



تأثیر نقش تعدیلی درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رابطه حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرسان

سمیه یزدی^۱، دکتر امید پورحیدری^{۲*}، دکتر احمد خدای پور^۳

چکیده: این مطالعه به بررسی تأثیر حرفه‌گرایی حسابرسان از طریق مؤلفه‌های آن بر قضاوت اخلاقی آن‌ها با تأکید بر نقش تعدیل‌گر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان پرداخته است. این مطالعه با هدف بهبود و تقویت رفتارهای اخلاقی و قضاوت اخلاقی در حسابرسان و با فرض همسوسازی نگرش‌های حرفه‌ای و اخلاقی در حسابرسان به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان در این رابطه می‌پردازد. داده‌ها با استفاده از ابزار پرسشنامه با مشارکت ۲۰۴ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی از طریق نمونه‌گیری در دسترس انجام شد. تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS و برنامه الحاقی پردازشگر هایس به این نرم‌افزار که برای بررسی متغیر تعدیل‌گر طراحی شده است، استفاده گردید. نتایج آزمون فرضیات با استفاده از تحلیل رگرسیون بر اساس برنامه الحاقی پردازشگر هایس، نشان داد بین مؤلفه‌های حرفه‌گرایی، تعهد حسابرسان به منافع عمومی و اجرای استقلال با قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه معناداری وجود دارد و درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان در رابطه حرفه‌گرایی (از طریق مؤلفه‌های آن) بر قضاوت اخلاقی نقش تعدیل‌کنندگی معنی‌داری دارد؛ بنابراین تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال (به عنوان دو مؤلفه حرفه‌گرایی) که به باور و نگرش حسابرسان در مورد ارزش‌های حرفه‌ای مربوط هستند، به عنوان عوامل فردی، در تعامل درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان به عنوان یک عامل زمینه‌ای می‌تواند منجر به تقویت قضاوت اخلاقی در حسابرسان شود؛ بنابراین با ایجاد و گسترش فرهنگ اخلاقی در سازمان؛ ترویج رفتارهای اخلاقی و جلوگیری از رفتارهای غیراخلاقی، در صورتی که حسابرسان درک کنند فرهنگ اخلاقی در سازمان آن‌ها پشتیبان رفتار اخلاقی آن‌هاست، پایبندی حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای و درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی می‌تواند منجر به تقویت قضاوت اخلاقی در آن‌ها شود.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. yazdi@aem.uk.ac.ir

۲. استاد بخش حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول)

opourheidari@uk.ac.ir

۳. استاد بخش حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. khodamipour@uk.ac.ir

واژه‌های کلیدی: تعهد به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال، قضاوت اخلاقی، درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان.

۱. مقدمه

تداوم حیات هر حرفه و بقای اعضای آن مشروط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کنند و اعتمادی که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورند. این اعتماد، سرمایه اصلی حرفه است و حفاظت آن از اهمیت والایی برخوردار است. حرفه حسابرسی مانند تمام حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود، نیازمند دستیابی به این اعتماد است و لازمه دستیابی به این اعتماد، ارائه گزارش حسابرسی باکیفیت به جامعه می‌باشد. ارائه گزارش حسابرسی باکیفیت تابع عوامل متعددی است. یکی از مفاهیمی که تأثیر بسیاری بر کیفیت حسابرسی دارد، قضاوت اخلاقی است (حساس یگانه و عموزاده مهدیرچی، ۱۳۹۹).

تعاریف متعددی از قضاوت اخلاقی در ادبیات ارائه شده است. قضاوت اخلاقی را می‌توان به‌عنوان ارزیابی شخصی یک فرد از میزان اخلاقی یا غیراخلاقی بودن برخی رفتارها یا اقدامات تعریف کرد (اسپارکس و پان^۱، ۲۰۱۰). قضاوت اخلاقی را می‌توان به‌عنوان یک اخلاق شناس تعریف نمود که پس از شناسایی یک مسئله اخلاقی، نتیجه انتخاب از بین راه‌حل‌های مختلف (هانت و وایتل^۲، ۱۹۸۶)، می‌تواند «درست یا غلط» (رست^۳، ۱۹۸۴)، «اخلاقی یا غیراخلاقی» (شوپکر^۴، ۱۹۹۹)، یا «خوب یا بد» (ولنتاین و ریتنبرگ^۵، ۲۰۰۴) باشد؛ معادل آن که تصمیم‌گیرنده بداند چه چیزی رفتار درست یا نادرست را در شرایط داده شده تشکیل می‌دهد. از این منظر، قضاوت اخلاقی نشان‌دهنده رفتار فرد بر اساس نگرش منحصر به فرد او است (اسپارکس و پان، ۲۰۱۰). به بیان دیگر، قضاوت اخلاقی عملی است که طی آن افراد بر اساس دیدگاه و نگرش خود به تعیین درست یا نادرست بودن یک مسئله اخلاقی می‌پردازند (کارلسون و همکاران^۶، ۲۰۰۲)؛ بنابراین تشخیص درست یا نادرست بودن، خوب یا بد بودن و اخلاقی یا غیراخلاقی بودن یک مسئله اخلاقی می‌تواند تحت تأثیر نگرش، دیدگاه و باورهای افراد قرار گیرد. بارانیکا و اسپینوساپایک^۷ (۲۰۱۸)، نشان داده‌اند که قضاوت‌های اخلاقی که اخلاقی نیستند ناشی از تغییر نگرش حرفه به تجاری‌سازی و عدم تعهد به ارزش‌های حرفه‌ای است. این مطالعه نشان می‌دهد کیفیت قضاوت‌های اخلاقی می‌تواند تحت تأثیر عوامل فردی و انواع مختلفی از عوامل مرتبط فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی قرار گیرد.

یکی از عوامل فردی که این مطالعه به‌عنوان عامل اثرگذار بر قضاوت اخلاقی حسابرسان در مواجهه با مسائل اخلاقی مورد بررسی قرار می‌دهد حرفه‌گرایی و پایبندی حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای است. لارکین^۸ (۲۰۰۰)، توضیح می‌دهد که حرفه‌گرایی، ادراک فردی است و ارزش یا هنجارهایی است که او را هدایت می‌کنند و بر اساس رویه‌های خاص در تلاش برای انجام وظایف موفق او عمل می‌کنند.

حرفه‌گرایی به‌طور سنتی ابتدا بر ویژگی‌های ساختاری مانند سازمان حرفه‌ای مستقل، حاکمیت، مهارت و تخصص، آموزش، صدور گواهی‌نامه و مجوز تأکید می‌نمود (کوگان^۹، ۱۹۵۵؛ گرین‌وود^{۱۰}، ۱۹۵۷). سپس، بعد دوم حرفه‌ای بودن، نگرش فرد نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای، شناخته شد (گندرون و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۶). فرض بر این است این نگرش‌ها بر رفتار حرفه‌ای شخص و یا کار او تأثیر می‌گذارد. در این رابطه، یک توافق کلی وجود دارد که مفهوم حرفه‌ای بودن فراتر از مهارت و دانش است تا ارزش‌ها را شامل شود (شاب و براون^{۱۲}، ۲۰۱۴). ارزش‌ها، باورهای هستند که بنیادی برای تصمیم‌گیری و قضاوت فراهم می‌آورند (اسپینوساپایک و بارانیکا، ۲۰۲۰).

با توجه به اینکه رویکرد استنادی برای قضاوت اخلاقی حسابرسان وجود ندارد و تصمیم‌گیری و قضاوت در مسائل اخلاقی تحت تأثیر دیدگاه و نگرش قضاوت‌کنندگان است و از آنجاکه حرفه‌گرایی به باور و نگرش حسابرسان نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای مربوط می‌شود و قضاوت در حسابرسان زمانی مطرح می‌شود که در مورد یک مسئله ابهام وجود دارد، بنابراین انتخاب یک راه‌حل از بین جایگزین‌های مختلف و تشخیص اخلاقی یا غیراخلاقی بودن آن مسئله تحت تأثیر باور و نگرش افراد قرار می‌گیرد. این سؤال مطرح می‌شود که آیا حرفه‌گرایی می‌تواند در انتخاب از بین راه‌حل‌های مختلف مؤثر باشد و از اصول اخلاقی دفاع کند و منجر به قضاوت بر پایه اخلاق شود؟

بنابراین، این مطالعه به بررسی تأثیر پایبندی حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای بر قضاوت اخلاقی حسابرسان و همچنین به مطالعه نقش زمینه‌های سازمانی و فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسان در تعدیل رفتارهای اخلاقی حسابرسان و در نتیجه قضاوت اخلاقی حسابرسان می‌پردازد. این مطالعه به دنبال رفع برخی کاستی‌های تحقیقات گذشته است. ابتدا، تجزیه و تحلیل خود را بر حرفه‌گرایی متمرکز می‌کنیم، زیرا ارزش حرفه‌ای اصلی مختص حسابرسان است. سپس، تأثیر حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی و تجزیه و تحلیل عوامل زمینه‌ای مؤثر به‌منظور ارتقای رفتارهای اخلاقی حسابرسان و تقویت قضاوت اخلاقی در آن‌ها، مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

این مطالعه می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سازمان‌های حرفه‌ای، مؤسسات حسابرسی و قانون‌گذاران حوزه حسابرسی قرار دهد. درک باورها و الگوهای رفتاری حسابرسان و عوامل مؤثر بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان برای پیشنهاد مکانیسم‌هایی که رفتارهای اخلاقی آن‌ها را تقویت نماید و در نهایت منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شود، حیاتی است. در بخش‌های بعدی مقاله ابتدا مبانی نظری و پیشینه مرتبط با موضوع پژوهش در زمینه قضاوت اخلاقی، حرفه‌گرایی؛ مؤلفه‌های آن و تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رابطه حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی مطرح می‌شود. در ادامه، روش‌شناسی پژوهش بیان می‌شود. سپس، یافته‌های پژوهش مطرح و در پایان بر اساس یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و با طرح محدودیت‌ها و پیشنهاد‌های پژوهشی و کاربردی به پایان می‌رسد.

۲. مبانی نظری، پیشینه پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱. قضاوت اخلاقی

تحقیق در زمینه قضاوت اخلاقی در حسابرسی بخشی از یک حوزه بزرگ‌تر از تحقیقات روانشناختی به نام بخش تصمیم‌گیری رفتار است که به قضاوت افراد و گروه‌های کوچک و تصمیم‌گیری به‌منظور درک اینکه چگونه قضاوت‌ها انجام می‌شود، چگونه می‌توان آن‌ها را بهبود بخشید و دلایل پشتوانه آن قضاوت‌ها چیست (تروتمن^{۱۳}، ۱۹۹۸)، مربوط می‌شود. محققان (به‌عنوان مثال: رست، ۱۹۸۴؛ جونز^{۱۴}، ۱۹۹۱؛ هانت و وایتل؛ ۱۹۸۶) چارچوب‌هایی را برای درک عوامل تعیین‌کننده تصمیم‌گیری اخلاقی با استفاده از نظریه روان‌شناسی بررسی کرده‌اند. بر اساس مدل تصمیم‌گیری اخلاقی رست (۱۹۸۴)، قضاوت اخلاقی دومین فرایند فرعی روانشناختی است که منجر به تصمیم‌گیری اخلاقی می‌شود. بر اساس مدل تصمیم‌گیری اخلاقی رست در فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی، تصمیم‌گیری درباره یک مسئله اخلاقی از طریق چهار جزء شامل حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، انگیزش اخلاقی و عمل اخلاقی انجام می‌شود. شکست تصمیم اخلاقی می‌تواند نتیجه شکست در هر یک از این چهار جزء باشد. به عقیده هانت و وایتل (۱۹۸۶)، قضاوت اخلاقی مرحله‌ای است که فرد مسائل اخلاقی را تشخیص داده و جایگزین‌هایی را در نظر می‌گیرد که به بهترین وجه مشکل را حل می‌کند تا به سودمندترین نتیجه دست یابد. قضاوت‌ها پس از در نظر گرفتن همه ملاحظات اخلاقی درست و نادرست در چارچوب استاندارد قابل‌قبول شکل می‌گیرند. به عقیده جونز (۱۹۹۱) قضاوت اخلاقی به تصمیمی اشاره دارد که هم

از نظر قانونی و هم از نظر اخلاقی برای بخش عمده‌ای از جامعه قابل‌پذیرش است. شوپکر (۱۹۹۹)، قضاوت اخلاقی را تصمیم فرد در مورد اخلاقی یا غیراخلاقی، درست یا نادرست بودن یک عمل تعریف می‌کند.

بر اساس تعاریف مطرح‌شده، هانت و وایتل (۱۹۸۶)، قضاوت‌های اخلاقی را مستلزم شناسایی اخلاقی‌ترین گزینه‌های جایگزین می‌دانند. علاوه بر این، آن‌ها پیشنهاد کردند که گزینه‌ها باید به هر نحوی با یکدیگر مقایسه شوند. در مقابل، همان‌گونه که توسط رست (۱۹۸۴) پیشنهاد شده است قضاوت‌های اخلاقی ممکن است منفرد باشند. تعریف او از قضاوت اخلاقی به‌عنوان سازه‌ای روان‌شناختی است که فرآیندی را مشخص می‌کند که طی آن فرد عملی را در یک موقعیت خاص درست و عمل دیگری را نادرست تشخیص می‌دهد. برخلاف هانت و وایتل، رست فرآیند قضاوت اخلاقی را به‌عنوان انتخاب یکی از گزینه‌ها در هر موقعیتی رد می‌کند. با این حال، هر دو آن‌ها و سایر صاحب‌نظران، نوعی ماهیت دوتایی را برای قضاوت‌های اخلاقی پیشنهاد می‌کنند. این بدان معناست که اخلاق را به‌عنوان «درست یا نادرست» (رست، ۱۹۸۴)، «اخلاقی یا غیراخلاقی» (شوپکر، ۱۹۹۹) یا «خوب یا بد» (ولنتاین و ریتنبرگ، ۲۰۰۴) قضاوت می‌کنند. بر اساس این مدل‌ها و تعاریف مطرح‌شده، دلیل این تفاوت‌ها در قضاوت‌های اخلاقی می‌تواند باور و نگرش متفاوت افراد باشد. به‌طور کلی، یافته‌های این مطالعات تأیید می‌کند که نگرش‌های شخصی بر قضاوت اخلاقی حسابرِس تأثیر می‌گذارد.

قضاوت اخلاقی مهم‌ترین عامل در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است (جونز، ۱۹۹۱). مطالعه عوامل اثرگذار بر شیوه پردازش مسائل اخلاقی، از آن جهت اهمیت دارد که مشخص‌کننده تصمیم و رفتار افراد در موقعیت‌های مختلف است (لاتان و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۹). اکثر مطالعات انجام‌شده (رجب دری و همکاران، ۱۴۰۱؛ ماروتو سانچز^{۱۶}، ۲۰۱۲؛ سیفرت و همکاران^{۱۷}، ۲۰۲۲؛ اسپینوساپایک و بارانیکا، ۲۰۱۸؛ شفر، ۲۰۱۵؛ آلبرتی و همکاران^{۱۸}، ۲۰۲۲؛ سویونو و الفاروک^{۱۹}، ۲۰۱۹) نشان داده‌اند که قضاوت‌های اخلاقی تحت تأثیر متغیرهای شخصی و رفتار اخلاقی قرار دارند. این مطالعه قصد دارد به بررسی تأثیر حرفه‌گرایی حسابرِس و تعهد به ارزش‌ها و استانداردهای حرفه‌ای بر قضاوت اخلاقی آن‌ها و عوامل اثرگذار بر آن بپردازد.

۲-۲. حرفه‌گرایی

در بحث پیرامون حرفه و فرآیند حرفه‌گرایی حرفه‌های مختلف، نخست فرض می‌شد که

ویژگی‌ها یا صفات ویژه‌ای وجود دارند که ویژگی‌های متمایز حرفه‌ها را مشخص می‌کنند، لذا ویژگی‌های ساختاری مانند سازمان حرفه‌ای مستقل، مهارت‌ها و دانش تخصصی، اعتبار دهی و کد اخلاقی به‌منظور تعریفی از حرفه و فرایند حرفه‌گرایی در نظر گرفته شد. طبق گفته فریدسون^{۲۰} (۱۹۹۹)، این ویژگی‌های رسمی شرایطی را تعیین می‌کنند که از طریق آن بتوان تعیین کرد که آیا یک حرفه وجود دارد. پس‌از آن برخی صاحب‌نظران (گندرون و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۶؛ شفر و همکاران^{۲۲}، ۲۰۰۲) ادعا کردند در اصل، دیگر عناصر کم‌تر ملموس، پایه‌ای برای مؤسسات حرفه‌ای فراهم می‌کنند و جدای از ویژگی‌های ذکرشده فوق، حرفه‌ها دارای برخی ویژگی‌های نگرشی نیز هستند. این جنبه‌های نگرشی، روشی را نشان می‌دهند که در آن حرفه‌ای‌ها کار خود را به نمایش می‌گذارند و مربوط به رفتار آن‌ها است. مفهوم حرفه‌ای بودن فراتر از مهارت و دانش است تا ارزش‌ها را شامل شود (بارانیکا و اسپینوساپایک، ۲۰۱۸).

به نظر می‌رسد که معنای حرفه‌گرایی شامل عناصر رفتاری یا نگرشی می‌باشد (اوتس^{۲۳}، ۲۰۱۱؛ ساتل^{۲۴}، ۲۰۱۲). آدلر و لیانارچچی^{۲۵} (۲۰۲۰) استدلال کردند که حرفه‌ای بودن فراتر از صدور گواهی‌نامه یا مجوز حرفه‌ای فرد است و در تعریف حرفه‌ای بودن، بر اهمیت مجموعه خاصی از ارزش‌ها را تأکید نمودند که حرفه‌ای‌ها را قادر می‌سازد تا به تعهد خود نسبت به جامعه عمل کنند. این مطالعه بر اساس مطالعاتی (هال^{۲۶}، ۱۹۶۸؛ کاوتون^{۲۷}، ۲۰۰۹؛ بارانیکا و اسپینوساپایک، ۲۰۱۸؛ آدلر و لیانارچچی، ۲۰۲۰) که بر ویژگی‌های نگرشی حرفه‌گرایی تأکید داشتند و ویژگی‌هایی به‌منظور تعریف پایبندی حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای و برآورده نمودن تعهدات حرفه به جامعه مطرح نمودند، دو ارزش کلیدی پایبندی حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال را به عنوان مؤلفه‌های حرفه‌گرایی تعریف می‌نماید. مطالعاتی که تعهد حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دادند، بیشتر بر جنبه‌های سازمانی تأکید داشتند (سودابی و همکاران^{۲۸}، ۲۰۰۹؛ کارینگتون و همکاران^{۲۹}، ۲۰۱۳)، این مطالعه بر جنبه‌های نگرشی و رفتاری حرفه‌گرایی، تمرکز دارد و دو مؤلفه کلیدی تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال را به عنوان مؤلفه‌های حرفه‌گرایی در حسابرسان در نظر می‌گیرد. در ادامه به معرفی این مؤلفه‌ها پرداخته خواهد شد.

تعهد به منافع عمومی به میزانی که حسابرسان اعتقاد دارند تعهد به منافع عمومی، نقش اصلی و سطح توافق آن‌ها با وظایفی که جامعه از آن‌ها انتظار دارد، اشاره دارد. در ادبیات مربوط به جامعه‌شناسی حرفه‌ها، از دیدگاه کارکردگرایانه حرفه‌ای بودن حاکم است که در فهرست ویژگی‌ها

یا معیارهای کلیدی برای تعریف یک حرفه قرار دارد، در این ویژگی‌ها این مفهوم اساسی قرار دارد که وجود یک حرفه به دلیل انجام خدمات نه به‌خاطر خود بلکه به منافع عمومی متکی است (داونپورت و دلاپورتاس^{۳۰}، ۲۰۰۹). بر این اساس، در قلب یک حرفه تعهد به خدمت و محافظت از منافع عمومی است. طبق نظر مینتز^{۳۱} (۲۰۱۵)، تعهد به حفاظت از منافع عمومی، پایه و اساس قضاوت اخلاقی در حسابداری است. در این راستا، انتظار می‌رود حسابرسانی که متعهد به منافع عمومی هستند، انجام هرگونه عملی که مانع از انجام مسئولیت حرفه‌ای و اخلاقی خود برای اطمینان از ارائه منصفانه صورت‌های مالی می‌شود را غیراخلاقی تلقی کنند.

علاوه بر آن، یک ویژگی برجسته حرفه و همچنین بخش مهمی از اخلاق حرفه‌ای، تعهد به اجرای استقلال نامیده می‌شود. بر اساس دیدگاه محققان، تعهد نسبت به اجرای استقلال به حوزه‌ای اشاره دارد که حسابرسان، استقلال را به‌عنوان یک ویژگی کلیدی حرفه‌گرایی که باید به‌طور جدی بر اساس قوانین استقلال اجرایی و دنبال شود، تلقی کنند و به تدوین و عملیاتی نمودن قوانین مربوط به استقلال در هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای باور داشته باشند (احمدزاده و همکاران، ۱۳۹۹).

ارزش‌های حرفه‌ای بر اساس اعتقادات، تعهدات، نگرش‌ها و باورها نسبت به حرفه تعریف می‌شوند (ساتل، ۲۰۱۲). تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال به نگرش حسابرسان در مورد نقش آن‌ها به‌عنوان خدمت به منافع عمومی و اعتقاد حسابرسان به اجرای مقررات استقلال مربوط می‌شود. باور و نگرش، نقش مهمی در شکل‌دهی به رفتار در زندگی اجتماعی ایفا می‌نماید (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹؛ آدلر و لیانارچچی، ۲۰۲۰)؛ بنابراین توجه به باورها و نگرش‌های افراد در محیط‌های حرفه‌ای به دلیل تأثیر آن‌ها بر تصمیم‌گیری اخلاقی دارای اهمیت فراوانی است.

به‌طور کلی، در محیط‌های حرفه‌ای، حسابرسان با موقعیت‌هایی مواجه می‌شوند که باید در آن زمینه به قضاوت و تصمیم‌گیری بپردازند (بادپا و همکاران، ۱۳۹۸)، افراد برحسب باورها، نگرش‌ها و شرایط موجود از الگوهای قضاوت متفاوتی استفاده می‌کنند. همان‌طور که در کارهای قبلی درباره تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری نشان داده شده است (بویک و همکاران^{۳۲}، ۲۰۱۵؛ گندرون و همکاران، ۲۰۰۶)، اعتقادات و نگرش‌های مختلف اعضای حرفه پیش‌درآمد رفتارهای اخلاقی هستند. به همین معنا، ارزش‌های حرفه‌ای بر توانایی تشخیص و ارزیابی اخلاقی از میان جایگزین‌های مختلف برای تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد (اسپینوساپایک و بارانیکا، ۲۰۲۰). بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده (آجنز^{۳۳}، ۱۹۹۱)، رفتار یک فرد تابعی از انگیزه شخصی در جهت

اتخاذ رفتار است. نگرش، ارزیابی فرد از میزان تائید یا عدم تائید یک رفتار خاص است. نگرش نسبت به رفتار، مجموع باورهای فرد از پیامدهای رفتاری و ارزیابی آن‌ها از این پیامدها است. به این ترتیب، انتخاب از میان جایگزین‌های مختلف در قضاوت اخلاقی و اخلاقی یا غیر اخلاقی رفتار کردن می‌تواند تابعی از نگرش فرد باشد. در ادبیات تصمیم‌گیری اخلاقی، نگرش نسبت به رفتار اخلاقی به عنوان یک پیش‌بینی کننده مهم برای نیت و رفتار اخلاقی ظاهر شده است (بوبک و هاتفیلد، ۲۰۰۳)؛ بنابراین پس از شناسایی یک مسئله اخلاقی زمانی که شواهد موجود همراه با ابهام باشند و امکان تفسیر اطلاعات به شیوه‌های مختلف وجود داشته باشد، افراد اغلب تمایل دارند به نتایج مورد نظر خود دست یابند؛ از این رو دستیابی به نتایج مورد نظر، تحت تأثیر دیدگاه و باور افراد قرار می‌گیرد؛ بنابراین، منطقی است که فرض کنیم نگرش حسابرس نسبت به منافع عمومی یا منافع شخصی و الزام یا عدم الزام به اجرای قوانین استقلال، احتمالاً اثرات قابل توجهی بر انتخاب از میان جایگزین‌های مختلف برای قضاوت در مورد مسائل اخلاقی خواهد داشت. در این راستا، انتظار می‌رود حسابرسانی که ارزش‌های حرفه‌ای را در اولویت قرار می‌دهند، مشارکت در عملی که طبق معیارهای اخلاقی حرفه‌ای غیر قابل قبول باشد را غیر اخلاقی تلقی کنند.

با توجه به اینکه حرفه‌گرایی و تعهد به ارزش‌های حرفه‌ای در مورد باور و نگرش حسابرسان نسبت به حرفه و ارزش‌های حرفه‌ای بحث می‌کند بنابراین این سؤال مطرح می‌شود که آیا حرفه‌گرایی می‌تواند از طریق شکل‌دهی به نگرش‌های فردی به نظام‌مند کردن قضاوت‌های اخلاقی در حسابرسان پرداخته و از اصول اخلاقی دفاع کند و آیا حرفه‌گرایی (از طریق مؤلفه‌های آن؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال حسابرسان)، در قضاوت اخلاقی آن‌ها آشکار می‌شود؟ بنابراین در فرضیه اول و دوم به بررسی اثر حرفه‌گرایی از طریق مؤلفه‌های آن؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداخته می‌شود و فرضیه‌ها را به شکل زیر را مطرح می‌کنیم:

- فرضیه ۱. تعهد حسابرسان به منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه معنی‌داری دارد.
 - فرضیه ۲. تعهد حسابرسان به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه معنی‌داری دارد.
- همچنین، با توجه به اینکه رسالت اصلی حرفه حسابرسی ایجاد اعتماد به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، نقش رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان، تصمیمات اخلاقی و عواملی که بستر لازم جهت تقویت و بهبود آن‌ها را فراهم می‌کند، باید به عنوان موضوعات مهم و مورد توجه در نظر گرفته شود (رستمی نیا و همکاران، ۱۴۰۱).

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی^{۳۴} (۲۰۱۴) نقش اصلی را که فرهنگ مؤسسات حسابرسی در تأثیرگذاری بر حرفه‌گرایی حسابرسان دارند را تأیید می‌کند. در این راستا، نقش محیط حسابرسی بر تصمیمات اخلاقی در ادبیات موجود بسیار بندرت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. با توجه به اینکه فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسی، رفتارهای اخلاقی را ترویج و از رفتارهای غیراخلاقی جلوگیری می‌نماید، به این موضوع پرداخته خواهد شد که آیا درک حسابرِس از فرهنگ اخلاقی سازمان، می‌تواند رابطه حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی حسابرِس را تعدیل نماید؟

۲-۳. اثر تعدیل‌گر درک حسابرِس از فرهنگ اخلاقی سازمان

ادراکات، احساس اعضای سازمان در مورد نحوه عملکرد سازمان و/یا آنچه در سازمان آن‌ها مهم است، تعریف می‌شود. ادراکات فرهنگ‌سازمانی، بر اساس شرایطی است که افراد در سازمان خود رویدادها، شیوه‌ها، رویه‌ها و رفتارهای پاداش حمایت‌شده و مورد انتظار که مشخصه سازمان هستند را تجربه می‌کنند. به گفته لامونتاگن^{۳۵} (۲۰۱۲)، فرهنگ اخلاقی ادراک‌شده بیشتر با تصمیم‌گیری اخلاقی افراد در سازمان‌ها مرتبط است. فرهنگ اخلاقی ادراک‌شده تشویقی از سوی مدیریت ارشد و همچنین سازمان برای اتخاذ تصمیمات اخلاقی و اجتناب از رفتارهای غیراخلاقی است. ادراکات فرهنگ اخلاقی سازمانی هنجارها و ارزش‌هایی است که رفتار اعضای سازمان را هدایت می‌کند (یودیشتیرا و حبیبورچمن^{۳۶}، ۲۰۱۷).

فرهنگ‌سازمانی را می‌توان به‌عنوان الگویی از مفروضات، باورها و انتظارات اساسی مشترک تعریف کرد که توسط یک گروه از طریق تجربه آموخته می‌شود، تفسیرها و اقدامات اعضای آن را هدایت می‌کند و به‌عنوان رفتار مناسب در سازمان به اعضای جدید آموزش داده می‌شود (چتمن و همکاران^{۳۷}، ۲۰۱۴؛ آیدین^{۳۸}، ۲۰۱۸)؛ بنابراین، ادراکات فرهنگ‌سازمانی بر نگرش‌ها و رفتارهای اعضا و درنهایت، عملکرد سازمانی تأثیر می‌گذارد (هارتنل و همکاران^{۳۹}، ۲۰۱۹). الگوی نشانه‌های فرهنگی قرار گرفته شده توسط شیوه‌ها، قوانین و خط‌مشی‌های رسمی و غیررسمی در ذهن اعضای سازمان معنای اجتماعی مشترک (فرهنگ درک شده) می‌یابد، زیرا آن‌ها رفتارهایی را مشاهده می‌کنند که پاداش، حمایت و انتظار می‌رود (آیدین، ۲۰۱۸؛ اشنايدر و همکاران^{۴۰}، ۲۰۱۳).

بنابراین فرهنگ می‌تواند هنجارهای جمعی را ارائه دهد که رفتار را هدایت می‌کند. با توجه به محتوای اخلاقی، فرهنگ قوی ساختار هنجاری دارد. هنجارهای جمعی در مورد اینکه چه رفتاری

مناسب است و چه چیزی مناسب نیست به اشتراک گذاشته می‌شود و برای هدایت رفتار استفاده می‌شود. اعضای سازمان ارزش‌های مشترکی دارند و اهداف، مقاصد و باورهای سازمان روشن است. این‌ها به افراد کمک می‌کنند درباره اینکه چه چیزی درست است قضاوت کنند (هارتل و همکاران، ۲۰۱۹).

در فرهنگی که ساختار هنجاری قوی دارد، در مورد اینکه چه رفتاری مناسب (اخلاقی) یا نامناسب (غیراخلاقی) است، توافق بیشتری بین اعضای سازمان وجود خواهد داشت. در فرهنگ ضعیف، ارزش‌ها، اهداف و باورهای کل سازمان مشخص نیست و خرده‌فرهنگ‌های متنوعی که هر کدام مفروضات خاص خود را دارند، احتمالاً وجود دارند؛ بنابراین، فرد به احتمال زیاد بر هنجارهای ایجادشده توسط خرده‌فرهنگ مرجع خود تکیه می‌کند (آیدین، ۲۰۱۸). در یک فرهنگ ضعیف، توافق کمتری در مورد اینکه چه رفتاری اخلاقی یا غیراخلاقی است وجود دارد و اعضای سازمان بیشتر به هنجارهای خرده‌فرهنگ برای راهنمایی در مورد رفتار اخلاقی/غیراخلاقی تکیه می‌کنند که به طور قابل توجهی بر تصمیم‌گیری اخلاقی در سازمان‌ها تأثیر می‌گذارد. بر اساس تئوری ارتباط افتراقی (ساترلند و کرسی^{۴۱}، ۱۹۷۰)، هر فردی مجموعه‌ای منحصر به فرد از تجربیات و ارتباطات با دیگران در یک سازمان ایجاد می‌کند، اعضای یک سازمان درک متفاوتی از اخلاقی بودن، اهمیت یک موضوع و نحوه پاسخگویی به آن خواهند داشت و این درک متفاوت از فرهنگ اخلاقی به طور متفاوتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارد. بنابراین، این دیدگاه نشان می‌دهد که بافت اخلاقی متفاوت سازمان تأثیر متفاوتی بر افراد می‌گذارد.

این ایده که زمینه اخلاقی سازمانی ممکن است بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر بگذارد، به طور گسترده در بسیاری از مدل‌های مفهومی وجود دارد؛ بسیاری از مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی مفهومی (مانند هانت و وایتل، ۱۹۸۶؛ ترینو^{۴۲}، ۱۹۸۶) نشان می‌دهند که محیط اخلاقی سازمان‌ها بر مراحل تشخیص مسائل اخلاقی و قضاوت اخلاقی تأثیر می‌گذارد. ترینو (۱۹۸۶) با استفاده از دیدگاه تعامل گرایانه فرد-موقعیت، اظهار داشت که قضاوت‌های اخلاقی در مرحله شناخت استدلال اخلاقی توسط عوامل مختلف فردی و موقعیتی (از جمله ویژگی‌های مختلف سازمانی/زمینه‌ای) تعدیل می‌شود. این دیدگاه نشان می‌دهد که موقعیت/زمینه ممکن است مستقیماً بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر بگذارد و به وضوح از احتمال تعدیل چنین استدلالی توسط عواملی در زمینه سازمان پشتیبانی می‌کند. به طور مشابه، هانت و وایتل (۱۹۸۶) استدلال کردند توانایی حرفه‌ای فرد برای تصمیم‌گیری نسبت به مسائل اخلاقی در حرفه خود تحت تأثیر درک

افراد از محیط، فرهنگ و جامعه‌ای است که حرفه در آن قرار دارد و تعامل عوامل فردی و عوامل محیطی سازمانی (که در یک سازمان ظاهراً ثابت هستند) منجر به برداشت‌ها و تفاسیر منحصر به فردی در افراد سازمان می‌شود. دیدگاه و استدلال آن‌ها شاید کاملاً شبیه دیدگاه ترینو (۱۹۸۶) نباشد، اما از این ایده حمایت می‌کند که درک از زمینه اخلاقی می‌تواند به عنوان تعدیل‌کننده عمل نماید. بنابراین این سؤال مطرح می‌شود که آیا نگرش به ارزش‌های حرفه‌ای در حسابرسان (تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال) و تأثیر آن بر قضاوت اخلاقی تحت تأثیر درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان تعدیل می‌شود؟ بنابراین فرضیات سوم و چهارم به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه ۳. درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان اثر تعهد حسابرسان به منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها را تعدیل می‌کند.

فرضیه ۴. درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان اثر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی آن‌ها را تعدیل می‌کند.

۴-۲. پیشینه تجربی

برخی مطالعات به بررسی تأثیر ارزش‌های حرفه‌ای در حسابرسان پرداختند. احمدزاده و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال و تأثیر آن بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم می‌تواند عاملی در جهت کاهش رفتارهای غیرحرفه‌ای و کاهش مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای در حسابرسان باشد، این مطالعه تأثیر تعهد به منافع عموم و الزام به اجرای استقلال را به عنوان عواملی در جهت کاهش مشارکت در رفتارهای غیرحرفه‌ای مطرح نمودند. به علاوه بر اساس مطالعه آن‌ها الزام به استقلال موجب افزایش تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم شده است. دهقان و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران بر نگرش حرفه‌ای، اظهار نظر و استقلال حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد تمایل حسابداران به رفتارهای اخلاقی بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان در انجام رسیدگی به صورت‌های مالی تأثیرگذار است. هم‌چنین، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است. اردلین و تیرون تئودور^{۴۳} (۲۰۱۸)، در مقاله‌ای تحت عنوان تعهد به منافع عمومی در حسابرسی - یک ضرورت برای تقویت اعتماد در حرفه، بر این موضوع که حرفه حسابرسی مبتنی بر خدمت به منافع عمومی است

تأکید نمودند و آگاهی دقیق از مفهوم منفعت عمومی را شرط پیشرفت آن بیان کردند. همچنین شرط حضور حرفه را تعهد این حرفه به حمایت از منافع عمومی دانستند و تشریح کردند منفعت شخصی نباید برای منافع عمومی برتری داشته باشد و سازش بین آن‌ها مشروط به سازگاری با استفاده از معیارهای اخلاقی و حرفه‌ای مطابق با انتظارات عمومی است. پژوهش فاگیمی^{۴۴} (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر عوامل محیطی، جمعیت شناختی و شخصی بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان پرداخت با استفاده از پرسشنامه از ۱۳۸ موسسه حسابرسی نتایج نشان داد سیاست‌های دولتی و ویژگی‌های محیطی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیرگذار است. غزالی^{۴۵} (۲۰۲۱)، در مطالعه‌ای تحت عنوان عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران، به بررسی میزان تأثیر ارزش اخلاقی سازمان بر تصمیمات اخلاقی حسابداران مالزیایی پرداختند. نتایج نشان داد ارزش‌های اخلاقی عامل مهمی در تعیین قضاوت‌های اخلاقی است. سیفرت و همکاران (۲۰۲۲)، در مطالعه‌ای تحت عنوان ادراکات زیرساخت‌های اخلاقی، استقلال حرفه‌ای و قضاوت‌های اخلاقی در محیط‌های کاری حسابداری به بررسی این موضوع که آیا ادراک زیرساخت اخلاقی و استقلال حرفه‌ای بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران تأثیر می‌گذارد. نتایج نشان داد اثربخشی زیرساخت اخلاقی درک شده و استقلال حرفه‌ای بر ادراک فرهنگ اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان تأثیر می‌گذارد. برخی تحقیقات نیز به مطالعه تأثیر فرهنگ‌سازمانی بر رفتار و تصمیم‌گیری افراد پرداخته‌اند. مهدوی و همکاران (۱۳۹۲) تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس را موردبررسی قرار دادند. پژوهش آن‌ها با استفاده از پرسشنامه دریافت شده از حسابرسان ارشد نشان داد درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد. به‌علاوه، درک فرهنگ اخلاقی و ویژگی‌های شخصیتی در حسابرس کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان را افزایش نمی‌دهد. قاسمی زاده سراب و همکاران (۱۳۹۹)، در مطالعه‌ای درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی حسابرسان با نقش مداخله‌گر ارزش‌های شخصی را موردبررسی قرار دادند. تحلیل آن‌ها از طریق پرسشنامه دریافت شده از ۱۸۴ نفر از حسابرسان مؤسسات حسابرسی در مشهد انجام شد. نتایج نشان داد درک اصول اخلاقی و استقلال اثر معنی‌داری بر قضاوت اخلاقی حسابرس دارد. همچنین ارزش شخصی حسابرسان در رابطه درک اصول اخلاقی و استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی، نقش مداخله‌گر دارد. واو و همکاران^{۴۶} (۲۰۱۵)، به بررسی تأثیر فرهنگ‌سازمانی، آگاهی اخلاقی و تجربه بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرس از طریق تعهد حرفه‌ای پرداختند. مطالعه آنها در بین ۳۷ نفر از حسابرسان داخلی انجام شد. یافته‌ها نشان داد حسابرسان

در قضاوت‌های اخلاقی خود تحت تأثیر فرهنگ‌سازمانی، آگاهی اخلاقی، تجربه و تعهد حرفه‌ای قرار می‌گیرند. سویینی و همکاران^{۴۷} (۲۰۱۰)، در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی ادراک‌شده از شرکت و متغیرهای جمعیت شناختی بر ارزیابی اخلاقی حسابرسان و تمایل به اقدام در تصمیمات پرداختند. یافته‌ها نشان داد که فشار غیراخلاقی درک شده بر قصد درگیر شدن در رفتارهای ناکارآمد تأثیر داشت. همچنین مشخص شد که کشور تأثیر قابل‌توجهی دارد، به‌طوری‌که پاسخ‌دهندگان آمریکایی ارزیابی‌های اخلاقی بالاتر و قصد کمتری برای انجام اقدامات غیراخلاقی را نسبت به پاسخ‌دهندگان ایرلندی گزارش کردند. یودیشتیروا و حبیبورچمن (۲۰۱۷)، پژوهشی تحت عنوان تأثیر فرهنگ‌سازمانی، تعهد حرفه‌ای و سطح دین‌داری بر قضاوت اخلاقی حسابرس: شواهد اندونزی، انجام دادند. نمونه تحقیق ۸۶ حسابرس بود. مطالعه آن‌ها نشان داد متغیرهای فرهنگ سازمانی بر قضاوت اخلاقی حسابرس مثبت اما معنادار نبودند، درحالی‌که تعهد حرفه‌ای حسابرسان و سطح دین‌داری حسابرس تأثیر مثبتی بر قضاوت اخلاقی حسابرس دارد. اسپینوساپایک و بارانیکا (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تأثیر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال و فرهنگ اخلاقی شرکت‌ها بر ارزش‌ها و رفتار حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. مطالعه آن‌ها نگرش‌ها و رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان را مورد بررسی قرارداد. بر اساس نظرسنجی از ۱۲۲ حسابرس اسپانیایی نتایج نشان داد که تلاش‌های نظارتی برای بهبود رفتار حسابرسان با اجرای قوانین استقلال توسط حسابرسان درونی شده‌اند. نتایج همچنین نیاز به القای مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان حرفه‌ای را تقویت می‌کند، زیرا تعهد منافع عمومی حسابرسان با تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها مرتبط است. علاوه بر این، همچنین، نتایج نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی سازمان بر تعهد حسابرسان به منافع عمومی و همچنین تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها تأثیر می‌گذارد. انوار و همکاران^{۴۸} (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر درک کدهای اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی و ارزش شخصی به‌عنوان متغیر مداخله‌گر پرداختند. تحلیل داده‌ها با استفاده از ۳۰۱ پاسخ‌دهنده از حسابداران در اندونزی نشان داد درک کدهای اخلاقی و استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی تأثیر معناداری دارد و همچنین بین درک کدهای اخلاقی و استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تعامل نقش مداخله‌گر ارزش شخصی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری وجود دارد. سویونو و الفاروک^{۴۹} (۲۰۱۹)، در تحقیقی تحت عنوان حرفه‌گرایی حسابرس و عوامل اثرگذار بر آن: موردی از اندونزی، به بررسی تأثیر هوش فکری، هوش هیجانی، منبع کنترل داخلی و تجربه حسابرسان (ویژگی‌های درونی) و فرهنگ‌سازمانی (ویژگی بیرونی) بر حرفه‌ای بودن حسابرسان پرداختند. یافته‌های مطالعه آن‌ها

نشان داد هوش هیجانی، منبع کنترل داخلی و تجربه حسابرسان به‌طور مثبتی بر حرفه‌ای بودن حسابرسان تأثیر می‌گذارد؛ اما هوش فکری و فرهنگ‌سازمانی تأثیری در حرفه‌گرایی آن‌ها ندارد. غنی و همکاران^۵ (۲۰۲۱)، در مطالعه‌ای با عنوان آیا فرهنگ اخلاقی سازمانی، تجربه حسابرسی و آگاهی از اخلاق بر قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارد، به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. مطالعه آن‌ها تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمانی، تجربه حسابرسی و آموزش اخلاق بر قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی را در بانکی در مالزی بررسی نمودند. نتایج نشان داد فرهنگ اخلاقی سازمانی، تجربه حسابرسی و آموزش اخلاق بر قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر دارد. آلبرتی و همکاران (۲۰۲۲)، عوامل القاکننده فرهنگ در مؤسسات حسابرسی و چگونگی تأثیر فرهنگ بر کیفیت حسابرسی و نگرش‌های کاری حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد چنانچه مدیریت بر حرفه‌ای بودن بیشتر از تجاری‌گرایی تأکید داشته باشد فرهنگ یک مؤسسه حسابرسی بیشتر در جهت کیفیت است.

مطالعات فوق‌الذکر که تصمیم‌گیری اخلاقی، فرهنگ سازمان و ارزش‌های حرفه‌ای را بررسی نمودند و همچنین مطالعه احمدزاده و همکاران نیز که به بررسی تعهد حسابرسان به منافع عموم و الزام به اجرای استقلال و تأثیر آن بر رفتارهای غیرحرفه‌ای پرداختند، به بررسی این موضوع که آیا دیدگاه و نگرش حسابرسان در مورد ارزش‌های حرفه‌ای تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال، می‌تواند در انتخاب از میان جایگزین‌های مختلف و تشخیص اخلاقی یا غیراخلاقی بودن یک مسئله اخلاقی به حسابرسان کمک کند و منجر به افزایش قضاوت اخلاقی در حسابرسان شود و آیا فرهنگ اخلاقی سازمان که رفتارهای اخلاقی را ترویج و از رفتارهای غیراخلاقی جلوگیری می‌کند به‌عنوان یک بستر هدایت‌کننده می‌تواند این رابطه را تعدیل و منجر به تقویت قضاوت اخلاقی در حسابرسان شود؟ نپرداختند. این مطالعه به بررسی تأثیر جنبه نگرشی حرفه‌گرایی در حسابرسان از طریق مؤلفه‌های کلیدی آن تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی حسابرسان و همچنین درک حسابرسان فرهنگ اخلاقی سازمان به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر در راستای بهبود و تقویت قضاوت اخلاقی حسابرسان می‌پردازد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش توصیفی است. همچنین از نظر نوع استدلال از نوع استقرایی است و از نظر تئوری، پژوهشی اثباتی است که با بررسی آنچه موجود است به

پیش‌بینی رفتار آینده متغیر می‌پردازد. داده‌های موردنیاز از دو طریق تحقیقات کتابخانه‌ای و میدانی و نیز با ابزار پرسش‌نامه گردآوری می‌شود. بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، این تحقیق از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. همچنین تجزیه و تحلیل‌های این پژوهش با کمک نرم‌افزار SPSS در دو سطح آمار توصیفی و استنباطی انجام شد که در بخش آمار توصیفی میانگین، میانه، انحراف معیار، کسیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شد. جهت بررسی همبستگی و همچنین تأثیر متغیر تعدیل‌کننده از روش‌های آمار استنباطی؛ آزمون معنی‌داری ضرایب همبستگی پیرسون و تحلیل رگرسیون به کمک برنامه الحاقی پردازشگر هایس به‌منظور بررسی اثر متغیر تعدیل‌گر استفاده شد.

۳-۱. متغیرهای پژوهش و ابزار اندازه‌گیری متغیرها

متغیر مستقل در این پژوهش مؤلفه‌های حرفه‌گرایی؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال، متغیر وابسته قضاوت اخلاقی حسابرسان و متغیر تعدیل‌گر درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان می‌باشند. به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها و اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق از پرسش‌نامه استفاده شده است. بخش اول پرسشنامه شامل ۷ سؤال مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناختی است که از پاسخ‌دهندگان جمع‌آوری خواهد شد. بخش دوم پرسشنامه شامل سؤالات تخصصی می‌باشد که دارای چهار بخش، شامل مجموعه‌ای از سؤالات در رابطه با تعهد به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال، قضاوت اخلاقی حسابرسان و درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان می‌باشد که در ادامه توضیح داده می‌شود.

متغیر تعهد به منافع عمومی، برای ارزیابی میزانی که پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند تعهد به منافع عمومی، نقش اصلی حسابرسان و سطح توافق آن‌ها با وظایفی که جامعه از حسابرسان انتظار دارد، طراحی شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسش‌نامه طراحی شده در پژوهش بارانیکا و اسپینوساپایک (۲۰۱۸)، بوبک و همکاران (۲۰۱۵)، داوینپورت و دلاپورتاس (۲۰۰۹) و جنکینز و لاو^{۵۱} (۲۰۰۹)، استفاده می‌شود. سؤالات پرسش‌نامه شامل ۵ سؤال، طیف پاسخ، طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بوده است. به گزینه "کاملاً موافقم" ارزش ۵ و به گزینه "کاملاً مخالفم" ارزش ۱ داده می‌شود.

متغیر تعهد به اجرای استقلال، برای اندازه‌گیری باور پاسخ‌دهندگان در مورد میزانی که استانداردهای نظارتی استقلال حسابرس باید به‌شدت اجرا شود، طراحی شده است. برای اندازه‌گیری

این متغیر از پرسشنامه طراحی شده در پژوهش گندرون و همکاران (۲۰۰۶) و بارانیکا و اسپینوساپایک (۲۰۱۸) استفاده می‌شود. سؤالات پرسش‌نامه شامل ۵ سؤال، بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بوده است. به گزینه "کاملاً موافقم" ارزش ۵ و به گزینه "کاملاً مخالفم" ارزش ۱ داده می‌شود.

متغیر قضاوت اخلاقی حسابرسان به قابل قبول بودن از دیدگاه اخلاقی اشاره دارد. برای اندازه‌گیری متغیر قضاوت اخلاقی از پرسشنامه طراحی شده در پژوهش کوهن و همکاران^{۵۲} (۱۹۹۸)، امرسون و همکاران^{۵۳} (۲۰۰۷)، کنروی و همکاران^{۵۴} (۲۰۱۰)، سویینی و همکاران (۲۰۱۰)، شفر و سیمونز^{۵۵} (۲۰۱۱) و بارانیکا و اسپینوساپایک (۲۰۱۸)، استفاده می‌شود. سؤالات پرسشنامه شامل ۶ سؤال، به صورت بسته-پاسخ، بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بوده است. به گزینه "اخلاقی" ارزش ۵ و به گزینه "غیراخلاقی" ارزش ۱ داده می‌شود. لازم به ذکر است، سؤالات به صورت ابهام‌آمیز و غیراخلاقی مطرح شده است، در صورتی که پاسخ‌دهندگان غیراخلاقی بودن این موارد را تشخیص دهند و آن‌ها را کمتر بپذیرند قضاوت اخلاقی بالاتری خواهند داشت، بنابراین در صورتی رابطه مؤلفه‌های حرفه‌گرایی (تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال) با قضاوت اخلاقی منفی به دست آید، به این معنی است که نگرش حرفه‌ای در حسابرسان منجر به تشخیص موارد غیراخلاقی در حسابرسان و افزایش قضاوت اخلاقی در آن‌ها خواهد شده است.

به منظور سنجش فرهنگ اخلاقی ادراک شده سازمانی، مقیاس هشت ماده‌ای در پرسشنامه ترینو و همکاران (۱۹۹۸) که بعدها بارانیکا و اسپینوساپایک (۲۰۱۸)، کاپلند^{۵۶} (۲۰۱۵) و شفر و سیمونز (۲۰۱۱) آن را برای محیط حسابرسی مناسب‌سازی کردند، استفاده شد. برای اهداف پژوهش، شش مورد، به پاداش/ تنبیه، اقدامات اخلاقی/ غیراخلاقی، الگوسازی نقش‌های مدیریت ارشد و اثربخشی کد اخلاق در ارتقاء رفتار اخلاقی اشاره دارد. علاوه بر این، دو مورد دیگر مرتبط به زمینه حسابرسی هستند؛ مورد اول تقویت کد اخلاق به عنوان واسطه‌ای برای یک محیط اخلاقی در چارچوب شرکت‌های حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است (مارتینوف- بنی و پفلوگات^{۵۷}، ۲۰۰۹). سرانجام، آخرین مورد در مقیاس فرهنگ اخلاقی، ارتقا آموزش اخلاقی، مورد بررسی قرار می‌گیرد. سؤالات پرسش‌نامه بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بوده است. به گزینه "کاملاً موافقم" ارزش ۵ و به گزینه "کاملاً مخالفم" ارزش ۱ داده می‌شود.

۲-۳. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این مطالعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. در این مطالعه تعداد جامعه نامحدود در نظر گرفته شده است. نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری در دسترس، طی سال ۱۴۰۱ انجام شده است. با توجه به نامحدود در نظر گرفتن جامعه آماری در این تحقیق، برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است.

$$n = \frac{\left(\frac{Z_{\alpha}^2}{2} \times pq^2\right)}{d^2}$$

که در آن، $Z_{\alpha}^2 = 2$ مقدار نرمال استاندارد برابر ۱/۹۶، d خطای مطلق برابر ۰/۰۷، P نسبت برابر ۰/۵ و $Q=1-P$ در نظر گرفته می‌شود. تعداد نمونه آماری به دست آمده ۱۹۶ می‌باشد. در این تحقیق تعداد ۳۰۰ پرسش‌نامه میان حسابرسان توزیع شد و به دلیل عدم تحویل تعدادی از پرسش‌نامه‌ها و پس از جداسازی پرسش‌نامه‌های ناقص، ۲۰۴ پرسش‌نامه دریافت گردید.

۳-۳. روایی و پایایی ابزار پژوهش

این مطالعه از پرسش‌نامه برای گردآوری داده‌ها استفاده نموده است و طبعاً روایی و پایایی ابزار تحقیق مطرح می‌شود. به منظور بررسی اعتبار ابزار تحقیق، برای سنجش روایی صوری، پرسش‌نامه در اختیار تعدادی از اساتید و صاحب‌نظران در سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و همچنین اساتید محترم راهنما و مشاور قرار گرفت و با مطرح نمودن سؤالاتی در رابطه با پرسشنامه از نظرات اساتید و صاحب‌نظران استفاده و سؤالات مورد بازنگری و تعدیل قرار گرفت. سپس به منظور بررسی روایی محتوایی پرسش‌نامه، اطلاعات بیشتری در رابطه با چارچوب کلی مطالعه در اختیار ۱۸ نفر از اساتید در حوزه حسابرسی و حسابداری قرار داده شد و از آن‌ها درخواست شد در رابطه با ضروری بودن، ... هر کدام از سؤالات مربوط به هر متغیر امتیاز دهند. سپس روایی محتوایی محاسبه شد. از آنجاکه مقدار CVR برای تمام سؤالات بیشتر از ۰/۵ بود هیچ‌کدام از سؤالات پرسش‌نامه حذف نشد. در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسش‌نامه تعهد به منافع عمومی برابر ۷۲ درصد، پرسش‌نامه تعهد به اجرای استقلال ۹۱ درصد، پرسش‌نامه قضاوت اخلاقی برابر ۸۷ درصد و

پرسش‌نامه درک حسابرِس از فرهنگ اخلاقی سازمان برابر ۹۳ درصد محاسبه شد. از آنجایی که این مقادیر بیش از ۷۰ درصد هستند، بنابراین پرسش‌نامه از اعتبار لازم برخوردار است.

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی و جمعیت‌شناختی

همان‌گونه که اشاره شد نمونه پژوهش متشکل از ۲۰۴ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و شاغل در مؤسسات حسابرسی خصوصی می‌باشند؛ که حدوداً ۳۰ درصد نمونه آماری شاغل در سازمان حسابرسی و ۷۰ درصد شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی هستند. همچنین ۴۹ نفر زن و ۱۵۵ نفر مرد بودند؛ بنابراین بیشترین درصد فراوانی مربوط به مردان با ۷۴ درصد به ۲۴ درصد بوده است. توزیع سنی نشان می‌دهد که بیشترین رده سنی مربوط به طبقه ۳۱ تا ۴۰ و ۴۱ تا ۵۰ می‌باشد، بنابراین بیشترین تعداد مشارکت در این دو طبقه می‌باشد. از نظر سابقه کار، بیشترین فراوانی مربوط به طبقه بیشتر از ۲۰ سال با حدود ۳۰ درصد است. همچنین حدود ۲۶ درصد از مشارکت‌کنندگان در تحقیق در سطح حسابرِس و حسابرِس ارشد بوده و ۶۰ درصد نیز در سطح سرپرست، مدیر، مدیر ارشد و شریک حسابرسی قرار داشتند و کمترین درصد مشارکت مربوط به طبقه کمک حسابرِس با فراوانی ۳ درصد و بیشترین درصد مشارکت مربوط به طبقه شرکا با فراوانی حدود ۳۱ درصد بوده است و ۱۱ درصد از مشارکت‌کنندگان نیز رده سازمانی خود را اعلام نکرده‌اند. نگاره ۱ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

نگاره ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

ردیف	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
۱	نوع اشتغال به حسابرسی	شاغل در سازمان حسابرسی	۶۲	۳۰/۴
		شاغل در مؤسسات حسابرسی	۱۴۲	۶۹/۶
۲	جنسیت	زن	۴۹	۲۴
		مرد	۱۵۵	۷۶
۳	سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۴۰	۱۹/۶
		۳۱ تا ۴۰ سال	۵۶	۲۷/۵
		۴۱ تا ۵۰ سال	۵۷	۲۷/۹
		بیش از ۵۰ سال	۵۱	۲۵
۴	سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۴۸	۲۳/۵

ردیف	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
		۵ تا ۱۰ سال	۳۸	۱۸/۶
		۱۱ تا ۱۵ سال	۳۳	۱۶/۲
		۱۶ تا ۲۰ سال	۲۴	۱۱/۸
		بیش از ۲۰ سال	۶۱	۲۹/۹
۵	رده سازمانی	شریک	۶۵	۳۱/۹
		مدیر ارشد	۲۰	۹/۸
		مدیر	۲۲	۱۰/۸
		سرپرست	۱۶	۷/۸
		حسابرس یا حسابرس ارشد	۵۲	۲۵/۵
		کمک حسابرس	۶	۳
		اعلام‌نشده	۲۳	۱۱/۳

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

نگاره ۲ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را گزارش می‌نماید.

نگاره ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	خطای استاندارد	چولگی	کشدگی
تعهد به منافع عمومی	۲۰۴	۴/۰۵۳۹	۴/۲۰	۲/۲۰	۵	۰/۶۲۹۰۵	-۰/۴۸۲	-۰/۵۳۱
تعهد به اجرای استقلال	۲۰۴	۳/۴۷۳۵	۳/۶۰	۱	۵	۱/۰۶۵۱۱	-۰/۴۶۴	-۰/۹۳۴
قضاوت اخلاقی	۲۰۴	۱/۸۳۹۹	۱/۶۶۶۷	۱	۴/۱۷	۰/۶۹۳۷۹	۱/۱۱۲	۰/۹۸۴
درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی	۲۰۴	۳/۹۴۱۸	۳/۷۵	۱	۵	۱/۲۵۲۸	-۰/۶۰۷	-۱/۰۰۴

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

مطابق این نگاره، مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم است که نشان‌دهنده متقارن بودن توزیع متغیرها می‌باشد و تقارن یکی از ویژگی‌های توزیع نرمال است. همچنین، با توجه اینکه چولگی و کشیدگی در بازه (۲ و -۲) قرار دارند بنابراین متغیرها از توزیع نرمال برخوردار بوده و از آزمون پارامتریک استفاده می‌شود.

۲-۴. نتایج آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش به‌منظور بررسی تأثیر حرفه‌گرایی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها و سنجش اثر تعدیل‌کنندگی درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان بر روابط بین حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرسان، قضاوت اخلاقی به‌عنوان متغیر وابسته، مؤلفه‌های حرفه‌گرایی؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در حسابرسان به‌عنوان متغیر مستقل و درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر، تعریف شده است. در نگاره ۳ ماتریس همبستگی درونی بین متغیرهای پژوهش که با ضریب همبستگی پیرسون اندازه‌گیری شده است نشان داده می‌شود.

نگاره ۳. ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرهای تحقیق

ردیف	متغیر	۱	۲	۳	۴
۱	تعهد به منافع عمومی	۱			
۲	تعهد به اجرای استقلال	۰/۶۳۷**	۱		
۳	درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان	۰/۲۱۲**	۰/۰۷۸	۱	
۴	قضاوت اخلاقی	-۰/۶۹**	-۰/۵۹۱**	-۰/۲۴۳**	۱

**معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد

با توجه به نگاره ۳، ملاحظه می‌شود بین تعهد به منافع عمومی و قضاوت اخلاقی ($p < 0/01$)، رابطه منفی و معنادار، بین تعهد به اجرای استقلال و قضاوت اخلاقی ($p < 0/01$)، $R = -0/59$ رابطه منفی و معنادار، بین درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان و قضاوت اخلاقی ($R = -0/24$ ، $p < 0/01$) رابطه منفی و معنادار وجود دارد. در ادامه به‌منظور بررسی تأثیر مؤلفه‌های حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی و تعیین نقش تعدیل‌کنندگی درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان در رابطه حرفه‌گرایی حسابرسان و قضاوت اخلاقی آن‌ها از برنامه الحاقی پردازشگر هایس در تحلیل رگرسیون برای نرم‌افزار بسته آماری در علوم اجتماعی نسخه ۲۴ استفاده شد. همچنین با استفاده از اطلاعات خروجی این برنامه الحاقی علاوه بر بررسی اثر تعدیل‌گر و معناداری آن، دو فرضیه اول پژوهش؛ رابطه حرفه‌گرایی از طریق مؤلفه‌های آن با قضاوت اخلاقی حسابرسان تعیین می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه اول و سوم: نتایج ارائه‌شده در نگاره ۴، شامل اثرات اصلی و تعاملی تعهد به منافع عمومی و درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان بر قضاوت اخلاقی است. نتایج حاصل از این نگاره به فرضیات اول و سوم این پژوهش پاسخ می‌دهد. فرضیه اول؛ تعهد حسابرسان به منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه معنی‌داری دارد. همچنین فرضیه سوم؛ اثر تعدیل‌گر درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان را بر این رابطه؛ رابطه تعهد به منافع عمومی و قضاوت اخلاقی حسابرس، مطرح می‌نماید.

نگاره ۴. نتایج حاصل از برنامه الحاقی پردازشگر هایس در تحلیل رگرسیون برای بررسی اثرات اصلی و تعاملی درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان در رابطه اثر تعهد به منافع عمومی بر

قضاوت اخلاقی حسابرس

معنی‌داری	t	SE _b	B	معنی‌داری	F	R ²	R	شاخص‌ها متغیرها
۰/۰۰۰۰	-۸/۲۱۹۶	۰/۱۵۳۵	-۱/۲۶۱۳					تعهد به منافع عمومی
۰/۰۰۰۱	-۳/۹۰۶۸	۰/۱۹۶۳	-۰/۷۶۷۱	۰/۰۰۰	۷۱/۸۶۷۸	۰/۵۱	۰/۷۲	درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان
۰/۰۰۰۳	۳/۶۵۷۴	۰/۰۴۵۹	۰/۱۶۷۹					تعهد به منافع عمومی × درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان
				معنی‌داری ۰/۰۰۰۳	F ۱۳/۳۷۶۹	ΔR^2 ۰/۰۳۲۲		تعهد به منافع عمومی × درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود تعهد به منافع عمومی ($B=-1/2613$ ، $t=-8/2196$ ، $p<0/001$) تأثیر منفی و معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر “تعهد حسابرسان به منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه معنی‌داری دارد” رد نمی‌شود ($p<0/001$).

همچنین نتایج نشان می‌دهد درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان ($B=-0/7671$)

۳/۹۰۶۸، $t = -۳/۹۰۶۸$ ، $p < ۰/۰۰۱$) در حضور تعهد به منافع عمومی پیش‌بینی کننده منفی و معنادار قضاوت اخلاقی است.

بر اساس نتایج ارائه شده در سمت راست نگاره، به‌طور کلی پیش‌بینی قضاوت اخلاقی بر اساس تعهد به منافع عمومی، درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان و اثر تعاملی تعهد به منافع عمومی و درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان، معنی‌دار بود ($p < ۰/۰۰۱$). همچنین ۵۱ درصد از واریانس قضاوت اخلاقی به دلیل این متغیرها تبیین می‌شود که ۳ درصد ($\Delta R^2 = ۰/۰۳۲۲$) از این افزایش واریانس به دلیل اثر تعاملی تعهد به منافع عمومی و درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان و معنی‌دار ($۰/۰۰۰۳$) می‌باشد و ضریب مثبت اثر تعاملی ($B = ۰/۱۶۷۹$ ، $t = ۳/۶۵۷۴$ ، $p < ۰/۰۰۱$) بیانگر نقش افزایشی آن در تعدیل رابطه تعهد به منافع عمومی و قضاوت اخلاقی است. لذا در رابطه تعهد به منافع عمومی با قضاوت اخلاقی، درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان نقش تعدیل‌کنندگی معنی‌داری دارد و فرضیه سوم پژوهش مبنی بر “درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان اثر تعهد حسابرسان به منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها را تعدیل می‌کند”، رد نمی‌شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم و چهارم: نتایج حاصل از برنامه الحاقی پردازشگر هایس در تحلیل رگرسیون شامل اثرات اصلی و تعاملی تعهد به اجرای استقلال و درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان بر قضاوت اخلاقی در نگاره ۵ ارائه شده است. نتایج حاصل از این نگاره به فرضیات دوم و چهارم این پژوهش پاسخ می‌دهد. فرضیه دوم؛ تعهد حسابرسان به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه معنی‌داری دارد. همچنین فرضیه چهارم؛ اثر تعدیل گر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان را بر رابطه تعهد به اجرای استقلال و قضاوت اخلاقی حسابرسان، مطرح می‌نماید.

نگاره ۵. نتایج حاصل از برنامه الحاقی پردازشگر هایس در تحلیل رگرسیون برای بررسی اثرات اصلی و تعاملی درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان در رابطه اثر تعهد به اجرای استقلال بر

قضاوت اخلاقی حسابرس

معنی دار ی	t	SE _b	B	معنی داری	F	R ²	R	شاخص‌ها متغیرها
۰/۰۰۰۰	-۱۰/۷۵	۱/۰۷۸۲ .	-۰/۸۴۰۴					تعهد به اجرای استقلال
۰/۰۰۰۰	۶/۸۹۲۰ -	۱/۰۹۴۷ .	-۰/۶۵۲۴	۰/۰۰۰۰	۶۶/۹۰۸۵	۰/۴۵۲۹	۱/۶۷۲۹ .	درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان
۰/۰۰۰۰	۶/۱۵۷۴	۱/۰۲۳۲ .	۰/۱۴۲۹					تعهد به اجرای استقلال × درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان
				معنی دار ی ۰/۰۰۰۰	F ۳۷/۹۱۳۴	ΔR ² ۰/۰۶۵۱		تعهد به اجرای استقلال × درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره ۵ مشاهده می‌شود تعهد به اجرای استقلال ($B = -0.8404$ ، $t = -10.75$ ، $p < 0.001$) تأثیر منفی و معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد بنابراین فرضیه دوم پژوهش مبنی بر "تعهد حسابرسان به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه معنی‌داری دارد" رد نمی‌شود.

همچنین نتایج نشان می‌دهد درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان ($B = -0.6524$ ، $t = -6.8920$ ، $p < 0.001$) در حضور تعهد به اجرای استقلال پیش‌بینی کننده منفی و معنادار قضاوت اخلاقی است.

بر اساس نتایج ارائه شده در سمت راست نگاره، به‌طور کلی پیش‌بینی قضاوت اخلاقی بر اساس تعهد به اجرای استقلال، درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان و اثر تعاملی تعهد به اجرای استقلال و درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان، معنی‌دار بود ($p < 0.001$). همچنین ۴۵ درصد از واریانس قضاوت اخلاقی به دلیل این متغیرها تبیین می‌شود که بیش از ۶ درصد از

این افزایش واریانس به دلیل اثر تعاملی تعهد به اجرای استقلال و درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان و معنی‌دار ($t=6/1574, p<0/001$) بیانگر نقش افزایشی آن در تعدیل رابطه تعهد به اجرای استقلال و قضاوت اخلاقی است. لذا در رابطه تعهد به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی، درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان نقش تعدیل‌کنندگی معنی‌داری دارد و فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر “درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان اثر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی آن‌ها را تعدیل می‌کند”، رد نمی‌شود.

بنابراین تأیید فرضیات تحقیق حاکی از تأثیر حرفه‌گرایی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها و نقش تعدیل‌کنندگی و مثبت درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان در این رابطه می‌باشد.

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

فرضیه اول و دوم با هدف بررسی نقش باور و نگرش به ارزش‌های حرفه‌ای در شکل‌دهی به رفتارهای اخلاقی و بهبود قضاوت اخلاقی در حسابرسان، به بررسی تأثیر مؤلفه‌های حرفه‌گرایی؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال بر قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداخت. نتایج حاکی از وجود تأثیر منفی و معنادار مؤلفه‌های حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان است. رابطه منفی به‌دست‌آمده، همان‌گونه که در قسمت نحوه اندازه‌گیری متغیر قضاوت اخلاقی توضیح داده شد، به این معنی است که حسابرسانی که خود را متعهد به خدمت در جهت منافع عموم می‌دانند و همچنین حسابرسانی که معتقدند قوانین استقلال باید با جدیت اجرا شود، اقداماتی که مطابق با استانداردهای اخلاقی حرفه غیرقابل قبول باشد را غیراخلاقی می‌دانند و از این نظر قضاوت اخلاقی آن‌ها بالاتر است. لذا تأثیر ارزش‌های اصلی حرفه‌ای حسابرسان بر قضاوت اخلاقی نشان داد، حسابرسانی که تعهد بالایی به منافع عمومی و اجرای استقلال از خود نشان دادند، قضاوت اخلاقی بالاتری نیز دارند؛ بنابراین نتایج به‌دست‌آمده بیانگر این است که حسابرسان با حرفه‌گرایی بالاتر قضاوت اخلاقی بالاتری ارائه می‌دهند. این یافته‌ها با تحقیقات الیاس (۲۰۰۶) و بارانیکا و اسپینوساپایک (۲۰۱۸) در رابطه با میزان اعتقاد افراد به اهداف حرفه با قضاوت اخلاقی آن‌ها، مرتبط بود. این یافته‌ها بر رابطه تقویت ارزش‌های حرفه‌ای با ارتقاء قضاوت اخلاقی در حسابرسان تأکید می‌نماید؛ بنابراین نگرش به ارزش‌های حرفه‌ای در حسابرسان می‌تواند در تشخیص اخلاقی یا غیراخلاقی بودن یک مسئله اخلاقی به حسابرسان کمک کند و منجر به افزایش قضاوت اخلاقی

در آن‌ها شود.

یکی از اهداف اصلی این مطالعه پرداختن به نقش فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسی در ارتقای رفتار اخلاقی در حسابرسان بود؛ بنابراین این سؤال مطرح شد که با توجه به اینکه فرهنگ اخلاقی سازمان به‌عنوان یک بستر هدایت‌کننده رفتارهای صحیح و اخلاقی را تقویت و از رفتارهای غیراخلاقی جلوگیری می‌نماید، آیا درک حسابرسان از این فرهنگ می‌تواند اثر حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان را تعدیل کند و آیا حرفه‌گرایی که به باور و نگرش حسابرسان نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای مربوط می‌شود به‌عنوان یک عامل فردی در تعامل درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حسابرسان به‌عنوان یک عامل زمینه‌ای می‌تواند منجر به تقویت قضاوت اخلاقی در حسابرسان شود. به این منظور، به بررسی نقش تعدیلی درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رابطه حرفه‌گرایی (از طریق بررسی مؤلفه‌های آن شامل: تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال) بر قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداخته شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیات سوم و چهارم، نشان داد درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان در رابطه حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی نقش تعدیل‌کنندگی معنی‌داری دارد و با توجه به مثبت بودن ضریب تعاملی می‌توان استنباط کرد حرفه‌گرایی (از طریق مؤلفه‌های آن) در تعامل درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان، قضاوت اخلاقی در حسابرسان را تقویت می‌نماید. از این‌رو، ایجاد و حفظ یک فرهنگ اخلاقی سازمانی حمایتی برای تقویت قضاوت اخلاقی در حسابرسان است. نتیجه به‌دست‌آمده با نتایج پژوهش اسپینوساپایک و بارانیکا (۲۰۱۸) و او و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

تجزیه و تحلیل تأثیر فرهنگ‌های اخلاقی مؤسسات حسابرسی پیامدهای عملی برای این حرفه دارد، زیرا فرهنگ اخلاقی یک سازمان می‌تواند تحت تأثیر اقدامات انجام‌شده توسط خود مؤسسات حسابرسی قرار گیرد. مدیران مؤسسات حسابرسی کنترل بیشتری بر محیط‌های سازمانی خود دارند. بر این اساس، اگر مؤسسات حسابرسی ارزش‌های سازمانی خود را با ارزش‌های اخلاقی گسترده‌تر هماهنگ نمایند، کیفیت قضاوت اخلاقی حسابرسان بهبود می‌یابد.

با توجه به نقش مثبت فرهنگ اخلاقی سازمان در ارتقای رفتارهای اخلاقی و تقویت قضاوت اخلاقی در حسابرسان، به مدیران در مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به ایجاد و گسترش فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی تأکید داشته باشند. همچنین، به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود در زمینه حمایت و توسعه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی تلاش نمایند.

این مطالعه به منظور معرفی عواملی در جهت تقویت و بهبود قضاوت اخلاقی در حسابرسان به بررسی دیدگاه و نگرش حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای به عنوان عامل فردی در تعامل درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان به عنوان عامل موقعیتی بر قضاوت اخلاقی پرداخت. تحقیقات آینده می‌توانند به بررسی نقش سایر عوامل تأثیرگذار بپردازند.

هر پژوهشی با محدودیت‌هایی مواجه است. یکی از مهم‌ترین محدودیت‌هایی که معمولاً در پژوهش‌هایی که بر اساس پرسش‌نامه انجام می‌شود این است که پرسشنامه، فهم و درک افراد از واقعیت را موردسنجش قرار می‌دهد، اما ممکن است ادراک آن‌ها بیانگر واقعیت نباشد. همچنین نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال اعضای نمونه انتخاب‌شده در این پژوهش، عدم تحویل تعداد زیادی از پرسش‌نامه‌ها به دلیل مشغله کاری و طولانی شدن زمان پاسخ‌دهی به درخواست‌های انجام‌شده، محافظه‌کاری برخی از حسابرسان در پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه، نیز از محدودیت‌های انجام این پژوهش بوده است.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|----------------------------------|
| 1. Sparks and Pan | 2. Hunt and Vitell |
| 3. Rest | 4. Schwepker |
| 5. Valentine and Rittenburg | 6. Carlson et al. |
| 7. Barrainkua and Espinosa Pike | 8. Larkin |
| 9. Cogan | 10. Greenwood |
| 11. Gendron et al. | 12. Shaub and Braun |
| 13. Trotman | 14. Jones |
| 15. Latan et al. | 16. Maroto-Sánchez |
| 17. Seifert et al. | 18. Alberti et al. |
| 19. Suyono and Al Faroouque | 20. Freidson |
| 21. Gendron et al. | 22. Shafer et al. |
| 23. Evetts | 24. Suttle |
| 25. Adler and Liyanarachchi | 26. Hall |
| 27. Cowton | 28. Suddaby et al. |
| 29. Carrington et al. | 30. Davenport and Dellaportas |
| 31. Mintz | 32. Bobek et al. |
| 33. Ajzen | |
| 34. International Auditing and Assurance Standards Board | |
| 35. LaMontagne | 36. Yudhistira and Habiburochman |
| 37. Chatman et al. | 38. Aydin |

- | | |
|-----------------------------------|----------------------|
| 39. Hartnell et al. | 40. Schneider et al. |
| 41. Sutherland and Cressey | 42. Trevino |
| 43. Ardelean and Tiron Tudor | 44. Fagbemi |
| 45. Ghazali | 46. Wawo et al. |
| 47. Sweeney et al. | 48. Anwar et al. |
| 49. Suyono and Al Farooque | 50. Ghani et al. |
| 51. Jenkins and Lowe | 52. Cohen et al. |
| 53. Emerson et al. | 54. Conroy et al. |
| 55. Shafer and Simmons | 56. Copeland |
| 57. Martinov-Bennie and Pflugrath | |

منابع

الف. فارسی

- احمدزاده، زاهد؛ یعقوب نژاد، احمد؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۹). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های اخلاقی در مؤسسات حسابرسی، *مجله دانش حسابداری*، ۴۵(۱۲)، ۱۲۳-۱۳۸.
- بادپا، بهروز؛ پورحیدری، امید؛ خدابی پور، احمد. (۱۳۸۹). بررسی اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحبکار بر قضاوت حسابرِس و نقش میانجی آشنایی با صاحبکار، *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۱(۱)، ۲۹-۶۷.
- حساس یگانه، یحیی؛ عموزاد مهدیرجی، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۷)، ۱-۲۶.
- رجب دری، حسین؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت‌الله؛ امیری، علی. (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان، *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۱)، ۱۱۳-۱۴۲.
- رستمی نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ برادران حسن‌زاده، رسول، طالب نیا؛ قدرت‌الله. (۱۴۰۱). الگوی رفتار ناکارآمد حسابرِس، *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۹۱-۱۱۵.
- سجادی، سید حسین؛ ابراهیمی‌مند، مهدی. (۱۳۸۳). عوامل کاهنده استقلال حسابرِس. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲(۲)، ۹۵-۱۱۲.
- قاسمی‌زاده سراب، حسین؛ سادات غفاری، منصوره؛ عزیز محمدی، زهرا. (۱۳۹۹). تأثیر درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تأکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان،

نشریه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۲)، ۴۶-۵۹.
 مهدوی، غلامحسین؛ هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس، فصلنامه دانش حسابداری، ۱۳(۵۱)، ۱۰۷-۱۲۶.
 نمازی، محمد؛ رجب دری؛ حسین. (۱۳۹۹). نظریه‌ها و کاربردهای اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

ب. انگلیسی

- Adler, R. & Liyanarachchi, G. (2020). Towards measuring professionalism in accounting. *Accounting and Finance*, 60(3), 1907-1941.
- Ahmadzadeh, Z., Yaghoobnezhad, A., & Vakilifard, H. (2021). The Effect of Auditors' Commitment to Public Interests and Independence Enforcement on Professional Values (Ethical Values) in Audit Firms, *Journal of Knowledge Accounting*, 45(12), 123-138 (In Persian).
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 179-211.
- Alberti, C. T. Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: Recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1), 59-109.
- Anwar, Y., Agoes, S., Amin, M. N., & Herusetya, A. (2018). The Effect of Understanding Codes of Ethics and Independence upon the Ethical Judgement and Personal Value as an Intervening Variable. *American Journal of Theoretical and Applied Business*, 4(1), 8-14.
- Ardelean, A., & Tiron Tudor, A. (2018). Commitment to public interest in audit – an imperative of strengthening trust in the profession, *Audit Financiar*, 16(152), 527-543.
- Aydin, R. A. B. (2018). The role of organizational culture on leadership styles. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 267-280.
- Badpa, B., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2019). Investigating the Effect of Transformational Client Leadership on Auditor's Judgment and the Mediating Role of Client Identification. *Journal of Accounting Advances*, 11(1), 29-67 (In Persian).
- Barrainkua, I., & Espinosa Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgment: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad*, 21(2), 176-187.
- Bobek, D. D. Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The influence of

- roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 125–141.
- Bobek, D. D., & Hatfield, R. C. (2003). An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), 13-38.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2010). The ethical environment of tax professionals: Partner and non-partner perceptions and experiences. *Journal of Business Ethics*, 92(4), 637-654.
- Carlson, D. S., Kacmar, K. M., & Wadsworth, L. L. (2002). The impact of moral intensity dimensions on ethical decision making: Assessing the relevance of orientation. *Journal of Managerial Issues*, 14(1), 15-30.
- Carrington, T. Johansson, T. Johed, G., & Ohman, P. (2013). An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession, *Behavioral Research in Accounting* 25(2), 1–20.
- Chatman, J. A., Caldwell, D. F., O'Reilly, C. A., & Doerr, B. (2014). Parsing organizational culture: How the norm for adaptability influences the relationship between culture consensus and financial performance in high-technology firms. *Journal of Organizational Behavior*, 35(6), 785-808.
- Cogan, M. L. (1955). The problem of defining a profession. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 297(1), 105-111.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1998). The effect of gender and academic discipline diversity on the ethical evaluations, ethical intentions and ethical orientation of potential public accounting recruits. *Accounting Horizons*, 12(3), 250-270.
- Conroy, S. J., Emerson, T. L., & Pons, F. (2010). Ethical attitudes of accounting practitioners: are rank and ethical attitudes related?. *Journal of Business Ethics*, 91(2), 183-194.
- Copeland, M. K. (2015). The importance of ethics and ethical leadership in the accounting profession. *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, 19, 61-98.
- Cowton, C. J. (2009). Accounting and the ethics challenge: Re-membering the professional body. *Accounting and Business Research*, 39(3), 177-189.

- Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11–23.
- Elias, R. Z. (2006). The impact of professional commitment and anticipatory socialization on accounting students' ethical orientation. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 83-90.
- Espinosa Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, 19(1), 10–20.
- Espinosa Pike, M., & Barrainkua, I. (2020). Professional accountants in Spain: a comparative study of ethical and professional values. *Revista Espanola de Financiaciony Contabilidad*, 49(2), 234–264.
- Evetts, J. (2011). Sociological analysis of professionalism: Past, present, and future. *Comparative Sociology*, 10(1), 1-37.
- Fagbemi, T. O. (2020). Impact of Environmental, Demographical and Personal Factors on Auditors' Ethical Decision Making in Nigeria. *Studia Universitatis Vasile Goldiş Arad, Seria Ştiinţe Economice*, 30(3), 35-58.
- Freidson, E. (1999). Theory of professionalism: Method and substance. *International review of sociology*, 9(1), 117-129.
- Gendron, Y. Suddaby, R., & Lam, H. (2006). 'An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence, *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- Ghani, E. K., Hassan, R., & Ilias, A. (2021). Do organizational ethical culture, audit experience, and ethics awareness influence internal auditors' ethical judgment. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 11(3), 348-363.
- Ghasemizadeh Sarab, H., Sadat, M., & Azizmohammadi, Z. (2020). The Impact of Understanding Ethics and the Independence of Ethical Judgment by Emphasizing the Intervention of Auditors' Personal Value Intervention, *Journal of Accounting and Management*, 3(22), 46-59 (In Persian).
- Ghazali, N. A. M. (2021). Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: some Malaysian evidence. *International Journal of Social Economics*, 48(3), 384-398.
- Greenwood, E. (1957). Attributes of a Profession. *Source: Social Work*, 2(3),

- 45–55.
- Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' commitment to their profession: multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research, *Behavioral Research in Accounting* 17, 89–109.
- Hartnell, C. A., Ou, A. Y., Kinicki, A. J., Choi, D., & Karam, E. P. (2019). A meta-analytic test of organizational culture's association with elements of an organization's system and its relative predictive validity on organizational outcomes. *Journal of Applied Psychology*, 104(6), 832.
- Hasas Yeganeh, Y., & Amouzad, S. (2020). The Factors Affecting the Professional Judgment (ethics) of Auditors and the Pressures on Them. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 1-26 (In Persian).
- Hunt, S. D., & Vitell, S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of macro marketing*, 6(1), 5-16.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality.
- Jenkins, J. G., & Lowe, D. J. (2009). Auditors as advocates for their clients: Perceptions of the auditor-client relationship. *Journal of Applied Business Research*, 15(2), 73–78.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of management review*, 16(2), 366-395.
- Larkin, J. M. (2000). The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23(4), 401-409.
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019). 'Whistleblowing triangle': Framework and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 160(1), 189-204.
- Mahdavi, Gh.H. & Hooshmand, A.H. (2013). "Investigating the Impact of the Ethical Culture of the Organization on Auditor's Behavior", *Auditing Knowledge*, 13(51), 107-126 (In Persian).
- Maroto-Sanchez, A. (2012). Productivity in the services sector: conventional and current explanations. *The Service Industries Journal*, 32(5), 719-746.
- Martinov-Bennie, N., & Pflugrath, G. (2009). The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors'

- judgments. *Journal of Business Ethics*, 87(2), 237-253.
- Mintz, S. (2015). Whistleblowing considerations for external auditors under Dodd-Frank: A blueprint for future research. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, 19, 99-128.
- Namzi, M., Rajabdorri, H., (2021). *Theories and Applications of Professional Ethics in Accounting*, University of Tehran (In Persian).
- RajabDori., H, Vkilifard., H, Salari., H, Amiri., A. (2022). The Relationship between Ethical Theories and Ethical Behavior in Auditors' Judgments, *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 1(1), 113-142 (In Persian).
- Rest, J. R. (1984). Research on moral development: Implications for training counseling psychologists. *The Counseling Psychologist*, 12(3), 19-29.
- Rostaminia, R., Hejazi, R., Baradaran Hassanzadeh, R., & Talebnia, G. (2022). A Model of Dysfunctional Audit Behavior. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 91-115 (In Persian).
- Sajjadi, S. H., & Ebrahimi Mand, M. (2009). Diminishing factors of auditor independence. *Journal of Accounting Advances in Shiraz University*, 12(2), 95-112 (In Persian).
- Schneider, B., Ehrhart, M. G., & Macey, W. H. (2013). Organizational climate and culture. *Annual review of psychology*, 64(1), 361-388.
- Schwepker, C. H. (1999). Understanding salespeople's intention to behave unethically: The effects of perceived competitive intensity, cognitive moral development and moral judgment. *Journal of Business Ethics*, 21(4), 303-316.
- Shafer, W. E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 43-60.
- Shafer, W. E. Lowe, D. J., & Fogarty, T. J. (2002). The effects of corporate ownership on public accountants' professionalism and ethics. *Accounting Horizons*, 16(2), 109-124.
- Shafer, W. E. Poon, M. C. C., & Tjosvold, D. (2013). Ethical climate, goal interdependence, and commitment among Asian auditors. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 217-244.
- Shafer, W. E., & Simmons, R. S. (2011). Effects of organizational ethical culture on the ethical decisions of tax practitioners in mainland China. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(5), 647-668.
- Shaub, M. K., & Braun, R. L. (2014). Call of duty: A framework for auditors'

- ethical decisions. *Accounting for the public interest: Perspectives on accountability, professionalism and role in society*, 4(1), 3-25.
- Shaub, M. K., Finn, D. W., & Munter, P. (1993). The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*, 5(1), 145-169.
- Sparks, J. R., & Pan, Y. (2010). Ethical judgments in business ethics research: Definition, and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 91(3), 405-418.
- Suddaby, R. Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3-4), 409-427.
- Sutherland, E. H., & Cressey, D. R. (1970). *Principles of criminology* (8th ed.). Philadelphia: Lippincott.
- Suttle, B. A. (2012). Reframing professionalism: an integral view of lawyering's lofty ideals, *Emory Law Journal* 61, 161-208.
- Suyono, E., & Farooque, O. A. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: insights from Indonesia. *Journal of Asia Business Studies*, 13(4), 543-558.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.
- Trevino, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. *Academy of management Review*, 11(3), 601-617.
- Trevino, L. K., Butterfield, K. D., & McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business ethics quarterly*, 8(3), 447-476.
- Trotman, K. T. (1998). Audit judgment research—Issues addressed research methods and future directions. *Accounting and Finance*, 38(2), 115-156.
- Valentine, S. R., & Rittenburg, T. L. (2004). Spanish and American business professionals' ethical evaluations in global situations. *Journal of Business Ethics*, 51(1), 1-14.
- Wawo, A. B., Asni, N., & Nurnaluri, S. (2015). The Influence of Organizational Culture, Ethical Awareness and Experience to Ethical Judgments Auditor Through Professional Commitment (Study at

Inspectorate Sub-Province of Bombana). *The International Journal Of Engineering and Science*, 4(12), 15-25.

Yudhistira, R. A., & Habiburochman, H. (2017). The Influence of Organizational Culture, Professional Commitment and Level of Religiosity to Ethical Judgement of the Auditor: Indonesia Evidence. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 20(2), 215-236.