



A Survey on the Effect of Auditing Firm's Size and the Organizational Level of Auditors on the Ethical Reasoning at Different Stages of Kohlberg's Theory of Cognitive Moral Development

Mohammad Hossein Safarzadeh Bondari

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. E-mail: m_safarzadeh@sbu.ac.ir

Mohammad Arab Mazar Yzadi

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. E-mail: marabmazar@sbu.ac.ir

Abbas Hooshmand Kashani

MSc., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. E-mail: abashoshmand@yahoo.com

Abstract

Objective: This study is designed to investigate the effect of auditing firm's size and the organizational level of auditors on the ethical reasoning at different stages of Kohlberg's theory of cognitive moral development.

Methods: This study is a descriptive survey. A questionnaire containing a scenario was used to collect research data. 355 questionnaires were collected at 2020 from auditors working in private audit firms and the Audit Organization. Data were analyzed using descriptive statistics and regression analysis.

Results: The present study has three main findings: The first shows that the ethical reasoning of Iranian auditors is at the post-contractual level of Kohlberg's theory. The second indicates a negative relationship between the levels of ethical reasoning and the size of audit firms, and finally the last finding shows that with improving auditors' position in audit firms, their levels of ethical reasoning decreases.

Conclusion: The results indicate that the size of the auditing firms and the organizational level of auditors affect on their ethical reasoning. The findings of this study can help policy makers and legislators to avoid the potential risk of negligence by auditors.

Keywords: Ethical reasoning, Ethical dilemma, Kohlberg's theory of cognitive moral development

Citation: Safarzadeh Bondari, Mohammad Hossein, Arab Mazar Yzadi, Mohammad, Hooshmand Kashani, Abbas (2020). A Survey on the Effect of Auditing Firm's Size and the Organizational Level of Auditors on the Ethical Reasoning at Different Stages of Kohlberg's Theory of Cognitive Moral Development. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 624-648. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2020, Vol. 27, No.4, pp. 624-648

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.313054.1008462

Received: June 04, 2020; Accepted: October 09, 2020

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran



تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسی بر استدلال های اخلاقی حسابرسی مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کالبرگ

محمدحسین صفرزاده بندری

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: m_safarzadeh@sbu.ac.ir

محمد عرب مازار یزدی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: marabmazar@sbu.ac.ir

عباس هوشمند کاشانی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: abashoshmand@yahoo.com

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسی، بر استدلال های اخلاقی حسابرسی مستقل در مراحل مختلف تئوری رشد اخلاقی کالبرگ است.

روش: این پژوهش از نوع کمی و در دسته پژوهش های پیمایشی قرار می گیرد. برای جمع آوری داده های پژوهش از پرسش نامه ای سناریومحور استفاده شده است. حسابرسی شاغل در مؤسسه های خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می دهند. تعداد ۳۵۵ پرسش نامه در سال ۱۳۹۹ از حسابرسی شاغل در مؤسسه های خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی دریافت شد. داده ها نیز با استفاده از آمار توصیفی و تحلیل رگرسیون بررسی شدند.

یافته ها: پژوهش حاضر سه یافته عمده داشت. یافته نخست نشان می دهد که استدلال های اخلاقی حسابرسی مستقل در سطح پساقراردادی نظریه رشد اخلاقی کالبرگ قرار دارد. یافته دوم، از وجود رابطه منفی معنادار میان سطوح استدلال های اخلاقی حسابرسی مستقل و اندازه مؤسسه های حسابرسی حکایت می کند. یافته پایانی نشان می دهد که با افزایش مرتبه سازمانی حسابرسی مستقل، سطح استدلال های اخلاقی آنها کاهش می یابد.

نتیجه گیری: نتایج پژوهش نشان داد که اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسی مستقل، بر استدلال های اخلاقی آنها اثرگذار است. یافته های این پژوهش می تواند به سیاست گذاران و قانون گذاران حرفه، برای جلوگیری از ریسک بالقوه بی توجهی به آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسی کمک کند.

کلیدواژه ها: استدلال های اخلاقی، چالش اخلاقی، نظریه رشد اخلاقی کالبرگ

استناد: صفرزاده بندری، محمدحسین؛ عرب مازار یزدی، محمد؛ هوشمند کاشانی، عباس (۱۳۹۹). تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسی بر استدلال های اخلاقی حسابرسی مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کالبرگ. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۴)، ۶۲۴-۶۴۸.

بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۹، دوره ۲۷، شماره ۴، صص. ۶۲۴-۶۴۸

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.313054.1008462

دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۱۵، پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۱۸

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

سقوط انرون یکی از بزرگ‌ترین فروپاشی‌های سده اخیر بوده که منشأ اصلاحات بزرگی در موضوع حاکمیت شرکتی در سراسر جهان شده و تأثیر عمیقی بر حرفه حسابرسی داشته است. بحران ناشی از شکست‌های حرفه حسابداری در مواجهه با سویه‌های مدیران و گزارشگری مالی متقابله، بیانگر اهمیت رفتار و اعتبار حرفه‌ای حسابرسان در جامعه بوده است. تمرکز مؤسسه‌های حسابرسی برای حداکثرسازی سود، مقابله با مشکلات رقابتی، تأکید بر نتایج کوتاه‌مدت و ارائه خدمات متنوع حسابداری به صاحب‌کار، حسابرسان را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده که به پیامدهای غیر اخلاقی برای آنها منجر شده است (سرلک، ۱۳۸۷). شرایط فعلی حرفه حسابرسی در ایران نیز حسابرسان را در موقعیتی قرار داده است که باید هنگام مواجهه با خطرهای و مشکلات اخلاقی، برای جلب اعتماد ذی‌نفعان، کنش‌های اخلاقی مناسبی از خود نشان دهند (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷). طبیعی است که حسابرسان هنگامی می‌توانند در برابر مشکلات اخلاقی، کنش‌های اخلاقی مناسبی نشان دهند که استدلال‌های اخلاقی^۱ مناسبی داشته باشند. به بیان دیگر، می‌توان این‌گونه استنباط کرد که استدلال‌های اخلاقی مناسب، پیش‌نیاز وجود کنش‌های اخلاقی^۲ است (اقبال و شولین^۳، ۲۰۱۹). هدف حرفه حسابرسی، کاهش هزینه‌های نمایندگی، میان مدیران و مالکان و حداکثرسازی رفاه اقتصادی و اجتماعی ذی‌نفعان است (اعتمادی، رحمانی، آذر و حصارزاده، ۱۳۹۱). از این رو، استدلال‌های اخلاقی حسابرسان در مواجهه با مشکلات اخلاقی می‌تواند باعث تغییر در رفاه اقتصادی و اجتماعی ذی‌نفعان شود، زیرا نوع نگرش حسابرس به وظایف خود، می‌تواند عاملی مهم در کیفیت کار وی باشد. به دلیل اهمیت موضوع و آشکار شدن سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان در مواجهه با مشکلات اخلاقی، می‌توان برای تبیین حالت‌های مختلف استدلال اخلاقی حسابرسان، از نظریه رشد اخلاقی کالبرگ استفاده کرد. در همین زمینه پژوهشگرانی که سعی در اندازه‌گیری سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابداران و حسابرسان داشته‌اند، از نظریه رشد اخلاقی کالبرگ استفاده کرده‌اند. برای نمونه، ال آدروس، قانی و ایدیریس^۴ (۲۰۱۴)، برای اندازه‌گیری سطوح اخلاقی حسابرسان از تئوری رشد اخلاقی کالبرگ استفاده کرده‌اند. همچنین سایر پژوهش‌های انجام‌شده درباره استدلال‌های اخلاقی حسابرسان حاکی از آن است که سطح استفاده از استدلال‌های اخلاقی در حسابرسان حرفه‌ای، بسیار کمتر از سطح مورد انتظار است (آرمسترانگ^۵، ۱۹۸۷). گفتنی است، در نظریه رشد اخلاقی کالبرگ، استدلال‌های اخلاقی اشخاص در سه سطح پیش‌قراردادی^۶، قراردادی^۷ و پس‌قراردادی^۸ دسته‌بندی می‌شوند، به همین منظور ممکن است کنش‌های حسابرسان در مواجهه با مشکلات اخلاقی ناشی از ترس از بابت مجازات یا تعلیق (مرحله نخست تئوری رشد اخلاقی کالبرگ) یا انگیزه درونی برای انجام کار با بالاترین کیفیت در راستای حداکثرسازی منافع جامعه باشد (مرحله ششم تئوری رشد اخلاقی کالبرگ). از این رو، مطلوب است با آگاهی از شرایط اخلاقی حسابرسان، انگیزه واقعی آنها برای انجام فعالیت اطمینان‌بخشی درک شود، زیرا حسابرسان برای انجام وظیفه خود معمولاً با طیف وسیعی از ذی‌نفعان تعامل دارند و وجود چنین تعاملاتی در بسیاری از موارد ممکن است به

1. Ethical Reasoning
3. Iqbal & Sholihin
5. Armstrong
7. Conventional Level

2. Ethical Actions
4. L-Aidaros, Ghani & Idris
6. Pre-conventional Level
8. Post-conventional Level

تضاد منافع بین حسابرس و ذی‌نفعان منجر شود. بنابراین، در این شرایط استدلال‌های اخلاقی حسابرسان اهمیت دوچندانی پیدا می‌کند (تسویی^۱، ۱۹۹۶).

در پژوهش حاضر، به‌دنبال تعیین استدلال‌های اخلاقی حسابرسان با استفاده از تئوری رشد اخلاقی کالبرگ هستیم. با توجه به اینکه شاغلان در حرفه حسابرسی، در مؤسسه‌های حسابرسی مختلف (مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی) اشتغال داشته و هر یک از نظر ویژگی‌های شخصی و حرفه‌ای نظیر، مذهب، سطح تحصیلات، تجربه کاری و رده سازمانی با یکدیگر متفاوت هستند، منطقی به نظر می‌رسد که حسابرسان با توجه به نوع و اندازه مؤسسه حسابرسی که در آن اشتغال دارند و ویژگی‌های شخصیتی و حرفه‌ای، دارای استدلال‌های اخلاقی مختلف باشند. در همین زمینه، پژوهشگرانی نظیر پونمون و گابهارت^۲ (۱۹۹۰)، به وجود ارتباط میان مرتبه سازمانی حسابرسان و ظرفیت آنها برای سطوح استفاده از استدلال‌های اخلاقی اشاره کرده‌اند و پژوهشگرانی نظیر نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶)، به‌دنبال بررسی رابطه میان افزایش سن و دین‌داری حسابرسان بر اخلاق‌مداری آنها بوده‌اند. پونمون^۳ (۱۹۹۰) نیز در پژوهش خود، رابطه میان استدلال‌های اخلاقی حسابرسان و نوع مؤسسه‌های حسابرسی که حسابرسان در آن اشتغال دارند را بررسی کرد. در شرایط فعلی حرفه حسابرسی در ایران که چهل مؤسسه حسابرسی و شریک شاعل (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) در لیست احکام انضباطی هستند و مجازات تعلیق عضویت برای آنها در نظر گرفته شده است^۴، این پرسش در ذهن ایجاد می‌شود که انگیزه عمومی حسابرسان از بابت فعالیت‌های اطمینان‌بخشی چیست؟ برای تبیین بیشتر همین موضوع نیز پژوهش‌هایی انجام شده است. به‌طور نمونه، مران جوری (۱۳۹۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که یکی از راهبردهای مؤسسه‌های حسابرسی برای حفظ و ادامه همکاری با صاحب‌کاران، استفاده از راهبرد تعامل (چشم‌پوشی و تعدیل بندهای گزارش) است. همچنین امیری و فخاری (۱۳۹۹) در پژوهش خود بیان کردند که شرکت‌ها برای به دست آوردن گزارش حسابرسی مطابق با میل خود (مقبول)، از راهبرد تغییر مؤسسه حسابرسی و شریک مسئول استفاده می‌کنند. بر این اساس، در پژوهش حاضر به‌دنبال پاسخ‌گویی به این پرسش‌ها هستیم که سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل، شاغل در مؤسسه‌های خصوصی و سازمان حسابرسی در چه سطحی از تئوری رشد اخلاقی کالبرگ قرار دارد و ویژگی‌های حرفه‌ای افراد همچون رده سازمانی و نوع و اندازه مؤسسه حسابرسی (خصوصی یا سازمان حسابرسی) بر قرارگیری استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در هر یک از مراحل تئوری رشد اخلاقی کالبرگ تأثیر دارد یا خیر؟ همچنین در پژوهش حاضر، به‌منظور بررسی تأثیر ابعاد شخصیتی بر استدلال‌های اخلاقی، تأثیر میزان تحصیلات، سن، جنسیت و سابقه کاری را بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان بررسی خواهیم کرد. در همین زمینه بر اساس پژوهش موسباه، کاوتن و تیفا^۵ (۲۰۱۴)، متغیرهایی نظیر سطح تحصیلات، سن، جنسیت و سابقه کاری با استدلال‌های اخلاقی حسابرسان رابطه دارد. از این رو، پژوهش حاضر به‌دلیل بررسی ترکیبی از عوامل فردی و سازمانی در قرارگیری سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در هر یک از مراحل رشد اخلاقی کالبرگ، از پژوهش‌های پیشین متمایز بوده و زمینه جدیدی برای انجام پژوهش‌های حسابرسی ایجاد می‌کند.

1. Tsui

2. Ponemon & Gabhart

3. Ponemon

۴. برای مشاهده و بررسی احکام انضباطی به سایت <http://www.iacpa.ir/Portals/enzebati> مراجعه شود.

5. Musbah, Cowton & Tyfa

اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر را می‌توان این گونه بیان کرد که در درجه نخست با انجام این پژوهش موضوعی جدید در پژوهش‌های حسابرسی ایجاد می‌شود که تاکنون بررسی نشده بود، به‌ویژه در شرایط سیاسی، اقتصادی فعلی کشورمان که اطلاع از عوامل مؤثر بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان به‌عنوان عوامل اطمینان‌بخش بسیار بااهمیت است. در درجه دوم، نمونه بررسی شده ما شامل حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، متوسط و بزرگ و همچنین سازمان حسابرسی است که این تمایز می‌تواند ابعاد تجاری‌سازی را در سطوح استفاده از استدلال‌های اخلاقی توسط حسابرسان کند. در نهایت، با آگاهی از انواع کنش‌های اخلاقی که حسابرسان مستقل هنگام مواجهه با مشکلات اخلاقی از خود بروز می‌دهند، می‌توان با تدوین مناسب استانداردهای آیین رفتار حرفه‌ای از شکست‌های اخلاقی رخ داده در حرفه حسابرسی جلوگیری کرده و اعتماد جامعه را به خدمات اطمینان‌بخشی حرفه افزایش داد.

ساختار مقاله در ادامه بدین شکل خواهد بود که در قسمت دوم، نظریه رشد اخلاقی کالبرگ توصیف شده و پیشینه‌های پژوهشی مرتبط با موضوع پژوهش ارائه خواهد شد، در قسمت سوم پژوهش، مبانی نظری مرتبط با فرضیه‌ها ارائه خواهد شد، در قسمت چهارم روش‌شناسی پژوهش بیان شده و در قسمت آخر نیز با بیان یافته‌های پژوهش و ارائه پیشنهادها، پژوهش به پایان می‌رسد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نظریه رشد اخلاقی کالبرگ

نظریه رشد اخلاقی کالبرگ، تأثیرگذارترین نظریه در خصوص اخلاق، در ۵۰ سال گذشته است. بر اساس این نظریه، هنگامی که افراد با ساختارهای شناختی گوناگون به رشد اخلاقی می‌رسند، استدلال‌های اخلاقی در بین آنها بسیار پیچیده است. در مدل کالبرگ، رشد اخلاقی به شش مرحله تقسیم می‌شود. سپس این شش مرحله در سه سطح پیش‌قراردادی، قراردادی و پس‌قراردادی (مبتنی بر اصول اخلاقی) قرار می‌گیرند (کیش گیفارت، هاریسون و تروینو، ۲۰۱۰).

سطح پیش‌قراردادی

در این مرحله تفسیر ما از علامت‌های مختلف، به‌صورت فیزیکی (ملموس) است، مانند ترس از مجازات شدن یا انگیزه برای تشویق شدن. بنابراین، استدلال‌های اخلاقی حسابرسان در این مرحله، متأثر از قضاوت آنها بر مبنای ترس از مجازات شدن یا وجود انگیزه برای دریافت پاداش است. سطح پیش‌قراردادی به دو مرحله تقسیم می‌شود. مرحله نخست، مجازات و اطاعت است که در این مرحله، دل‌مشغولی‌ها و منافع دیگران برای فرد اهمیتی ندارد، مگر آنکه در رفاه وی تأثیرگذار باشند. مرحله دوم، مرحله اخلاق ابزارگونه نسبی و لذت‌گرایی نسبی است که هدف فرد در این مرحله، جلب منافع خویش است.

سطح قراردادی

رفتار فرد در این سطح، برای سازگاری و هماهنگ شدن با نظم اجتماعی است. در این مرحله نیز معیارهای اخلاقی هنوز

درونی و نهادینه نشده‌اند. سطح قراردادی شامل دو مرحله است. مرحله نخست، سازگاری است که در این مرحله، انتظارات دیگران برای فرد اهمیت پیدا می‌کند. در این مرحله، فرد قادر است در قضاوت‌های اخلاقی خود احساسات دیگران را در نظر بگیرد. مرحله دوم، حفظ نظام اجتماعی و وجدان است که در این مرحله، فرد به این درک رسیده که همه باید از یک نظام اجتماعی پیروی کنند، وگرنه نظم جامعه بر هم می‌خورد. برای او حفظ قانون مهم‌تر از هر چیز است.

سطح پساقردادی

در این سطح، اخلاق فرد فراتر از قراردادهای اجتماعی می‌رود و مبتنی بر اصول عام و فراگیر است. در این سطح، دو مرحله مطرح هستند. مرحله نخست، حقوق و تعهد اجتماعی است که در آن، فرد به این دلیل کار درست را انجام می‌دهد که در مقام موجودی عاقل، مکلف به وفاداری به احکامی است که شامل حق حیات و آزادی است. مرحله دوم، مرحله اصول اخلاقی عام است که در این مرحله، اصول اخلاقی عامی وجود دارد که بر همه الزام‌های قانونی و نهادی ارجحیت دارد. فرد به این دلیل کار درست را انجام می‌دهد که به‌منزله موجودی عاقل، ارزش این اصول را درک کرده و خود را موظف به تبعیت از آنها می‌داند (نصیری، ۱۳۸۷).

فرضیه‌ها

قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، ماهیتی پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذی‌نفعان، محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد، از این رو به‌منظور بررسی جامع‌تر قضاوت حرفه‌ای و استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل باید جنبه‌های مختلف شخصیتی و حرفه‌ای بررسی شود (مهرانی و شهبازی، ۱۳۹۹).

با بررسی مدل‌های مختلفی که در خصوص بهره‌وری و رفتار کارکنان در سازمان وجود دارد، می‌توان عوامل متعددی را بر شمرد که بر رفتار و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی کارکنان در سازمان اثر دارند. از مهم‌ترین این عوامل می‌توان به عواملی مانند فرهنگ سازمانی، ماکیاولیانیسم، محیط اقتصادی و حرفه‌ای، منشور و سیاست‌های سازمانی و اندازه سازمان اشاره کرد که تصمیم‌گیری اخلاقی فرد را در سازمان تحت تأثیر قرار می‌دهند (سیاهکل رودی، رسولی، فیضی و حضوری ۱۳۹۴).

در حسابرسی نیز به‌منظور کشف رابطه میان اندازه مؤسسه حسابرسی و موضوعات مرتبط با اخلاق یا حرفه‌ای‌گری، پژوهش‌هایی انجام شده است که برای نمونه می‌توان به پژوهش پیرس و سانی^۱ (۲۰۱۰) اشاره کرد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اندازه مؤسسه حسابرسی می‌تواند یکی از عوامل تعیین‌کننده سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان باشد، به بیان ساده‌تر، حسابرسان با توجه به اندازه مؤسسه حسابرسی‌ای که در آن اشتغال دارند، استدلال‌های اخلاقی متفاوتی از خود نشان می‌دهند. از این رو، می‌توان گفت بین استدلال‌های اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و بزرگ تفاوت زیادی وجود دارد. بدین صورت که حسابرسانی که در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ

اشتغال دارند، ممکن است در مقایسه با حسابرسانی که در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک مشغول به فعالیت هستند، هنگام مواجهه با مشکلات اخلاقی از انگیزه‌های متفاوتی برخوردار باشند (کامپریکس و هانگ^۱، ۲۰۱۵). اگرچه دلیل یا نشانه‌ای مبنی بر بالاتر بودن استدلال‌های اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ وجود ندارد، اما به گفته خورانا و رامان^۲ (۲۰۰۴)، در معرض دادخواهی بودن و حفاظت از شهرت نام تجاری باعث می‌شود که در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ برای انجام باکیفیت حسابرسی تلاش بیشتری شود.

همان‌گونه که پیش‌تر اشاره شد، سطح پیش‌قراردادی در نظریه کالبرگ دربردارنده دو مرحله از رشد اخلاقی است که مرحله نخست، بر مبنای مجازات و تمایل به اطاعت است. به نظر می‌رسد انجام کار باکیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ مطابق با مرحله نخست نظریه کالبرگ باشد (به دلیل ترس از دادخواهی ذی‌نفعان)، بدین معنا که هرچه اندازه مؤسسه‌های حسابرسی افزایش پیدا کند، تصمیم‌گیری حسابرسان شاغل در آن مؤسسه‌ها بر اساس ترس از مجازات انجام می‌شود (سطح نخست تئوری رشد اخلاقی کالبرگ) (و بر^۳، ۲۰۱۷). با توضیحات ارائه‌شده، می‌توان انتظار داشت که کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ بیشتر به دلیل ترس از دست رفتن شهرت ناشی از دادخواهی باشد که به‌عنوان مجازاتی عینی برای سازمان (مرحله نخست نظریه کالبرگ) تلقی می‌شود. شکایت علیه حسابرسان، علاوه بر تحمیل خسارت‌های هنگفت، شهرت و اعتبار آنها را نیز خدشه‌دار می‌کند و باعث از دست رفتن درآمدهای عمده برای آنان می‌شود (پالمورس^۴، ۱۹۸۸). به‌عبارتی، می‌توان این‌گونه بیان کرد که با افزایش اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، میانگین استدلال‌های اخلاقی کارکنان حسابرسی شاغل در آن مؤسسه کاهش می‌یابد. این استدلال پایه و اساس فرضیه نخست پژوهش را تشکیل می‌دهد:

فرضیه ۱: بین سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان و اندازه مؤسسه حسابرسی، رابطه منفی معناداری وجود دارد.

به‌طور کلی، انسان‌ها در بعد فردی و شخصیتی دارای ویژگی‌های خاص اخلاقی هستند که پندار، گفتار و رفتار آنها را شکل می‌دهد. ممکن است وقتی همین افراد در یک جایگاه و پست سازمانی قرار می‌گیرند، عواملی سبب سرزدن پندار، گفتار و رفتار متفاوتی از آنها شوند. از طرفی، اخلاقی بودن یا نبودن رفتارها و عملکرد می‌تواند موجب بروز پیامدهای مثبت یا منفی در سطح سازمان شود (باقری و تولایی، ۱۳۸۹). عوامل تأثیرگذار بر رفتار و استدلال‌های اخلاقی کارکنان را می‌توان در سه طبقه کلی جای داد:

الف) سطح کلان: مؤلفه‌هایی در این سطح جای می‌گیرند که سازمان‌ها نمی‌توانند آنها را کنترل کنند و از سوی افراد فرادست به آنها تحمیل می‌شوند؛ مانند اقتصاد، محیط سیاسی، فناوری و مذهب.

ب) سطح میانی: به مؤلفه‌های سطح سازمانی اشاره دارد، این مؤلفه‌ها از طریق سیاست‌ها و برنامه‌های سازمانی کنترل می‌شوند؛ مانند رقابت، جایگاه و رده شغلی، خصوصیات شغلی و جو سازمانی.

پ) سطح خرد: به مؤلفه‌های فردی اشاره دارد؛ مانند نگرش، قصد، قدرت نفس و تأثیر والدین (این‌گرید^۵، ۲۰۰۵).

روشن است که طبق دسته‌بندی این گرید (۲۰۰۵) از عوامل تأثیرگذار بر استدلال‌های اخلاقی کارکنان، جایگاه شغلی (در مرحله میانی)، یکی از مؤلفه‌های اثرگذار بر استدلال‌های اخلاقی کارکنان است. در زمینه حسابرسی نیز پژوهش‌هایی انجام شده که نشان‌دهنده تأثیر جایگاه و رده سازمانی بر رفتار و استدلال‌های اخلاقی حسابرسان است. برای نمونه، آرمسترانگ (۱۹۸۷) دریافت که حسابرسان در جایگاه شریک، مدیر یا سرپرست در مقایسه با حسابرسانی که دارای مرتبه سازمانی پایین‌تری هستند، به استفاده از هنجارهای ارزشی تمایل کمتری دارند. به بیان آلن و نگ^۱ (۲۰۰۱)، در رابطه با تأثیر جایگاه و رده حرفه‌ای بر استدلال‌ها و رفتارهای اخلاقی حسابرسان، هنگامی که مشتریان برای مشاوره امور مالی به حسابداران رسمی که از شهرت حرفه‌ای بالایی برخوردارند، مراجعه می‌کنند، حق‌الزحمه مشاوره (علاوه بر مبلغ قرارداد حسابرسی) دریافت می‌کنند که این امر معمولاً بین حسابداران رسمی که از شهرت حرفه‌ای بالایی برخوردار نیستند، رایج نیست. همچنین موریس^۲ (۲۰۱۴) بیان کرد که رفتار مدیر حسابرسی می‌تواند استدلال‌های اخلاقی افراد زیردست را تحت تأثیر قرار دهد. از نظر تروینو و براون^۳ (۲۰۰۴)، یک رهبر اخلاق‌گرا به‌عنوان شخصی در نظر گرفته می‌شود که نه تنها خود را به فضایل اخلاقی همچون قابل اعتماد بودن و صداقت ملزم می‌کند، بلکه دیگران را نیز از طریق تشویق به رعایت استانداردها و پیامدهای اخلاقی، به اخلاق‌مدار بودن دعوت می‌کند. واضح است که رابطه مناسب میان سرپرستان و سایر اعضای تیم رسیدگی باعث افزایش کیفیت و کارایی عملیات اطمینان‌بخشی می‌شود (لاری دشت بیاض، صالحی و زاهدی، ۱۳۹۶). با توجه به مبانی ارائه‌شده، فرضیه دوم پژوهش به‌صورت زیر تبیین می‌شود:

فرضیه ۲: بین سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان و رده سازمانی آنها، رابطه منفی معناداری وجود دارد.

در پژوهش حاضر، تأثیر متغیرهای شخصیتی دیگر نظیر سطح تحصیلات، جنسیت، سابقه کاری و سن حسابرسان را بر قرارگیری استدلال‌های اخلاقی آنها در هر یک از سطوح رشد اخلاقی کالبرگ بررسی خواهیم کرد. با مطالعه نتایج پژوهش‌های پیشین می‌توان تأثیر متغیرهای شخصیتی همچون جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کاری را بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مشاهده کرد.

در زمینه متغیر شخصیتی جنسیت می‌توان به پژوهش جیلیان^۴ (۱۹۸۲) اشاره کرد. وی در پژوهش خود به این نتیجه رسید که مردان و زنان به‌دلیل روحیات اجتماعی متفاوت، در محل کار، ارزش‌های اخلاقی متفاوتی از خود نشان می‌دهند. نتایج این پژوهش نشان داد که زنان تمایل دارند مشکلات اخلاقی را با نگاه دل‌سوزانه و مسئولیت خود در مقابل اجتماع بررسی کنند، در حالی که مردان به مشکلات اخلاقی با دید قوانین اجتماعی می‌نگرند. بورکوسکی و اگراس^۵ (۱۹۹۸) بیان می‌کنند که نظریه رشد اخلاقی کالبرگ بین سن اشخاص و استدلال‌های اخلاقی آنها رابطه قائل می‌شود. در این نظریه فرض بر این است که سن اشخاص در جابه‌جایی افراد در سطوح مختلف رشد اخلاقی کالبرگ عاملی مؤثر است. به گفته پیرس و سانی (۲۰۱۰)، افزایش سطح تحصیلات، بر استدلال‌های اخلاقی اشخاص تأثیر منفی دارد. همچنین تروینو و براون (۲۰۰۴) دریافتند که در تئوری رشد اخلاقی کالبرگ میان سابقه کاری اشخاص و استدلال‌های اخلاقی آنها رابطه وجود دارد.

1. Allen & Ng
3. Trevino & Brown
5. Borkowski & Ugras

2. Morris
4. Gilligan

پیشینه پژوهش

تاکنون هیچ پژوهشی استدلال‌های اخلاقی حساب‌برسان (با توجه به نظریه رشد اخلاقی کالبرگ) در ایران را بررسی نکرده است. آنچه در ادامه می‌آید، خلاصه‌ای از پژوهش‌هایی است که نزدیک به موضوع پژوهش حاضر است.

داوودی و هوشمند (۱۳۹۲)، در پژوهشی که با عنوان بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حساب‌برسان انجام دادند، دریافته‌اند که درک حساب‌برسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار وی تأثیر ندارد. همچنین، درک حساب‌برسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی سایر حساب‌برسان، باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حساب‌برسان نمی‌شود.

حسینی، سلیمانی و اوحدی (۱۳۹۳)، در پژوهشی، جهت‌گیری‌های اخلاقی در جامعه پزشکان و حساب‌برسان را مقایسه کردند. نتایج نشان دادند که جهت‌گیری‌های ایده‌آل‌گرایی، نسبی‌گرایی و تعهد حرفه‌ای میان اعضای دو حرفه یکسان هستند و تفاوت معناداری ندارند. همچنین شغل (حساب‌برسی و پزشکی) بر رفتار و اخلاق افراد تأثیرگذار نیست، یعنی موضوع اخلاق و رفتار حرفه‌ای تحت تأثیر ماهیت شغل نیست. پس می‌توان استدلال کرد که بخشی از رعایت اخلاق ناشی از هنجارهای اجتماعی است.

تحریری و پیرسقرلو (۱۳۹۵)، درک حساب‌برسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی را بررسی کردند. برای بررسی درک حساب‌برسان از تأثیر شش عامل رتبه حساب‌برس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند که پنج عامل از شش عامل انتخاب‌شده، بر درک حساب‌برسان از مفهوم تردید حرفه‌ای تأثیر معناداری می‌گذارند.

داوودی و هوشمند (۱۳۹۵)، در پژوهشی رابطه استدلال اخلاقی حساب‌برسان و سایر رفتارهای غیرعادی آنان را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان دادند که بین وضعیت اخلاقی حساب‌برسان با سایر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد. حاجی‌ها و خدامرادی (۱۳۹۵)، تأثیر فرهنگ اخلاقی بر عملکرد حساب‌برسان را بررسی کردند. نتایج نشان دادند که بین وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معنادار بین وجود فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی، رابطه منفی و معنادار وجود دارد. آقای و احمدی (۱۳۹۵) دریافته‌اند که وجود فرهنگ اخلاقی در مؤسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی باعث تعدیل رابطه بین ویژگی‌های فردی حساب‌برسان و انگیزه آنها به گزارش اشتباهات کشف‌شده می‌شود. به این ترتیب که با وجود فرهنگ اخلاقی قوی و هنجارهای اخلاقی در تیم حسابرسی، حساب‌برسان با هر ویژگی شخصیتی برای گزارش اشتباهات کشف‌شده تمایل بیشتری دارند.

محسنی، قاسمی و کرمی (۱۳۹۶)، رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حساب‌برسان را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان دادند که بین وجدان، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و برون‌گرایی با نیت اخلاقی، رابطه مثبت و معنادار و بین روان‌پریشی و نیت اخلاقی، رابطه منفی و معنادار وجود دارد. موسوی و محسنی کبیر (۱۳۹۸)، تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حساب‌برسان را بررسی کردند. یافته‌ها بیانگر آن بودند که میانگین سکوت سازمانی در جامعه حسابداران رسمی بیشتر از سازمان حسابرسی است، سکوت سازمانی تأثیر معناداری در کاهش عملکرد

حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان در هر دو بخش خصوصی و دولتی دارد، بین ویژگی‌های فردی - سازمانی و عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و میزان این تأثیر بر عملکرد حرفه‌ای قوی‌تر و بیشتر است. از بین ویژگی‌های فردی - سازمانی، سابقه کاری بیشترین تأثیر را بر عملکرد اخلاقی و حرفه‌ای داشته است. فرج‌زاده دهکردی (۱۳۹۸)، رابطه ویژگی‌های شخصیتی و جنسیت با قضاوت اخلاقی حسابداران را بررسی کرد. بر اساس نتایج، در حالی که دانشجویان رشته حسابداری، برای ویژگی شخصیتی توافق‌پذیری، اولویت بالاتری قائل هستند، بین امتیاز قضاوت اخلاقی دانشجویان حسابداری و مدیریت تفاوت معناداری وجود ندارد. با وجود این، دانشجویان حسابداری با ویژگی شخصیتی توافق‌پذیری بالاتر، گرایش کمتری به قضاوت اخلاقی دارند. به این معنا که دانشجویان حسابداری تحت تأثیر ارزش‌های رشته تحصیلی خود، ویژگی‌های شخصیتی متفاوتی دارند. همچنین، بر اساس نتایج، در هر دو گروه دانشجویان حسابداری و مدیریت، بین وظیفه‌شناسی و برون‌گرایی با قضاوت اخلاقی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)، پژوهشی با عنوان تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل انجام دادند. نتایج به شکل‌گیری یک مدل پارادایمی انجامید که در این مدل، سیزده مقوله برای شرایط علی، پنج مقوله در زمینه بستر، هشت مقوله برای شرایط مداخله‌گر، چهار مقوله برای راهبرد و پنج مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش که حرفه‌ای بودن قضاوت است، شناسایی شدند.

در زمینه بحث‌شده، در خارج از کشور مطالعاتی نیز انجام شده است. برای مثال، فورد و ریچاردسون^۱ (۱۹۹۴) دریافتند که انجام کار با کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، متأثر از در معرض دادخواهی بودن و حفظ شهرت تجاری است. این رویکرد حسابرسان مطابق با سطح پیش‌قراردادی تئوری رشد اخلاقی کالبرگ است که انگیزه افراد برای انجام کارها، ترس از مجازات شدن یا انگیزه برای تشویق شدن است. جفری، ویترولت و لو^۲ (۱۹۹۶) نشان دادند که حسابرسان تایوانی در مرحله پس‌قراردادی تئوری رشد اخلاقی کالبرگ هستند. همچنین، سان و لیو^۳ (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیدند که اثربخشی بیشتر رسیدگی‌های حسابرسان مؤسسه‌های بزرگ، برای مشتریان با ریسک بالای دعاوی حقوقی، بیشتر از مشتریان با ریسک دعاوی حقوقی پایین است.

بامپتون و کامپتون^۴ (۲۰۱۳)، به مقایسه میان سطوح استدلال‌ها و قضاوت‌های اخلاقی میان افراد شاغل در حرفه حسابداری و سایر حرفه‌ها پرداختند. نتایج نشان دادند که در اکثر کشورها، حسابداران در مقایسه با شاغلان حرفه‌های دیگر همچون وکالت، از قضاوت‌ها و استدلال‌های اخلاقی ضعیف‌تری برخوردارند. مینژی لیو^۵ (۲۰۱۳)، تأثیر جهت‌گیری‌های اخلاقی بر استدلال‌های اخلاقی حسابداران چینی را بررسی کرد. یافته اصلی پژوهش بر این دلالت داشت که جهت‌گیری‌های خویشاوندی با استدلال‌های اخلاقی، ارتباط منفی و جهت‌گیری ایده‌آل‌گرایی، با قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان رابطه‌ای مثبت دارند. آردلین^۶ (۲۰۱۳)، تأثیر ادراک اخلاقی حسابرسان بر اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را بررسی کرد و دریافت که افزایش تلاش حسابرسان در راستای درستکاری، باعث ارتقای نگاه مثبت جامعه به عملکرد آنها می‌شود.

1. Ford & Richardson
3. Sun & Liu
5. Mingzhi

2. Jeffrey, Weatherholt & Lo
4. Bampton & Cowton
6. Ardelean

هارون، اسماعیل و لنا^۱ (۲۰۱۵)، تأثیر هوش هیجانی، ارزش‌های اخلاقی مؤسسه و وضعیت اخلاقی حسابرسان بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان مالزی را بررسی کردند و دریافتند که هوش هیجانی و ارزش‌های اخلاقی به‌طور شایان توجهی بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان اثرگذار است. همچنین اسپینوزا و بارانکوا^۲ (۲۰۱۶) دریافتند که استدلال‌های اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، به دلیل نداشتن آموزش یا مطالعه خاصی خارج از محیط کار، رشد نکرده و حتی توانایی حل‌وفصل مشکلات اخلاقی را نیز ندارند. یاکوبوس و مارسلینوس^۳ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان، تأثیر اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری اخلاقی را بررسی کردند. نتایج آزمون‌های آماری نشان دادند که کیفیت اطلاعات مالی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان، تأثیر مثبت و بااهمیتی دارد. اقبال و شولین (۲۰۱۸)، به این نتیجه رسیدند که افرادی که در مرحله پیش‌قراردادی و قراردادی تئوری رشد اخلاقی کالبرگ هستند در مقایسه با افرادی که در مرحله پس‌قراردادی تئوری رشد اخلاقی کالبرگ هستند، هنگام پرداخت مالیات واکنش‌های متفاوتی دارند. عبدالحق و همکاران^۴ (۲۰۱۹)، استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مصری را بررسی کردند. بر اساس نتایج، حسابرسانی که در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ اشتغال دارند، معمولاً در مقایسه با حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط، از استدلال‌های اخلاقی ضعیف‌تری برخوردارند. ناستین و استرمارک^۵ (۲۰۱۹)، در پژوهشی تأثیر آگاهی حسابرسان از شهرت حرفه‌ای خود برای قضاوت‌های اخلاقی خود را بررسی کردند. نتایج این پژوهش بیانگر وجود رابطه‌ای مثبت و معنادار میان آگاهی حسابرسان از شهرت حرفه‌ای و قضاوت‌های اخلاقی آنها بود.

روش‌شناسی پژوهش

نمونه و ابزار گردآوری داده‌ها

در پژوهش حاضر برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استاندارد استفاده شده است. پرسش‌نامه میان حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، کوچک و متوسط و همچنین سازمان حسابرسی توزیع شد و دارای سناریویی حاوی شش بُعد مختلف است که بر مبنای مراحل شش‌گانه نظریه رشد اخلاقی کالبرگ طراحی شده است. ابتدا، ده نفر حسابرس مستقل که بیش از ده سال سابقه کار حرفه‌ای داشتند، سناریو را تکمیل کردند. با انجام این کار، سناریویی پرسش‌نامه تقویت شد و درک‌پذیر بودن گزاره‌های سناریو بهبود یافت.

از نمونه آماری پژوهش حاضر درخواست شده بود، سناریوهای ارسالی را تکمیل کنند تا بتوان با استفاده از آن سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان را اندازه گرفت. مشارکت‌کنندگان، به اطلاعاتی درباره رده سازمانی، سن، جنسیت، تجربه کاری و تحصیلات پاسخ دادند. پرسش‌نامه پژوهش میان دو گروه مدیران (شامل شرکا، مدیران و سرپرستان) و حسابرسان (شامل حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان) توزیع شد. حجم جامعه آماری ۵۳۵۲

1. Haron, Smail & Na
3. Yakobus & Marselinus
5. Nasution & Östermark

2. Espinosa & Barrainkua
4. Abdelhak, Elamer, McLaughlin & Alhares

نفر تعیین شد^۱. حجم نمونه نیز با استفاده از فرمول کوکران، معادل ۳۵۰ نفر تعیین شد، اما به دلیل پیش‌بینی همکاری نکردن مؤسسه‌ها و سازمان حسابرسی به توزیع ۴۰۰ پرسش‌نامه بین افراد نمونه اقدام شد. پس از گردآوری پرسش‌نامه‌ها و استخراج داده‌ها، به دلیل در دسترس نبودن و تمایل نداشتن بخشی از نمونه به پاسخ‌گویی و حذف پرسش‌نامه‌های مخدوش، ۳۵۵ پرسش‌نامه تأیید نهایی شدند. به‌منظور تعیین افراد نمونه از نمونه‌گیری خوشه‌ای استفاده شد که جزئیات آن در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. خوشه‌بندی افراد نمونه به‌منظور توزیع پرسش‌نامه

تعداد پرسش‌نامه توزیع‌شده به تفکیک سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های خصوصی			
شرح	سازمان حسابرسی	مؤسسه‌های خصوصی معتمد بورس	جامعه
تعداد	۱۲۰۳	۴۱۴۹	۵۳۵۲
درصد	۰/۲۲	۰/۷۸	۱
تعداد پرسش‌نامه توزیع‌شده	۸۵	۲۷۰	۳۵۵
تعداد پرسش‌نامه توزیع‌شده در سازمان حسابرسی به تفکیک رده سازمانی			
شرح	شریک، مدیر، سرپرست ارشد و سرپرست	حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس	کل کارکنان
تعداد	۵۳۳	۶۸۰	۱۲۰۳
درصد	۰/۴۴	۰/۵۶	۱
تعداد پرسش‌نامه توزیع‌شده	۳۸	۴۷	۸۵
تعداد پرسش‌نامه توزیع‌شده در مؤسسه‌های خصوصی حسابرسی به تفکیک رده سازمانی			
شرح	شریک، مدیر، سرپرست ارشد و سرپرست	حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس	کل کارکنان
تعداد	۱۰۳۷	۳۱۱۲	۴۱۴۹
درصد	۰/۲۵	۰/۷۵	۱
تعداد پرسش‌نامه توزیع‌شده	۷۰	۲۰۰	۲۷۰

روایی پرسش‌نامه توسط دو معیار روایی صوری و هم‌گرا بررسی شد که روایی صوری با توجه به نظر حسابرسان مستقل که دارای ده سال سابقه کار بودند، انجام گرفت. برای بررسی روایی هم‌گرا از معیار میانگین واریانس مشترک استفاده شد. از نظر فورنل و لارکر^۲ (۱۹۸۱)، مقدار میانگین واریانس مشترک بالای ۰/۵ روایی هم‌گرای قابل قبولی را نشان می‌دهد. مقدار میانگین واریانس مشترک برای پرسش‌نامه ۰/۶۷ بود که عدد قابل قبولی محسوب می‌شود. همچنین، پایایی پرسش‌نامه نیز از طریق آلفای کرونباخ بررسی شد. طبق نظر فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار آلفای

۲. برای تعیین حجم جامعه، از گزارش سال سازمان بورس اوراق بهادار در خصوص کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی معتمد بورس استفاده شد، همچنین تعداد حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی نیز با استفاده از نامه‌نگاری با سازمان حسابرسی به دست آمد.

کروناخ بالای ۰/۷ حاکی از پایایی درونی مناسب داده‌هاست. مقدار آلفای کروناخ برای پرسش‌نامه ۰/۷۴ محاسبه شد که عدد قابل قبولی محسوب می‌شود.

مدل پژوهش و نحوه عملیاتی کردن متغیرها

در پژوهش حاضر، به‌منظور آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندمتغیره (برای مقطع زمانی سال ۱۳۹۹) استفاده شده است. به این دلیل که متغیر وابسته و همچنین متغیرهای توضیح‌دهنده، متغیرهایی طبقه‌بندی شده هستند، از رگرسیون ترتیبی استفاده شده است (چان و لینگ^۱، ۲۰۰۶). مدل رگرسیونی استفاده‌شده به شرح زیر است:

$$AEDI = a_0 + a_1AS_i + a_2POS_i + a_3EDU_i + a_4AGE_i + a_5EXP_i + a_6GEN_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

که در مدل بالا، سطح استدلال اخلاقی حسابرس (AEDI)، متغیر وابسته است. برای سنجش این متغیر، از پرسش‌نامه سناریومحور شش‌بخشی استفاده شده است. در هر سناریوی پرسش‌نامه، ابتدا توضیح کوتاهی درباره شخصی که با مشکل اخلاقی روبه‌رو شده و دارای انتخاب‌های مختلفی است، ارائه شده است. هر سناریو شامل دوازده گزاره است و هر شخص باید به گزاره‌های هر سناریو (در قالب طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای) پاسخ دهد. در گام بعد، وزن امتیازها توسط هر شخص تعیین می‌شود. سپس امتیازهای داده‌شده فرد به سناریوهای ۵ و ۶ که بیانگر سطح پس‌اقراردادی نظریه رشد اخلاقی کالبرگ است، به جمع امتیازهای تمام مراحل تقسیم می‌شود.

برای اندازه‌گیری سطح استدلال اخلاقی حسابرسان، مدل‌های متعددی معرفی شده است که از آن جمله می‌توان به رست^۲ (۱۹۹۳)، ترون^۳ (۲۰۰۰)، ترون، مسی و مگنان^۴ (۲۰۰۳)، جی و توماس^۵ (۲۰۰۸) و کریستنسن، کوه و لاثام^۶ (۲۰۱۶) اشاره کرد. از آنجا که بسیاری از این مدل‌ها، بر پایه مدل رست (۱۹۹۳) طراحی شده‌اند و خودِ مدل رست (۱۹۹۳) نیز، شکل عملیاتی شده مدل کالبرگ است، در این پژوهش برای اندازه‌گیری سطح استدلال اخلاقی حسابرسان از مدل رست (۱۹۹۳) استفاده شد. طبق نظر رست، اگر حاصل تقسیم امتیازهای مرحله پنجم و ششم سناریو بر جمع کل امتیازها، کمتر از ۲۷ درصد باشد، می‌توان نمونه نام‌برده را در سطح پیش‌قراردادی، اگر بین ۲۸ تا ۴۱ درصد باشد، در سطح قراردادی و اگر بالای ۴۲ درصد باشد، در سطح پس‌اقراردادی قرار داد. به‌منظور عملیاتی کردن این متغیر، سطح استدلال اخلاقی حسابرس در حالت پیش‌قراردادی عدد ۱، در حالت قراردادی عدد ۲ و در حالت پس‌اقراردادی عدد ۳ اختیار خواهد کرد.

اندازه مؤسسه حسابرسی (AS)، یکی از متغیرهای مستقل است. برای عملیاتی کردن این متغیر، به مؤسسه‌های حسابرسی کوچک عدد ۱، به مؤسسه‌های متوسط عدد ۲، به مؤسسه‌های بزرگ عدد ۳ و به سازمان حسابرسی عدد ۴ اختصاص داده شد. همچنین برای اندازه‌گیری اندازه مؤسسه‌های حسابرسی از آخرین اطلاعات اطلاعات درآمدی آنها (مندرج در سایت جامعه حسابداران رسمی) استفاده شد^۷. با توجه به درآمد اعلام‌شده مؤسسه‌های حسابرسی، مؤسسه‌هایی

1. Chan & Leung
3. Thorne
5. Ge & Thomas

2. Rest
4. Thorne, Massey & Magnan
6. Christensen, Cote & Latham

۷. برای مطالعه اطلاعات درآمدی مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانید از سایت <http://www.iacpa.ir> استفاده کنید.

که بیشتر از ۸ میلیارد تومان درآمد داشتند، به‌عنوان مؤسسه بزرگ، مؤسسه‌های با درآمد بین ۴ تا ۸ میلیارد تومان به‌عنوان مؤسسه متوسط و مؤسسه‌های با درآمد کمتر از ۴ میلیارد تومان، به‌عنوان مؤسسه کوچک طبقه‌بندی شدند. در انجام این طبقه‌بندی به‌گونه‌ای عمل شد که از انباشت تعداد زیادی مؤسسه حسابرسی در یک طبقه ممانعت به عمل آید. رده سازمانی حسابرس (POS)، یکی دیگر از متغیرهای مستقل است. این متغیر نیز یک متغیر مجازی است. برای سنجش آن به شرکا و مدیران و سرپرستان مؤسسه‌های حسابرسی، عدد ۱ و به زیردستان آنها یعنی حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان عدد صفر اختصاص داده شد.

سایر متغیرهای استفاده‌شده در مدل نیز متغیرهای کنترلی هستند که برای سنجش آنها به‌صورت زیر عمل شد: سطح تحصیلات (EDU) یک متغیر مجازی است که اگر حسابرس دارای مدرک تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد و دکتری) باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند. سن (AGE)، برابر با سن حسابرس است. اگر سن شخص زیر ۳۰ سال باشد عدد ۱، اگر بین ۳۱ تا ۴۵ سال باشد عدد ۲۱ و اگر بالای ۴۵ سال باشد، به این متغیر عدد ۳ نسبت داده می‌شود. سابقه حسابرسی (EXP) برابر است با تعداد سال‌هایی که حسابرس به حرفه حسابرسی اشتغال دارد. اگر سابقه حسابرسی کمتر از ۱۰ سال باشد عدد ۱، اگر بین ۱۰ تا ۲۰ سال باشد عدد ۲ و اگر بالای ۲۰ سال باشد، به این متغیر عدد ۳ نسبت داده می‌شود. جنسیت (GEN) نیز یک متغیر مجازی است که اگر پاسخ‌دهنده مرد باشد، ۱ و اگر زن باشد، عدد صفر اختیار می‌کند (عبدالحق و همکاران، ۲۰۱۹).

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها به شکل جدول ۲ ارائه شده‌اند. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، حدود ۶۵ درصد پاسخ‌دهندگان دارای جنسیت مرد بوده‌اند و ۵۷ درصد آنها دارای سابقه حسابرسی کمتر از ده سال هستند. بخش عمده پاسخ‌دهندگان مربوط به مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، متوسط و سازمان حسابرسی بوده‌اند. سن حدود ۴۲ درصد از پاسخ‌دهندگان کمتر از ۳۰ سال بوده است. حدود ۵۲ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلات تکمیلی بوده و حدود ۴۸ درصد مدرک تحصیلات تکمیلی بوده‌اند. ۳۰ درصد از پاسخ‌دهندگان در سطح شریک، مدیر و سرپرست حسابرسی و حدود ۷۰ درصد از آنها در یکی از رده‌های حسابرسی ارشد، حسابرس و کمک حسابرس اشتغال داشته‌اند.

آمار توصیفی مربوط به متغیر سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان (برای کل نمونه و به تفکیک اندازه مؤسسه‌های حسابرسی) در جدول ۳ نشان داده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، میانگین کلی سطح استدلال‌های اخلاقی بیش از ۴۲ است، پس می‌توان گفت استدلال‌های اخلاقی افراد نمونه، به‌طور کلی در مرحله پس‌اقرار دادی نظریه رشد اخلاقی کالبرگ قرار دارند. بالاترین میانگین سطح استدلال اخلاقی، مربوط به مؤسسه‌های حسابرسی کوچک است، بدین معنا که در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، حسابرسان در مقایسه با سایر مؤسسه‌ها، از استدلال‌های اخلاقی بالاتری برخوردار هستند. پس از مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، مؤسسه‌های حسابرسی با اندازه متوسط با میانگین سطح استدلال‌های اخلاقی ۴۵ بالاتر از سایر مؤسسه‌ها هستند. مقادیر ارائه‌شده در این جدول، از

فرضیه نخست پژوهش (که در ادامه به آزمون آن خواهیم پرداخت) مبنی بر اینکه با افزایش اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش پیدا می‌یابد، حمایت می‌کند.

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها

درصد فراوانی	متغیرها	
۳۵	زن	جنسیت
۶۵	مرد	
۵۷	کمتر از ۱۰ سال	سابقه حسابرسی (سال)
۳۶	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	
۷	بیشتر از ۲۰ سال	
۱۸	کوچک	اندازه مؤسسه حسابرسی که پاسخ‌دهنده در آن اشتغال دارد.
۳۷	متوسط	
۲۱	بزرگ	
۲۴	سازمان حسابرسی	
۴۸	کارشناسی و کمتر	سطح تحصیلات
۵۲	کارشناسی ارشد و دکتری	
۴۲	کمتر از ۳۰ سال	سن (سال)
۴۸	بین ۳۰ تا ۴۵ سال	
۱۰	بیشتر از ۴۵ سال	
۳۰	مدیران، شرکا و سرپرستان	رده سازمانی
۷۰	حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس	

جدول ۳. آمار توصیفی متغیر سطح استدلال اخلاقی حسابرسان به تفکیک اندازه مؤسسه‌های حسابرسی

سطح استدلال اخلاقی	انحراف معیار	میانگین	تعداد نمونه	شرح
قراردادی	۲۱/۳۱	۳۳/۲۹	۷۴	مؤسسه‌های بزرگ
پساقردادادی	۲۵/۶۴	۴۵/۰۹	۱۳۳	مؤسسه‌های متوسط
پساقردادادی	۲۴/۲۲	۴۵/۸۱	۶۳	مؤسسه‌های کوچک
پساقردادادی	۲۴/۱۲	۴۲/۵۸	۸۵	سازمان حسابرسی
پساقردادادی	۲۳/۷	۴۲/۹۱	۳۵۵	کل نمونه

آمار توصیفی مربوط به متغیر سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان (برای کل نمونه و به تفکیک رده سازمانی و اندازه مؤسسه‌های حسابرسی) در جدول ۴ نشان داده شده است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، بین میانگین سطح استدلال‌های اخلاقی گروه مدیران، شرکا و سرپرستان با گروه سایر حسابرسان تفاوت وجود دارد (معناداری تفاوت بین دو گروه پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش، بررسی خواهد شد). به این صورت که میانگین سطح استدلال‌های اخلاقی در میان سایر حسابرسان تقریباً ۴۴ و میان مدیران حسابرسی

تقریباً ۳۸ درصد است. این اعداد نشان‌دهنده آن هستند که گروه سایر حسابرسان در مرحله پس‌اقراردادی نظریه رشد اخلاقی کالبرگ و گروه مدیران، شرکا و سرپرستان در مرحله قراردادی نظریه رشد اخلاقی کالبرگ قرار دارند. مقادیر ارائه‌شده در این جدول، از فرضیه دوم پژوهش (که در ادامه به آزمون آن خواهیم پرداخت) حمایت می‌کند.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیر سطح استدلال اخلاقی به تفکیک رده سازمانی و اندازه مؤسسه‌های حسابرسی

سطح استدلال اخلاقی	میانگین	تعداد	اندازه مؤسسه	رده سازمانی
قراردادی	۳۸/۵۸	۳۲	مؤسسه‌های بزرگ	مدیران، شرکا و سرپرستان
قراردادی	۳۴/۹۷	۲۷	مؤسسه‌های متوسط	
پس‌اقراردادی	۴۲/۶۳	۱۱	مؤسسه‌های کوچک	
قراردادی	۳۹/۲	۳۷	سازمان حسابرسی	
قراردادی	۳۸/۱۴	۱۰۷	کل	
قراردادی	۲۹/۲۶	۴۲	مؤسسه‌های بزرگ	حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان
پس‌اقراردادی	۴۷/۹۱	۱۰۶	مؤسسه‌های متوسط	
پس‌اقراردادی	۴۶/۹۱	۵۲	مؤسسه‌های کوچک	
پس‌اقراردادی	۴۳/۴۶	۴۸	سازمان حسابرسی	
پس‌اقراردادی	۴۳/۶۶	۲۴۸	کل	

آمار توصیفی مربوط به متغیر سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان به تفکیک جنسیت، سابقه کار، سطح تحصیلات و سن در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. آمار توصیفی متغیر سطح استدلال اخلاقی به تفکیک جنسیت، سابقه کار، سطح تحصیلات و سن

سطح استدلال اخلاقی	میانگین	تعداد	متغیر	
پس‌اقراردادی	۴۴/۳۵	۱۲۵	زن	جنسیت
قراردادی	۴۰/۶	۲۳۰	مرد	
پس‌اقراردادی	۴۴/۹۱	۲۱۷	کمتر از ۱۰ سال	سابقه حسابرسی
قراردادی	۴۱/۱۸	۱۲۸	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	
قراردادی	۱۸/۱۸	۱۰	بیشتر از ۲۰ سال	
پس‌اقراردادی	۴۴/۵۲	۱۸۴	کارشناسی و کمتر	سطح تحصیلات
قراردادی	۳۹/۴۳	۱۷۱	کارشناسی ارشد و دکتری	
پس‌اقراردادی	۴۵/۵۸	۱۴۹	کمتر از ۳۰ سال	سن (سال)
قراردادی	۴۱/۵۹	۱۸۵	بین ۳۰ تا ۴۵ سال	
پیش‌قراردادی	۱۸/۷۳	۲۱	بیشتر از ۴۵ سال	

نتایج نشان می‌دهند که ۱. سطح استدلال‌های اخلاقی زنان بیشتر از مردان است، ۲. با افزایش سابقه کار حسابرسی، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد، ۳. حسابرسی که دارای مدرک تحصیلات تکمیلی هستند، در مرحله قراردادی نظریه رشد اخلاقی کالبرگ و حسابرسی که مدرک تحصیلات تکمیلی ندارند، در مرحله پساقردادی نظریه کالبرگ قرار دارند و ۴. با افزایش سن، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

همان‌طور که در بخش روش‌شناسی بیان شد، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون چندمتغیره ترتیبی استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۶ است. نتایج آزمون یک بار برای نمونه کامل (یعنی ۳۵۵ مشاهده) و یک بار هم بدون در نظر گرفتن سازمان حسابرسی (یعنی ۲۷۰ مشاهده) ارائه شده است. شایان ذکر است، تمام مفروضات رگرسیون (شامل نرمال بودن متغیر وابسته، نبود خودهم‌بستگی بین اجزای باقی‌مانده، نبود ناهم‌سانی واریانس بین اجزای باقی‌مانده و نبود هم‌خطی بین متغیرهای توضیح‌دهنده) نیز بررسی شدند که هیچ‌یک از آنها نقض نشدند.

آماره کای دو یکی از شاخص‌های نیکویی برازش مدل است. سطح معناداری این آماره در هر دو حالت (نمونه کامل و نمونه بدون در نظر گرفتن سازمان حسابرسی) کمتر از ۵ درصد بوده که نشان‌دهنده معناداری کل مدل رگرسیون است. همچنین ضریب تعیین تعدیل‌شده نیز برای دو حالت یادشده، به ترتیب ۰/۱۴ و ۰/۱۶۹ است که نشان می‌دهد به ترتیب حدود ۱۴ و ۱۷ درصد تغییرات متغیر وابسته (یعنی سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان) را می‌توان به کمک متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داد.

جدول ۶. نتایج آزمون عوامل اثرگذار بر سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان

متغیر	نمونه کامل		نمونه بدون در نظر گرفتن سازمان حسابرسی	
	ضریب	معناداری	ضریب	معناداری
اندازه مؤسسه	-۰/۱۴۶	۰/۰۰۷	-۰/۱۳۲	۰/۰۲۸
رده سازمانی	-۰/۱۴۵	۰/۰۰۴	-۰/۱۳۳	۰/۰۲۶
سطح تحصیلات	-۰/۰۷۳	۰/۱۵۵	-۰/۰۳۵	۰/۵۵۵
سن	-۰/۲۱۴	۰/۰۰۱	-۰/۲۷۴	۰/۰۰۱
سابقه کاری	-۰/۲۳۳	۰/۰۰۱	-۰/۱۶۷	۰/۰۱۲
جنسیت	-۰/۱۳۹	۰/۰۱۱	-۰/۱۵۲	۰/۰۱۳
آماره کای دو	۰/۳۷۴		۰/۴۱۲	
معناداری آماره کای دو	۰/۰۰۱		۰/۰۰۱	
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۱۴		۰/۱۶۹	
تعداد مشاهده	۳۵۵		۲۷۰	

نتایج حاصل از برآورد مدل نشان می‌دهند که ضریب متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی -۰/۱۴۶ و سطح معناداری آن ۰/۰۰۷ یعنی کمتر از ۵ درصد است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد با سطح استدلال اخلاقی حسابرسان، ارتباط منفی و معناداری دارد، از این رو، فرضیه نخست تأیید می‌شود.

شایان ذکر است، در حالتی که نمونه آماری را بدون سازمان حسابرسی در نظر بگیریم نیز بین اندازه مؤسسه حسابرسی و سطح استدلال اخلاقی حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این یافته با نتایج ارائه شده در جدول ۳ هم‌خوانی دارد. آمار توصیفی ارائه شده در جدول ۳ مبین این موضوع بود که سطح استدلال اخلاقی حسابرسان در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط بیشتر از سطح استدلال اخلاقی حسابرسان در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ است.

همچنین نتایج بیانگر آن هستند که ضریب متغیر رده سازمانی حسابرسان $-0/145$ و سطح معناداری آن $0/004$ یعنی کمتر از ۵ درصد است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که متغیر رده سازمانی حسابرسان در سطح اطمینان ۹۵ درصد با سطح استدلال اخلاقی حسابرسان ارتباط منفی و معناداری دارد، از این رو، فرضیه دوم نیز تأیید می‌شود. گفتنی است، در حالتی که نمونه آماری را بدون سازمان حسابرسی در نظر بگیریم نیز بین رده سازمانی حسابرسان و سطح استدلال اخلاقی آنها رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این یافته با نتایج جدول ۴ مطابقت دارند. آمار توصیفی ارائه شده در جدول ۴ نشان داد که سطح استدلال اخلاقی مدیران، شرکا و سرپرستان کمتر از سطح استدلال اخلاقی حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان است.

ضرایب مربوط به متغیر جنسیت، سابقه کاری و سن نیز منفی و سطح معناداری آنها کمتر از ۵ درصد است. این بدان معناست که با افزایش سابقه کاری و سن، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد و سطح استدلال‌های اخلاقی زنان بیشتر از مردان است. این یافته با نتایج جدول ۵ نیز هم‌خوانی دارد. از سوی دیگر، عدم معناداری ضریب متغیر تحصیلات نشان می‌دهد که تحصیلات حسابرسان بر سطح استدلال‌های اخلاقی آنها، تأثیر معناداری ندارد.

سایر یافته‌ها

به‌عنوان تحلیلی اضافی، در این قسمت معناداری تفاوت در سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی، سطح تحصیلات، سن، اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بررسی شده است. این تحلیل، مکمل تحلیل‌های انجام شده در جدول‌های ۳، ۴ و ۵ است. برای مقایسه معناداری تفاوت دیدگاه افراد نمونه، از آزمون‌های تحلیل واریانس و تی استیودنت (به‌صورت متناسب) استفاده شده است. نتایج به شرح جدول ۷ است.

همان‌طور که مشاهده می‌شود، بین سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای سابقه حسابرسی، جنسیت، سن، اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد (به این دلیل که سطح معناداری آماره آزمون کمتر از ۵ درصد است)، اما بین سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان با مدارک مختلف تحصیلی تفاوت معناداری وجود ندارد (به این دلیل که سطح معناداری آماره آزمون بیشتر از ۵ درصد است). بر این اساس، با در نظر گرفتن نتایج ارائه شده در جدول‌های پیش می‌توان گفت: ۱. با افزایش سابقه کار حسابرسی، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد، ۲. با افزایش سن، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد، ۳. سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان زن بیشتر از حسابرسان مرد است، ۴. با افزایش اندازه مؤسسه حسابرسی، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد و ۵. با افزایش رده سازمانی حسابرسان، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد.

جدول ۷. بررسی معناداری تفاوت در سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای مختلف

معناداری آماره	آماره آزمون	میانگین	متغیر	
			مرد	زن
۰/۱۳۳	-۱/۵۶	۴۴/۳۵	زن	
		۴۰/۶۰	مرد	
۰/۰۰۱	۱۶/۳۷۸	۴۴/۹۱	کمتر از ۱۰ سال	
		۴۱/۱۸	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	
		۱۸/۱۸	بیشتر از ۲۰ سال	
۰/۰۴۳	۲/۰۳۳	۴۴/۵۲	کارشناسی و کمتر	
		۳۹/۴۳	کارشناسی ارشد و دکتری	
۰/۰۰۱	۲۱/۵۷۴	۴۵/۵۸	کمتر از ۳۰ سال	
		۴۱/۵۹	بین ۳۰ تا ۴۵ سال	
		۱۸/۷۳	بیشتر از ۴۵ سال	
۰/۰۰۳	۴/۷۴۶	۳۳/۲۹۴	بزرگ	
		۴۵/۰۹	متوسط	
		۴۵/۸۱	کوچک	
		۴۲/۵۸	سازمان حسابرسی	
۰/۰۴۴	-۲/۰۲	۳۸/۱۴	مدیران، شرکا و سرپرستان	
		۴۳/۶۶	حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان	

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در پژوهش حاضر، ماهیت استدلال‌های اخلاقی حسابرسان (با توجه به نظریه رشد اخلاقی کالبرگ) و چگونگی تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی آنان بررسی شد. برای این منظور، نمونه‌ای متشکل از ۳۵۵ حسابرس شاغل در مؤسسه‌های خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ انتخاب شد و پرسش‌نامه‌ای سناریومحور در اختیار آنها قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان دادند که سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان به طور کلی در مرحله پساقاردادی تئوری رشد اخلاقی کالبرگ است. این موضوع نشان‌دهنده توانایی حسابرسان در برخورد با مشکلات اخلاقی در حرفه است. این نتایج با یافته‌های پژوهشگرانی نظیر ال آداروس (۲۰۱۴) و جفری و همکاران (۱۹۹۶) مشابه است. برای نمونه جفری و همکاران (۱۹۹۶) دریافتند که اکثریت حسابرسان تایوانی در مرحله پساقاردادی از سطوح رشد اخلاقی کالبرگ هستند. همچنین این نتایج، با نتیجه پژوهش هارون و همکاران (۲۰۱۵) مخالف است. با توجه به متفاوت بودن نتایج پژوهش‌هایی با این موضوع می‌توان گفت که استدلال‌های اخلاقی حسابرسان از عوامل محیطی دیگری همچون اعتقادات مذهبی و سیستم آموزشی تأثیر می‌گیرد که لازم است با انجام پژوهش‌هایی نحوه تأثیرگذاری این عوامل محیطی مشخص شده و نتایج حاصل به‌عنوان مبنایی برای برطرف کردن مشکلات اخلاقی بین حسابرسان استفاده شد. همچنین پیشنهاد می‌شود، با قرار دادن سرفصل‌های مناسب در زمینه ارزش‌های اخلاقی در برنامه درسی رشته حسابداری، درک نیروی کار بالقوه حرفه در خصوص اهمیت ارزش‌های اخلاقی

برای حداکثر کردن رفاه اجتماعی تقویت شود. در ضمن، جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار می‌توانند به منظور ارتقای عملکرد حسابرسی و بهبود استدلال‌های اخلاقی حسابرسان اقدامات آموزشی را برای تقویت استدلال‌های اخلاقی حسابرسان انجام دهند. همچنین به مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود، هنگام استخدام حسابرسان از پرسش‌نامه استدلال‌های اخلاقی استفاده کنند تا ویژگی‌های فرد استخدام‌شده را بهتر شناسایی کنند. انجام پژوهشی با موضوع بررسی راهکارهای ارتقای سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل را نیز می‌توان به پژوهشگران پیشنهاد کرد.

یافته نخست پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط در مقایسه با مؤسسه‌های بزرگ، در سطح بالایی رشد اخلاقی کالبرگ هستند. این یافته شواهدی ارائه می‌کند که کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط در مقایسه با مؤسسه‌های بزرگ، در درجه بالاتری از تئوری رشد اخلاقی کالبرگ هستند. یافته نخست پژوهش مطابق با پژوهش‌هایی نظیر فورد و ریچاردسون (۱۹۹۴)، خورانا و رامان (۲۰۰۴) و سان و لیو (۲۰۱۱) است. در این پژوهش‌ها مشخص شد که انجام کار با کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، متأثر از در معرض دادخواهی بودن و حفظ شهرت تجاری است. این رویکرد حسابرسان مطابق با سطح پیش‌قراردادی تئوری کالبرگ است که انگیزه افراد برای انجام کارها، ترس از مجازات شدن یا انگیزه برای تشویق شدن است. همچنین این نتیجه پژوهش با پژوهش اسپینوزا و بارینکوا (۲۰۱۶)، هارون و همکاران (۲۰۱۵) و نسل موسوی، سوفیان و محمد ساعت^۱ (۲۰۱۳) مغایر است که دریافتند استدلال‌های اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، به دلیل نداشتن آموزش یا مطالعه خاصی خارج از محیط کار، رشد نکرده و توانایی حل‌وفصل مشکلات اخلاقی را ندارند. بنابراین، این افراد همیشه به قضاوت‌های ذهنی خود در خصوص کار درست و غلط متکی هستند که حاصل تجربه آنهاست. با توجه به یافته نخست پژوهش پیشنهاد می‌شود، با انجام اقداماتی مؤثر همچون آموزش مستمر و مناسب در خصوص آیین رفتار حرفه‌ای و اصول اخلاقی به حسابرسان، توجه حسابرسان را به حفظ منافع عمومی از طریق اجرای کار در بالاترین سطوح اخلاقی به جای تجاری‌سازی و کسب سود اقتصادی از طریق انعقاد قراردادهای حسابرسی جلب کرد تا انگیزه انجام باکیفیت حسابرسی، به جای ترس از جریمه شدن یا دریافت پاداش نقدی، خشنودی درونی حاصل از ماهیت کارش و حداکثر کردن رفاه اجتماعی باشد. با توجه به یافته پژوهش می‌توان انجام پژوهشی با موضوع بررسی تأثیر ابعاد تجاری‌سازی در مؤسسه‌های حسابرسی را بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان به پژوهشگران پیشنهاد داد.

نتایج یافته دوم پژوهش حاکی از وجود رابطه منفی میان سطوح استدلال‌های اخلاقی و رده سازمانی حسابرسان بود. این یافته با نتایج پژوهش‌های پونمون (۱۹۹۰ و ۱۹۹۲) و الیاس^۲ (۲۰۰۲) سازگار است. نتایج حاصل از پژوهش‌های آنان نشان دادند که سطوح اخلاقی کارمندان تازه‌کار بالاتر از مدیران حسابرسی است. این موضوع به‌طور ضمنی بیانگر آن است که تجربه و حقوق بیشتر شرکا و مدیران حسابرسی حساسیت آنها را در رابطه با مسائل اخلاقی کاهش می‌دهد. پونمون و گابارت (۱۹۹۳) نیز دریافتند که حسابداران رسمی که از شهرت کاری بالایی برخوردار هستند، معمولاً در مواجهه با مشکلات اخلاقی، استدلال‌های اخلاقی ضعیفی از خود نشان می‌دهند. به همین دلیل پیشنهاد می‌شود، با

افزایش مسئولیت مدیران و شرکای حسابرسی در قبال رسیدگی‌های انجام‌شده و افزایش انگیزه آنها مبنی بر خدمت به جامعه در راستای حداکثر کردن رفاه اجتماعی، تمرکز آنها را از ابعاد تجاری کاسته و توجه آنها را به اهمیت استدلال‌های اخلاقی‌شان جلب کرد. در همین راستا انجام پژوهشی با موضوع تأثیر شهرت حرفه‌ای حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان موضوعی است که پژوهشگران می‌توانند در پژوهش‌های آتی آن را بررسی کنند.

نتایج تحلیل‌های اضافی نیز نشان دادند که بین سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای سابقه حسابرسی، سن و جنسیت تفاوت معناداری وجود دارد، اما بین سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان بر حسب میزان تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد. بر این اساس می‌توان اظهار داشت که با افزایش سابقه کار حسابرسی و سن حسابرسان، سطح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد، اما سطح تحصیلات حسابرسان بر سطح استدلال‌های اخلاقی آنان تأثیری ندارد. مطابق با نتایج این پژوهش پیشنهاد می‌شود، سایر ابعاد اجتماعی اثرگذار بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان در پژوهش‌های آتی مد نظر قرار گیرند، زیرا علاوه بر رده سازمانی و اندازه مؤسسه حسابرسی ابعادی نظیر، جامعه‌شناسی، اقتصاد سیاسی و مذهب نیز بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مؤثر هستند.

وجود موانع و محدودیت در مراحل پژوهش جزء جدانشدنی پژوهش محسوب می‌شود و همین موضوع، بستر مناسب برای پژوهش‌های آتی را فراهم می‌کند. از این رو، این پژوهش نیز از این قاعده مستثنا نبوده و انجام آن با محدودیت‌های مواجه بود. مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش مربوط به ذات روش‌های پژوهش کیفی است که عبارت‌اند از: ۱. موضوع پژوهش در حوزه پژوهش‌های رفتاری قرار می‌گیرد و نمی‌توان پژوهش را به‌طور صد در صد علمی دانست، ۲. در پژوهش‌های کیفی برای اندازه‌گیری و گردآوری داده‌ها از ابزارهایی نظیر مصاحبه و پرسش‌نامه استفاده می‌شود که در این رابطه، زمینه‌های ذهنی نظیر احساسات، عواطف، نگرش‌ها و برداشت‌ها روی داده‌های پژوهش اثر می‌گذارند، ۳. دستیابی به یک جامعه آماری مناسب با دشواری مواجه است، از این رو، نتایج پژوهش بسیار وابسته به مشاهدات پژوهشگر است و با توجه به اینکه داده‌های عددی وجود ندارد، تعمیم‌پذیری یافته‌ها محدود شده و نمی‌توان اعتبار نتیجه‌گیری پژوهشگر را کنترل کرد و ۴. به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسش‌نامه، نیاز است حسابرسان با حوصله و در نظر گرفتن زمان مناسب به تکمیل آن اقدام کنند، اما یافتن چنین افرادی و گرفتن زمان از آنها با دشواری و محدودیت مواجه است.

منابع

آقایی، آرزو؛ احمدی، نوشین (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرسان بر انگیزه آنها به گزارش اشتباهات کشف‌شده. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۵(۳)، ۳۳-۵۲.

اعتمادی، حسین؛ رحمانی، علی؛ آذر، عادل؛ حصارزاده، رضا (۱۳۹۱). نقد پژوهش‌های کیفیت گزارشگری مالی و ارائه نظریه «اطلاعات - عدم اطمینان محور» جهت ارائه تعریف مفهومی کیفیت. *حسابداری مدیریت*، ۵(۴)، ۱-۱۸.

امیری، اسماعیل؛ فخاری، حسین (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۱-۳۱.

- باقری، مسلم؛ تولایی، روح‌الله (۱۳۸۹). بررسی تأثیر تعهد سازمانی بر عملکرد سازمان‌ها. *فصلنامه توسعه سازمانی پلیس*، ۳۰، ۷۳-۹۶.
- تحریری، آرش؛ پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۱)، ۱۱۷-۱۳۵.
- حاجی‌ها، زهره؛ خدامرادی، الهه (۱۳۹۵). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۳)، ۱۲۵-۱۳۰.
- حسینی، سیده محبوبه؛ سلیمانی، مجید؛ اوحدی، فریدون (۱۳۹۳). مقایسه جهت‌گیری‌های اخلاقی در جامعه پزشکان و حسابرسان. *مدیریت فرهنگی*، ۸(۲۶)، ۱۱۷-۱۲۷.
- داوودی، غلامحسین؛ هوشمند، عبدالحمید (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس، *دانش حسابرسی*، ۱۳(۳)، ۱۰۷-۱۲۶.
- داوودی، علی؛ هوشمند، عبدالحمید (۱۳۹۵). رابطه استدلال اخلاقی حسابرسان و سایر رفتارهای غیرعادی آنان. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۳(۴)، ۱۳۳-۱۳۹.
- دریایی، عباسعلی؛ عزیزی، اکرم (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۵(۱)، ۷۹-۹۹.
- سرلک، نرگس (۱۳۸۷). اخلاق در حسابداری، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۳(۱-۲)، ۷۱-۸۲.
- سیاهکل رودی، مژگان؛ فیضی، طاهره؛ رسولی، رضا؛ منصور، جواد (۱۳۹۴). شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران دانشگاه پیام نور. *مدیریت دولتی*، ۷(۲)، ۵۲۶-۵۴۲.
- شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۶۰-۸۶.
- فرج‌زاده دهکردی، حسن (۱۳۹۸). رابطه ویژگی‌های شخصیتی و جنسیت با قضاوت اخلاقی حسابداران: شواهدی مبتنی بر رشته تحصیلی. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷)، ۱۸۱-۲۰۸.
- لاری دشت بیاض، محمود؛ صالحی، مجید؛ زاهدی، مرضیه (۱۳۹۶). بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان و روابط کاری با سرپرستان: نقش تعدیلی جو اخلاقی مدیران. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۱۱۱-۱۴۶.
- محسنی، عبدالرضا؛ قاسمی، مصطفی؛ کرمی، محسن (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حسابرسان. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲۴(۶)، ۱۷۷-۱۹۰.
- مران‌جوری، مهدی (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۱۱۴-۱۳۱.
- موسوی، زهره؛ محسنی‌کبیر، زهره (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷)، ۱۳۵-۱۸۰.
- نصیری، منصور (۱۳۸۷). نگاهی به نظریه رشد اخلاقی کالبرگ. *فصلنامه علمی ترویجی اخلاق*، ۱۳(۲)، ۱۲۵-۱۳۴.

نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۶). بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک‌شده توسط حسابداران. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۹۷-۱۲۱.

References

- Abdelhak, E., Elamer, A., Mclaughlin, C., & Alhares, A. (2019). Auditors' ethical reasoning in developing countries: The case of Egypt. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4), 558-583.
- Aghaei, A., & Ahmadi, N. (2016). The effects of interaction among audit firm ethical culture, audit team norms and auditors personality type on auditors' intention to report detected errors. *Empirical Accounting Research*, 5(3), 33-52. (in Persian)
- Allen, P.W., & Ng, C.K. (2001). Self-interest among CPAs may influence their moral reasoning. *Journal of Business Ethics*, 33(1), 29-35.
- Amiri, E., & Fakhari, H. (2020). A composite index for audit opinion shopping based on discriminant analysis technique, *Accounting and auditing review*, 27(1), 1-31. (in Persian)
- Ardelean, A. (2013). Auditors' ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 92, 55-60.
- Armstrong, M. B. (1987). Moral development and accounting education. *Journal of Accounting Education*, 5(1), 27-43.
- Bagheri, M., & Tavallaee, R. (2010). The effect of organizational commitment on organization performance reviewed. *Journal of Police Development*, 30, 73-96. (in Persian)
- Bampton, R., & Cowton, C. (2013). Taking stock of accounting ethics scholarship: a review of the journal literature. *Journal of Business Ethics*, 114(3), 549-563.
- Borkowski, C., & Ugras, Y. (1998). Business students and ethics: A meta-analysis. *Journal of Business Ethics*, 17(11), 1117-1127.
- Chan, S.Y., & Leung, P. (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 436-457.
- Christensen, A. L., Cote, J., Latham, C. K. (2016). Insights regarding the applicability of the defining Issues test to advance ethics research with accounting students: a meta-analytic review. *Journal of Business Ethics*, 133(1), 141-163.
- Comprix, J., & Huang, H. (2015). Does auditor size matter? Evidence from small audit firms. *Advances in Accounting*, 31(1), 11-20.
- Daryaei, A., & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality: professional skepticism as a moderating variable. *Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99. (in Persian)
- Davoodi, A., & Hooshmand, A. (2016). The relationship between ethical reasoning and other dysfunctional behaviors of auditors. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 13(4), 133-139. (in Persian)

- Davoodi, Gh, & Hooshmand, A. (2013). Investigating the effect of organizational ethics culture on auditor behavior. *Journal of Audit Science*, 13 (3), 107-126. (in Persian)
- Elias, R. Z. (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics*, 40(1), 33-45.
- Espinosa, P., & Barrainkua, M. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical Dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, 19(1), 10-20.
- Etemadi, H., Rahmani, A., Azar, A., & Hasarzadeh, R. (2012). Critical review of quality of financial reporting researches and information-uncertainty based theory of quality. *Journal of Management Accounting*, 5 (4), 1-18. (in Persian)
- Farajzadeh, H. (2019). How personality and gender relate to ethical judgment of accountants: evidence based on discipline. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 4(7), 181-208. (in Persian)
- Ford, C., & Richardson, D. (1994). Ethical decision making: a review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics*, 13(3), 205-221.
- Fornell, C., & Larcke, D. (1981). Evaluating structural equation modeling with unobserved variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Ge, L., & Thomas, S. (2008). A cross-cultural comparison of the deliberative reasoning of Canadian and Chinese accounting students. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 189-211.
- Gilligan, C. (1982). *In a different voice: Psychological theory and women's development*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Hajiha, Z, & khodamoradi, E. (2017). The role of ethical culture in auditors functions. *Journal of Ethics in science and Technology*, 11(3), 125-130. (in Persian)
- Haron, H., Smail, 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.
- Hoseini, M., Banimahd, B., & Ohadi, F. (2014). Comparing ethical oriental in the medical community and auditors. *Journal of Cultural Management*, 8(26), 117-127. (in Persian)
- Ingrid, N. (2005). Factors impacting on ethical behavior in organizations. *Working Paper*, University of Pretoria, Meslike Hulpbron Bestuur.
- Iqbal, S. & Sholihin, M. (2018). The role of cognitive moral development in tax compliance decision-making: an analysis of the synergistic and antagonistic tax climates. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(3), 461-492.
- Jeffrey, C., Weatherholt, N., & Lo, S. (1996). Ethical development, professional commitment and rule observance attitudes: a study of auditors in Taiwan. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 365-379.
- Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 ve rsus non-big 4 audits: evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495.

- 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), 1-31.
- L-Aidaros, A., Ghani, H. A. A., & Idris, K. M. (2014). The consistency between prescriptive and Deliberative accountants' moral reasoning: case in Yemen. *International Review of Management and Business Research*, 3(4), 17-97.
- Lari Dasht Bayaz, M., Salehi, M., & Zahedi, M. (2017). Dysfunctional auditor behavior and working relationships with supervisors, managers moderating role of ethical climate. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2(3), 111-146. (in Persian)
- Maranjory, M. (2020). Identifying and ranking the marketing strategies in auditing profession. *Accounting and auditing review*, 27(1), 114-131. (in Persian)
- Mingzhi, L. (2013). Effect of guanxi and ethical orientations on Chinese auditors' ethical reasoning. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 815-837.
- Mohseni, A., Ghasemi, M., & Karami, M. (2018). A study of the relationship between personality traits and auditors ethical intention. *Journal of Management Accounting and Auditing*, 24(6), 177-190. (in Persian)
- Morris, J. (2014). The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior. *Journal of Behavioral Studies in Business*, 7(1), 1-32.
- Mousavi, Z., & Mohseni Kabir, Z. (2019). Investigating the impact of organizational silence on the professional and ethical performance of auditors. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 4(7), 135-180. (in Persian)
- Musbah, Y., Christopher, C., & Tyfa, T. (2014). The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 134(3), 1-24.
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2018). Investigating the effect of personal and social factors on the perceived moral intensity by accountants. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2(4), 97-121. (in Persian)
- Nasiri, M. (2008). A look at Kohlberg's theory of moral development. *Religious & Research Quarterly*, 132, 125-134. (in Persian)
- Naslmosavi, S., Sofian, S., & Saat, M. B. (2013). The effect of audit firm size on independent auditor's opinion: conceptual framework. *Asian Social Science*, 9(9), 243-248.
- Nasution, D., & Östermark, R. (2019). The impact of auditors' awareness of the profession's reputation for independence on auditors' ethical judgement. *Social Responsibility Journal*, ahead-of-print, DOI: 10.1108/SRJ-05-2018-0117.
- Palmrose, Z. V. (1988). Competitive manuscript co-winner: an analysis of auditor litigation and audit Service quality. *The Accounting Review*, 63, 55-73.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2010). The relationship between demographic variables and ethical Decision making of trainee accountants. *International Journal of Auditing*, 14(1), 79-99.
- Ponemon, L. A. (1992). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting Organizations and Society*, 17(3/4), 239-258.

- Ponemon, L., & Gabhart, D. (1993). Ethical reasoning in accounting and auditing. *Canadian General Accountants' Research Foundation*, Vancouver.
- Ponemon, L.A. (1990). Ethical judgments in accounting: a cognitive-developmental perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(2), 191-215.
- Rest, J. R. (1993). Guide for the defining issues test. *Center for the Study of Ethical Development*. Minneapolis.
- Sarlak, N. (2008). Ethics in accounting, *Journal of Ethics in Science and Technology*, 3(1-2), 71-82. (in Persian)
- Shahbazi, M., & Mehrani, K. (2020). Design a model for auditor's professional judgment. *Accounting and auditing review*, 27(1), 60-86. (in Persian)
- Siahkalroudi, M., Feizi, T., Rasoli, R., & Hozoori, M. (2015). Identifying the factors affecting on Payame Noor University managers' ethical decisions. *Journal of Public Administration*, 7(2), 525-546. (in Persian)
- Sun, J., & Liu, G. (2011). Client-specific litigation risk and audit quality differentiation. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 300-316.
- Tahriri, A., & Piri Sagharloo, M. (2016). Auditors' perceptions of professional skepticism in audit work. *Accounting and auditing review*, 1(23), 117-135. (in Persian)
- Thorne, L. (2000). The development of two measures to assess accountants' prescriptive and deliberative moral reasoning. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 139-169.
- Thorne, L., Massey, D. W., & Magnan, M. (2003). Institutional context and auditors' moral reasoning: A Canada-US comparison. *Journal of Business Ethics*, 43(4), 305-321.
- Trevino, L. K., & Brown, M. E. (2004). Managing to be ethical: debunking five business ethics myths. *Academy of Management Perspectives*, 18(2), 69-81.
- Tsui, J. S. (1996). Auditors' ethical reasoning: some audit conflict and cross cultural evidence. *The International Accounting*, 31(1), 121-133.
- Weber, J. (2017). Understanding the millennials' integrated ethical decision-making process: assessing the relationship between personal values and cognitive moral reasoning. *Journal of Business and Society*, 58(8), 1671-1706.
- Yakobus, K. B., & A. Marselinus. (2017). Auditor ethical decision making. *Scientific Research Journal*, 5(6), 27-45.