

Research Paper

**The Impact of Moral Philosophy and Personal Values on the Ethical Beliefs of Auditors**

**Sayed Ali Aleali**

Ph.D Student, Department of Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University, Shahrekord, Iran.  
*alealisayed@gmail.com*

**Dariush Foroghi \***

Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran.

*foroghi@ase.ui.ac.ir*

**Hadi Amiri**

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran.

*h.amiri@ase.ui.ac.ir*

**Abstract**

Crystallization of contradictory behaviors of auditors despite the existence of laws and regulations, the same and similar codes of professional conduct can be indicative of the impact of factors other than regulatory laws and regulations in auditors' decisions. The objective of this paper is to investigate the impact of personal values and moral philosophy on the ethical beliefs of auditors. The statistical population of the research is the members of the community of certified accountants and professional employees working in the auditing institutes of Iran in 2022, and due to the nature of the research, Cochran's sampling method was used to calculate the sample size. In this research, the number of 260 questionnaires among the auditors working in the audit organization and audit institutions member of the Certified Public Accountants Society of Iran was randomly distributed and the data extracted from them were analyzed using the structural equation approach and Lisrel software. The results show that personal values and moral philosophy impact auditors' ethical beliefs in such a way that conservation personal characteristics have more intolerant than open to change personal characteristics and self-enhancement personal characteristics have more tolerance than auditors' self-transcendental personal characteristics. In condemning the unethical behavior of the owners, and the moral philosophy of idealism has a positive effect and the moral philosophy of relativism has a negative effect on the ethical beliefs of auditors to condemn the unethical behavior of the owners.

**Keywords:** Ethical beliefs, Personal values, Moral philosophy.

**Introduction:** A spate of corporate scandals in recent years has raised public awareness regarding the ethical decisions faced by auditors. Audit failures have attracted wide publicity and tarnished the reputation of the profession, dissolving the respect and trust previously bestowed upon auditors. Despite the numerous regulations that have been established to prevent or halt unethical activities, fraudulent conduct continues to make its way into the corporate sphere. However, stringent regulation is not the only means to resolve this problem. Auditors play the role of gatekeepers in monitoring decision-relevant information and are obliged to fulfill their responsibilities in a professional manner.

**Method and Data:** The information is collected from questionnaires completed 260 auditors working in the audit organization and audit institutions member of the Certified Public Accountants Society of Iran in 2022, and the hypotheses were tested using structural equation model (SEM) and SPSS. Excel and SmartPLS were also used to perform these analyses.

---

\* Corresponding author

Aleali, S.A., Foroghi, D., Amiri, H. (2023). The Impact of Moral Philosophy and Personal Values on the Ethical Beliefs of Auditor. *Quarterly Financial Accounting*, 15(57): 73-99.

**Findings:** The results show that value preferences alone fail as predictors of ethical beliefs. Instead, personal values have an indirect impact on ethical beliefs via moral philosophy. Moreover, auditors strongly motivated by values based on self-enhancement were negatively associated with idealism in ethics and positively associated with relativism. Therefore, it can be concluded that idealist auditors were more likely to condemn the actions of clients that violated moral norms, while relativist auditors were more permissive.

**Conclusion and discussion:** Collectively, The empirical results support those of previous studies, which indicate that moral philosophy is related to ethical beliefs (Hua Kung & Li Huang,2016). These results also identify the role of moral philosophy as a mediator for the personal values and ethical beliefs of auditors, shedding light on how personal values can impact ethical sensitivity.

## مقاله پژوهشی

### تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حساب‌رسان

سید علی آل علی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران.  
alealisayed@gmail.com

داریوش فروغی \*

استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران.  
foroghi@ase.ui.ac.ir

هادی امیری

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران.

h.amiri@ase.ui.ac.ir

#### چکیده:

تبلور رفتارهای متناقض حساب‌رسان با وجود قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای یکسان و مشابه می‌تواند گویای تأثیر عواملی به جز قوانین و مقررات نظارتی در تصمیم‌گیری‌های حساب‌رسان باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حساب‌رسان است. جامعه آماری پژوهش اعضاء جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۱ است که با توجه به ماهیت پژوهش، از روش نمونه‌گیری کوکران جهت محاسبه حجم نمونه استفاده گردیده است. در این پژوهش تعداد ۲۶۰ پرسشنامه بین حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و داده‌های استخراج شده از آنها با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری و نرم‌افزار لیزرل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج گویای آن است که ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حساب‌رسان تأثیرگذار می‌باشد به نحوی که ویژگی‌های فردی محافظه‌کارانه دارای تعصب بیشتری نسبت به ویژگی‌های فردی تغییرپذیر و ویژگی‌های فردی خودافزا دارای مدارای بیشتری نسبت به ویژگی‌های فردی خودبرتر حساب‌رسان در محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران می‌باشند و فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی دارای تأثیر منفی بر باورهای اخلاقی حساب‌رسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران دارند.

**واژه‌های کلیدی:** باورهای اخلاقی، ارزش‌های فردی، فلسفه اخلاقی.

\* نویسنده مسئول

آل علی، سید علی، فروغی، داریوش، امیری، هادی. (۱۴۰۲). تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حساب‌رسان. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۵(۵۷): ۹۹-۷۳.

## مقدمه

علی‌رغم تلاش حساب‌رسان در زمینه ارائه خدمات مناسب، رسوایی‌های حسابداری شرکت انرون<sup>۱</sup> و موسسه حسابرسی آرتور اندرسون<sup>۲</sup> مسبب پاسخ قانون‌گذاران با وضع قانون ساربینز-اکسی<sup>۳</sup> در سال ۲۰۰۲ جهت پیشگیری از این‌گونه مشکلات مالی گردید. لذا پاسخ دولت‌های سراسر جهان به رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، وضع مقررات بیشتر بوده است. این پاسخ غالباً حمایت از "ضرورت پشتیبانی از منابع عمومی"<sup>۴</sup> نام گرفت. قوانین جدید، استانداردهای راهنما جهت اتخاذ بهترین روش‌ها، نظارت دقیق بر استقلال حساب‌رسان، آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای و... از پیامدهای پاسخ‌های دولت‌ها جهت جلوگیری از چنین رخدادهای مالی بوده است (کمبل و هاگتون<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵). با این حال وجود قوانین و مقررات به تنهایی نمی‌تواند اهداف نظارتی حرفه حسابرسی را در پی داشته باشد (جوهری، موهده سنوسی و چونگ<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷). در واقع با وجود قوانین و مقررات متعدد، موج رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر گویای بی‌اعتنایی حساب‌رسان به معیارهای کیفی همچون استقلال و بی‌طرفی بوده و باعث لکه‌دار شدن شهرت حرفه حسابرسی و سلب اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های منتشر شده حساب‌رسان شده است. همین مسئله نظر استفاده‌کنندگان را نسبت به نحوه تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و چگونگی قضاوت حساب‌رسان جلب کرده است. لذا این سؤال وجود دارد که چه چیزی منجر به شکل‌گیری باورهای اخلاقی در حساب‌رسان می‌شود (کانگ و لی هوانگ<sup>۷</sup>، ۲۰۱۶).

در این راستا اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای به این خاطر است که به‌طور ضمنی حدودی را برای رفتارهای غیراخلاقی تدوین نموده و رهنمودهایی را در مورد شرایط توأم با ابهام ارائه می‌نماید، همچنین بهترین راه برای نشان دادن آنکه حرفه، صنعت یا سازمان در راستای اخلاقی گام برمی‌دارد تدوین آیین رفتار حرفه‌ای است (حساس یگانه و کاظم پور، ۱۳۹۲). با این حال بحران سلب اعتماد عمومی در حرفه حسابرسی، ناشی از عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای یا مصالحه در قضاوت‌های حرفه‌ای نه تنها برای حرفه حسابرسی، بلکه برای خود واحدهای تجاری مورد حسابرسی نیز یک تهدید محسوب می‌شود. اگر ورشکستگی غیرمنتظره شرکت‌ها قبل از افشا موارد بی‌نظمی و بی‌قانونی در گزارش حسابرسی مشخص گردد، دیگر چه اعتمادی می‌توان به اعتبار گزارش حسابرسی و روش‌های حسابرسی داشت (مک پایل، پایزی و پایزی<sup>۸</sup>، ۲۰۱۰). لذا با رخداد مشکلات مالی اخیر می‌توان انتظار داشت که به غیر از قوانین و مقررات الزام‌آور عوامل دیگری نیز بر نوع رفتار و قضاوت‌های حساب‌رسان یا به‌طور کلی باورهای اخلاقی حساب‌رسان تأثیر گذار باشند.

وجود تفاوت‌های فردی همچون ارزش‌های فردی، فلسفه اخلاق، ویژگی‌های جمعیت شناختی (سن، تجربه، تحصیلات و ...) حساب‌رسان می‌تواند بر قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای ایشان در برخورد با محتوای گزارشگری و فعالیت‌های متعارض صاحبکاران موثر باشد (صالحی و فرهنگ دوست<sup>۹</sup>، ۲۰۲۰). نتایج پژوهش‌هایی نظیر (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ سیاهکل رودی، فیضی، رسولی و حضوری، ۱۳۹۴؛ سلمان پناه و طالب نیا، ۱۳۹۲؛ فروغی، جعفری و نادری بنی، ۱۳۹۲؛ سپاسی و نجفی، ۱۳۹۵؛ کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶؛ جوهری، موهده سنوسی و چونگ، ۲۰۱۷؛ هریمی و ارفع<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۷؛ جفری، ویلیام و ویشرهولت<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶) نشان می‌دهد که دو دسته ویژگی‌های بیرونی (محیطی)<sup>۱۲</sup> و درونی (فردی)<sup>۱۳</sup> بر "قضاوت‌های اخلاقی"<sup>۱۴</sup>

<sup>1</sup> Enron

<sup>2</sup> Arthur Andersen

<sup>3</sup> Sarbanes-Oxles

<sup>4</sup> The Need to Support Public Resourcess

<sup>5</sup> Campbell & Houghton

<sup>6</sup> Johari, Mohd-Sanusi & Chong

<sup>7</sup> Kung & Li Huang

<sup>8</sup> McPhail, Paisey & Paisey

<sup>9</sup> Salehi & Farhangdoust

<sup>10</sup> Hermiyetti & Arfah

<sup>11</sup> Jeffrey, William & Weatherholt

<sup>12</sup> Exterior Features - Peripheral

<sup>13</sup> Internal Features - Individual

<sup>14</sup> Ethical Beliefs

حسابرسان تأثیر گذار است. طبق نظریه ارزش‌های فردی شوارتز<sup>۱</sup> (۱۹۹۲)، کل ساختار ارزشی افراد را می‌توان در چهار سبک ارزشی مشتمل بر محافظه کاری<sup>۲</sup>، تغییر پذیری<sup>۳</sup>، خود افزایی<sup>۴</sup> و خود برتری<sup>۵</sup>، طبقه بندی نمود. این ابعاد در دو گروه دو قطبی عمومی قابل تفسیر می‌باشند، بعد اول محافظه کاری در مقابل تغییرپذیری قرار می‌گیرد. در این قطب از یک سو افراد به دنبال حفظ ارزش‌ها و وضعیت موجود بوده و رفتار خود را با سنت، قوانین پذیرفته شده موجود وفق داده و در سطح اجتماعی نیز به دنبال هم‌رنگی و امنیت‌های اجتماعی می‌باشند (محافظه کاری) و در سوی دیگر این قطب افراد به دنبال تفکر و عملکرد مستقل بوده و تازگی و روبرو شدن با چالش‌های روزمره را جستجوی کنند (تغییرپذیری). بعد دوم خود افزایی در مقابل خود برتری است. در این قطب افراد از یک سو به دنبال افزایش منافع شخصی، کسب قدرت و پیشرفت بوده و منافع فردی را به منافع و رفاه گروهی ترجیح می‌دهند (خودبرتری) و از سوی دیگر با افرادی مواجه هستیم که خیرخواه بوده و نگران رفاه سایر افراد جامعه می‌باشند و به دنبال درک، احترام و پشتیبانی از رفاه عموم مردم، احترام و پشتیبانی از طبیعت می‌باشند (خودافزایی) (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶).

لحاظ نمودن ارزش‌های فردی در حرفه حسابرسی می‌تواند یک سری نشانه‌های جدید را در خصوص نحوه رفتار و قضاوت اخلاقی حسابرسان نشان دهد به نحوی که حسابرسان با وجود ارزش‌های فردی مناسب می‌توانند قضاوت‌های اخلاقی مناسبی را اتخاذ نمایند یا بالعکس، با جهت‌گیری‌های ارزش‌های فردی، الزامات قانونی و حرفه‌ای را در حاشیه قرار داده و بر اساس تأثیر انگیزشی فردی قضاوت نمایند برای قضاوت اخلاقی یک شخص، تفاوت‌های درونی افراد نظیر ارزش‌های فردی می‌تواند به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفته شود. لذا در راستای تقویت مقررات الزام‌آور و جلوگیری از مشکلات مالی جامعه لحاظ نمودن ارزش‌های فردی مناسب افراد، می‌تواند آخرین خط دفاعی باشد (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶). نتیجه پژوهش عسگری، عریضی و نوری (۱۳۹۰) نشان می‌دهد، بین عوامل ارزش‌های فردی و ارزش‌های حرفه‌ای ارتباط معناداری وجود دارد و هم‌گرایی ارزش‌های فردی و حرفه‌ای منجر به افزایش تناسب فرد - شغل و فرد - سازمان می‌شود. لذا بررسی تأثیر ارزش‌های فردی بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان در برخورد با رفتارهای صاحبکار از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

علاوه بر این فلسفه اخلاق<sup>۶</sup> یا فلسفه‌های اخلاقی یک فرد عامل کلیدی در قضاوت‌های اخلاقی می‌باشد. افراد به لحاظ اخلاقی ممکن است از یک مسئله برداشته‌ها و قضاوت‌های متفاوتی داشته باشند و این تفاوت در قضاوت‌های اخلاقی ریشه در سیستم اخلاقی هر فرد داشته و حاکی از فلسفه اخلاقی وی است (فورست، ۱۹۸۰). افراد صرف نظر از قوانین و استانداردها، دارای دیدگاه‌های اخلاقی خاصی بوده که باعث موضع‌گیری و تأثیر آن بر قضاوت‌هایشان می‌شود. در واقع ارزش‌ها می‌توانند نسبتاً عمومی و کلی باشند یا می‌توانند خاص موقعیت‌ها تعریف شوند (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶). فورست<sup>۷</sup> (۱۹۸۰) مفهوم دو بعدی فلسفه اخلاق موثر بر قضاوت‌های اخلاقی افراد را شامل آرمان‌گرایی<sup>۸</sup> و اقتضا گرایی<sup>۹</sup> مشخص نمود. قضاوت اخلاقی آرمان‌گرایی کاملاً بر اساس اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی صورت گرفته و تحت تأثیر شرایط و ارزیابی پیامدهای قضاوتی قرار نمی‌گیرد. افراد آرمان‌گرا بر این باور بوده که " اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی، همیشه و بدون توجه به موقعیت‌های مختلف صادق هستند" این در حالی است که قضاوت اخلاقی اقتضاگرایان بر اساس جامعه، فرهنگ، موقعیت‌ها، ماهیت وضعیت و پیامدهای قضاوت اتخاذ می‌گردد. اقتضا گرایی ماهیت و پیامدهای قضاوت اخلاقی را در نظر گرفته و ممکن است در راستای اخذ تصمیم مقتضی‌تر، قوانین و اصول اخلاقی جهانی را نقض کنند. از دیدگاه اقتضا گرایی تفکیک رفتار به درست و غلط به طور صریح امکان پذیر نبوده و خوب و بد بودن رفتار نسبت به موقعیت و پیامدهای قضاوت‌های اخلاقی ارزیابی می‌شود (رویائی، یعقوب نژاد و آذین فر، ۱۳۹۳)؛ بنابراین بررسی تأثیر فلسفه اخلاق بر قضاوت اخلاقی حسابرسان از اهمیت ویژه‌ای بر

<sup>1</sup> Schwartz

<sup>2</sup> Conservation

<sup>3</sup> Openness to Change

<sup>4</sup> Self-Enhancement

<sup>5</sup> Self-Transcendence

<sup>6</sup> Moral Philosophy

<sup>7</sup> Forsyth

<sup>8</sup> Idealism

<sup>9</sup> Relativism

خوردار است به نحوی که انتظار می رود، حسابرسان با فلسفه اخلاقی آرمان گرایی، رفتارها و اقدامات ناقض هنجارهای اخلاقی صاحبکاران را محکوم نموده و حسابرسان با فلسفه اخلاقی اقتضا گرایی با این گونه رفتارهای صاحبکاران بر اساس موقعیت و پیامدهای اخلاقی بیشتر مدارا نمایند با تاکید بر ویژگی‌های درونی افراد شامل "ارزش‌های فردی" و "فلسفه اخلاق" تعیین نحوه ارتباط و تاثیرگذاری همزمان این دو مفهوم در قضاوت‌های اخلاقی، جهت برخورد با رفتار مشکوک صاحبکاران از اهمیت زیادی برخوردار است. در ادامه این مقاله در ابتدا مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها آورده شده است. سپس در بخش سوم روش پژوهش شرح داده می‌شود. در بخش چهارم نتایج آماری ارائه شده است و در نهایت در بخش پنجم به نتیجه گیری و جمع بندی پرداخته می‌شود.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ارزش‌های فردی و باورهای اخلاقی حسابرسان

باورهای اخلاقی بازنمایی ذهنی از دیدگاه‌های ناگفته افراد بوده که از ساختار ادراک و تجربه‌های فرد در موقعیت‌های اخلاقی نشأت گرفته و در قالب رفتارهای فردی و اجتماعی بروز پیدا می‌کنند، به عبارت دیگر پاسخ فرد به یک موقعیت اخلاقی ریشه در باورهای اخلاقی وی داشته و پاسخ فرد نشان دهنده ادراک فرد از موقعیت‌های اخلاقی بر اساس عوامل متعدد چون تجربه‌های فردی و اجتماعی می‌باشد. عدم توافق در قضاوت‌های اخلاقی می‌تواند نشأت گرفته از عدم توافق درباره هدف حسابرسی با لحاظ کردن پیامدهای کوتاه مدت و بلند مدت ارائه گزارش حسابرسی باشد. حسابرس در برخورد با موقعیت‌های اخلاقی با در نظر گرفتن پیامدهای کوتاه مدت ناشی از نوع اظهارنظر گزارش حسابرسی از جمله از دست دادن شرایط تامین مالی (اخذ تسهیلات جدید)، جذب سرمایه‌گذاران بالقوه، جذب نیروی انسانی جدید و تثبیت شغل کارکنان، کاهش هزینه‌های مالیاتی و ... اقدام به تعدیل گزارش و اظهارنظر مطلوب تر نماید و یا با در نظر گرفتن پیامدهای بلند مدت از جمله ارتقاء کیفیت حرفه حسابرسی، جلوگیری از بحران‌های مالی آینده شرکت و ایجاد رونق اقتصادی با هدایت منابع مالی به سمت شرکت‌های بهینه و ... صرفاً تاکید بر پیاده سازی استانداردهای حسابداری و حسابرسی متکی بر قوانین و مقررات نموده و اظهار نظر سخت گیرانه تری حتی با وقوع عواقب نامناسب کوتاه مدت برای واحد صاحبکار می‌نمایند که این گونه موارد می‌تواند بر گرفته از باورهای اخلاقی حسابرسان باشد. باورهای اخلاقی ریشه در فلسفه اخلاق داشته و فلسفه اخلاق با منش و رفتار اختیاری انسان که توصیف اجتماعی به نیکی و بدی (درست و غلط) می‌شود، سر و کار دارد.

بر اساس نوع واکنش‌هایی که در برخورد با رویدادهای اخلاقی صورت می‌گیرد، سه شاخه اصلی برای فلسفه اخلاق شامل، "اخلاق توصیفی"<sup>۱</sup>، "اخلاق هنجاری"<sup>۲</sup> و "فرا اخلاق"<sup>۳</sup> عنوان می‌شود. "اخلاق توصیفی"، این شاخه از اخلاق، درصدد پژوهش توصیفی، تجربی، تاریخی یا علمی از ارزش‌ها و باید و نبایدهای مورد قبول مردم و تبیین پدیده‌های اخلاقی است. اخلاق توصیفی به مردم شناسی و جامعه شناسی اخلاق نزدیک می‌باشد. "اخلاق هنجاری"، این شاخه از اخلاق، به بررسی افعال خوب و بد و معیارهای قضاوت درباره نیکی و بدی یا درستی و نادرستی افعال می‌پردازد. "فرا اخلاق"، این شاخه از اخلاق نیز به تحلیل منطقی، معرفت شناختی یا معنی شناختی احکام اخلاقی می‌پردازد. در حوزه "اخلاق هنجاری" چهار نظریه شاخص را می‌توان از هم متمایز کرد، نظریه "نتیجه محور"<sup>۴</sup>، نظریه "وظیفه محور"<sup>۵</sup>، نظریه "حق محور"<sup>۶</sup> و نظریه "فضیلت محور"<sup>۷</sup>.

مطابق نظریه نتیجه محور، وجه تمایز افعال نیک از افعال بد آن است که افعال نیک نتایج بهتری به بار می‌آورند. بر این اساس معیار اصلی ارزش اخلاقی ایجاد یک "وضعیت خوب" است، بدین معنی که از بین نتایج اخلاقی مختلف باید نتیجه‌ای را

<sup>1</sup> Descriptive Ethics

<sup>2</sup> Normative Ethics

<sup>3</sup> Meta Ethics

<sup>4</sup> Consequence-Based Theory

<sup>5</sup> Duty-Based Theory

<sup>6</sup> Right-Based Theory

<sup>7</sup> Virtue-Based Theory

اتخاذ نمود که حداکثر مزایای ممکن در این جهان را برای همه افراد مربوطه در بر داشته باشد در نظریه وظیفه محور، در برخورد با مواردی که نیاز به قضاوت اخلاقی دارند باید با در نظر گرفتن نتایج اجتماعی و پیامدهای قضاوت، با اتکا بر قوانین و مقررات موضوعه تصمیم‌گیری نمود. مطابق نظریه وظیفه محور، وظایفی اخلاقی وجود دارد که انسان‌ها باید صرف نظر از نتیجه، به آن‌ها تعهد نمایند بر این اساس، معیار اصلی ارزش اخلاقی "کار و عملی نیک" است. مطابق نظریه حق محور، عملی اخلاقی است که احترام به حقوق انسان‌ها را به همراه داشته باشد. بر این اساس، معیار اصلی ارزش اخلاقی "حقوق طبیعی" انسان‌ها می‌باشد. از جمله حقوق طبیعی و سلب نشدن انسان‌ها می‌توان به حق حیات، مالکیت و آزادی اشاره نمود که اساس شکل‌گیری این‌گونه حقوق مدنی، قرارداد‌های اجتماعی می‌باشد. مطابق نظریه فضیلت محور، عملی اخلاقی است که در جهت پرورش و رشد شخصیت مبتنی بر فضائل باشد معیار اصلی ارزش در این نظریه "شخص خوب" است. کاری نیک است که به پرورش اشخاص خوب و با فضیلت بینجامد (خندان، ۱۳۸۹).

باورهای مداراگونه یا متعصبانه را که بر اساس نگرش‌های فردی و شخصیتی معنا پیدا می‌کند خود نشات گرفته از دو نظریه نتیجه محور (مداراگونه) و نظریه وظیفه محور (متعصبانه) می‌باشد در حرفه حساب‌رسی میزان انطباق فعالیت‌های صاحبکاران با اصول پذیرفته شده حسابداری مبنای قضاوت حساب‌رسان را تشکیل داده، به نحوی که هر میزان فعالیت‌های صاحبکاران منطبق با قوانین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری باشد حساب‌رسان گزارش مناسب‌تر (مقبول یا مشروط با بندهای استثناء کمتر) ارائه می‌نمایند حال این امکان وجود دارد که حساب‌رسان در برخورد با "فعالیت‌های جعلی صاحبکاران" (فعالیت‌هایی که ناقض قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری باشند) و یا در برخورد با "فعالیت‌های مشکوک صاحبکاران" (فعالیت‌های که در مرز شکستن قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری باشند) صرفاً بر اساس قوانین و استانداردهای حسابداری و حساب‌رسی پیش‌رفته و تمام موارد را در قضاوت‌های خود بدون در نظر گرفتن پیامدها و عواقب گزارش لحاظ نمایند (نظریه وظیفه محور و باور متعصبانه) و یا با در نظر گرفتن پیامدهای گزارش از برخی فعالیت‌های مشکوک یا ناقض قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری چشم‌پوشی نمایند (نظریه نتیجه محور و باور مداراگونه). در پژوهش حاضر همانند پژوهش کانگ و لی هوانگ (۲۰۱۶) جهت ارزیابی قضاوت و باورهای اخلاقی حساب‌رسان از دو گروه سناریوهای کوتاه با محوریت ذکر چند موقعیت مختلف مربوط به فعالیت‌های غیراخلاقی "مدیریت سود" توسط صاحبکار استفاده شده است. گروه اول سناریو‌ها فعالیت‌های صاحبکارانی را تفسیر می‌کنند که درگیر "فعالیت‌های جعلی" و دارای عواقب قانونی در رابطه با مدیریت سود هستند و گروه دوم سناریو‌ها فعالیت‌های صاحبکارانی را تفسیر می‌کنند که فعالیت‌های مربوط به مدیریت سود آنها مرز رعایت قوانین و استانداردها را نقض و شکسته و جهت مدیریت سود از "فعالیت‌های مشکوک" استفاده شده است.

اخلاق قلمرویی است که افعال انسان از روی اراده از وی سر می‌زند این افعال و واکنش‌ها، در مجموع "سنن، آداب و رسوم" را می‌سازند "فلسفه اخلاق" حوزه‌ای از معارف انسانی است که افعال اختیاری انسان را همراه تامل نقادانه و نظام یافته در باره آداب و رسوم را در بر می‌گیرد. تاکید بر "افعال اختیاری" از این رو است که اگر فعلی که از انسان سر می‌زند برآمده از اراده درونی شخص وی نباشد و از خارج به او تحمیل شده باشد، فعل اخلاقی نخواهد بود. ویلیامز<sup>۲</sup> (۲۰۰۳)، فلسفه اخلاق را مطالعه فلسفی و قابل تامل نسبت به ارزش‌های مربوط به انسان می‌داند که در تلاش است انواع خاص دلایل اعمال را بشناسد. پالمر<sup>۳</sup> (۱۹۹۵)، تامل درباره صدور احکام اخلاقی در ارتباط با باید‌ها و نیاید‌های رفتار و منش انسان، با تاکید بر توجیه مواضع اخلاقی استدلال‌هایی که پشت باورهای اخلاقی انسان نهفته است را فلسفه اخلاق بیان می‌کند.

شوارتز<sup>۴</sup> (۱۹۹۲) معتقد است که ارزش‌های فردی، اعتقادهای ذهنی و نگرش درباره اهداف مطلوب، مواردی هستند که زندگی مردم را هدایت می‌کنند. "مدل بین فرهنگی شوارتز"<sup>۵</sup> (۱۹۹۲)، سه انگیزه ارزشی همگانی زندگی بشر را شامل

<sup>1</sup> Ethics

<sup>2</sup> Williams

<sup>3</sup> Palmer

<sup>4</sup> Schwartz

<sup>5</sup> Schwarz Intercultural Model

ارزش‌های مرتبط با علایق شخصی (نیازهای زیستی)، ارزش‌های مرتبط با اهداف جمعی (رفاه گروهی) و رفتار خاص بر اساس انگیزه‌های فردی و گروهی در راستای تعاملات اجتماعی می‌داند. طبق نظریه ارزش‌های فردی شوارتز، ارزش‌ها نسبت به کارها یا موقعیت‌های خاص اولویت دارند، ارزش‌ها مانند استانداردهایی برای ارزیابی رفتار و رویدادها، به عنوان معیاری برای سنجش و ارزیابی رفتار، مردم و وقایع بکار می‌روند (اسمیت و شوارتز، ۱۹۹۷). شوارتز بر اساس انگیزه‌های ارزشی مطرح شده، ده نوع ارزش سطح فردی را شناسایی و دسته‌بندی نمود. این ده نوع ارزش، تأثیرات انگیزشی متفاوتی دارند ارزش‌های شناسایی و بررسی شده توسط شوارتز مرتبط با علایق شخصی (به عنوان فرد) شامل: "قدرت طلبی"<sup>۲</sup>، "پیشرفت"<sup>۳</sup>، "لذت جویی"<sup>۴</sup>، "برانگیختگی"<sup>۵</sup> و "خود رهبری"<sup>۶</sup> هستند؛ از نظر وی همه این ارزش‌ها در یک مجموعه قرار می‌گیرند، در حالی که ارزش‌های مرتبط با اهداف جمعی شامل "خیرخواهی"<sup>۷</sup>، "سنت"<sup>۸</sup> و "همرنگی"<sup>۹</sup> می‌باشند این مجموعه از ارزش‌ها در برابر مجموعه اول قرار می‌گیرند. ارزش‌هایی هم وجود دارند که در میان این دو مجموعه قرار گرفته و کمک به ترکیب علایق پایدار شده می‌کنند که شامل ارزش‌های "جهان شمول‌نگری"<sup>۱۰</sup> و "ایمنی"<sup>۱۱</sup> می‌شوند. این ارزش‌ها نشان‌دهنده ایده‌ها، اعتقادات با یک شخصیت پویا است که فراتر از حوزه عملیات و یا شرایط خاص می‌باشد لذا ارزش‌ها معیارهایی برای ارزیابی رفتارهای آشکار شده افراد، رویدادها و پدیده است.

شوارتز (۱۹۹۵) عنوان نمود که این ده نوع ارزش می‌توانند به چهار سبک ارزش رده بالاتر مرتب و دسته‌بندی شوند. طبق این نظریه کل ساختار ارزشی افراد را می‌توان در چهار سبک ارزشی مشتمل بر محافظه‌کاری<sup>۱۲</sup>، تغییرپذیری<sup>۱۳</sup>، خودافزایی<sup>۱۴</sup> و خود برتری<sup>۱۵</sup>، طبقه‌بندی نمود. همانطور که پیشتر نیز اشاره شد، چهار گروه ارزش شوارتز در ابعاد دو قطبی عمومی قابل تفسیر می‌باشند، بعد اول محافظه‌کاری در مقابل تغییرپذیری، در این قطب از یک سو افراد به دنبال حفظ ارزش‌ها و وضعیت موجود بوده و رفتار خود را با سنت، قوانین پذیرفته شده موجود وفق داده و در سطح اجتماعی نیز به دنبال هم‌رنگی و امنیت‌های اجتماعی می‌باشند و در سوی دیگر این قطب افراد به دنبال تفکر و عملکرد مستقل بوده و تازگی و روبرو شدن با چالش‌های روزمره را جستجوی کنند. بعد دوم خودافزایی در مقابل خود برتری، در این قطب افراد از یک سو به دنبال افزایش منافع شخصی، کسب قدرت و پیشرفت بوده و منافع فردی را به منافع و رفاه گروهی ترجیح می‌دهند و از سوی دیگر با افرادی مواجه هستیم که خیرخواه بوده و نگران رفاه سایر افراد جامعه می‌باشند و به دنبال درک، احترام و پشتیبانی از رفاه عموم مردم، احترام و پشتیبانی از طبیعت می‌باشند (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶).

نتایج پژوهش‌هایی نظیر اکبری و فهام (۱۳۹۵)؛ پاکیزه، دهقانی و بهزادفر (۱۳۹۵)؛ عسگری، عریضی و نوری (۱۳۹۰)؛ شیروانی، علوی، نجم‌السادات و عریضی (۱۳۸۸) نشان می‌دهد ارزش‌های فردی بر عواملی چون مسئولیت‌پذیری، ارزش‌های حرفه‌ای و سازمانی و تعالی شخصیتی افراد تأثیر گذار است.

طبقه‌بندی افراد بر اساس ارزش‌های فردی برای جامعه حساب‌برسان نیز قابل تعمیم می‌باشد. لحاظ نمودن ارزش‌های فردی در حرفه حساب‌برسی می‌تواند یک سری نشانه‌های جدید را در خصوص نحوه رفتار و قضاوت اخلاقی حساب‌برسان نشان دهد به نحوی که حساب‌برسان با وجود ارزش‌های فردی مناسب می‌توانند قضاوت‌های اخلاقی مناسبی را اتخاذ نمایند یا بالعکس، با

<sup>1</sup> Smith & Schwartz

<sup>2</sup> Power

<sup>3</sup> Achievement

<sup>4</sup> Hedonism

<sup>5</sup> Stimulation

<sup>6</sup> Self-direction

<sup>7</sup> Benevolence

<sup>8</sup> Tradition

<sup>9</sup> Conformity

<sup>10</sup> Universalism

<sup>11</sup> Security

<sup>12</sup> Conservation

<sup>13</sup> Openness to change

<sup>14</sup> Self-enhancement

<sup>15</sup> Self-transcendence



جهت گیری های ارزشهای فردی، الزامات قانونی و حرفه‌ای را در حاشیه قرار داده و بر اساس تأثیر انگیزشی فردی قضاوت نمایند. برای قضاوت اخلاقی یک شخص، تفاوت های درونی افراد نظیر ارزش‌های فردی می‌تواند به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفته شود. لذا در راستای تقویت مقررات الزام‌آور و جلوگیری از مشکلات مالی جامعه لحاظ نمودن ارزش‌های فردی مناسب افراد، می‌تواند آخرین خط دفاعی باشد (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶). نتیجه پژوهش عسگری، عریضی و نوری (۱۳۹۰) نشان می‌دهد، بین عوامل ارزش‌های فردی و ارزش‌های حرفه‌ای ارتباط معناداری وجود دارد و هم‌گرایی ارزش‌های فردی و حرفه‌ای منجر به افزایش تناسب فرد - شغل و فرد - سازمان می‌شود. لذا بر اساس مبانی نظری مطرح شده می‌توان اذعان داشت که ارزش‌های فردی حسابرسان می‌تواند دلیلی برای باورهای اخلاقی بوده و منجر به بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شود.

### فلسفه اخلاقی و باورهای اخلاقی حسابرسان

یکی دیگر از شاخص‌ها و ویژگی‌های درونی که می‌تواند بر قضاوت‌های اخلاقی موثر واقع شود، فلسفه اخلاق افراد است. فورست و سلنکر<sup>۱</sup> (۱۹۷۷) تایید نموده‌اند که فلسفه اخلاق<sup>۲</sup> یا فلسفه های اخلاقی یک فرد عامل کلیدی در قضاوت‌های اخلاقی می‌باشد. فورست (۱۹۸۰) معتقد است که افراد به لحاظ اخلاقی ممکن است از یک مسئله برداشتها و قضاوت‌های متفاوتی داشته باشند و این تفاوت در قضاوت‌های اخلاقی ریشه در سیستم اخلاقی هر فرد داشته و حاکی از فلسفه اخلاقی وی است. فورست (۱۹۸۰) مفهوم دو بعدی فلسفه اخلاق موثر بر قضاوت‌های اخلاقی افراد را شامل: آرمان‌گرایی<sup>۳</sup> و اقتضا‌گرایی<sup>۴</sup> مشخص نمود، وی معتقد است افراد صرف نظر از قوانین و استانداردها، دارای دیدگاه‌های اخلاقی خاصی بوده که باعث موضع گیری و تأثیر آن بر قضاوت‌هایشان می‌شود. طبق نظر فورست ارزش‌ها می‌توانند نسبتاً عمومی و کلی باشند یا می‌توانند خاص موقعیت‌ها تعریف شوند (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶).

قضاوت اخلاقی آرمان‌گرایی کاملاً بر اساس اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی صورت گرفته و تحت تأثیر شرایط و ارزیابی پیامدهای قضاوتی قرار نمی‌گیرد. افراد آرمان‌گرا بر این باور بوده که "اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی، همیشه و بدون توجه به موقعیت‌های مختلف صادق هستند" این در حالی است که قضاوت اخلاقی اقتضاگرایان بر اساس جامعه، فرهنگ، موقعیت‌ها، ماهیت وضعیت و پیامدهای قضاوت اتخاذ می‌گردد. اقتضا‌گرایی ماهیت و پیامدهای قضاوت اخلاقی را در نظر گرفته و ممکن است در راستای اخذ تصمیم مقتضی تر، قوانین و اصول اخلاقی جهانی را نقض کنند از دیدگاه اقتضا‌گرایی تفکیک رفتار به درست و غلط به طور صریح امکان پذیر نبوده و خوب و بد بودن رفتار نسبت به موقعیت و پیامدهای قضاوت‌های اخلاقی ارزیابی می‌شود (رویایی و همکاران ۱۳۹۳).

نتیجه پژوهش شاپ، فین و مونتر<sup>۵</sup> (۱۹۹۳)، نشان می‌دهد که حسابرسان با فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی کمتر دچار مقتضی‌گرایی قضاوتی می‌شوند. استنهایت و وان کنهو<sup>۶</sup> (۲۰۰۶) مشخص نمودند که افراد آرمان‌گرا، باورهای قوی تری را نسبت به اقتضا‌گرایان در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی دارند. همچنین نتایج پژوهش حکاک و همکاران (۱۳۹۵)، نشان دهنده این است که آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و معنادار و اقتضا‌گرایی تأثیر منفی و معناداری بر قضاوت اخلاقی افراد دارد. بر این اساس مطالعات متعددی استدلال فورست را مورد بررسی و نفوذ دیدگاه‌های فلسفه اخلاق (آرمان‌گرایی و اقتضا‌گرایی) افراد را بر قضاوت‌های اخلاقی تایید نموده‌اند؛ بنابراین بررسی تأثیر فلسفه اخلاق بر قضاوت اخلاقی حسابرسان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است به نحوی که انتظار می‌رود، حسابرسان با فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی، رفتارها و اقدامات ناقض هنجارهای اخلاقی صاحبکاران را محکوم نموده و حسابرسان با فلسفه اخلاقی اقتضا‌گرایی با این‌گونه رفتارهای صاحبکاران بر اساس موقعیت و پیامدهای اخلاقی بیشتر مدارا نمایند.

<sup>1</sup> Schlenker & Forsyth

<sup>2</sup> Moral Philosophy

<sup>3</sup> Idealism

<sup>4</sup> Relativism

<sup>5</sup> Shaup, Finn & Munter

<sup>6</sup> Steenhaut & Van Kehno

نتایج پژوهش‌هایی نظیر کاهلز<sup>۱</sup> (۱۹۸۳)، سینگپاکدی و ویتل<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) و ویتل، سینگ هاپاکدی و توماس<sup>۳</sup> (۲۰۰۱)، ارتباط بین ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاق را در حوزه اقتصادی را نشان می‌دهد، به نحوی که بین قضاوت افراد "آرمان‌گرا" و افراد با ویژگی ارزش‌های فردی "محافظه‌کار" یک نوع ارتباط همراستا و مشابه وجود دارد و از سوی دیگر بین قضاوت افراد "اقتضا‌گرا" و قضاوت افراد با ارزش‌های فردی "تغییر پذیر" نیز ارتباط و هماهنگی مشاهده می‌شود. فلسفه اخلاق به شناخت و توسعه اصول اخلاقی در قضاوت‌ها اخلاقی افراد می‌پردازد، ارزش‌های فردی نیز عامل گرایش افراد به رفتارهای متفاوت است و می‌تواند بر فلسفه اخلاقی افراد موثر واقع شود (هانت و ویتل<sup>۴</sup>، ۱۹۹۳؛ کلسر، سیواداس، کلاریس و داهلستروم<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳؛ استنهایت و وان کنهو<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶).

نتیجه پژوهش کنگ و لی هوانگ (۲۰۱۶)، نشان می‌دهد که فلسفه اخلاقی افراد به عنوان یک عامل میانجی میان رابطه بین ارزش‌های فردی و قضاوت‌های اخلاقی افراد عمل می‌نماید. ارزش‌های فردی می‌تواند باعث حساسیت‌های اخلاقی و تاثیرگذاری بر فلسفه اخلاقی افراد شده و فلسفه اخلاق بر قضاوت‌های فردی تأثیرگذار باشد. قضاوت اخلاقی حساب‌رسان با ارزش‌های فردی محافظه‌کارانه با نوع قضاوت‌های افراد با فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی ارتباط مثبتی دارد اما با فلسفه اخلاق اقتضا‌گرایی ارتباط منفی دارد. همچنین قضاوت اخلاقی با ارزش‌های فردی خود افزایشی، ارتباط مثبتی با فلسفه اخلاقی حساب‌رسان اقتضا‌گرا و ارتباط منفی با قضاوت اخلاقی افراد با فلسفه اخلاق آرمان‌گرا دارد. (همگرایی ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاق)؛ بنابراین با تاکید بر ویژگی‌های درونی افراد شامل "ارزش‌های فردی" و "فلسفه اخلاق" انتظار می‌رود که ارزش‌های فردی با اثرگذاری بر فلسفه اخلاق، منجر به بهبود باورهای اخلاقی حساب‌رسان شود.

### پیشینه پژوهش

هادی، پرماناساری، هارتانتو، شولیهین و ساری (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان توسعه رسانه‌های یادگیری مبتنی بر واقعیت و هدف کاربران برای استفاده از آن برای آموزش اخلاق حسابداری، دریافتند که به دلیل تشدید تقلب در شیوه‌های تجاری، آموزش اخلاق به‌طور فزاینده‌ای در مدارس کسب و کار مورد نیاز است و با به کارگیری الگوی پذیرش فن آوری به این نتیجه رسیدند که آموزش اخلاق حسابداری بر سودمندی، سهولت استفاده و باورها اثرگذار می‌باشد. راتنانینگسیه و لیندادیانا (۲۰۲۰) به پژوهشی با عنوان تأثیر آموزش اخلاق حرفه‌ای و دینداری بر ادراک دانشجویان از رفتار اخلاقی حسابداران پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن است که آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر درک دانشجویان از رفتار غیراخلاقی تأثیر می‌گذارد و هرچه دین‌داری و پیروی فرد از آموزه‌های دینی بالاتر باشد، رفتار و نگرش وی نیز اخلاقی‌تر خواهد بود. والتینیه و گودکین (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان شدت اخلاقی، تصمیم‌گیری اخلاقی و قصد افشاگری انجام دادند. نتایج نشان داد که چندین بعد از شدت اخلاقی، عمدتاً جدی بودن پیامدها و اجماع اجتماعی، به‌طور مثبت با مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی یعنی شناخت و اهمیت درک شده یک موضوع اخلاقی مرتبط است. همچنین، مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی و قضاوت اخلاقی با قصد افشاگری رابطه مثبت دارد. لیو، ژائو، ژو و تیان (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان رابطه بین هویت سازمانی و افشاگری داخلی با اثرات تعدیل‌کننده ادراک اخلاقی و شخصیت پویا در کشور چین انجام دادند. نتایج نشان داد که هویت سازمانی با قصد افشاگری داخلی ارتباط مثبت دارد و این رابطه به‌طور مشترک از طریق جو اخلاقی درک شده و شخصیت پویا تعدیل می‌شود. جوهراری، موهد سنوسی و چونگ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی و تهدید استقلال بر روند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان پرداخته‌اند. در این پژوهش از الگوی چهار مرحله‌ای تصمیم‌گیری اخلاقی جونز (۱۹۹۱) جهت معیار سنجش، روند تصمیم‌گیری اخلاقی و از دو سناریو تفسیر فعالیت حساب‌رسان ارشد در خصوص تهدید استقلال (منافع شخصی) حساب‌رسان برای معیار سنجش تهدید استقلال حساب‌رسان استفاده است. نتایج و یافته‌های پژوهش تأثیر مستقیم فلسفه اخلاقی و

<sup>1</sup> Kahles

<sup>2</sup> Singhapakdi & Vitell

<sup>3</sup> Vitell, Singhapakdi & Thomas

<sup>4</sup> Hunt & Vitell

<sup>5</sup> Kleiser, Sivadas, Kellaris & Dahlstrom

<sup>6</sup> Steenhaut & Van Kehno

تهدید استقلال حساب‌رسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی ایشان را تایید می‌نماید. شدت اخلاقی حساب‌رسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر گذار بوده و به عنوان یک متغیر میانجی بین جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال حساب‌رسان و الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی عمل می‌نماید. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد، تهدید استقلال (تهدید منافع شخصی) در حساب‌رسان اقتضاگرا تأثیر بیشتری بر شدت اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان دارد.

کانگ و لی هوانگ (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی و ارزش‌های فردی بر باورهای اخلاقی حساب‌رسان پرداخته‌اند. آنها از آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی به عنوان معیار سنجش فلسفه اخلاقی و از چهار سبک ارزشی محافظه‌کاری، تغییرپذیری، خودافزایی و خود برتری به عنوان متغیرهای ارزش‌های فردی و جهت‌سنجش باورهای اخلاقی حساب‌رسان از ده سناریو مربوط به فعالیتهای صاحبکار در خصوص مدیریت سود استفاده نمودند. در این پژوهش ابزار سنجش متغیرها، پرسشنامه زمینه‌یاب ارزش‌های شوارتز<sup>۱</sup>، پرسشنامه موقعیت اخلاقی فورست<sup>۲</sup> و ده سناریو کوتاه تفسیر موقعیت‌های صاحبکار است. نتایج و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فلسفه اخلاقی حساب‌رسان بر روی باورها و قضاوت‌های ایشان تأثیر گذار بوده به نحوی که حساب‌رسان آرمان‌گرا در قضاوت‌های اخلاقی خود، رفتارهای ناپه‌نجان صاحبکاران را بیشتر محکوم می‌کنند. همچنین فلسفه اخلاقی فرد به عنوان یک عامل میانجی میان رابطه بین ترجیحات ارزش‌های فردی و قضاوت‌های اخلاقی حساب‌رسان عمل می‌نماید.

موشادی شاه و امجد<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) نیز تأثیر فلسفه اخلاقی و شدت اخلاقی بر باورهای اخلاقی استفاده‌کنندگان را بررسی کردند. در این پژوهش ۳۳۸ نفر از استفاده‌کنندگان به عنوان نمونه پژوهش در یک محیط دانشگاهی انتخاب و با استفاده از ابزار پرسشنامه و سناریو نویسی اطلاعات جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج و یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که هر دو گروه استفاده‌کنندگان آرمان‌گرا و اقتضاگرا نسبت به فعالیت‌های مشکوک و مضر برای دیگران واکنش نشان می‌دهند و این‌گونه رفتارها را محکوم می‌کنند؛ به عبارت دیگر بین رفتارهای مشکوک و شدت اخلاقی استفاده‌کنندگان ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

در ایران میرزایی، پورزمانی و حیدرپور (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان تأثیر هویت اجتماعی، ارزش‌های اخلاقی و ایندولوژی‌های اخلاقی بر کیفیت صورت‌های مالی، دریافته‌اند که هویت اجتماعی تأثیری بر کیفیت صورت‌های مالی ندارد ولی ارزش‌های اخلاقی و آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و اقتضاگرایی تأثیر منفی بر کیفیت صورت‌های مالی دارد.

رجب‌دری، وکیلی‌فرد، سالاری و امیری (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان، رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حساب‌رسان دریافته‌اند که نظریه‌های دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت محور رابطه مثبت و معناداری با رفتار اخلاقی در حساب‌رسان دارند. رجب‌دری، وکیلی‌فرد، سالاری و امیری (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان، الگوی رابطه فلسفه‌های اخلاقی و فن‌آوری اطلاعات با رفتار اخلاقی حساب‌رسان: رویکرد نظریه شبکه‌کنشگران، نشان دادند رفتار اخلاقی در حساب‌رسان تحت تأثیر کنشگران انسانی و فنی است. اجزای کنشگران انسانی و فنی دارای تأثیر مثبت و معناداری بر گسترش رفتار اخلاقی در حساب‌رسان است. مباشر و صالحی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان، رابطه هوش هیجانی، فضاهای اخلاقی و ارزش‌های اخلاقی شرکت‌ها با قضاوت اخلاقی حساب‌رسان انجام دادند. یافته‌های آنان حاکی از آن است که بین هوش هیجانی، ارزش‌های اخلاقی و فضاهای اخلاقی حرفه‌ای، ابزاری و مستقل با قضاوت اخلاقی حساب‌رسان ارتباط معناداری وجود دارد. حساس‌یگانه و عموزاد مهدرجی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان، عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حساب‌رسان و فشارهای وارده بر آن‌ها، به این نتیجه رسیدند که اندازه موسسه و تجربه حساب‌رسان با فشارهای وارده بر حساب‌رسان رابطه معکوس و با قضاوت اخلاقی آن‌ها، رابطه مستقیم و معناداری دارد. نمازی و رجب‌دری (۱۳۹۷) دریافته‌اند که تاکنون اخلاق حرفه‌ای در حساب‌رسانی به نحو شایسته‌ای مورد دقت نظر پژوهشگران قرار نگرفته و این موضوع نیازمند بررسی بیشتری است.

سپاسی و نجفی (۱۳۹۵) با هدف شناسایی عوامل موثر بر کشف اطلاعات دستکاری شده توسط حساب‌رسان یک نمونه ۱۵۰ نفری اعضا جامعه حساب‌برداران رسمی ایران را انتخاب نموده و اطلاعات شاخص‌های استقلال، صداقت و بی‌طرفی، قوانین اخلاق

<sup>1</sup> Schwartz Values Background Questionnaire

<sup>2</sup> Forrest's Ethical Questionnaire

<sup>3</sup> Moshadi Shah & Amjad

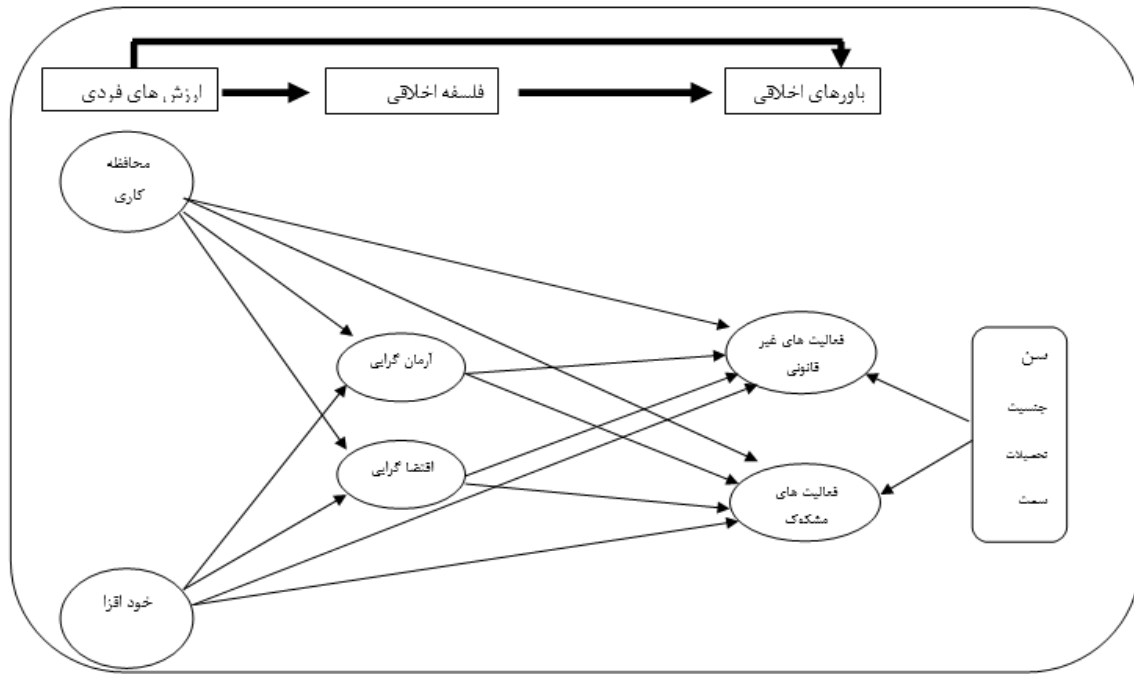
مدارانه (حق الزحمه مشروط، حقوق تبلیغات، محاسبه کمیسیون و استفاده از نوع سازمان و شهرت) در قالب متغیر های مستقل و نماد چگونگی اخلاق حسابرسان، همچنین متغیر کشف اطلاعات دستکاری شده را به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته و بوسیله ابزار پرسشنامه و تشخیص ویژگی‌های جمعیت شناختی همچون جنسیت، موقعیت شغلی، سطح تحصیلات و سن مورد اندازه گیری قرار داده اند و در نهایت با استفاده از تحلیل عاملی و مدل های ساختاری روابط بین متغیر ها مورد بررسی قرار داده و دریافتند که شاخص های استقلال، صداقت و بی طرفی، قوانین اخلاق مدارانه به عنوان نماد اخلاق حسابرسان بر توانایی کشف اطلاعات دستکاری شده اثر مثبت و معناداری دارد.

بنی مهد و وهاب زاده (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان " اثر رابطه مداری بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان " اقدام به جمع آوری داده های پژوهش از اعضا جامعه حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی نمودند. در این پژوهش برای اندازه گیری مولفه رابطه مداری از پرسشنامه فان، وودبین و اسکولی<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) و برای ارزیابی قضاوت اخلاقی حسابرسان از پرسشنامه شامل یک مطالعه موردی و طرح سه سؤال در باره قضاوت اخلاقی حسابرسان استفاده شده است. آزمون فرضیه در این پژوهش با استفاده از رگرسیون لجستیک انجام شده و نتایج پژوهش نشان می دهد که رابطه مستقیم و معناداری میان قضاوت های اخلاقی و رابطه مداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر این است که سطح رابطه مداری و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر است.

صالحی (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان " رابطه اخلاق حرفه ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی " به بررسی تأثیر سه ویژگی اخلاق حرفه ای شامل استقلال، صداقت و درستکاری بر روی کیفیت حسابرسی پرداخته است. در این پژوهش جهت جمع آوری داده های مربوط از روش پرسشنامه ای بهره گرفته شده است به نحوی که برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی ۱۲ سؤال و برای اندازه گیری اخلاق حرفه ای حسابرسان ۳۷ سؤال مطرح گردیده است. تجزیه و تحلیل داده ها در این پژوهش به وسیله رگرسیون چند متغیره و با استفاده از نرم افزار اسپس پی اس انجام شده است. یافته های این پژوهش نشان می دهد که تعهد حسابرسان به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرسان و بی طرفی حرفه ای او، تعهد حسابرسان به رفتار حرفه ای و تعهد حسابرسان به رازداری بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

بر اساس مبانی نظری و مطالعات انجام شده، مدل مفهومی پژوهش بر اساس شکل ۱، آورده شده است. البته باید گفت که ارزش های فردی بر اساس یک پیش آزمون مدل اولیه که در نتایج به آن اشاره شده است و پس از برآورد مدل ساختاری تنها دو بعد محافظه کاری و خودافزایی در مدل قرار گرفت که دو فرضیه اول نیز در همین راستا مطرح شده است.

<sup>۱</sup> Fan, Woodbine & Scully



شکل (۱): رابطه بین ارزش‌های فردی، فلسفه اخلاقی و باورهای اخلاقی

### فرضیه های پژوهش

بر اساس مدل مفهومی اهداف و فرضیه های پژوهش به شرح زیر است:

**هدف اول:** تعیین تأثیر ارزش‌های فردی بر باورهای اخلاقی حسابرسان، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران

**هدف دوم:** تعیین تأثیر فلسفه اخلاق بر باورهای اخلاقی حسابرسان، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران

**هدف سوم:** تعیین نحوه ارتباط تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی حسابرسان بر باورهای اخلاقی ایشان در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران

**فرضیه اول:** حسابرسان محافظه کار نسبت به حسابرسان تغییرپذیر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تعصب بیشتری دارند.

**فرضیه دوم:** حسابرسان خود افزا نسبت به حسابرسان خود برتر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران مدارای بیشتری دارند.

**فرضیه سوم:** فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه چهارم:** فلسفه اخلاقی اقتضا‌گرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر منفی دارد.

**فرضیه پنجم:** باورهای اخلاقی حسابرسان محافظه کار ارتباط مستقیم با باورهای اخلاقی حسابرسان آرمان‌گرا و ارتباط معکوس با باورهای اخلاقی حسابرسان اقتضا‌گرا دارد.

**فرضیه ششم:** باورهای اخلاقی حسابرسان خود افزا ارتباط معکوس با باورهای اخلاقی حسابرسان آرمان‌گرا و ارتباط مستقیم با باورهای اخلاقی حسابرسان اقتضا‌گرا دارد.

## روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ جهت‌گیری‌های پژوهش کاربردی، از لحاظ هدف، توصیفی و همبستگی، از لحاظ استراتژی‌های پژوهش، پیمایشی و از لحاظ ماهیت، علی است و به بررسی نقش ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان می‌پردازد. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش جمع کلی حسابداران رسمی و کارکنان حرفه‌ای شاغل در مؤسسه‌های حسابداری ایران در سال ۱۴۰۱ در نظر گرفته شده است. تعداد این افراد طبق سایت جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۱ بترتیب ۲۳۸۴ و ۷۸۶۳ نفر (جمعاً ۱۰۲۴۷ نفر) است با توجه به ماهیت پژوهش، محدود بودن جامعه مورد بررسی، در پژوهش حاضر روش نمونه‌گیری کوکران<sup>۱</sup> جهت محاسبه حجم نمونه استفاده می‌شود. در این راستا حجم نمونه با میزان خطای ۶ درصد برابر با ۲۶۰ نفر تعیین شد. در نهایت ۲۳۳ پرسشنامه کامل برگشت داده شد. لازم به ذکر است که تمامی پرسشنامه‌ها با مراجعه حضوری بین حسابداران رسمی و کارکنان حرفه‌ای شاغل در مؤسسه‌های حسابداری توزیع و سپس جمع‌آوری شد.

در این پژوهش برای اندازه‌گیری ارزش‌های فردی از فرم استاندارد ۵۷ سوالی زمینه‌یابی ارزش‌های شوارتز (۱۹۹۶)، استفاده شده که هر سؤال یک گزاره ارزشی و به عنوان شیوه عمل تلقی شده که ممکن است برای پاسخ دهنده اهمیت بیشتر یا کمتری داشته باشند لذا برای امتیازدهی به هر گزاره ارزشی از طیف ۹ گزینه‌ای لیکرت (اهمیت ارزش برای فرد پاسخگو) استفاده گردیده، سپس با دسته‌بندی گزاره‌های ارزشی و جمع‌گیری نمره‌های عناصر ارزشی و تقسیم آن بر تعداد عناصر ارزشی متعلق، ۱۰ ساختار ارزشی افراد شامل خیرخواهی، سنت، هم‌رنگی، ایمنی، قدرت طلبی، پیشرفت، برانگیختگی، لذت جویی، خود رهبری و جهان‌شمول بودن، مورد ارزیابی قرار گرفته است. در این پژوهش جهت میزان هماهنگی درونی گزاره‌های هر یک از ساختار ارزشی ده‌گانه به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته و ضریب آلفای کرونباخ هر یک از ساختارهای ارزشی ده‌گانه جداگانه مورد سنجش با حذف گزاره‌هایی که با سایر گزاره‌ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته‌اند میزان ضریب آلفای کرونباخ ساختار هر ارزش به حد قابل قبولی (بین ۵۰ تا ۷۵ درصد) رسیده است. جهت ارزیابی روایی پرسشنامه نیز از روش "تحلیل عامل تاییدی" و شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی در معادلات ساختاری استفاده شده است. در ادامه با دسته‌بندی ۱۰ ساختار ارزشی ذکر شده در چهار سبک ارزشی محافظه‌کاری، تغییرپذیری، خود برتری، خود افزایشی، افراد پاسخ دهنده سنجیده شده است و مجدداً از روش "تحلیل عامل تاییدی" و شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی برای روایی بین ساختار ارزشی و سبک‌ها استفاده شده است.

برای اندازه‌گیری فلسفه اخلاقی، پرسشنامه استاندارد موقعیت اخلاقی فورست (۱۹۸۲) که در حوزه تجارت و حسابداری به‌طور گسترده توسط پژوهشگران مورد استفاده قرار گرفته و شامل دو قسمت مجموعاً ۲۰ سؤال است؛ ۱۰ سؤال اول پرسشنامه برای اندازه‌گیری آرمان‌گرایی و ۱۰ سؤال دوم برای اندازه‌گیری درصد اقتضای فرد طراحی شده است. برای پاسخگویی به سوالات از پاسخ‌های ۹ گزینه‌ای لیکرت (میزان موافقت/مخالفت با مطلب ذکر شده در پرسشنامه) استفاده شده است. میزان هماهنگی درونی سؤال‌ها با جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی و اقتضای فردی به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته و ضریب آلفای کرونباخ هر یک از جهت‌گیری‌های اخلاقی جداگانه مورد سنجش با حذف سوالی که با سایر سؤال‌ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته‌اند میزان ضریب آلفای کرونباخ هر جهت‌گیری به حد قابل قبولی رسیده است. جهت ارزیابی روایی پرسشنامه نیز از روش "تحلیل عامل تاییدی" و شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی در معادلات ساختاری استفاده شده است.

در نهایت و در راستای اندازه‌گیری باورهای اخلاقی حسابرس نیز از پرسشنامه خود ساخته "زمینه‌یاب باورهای اخلاقی حسابرس" استفاده شده و دو گروه (الف و ب) و ۱۰ موقعیت (سناریوهای کوتاه) باورهای اخلاقی فرد در مورد "مدیریت سود توسط صاحبکار" مشتمل بر ۵ موقعیت (سناریو) در هر گروه طراحی شده است. گروه اول "فعالیت‌های جعلی" و گروه دوم سناریوها "فعالیت‌های مشکوک" صاحبکاران را جهت شیوه انجام مدیریت سود تفسیر می‌کنند. در خصوص طراحی سناریوهای مذکور از موقعیت‌های اخلاقی "مدیریت سود توسط صاحبکار" با در نظر گرفتن "سطح اهمیت" استفاده گردید که علت به کارگیری موضوع مدیریت سود را می‌توان ویژگی‌های خاص مدیریت سود شامل انگیزه‌ها (فرصت طلبانه یا حفظ ارزش

شرکت)، روش‌ها (تغییر در رویه‌ها و برآوردهای حسابداری یا دستکاری اقلام تعهدی یا تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی)، زمان انجام (طی دوره یا پایان دوره)، چگونگی (تحریف یا انتقال اطلاعات) و نحوه (مبتنی بر اعداد حسابداری یا تحریف سود واقعی) مدیریت سود در نظر گرفت که هر یک از ویژگی‌ها نیز از لحاظ اخلاقی متفاوت می‌باشد. به منظور تأمین روایی پرسشنامه خود ساخته، ابتدا سناریو‌ها و سؤال‌های مرتبط از طریق همفکری و مشورت مکرر با استادان و تعدادی از سرپرستان و مدیران رده بالای حرفه حسابرسی طرح و مشورت شده است (اعتبار محتوایی). سپس پاسخ هر سناریو که بر اساس "درستی" و "شایستگی" فعالیت صاحبکار مورد تجزیه و تحلیل و بر اساس یک طیف هفت گزینه ای بسیار مناسب (۱) تا بسیار نامناسب (۷) توسط پاسخ دهنده مورد امتیاز بندی قرار گرفته و امتیازات بالاتر در سناریوهای گروه اول درجه بالاتر "مداراً" و امتیازات بالاتر در سناریوهای گروه دوم درجه بالاتر "تعصب" را در باورهای اخلاقی حسابرسان نشان می‌دهد با استفاده از معادلات ساختاری مورد تحلیل عاملی (اعتبار عاملی) قرار گرفته تا نهایت یک ساختار در ارتباط بین متغیرها (اعتبار سازه) ایجاد گردد.

مدل معادلات ساختاری ترکیب مدل اندازه گیری (مدل عاملی<sup>۲</sup>) و مدل ساختاری (مدل مسیر<sup>۴</sup>) می‌باشد در مراحل قبلی نحوه ایجاد و ارزیابی مدل عاملی برای هر یک از متغیرهای پژوهش تشریح شد، در ادامه با استفاده از مبانی نظری اقدام به طراحی مدل ساختاری پژوهش گردیده، این مدل روابط بین متغیرها و تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته را با سنجش ضریب مسیر مشخص می‌سازد. در این قسمت با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده به تحلیل استنباطی و بررسی آزمون‌های سازگاری و خوبی برازش مدل پژوهش با استفاده از نرم‌افزار لیزرل و بر اساس الگوهای معادلات ساختاری پرداخته شده است، به نحوی که مقدار ضرایب ساختاری بدست آمده، نشان دهنده قدرت همبستگی روابط بین متغیرهای پژوهش بوده که برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده می‌شود و برای برازش مدل‌های معادلات ساختاری از شاخص ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSE<sup>۵</sup>)، شاخص  $\chi^2$ ، شاخص P-Value، شاخص T-Value استفاده شده است. همچنین در این پژوهش از شاخص‌های دیگری همچون شاخص نیکویی برازش (GFI<sup>۷</sup>)، شاخص نرم شدگی برازش (NFI<sup>۸</sup>)، شاخص غیر نرم شده (NNFI<sup>۹</sup>)، شاخص برازندگی فزاینده (IFI<sup>۱۰</sup>) و شاخص برازندگی مقایسه ای (CFI<sup>۱۱</sup>) برای ارزیابی مدل تحلیل عاملی تأییدی و بررسی مشخصه برازندگی استفاده گردید.

1. Tolerant
2. Intolerant
3. Factor Model
4. Path Model
5. RMSEA= Root Mean Square Error of Approximation
6.  $\chi^2$  = chi-square
7. GFI= Goodness-of-Fit Index
8. NFI= Normed Fit Index
9. NNFI= No Normed Fit Index
10. IFI= Incremental Fit Index
11. CFI=Comparative Fit Index

## یافته‌های پژوهش

در جدول ۱، نتایج آمار توصیفی مربوط به ویژگی‌های جمعیت شناختی ارائه شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	ابعاد	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
جنسیت	مرد	۱۹۸	۸۴/۹	۸۴/۹
	زن	۳۵	۱۵/۱	۱۰۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۷	۱۱/۵۸	۱۱/۵۸
	۳۱ الی ۴۰ سال	۱۴۳	۶۱/۳۷	۷۲/۹۵
	۴۱ الی ۵۰ سال	۵۴	۲۳/۱۸	۹۶/۱۳
تحصیلات	بیشتر از ۵۰ سال	۹	۳/۸۷	۱۰۰
	کارشناسی	۱۶۹	۷۲/۵۳	۷۲/۵۳
	کارشناسی ارشد	۵۹	۲۵/۳۲	۹۷/۸۵
	دکتری	۵	۲/۱۵	۱۰۰
تجربه مفید کاری	کمتر از ۱۰ سال	۱۵۸	۶۷/۸۱	۶۷/۸۱
	۱۱-۲۰	۵۱	۲۱/۸۹	۸۹/۷
	۲۱-۳۰	۱۷	۷/۳	۹۷
	بیشتر از ۳۰ سال	۷	۳	۱۰۰
رتبه شغلی	حسابرس ارشد	۱۵۲	۶۵/۲۳	۶۵/۲۳
	سرپرست	۳۷	۱۵/۸۸	۸۱/۱۱
	مدیر	۲۶	۱۱/۱۶	۹۲/۲۷
	شریک	۱۸	۷/۷۳	۱۰۰
	جمع	۲۳۳	۱۰۰	-

بر اساس نتایج جدول ۱، مشاهده می‌شود که اکثر پاسخ‌دهندگان مرد بوده‌اند بطوری که ۸۴/۹ درصد از نمونه مورد بررسی را تشکیل می‌دهند. همچنین عمده پاسخ‌دهندگان سن ۳۱ تا ۴۰ سال داشته‌اند که ۶۱/۳۷ درصد از نمونه را تشکیل داده‌اند. از نظر تحصیلات نیز عمده پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی داشته‌اند که درصد فراوانی این گروه ۷۲/۵۳ درصد است. کمترین فراوانی نیز دکتری با ۲/۱۵ درصد (۵ نفر) است. تجربه کاری مفید نیز نشان می‌دهد که ۶۷/۸۱ درصد از پاسخ‌دهندگان سابقه کمتر از ۱۰ سال دارند. ۲۱/۸۹ درصد سابقه ۱۰ تا ۲۰ سال و ۷/۳ درصد نیز سابقه ۲۱ تا ۳۰ سال و در نهایت ۳ درصد نیز سابقه بیشتر از ۳۰ سال دارند. لذا می‌توان نتایج پژوهش را بر اساس دیدگاه جامعی از حسابرسان با سوابق کاری مختلف دانست و بیشتر به نتایج اتکا کرد. رتبه شغلی نیز بیانگر آن است که ۶۵/۲۳ درصد از پاسخ‌دهندگان حسابرس ارشد هستند که دارای بالاترین فراوانی می‌باشند. به ترتیب سرپرست، مدیر و شریک در رده‌های بعدی هستند.

در جدول ۲، نتایج آلفای کرونباخ به تفکیک ابعاد پرسشنامه‌های مورد نظر آورده شده است. بر اساس نتایج میزان هماهنگی درونی گزاره‌های هر یک از سبک‌های ارزشی، جهت‌گیری‌های اخلاقی و باورهای اخلاقی به صورت جداگانه مورد بررسی و ضریب آلفای کرونباخ هر کدام به صورت جداگانه مورد سنجش قرار گرفته که در ابتدا ضریب مذکور ساختار ارزش‌های فردی از ۴۵ درصد کمتر بوده است و با حذف گزاره‌هایی که با سایر گزاره‌ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته‌اند میزان ضریب آلفای کرونباخ به حد قابل قبولی به شرح زیر رسیده است. در همین راستا برای ابعاد پرسشنامه فلسفه اخلاقی فورست (۱۹۸۲) و باورهای (قضاوت) اخلاقی حسابرس نیز پایایی مناسب درونی بین سازه‌ها وجود دارد.



جدول (۲): ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی متغیرهای پرسشنامه

متغیر	نام مولفه	آماره کرونباخ
ارزش‌های فردی شوارتز	محافظه کاری	۰/۷۰
	تغییر پذیری	۰/۷۱
	خود برتری	۰/۷۴
	خودافزایی	۰/۷۶
فلسفه اخلاقی فورست	آرمان‌گرایی	۰/۸۹
	اقتضاگرایی	۰/۷۲
باورهای (قضاوت) اخلاقی حسابرس	باورهای متعصبانه	۰/۷۱
	باورهای مداراگونه	۰/۷۸

در پژوهش حاضر با توجه به اینکه مدل فرضی تعریف و بر اساس مبانی نظری جهت ارزیابی متغیرهای پنهان از متغیرهای آشکار مشخصی استفاده شده لذا روش "تحلیل عامل تاییدی" مورد استفاده قرار گرفته و از شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی استفاده شده است که در جدول ۳ شاخص‌های برازش سنجش مدل گزارش شده است. در ابتدا شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری نشان دهنده برازش ضعیف مدل‌های اندازه‌گیری و ضرورت اصلاح مدل اندازه‌گیری متغیرهای پنهان را مشخص نمود، برای سنجش مناسب بودن داده‌های پژوهش و یا به عبارتی دیگر برای بررسی این موضوع که آیا سؤالات پژوهش که برای سنجش متغیرهای پژوهش مورد استفاده قرار گرفته‌اند، به درستی انتخاب و طراحی شده‌اند یا خیر، از بار عاملی هر کدام از متغیرها استفاده گردید. مقایسه این مقدار با عدد حداقل ۰/۴ به تصمیم‌گیری در مورد ماندگار بودن متغیر مشاهده شده کمک می‌نماید به عبارتی در ارتباط با حذف متغیرهای مشاهده شده با مقادیر کمتر از ۰/۴ و یا با حذف بارهای عاملی (گویه‌ها) که مقادیر آماره‌تی آنها کمتر از ۱/۹۶ بود، تصمیم‌گیری شد و به این ترتیب به ارزیابی روایی سازه‌ها محقق و مدل اصلاح شده مجدداً اجرا شد و نهایتاً خروجی‌های نرم‌افزار لیزرل در قالب مدل‌های اصلاح شده با شاخص‌های برازش قابل قبول به شرح جدول (۳)، قابل مشاهده است. به منظور نشان دادن معناداری هر کدام از پارامترهای مدل از آماره‌تی استفاده شده که این شاخص برای گویه‌های پژوهش بیشتر از ۱/۹۶ است که نشان دهنده معنادار بودن رابطه بین پرسش و مولفه‌های مکنون و تأثیر بارعاملی مدل می‌باشد. برای برازش مدل نیز از شاخص‌های مختلف شامل، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA) این شاخص یا کمتر از ۰/۰۵ بوده که این مقدار نشان دهنده برازش خوب مدل و یا مقادیر بین ۰/۰۵ و ۰/۱۰ را اخذ نموده که نشان دهنده برازش متوسط مدل می‌باشد. شاخص کای اسکورب هنجار شده به درجه آزادی (CMIN/df) نیز که شاخص بد بودن مدل نیز محسوب می‌شود، در مدل‌های مذکور کمتر از ۳ بوده و مقدار شاخص P- Value بالای ۰/۰۵ بوده است که خود این شاخص‌ها نیز بیانگر مناسب بودن مدل می‌باشد، همچنین شاخص نیکویی برازش (GFI) و شاخص برازندگی فزاینده (IFI) استفاده شده که این شاخص‌ها نیز بالای ۰/۹۰ را اخذ و برازندگی مدل تحلیل عاملی را مشخص می‌سازد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه تعداد گویه‌های ارزش‌های فردی زیاد بوده است، لذا میانگین ضریب مسیر برای متغیر مورد نظر آورده شده است.

جدول (۳): شاخص‌های برازش سنجش متغیرهای پژوهش

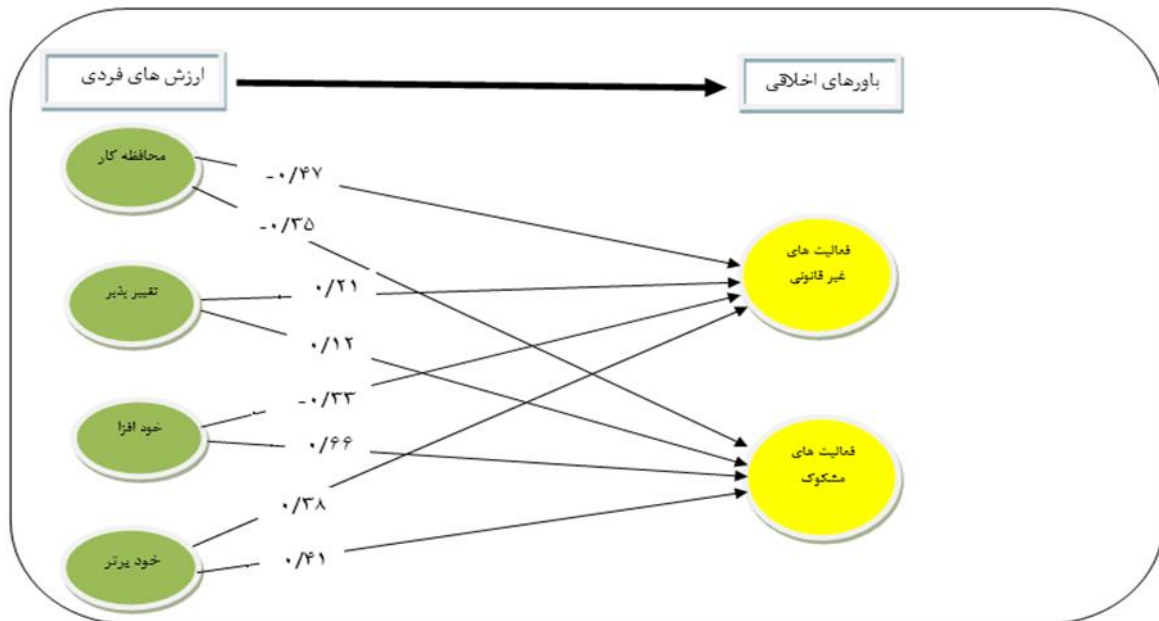
ارزش‌های فردی	ساختار ارزشی	آماره تی	شاخص برازش					
			ضریب بار عاملی	RMSEA	P- Value	IFI	GFI	$\chi^2/df$
محافظه کاری	سنت	۳/۲۸	۰/۹۱	۰/۰۴۶	۰/۰۴۴	۰/۹۵	۰/۹۴	۱/۴۸
	همرنگی	۴/۷۰	۰/۴۶					
	ایمنی	۳/۸۰	۰/۶۱					
تغییر پذیری	خود رهبری	۴/۳۱	۰/۴۹	۰/۰۵۲	۰/۰۷۹	۰/۹۸	۰/۹۸	۱/۷۰
	برانگیختگی	۳/۷۶	۰/۴۲					
خود برتری	جهان شمول نگری	۴/۵۷	۰/۴۳	۰/۰۸۸	۰/۰۱۶	۰/۹۱	۰/۸۹	۱/۸۶
	خیرخواهی	۴/۷۹	۰/۴۲					

					۰/۸۸	۲/۷۴	قدرت طلبی		
					۰/۳۹	۲/۱۳	پیشرفت	خود افزایی	
					۰/۶۱	۲/۵۹	لذت جویی		
					۰/۷۴	۱۲/۷۴	۲	فلسفه اخلاقی	
					۰/۷۲	۱۲/۷۹	۳		
					۰/۵۸	۹/۰۱	۴	آرمان گرایی	
۲/۸۰	۰/۹۲	۰/۹۴	۰/۰۰	۰/۰۸۸	۰/۶۹	۱۰/۹۳	۸		
					۰/۸۹	۱۶/۵۶	۹		
					۰/۷۵	۱۲/۸۰	۱۰		
					۰/۵۰	۸/۰۰	۲		
					۰/۶۳	۱۰/۴۹	۴		
					۰/۷۲	۱۲/۵۸	۵		
۲/۲۹	۰/۹۴	۰/۹۷	۰/۰۰۰۰۲	۰/۰۷۵	۰/۷۶	۱۳/۰۴	۷	اقتضا گرایی	
					۰/۸۴	۱۵/۶۷	۸		
					۰/۹۶	۱۸/۰۸	۹		
					۰/۹۱	۱۷/۹۱	۱۰		
					۰/۵۸	۸/۰۵	۱	فعالیت مشکوک	
					۰/۶۱	۸/۴۹	۲	فعالیت مشکوک	
۱/۳۴	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۰۲۴	۰/۰۳۹	۰/۵۹	۸/۱۷	۳	فعالیت مشکوک	
					۰/۶۰	۸/۲۵	۴	فعالیت مشکوک	
					۰/۴۹	۶/۶۶	۵	فعالیت مشکوک	
					۰/۶۷	۱۰/۱۴	۱	فعالیت ناهنجار	
					۰/۶۰	۹/۲۲	۲	فعالیت ناهنجار	
۱/۳۵	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۰۲۳	۰/۰۳۹	۰/۶۳	۹/۴۵	۳	فعالیت ناهنجار	
					۰/۶۵	۹/۹۰	۴	فعالیت ناهنجار	
					۰/۶۸	۱۰/۲۳	۵	فعالیت ناهنجار	

در راستای بررسی روابط بین متغیرها و پس از انجام تحلیل مسیر، با توجه به مناسب بودن نتایج مدل ساختاری پژوهش برآورد گردید. نتایج مورد نظر در جدول ۴ و ۵، گزارش شده است. بر اساس نتایج تحلیل آماری، ضریب تأثیر ارزش‌های فردی بر شایستگی فعالیت‌های مشکوک و ناهنجار صاحبکار در حساب‌برسان محافظه کار به ترتیب  $0/35-$  و  $0/47-$  و در حساب‌برسان تغییر پذیر به ترتیب  $0/12$  و  $0/21$  می‌باشد. لذا می‌توان عنوان نمود که حساب‌برسان محافظه کار میزان شایستگی و درستی هر دو گروه فعالیت‌های غیراخلاقی (مشکوک و ناهنجار) صاحبکاران در انجام مدیریت سود را منفی و ناشایسته تشخیص داده، اما حساب‌برسان تغییر پذیر میزان شایستگی و درستی دو گروه فعالیت‌های مذکور را مثبت و شایسته تشخیص داده اند. بر اساس گونه شناسی باورهای اخلاقی حساب‌برسان مذکور در جدول ۶، حساب‌برسان با باور اخلاقی صحیح فعالیت‌های مشکوک و ناهنجار صاحبکاران در انجام مدیریت سود را به ترتیب شایسته (مثبت) و ناشایسته (منفی) قضاوت می‌کنند. لذا حساب‌برسان محافظه کار در باورهای اخلاقی خود نسبت به فعالیت‌های مشکوک صاحبکار داری تعصب و حساب‌برسان تغییر پذیر در برخورد با فعالیت‌های ناهنجار صاحبکاران در مدیریت سود دارای باور مداراگونه می‌باشند، از این رو فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "حساب‌برسان محافظه کار نسبت به حساب‌برسان تغییر پذیر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تعصب بیشتری دارند." در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. همچنین نتایج حاصل از تحلیل‌های زیر نشان می‌دهد، ضریب تأثیر ارزش فردی بر باور اخلاقی حساب‌برسان، در سبک ارزشی خودافزا  $0/66$  و در سبک ارزشی خودبرتری  $0/41$  می‌باشد به عبارت دیگر حساب‌برسان دارای ویژگی ارزش‌های فردی خودافزا نسبت به حساب‌برسان دارای ویژگی فردی خودبرتر میزان شایستگی فعالیت‌های غیراخلاقی مشکوک صاحبکاران را بالاتر قضاوت و در برخورد با این گونه فعالیت‌ها باورهای مداراگونه تری را اتخاذ نموده اند، از این رو فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "حساب‌برسان خود افزا نسبت به حساب‌برسان خود برتر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران مدارای بیشتری دارند." در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود.

جدول (۴): روابط بین متغیرها، ضرایب استاندارد شده و شاخص‌های برازش مدل

شاخص برازش			نتیجه تأثیرگذاری	ضریب بار عاملی	آماره تی	متغیرها مستقل - وابسته
$\chi^2/df$	P- Value	RMSEA				
۱/۱۹	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۹	معنادار و منفی	-۰/۳۵	۲/۰۸	محافظه کاری - تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)
			معنادار و منفی	-۰/۴۷	۲/۰۴	محافظه کاری - مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)
			معنادار و مثبت	۰/۱۲	۱/۹۶	تغییر پذیر - تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)
			معنادار و مثبت	۰/۲۱	۲/۸۲	تغییر پذیر - مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)
			معنادار و مثبت	۰/۶۶	۳/۵۸	خودافزا - تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)
			بی معنی	-۰/۳۳	۰/۹۹	خودافزا - مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)
			معنادار و مثبت	۰/۴۱	۳/۴۱	خودبرتری - تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)
			بی معنی	۰/۳۸	۱/۷۵	خودبرتری - مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)



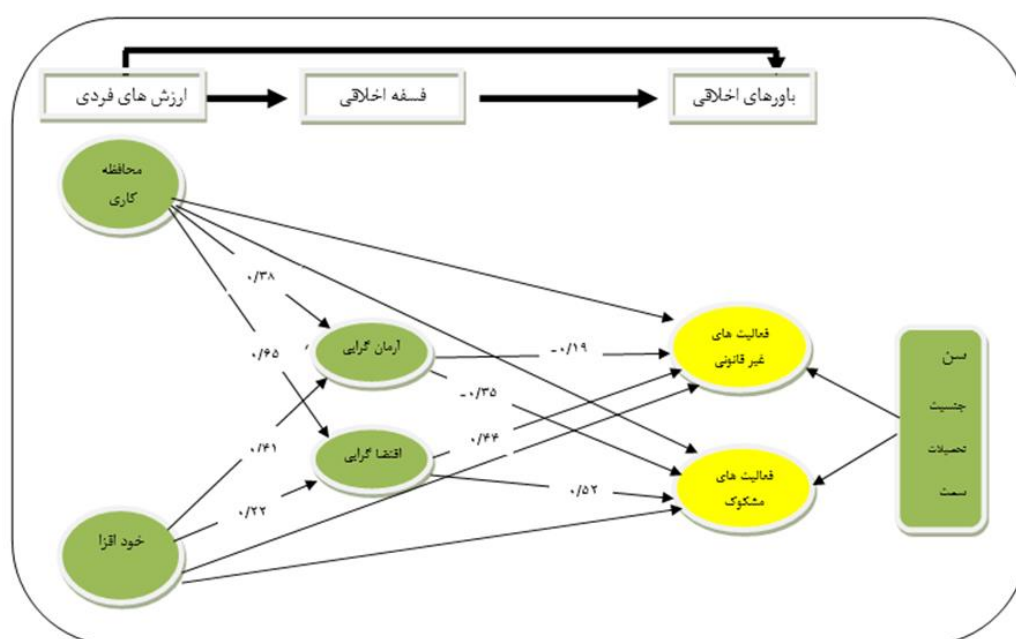
شکل (۲): روابط بین چهار سبک ارزش‌های فردی و باورهای اخلاقی حسابرسان

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم مشخص نمود که در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران، حسابرسان محافظه کار دارای باور اخلاقی متعصبانه تر و حسابرسان با ویژگی فردی خودافزا دارای باور اخلاقی مداراگونه تری می‌باشند، حال در ادامه و در قالب فضاها سوم الی ششم میزان تأثیرگذاری فلسفه اخلاقی (آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی) حسابرسان بر شکل‌گیری باور متعصبانه و مداراگونه ایشان مورد سنجش قرار گرفته است. بر اساس نتایج تحلیل آماری خلاصه شده در جدول ۵، ضریب تأثیر فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی بر باورهای اخلاقی حسابرسان (تصمیم‌گیری) جهت تأیید میزان شایستگی انجام فعالیت‌های ناهنجار (جعلی) در انجام مدیریت سود  $-0/19$  و جهت فعالیت‌های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت  $-0/35$  و معنادار می‌باشد و از آنجا که ضریب بار عاملی مسیر محاسبه شده بین محافظه کاری و میزان شایستگی انجام فعالیت‌های ناهنجار (جعلی) و فعالیت‌های مشکوک صاحبکاران منفی است، بنابراین می‌توان گفت که وجود فلسفه اخلاقی حسابرسان باعث عدم تأیید فعالیت‌های ناهنجار (جعلی) و فعالیت‌های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت می‌شود (باور متعصبانه). از این رو فرضیه سوم پژوهش مبنی بر اینکه "فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. ضریب تأثیر فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی بر باورهای اخلاقی حسابرسان (تصمیم‌گیری) جهت تأیید میزان شایستگی انجام

فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت ۰/۵۲ و معنادار می باشد و جهت تایید میزان شایستگی انجام فعالیت های ناهنجار (جعلی) ۰/۴۴ و معنادار نمی باشد. از آنجا که ضریب بار عاملی مسیر محاسبه شده بین فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی و میزان شایستگی انجام فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود مثبت است (باور مداراگونه)، بنابراین می توان گفت که وجود فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی حسابرسان باعث تایید فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت می شود به عبارت دیگر فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر منفی دارد و بر این اساس فرضیه چهارم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود. علاوه بر این نتایج تحلیل آماری نشان می دهد، ضریب تأثیر سبک ارزش فردی محافظه کاری بر فلسفه اخلاقی آرمان گرایی حسابرسان ۰/۳۸ و تأثیر معنادار دارد و بر فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی حسابرسان ضریب ۰/۶۵- اما تأثیر معناداری ندارد. از آنجا که ضریب مسیر محاسبه شده بین محافظه کاری و آرمان گرایی مثبت است، بنابراین می توان نتیجه گرفت که وجود ارزش فردی محافظه کاری اثر مستقیم بر فلسفه اخلاقی آرمان گرایی حسابرسان دارد اما تأثیر معناداری بر فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی ندارد از این رو فرضیه پنجم پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد رد می شود. ضریب تأثیر سبک ارزشی خودافزا بر فلسفه اخلاقی آرمان گرایی و اقتضاگرایی حسابرسان به ترتیب ۰/۴۱ و ۰/۲۲- می باشد اما تأثیر آنها معنادار نبوده، لذا سبک ارزش فردی خودافزا تأثیر معناداری بر فلسفه اخلاقی آرمان گرایی و اقتضاگرایی ندارد از این رو فرضیه ششم پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد رد می شود.

جدول (۵): روابط بین متغیر ها، ضرایب استاندارد شده و شاخص های برازش مدل

شاخص برازش		نتیجه		آماره تی	متغیر ها	
$\chi^2/df$	P- Value	RMSEA	تأثیرگذاری			ضریب مسیر
۱/۱۹۲	۰/۰۰۰۲۵	۰/۰۲۹	معنادار و منفی	-۰/۳۵	۲/۲۰	آرمان گرایی-تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)
			معنادار و منفی	-۰/۱۹	۲/۷۱	آرمان گرایی- مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)
			معنادار و مثبت	۰/۵۲	۲/۶۹	اقتضا گرایی- تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)
			بی معنی	۰/۴۴	۱/۷۵	اقتضا گرایی- مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)
			معنادار و مثبت	۰/۳۸	۲/۰۸	محافظه کاری- آرمان گرایی
			بی معنی	-۰/۶۵	۱/۵۱	محافظه کاری- اقتضا گرایی
			بی معنی	۰/۴۱	۱/۶۸	خودافزا- آرمان گرایی
			بی معنی	-۰/۲۲	۱/۹۲	خودافزا- اقتضا گرایی



شکل (۳): روابط بین دو سبک ارزش های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی جهت کسب اطمینانی معقول از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی و اظهار نظر نسبت به «ارائه مطلوب» آن در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه‌های بااهمیت و نهایتاً اعتبار بخشی به آن است. یکی از مهمترین ویژگی‌های هر حرفه، وجود آیین نامه رفتار حرفه‌ای و احکام اخلاقی و میزان پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزشهای مربوط در آن حرفه می‌باشد از سوی دیگر بسط و گسترش حوزه‌های مختلف مالی و پیچیده تر شدن قضاوت‌های حرفه‌ای حسابربان باعث گسترده تر و پیچیده تر شدن مسائل اخلاقی در قضاوت‌های اخلاقی حسابربان گردیده به نحوی که احکام اخلاق می‌بایست به صورت تفصیلی و بسط یافته تر در آیین نامه‌ها و دستورالعملهای حرفه در نظر گرفته شود. در این راستا توجه به فلسفه اخلاقی و ارزش‌های فردی دغدغه اصلی برای دستیابی به باورهای اخلاقی مطلوب حسابربان است که توسط نهادهای نظارتی و ذینفعان شرکت‌ها دنبال می‌شود. نتایج پژوهش حاضر بیانگر آن است که از یک سو ارزش‌های فردی حسابربان بر باورهای اخلاقی ایشان در محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیرگذار بوده به نحوی که حسابربان محافظه کار دارای تعصب بیشتری نسبت به حسابربان تغییر پذیر و حسابربان خودافزا دارای مدارای بیشتری نسبت به حسابربان خودبرتر می‌باشند و از سوی دیگر فلسفه اخلاقی حسابربان نیز بر باورهای اخلاقی تأثیر گذار بوده به نحوی که آرمان‌گرایی حسابربان تأثیر منفی در محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران را نشان می‌دهد، نتایج این پژوهش هم راستا با پژوهش کانگ و لی هوانگ (۲۰۱۶) می‌باشد.

## محدودیت های پژوهش

بر خلاف اهمیت کاربرد مباحث روانشناسی و فلسفی افراد در فرآیند حسابرسی و همچنین تأثیر ناآگاهانه باورهای اخلاقی ایشان در فرآیند تصمیم‌گیری موقعیت‌های اخلاقی، در مطالعات دانشگاهی کمتر به آن پرداخته شده است. در دسترس نبودن نمونه‌های بزرگ و فقدان شواهد تجربی کافی در زمینه پژوهش حاضر نشان می‌دهد که اکثر مطالعات بر اساس تحقیقات پرسشنامه‌ای و یا مطالعات آزمایشی می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به محدود بودن نمونه آماری، تسری نتایج به کلیه فعالان حرفه حسابرسی بایستی با احتیاط انجام پذیرد. یکی دیگر از محدودیت‌های دیگر پژوهش حاضر عدم شناخت از ویژگی‌های افراد پاسخ‌دهنده می‌باشد که آیا سوالات پرسشنامه را با دقت کافی مطالعه نموده‌اند؟ آیا وقت کافی برای پاسخ به پرسشنامه‌ها گذاشته‌اند؟ آیا پاسخ‌دهندگان بدون قصد و غرض پاسخ داده‌اند؟ لذا میزان درک سوالات و دقت پاسخ به آن‌ها، محدود به اعتبار و پایایی ابزار اندازه‌گیری می‌باشد. با این وجود، اعتقاد پژوهشگر بر این است که هیچ‌کدام از محدودیت‌های مزبور منجر به خدشه دار شدن پژوهش حاضر نشده و پژوهش از روایی داخلی و خارجی مناسبی برخوردار است.

## پیشنهادهای های پژوهش

بر اساس نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود، در دوره‌های مهارتی و تخصصی حسابربان مستقل و کارکنان موسسه‌های حسابرسی دیدگاه‌های شخصیت‌شناسی و فلسفه اخلاقی نیز لحاظ گردد، همچنین شرکا و سرپرستان گروه‌های حسابرسی نیز در تقسیم کار ویژگی‌های و ارزش‌های فردی افراد و فلسفه اخلاقی ایشان را در نظر بگیرند. همچنین به دانشجویان علاقمند پژوهش در این زمینه پیشنهاد می‌گردد سایر موارد روانشناسی و فلسفه اخلاقی را برای اعضاء جامعه حسابداران رسمی و مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد مطالعه و بررسی قرار دهند.

## منابع

اسفیدانی، رحیم و شهریار محسنین، (۱۳۹۳). "مدل سازی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل" نشر مهران نشر. اعتمادی، حسین و حلیمه رحمانی. (۱۳۸۸). بررسی تجربی اخلاق در مدیریت، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم شماره ۳ و ۴: ۷۹-۸۹.

- اعتمادی، حسین و زهرا دیانتی دیلمی. (۱۳۸۸). تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشهای مالی شرکتها، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال چهارم شماره ۱ و ۲: ۲۲-۱۱.
- اکبری، مرتضی و الهام فهم. (۱۳۹۵). بررسی نقش ارزشهای فردی و اخلاق کسب و کار در مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی در بنگاههای بخش کشاورزی، **مجله تحقیقات اقتصاد و توسعه کشاورزی**، دوره دوم شماره ۱: ۱۹۷-۲۰۹.
- امیرشاهی، میراحمد، محمود شیرازی و سارا قوامی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی فروشندگان و فرآیند تصمیم گیری اخلاقی آنها، **فصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول**، شماره ۶۳: ۶۲-۲۷.
- بقایی، رحیم، یاسر مرادی، سمیرا امین الشرع و هاله زارع. (۱۳۹۲). بررسی حساسیت اخلاقی در تصمیم گیری پرستاران مرکز آموزشی درمانی آیت الله طالقانی ارومیه در سال ۱۳۹۱، **مجله دانشکده پرستاری و مامایی ارومیه**، دوره یازدهم شماره ۱۱: ۹۰۰-۹۰۶.
- بنی مهد، بهمن و ابراهیم بیگی هرچگانی. (۱۳۹۱). رابطه بین ارزشهای فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال هفتم شماره ۴: ۴۰-۳۱.
- بنی مهد، بهمن و میلاد وهاب زاده گردودباری. (۱۳۹۵). اثر رابطه مداری بر قضاوتهای اخلاقی حسابرسان، **فصلنامه پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال پنجم شماره ۲۰: ۱۲-۱.
- پاکیزه، علی، یوسف دهقانی و مریم بهزاد فر. (۱۳۹۵). بررسی بین تعالی شخصیت و ارزشهای فردی در دانشجویان، **مجله روانشناسی**، سال بیستم شماره ۴: ۴۵۲-۴۳۹.
- پالمر، مایکل (۱۹۹۵). مسائل اخلاق. ترجمه علیرضا آل بویه (۱۳۸۸)، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی **دانشگاهها** (سمت)، قم: پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی.
- جواهری، اسماعیل. (۱۳۸۵). قانون ساربیز-اکسلی، **مجله حسابرس**، شماره ۳۵: ۸۷-۸۳.
- حیب پور، کرم و رضا صفری (۱۳۹۰)، " **راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی** (تحلیل دادههای کمی)"، نشر متفکران.
- حساس یگانه، یحیی و احسان کاظم پور. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، **فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری**، سال سوم شماره ۱۰: ۷۰-۵۳.
- حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی. (۱۳۹۰). ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال ششم شماره ۱: ۷۳-۶۲.
- حساس یگانه، یحیی و شهرام عموزاد مهدیرجی. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن ها، **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال هفدهم شماره ۶۷: ۱-۲۶.
- حساس یگانه، یحیی و محمد حسین مدنی. (۱۳۸۳). تأثیر گزارش حسابرسی مستقل در تصمیم گیری اعتباردهندگان - بانکهای ایرانی، **فصلنامه مطالعات حسابداری**، شماره ۶: ۱۲۷-۱۱۳.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). **فلسفه حسابرسی**، انتشارات علمی و فرهنگی.
- حکاک، محمد، حجت وحدتی و هادی موسوی نژاد. (۱۳۹۵). تأثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت - مورد مطالعه، دانشگاه لرستان، **پژوهش های مدیریت در ایران**، دوره ۲۰ شماره ۴: ۱۴۶-۱۱۷.
- خندان، محمد. (۱۳۸۹). نظریه های اخلاق هنجاری و چالش های اخلاقی در عرصه مدیریت اطلاعات، **نشریه تحقیقات کتابداری و اطلاع رسانی دانشگاهی**، سال چهارم شماره ۵۳: ۱۲۱-۸۷.
- رجب دری، حسین، حمیدرضا وکیلی فرد، حجت الله سالاری و علی امیری. (۱۴۰۰). الگوی رابطه فلسفه های اخلاقی و فن آوری اطلاعات با رفتار اخلاقی حسابرسان: رویکرد نظریه شبکه کنشگران، **مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی**، دوره ۲ شماره ۳: ۲۲۸-۲۱۶.

- رجب دری، حسین، حمیدرضا وکیلی فرد، حجت الله سالاری و علی امیری. (۱۴۰۱). رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حساب‌رسان، فصلنامه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱ شماره ۱: ۱۴۱-۱۱۳.
- رضوی زاده، نفیسه و علی اکبر نونهال نهر. (۱۳۹۴). تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حساب‌رسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم شماره ۲: ۱۳۴-۱۲۳.
- رویایی، رمضانعلی، احمد یعقوب نژاد و کاوه آذین فر. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم شماره ۲۲: ۹۵-۶۷.
- سپاسی، سحر و فائزه نجفی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر اخلاق حساب‌رسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی، پژوهش‌های اخلاقی، سال ششم شماره ۴: ۷۶-۵۹.
- سلمان پناه، نجمه و قدرت اله طالب نیا. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم شماره ۱۸: ۹۶-۸۷.
- سیاهکل رودی، مزگان، طاهره فیضی، رضا رسولی و جواد حضوری. (۱۳۹۴). شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران دانشگاه پیام نور، فصلنامه مدیریت دولتی، دوره هفتم شماره ۳: ۵۴۶-۵۲۵.
- شیروانی، لیلاد، کمال علوی، جلال نجم السادات و حمیدرضا عریضی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه میان ارزش‌های فردی و سازمانی در بین کارکنان شرکت پالایش نفت اصفهان، فصلنامه مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت، سال سوم شماره ۹: ۱۰۹-۱۲۶.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم شماره ۳: ۸۶-۷۷.
- صدرائی، غزل السادات. (۱۳۹۳). رابطه بین جنسیت و خطر اخلاقی حساب‌رسان، دومین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، تهران.
- عسگری، آزاده، حمید رضا عریضی و ابولقاسم نوری. (۱۳۹۰). رابطه بین ارزش‌های فردی (ابزاری و نهایی) و حرفه‌ای در بین پرستاران بیمارستان‌های وابسته به دانشگاه علوم پزشکی اصفهان، دو ماهنامه مدیریت اطلاعات سلامت، دوره هشتم شماره ویژه نامه مدیریت خدمات بهداشتی و درمانی ۸: ۱۰۵۰-۱۰۳۹.
- عسگری، سعیده، فریدون رهنمای رودپشتی و احمد گودرزی. (۱۳۹۰). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی، مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم شماره ۸: ۱۳۴-۱۲۳.
- علی بابایی، یحیی (۱۳۹۲)، "جزوه آموزشی نرم‌افزار LISREL به زبان ساده"، دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه تهران. فروغی، میثم، علیرضا جعفری و رحمت اله نادری بنی. (۱۳۹۲). عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال ششم شماره ۲۲: ۱۳۳-۱۱۴.
- قاسمی، وحید، (۱۳۸۹)، "مدل سازی معادله ساختاری در پژوهش‌های اجتماعی با کاربرد Amos Graphics"، نشر جامعه شناسان.
- کمبل، تام و کیت هاگتون، (۲۰۰۵)، اخلاق و حسابرسی، ترجمه زهره حاجیها، (۱۳۹۵)، تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق، چاپ اول: ۸۳-۵۱.
- مباشر، طاهره و مهرداد صالحی. (۱۳۹۹). رابطه هوش هیجانی، فضاهای اخلاقی و ارزش‌های اخلاقی شرکت‌ها با قضاوت اخلاقی حساب‌رسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پانزدهم شماره ۲: ۱۰۸-۱۱۵.
- مسعودی، حمید (۱۳۹۱)، جزوه آموزشی "آموزش نرم‌افزار معادلات ساختاری EQS" دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اجتماعی.
- میرزایی، مختار، زهرا پورزمانی و فرزانه حیدرپور. (۱۴۰۱). تأثیر هویت اجتماعی، ارزش‌های اخلاقی و ایندولوژی‌های اخلاقی بر کیفیت صورت‌های مالی، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۱۴ شماره ۵۴: ۹۶-۷۲.

- نمازی، محمد و حسین رجب دری. (۱۳۹۷). اخلاق حرفه ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال پانزدهم شماره ۵۹: ۳۴-۱.
- نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره دوم شماره ۵: ۱۳۳-۱۰۹.
- نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. (۱۳۹۵). مدل بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دوازدهم شماره ۴۹: ۲۸-۱.
- ویدیعی، محمد حسین و صالح عنبرانی. (۱۳۹۱). بررسی عوامل موثر اخلاقی در مدیریت سود، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی، سال دوم شماره ۳: ۶۵-۷۷.
- ویلیامز، برنارد (۲۰۰۳). فلسفه اخلاق. ترجمه زهرا جلالی (۱۳۸۳)، قم: دفتر نشر معارف
- Abdullah A., Sulong Z., Mohd Said R. (2014) "An analysis on ethical climate and ethical judgment among public sector employees in Malaysia", **Journal of Applied Business and Economics**, 16:133-142.
- Apriliani, Dewi, Ratna Anggraini ZR & Choirul Anwar (2014) The Effect of Organization Ethical Culture and Ethical Climate on Ethical Decision Making of Auditor with Self Efficacy as Moderating, **Integrative Business and Economics**, Vol 4(1): 246-226
- Belski, William H., Joseph D. Beams, John A. Brozovsky, (2008), "Ethical Judgments of Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings," **Journal of Global Business Issues.**, Vol. 2, Issue 2, pp.59-69.
- Callanan, G. A., Rotenberry, P. F., Perri, D. F. & Oehlers, P. (2010), 'Contextual factors as moderators of the effect of employee ethical ideology on ethical decision-making', **International Journal of Management**, Vol. 27, No. 1, pp. 52-75.
- Cianci, M. Anna and James Lloyd Bierstaker (2009) The Impact of Positive and Negative Mood on the Hypothesis Generation and Ethical Judgments of Auditors. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 2, pp. 119-144
- Collins SO. (2019). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making. **Journal of Accounting in Emerging Economies**; 9(2).
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. & Woodliff, D. R. (2008), 'The moral intensity of reduced audit quality acts', **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 27, No. 1, pp. 127-49.
- Crowne, D.P and Marlowe,D. (1996).A new Scale of social desirability independent of psychopathology.**Journal of consulting psychology**,24:349-354.
- De Angelo, L. E, (1981), "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 3, No. 3: 183-199.
- Fan Y, H., Woodbine,G, and Scully G (2012) Guanxi and its influence on the **judgmentts of Chinese auditors**.No۱.Vol۱۸.page۸۳-۹۷
- Fernando, M. & Chowdhury, R. (2010), 'The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia', **Journal of Business Ethics**, Vol. 95, No. 2, pp. 211-25.
- Fernando, M. & Chowdhury, R. (2010), 'The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia', **Journal of Business Ethics**, Vol. 95, No. 2, pp. 211-25.
- for the reproduction of the accounting profession and practice. **Critical Perspectives on Accounting**, 21(1), 31-50.



- Forsyth, D.R. & Barry R. Schlenker (1977) Attributing the causes of group performance: Effects of performance quality, task importance, and future testing, **Journal of Personality**, Volume 45, Issue 2 June 1977 Pages 220–236
- Forsyth, D.R. (1980) "Taxonomy of ethical ideologies", **Journal of Personality and Social Psychology**, 39:175-184.
- Forsyth, D.R. (1982). "Judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies". **Journal of Business Ethics**, 11 (May- June), 461-470.
- Hadi, S.H., Permanasari, A.E., Hartanto, R., Sakkinah, I., Sholihin, M., Sari, R., and Haniffa, R. (2021), "Developing Augmented Reality-based Learning Media and Users' Intention to Use It for Teaching Accounting Ethics", *Education and Information Technologies*, Special Issue on: **The Frontiers of Augmented and Mixed Reality in all Levels of Education**, PP. 1- 28
- Hermiyetti & Eka Ariaty Arfah, (2017) Characteristics Of The Individual Auditor's Dysfunctional Behavior (Underreporting Of Time) In Audit Implementation And Reduction In Audit Quality, **Qualitative and Quantitative Research Review**, Vol 2, Issue 1, pp. 208-239.
- Hunt, S. & Vitell, S. (1986). A General Theory of Marketing Ethics. **Journal of Macromarketing**, 6: 5-16.
- Hunt, S.D. and Vitell, S. (1993), "The general theory of marketing ethics: A retrospective and revision", in Smith, N.C. and Quelch, J.A. (Eds.), **Ethics in Marketing**, Irwin, **Homewood**, CA, pp. 775-784.
- Jeffrey, C. William, D & Nancy, W (2016) The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan, **Business Ethics Quarterly**, Volume 14, no. 3, pp. 553-579.
- Jiraporn, Pornsit, Soon Suk Yoon, Gary A. Miller & Soon Suk Yoon (2008), Is Earnings Management Opportunistic or Beneficial? An Agency Theory Perspective, **International Review of Financial Analysis**, Volume 17, PP 622-634.
- Johari, Razana Juhaida, Zuraidah Mohd-Sanusi & 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**, No. 21, pp. 38-58.
- Jones, T. M. (1991), "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-contingent Model", *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 2: 366 – 395.
- Kahle, L.R. (1983), **Social values and social change adaptation to life in America**. Praeger, New York, NY.
- Kaplan, S.E. and Whitecottonan, S.M. (2001). "Examination of Auditors' Reporting Intentions When another Auditor Is Offered Client Employment". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 20 (1): 45-63.
- Karacaer, S., Gohar, R., Aygün, M. and Sayin, C. (2009), "Effects of personal values on auditor's ethical decisions: A comparison of Pakistani and Turkish professional auditors", **Journal of Business Ethics**, Vol. 88 No. 1, pp. 53-64.
- Kleiser, S.B., Sivadas, E., Kellaris, J.J. and Dahlstrom, R.F. (2003), "Ethical ideologies: Efficient assessment and influence on ethical judgments of marketing Practices", **Psychology and Marketing**, Vol. 20 No. 1: 1–21.
- Kung, F. H., & Li Huang, C. (2013). **Auditors' moral philosophies and ethical beliefs**. **Management Decision**, 51(3), 479-500.
- Kung, Fan-Hua & Cheng-Li Huang (2016). Auditors' Moral Philosophies and Ethical Beliefs. **Management Decision**, Volume 51, Issue 4: 1-35.

- Li, C. (2009), 'Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions', **Contemporary Accounting Research**, Vol. 26, No. 1, pp. 201–30.
- Marques, P. A. & Azevedo-Pereira, J. (2009), 'Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession', **Journal of Business Ethics**, Vol. 86, No. 2, pp. 227–42.
- Marta, J., Singhapakdi, A. & Kraft, K. (2008), 'Personal characteristics underlying ethical decisions in marketing situations: a survey of small business managers', **Journal of Small Business Management**, Vol. 46, No. 4, pp. 589–606.
- McPhail, K., Paisey, C., & Paisey, N. J. (2010). Class, **social deprivation and accounting education in Scottish schools: Implications**
- Merchant, Kenneth A., Rockness, J., 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. **Journal of Accounting and Public Policy** 13, 79-94.
- Metwally D, Ruiz-Palomino P, Metwally M, & Gartzia L. (2019). How ethical leadership shapes employees' readiness to change: The mediating role of an organizational culture of effectiveness. **Frontiers in Psychology**; 10: 2493.
- Moshadi Shah, Syed Afzal & Shehla Amjad, (2016), Consumer Ethical Decision Making: Linking Moral Intensity, Self-Consciousness and Neutralization Techniques, Australasian Accounting, **Business and Finance Journal**, Volume 11, pp. 98-130
- Nasution, Damai, (2013) Essays on Auditor Independence, ISBN: 978-952-12-2912-1
- Nelson, M., Elliott, J. & Tarpley, R. (2002), 'Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions', **The Accounting Review**, Vol. 77, Supplement, pp. 175–203.
- Randall, M Donna, Maria F. Fernandes. (1991), The social desirability response bias in ethics research, **Journal of Business Ethics**, Volume 10, Issue 11, pp 05–817
- Ratnaningsih, R., and Linda Diana, A. (2020), "The Effect of Accountant Professional Ethic's Education and Religiosity on Student's Perception of Accountant's Ethical Behavior (Study on Indonesia College of Economics Bachelor of Accounting Students)", **Advances in Economics, Business and Management Research**, 127, PP. 1-4.
- Rest, J.R. (1986). Moral development: **Advances in research and theory**. estport, CT: Praeger.
- Salehi, M., Seyyed, F., & Farhangdoust, S. (2020). The impact of personal characteristics, quality of working life and psychological well-being on job burnout among Iranian external auditors. **International Journal of Organization Theory & Behavior**.
- Schwartz, S., (1996). **Value priorities and behavior**: applying a theory of integrated alue systems. **Psychology**, 8(1): 119-144.
- Schwartz, S.H. (1992), "Universals in the content and structure of values: heoretical advances and empirical tests in 20 countries", in Zanna, M.P. (Ed.), **Advances in Experimental Social Psychology**, Academic Press, Orlando, FL, pp. 1-65.
- Schwartz, S.H. and Sagiv, L. (1995), "Identifying culture specifics in the ontent and structure of values", **Journal of Cross-Cultural Psychology**, Vol. 26, pp. 92-116.
- Shaub, M.K., Finn, D.W. and Munter, P. (1993), "The effects of auditors' thical orientation on commitment and ethical sensitivity", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 5, pp.145-169.
- Singhapakdi, A. and Vitell, S.J. (1993), "Personal and professional values nderlying the ethical judgments of marketers", **Journal of Business Ethics**, Vol. 12 No. 7, pp. 525-533.
- Smith, P. B., & Schwartz, S. H. (1997). Values. In J. W. Berry, M. H. Segall, & C. Kagitcibasi (Eds.), **Handbook of cross-cultural psychology: Vol. 3. Social behavior and applications** (2nd ed., pp. 77–118). Boston: Allyn & Bacon.

- Steenhaut, S. & P.van Kenhove (2006). The Mediating Role of Anticipated Guilt in Consumers' Ethical Decision-Making, **Journal of Business Ethics**, Volume 69, pp 269–288
- Steenhaut, S. and Van Kenhove, P. (2006), "An empirical investigation of the relationships among a consumer's personal value, ethical ideology and ethical beliefs", **Journal of Business Ethics**, Vol. 64 No. 2, pp. 137-155.
- Subramanyam, K. and Wild, J. (1996) "Going Concern Status, Earnings Persistence and the Informativeness of Earnings", **Contemporary Accounting Research**, 13, 251-274.
- Sweeney, B. & Costello, F. (2009), 'Moral intensity and ethical decision-making: an empirical examination of undergraduate accounting and business students', **Accounting Education**, Vol. 18, No. 1, pp. 75–97.
- Valentine S, & Godkin L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. **Journal of Business Research**; 98: 277-288.
- Vitell, S. J., Singhapakdi, A. and Thomas, J. (2001) 'Consumer Ethics: An Application and Empirical Testing of the Hunt-Vitell Theory of Ethics' **The Journal of Consumer Marketing** 18: 153-178
- Zerbe, W.J. and Paulhus, D.L. (1987), "Socially desirable responding in organizational behavior: A reconception ", **Academy of Management Journal**, Vol. 12 No. 2, pp. 250-264.

### پیوست

در خصوص طراحی سناریو های باورهای اخلاقی از موقعیت های اخلاقی "مدیریت سود توسط صاحبکار" با در نظر گرفتن "سطح اهمیت" استفاده می‌شود که علت به کارگیری موضوع مدیریت سود را می‌توان ویژگی‌های خاص مدیریت سود از جمله انگیزه، روش، زمان و چگونگی انجام در نظر گرفت. در این پژوهش موقعیت ها (سناریوهای کوتاه) "مدیریت سود توسط صاحبکار" مشتمل بر ۵ موقعیت (سناریو) اول "فعالیت های مشکوک" و ۵ موقعیت (سناریو) دوم "فعالیت‌های جعلی" صاحبکاران با لحاظ کردن ویژگی‌های مختلف مدیریت سود در هر سناریو به شرح زیر تدوین و در پرسشنامه ارائه شده است:

#### مدیریت سود با انجام فعالیت های مشکوک (مرز نقض قانون) توسط صاحبکار:

۱) شرکت در پایان دوره مالی یک مبادله (فروش) با اهمیت با شرایط قرارداد بازرگانی بین المللی - FOB (تحويل کالا در عرشه کشتی) را انجام داده است، کالای مورد مبادله در دوره جاری بازرگانی اما در دوره آتی تحويل خریدار می‌گردد. شرکت قبل از حمل و انتقال کالا به اسکله کشتی عمداً اقدام به شناسایی فروش و درآمد حاصل از این رویداد نموده است.

۲) شرکت در طی دوره مالی با هدف فراهم ساختن منافع با اهمیت (افزایش قیمت سهام) برای برخی از وابستگان خویش (سهامداران نهادی جدید شرکت) اولاً با تولید بیش از حد محصول (مزداد بر نیاز) و سرشکن کردن هزینه های ثابت بر روی تعداد بیشتری از محصولات تولید شده، اقدام به کاهش بهای تمام شده کالای فروش رفته و ارائه تصویر مطلوبی از عملکرد شرکت نموده است و از سوی دیگر بدون اخذ مجوز های لازم اقدام به فروش برخی از داراییهای ثابت (دارایی هایی که تجدید ارزیابی نشده اند) نموده است، همچنین علی الرغم کاهش ارزش فروش سرمایه گذاری های سریع معامله از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه گذاری ها استفاده نموده است. این اقدامات می‌تواند زیان های آتی برای سهامداران خرد را به همراه داشته باشد.

۳) شرکت از ابتدای سال گذشته اقدام به عملیات احداث و گسترش خط تولید نموده، اما عملیات اجرایی این بخش در طول سال مورد رسیدگی (دوره جاری) متوقف گردیده و فاقد پیشرفت بوده است. این شرکت علی الرغم توقف غیر عادی عملیات احداث و گسترش خط تولید، مخارج تحقق یافته (با اهمیت) که عمدتاً ناشی از هزینه استهلاک دارایی های ثابت مربوط به پروژه بوده است را به بهای تمام شده پروژه در دست احداث منظور نموده است. موسسات مالی تقسیم به رسمیت شناختن

زیان های ناشی از وام های غیر فعال به پنج سال بر اساس قانون ادغام موسسات مالی، برای جلوگیری از تأثیر فوری بر سود خالص. (چنین اقدامات اصول حسابداری عمومی را نقض می کند).

۴) یک موسسه مالی و اعتباری با هدف کاهش ریسک نقدینگی، حفظ قیمت سهام و اجتناب از کاهش شدید سود خالص و ارزش دارایی ها در پایان دوره مالی، از یک سو اقدام به افشا مبلغ با اهمیتی از بدهی های کوتاه مدت در طبقه بندی بدهی های بلند مدت (مدیریت بدهی ها و دارایی ها) نموده و از سوی دیگر اقدام متعددی از مطالبات معوق (راکد و سنواتی) و هزینه های ناشی از این گونه مطالبات را شناسایی ننموده است.

۵) شرکت در گزارش های مالی پایان دوره و به منظور اجتناب از کاهش قابل توجه قیمت سهام، بر عدم شناسایی زیان (با اهمیت) ناشی از کاهش ارزش داریی ها اصرار دارد. کاهش ارزش این گونه دارایی ها محرز شده است.

#### مدیریت سود با انجام فعالیت های ناهنجار (نقض قانون یا استاندارد) توسط صاحبکار:

۶) با بهبود شرایط اقتصادی، فروش شرکت در سال جاری افزایش چشمگیری نسبت به سنوات گذشته داشته است، این شرکت به منظور پوشش عملکرد ضعیف احتمالی در سال آینده، علی الرغم اینکه برخی مبادلات با اهمیت فروش در پایان سال اتفاق افتاده است اما با توافق با خریدار تحویل کالا و صدور صورت حساب را به سال بعد موکول نموده است.

۷) شرکت در سرمایه گذاری در واحد سرمایه پذیر خود (در طی دوره مالی) عمده درصد مالکیت خود را در سطح ۱۹٪ نگه داشته است. این اقدام شرکت به منظور جلوگیری از بکارگیری روش ارزش ویژه و در نتیجه کاهش تأثیر عملکرد واحد سرمایه پذیر بر سود شرکت انجام شده است.

۸) ماده ۱۹ اصلاحی بخش مقررات و ضوابط اجرایی داریی های استهلاک پذیر مقرر داشته "موسسات مجازند داریی های استهلاک پذیر خود را بیش از مدت و یا با نرخ کمتر از نرخ های مقرر مستهلاک نمایند" بر این اساس شرکت فعال در صنعت تولید سیمان، استهلاک ماشین آلات خطوط سیمان خود را از ابتدای سال جاری بر اساس عمر برآوردی جدید به مدت ۳۰ سال محاسبه نموده است. عمر مفید و روش محاسبه استهلاک سنوات قبل این داریی ها، ۱۰ ساله مستقیم بوده است. این اقدام شرکت منجر به کاهش هزینه استهلاک و افزایش سود دوره مالی (با اهمیت) و نهایتاً افزایش پاداش هیات مدیره گردیده است.

۹) موسسه مالی و اعتباری مورد رسیدگی، انتقال مطالبات معوق مشتریان خود به سر فصل مطالبات مشکوک الوصول (بعد از ۱۸ ماه از تاریخ سررسید- طبق دستور العمل خط مشی اعتباری موسسات مالی اعتباری بانک مرکزی) را به منظور جلوگیری از تأثیر آنی بر سود خالص و ریسک اعتباری خود به تأخیر انداخته و تا پایان دوره مالی این انتقال را انجام نداده است.

۱۰) شرکت به منظور ارزشیابی داریی های خود در پایان سال از نظر چند کارشناس رسمی استفاده نموده و نهایتاً نظر کارشناسی را پذیرفته که بیشترین رقم ارزیابی شده را ارائه نموده است. این تصمیم به منظور اجتناب از شناسایی زیان با اهمیت ناشی از کاهش ارزش داریی ها اتخاذ گردیده است.

در پرسشنامه پژوهش از پاسخ دهندگان خواسته می شود "میزان درستی و شایستگی هر یک از فعالیتهای مطرح شده در سناریوها را بر روی پیوستاری که از ۱ الی ۷ مقیاس بندی شده، علامت بزنند. بدیهی است نمره های (۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶ و ۷) بیانگر نظر پاسخ دهنده در خصوص "درستی" و "شایستگی" فعالیت صاحبکار (شرکت مورد بررسی) است، به نحوی که نمره ۱ کمترین میزان و نمره ۷ بالاترین میزان درستی و شایستگی فعالیت را از نظر پاسخ دهنده نشان می دهد. "پاسخ دهندگان (حسابرسان) می توانند در قضاوت های فردی خود در برخورد با فعالیت های مشکوک صاحبکاران به صورت افراطی برخورد نموده و با وجود کم اهمیت ترین فعالیت مشکوک صاحبکاران صرفاً با بر پایه اصول و استانداردها و قوانین برخورد و بدون هیچ گونه انعطافی و بی توجه به سطح اهمیت یا عواقب و پیامدهای قضاوت خود بر اساس قوانین سخت گیرانه ترین نوع قضاوت را داشته باشند، به عبارت دیگر در قضاوت های اخلاقی خود از یک باور متعصبانه و صرفاً بر اساس قوانین استفاده می کنند. همچنین پاسخ دهندگان (حسابرسان) می توانند در قضاوت های فردی خود در برخورد با فعالیت های جعلی صاحبکاران به صورت کاملاً منعطف برخورد نموده و علی الرغم با اهمیت بودن موقعیت فعالیت جعلی صاحبکاران با در نظر گرفتن پیامدها و تاثیرات قضاوتی کاملاً منعطف و بدون در نظر گرفتن اصول و استانداردها و قوانین برخورد و بدون توجه به سطح اهمیت یا

عواقب و پیامدهای قضاوت خود بر اساس چشم پوشی نوع قضاوت را داشته باشند، به عبارت دیگر در قضاوت‌های اخلاقی خود از یک باور مداراگونه استفاده می‌کنند.

### جدول (۶): گونه شناسی باورهای اخلاقی افراد (حسابرسان)

فعایت های مشکوک (مرز نقض قانون یا استنادها)		نمره پاسخگو به موقعیت اخلاقی (سناریو)، مدیریت سود توسط صاحبکار با انجام	
نمره پایین (نادرست)	نمره بالا (درست)	نمره بالا (درست)	فعایت های جعلی
باور غلط (بدون شناخت)	باور مداراگونه	نمره پایین (نادرست)	(ناهنجار - ناقض قوانین یا استنادها)
باور متعصبانه	باور صحیح (اعتدال)	نمره: (پاسخ حسابرس در خصوص میزان درستی یا شایستگی فعالیت صاحبکار در دو گروه سناریو ها)	