



The Effect of Moral Reasoning, Exposure to Ethics and Perceived Ethical Climate on Auditors' Ethical Judgment

Ahmad Ahmadi^{*}, Amin Rostami[†], Saeedeh Heydarzadeh[‡]

Received: 2022/06/13

Accepted: 2022/12/07

Research Paper

Abstract

Continuity and strength of the auditing profession's credibility and trust are dependent upon the intellectual and practical adherence of its members to ethical standards. The purpose of this paper is to examine the effect of ethical reasoning, exposure to ethics, and the perceived ethical climate on auditors' ethical judgment. The statistical population of this research includes the partners of audit institutions that are members of the Certified Public Accountants Society (independent auditors working as partners). To investigate the issue, 88 people are selected as a sample from among the members of the society using Cochran's formula. Structural equation modeling has been used to test the research hypotheses. The results of the hypothesis test show that ethical reasoning, exposure to ethics, and the perceived ethical climate have a positive and significant effect on auditors' ethical judgment. Among the investigated factors, moral reasoning has the greatest impact, and the perceived moral atmosphere has the least effect on the ethical judgment of auditors. People can provide moral arguments according to their knowledge of moral principles and processes. On the other hand, the development of ethics as well as how to teach it can help auditors make ethical decisions when choosing different options. Also, the more ethically auditors perceive their organization's atmosphere, the more ethically they act in applying professional judgments. By examining ethical orientation as an imperative element of judgment and decision-making in the auditor's profession, this research can contribute to expanding the theoretical foundations of behavioral research in auditing as well as provide useful information for auditing policymakers to formulate auditing strategies based on.

Keywords: Ethical Reasoning, Exposure to Morality, Perceived Moral Climate, Moral Judgment, and Structural Equation Model.

JEL Classification: M42, D91

1. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Birjand Branch, Birjand, Iran (Email: a.ahmadi@iaubir.ac.ir)

2. Assistant Professor of Accounting, University of Isfahan, Isfahan, Iran (Email: a.rostami@ase.ui.ac.ir)

3. MA in Accounting, Islamic Azad University, Birjand Branch, Birjand, Iran (Email: heydarzadeh.saeideh@yahoo.com)





بررسی تأثیر استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک‌شده بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان

احمد احمدی*^۱، امین رستمی^۲، سعیده حیدرزاده^۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۶

چکیده

تداوم اعتبار و اعتماد حرفه حسابداری و تقویت آن به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط اخلاقی آن وابسته است. هدف این مقاله، بررسی تأثیر استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک‌شده بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان است. جامعه آماری این پژوهش شامل شریکان مؤسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی (حساب‌برسان مستقل شاغل شریک) می‌باشد که برای بررسی موضوع، از بین اعضای جامعه تعداد ۸۸ نفر به‌عنوان نمونه با استفاده از فرمول کوکران انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد، استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک‌شده بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. از میان عوامل بررسی شده، استدلال اخلاقی بیشترین و جو اخلاقی درک‌شده کمترین تأثیر را بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان دارند. نتایج نشان می‌دهد افراد متناسب با میزان آگاهی از اصول و فرایندهای اخلاقی می‌توانند استدلال‌های اخلاقی ارائه دهند. از سوی دیگر، توسعه و چگونگی آموزش اخلاق می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حساب‌برسان در انتخاب گزینه‌های مختلف مفید باشد. همچنین هرچه درک حساب‌برسان از جو سازمانی که در آن کار می‌کنند اخلاقی‌تر باشد، در اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای با اخلاق‌تر عمل می‌کنند. این پژوهش می‌تواند در بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در حسابداری و اثرات جهت‌گیری اخلاقی بر رفتار حساب‌برسان به‌عنوان عنصر مهم قضاوت و تصمیم‌گیری در حرفه حسابداری نقش داشته باشد و اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران در حوزه حسابداری برای تدوین خط‌مشی‌های حسابداری قرار دهد.

کلید واژه‌ها: استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق، جو اخلاقی درک‌شده، قضاوت اخلاقی، مدل معادلات ساختاری.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, D91

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران (نویسنده مسئول) (Email: a.ahmadi@iaubir.ac.ir)

۲. استادیار حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران (Email: a.rostami@ase.ui.ac.ir)

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران (Email: heydarzadeh.saeideh@yahoo.com)



مقدمه

در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون، وردکام، آدلفیا، تایکو، مارتا استوارت و پارمالت شرکت‌هایی هستند که دارای روبه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای بوده‌اند. کپلند^۱ (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهام‌داران می‌شود؛ همچنین، این رسوایی‌ها باعث از دست دادن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده‌اند. پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگی‌های شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه بر عهده می‌گیرد. زمانی که انسان و رفتار انسان از حوزه فردی به حوزه اجتماعی توسعه و گسترش می‌یابد و پیامد آن افراد متعددی را در بر می‌گیرد، مقوله اخلاق به شکل بارز و برجسته‌ای بروز و ظهور پیدا می‌کند. حرفه حسابرسی یکی از حرفه‌هایی است که نتایج آن افراد و اشخاص (حقیقی و حقوقی) متعددی را متأثر می‌نماید؛ لذا در این حرفه رعایت اخلاق نقش محوری دارد و برای حفظ جایگاه خود، نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد ارائه گزارش حسابرسی باکیفیت به جامعه می‌باشد. یکی از عوامل مهم و کلیدی کیفیت حسابرسی رعایت اصول اخلاقی است (اکبری و جهانشاد، ۱۳۹۹). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که استدلال اخلاقی^۲ نقش تعیین‌کننده‌ای در قضاوت‌های حرفه‌ای در حسابرسی و موارد افشای اطلاعات حساس، استقلال حسابرس و کشف تقلب‌ها دارد (همان منبع). علاقه به استدلال اخلاقی در حسابرسان، از طریق موضوع بحث‌برانگیز استقلال حسابرس در طولانی مدت برانگیخته شده است و حوزه پژوهش‌های استدلال اخلاقی، اهمیت جدیدی در پرتو موج جدید گزارش رسوایی مالی جهانی و تصویب قانون سارینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲، با اعتبار جهانی‌اش، کسب کرده است. با وجود این، بیشتر مطالعات بر کشورها یا مناطق دارای سیستم‌های قانونی قدرتمند، تمرکز داشته‌اند و مطالعات در خصوص استدلال اخلاقی حسابرسان در کشورهایی دچار ضعف در حمایت و اجرای قانون، نسبتاً محدود است (لیو^۳، ۲۰۱۳). استدلال اخلاقی فرد در انتخاب یک راه حل از بین چندین راه حل در برابر یک معضل اخلاقی و ارائه دلایل مناسب با توجه به دانش و وجدان خودش است. توانایی استدلال اخلاقی در طول قرن‌ها از مهم‌ترین مسائل اجتماعی مورد توجه بوده است. نظریه‌پردازان بزرگ در اوایل قرن بیستم، استدلال اخلاقی را وسیله‌ای برای رشد اجتماعی به حساب آورده‌اند (زیرک و همکاران، ۱۳۹۳).

توسعه اخلاقی در مورد درست و نادرست بودن کارها در افراد از دوران کودکی آغاز می‌شود و در هر مرحله از زندگی، از کودکی به نوجوانی و به بزرگسالی پیشرفت می‌کند. علاوه بر تربیت والدین، افراد در مدرسه، دانشگاه و حتی در محل کار در معرض اخلاق قرار می‌گیرند. دیدگاه اخلاقی افرادی که فرد را احاطه می‌کنند می‌تواند بر درک اخلاقی فرد تأثیر بگذارد و اینکه چقدر یک فرد در معرض اخلاق قرار دارد می‌تواند رفتار او را تعیین کند. قرار گرفتن در معرض اخلاق با آموزش اخلاق مرتبط است. آموزش با رفتار اخلاقی رابطه مثبت دارد؛ افراد تحصیل کرده (بیشتر در معرض اخلاق) با احتمال کمتری به صورت غیراخلاقی عمل می‌کنند (هارن و همکاران^۴، ۲۰۱۵).

1. Copeland
2. Moral Reasoning
3. Liu
4. Haron et al.

شافر^۱ (۲۰۱۵) جو اخلاقی^۲ حسابرسان در هنگ کنگ را بررسی کرد و نشان داد که جو اخلاقی با قضاوت اخلاقی^۳ رابطه معنی داری دارد. این نتیجه مطابق با مطالعه قبلی او بود که بر شرکت‌های محلی و بین‌المللی در چین تمرکز داشت. جو اخلاقی، بخشی از فرهنگ سازمان است. ارزش‌های سازمانی به مسائل اخلاقی سازمان می‌پردازد و آنچه در جو اخلاقی سازمان، اخلاقی محسوب می‌شود را تعیین می‌کنند. جو اخلاقی پیش‌بینی کننده رفتار اخلاقی و غیراخلاقی کارکنان است. به علت تفاوت در جایگاه و موقعیت افراد، گروه‌های کاری، تاریخ اشتغال سوابق کاری، درک از فضای سازمان در درون سازمان متفاوت است. به علاوه یک سازمان، واحد فرعی و گروه کاری مشتمل بر انواع متفاوت فضاها، از جمله یک جو اخلاقی است. مفهوم جو اخلاقی با سازه‌هایی کلی مانند فضای سازمانی و فرهنگ سازمانی مشابه است؛ اما بر روی موضوعات اخلاقی یا اصول اخلاقی تمرکز بیشتری دارد. جو اخلاقی، ادراک عواملی است که رفتار اخلاقی را در بر می‌گیرد و بنابراین مکانیسمی روان‌شناختی است که از طریق آن مسائل اخلاقی، مدیریت می‌شوند. جو اخلاقی، تصمیم‌گیری و رفتار متعاقب آن را در پاسخ به مسائل اخلاقی تحت تأثیر قرار می‌دهد (حسینی و بشیری، ۱۳۹۴).

یکی از عوامل مهم و کلیدی کیفیت حسابرسی رعایت اصول اخلاقی است. در حرفه حسابرسی سطح بالایی از رفتار اخلاقی الزامی است. فقط افراد واجد شرایط و قابل اعتماد به عنوان حسابدار رسمی پذیرفته می‌شوند که لازم است در انجام مسئولیت‌ها و خدمات خود در چارچوب خدمت به منافع عمومی کاملاً حرفه‌ای عمل کنند و از آن‌ها انتظار می‌رود به سطح بالایی از عملکرد اخلاقی پایبند باشند. عموم جامعه به حسابرسان اعتماد دارند تا وظایف خود را به نحو احسن انجام دهند. درک نقش اخلاق در توسعه فعالیت‌های یک حسابرس حرفه‌ای ضروری است؛ زیرا انتظار می‌رود وی در این محیط پویا قضاوت حرفه‌ای اعمال کند (وروی و اساره^۴، ۲۰۲۲). برای رسیدن به قضاوت درست و مناسب، رعایت اصل بی‌طرفی از مؤلفه‌های حیاتی آن است. بی‌طرفی در حسابرسی یکی از ابعاد تردید حرفه‌ای است و استانداردهای حسابرسی تردید حرفه‌ای را در بعد بی‌طرفی آن مدنظر قرار داده است. همان طوری که در متون حسابرسی مطرح است، حسابرس برای اظهارنظر، شواهد زیربنای صورت‌های مالی را بی‌طرفانه ارزیابی می‌کند. لذا ویژگی اخلاقی حسابرس در مواجهه با شواهد و ارزیابی آن می‌تواند در نتیجه‌گیری آن تأثیر گذارد.

در سال‌های اخیر، توجه فزاینده‌ای به اخلاق معطوف شده است. به خصوص از زمانی که شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران به واسطه رفتارهای غیراخلاقی دچار ضرر و زیان‌های زیادی شده‌اند. برخی از عواملی که به‌طور قابل توجهی بر قضاوت اخلاقی تأثیر می‌گذارند، جو اخلاقی درک شده (کرافت^۵، ۲۰۱۳)، قرار گرفتن در معرض اخلاق (کیش-گفارت و همکاران^۶، ۲۰۱۰؛ تروینو^۷، ۲۰۱۳) و استدلال اخلاقی (کیش-گفارت و همکاران، ۲۰۱۰) است. با این حال، شواهد محدودی در مورد تأثیر چنین عواملی در محیط کشور ایران وجود دارد. با در نظر گرفتن این شکاف، پژوهش حاضر سعی دارد بررسی کند که آیا این سه عامل جو اخلاقی درک شده شرکت، قرار گرفتن در معرض اخلاق و استدلال اخلاقی می‌تواند بر قضاوت اخلاقی حسابرسان در ایران تأثیر بگذارد یا نه؛ بنابراین هدف این پژوهش بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی و اثرات جهت‌گیری اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس به‌عنوان عنصر مهم

1. Shafer
2. Ethical Climate
3. Ethical Judgment
4. Verwey & Asare
5. Craft
6. Kish-Gephart et al.
7. Trevino

قضاوت و تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی است. انتظار می‌رود این مقاله ارزش‌افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول آن که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های در حوزه اخلاق در حسابرسی شود. این خود می‌تواند پژوهشگران را به انجام پژوهش‌های اخلاقی دیگری ترغیب نماید. دوم آن که شواهد این پژوهش نشان خواهد داد که جهت‌گیری‌های اخلاقی نظیر قضاوت اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و استدلال اخلاقی تا چه اندازه می‌تواند بر قضاوت حسابرسان اثر گذارد. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی برای تدوین خط‌مشی‌های حسابرسی قرار دهد. در بخش‌های بعدی مقاله مبانی نظری، فرضیه‌ها، روش‌شناسی پژوهش و نتایج و یافته‌ها ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

فرایند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای زیادی توسط حسابرسان است و این قضاوت‌ها و انتخاب رویه‌ها مستلزم وجود اخلاق حرفه‌ای می‌باشد (تراتمن و همکاران^۱، ۲۰۱۵). رست^۲ (۱۹۹۴) در الگوی خود توضیح می‌دهد که ساختارهای شناختی مختلف و فرایندهای موجود در بطن فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی چگونه برای ایجاد رفتار اخلاقی فرد با یکدیگر ترکیب می‌شوند. وی به چهار مؤلفه عمده درونی در فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی اشاره کرده است که عبارتند از: حساسیت اخلاقی، توانایی استدلال برای یافتن یک راه حل مطلوب، داشتن انگیزه اخلاقی و ویژگی‌های شخصی فرد. انجام قضاوت کامل یا کاملاً عاری از جانب‌داری بسیار دشوار است، چرا که ویژگی‌های محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آن‌ها در کشف انحرافات مؤثر است و در نهایت این مسئله قضاوت و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی آنان را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. در پژوهش حاضر استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان بررسی شده است که در ذیل هر یک از این عوامل به تفصیل تشریح می‌گردد.

قضاوت اخلاقی

مطابق با مدل تصمیم‌گیری رست (۱۹۸۶) دومین مرحله از مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی، قضاوت اخلاقی است. قضاوت اخلاقی عبارت است از میزانی که فرد یک رفتار مشخص را از لحاظ اخلاقی قابل قبول بداند. قضاوت اخلاقی یک فرد، ادراک وی را از اینکه چرا بعضی اعمال، اخلاقی شناخته یا ترجیح داده می‌شوند، تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. (سلمان‌پناه و طالب‌نیا، ۱۳۹۲). قضاوت اخلاقی را می‌توان به‌عنوان یک فرایند شناختی دانست که فرد تعیین می‌کند آیا یک عمل از نظر اخلاقی صحیح است یا غلط. تصمیم‌گیری بین درست و غلط، عنصری حیاتی در مرحله قضاوت اخلاقی است؛ زیرا اگر افراد انتخاب اخلاقی واقعی از درست و نادرست نداشته باشند، قضاوت‌های آنان نمی‌تواند به‌عنوان اخلاقی توضیح داده شود (مرادی و مرندي، ۱۳۹۶). حرفه حسابداری از منضبط‌ترین حرفه‌هاست و به دلیل نوع خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد زیادی برخوردار است و تداوم آن وابسته به پایبندی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی است. بدون رفتار اخلاقی استوار و قوی، جایگاه حرفه حسابداری متزلزل می‌گردد. قضاوت اخلاقی یک پروسه فکری است و تحت تأثیر عوامل بسیاری مانند ارزش‌های فردی و اثرات بیرونی قرار دارد. ارزش‌های فردی، نقش مرکزی در قضاوت اخلاقی بازی می‌کنند. در فرایندهای قضاوت حرفه‌ای مانند حسابرسی

صورت‌های مالی که در انتهای آن حسابرس باید قضاوت مبتنی بر شواهد نماید، عوامل فردی و سازمانی دارای اهمیت بسیار است (سیفرت و همکاران^۱، ۲۰۲۲). حسابرسان درباره استفاده صحیح و مناسب تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید از قضاوت حرفه‌ای بهره ببرند. بنابراین قضاوت اخلاقی و حرفه‌ای حسابرسان در شفاف سازی اطلاعات و اعتمادبخشی به عموم از عناصر اصلی حسابرسی است (حاجیها و ملاسلطانی، ۱۳۹۵). اختلاف نظر با مدیریت صاحب کار در مورد کیفیت گزارش‌های مالی و فشار مدیریت بر عدم تعدیل گزارش حسابرسی موجب بروز تضاد منافع می‌شود که می‌تواند تهدیدی بر استقلال حرفه‌ای حسابرس باشد. در چنین موقعیتی حفظ استقلال و تعدیل گزارش حسابرسی برای انعکاس موارد عدم توافق، منجر به حفظ شهرت حرفه‌ای حسابرس می‌شود؛ در عین حال حسابرس را در معرض ریسک از دست دادن صاحب کار یا سایر صاحب‌کاران بالقوه قرار می‌دهد؛ بنابراین حسابرس باید قضاوت و راه مناسب‌تر را انتخاب کند (موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۲).

استدلال اخلاقی

توانایی استدلال اخلاقی در طول قرن‌ها از مهم‌ترین مسائل اجتماعی مورد توجه بوده است. نظریه پردازان بزرگ در اوایل قرن بیستم، استدلال اخلاقی را وسیله‌ای برای رشد اجتماعی به حساب آورده‌اند و مطابق نظر مک‌دوگال توانایی استدلال اخلاقی از مسائل عمده روان‌شناسی اجتماعی است. لورنس کلبِرگ از جمله روان‌شناسانی است که در روان‌شناسی رشد، از صاحب‌نظران مکتب رشدی - شناختی شمرده می‌شود و نظریه معروف خود پیرامون رشد اخلاقی را تحت تأثیر نظریه ژان پیاژه توسعه داده است (زیرک و همکاران، ۱۳۹۳). استدلال اخلاقی را توانایی تفکر از طریق راه‌های جایگزین و قضاوت‌هایی درباره موارد خاص می‌دانند. با توجه به رابطه استدلال اخلاقی با درک اخلاقی، هدف و جهت‌گیری ممکن است پژوهشگران را به منظور حداکثر کردن استدلال اخلاقی حسابرسان برای گسترش اخلاق حرفه‌ای ترغیب کند. با در نظر گرفتن این حقیقت که حسابداران رسمی نقش اصلی را در کسب اعتماد عمومی بازی می‌کنند، اقدامی که توسط حسابرس انجام می‌شود باید استانداردهای اخلاقی موجود را اولویت‌بندی کند تا تصمیمات مناسب و اخلاقی اتخاذ گردد (لنگونو^۲، ۲۰۲۲).

قرار گرفتن در معرض اخلاق

توسعه اخلاقی در مورد درست و نادرست بودن کارها در افراد از دوران کودکی آغاز می‌شود و در هر مرحله از زندگی، از کودکی به نوجوانی و به بزرگسالی پیشرفت می‌کند. علاوه بر تربیت والدین، افراد در مدرسه، دانشگاه و حتی در محل کار در معرض اخلاق قرار می‌گیرند. دیدگاه اخلاقی افرادی که فرد را احاطه می‌کنند می‌تواند بر درک اخلاقی فرد تأثیر بگذارد. اینکه چقدر یک فرد در معرض اخلاق قرار دارد می‌تواند رفتار او را تعیین کند. قرار گرفتن در معرض اخلاق با آموزش اخلاق مرتبط است. آموزش با رفتار اخلاقی رابطه مثبت دارد؛ افراد تحصیل کرده (بیشتر در معرض اخلاق) به احتمال کمتر به صورت غیر اخلاقی عمل می‌کنند (هارن و همکاران، ۲۰۱۵).

پیچیده‌تر شدن روزافزون محیط کاری شاغلان در حرفه حسابداری و حسابرسی و همچنین افزایش فزاینده رسوایی‌های اخلاقی و غیرقانونی و رسوایی‌های اخیر مالی، شاید مؤید این موضوع باشد که آموزش صحیح اصول

اخلاقی حسابداری باید در دستور کار دانشگاه‌ها و سایر مراجع و سازمان‌ها قرار گیرد. به‌منظور جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابداری و حسابرسی و افزایش اعتبار و محبوبیت آن، احساس می‌شود که باید به اصول اخلاقی حسابداری در دانشگاه‌ها به‌عنوان مکانی که دانشجویان در آن به پرورش استعدادها و توانایی‌های خود می‌پردازند، اهمیت ویژه‌ای داده شود. اهمیت آموزش اصول اخلاقی در طی سالیان متمادی به‌وسیله شاغلان در حرفه و دانشگاهیان مورد شناسایی قرار گرفته و در بسیاری از مطالعات بر آن تأکید شده است؛ اما باوجود اهمیت زیاد این موضوع، احساس می‌شود که در دانشگاه‌ها بهای کمتری به آموزش این اصول داده می‌شود (شهبازی بيله سوار، ۱۳۹۴).

جو اخلاقی

جو اخلاقی، بخشی از فرهنگ سازمان است. ارزش‌های سازمانی به مسائل اخلاقی سازمان می‌پردازد و آن‌چه را در جو اخلاقی سازمان، اخلاقی محسوب می‌شود، تعیین می‌کنند. جو اخلاقی پیش‌بینی‌کننده رفتار اخلاقی و غیراخلاقی کارکنان است. جو به طریقی اشاره دارد که سازمان‌ها، رفتارهای عادی، اقدامات و اعمال مورد انتظار خود را عملیاتی می‌سازد، از آن‌ها حمایت می‌کنند و به آن‌ها پاداش می‌دهند. به علت تفاوت در جایگاه و موقعیت افراد، گروه‌های کاری، تاریخ اشتغال سوابق کاری و ادراکات از فضای سازمان در درون سازمان متفاوت است. به‌علاوه یک سازمان، واحد فرعی و گروه کاری مشتمل بر انواع متفاوت فضاها، از جمله یک جو اخلاقی است. مفهوم جو اخلاقی با سازهایی کلی مانند فضای سازمانی و فرهنگ سازمانی مشابه است؛ اما بر روی موضوع‌های اخلاقی یا اصول اخلاقی تمرکز بیشتری دارد. جو اخلاقی، ادراک چیزی است که شامل رفتار اخلاقی است و بنابراین سازوکاری روان‌شناختی است که از طریق آن مسائل اخلاقی مدیریت می‌شوند. جو اخلاقی، تصمیم‌گیری و رفتار متعاقب آن را در پاسخ به مسائل اخلاقی تحت تأثیر قرار می‌دهد (حسنی و بشیری، ۱۳۹۴).

گرچه مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی در همه خصوصیات با هم توافق ندارند، اما همه بر این فرض قرار دارند که تصمیم‌گیری اخلاقی افراد در سازمان‌ها نمی‌تواند بدون در نظر گرفتن زمینه‌ای که در آن فرایند تصمیم‌گیری رخ می‌دهد، ادراک شود. در نتیجه این مدل‌ها نه فقط تأثیرات افراد بر تصمیم‌گیری اخلاقی را شامل می‌شوند، بلکه عوامل سازمانی مانند سامانه‌های پاداش، هنجارها، اصول انجام کارها و جو سازمانی را نیز دربردارند (بارنت و وایسیس^۱، ۲۰۰۰). با توجه به این موارد بدیهی است که یکی از راهکارهای لازم برای بررسی علل و رفع رفتارهای غیراخلاقی کارکنان در سازمان‌ها، بررسی جو سازمانی مرتبط با مسائل اخلاقی سازمان باشد. طاهری (۱۳۸۹) رابطه جو اخلاقی سازمان و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران را بررسی کرد و به این نتیجه رسید که بین جو اخلاقی سازمان و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رابطه‌ای وجود ندارد. نتایج نشان داد، از میان پنج مؤلفه جو اخلاقی، سه مؤلفه جو ابزاری، جو نوع دوستی و جو قواعد و رویه‌ها با تصمیم‌گیری اخلاقی رابطه‌ای ندارد در حالی که دو مؤلفه جو استقلال و جو قوانین با تصمیم‌گیری اخلاقی مرتبط است. بر این اساس در پژوهش حاضر اثربخشی جو اخلاقی بر قضاوت حسابرسان بررسی شده است تا نوع ارتباط آن‌ها با یکدیگر مشخص گردد.

پژوهش‌های متعددی در حوزه اخلاق در حسابرسی انجام شده است که در ادامه به چند مورد آن به اجمال اشاره می‌گردد:

نعمتی کشتلی (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر ایدئولوژی اخلاقی بر خودکارآمدی حسابرسان پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که ایدئولوژی اخلاقی طبق الگوی فورسیث بر خودکارآمدی حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد؛ همچنین ایدئولوژی اخلاقی آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار و ایدئولوژی اخلاقی نسبی‌گرایی تأثیر منفی و معنی‌داری بر خودکارآمدی حسابرسان دارد.

صفرزاده و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر جو اخلاقی سازمان بر رفتارهای قلدربانه از دیدگاه حسابرسان تازه‌کار پرداختند. نتایج آنان نشان داد، منفعت‌طلبی، مسئولیت اجتماعی، قوانین و رویه‌های سازمان و قوانین و اصول حرفه‌ای از ابعاد جو اخلاقی سازمان به شکل معنی‌داری بر رفتارهای قلدربانه در مؤسسه‌های حسابرسی تأثیر دارد. علاوه بر این مقاله به این نتیجه رسیده است که جنسیت، سن، میزان تحصیلات، اندازه مؤسسه حسابرسی و قومیت بر قلدری در مؤسسات حسابرسی تأثیر ندارد.

احمدی و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را با استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری، بررسی و شناسایی کردند. نتایج آنان نشان داد، اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی، سازه رقابت در بازار حسابرسی، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس، مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم می‌باشد. همه این سازه‌ها مرتبط با شاخص‌های محیطی و اقتصادی می‌باشند و بر عملکرد حسابرسان تأثیر می‌گذارند.

جمشیدی و مرادی (۱۳۹۶) در بررسی تأثیر استدلال اخلاقی بر ظرفیت شناختی اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابرسان به این نتیجه رسیدند که افزایش استدلال اخلاقی موجب می‌شود حسابرسانی که آموزش بیشتری دیده‌اند تجربه ظرفیت اخلاقی بیشتری دارند و استانداردهای رفتاری و اصول کلی در مورد درستی و نادرستی یک عمل را در نظر می‌گیرند. حیاتی و همکاران (۱۳۹۶) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و وضعیت اخلاقی سازمان در قضاوت حسابداران را بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که میان وضعیت اخلاقی سازمان، فلسفه اخلاقی حسابداران و جنسیت بر قضاوت حسابداران رابطه معنی‌داری وجود دارد.

در مطالعه‌ای دیگر **حکاک و همکاران** (۱۳۹۵) اثر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی را بر بهبود قضاوت اخلاقی افراد بررسی کردند. نتایج مطالعه آنان نشان داد، جو اخلاقی علاوه بر تأثیرگذاری مستقیم و مثبت بر قضاوت اخلاقی، به صورت غیرمستقیم از طریق آرمان‌گرایی نیز تأثیر مثبتی دارد ولی این تأثیر از طریق نسبی‌گرایی معنی‌دار نیست.

وروی و اساره^۱ (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی اثر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک‌گرایی بر قضاوت حسابرسان درباره تقلب پرداختند. نتایج نشان داد که بین شک‌گرایی در صفت و تعداد روش‌های حسابرسی مؤثر، ارتباط مثبت معناداری وجود دارد، اما فقط برای حسابرسانی که ایده‌آل‌گرایی اخلاقی فراوانی دارند. نتایج حاصل اهمیت اندازه‌گیری و کنترل اثرات این ویژگی‌ها را هنگام ارزیابی عملکرد کشف تقلب نشان می‌دهد.

جوهری و همکاران^۲ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر حساسیت اخلاقی حسابرسان مالزیایی پرداختند. نتایج نشان داد حساسیت اخلاقی با نسبی‌گرایی رابطه منفی معنی‌دار و در برخی موارد با ایده‌آل‌گرایی رابطه مثبت و معنی‌دار دارد. همچنین بین حساسیت اخلاقی و فرهنگ اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌داری مشاهده شد.

کاهی اوغلو و همکاران^۱ (۲۰۱۹) معتقدند که حسابرسان داخلی باید مجموعه‌ای از اصول اخلاقی مؤثر را در فرایند برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک به کار گیرند. رعایت اصول اخلاق سازمانی، تضمینی در خصوص دستیابی به اهداف حیاتی هر سازمان است. آن‌ها از روش معادلات ساختاری با استفاده از یک مجموعه داده جهانی پاسخ‌های حسابرسان داخلی را بررسی کردند. تحلیل نتایج نشان داد، پنج عامل صداقت حسابرس، اسناد سیاست حسابرسی، استانداردهای اخلاقی، حسابرسی اخلاقی و حاکمیت شرکتی مهمترین عوامل مؤثر بر ایجاد ارزش‌افزوده به حرفه حسابرسی داخلی هستند.

در پژوهشی دیگر در کشور مالزی، هارن و همکاران (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که ساختار اخلاقی یک شرکت، قرار گرفتن در معرض شرایط اخلاق‌مدار و استدلال اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارند.

عبداله و همکاران^۲ (۲۰۱۵) جو اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی را در بین کارمندان بخش دولتی مالزی ارزیابی کردند و به این نتیجه رسیدند که بین جو اخلاقی و قضاوت اخلاقی کارکنان در تصمیم‌گیری‌های مالی انتخابی در بخش‌های دولتی مالزی، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. نتایج مطالعه آپریلیانی و همکاران (۲۰۱۲) نشان داد فرهنگ و جو اخلاقی سازمان تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دارند.

فرضیه‌های پژوهش

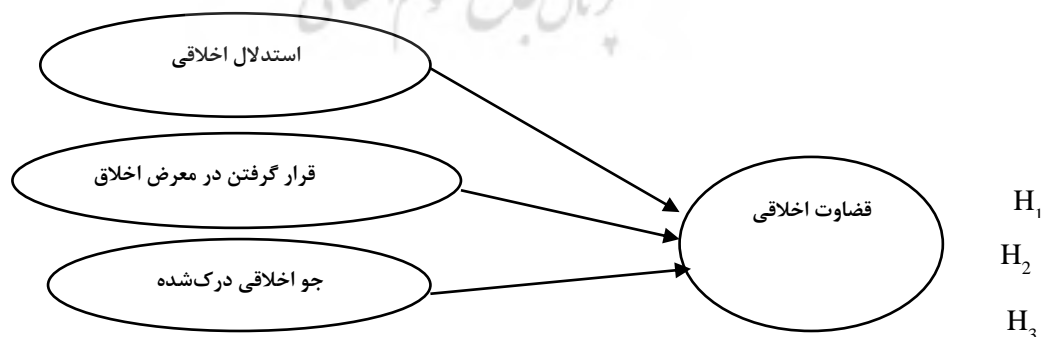
بر اساس چارچوب نظری، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شوند:

فرضیه اول: استدلال اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه دوم: قرار گرفتن در معرض اخلاق بر قضاوت اخلاقی تأثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه سوم: جو اخلاقی درک‌شده بر قضاوت اخلاقی تأثیر معنی‌داری دارد.

مطابق با پژوهش هارون و همکاران (۲۰۱۵)، متغیرهای مستقل این پژوهش به دو گروه تقسیم می‌گردند: عوامل فردی و عامل سازمانی. بر اساس عوامل فردی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و استدلال اخلاقی و تحت عامل سازمانی، جو اخلاقی درک‌شده بررسی می‌گردد. متغیر وابسته نیز قضاوت اخلاقی حسابرسان است. شکل (۱)، مدل مفهومی پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها را نشان می‌دهد:



شکل (۱). مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع توصیفی-علی است که از نظر هدف کاربردی و به لحاظ روش اجرا پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش شریکان مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (حسابرسان مستقل شاغل شریک) در سال ۱۳۹۹ است که تعداد آن‌ها برابر با ۱۰۳۳ نفر^۱ می‌باشد. دلیل انتخاب این جامعه آماری، از یک طرف در دسترس بودن و مشخص بودن تعداد آن‌ها در سایت جامعه حسابداران رسمی می‌باشد که ضمن نمونه‌گیری برای دریافت پاسخ‌ها به آن‌ها مراجعه شده است؛ از طرف دیگر در مؤسسه‌های حسابرسی، قضاوت و تصمیم‌گیری نهایی توسط شریکان آن‌ها صورت می‌پذیرد و لذا به‌عنوان جامعه هدف بر آن‌ها تمرکز شده است. نمونه لازم برای آزمون فرضیه‌ها (بر طبق فرمول کوکران و در سطح خطای ۱۰ درصد) معادل ۸۸ نفر است. به‌منظور اجتناب از تحلیل پرسش‌نامه‌های ناقص، ۲۰۰ پرسش‌نامه به‌صورت برخط و حضوری میان شریکان مؤسسه‌های حسابرسی در سراسر کشور توزیع گردید و در نهایت ۸۸ پاسخ قابل استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد. در راستای دستیابی به هدف پژوهش و بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابرسان، پرسش‌نامه‌ای مطابق با مبانی نظری پژوهش در دو بخش طراحی گردید. بخش اول شامل سؤالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌گویان (شامل سن، جنسیت، تحصیلات و سابقه کار) و بخش دوم پرسش‌نامه شامل گویه‌های مرتبط با فرضیه‌های پژوهش که برگرفته از عوامل عنوان شده در مبانی نظری پژوهش و مقالات ذکر شده در پیشینه پژوهش است، می‌باشد. بدین منظور از پرسش‌نامه‌های استاندارد استفاده شد و پرسش‌نامه کلی پژوهش در ساختاری متشکل از چهار پرسش‌نامه استاندارد به شرح ذیل تهیه و تنظیم گردید:

۱. پرسش‌نامه استدلال اخلاقی: پرسش‌نامه استاندارد استدلال اخلاقی یا پرسش‌نامه آزمون تبیین مسائل ۱ (DIT 1) توسط رست (۱۹۷۹) تهیه و تنظیم شده است. در مطالعات متعدد به‌منظور برآورد پایایی DIT، از روش بازآزمایی استفاده شده است. دیویسون و رابینز بر روی چهار نمونه، آزمون DIT را بازآزمایی کردند که ضریب پایایی از ۰/۷۱ تا ۰/۸۲ در نوسان بود. ضریب آلفای کرونباخ DIT را نیز رست و همکارانش در طول یک دوره ۲۰ ساله (از ۱۹۷۹ تا ۱۹۹۹) بین ۰/۷۶ تا ۰/۸۰ به‌دست آورده‌اند. آزمون DIT تاکنون در بیش از ۱۰۰۰ مطالعه مورد استفاده قرار گرفته و بر روی بیش از نیم‌میلیون نفر نیز اجرا شده است که همگی آن‌ها ضریب پایایی بالایی گزارش داده‌اند (غیائی‌زاده، ۱۳۹۰). پایایی پرسش‌نامه DIT با روش آلفای کرونباخ در پژوهش‌های سرداری و همکاران (۱۳۹۲) و غیائی‌زاده (۱۳۹۰) تأیید شده است. در آزمون DIT به اولین اولویت، نمره ۴، اولویت دوم، نمره ۳، اولویت سوم، نمره ۲ و اولویت چهارم، نمره ۱ داده می‌شود.
۲. پرسش‌نامه قرار گرفتن در معرض اخلاق: این پرسش‌نامه را دیویسون و همکاران^۲ (۲۰۰۰) در قالب چهار گویه تهیه و تنظیم کرده‌اند. پایایی این پرسش‌نامه با روش آلفای کرونباخ در پژوهش هارون و همکاران (۲۰۱۵) معادل ۰/۶۴۴ ذکر شده که نشان‌دهنده قابلیت اطمینان بالای آن است. گویه‌های این پرسش‌نامه بر اساس مقیاس لیکرت (کاملاً مخالفم ۱؛ مخالفم ۲؛ تا حدی موافقم ۳؛ موافقم ۴؛ کاملاً موافقم ۵) نمره‌گذاری می‌شوند.

1. <http://www.iacpa.ir>

2. Defining Issues Test 1

3. Davidson et al

۳. پرسش‌نامه جو اخلاقی: این پرسش‌نامه را ویکتور و کولن^۱ (۱۹۸۷) تهیه و تنظیم کرده‌اند و ۲۶ گویه است. پایایی این پرسش‌نامه با روش آلفای کرونباخ در پژوهش‌های قدیری و همکاران (۱۳۹۲) و حسینیان و همکاران (۱۳۹۷) تأیید شده است. گویه‌های این پرسش‌نامه بر اساس مقیاس لیکرت (کاملاً مخالفم ۱؛ مخالفم ۲؛ تا حدی موافقم ۳؛ موافقم ۴؛ کاملاً موافقم ۵) نمره‌گذاری می‌شوند.

۴. پرسش‌نامه قضاوت اخلاقی حسابرسان: بر اساس طرح‌های اقتباس‌شده از مطالعه هارن و همکاران (۲۰۱۵) (طرح ۱) و ماری و رادلف^۲ (۲۰۰۷) (طرح ۲ و ۳) تهیه و تنظیم شده است. در این پرسش‌نامه، ۳ طرح که در هر یک، وضعیتی که مستلزم قضاوت‌های اخلاقی بود در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار می‌گیرد و از آن‌ها خواسته می‌شود تا نسبت به اخلاقی یا غیراخلاقی بودن موقعیت مطرح‌شده، درجه یا میزان موافقت خود را در پیوست هفت سطحی از ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۷ (کاملاً موافقم) ارائه کنند. پایایی این پرسش‌نامه با روش آلفای کرونباخ در پژوهش فروغی و همکاران (۱۳۹۳) تأیید شده است.

به‌منظور تعیین روایی محتوایی پرسش‌نامه کلی پژوهش، با توجه به اینکه پرسش‌نامه‌های مذکور استاندارد بودند، با ارائه اولیه پرسش‌نامه به استادان دانشگاه و افراد خبره و متخصص در حرفه حسابرسی از اظهارنظر آن‌ها استفاده شد و روایی محتوایی آن تأیید گردید. همچنین از ضریب آلفای کرونباخ برای بررسی اعتبار پایایی پرسش‌نامه‌های پژوهش استفاده شد. بدین منظور پیش‌آزمونی با تکمیل پرسش‌نامه کلی پژوهش با ۳۰ نفر از جامعه پژوهش انجام گرفت. پس از جمع‌آوری و وارد کردن داده‌های پرسش‌نامه‌ها به محیط نرم‌افزار SPSS، مقدار آلفای کرونباخ برای سه پرسش‌نامه پژوهش تعیین شد. چون مقدار ضرایب آلفای کرونباخ محاسبه‌شده برای همه پرسش‌نامه‌ها بیش از ۰.۷ به دست آمد، لذا پایایی پرسش‌نامه‌ها تأیید شد. شایان ذکر است که پرسش‌نامه استاندارد استدلال اخلاقی در این پژوهش یا پرسش‌نامه آزمون تبیین مسائل ۱ (DIT 1) به علت داشتن یک داستان و تک‌گویه‌ای (تک‌نمره‌ای) بودن، نیازی به محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ندارد. در پایان به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف در نرم‌افزار SPSS جهت نرمال‌سنجی توزیع داده‌ها استفاده شد و جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، روش مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم‌افزار Smart PLS به کار گرفته شد.

یافته‌های پژوهش

بررسی توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی در نرم‌افزار SPSS نشان داد که جنسیت مرد ۸۸/۸ درصد، سن بین ۳۶ تا ۴۵ سال ۶۵ درصد، تحصیلات لیسانس ۵۵ درصد، سابقه فعالیت بین ۱۵ تا ۲۰ سال ۵۶/۳ درصد مشخصات غالب افراد نمونه آماری است؛ همچنین بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش در نرم‌افزار SPSS نشان داد که متغیرهای جو اخلاقی درک‌شده، قرار گرفتن در معرض اخلاق، استدلال اخلاقی و قضاوت اخلاقی میانگین امتیاز بالاتر از متوسط را داشتند که نشان‌دهنده وضعیت مطلوب اخلاقی پاسخ‌دهندگان است. این موضوع از قرار گرفتن میانگین متغیرهای مذکور در میانگین بالاتر از متوسط قابل استنباط بود.

جهت بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های آماری از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف استفاده شده که نتایج آن در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱). نرمال سنجی توزیع داده‌ها توسط آزمون کولموگروف - اسمیرنوف

متغیر	میانگین	انحراف معیار	آماره K-S	سطح معنی‌داری
جو اخلاقی درک‌شده	۳/۸۷۷	۰/۴۷۲	۰/۸۷۵	۰/۴۲۹
قرار گرفتن در معرض اخلاق	۳/۶۸۷	۰/۵۷۶	۱/۲۸۷	۰/۰۷۳
استدلال اخلاقی	۷/۲۶۲	۰/۹۱۰	۱/۰۵۵	۰/۲۱۶
قضاوت اخلاقی	۵/۹۲۱	۱/۱۷۸	۰/۶۸۵	۰/۷۳۷

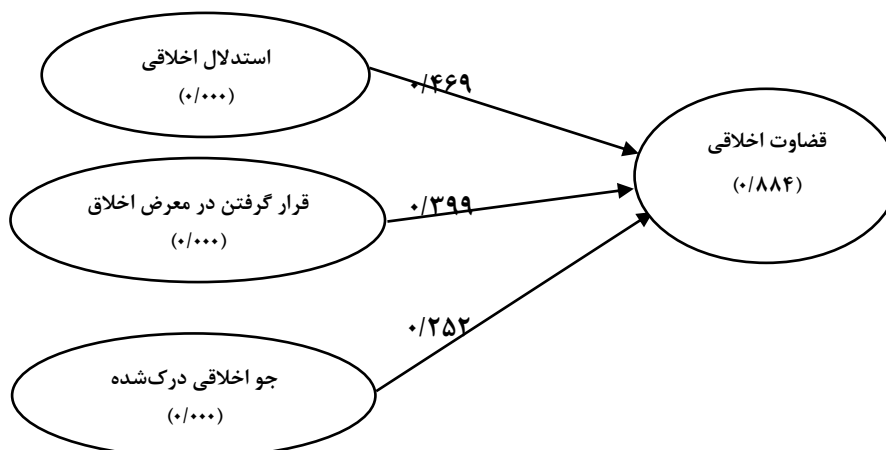
بر اساس نتایج جدول، سطح معنی‌داری برای کلیه متغیرها در آزمون کولموگروف - اسمیرنوف بزرگ‌تر از ۰/۰۵ به دست آمد، لذا فرض غیرنرمال بودن در سطح ۵ درصد رد شده و نرمال بودن توزیع داده‌های متغیرهای پژوهش تأیید گردید و می‌توان از آزمون‌های پارامتری استفاده کرد. جهت برازش مدل مفهومی پژوهش و بررسی فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) با نرم‌افزار Smart PLS استفاده شد. برای تشخیص مناسب بودن برازش مدل‌های اندازه‌گیری به بررسی معیار پایایی با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و روایی هم‌گرا با استفاده از ضریب پایایی ترکیبی (CR) و میانگین واریانس استخراج شده (AVE^۲) پرداخته شد (جدول (۲)).

جدول (۲). شاخص‌های پایایی و روایی هم‌گرای سازه‌های مدل‌های پژوهش

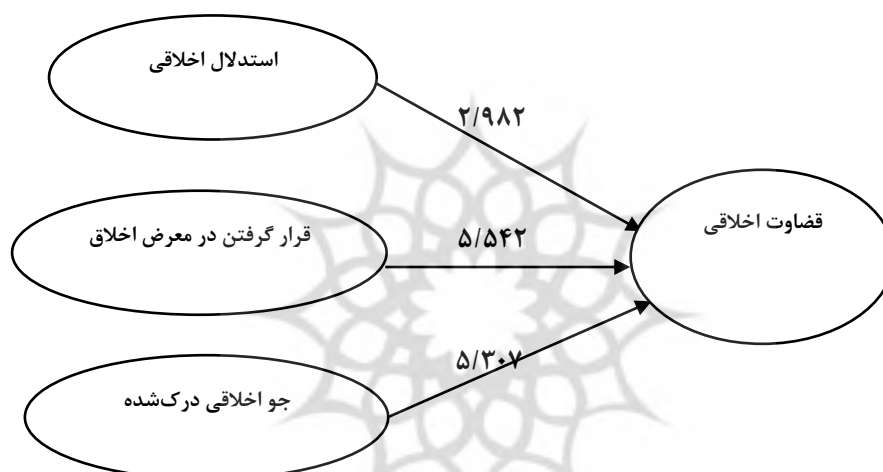
متغیر (سازه)	ضریب آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)	میانگین واریانس (AVE)
استدلال اخلاقی	۰/۷۲۲	۰/۷۶۰	۰/۶۰۱
قرار گرفتن در معرض اخلاق	۰/۷۰۶	۰/۷۲۰	۰/۵۲۹
جو اخلاقی درک‌شده	۰/۷۴۹	۰/۷۱۶	۰/۵۱۳
قضاوت اخلاقی	۰/۷۳۰	۰/۷۵۳	۰/۵۷۶

همان‌طور که در جدول (۲) مشخص است حداقل ضریب آلفای کرونباخ در مورد همه سازه‌های مدل‌های پژوهش بالاتر از ۰/۷ است بنابراین همه متغیرها از پایایی بالایی در مدل‌های پژوهش برخوردارند. همچنین حداقل ضریب پایایی ترکیبی (CR) همه سازه‌های مدل‌های پژوهش بیشتر از ۰/۷ است و برای هر یک از متغیرها (سازه‌ها) ضریب پایایی ترکیبی (CR) از میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) بیشتر می‌باشد و در نهایت، میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) همه متغیرها (سازه‌ها) بیشتر از ۰/۵ است، در نتیجه هر سه شرط روایی هم‌گرا برقرار بوده و هم‌گرایی مدل‌ها و مناسب بودن برازش مدل‌های اندازه‌گیری تأیید می‌شود.

برای آزمودن فرضیه‌های پژوهش، متغیرهای جو اخلاقی درک‌شده، قرار گرفتن در معرض اخلاق و استدلال اخلاقی به‌عنوان سازه‌های برون‌زا و متغیر قضاوت اخلاقی به‌عنوان سازه درون‌زا در یک مدل ترسیم شدند. خروجی‌های حاصل از اجرای مدل در محیط نرم‌افزار Smart PLS به ترتیب در شکل‌های (۲) و (۳) ارائه شده‌اند.



شکل (۲). ضرایب مسیر برای بررسی فرضیه‌های پژوهش



شکل (۳). آماره t-value برای بررسی فرضیه‌های پژوهش

ضریب مسیر و آماره T-Value برای بررسی فرضیه اول پژوهش در جدول (۳) ارائه شده است. بر طبق نتایج به دست آمده در جدول از آنجایی که ضریب مسیر برابر ۰/۴۶۹ و بیشتر از صفر بوده و همچنین آماره T-Value معادل ۵/۳۷ و از ۲/۵۸ بیشتر می‌باشد، می‌توان پذیرفت که استدلال اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر مقاومت اخلاقی دارد و فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد. ضریب مسیر به دست آمده (۰/۴۶۹) بیانگر این است که به ازای یک واحد تغییر در متغیر استدلال اخلاقی حساب‌برسان، مقاومت اخلاقی آن‌ها به میزان ۴۶٪/۹ تغییر پیدا می‌کند و کاهش یا افزایش استدلال اخلاقی باعث کاهش یا افزایش مقاومت اخلاقی حساب‌برسان می‌شود.

جدول (۳). نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

وضعیت	آماره T-Value	ضریب مسیر	مسیر فرضیه
تأیید	۵/۳۰۷	۰/۴۶۹	استدلال اخلاقی ← مقاومت اخلاقی
تأیید	۵/۵۴۲	۰/۳۹۹	قرار گرفتن در معرض اخلاق ← مقاومت اخلاقی
تأیید	۲/۹۸۲	۰/۲۵۲	جو اخلاقی درک شده ← مقاومت اخلاقی

همچنین بر اساس نتایج جدول (۳) از آنجایی که ضریب مسیر برابر ۰/۳۹۹ و بیشتر از صفر بوده و همچنین آماره T-Value معادل ۵/۵۴۲ و از ۲/۵۸ بیشتر می‌باشد، بنابراین می‌توان پذیرفت که قرار گرفتن در معرض اخلاق تأثیر مثبت و معنی‌داری در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر قضاوت اخلاقی دارد و فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید شد. ضریب مسیر به دست آمده (۰/۳۹۹) بیانگر این است که به ازای یک واحد تغییر در متغیر قرار گرفتن در معرض اخلاق توسط حسابرسان، قضاوت اخلاقی آن‌ها به میزان ۳۹/۹٪ تغییر پیدا می‌کند و کاهش یا افزایش قرار گرفتن در معرض اخلاق باعث کاهش یا افزایش قضاوت اخلاقی حسابرسان می‌شود.

علاوه بر این اطلاعات جدول (۳) نشان می‌دهد، از آنجایی که ضریب مسیر برابر ۰/۲۵۲ و بیشتر از صفر بوده و همچنین آماره T-Value معادل ۲/۹۸۲ و از ۲/۵۸ بیشتر می‌باشد، بنابراین می‌توان پذیرفت که جو اخلاقی درک شده، تأثیر مثبت و معنی‌داری در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر قضاوت اخلاقی دارد و فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید می‌گردد. ضریب مسیر به دست آمده (۰/۲۵۲) بیانگر این است که به ازای یک واحد تغییر در متغیر جو اخلاقی درک شده از سازمان توسط حسابرسان، قضاوت اخلاقی آن‌ها به میزان ۲۵/۲٪ تغییر پیدا می‌کند و کاهش یا افزایش جو اخلاقی درک شده باعث کاهش یا افزایش قضاوت اخلاقی حسابرسان می‌شود.

با توجه به جدول (۳)، بررسی و مقایسه ضرایب مسیر جهت مقایسه و رتبه‌بندی تأثیر عوامل اخلاقی (استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک شده) بر قضاوت اخلاقی نشان داد، از میان عوامل اخلاقی، استدلال اخلاقی با ضریب مسیر ۰/۴۶۹ و جو اخلاقی درک شده با ضریب مسیر ۰/۲۵۲ به ترتیب بیشترین و کمترین تأثیر را بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارند.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان از سه جنبه استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی بررسی گردید. در این سه جنبه، مسئله اخلاق از دید روان‌شناسی اجتماعی بررسی شده که اخلاق را وسیله‌ای برای رشد اجتماعی حسابرسان در نظر می‌گیرد. از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت نرمال‌سنجی توزیع داده‌ها و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که در سطح اطمینان ۹۹ درصد، استدلال اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قضاوت اخلاقی دارد. نتیجه حاصل با نتایج پژوهش **هارن و همکاران** (۲۰۱۵) مطابقت دارد. در تبیین این یافته می‌توان گفت افراد متناسب با میزان آگاهی از اصول و فرایندهای اخلاقی می‌توانند استدلال‌های اخلاقی ارائه دهند. به نظر می‌رسد افرادی که از قضاوت اخلاقی بیشتری برخوردار هستند، با توجه به آگاهی فراوانی که از ویژگی‌های شناختی خود دارند و می‌توانند راهبردهای متنوعی برای حل مسائل ارائه دهند، احتمال بیشتری دارد که از ناهمخوانی استدلالشان آگاه شوند و برای رفع آن اقدام کنند. افراد دارای استدلال اخلاقی قوی‌تر در مقایسه با افراد دارای استدلال اخلاقی ضعیف‌تر، توانایی بیشتری در توجه، بررسی دقیق و همه‌جانبه نقاط قوت و ضعف مسئله‌ها دارند که این امر باعث بهبود قضاوت اخلاقی آنان می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که در سطح اطمینان ۹۹ درصد، قرار گرفتن در معرض اخلاق تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قضاوت اخلاقی دارد. این نتیجه با نتایج پژوهش **هارن و همکاران** (۲۰۱۵) مطابقت دارد. قرار گرفتن در معرض اخلاق با اجرای دوره‌های آموزشی و بازآموزی در خصوص معیارهای اخلاق حرفه‌ای از مهمترین شاخص‌های توسعه اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها معرفی شده است. نتیجه مذکور نشان می‌دهد که توسعه و چگونگی

آموزش اخلاق می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان در انتخاب گزینه‌های مختلف مفید باشد. این آموزش باید بر ارتقای مهارت‌های شناختی، رفتاری و شخصیتی حسابرسان تمرکز کند. تصمیم‌های غیراخلاقی حسابرسان در سال‌های اخیر، اطمینان جامعه را نسبت به حسابرسان زیر سؤال برده و سیاست انجمن‌های حرفه‌ای و یا دولت‌ها را دربارهٔ منافع عمومی به شدت تحت تأثیر قرار داده است. طبق نتایج این پژوهش، قرار گرفتن در معرض اخلاق باعث بهبود قضاوت اخلاقی حسابرسان می‌شود که این به نوبهٔ خود منجر به بهبود رعایت اصول رفتار حرفه‌ای مانند وظیفه‌شناسی، رعایت منافع ذی‌نفعان و صداقت آنان خواهد شد. پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و مهیا بودن امکانات آموزش اخلاق باعث می‌شود که حسابرسان از انجام رفتارهای غیراخلاقی دوری کنند. بهترین فرصت برای قرار گرفتن در معرض اخلاق و یادگیری اصول اخلاق حرفه‌ای دورهٔ دانشجویی است که دربرگیرندهٔ شروع فعالیت برقراری ارتباط حرفه‌ای با ذی‌نفعان است.

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۹ درصد نشان داد که جو اخلاقی درک شده تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارد. نتیجهٔ حاصل نیز با نتایج پژوهش **هارن و همکاران** (۲۰۱۵) مطابقت دارد. هر چه حسابرسان جو سازمانشان را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای اخلاقی‌تر عمل می‌کنند. علاوه بر آن، در صورت کم‌رنگ‌شدن مفاهیم اخلاق در سطح جامعه و به تبع آن در سازمان‌ها، نمی‌توان منتظر عملکرد اخلاقی در حرفهٔ حسابرسی بود حتی در صورتی که تلاش‌های لازم برای تنظیم یک آیین رفتار حرفه‌ای مؤثر صورت گرفته باشد. اصول و ارزش‌های اخلاقی سازمان سنگ بنایی برای سبک زندگی افراد هستند که ادراک و قضاوت آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند. قضاوت اخلاقی زمانی قابل قبول است که به لحاظ اصول و اخلاق مورد پذیرش یک گروه یا اجتماع بزرگ‌تر قرار گیرد. همچنین انتظار می‌رود، افرادی که در محیط‌های اخلاقی کار می‌کنند و ارزش‌های اخلاقی و معنوی بیشتری دارند، درک بیشتری از مشکلات اخلاقی داشته و در قضاوت اخلاقی خود بهتر رفتار کنند. جو اخلاقی سازمان می‌تواند استدلال و قضاوت اخلاقی افراد را در شرایط مختلف بهبود بخشد و عاملی کنترلی برای رفتار آن‌ها به‌ویژه در موقعیت‌های اخلاقی نامشخص باشد. جو اخلاقی عاملی در جهت حل و فصل مسائل مربوط به شیوه‌های رفتاری غیراخلاقی در سازمان محسوب می‌شود.

بر اساس این پژوهش این نتایج به دست آمد:

۱. توجه به رشد اخلاقی حسابرسان و بالا بردن سطح اخلاقی آنان با تدابیری از قبیل آموزش، توجه به اصول اخلاقی و برگزاری دوره‌های آموزشی اخلاق با تأکید بر مبانی اخلاق اسلامی و آیین رفتار حرفه‌ای، به منظور ارتقای استدلال اخلاقی در حسابرسان، آشنایی حسابرسان با کدهای اخلاق حرفهٔ حسابرسی و سایر روش‌ها مانند سخنرانی به همراه پخش فیلم و استفاده از طرح‌های اخلاقی جهت توسعه استدلال اخلاقی آن‌ها.
۲. گسترش و تقویت اخلاق در بین دانشجویان که حسابرسان آینده هستند با گنجاندن برنامه‌های اخلاقی و برگزاری همایش‌ها و ... در راستای تقویت پایه‌های اخلاقی و گسترش اخلاقیات، تدریس اخلاق به شیوهٔ مطالعه موردی برای دانشجویان، و مرور و بازبینی دوره‌ای آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی متناسب با تحولات اقتصادی و اجتماعی.
۳. تدوین آیین‌نامه‌ای جهت بهبود جو اخلاقی توسط مؤسسه‌های حسابرسی، گنجاندن مسئلهٔ مربوط به توجه به زمان هر فرایند حسابرسی در قالب اصول اخلاقی و آیین رفتار اخلاقی مؤسسه‌های حسابرسی و جلوگیری از رویه‌های غیرمتعارف همچون انتقال زمان بین قراردادهای مختلف حسابرسی در مؤسسه‌های.
۴. همچنین پیشنهادی زیر جهت پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد:

۵. با توجه به تعداد کم پژوهش‌های انجام شده در حوزه اخلاق حسابداری، به‌ویژه در سازمان‌های دولتی و بانک‌ها پژوهش بیشتری در رابطه با اخلاق حسابداری به‌طور عام و عوامل سازمانی تأثیرگذار به‌طور خاص لازم است.
 ۶. مقایسه متغیرهای اخلاقی در مورد حسابرسانی که در بخش‌های مختلف کار می‌کنند مانند بخش‌های تولیدی، بانک‌ها و سازمان‌های دولتی
 ۷. پژوهشگران می‌توانند با سنجش قضاوت اخلاقی از طریق طرح‌های مختلف و توجه به متغیرهایی که ممکن است بر قضاوت اخلاقی افراد تأثیرگذارند، بر نتایج این پژوهش صحت گذارند.
 ۸. در پژوهش‌های آتی می‌توان تأثیر آموزش مستمر کارکنان حسابرسی، تدوین دستورالعمل‌ها و برنامه‌های مرتبط با کارهای حسابرسی مشابه را بر اجزای فرایند تصمیم و نزدیک شدن قضاوت حسابرسان با تجربه و کم تجربه بررسی کرد.
- با توجه به اینکه فرهنگ‌های متفاوت در سطح درک اخلاقیات مؤثر است، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به متغیر مداخله‌گر فرهنگ توجه بیشتری شود.

References

- Abdullah, A., Sulong, Z., & Said, R. M. (2014). An analysis on ethical climate and ethical judgment among public sector employees in Malaysia. *Journal of Applied Business and Economics*, 16(2), 133-142.
- Ahmadi, M., Ahangari, A., & Salehinia, M. (2020). Effecting structures modeling on professional ethics of auditing by using interpretive structural modeling from the prespective of profession experts. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 4(8), 281-317.
- Apriliani, D., Anggraini, R. Z., & Anwar, C. (2014). The effect of organization ethical culture and ethical climate on ethical decision making of auditor with self efficacy as moderating. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(1), 226-244.
- Azizi, A., Sepahvandi, M & Mohammadi, J. (2015). The effect of nursing ethics education on the moral judgment of nurses, *Nursing Education*, 4(4), 1-8. (In Persian)
- Barnett, T., & Vaicys, C. (2000). The moderating effect of individuals' perceptions of ethical work climate on ethical judgments and behavioral intentions. *Journal of Business Ethics*, 27(4): 351-362.
- Copeland, Jr, J. E. (2005). Ethics as an imperative. *Accounting Horizons*, 19(1): 35-43.
- Craft, J. L. (2013). A review of the empirical ethical decision-making literature: 2004–2011. *Journal of business ethics*, 117(2), 221-259.
- Davidson, R. A., Douglas, P. C., & Schwartz, B. N. (2000). Differences in ethical judgements between male and female accountants. *Unpublished article*.
- Daze, N., & Garkaz, M. (2015). The relationship between moral reasoning, thinking, intention and moral desire of certified public accountants, *Ethics in science and technology*, 10(1), 115-123. (In Persian)
- Foroughi Abri, M., Jafari, A., & Naderi, R. (2014). Factors Affecting Ethical Judgments among the Iranian Society of Certified Public Accountants, *Quarterly Financial Accounting*, 6(22), 114-133. (In Persian)
- Ghadiri, M., Bashlideh, k., Hashemi, E., & Shaykhshbani, F. (2013). The Relationship of Ethical climate with Job Satisfaction, Organizational Commitment and turnover Intention in Employees of a governmental Company, *Ethics in Science and Technology*, 8(2), 60-74. (In Persian)
- Ghiasizadeh, M. (2011), The relationship between mental health and academic performance with the development of moral judgment of female students, *Journal of Women and Culture*, 3(10), 111-122. (In Persian)

- Hajiha, Z., & Mollasoltani J. (2016). The relationship between emotional intelligence and analytic intelligence with auditor performance. *Ethics in Science and Technology*, 9(28): 39-52. (In Persian).
- Hakak, M., Vahdati, H., & Mousavinejad, H. (2016). The effect of ethical atmosphere and ethical ideology on improving the moral judgment of management students (Case study: Lorestan University), *Management Research in Iran*, 20(4), 117-146. (In Persian)
- Haron, H., Ismail, I., & Na, A. L. (2015). The effect of moral reasoning, exposure to ethics and perceived ethical climate on ethical judgement of auditors in Malaysia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 8(2), 25-66.
- Hassani, M., & Bashiri, J. (2016). The relationship of ethical climate with positive and negative organizational outcomes. *Ethics in Science and Technology*, 10(4), 27-36. (In Persian)
- Hayati, M., Moinuddin, M., & Nayebedeh, SH. (2017). The role of demographic characteristics and organizational ethics on accountants judgments, *Ethics in Science and Technology*, 12(1), 121-131. (In Persian)
- Hosseiniyan, N., Yariqoli, B., & Yarmohammadzadeh, P. (2018). Mediating role of organizational ethical climate in the relationship between organizational justice, organizational silence and indifference, *Bi-Quarterly Journal of Management on Organizational Education*, 7(1), 103-133. (In Persian)
- Jamshidi, N., & Moradi, P. (2017). The effect of ethical reasoning on ethical cognitive capacity and ethical judgment of accountants. *Quarterly Journal of New Research in Management and Accounting*, 18, 125-133. (In Persian)
- Johari, R. J., Alam, M. M., & Said, J. (2021). Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity. *International Journal of Ethics and Systems*, 37(3), 406-421.
- Kahyaoglu, S. B., Balkan, B., & Balkan, O. (2019). Determinants of Ethics Auditing: Structural Equation Model Approach. In *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance*, 1, 85-110.
- Khodamradi, E., & Hajiha, Z. (2017). Role of ethical culture in auditors functions, *Ethics in Science and Technology*, 11(3), 125-130. (In Persian)
- Kish-Gephart, J. J., Harrison, D. A., & Treviño, L. K. (2010). Bad apples, bad cases, and bad barrels: meta-analytic evidence about sources of unethical decisions at work. *Journal of applied psychology*, 95(1), 1.
- Lenggono, T. O. (2022). The Effect of Auditor Competence, Independence, and Moral Reasoning on Audit Quality (Empirical Study at Financial and Development Supervisory Agency of Maluku Province). Budapest International Research and Critics Institute (*BIRCI-Journal*): *Humanities and Social Sciences*, 5(1).
- Liu, M. (2013). Effect of Guanxi and ethical orientations on Chinese auditors' ethical reasoning. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 815-837.
- Luthar, H. K., & Karri, R. (2005). Exposure to ethics education and the perception of linkage between organizational ethical behavior and business outcomes. *Journal of Business Ethics*, 61(4): 353-368.
- Maree, K. W., & Radloff, S. (2007). Factors affecting ethical judgement of South African chartered accountants. *Meditari Accountancy Research*, 15(1): 1-18.
- Moradi, M., & Marandi, Z. (2017). Impact of individual characteristics on the moral judgments of students, *Culture in Islamic University*, 7(22), 19-32. (In Persian)
- Mousavi Shiri, M., Salehi, M., Zandedel, A., & Farzadmehr, I. (2014). Iranian auditors competence in maintaining independence in a conflict with client management, *Accounting Advances*, 2(5), 97-126. (In Persian)
- Nematikoshteli, R. N. (2022). Investigating the Effect of Ethical Ideology on Auditors Self-Efficacy. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 2(2), 16-33. (In Persian)
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566-589.
- Safarzadeh, H., Hooshmand, A., & Gholami, S. (2022). The effect of organizational climate on bullying behaviors from the perspective of novice auditors, *Knowledge of Financial Accounting Journal*, 31, 135-167. (In Persian)

- Salmanpanah, N., & Talebniya, G. (2013). Factors Affecting Iranian CPA's Ethical Judgment of. *Management Accounting*, 6(3), 87-96. (In Persian)
- Sardari, M., Hashemi, Z; Geravand, N., & Nazemi, A. (2013). The relationship between moral schemas and need-based social justice approach in wrestlers in Golestan province. *Journal of Sports Management*, 5(16), 39-54. (In Persian)
- Seifert, S. G., LaMothe, E. G., & Schmitt, D. B. (2022). Perceptions of the Ethical Infrastructure, Professional Autonomy, and Ethical Judgments in Accounting Work Environments. *Journal of Business Ethics*, 1-30.
- Shafer, W. E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1): 43-60.
- Shahbazi Bilesvar, N. (2015). The Impact of Ethical Ideology on the Ethical Judgment of Auditors in Iran. *Master Thesis in Accounting, Parandak Institute of Higher Education*. (In Persian)
- Trevino, L. K. (1992). Moral reasoning and business ethics: Implications for research, education, and management. *Journal of business ethics*, 11(5), 445-459.
- Trotman, K. T., Bauer, T. D., & Humphreys, K. A. (2015). Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 56-72.
- Verwey, I. G., & Asare, S. K. (2022). The joint effect of ethical idealism and trait skepticism on auditors' fraud detection. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 381-395.
- Victor, B., & J. B. Cullen. (1987). A theory and measure of ethical climate in organizations. *Research in corporate social performance and policy*, 9(1): 51-71.
- Zirak, M., Hasankhani, H., & Parizad, N. (2015) The ethical reasoning ability of Nurses and Nursing Students: A literature Review. *Ethics and Medical History*, 7(6), 15-28. (In Persian)

