

تأثیر تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی حسابرسان، نقش میانجی شدت اخلاقی

اصغر اسدیان اوغانی^۱ زهره حاجیها*^۲ رمضانعلی رویایی^۳ حمیدرضا وکیلی فرد^۴

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۱/۲۶

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۸/۱۱

چکیده

تهدید منافع شخصی به عنوان عامل محیطی می‌تواند فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. از اینرو هدف مطالعه حاضر، بررسی تأثیر تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی با تأکید بر نقش میانجی شدت اخلاقی حسابرسان است. این پژوهش از نوع مطالعات شبه تجربی و جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی در سال ۱۳۹۷ است که تعداد ۱۸۶ نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب گردید. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهد تهدید منافع شخصی تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت اخلاقی دارد و این تأثیر بواسطه متغیر شدت اخلاقی تشدید می‌شود. بنابراین بر اساس نظریه شناخت اجتماعی، می‌توان بیان کرد که وجود تهدید منافع شخصی به دلیل ترسی که از عواقب منفی این تهدیدها برای حسابرسان ایجاد می‌کند، باعث می‌شود حساسیت اخلاقی و شدت اخلاقی حسابرسان نسبت به موضوعات اخلاقی بیشتر شود.

واژگان کلیدی: تهدید منافع شخصی، حساسیت اخلاقی، شدت اخلاقی، فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی

^۱ دانشجوی رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
(as.asadiyan@gmail.com)

^۲ دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)،
drzhajiha@gmail.com

^۳ دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
(ad_royaee@yahoo.com)

^۴ دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
(H-vakilifard@srbiau.ac.ir)

۱-مقدمه

ورشکستگی‌های اخیر برخی شرکت‌های بزرگ بین‌المللی همچون بانکواسپیریتو در سال ۲۰۱۴، ساتیام در سال ۲۰۰۹ و انرون در سال ۲۰۰۲ ضعف بزرگی برای حرفه‌ی حسابرسی به شمار می‌رود. این ورشکستگی‌ها اعتبار حرفه را خدشه‌دار کرده است. از این رو موضوعات تصمیم‌گیری اخلاقی و استقلال حسابرسان تبدیل به یکی از مهمترین مباحث پژوهشی دانشگاهی شده است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). تاکنون قوانین و مقررات زیادی توسط ارگان‌های مختلف برای جلوگیری از تکرار چنین بحران‌هایی وضع شده است. ولی برخی محققان به این نتیجه رسیده‌اند که اگرچه افزایش قوانین برای جلوگیری از حساب‌سازی و تقلب‌های حسابداری لازم است ولی کافی نیست و همه چیز در نهایت به تعهد اخلاقی افراد بستگی دارد (کادبری، ۲۰۰۹). برخی از صاحب‌نظران نیز معتقدند در شرایط فعلی کسب و کار، مشکلات فنی و اخلاقی چنان در هم تنیده شده‌اند که حسابرسان باید از توانایی لازم برای شناخت مشکلات اخلاقی برخوردار باشند (دیگرسون، ۲۰۰۹). در این شرایط حتی آگاهی صرف از موارد مطرح در آیین رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند موثر باشند، چون تشخیص وقوع یا عدم وقوع یک مسئله در عمل نیازمند توانایی خاص می‌باشد (کامبل، ۲۰۰۵). از این رو ضرورت دارد تا نحوه تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان مورد مطالعه قرار گیرد.

در فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی طبق مدل رست (۱۹۸۰)، مرحله اول یعنی حساسیت اخلاقی از اهمیت بسزایی برخوردار است. در این مرحله حسابرسان از وجود مسئله اخلاقی آگاهی می‌یابند. این مرحله آستانه ورود به حوزه اخلاق است و هرگونه اشتباه یا ضعف در این مرحله موجب ارتکاب رفتار غیراخلاقی خواهد شد. در پژوهش‌های پیشین کمتر به موضوع حساسیت اخلاقی و عوامل موثر بر آن پرداخته شده است. مطالعات اکتشافی نشان می‌دهد که عامل محیط، ویژگی‌های فردی و موضوعی بر حساسیت اخلاقی حسابرسان تأثیرگذارند (حساس یگانه و کاظم پور، ۱۳۹۲). یکی از مهم‌ترین عواملی که می‌تواند بر شناخت حسابرسان از موضوعات اخلاقی اثر بگذارد عامل محیطی تهدید منافع شخصی است. تهدید ناشی از منافع شخصی یکی از ابعاد تهدیدهای مربوط به استقلال حسابرسان می‌باشد (آیفک^۱، ۲۰۱۲). تهدید منافع شخصی اشاره به تضادهای مالی یا منافع شخصی دارد که شامل منافع مالی مستقیم یا غیرمستقیم در شرکت صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، حق الزحمه غیرحسابرسی و انگیزه حفظ صاحبکار می‌باشد (ناسیشن^۲، ۲۰۱۳). تهدید منافع شخصی می‌تواند پیامدهای منفی برای دیگران (مثلاً موسسه حسابرسی) یا فردی (شخص حسابرس) داشته باشد. در این پژوهش بر

^۱ - IFAC (international federation of accountants)

^۲ - Nasution

پیامدهای فردی تهدید منافع شخصی تاکید شده است؛ چرا که پیامدهای فردی مستقیماً مربوط به خود حسابرس بوده و می‌تواند تاثیر بیشتری بر رفتار حسابرس داشته باشد (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷).

از سوی دیگر طبق نظریه شناخت اجتماعی، تهدید منافع شخصی به عنوان عامل محیطی می‌تواند بر شدت معضلات اخلاقی نیز تأثیر بگذارد. شدت اخلاقی ویژگی‌های خاص مسئله یا موضوع است که سبب جلب توجه بیشتر مخاطب به موضوع مورد رسیدگی می‌شود. برای اولین بار جونز (۱۹۹۱) با اضافه نمودن سازه شدت اخلاقی به مدل تصمیم‌گیری اخلاقی رست این مفهوم را مطرح کرد که ماهیت موضوع اخلاقی می‌تواند بر تمامی مراحل فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر بگذارد (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۶). بنابراین هدف این پژوهش بهره‌گیری از نظریه شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۷۰) جهت بررسی تاثیر تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی می‌باشد و همچنین نقش شدت اخلاقی را به عنوان متغیر میانجی در رابطه بین تهدید منافع شخصی و حساسیت اخلاقی بررسی می‌کند.

بیشتر مطالعات انجام شده به بررسی تأثیر تهدید منافع شخصی (یا اهمیت صاحبکار) بر قضاوت اخلاقی حسابرسان تاکید داشته‌اند. تاکنون پژوهشی به بررسی رابطه بین تهدید منافع شخصی و حساسیت اخلاقی با در نظر گرفتن نقش میانجی شدت اخلاقی نپرداخته است. لذا پرداختن به این موضوع می‌تواند دست‌آورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اولاً این پژوهش می‌تواند باعث گسترش مبانی نظری مرتبط با تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابرسی شود زیرا در این پژوهش از سازه شدت اخلاقی برای تحلیل رابطه بین تهدید منافع شخصی و حساسیت اخلاقی استفاده شده است و در پژوهش‌های قبلی نقش شدت اخلاقی مورد بررسی قرار نگرفته است. دوماً این پژوهش می‌تواند به بهبود برنامه‌های آموزشی حسابرسی و رهنمودهایی که تمرکزشان بر آماده‌سازی حسابرسان از جهت اخلاقی و مهارت‌های رسیدگی برای جلوگیری از ایجاد معضلات و مشکلات اخلاقی توسط سازمان‌های تدوین‌کننده آیین رفتار حرفه‌ای طراحی می‌شود، کمک نماید.

در این پژوهش ابتدا به بررسی مبانی نظری در این موضوع به تشریح مفاهیم تهدید منافع شخصی، شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی و ارتباط نظری آنها و تدوین فرضیه‌ها پرداخته می‌شود. سپس روش‌شناسی پژوهش معرفی شده و در نهایت به تحلیل یافته‌های آماری پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

■ تهدید منافع شخصی

استقلال حسابرسان بعنوان سنگ بنای حرفه حسابرسی تلقی می‌شود. استقلال ویژگی منحصر به فرد حرفه حسابرسی می‌باشد و این حرفه را از سایر حرفه‌ها و فعالیت‌های حرفه‌ای متمایز می‌کند (ماتز و شرف^۱، ۱۹۶۱). بر اساس دیدگاه فدراسیون بین‌المللی حسابداری (آیفک، ۲۰۱۲)، پنج عامل می‌تواند استقلال حسابرسان را به خطر بیندازد. این پنج عامل عبارت است از تهدید منافع شخصی، تهدید حمایت از صاحبکار، تهدید مدیریت، تهدیدهای ناشی از ارباب و تهدید و نزدیکی یا قرابت است. یکی از این تهدیدها که در این پژوهش بررسی می‌شود، تهدید منافع شخصی است. تهدیدهای مربوط به منافع شخصی از داشتن نفع مالی مستقیم یا غیرمستقیم با صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، حق الزحمه خدمات غیر از حسابرسی و انگیزه حفظ صاحبکار بوجود می‌آید. وابستگی حق الزحمه حسابرسی یکی از مواردی است که ممکن است سبب کاهش استقلال حسابرس شود؛ زیرا حسابرسان به گونه‌ای سعی در حفظ صاحبکار خود خواهند داشت (ناسیشن، ۲۰۱۳). بر طبق تئوری اقتصادی حسابرس (دی آنجلو، ۱۹۸۱)، اهمیت صاحبکار ممکن است بر انگیزه‌های مالی حسابرسان تأثیر بگذارد و استقلال آنها را به خطر بیندازد به این دلیل که حسابرسان وابستگی اقتصادی به صاحبکار پیدا می‌کنند. در این پژوهش از اهمیت صاحبکار برای حسابرس به عنوان نماینده تهدید منافع شخصی استفاده شده است. محققانی (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ نلسون و همکاران^۲، ۲۰۰۲؛ لی^۳، ۲۰۰۹؛ کیانکی و بیراکستر^۳، ۲۰۰۹) و جوهری و همکاران (۲۰۱۷) نیز از این معیار برای اندازه‌گیری تهدید منافع شخصی استفاده کرده‌اند.

کیانکی و بیراکستر (۲۰۰۹) معتقدند که پیامدهای منفی مربوط به اهمیت صاحبکار ممکن است مربوط به خود حسابرس باشد (به عنوان مثال نارضایتی صاحبکار ممکن است عواقب منفی برای عملکرد شغلی حسابرسان داشته باشد) و یا اینکه مربوط به دیگران باشد (به عنوان مثال نارضایتی صاحبکار ممکن است عواقب منفی برای موسسه حسابرسی داشته باشد). در این پژوهش، ما بر مربوط بودن به خود حسابرس تأکید داریم. زیرا مربوط بودن به خود حسابرس به طور مستقیم با شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی شخص حسابرسان رابطه دارد و برای تحلیل رابطه بین سه متغیر حساسیت اخلاقی، شدت اخلاقی و تهدید منافع شخصی مناسب است. اهمیت صاحبکار به عنوان یکی از مهمترین عوامل در بحث کاهش استقلال حسابرسان در مقایسه

¹ Mautz & Sharaf

² Nelson et al

³ Li

با سایر عوامل مثل خدمات غیرحسابرسی یا ارتباط طولانی با صاحبکار شناسایی شده است (بارتلت^۱، ۱۹۹۳؛ کیانکی و بیراکستر^۲، ۲۰۰۹). پژوهشهای انجام شده پیرامون اهمیت صاحبکار نتایج مختلفی را به همراه داشته است برخی پژوهشها (فارمر و ریتنبرگ^۳، ۱۹۸۷؛ نلسون و همکاران^۴، ۲۰۰۲؛ هانت و لالسدگ^۴، ۲۰۰۷) تاثیر منفی اهمیت صاحبکار بر قضاوت یا کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی را تایید کرده‌اند. برخی مطالعات (کیانکی و بیراکستر^۲؛ ۲۰۰۹) نیز دریافته‌اند حسابرسان قضاوت‌های اخلاقی متفاوتی در زمان‌هایی که اهمیت صاحبکار برای آنها بالا یا پایین بوده است، انجام داده‌اند.

■ شدت اخلاقی

اولین بار از شدت اخلاقی در مدل جونز (۱۹۹۱) استفاده شده است. این مدل، از مدل تصمیم‌گیری اخلاقی رست (۱۹۸۶) اقتباس شده است. جونز، شدت اخلاقی را برای کامل نمودن مدل تصمیم‌گیری اخلاقی رست به این مدل اضافه نمود. به عقیده جونز، سازه شدت اخلاقی به میزان ادراک شخص از اخلاقی بودن موضوع تعریف می‌شود. بر طبق نظریه جونز، شدت اخلاقی را می‌توان مفهومی تعریف کرد که شامل شش رکن (جزء) است. این شش رکن عبارت است از دامنه نتایج، توافق اجتماعی، احتمال تأثیر، قرابت یا نزدیکی، زمان وقوع و انباشت تاثیرات می‌باشد. دامنه نتایج، مجموعه منافع و هزینه‌های ناشی از تصمیم افراد برای دیگران است. توافق اجتماعی یا عمومی، اجماع نظر عموم مردم و صاحبان حرفه درباره خوبی (حسن) یا بدی (قبح) عمل است. احتمال تأثیر، تابع احتمال وقوع رویداد تحت بررسی و احتمال پرداخت هزینه یا دریافت منفعت از تصمیم است. نزدیکی یا قرابت، احساس نزدیکی اجتماعی، فرهنگی، روانشناسی و فیزیکی (جغرافیایی) شخص تصمیم‌گیرنده با افراد ذینفع است. زمان وقوع، فاصله زمانی بین وقوع رویداد و نتایج آن است (با کاهش زمان وقوع میزان این متغیر افزایش می‌یابد) و انباشت تأثیر، اشاره می‌نماید آیا جنبه اخلاقی مسئله مورد بررسی در فرد یا گروهی از افراد تأثیر می‌گذارد (جونز، ۱۹۹۱).

تاکنون در پژوهشهای مختلف عوامل موثر بر سازه شدت اخلاقی بررسی شده است. برای مثال ولنتاین و ریتنبرگ (۲۰۰۷) تاثیر جنسیت، سن و تحصیلات بر شدت اخلاقی را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که شدت اخلاقی درک شده در زنها بیشتر از مردها می‌باشد و با افزایش سن و تحصیلات ادراک از شدت اخلاقی افزایش می‌یابد. یا در پژوهشی دیگر آلین و همکاران (۲۰۱۴) به این نتیجه رسیدند که وابستگی دینی و تعهد دینی در سناریوهای اخلاقی

¹ Bartlet

² Cianci & Bierstaker

³ Farmer & Rittenberg

⁴ Hunt & Lulseged

مرتبط با حسابداری تأثیری بر شدت اخلاقی ندارد. و سوئینی و کاستلو^۱ (۲۰۰۹) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که جنسیت تأثیر معناداری بر شدت اخلاقی ادراک شده ندارد و شدت اخلاقی ادراک شده در دانشجویان رشته حسابداری بیشتر از دانشجویان سایر رشته ها است.

■ حساسیت اخلاقی

بر اساس مدل رست (۱۹۸۶)، فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی شامل چهار مرحله به شرح زیر می‌باشد: حساسیت اخلاقی: بررسی شرایط و گزینه‌های پیش رو به منظور تعیین نحوه تأثیر این شرایط بر رفاه دیگران است؛ قضاوت اخلاقی: بررسی رفتارهای مختلف و انتخاب رفتاری است که از نظر اخلاقی صحیح‌تر است. نیت اخلاقی: اولویت به ارزشهای اخلاقی نسبت به سایر گزینه‌های پیش‌رو است. رفتار اخلاقی: ویژگی است که به افراد جرأت می‌دهد تا مقاصد اخلاقی را اجرا و آن را پیگیری کنند (مورس و چانگ^۲، ۲۰۰۶). شایان ذکر است مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی رست مجزا هستند و موفقیت در یک مرحله، موفقیت در مراحل دیگر را تضمین نمی‌کند ولی برای تصمیم‌گیری اخلاقی ضرورت دارد تا به همه این مراحل توجه یکسان گردد. با این حال پژوهشهای قبلی بیشتر بر عوامل موثر بر قضاوت، نیت و عمل اخلاقی تأکید نموده‌اند (کرچر^۳، ۱۹۹۶؛ کوهن و همکاران^۴، ۱۹۹۵؛ حاجیها، ۱۳۹۶؛ حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰؛ حساس یگانه و کاظم پور، ۱۳۹۱؛ بنی مهد و بیگی هرچگانی ۱۳۹۱). از این رو ضرورت دارد تا به حساسیت اخلاقی به عنوان آستانه ورود حسابرسان به حوزه اخلاق، توجه ویژه‌ای گردد. در حساسیت اخلاقی فرد از جنبه‌های اخلاقی موضوع مورد بررسی آگاهی می‌یابد. این شناخت پس از بررسی شرایط موضوع، تعیین گزینه‌های پیش‌رو و شناخت افراد ذینفع حاصل می‌شود. حساسیت اخلاقی، تنها شناسایی جنبه‌های موضوع تحت بررسی نیست، بلکه آگاهی از نحوه تأثیر عملکرد فرد بر رفاه افراد ذینفع جزء لاینفک حساسیت اخلاقی محسوب می‌شود (حساس یگانه و کاظم زاده، ۱۳۹۲). در سطح ابتدایی حساسیت اخلاقی، فرد صرفاً به بررسی سطحی تأثیر رفتار خود بر دیگران می‌پردازد و در سطح پیشرفته تأثیر رفتار به صورت دقیق و موشکافانه بررسی خواهد شد. افراد مختلف با قانون در رفتار دیگران ذینفع می‌شوند و آزمون اساسی در این زمینه، آن است که افراد بفهمند که آثار و رفتارشان بر دیگران تأثیر گذار است؛ اما همیشه تفسیر موقعیت‌های مختلف در عمل به سادگی امکان پذیر نیست و حساسیت افراد به نیازها و رفاه افراد دیگر وابسته است. رست، ویژگی‌های فردی و موقعیت افراد را در درک جریان‌های اخلاقی موثر می‌داند (رست، ۱۹۸۶).

¹ Sweeney & costello

² Moores & chang

³ carcher

⁴ Cohen et al.

پیشینه پژوهش

در بررسی رابطه تهدید منافع شخصی، شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی مطالعات انگشت شماری انجام شده است. اولین روزلت و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "شدت اخلاقی، ویژگی‌های موضوعی و شناخت موضوعات اخلاقی در موقعیت‌های فروش" دریافتند شناخت موضوعات اخلاقی بسته به نقش رفتاری فروشندگان و ماهیت تضاد منافی که با آن روبرو هستند، متفاوت است و علاوه بر این اثر ترکیبی این دو ویژگی موقعیتی، بواسطه شدت اخلاقی میانجی می‌شود.

جوهری و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود به بررسی تاثیر جهت‌گیری اخلاقی و تهدید منافع شخصی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابربان پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد رابطه مثبت و معناداری بین تهدید منافع شخصی و فرایندهای تصمیم‌گیری اخلاقی وجود دارد. ایتسامو بارانیکوا و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان "تأثیر حرفه‌ای‌گرایی حسابربان بر قضاوت اخلاقی: تفاوت بین شاغلین و دانشجویان تحصیلات تکمیلی" به این نتیجه رسیدند که تعهد دانشجویان به منافع عموم و استقلال بسیار بالاتر از شاغلین در حرفه حسابرسی می‌باشد، با این حال حسابربان، دارای قضاوت‌های اخلاقی بالاتری از دانشجویان برخوردار هستند.

شاور و کلمنتس (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان "بازخورد شدت اخلاقی: سنجش سود حسابرداری با مداخلات اخلاقی" دریافتند که شدت اخلاقی درک شده دانشجویان حسابرداری از طریق ارائه مباحث اخلاقی در دروس پیشرفته حسابرداری می‌تواند بهبود پیدا کند.

بارانیکوا و اسپینوسا (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که کیفیت پایین حسابرسی به دلیل فشارهایی بوده است که به حسابربان وارد شده است، این فشارها مربوط به فشار بودجه زمانی، مقبولیت اخلاقی قصور در گزارشگری حسابربان و تاثیر همپیشگان و سرپرستان در حل تضادهای اخلاقی می‌باشد. کیانکی و بیراکستر (۲۰۰۹)، تأثیر بازخورد عملکرد و اهمیت صاحبکار را بر روی قضاوت‌های اخلاقی فردی و عمومی انجام داده‌اند. ولی رابطه بین تهدید منافع شخصی با شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی تاکنون بررسی نشده است.

آکسز و مارتا (۲۰۰۶) به این نتیجه رسید که حساسیت اخلاقی حسابربان ماهر بیشتر از حسابربان نیمه ماهر است و فقط حساسیت اخلاقی حسابربان نیمه ماهر تحت تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم قرار دارد.

اما در ایران هاشمی و مشعشی (۱۳۹۷) نشان دادند تفاوت‌های فردی حسابربان (منبع کنترل درونی و خودکارآمدی) بر تعهد حرفه‌ای آنها اثر مثبت و معنادار دارد. همچنین، سازگاری جو اخلاقی به عنوان متغیر میانجی، سبب تقویت رابطه مثبت بین تفاوت‌های فردی حسابربان و تعهد حرفه‌ای آنها می‌شود.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) به این نتیجه رسیدند که جنسیت تأثیر منفی و معنادار و دینداری و سن تأثیر مثبت و معنادار بر شدت اخلاقی دارند در حالی که تأثیر متغیرهای سطح تحصیلات و رشته تحصیلی بر شدت اخلاقی معنی دار نیست.

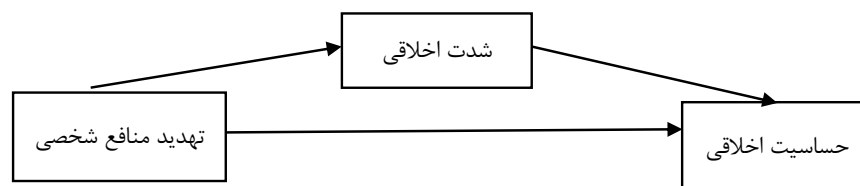
حاجیها و خدامرادی (۱۳۹۵) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که بین وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارشگری حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و بین وجود فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) به این نتیجه رسیدند که شدت 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.

حساس یگانه و کاظم پور (۱۳۹۲) نشان داده اند اهمیت موضوع، شدت اخلاقی و عوامل محیطی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر حساسیت اخلاقی حسابرسان می باشند. همچنین آنها دریافتند که حساسیت و قضاوت اخلاقی بعدی از مهارت حسابرسان را تشکیل می دهد و حسابرسان ماهر حساسیت اخلاقی بیشتری نسبت به منافع افراد ذینفع به ویژه مدیران دارند.

سجادی (۱۳۸۷) در پژوهشی به این نتیجه رسید که از نظر حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ارائه خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار از عوامل کاهنده استقلال حسابرسان است.

با توجه به مبانی نظری و تجربی، مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ ترسیم شده که حاکی از رابطه میانجی جزئی است.

شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش



۳- فرضیه های پژوهش

نظریه شناختی اجتماعی بندورا یکی از نظریه های پرکاربرد برای پیش بینی و درک رفتارهاست. در دهه ۱۹۷۰، بندورا نظریه شناخت اجتماعی را به منظور تأکید بر اهمیت یادگیری مشاهده ای پیشنهاد داد. نظریه شناخت اجتماعی تأکید دارد که ویژگی های فردی و محیطی بر رفتار فرد تأثیر می گذارد و عملکرد انسان را نتیجه مجموعه سه گانه پویایی عوامل روانشناختی (فردی)، محیط فیزیکی-اجتماعی و رفتار می داند. این نظریه مبتنی بر شرطی شدن

عامل (کنشگر)، مانند تغییر رفتار است، اما بنیان‌های اصلی آن بر نماد سازی، فرضیه انگاری، جستجوی روابط علت و معلول و پیش‌بینی پیامدهای رفتاری استوار شده و به همین دلیل، آمیزه‌ای از رفتار گرایی و شناخت گرایی است (نادی و حاذقی، ۱۳۹۰). از طرفی حرفه حسابرسی نیز مبتنی بر رفتار حسابرس و صاحبکار بوده و به نوعی به رفتار وابسته است بنابراین حرفه‌ای همچون حسابرسی می‌تواند با نظریه‌های رفتاری مانند شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد. بر این اساس در ادامه به بررسی رابطه بین تهدید منافع شخصی (اهمیت صاحبکار) به عنوان یک عامل محیطی و حساسیت اخلاقی و شدت اخلاقی حسابرسی به عنوان متغیرهای رفتاری حسابرس، پرداخته می‌شود.

استقلال مهمترین استاندارد حسابرسی و سنگ بنای حرفه حسابرسی بوده و ویژگی منحصر به فرد حسابرسان به شمار می‌رود که حسابرسی را از سایر حرفه‌ها متمایز می‌سازد (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). خطر استقلال از طریق وضعیت‌ها، اقدامات یا ارتباطات ناشی می‌شود و می‌تواند بر توانایی حسابرس در انجام وظایف خود در راستای اصول بنیادین اخلاقی تاثیر بگذارد. بنابراین هرگونه تهدید منافع شخصی ناشی از عدم رعایت استقلال باید به طور جدی مورد توجه قرار بگیرد زیرا می‌تواند بر فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی منجمله حساسیت اخلاقی و شدت اخلاقی به عنوان رفتار حسابرسان تاثیر بگذارد. تهدید منافع شخصی ممکن است برای عملکرد شغلی خود حسابرسان تاثیر منفی بگذارد. برای مثال نارضایتی صاحبکار از حسابرس و شکایت از حسابرس به جامعه حسابداران رسمی ایران می‌تواند منجر به باطل شدن کارت یا تعلیق وی شود. و مطمئناً وقوع چنین شرایطی در صاحبکارانی که اهمیت زیادی از نظر مالی برای موسسه حسابرسی دارند، بیشتر خواهد بود و به همین دلیل هم هست که ما در این تحقیق از اهمیت صاحبکار برای حسابرس به عنوان معیاری برای تهدید منافع شخصی استفاده کردیم. بنابراین، می‌توان انتظار داشت تهدید منافع شخصی جنبه مثبت نیز داشته باشد و به خاطر عواقب منفی شغلی که ممکن است برای حسابرسان ایجاد کند، موجب شود حسابرسان نسبت به دو راهی‌های اخلاقی حساس‌تر شده و شدت اخلاقی بالایی نیز داشته باشند. با توجه به این موارد فرضیه اول و دوم به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: تهدید منافع شخصی (اهمیت صاحبکار) بر حساسیت اخلاقی حسابرسان تاثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه دوم: تهدید منافع شخصی (اهمیت صاحبکار) بر شدت اخلاقی حسابرسان تاثیر مثبت و معنادار دارد.

جونز (۱۹۹۱) با اضافه نمودن سازه شدت اخلاقی به مدل چهار مرحله‌ای رست (۱۹۸۰) این مدل را کامل‌تر نمود. وی معتقد است موضوعات اخلاقی از نظر شدت متفاوت می‌باشند. برخی

موضوعات دارای شدت اخلاقی بالا و برخی دیگر شدت اخلاقی پایینی دارند. برای مثال شدت اخلاقی دزدی مبلغ ۱۰۰ هزار تومان پول با توزیع یک داروی خطرناک غیرمجاز بسیار متفاوت است. بنابراین تاثیر شدت اخلاقی بر شناخت موضوعات اخلاقی (حساسیت اخلاقی) متفاوت خواهد بود. از طرفی با توجه به تأثیر تهدید منافع شخصی بر شدت اخلاقی می توان انتظار داشت شدت اخلاقی نقش میانجی را در ارتباط بین تهدید منافع شخصی و حساسیت اخلاقی داشته باشد. از این رو علاوه بر تأثیر مستقیمی که تهدید منافع شخصی می تواند بر حساسیت اخلاقی داشته باشد با در نظر گرفتن متغیر شدت اخلاقی به عنوان متغیر میانجی این تأثیر تقویت می شود و علاوه بر تأثیر مستقیم، تأثیر غیرمستقیم تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی آنها با نقش میانجی شدت اخلاقی نیز پیش بینی می شود. با توجه به موارد فوق فرضیه های سوم و چهارم به شرح زیر بیان می شود:

فرضیه سوم: شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت و معنادار دارد.
فرضیه چهارم: تهدید منافع شخصی حسابرسان از طریق شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی آنها تأثیر مثبت و معنادار دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف جزء پژوهش های کاربردی و از نظر نحوه جمع آوری داده ها جزء مطالعات شبه تجربی است. پژوهش های شبه تجربی پژوهش هایی هستند که برخی متغیرها را می توان در آن کنترل نمود. در این پژوهش، تهدید منافع شخصی به عنوان متغیر مستقل، حساسیت اخلاقی به عنوان متغیر وابسته و شدت اخلاقی به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شده است. برای جمع آوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری از روش کتابخانه ای با بهره گیری از کتب و مقالات و به منظور جمع آوری مربوط به تحلیل فرضیه های پژوهش از پرسشنامه و طرح سناریو بهره گرفته شد.

به منظور اندازه گیری متغیر مستقل تهدید منافع شخصی از معیار اهمیت صاحبکار برای حسابرسان استفاده شده است، چنانچه درآمد موسسه حسابرسی، از صاحبکار خاص بیشتر از ۲۵ درصد کل درآمد موسسه باشد، این صاحبکار دارای اهمیت بالا بوده و عدد ۱ به آن اختصاص داده شد و اگر این میزان کمتر از ۲۵ درصد کل درآمد موسسه حسابرسی باشد، این صاحبکار دارای اهمیت پایین بوده و عدد صفر به آن اختصاص داده شد. معیار ۲۵٪ توسط اداره امور حسابرسی و گزارشگری بورس اوراق بهادار تهران ارائه شده است. بنابراین ابتدا صاحبکاران به دو بخش، صاحبکاران با اهمیت و صاحبکاران کم اهمیت تفکیک شده و از پاسخ دهندگان خواسته شده تا به سوالات سناریو ها پاسخ دهند. و هر پاسخ دهنده تنها باید در یک سطح اهمیت (بالا یا

پایین) به سوالات پاسخ بدهد. به این ترتیب متغیر تهدید منافع شخصی در پژوهش یک متغیر قابل کنترل است.

برای اندازه‌گیری متغیرهای وابسته شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی نیز از پرسشهای مطرح در سه سناریو استفاده شد. این سناریوهای اخلاقی توسط کوهن و همکاران (۱۹۹۵) و آلین و همکاران (۲۰۰۶) مطرح شده است و در پژوهشهای مختلف (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷؛ حساس یگانه و کاظم پور، ۱۳۹۲؛ نعمتی و طاهری، ۱۳۹۳) در حوزه اخلاق حسابرسی از آنها استفاده شده است. در هر یک از این سناریوها ۱۳ سوال مطرح شده است که سوالات ۱ تا ۱۲ برای سنجش متغیر شدت اخلاقی (شامل دو پرسش برای هر یک از سازه‌های شدت اخلاقی است. یعنی سوالات ۱ و ۲ برای سنجش توافق اجتماعی، سوالات ۳ و ۴ برای سنجش دامنه نتایج، سوالات ۵ و ۶ برای سنجش نزدیکی یا قرابت، سوالات ۷ و ۸ برای زمان وقوع، سوالات ۹ و ۱۰ برای سنجش انباشت تأثیر و سوالات ۱۱ و ۱۲ برای سنجش احتمال تأثیر) می‌باشد که سوال اول هر یک از سازه‌ها بطور معکوس و سوال دوم بطور مستقیم طراحی شده است. و سوال ۱۳ برای سنجش حساسیت اخلاقی می‌باشد. بنابراین جمعا ۳۶ سوال برای شدت اخلاقی و ۳ سوال برای حساسیت اخلاقی بوده است. اعتبار این پرسشنامه‌ها از جنبه‌های قابلیت اطمینان روایی و محتوایی مورد آزمون و تایید قرار گرفت. از پاسخ دهنده خواسته شده با توجه به سناریوی اخلاقی مطرح شده میزان موافقت یا مخالفت خود را با هر یک از گزاره‌ها بر اساس طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای (از ۱ = کاملا مخالفم تا ۷ = کاملا موافقم) بیان نماید. که امتیاز ۱ برای کمترین شدت و حساسیت اخلاقی و امتیاز ۷ برای بالاترین شدت و حساسیت اخلاقی می‌باشد. البته در سوالات معکوس، امتیاز ۱ بیشترین شدت اخلاقی و امتیاز ۷ کمترین شدت اخلاقی است.

جامعه آماری این پژوهش حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی ایران در سال ۱۳۹۷ می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه در PLS از ضرب کردن عدد ۱۰ در بیشترین تعداد سوال در میان مدل‌های اندازه‌گیری یا بیشترین روابط موجود در بخش ساختاری استفاده می‌شود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵). با توجه به اینکه در این پژوهش بیشترین سوال مربوط به شدت اخلاقی با تعداد ۱۲ سوال. حداقل به تعداد $(12 \times 10) = 120$ نفر نیاز بوده که بدین منظور تعداد ۲۴۰ عدد پرسشنامه بین حسابرسان جامعه آماری بصورت تصادفی توزیع گردید که از ۱۹۸ پرسشنامه برگشتی، ۱۸۶ مورد آن قابل استفاده بود.

در این پژوهش برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری روایی محتوا از روش دلفی و برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تاییدی با استفاده از معیارهای بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)، استفاده شد. اهم شاخص‌هایی که برای سنجش برازش الگوی

مفهومی پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، عبارت بود از: شاخص مطلق، شاخص نسبی، مدل بیرونی و مدل درونی. برای آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم پژوهش از الگوسازی معادلات ساختاری (SEM) بهره گرفته شده است. الگوسازی معادلات ساختاری مجموعه‌ای از روشهای آماری است که امکان بررسی همزمان مجموعه‌ای از روابط مفروض بین یک یا چند متغیر مستقل و یک یا چند متغیر وابسته را فراهم می‌کند (لی و همکاران، ۲۰۱۱). برای تایید یا رد این فرضیه‌ها از مقدار احتمال T-value استفاده شده است که اگر مقدار آماره احتمال بزرگتر از بازه $(+1/96)$ ، $(-1/96)$ باشد، فرضیه مربوط در سطح خطای ۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. و به منظور آزمون فرضیه چهارم آزمون سوبل به اجرا در آمده است. در فرضیه چهارم به بررسی تأثیر متغیر میانجی پرداخته شده است. از لحاظ مفهومی و روش آزمون متغیر میانجی با متغیر تعدیل کننده متفاوت است در حالی که بسیار این دو متغیر را یکسان فرض می‌کنند. متغیر میانجی متغیری است که بین دو متغیر دیگر قرار می‌گیرد و موجب ارتباط غیر مستقیم آنها با یکدیگر می‌شود، اما متغیر تعدیل کننده متغیری است که جهت و شدت ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته را تحت تأثیر قرار می‌دهد (عزیزی، ۱۳۹۲).

در آزمون سوبل، اثر کلی متغیر مستقل بر متغیر وابسته شامل اثرهای مستقیم و غیرمستقیم (با در نظر گرفتن نقش متغیر میانجی) است. اثر مستقیم شامل اثر متغیر مستقل بر متغیر وابسته و اثر غیر مستقیم، شامل حاصلضرب ضریب رگرسیون متغیر مستقل بر متغیر میانجی و ضریب رگرسیون متغیر میانجی بر متغیر وابسته است. رابطه ۱، نحوه محاسبه اثر کلی متغیر مستقل بر متغیر وابسته را نشان می‌دهد.

رابطه ۱) اثر غیر مستقیم (حاصلضرب ضرایب رگرسیون) + اثر مستقیم = اثر کلی

برای تعیین معناداری اثر متغیر میانجی یا به بیان دیگر بررسی معناداری آماری اثر غیرمستقیم متغیر مستقل از طریق متغیر میانجی بر متغیر وابسته، آزمون سوبل اجرا شده است. در آزمون سوبل، مقدار Z-value از طریق رابطه ۲ به دست می‌آید و در صورتی که این مقدار از مقدار بحرانی سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بیشتر باشد، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪، معناداری اثر غیر مستقیم را تایید کرد. (عزیزی، ۱۳۹۲). در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای SPSS نسخه ۲۲ و smart PLS نسخه ۲ و اکسل نسخه ۲۰۱۶ استفاده شد.

$$Z - value = \frac{a*b}{\sqrt{(b^2*sa^2)+(a^2*sb^2)+(sa^2*sb^2)}} \quad \text{رابطه ۲}$$

در این رابطه a مقدار ضریب رگرسیون میان متغیر مستقل و متغیر میانجی؛ b مقدار ضریب رگرسیون میان متغیر میانجی و متغیر وابسته؛ sa خطای استاندارد ضریب رگرسیون متغیر

مستقل و متغیر میانجی و sb خطای استاندارد ضریب رگرسیون متغیر میانجی و متغیر وابسته است.

۵- یافته های پژوهش

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است. همانطور که در جدول ۱ مشاهده می شود ۷۶/۳ درصد پاسخگویان مرد و ۲۳/۷ درصد زن بوده‌اند؛ ۳۲/۸ درصد زیر ۳۶ سال، ۴۱/۴ درصد بین ۳۶ تا ۴۵ سال و ۲۵/۸ درصد بالای ۴۵ سال سن بوده‌اند؛ ۳۱/۲٪ از دارای مدرک کارشناسی، ۴۶/۸٪ دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۲۲٪ دارای مدرک دکتری؛ ۸۷/۶٪ رشته حسابداری و حسابرسی و ۱۲/۴٪ سایر رشته‌های مرتبط بوده‌اند؛ ۱۶/۶٪ حسابرس ارشد، ۲۶/۹٪ سرپرست، ۱۰/۲٪ سرپرست ارشد، ۲۵/۳٪ مدیر فنی و ۲۱٪ شریک بوده‌اند و ۲۸٪ دارای سابقه خدمت زیر ۱۱ سال، ۴۲/۵ درصد بین ۱۱ تا ۲۰ سال و ۲۹/۶ درصد بالای ۲۰ سال بوده اند.

جدول ۱: ویژگی‌های جمعیت شناختی پژوهش

جنسیت	شاخص	مرد	زن	-	-	-
	فراوانی	۱۴۲	۴۴	-	-	-
	درصد فراوانی	۷۶/۳	۲۳/۷	-	-	-
سن	شاخص	زیر ۳۶ سال	بین ۳۶ تا ۴۵ سال	بالای ۴۵ سال	-	-
	فراوانی	۶۱	۷۷	۴۸	-	-
	درصد فراوانی	۳۲/۸	۴۴/۴	۲۵/۸	-	-
تحصیلات	شاخص	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	-	-
	فراوانی	۵۸	۸۷	۴۱	-	-
	درصد فراوانی	۳۱/۲	۴۶/۸	۲۲	-	-
رشته تحصیلی	شاخص	حسابداری و حسابرسی	سایر رشته‌ها	-	-	-
	فراوانی	۱۶۳	۲۳	-	-	-
	درصد فراوانی	۸۷/۶	۱۲/۴	-	-	-
سمت	شاخص	شریک	مدیر	سرپرست ارشد	سرپرست	حسابرس ارشد
	فراوانی	۳۹	۴۷	۱۹	۵۰	۳۱
	درصد فراوانی	۲۱	۲۵/۳	۱۰/۲	۲۶/۹	۱۶/۶
سابقه	شاخص	زیر ۱۱ سال	بین ۱۱ تا ۲۰ سال	بالای ۲۰ سال	-	-
	فراوانی	۵۲	۷۹	۵۵	-	-
	درصد فراوانی	۲۸	۴۲/۵	۲۹/۵	-	-

در جدول شماره ۲ برازش کل مدل که شامل چهار شاخص برازندگی مطلق، نسبی، مدل درونی و مدل بیرونی است، نشان می‌دهد شاخص مطلق بین ۲۵/۱ و ۳۶/۱ دارای مقادیر متوسط برای این شاخص است (وتزلس و همکاران، ۲۰۰۹). مقدار بالای ۸۰/۱ برای شاخص نسبی از مناسب بودن کل مدل و حمایت کرده است. و آماره آزمون شاخص‌های برازندگی نیز بزرگتر از ۱/۹۶ است که نشان از معنادار بودن آنها دارد.

جدول ۲: نتایج شاخص‌های برازندگی مدل مورد مطالعه پژوهش با کمترین مربعات جزئی

نام شاخص	مقادیر	خطای معیار	مقادیر بحرانی	نتیجه آزمون
شاخص مطلق	۰.۲۹۱	۰.۰۲۸	۱۰.۳۳۷	شاخص برازندگی مطلق قابل قبول و در حد متوسط است.
شاخص نسبی	۰.۸۱۵	۰.۰۵۱	۱۵.۹۴۷	شاخص برازندگی نسبی قابل قبول است.
مدل بیرونی	۰.۹۹۹	۰.۰۲۴	۴۱.۲۱۰	شاخص برازندگی مدل بیرونی قابل قبول است.
مدل درونی	۰.۸۱۶	۰.۰۴۴	۱۸.۴۴۲	شاخص برازندگی مدل درونی قابل قبول است.

نتایج پایایی سوالات شدت اخلاقی در جدول ۳ بیانگر این است که مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی سوالات سازه شدت اخلاقی بیشتر از ۰.۷ می‌باشد و این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد. جدول ۳: شاخص‌های اعتبار سازه مورد مطالعه تحقیق براساس سه روش متفاوت اعتباریابی

متغیر	تعداد گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرایی
شدت اخلاقی	۱۲	۰.۹۴۶	۰.۹۵۳	۰.۶۳۰

برای اطمینان از روایی محتوا از نظر ۱۳ تن استادان و خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی به روش دلفی بهره گرفته شد. برای بررسی روایی ابزار سنجش از شاخص‌های بار عاملی استفاده شده است. نتایج روایی بر اساس شاخص‌های بار عاملی در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول ۴: نتایج روایی براساس شاخص‌های بار عاملی گویه‌های پژوهش

سازه	گویه‌ها	بار عاملی گویه‌ها			بار عاملی گویه‌ها		
		بار عاملی	خطای استاندارد	بار عاملی	بار عاملی	خطای استاندارد	بار عاملی
شدت اخلاقی	گویه ۱	۰.۸۳۶	۰.۰۱۴	۵۸.۲۰۷	۰.۰۱۷	۰.۸۰۴	۴۴.۰۳۴
	گویه ۲	۰.۸۰۸	۰.۰۱۸	۴۵.۴۸۵	۰.۰۲۶	۰.۷۷۱	۲۹.۳۸۸
	گویه ۳	۰.۸۱۲	۰.۰۱۶	۵۰.۴۵۱	۰.۰۲۴	۰.۷۵۴	۳۱.۲۳۱
	گویه ۴	۰.۸۴۳	۰.۰۱۵	۵۸.۰۲۴	۰.۰۲۰	۰.۷۹۰	۳۸.۶۷۷
	گویه ۵	۰.۷۰۷	۰.۰۲۷	۲۶.۲۸۴	۰.۰۲۵	۰.۷۶۰	۲۹.۹۸۲
	گویه ۶	۰.۸۲۵	۰.۰۱۷	۴۸.۹۶۱	۰.۰۲۴	۰.۸۰۳	۳۳.۱۶۶

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می شود آماره محاسبه شده برای ضرایب بار عاملی همه گویه‌های شدت اخلاقی بزرگتر از ۱/۹۶ است که رابطه هر یک از گویه‌ها سازه به صورت مثبت پشتیبانی شده است و با توجه به اینکه بار عاملی همه گویه‌ها بزرگتر از ۰/۴ می باشد نیازی به حذف هیچ یک از گویه‌ها نیست.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری (PLS) استفاده گردید. که نتایج حاصل به طور خلاصه در جدول شماره ۵ نشان داده شده است. بر اساس داده‌های مندرج در این جدول، ضریب تاثیر سازه تهدید منافع شخصی بر شدت اخلاقی با مقدار ۰/۱۷۷ و نسبت بحرانی به مقدار ۴/۳۵۵ است بنابراین تاثیر مستقیم تهدید منافع شخصی بر شدت اخلاقی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می باشد. و در نتیجه فرضیه اول تایید می‌شود. ضریب تاثیر سازه تهدید منافع شخصی بر حساسیت اضافی با مقدار ۱/۲۰۷ و نسبت بحرانی به مقدار ۶/۶۲۳ است. بنابراین تاثیر مستقیم تهدید منافع شخصی بر حساسیت اضافی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشد و در نتیجه فرضیه دوم تایید می‌شود. و ضریب تاثیر شدت اضافی با حساسیت اضافی با مقدار ۰/۴۰۶ و نسبت بحرانی به مقدار ۱۰/۱۲۲ است. بنابراین تاثیر مستقیم شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشد و در نتیجه فرضیه سوم نیز تایید می‌شود.

همچنین ضریب تشخیص برای سازه‌ی درون‌زای شدت اخلاقی به مقدار ۰/۳۱ و نشان دهنده تبیین پذیری آن به وسیله سازه برون‌زای تهدید منافع شخصی است. ضریب تشخیص برای سازه درون‌زای حساسیت اخلاقی به مقدار ۱/۲۳۸ و نشان دهنده تبیین پذیری آن به وسیله دو سازه برون‌زا است.

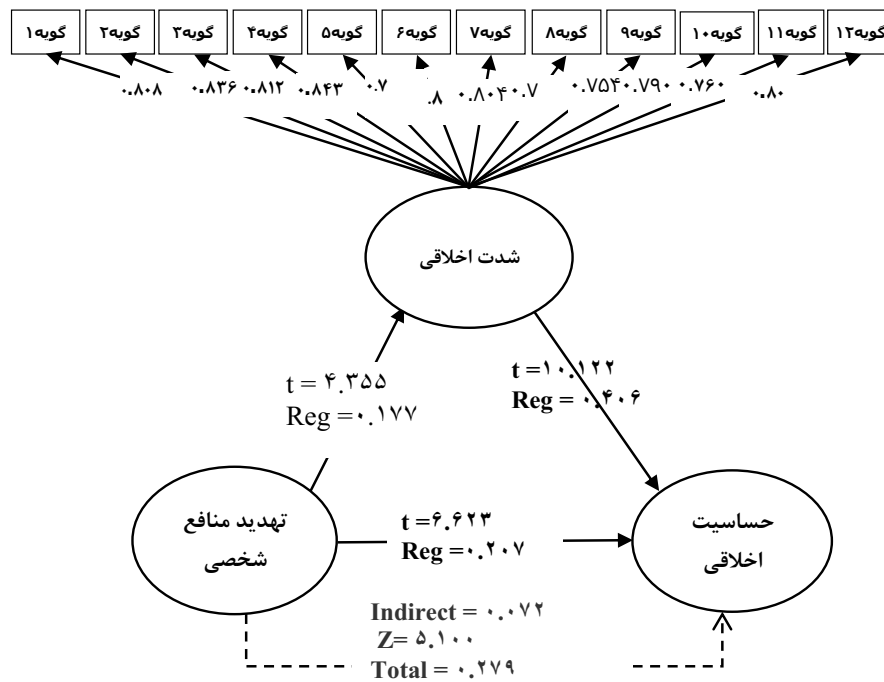
شاخص افزونگی برای سازه‌های شدت اخلاقی به مقدار ۰/۲ و حساسیت اخلاقی به مقدار ۱/۲۳۸ می باشد که مقدار مثبت آنها بیانگر بالا بودن کیفیت مدل ساختاری است. ضرایب اهمیت پیش بینی سازه شدت اخلاقی در پیش بینی حساسیت اخلاقی بزرگتر از ۱/۸۰ می باشد که نشان دهنده اهمیت آنها در پیش بینی است، در حالیکه ضریب تهدید منافع شخصی کمتر از ۰/۸۰ که نشان می‌دهد پیش بینی کننده قوی و با اهمیت برای حساسیت اخلاقی نیست.

جدول ۵: شاخص‌های روابط بین سازه‌های مدل مفهومی تحقیق در جامعه آماری تحقیق

ضریب اهمیت و افزونگی		ضریب تشخیص		نتایج آزمون ضریب تأثیر			سازه‌های مسیر در مدل
افزونگی	اهمیت	ضریب سازه	ضریب معادله	آماره بحرانی	خطای برآورد	ضریب تأثیر	سازه اثرپذیر
۰.۲۰	-	۰.۳۱	۰.۳۱	۴.۳۵	۰.۴۱	۰.۱۷۷	تهدید منافع شخصی SI

	۰.۶۴۳	۰.۰۴۹		۶.۶۲	۰.۰۳۱	۰.۲۰۷	حساسیت	تهدید منافع شخصی SI
	۱.۲۶۰	۰.۱۸۹	۰.۲۳۸	۱۰.۱۲	۰.۰۴۰	۰.۴۰۶	اخلاقی	شدت اخلاقی MI

مقادیر بارهای عاملی، ضرایب مسیر و آماره t نیز در شکل ۲ مشخص شده است. همچنانچه که در نمودار مشخص است. سازه شدت اخلاقی دارای گویه‌های چندگانه و سازه حساسیت اخلاقی و تهدید منافع شخصی هرکدام دارای یک گویه می‌باشد. ضرایب مسیر محاسبه شده برای مسیرهای فرضیه‌ها بزرگتر از $۱/۹۶$ و $۲/۵۸$ است که از تاثیر مستقیم تهدید منافع شخصی بر شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی و تاثیر مستقیم شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی پشتیبانی کرده است.



شکل ۲: مقادیر بارهای عاملی، ضرایب مسیر و آماره t

برای آزمون فرضیه چهارم نیز از آزمون سوبل استفاده شده است فرضیه چهارم پژوهش بیان می‌کند که تهدید منافع شخصی از طریق شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی تاثیر مثبت دارد. بنابراین در این فرضیه متغیر شدت اخلاقی یک متغیر میانجی است که برای بررسی آن از آزمون

سوبل استفاده شده است. بر این اساس تاثیر مستقیم تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی در جدول ۵ و فرضیه دوم بررسی شد که ضریب متغیر تهدید منافع شخصی مثبت ۰/۲۰۷ و معنادار بود. همچنین، اثر تهدید منافع شخصی بر شدت اخلاقی و نیز اثر شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی بررسی شد که ضریب رگرسیون در هر دو مدل با مقدار به ترتیب ۰/۱۷۷ و ۰/۴۰۶ مثبت و معنادار بود. بنابراین، اثر کلی تهدید منافع شخصی از طریق شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی رابطه ۳ به شرح زیر محاسبه می‌شود.

$$\text{رابطه ۳)} \quad \text{اثر کل} = ۰/۲۰۷ + (۰/۱۷۷ * ۰/۴۰۶) = ۰/۲۷۹$$

از طرف دیگر نتایج آزمون سوبل نشان داد که آماره این آزمون ۵/۱۰ و ارزش احتمال آن کمتر از ۵ درصد است که نقش میانجی متغیر شدت اخلاقی یا به بیان دیگر، معنادار بودن اثر غیر مستقیم تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی را به واسطه شدت اخلاقی تایید می‌کند. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه چهارم پژوهش رد نمی‌شود. نتایج آزمون فرضیه چهارم طبق جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶: ضرایب مستقیم، غیرمستقیم و کل تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی

متغیر مستقل تهدید منافع شخصی			متغیرهای تحقیق
تاثیر کل	تاثیر غیرمستقیم	تاثیر مستقیم	
۰.۲۷۹	۰.۰۷۲	۰.۲۰۷	متغیر وابسته حساسیت اخلاقی

۶- بحث و نتیجه‌گیری

تهدیدهای مربوط به منافع شخصی، از داشتن نفع مالی در ارتباط با صاحبکار ناشی می‌شود. این منافع مالی ممکن است برای شخص یا برای سایر اعضای خانواده یا بستگان او باشد. این تهدید می‌تواند فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. پژوهشهای پیشین تاثیر تهدید منافع شخصی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان را بررسی نموده‌اند اما تا کنون پژوهشی تاثیر تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی با نقش میانجی شدت اخلاقی را بررسی نکرده است. لذا هدف اصلی این پژوهش گسترش مبانی نظری پژوهشهای گذشته در حوزه تصمیم‌گیری اخلاقی از طریق بررسی تاثیر تهدید منافع شخصی (با استفاده از اهمیت صاحبکار) بر حساسیت اخلاقی بوده و همچنین به این پرسش پاسخ داده شده است که آیا این تاثیر از طریق شدت اخلاقی حسابرسان تشدید می‌شود یا خیر؟

یافته‌های پژوهش نشان داد تهدید منافع شخصی هم به صورت مستقیم و هم به صورت غیرمستقیم (از طریق شدت اخلاقی) اثر مثبت و معناداری بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارد. این یافته نشان می‌دهد که حسابرسان موضوعات اخلاقی را با در نظر گرفتن منافع شخصی خود

بهبتر شناسایی می کنند. به عبارت دیگر ترس از عواقب منفی ناشی از این تهدیدها باعث می شود که حسابرسان نسبت به معضلات اخلاقی حساس تر شوند. علاوه بر این می توان گفت که تصور زیاد از اجزای شدت اخلاقی (دامنه نتایج، توافق اجتماعی، احتمال تأثیر، قرابت و نزدیکی، زمان وقوع و انباشت تأثیرات) عواملی هستند که شناسایی بهتر حسابرسان نسبت به موضوعات اخلاقی را شدت می بخشد.

نتایج این پژوهش بر خلاف یافته های پژوهش چونگ و کالا پور (۲۰۰۳)، هانت و لالسگد (۲۰۰۷) و چی و همکاران (۲۰۱۲) می باشد. آنها در پژوهش خود نشان دادند که قضاوت حسابرسان به ویژه حسابرسان با تجربه کاری بالا تحت تأثیر اهمیت صاحبکار قرار نمی گیرد. و از طرفی یافته های این پژوهش با نتایج پژوهش های نلسون و همکاران (۲۰۰۲)، مورنو و باتاچارجی (۲۰۰۳) و جوهری و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد. این پژوهشگران نشان دادند اهمیت صاحبکار بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد. جوهری و همکاران (۲۰۱۷) نیز نشان دادند که جهت گیری اخلاقی آرمانگرا و نسبی گرا بر فرآیندهای تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد. کیانکی و بیراکستر (۲۰۰۹) نیز نشان دادند که عواقب مربوط به اهمیت صاحب کار ممکن است پیامد منفی برای عملکرد شغلی خود حسابرس یا پیامد منفی برای موسسه حسابرسی داشته باشد. مطابق با یافته های این پژوهش سوئینی و کاستلو (۲۰۰۹) و ولنتاین و باتمن (۲۰۱۱) نیز نشان دادند شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی تأثیر دارد زیرا وقتی یک موضوع اخلاقی از نظر شدت افزایش می یابد این موضوع بیشتر برجسته شده و حساسیت اخلاقی را افزایش می دهد.

یافته های این پژوهش از قابلیت کاربرد سازه شدت اخلاقی در حرفه حسابرسی و نیز پتانسیل شدت اخلاقی به عنوان متغیر میانجی بین مقدمه و پیامد موضوعات اخلاقی حسابداری حمایت می کند. به این دلیل که سازه شدت اخلاقی در شناسایی هرگونه موضوع اخلاقی برجسته و آشکار، به حسابرسان کمک می کند (جونز، ۱۹۹۱). این دو موضوع؛ عمده و جالب توجه هستند و باعث می شوند که حسابرسان بیشتر به موضوع اخلاقی توجه نمایند. چرا که اطلاعات ارزشمندی را برای حسابرسان به ارمغان می آورند و باعث می شوند منافع حسابرسان به نوعی تحریک شود. این موقعیت متضمن فرآیند شناختی حسابرسان در ارزیابی موضوعات اخلاقی می باشد. این نتایج از نظریه شناخت اجتماعی (بندورا، ۱۹۸۶) که تأثیرات نقش میانجی گری فرآیند شناخت بر افراد، محیط و رفتار را ثابت می کند، حمایت می نماید (نک و مانز، ۱۹۹۲). بنابراین می توان گفت که در این مطالعه از شدت اخلاقی در نقش میانجیگری تأثیر تهدید بر منافع شخصی (محیط) بر حساسیت اخلاقی (رفتار) حسابرسان حمایت می شود.

با توجه به نتایج این پژوهش که نشان داد تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی حسابرسان تاثیر مثبتی دارد و با توجه به اینکه پژوهشهای پیشین نشان داده اند سطح رقابت در بازار حسابرسی خصوصی ایران بالاست این یافته‌ها اطلاعات ارزشمندی برای موسسات حسابرسی و نهادهای قانونگذار فراهم خواهد آورد. به طوری که این اطلاعات، زمینه درک حسابرسان از الزامات استقلال، شناخت تهدیدهای استقلال، و ملاحظه‌های مربوط به واکنش‌های مناسب رفتاری و اقدامات پیشگیرانه برای چنین تهدیدهایی را فراهم می‌آورد. بنابراین به موسسات حسابرسی توصیه می‌شود که از ارزیابی شدن کارکنان خود در شرایط خطر استقلال مطمئن شوند تا آگاهی آنها افزایش یابد و هرگونه تهدید بالقوه ناشی از استقلال قبل از شروع کار حسابرسی توجه آنها را جلب نماید. آگاهی حسابرسان از اینکه مسئولیت‌های آنها فراتر از آیین رفتار حرفه‌ای و در راستای منافع عموم است، باعث می‌شود که تهدید منافع شخصی را جدی گرفته و جایی که منافع عموم در خطر است نسبت به این موضوع حساس باشند. پژوهش‌های قبلی نقش اخلاق و آموزش اخلاق را در پیشرفت رفتار اخلاقی موثر دانسته‌اند. برای مثال حاجیها و راشکی گزمه (۱۳۹۶) تاکید نموده‌اند که اخلاق حسابداری بر بهبود تصمیم‌گیری رفتار مدیران در بخش خصوصی تاثیر دارد و با تقویت اخلاق در شرکت می‌توان به اخذ تصمیمات و رفتارهای اخلاقی امیدوار بود و نگرانی‌های مربوط به رسوایی‌های اخلاقی در شرکت را رفع نمود. سرلک (۱۳۸۷) نیز رعایت معیارهای اخلاقی و آموزش آنها برای درستکاری حسابداران را ضروری دانست. شاید یکی از راههایی که بتوان حسابرسان را به رعایت استقلال ترغیب نمود این است که قبل از ورود به حرفه آموزش‌های اخلاقی را برای دانشجویان این رشته در نظر گرفت و پیامدهای ناشی از عدم رعایت مسائل اخلاقی را به آنها متذکر شد. بنابراین به متولیان آموزش عالی در کشور پیشنهاد می‌شود به دانشجویان قبل از ورود به حرفه، آموزش‌های اخلاقی لازم در دانشگاهها داده شود تا دانشجویان آگاهی بیشتری قبل از ورود به حرفه کسب نمایند. و به شرکا و مدیران موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود دوره‌های مختلف آموزشی اخلاق را برای حسابرسان شاغل در حرفه تدارک ببینند و به این ترتیب آنها را با مسائل و معضلات اخلاقی آشنا نمایند. همچنین به مدیران ارشد جامعه حسابداران رسمی ایران نیز پیشنهاد می‌شود نظارت مستمر و ویژه‌ای به منظور رعایت اخلاق حرفه‌ای در موسسات حسابرسی داشته باشند.

اجرای این پژوهش همانند سایر پژوهش‌های پیمایشی که گردآوری اطلاعات آنها از طریق پرسشنامه انجام می‌شود با محدودیتهای ذاتی مواجه بوده است که از جمله آنها می‌توان به نداشتن انگیزه کافی برخی پاسخ‌دهندگان در پاسخ به سوالات پرسشنامه و یا سوگیری آنها به سمت پاسخ‌های مطلوب و غیر واقعی اشاره کرد.

پیوست:

پاسخ دهنده ارجمند!

پرسشنامه پیش‌رو با هدف ارائه الگوی مفهومی برای تبیین اثرات جهت‌گیری اخلاقی و خطر منافع شخصی حساب‌رسان بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی آنها طراحی شده است. انجام عملی این مطالعه بستگی به نظرات دقیق جنابعالی دارد؛ لذا استدعا دارم با دقت و حوصله پرسش‌ها را مطالعه کرده، درجه موافقت یا مخالفت خود را نسبت به هر یک از عبارات با علامت × مشخص کنید.

این پرسشنامه بخشی از رساله دکترای اینجانب می‌باشد و نتایج آن پس از گردآوری نظرات، فقط و فقط جهت کار پژوهشی استفاده خواهد شد. طبیعی است نقطه نظرات جنابعالی می‌تواند اینجانب را در دستیابی به هدف‌های پژوهشی و موفقیت در این کار پژوهشی یاری رساند. لطفاً به تمامی پرسش‌ها پاسخ دهید و گزینه‌ای را انتخاب کنید که به بهترین نحو دیدگاه شما را بیان می‌کند.

سوالات عمومی:

- (۱) جنسیت: زن مرد
- (۲) سن: سال
- (۳) مدرک تحصیلی: کارشناسی کارشناسی ارشد دکترای تخصصی
- (۴) سابقه کار: سال
- (۵) سمت: سرپرست سرپرست ارشد مدیرفنی مدیر ارشد شریک
- (۶) رشته تحصیلی: حسابداری حسابرسی اقتصاد مدیریت مالی مدیریت بازرگانی مدیریت دولتی
- سناریوها:

لطفاً هر سناریو را بخوانید و سپس با استفاده از مقیاس داده شده (کاملاً مخالفم = ۱، مخالفم = ۲، نسبتاً مخالفم = ۳، نظری ندارم = ۴، نسبتاً موافقم = ۵، موافقم = ۶، کاملاً موافقم = ۷) پاسخ خود به پرسش‌های مربوط به هر سناریو را وارد کنید.

■ سناریوی اول: یک موسسه حسابداری چندین سال، مسئولیت حسابرسی مالی شرکت آلفا را بر عهده داشته است، اما در سال جاری کادر مدیریت شرکت تغییر یافته است و مسئولین شرکت در خصوص زمان شناسایی یک درآمد اختلاف نظر با موسسه حسابرسی پیدا نمودند، اختلاف نظر مربوط به ابهام در خصوص قابلیت وصول حساب‌های دریافتی ناشی از این درآمد است. در حال حاضر نیز شرکای یک موسسه حسابرسی دیگر برای ارائه خدمات حسابرسی و مالیاتی با صاحب کار در حال مذاکره هستند. در نهایت سرپرست حسابرسی تصمیم می‌گیرند

تفسیر مدیران شرکت را بپذیرد. خواهشمند است با توجه به مطالب فوق نظر خود را درباره تصمیم حسابرس بیان نمایید.

ردیف	پرسش	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
۱	آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که در این سناریو اقدام مناسبی انجام شده است؟							
۲	آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که این اقدام سرپرست حسابرسی نادرست است؟							
۳	در مجموع ضرر وارده به خاطر اقدام سرپرست حسابرسی (در صورت وجود) بسیار اندک خواهد بود.							
۴	پیامدهای منفی این اقدام (در صورت وجود) بسیار جدی خواهد بود.							
۵	بعید است سرپرست حسابرسی به کسی نزدیک باشد که از این اقدام تأثیر منفی بپذیرد.							
۶	اقدام سرپرست حسابرسی بر کارکنان مؤسسه حسابرسی اثر خواهد گذاشت.							
۷	اقدام سرپرست حسابرسی در آینده نزدیک ضرری به دنبال نخواهد داشت.							
۸	اثرات منفی اقدام سرپرست حسابرسی (در صورت وجود) به سرعت احساس خواهد شد.							
۹	اقدام سرپرست حسابرسی به افراد بسیار اندکی (اگر نه هیچ کس) ضرر خواهد رساند.							
۱۰	دامنه اثرات منفی این اقدام تعداد بالایی از افراد را دربر خواهد گرفت.							
۱۱	احتمال ضرررسانی اقدام سرپرست حسابرسی اندک است.							
۱۲	ضرررسانی اقدام سرپرست حسابرسی محتمل است.							
۱۳	موضوع سناریو دارای بار اخلاقی است.							

■ **سناریوی دوم:** یک مؤسسه حسابرسی با پیشنهاد قیمت کمتر از عرف، مسئولیت حسابرسی صورت های مالی شرکت بتا را در سال ۱۳۹۶ را برعهده گرفته است. شرکای مؤسسه حسابرسی برای جبران این موضوع، بودجه زمانی رسیدگی به اقلام موجودی کالا را به ۲۱۱ ساعت تقلیل می دهند. ولی سرپرست کار با توجه به کارهای مشابه اعتقاد دارد که برای کسب اطمینان معقول حداقل ۲۵۱ ساعت زمان لازم است. ارزیابی عملکرد نیز در این مؤسسه تا حدی بر اساس کارایی

است. در نهایت نیز سرپرست کار ساعت بودجه بندی شده را قبول و طراحی حسابرسی را به نحوی انجام داده که اطمینان معقول در زمان تعیین شده توسط خود به دست آورد. و زمان حسابرسی را کمتر از واقع گزارش نماید.

خواهشمند است با توجه به مطالب فوق نظر خود را درباره تصمیم حسابرس بیان نمایید.

ردیف	پرسش	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
۱	آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که در این سناریو اقدام مناسبی انجام شده است؟							
۲	آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که این اقدام سرپرست حسابرسی نادرست است؟							
۳	در مجموع ضرر وارده به خاطر اقدام سرپرست حسابرسی (در صورت وجود) بسیار اندک خواهد بود.							
۴	پیامدهای منفی این اقدام (در صورت وجود) بسیار جدی خواهد بود.							
۵	بعید است سرپرست حسابرسی به کسی نزدیک باشد که از این اقدام تأثیر منفی بپذیرد.							
۶	اقدام سرپرست حسابرسی بر کارکنان مؤسسه حسابرسی اثر خواهد گذاشت.							
۷	اقدام سرپرست حسابرسی در آینده نزدیک ضرری به دنبال نخواهد داشت.							
۸	اثرات منفی اقدام سرپرست حسابرسی (در صورت وجود) به سرعت احساس خواهد شد.							
۹	اقدام سرپرست حسابرسی به افراد بسیار اندکی (اگر نه هیچ کس) ضرر خواهد رساند.							
۱۰	دامنه اثرات منفی این اقدام تعداد بالایی از افراد را دربر خواهد گرفت.							
۱۱	احتمال ضرررسانی اقدام سرپرست حسابرسی اندک است.							
۱۲	ضرررسانی اقدام سرپرست حسابرسی محتمل است.							
۱۳	موضوع سناریو دارای بار اخلاقی است.							

■ **سناریوی سوم** : پیش‌نویس گزارش حسابرسی شامل یکسری از مواردی است که در خصوص عدم رعایت مقررات و خط مشی شرکت بوده که در سال‌های قبل سابقه نداشته است. این موارد به صورت مجزا بی اهمیت بوده ولی وقتی در کنار هم قرار گیرند نشان می‌دهد که مقررات و خط مشی شرکت رعایت نشده است. مدیر حسابرسی با توجه به اینکه این موارد برای اولین بار اتفاق افتاده آنها را از گزارش حذف می‌نماید. زیرا اعتقاد دارد که باید به شرکت فرصت داد تا این موارد را اصلاح نماید. خواهشمند است با توجه به مطالب فوق نظر خود را درباره تصمیم حسابرس بیان نمایید.

ردیف	پرسش	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
۱	آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که در این سناریو اقدام مناسبی انجام شده است؟							
۲	آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که این اقدام مدیر حسابرسی نادرست است؟							
۳	در مجموع ضرر وارده به خاطر اقدام مدیر حسابرسی (در صورت وجود) بسیار اندک خواهد بود.							
۴	پیامدهای منفی این اقدام (در صورت وجود) بسیار جدی خواهد بود.							
۵	بعید است مدیر حسابرسی به کسی نزدیک باشد که از این اقدام تأثیر منفی بپذیرد.							
۶	اقدام مدیر حسابرسی بر کارکنان مؤسسه حسابرسی اثر خواهد گذاشت.							
۷	اقدام مدیر حسابرسی در آینده نزدیک ضرری به دنبال نخواهد داشت.							
۸	اثرات منفی اقدام مدیر حسابرسی (در صورت وجود) به سرعت احساس خواهد شد.							
۹	اقدام مدیر حسابرسی به افراد بسیار اندکی (اگر نه هیچ‌کس) ضرر خواهد رساند.							
۱۰	دامنه اثرات منفی این اقدام تعداد بالایی از افراد را دربر خواهد گرفت.							
۱۱	احتمال ضرررسانی اقدام مدیر حسابرسی اندک است.							
۱۲	ضرررسانی اقدام مدیر حسابرسی محتمل است.							
۱۳	موضوع سناریو دارای بار اخلاقی است.							

فهرست منابع

- بنی‌مهد، بهمن و بیگی هرچگانی، ابراهیم. (۱۳۹۱)، رابطه بین ارزشهای فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۴، صص ۱۰-۱
- حاجیها، زهره و راشکی گزمه، علی. (۱۳۹۶)، رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم‌گیری و رفتار مدیران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۲، صص ۱۶۰-۱۵۵
- حاجیها، زهره و خدامرادی، الهه. (۱۳۹۵)، نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۳، صص ۱۳۰-۱۲۵
- حساس یگانه، یحیی و کاظم پور، احسان. (۱۳۹۲)، رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، فصلنامه پژوهشهای تجربی حسابداری، ۳(۲)، صص ۵۳-۷۰
- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰)، ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۷۴-۶۳
- داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۵). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS (چاپ سوم). انتشارات جهاد دانشگاهی. ۷۵-۷۷
- دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۶). روش پژوهش در حسابداری: راهنمای عملی برای نگارش پایان‌نامه و مقاله (ویرایش اول). انتشارات عدالت نوین
- سجادی، سید حسین. (۱۳۸۶)، تاثیر خدمات غیر حسابداری و وابستگی اقتصادی حسابرس بر استقلال حسابرسان، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۹)، صص ۷۲-۵۱
- عزیزی، شهریار. (۱۳۹۲)، متغیرهای میانجی، تعدیلگر و مداخله‌گر در پژوهشهای بازاریابی: مفهوم، تفاوتها، آزمونها و رویه‌های آماری. تحقیقات بازاریابی نوین، ۳(۲)، صص ۱۵۷-۱۷۶
- نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران، دو فصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۴)، صص ۹۷-۱۲۱
- نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، فصلنامه علمی - پژوهشی بررسی‌های حسابداری، ۲(۵)، صص ۱۳۳-۱۰۹
- نادی، محمدعلی و حادقی، فاطمه. (۱۳۹۰). الگویابی معادله ساختاری روابط بین جو اخلاقی، رضایت شغلی و تعهد سازمانی با نیت ترک خدمت در بین کارکنان بیمارستانهای خصوصی شهر شیراز. مدیریت اطلاعات سلامت، ۸(۵)، صص ۶۹۹-۷۰۸

- Barnett, T. and Valentine, S., (2004). Issue contingencies and marketers recognition of ethical issues, ethical judgments and behavioral intentions, *Journal of Business Research*, 57(4): 338–46.
- Barrainkua, I. and Espinosa-Pike, M., (2015). 'New insights into underreporting of time: the audit partner context', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4): 94– 514.
- Bartlett, R. W. (1993). 'A heretical challenge to the incantations of audit independence', *Accounting Horizons*, 5(1): 11–16.
- Bandura, A., (1986). 'The explanatory and predictive scope of self-efficacy theory', *Journal of Clinical and Social Psychology*, 4(3): 359–73.
- Cianci, A. M. & Bierstaker, J. L., (2009). 'The effect of performance feedback and client importance on auditors' self- and public-focused ethical judgments', *Managerial Auditing Journal*, 24(5): 455–74.
- Chung, H. and Kallapur, S., (2003). 'Client importance, non-audit services, and abnormal accruals', *The Accounting Review*, 78(4): 931–55.
- Cohen J. R. and Bennie N. M., (2006). 'The applicability of a contingent factors model to accounting ethics research', *Journal of Business Ethics*, 68(1): 1–18.
- Combel. T & Hoghton. (2005). *Ethics & Auditing*. ANU E Press.
- DeAngelo, L. E., (1981). 'Auditor size and audit quality', *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-99.
- Dickerson, Carol. (2009). *Ethical Decision-Making in Public Accounting: Investigating Factors that Influence Auditors' Ethical Sensitivity*. California university, phd dissertation
- Evelyne, R. & Berangere, B. & Romain, C & Amina C. (2019). 'Moral Intensity, Issue Characteristic and Ethical Issue Recognition in Sales Situations', *Journal of Business Ethics* Forthcoming, 154(4): 1–47.
- Farmer, T., Rittenberg, L. and Trompeter, G., (1987). 'An investigation of the impact of economic and organization factors in auditor independence', *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, 7(1): 1–14.
- Forsyth, D. R., (1980). 'A taxonomy of ethical ideologies' *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1): 175–84.
- Hunt, A.K. and Lulseged, A., (2007). 'Client importance and non- Big 5 auditors' reporting decisions', *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(2): 212–48.

- IFAC, Handbook of Code of Ethics for Professional Accountants Handbook. pdf (Accessed February 2013), 2012
- Johari, R. J., Mohd. Sanusi, Z and Vincent K. Chong. , (2017). 'Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process' *International Journal of Auditing*, 21(32): 38-58
- Johari, R. J., Mohd. Sanusi, Z., Abdul Rahman, R. and Omar, N. (2013). 'Auditors' independence, experience and ethical judgments: the case of Malaysia', *Journal of Business and Public Policy*, Vol. 8(1): 100-19.
- Jones, T. M. , (1991). 'Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model', *Academy of Management Review*, 16(2): 366-95.
- Li, C. , (2009). 'Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions', *Contemporary Accounting Research*, 26(1): 201-30.
- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. , (1961). *The Philosophy of Auditing*, Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Moores, T. T. and Chang, J. C. , (2006). 'Ethical decisionmaking in software piracy: initial development and test of a four component model', *MIS Quarterly*, 30(1): 167-80.
- Nelson, M., Elliott, J. and Tarpley, R. , (2002). 'Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions', *The Accounting Review*, 77: 175-203.
- Nasution D., (2013). *Essays on Auditor Independence*, Accounting School of Business & Economics Åbo Akademi University, ISBN: 978-952-12-2912-1,
- Oxner m. marta. , (2006). *Is ethical judgment a dimension of auditor expertise*. Edmonton, Alberta, phd Thesis. Edmonton alberta UN.
- Rest, J. R. , (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*, New York: Praeger.
- Sweeney, B. and Costello, F. , (2009). 'Moral intensity and ethical decision-making: an empirical examination of undergraduate accounting and business students', *Accounting Education*, 18(1): 75-97.
- Valentine, S. R. & Rittenberg, T. L. , (2007). 'The ethical decision making of men and women executive in international business situations', *Journal of Business Ethics*, 71(2): 125-34.