

The Effect of Independence Threat from Political Pressure on Ethical Decision-Making Process of Supreme Audit Court's Auditors: The Mediating Role of Moral Intensity

Mohamad Kashanipour*

Associate Professor of Accounting, University of Tehran (Farabi), Qom,
Iran (Corresponding Author) kashanipour@ut.ac.ir

Mansour Mohamadi

Ph.D Student of Accounting, University of Tehran (Farabi), Qom, Iran,
Mansour.mohamadi@ut.ac.ir

Abstract

Purpose: The purpose of this research, investigating the effect of independence threat from political pressure on ethical decision-making process of Supreme Audit Court's auditors by regarding the mediating role of moral intensity.

Methods: The research data collected from 289 completed questionnaires by Iranian's Supreme Audit Court's auditors. In order to test the hypotheses, we exerted Partial Least Squares Structural Equation Modeling and sobel test used for investigating the mediating effect of moral intensity.

Results: The findings from the final model indicate the significant positive effect of political pressure on ethical sensitivity, ethical judgment and moral intensity. But findings don't show the significant effect of political pressure on ethical intention and ethical behavior. Results also show that moral intensity mediates the relationships between political pressure and the auditors' ethical decision-making.

Conclusions: The moral intensity assists auditors in identifying any ethical issue from political pressure based on its salience and vividness and improving the understanding of the impact of ethical issue arising from this matter.

Contribution: In overall the findings of the research have developed the ethical decision-making process of Supreme Audit Court's auditors by introducing the independence threat as one of the factors that affect this process.

Keywords: Ethical Decision-Making, Independence Threat, Moral Intensity, Political Pressure.

تأثیر تهدید استقلال ناشی از فشارهای سیاسی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور؛ نقش میانجی شدت اخلاقی

محمد کاشانی پور*

دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت و حسابداری فارابی، قم، ایران (نویسنده مسئول)

kashanipour@ut.ac.ir

منصور محمدی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت و حسابداری فارابی، قم، ایران

Mansour.mohamadi@ut.ac.ir

چکیده

هدف: پژوهش حاضر به دنبال بررسی تأثیر فشارهای سیاسی به عنوان یکی از عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان بخش عمومی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور با در نظر گرفتن نقش میانجی شدت اخلاقی است.

روش: جامعه آماری پژوهش متشکل از حسابرسان دیوان محاسبات کشور است و داده‌های مورد نیاز از طریق تعداد ۲۸۹ پرسشنامه جمع‌آوری شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری و برای بررسی نقش میانجی شدت اخلاقی از آزمون سوبل استفاده شده است.

یافته‌ها: فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر شدت اخلاقی، حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی دارد، لیکن، شواهدی از تأثیر معنادار فشارهای سیاسی بر نیت اخلاقی و رفتار اخلاقی بدست نیامده است. همچنین، فشارهای سیاسی از طریق متغیر میانجی شدت اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر کلیه اجزای فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی دارد.

نتیجه‌گیری: شدت اخلاقی با برجسته کردن مسأله اخلاقی ناشی از فشارهای سیاسی و بهبود درک تأثیر مسأله اخلاقی ناشی از آن، به حسابرسان در شناخت مسئله اخلاقی کمک می‌نماید.

دانش افزایی: این پژوهش با معرفی تهدیدهای استقلال به عنوان یکی از جنبه‌های مدل تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان باعث توسعه مدل‌های مطرح در این زمینه و ارتقای موقعیت حرفه حسابرسی از طریق بهبود درک و مدیریت چنین عواملی می‌گردد.

واژگان کلیدی: تصمیم‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال، شدت اخلاقی، فشارهای سیاسی.

۱- مقدمه

در کشورهای مختلف، دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) به عنوان نهاد عالی نظارتی و حسابرسی مستقل، مجری حسابرسی بخش عمومی است. گروه‌های اصلی استفاده‌کنندگان در بخش عمومی (اعم از دولت، نمایندگان، شهروندان و...) با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده از جمله گزارش تفریح بودجه سالانه کل کشور، به ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی کشور می‌پردازند (آذر و حبشی، ۱۳۹۶). از طرف دیگر، در سال‌های اخیر، افکار عمومی کشور با افزایش متعدد تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی روبرو بوده و این موضوع باعث خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شده است (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین، یکی از پیامدهای بروز تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی، ایجاد تردید نسبت به استقلال و تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان بخش عمومی است (پینگ و همکاران، ۲۰۱۱).

استقلال حساب‌رسان مستقل، عاملی است که از آن به عنوان سنگ بنای حرفه حسابرسی یاد شده و باعث ایجاد تمایز بین این حرفه با سایر حرفه‌ها و فعالیت‌های حرفه‌ای می‌شود (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). تهدیدهای استقلال، شرایط و عواملی هستند که باعث تضعیف یا از بین رفتن استقلال حساب‌رسان مستقل می‌شود و معمولاً ناشی از موقعیت‌ها، اقدامات یا روابطی است که بر توانایی حساب‌رسان در رعایت کامل اصول حرفه‌ای تأثیرگذار است (پینگ و همکاران، ۲۰۱۱). یکی از مهم‌ترین تهدیدهای استقلال حساب‌رسان بخش عمومی، بر اساس پژوهش‌های انجام شده (جزیرسکی، ۲۰۱۰؛ موزر، ۲۰۰۹) و همچنین استاندارد شماره (۱۳۰) سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (اینتنوسای)^۱، تحت عنوان اصول اخلاقی، تهدیدهای ناشی از فشار یا نفوذ سیاسی است. تهدیدهای سیاسی زمانی بروز می‌کند که فعالیت‌ها و فرآیندهای حسابرسی اعم از اظهار نظر حساب‌رسان و پیگیری یافته‌های حسابرسی به دلیل فشارهای اشخاص یا سازمان‌های ذی‌نفوذ تحت تأثیر قرار گیرد (جزیرسکی، ۲۰۱۰). وجود فشارهای سیاسی و به دنبال آن تهدید استقلال حساب‌رسان، ممکن است قضاوت حرفه‌ای وی را تحت تأثیر قرار داده و مقبولیت و اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی و همچنین قابلیت اطمینان نسبت به گزارش‌های مالی حسابرسی شده را کاهش دهد (ناویس و ناویس، ۲۰۱۵). به بیان دیگر تهدیدهای استقلال باعث می‌شود که حساب‌رسان استقلال خود را مورد معامله قرار دهند و به این ترتیب زمینه بسیاری از اعمال غیر اخلاقی فراهم می‌آید. بنابراین هر خطری که استقلال حساب‌رسان را تهدید می‌کند باید به صورت جدی مورد توجه قرار گیرد زیرا می‌تواند بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان تأثیر بگذارد (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

تصمیم‌گیری اخلاقی را می‌توان فرآیند بکارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت تصمیم یا رفتار تعریف نمود (رضوی زاده و نونهال، ۱۳۹۴). بر اساس مدل رست (۱۹۸۶) فرآیند

تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دارای چهار مرحله شامل شناسایی مسأله اخلاقی (برانگیخته شدن حساسیت اخلاقی)، انجام قضاوت حرفه‌ای، تعیین نیت اخلاقی و انجام رفتار اخلاقی است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷؛ هارون و همکاران، ۲۰۱۵). همچنین، جونز (۱۹۹۱) با اضافه نمودن سازه شدت اخلاقی به مدل رست این مفهوم را مطرح کرد که ماهیت موضوع اخلاقی می‌تواند بر تمامی مراحل فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر بگذارد (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۶). بر طبق نظریه جونز، شدت اخلاقی را می‌توان مفهومی تعریف کرد که شامل شش جزء دامنه نتایج، توافق اجتماعی، احتمال تأثیر، قرابت یا نزدیکی، زمان وقوع و انباشت تأثیرات است. تاکنون در پژوهش‌های مختلفی تأثیر شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی مورد تأیید قرار گرفته است (شفر و همکاران، ۲۰۰۱؛ آرنولد و همکاران، ۲۰۱۳؛ جوهری و همکاران، ۲۰۱۷).

فشارهای سیاسی به عنوان یکی از تهدیدهای استقلال حسابرسان بخش عمومی (موزر، ۲۰۰۹؛ جزیرسکی، ۲۰۱۰)، با در نظر گرفتن موضوع شدت اخلاقی، می‌تواند پیامدهای احتمالی مسأله اخلاقی ناشی از این موضوع را برای حسابرس برجسته نماید و به دنبال آن با افزایش شدت اخلاقی درک شده توسط حسابرس، فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی وی را تحت تأثیر قرار دهد (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین برخی تحقیقات (می و پائولی، ۲۰۰۲؛ بارت و ولنتاین، ۲۰۰۴؛ ولنتاین و باتمن، ۲۰۱۱) رابطه بین شدت اخلاقی و فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی را نیز تأیید کرده‌اند. بطور کلی نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد که شدت اخلاقی بالا موجب ایجاد حساسیت اخلاقی شده و از انجام قضاوت‌های غیر اخلاقی در حسابرسان جلوگیری می‌کند. از طرف دیگر تاکنون در پژوهش‌های قبلی تأثیر عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس از جمله منافع شخصی (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷؛ جوهری و همکاران، ۲۰۱۳) و اهمیت صاحبکار (کیانکی و بیراکستر، ۲۰۰۹) بر برخی از اجزای فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بررسی شده است. لیکن تاکنون این موضوع در خصوص حسابرسی بخش عمومی مورد بررسی قرار نگرفته است. تفاوت‌های موجود بین موسسات عالی حسابرسی به عنوان مجری حسابرسی بخش عمومی با سایر موسسات حسابرسی (جزیرسکی، ۲۰۱۰؛ موزر، ۲۰۰۹) شامل مواردی از قبیل جایگاه قانونی، ساختار سازمانی، عدم وابستگی به صاحبکار خصوصاً در زمینه حق الزحمه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرس، فرایند حسابرسی و پیگیری یافته‌ها و نوع حسابرسی (عمدتاً حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد) بیانگر نیاز به بررسی این موضوع در این حوزه از حسابرسی است. همچنین گستردگی بخش عمومی کشور بیانگر اهمیت بالای نقش حسابرسان فعال در این حوزه است و گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور به عنوان ابزار نظارتی و قانونی مجلس شورای اسلامی به عنوان نمایندگان عموم مردم، محسوب می‌شود، انجام پژوهش‌های بیشتری در این زمینه در کشور ما ضرورت دارد. لذا با توجه به این موضوع و با در نظر گرفتن خلأ پژوهشی موجود، مسأله اساسی پژوهش حاضر بررسی تأثیر تهدید استقلال ناشی

از فشارهای سیاسی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابسان دیوان محاسبات کشور با در نظر گرفتن نقش میانجی شدت اخلاقی است. نتایج این پژوهش، می‌تواند باعث گسترش مبانی نظری مرتبط با تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابرسی با درک نقش عوامل تهدیدکننده استقلال در این خصوص شود. همچنین نتایج حاصل می‌تواند به بهبود برنامه‌های آموزشی حسابرسی و رهنمودهایی کمک نماید که برای آماده‌سازی حسابسان دیوان محاسبات کشور از جهت اخلاقی و مهارت‌های رسیدگی برای جلوگیری از ایجاد معضلات و مشکلات اخلاقی توسط این نهاد طراحی می‌شود.

۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

۲-۱. استقلال حسابرسی

موضوع استقلال حسابرسی همواره در استانداردهای حسابرسی شامل استانداردهای بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی منتشر شده توسط اینتوسای و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی منتشر شده توسط آیفک مورد تأکید قرار گرفته است. اینتوسای سازمانی جهانی برای حسابرسی بخش عمومی است. این سازمان در سال ۱۹۵۳ میلادی تشکیل شده و کشورهای عضو از طریق آن مسائلی از قبیل توسعه، انتقال دانش و حسابرسی بخش عمومی را تقویت و ظرفیت‌های حرفه‌ای و مسأله قدرت و نفوذ خود را افزایش می‌دهند. این سازمان به عنوان نهاد متولی تدوین استانداردهای بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی است. بر اساس استانداردهای حسابرسی، مفهوم استقلال، مهمترین شرط حسابرسی است و در صورتی که حسابرس فاقد آن باشد، از اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی منع می‌شود (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۳). ماهیت استقلال حسابرسی در واقع، مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم قابل مشاهده نیست و به عنوان وضعیتی ذهنی توصیف شده است که به مفاهیمی از قبیل بی طرفی، امانت، صداقت و شخصیت ارتباط دارد (سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۷). استقلال حرفه‌ای حسابرس بر حسب عینیتی تعریف می‌شود که وی از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان فردی حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری بکار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بی طرفانه صورت می‌پذیرد و استقلال به طور سنتی، به عنوان وضعیتی در ذهن تصور شده است که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است (موتزوشرف، ۱۹۶۱). از نظر دی آنجلو (۱۹۸۱) حسابرس در صورتی مستقل است که بتواند گزارش‌های حسابرسی خود را متناسب با عقیده و نظر واقعی خود منتشر کند. کری (۱۹۷۰) نیز معتقد است استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همانگونه که دیده است منعکس نماید و اجازه ندهد، هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد. از دیدگاه نپ (۱۹۸۵) نیز، استقلال توانایی

مقاومت در برابر فشار صاحبکار قلمداد شده است (ملکیان و همکاران، ۱۳۹۷). لذا بر مبنای تعاریف ارائه شده حفظ استقلال حسابرس مستلزم آگاهی نسبت به هرگونه شرایطی اعم از اقتضایی و تحمیلی است که بر اظهار نظر حسابرس تأثیرگذار باشد.

مسئله استقلال حسابرسان موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات کشورها) نیز موضوعی با اهمیت و فراگیر در این حوزه است. به گونه‌ای که استقلال موسسات عالی حسابرسی باید در قانون اساسی تعیین و جزئیات مرتبط با آن نیز در قوانین و مقررات ذیربط تعیین گردد. همچنین روابط این موسسات با قوای مقننه و مجریه و مسئولیت‌های این نهاد در رابطه با قوای مذکور نیز باید بر اساس شرایط و ویژگی‌های هر کشور در قوانین مربوطه تعیین شود (آذر و حبشی، ۱۳۹۶). اغلب مباحث مرتبط با استقلال موسسات عالی حسابرسی در قوانین و مقررات و سایر جنبه‌های رسمی مطرح شده است. با این وجود باید در نظر داشت که استقلال، موضوعی فراتر از مجموعه‌ای قوانین و مقررات است و به همان اندازه که تصریح استقلال در قوانین و مقررات دارای اهمیت می‌باشد، تمرکز و اجرای استقلال در فعالیتهای حسابرسان این موسسات نیز از اهمیت برخوردار است (ایننوسای، ۲۰۱۹).

مسئله استقلال، همواره از موضوعات مورد توجه ایننوسای از روزهای نخستین تشکیل این نهاد بوده است. در واقع، سابقه بحث در این خصوص به کنگره سال ۱۹۵۳ این نهاد در کوبا و پس از آن کنگره سال ۱۹۵۶ در بلژیک به عنوان موضوع حیاتی بر می‌گردد. با ادامه این مباحث برای اولین بار بیانیه لیما در خصوص دستورالعمل اصول حسابرسی بخش عمومی در نهمین کنگره ایننوسای در سال ۱۹۷۷ به تصویب اعضای این نهاد رسید. هدف اصلی این بیانیه لزوم اجرای حسابرسی مستقل در بخش دولتی بوده است. موسسه عالی حسابرسی که این الزام را برآورده ننماید، نمی‌تواند به استانداردهای حسابرسی مدنظر ایننوسای دست یابد. به همین دلیل موضوع استقلال موسسات عالی حسابرسی همواره مورد توجه ایننوسای بوده است. با این وجود، به منظور برآورده شدن الزامات استقلال موسسات عالی حسابرسی مورد نظر ایننوسای، استقلال این موسسات باید در قوانین و مقررات هر کشوری نیز تصریح شده باشد (مارتینز، ۲۰۱۰). بیانیه لیما^۲ (۱۹۷۷) در قالب هفت فصل و ۲۵ بخش در خصوص اصول حسابرسی موسسات عالی حسابرسی، تصویب و منتشر شده است که فصل دوم و بخش‌های پنج تا هفت آن در خصوص استقلال موسسات عالی حسابرسی است. پس از انتشار این بیانیه، سازمان ایننوسای اقدام به انتشار اصول استقلال موسسات عالی حسابرسی در قالب استاندارد شماره ۱۰ (بیانیه مکزیکی^۳) این نهاد نمود و این بیانیه مشتمل بر ۸ اصل می‌باشد. همچنین، رهنمودهای مرتبط با استقلال موسسات عالی حسابرسی در قالب استاندارد شماره ۱۱ این نهاد به تصویب رسیده است. همچنین، موضوع استقلال دیوان محاسبات کشور در منشور اخلاق حرفه‌ای دیوان، استاندارد اصول اخلاق

حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور (استاندارد شماره ۲۳۰۰) و استاندارد اصول استقلال دیوان محاسبات کشور (استاندارد شماره ۲۱۰۰) مطرح شده است.

۲-۲. عوامل تهدید کننده استقلال حساب‌رسان

عوامل تهدید کننده استقلال شرایط و عواملی هستند که استقلال حساب‌رسان را از بین می‌برد یا انتظار می‌رود که باعث تضعیف آن شود. از این رو، شناسایی و ارزیابی اثر آنها بر استقلال حساب‌رسان، بسیار ضروری است. در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک^۴) (۲۰۱۱)، به پنج دسته از این عوامل شامل خود بررسی، منفعت شخصی، جانبداری، قرابت (آشنایی) و ارباب (تهدید) اشاره شده است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). در زمینه حساب‌رسانی بخش عمومی، تفاوت‌های موجود بین موسسات عالی حساب‌رسانی با سایر موسسات حساب‌رسانی (جزیرسکی، ۲۰۱۰؛ موزر، ۲۰۰۹) از جمله جایگاه قانونی، ساختار سازمانی، عدم وابستگی به صاحبکار خصوصاً در زمینه حق الزحمه حساب‌رسانی و تداوم انتخاب حساب‌رسان، فرآیند حساب‌رسانی و پیگیری یافته‌ها و نوع حساب‌رسانی (عمدتاً حساب‌رسانی رعایت و حساب‌رسانی عملکرد) باعث می‌شود که عوامل متفاوتی بر استقلال حساب‌رسان بخش عمومی تأثیرگذار باشد. در استاندارد شماره (۱۳۰) سازمان بین‌المللی موسسات عالی حساب‌رسانی (ایننوسای)، تحت عنوان اصول اخلاقی عوامل تهدید کننده استقلال موسسات عالی حساب‌رسانی در قالب پنج گروه دسته‌بندی شده است. این عوامل شامل، نفوذ سیاسی یا فشارهای وارده از جانب دستگاه اجرایی تحت حساب‌رسانی یا سایر افراد؛ منافع شخصی؛ انحراف نامناسب از قضاوت‌های قبلی سایر کارکنان موسسه عالی حساب‌رسانی؛ جانبداری از منافع دستگاه اجرایی تحت حساب‌رسانی یا سایر افراد و روابط قبلی با دستگاه اجرایی تحت حساب‌رسانی است. بر مبنای تعاریف ارائه شده، تهدیدهای سیاسی زمانی بروز می‌کند که فعالیت‌ها و فرآیندهای حساب‌رسانی به دلیل تهدیدها و فشارهای اشخاص یا سازمان‌های ذی‌نفوذ تحت تأثیر قرار گیرد. از جمله تهدیدهای سیاسی تأثیرگذار بر فرآیندهای حساب‌رسانی می‌توان به تلاش برای عدم انتخاب برخی موضوعات خاص جهت حساب‌رسانی، تأثیرگذاری بر نتایج حساب‌رسانی و همچنین جهت‌گیری در پیگیری نهایی یافته‌های حساب‌رسانی اشاره نمود (جزیرسکی، ۲۰۱۰).

۲-۳. فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و شدت اخلاقی

تصمیم‌گیری اخلاقی فرآیند بکارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت تصمیم یا رفتار است (رضوی زاده و نونهال، ۱۳۹۴). مدل تصمیم‌گیری اخلاقی ارائه شده توسط رست (۱۹۸۶) دارای چهار مرحله شناسایی مسأله اخلاقی (برانگیخته شدن حساسیت اخلاقی)، انجام قضاوت حرفه‌ای، تعیین نیت اخلاقی و انجام رفتار اخلاقی است. حساسیت اخلاقی بیانگر آگاهی افراد نسبت به مسائل پیش‌رو و بررسی شرایط و گزینه‌های ممکن به منظور تشخیص واکنش موثر و

تعیین نحوه تأثیر این شرایط بر رفاه دیگران است؛ قضاوت اخلاقی شامل بررسی رفتارهای مختلف و انتخاب رفتاری است که از نظر اخلاقی صحیح‌تر به نظر می‌رسد؛ همچنین نیت اخلاقی بیانگر اولویت به ارزش‌های اخلاقی نسبت به سایر گزینه‌های پیش‌رو است. در نهایت رفتار اخلاقی ویژگی است که به افراد جرأت می‌دهد تا مقاصد اخلاقی را اجرا نموده و آن را پیگیری کنند (مورس و چانک، ۲۰۰۶). شایان ذکر است مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی رست مجزا هستند و موفقیت در یک مرحله، لزوماً موفقیت در مراحل دیگر را تضمین نمی‌کند، لیکن، برای توجه یکسان به این مراحل برای تصمیم‌گیری اخلاقی ضروری است. در پژوهش‌های قبلی (کرچر، ۱۹۹۶؛ کوهن و همکاران، ۱۹۹۵؛ حاجیها، ۱۳۹۶؛ حساس یگانه و کاظم پور ۱۳۹۲؛ بنی مهد و بیگی هرچگانی ۱۳۹۱) معمولاً به هریک از اجزای فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی به صورت جداگانه توجه شده است. با این وجود در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی رست (۱۹۸۶) کلیه اجزای آن از جمله حساسیت اخلاقی به عنوان آستانه ورود حساب‌رسان به حوزه اخلاق از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است (حساس یگانه و کاظم پور، ۱۳۹۲). حساسیت اخلاقی، در مدل‌های مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی، به عنوان محرک فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی معرفی شده است. حساسیت اخلاقی آستانه ورود فرد به فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است. عدم شناسایی صحیح مسأله اخلاقی ممکن است کل فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را تحت تأثیر قرار دهد. با این وجود، حساسیت اخلاقی به تنهایی برای اتخاذ تصمیم اخلاقی کافی نیست، بلکه فرد باید برای اتخاذ این تصمیم، قضاوت اخلاقی داشته باشد و به دنبال آن از نیت اخلاقی مناسبی برخوردار بوده و در پایان به عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای این فرآیند جسارت لازم برای انجام رفتار اخلاقی را داشته باشد (محمودزاده و شجاعی، ۱۳۹۵). لذا همه اجزای فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی باید به عنوان فرآیندی به هم پیوسته مد نظر قرار گیرد و صرفاً بالا بودن حساسیت اخلاقی یا هریک از مراحل این فرآیند تضمین کافی برای تصمیم‌گیری اخلاقی محسوب نمی‌شود. با توجه به این مطالب در پژوهش حاضر کلیه مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی مورد ارزیابی قرار گرفته است.

از طرف دیگر جونز (۱۹۹۱) فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی رست (۱۹۸۶) را با اضافه کردن مسأله شدت اخلاقی تعمیم داده است. بر اساس تئوری شناخت اجتماعی^۵ تفاوت‌های فردی از طریق میزان توجه به موضوعات اخلاقی تعیین می‌شود. توجه فرد به مسأله اخلاقی مشخص بر اساس برجستگی مسأله (اهمیت زمینه‌ای محرک‌ها)، ظرافت مسأله (منافع ذاتی محرک‌ها) و دسترسی مسأله (چارچوب شناختی فردی و ظرفیت آنها برای تعریف یا شناسایی محرک‌ها) تعیین می‌شود (فیسک و تیلور، ۱۹۹۱). هدف جونز (۱۹۹۱) از طرح موضوع شدت اخلاقی (ویژگی‌های مسأله اخلاقی) درک و افزایش توجه شخص به مسأله اخلاقی است. این پژوهشگر بیان می‌کند که ماهیت موضوع اخلاقی بر کلیه اجزای فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیرگذار است و موضوع شدت اخلاقی را به عنوان میزان ادراک فرد از اخلاقی بودن موضوع تعریف کرده است (ساریخانی

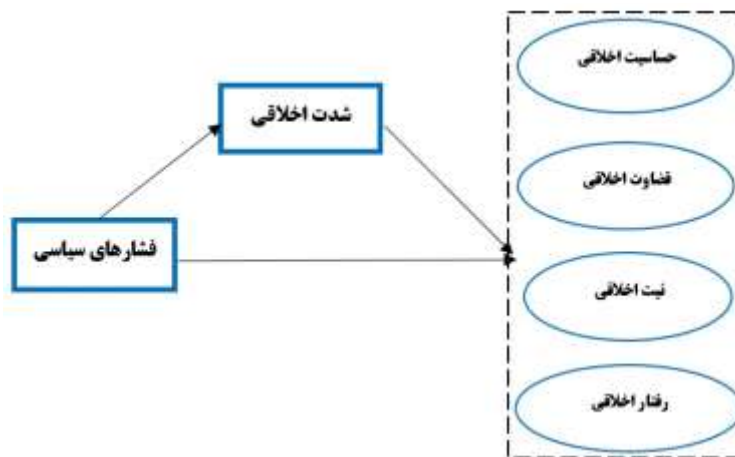
و همکاران، ۱۳۹۸). بر اساس نظریه جونز (۱۹۹۱)، شدت اخلاقی شامل شش رکن (جزء) دامنه نتایج^۶، توافق اجتماعی^۷، احتمال تأثیر^۸، قرابت یا نزدیکی^۹، زمان وقوع^{۱۰} و انباشت تأثیرات^{۱۱} می‌باشد. دامنه نتایج، مجموعه منافع و هزینه‌های ناشی از تصمیم افراد برای دیگران است. توافق اجتماعی یا عمومی، اجماع نظر عموم 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، به موضوع تأثیر جنبه اخلاقی مسئله مورد بررسی در فرد یا گروهی از افراد می‌پردازد (جونز، ۱۹۹۱).

در پژوهش‌های انجام شده تأثیر عوامل مختلفی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان مورد بررسی قرار گرفته است و در این راستا یافته‌های پژوهش فاگیمی (۲۰۲۰) نشان داد که سیاست‌های دولتی و ویژگی‌های محیطی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان بخش عمومی تأثیرگذار است. همچنین، پژوهش ادريس و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد که مدیریت دانش و تجربه حساب‌رسان باعث بهبود قضاوت اخلاقی حساب‌رسان می‌شود. بارانیکوا و اسپینوزا (۲۰۱۷) در تحقیق خود با عنوان تأثیر حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رسان 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 حساب‌رسان می‌باشد، با این حال حساب‌رسان قضاوت اخلاقی بالاتری نسبت به دانشجویان دارند. هارون و همکاران (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که استدلال اخلاقی، موقعیت اخلاقی و شدت اخلاقی درک شده رابطه مثبت و معناداری با قضاوت‌های اخلاقی حساب‌رسان دارد. آکسر و مارتا (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که حساسیت اخلاقی حساب‌رسان ماهر بالاتر از حساب‌رسان نیمه ماهر است و از طرف دیگر حساسیت اخلاقی حساب‌رسان نیمه ماهر تحت تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم قرار دارد. جونز (۲۰۰۳) نشان داد که جهت‌گیری اخلاقی به فرهنگ و تجربه‌های شخصی حساب‌رسان بستگی دارد و تأثیر آن بر حساسیت اخلاقی بیشتر از تعهدات سازمانی و حرفه‌ای است. همچنین، یافته‌های پژوهش نقش‌بندی و حبیب طلب (۱۳۹۷) حاکی از آن است که جهت‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت اخلاقی حساب‌رسان دارد. همچنین، نتایج پژوهش صدری و علی احمدی (۱۳۹۸) نیز بیانگر آن است که فشار بودجه زمانی و فشار صاحبکار تأثیر معناداری بر قضاوت حساب‌رسان دارد. یافته‌های پژوهش حساس یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) نیز نشان داد که اهمیت موضوع، شدت اخلاقی و عوامل محیطی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر حساسیت اخلاقی حساب‌رسان می‌باشند.

همچنین برخی از پژوهش‌ها نیز به بررسی تأثیر عوامل تهدیدکننده استقلال بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان پرداخته‌اند. در این رابطه، نتایج پژوهش اوقانی و همکاران (۲۰۲۰) بیانگر آن است که تهدید منافع شخصی به عنوان یکی از عوامل تهدیدکننده استقلال تأثیر مستقیم و معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دارد. پژوهش آرنولد و همکاران (۲۰۰۱) ضمن شناسایی فشارهای سیاسی و اجتماعی به عنوان یکی از عوامل موثر بر تصمیم‌گیری حسابرسان، نشان داد که وجود فشارهای سیاسی و اجتماعی باعث افزایش حساسیت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان می‌شود. کیانکی و بیراکستر (۲۰۰۹)، با بررسی تأثیر بازخورد عملکرد و اهمیت صاحبکار بر قضاوت‌های اخلاقی فردی و عمومی به این نتیجه رسیدند که پیامدهای مربوط به اهمیت صاحبکار ممکن است پیامد منفی برای عملکرد خود حسابرسان و یا برای موسسه حسابرسانی داشته باشد. همچنین یافته‌های پژوهش جوهری و همکاران (۲۰۱۳) نشان داد که تهدید منافع شخصی و تجربه حسابرسان بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری دارد. در همین راستا، جوهری و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیق دیگری به این نتیجه رسیدند که رابطه مثبت و معناداری بین تهدید منافع شخصی با شدت اخلاقی و حساسیت اخلاقی حسابرسان وجود دارد. یافته‌های پژوهش اسپینوزا و بارینکوا (۲۰۱۶) نیز نشان داد که درک فشارهای وارده توسط حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای وی تأثیرگذار است. در نهایت، سجادی (۱۳۸۷) در پژوهشی به این نتیجه رسید که از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ارائه خدمات غیر حسابرسانی و وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار باعث کاهش استقلال حسابرسان می‌شوند. لذا با در نظر گرفتن روند پژوهش‌های قبلی و با توجه به مبانی نظری مطرح شده و همچنین، با لحاظ تفاوت‌های محیط حسابرسانی بخش خصوصی و عمومی، فشارهای سیاسی به عنوان یکی از تهدیدهای برجسته استقلال حسابرسان در این بخش محسوب می‌شود و انتظار می‌رود بر شدت اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان این حوزه تأثیرگذار باشد. بر اساس مبانی نظری، عوامل تهدیدکننده استقلال از جمله فشارهای سیاسی، ممکن است باعث شود که استقلال حسابرسان تحت تأثیر قرار گرفته و به این ترتیب زمینه بسیاری از اعمال غیر اخلاقی فراهم شود. بنابراین هر خطری که استقلال حسابرسان را تهدید می‌کند باید به صورت جدی مورد توجه قرار گیرد، زیرا می‌تواند بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر بگذارد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). تاکنون تحقیقات مختلف مربوط به تأثیر عوامل تهدیدکننده استقلال بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان نتایج گوناگونی را به همراه داشته است. برخی مطالعات (فارمر و همکاران، ۱۹۸۷؛ نلسون، ۲۰۰۲) تأثیر منفی این موضوع بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را نشان داده‌اند. در حالی که برخی دیگر از مطالعات (هانت و لالسگد، ۲۰۰۷؛ چی و همکاران، ۲۰۱۲) بیانگر تأثیر مثبت تهدید استقلال بر قضاوت‌های حسابرسانی است. مطابق این پژوهش‌ها انتظار می‌رود، عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان باعث بهبود حساسیت اخلاقی حسابرسان

به دلیل درک بهتر مسأله اخلاقی ناشی از آن شده و به دنبال آن باعث تأثیر بر سایر مراحل فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان شود.

در رابطه با تأثیر فشارهای سیاسی بر شدت اخلاقی نیز همانگونه که اشاره شد، شدت اخلاقی بیانگر میزان ادراک فرد از اخلاقی بودن موضوع و متشکل از شش رکن است. فشارهای سیاسی وارده می‌تواند باعث آگاهی بهتر حساب‌رسان از وجود مسأله اخلاقی در موضوعی خاص و برجسته شدن جنبه اخلاقی آن (انباشت تأثیر) و در نظر گرفتن دامنه نتایج آن توسط وی گردد. لذا انتظار می‌رود فشارهای سیاسی تأثیر مثبتی بر شدت اخلاقی داشته باشد. همچنین، با توجه به اینکه تأثیر شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷؛ حساس یگانه و کاظم‌پور، ۱۳۹۲) در پژوهش‌های قبلی اثبات شده است، بکارگیری این سازه به عنوان متغیر میانجی، در پژوهش حاضر بر این مبنا است که شدت اخلاقی با برجسته کردن مسأله اخلاقی ناشی از فشارهای سیاسی (انباشت تأثیر) و به دنبال آن افزایش درک تبعات احتمالی کاهش استقلال (احتمال تأثیر) و تأثیر آن بر نتایج کار حساب‌رسانی و فرد و گروه‌های خاص متأثر از گزارش حساب‌رسانی برای عموم مردم در حساب‌رسانی بخش عمومی (دامنه نتایج) می‌تواند باعث افزایش حساسیت اخلاقی حساب‌رسان به عنوان اولین مرحله فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و همچنین تأثیر بر سایر مراحل این فرآیند گردد. با توجه به مباحث مطرح شده مدل مفهومی پژوهش در شکل شماره (۱) ارائه شده و فرضیه‌های پژوهش نیز در ادامه تدوین شده است:



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

فرضیه اصلی اول: فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر شدت اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه اصلی دوم: فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۱-۲): فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۲-۲): فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۳-۲): فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر نیت اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۴-۲): فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر رفتار اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه اصلی سوم: فشارهای سیاسی از طریق شدت اخلاقی تأثیر معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۱-۳): فشارهای سیاسی از طریق شدت اخلاقی تأثیر معناداری بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۲-۳): فشارهای سیاسی از طریق شدت اخلاقی تأثیر معناداری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۳-۳): فشارهای سیاسی از طریق شدت اخلاقی تأثیر معناداری بر نیت اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

فرضیه فرعی (۴-۳): فشارهای سیاسی از طریق شدت اخلاقی تأثیر معناداری بر رفتار اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد.

۳- روش تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر نحوه جمع‌آوری داده‌ها در حوزه مطالعات توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در دیوان محاسبات کشور در سطح حسابرس ارشد و بالاتر در سال ۱۳۹۸ بوده است. با توجه به تعداد جامعه آماری پژوهش که بالغ بر ۱۱۴۰ نفر می‌باشد، حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران به تعداد ۲۸۸ نفر تعیین شد و با توزیع ۳۳۰ پرسشنامه در نهایت تعداد ۳۰۱ پرسشنامه عودت شد که از این تعداد ۱۲ پرسشنامه به صورت ناقص تکمیل شده بود و حذف گردید و در نهایت تعداد ۲۸۹ پرسشنامه تکمیل شده، جهت انجام تحلیل در دسترس قرار گرفته است. شایان ذکر است، توزیع پرسشنامه‌ها

با اخذ مجوز از مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور انجام شده است. ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش پرسشنامه می‌باشد و سئوالات مطرح شده در آن بر مبنای سناریوی تدوین شده، طراحی شده است. در سال‌های اخیر، با توجه به دشواری درک رفتار افراد، هنگام مواجهه با رفتارهای غیر اخلاقی، استفاده از سناریو در پژوهش‌های اخلاقی حوزه‌های حسابداری و حسابرسی مرسوم شده است (لاتان و همکاران، ۲۰۱۷). در رویکرد گردآوری داده‌ها با استفاده از سناریو از پاسخ دهنده درخواست می‌گردد که خود را در نقش تشریح شده قرار داده و سپس به سئوالات مطرح شده پاسخ دهد. در پژوهش حاضر از سناریوی اخلاقی مطرح شده توسط سینگاپاکی و همکاران (۱۹۹۶) با اعمال تغییرات مورد لزوم با توجه به محیط حسابرسی دیوان محاسبات کشور استفاده شده است، که با دامنه پیوستاری هفت درجه‌ای اندازه‌گیری می‌شوند. ضمناً سناریوی مطرح شده، در پژوهش‌های انجام شده حوزه حسابداری و حسابرسی از جمله جوهری و همکاران (۲۰۱۷) و لیتش (۲۰۰۴) نیز مورد استفاده قرار گرفته است. در بخش اول پرسشنامه، اطلاعات جمعیت شناختی اعضای جامعه مورد مطالعه شامل جنسیت، سابقه کار، پست سازمانی و مدرک و رشته تحصیلی جمع‌آوری شده و در ادامه سئوالات مربوط به متغیرهای پژوهش به شرح بخش‌های بعدی مطرح شده است.

۳-۱. متغیرهای پژوهش

در این پژوهش، فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور به عنوان متغیر وابسته، فشارهای سیاسی به عنوان متغیر مستقل و شدت اخلاقی به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شده است که در ادامه نحوه اندازه‌گیری هر یک از متغیرها تشریح شده است:

فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی

فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی شامل چهار مرحله حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، نیت اخلاقی و رفتار اخلاقی است که از طریق سئوالات مطرح شده در سناریوی پژوهش اندازه‌گیری می‌شود. در نگاره شماره (۱) نحوه اندازه‌گیری هر یک از مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی با توجه به سؤال مطرح شده ارائه شده است.

نگاره (۱): نحوه اندازه‌گیری اجزای فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی

منبع	نحوه اندازه‌گیری	متغیر
	نشان دهنده این موضوع است که سناریوی مطرح شده تا چه اندازه دارای مسأله اخلاقی است. سؤال شماره (۱۳) سناریوی پیوست.	حساسیت اخلاقی
	نشان دهنده این موضوع است که تا چه اندازه اقدام انجام شده در سناریو از لحاظ اخلاقی قابل قبول است. سؤال شماره (۱۴) سناریوی پیوست.	قضاوت اخلاقی
سینگاپاکی (۱۹۹۶)، لیتش (۲۰۰۴)، جوهری و همکاران (۲۰۱۷)	نشان دهنده این موضوع است که تا چه اندازه احتمال دارد اقدام مطرح شده در سناریو انجام شود. سؤال شماره (۱۵) سناریوی پیوست.	نیت اخلاقی
	نشان دهنده اقدامی است که پاسخ دهنده سناریو، در صورت قرار گرفتن در چنین موقعیتی انجام خواهد داد. سؤال شماره (۱۶) سناریوی پیوست.	رفتار اخلاقی

شدت اخلاقی

برای سنجش متغیر شدت اخلاقی از سئوالات (۱) تا (۱۲) سناریوی مطرح شده (شامل دو پرسش برای هر یک از سازه‌های شدت اخلاقی یعنی توافق اجتماعی، دامنه نتایج، نزدیکی یا قرابت، احتمال تأثیر، زمان وقوع و انباشت تأثیر) استفاده شده است.

فشارهای سیاسی

همانگونه که اشاره شد در این پژوهش برای سنجش تهدید استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور از فشارهای سیاسی استفاده شده است. در پژوهش آرنولد و همکاران (۲۰۰۱) فشارهای سیاسی به عنوان یکی از عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان استفاده شده است. همچنین، در پژوهش‌های موزر (۲۰۰۹) و جزیرسکی (۲۰۱۰) و استاندارد شماره (۱۳۰) سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (اینتوسای)، تحت عنوان اصول اخلاقی نیز از فشارهای سیاسی به عنوان یکی از عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان موسسات عالی حسابرسی یاد شده است. نحوه کمی‌سازی این متغیر با استفاده از رویکرد کیانکی و برستاگر (۲۰۰۹) از طریق متغیر مجازی بوده است که در صورت وجود فشار (نفوذ) سیاسی در دستگاه تحت حسابرسی عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر منظور شده است. برای این منظور در نیمی از سناریوهای مطرح شده جمله‌ای با این مضمون "فرض کنید در دستگاه تحت حسابرسی فشار (نفوذ) سیاسی وجود دارد." درج شده است و همانگونه که اشاره شد، متغیر فشار سیاسی برای پاسخ‌های گردآوری شده این سناریوها عدد یک و در سایر موارد عدد صفر در نظر گرفته شده است.

۳-۲. روش آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌ها و تحلیل روابط بین متغیرها از رویکرد معادلات ساختاری (PLS) نسل دوم مبتنی بر حداقل مربعات جزئی با استفاده از نرم افزار Smart PLS نگارش سوم، استفاده شده است. همچنین از نرم افزار Spss نگارش ۲۴ برای آماده‌سازی اولیه داده‌ها جهت ورود به نرم افزار Smart PLS، استفاده شده است.

برای سنجش پایایی سئوالات پرسشنامه، از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^{۱۱} برای سازه شدت اخلاقی استفاده شده است. در صورتیکه ضریب آلفای کرونباخ و یا مقدار محاسبه شده برای پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ باشد، پایایی پرسشنامه مطلوب ارزیابی می‌گردد. همچنین روش روایی محتوایی برای ارزیابی روایی ابزار پژوهش استفاده شده است. نتایج حاصل از ارزیابی روایی و پایایی و توضیحات ذیربط در نگاره شماره (۲) در قالب شاخص‌های مربوط ارائه شده است.

نگاره (۲) نتایج ارزیابی روایی و پایایی ابزار پژوهش

ابعاد کلی سنجش	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)
شدت اخلاقی	۱۲ سوال	۰/۹۱۳	۰/۹۲۷
روایی	از روش روایی محتوا برای اطمینان از درستی ابزار اندازه‌گیری استفاده شده است به اینصورت که با استفاده از نظرات تعدادی از خبرگان منتخب شامل اساتید دانشگاه، متخصصان و کارشناسان امور پژوهشی و خبرگان شاغل در دیوان محاسبات کشور، مطالعه پرسشنامه‌های مشابه و همچنین توزیع ابتدایی پرسشنامه بین تعدادی از جامعه آماری و اعمال نظرات اصلاحی آنان و پس از رفع ابهام در سوالات، سناریوی نهایی طراحی، بومی‌سازی و تهیه گردید.		
پایایی کلی	برای سنجش پایایی پرسشنامه (سازه شدت اخلاقی) تعداد ۳۰ پرسشنامه در جامعه اولیه مربوط پخش شد. با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی کل حدوداً ۰/۸۹۷ به دست آمد، لذا تمامی مولفه‌های سازه شدت اخلاقی از اعتبار کافی برخوردار می‌باشند.		

در پژوهش حاضر به منظور ارزیابی روایی هم‌گرا از روش تحلیل عامل تأییدی با استفاده از معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده^{۱۳} (AVE) استفاده شده است. بار عاملی نشان دهنده میزان همبستگی بین متغیر پنهان و متغیر قابل مشاهده (سوالات پرسشنامه) است. در صورتیکه بارهای عاملی محاسبه شده یا میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از ۰/۴ باشد، روایی هم‌گرا وجود دارد (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین برای ارزیابی مدل اندازه‌گیری پژوهش از روایی و اگر استفاده شده است. این شاخص، همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر را نشان می‌دهد. در معادلات ساختاری از معیار فروئل و لارکر^{۱۴} برای ارزیابی روایی و اگر استفاده می‌شود. نتایج مربوط به این شاخص‌ها در بخش یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

در نهایت، برای ارزیابی برازش مدل ساختاری از ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون (وابسته) و برای ارزیابی کفایت الگوی پیش‌بین از شاخص (Q^2) استفاده شده است. اندازه مناسب این شاخص نشان‌دهنده کفایت پیش‌بین مناسب است (امانی و همکاران، ۱۳۹۱).

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی

نتایج حاصل از ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه آماری مورد بررسی در نگاره شماره (۳) ارائه شده است:

نگاره (۳): ویژگی‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه مورد مطالعه

متغیر جمعیت شناختی	زیر مجموعه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۷۹	۰/۹۷
	زن	۱۰	۰/۰۳
سطح تحصیلات	لیسانس	۶۴	۰/۲۲
	فوق لیسانس	۲۲۱	۰/۷۷
	دکتری	۴	۰/۰۱
سابقه کار	تا ۱۰ سال	۱۳۹	۰/۴۸
	۱۰ تا ۲۰ سال	۹۵	۰/۳۳

متغیر جمعیت شناختی	زیر مجموعه	فراوانی	درصد
پست سازمانی	۲۰ تا ۳۰ سال	۵۵	۰/۱۹
	حسابرس ارشد	۱۵۳	۰/۵۳
	سر حسابرس	۴۴	۰/۱۵
	سر حسابرس ارشد	۷۹	۰/۲۷
	معاون، مدیر کل و بالاتر	۱۳	۰/۵
	حسابداری	۲۴۰	۰/۸۳
رشته تحصیلی	اقتصاد	۸	۰/۰۳
	مدیریت	۳۸	۰/۱۳
	حقوق	۳	۰/۰۱

همچنین در نگاره (۳) میانگین و انحراف معیار متغیرهای مربوط به فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان ارائه شده است. با توجه به نتایج ارائه شده، میانگین حساسیت اخلاقی ۵/۰۹ است، که بیانگر بالا بودن نسبی توانایی شناخت مسأله اخلاقی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور است.

نگاره (۴): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
حساسیت اخلاقی	۵/۰۹	۷	۲	۱/۳۱
قضاوت اخلاقی	۴/۸۱	۷	۱	۱/۴۷
نیت اخلاقی	۴/۹۸	۷	۲	۱/۰۳
رفتار اخلاقی	۳/۴۷	۴	۳	۰/۴۳

۴-۲. برازش مدل‌های اندازه‌گیری

به منظور ارزیابی روایی هم‌گرا در نگاره (۵) بار عاملی سئوالات، آماره t، خطای استاندارد و میانگین واریانس خطاها ارائه شده است. همانگونه که ملاحظه می‌شود بار عاملی کلیه سئوالات و میانگین واریانس استخراج شده سازه شدت اخلاقی، بالاتر از ۰/۴ می‌باشد. بنابراین، از سنجه‌های مناسبی برای اندازه‌گیری سازه‌های مدل پژوهش استفاده شده است.

نگاره (۵): تحلیل عاملی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

سازه	عنوان مختصر گویه	بار عاملی	آماره t	AVE
شدت اخلاقی	Sh1	۰/۸۰۵	۳۷/۹۰۴	۰/۵۱۸
	Sh2	۰/۶۹۲	۲۳/۷۳۵	
	Sh3	۰/۷۸۱	۲۷/۴۸۵	
	Sh4	۰/۸۰۷	۳۰/۱۵۶	
	Sh5	۰/۶۴۷	۱۵/۵۶۵	
	Sh6	۰/۵۹۳	۱۴/۷۰۲	
	Sh7	۰/۷۴۷	۲۳/۴۸۱	
	Sh8	۰/۴۵۹	۷/۷۶۱	
	Sh9	۰/۶۸۴	۱۴/۳۱۶	
	Sh10	۰/۷۴۵	۱۶/۹۲۴	
	Sh11	۰/۸۳۷	۳۷/۵۵۰	
	Sh12	۰/۷۵۶	۲۴/۰۸۴	

تأثیر تهدید استقلال ناشی از فشارهای سیاسی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان .../۱۱۳

همانگونه که اشاره شد برای ارزیابی روایی و اگر از ماتریس فروئل و لارکر استفاده شده است. نتایج ماتریس فروئل و لارکر به عنوان شاخص روایی و اگر ای مدل در نگاره شماره (۶) ارائه شده است. بر اساس نتایج ارائه شده در این ماتریس، با توجه به اینکه همبستگی بین متغیرهای مدل کمتر از ۰/۹ است، عدم همپوشانی بین متغیرهای مورد استفاده در مدل پژوهش در قالب اعتبار افتراقی نیز تأیید می‌شود.

نگاره (۶): نتایج روایی و اگر ای سازه‌های پژوهش (ماتریس فروئل و لارکر)

متغیر	فشارهای سیاسی	شدت اخلاقی	حساسیت اخلاقی	قضاوت اخلاقی	نیت اخلاقی	رفتار اخلاقی
فشارهای سیاسی	۱					
شدت اخلاقی	۰/۴۸۴	۰/۷۲۰				
حساسیت اخلاقی	۰/۶۲۱	۰/۷۴۹	۱			
قضاوت اخلاقی	۰/۶۳۱	۰/۷۹۷	۰/۷۷۹	۱		
نیت اخلاقی	۰/۱۷۶	۰/۳۲۵	۰/۱۱۳	۰/۱۸۲	۱	
رفتار اخلاقی	۰/۰۷۴	۰/۲۳۶	۰/۲۴۸	۰/۰۷۴	-۰/۰۸۹	۱

در نگاره (۷) نیز نتایج ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون (وابسته) برای ارزیابی برازش مدل ساختاری و نتایج شاخص (Q^2) برای ارزیابی کفایت الگوی پیش‌بین متغیرهای وابسته ارائه شده است. مقادیر بیشتر از صفر این شاخص بیانگر تناسب مناسب پیش‌بین مدل برای آن متغیر است و مقادیر صفر و پایین‌تر بیانگر فقدان تناسب پیش‌بین در مدل ارائه شده است. نتایج هر دو شاخص مذکور بیانگر برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش است.

نگاره (۷): شاخص‌های برازش ساختاری مدل پژوهش

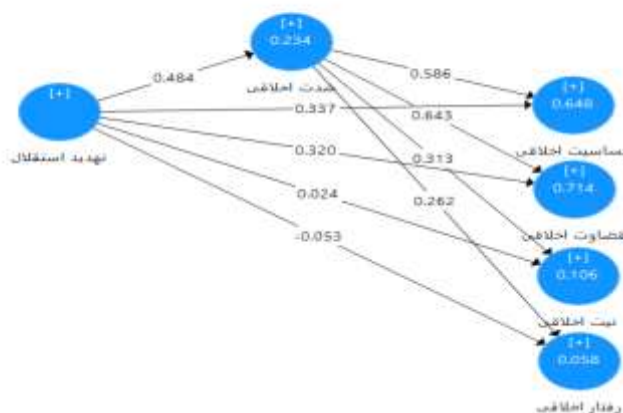
سازه	R^2	Q^2
شدت اخلاقی	-۰/۲۳۴	-۰/۱۱۷
حساسیت اخلاقی	-۰/۶۴۸	-۰/۶۳۹
قضاوت اخلاقی	-۰/۷۱۴	-۰/۷۰۵
نیت اخلاقی	-۰/۱۰۶	-۰/۰۸۴
رفتار اخلاقی	-۰/۰۵۸	-۰/۰۴۷

۴-۳. نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش در قالب مدل مفهومی به شرح شکل شماره (۲) و همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های مستقیم (فرضیه اصلی اول و دوم) در نگاره شماره (۸) و نتایج حاصل از فرضیه غیر مستقیم (فرضیه اصلی سوم) در نگاره شماره (۹) ارائه شده است. برای آزمون فرضیه‌های اصلی اول و دوم، ضرایب مسیر نشان دهنده میزان تأثیر و آماره t مربوط به آن مسیر، نشان دهنده معناداری آن است.

نگاره (۸) خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های مستقیم

فرضیه	سازه‌های مسیر در مدل		ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه آزمون فرضیه
	سازه اثرگذار	سازه اثر پذیر				
اصلی اول	فشارهای سیاسی	شدت اخلاقی	۰/۴۸۴	۱۰/۱۰۹	۰/۰۰۰	پذیرش فرضیه
فرعی اول	فشارهای سیاسی	حساسیت اخلاقی	۰/۳۳۷	۸/۹۸۳	۰/۰۰۰	پذیرش فرضیه
فرعی دوم	فشارهای سیاسی	قضاوت اخلاقی	۰/۳۲۰	۹/۵۳۸	۰/۰۰۰	پذیرش فرضیه
اصلی دوم	فشارهای سیاسی	نیت اخلاقی	۰/۰۲۴	۰/۳۵۷	۰/۷۲۰	عدم پذیرش فرضیه
فرعی سوم	فشارهای سیاسی	رفتار اخلاقی	-۰/۰۵۳	۰/۸۴۲	۰/۴۰۰	عدم پذیرش فرضیه



شکل (۲): مدل برازش شده پژوهش

همانگونه که در نگاره شماره (۸) مشاهده می‌شود:

۱. برای فرضیه اصلی اول پژوهش، ضریب مسیر سازه فشارهای سیاسی بر شدت اخلاقی ۰/۴۸۴ می‌باشد و همچنین با توجه به اینکه آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر شدت اخلاقی دارد. لذا فرضیه اصلی اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۹٪ پذیرفته می‌شود.

۲. برای بررسی فرضیه اصلی دوم پژوهش تحت عنوان فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد، نیز چهار فرضیه فرعی مطرح شده است. نتایج هر یک از این فرضیه‌های فرعی به تفکیک ارائه می‌شود:

۱-۲. ضریب مسیر سازه فشارهای سیاسی بر حساسیت اخلاقی ۰/۳۳۷ می‌باشد و همچنین با توجه به اینکه آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت اخلاقی دارد. لذا فرضیه فرعی اول در سطح اطمینان ۹۹٪ پذیرفته می‌شود.

۲-۲. ضریب مسیر سازه فشارهای سیاسی بر قضاوت اخلاقی ۰/۳۲۰ می‌باشد و همچنین با توجه به اینکه آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد. لذا فرضیه فرعی دوم در سطح اطمینان ۹۹٪ پذیرفته می‌شود.

۳-۲. ضریب مسیر سازه فشارهای سیاسی بر نیت اخلاقی ۰/۰۲۴ می‌باشد و همچنین با توجه به اینکه آماره t کوچکتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر نیت اخلاقی ندارد. لذا فرضیه فرعی سوم پذیرفته نمی‌شود.

۴-۲. ضریب مسیر سازه فشارهای سیاسی بر رفتار اخلاقی ۰/۰۵۳- می‌باشد و همچنین با توجه به اینکه آماره t کوچکتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فشارهای سیاسی تأثیر معناداری بر رفتار اخلاقی ندارد. لذا فرضیه فرعی چهارم پذیرفته نمی‌شود.

نگاره (۹) خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های غیر مستقیم

فرضیه	سازه‌های مسیر در مدل	ضریب غیر مستقیم آماره VAF	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
فرعی اول	تهدید استقلال -> شدت اخلاقی -> حساسیت اخلاقی	۰/۳۶۹	۸/۳۰۶	۰/۰۰۰	پذیرش فرضیه
فرعی دوم	تهدید استقلال -> شدت اخلاقی -> قضاوت اخلاقی	۰/۷۷۹	۸/۸۹۸	۰/۰۰۰	پذیرش فرضیه
فرعی سوم	تهدید استقلال -> شدت اخلاقی -> نیت اخلاقی	۰/۹۷۱	۴/۴۵۶	۰/۰۰۰	پذیرش فرضیه
فرعی چهارم	تهدید استقلال -> شدت اخلاقی -> رفتار اخلاقی	۰/۹۳۵	۳/۱۸۷	۰/۰۰۱	پذیرش فرضیه

برای بررسی فرضیه اصلی سوم پژوهش تحت عنوان، فشارهای سیاسی از طریق شدت اخلاقی تأثیر معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور دارد، نیز چهار فرضیه فرعی مطرح شده است. همانگونه که در نگاره شماره (۹) مشاهده می‌شود، نتایج هر یک از این فرضیه‌های فرعی که با استفاده از آزمون سوبل و آماره VAF محاسبه شده است، به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

۱. با توجه به ضریب بدست آمده از طریق آماره VAF به میزان ۰/۳۶۹ و آماره Z مربوط به آزمون سوبل که بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت اخلاقی از طریق شدت اخلاقی دارد، لذا فرضیه فرعی اول پذیرفته می‌شود. لازم به توضیح است مقدار آماره VAF بدست آمده بدین معنی است که حدوداً ۳۷ درصد از تأثیر فشارهای سیاسی بر حساسیت اخلاقی از طریق غیر مستقیم و متغیر میانجی شدت اخلاقی تبیین می‌شود.

۲. با توجه به ضریب بدست آمده از طریق آماره VAF به میزان ۰/۷۷۹ و آماره Z مربوط به آزمون سوبل که بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت اخلاقی از طریق شدت اخلاقی دارد، لذا فرضیه فرعی دوم پذیرفته می‌شود. مقدار آماره VAF بدست آمده بدین معنی است که حدوداً ۷۸ درصد از تأثیر فشارهای سیاسی بر قضاوت اخلاقی از طریق غیر مستقیم و متغیر میانجی شدت اخلاقی تبیین می‌شود.

۳. با توجه به ضریب بدست آمده از طریق آماره VAF به میزان ۰/۹۷۱ و آماره Z مربوط به آزمون سوبل که بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر نیت

اخلاقی از طریق شدت اخلاقی دارد، لذا فرضیه فرعی سوم پذیرفته می‌شود. مقدار آماره VAF بدست آمده بدین معنی است که حدوداً ۹۷ درصد از تأثیر فشارهای سیاسی بر نیت اخلاقی از طریق غیر مستقیم و متغیر میانجی شدت اخلاقی تبیین می‌شود.

۴. با توجه به ضریب بدست آمده از طریق آماره VAF به میزان ۰/۹۳۵ و آماره Z مربوط به آزمون سوبل که بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر رفتار اخلاقی از طریق شدت اخلاقی دارد، لذا فرضیه فرعی چهارم پذیرفته می‌شود. مقدار آماره VAF بدست آمده بدین معنی است که حدوداً ۹۳ درصد از تأثیر فشارهای سیاسی بر رفتار اخلاقی از طریق غیر مستقیم و متغیر میانجی شدت اخلاقی تبیین می‌شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر تهدید استقلال ناشی از فشارهای سیاسی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور با در نظر گرفتن نقش میانجی شدت اخلاقی بوده است. همانگونه که اشاره شد، یکی از مهم‌ترین تهدیدهای استقلال حسابرسان بخش عمومی، تهدیدهای ناشی از فشار یا نفوذ سیاسی است. تهدیدهای سیاسی زمانی بروز می‌کند که فعالیت‌ها و فرآیندهای حسابرسی اعم از اظهار نظر حسابرس و پیگیری یافته‌های حسابرسی به دلیل فشارهای اشخاص یا سازمان‌های ذی‌نفوذ تحت تأثیر قرار گیرد. برای بررسی این موضوع سه فرضیه اصلی تدوین شد و به منظور تحلیل نتایج پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج حاصل از فرضیه اصلی اول پژوهش نشان داد که فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر شدت اخلاقی دارد. این یافته بیانگر این است که حسابرسان وجود موضوعات اخلاقی را با در نظر گرفتن فشارهای سیاسی توسط اجزای شدت اخلاقی تبیین شده در این پژوهش شناسائی می‌کنند. همچنین این یافته با نتایج پژوهش‌های قبلی از جمله آرنولد و همکاران (۲۰۰۱)، نلسون و همکاران (۲۰۰۲)، مورنو و باتاچارجی (۲۰۰۳) و جوهری و همکاران (۲۰۱۷) مبنی بر تأثیر مثبت و معنادار تهدیدهای استقلال بر شدت اخلاقی مطابقت دارد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم مبنی بر تأثیر فشارهای سیاسی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دیوان محاسبات کشور نیز نشان داد که فشارهای سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی دارد. با این وجود شواهدی حاکی از تأثیر معنادار فشارهای سیاسی بر نیت اخلاقی و رفتار اخلاقی بدست نیامده است. تأثیر مثبت و معنادار فشارهای سیاسی بر حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی بیانگر آن است که فشارهای سیاسی باعث افزایش توجه و آگاهی حسابرسان نسبت به مسائل پیش‌رو و بررسی شرایط و گزینه‌های ممکن به منظور تشخیص واکنش موثر در چنین شرایطی است. از طرف دیگر عدم وجود شواهدی حاکی از تأثیر فشارهای سیاسی بر نیت اخلاقی و رفتار اخلاقی نیز با در نظر

گرفتن فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و مبانی نظری پژوهش، بیانگر آن است که حساب‌رسان علیرغم شناخت صحیح مسأله اخلاقی ناشی از فشارهای سیاسی (حساسیت اخلاقی) و قضاوت مناسب نسبت به گزینه‌های پیش‌رو (قضاوت اخلاقی)، در تشخیص اولویت ارزش‌های اخلاقی و همچنین جسارت اجرای رفتار اخلاقی با چالش مواجه می‌شوند. یافته‌های این فرضیه در رابطه با تأثیر مثبت و معنادار فشارهای سیاسی بر حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی با یافته‌های پژوهش‌های کیانکی و بیراکستر (۲۰۰۹)، جوهری و همکاران (۲۰۱۳)، جوهری و همکاران (۲۰۱۷) و اسپینوزا و بارینکوا (۲۰۱۶) است.

در نهایت یافته‌های بدست آمده از آزمون فرضیه اصلی سوم پژوهش بیانگر تأثیر مثبت و معنادار فشارهای سیاسی بر کلیه اجزای فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی از طریق شدت اخلاقی است. نکته حائز اهمیت در این فرضیه در مقایسه فرضیه اصلی دوم معناداری تأثیر فشارهای سیاسی بر کلیه اجزای فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی از طریق شدت اخلاقی در مقایسه با فرضیه اصلی دوم است که تأثیر مستقیم فشارهای سیاسی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را بررسی نموده و نتایج نشان داد که فشارهای سیاسی تأثیر مستقیم و معناداری بر نیت اخلاقی و رفتار اخلاقی ندارد. این شواهد تکمیلی در یافته‌های فرضیه اصلی سوم در مقایسه با فرضیه اصلی دوم، بیانگر نقش خاص شدت اخلاقی در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است و بر اساس مبانی نظری پژوهش، این یافته نشان می‌دهد که شدت اخلاقی با برجسته کردن مسأله اخلاقی ناشی از فشارهای سیاسی و به دنبال آن احتمال کاهش استقلال حساب‌رسان و بهبود درک تأثیر مسأله اخلاقی ناشی از این موضوع، به حساب‌رسان در شناخت مسئله اخلاقی کمک می‌نماید و باعث افزایش حساسیت اخلاقی حساب‌رسان به عنوان اولین مرحله فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و همچنین تأثیر مثبت بر سایر مراحل این فرآیند می‌گردد. علاوه بر این، یافته‌های حاصل از این فرضیه، منطبق با مبانی تئوری شناخت اجتماعی (بندورا، ۱۹۸۶) در خصوص تأثیر تعدیل‌کننده فرآیندهای شناختی بر رفتارهای فردی و به دنبال آن تأثیر ماهیت موضوع اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است. نتایج این فرضیه با یافته‌های پژوهش جوهری و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. همچنین بخشی از یافته‌های این فرضیه با نتایج پژوهش‌های سوئینی و کاستلو (۲۰۰۹) و ولنتاین و بانمن (۲۰۱۱) در خصوص تأثیر شدت اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی همخوانی دارد.

در مجموع یافته‌های این پژوهش جنبه‌های خاصی از عوامل موثر بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را شناسایی و ارائه نموده است که باعث توسعه مدل‌های شناسایی شده در خصوص فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان در پژوهش‌های قبلی می‌گردد و این موضوع می‌تواند برای آموزش‌های طراحی شده به منظور تقویت مهارت‌های اخلاقی حساب‌رسان با در نظر گرفتن جنبه‌های جدید راهگشا باشد. همچنین، با توجه به تأثیر تهدید استقلال ناشی از فشارهای سیاسی بر شدت اخلاقی، حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور و با

در نظر گرفتن تفاوت عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان این سازمان با سایر حسابرسان (موزر، ۲۰۰۹؛ جزیرسکی، ۲۰۱۰) پیشنهاد می‌گردد به منظور افزایش درک تهدیدهای استقلال و بهبود فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، شناخت کاملی از این عوامل صورت پذیرد و رهنمودهای اجرایی مربوط به آن علاوه بر استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور (استاندارد شماره ۲۳۰۰) و استاندارد اصول استقلال دیوان محاسبات کشور (استاندارد شماره ۲۱۰۰) در قالب رهنمودهای مرتبط با استقلال حسابرسان این سازمان متناظر با استاندارد شماره (۱۱) اینتوسای با توجه به شرایط خاص محیطی، قانونی و نهادی دیوان محاسبات کشور تدوین گردد. علاوه بر این یافته‌های پژوهش نشان داد که علیرغم تأثیر مثبت تهدیدهای استقلال بر شناخت مسئله اخلاقی و قضاوت اخلاقی، شواهدی از تأثیر معنادار آن بر نیت اخلاقی به منظور انتخاب گزینه‌های اخلاقی پیش‌رو و رفتار اخلاقی مشاهده نشده است. بر این اساس و به منظور بهبود و هدایت مناسب رفتارهای اخلاقی حسابرسان، پیشنهاد می‌گردد حفاظت‌های موثری در قبال تهدیدهای استقلال حسابرسان پیش‌بینی شده و حمایت‌های لازم از حسابرسان به منظور افزایش جسارت در بروز رفتارهای اخلاقی انجام شود. زیرا همانگونه که در مبانی نظری پژوهش اشاره شد بالا بودن حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی مطلوب تضمینی برای بروز رفتارهای اخلاقی مناسب محسوب نمی‌شود. در نهایت با توجه به یافته‌های فرضیه سوم پژوهش که بیانگر نقش خاص موضوع شدت اخلاقی در افزایش شناخت و درک مسئله اخلاقی ناشی از فشارهای سیاسی بود و باعث تأثیر مثبت فشارهای سیاسی بر نیت اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرسان شد، پیشنهاد می‌گردد آموزش‌های لازم به منظور بهبود درک مسئله شدت اخلاقی و فرآیندهای اخلاقی برای حسابرسان پیش‌بینی گردد. محدودیت ذاتی این پژوهش همانند سایر پژوهش‌های اخلاقی حوزه حسابداری و حسابرسی استفاده از سناریوی فرضی برای سنجش متغیرها و عدم امکان سنجش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان در شرایط واقعی است.

یادداشت‌ها

- 1- International Organization of Supreme Audit Institutions
- 2- Lima Declaration on SAI Independence
- 3- Mexico Declaration on SAI Independence
- 4- International Federation of Accountants (IFAC)
- 5- social cognitive theory
- 6- Magnitude of consequences
- 7- Social consensus
- 8- Probability of effects
- 9- Proximity
- 10- Temporal immediacy
- 11- Concentration of effects
- 12- Composite Reliability (CR)

13- Average variance extracted

14- Fornell-Larcker

کتابنامه

۱. آذر، عادل، حبشی، نعمت (۱۳۹۶). ارائه الگویی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۶): ۵-۴۰.
۲. امانی، جواد، خضری آذر، محمودی، حجت (۱۳۹۱). معرفی مدل یابی معادلات ساختاری به روش حداقل مجزورات جزئی (PLS-PM) و کاربرد آن در پژوهش‌های رفتاری. مجله برخط دانش روان‌شناختی، ۱(۳): ۲۳-۶۴.
۳. بنی‌مهد، بهمن و بیگی هرچگانی، ابراهیم (۱۳۹۱)، رابطه بین ارزشهای فردی و نیات اخلاقی حساب‌رسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، (۴): ۱-۱۰.
۴. حاجیها، زهره و راشکی گزمه، علی (۱۳۹۶)، رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم‌گیری و رفتار مدیران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، (۲): ۱۵۵-۱۶۰.
۵. حساس یگانه، یحیی و کاظم پور، احسان (۱۳۹۲)، رابطه سطح مهارت حساب‌رسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، فصلنامه پژوهشهای تجربی حسابداری، (۱۰): ۵۳-۷۰.
۶. رضوی زاده نفیسه، نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۹۵). تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حساب‌رسان. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۱ (۲): ۱۲۳-۱۳۵.
۷. ساریخانی، مهدی، ایزدی نیا، ناصر، دائی کریم زاده، سعید (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی. دانش حسابداری مالی، ۶(۱): ۷۵-۱۰۵.
۸. سلیمانی، سمیه، شورورزی، محمدرضا، نوری توپکانلو، زهرا (۱۳۹۷). تأثیر تهدیدها بر استقلال حساب‌رسان. دانش حسابداری مالی، ۵(۳): ۶۹-۸۰.
۹. صدری، مسیح اله، علی احمدی، سعید (۱۳۹۸). تأثیر فشار بودجه زمانی و فشار صاحبکار بر قضاوت حساب‌رس با تأکید بر هوش هیجانی. دانش حسابداری مالی، ۶(۳): ۱۱۹-۱۳۹.
۱۰. عباس زاده محمدرضا، محمدی، جمال. (۱۳۹۳). بررسی عوامل موثر بر افزایش استقلال حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه حسابداری مالی، ۶ (۲۱): ۱-۲۸.
۱۱. کاشانی پور، محمد، کرمی، غلامرضا، خنیفر، حسین، شعبانی، کیوان (۱۳۹۸). بررسی قصد هشداردهی حساب‌رسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۸): ۶۳-۹۱.
۱۲. گلدوست، مجید، طالب نیا، قدرت الله، اسماعیل زاده مقری، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون، رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۷). ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی

- حسابداران نسبت به هشداری تخلفات مالی در بخش عمومی. مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۵(۳): ۱-۲۳.
۱۳. ملکیان، اسفندیار، قربانی، هادی، صالح آبادی، مهری. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی. دانش حسابداری. ۱۸(۷۳): ۵۵-۷۷.
۱۴. مهرانی ساسان، ثقفی علی، موسی خانی محمد، سپاسی سحر (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران. اخلاق در علوم و فناوری. ۶(۳): ۶-۱۲.
۱۵. نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر سازه های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران، دو فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۴): ۹۷-۱۲۱.
۱۶. نقش بندی، نادر، حبیب طلب، فاطمه (۱۳۹۷). تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۴(۳): ۲۶-۴۴.

References

1. Abas Zadeh, M., & Mohamadi, J. (2014). Investigating the effective factors on increasing the independence of auditors of Supreme Audit Court. Quarterly Financial Accounting, 6(21): 1-28. (in persian).
2. Amani, J., Khezri, A., & Mahmoodi, H. (2013). Introduction of structural equation modeling by PLS-PM method and its application in behavioral research. Online Journal of Psychological Science, 1(3), 23-64. (in persian).
3. Arnold, D. F., Dorminey, J. W., Neidermeyer, A. A. & Neidermeyer, P. E. (2013), 'Internal and external auditor ethical decision making', managerial Auditing Journal, 28(4): 300-22.
4. Arnold, V., Collier, P., Leech, S., & Sutton, S. (2001). The impact of political pressure on novice decision makers: are auditors qualified to make going concern judgements?, Critical Perspectives on Accounting, 12(3), 323-338.
5. Azar, A., & Habashi, N. (2018). Representation an effective model for auditing the public sector of the Supreme Audit Court of the Islamic Republic of Iran. Journal of Audit Science, 17(66), 5-40. (in persian).
6. Barnett T. & Valentine S. (2004), 'Issue contingencies and marketers' recognition of ethical issues, ethical judgments and behavioral intentions', Journal of Business Research, Vol. 57, No. 4, pp. 338-46.
7. Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2017), 'New insights into underreporting of time: the audit partner context', Accounting, Auditing & Accountability Journal, 28(4), 494-514.
8. Bandura, A. (1986), 'The explanatory and predictive scope of self-efficacy theory', Journal of Clinical and Social Psychology, 4(3), 73-359.

9. Banimahd, B., & B7eigi Harchegani, E. (2013). The relationship between personal values and ethical intentions of auditors. *The Journal of Ethics in Science and Technology*, 7(4), 1-10. (in persian).
10. Carey, J. (1970). "The Rise of the Accounting profession: To Responsibility and Authority", 1937-1969, (New York).
11. 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), 74-455.
12. Chi, W., Huang, H. & Liao, Y. (2012), 'The effect of auditor tenure and client importance on discretionary accruals – evidence from audit-partner based data in Taiwan', available at: <http://www.aaahq.org> (accessed on 17 September 2010).
13. Cohen, J. R. Pant, L. W. & Sharp, D. J. (1995). An international comparison of moral constructs underlying auditors' ethical judgments. *Research on Accounting Ethics*, vol. 1, 97-126.
14. DeAngelo, L. E. (1981), 'Auditor size and audit quality', *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 99-183.
15. Espinosa-Pike, M., & Barrinkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict, *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review* 19(1), 10-20.
16. Farmer T, Rittenberg L, Trompeter G (1987). A investigation of the impact of economic and organization factors in auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 7(1): 1-14.
17. Fagbemi, T, O. (2020). Impact of Environmental, Demographical and Personal Factors on Auditors' Ethical Decision Making in Nigeria. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad – Economics Series*. 30(3), 35-58.
18. Fiske, S. T. & Taylor, S. E. (1991), *Social Cognition* (2nd edn). New York: McGraw-Hill.
19. goldoost, M., talebnia., Esmaelzadeh mogharri, A., rahnamaye roodposhti, F., royae, R. (2018). Evaluating the Effect of Ethical awareness and Intuition on the Ethical Judgment of Accounting Professionals Workers on the Whistle-blowing of Financial Violations in the Public Sector. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 1-24. (in persian).
20. Hamzah Idris, M., Jamali, H., & Sjahrudin, H. (2019). Investigating the moderating role of knowledge: The relationship between auditor's experience and ethical judgment. *Advances in Social Sciences Research Journal*, 6(2), 33-51.
21. Hajiha, Z., & Rashki Gazme, Ali. (2018). The Relationship between Situational Aspects of Accountants and Decided to Whistle Blow Unethical Acts . *The Journal of Ethics in Science and Technology*, 13(2), 1-10. (in persian).
22. Haron, H., Ismail, I. & Na, A. L. (2015). The effect of moral reasoning, exposure to ethics and perceived ethical climate on ethical judgment of auditors in Malaysia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 8, No. 2, pp. 25-65.
23. Hunt AK, Lulseged A (2007). Client importance and non- Big 5 auditors reporting decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(2): 212-248.

24. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2019), Developing a Useful SAI Framework, International journal of government auditing, 40(2).
25. International Federation of Accountants (IFAC), Code of ethics for professional accountants (revised 2011), available at:<http://www.ifac.org>.
26. Jezierski, J. (2010). SAI independence in practice – experiences from INTOSAI Regional Working Groups. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 81-84.
27. Johari, R. J., Mohd. Sanusi, Z & Vincent K. Chang . (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.
28. Johari, R. J., Mohd. Sanusi, Z., Abdul Rahman, R. & Omar, N. (2013), 'Auditors' independence, experience and ethical judgments: the case of Malaysia', Journal of Business and Public Policy, 8(1), 19–100.
29. Jones, T. M. (1991), 'Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model', Academy of Management Review, 16(2), 366–95.
30. Karcher, J. N. (1996). Auditors' ability to discern the presence of ethical problems. Journal of Business Ethics, 15(10), 50–1033.
31. Kazem Pour, E., & Hassas Yeghaneh, Y. (2013). Relation between auditors 'expertise and ethical sensitivity and moral judgment. Empirical Research in Accounting, 3(2), 53-70. (in persian).
32. Kashanipour, M., Karami, G., Khanifar, H., & Shabani, K. (2020). Study of whistleblowing intention of independent auditors about misconduct: An Application of Theory of Planned Behavior. Iranian Journal of Value and Behavioral Accounting, 4 (8), 63-91. (in persian).
33. Latan, Hengky., Chiappetta Jabbour, Charbel., & Beatriz Lopes, Ana. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. Journal of Business Ethics, DOI: 10.1007/s10551-017-3534-2
34. Leitsch, D. L. (2004). Differences in the perceptions of moral intensity in the moral decision process: An empirical examination of accounting students. Journal of Business Ethics, 53(3), 23–313.
35. Malekian, E., Ghorbani, H., & Sale Abadi, M. (2019). The effect of auditor independence on the weakness of internal controls after the adoption of internal control guidelines. Journal of Audit Science, 18(73), 55-77. (in persian).
36. Mehrani, S., Saghafi, A., Musa Khani, M., & Sepasi, S. (2012). Factors Affecting the Ethical Decision Making of Iranian Certified Public Accountants. The Journal of Ethics in Science and Technology, 6(3), 6-12. (in persian).
37. Mautz R. and H .Sharaf, (1961). The Philosophy of Auditing. (American Accounting Association).
38. Martins, A.H. (2010). Central elements of and prerequisites for independent SAIs in the light of the lima declaration of Guidelines on Auditing Precepts and

the Mexico declaration on SAI Independence. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 63-67.

39. Moser, J. (2009). Responsibilities, Challenges and Contributions of INTOSAI and External Government Audit Institutions to enhance Transparency, Accountability and Good Governance. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 13-18.

40. May, D. R. & Pauli, K. P. (2002). The role of moral intensity in ethical decision-making: a review and investigation of moral recognition, evaluation and intention. *Business and Society*, 41(1), 85-118.

41. Moores, T. T. & Chang, J. C. (2006). Ethical decision making in software piracy: initial development and test of a four component model. *MIS Quarterly* 30(1), 167-80.

42. Namazi, M., Ebrahimi, F. (2018). Investigating the Effect of Personal and Social Factors on the Perceived Moral Intensity by Accountants. *Iranian Journal of Value and Behavioral Accounting*, 2 (4), 97-121. (in persian).

43. Naghsh Bandi, N., & Habib Talab, Fateme. (2019). The Impact of ethical orientation on Auditors' ethical Decision Making Process. *The Journal of Management and Accounting Studies*, 4(3), 26-44. (in persian).

44. Navaiseh, M.A., Navaiseh, M. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*, 8(8), 141-149.

45. Nelson M, Elliott J, Tarpley R (2002). Evidence from auditors about managers and auditors earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77: 175-203.

46. Owghani, A, A., Hajiha, Z., Royae, R., Vakilifard, H. (2020). Investigating the Impact of Ethical Ideology and the Threat of Self-Interest on Ethical Decision-Making of Auditors. *International Journal of Ethics & Society (IJES)*, 1 (4) :20-14

47. Oxner. m. m. (2006). Is ethical judgment a dimension of auditor expertise. Edmonton, Alberta, phd Thesis. Edmonton alberta UN.

48. Ping Ye, Elizabeth, C., & Simnett, R. (2011). Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Journal of Practice & Theory*: February 2011, 30, (1), 121-148.

49. Razavi Zadeh, N., & Nonahal Nahr, A.A. (2016). The Impact of Intellectual Capital and Environment Consequences on Auditors' Ethical Behavior. *The Journal of Ethics in Science and Technology*, 11(2), 1-10. (in persian).

50. Rest, J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*, New York: Praeger.

51. sadri, M., aliahmadi, S. (2019). The Effect of Time Budget Pressure and Client Pressure on the Auditor's Judgment with Emphasis on Emotional Intelligence. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(3), 119-139. (in persian).

52. Sarikhani, M., Izadnia, N., Daei-Karimzadeh, S. (2019). Investigating the Whistle-blowing Intentions Using the Theory of Planned Behavior and Moderating Role of Moral Intensity. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(1), 75-105. (in persian).

53. Shafer, W. E., Morris, R. E. & Ketchland, A. A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 14(3), 254-77.
54. Singhapakdi, A., Vitell, S. J. & Kraft, K. L. (1996). Moral intensity and ethical decision-making of marketing professionals. *Journal of Business Research*, 36 (3), 245-55.
55. soleimani, S., shorvarzi, M., noori tupkanloo, Z. (2018). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 69-80. (in persian).
56. Valentine, S. R. & Bateman, C. (2011). The impact of ethical ideologies, moral intensity and social context on sales based ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*, 102(1), 155-68.
57. Zakaria, M., Haron, H. & Ismail, I. (2010). Knowledge of ethics, perceived ethical problems and ethical judgments. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 8(1), 50-64.

بسمه تعالی

با سلام و احترام

پاسخ دهنده ارجمند

این پرسشنامه جهت انجام کار پژوهشی می‌باشد و نتایج آن پس از گردآوری نظرات، 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. پیشاپیش از همکاری شما نهایت سپاس را دارم.

سوالات عمومی:

- (۱) جنسیت: زن مرد
- (۲) مدرک تحصیلی: کارشناسی کارشناسی ارشد دکترا تخصصی
- (۳) سابقه کار: سال
- (۴) سمت: حسابرس ارشد و همتراز سر حسابرس و همتراز سر حسابرس ارشد و همتراز
- معاون، مدیرکل و بالاتر
- (۵) رشته تحصیلی: حسابداری اقتصاد مدیریت حقوق

شما مشغول حسابرسی دستگاه اجرایی الف هستید. فرض کنید دستگاه تحت حسابرسی از جمله دستگاههای داری نفوذ سیاسی است. با توجه به این موضوع لطفاً سناریوی زیر را مطالعه کرده و به سئوالات مطرح شده از طیف ۱ تا ۵ پاسخ دهید.

سناریو ۱: در پیش نویس گزارش حسابرسی دستگاه اجرایی الف مواردی برای اولین بار منعکس شده و طبق قوانین و مقررات ذیربط، این موارد باید به دادسرای دیوان محاسبات ارسال شوند. کلیه موارد مرتبط با عدم رعایت رویه‌ها و سیاست‌های دستگاه اجرایی هستند. هر یک از موارد به صورت جداگانه کم اهمیت هستند. در حالیکه مجموع موارد با هم نشان دهنده عدم توجه به رویه‌ها و سیاست‌های دستگاه اجرایی هستند. مدیریت دستگاه اجرایی از مدیرکل (حسابرس کل) درخواست حذف موارد مورد اشاره از گزارش حسابرسی و دادسرای را نموده‌اند.

اقدام: مدیرکل (حسابرس کل) اقدام به حذف موارد مورد اشاره از گزارش حسابرسی و دادسرای می‌نماید.

سؤال	کاملاً مخالفم	نسبتاً مخالفم	نظری ندارم	نسبتاً موافقم	کاملاً موافقم
۱. آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که این اقدام مدیرکل (حسابرس کل) نادرست است؟					
۲. آیا به نظر شما، نظر بیشتر افراد حرفه این است که در این سناریو اقدام مناسبی انجام شده است؟					
۳. در مجموع ضرر وارده به خاطر اقدام مدیرکل (حسابرس کل) (در صورت وجود) بسیار اندک خواهد بود.					
۴. پیامدهای منفی این اقدام (در صورت وجود) بسیار جدی خواهد بود.					
۵. بعید است مدیرکل (حسابرس کل) به کسی نزدیک باشد که از این اقدام تأثیر منفی بپذیرد.					
۶. اقدام مدیرکل (حسابرس کل) بر همکاران وی اثر خواهد گذاشت.					
۷. اقدام مدیرکل (حسابرس کل) در آینده نزدیک ضرری به دنبال نخواهد داشت.					

سؤال	كاملا مخالفم	مخالفم	نسبتا مخالفم	نسبتا ندارم نظری	نسبتا موافقم	موافقم	كاملا موافقم
۸. اثرات منفی اقدام مدیرکل (حسابرس کل) (در صورت وجود) به سرعت احساس خواهد شد.							
۹. اقدام مدیرکل (حسابرس کل) به افراد بسیار اندکی (اگر نه هیچکس) ضرر خواهد رساند.							
۱۰. دامنه اثرات منفی این اقدام تعداد بالایی از افراد را در بر خواهد گرفت.							
۱۱. احتمال ضرررسانی اقدام مدیرکل (حسابرس کل) اندک است.							
۱۲. ضرررسانی اقدام مدیرکل (حسابرس کل) محتمل است.							

۱۳. به نظر شما تا چه اندازه این موقعیت دارای مسأله (معمای) اخلاقی است؟

هیچگونه مسأله ۱ ۲ ۳ ۴ ۵
 (معمای) اخلاقی ندارد. در بالاترین درجه است.

۱۴. اگر مدیرکل (حسابرس کل) موارد مورد اشاره را از گزارش حسابرسی و دادسرای حذف نماید، به نظر شما تا چه اندازه این اقدام از لحاظ رفتاری، قابل قبول است؟

از لحاظ اخلاقی قابل قبول است. ۱ ۲ ۳ ۴ ۵
 از لحاظ اخلاقی غیر قابل قبول است.

۱۵. با توجه به موقعیت بالا، به نظر شما مدیرکل (حسابرس کل) تا چه اندازه ممکن است تمایل به حذف موارد مورد اشاره از گزارش حسابرسی و دادسرای داشته باشد؟

این موارد را از گزارش حسابرسی و دادسرای ۱ ۲ ۳ ۴ ۵
 این موارد را از گزارش حسابرسی و دادسرای حذف نمی‌کند.

۱۶. در این سؤال، لطفا مشخص کنید در صورتی که شما در موقعیت مدیرکل (حسابرس کل) قرار بگیرید، به احتمال زیاد کدامیک از اقدامات زیر را انجام خواهید داد (لطفا فقط یک گزینه را انتخاب کنید)؟

۱ اقدام	با این موضوع محرمانه برخورد کرده و کلیه موارد را از گزارش حذف می‌کنم.
۲ اقدام	خیلی مودبانه از حذف موارد مندرج در گزارش حسابرسی خودداری می‌کنم.
۳ اقدام	موضوع را به نحو مقتضی به سایر همکاران مرتبط اطلاع داده و با آنها بحث می‌کنم.
۴ اقدام	کلیه موارد را در گزارش حسابرسی و دادسرای آورده و بررسی‌های بیشتری نیز در رابطه با آنها انجام خواهم داد.