

مسیرهای اخلاقی خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۴/۱۲

بهنام کرمشاهی^۱

کامران قربان‌نژاد^۲

چکیده:

پژوهش حاضر مسیرهای اخلاقی گزارش‌دهی حسابرسی، که روابط میان حسابرسی داخلی و مراجع مختلف سازمان را تعریف می‌کنند، مشخص می‌سازد. تعیین این خطوط به عنوان عوامل تعیین‌کننده بی‌طرفی و استقلال حسابرسی داخلی از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد. در این پژوهش از مدل معادلات ساختاری استفاده شده است تا الگوی ارائه شده مورد آزمون قرار گیرد. اطلاعات مورد نیاز پژوهش به وسیله پرسش‌نامه از مدیران ارشد حسابرسی داخلی ۱۸۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۹ جمع‌آوری شده است و برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که، میان ادراکات مدیران حسابرسی داخلی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و روابط آن‌ها با مرجع مناسب رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، میان میزان استفاده از فناوری اطلاعات و رابطه میان مدیران حسابرسی داخلی و مرجع مناسب ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. بررسی مسیرهای اخلاقی مبتنی بر ترجیح، مبتنی بر قانون و مبتنی بر اصول، تصویری روشن‌تر از حسابرسی داخلی ارائه نموده و اجراکنندگان، پژوهش‌گران و قانون‌گذاران را در امر تسهیل بی‌طرفی و استقلال در فرآیند حسابرسی داخلی یاری می‌رساند.

واژگان کلیدی: ادراک، قضاوت، اطلاعات، تصمیم‌گیری، حسابرسی داخلی

۱. عضو هیات علمی بخش حسابداری مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران، ایمیل: behnamkaramshahi@uk.ac.ir

۲. مربی بخش مدیریت بازرگانی مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

۱. مقدمه

اخلاق به عنوان یک ضرورت جهت رسیدن به جامعه‌ای سالم، با توجه به کارکردها و پیامدهای مثبت اجتماعی، سازمانی و فردی آن، همواره توجه اندیشمندان، پژوهش‌گران و مدیران سازمان‌ها را برانگیخته و برای حفظ و ارتقاء آن کوشش کنند (مرادی و زکی‌زاده، ۱۳۹۳). تصمیم‌هایی که از نظر اخلاقی دارای ابهام باشند، سبب می‌شوند محیط گزارشگری مالی دچار خطا و اشتباه شود. (بندی و همکاران، ۱۹۹۳). غالباً مدیران در تصمیم‌گیری‌های خود با ریسک و عدم قطعیت مواجه می‌شوند و درصدد یافتن رهنمودهایی برای غلبه بر آن بر می‌آیند. گاه راهنمایی‌ها می‌تواند با کمک عوامل سازمانی، مانند مدیریت اجرایی یا حساسی داخلی انجام شود. این دو عامل داخلی در سازمان، به همراه عوامل خارجی مانند کمیته حساسی و حساسی مستقل، چهار ستون حاکمیت شرکتی سازمان‌ها را تشکیل می‌دهند و به گزارشگری مالی و کنترل داخلی موثق کمک می‌کنند (انجمن حساسی داخلی، ۲۰۰۵)

عملکرد حساسی داخلی به عنوان یکی از اصلی‌ترین پایه‌های ساختار حاکمیت سازمان‌ها شناخته می‌شود (گراملینگ، مالتا، اشنایدر و چرچ، ۲۰۰۴). مسئولیت‌های حسابرسان داخلی به گونه مستقیم، به انتظاری برای ارائه اطمینانی فراتر از حیطه‌های استراتژی، ریسک و تحلیل پایدار در نظر گرفته می‌شوند (انجمن حساسی داخلی، ۲۰۱۶) و حسابرسان داخلی می‌بایست گزارش عملکرد خود را به بالاترین مرجع سازمان ارائه نمایند (بویل، دی زورت و هرمانسون، ۲۰۱۵؛ چمبرز و اودار، ۲۰۱۵؛ انجمن حساسی داخلی، ۲۰۱۶).

ادبیات گذشته نشان می‌دهد که انجام مسئولیت‌های اصلی مدیر ارشد حساسی ممکن است به دلیل گزارش‌دهی به مراجع مختلف، از جمله هیات مدیره، کمیته‌های حساسی، مدیر ارشد مالی به خطر بیفتند و فشار مقامات، عدم حمایت یا تعارض منافع ممکن است به خطوط متفاوت گزارش‌دهی (گزینه‌های تصمیم) بیانجامند (کریستوفر، سارنس و لیونگ، ۲۰۰۹). این خطوط مختلف، نتیجه ساز و کارهای شناختی هستند که تصمیم‌گیرندگان از وجودشان بی‌اطلاع هستند (راجرز، ۱۹۹۹). به عنوان مثال، حسابرسان داخلی عقیده دارند که به دلیل فشارهای مدیریتی، در گزارش کلاهبرداری یا اشتباهات آزادی ندارند (ال-تواجری، بریرلی و گویلیام، ۲۰۰۳). علاوه بر این، نورمن و سایرین (۲۰۱۰) دریافته‌اند که حسابرسان داخلی ارزیابی ریسک خود را به دلیل فشار کمیته حساسی کاهش می‌دهند. سوینی و رابرت^۱ (۱۹۹۷) نیز دریافته‌اند که میزان رشد اخلاقی یک حسابرسان داخلی حساسیت وی را نسبت به موارد اخلاقی و قضاوت‌های آزاد تحت تاثیر قرار می‌دهد. تغییر تمرکز از اهمیت خطوط گزارش‌دهی حساسی داخلی به موضوع تصمیم گزارش‌دهی، می‌تواند توضیحی برای وضعیت پیچیده خطوط گزارش‌دهی حساسی داخلی در

1. Gramling, Maletta, Schneider, & Church

2. Boyle, DeZoort, & Hermanson

3. Chambers & Odar

4. Christopher, Sarens, & Leung

5. Al-Twaijry, Brierley, & Gwilliam

6. Sweeney and Roberts

واقعیت ارائه نماید.

علاوه بر این، تحقیقات قبلی در زمینه خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی یافته‌های متناقضی را گزارش کرده‌اند. برخی پژوهش‌ها با پیشنهاد گزارش‌دهی عملکردی به مراجع بالا و گزارش‌دهی اداری به مدیر ارشد اجرایی از خطوط گزارش‌دهی دوگانه پشتیبانی کرده‌اند (هولت، ۲۰۱۲ و مونرو و استوارت، ۲۰۱۱). در مقابل، در مطالعات دیگر اینگونه استدلال شده است که مشکلاتی در کاستی‌های گزارش‌دهی مستقیم مدیران حسابرسی داخلی به کمیته‌های حسابرسی وجود دارد (بامه-الدرد، براندون، مسی، ریتنبرگ و استفانیاک^۱، ۲۰۱۳ و اشنایدر، ۲۰۰۹). راهنماهای نظارتی معمولاً قادر نیستند وظایف مراجع بالای سازمانی (مثلاً هیات مدیره و کمیته حسابرسی) را در قبال عملکرد حسابرسی داخلی، به صراحت مشخص نمایند. در نتیجه، منابع و شرایط محیطی گوناگون می‌توانند به تصمیمات گزارش‌دهی متفاوتی منجر گردند. به عنوان مثال، توانایی‌های شناختی تصمیم‌گیرندگان یک ورودی اصلی در فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد و تمامی افراد قادرند از این توانایی‌ها به منظور اطمینان از قضاوت عاری از خطا بهره بگیرند (لیبی و لوفت^۲، ۱۹۹۳). علاوه بر این، نیلسون و سایرین (۲۰۱۵) دریافتند که محیط کاری استراتژیک ممکن است سبب آشکار شدن رویکردهای روش‌شناسی متفاوتی نسبت به تصمیم‌گیری گردد. بنابراین، تنوع مربوط به موقعیت‌های مرتبط با قانون، مقررات، هنجارها، فرهنگ و اخلاقیات ممکن است به فرآیندهای تصمیم‌گیری متفاوتی بیانجامد. در نتیجه، انتظار می‌رود که مدیران حسابرسی داخلی که موقعیت‌های متفاوتی را تجربه می‌کنند برای تصمیم‌گیری در مورد گزارش‌دهی از موقعیت‌های اخلاقی متفاوتی پیروی نمایند (برای مثال، ممکن است بر منافع شخصی خود یا دیگران تمرکز نمایند یا صرفاً و بدون در نظر گرفتن عواقب دنیاله رو قوانین باشند).

پژوهش‌های گذشته تنها بر تعیین میزان اهمیت خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی تمرکز داشته‌اند (فریزر و لیندزی^۳، ۲۰۰۴؛ هولت^۴، ۲۰۱۲؛ هوس، کوچتوا-کوزلوسکی و دارکی^۵، ۲۰۱۵؛ نورمن، رز و رز^۶، ۲۰۱۰) و تاکنون، هیچ مطالعه‌ای برای بررسی مولفه‌های اخلاقی و موضوعات مربوط به خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی انجام نگرفته است (مثلاً تصمیمات گزارش‌دهی مدیر حسابرسی داخلی). همین امر ممکن است، ناسازگاری‌های میان نتایج مطالعات گذشته را توضیح دهد. این مسئله تا حدودی ناشی از تغییرات اخیر در پیشرفت‌های استراتژیک و فناوری‌های سازمان‌ها می‌باشد (دلویته^۷، ۲۰۱۸). به عنوان مثال، سازمان‌ها با ریسک‌های سایبری و خطرات ناشی از ابزارهای هوش مصنوعی روبه‌رو می‌باشند که مقابله با آن‌ها نیازمند

1. Bame-Aldred, Brandon, Messier, Rittenberg, & Stefaniak

2. Libby & Luft

3. Fraser & Lindsay

4. Holt

5. Hoos, Kochetova-Kozloski, & D'Arcy

6. Norman, Rose, & Rose

7. Deloitte

نوآوری مستمر می‌باشد. افزون بر این، دلویته (۲۰۱۸) ادعا می‌کند که جامعه جهانی در حال تجربه انقلاب صنعتی چهارم می‌باشد، که در آن فناوری‌های جدید، دیجیتالی شدن امور و هوش مصنوعی به طور چشمگیری در حال تغییر چشم انداز تجارت می‌باشند. به منظور مطالعه گرایش‌های تصمیم‌گیرندگان نسبت به اقدامات‌شان، بهتر است مسیرهای مشخص شده توسط فرآیندهای تصمیم‌گیری منحصر به فرد را از یکدیگر تفکیک نماییم. از این رو، به منظور قبول ابزارها و تکنیک‌های نوین (مانند مولفه‌های خطرات سایبری، دیجیتالی شدن امور و هوش مصنوعی) و نیز به تصویر کشیدن صلاحیت‌های مورد نیاز برای پاسخگویی موثر به چالش‌های انقلاب صنعتی چهارم از یک مدل تصمیم‌گیری (مدل تفکر فرآیند اخلاقی) استفاده شده است (دلویته، ۲۰۱۸ و راجرز، ۲۰۰۹). مدل تفکر فرآیند اخلاقی در مفهوم‌سازی برخی موارد مهم در زمینه‌های حسابداری و مدیریت (فاس و راجرز، ۲۰۱۱؛ راجرز، سیمون و گابریلسون^۱، ۲۰۱۷)، اخلاق/مسئولیت اجتماعی شرکت (راجرز، سودربام^۲ و گوایرال، ۲۰۱۴) و معماهای اخلاقی در حسابرسی (گوایرال و سایرین، ۲۰۱۵) کاربرد دارد. این مدل یک چارچوب مفهومی گسترده، برای توضیح فرآیندهای مرتبط که تصمیمات اثرگذار بر شرکت را تحت تاثیر خود قرار می‌دهند، ارائه می‌نماید (نات^۳، ۱۹۹۸؛ تروینو و یانگ بلا^۴، ۱۹۹۰). کاربرد منحصر به فرد این مدل آن است که مسیرهای اخلاقی را در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی مشخص می‌نماید (یعنی فرآیند موازی به جای فرآیند سریالی). این مدل ساختارهای ادراک (قالب بندی شرایط محیطی)، اطلاعات، قضاوت (تحلیل اطلاعات/شرایط محیطی) و گزینه تصمیم‌گیری را با یکدیگر مرتبط می‌سازد. با این وجود، نیازی نیست که هر چهار مفهوم در کلیه مسیرهای اصلی حاضر باشند. به همین دلیل، به منظور بررسی موقعیت‌های اخلاقی اساسی خطوط گزارش دهی مدیران حسابرسی داخلی، مطالعه حاضر بر مسیرهای اخلاقی اولیه (مبتنی بر ترجیح، مبتنی بر قانون و مبتنی بر اصول) تمرکز دارد. سه مسیر اخلاقی اولیه بیش از سایر مسیرها در حسابداری و حسابرسی مورد بررسی و استفاده قرار گرفته‌اند (راجرز و سایرین، ۲۰۰۹). این مسیرها به عنوان موقعیت‌های اخلاقی اساسی نشان دهنده (۱) سودمندی فرد؛ (۲) قوانین مربوط به یک سازمان/جامعه؛ و (۳) اهمیت گروه به منظور دستیابی به هدف در نظر گرفته می‌شوند (راجرز و گاگو، ۲۰۰۴). به عنوان مثال، راجرز (۲۰۰۹، ص ۲۶) اظهار داشت که "در مقایسه با افرادی که با یک نظام اخلاقی و اصول و قوانین ضعیف و یا در فقدان آن اقدام می‌کنند، احتمال بالاتری وجود دارد که افراد متمایل به تفکر فرآیند اخلاقی رفتار اخلاقی داشته باشند".

مدل مذکور تعاملات موجود میان ادراک، اطلاعات و قضاوت را پیش از اتخاذ تصمیم نشان می‌دهد. این رویکرد قادر است روابط میان محدودیت‌ها یا علل تصمیمات را با وضوح بیشتری آشکار سازد (راجرز، ۱۹۹۷). با تکیه بر این مدل، چگونگی تصمیم‌گیری مدیر حسابرسی داخلی

1. Simon, & Gabriellsson

2. Söderbom

3. Nutt

4. Trevino & Youngblood

در مورد اینکه گزارش‌های سازمانی خود را به چه کسی ارائه نماید، مشخص ساخته و مسیرهای اخلاقی خاص خطوط گزارش دهی حسابداری داخلی را تبیین می‌شود. با توجه به ادبیات موضوعی این پژوهش، سوال‌های زیر مطرح می‌شوند: آیا میان ادراکات مدیران حسابداری داخلی از چارچوب حاکمیت شرکتی و روابط آن‌ها با مرجع مناسب برای گزارش دهی رابطه وجود دارد؟ آیا میان ادراکات مدیران حسابداری داخلی از چارچوب حاکمیت شرکتی و میزان استفاده آن‌ها از ابزارها و فناوری اطلاعات رابطه وجود دارد؟ آیا میان ادراکات مدیران حسابداری داخلی در زمینه تخصص فنی (ارزیابی ریسک، کنترل، پیروی از چارچوب عملکرد حرفه‌ای، شناسایی محیط تجاری و عوامل صنعتی و غیره) و میزان استفاده از ابزارها و فناوری اطلاعات رابطه وجود دارد؟ آیا میان میزان استفاده از ابزارها و فناوری اطلاعات و رابطه میان حسابداری داخلی و مرجع مناسب برای گزارش دهی رابطه وجود دارد؟

۲. مبانی نظری پژوهش:

۲-۱. حسابداری داخلی و اخلاق

نهادینه کردن رفتار اخلاقی در سازمان‌ها می‌تواند اصول اخلاقی را در سازمان‌ها تقویت کند و در صورت تحقق، این امر سبب کاهش بی‌عدالتی و افزایش روحیه تعهد کارکنان از یک سو و بالندگی سازمان‌ها و پیشرفت جامعه از سوی دیگر شود (صفرزاده و کریم‌داد، ۱۳۹۹). این باور وجود دارد که حلقه مفقوده توسعه حرفه حسابداری در ایران، عنصر «اخلاق» محسوب می‌گردد و اگر سیاست‌گذاری در عرصه‌های گوناگون باهدف نیل به ایجاد جامعه اخلاقی صورت پذیرد، می‌توان به غبارزدایی از چهره خاکستری اقتصاد ایران و نمایان شدن تصویر عاری از فقر و آسیب آن امیدوار بود. اخلاق، اکسیر نجات‌بخش جامعه برای تداوم حیات آن است. همچنین عرصه حسابداری از این امر مستثنی نیست، لذا اعتقاد بر این است که داروی شفابخش اقتصاد بیمار کشور، جز اخلاق نیست. وقتی با یک مشکل جدی در این حوزه مواجه می‌شویم، باید مشکل را ریشه‌یابی کرده و زمینه آن را در گذشته پیدا کنیم. با ریشه‌یابی می‌توان آسیب را شناسایی و به حوزه‌هایی که بی‌توجهی شده، توجه نشان داد. اخلاق و تعهد حرفه‌ای به یک حلقه مفقوده تبدیل شده و موجب عدم اتصال دیگر حلقه‌های حرفه حسابداری شده است. حلقه اخلاق در حرفه حسابداری باید به دیگر حلقه‌ها متصل شده تا خدمات حسابداری که ارائه می‌شود، با ارزش بوده و علاوه بر کسب رضایت استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری، رضایت‌مندی جامعه حسابرسان را نیز به دنبال داشته باشد (سوبا و مازلینا، ۲۰۱۷).

وجود حسابداری داخلی برای تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، تقویت حاکمیت شرکتی، استقرار و ارتقاء سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی و ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم، ارزیابی اثر بخشی و کارآیی استفاده از منابع

بنگاه، کمک به مدیریت ریسک راهبردی و اطمینان‌یابی از شفافیت در گزارشگری در سطح داخلی و برونی سازمان، ضرورتی انکارناپذیر است (داداشی، کردمنجیری و برادران، ۱۳۹۶). لذا بررسی فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی و علی‌الخصوص اتخاذ تصمیمات اخلاقی توسط آن‌ها، با توجه به آثار گسترده‌ای که بر سازمان و مدیریت آن خواهد داشت، از اهمیت قابل توجهی برخوردار است (رحمانی نیا و یعقوب نژاد، ۱۳۹۶). حسابرسی (از جمله حیطه حسابرسی داخلی)، مستلزم قضاوت و تصمیم‌گیری است و حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود به طرق مختلف با تصمیم‌گیری سر و کار دارند. در حسابرسی داخلی انجام هر وظیفه‌ای مستلزم انتخاب و گزینش از میان راه‌کارهای موجود است و چنین اقدامی تصمیم‌گیری محسوب می‌شود. تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را می‌توان نوعی تصمیم تعریف نمود که حسابرسان داخلی بر اساس مفاهیم و ملاحظاتی اخلاقی (نظیر؛ بی طرفی، درستکاری، رازداری و غیره) اتخاذ می‌نمایند. تصمیم‌هایی که از نظر اخلاقی ابهام داشته باشند، باعث می‌شوند محیط گزارشگری مالی دچار خطا و اشتباه شود (مرادی و زکی‌زاده، ۱۳۹۳).

بر طبق استاندارد شماره ۲۱۱۰ انجمن حسابرسان داخلی با عنوان "راهبری"، اولین و مهم‌ترین انتظار از واحد حسابرسی داخلی در حوزه راهبری شرکتی، ترویج اصول و ارزش‌های اخلاقی مناسب در سازمان است (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۵، صفحه ۱۴۸). در این پژوهش سعی بر این است تا با مدل تفکر فرآیند اخلاقی مسیرهای اخلاقی گزارش‌دهی حسابرسی داخلی و عوامل تاثیرگذار بر شکل گزارش به مراجع ذی‌صلاح مورد ارزیابی قرار گیرند و نوع ارتباطات مشخص شود. مدل تفکر فرآیند اخلاقی برای مفهوم‌سازی معماهای اخلاقی در فرآیند حسابرسی قابل استفاده است (گونزالو-انجلو^۱، ۲۰۱۵؛ راجرز، گوایرال و گونزالو، ۲۰۰۹).

۲-۲- مدل تفکر فرآیند اخلاقی

مدل تفکر فرآیند اخلاقی برای مفهوم‌سازی معماهای اخلاقی در فرآیند حسابرسی قابل استفاده است (گوایرال^۲، راجرز، روایز^۳ و گونزالو-انجلو^۴، ۲۰۱۵؛ راجرز، گوایرال و گونزالو، ۲۰۰۹). کاربرد ویژه این مدل، شفافیت بخشیدن به مسیرهای بحرانی در طی فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی می‌باشد (رویکرد موازی به جای فرآیند سریالی/رویکرد ورودی-خروجی). این مدل شامل ساختارهای ادراک (قالب‌بندی شرایط محیطی)، اطلاعات، قضاوت (تحلیل اطلاعات/شرایط محیطی) و گزینه تصمیم‌گیری می‌باشد. به این ترتیب، مدل مذکور برای مطالعه خطوط گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی، به ویژه شناسایی مسیرهای اخلاقی خطوط گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی از طریق مشخص نمودن تاثیر ادراک و اطلاعات بر تصمیم‌گیری، مفید شناخته شده است. مدل تفکر فرآیند اخلاقی ادبیات مرتبط با خطوط گزارش‌دهی مدیران

1. Gonzalo-Angulo

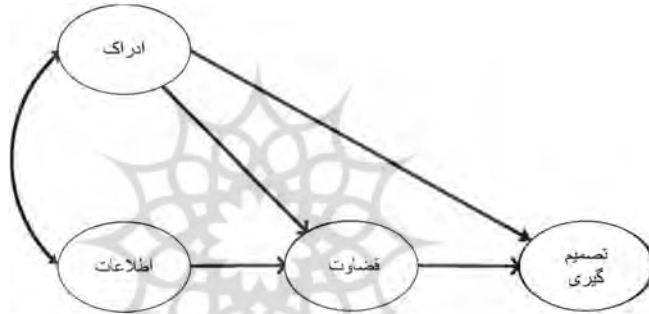
2. Guiral

3. Ruiz

4. Gonzalo-Angulo

ارشد حسابرسی را از طریق بررسی مسیرهای اخلاقی گزینه‌های تصمیم گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی ارتقا بخشیده و نقش مهمی در ارزیابی بی طرفی و استقلال حسابرسان داخلی (ابوت، پارکرو پیترز^۱، ۲۰۱۲؛ ابوت، داورتی^۲، پارکر و پیترز، ۲۰۱۶؛ لین، پیزینی، وارگوس و باردهان^۳، ۲۰۱۱)، مدیریت سازمانی (سارنس، عبدالمحمدی و لenz^۴، ۲۰۱۲) و تصمیم‌گیری مبتنی بر اتکا^۵ حسابرسان خارجی (مونرو و استوارت^۶، ۲۰۱۱) ایفا کرده است. پیشرفت‌های سریع حوزه‌های دیجیتال و فناوری هوش مصنوعی (دومای، برناردی، گاتریه و دیمارتینی^۷، ۲۰۱۶)، تغییرات محیط‌های نظارتی و تغییر در چشم انداز خطرات سایبری درک بهتر تصمیمات گزارش‌دهی حسابرسان داخلی را ضروری تر نموده است.

شکل ۱. مدل تفکر فرایند اخلاقی (آغاز اخلاقی، راجرز، ۲۰۰۹، ص ۱۹).



مدل تفکر فرایند اخلاقی در شکل (۱) نشان داده شده است. چنان که مشاهده می‌شود، این مدل شش مسیر اخلاقی اصلی تاثیرگذار بر تصمیم را مشخص می‌نماید (راجرز، ۲۰۰۹).

1. Abbott, Parker, & Peters
2. Daugherty
3. Lin, Pizzini, Vargus, & Bardhan
4. Sarens, Abdolmohammadi, & Lenz
5. reliance decision
6. Munro & Stewart
7. Dumay, Bernardi, Guthrie, & DeMartini

جدول شماره ۱: مسیرهای اخلاقی تاثیرگذار بر تصمیم

D→P	مبتنی بر ترجیح (خودخواهی اخلاقی) ^۱	مسیرهای اخلاقی اولیه
P→J→D	مبتنی بر قانون (وظیفه‌شناسی) ^۲	
I→J→D	مبتنی بر اصول (کاربردگرایی) ^۳	
I→P→D	مبتنی بر نسبت ^۴	مسیرهای اخلاقی ثانویه
P→I→J→D	مبتنی بر پرهیزگاری ^۵	
I→P→J→D	مبتنی بر اصول مراقبت ^۶ (سهامداران)	

جهت فلش‌ها در نمودار نشان دهنده رابطه یا تاثیر یک ساختار بر ساختار دیگر است.

1. Ethical egoism\ 2. Deontology\ 3. Utilitarianism\ 4. Relativism based\ 5. Virtue ethics based\ 6. Ethics of care based

مدل تفکر فرایند اخلاقی (راجرز، ۲۰۰۹؛ راجرز و سایرین، ۲۰۰۹) فرایند تصمیم‌گیری را به چهار مفهوم کلی ادراک (P)، اطلاعات (I)، قضاوت (J) و گزینه تصمیم‌گیری (D) تقسیم می‌کند (شکل ۱). این مراحل همواره در فرایندهای تصمیم‌گیری حاضر بوده و نتایج تصمیم را تنظیم یا اولویت‌بندی می‌نمایند (فاس و راجرز، ۲۰۱۱). در این مدل، ادراک و اطلاعات به یکدیگر وابستگی دارند، چرا که اطلاعات می‌تواند بر نحوه قالب بندی یک مشکل (ادراک) توسط تصمیم‌گیرنده یا نحوه انتخاب شواهد (اطلاعات) برای مراحل آتی تصمیم‌گیری (قضاوت و گزینه) اثرگذار باشد (راجرز و سایرین، ۲۰۰۹، ص ۳۵۰). سطوح بالاتر انسجام میان ادراک و اطلاعات غالباً نشان‌دهنده آن است که اطلاعات موجود معتبرتر و مرتبط‌تر می‌باشند. میزان در دسترس بودن / قابل اطمینان بودن / مرتبط بودن اطلاعات بر توانایی دستیابی به سطح بالاتری از پردازش تصمیم‌گیری اثرگذار است. فشار زمانی و تغییرات محیطی و سطح تخصص در جمع‌آوری عاقلانه دانش می‌تواند به سمت مواضع اخلاقی جایگزین سوق داده شود (راجرز، ۲۰۰۹). نیلسن، میچل و نورکلین^۱ (۲۰۱۵، ص ۷۸) استدلال کردند که، نحوه رویارویی با عدم اطمینان اطلاعات و تعامل با پیوستگی شرکت‌کنندگان در تصمیم‌گیری در هر شرکت متفاوت است. افراد معمولاً اطلاعات و ادراک را در طول مرحله قضاوت و پیش از تصمیم‌گیری کدگذاری و تحلیل می‌کنند. با این وجود، خطاها، فشار یا تعارض منافع بر گزینه‌های تصمیم‌گیرنده/این مسئله ناشی از ساز و کارهای شناختی است که تصمیم‌گیرندگان از آن‌ها بی‌اطلاع هستند (راجرز، ۱۹۹۹).

به طور کلی، این مدل چارچوبی مفهومی برای بررسی فرایندهای مرتبط اثرگذار بر تصمیمات اخلاقی ارائه می‌نماید. فرآیند نخست (ادراک در شکل (۱)) مربوط به تحلیل اکتشافی اثرات قالب‌بندی می‌باشد (کانمان، ۲۰۰۳)، که می‌تواند قضاوت و گزینه تصمیم‌گیری را تحت الشعاع خود قرار دهد. در مطالعه حاضر، ادراک به محیط مدیران ارشد حساسی و نحوه نگاه آن‌ها به اطلاعات موجود اطلاق می‌گردد. ادراک سطحی بالاتر از فعالیت ذهنی است که شامل تحلیل

1. Nielsen, Mitchell, and Nørreklit

اطلاعات حسابداری نیز می‌شود. این پردازش ادراکی واکنشی خودکار به اطلاعات است، و پاسخ‌های افراد بنا به میزان تجربه و صلاحیت، روحیه، محیط و ... متفاوت می‌باشند. در این مدل، اطلاعات بر قضاوت اثرگذار است. به عنوان مثال، ارزیابی تصمیم‌گیرندگان از چشم اندازه‌های خاص تحت تاثیر تجربیات گذشته و اطلاعات محفوظ ایشان می‌باشد. معمولاً پیش از آن که مدیران ارشد حسابداری تصمیم بگیرند که به چه مرجعی گزارش بدهند، اطلاعات را کدگذاری کرده و نموداری از دانش برای مشکل موجود تهیه می‌نمایند. علاوه بر این، استراتژی‌های قضاوت اثرگذار بر گزینه‌های تصمیم‌گیری کاملاً تحت کنترل مدیران ارشد حسابداری می‌باشند. در نتیجه، ادراک و قضاوت می‌توانند بر گزینه تصمیم اثرگذار باشند.

حال این سوال مطرح می‌شود که چرا از مدل تفکر فرایند اخلاقی استفاده می‌شود؟

بحران‌های مالی آگاهی، نگرش و رفتار کارکنان را نسبت به خطرات داخلی و خارجی برجسته‌تر کرده است. افزون بر این، فشار رکود و تغییرات محیطی خطرات جدید و متفاوتی را به وجود آورده‌اند. این تغییرات نشان دهنده رشد اندازه، دامنه و پیچیدگی فعالیت‌های تجاری می‌باشند. اکنون، عملکرد حسابداری داخلی به عنوان یکی از اصلی‌ترین پایه‌های ساختار حاکمیت سازمان‌ها شناخته می‌شود (گراملینگ، مالتا، اشنایدر و چرچ، ۲۰۰۴). مسئولیت‌های حسابرسان داخلی به گونه مستقیم به انتظاری برای ارائه اطمینانی فراتر از حیطه‌های استراتژی، ریسک و تحلیل پایدار در نظر گرفته می‌شوند. (بویل، دی زورت و هرمانسون، ۲۰۱۵؛ چمبرز و اودار، ۲۰۱۵).

ادبیات گذشته نشان می‌دهد که انجام مسئولیت‌های اصلی مدیر ارشد حسابداری ممکن است به دلیل گزارش دهی به مراجع مختلف (من جمله هیات مدیره، کمیته‌های حسابداری (ACS^۱)، مدیر ارشد مالی (CFO^۲)) به خطر بیفتند.

افزون بر این، سطوح دانش و تخصص، انگیزه‌ها و مشکلات پیش روی مدیران ارشد حسابداری مختلف با یکدیگر متفاوت می‌باشند. این تفاوت‌ها بر خطوط گزارش دهی آن‌ها نیز اثر گذارند. برای مثال، اگر سطح تخصص یک مدیر ارشد حسابداری بسیار بالا باشد، وی در نتیجه اعتماد بالاتر به اطلاعات خود با سرعت بیشتری تصمیم‌گیری می‌نماید ($P \rightarrow D$). با این حال، این مسیر ممکن است به سایرین صدمه بزند، چرا که در آن اطلاعات مهمی نادیده گرفته شده است. می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که تصمیم‌گیری بدون تحلیل وضعیت برای همه افراد مقدور نمی‌باشد. به همین دلیل، پیش از اتخاذ تصمیم، افراد وارد مرحله قضاوت می‌شوند ($P \rightarrow J \rightarrow D$). در این مسیر، مدیران ارشد حسابداری کاملاً از قوانین و مقررات آگاه هستند، اما زمانی که این قوانین هنوز کاملاً شکل

1. Gramling, Maletta, Schneider, & Church
2. Boyle, DeZoort, & Hermanson
3. Chambers & Odar
4. Audit Committees
5. The Chief Financial Officer

نگرفته‌اند، سایر عوامل قدرت بیشتری برای تسهیل معامله می‌یابند (پنگ، سان، پینکام و چن^۱، ۲۰۰۹). به همین طریق، وجود اطلاعات معتبر و مرتبط به تصمیم‌گیرندگان این امکان را می‌دهد که وضعیت را تحلیل کرده و سپس تصمیم‌گیری نمایند ($I \rightarrow G \rightarrow D$). این اطلاعات به مدیران ارشد حساسی این امکان را می‌دهد که اطلاعات موجود را بررسی نموده و بر اساس اصل سود حداکثر و ضرر حداقل تصمیم‌گیری نمایند. با این وجود، ارزش‌های افراد با یکدیگر متفاوتند و نمی‌توانند به طور یکسان اعمال گردند.

چنین استدلال می‌شود که هریک از این مسیرهای اخلاقی اصلی می‌تواند به تفسیر یک معمای اخلاقی مرتبط با اظهار نظری اشتباه یا یک مورد سوء استفاده از دارایی منجر شده یا آن را تحت تاثیر خود قرار دهد. برای مثال، جونز (۱۹۹۱) اظهار داشت که افراد و سازمان‌ها مواضع اخلاقی را به عنوان محرک‌های فرآیندهای تصمیم‌گیری و اقدام در نظر می‌گیرند.

۳-۲- مسیر مبتنی بر ترجیح (خودخواهی) $P \rightarrow D$

این مسیر مبتنی بر عملکرد افراد در راستای منافع شخصی‌شان می‌باشد (راجرز و گاگو، ۲۰۰۱). آن‌ها بر نیازها، خواسته‌ها و غرایض خود تمرکز داشته و تنها به آنچه آن‌ها را به طور مثبت تحت تاثیر قرار می‌دهد اهمیت می‌دهند. بنابراین، در صورت تعارض منافع، منافع خود را به منافع سایرین ترجیح می‌دهند (راجرز، ۲۰۰۹). معنای "ترجیح" بر وجود یک گزینه تصمیم واقعی در میان سایر گزینه‌های جایگزین دلالت دارد. این گزینه‌های جایگزین را می‌توان به عنوان یک منبع انگیزه‌ای (مانند شادی، رضایت و رضایت خاطر) در نظر گرفت، به این ترتیب که ترجیحات افراد انتخاب یک گزینه تصمیم را ممکن می‌سازد (راجرز، ۲۰۰۹). تصمیم‌گیری بر اساس ادراک و نادیده انگاشتن قضاوت‌ها یا اطلاعات گذشته انجام می‌گیرد. در این راستا، استانداردهای حساسی داخلی نیازمند ارزیابی مستقل و هدفمند در مورد هر تصمیم می‌باشد. لامپه، اسمیت و نشیم^۲ (۱۹۹۲) رفتار خودخواهانه را مورد بررسی قرار داده و دریافتند که چنین رفتاری بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تاثیری منفی داشته است. آن‌ها اظهار داشتند که "حسابرسان همواره تصمیمات اخلاقی محافظه کارانه می‌گیرند تا از نقض قوانین، مقررات یا اصول جلوگیری نمایند... با این حال، این موضوع در همه شرایط صادق نیست"

مولر^۳ (۲۰۰۴) اظهار داشت که ممکن است مدیران ارشد حساسی زمان خود را میان کمک‌رسانی به کمیته حساسی، مدیریت و حسابرسان خارجی تقسیم نمایند، که این موضوع سبب بروز محدودیت زمانی برای ایشان می‌گردد. می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که اطلاعات غیر قابل دسترسی، منافع شخصی و فشار زمانی می‌توانند مدیران ارشد حساسی را به پیروی از مسیر اخلاقی مبتنی بر ترجیح ترغیب نمایند. بنابراین، تصمیم‌گیری در مورد این‌که به چه کسی می‌بایست گزارش داده شود، پس از نادیده انگاشتن قضاوت یا سیگنال‌های اطلاعاتی گذشته انجام

1. Peng, Sun, Pinkham, & Chen

2. Lampe, Smith, and Nesheim

3. Moeller

می‌گیرد. با استفاده از این مسیر، مدیران ارشد حسابرسی (که تحت تاثیر ادراک خود می‌باشند) فرصتی به دست می‌آورند تا مشکلات اخلاقی را با استفاده از تخصص کافی و اخلاق فردی خویش حل نمایند.

۴-۲- مسیر مبتنی بر قانون (وظیفه شناسی) $P \rightarrow J \rightarrow D$

در این مسیر، تصمیمات توسط قوانین، رویه‌ها، دستورالعمل‌ها و حقوق فردی اتخاذ می‌گردند. تصمیمات در این مسیر فاقد نتیجه، قضاوت محور و مشروط به درک فرد از قانون و مقررات می‌باشند. از آنجا که تصمیم‌گیری بر اساس قوانین انجام می‌گیرد، دسترسی به اطلاعات ضرورتی ندارد (راجرز، ۲۰۰۹). برای مثال، گواپرال، راجرز، رویز و گونزالو^۱ (۲۰۱۰) نحوه تاثیر پیامدهای درک شده بر تصمیم‌گیری حسابرسان را مورد بررسی قرار داده و چنین نتیجه‌گیری نمودند که ادراکات حسابرسان در مورد پیامدهای ابراز یک نظر معتبر حسابرسی زیربنای اصلی تصمیمات گزارش‌دهی حسابرسی می‌باشند. نمونه دیگر این مسئله مطالعه لامپه و سایرین (۱۹۹۲) می‌باشد که در آن رفتار خودخواهانه تاثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان مورد سنجش قرار گرفت؛ آن‌ها دریافتند که اصول مبتنی بر قانون مهم‌ترین تاثیر را بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دارند، به ویژه زمانی که مسائل خارجی، قضاوت اخلاقی و نفع شخصی نیز به منظور تحلیل موقعیت پیش از تصمیم‌گیری لحاظ شوند. آگاهی کارکنان در مورد مقررات می‌تواند احتمال تخلفات اخلاقی را کاهش دهد (کوردیس و لمبرت^۲، ۲۰۱۷). در الگوی پژوهشی حاضر، حسابرسان داخلی عموماً از طریق گزارش‌دهی کاربردی به کمیته حسابرسی و گزارش‌دهی اداری به مدیر ارشد اجرایی از استانداردهای استقلال سازمان پیروی کرده‌اند. این شیوه در مسیر $P \rightarrow J \rightarrow D$ مشخص شده است (در این مسیر قانون نسبت به محتوا در اولویت می‌باشد، زیرا مفهوم اطلاعات (I) در اهداف تصمیم‌گیری نادیده گرفته شده است (گواپرال و سایرین، ۲۰۱۰). به همین ترتیب و بر اساس رویکرد مبتنی بر قانون، حسابرسان داخلی می‌بایست به بالاترین مرجع سازمان گزارش‌های خود را ارائه نمایند. با این حال، در برخی مواقع (مثلاً مواقعی که تعارض منافع وجود داشته باشد)، ممکن است حسابرسان از رویه‌های تحلیلی برای تصمیم‌گیری استفاده نمایند. بنابراین، هر تصمیم می‌بایست، صرف نظر از محتوای تصمیم، شامل یک زمینه مبتنی بر قانون به منظور تکامل تحلیلی شواهد (مثبت و منفی) باشد.

تصمیم‌گیری در این مسیر قضاوت محور و مشروط بر ادراک فرد از قوانین و مقررات می‌باشد (راجرز و گاگو^۳، ۲۰۰۱). با توجه به مطالعات انجام شده در حمایت از خطوط گزارش‌دهی دوگانه، ممکن است چنین فرض شود که مدیران ارشد حسابرسی برای اعمال استاندارد استقلال سازمان از صلاحیت بالایی برخوردار می‌باشند. در این مطالعات چنین فرض شده است که هیچ مشکل، فشار زمانی یا مورد اخلاقی تاثیر گذاری بر منافع مدیران ارشد حسابرسی یا دیگران وجود

1. Ruiz, and Gonzalo

2. Cordis & Lambert

3. Gago

ندارد. چنین انتظار می‌رود که حساب‌رسان با رویکرد پیشرفت اخلاقی سنتی بیش از سایرین از استانداردهای استقلال حرفه‌ای پیروی نمایند (سوینی و رابرتس، ۱۹۹۷). این بدان معنی است که مدیران ارشد حساسی می‌بایست از طریق ارائه گزارش به هیات مدیره یا کمیته حساسی پیرو مسیر مبتنی بر قانون باشند؛ در این مسیر، تصمیم‌گیری فاقد نتیجه بوده و قوانین بدون در نظر گرفتن محتوای معامله اجرایی می‌گردند. تصمیم‌گیری بر اساس قضاوت مبتنی بر درک رویداد انجام می‌گیرد. مسیر $(P \rightarrow J \rightarrow D)$ نشان می‌دهد که داشتن اطلاعات ضرورتی ندارد، زیرا مدیر ارشد حساسی با مقررات آشنایی کامل دارد. در این حالت، خطوط گزارش‌دهی مدیران ارشد حساسی توسط قوانین (استانداردها، منشور و اصول اخلاقی) کنترل می‌شوند.

مسیر اخلاقی مبتنی بر قانون ایده تصمیمات نامتناقض (در صورتی که قوانین به طور مشابه و بدون تعصب اجرا شوند، ممکن است تصمیمات نامتناقض اتخاذ گردند) را تقویت می‌نماید. با این حال، مواقعی پیش می‌آید که قوانین از محتوای معامله حسابداری پشتیبانی نمی‌کنند. به عنوان مثال، تهدید استقلال از قدرت ضعیف اعمال شده توسط کمیته حساسی (نه مدیران رده بالا) (روسی^۱، ۲۰۱۵) یا تعارض منافع دو مدیر (نورمن و سایرین، ۲۰۱۰) ناشی می‌شود. علاوه بر این، نتایج مطالعات پیشین نشان داده است که کیفیت پایین‌تر گزارش‌دهی مالی با استفاده از عملکرد حساسی داخلی (به عنوان یک زمینه آموزشی) همراه می‌باشد، اما یک کمیته حساسی تاثیر گذارقادر است از منفی بودن این تاثیر بکاهد (کریست، ماسلی، شارپ و وود^۲، ۲۰۱۵). لیسیک، نیل، ژانگ و ژانگ^۳ (۲۰۱۶) تایید می‌کنند که اثر بخشی کمیته حساسی با قدرت مدیر ارشد اجرایی رابطه منفی دارد، به ویژه زمانی که مدیر ارشد اجرایی، رییس هیات مدیره باشد. مدیران غیر اجرایی احتمالاً اطلاعات با کیفیت‌تری را فراهم می‌نمایند (یکینی، ادلوپو، اندریکوپولوس و یکینی^۴، ۲۰۱۵).

۵-۲- مسیر مبتنی بر اصول (کاربردگرایی) $I \rightarrow J \rightarrow D$

اصول، نشان دهنده استانداردهایی می‌باشند که به مردم در تصمیم‌گیری یاری می‌رسانند، مانند یک مفهوم یا عقیده (ارزش‌ها، نگرش‌ها و باورها) که حد و حدود یک نتیجه احتمالی را معین می‌کند (راجرز، ۲۰۰۹). مسیر مبتنی بر اصول انعکاس دهنده یک موقعیت کاربردگراییانه است. این مسیر با ارتقاء ارزش‌های مربوط به وفاداری شخصی، درک فکری و آزادی سیاسی بیشتر متوجه آن دسته از پیامدهای تصمیم‌گیری است که برای همه سودمندتر می‌باشند (راجرز، ۲۰۰۹). این مسیر اخلاقی طرفدار این عقیده است که جامعه می‌بایست همواره گسترش دهنده ارزش‌های مثبت (یا کاهشنده ارزش‌های منفی) برای تمامی افراد باشد. بر همین اساس، قوانین همیشه رعایت نمی‌شوند. به این ترتیب، مسیر مبتنی بر اصول نشان دهنده این مطلب است که

1. Roussy
2. Christ, Masli, Sharp, & Wood
3. Lisic, Neal, Zhang, and Zhang
4. Yekini, Adelopo, Andrikopoulos, & Yekini

وزن‌دهی مناسب به اطلاعات می‌تواند نقش مهمی در تعیین گرایش‌های گزارش‌دهی حسابرسان داخلی داشته باشد. نیازها و روابط اجتماعی افراد آن‌ها را به سمت فراگیری اصول از دوستان و خانواده سوق می‌دهد. بر این اساس، افرادی که با استانداردهای گروهی موافقت می‌کنند، غالباً، پیش از تصمیم‌گیری، اطلاعات موجود را نظم داده و مورد بررسی قرار می‌دهند. در این راستا، هدف مسیر مبتنی بر اصول دستیابی به بیشترین منافع سازمانی در خلال تصمیم‌گیری می‌باشد (راجرز و گاگو، ۲۰۰۱).

خلاصه‌ای از نقاط قوت و ضعف خطوط گزارش‌دهی حسابرسانی داخلی در مسیرهای اخلاقی مبتنی بر ترجیح (خودخواهی)، مبتنی بر قانون (وظیفه‌شناسی) و مبتنی بر اصول (کاربردگرایی) در جدول شماره (۲) آورده شده است.

جدول ۲- نقاط قوت و ضعف سه مسیر اخلاقی اولیه

مسیر مبتنی بر اصول (کاربردگرایی)	مسیر مبتنی بر قانون (وظیفه‌شناسی)	مسیر مبتنی بر ترجیح (خودخواهی)	
در مواقعی که قانون صریحی وجود ندارد، ممکن است یک قالب قابل تعمیم عملکرد بهتری در محیط‌های ناپایدار یا متغیر داشته باشد.	زمانی که قوانین بدون تعصب اعمال گردند، تصمیم‌گیری به طور مستمر انجام می‌گیرد.	مدیران ارشد حسابرسانی متخصص معمولاً در حل مسایل اخلاقی که نیازمند تجربه بالایی هستند موفق‌تر عمل می‌کنند.	نقاط قوت
ممکن است ارزش‌ها، نگرش‌ها یا باورهای مدیر ارشد حسابرسانی در همه حال یکسان نباشند. این امر سبب بروز اشکالاتی در گزارش‌دهی گردد.	موقعیت‌هایی به وجود می‌آیند که قوانین از محتوای معامله حسابداری پشتیبانی نمی‌کنند.	هنگام حل یک معمای اخلاقی، مدیر اجرایی ضرورتی برای پیروی از قوانین یا قراردادهای (اصول) ندارد.	نقاط ضعف

۳- پیشینه پژوهش

۱-۳- پژوهش‌های داخلی

صفرزاده و کریم داد (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج یافته‌های پژوهش آن‌ها بر اساس اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه نشان می‌دهد که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معناداری بر شجاعت اخلاقی آن‌ها دارد. همچنین، قرار گرفتن حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسانی، سبب کاهش فشار روانی حسابرسان داخلی می‌شود و برخورداری آن‌ها از حمایت کمیته حسابرسانی سبب افزایش شجاعت اخلاقی آن‌ها در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می‌شود.

نمازی و رجب‌دردی (۱۳۹۷)، در پژوهشی نشان دادند که جایگاه اخلاق در حسابرسانی نزد پژوهش‌گران در سطح بالایی قرار ندارد و تاکنون این موضوع مورد توجه بسیار اندکی قرار گرفته

که می‌تواند زنگ خطری برای جامعه حرفه‌ای و دانشگاهی باشد، لذا در آینده باید این عقب افتادگی به نحو مناسب توسط مدیران جبران شود.

دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) به بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای پرداختند. جامعه آماری پژوهش آنان را حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌داد. یافته‌های پژوهش دریایی و عزیزی با در نظر گرفتن ۱۸۱ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از نمونه نهایی، نشان داد که متغیر شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی ایفای نقش می‌کند.

نمازی و دیگران (۱۳۹۶)، در پژوهشی دیگر دریافتند که حجم مقالات منتشر شده در زمینه اخلاق حسابرسی در نشریه‌های مختلف ایرانی، بسیار کم است و این مقاله‌ها به دو زیر گروه اخلاق هنجاری و اخلاق کاربردی تقسیم می‌شوند. اخلاق هنجاری در حسابرسی امل موضوعه‌هایی نظیر استقلال و درستکاری است که وجود آن برای حسابرس لازم است. اخلاق کاربردی برای نمونه، به مواردی مانند رعایت اخلاق در عمل از قبیل راه‌کارهای افزایش استقلال و جلوگیری از کاهش سطح استقلال حسابرس اشاره دارد.

رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) در پژوهشی دریافتند که، سن حسابرس داخلی، عضویت حسابرس داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرس داخلی، میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرس داخلی (محیط اخلاقی) و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرس داخلی است، می‌توانند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین، نتایج آن‌ها نشان داد، آن دسته از حسابرس‌های داخلی که میزان عاقبت‌اندیشی در آن‌ها بیشتر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی ناشی از اتخاذ تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد اخلاقمدارتری هستند و اینکه، هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیشتر (محدودیت کمتری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیشتری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیشتر توجه خواهند نمود. همچنین، در بررسی الگوی رفتاری حسابرسان داخلی، نتایج نشان داد، حسابرسان داخلی با ویژگی شخصیت متفکر هدفمند، به مسائل اخلاقی، توجه بیشتری دارند.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در مدل‌بندی تأثیر شدت اخلاقی در گزارشگری موارد کنترل داخلی تقلب نیز دریافتند که شدت اخلاقی ادراک شده، تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیر عینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه دین‌داری را تعدیل نخواهد کرد.

مرادی و زکی زاده (۱۳۹۳) در پژوهشی دریافتند که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با هم تعامل دارند و بر انجام عمل غیر اخلاقی تأثیر می‌گذارند. به طور خاص یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که، احتمال این که حسابدار در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف

و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با شرایط دیگر، یک عمل غیر اخلاقی انجام دهد، کمتر است.

مهدوی و ابراهیمی (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های آن‌ها بیانگر این است که فلسفه اخلاقی شخصی دارای تأثیری ضعیف و منفی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی است و تأثیر سایر متغیرهای مورد بررسی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی معنادار نیست.

با توجه به یافته‌های پژوهش ودیعی و متحدین (۱۳۹۱)، به نظر می‌رسد که در ایران بحث جنسیت و مذهب می‌تواند در گرایش به رویکردهای اخلاقی مختلف تأثیرگذار باشد. تحقیقات گذشته در سایر کشورها نشان دادند که فاکتورهای نظیر جنسیت، سطح تحصیلات، مذهب و تجربه کاری ممکن است با استانداردهای اخلاقی هر فرد مرتبط باشند (بالانتین و مکورت، ۲۰۱۱). سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) به بررسی تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان پرداختند. آنان در این راستا، از الگوی تصمیم‌گیری سیمون بهره بردند و بر اساس آن وظایف را به سه حالت ساختار یافته، نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته تقسیم‌بندی کردند. آزمودنی‌های پژوهش نیز به دو گروه با تجربه و کم تجربه طبقه‌بندی شدند. نتایج پژوهش سیرانی و همکاران حاکی از آن بود که تفاوت معناداری بین تصمیم‌گیری گروه‌های مورد آزمایش وجود دارد و حسابرسان کم تجربه به خصوص در مورد وظایف ساختار نیافته، جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند.

۳-۱- پژوهش‌های خارجی

راجرز و الفایی (۲۰۱۹) در پژوهشی نشان دادند که ادراکات و قضاوت‌های متفاوت افراد به همراه سیگنال‌های اطلاعاتی می‌تواند منجر به خطوط گزارش دهی متفاوت (انتخاب تصمیم) شود. ماجد و قانم (۲۰۱۵)، در مطالعه‌ای تحت عنوان مسئله پذیرش وظیفه حسابرسی داخلی: نقش فشار حاکمیت شرکتی و مدیریت منابع سازمانی، تلاش نمودند تا الگویی مفهومی به منظور کمک به بررسی واکنش وظیفه حسابرسی داخلی به فشارهای سازمانی حاکمیت شرکتی و سیستم‌های مدیریت منابع سازمانی ارائه نمایند. نتایج بررسی‌های آنان نشان داد که حاکمیت شرکتی و کنترل ناشی از مدیریت منابع سازمانی، می‌توانند تأثیری قابل توجه بر وظیفه حسابرسی داخلی داشته باشند.

هیشام، ایشاک و عبدالمناف (۲۰۱۴)، در پژوهشی دریافتند که استقلال و اندازه کمیته حسابرسی با افشای اخلاقی اطلاعات رابطه مستقیم دارند. اما تعداد جلسات و تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر افشای اخلاقی اطلاعات تأثیری ندارند.

کوهن و همکاران (۲۰۱۳)، تأثیر قدرت سیستم نظارت مالی را بر قضاوت حسابرسان در محیط حسابداری مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد آزمون کردند. نتایج بررسی آنان در بین نمونه‌های متشکل از ۹۷ حسابرسان با تجربه آمریکایی، بیانگر آن بود که حسابرسان در محیطی

که استانداردهای مبتنی بر اصول بر آن حاکم است، گزارشگری جسورانه صاحب‌کار را نسبت به محیطی که در آن استانداردهای مبتنی بر قواعد ملاک عمل است، محدودتر می‌کنند و این رفتار حسابرسان تحت تأثیر قوی یا ضعیف بودن سیستم نظارت مالی قرار نمی‌گیرد. در مجموع از دیدگاهی کلان، پژوهشگران این‌گونه استدلال کردند که نتایج به دست آمده فارغ از قوت یا ضعف سیستم نظارتی، گواه رفتار محافظه‌کارانه حسابرسان در شرایط استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول است.

ترنر^۱ (۲۰۰۱)، با انجام پژوهشی آزمایشی به بررسی رابطه تقاضا برای پاسخ‌گویی و راهبردهای کسب شواهد حسابرسان پرداخت. در پژوهش وی، بر دو عامل ترجیحات پاسخ‌خواه (مدیران مافوق حسابرسانی) و ماهیت پاسخ تأکید شد. آزمودنی‌های پژوهش مذکور را ۹۳ نفر از حسابرسان ارشد و مدیران شاغل در دو مؤسسه از پنج مؤسسه حسابرسانی بزرگ تشکیل می‌داد. نتایج پژوهش ترنر نشان داد حسابرسان به هنگام مواجه شدن با ارزیاب‌هایی که پیرامون میزان زمان صرف شده به وسیله حسابرسان حساسیت دارند، شواهد کم‌تری را بررسی می‌کنند و بیشتر بر شواهدی تأکید می‌کنند که به وسیله صاحب‌کار فراهم می‌شود. همچنین، شواهد حاکی از آن بود که حسابرسان در عمل، شواهد کم‌تری را آزمون کرده و وقت کم‌تری برای هر مشاهده در مقایسه با شرایط قضاوت صرف می‌کنند.

لارکین (۲۰۰۰)، در پژوهشی با عنوان، توانایی حسابرسان داخلی در تعیین مسائل اخلاقی، به بررسی عوامل مؤثر بر این توانایی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که سن حسابرسان داخلی تأثیر اندکی بر رفتار آنان دارد و حسابرسان دارای تجربه بیشتر در تفسیر مسائل اخلاقی محافظه‌کارتر هستند. همچنین، توانایی زنان در تعیین مسائل اخلاقی بیشتر از مردان است. افزون بر این، افراد در بیشتر موارد خود را از نظر اخلاقی برتر از همکاران خود می‌پندارند.

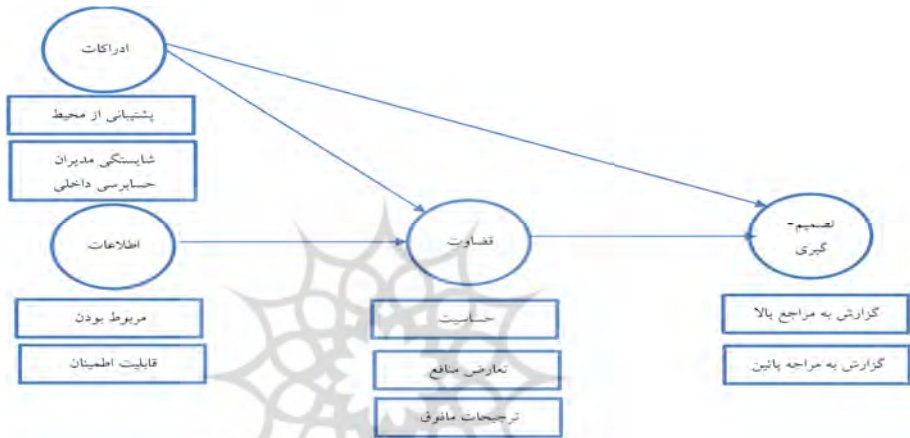
رست (۱۹۸۶)، الگویی چهار جزئی برای توصیف رفتارهای اخلاقی ارائه نمود، این الگو شامل ۱ حساسیت اخلاقی (توانایی شناسایی مشکل اخلاقی)، ۲- قضاوت اخلاقی (توانایی تحلیل یک مشکل اخلاقی و اتخاذ تصمیمی اخلاقی)، ۳- انگیزش اخلاقی (به عنوان ارزیابی عوامل رقیب دخیل در اتخاذ یک تصمیم اخلاقی) و ۴- سیرت اخلاقی (صفات و جسارت‌های اخلاقی است که شخص هنگام تصمیم‌گیری اخلاقی دارا می‌باشد) بود.

بررسی اجمالی پیشینه‌ها و پژوهش‌های انجام شده در داخل و خارج از کشور حاکی از آن است که در حوزه اخلاق و حسابرسانی داخلی پژوهش‌هایی صورت گرفته است، اما کمتر به بررسی مسیرهای اخلاقی تصمیم‌گیری و گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسانی پرداخته شده است. این مطالعه به بررسی اثرگذاری مستقیم و غیر مستقیم ادراک و اطلاعات بر گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسانی و شناسایی مسیرهای اخلاقی خطوط گزارش‌دهی مدیران می‌پردازد.

۴. الگوی مفهومی پژوهش و فرضیه‌ها ۴-۱. الگوی پژوهش

در این پژوهش بر اساس اهداف پژوهش و ادبیات مربوط و بر اساس مدل تفکر فرآیند اخلاقی، الگویی به شرح شکل شماره ۲ طراحی و ارائه شده است.

شکل شماره ۲: الگوی پژوهش



۴-۲. فرضیه‌های پژوهش

فرضیه (۱). میان ادراکات مدیران ارشد حسابرسی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و روابط آن‌ها با مرجع مناسب رابطه وجود دارد.

فرضیه (۲). میان ادراکات مدیران ارشد حسابرسی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و میزان استفاده از فناوری اطلاعات رابطه وجود دارد.

فرضیه (۳). میان ادراکات مدیران ارشد حسابرسی در زمینه تخصص فنی و میزان استفاده از ابزارها و فن‌های فناوری اطلاعات رابطه وجود دارد.

فرضیه (۴). میان میزان استفاده از فناوری اطلاعات و رابطه میان مدیران ارشد حسابرسی و مرجع مناسب ارتباط وجود دارد

۵. روش تحقیق پژوهش

این پژوهش از حیث هدف از نوع کاربردی بوده که با ارائه یک الگو جهت‌گیری توسعه‌ای نیز دارد و ترکیبی از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی است و در دسته پژوهش‌های کمی طبقه‌بندی می‌شود. از نظر زمانی از نوع پژوهش‌های مقطعی است. چرا که در یک برهه زمانی یعنی سال

۱۳۹۹ اطلاعات لازم را ارائه می‌دهد. روش پژوهش حاضر، توصیفی پیمایشی و از حیث روش انجام، جزء مطالعات همبستگی و در زمره پژوهش‌های شبه‌آزمایشی^۱ است.

در این پژوهش از مدل معادلات ساختاری استفاده شده است تا الگوی ارائه شده مورد آزمون قرار گیرد. اطلاعات مورد نیاز پژوهش به وسیله پرسش‌نامه از مدیران ارشد حساسی داخلی ۱۸۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۹ جمع‌آوری شده است و برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است.

این پژوهش باید به کمک افرادی صورت پذیرد که علاوه بر داشتن دانش مالی، در زمینه حساسی نیز متخصص باشند و آگاه به ساختار سازمانی، اقتصادی، محیطی و فناوری شرکت باشد. بنابراین، جامعه آماری پژوهش حاضر مدیران حساسی داخلی شرکت‌های تولیدی فعال در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۹ می‌باشند. بر اساس فرمول کوکران اندازه نمونه آماری پژوهش ۱۶۹ نفر به دست آمد. پس از توزیع ابزار گردآوری داده‌های پژوهش در بین جامعه هدف یعنی مدیران حساسی داخلی شرکت‌های تولیدی فعال در بورس اوراق بهادار تهران به تعداد ۲۰۰ عدد (به علت احتمال عدم پاسخ و افزایش روایی پژوهش)، با پیگیری‌های مکرر، سرانجام تعداد ۱۸۲ پاسخ دریافت شد.

۶. یافته‌های پژوهش

۶-۱. آمار توصیفی

جدول شماره ۳ توزیع فراوانی پاسخگویان را نشان می‌دهد و مبین آن است که ۲۵/۳ درصد پاسخگویان زن و ۷۴/۷ درصد نیز مرد می‌باشند.

جدول ۳- توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
زن	۳۹	۲۱/۵
مرد	۱۴۳	۷۸/۵
کل	۱۸۲	۱۰۰

جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که سن ۹/۸ درصد از افراد شرکت کننده در پژوهش در فاصله ۱۸ تا ۲۹ سال، سن ۵۱/۵ درصد شرکت کنندگان در پژوهش بین ۳۰ تا ۳۹ سال، سن ۳۶/۶ درصد از افراد مشارکت کننده بین ۴۰ تا ۴۹ سال و سن ۲/۱ درصد از شرکت کنندگان در پژوهش نیز ۶۰ سال و بالاتر می‌باشد. این آمار نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی سن شرکت کنندگان در پژوهش در محدوده سنی ۳۰ تا ۳۹ سال است.

جدول ۴- توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سن

درصد	فراوانی	سن
۹/۸	۱۸	بین ۱۸ تا ۲۹ سال
۵/۵۱	۹۴	بین ۳۰ تا ۳۹ سال
۳۶/۶	۶۶	بین ۴۰ تا ۴۹ سال
۱/۲	۴	۶۰ سال و بالاتر
۱۰۰	۱۸۲	کل

جدول ۵- توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سطح تحصیلات

درصد	فراوانی	سطح تحصیلات
۳/۲۷	۵۰	کارشناسی
۹/۶۲	۱۱۴	کارشناسی ارشد
۸/۹	۱۸	دکتر
۱۰۰	۱۸۲	کل

جدول شماره ۵ نشان می‌دهد که ۲۷/۳ درصد پاسخگویان دارای تحصیلات کارشناسی، ۶۲/۹ درصد کارشناسی ارشد و تحصیلات ۹/۸ درصد پاسخگویان نیز دکتر می‌باشد. در ادامه به بررسی برخی از آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش پرداخته خواهد شد. جدول شماره ۶ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را ارائه می‌دهد. به عنوان نمونه، حداقل نمره سوال اول در خصوص درک درست حاکمیت شرکتی، ریسک‌ها و کنترل ۲ و حداکثر نمره نیز برابر ۵ می‌باشد که نشان دهنده تفاوت درک مدیران حسابداری از حاکمیت شرکتی، ریسک‌ها و کنترل‌ها، در شرکت‌ها است. همچنین با توجه به مقادیر ضرایب چولگی ملاحظه می‌شود که برای برخی از متغیرها ضریب چولگی بیش از مقدار ۰/۵ بوده و این مطلب نشان می‌دهد که این متغیرها نرمال نیستند (رنجبران، ۱۳۸۹)، بنابراین برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Smart PLS 3 استفاده شد که نسبت به نرمال بودن داده‌ها حساس نیست.

جدول شماره ۶: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

چولگی	واریانس	انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	پرسش
۰/۷۴۳	۰/۷۷۹	۰/۸۸۲۶	۳/۳۴۲۲	۵	۲	EXP1
۰/۶۵۲	۰/۷۵۴	۰/۸۶۸۱	۳/۶۹۳	۵	۱	EXP2
-۰/۲۵۳	۰/۳۹۷	۰/۶۳۹	۳/۵۱۱	۵	۱	EXP3
-۰/۷۷۳	۰/۷۲۰	۰/۸۴۸۴	۳/۷۱۵	۵	۲	GOV1
-۰/۳۲۶	۰/۸۳۱	۰/۹۱۱۴	۳/۶۱۱	۵	۲	GOV2

پرسش	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی
GOV3	۲	۵	۳/۵۸۵	۱/۰۰۵	۱/۰۱۱	۰/۶۹۳-
GOV4	۲	۵	۳/۶۴۴	۱/۷۶۵۴	۰/۵۸۶	۰/۱۰۶۳-
ITU1	۱	۵	۳/۴۱۹	۰/۸۸۴۲	۰/۷۸۲	۰/۱۶۷-
ITU2	۱	۵	۳/۲۸۵	۰/۸۲۷۲	۰/۶۸۴	۰/۳۳۳-
ITU3	۱	۵	۳/۸۴۷	۰/۸۲۱۱	۰/۶۷۴	۰/۲۴۱-
ITU4	۱	۵	۳/۴۳۶	۰/۸۱۳۹	۰/۶۶۲	۰/۱۸۲-
ITU5	۱	۵	۳/۹۰۳	۰/۶۶۹۶	۰/۴۴۸	۰/۱۶۵-
DEC1	۲	۵	۳/۸۵۳۱	۰/۶۸۷۷	۰/۴۷۳	۰/۲۶۹-
DEC2	۲	۵	۳/۴۷۳	۰/۷۵۰۱	۰/۵۶۳	۰/۱۳۱-
DEC3	۲	۵	۳/۵۵۳	۰/۸۳۶۰	۰/۶۹۹	۰/۱۰۸۰-

۲-۶. تک بعدی بودن پرسش‌ها

اولین عاملی که در ارزیابی الگوی سنجش مورد توجه قرار می‌گیرد، تک بعدی بودن پرسش‌های موجود در الگو است. بدین معنی که هر پرسش در مجموعه پرسش‌ها باید با بار عاملی بزرگ، تنها به یک بعد یا متغیر پنهان ارتباط یابد. حداقل بار عاملی ۰/۴ بوده و پرسش‌هایی که بار عاملی کمتر از این مقدار دارند باید از ادامه تحلیل حذف شوند (هولاند، ۱۹۹۹). بار عاملی به دست آمده برای همه پرسش‌های پژوهش، بیشتر از ۰/۴ می‌باشد، از این رو تک بعدی بودن پرسش‌های این متغیر تایید می‌شود. نتایج تحلیل عاملی فوق، نشان دهنده روایی بالای ابزار مورد استفاده می‌باشد.

۳-۶. ضریب آلفای کرونباخ

در این پژوهش جهت تعیین پایایی از معیار ضریب آلفای کرونباخ بر طبق نظر نونالی (۱۹۷۸) و فارل و لاکر (۱۹۸۱) استفاده شده است. میزان قابل قبول برای آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ می‌باشد. لازم به ذکر است که، ضریب آلفای کرونباخ به عنوان عاملی در ارزیابی سازگاری درونی الگو مورد استفاده قرار می‌گیرد. در تمام ابعاد مورد بررسی میزان آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ محاسبه شده‌اند. در نتیجه سازگاری درونی الگو قابل تایید است.

۴-۶. ضریب قابلیت اطمینان پرسش‌ها

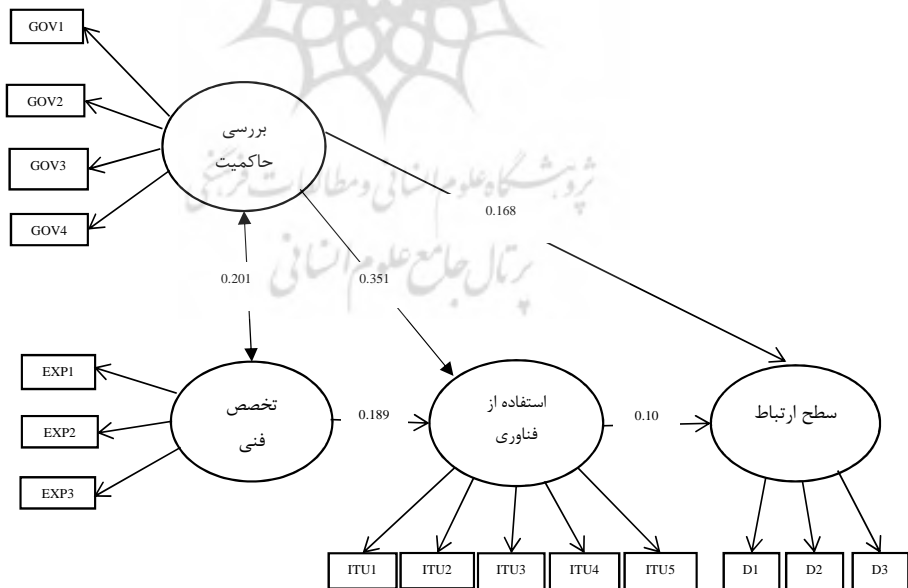
جهت حصول اطمینان از قابلیت اطمینان پرسش‌ها، کلیه بار عاملی پرسش‌ها باید بزرگتر از ۰/۴ و با قابلیت اطمینان ۹۵ درصد مورد تایید قرار گیرند. از این رو مقدار قدرمطلق آماره t آن در سطح خطای ۰/۰۵ باید بالاتر از ۱/۹۶ باشد. در تمام پرسش‌ها پژوهش، میزان بار عاملی در سطح معناداری ۹۵ درصد بوده و بنابراین قابلیت اطمینان پرسش‌های الگو قابل تایید است.

۵-۶. ارزیابی ضرایب مسیر بین متغیرهای پنهان الگو و یافته‌های پژوهش گام بعدی در ارزیابی الگو ساختاری، ارزیابی ضرایب مسیر بین متغیرهای نهفته الگو در سطح معناداری حداقل ۵ درصد می‌باشد. این امر از طریق بررسی دو بخش ضرایب مسیر (β) و ضرایب t صورت می‌گیرد. اگر مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ باشد، یعنی اثر مثبت و معناداری وجود دارد. اگر بین ۱/۹۶ تا -۱/۹۶ باشد، اثر معناداری وجود ندارد و اگر کوچکتر از -۱/۹۶ باشد یعنی اثر منفی معناداری وجود دارد.

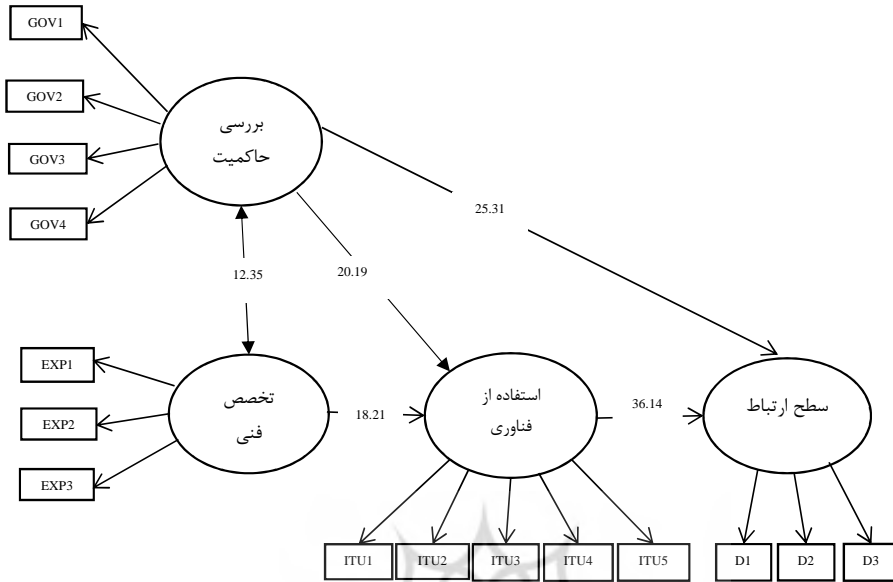
شکل‌های ۳ و ۴ ضرایب مسیر و قدرمطلق مقادیر t الگو را نشان می‌دهند. شکل ۳، نتایج ضرایب مسیر برای نمونه کل را نشان می‌دهد. نتایج مدل با فرضیه‌های محقق سازگاری دارند (فرضیه‌های ۱ تا ۴).

شکل ۴ آماره t مسیرهای الگوی ساختاری را نشان می‌دهد. معناداری ضرایب مسیر با استفاده از آن‌ها مشخص می‌شود. چنانچه مقدار به دست آمده بالاتر از حداقل آماره تی در سطح اطمینان مورد نظر باشد، نمی‌توان رابطه یا فرضیه مورد نظر را رد کرد. در سطح معناداری ۹۰٪، ۹۵٪ و ۹۹٪ این مقدار، به ترتیب، با حداقل آماره تی به میزان ۱/۶۴، ۱/۹۶ و ۲/۵۸ مقایسه می‌شود (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳).

شکل ۳- ضرایب مسیر (اثرات مستقیم) الگوی پژوهش



شکل ۴- قدرمطلق مقادیر t الگوی پژوهش



فرضیه (۱). میان ادراکات مدیران حساسیتی داخلی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و روابط آن‌ها با مرجع مناسب رابطه وجود دارد.

ضریب مسیر بررسی حاکمیت به سطح ارتباط ۰/۱۶۸ است که در سطح اطمینان ۰/۹۹ معنی‌دار است که نشان می‌دهد، میان ادراکات مدیران حساسیتی داخلی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و روابط آن‌ها با مرجع مناسب رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه (۲). میان ادراکات مدیران حساسیتی داخلی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و میزان استفاده از فناوری اطلاعات رابطه وجود دارد.

ضریب مسیر بررسی حاکمیت به استفاده از فناوری اطلاعات، ۰/۳۵۱ است که در سطح اطمینان ۰/۹۹ معنی‌دار است که نشان می‌دهد میان ادراکات مدیران حساسیتی داخلی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و میزان استفاده از فناوری اطلاعات رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه (۳). میان ادراکات مدیران حساسیتی داخلی در زمینه تخصص فنی و میزان استفاده از فناوری اطلاعات رابطه وجود دارد.

ضریب مسیر صلاحیت و تخصص فنی به استفاده از فناوری اطلاعات، ۰/۱۸۹ است که در سطح اطمینان ۰/۹۹ معنی‌دار است که نشان می‌دهد میان ادراکات مدیران حساسیتی داخلی در زمینه تخصص فنی و میزان استفاده از فناوری اطلاعات رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه (۴). میان میزان استفاده از فناوری اطلاعات و رابطه میان مدیران حساسیتی داخلی و مرجع مناسب ارتباط وجود دارد.

ضریب مسیر استفاده از فناوری اطلاعات به سطح ارتباط، ۰/۱۰ است که در سطح اطمینان ۰/۹۹ معنی دار است که نشان می‌دهد میان میزان استفاده از فناوری اطلاعات و رابطه میان مدیران حسابرسی داخلی و مرجع مناسب ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

۷. بحث و نتیجه‌گیری

نقشی که حسابرسان داخلی در ارزیابی خطوط گزارش‌دهی دوگانه بازی می‌کنند، برای تسهیل استقلال سازمان ضروری می‌باشد. با این حال، یافته‌های نسبتاً متناقض مطالعات اخیر حاکی از آن است که این موضوع نیازمند بررسی‌های بیشتری می‌باشد. مطالعه حاضر با بررسی مسیرهای اخلاقی تصمیم‌گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی (که می‌توانند نقش مهمی در ارزیابی بی‌طرفی و استقلال حسابرسان داخلی داشته باشند) به گسترش ادبیات مربوط به خطوط گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی کمک قابل توجهی نمود. در این پژوهش، سعی بر آن بود که شرحی کامل از مولفه‌های اصلی پشتیبان و سه مسیر اخلاقی اصلی ارائه گردد تا بدین وسیله روابط متقابل میان عوامل مختلف تاثیرگذار بر موقعیت اخلاقی تصمیم‌گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی مشخص گردند.

یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که میان ادراکات مدیران حسابرسی داخلی از فعالیت‌های مربوط به بررسی حاکمیت و روابط آن‌ها به مرجع مناسب رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، میان میزان استفاده از فناوری اطلاعات و رابطه میان مدیران حسابرسی داخلی و مرجع مناسب رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این نتایج با یافته‌های راجرز و فابی (۲۰۱۹) مطابقت دارد. اجرای مدل تفکر فرآیند اخلاقی برای مطالعه خطوط گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی مفید واقع شد. علی‌الخصوص، با روشن کردن نحوه اثرگذاری‌های مستقیم و غیر مستقیم ادراک و اطلاعات بر تصمیم‌گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی، به شناسایی مسیرهای اخلاقی خطوط گزارش‌دهی مدیران ارشد حسابرسی کمک بسیاری نمود. این مدل تمرکز بر اهمیت خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی را به تمرکز بر موضوع تصمیم‌گزارش‌دهی تغییر داد و توضیحی برای وضعیت پیچیده خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی در واقعیت ارائه نمود. پیرو این امر، امکان شناسایی نقاط قوت و ضعف سه مسیر اخلاقی اصلی میسر شد: (۱) در مسیر مبتنی بر ترجیح، مدیران ارشد حسابرسی دارای دانش تخصصی بالا معمولاً در حل مسائل اخلاقی کارایی بالاتری دارند، اما لزوماً پیرو قوانین یا اصول نیستند؛ (۲) در مسیر اخلاقی مبتنی بر قانون ایده تصمیمات نامتناقض (در صورتی که قوانین به طور مشابه و بدون تعصب اجرا شوند ممکن است تصمیمات نامتناقض اتخاذ گردند) را تقویت می‌نماید. با این حال، مواقعی پیش می‌آید که قوانین از محتوای معامله حسابداری پشتیبانی نمی‌کنند؛ (۳) مسیر اخلاقی مبتنی بر اصول زمانی کارایی دارد که قانون موضوعی را به طور خاص لحاظ نکرده است. این مسیر تحت کنترل سیگنال‌های اطلاعاتی و محتوای معامله است. علاوه بر این، قابل تعمیم بودن این مسیر سبب شده است که در محیط‌های ناپایدار یا متغیر عملکرد بهتری داشته باشد. اما، ارزش‌ها، نگرش‌ها یا باورهای

مدیران ارشد حسابرسی ممکن است تا حدی متغیر باشند و اشکالاتی در گزارش‌دهی یا تولید دارای به وجود آورند.

پژوهش حاضر با ارائه شرحی از سه مسیر اخلاقی اصلی (مبتنی بر ترجیح، قانون و اصول)، رویه‌های سودمندی برای حرفه‌های حسابداری و حسابرسی فراهم می‌آورد. هر سازمان سیستم قانونی و شرایط خاص خود را دارد که بر اطلاعات موجود و درک افراد تاثیر گذارند. بر این اساس، ادراکات و قضاوت‌های متفاوت افراد و نیز سیگنال‌های اطلاعاتی مختلف به خطوط گزارش‌دهی (تصمیمات) متفاوت می‌انجامند. اعتقاد داریم که چنین چارچوبی می‌تواند نقطه آغازی برای محققین باشد تا بتوانند اثرات خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی بر بهبود وضعیت سازمان را مورد بررسی قرار دهند.

اهمیت این یافته‌ها این است که، به قانون‌گذاران و مراجع ذی صلاح در حوزه عملکردی و کنترلی سازمان‌ها کمک می‌کند تا با بررسی شبکه و خطوط گزارش‌دهی حسابرسان داخلی بتوانند از نادیده گرفته شدن کنترل‌ها در سازمان‌ها جلوگیری کنند.

نتایج این مطالعه با ارایه تصویری روشن تر از چگونگی تسهیل بی طرفی و استقلال سازمانی برای اجراکنندگان، محققان و قانون‌گذاران ادبیات مربوط به خطوط گزارش‌دهی حسابرسان داخلی را گسترده‌تر می‌کند. این نتایج همچنین لزوم توجه به عوامل تاثیرگذار بر مسیرهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران ارشد حسابرسی را به مدیران گوشزد می‌نمایند. علاوه بر این، ضروری است مقامات حاکمیت شرکتی بر عملکرد حسابرسان داخلی نظارت داشته باشند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهند که این مقامات می‌بایست به ماهیت محیط عملکرد حسابرسی داخلی (مثل، فعالیت‌های عملکرد حسابرسی داخلی) توجه داشته و هرگونه تعصب یا تعارض منافع که بر عملکرد مدیران ارشد حسابرسی اثر گذار است را از میان بردارند. در نهایت، یافته‌های این مطالعه درک ما را از نحوه عملکرد روابط گزارش‌دهی کامل‌تر نمود.

۸. فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. حاجیپها، زهره، گودرزی، احمد، و فتاحی، زهرا. (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها. حسابداری مدیریت، دوره ۱۶، شماره ۱، ۴۳-۵۹.
۲. دریایی، عباسعلی، و عزیززی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، ۷۹-۹۹.
۳. داداشی، ایمان، کردمنجیری، سجاد، و برادران، مریم. (۱۳۹۶). تاثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابرسی. سال ۱۸، شماره ۷، ۱۷۸-۱۵۹.
۴. دلاور، ع. (۱۳۹۳). روش‌شناسی آزمایشی. تهران: انتشارات رشد.
۵. رحمانی‌نیا، احسان، و یعقوب‌نژاد. (۱۳۹۶). عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ۶، شماره ۲۴، ۱۶۶-۱۴۵.
۶. سیرانی، محمد، خواجوی، شکراله، و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر

۷. قضاوت حسابرسان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۵، ۳۵-۵۰.
۸. صفرزاده، محمدحسین، کریم داد، علیرضا. (۱۳۹۹). بررسی عوامل موثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی. مجله دانش حسابداری مالی. دوره ۷، شماره ۱، ۱۳۵-۱۵۵.
۹. مرادی، جواد؛ و کی زاده، مریم. (۱۳۹۳). بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی. مجله دانش حسابداری، سال ۵، شماره ۱۸، ۱۶۳-۱۴۱.
۱۰. مشایخی، بیتا؛ و مهرانی، ساسان. (۱۳۹۵). حسابرسی داخلی. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۱۱. مهدوی، غلامحسین. و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۲). ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی ایران. فصلنامه حسابداری سلامت. سال ۲، شماره ۳، ۵۴-۶۷.
۱۲. نمازی، محمد، و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۳، شماره ۴۹، ۲۸-۱.
۱۳. نمازی، محمد؛ رجب دری، حسین؛ روستا میمندی، اعظم. (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران. مجله پیشرفت‌های حسابداری، سال ۹، شماره ۱، ۲۲۶-۱۹۳.

ب- منابع خارجی:

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3–40.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 94–118.
- Al-Twaijry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507–531.
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 32, 251–286.
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments. *Accounting Horizons*, 29(3), 695–718.
- Chambers, A. D., & Chambers, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34–54.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200–220.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200–220.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Peytcheva, M., & Wright, A. (2013). How does the strength of the financial regulatory regime influence auditors' judgments to constrain aggressive reporting in a principles versus rules-based accounting environment? *Accounting Horizons*, 27(3), 579–601.
- Cordis, A. S., & Lambert, E. M. (2017). Whistleblower laws and corporate fraud: Evidence from the United States. *Accounting Forum*, 41, 289–299.
- Deloitte. (2018). Internal audit 3.0. The future of internal audit is now. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Audit/gx-internal-audit-3.0-thefuture-of-internal-audit-is-now.pdf>

11. Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016). Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40(3), 166–185.
12. Foss, K., & Rodgers, W. (2011). Enhancing information usefulness by line managers' involvement in cross-unit activities. *Organisation Studies*, 32(5), 683–703.
13. Fraser, J., & Lindsay, H. (2004). 20 questions directors should ask about internal audit. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants.
14. Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194–244.
15. Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo, J. A. (2010). Ethical dilemmas in auditing: Dishonesty or unintentional bias? *Journal of Business Ethics*, 91(1), 151–166.
16. Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2015). Can expertise mitigate auditors' unintentional biases? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 105–117.
17. Holt, T. P. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 878–898.
18. Hoos, F., Kochetova-Kozloski, N., & d'Arcy, A. C. (2015). The importance of the chief audit executive's communication: Experimental evidence on internal auditors' judgments in a 'two masters setting'. *International Journal of Auditing*, 19(3), 166–181.
19. Institute of Internal Auditors (IIA). (2005). Reporting lines, priorities, and resources shift for internal auditors. IIA. Retrieved from <https://na.theiia.org/news/Pages/Reporting-LinesPriorities-and-Resources-Shift-for-Internal-Auditors.aspx>
20. Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). International standards for the professional practice of internal auditing (SPPI). Lake Mary, FL: IIA Global.
21. Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organisations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366–395.
22. Lampe, M., Smith, D., & Nesheim, S. (1992). A model of auditors' ethical decision processes. *American Journal of Obstetrics and Gynecology*, 11(1), 33–73.
23. Larkin, J. M. (2000). The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23 (4), 401-409.
24. Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425–450.
25. Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287–323.
26. Moeller, R. (2004). Managing internal auditing in a post-SOA world. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 15(4), 41–45.
27. Munro, L., & Stewart, J. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 464–481.
28. Nielsen, L. B., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2015). Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing. *Accounting Forum*, 39(1), 66–82.
29. Norman, C. S., Rose, A. M., & Rose, J. M. (2010). Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 546–557.
30. Nutt, P. C. (1998). Framing strategic decisions. *Organization Science*, 9(2), 195–216.
31. Peng, M. W., Sun, S. L., Pinkham, B., & Chen, H. (2009). The institution-based view as a third leg for a strategy tripod. *Academy of Management Perspectives*, 23(3), 63–81.
32. Rest, J. R. (1986). *Moral developments: Advances in research and theory*. New York: Praeger. Pp: 224.
33. Rodgers, W. (1999). The influences of conflicting information on novices and loan officers' actions. *Journal of Economic Psychology*, 20(2), 123–145.

34. Rodgers, W. (2009). *Ethical Beginnings: Preferences, rules, and principles influencing decision making*. New York: iUniverse.
35. Rodgers, W., & Gago, S. (2004). Stakeholder influence on corporate strategies over time. *Journal of Business Ethics*, 52(4), 349–363.
36. Rodgers, W., Guiral, A., & Gonzalo, J. A. (2009). Different pathways that suggest whether auditors' going concern opinions are ethically based. *Journal of Business Ethics*, 86(3), 347–361.
37. Rodgers, W., Simon, J., & Gabrielson, J. (2017). Combining experiential and conceptual learning in accounting education: A review with implications. *Management Learning*, 48(2), 187–205.
38. Rodgers, W., Söderbom, A., & Guiral, A. (2014). Corporate social responsibility enhanced control systems reducing the likelihood of fraud. *Journal of Business Ethics*, 131(4), 871–882.
39. Rodgers, W., Al Fayi, S. (2019). Ethical pathways of internal audit reporting lines, *Accounting Forum*, 43:2, 220–245, DOI: 10.1080/01559982.2019. 1605871
40. Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J., & Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(2), 191–204.
41. Schneider, A. (2009). The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(4), 41–53.
42. Sweeney, J. T., & Roberts, R. W. (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), 337–352.
43. Trevino, L. K., & Youngblood, S. A. (1990). Bad apples in bad barrels: A causal analysis of ethical decision-making behavior. *Journal of Applied Psychology*, 75(4), 378–385.
44. Turner, C. (2001). Accountability demands and the evidence search strategy: the influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs action). *Journal of Accounting Research*, 39, 683–706.