایسه این بار عاملی با مقدار حداقل ۰/۴، مبنایی برای تصمیم گیری در مورد حفظ یا حذف متغیرها بود. متغیرهایی با بار عاملی کمتر از ۰/۴ و گویه هایی با شاخص T-Value کمتر از ۱/۹۶، حذف شدند. پس از این فرایند، مدل اصلاح شده مجدداً اجرا شد و نتایج نهایی در جداول ۳، ۴ و ۵ ارائه شده اند، که نشان دهنده برازش قابل قبول مدل های اصلاح شده است. به منظور نشان دادن معناداری هر کدام از پارامترهای مدل از آماره T-Value استفاده شده که این شاخص برای گویه های پژوهش بیشتر از ۱/۹۶ است که نشان دهنده معنادار بودن رابطه بین پرسش و مولفه های مکنون و تاثیر بار عاملی مدل می باشد. برای برازش مدل نیز از شاخص های مختلف شامل، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA) این شاخص یا کمتر از ۰/۰۵ بوده که این مقدار نشان دهنده برازش خوب مدل و یا مقادیر بین ۰/۰۵ و ۰/۱۰ را اخذ نموده که نشان دهنده برازش متوسط مدل می باشد. شاخص کای اسکورب هنجار شده به درجه آزادی (CMIN/df) نیز که شاخص بد بودن مدل نیز محسوب می شود، در مدل های مذکور کمتر از ۳ بوده و مقدار شاخص P-Value بالای ۰/۰۵ بوده است که خود این شاخص ها نیز بیانگر مناسب بودن مدل می باشد، همچنین شاخص نیکویی برازش (GFI) و شاخص برازندگی فزاینده (IFI) استفاده شده که این شاخص ها نیز برازندگی مدل تحلیل عاملی را مشخص می سازد.

جدول ۴. شاخص های برازش سنجش پرسشنامه ایدئولوژی اخلاقی

فلسفه اخلاق	گزاره ها	T-Value	ضریب بار عاملی	شاخص برازش			
				RMSEA	P-Value	IFI	GFI
	۲	۱۲/۷۴	۰/۷۴				
	۳	۱۲/۰۹	۰/۷۲				
آرمان گرایی	۴	۹/۰۱	۰/۵۸	۰/۰۸	۰/۰۰	۰/۹۴	۰/۹۲
	۸	۱۰/۹۳	۰/۶۹				
	۹	۱۶/۵۶	۰/۸۹				

					۰/۷۵	۱۲/۸۰	۱۰
					۰/۵۰	۸/۰۰	۲
					۰/۶۳	۱۰/۴۹	۴
					۰/۷۲	۱۲/۵۸	۵
۲/۲۹	۰/۹۴	۰/۹۷	۰/۰۰۰۰۲	۰/۰۷۵	۰/۷۶	۱۳/۰۴	۷
					۰/۸۴	۱۵/۶۷	۸
					۰/۹۶	۱۸/۰۸	۹
					۰/۹۱	۱۷/۹۱	۱۰

اقتضا گرابی

شاخص های برازش سنجش پرسشنامه شدت اخلاقی و فرآیند الگوی تصمیم گیری اخلاقی

سناریو دوم		سناریو اول		سوال	اجزاء شدت اخلاقی
ضریب بار عاملی	T-Value	ضریب بار عاملی	T-Value		
۰/۸۲	۱۲/۶۲	۰/۷۰	۱۰/۴۱	۱	رضایت بخشی اجتماعی
۰/۸۴	۱۲/۹۰	۰/۷۲	۹/۴۱	۲	
۰/۸۹	۱۴/۸۰	۰/۷۹	۱۰/۴۴	۳	پیامدها
۰/۹۰	۱۴/۰۱	۰/۸۱	۹/۲۱	۴	
۰/۸۶	۱۱/۷۴	۰/۷۵	۱۴/۳۷	۵	تاثیر گذاری بی واسطه
۰/۸۷	۱۲/۰۱	۰/۷۷	۱۵/۵۶	۶	
۰/۸۶	۱۱/۸۲	۰/۷۸	۱۱/۴۸	۷	زمان واکنش
۰/۸۷	۱۰/۹۷	۰/۸۰	۱۱/۷۰	۸	
۰/۸۶	۱۶/۷۷	۰/۷۴	۱۷/۳۸	۹	شدت اثربخشی
۰/۸۷	۱۶/۹۸	۰/۷۹	۱۵/۶۴	۱۰	
۰/۸۶	۱۱/۸۰	۰/۷۷	۱۳/۴۷	۱۱	احتمال اثر بخشی
۰/۸۷	۱۲/۹۶	۰/۷۷	۱۳/۶۷	۱۲	

شاخص برازش				اجزاء شدت اخلاقی
شماره سناریو	$\chi^2/df$	P- Value	RMSEA	
۱	۱/۱۰	۰/۰۴۱	۰/۰۰	رضایت بخشی اجتماعی
۲	۱/۴۶	۰/۰۴۱	۰/۰۰	
۱	۱/۴۷	۰/۰۴۱	۰/۰۰	پیامدها
۲	۱/۵۰	۰/۰۱۲	۰/۰۰	
۱	۱/۶۷	۰/۰۲۳	۰/۰۰	تاثیر گذاری بی واسطه
۲	۱/۷۳	۰/۰۲۹	۰/۰۰	
۱	۱/۶۲	۰/۰۸۹	۰/۰۰	زمان واکنش
۲	۱/۳۵	۰/۰۴۱	۰/۰۰	

۱	۱/۸۲	-۰/۱۵	۰/۰۰	شدت اثربخشی
۲	۱/۵۳	-۰/۲۱	۰/۰۰	
۱	۱/۸۹	-۰/۲۴	۰/۰۰	احتمال اثر بخشی
۲	۱/۶۲	-۰/۳۵	۰/۰۰	

شاخص های برارزش سنجش پرسشنامه شدت اخلاقی (تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم)

شماره سناریو	شاخص برازش		سناریو دوم		سناریو اول		اجزاء	
	$\chi^2/df$	P-Value	RMSEA	ضریب بار عاملی	T-Value	ضریب بار عاملی		T-Value
۱	۲	-۰/۳۲	۰/۰۱۸	۰/۵۲	۲/۶۸	۰/۶۱	۲/۲۱	رضایت بخشی اجتماعی
				۰/۶۱	۲/۱۵	۰/۵۴	۲/۲۸	پیامدها
۲	۱/۵۴	-۰/۲۳	۰/۰۲۱	۰/۶۴	۲/۱۸	۰/۵۲	۲/۱۵	تاثیرگذاری بی واسطه
				۰/۶۷	۲/۳۰	۰/۶۰	۲/۲۷	زمان واکنش
				۰/۵۷	۲/۸۷	۰/۶۴	۲/۳۲	شدت اثربخشی
				۰/۵۳	۲/۹۲	۰/۷۳	۲/۳۶	احتمال اثربخشی

شدت اخلاقی

منبع: یافته های پژوهشگر

در راستای بررسی روابط بین متغیرها، نتایج حاصل از الگو حاصل بعد از تحلیل عامل تاییدی با استفاده از نرم افزار Smart-PLS تحلیل مسیر و با توجه به مناسب بودن نتایج مدل ساختاری پژوهش برآورد گردید. نتایج مورد نظر بر اساس میزان ضرایب تاثیر در جدول ۵ و ۶، برای هر یک از سناریوهای مذکور (تهدید ارباب و تهدید خودبینی) به صورت جداگانه گزارش شده است. در نهایت نتایج تحلیل مسیر در دو سناریو با یکدیگر مقایسه شده است.

در سناریوی اول: بر اساس نتایج تحلیل آماری خلاصه شده در جدول ۵، ضریب تاثیر ایدئولوژی اخلاقی آرمان گرایی بر شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی به ترتیب ۰/۱۶۳ و ۰/۱۰۶ و معنادار می باشد. از این رو فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "ایدئولوژی اخلاقی آرمان گرایی بر شدت اخلاقی تاثیر مثبت دارد" و فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "ایدئولوژی اخلاقی آرمان گرایی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود. ضریب تاثیر ایدئولوژی اخلاقی اقتضا گرایی بر شدت اخلاقی ۰/۷۱۶ و معنادار بوده و بر حساسیت اخلاقی ۰/۱۸۳- اما معنادار نمی باشد. از این رو فرضیه سوم پژوهش مبنی بر اینکه "ایدئولوژی اخلاقی اقتضا گرایی بر شدت اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود. اما فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر اینکه "ایدئولوژی اخلاقی اقتضا گرایی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود. علاوه بر این نتایج تحلیل آماری نشان می دهد، ضریب تاثیر شدت اخلاقی بر حساسیت (درک) اخلاقی ۰/۴۶۵ و تاثیر معنادار دارد. از این رو فرضیه پنجم مبنی بر "شدت اخلاقی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد" رد نمی شود. ضریب تاثیر حساسیت (درک) اخلاقی بر قضاوت اخلاقی ۰/۰۸۵ و تاثیر معنادار دارد. لذا فرضیه ششم مبنی بر "حساسیت (درک) اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود.

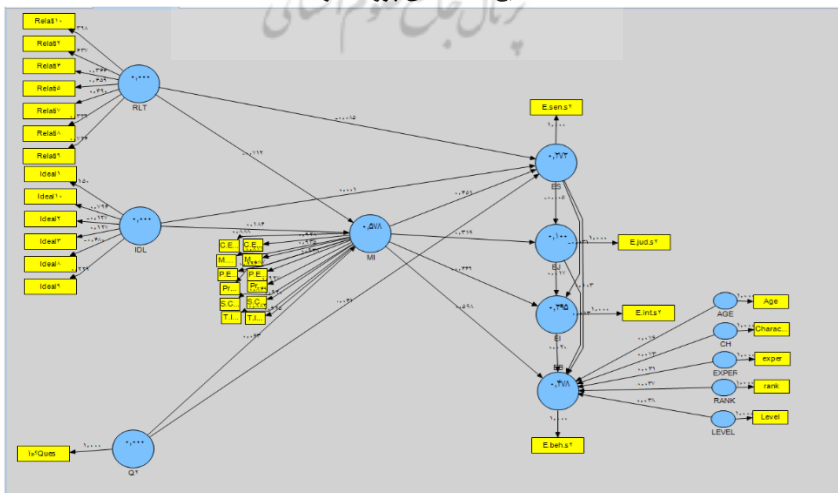


پژوهش مبنی بر اینکه "ایدئولوژی اخلاقی اقتضا‌گرایی بر شدت اخلاقی تاثیر مثبت دارد" و فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر اینکه "ایدئولوژی اخلاقی اقتضا‌گرایی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شوند. علاوه بر این نتایج تحلیل آماری نشان می دهد، ضریب تاثیر شدت اخلاقی بر حساسیت (درک) اخلاقی ۰/۴۵۱ و تاثیر معنادار دارد. از این رو فرضیه پنجم مبنی بر " شدت اخلاقی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد" رد نمی شود. ضریب تاثیر حساسیت (درک) اخلاقی بر قضاوت اخلاقی ۰/۰۰۵- و تاثیر معنادار منفی دارد. لذا فرضیه ششم مبنی بر " حساسیت (درک) اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود. ضریب تاثیر قضاوت اخلاقی بر قصد اخلاقی ۰/۰۱۷ و تاثیر معنادار دارد. از این رو فرضیه هفتم مبنی بر " قضاوت اخلاقی بر قصد اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود. ضریب تاثیر قصد اخلاقی بر رفتار اخلاقی ۰/۰۲۰ و تاثیر معنادار دارد. از این رو فرضیه هشتم پژوهش مبنی بر " قصد اخلاقی بر رفتار اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود.

جدول ۶. روابط بین متغیرها، ضرایب استاندارد شده و شاخص های برازش مدل سناریوی دوم (با وجود تهدید خودبینی)

متغیرها	فرضیه	T-Value	ضریب بار عاملی	نتیجه تاثیر گذاری	GOF	شاخص برازش R2
آرمان گرایی - شدت اخلاقی	اول	۳/۱۷۲	۰/۱۸۶	معنادار و مثبت	۲/۲۰۶	۰/۵۷۸
آرمان گرایی - حساسیت (درک) اخلاقی	دوم	۳/۰۶۸	۰/۰۰۱	معنادار و مثبت	۰/۶۰۶	۰/۲۷۱
اقتضاگرایی - شدت اخلاقی	سوم	۱۵/۴۲۵	-۰/۷۱۲	معنادار و منفی	۲/۲۰۶	۰/۵۷۸
اقتضاگرایی - حساسیت (درک) اخلاقی	چهارم	-۰/۵۲۵	-۰/۰۸۵	بی معنی	۰/۶۰۶	۰/۲۷۱
شدت اخلاقی - حساسیت (درک) اخلاقی	پنجم	۳/۲۷۶	۰/۴۵۱	معنادار و مثبت	۰/۶۰۶	۰/۲۷۱
حساسیت (درک) اخلاقی - قضاوت اخلاقی	ششم	۳/۰۴۹	-۰/۰۰۵	معنادار و منفی	۰/۸۰۰	۰/۳۷۶
قضاوت اخلاقی - قصد اخلاقی	هفتم	۳/۱۸۳	۰/۰۱۷	معنادار و مثبت	۰/۶۷۴	۰/۲۹۵
قصد اخلاقی - رفتار اخلاقی	هشتم	۳/۲۴۱	۰/۰۲۰	معنادار و مثبت	۰/۶۲۶	۰/۴۷۸

منبع: یافته های پژوهشگر



شکل ۳. ضرائب مسیر الگوی تصمیم گیری اخلاقی سناریو ۲ (با وجود تهدید خود بینی)

جهت دستیابی به هدف تعیین "نحوه فرآیند تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان" در قضاوت های اخلاقی، دو سناریو با درجه اهمیت متفاوت (با توجه به میزان شدت موقعیت اخلاقی و حساسیت اخلاقی موضوع برای فرد) مطرح گردید، در سناریو اول موقعیت تهدید ارباب (معضل اخلاقی، کمتر گزارش نمودن ساعات فرآیند رسیدگی به منظور همخوانی با ساعات بودجه شده توسط شریک و جلب نظر ایشان) و در سناریو دوم تهدید خود بینی (معضل اخلاقی، عدم تعدیل گزارش حسابرس با وجود دستیابی به نکات جدید) برای پاسخ دهنده تحریر شد. در نظر گرفتن شش جزء شدت اخلاقی یک تصمیم گیری شامل: "اهمیت پیامدها"، "رضایت بخشی اجتماعی"، "احتمال اثر بخشی"، "تاثیر گذاری بی واسطه"، "زمان واکنش" و "شدت تاثیرات"، جهت هر یک از دو موقعیت اخلاقی مذکور می توان عنوان نمود که درجه شدت اخلاقی و حساسیت موقعیت مذکور در سناریو دوم (تهدید خود بینی) بیشتر از موقعیت سناریو اول (تهدید ارباب) بیشتر است، با در نظر گرفتن این موضوع نتایج حاصل از تحلیل مسیر و ضرائب تاثیر متغیر ها به صورت مقایسه ای در جدول ۷ ارائه گردید.

جدول ۷. خلاصه نتایج حاصل از تاثیر ایدئولوژی های اخلاقی بر شدت و حساسیت اخلاقی با در نظر گرفتن نوع تهدید

ضرب مسیر (تاثیر)		سناریو اول (تهدید ارباب)	سناریو دوم (تهدید خود بینی)
	>	۰/۱۶۳	۰/۱۸۶
	<	۰/۱۰۶	۰/۰۰۱
	<	۰/۷۱۶	-
	-	-	-
	<	۰/۴۶۵	۰/۴۵۱

منبع: یافته های پژوهشگر

مقایسه ضرائب معنا دار و موثر بر متغیر شدت اخلاقی دو نوع تهدید حساسی نشان می دهد که، میزان تاثیر ایدئولوژی اخلاقی آرمان گرایان بر شدت اخلاقی موقعیت تهدید خودبینی بیشتر از تاثیر این ایدئولوژی بر شدت اخلاقی تهدید ارباب است، در حالی که تاثیر ایدئولوژی اخلاقی اقتضاگرایان بر تهدید خود بینی معنادار نبوده و تنها بر تهدید ارباب موثر بوده، لذا با توجه به اینکه، شدت اخلاقی، ادراک فرد از خصوصیات موضوع اخلاقی یا چگونگی درک او از مساله اخلاقی در یک موقعیت خاص را بیان می کند، می توان عنوان نمود که حسابرسان آرمان گرا درک مناسب تری از خصوصیات موضوع اخلاقی دارند. مقایسه ضرائب معنا دار و موثر بر متغیر حساسیت اخلاقی دو موضوع تهدید حساسی نیز نشان می دهد که، میزان تاثیر ایدئولوژی اخلاقی آرمان گرایان بر حساسیت اخلاقی موقعیت تهدید ارباب بیشتر از تاثیر این ایدئولوژی بر حساسیت اخلاقی تهدید خودبینی است، در حالی که تاثیر ایدئولوژی اقتضاگرایان بر حساسیت اخلاقی تهدید های مذکور معنادار نبوده است، لذا با توجه به اینکه، حساسیت اخلاقی، ادراک فرد از مفهوم و وجود

محتوای اخلاقی در یک موقعیت خاص را بیان می کند، می توان عنوان نمود که حسابرسان آرمان گرا وجود محتوای اخلاقی را بهتر تشخیص داده و مفاهیم موضوع اخلاقی را بهتر درک نموده اند. خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه های اول الی هشتم پژوهش در دو سناریو به صورت خلاصه در جدول شماره ۸ بیان شده است.

جدول ۸. خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها در دو سناریو (تهدید ارباب و تهدید خود بینی)

فرضیه	شماره فرضیه	نتایج آزمون فرضیه ها	
		سناریو اول	سناریو دوم
ایدئولوژی اخلاقی آرمان گرایی بر شدت اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	اول	عدم رد فرضیه	عدم رد فرضیه
ایدئولوژی اخلاقی آرمان گرایی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	دوم	عدم رد فرضیه	عدم رد فرضیه
ایدئولوژی اخلاقی اقتضا گرایی بر شدت اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	سوم	عدم رد فرضیه	رد فرضیه
ایدئولوژی اخلاقی اقتضا گرایی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	چهارم	رد فرضیه	رد فرضیه
شدت اخلاقی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	پنجم	عدم رد فرضیه	عدم رد فرضیه
حساسیت (درک) اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	ششم	عدم رد فرضیه	عدم رد فرضیه
قضاوت اخلاقی بر قصد اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	هفتم	رد فرضیه	عدم رد فرضیه
قصد اخلاقی بر رفتار اخلاقی تاثیر مثبت دارد.	هشتم	عدم رد فرضیه	عدم رد فرضیه

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول شماره ۹ خلاصه نتایج دو فرضیه نهم و دهم جهت بررسی تاثیر تهدید منافع شخصی بر شدت و حساسیت اخلاقی در هر دو سناریو را نشان می دهد. با توجه به ضرایب مسیر و آماره تی فرضیه نهم مبنی بر " تهدید منافع شخصی بر شدت اخلاقی تاثیر مثبت دارد" و فرضیه دهم مبنی بر " تهدید منافع شخصی بر حساسیت (درک) اخلاقی تاثیر مثبت دارد" در دو سناریو و در سطح معناداری ۹۵ درصد رد نمی شوند. جدول ۹. روابط بین متغیر ها، ضرایب استاندارد شده و شاخص های برازش مدل سناریوی اول و دوم

متغیر ها	فرضیه	T-Value	ضریب بار عاملی	نتیجه تاثیرگذاری	شاخص برازش	
					R2	GOF
تهدید منافع شخصی - شدت اخلاقی (سناریوی ۱)	نهم	۲/۳۵۶	۰/۰۳۱	معنادار و مثبت	۱/۶۰۴	۰/۵۷۴
		۲/۶۵۱	۰/۰۴۳	معنادار و مثبت	۰/۶۰۶	۰/۵۷۸
تهدید منافع شخصی - حساسیت (درک) اخلاقی (سناریوی ۱)	دهم	۲/۱۲۶	۰/۰۱۰	معنادار و مثبت	۱/۱۳۱	۰/۴۱۸
		۲/۴۸۷	۰/۰۴۱	معنادار و مثبت	۰/۶۰۶	۰/۴۷۱

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی جهت کسب اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریفی بااهمیت در صورتهای مالی و اظهار نظر نسبت به «ارائه مطلوب» آن در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه‌های بااهمیت و نهایتاً اعتبار بخشی به آن است. یکی از مهمترین ویژگی‌های هر حرفه، وجود آیین نامه رفتار حرفه‌ای و احکام اخلاقی و میزان پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزشهای مربوط در آن حرفه می‌باشد. از سوی دیگر بسط و گسترش حوزه‌های مختلف مالی و پیچیده تر شدن قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان باعث گسترده تر و پیچیده تر شدن مسائل اخلاقی در قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان گردیده به نحوی که احکام اخلاق می‌بایست به صورت تفصیلی و بسط یافته تر در آیین نامه‌ها و دستورالعملهای حرفه در نظر گرفته شود. در این راستا توجه به فلسفه اخلاقی و چگونگی تصمیم‌گیری حسابرسان در برخورد با دو راهی‌های اخلاقی دغدغه اصلی برای دستیابی به باورهای اخلاقی مطلوب حسابرسان است که توسط نهادهای نظارتی و ذینفعان شرکت‌ها دنبال می‌شود. بررسی الگوی تصمیم‌گیری حسابرسان در برخورد با موقعیت‌های اخلاقی نشان می‌دهد، روند تصمیم‌گیری حسابرسان همراستا با الگوی چهار مرحله‌ای تصمیم‌گیری جونز می‌باشد، به نحوی که حساسیت (درک) اخلاقی حسابرس نسبت به موضوع بر قضاوت اخلاقی ایشان موثر، قضاوت اخلاقی بر قصد (تمایل) اخلاقی حسابرس موثر می‌باشد و در مرحله چهارم تمایل حسابرس بر رفتار اخلاقی و نحوه اظهار نظر موثر می‌باشد، همچنین با توجه به اینکه در شدت اخلاقی شش جزء شامل، اهمیت پیامدها، رضایت بخشی اجتماعی، احتمال اثر بخشی، تاثیرگذاری بی‌واسطه، زمان واکنش و شدت تاثیرات یک تصمیم‌گیری اخلاقی در نظر گرفته شده است، شدت اخلاقی بر الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان موثر می‌باشد به نحوی که، مقایسه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در دو سناریو پژوهش نشان می‌دهد، درک حسابرس از اهمیت اخلاقی بودن موضوع موقعیت تهدید ارباب بیشتر از تهدید خودبینی بوده به نحوی که تاثیر شدت اخلاقی بر حساسیت (درک) حسابرسان در موقعیت تهدید ارباب بیشتر از موقعیت تهدید خود بینی است. همچنین بررسی الگوی تصمیم‌گیری حسابرسان نشان می‌دهد، از یک سو فلسفه اخلاقی حسابرسان در درک شدت اخلاقی موضوع و حساسیت (درک) اخلاقی حسابرسان تاثیر گذار بوده است به نحوی که حسابرسان آرمان‌گرا درک بیشتری از خصوصیات موضوع اخلاقی نسبت به حسابرسان اقتضاگرا داشته و محتوای اخلاقی را در موقعیت‌های اخلاقی بهتر درک می‌کنند. از سوی دیگر حساسیت (درک) اخلاقی با در نظر گرفتن قضاوت و تمایل حسابرس بر باورهای اخلاقی حسابرسان موثر می‌باشد. به علاوه یافته‌ها نشان می‌دهد، تهدید منافع شخصی بر شدت، حساسیت اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان موثر است. یافته‌های پژوهش حاضر در این زمینه هم‌راستا با پژوهش‌های، کاسالی و پرانو (۲۰۲۱)، اوبوه

(۲۰۱۹) و جوهری و همکاران (۲۰۱۷) می باشد. لذا با تاکید بر یافته های پژوهش پیشنهادهای کلی این است که:

- در دوره های مهارتی و تخصصی حسابرسان مستقل و کارکنان موسسه های حسابرسی دیدگاه های شخصیت شناسی و فلسفه اخلاقی نیز لحاظ گردد، همچنین شرکا و سرپرستان گروه های حسابرسی نیز در تقسیم کار ویژگی های شخصیتی و فلسفه اخلاقی ایشان را در نظر بگیرند.
- همچنین سازمان حسابرسی در تدوین دستورالعمل ها و استانداردهای حرفه ای، با بررسی نظری الگو های تصمیم گیری اخلاقی در سایر رشته های حرفه ای همچون پزشکی و تعمیم آن بر حرفه حسابرسی، با ارائه دستورالعمل هایی حرفه ای در برخورد با دو راهی های اخلاقی، آموزش و تصمیم گیری اخلاقی را برای حسابرسان تسهیل نمایند و با نشان دادن چارچوب های مختلف در صدد کمک به تصمیم سازی اخلاقی در عرصه سلامت اقتصادی گردند.
- با انجام هر پژوهش، راه به سوی مسیر جدیدی باز می شود و ادامه راه، مستلزم انجام پژوهش های دیگری است بنابراین در پژوهش های آتی پیشنهاد می شود، سایر موارد روانشناسی و فلسفه اخلاقی را برای اعضاء جامعه حسابداران رسمی و مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد مطالعه و بررسی قرار دهند. همچنین در راستای طراحی یک الگوی تصمیم گیری جهت مواجهه حسابرسان با چالش ها و دوره های اخلاقی، مدل های تجربی تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان را مورد مطالعه و بررسی قرار داده و به مسائل و مشکلات اجرای الگوی تصمیم گیری اخلاقی بپردازند.

## منابع

- احمدی لنگری، سید حسین و منصور گرکز. (۱۴۰۲). تاثیر اخلاق حسابداری بر چارچوب های اخلاقی چنگانه، *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*، دوره ۳ شماره ۳: ۷-۳۴.
- اعتمادی، حسین و حلیمه رحمانی. (۱۳۸۸). بررسی تجربی اخلاق در مدیریت، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال چهارم شماره ۳ و ۴: ۷۹-۸۹.
- اعتمادی، حسین و زهرا دیانتی دیلمی. (۱۳۸۸). تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشهای مالی شرکتها، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال چهارم شماره ۱ و ۲: ۲۲-۱۱.
- اکبری، مرتضی و الهام فهام. (۱۳۹۵). بررسی نقش ارزش های فردی و اخلاق کسب و کار در مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی در بنگاه های بخش کشاورزی، *مجله تحقیقات اقتصاد و توسعه کشاورزی*، دوره دوم شماره ۱: ۱۹۷-۲۰۹.
- امیرشاهی، میراحمد، محمود شیرازی و سارا قوامی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی فروشنندگان و فرآیند تصمیم گیری اخلاقی آن ها، *فصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول*، شماره ۶۳: ۶۲-۲۷.

- بقایی، رحیم، یاسر مرادی، سمیرا امین‌الشرع و هاله زارع. (۱۳۹۲). بررسی حساسیت اخلاقی در تصمیم‌گیری پرستاران مرکز آموزشی درمانی آیت‌الله طالقانی ارومیه در سال ۱۳۹۱، *مجله دانشکده پرستاری و مامایی ارومیه*، دوره یازدهم شماره ۱۱: ۹۰۶-۹۰۰.
- بنی‌مهد، بهمن و ابراهیم بیگی هرچگانی. (۱۳۹۱). رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال هفتم شماره ۴: ۴۰-۳۱.
- بنی‌مهد، بهمن و میلاد وهاب‌زاده گردودبازی. (۱۳۹۵). اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، *فصلنامه پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، سال پنجم شماره ۲۰: ۱۲-۱.
- بیگ‌زاده، بهمن و حمیده اثنی‌عشری. (۱۴۰۲). پاسخگویی عمومی موسسات حسابداری: واکاوی دیدگاه حسابرسان، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال پانزدهم شماره سوم پیاپی (۵۷): ۲۹-۵۲.
- پاکبیزه، علی، یوسف دهقانی و مریم بهزاد فر. (۱۳۹۵). بررسی بین‌تعالی شخصیت و ارزش‌های فردی در دانشجویان، *مجله روانشناسی*، سال بیستم شماره ۴: ۴۵۲-۴۳۹.
- پالمر، مایکل (۱۹۹۵). مسائل اخلاق. ترجمه علیرضا آل‌بویه (۱۳۸۸)، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)، قم: پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی.
- پرندین، کاوه و فاطمه سادات کیامرزی. (۴۰۳). بررسی تاثیر صفات حسابداران مدیریت بر تصمیم‌گیری اخلاقی با توجه به تعهدات اجتماعی. *مجله پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال چهاردهم شماره ۵۱: ۱۹۱-۲۲۶.
- تراز، مرتضی. (۱۳۹۹). بررسی عوامل تعیین‌کننده شدت اخلاقی و شخصی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حرفه حسابداری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک
- جواهری، اسماعیل. (۱۳۸۵). قانون ساریبیز-اکسلی، *مجله حسابرس*، شماره ۳۵: ۸۷-۸۳.
- حبیب‌پور، کرم و رضا صفری (۱۳۹۰). "راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی (تحلیل داده‌های کمی)"، نشر متفکران.
- حساس یگانه، یحیی و احسان کاظم‌پور. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال سوم شماره ۱۰: ۷۰-۵۳.
- حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال ششم شماره ۱: ۷۳-۶۲.
- حساس یگانه، یحیی و شهرام عموزاد مهدیرجی. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال هفدهم شماره ۶۷: ۱-۲۶.
- حساس یگانه، یحیی و محمد حسین مدنی. (۱۳۸۳). تاثیر گزارش حسابداری مستقل در تصمیم‌گیری اعتباردهندگان - بانکهای ایرانی، *فصلنامه مطالعات حسابداری*، شماره ۶: ۱۲۷-۱۱۳.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). *فلسفه حسابداری*، انتشارات علمی و فرهنگی.
- حکاک، محمد، حجت وحدتی و هادی موسوی نژاد. (۱۳۹۵). تاثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت-مورد مطالعه، دانشگاه لرستان، *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، دوره ۲۰ شماره ۴: ۱۱۷-۱۴۶.

خندان، محمد. (۱۳۸۹). نظریه های اخلاق هنجاری و چالش های اخلاقی در عرصه مدیریت اطلاعات، نشریه تحقیقات کتابداری و اطلاع رسانی دانشگاهی، سال چهل و چهارم شماره ۵۳: ۸۷-۱۲۱.

دراجی، میترا، بهمن بنی مهد و اعظم شکری. (۱۳۹۸). رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، دوره ۱۱ شماره ۴۲: ۱۹۲-۱۷۷.

رجب دری، حسین، حمیدرضا وکیلی فرد، حجت الله سالاری و علی امیری. (۱۴۰۰). الگوی رابطه فلسفه های اخلاقی و فن آوری اطلاعات با رفتار اخلاقی حسابرسان: رویکرد نظریه شبکه کنشگران، مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، دوره ۲ شماره ۳: ۲۲۸-۲۱۶.

رجب دری، حسین، حمیدرضا وکیلی فرد، حجت الله سالاری و علی امیری. (۱۴۰۱). رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان، فصلنامه قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱ شماره ۱: ۱۱۳-۱۴۱.

رضوی زاده، نفیسه و علی اکبر نونهال نهر. (۱۳۹۴). تاثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم شماره ۲: ۱۳۴-۱۲۳.

رویایی، رمضانعلی، احمد یعقوب نژاد و کاوه آذین فر. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم شماره ۲۲: ۹۵-۶۷.

سپاسی، سحر و فائزه نجفی. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر اخلاق حسابرسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی، پژوهش های اخلاقی، سال ششم شماره ۴: ۷۶-۵۹.

سلمان پناه، نجمه و قدرت اله طالب نیا. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابداری مدیریت، سال ششم شماره ۱۸: ۹۶-۸۷.

سیاهکل رودی، مژگان، طاهره فیضی، رضا رسولی و جواد حضوری. (۱۳۹۴). شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تصمیم گیری اخلاقی مدیران دانشگاه پیام نور، فصلنامه مدیریت دولتی، دوره هفتم شماره ۳: ۵۴۶-۵۲۵.

شیروانی، لیلا، کمال علوی، جلال نجم السادات و حمیدرضا عریضی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه میان ارزش های فردی و سازمانی در بین کارکنان شرکت پالایش نفت اصفهان، فصلنامه مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت، سال سوم شماره ۹: ۱۲۶-۱۰۹.

صالحی، تابنده. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم شماره ۳: ۸۶-۷۷.

صدرائی، غزل السادات. (۱۳۹۳). رابطه بین جنسیت و خطر اخلاقی حسابرسان، دومین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، تهران.

عبدی گلزار، بهمن، یونس بادآور نهندی و مهدی زینالی. (۱۴۰۰). ارائه مدلی برای سنجش خطر اخلاقی مدیران بر مبنای داده های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های تجربی حسابداری، سال دوازدهم شماره ۴۲: ۲۱۱-۲۳۶.

- عسگری، آزاده، حمید رضا عربی و ابولقاسم نوری. (۱۳۹۰). رابطه بین ارزش های فردی (ابزاری و نهایی) و حرفه ای در بین پرستاران بیمارستان های وابسته به دانشگاه علوم پزشکی اصفهان، دو ماهنامه مدیریت اطلاعات سلامت، دوره هشتم شماره ویژه نامه مدیریت خدمات بهداشتی و درمانی ۸: ۱۰۵۰-۱۰۳۹.
- عسگری، سعید، فریدون رهنمای رودپشتی و احمد گودرزی. (۱۳۹۰). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی، *مجله حسابداری مدیریت*، سال چهارم شماره ۸: ۱۳۴-۱۲۳.
- علی بابایی، یحیی (۱۳۹۲)، "جزوه آموزشی نرم افزار LISREL به زبان ساده"، دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه تهران.
- آل علی، سید علی، داریوش، فروغی و هادی امیری. (۱۴۰۲). تاثیر ارزش های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان، *فصلنامه حسابداری مالی*، سال چهاردهم شماره ۵۷: ۹۹-۷۳.
- فروغی، میثم، علیرضا جعفری و رحمت اله نادری بنی. (۱۳۹۲). عوامل موثر بر قضاوت های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران، *فصلنامه حسابداری مالی*، سال ششم شماره ۲۲: ۱۳۳-۱۱۴.
- قاسمی، وحید، (۱۳۸۹)، "مدل سازی معادله ساختاری در پژوهش های اجتماعی با کاربرد Amos Graphics"، نشر جامعه شناسان.
- کمبل، تام و کیت هاگتون، (۲۰۰۵)، *اخلاق و حسابداری*، ترجمه زهره حاجیها، (۱۳۹۵)، تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق. چاپ اول: ۸۳-۵۱.
- مباشر، طاهره و مهرداد صالحی. (۱۳۹۹). رابطه هوش هیجانی، فضاهای اخلاقی و ارزش های اخلاقی شرکت ها با قضاوت اخلاقی حسابرسان، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال پانزدهم شماره ۲: ۱۰۸-۱۱۵.
- مسعودی، حمید (۱۳۹۱)، *جزوه آموزشی "آموزش نرم افزار معادلات ساختاری EQS"* دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اجتماعی.
- میرزایی، مختار، زهرا پورزمانی و فرزانه حیدرپور. (۱۴۰۱). تاثیر هویت اجتماعی، ارزش های اخلاقی و ایدئولوژی های اخلاقی بر کیفیت صورت های مالی، *فصلنامه حسابداری مالی*، دوره ۱۴ شماره ۵۴: ۹۶-۷۲.
- نمازی، محمد و حسین رجب دری. (۱۳۹۷). اخلاق حرفه ای حسابرسان در ایران: تحلیل محتوا، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال پانزدهم شماره ۵۹: ۳۴-۱.
- نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، *فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابداری*، دوره دوم شماره ۵: ۱۳۳-۱۰۹.
- ودبعی، محمد حسین و صالح عنبرانی. (۱۳۹۱). بررسی عوامل موثر اخلاقی در مدیریت سود، *فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی*، سال دوم شماره ۳: ۷۷-۶۵.
- ویلیامز، برنارد (۲۰۰۳). *فلسفه اخلاق*. ترجمه زهرا جلالی (۱۳۸۳)، قم: دفتر نشر معارف
- Abdullah A., Sulong Z., Mohd Said R. (۲۰۱۴) "An analysis on ethical climate and ethical judgment among public sector employees in Malaysia", *Journal of Applied Business and Economics*, ۱۶: ۱۳۳-۱۴۲.
- Albu, C. N., & Albu, N. (۲۰۲۳). "Accounting ethics in Central and Eastern Europe: The institutional conditions for (un)ethical behavior in the accounting profession". In *Research Handbook on Accounting and Ethics*.

- Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing. Retrieved Nov ۲۴, ۲۰۲۴, from <https://doi.org/10.4۳۳۷/۹۷۸۱۸۰۰۸۸۱۰۲۰,۰۰۳۰>
- Apriliani, Dewi , Ratna Anggraini ZR & Choirul Anwar (۲۰۱۴) The Effect of Organization Ethical Culture and Ethical Climate on Ethical Decision Making of Auditor with Self Efficacy as Moderating, *Integrative Business and Economics*, Vol ۴(۱): ۲۴۶-۲۲۶
- Bai, Meng., Dong, N. Zhang, H. Zhang, J, (۲۰۲۴), ,“How personal values influence earnings management ethics : the mediation role of moral disengagement” *Journal Publications and Reviews.*, pp.۲۱-۴۵.
- Belski, William H., Joseph D. Beams, John A. Brozovsky, (۲۰۰۸), “Ethical Judgments of Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings,” *Journal of Global Business Issues.*, Vol. ۲, Issue ۲, pp.۵۹-۶۹.
- Callanan, G. A., Rotenberry, P. F., Perri, D. F. & Oehlers, P. (۲۰۱۰), ‘Contextual factors as moderators of the effect of employee ethical ideology on ethical decision-making’, *International Journal of Management*, Vol. ۲۷, No. ۱, pp. ۵۲-۷۵.
- Casali, G. L, & Perano, M. (۲۰۲۱). Forty years of research on factors influencing ethical decision making: Establishing a future research agenda. *Journal of Business Research.* ۱۳۲: ۶۱۴-۶۳۰.
- Cianci, M. Anna and James Lloyd Bierstaker (۲۰۰۹) The Impact of Positive and Negative Mood on the Hypothesis Generation and Ethical Judgments of Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. ۲۸, No. ۲, pp. ۱۱۹-۱۴۴
- Collins SO. (۲۰۱۹). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making. *Journal of Accounting in Emerging Economies*; ۹(۲).
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. & Woodliff, D. R. (۲۰۰۸), ‘The moral intensity of reduced audit quality acts’, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. ۲۷, No. ۱, pp. ۱۲۷-۴۹.
- Crowne, D.P and Marlowe,D.(۱۹۹۶).A new Scale of social desirability independent of psychopathology.*Journal of consulting psychology*,۲۴:۳۴۹-۳۵۴.
- De Angelo, L. E,(۱۹۸۱), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*. Vol. ۳, No. ۳: ۱۸۳-۱۹۹.
- DeTienne, K. B., Ellertson, C. F., Ingerson, M. C., Dudley, W. R. (۲۰۱۹). Moral Development in Business Ethics: An Examination and Critique. *Journal of Business Ethics*, ۱-۲۰.
- Doan, N.T., Ta, T.T., Chu, H.T.T., Le, A.T.Q., Le, M.T., Pham, T.H., Vuong, T.T. (۲۰۲۲). Cultural Factors Affecting Tendency of Ethical Decision-Making by Accounting Students: An Empirical Study in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, ۹(۲), ۱۵۹-۱۶۸.

- Fagbemi, T. O. (۲۰۲۰). Impact of Environmental, Demographical and Personal Factors on Auditors' Ethical Decision Making in Nigeria. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad Economics Series*, ۳۰(۳), ۳۵-۵۸
- Fernando, M. & Chowdhury, R. (۲۰۱۰), 'The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia', *Journal of Business Ethics*, Vol. ۹۵, No. ۲, pp. ۲۱۱-۲۵.
- Fernando, M. & Chowdhury, R. (۲۰۱۰), 'The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia', *Journal of Business Ethics*, Vol. ۹۵, No. ۲, pp. ۲۱۱-۲۵.
- for the reproduction of the accounting profession and practice. *Critical Perspectives on Accounting*, ۲۱(۱), ۳۱-۵۰.
- Forsyth, D.R. & Barry R. Schlenker (۱۹۷۷) Attributing the causes of group performance: Effects of performance quality, task importance, and future testing, *Journal of Personality*, Volume ۴۵, Issue ۲ June ۱۹۷۷ Pages ۲۲۰-۲۳۶
- Forsyth, D.R. (۱۹۸۰) "Taxonomy of ethical ideologies", *Journal of Personality and Social Psychology*, ۳۹:۱۷۵-۱۸۴.
- Forsyth, D.R. (۱۹۸۲). "Judging the morality of business practices :The influence of personal moral philosophies". *Journal of Business Ethics*, ۱۱ (May- June), ۴۶۱-۴۷۰.
- Hadi, S.H., Permanasari, A.E., Hartanto, R., Sakkinah, I., Sholihin, M., Sari, R., and Haniffa, R. (۲۰۲۱), "Developing Augmented Reality-based Learning Media and Users' Intention to Use It for Teaching Accounting Ethics", *Education and Information Technologies, Special Issue on: The Frontiers of Augmented and Mixed Reality in all Levels of Education*, PP. ۱- ۲۸
- Haines R, & Leonard LNK. (۲۰۰۷). Situational influences on ethical decision-making in an IT context. *Information & Management*; ۴۴: ۳۱۳-۳۲۰.
- Hermiyetti & Eka Ariaty Arfah, (۲۰۱۷) Characteristics Of The Individual Auditor's Dysfunctional Behavior (Underreporting Of Time) In Audit Implementation And Reduction In Audit Quality, *Qualitative and Quantitative Research Review*, Vol ۲, Issue ۱, pp. ۲۰۸-۲۳۹.
- Hunt, S. & Vitell, S. (۱۹۸۶). A General Theory of Marketing Ethics. *Journal of Macromarketing*, ۶: ۵-۱۶.
- Hunt, S.D. and Vitell, S. (۱۹۹۳), "The general theory of marketing ethics: A retrospective and revision", in Smith, N.C. and Quelch, J.A. (Eds.), *Ethics in Marketing*, Irwin, Homewood, CA, pp. ۷۷۵-۷۸۴.

- Jeffrey, C. William, D & Nancy, W (۲۰۱۶) The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan, *Business Ethics Quarterly*, Volume ۱۴, no. ۳, pp. ۵۵۳-۵۷۹.
- Jiraporn, Pornsit, Soon Suk Yoon, Gary A. Miller & Soon Suk Yoon (۲۰۰۸), Is Earnings Management Opportunistic or Beneficial? An Agency Theory Perspective, *International Review of Financial Analysis*, Volume ۱۷, pp ۶۲۲-۶۳۴.
- Johari, Razana Juhaida, Zuraidah Mohd-Sanusi & Vincent K. Chong. (۲۰۱۷). 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*, No. ۲۱, pp. ۳۸-۵۸.
- Jones, T. M. (۱۹۹۱), "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-contingent Model", *Academy of Management Review*, Vol. ۱۶, No. ۲: ۳۶۶ - ۳۹۵.
- Kahle, L.R. (۱۹۸۳), *Social values and social change adaptation to life in America*. Praeger, New York, NY.
- Kaplan, S.E. and Whitecottonan, S.M. (۲۰۰۱). "Examination of Auditors' Reporting Intentions When another Auditor Is Offered Client Employment". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۰ (۱): ۴۵-۶۳.
- Karacaer, S., Gohar, R., Aygün, M. and Sayin, C. (۲۰۰۹), "Effects of personal values on auditor's ethical decisions: A comparison of Pakistani and Turkish professional auditors", *Journal of Business Ethics*, Vol. ۸۸ No. ۱, pp. ۵۳-۶۴.
- Kleiser, S.B., Sivadas, E., Kellaris, J.J. and Dahlstrom, R.F. (۲۰۰۳), "Ethical ideologies: Efficient assessment and influence on ethical judgments of marketing Practices", *Psychology and Marketing*, Vol. ۲۰ No. ۱: ۱-۲۱.
- Kung, F. H., & Li Huang, C. (۲۰۱۳). *Auditors' moral philosophies and ethical beliefs*. *Management Decision*, ۵۱(۳), ۴۷۹-۵۰۰.
- Kung, Fan-Hua & Cheng-Li Huang (۲۰۱۶). Auditors' Moral Philosophies and Ethical Beliefs. *Management Decision*, Volume ۵۱, Issue ۴: ۱-۳۵.
- Li, C. (۲۰۰۹), 'Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions', *Contemporary Accounting Research*, Vol. ۲۶, No. ۱, pp. ۲۰۱-۳۰.
- Marques, P. A. & Azevedo-Pereira, J. (۲۰۰۹), 'Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession', *Journal of Business Ethics*, Vol. ۸۶, No. ۲, pp. ۲۲۷-۴۲.
- Marta, J., Singhapakdi, A. & Kraft, K. (۲۰۰۸), 'Personal characteristics underlying ethical decisions in marketing situations: a survey of small business managers', *Journal of Small Business Management*, Vol. ۴۶, No. ۴, pp. ۵۸۹-۶۰۶.

- McPhail, K., Paisey, C., & Paisey, N. J. (۲۰۱۰). Class, social deprivation and accounting education in Scottish schools: Implications
- Merchant, Kenneth A., Rockness, J., ۱۹۹۴. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* ۱۳, ۷۹-۹۴.
- Metwally D, Ruiz-Palomino P, Metwally M, & Gartzia L. (۲۰۱۹). How ethical leadership shapes employees' readiness to change: The mediating role of an organizational culture of effectiveness. *Frontiers in Psychology*; ۱۰: ۲۴۹۳.
- Moshadi Shah, Syed Afzal & Shehla Amjad, (۲۰۱۶), Consumer Ethical Decision Making: Linking Moral Intensity, Self-Consciousness and Neutralization Techniques, Australasian Accounting, *Business and Finance Journal*, Volume ۱۱, pp. ۹۸-۱۳۰.
- Nasution, Damai, (۲۰۱۳) Essays on Auditor Independence, ISBN: ۹۷۸-۹۵۲-۱۲-۲۹۱۲-۱
- Nelson, M., Elliott, J. & Tarpley, R. (۲۰۰۲), 'Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions', *The Accounting Review*, Vol. ۷۷, Supplement, pp. ۱۷۵-۲۰۳.
- Oboh, C. S. (۲۰۱۹). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making A study of accounting professionals in Nigeria. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, ۹(۱), ۱۴۸-۱۸۰. doi:۱۰.۱۱۰۸/jaee-۰۴-۲۰۱۸-۰۰۳۵
- Randall, M Donna, Maria F. Fernandes. (۱۹۹۱), The social desirability response bias in ethics research, *Journal of Business Ethics*, Volume ۱۰, Issue ۱۱, pp ۰۵-۸۱۷
- Ratnaningsih, R., and Linda Diana, A. (۲۰۲۰), "The Effect of Accountant Professional Ethic's Education and Religiosity on Student's Perception of Accountant's Ethical Behavior (Study on Indonesia College of Economics Bachelor of Accounting Students)", *Advances in Economics, Business and Management Research*, ۱۲۷, PP. ۱-۴.
- Rest, J.R. (۱۹۸۶). Moral development: *Advances in research and theory*. estport, CT: Praeger.
- Salehi, M., Seyyed, F., & Farhangdoust, S. (۲۰۲۰). The impact of personal characteristics, quality of working life and psychological well-being on job burnout among Iranian external auditors. *International Journal of Organization Theory & Behavior*.
- Schwartz, S., (۱۹۹۶). *Value priorities and behavior: applying a theory of integrated alue systems*. Psychology, ۸(۱): ۱۱۹-۱۴۴.
- Schwartz, S.H. (۱۹۹۲), "Universals in the content and structure of values: heoretical advances and empirical tests in ۲۰ countries", in Zanna, M.P. (Ed.), *Advances in Experimental Social Psychology*, Academic Press, Orlando, FL, pp. ۱-۶۵.

- Schwartz, S.H. and Sagiv, L. (۱۹۹۵), "Identifying culture specifics in the content and structure of values", *Journal of Cross-Cultural Psychology*, Vol. ۲۶, pp. ۹۲-۱۱۶.
- Seifert, S.G. E.G. LaMothe, D.B. Schmitt. (۲۰۲۲). Perceptions of the Ethical Infrastructure, Professional Autonomy, and Ethical Judgments in Accounting Work Environments. *Journal of Business Ethics*, ۱۸۲: ۸۲۱-۸۵۰.
- Shaub, M.K., Finn, D.W. and Munter, P. (۱۹۹۳), "The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. ۵, pp. ۱۴۵-۱۶۹.
- Singhapakdi, A. and Vitell, S.J. (۱۹۹۳), "Personal and professional values underlying the ethical judgments of marketers", *Journal of Business Ethics*, Vol. ۱۲ No. ۷, pp. ۵۲۵-۵۳۳.
- Smith, P. B., & Schwartz, S. H. (۱۹۹۷). Values. In J. W. Berry, M. H. Segall, & C. Kagitçibasi (Eds.), *Handbook of cross-cultural psychology: Vol. ۲. Social behavior and applications* (۲nd ed., pp. ۷۷-۱۱۸). Boston: Allyn & Bacon.
- Steenhaut, S. & P.van Kenhove (۲۰۰۶). The Mediating Role of Anticipated Guilt in Consumers' Ethical Decision-Making. , *Journal of Business Ethics*, Volume ۶۹, pp ۲۶۹-۲۸۸
- Steenhaut, S. and Van Kenhove, P. (۲۰۰۶), "An empirical investigation of the relationships among a consumer's personal value, ethical ideology and ethical beliefs", *Journal of Business Ethics*, Vol. ۶۴ No. ۲, pp. ۱۳۷-۱۵۵.
- Subramanyam, K. and Wild, J. (۱۹۹۶) "Going Concern Status, Earnings Persistence and the Informativeness of Earnings", *Contemporary Accounting Research*, ۱۳, ۲۵۱-۲۷۴.
- Sweeney, B. & Costello, F. (۲۰۰۹), 'Moral intensity and ethical decision-making: an empirical examination of undergraduate accounting and business students', *Accounting Education*, Vol. ۱۸, No. ۱, pp. ۷۵-۹۷.
- Valentine S, & Godkin L. (۲۰۱۹). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*; ۹۸: ۲۷۷-۲۸۸.
- Vitell, S. J., Singhapakdi, A. and Thomas, J. (۲۰۰۱), Consumer Ethics: An Application and Empirical Testing of the Hunt-Vitell Theory of Ethics' *The Journal of Consumer Marketing* ۱۸: ۱۵۳-۱۷۸
- Zerbe, W.J. and Paulhus, D.L. (۱۹۸۷), "Socially desirable responding in organizational behavior: A reconception", *Academy of Management Journal*, Vol. ۱۲ No. ۲, pp. ۲۵۰-۲۶۴