

## عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان داخلی

احسان رحمانی نیا

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران  
ehsanrahmaninia@gmail.com

احمد یعقوب نژاد

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
yaghoobacc@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۵/۰۲ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۲۱

### چکیده

حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد. لذا بررسی فرآیند تصمیم‌گیری حساب‌رسان داخلی و علی‌الخصوص اتخاذ تصمیمات اخلاقی توسط آنان، با توجه به آثار گسترده‌ای که بر سازمان و مدیریت آن خواهد داشت، از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. لذا با توجه به اهمیت موضوع و لزوم توجه به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حساب‌رسان داخلی، پژوهش حاضر، به صورت تجربی، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی توسط حساب‌رسان داخلی را مورد مطالعه قرار داده است.

جامعه آماری پژوهش، تمامی حساب‌رسان داخلی کشور می‌باشند که با توجه به میزان دسترسی به این افراد، ۳۰۰ نفر از حساب‌رسان داخلی شناسایی گردید که از این افراد نیز ۲۲۰ نفر به پرسش‌نامه‌های ارسالی پاسخ ندادند. بنابراین، نمونه نهایی پژوهش، شامل ۸۰ نفر از حساب‌رسان داخلی می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از توزیع پرسش‌نامه‌ها بین اعضای نمونه پژوهش، از تحلیل رگرسیون باینری - لجستیک در نرم‌افزار Eviews استفاده شده است.

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

واژه‌های کلیدی: آئین رفتار حرفه‌ای، تصمیم‌گیری اخلاقی، حساب‌رسان داخلی.

## ۱- مقدمه

نقش مهمی که حسابداری داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند آن را در زمره یکی از مشکل‌ترین حرفه‌ها قرار داده است. از این‌رو، حسابرسان داخلی به عنوان اعضای حرفه متعهد هستند تا مراقب منافع مشتریان خود باشند. پژوهشگران و صاحب‌نظران رفتار اخلاقی را به عنوان شرط بقای هر حرفه در نظر می‌گیرند. این مسأله به ویژه در مورد حسابداری داخلی حائز اهمیت است. حسابرسان داخلی مرتب در معرض رویارویی با مسائل اخلاقی هستند که می‌تواند استانداردهای آنان را به چالش بکشد. آن‌ها ممکن است با موقعیت‌های مواجه شوند که با وجود تحت فشار قرار گرفتن از جانب مدیریت ارشد، مجبوز به بی‌پرده سخن گفتن شوند. از سوی دیگر حسابرسان داخلی می‌تواند نقش اساسی در تقویت اصول اخلاقی سازمان ایفا کنند (لری و استوارت، ۲۰۰۷).

اقداماتی مانند تدوین آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان از جمله گام‌هایی است که حرفه به منظور تشویق اعضا در جهت تأمین منافع عموم و جلب نظر آنها برداشته است. پژوهش‌های بسیاری بیانگر این است که آئین رفتار حرفه‌ای نقش مهمی را در بهبود رفتار حرفه‌ای اعضای حرفه ایفا می‌کند اما مسأله‌ای که وجود دارد این است که عوامل گوناگونی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حرفه‌ای تأثیرگذار است و پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تنها عامل مؤثر بر این تصمیم‌گیری نیست. به عقیده صاحب‌نظران افراد در تصمیم‌گیری با این مسئله روبرو هستند: «چه چیزی بیش‌ترین اهمیت را دارد؟» در این ارتباط استدلال می‌شود چیزی که بیش‌ترین اهمیت را دارد تا حد زیادی مشاجره‌های درونی بین ارزش‌هایی است که فرد به آن پایبند است و چیزی که جامعه از حرفه انتظار دارد (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۹۲). بر این اساس می‌توان استدلال کرد که عوامل مختلفی بر رفتار اخلاقی افراد مؤثر است. مسأله رفتار اخلاقی حسابرسان به وسیله پژوهشگران بسیاری مورد توجه قرار گرفته است. بخش عمده‌ای از این پژوهش‌ها مربوط به ارزیابی عواملی است که می‌تواند بر رفتار اخلاقی و ادراک اخلاقی حسابرسان مؤثر واقع شود.

علی‌رغم اهمیت حیاتی اخلاقیات برای وظیفه حسابداری داخلی، مطالعات محدودی در این رابطه انجام شده است. به این ترتیب، انگیزه مطالعه حاضر، بررسی حساسیت حسابرسان داخلی به مسائل اخلاقی و آزمون این موضوع است که آیا می‌توان عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان داخلی را شناسایی نمود یا خیر. از این‌رو، این سؤال مطرح می‌شود که آیا، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی قابل شناسایی هستند؟

جایگاه اخلاق هر حرفه، امری حیاتی برای پذیرش آن در جامعه است (مینتز، ۱۹۹۵). آرمسترانگ (۱۹۹۳) معتقد است، رفتار و رعایت معیارهای اخلاقی را می‌توان به عنوان هسته علت وجودی هر حرفه در نظر گرفت. این امر برای حرفه حسابداری نیز مصداق خواهد داشت، در جایی که شکست اخلاقی می‌تواند عواقب اقتصادی قابل توجهی داشته باشد و موجب درماندگی مالی گسترده‌ای گردد. فرآیندهایی نظیر انتشار آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای (هیئت استانداردهای اخلاقی و حسابداری حرفه‌ای، ۲۰۰۶)، برپایی کمیته‌های انضباطی برای حسابداران رسمی و اعمال تحریم‌های حرفه‌ای، گام‌هایی است که حرفه به منظور تشویق اعضا به اعمال آئین رفتار حرفه‌ای و این‌که در جامعه این طور به نظر برسند که به آئین رفتار حرفه‌ای عمل می‌کنند، برداشته است.

یک شاخه از حرفه حسابداری که نقش مهمی در وضعیت فعلی حرفه دارد، حسابداری داخلی است (ریدلی، ۲۰۰۴). انجمن حسابرسان داخلی، همانند سایر شاخه‌های حرفه، آئین رفتار حرفه‌ای دارد که برای ایجاد و ارتقای فرهنگ اخلاقی در حسابداری داخلی، طراحی شده است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۰). آئین رفتار حرفه‌ای، اصول راهبری، صداقت، بی‌طرفی، رازداری و صلاحیت حرفه‌ای را به همراه یک سری قواعد دیگر که مبتنی بر این اصول می‌باشند را دربر می‌گیرد. اصول اخلاقی، به دو دلیل، دارای اهمیت ویژه‌ای برای حسابرسان داخلی است. نخست این‌که، حسابرسان داخلی مکرراً با مسائل اخلاقی مواجهند که می‌تواند استانداردهای آنان را به چالش بکشند (لارکین، ۲۰۰۰؛ گودوین و یئو، ۲۰۰۱؛ تامسون، ۲۰۰۳). این امکان وجود دارد که حسابرسان داخلی با شرایطی مواجه گردند که آنان را ملزم به سخن گفتن و اظهارنظر کند (باریر، ۲۰۰۳) و این امر همیشه آسان نخواهد بود، به‌ویژه زمانی که فشار از جانب مدیریت ارشد وارد می‌شود، مبنی بر این‌که "در مسیر رودخانه حرکت کن و ایجاد موج نکن!" (براون و همکاران، ۲۰۰۳؛ جنینگز، ۲۰۰۳؛ مولر، ۲۰۰۴). دوم، از حسابرسان داخلی به عنوان سنگ بنای نظام راهبری شرکتی، انتظار می‌رود که در راستای تنظیم امور شرکت و کمک به حصول اطمینان از این‌که رفتار اخلاقی از بالا به پایین در بین کارمندان جریان دارد، با کمیته حسابداری داخلی، هیئت مدیره و مدیریت ارشد همکاری نماید (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۳؛ براون و همکاران، ۲۰۰۳؛ بایلی و همکاران، ۲۰۰۳).

و خوی‌ها تعریف شده و علم اخلاق عبارتست از علم معاشرت با خلق و آن از اقسام حکمت عملیه است و آن را تهذیب اخلاق و حکمت خلقیه نیز نامند.

یکی از بهترین تعریف‌ها از اخلاق از دیدگاه اسلامی، تعریفی است که استاد مطهری در این زمینه بیان داشته است. به عقیده ایشان علم اخلاق، علم زیستن یا علم به این است که چگونه باید زیست تا زندگی سراسر ارزشمند و مقدس و متعالی باشد (مهرآدین، ۱۳۷۲). از این‌رو، اخلاقیات به عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها، بایدها و نبایدها می‌تواند نقش مهمی را در مدیریت اثربخش امور و سازمان‌ها ایفا کند. انضباط کاری، مهرورزی، دادورزی، معاشرت سازنده، مشاورت، تواضع، وفای به عهد، خدمت‌گزاری، مدارا از جمله شیوه‌های مطلوب اخلاقی مورد تأکید اسلام در مدیریت سازمان‌ها محسوب می‌شود که جهت تحقق آن‌ها تدوین منشور اخلاقیات و عملی ساختن آن در سازمان‌ها ضروری است. در این راستا با ایجاد ضمانت‌های اجرایی و نهادینه کردن رفتار اخلاقی در سازمان می‌توان اخلاقیات و اصول اخلاقی را در سازمان تقویت کرد که در صورت تحقق این امر کاهش تبعیض، بی‌عدالتی، نارضایتی، افزایش روحیه سازمانی و تعهد کارکنان از یک‌سو، رشد و تعالی انسان‌ها، بالندگی سازمان‌ها و پیشرفت جامعه را از سوی دیگر موجب خواهد شد (عباس زاده، ۱۳۸۵). تئوری‌های اخلاقی می‌توانند رویکردی معتدل و نظام‌مند پیرامون مشکلات اخلاقی ارائه کند و قضاوت‌های عملی ما را که برای تصمیم‌گیری نیاز داریم، شکل دهد. زیرا قضاوت‌های ما نیازمند دانش و آگاهی است که از تئوری‌ها به دست می‌آید. تئوری‌های اخلاقی درصدد هستند تا خیلی سریع تناسب اخلاقی مناسبی در سازمان‌ها ایجاد کنند.

## ۲-۲- فلسفه اخلاق شخصی

تفاوت‌های فردی باید به هنگام بررسی قضاوت‌های اخلاقی مورد توجه قرار گیرد. اگر چه نگرش‌های متفاوتی برای تشریح تفاوت‌های فردی در متون اخلاقی ارائه شده است اما پژوهشگران و صاحب‌نظران معتقدند که تفاوت‌های فردی در انجام قضاوت‌های اخلاقی را می‌توان به وسیله دو فلسفه اخلاقی قی آرمان‌گرا و نسبی‌گرا تشریح کرد (اسلنکر و فورسیز، ۱۹۷۷). نسبی‌گرایی فلسفه‌ای اخلاقی است که از منظر آن مجموعه‌ای جهان‌شمول از قوانین و معیارهای اخلاقی وجود ندارد. نسبی‌گرایان معتقدند که راه‌های بسیاری برای حل مسائل اخلاقی وجود دارد و نسبت به اصول اخلاقی خاص تردید دارند. آرمان‌گرایان دارای دیدگاهی آزمانی هستند و معتقدند که نتیجه‌های خوب همیشه دست‌یافتنی است و

کولان و کانالی (۲۰۰۸) معتقدند، دست کم در برخی شرایط، پشیمانی موردانتظار مرتبط با اقدام نامناسب، می‌تواند به تصمیم‌گیری برای گزینش گزینه اخلاقی کمک کند. با توجه به این مطلب، این سؤال نیز مطرح می‌شود که آیا، احساس پشیمانی مورد انتظار، بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی موثر است؟

در خصوص مطالب پیش‌گفته، الگوهای سنتی گزینش فردی، فرض می‌کنند که افزودن گزینه‌های غیرقابل دسترس، تأثیری بر گزینش از بین سایر گزینه‌های موجود و در دسترس، ندارد (لیوس، ۱۹۵۹). این در حالی است که فارکوار و پراتکانیس (۱۹۸۷) بیان می‌دارند، گزینه‌های غیرقابل دسترسی، احتمال گزینش گزینه‌های اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. برم (۱۹۶۶) در نظریه واکنش روانشناختی خود، اظهار نمود که واکنش تصمیم‌گیران در قابل یک محدودیت در گزینه‌های انتخابی، به نسبت اهمیت موضوع مورد گزینش، متفاوت است. ژانگ و فیتزسیمونر (۱۹۹۹) با گسترش ادبیات موجود به سمت مبحث رضایت‌مندی، اظهار داشتند که رضایت‌مندی افراد هنگامی که تمامی گزینه‌ها در دسترس می‌باشند در قیاس با زمانی که حق انتخاب محدود است، بیش‌تر خواهد بود. با توجه به تأثیر پیش‌بینی شده محدودیت حق گزینش بر احساس رضایت‌مندی، می‌توان این موضوع را به احساس پشیمانی نیز بسط داد. بنابراین، در خصوص عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی، این سؤال مطرح می‌شود که آیا، هنگامی که محدودیت در حق گزینش برای حسابرسان داخلی در شرکت وجود داشته باشد، احساس پشیمانی حسابرس داخلی، کم‌تر خواهد شد؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### ۲-۱- اخلاق و اهمیت آن در تصمیم‌گیری‌ها

اخلاق در زبان لاتین به عنوان (Ethics) بیان می‌شود که از ریشه‌ای یونانی به معنای آداب و رسوم گرفته شده است. اما در زبان فارسی اخلاق از کلمه‌ای عربی بر وزن افعال و جمع واژه خلق گرفته شده است. خلق مجموعه صفات، ویژگی‌ها، حالات و خوی درونی که سرچشمه گفتار و رفتار انسان هستند، را گویند و به معنی بهبود روابط انسان با خدا (خدا محور)، با خود (خودباوری و عزت نفس) و با دیگران (مردم داری) می‌باشد.

در فرهنگ دهخدا اخلاق چنین تعریف شده است: «دانش بد و نیک خوی‌ها. یکی از سه بخش فلسفه عملیه، و آن تدبیر انسان است نفس خود را یا یک تن خاص را. که به معنی خلق

هدف‌های سازمانی و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. دامنه حسابرسی داخلی علاوه بر اینکه شامل حسابرسی رعایت، ارزیابی کنترل‌های داخلی، رسیدگی به تقلب و بررسی فرآیندهای عملیاتی می‌شود، بلکه مشورت‌دهی به مدیریت ارشد و مشارکت در مدیریت ریسک را نیز در بر می‌گیرد (موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۲؛ حاجیها و حقیقی، ۱۳۹۵). حسابرسی داخلی به عنوان یک سیستم کنترل داخلی، کمک موثری است در پیشگیری از تقلب و اشتباه یا کشف آن‌ها (کوکبی و همکاران، ۱۳۹۴). انجمن حسابرسان داخلی (۱۹۹۹) نیز به روشنی می‌گوید: "فعالیت حسابرسی داخلی باید در زمینه ارزیابی و همکاری در راستای بهبود مدیریت، راهبری، ریسک، و کنترل واحد تجاری باشد". تعریف اخیر، تمرکز وظایف حسابرسی داخلی را از یک فعالیت اطمینان‌بخشی به یک فعالیت ارزش‌افزا تبدیل می‌کند و تلاش دارد تا افراد حرفه حسابرسی داخلی را به سوی رویکردی استاندارد با معیارهای مشخص هدایت کند.

به دلیل رسوایی‌های مالی متعدد (انرون، وردکام، زیراکس و ...)، تأکید بر مسأله اخلاق در حسابداری در سال‌های اخیر مورد توجه قرار گرفته است. زیرا، علت بسیاری از این شکست‌ها به رفتارهای غیراخلاقی یا حداقل غیرحرفه‌ای بخش‌هایی از حسابرسان مربوط می‌شود (کلیکمان، ۲۰۰۳). اگر فرهنگ اخلاقی ایجاد می‌شد و حسابرسان به صورت مسئولانه رفتار می‌کردند، رفتارهای غیراخلاقی منجر به شکست‌ها و رسوایی‌های مالی نمی‌شد (مهدوی و همکاران، ۱۳۹۲). در این راستا، حسابرسی داخلی به‌عنوان یک حوزه از حرفه حسابرسی، که در داخل سازمان ایفای نقش می‌کند، به مراتب بیش از حسابرسی مستقل در معرض خطرات اخلاقی قرار دارد.

فلانگن و کلارک (۲۰۰۷) معتقدند، شیوه‌های تصمیم‌گیری، فراتر از استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری است. در واقع، این فرایندهای تصمیم‌گیری درونی (که همیشه خارج از کنترل قواعد برون سازمانی تجویزی قرار دارد) است که در نهایت جایگاه حرفه‌ای حسابداران را مشخص می‌کند. نهادهای حسابداری هرگز قادر به تدوین قواعدی نخواهند بود که به تصمیم‌های خوب منجر شود.

اخلاق در حسابداری و حسابرسی به معنای رعایت مفاهیمی همچون: عدالت، انصاف، حقیقت، برابری، بی‌طرفی و اجتناب از سونگری می‌باشد. مفهوم اخلاق در سطح قانون‌گذاری حکم می‌کند که تدوین کنندگان استانداردهای

حقایق اخلاقی و به تبع آن اوصافی نظیر خوب و بد و فضایل و دارای رذایل اخلاقی در عالم وجود دارد که باورها، گرایش‌ها، امیال و احساسات بشر مستقل است. بر اساس تعالیم دین مبین اسلام، ارزش‌های اخلاقی زمان شمول و مکان‌شمول نبوده و دارای معیارهای دائمی و واقعی هستند (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۹۲).

### ۲-۳- جایگاه اخلاق در حسابرسی

اهمیت اخلاق در حرفه حسابرسی می‌تواند از دو منظر مورد توجه قرار گیرد. بُعد اول، توجه به سوگند نامه جامعه حسابداران رسمی ایران است و بعد دوم آیین رفتار حرفه حسابداران رسمی می‌باشد. حسابرسان نیز مانند افراد شاغل در سایر حرفه‌ها دارای مسئولیت‌های اخلاقی خاصی می‌باشند و باید علاوه بر داشتن تخصص کاری اصول اخلاقی حاکم بر حرفه خود را رعایت کنند. سوگند نامه جامعه حسابداران رسمی نشان دهنده حساسیت‌های موجود در خصوص رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابرسی است.

هدف اصلی تدوین آیین رفتار حرفه‌ای ارائه رهنمودهای لازم به اعضاء برای حفظ شخصیت حرفه‌ای و اعمال رفتار به گونه‌ای است که کیفیت ضوابط را بهبود بخشد. تحقق اهداف مذکور مستلزم تأمین موارد زیر است (مکارم و صفاریان، ۱۳۹۰):

- ۱) اعتبار: جامعه به اطلاعات معتبر و قابل اتکاء نیازمند است،
  - ۲) حرفه ای بودن: افراد شاغل در حرفه باید به سهولت توسط افراد ذی‌نفع قابل شناسایی باشند،
  - ۳) کیفیت خدمات: خدمات ارائه شده توسط حسابداران رسمی باید با بالاترین کیفیت ممکن انجام شود و
  - ۴) اطمینان: استفاده‌کنندگان از خدمات رسمی باید از وجود چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای مطمئن شوند.
- بنابراین، سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران و آیین رفتار حرفه ای حسابداران رسمی (شامل اصول بنیادی و احکام حرفه‌ای) تماماً مؤید این موضوع هستند که مقوله اخلاق در انجام وظایف حسابرسان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. به بیان دیگر آیین رفتار حرفه‌ای با این هدف تدوین شده است که حسابرسان در انجام وظایف خود مقوله اخلاق رعایت نمایند.

### ۲-۴- حسابرسی داخلی و جایگاه اخلاق در آن

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود در راستای دستیابی به

کردن فرزندانشان در زمان کنونی، پشیمان نشوند تصمیم می‌گیرند که در زمان کنونی فرزندان خود را واکسینه نمایند. از سوی دیگر برخی از والدین که به احساسات آتی خود (مانند احساس پشیمانی به دلیل اتخاذ تصمیمات نامناسب در زمان حال) توجه ندارند، ممکن است فرزندان خود را در زمان کنونی واکسینه نکنند. از این رو احساس پشیمانی مورد انتظار می‌تواند افراد را به انجام یک عمل صحیح در زمان حال ترغیب نماید.

با توجه به نقش احساس پشیمانی مورد انتظار در تصمیم‌گیری‌های کنونی افراد، به لحاظ نظری می‌توان چنین استنباط نمود که احساس پشیمانی مورد انتظار حسابرسان داخلی بر اتخاذ تصمیمات مختلف توسط آن‌ها در زمان کنونی تأثیر گذار است. به عبارت دیگر انتظار بر این است که حسابرسان داخلی آینده‌نگر که به احساسات آتی خود توجه می‌کنند، برای آن‌ها که در آینده احساس پشیمانی نکنند، کوشش می‌کنند تا در زمان کنونی تصمیمات خود را به شیوه مناسب و براساس اصول و موازین اخلاقی اتخاذ نمایند. از این رو، به لحاظ نظری چنین استنباط می‌شود که احساس پشیمانی مورد انتظار یکی از عوامل توسعه دهنده تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان در زمان کنونی است. استدلال فوق مبتنی بر این فرض است که احساسات، بخشی مهم از تصمیم‌گیری می‌باشد. بارون (۱۹۹۲) معتقد است، در بسیاری از شرایط، افراد فکر می‌کنند که واکنش‌های احساسی آنان، مطابق با باورهای هنجاری‌شان خواهد بود. در سایر شرایط، افراد این تصور را دارند که واکنش‌های احساسی آنان، بخشی از زندگی‌شان است. وی بیان نمود که باورهای هنجاری و احساسات موردانتظار، بر تصمیمات تأثیرگذارند. با این وجود پذیرش چنین استدلالی، نیازمند بررسی تجربی در این زمینه است که در پژوهش حاضر به این مقوله پرداخته شده است.

در مثال مربوط به واکسینه کردن فرزندان توسط والدین، چنانچه والدین با محدودیت‌های غیر قابل کنترلی همچون قحطی واکسن مواجه باشند و به همین دلیل فرزندان خود را واکسینه نکنند، چنین جریانی می‌تواند احساس پشیمانی آن‌ها را در آینده کاهش دهد. زیرا، عدم واکسینه کردن فرزندان در اختیار و کنترل آن‌ها نبوده است. از این رو، محدودیت‌ها می‌توانند بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری در زمان کنونی تأثیر گذار باشند. در پژوهش حاضر، استدلال بر این است که در مورد تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی نیز چنین جریانی مصداق داشته باشد. به عنوان نمونه، چنانچه حسابرسان داخلی در تصمیم‌گیری‌های خود بر اساس موازین اخلاقی، با محدودیت‌های غیرقابل کنترل

حسابداری و حسابرسی مفهیمی همچون عدالت، حقیقت، انصاف، برابری، بی‌طرفی و پرهیز از سونگری را رعایت کنند و از سوی دیگر حسابداران و حسابرسان نیز به منظور انجام وظایف خود در سطح عمل، این مفاهیم را رعایت نمایند (اسکات، ۲۰۰۸؛ ریاحی بلکویی، ۲۰۱۳؛ شباهنگ، ۱۳۹۰).

بسیاری از ویژگی‌های اخلاقی پیش‌گفته، به شیوه‌های گوناگونی در حسابداری و حسابرسی عملیاتی شده‌اند. به عنوان مثال، بی‌طرفی و کامل بودن از جمله ویژگی‌های اطلاعات قابل اتکا می‌باشد. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی بارها مقرر کرده است که تمام حسابداران باید اطلاعات حسابداری را بصورت کامل، بی طرفانه و منصفانه و عاری از هر گونه سونگری ارائه نمایند (شباهنگ، ۱۳۹۰).

در حسابرسی مفهوم اخلاق با رعایت آئین رفتار حرفه‌ای عملیاتی می‌شود. به عبارت دیگر چنانچه حسابرسان وظایف خود را بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای انجام دهند، چنین استنباط می‌شود که رفتار آن‌ها اخلاقی بوده است (رویایی و همکاران، ۱۳۹۱).

حسابرسی (از جمله حیطه حسابرسی داخلی) مستلزم قضاوت و تصمیم‌گیری است و حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود به طرق مختلف با تصمیم‌گیری سروکار دارند. به عبارت دیگر تصمیم‌گیری وظیفه‌ای است که حسابرسان سایر وظایف خود را بر اساس آن انجام می‌دهند. زیرا در حسابرسی انجام هر وظیفه‌ای مستلزم انتخاب و گزینش از میان راهکارهای موجود است و چنین اقدامی تصمیم‌گیری محسوب می‌گردد.

تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را می‌توان نوعی تصمیم تعریف نمود که حسابرسان داخلی با توجه به ملاحظات اخلاقی آن‌را اتخاذ می‌کنند. به عبارت دیگر چنانچه تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی بر اساس ملاحظات و مفاهیم اخلاقی (نظیر بی‌طرفی، دستکاری، رازداری و غیره) صورت گیرد به چنین فرایندی تصمیم‌گیری اخلاقی اطلاق می‌گردد.

## ۲-۵- احساس پشیمانی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و محدودیت در حق گزینش

در بسیاری از مطالعات علوم رفتاری این موضوع اثبات شده است که بین احساسات مورد انتظار افراد در آینده و تصمیم‌گیری آن‌ها در زمان کنونی ارتباط وجود دارد. به عنوان مثال کانالی و رب (۲۰۰۴) بیان می‌دارند، تصمیم‌گیری والدین در خصوص واکسینه کردن فرزندانشان تابعی از احساس پشیمانی مورد انتظار آن‌ها به علت عدم واکسینه نمودن است. به عبارت دیگر والدین برای آن‌ها که در آینده از عدم واکسینه

شخصی حسابرسان داخلی و حسابداران مدیریت متفاوت از یکدیگر است، به طوری که حسابداران مدیریت مطلق‌گراتر از حسابرسان داخلی هستند و حسابرسان داخلی ذهنی‌گراتر از حسابداران مدیریت هستند. همچنین، فلسفه اخلاقی شخصی حسابداران مدیریت بستگی به موقعیت شغلی و محیط اخلاقی سازمان دارد که این همبستگی در مورد محیط اخلاقی سازمان نسبت به موقعیت شغلی بیش‌تر است.

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

آکسر (۲۰۰۶) تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم و نیت مدیران را بر حساسیت اخلاقی حسابرسان مورد بررسی قرار داده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیش‌تر از حسابرسان نیمه ماهر است و فقط حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر تحت تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم قرار دارد. همچنین، نتایج حاکی از آن بود که حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در صورت تحریف عمدی صورت‌های مالی توسط مدیران، بیش‌تر از حسابرسان ماهر و در صورت تحریف سهوی، کم‌تر از حسابرسان ماهر است. کولان و کانالی (۲۰۰۸) به بررسی نقش عوامل مؤثر در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی افراد و به طور همزمان به کشف توجهی‌ها مهم تلقی شده در حل مشکلات اخلاقی، پرداختند. آنان بر اساس باور اتریزی، مبنی بر این‌که احساسات، عاملی مهم در گزینش بین گزینه‌ها است، سه سناریو درباره مشکلات مربوط به تجارت را در اختیار ۱۸۴ دانشجو قرار دادند و بررسی نمودند که: (۱) آنان چطور باید مسئله‌ای که با آن مواجهند را حل کنند و چطور حل خواهند کرد؛ و (۲) چه احساسی راجع به گزینش هر گزینه خواهند داشت. کولان و کانالی (۲۰۰۸) از این طریق، با استفاده از پرسشنامه، به ارزیابی سه احساس پشیمانی، آسودگی و رضایتمندی پرداختند.

لی (۲۰۱۱) به بررسی رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان پرداخت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوءگیری کم‌تری نسبت به منافع صاحبکاران خود دارند و در هنگام رسیدگی‌ها منافع همه افراد را مورد توجه قرار می‌دهند.

(مانند دخالت مدیرانی که موازین اخلاقی را رعایت نمی‌کنند) مواجه باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار حسابرسان داخلی کم‌تر می‌تواند بر تصمیم‌گیری آن‌ها در زمان کنونی تأثیر گذار باشد. از این‌رو، چنین استنباط می‌شود (انتظار می‌رود) که محدودیت حسابرسان در امر تصمیم‌گیری بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار آن‌ها و تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها در زمان کنونی تأثیرگذار است.

با این وجود به منظور پذیرش استدلال‌های فوق (تأثیر احساس پشیمانی حسابرسان داخلی بر تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها و تأثیر محدودیت حسابرسان داخلی بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار آن‌ها و تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها) لازم است این موضوع به لحاظ تجربی مورد آزمون قرار گیرد که در پژوهش حاضر به این مقوله نیز پرداخته می‌شود.

## ۲-۶- مروری بر پیشینه پژوهش

رست (۱۹۸۶) الگویی چهار جزئی برای توصیف رفتارهای اخلاقی ارائه نمود، این الگو شامل (۱) حساسیت اخلاقی (توانایی شناسایی مشکل اخلاقی)، (۲) قضاوت اخلاقی (توانایی تحلیل یک مشکل اخلاقی و اتخاذ تصمیمی اخلاقی)، (۳) انگیزش اخلاقی (به عنوان ارزیابی عوامل رقیب دخیل در اتخاذ یک تصمیم اخلاقی) و (۴) سیرت اخلاقی (صفات و جسارت-های اخلاقی است که شخص هنگام تصمیم‌گیری اخلاقی دارا می‌باشد) بود. جونز (۱۹۹۱)، الگوی رست (۱۹۸۶) را گسترش داد و عنوان داشت که علاوه بر موارد پیش‌گفته، شدت اخلاقی نیز تصمیم‌گیری و رفتار اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اتریزی (۱۹۸۸) الگویی برای تصمیم‌گیری ارائه نمود که افراد را به عنوان بازیگران منطقی نشان می‌دهد که تحت تأثیر عمیق ارزش‌های اخلاقی و احساسی خویش می‌باشند. وی اظهار نمود که گزینش‌های ما، به‌طور گسترده، و نه کاملاً، مبتنی بر احساسات و ارزش‌ها می‌باشند. بنابراین، دست کم بر اساس استدلال اتریزی (۱۹۸۸)، ارزش‌ها و احساسات ما به‌طور قابل ملاحظه‌ای، گزینش‌های ما را شکل می‌دهند.

آرمسترانگ (۱۹۹۳) در پژوهشی به بررسی عوامل حاکمیت شرکتی و تجربه حسابرسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی پرداخت. نتیجه پژوهش وی بیانگر رابطه مثبت و معنادار بین کیفیت حسابرسانی مستقل و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بود. همچنین، تجربه حسابرسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر بود.

زیگنفس و سینکپدکی (۱۹۹۴) در پژوهش دیگری فلسفه اخلاقی شخصی حسابرسان داخلی و حسابداران مدیریت را مقایسه کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که فلسفه اخلاقی

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مطالب مطرح شده در بخش مقدمه و مبانی نظری پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردند:

**فرضیه اول:** عواملی که به لحاظ نظری با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی در ارتباط هستند، به لحاظ تجربی نیز تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

**فرضیه دوم:** احساس پشیمانی مورد انتظار، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

**فرضیه سوم:** محدودیت در حق‌گزینش حسابرسان داخلی، بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیرگذار است.

**فرضیه چهارم:** الگوی رفتاری حسابرسان داخلی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی؛ از نظر ماهیت، از نوع همبستگی؛ از نظر زمان اجرا، گذشته‌نگر؛ از نظر منطق اجرا، استقرایی و از نظر ماهیت داده‌ها، یک پژوهش کیفی است. جامعه آماری پژوهش، تمامی حسابرسان داخلی کشور می‌باشند که با توجه به میزان دسترسی به این افراد، ۳۰۰ نفر از حسابرسان داخلی شناسایی شده که از این افراد نیز ۲۲۰ نفر به پرسش‌نامه‌های ارسالی پاسخ ندادند. بنابراین، نمونه نهایی پژوهش، شامل ۸۰ نفر از حسابرسان داخلی می‌باشند. به منظور گردآوری اطلاعات از شیوه میدانی استفاده شده است و ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسش‌نامه بوده است. به منظور تعیین روایی و پایایی پرسش‌نامه‌های مورد استفاده، از نظر متخصصین و خبرگان استفاده شده است. برای تعیین پایایی پرسش‌نامه از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید و ضریب به دست آمده برابر با ۰/۹۲ می‌باشد و چون این مقدار بیش از ۰/۷۰ است، بنابراین، می‌توان پرسش‌نامه را پایا و قابل اعتماد قلمداد کرد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از توزیع پرسش‌نامه‌ها، بین اعضای نمونه پژوهش، از تحلیل رگرسیون باینری- لجستیک و آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. لازم به ذکر است به منظور آزمون فرضیه‌ها، سطح اطمینان ۹۵ درصد در نظر گرفته شده است.

ماجد و قائم (۲۰۱۵) در مطالعه‌ای تحت عنوان مسئله پذیرش وظیفه حسابرسی داخلی: نقش فشار حاکمیت شرکتی و مدیریت منابع سازمانی، تلاش نمودند تا الگویی مفهومی به منظور کمک به بررسی واکنش وظیفه حسابرسی داخلی به فشارهای سازمانی حاکمیت شرکتی و سیستم‌های مدیریت منابع سازمانی ارائه نمایند. نتایج بررسی‌های آنان نشان داد که حاکمیت شرکتی و کنترل ناشی از مدیریت منابع سازمانی، می‌توانند تأثیری قابل توجه بر وظیفه حسابرسی داخلی داشته باشند.

حساس یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) به بررسی رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابرسان ماهر، حساسیت بیش‌تری نسبت به منافع افراد ذی‌نفع به ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه ماهر، تأثیر دارد.

مهدوی و ابراهیمی به ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران را مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌ها حاکی از آن بیان‌گر ضعف فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی و آگاه نبودن از آیین رفتار حرفه‌ای در میان حسابرسان مورد آزمون بود.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی رابطه عوامل مؤثر بر تصمیم‌های اخلاقی حسابداران رسمی پرداخته‌اند که نتایج این بررسی نشان می‌دهد ویژگی‌های فردی حسابرس، ویژگی‌های سازمان حسابرسی کننده و ویژگی‌های کار حسابرسی از عواملی هستند که بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان تأثیر گذارند.

مرادی و زکی‌زاده (۱۳۹۳) به مطالعه نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارش‌گری مالی پرداختند. یافته‌ها نشان داد، مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با هم تعامل دارند و بر انجام عمل غیراخلاقی تأثیر می‌گذارند. به‌طور خاص، یافته‌ها نشان می‌دهد احتمال این که حسابدار در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با شرایط دیگر، یک عمل غیراخلاقی انجام دهد، کم‌تر است.

در بررسی مطالعات قبلی انجام شده، پژوهش‌گر به پژوهشی که در خصوص موضوع پژوهش حاضر و یا حتی مشابه با آن باشد، برخورد ننموده است. بنابراین، موضوع مورد بررسی علاوه بر این که موجب توسعه ادبیات نظری خواهد شد، نخستین پژوهش در این زمینه محسوب می‌گردد.

جدول ۱- ضریب پایایی پرسش‌نامه

آماره	مقدار آماره	مقایسه با	نتیجه
آزمون	آزمون	۰/۷۰	
آلفای کرونباخ	۰/۹۲	بزرگتر	پرسشنامه تحقیق از پایایی برخوردار است

رابطه  

$$Y = \beta_0 + \beta_1 FL + \beta_n \text{Control Variables} + \varepsilon$$
 (۲)

که در آن:  
 Y: متغیر وابسته تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی؛  
 FL: متغیر مستقل احساس پشیمانی مورد انتظار حسابرسان داخلی؛  
 Control Variable: عبارت است از متغیرهای کنترلی الگو که شامل متغیرهای مستقل و معنادار الگوی رابطه (۱) می‌باشد. از این‌رو هر یک از متغیرهای  $X_1$  الی  $X_9$ ، به شرط معنادار بودن در رابطه (۱) به عنوان متغیر کنترلی در رابطه (۲) مورد استفاده قرار می‌گیرند و  $\varepsilon$ : عبارت است از باقیمانده (خطای) الگوی رگرسیون.

۵-۳- الگوی آزمون فرضیه سوم

در این الگو، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان به عنوان متغیر وابسته، متغیر احساس پشیمانی مورد انتظار حسابرسان به عنوان متغیر مستقل و متغیر محدودیت در حق‌گزینش به عنوان متغیر تعدیل‌گر وارد الگوی پژوهش شده‌اند.

رابطه  

$$Y = \beta_0 + \beta_1 FL + \beta_n \text{Control Variables} + \beta_2 LD + \beta_3 LD * FL + \varepsilon$$
 (۳)

که در آن:  
 Y: تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی؛  
 LF: احساس پشیمانی مورد انتظار حسابرسان داخلی؛  
 LD: متغیر تعدیل‌گر محدودیت در حق‌گزینش؛  
 Control Variable: عبارت است از متغیرهای کنترلی الگو که شامل متغیرهای مستقل و معنادار رابطه (۱) می‌باشد. از این‌رو، هر یک از متغیرهای  $X_1$  الی  $X_9$ ، به شرط معنادار بودن در رابطه (۱) به عنوان متغیر کنترلی در رابطه (۳) مورد استفاده قرار می‌گیرند و  $\varepsilon$ : عبارت است از باقیمانده (خطای) الگوی رگرسیون.

شرط اصلی در تحلیل یافته‌های حاصل از برآورد رابطه (۳) به منظور آزمون فرضیه سوم پژوهش، مثبت و معنادار بودن ضریب  $B_1$  می‌باشد. یعنی ابتدا تأثیر احساس پشیمانی مورد انتظار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی باید بصورت تجربی اثبات شود، و سپس تأثیر محدودیت حق‌گزینش، بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی به لحاظ تجربی مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به توضیحات فوق و با فرض مثبت و معنادار بودن  $B_1$  در رابطه (۳)، چنانچه در این الگو،  $B_3$  معنادار باشد، شواهدی مبنی بر تأثیرگذار بودن محدودیت حق‌گزینش

۵- الگوهای پژوهش

به منظور بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش، متناسب با هر فرضیه، از الگوی رگرسیونی باینری- لجستیک (Logit) استفاده شده است. علت استفاده از الگوی لجستیک، مصنوعی بودن متغیر وابسته پژوهش (تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی که با مقادیر صفر و یک عملیاتی می‌شود) و همچنین نرمال نبودن داده‌های مربوط به این متغیر می‌باشد. در ادامه، هر یک از این الگوها ارائه و تشریح گردیده‌اند:

۵-۱- الگوی آزمون فرضیه اول

متغیر مستقل در این الگو، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان که بر اساس پرسشنامه توزیعی شناسایی شده‌اند، می‌باشند.

رابطه  

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \beta_9 X_9 + \varepsilon$$
 (۱)

که در آن:

Y: تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی؛  
 $X_1$ : سن حسابرسان داخلی (آراس و همکاران، ۲۰۰۴)؛  
 $X_2$ : سطح تحصیلات حسابرسان داخلی (بالنتین و همکاران، ۲۰۱۱)؛  
 $X_3$ : سابقه حرفه‌ای حسابرسان داخلی (مارتینسن و همکاران، ۲۰۰۲)؛  
 $X_4$ : عضویت حسابرسان داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران (مارتینسن و همکاران، ۲۰۰۲)؛  
 $X_5$ : جنسیت حسابرسان داخلی (مارکز و همکاران، ۲۰۰۹)؛  
 $X_6$ : محیط اخلاقی شرکت (ماری و همکاران، ۲۰۰۷)؛  
 $X_7$ : انگیزش شغلی حسابرسان داخلی (لاک و لادام، ۱۹۹۰)؛  
 $X_8$ : کریتنر و کینیکی، ۲۰۰۴)؛  
 $X_9$ : فرهنگ سازمانی (فردریک، ۲۰۰۲)؛  
 $X_9$ : رضایت از سازمان (مودی و همکاران، ۱۹۷۹)؛  
 آرانیا و فریس، ۱۹۸۴) و  $\varepsilon$ : باقیمانده (خطای) الگوی رگرسیون می‌باشد.

۵-۲- الگوی آزمون فرضیه دوم

در این الگو، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان به عنوان متغیر وابسته و متغیر احساس پشیمانی مورد انتظار حسابرسان به عنوان متغیر مستقل وارد الگوی پژوهش شده‌اند.



حسابرس داخلی، بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بدست می‌آید.

حسابرس داخلی، بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بدست می‌آید.

#### جدول ۱- رتبه‌بندی متغیر تصمیم‌گیری اخلاقی

##### حسابرس داخلی

رتبه تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس داخلی	طبقه بندی
در این حالت تصمیم‌گیری اخلاقی توسط حسابرس داخلی مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، بیش از میانه امتیاز تمام پاسخ‌های ارائه شده توسط اعضای نمونه باشد.
در این حالت رتبه تصمیم‌گیری اخلاقی توسط حسابرس داخلی مورد نظر برابر با صفر خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، کم‌تر از میانه امتیاز تمام پاسخ‌های ارائه شده توسط اعضای نمونه باشد.

#### ۲-۶- سن حسابرس داخلی

عبارت است از یک متغیر کمی که بر اساس تعداد سال‌های حیات هر یک از اعضای نمونه و رتبه‌بندی مجدد سن حسابرسان داخلی به شرح جدول (۲) عملیاتی می‌شود.

#### جدول ۲- رتبه‌بندی سن اعضای نمونه

رتبه	تشخیص کیفی	سن
۱	خیلی کم	۲۰ الی ۲۹
۲	کم	۳۰ الی ۳۹
۳	متوسط	۴۰ الی ۴۹
۴	زیاد	۵۰ الی ۵۹
۵	خیلی زیاد	۶۰ و بالاتر

#### ۳-۶- سطح تحصیلات حسابرس داخلی

عبارت است از یک متغیر کیفی از نوع مصنوعی و چند وجهی که با توجه به جدول (۳) عملیاتی می‌شود.

#### ۴-۶- سابقه حرفه‌ای حسابرس داخلی

عبارت است از یک متغیر کمی که بر اساس تعداد سال‌های خدمت حسابرس داخلی در حرفه حسابرسی و رتبه‌بندی تعداد سال‌های خدمت حسابرسان داخلی به شرح جدول (۴) عملیاتی می‌شود.

#### ۴-۵- الگوی آزمون فرضیه چهارم

در این الگو، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان به عنوان متغیر وابسته و متغیر الگوی رفتاری شخصیتی حسابرس داخلی به عنوان متغیر مستقل وارد الگوی پژوهش شده‌اند.

$$Y = \beta_0 + \beta_1 T_1 + \beta_n \text{Control Variables} + \varepsilon \quad (4)$$

که در آن:

$T_1$ ؛ شامل  $T_1$  الی  $T_5$  که به ترتیب معرف متغیرهای شخصیت متفکر هدفمند، شخصیت جستجوگر، شخصیت خلاق، شخصیت کمال‌گرا و شخصیت نتیجه‌گرا می‌باشد. Control Variable: عبارت است از متغیرهای کنترلی الگو که شامل متغیرهای مستقل و معنادار رابطه (۱) می‌باشد. از این‌رو، هر یک از متغیرهای  $X_1$  الی  $X_9$ ، به شرط معنادار بودن در رابطه (۱) به عنوان متغیر کنترلی در رابطه (۴) مورد استفاده قرار می‌گیرند هر کدام از این متغیرها به صورت جداگانه وارد الگوی رگرسیونی ارائه شده در رابطه (۴) شده و الگو بر اساس آن برازش می‌گردد.

#### ۶- متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آن‌ها

در این پژوهش، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای سن، سطح تحصیلات، سابقه حرفه‌ای، عضویت در جامعه حسابداران رسمی، جنسیت، محیط اخلاقی شرکت، انگیزش شغلی، فرهنگ سازمانی، رضایت از سازمان و احساس پشیمانی مورد انتظار حسابرس داخلی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده‌اند. همچنین متغیرهای محدودیت در حق‌گزینش، شخصیت متفکر هدفمند، شخصیت جستجوگر، شخصیت خلاق، شخصیت کمال‌گرا و شخصیت نتیجه‌گرای حسابرس داخلی به عنوان متغیرهای تعدیل‌گر وارد الگوی پژوهش شده‌اند.

#### ۱-۶- تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسی

به منظور عملیاتی نمودن این متغیر، از پرسش‌نامه‌ای که بدین منظور طراحی شده است، استفاده گردید. در راستای پاسخگویی به هر یک از پرسش‌های مذکور، ۵ گزینه خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد به ترتیب با اعداد یک الی پنج کمی می‌شوند. شیوه رتبه‌بندی متغیر تصمیم‌گیری اخلاقی

**جدول ۳- رتبه‌بندی متغیر سطح تحصیلی حسابرس داخلی**

رتبه سطح تحصیلی حسابرس داخلی	تحصیلات
در این حالت رتبه سطح تحصیلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	دیپلم
در این حالت رتبه سطح تحصیلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با دو خواهد بود.	کاردانی
در این حالت رتبه سطح تحصیلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با سه خواهد بود.	کارشناسی
در این حالت رتبه سطح تحصیلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با چهار خواهد بود.	کارشناسی ارشد
در این حالت رتبه سطح تحصیلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با پنج خواهد بود.	دکترای تخصصی

**جدول ۵- رتبه‌بندی متغیر محیط اخلاقی شرکت**

رتبه محیط اخلاقی شرکت	طبقه بندی
در این حالت رتبه محیط اخلاقی شرکت مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک اول پاسخ های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه محیط اخلاقی شرکت مورد نظر برابر با دو خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک دوم پاسخ های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه محیط اخلاقی شرکت مورد نظر برابر با سه خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک سوم پاسخ های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه محیط اخلاقی شرکت مورد نظر برابر با چهار خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک چهارم پاسخ های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.

**جدول ۴- رتبه‌بندی سابقه حرفه‌ای اعضای نمونه**

رتبه	تشخیص کیفی	سال های خدمت در حرفه حسابداری
۱	خیلی کم	۵ سال و کم تر
۲	کم	بین ۶ الی ۱۰
۳	متوسط	۱۱ الی ۱۵
۴	زیاد	۱۶ الی ۲۰
۵	خیلی زیاد	۲۱ و بالاتر

**۵-۶- عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران**

عبارت است از یک متغیر کیفی از نوع مصنوعی و دو وجهی. چنانچه حسابرس داخلی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشد، این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.

**۶-۶- جنسیت حسابرس داخلی**

عبارت است از یک متغیر کیفی از نوع مصنوعی و دو وجهی. چنانچه حسابرس داخلی مرد باشد این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.

**۷-۶- محیط اخلاقی شرکت**

عبارت است از یک متغیر کیفی چند وجهی. به منظور عملیاتی نمودن این متغیر از پرسش‌نامه‌ای که بدین منظور طراحی شده است، استفاده شده است. در راستای پاسخگویی به هر یک از پرسش‌های مربوط به این پرسش‌نامه، پنج گزینه خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد که به ترتیب با اعداد یک الی پنج اندازه‌گیری می‌شود. شیوه رتبه‌بندی متغیر محیط اخلاقی شرکت پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده به شرح جدول (۵) می‌باشد.

**۸-۶- انگیزش شغلی حسابرس داخلی**

عبارت است از یک متغیر کیفی چند وجهی. به منظور عملیاتی نمودن این متغیر از پرسش‌نامه‌ای که بدین منظور طراحی شده است، استفاده شده است. در راستای پاسخگویی به هر یک از پرسش‌های مربوط به این پرسش‌نامه، پنج گزینه خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد که به ترتیب با اعداد یک الی پنج اندازه‌گیری می‌شود. شیوه رتبه‌بندی متغیر محیط اخلاقی شرکت پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده به شرح جدول (۶) می‌باشد.

**۹-۶- فرهنگ سازمانی**

عبارت است از یک متغیر کیفی چند وجهی. به منظور عملیاتی نمودن این متغیر از پرسش‌نامه‌ای که بدین منظور طراحی شده است، استفاده شده است. در راستای پاسخگویی به هر یک از پرسش‌های مربوط به این پرسش‌نامه، پنج گزینه خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد که به ترتیب با اعداد یک الی پنج اندازه‌گیری می‌شود. شیوه رتبه‌بندی متغیر محیط اخلاقی شرکت پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده به شرح جدول (۷) می‌باشد.

### جدول ۶- رتبه‌بندی متغیر انگیزش شغلی حسابرسان داخلی

رتبه آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی	طبقه‌بندی
در این حالت رتبه انگیزش شغلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک اول پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه انگیزش شغلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با دو خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک دوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه انگیزش شغلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با سه خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک سوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه انگیزش شغلی حسابرس داخلی مورد نظر برابر با چهار خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک چهارم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.

### ۶-۱۰- رضایت شغلی

عبارت است از یک متغیر کیفی چند وجهی. به منظور عملیاتی نمودن این متغیر از پرسش‌نامه‌ای که بدین منظور طراحی شده است، استفاده شده است. در راستای پاسخگویی به هر یک از پرسش‌های مربوط به این پرسش‌نامه، پنج گزینه خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد که به ترتیب با اعداد یک الی پنج اندازه‌گیری می‌شود. شیوه رتبه‌بندی متغیر محیط اخلاقی شرکت پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده به شرح جدول (۸) می‌باشد.

### جدول ۸- رتبه‌بندی متغیر رضایت حسابرسان داخلی

رتبه رضایت حسابرسان داخلی	طبقه‌بندی
در این حالت رتبه رضایت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک اول پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه رضایت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با دو خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک دوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه رضایت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با سه خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک سوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه رضایت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با چهار خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک چهارم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.

### جدول ۷- رتبه‌بندی متغیر فرهنگ سازمانی شرکت

#### مورد فعالیت حسابرسان داخلی

رتبه فرهنگ سازمانی	طبقه‌بندی
در این حالت رتبه فرهنگ سازمانی شرکت مورد فعالیت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک اول پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه فرهنگ سازمانی شرکت مورد فعالیت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با دو خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک دوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه فرهنگ سازمانی شرکت مورد فعالیت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با سه خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک سوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه فرهنگ سازمانی شرکت مورد فعالیت حسابرس داخلی مورد نظر برابر با چهار خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک چهارم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.

### ۶-۱۱- احساس پشیمانی مورد انتظار

عبارت است از یک متغیر کیفی چند وجهی. به منظور عملیاتی نمودن این متغیر از پرسش‌نامه‌ای که بدین منظور طراحی شده است، استفاده شده است. در راستای پاسخگویی به هر یک از پرسش‌های مربوط به این پرسش‌نامه، پنج گزینه خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد که به ترتیب با اعداد یک الی پنج اندازه‌گیری می‌شود. شیوه رتبه‌بندی متغیر محیط اخلاقی شرکت پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده به شرح جدول (۸) می‌باشد.

**جدول ۸- رتبه‌بندی متغیر احساس پشیمانی حسابرسان داخلی**

رتبه احساس پشیمانی مورد انتظار	طبقه‌بندی
در این حالت رتبه احساس پشیمانی حسابرسان داخلی مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک اول پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه احساس پشیمانی حسابرسان داخلی مورد نظر برابر با دو خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک دوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه احساس پشیمانی حسابرسان داخلی مورد نظر برابر با سه خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک سوم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.
در این حالت رتبه احساس پشیمانی حسابرسان داخلی مورد نظر برابر با چهار خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، در چارک چهارم پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد.

**۶-۱۷- محدودیت در حق‌گزینش**

عبارت است از یک متغیر کیفی از نوع دو وجهی. چنانچه حسابرس داخلی، حق انتخاب رویه‌های لازم به منظور انجام وظایف خود را نداشته باشد، آن حسابرس با محدودیت در حق‌گزینش مواجه بوده و متغیر محدودیت در حق‌گزینش در ارتباط با حسابرس برابر با یک خواهد بود. اما چنانچه حسابرس داخلی دارای این حق باشد که از رویه‌های مجاز و مورد نظر خود در راستای انجام وظایف خود استفاده نماید، در آن صورت با محدودیت در حق‌گزینش مواجه نبوده و متغیر محدودیت در حق‌گزینش در ارتباط با آن حسابرس داخلی، برابر با صفر خواهد بود.

وظیفه اصلی حسابرس داخلی انجام حسابرسی عملیاتی (حسابرسی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی) است اما یک حسابرس داخلی، حسابرسی رعایت نیز انجام می‌دهد (مکارم و صفاریان، ۱۳۹۰). بنابراین محدودیت در حق‌گزینش در ارتباط با یک حسابرس داخلی زمانی به وجود می‌آید که وی در انتخاب رویه‌های مجاز و مورد نظر خود در راستای انواع حسابرسی‌هایی که انجام می‌دهد، دارای حق‌گزینش نباشد. به منظور تعیین این‌که آیا حسابرس داخلی با محدودیت در حق‌گزینش مواجه است یا خیر از پرسش‌نامه‌ای که بدین منظور طراحی شده است، استفاده خواهد شد. در راستای پاسخگویی به هر یک از پرسش‌های مربوط به این پرسش‌نامه، پنج گزینه خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد که به ترتیب با اعداد یک الی پنج اندازه‌گیری می‌شود. شیوه رتبه‌بندی متغیر محدودیت در حق‌گزینش، پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده به شرح جدول (۹) می‌باشد.

**جدول ۹- رتبه‌بندی متغیر محدودیت در حق‌گزینش**

رتبه رضایت حسابرسان داخلی	طبقه‌بندی
در این حالت متغیر محدودیت در حق‌گزینش در ارتباط با حسابرس مورد نظر برابر با یک خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، بیش‌تر از میانه پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد در آن صورت حسابرس مربوطه با محدودیت در حق‌گزینش مواجه است.
در این حالت متغیر محدودیت در حق‌گزینش در ارتباط با حسابرس مورد نظر برابر با صفر خواهد بود.	چنانچه حاصل جمع اعداد مربوط به پاسخ‌های ارائه شده توسط هر حسابرس داخلی، کم‌تر از میانه پاسخ‌های ارائه شده توسط تمام حسابرسان داخلی قرار گیرد در آن صورت حسابرس مربوطه با محدودیت در حق‌گزینش مواجه نیست.

**۶-۱۲- الگوی رفتاری شخصیت متفکر هدفمند**

چنانچه در نتیجه تکمیل پرسش‌نامه مشخص شود که حسابرس داخلی مورد نظر دارای شخصیتی متفکر و هدفمند است، متغیر T1 برابر با یک و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.

**۶-۱۳- الگوی رفتاری شخصیت جستجوگر**

چنانچه در نتیجه تکمیل پرسش‌نامه مشخص شود که حسابرس داخلی مورد نظر دارای شخصیتی جستجوگر است، متغیر T2 برابر با یک و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.

**۶-۱۴- الگوی رفتاری شخصیت خلاق**

چنانچه در نتیجه تکمیل پرسش‌نامه مشخص شود که حسابرس داخلی مورد نظر دارای شخصیتی خلاق است، متغیر T3 برابر با یک و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.

**۶-۱۵- الگوی رفتاری شخصیت کمال‌گرا**

چنانچه در نتیجه تکمیل پرسش‌نامه مشخص شود که حسابرس داخلی مورد نظر دارای شخصیتی کمال‌گرا است، متغیر T4 برابر با یک و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.

**۶-۱۶- الگوی رفتاری شخصیت نتیجه‌گرا**

چنانچه در نتیجه تکمیل پرسش‌نامه مشخص شود که حسابرس داخلی مورد نظر دارای شخصیتی نتیجه‌گرا است، متغیر T5 برابر با یک و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.

## ۷- یافته‌های پژوهش

## ۷-۱- آمار توصیفی

انحراف معیار نیز متعلق به متغیرهای  $X_7$  و  $T_2$  است. علاوه بر این موارد، نزدیک بودن مقادیر میانگین و میانه مقادیر به دست آمده برای متغیرهای پژوهش، نشان می‌دهد اطلاعات جمع‌آوری شده جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و دستیابی به اهداف پژوهش مناسب می‌باشند.

در این بخش به ارائه آماره‌های توصیفی در ارتباط با متغیرهای پژوهش پرداخته می‌شود. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول (۱۰)، بیش‌ترین (کم‌ترین) مقدار میانگین مربوط به متغیرهای  $X_7$  و  $T_2$  است. همچنین، بیش‌ترین (کم‌ترین) میزان

جدول ۱۰- آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی	تعداد مشاهدات
X1	2.17	2	5	1	1.05	0.82	2.97	80
X2	3.80	4	5	3	0.56	-0.03	2.80	80
FL	40.57	40	52	28	5.20	0.00	2.41	80
LD	0.50	0.50	1	0	0.50	0.00	1	80
T4	0.20	0	1	0	0.40	1.50	3.25	80
X8	19.07	18	25	14	2.34	0.59	3.08	80
T5	0.07	0	1	0	0.26	3.22	11.41	80
T3	0.25	0	1	0	0.43	1.15	2.33	80
T2	0.05	0	1	0	0.21	4.12	18.05	80
T1	0.27	0	1	0	0.44	1.00	2.01	80
X9	52.10	54	72	28	9.10	-0.42	3.04	80
Y	0.50	0.50	1	0	0.50	0.00	1	80
X3	1.37	1	5	1	0.73	3.12	15.31	80
X6	24.07	24	32	15	3.80	-0.48	3.02	80
X7	25.57	26.50	29	20	2.80	-0.64	2.14	80
X5	1.20	1	2	1	0.40	1.50	3.25	80
X4	0.18	0	1	0	0.39	1.60	3.56	80

## ۷-۲- آزمون فرضیه اول

پیرامون عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی به لحاظ تجربی صحت دارد و ثانیاً می‌توان از این عوامل در راستای قضاوت پیرامون کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی، استفاده نمود. بعنوان نمونه:

(۱) حسابرسانی از سن بیش‌تری برخوردار هستند، در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به اصول اخلاقی توجه می‌کنند.

(۲) حسابرسانی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند، در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به اصول اخلاقی توجه می‌کنند

(۳) رعایت موازین اخلاقی در محیط کار موجب می‌شود تا حسابرسان داخلی در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به اصول اخلاقی توجه کنند.

(۴) فرهنگ سازمانی (اطاعت‌پذیری از مدیر و انجام وظایف طبق دستورات سازمانی) موجب می‌شود تا حسابرسان داخلی در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود به اصول اخلاقی کم‌تر توجه کنند. از آن جاکه در پژوهش حاضر

به منظور آزمون فرضیه اول، از الگوی رابطه (۱) استفاده می‌شود. نتایج مربوط به آزمون این فرضیه، در جدول (۱۱) ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که به غیر از متغیرهای  $X_1$ ،  $X_4$ ،  $X_5$  و  $X_6$  اثر مثبت و معنادار و متغیر  $X_8$ ، اثر منفی و معناداری بر تصمیم اخلاقی حسابرسان داخلی دارند هر چند که رابطه معناداری بین سایر متغیرهای مستقل و متغیر وابسته مشاهده نگردید.

یافته‌های حاصل از تحلیل‌های انجام شده نشان می‌دهد، سن حسابرس داخلی، عضویت حسابرس داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرس داخلی، میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرس داخلی (محیط اخلاقی) و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرس داخلی است، می‌توانند به لحاظ تجربی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تاثیر قرار دهند.

با توجه به یافته‌های مشروح در جدول ۱۱ می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که اولاً بسیاری از ادعاهای نظری (تئوریک)

می‌شود تا حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از احساس آزادی و سودمندی کم‌تری برخوردار باشند و در انجام قضاوت و اتخاذ تصمیمات خود کم‌تر به اصول اخلاقی توجه کنند.

فرهنگ سازمانی به عنوان اطاعت‌پذیری از مدیریت سازمان و همچنین انجام وظایف شغلی مطابق با دستورالعمل‌های سازمانی تعریف شده است، می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که هرچه جو حاکم بر سازمان مبتنی بر اطاعت‌پذیری و روحیه نظامی‌گری باشد این موضوع موجب

جدول ۱۱- نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره z	انحراف استاندارد	ضرایب متغیرها	متغیر
-	0.3860	-0.86	4.72	-4.09	مقدار ثابت (a)
تأثیرگذار است	0.0813	1.74	0.33	0.57	X1
تأثیرگذار نیست	0.4273	-0.79	0.55	-0.44	X2
تأثیرگذار نیست	0.5111	-0.65	0.48	-0.31	X3
تأثیرگذار است	0.0500	1.95	0.72	1.42	X4
تأثیرگذار است	0.0363	2.09	0.82	1.71	X5
تأثیرگذار است	0.0152	2.42	0.12	0.30	X6
تأثیرگذار نیست	0.7152	0.36	0.12	0.04	X7
تأثیرگذار است	0.0849	-1.72	0.13	-0.22	X8
تأثیرگذار نیست	0.6233	-0.49	0.05	-0.02	X9
۲۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود				0.23	ضریب تعیین الگو
در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود				25.81	آماره LR
الگو معنی‌دار است، زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است				0.002	سطح معنی‌داری الگو

تصمیم در زمان آتی توجه می‌کنند، افراد اخلاق مدارتری هستند.

#### ۷-۴- آزمون فرضیه سوم

به منظور آزمون فرضیه سوم، از الگوی رابطه (۳) استفاده می‌شود. نتایج مربوط به آزمون این فرضیه، در جدول (۱۳) ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد سطح معناداری آماره Z برای ضریب عبارت LD\*FL با مقدار -0.24، برابر با 0.0566 می‌باشد که این مقدار کم‌تر از ۱۰ درصد است. از این‌رو، می‌توان چنین ادعا نمود که متغیر تعدیل‌گر LD رابطه میان متغیر مستقل FL و متغیر وابسته Y را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین از آن‌جا که ضریب عبارت LD\*FL منفی است، می‌توان چنین استنباط نمود که تأثیر متغیر LD بر رابطه میان متغیر مستقل FL و متغیر وابسته Y از نوع معکوس است. یعنی هر چه حسابرسان داخلی با محدودیت بیش‌تری در حق‌گزینش مواجه باشند، تأثیر مستقیم احساس پشیمانی مورد انتظار آن‌ها بر تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها کم‌تر خواهد بود. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فوق نشان می‌دهد که محدودیت در حق‌گزینش موجب کاهش رابطه میان احساس

#### ۷-۳- آزمون فرضیه دوم

به منظور آزمون فرضیه دوم، از الگوی رابطه (۲) استفاده می‌شود. نتایج مربوط به آزمون این فرضیه، در جدول (۱۲) ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد متغیر FL اثر مثبت و معنادار و متغیرهای X4، X5 و X6 اثر مثبت و معنادار و متغیر X8، اثر منفی و معناداری بر تصمیم اخلاقی حسابرسان داخلی دارند اثر منفی و معناداری بر تصمیم اخلاقی حسابرسان داخلی دارند هر چند که رابطه معناداری بین سایر متغیرهای مستقل و متغیر وابسته مشاهده نگردید.

یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که احساس پشیمانی مورد انتظار، رعایت مسائل اخلاقی را در اتخاذ تصمیمات حسابرسان داخلی تقویت می‌نماید. با توجه به یافته‌های فوق می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که احساس پشیمانی مورد انتظار از رفتار گذشته موجب می‌شود تا حسابرسان داخلی در انجام قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود در زمان کنونی به مسائل اخلاقی توجه بیش‌تری کنند. به عبارت دیگر حسابرسانی که میزان عاقبت‌اندیشی در آن‌ها بیش‌تر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای ناشی از اتخاذ

پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی می‌شود. با توجه به یافته‌های فوق می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیش‌تر و محدودیت کم‌تری برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیش‌تری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی بیش‌تر توجه خواهند نمود.

پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی می‌شود. با توجه به یافته‌های فوق می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیش‌تر و محدودیت کم‌تری برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیش‌تری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی بیش‌تر توجه خواهند نمود.

جدول ۱۲- نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره z	انحراف استاندارد	ضرایب متغیرها	متغیر
-	0.0657	-1.84	3.43	-6.33	مقدار ثابت (a)
تأثیرگذار است	0.0021	1.27	0.05	0.07	FL
تأثیرگذار است	0.0639	1.85	0.29	0.54	X1
تأثیرگذار است	0.0495	1.96	0.70	1.39	X4
تأثیرگذار است	0.0390	2.06	0.78	1.62	X5
تأثیرگذار است	0.0140	2.45	0.09	0.22	X6
تأثیرگذار است	0.0298	-2.17	0.13	-0.28	X8
۲۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود				0.23	ضریب تعیین الگو
در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود				25.60	آماره LR
الگو معنی‌دار است زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است				0.00	سطح معنی‌داری الگو

جدول ۱۳- نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره z	انحراف استاندارد	ضرایب متغیرها	متغیر
-	0.0113	-2.53	5.95	-15.08	مقدار ثابت (a)
تأثیرگذار است	0.0283	2.19	0.08	0.19	FL
تأثیرگذار است	0.0327	2.13	0.32	0.68	X1
تأثیرگذار است	0.0032	1.62	0.71	1.16	X4
تأثیرگذار است	0.0186	2.35	0.84	1.99	X5
تأثیرگذار است	0.0051	2.79	0.10	0.29	X6
تأثیرگذار است	0.0984	-1.65	0.14	-0.23	X8
تأثیرگذار است	0.0477	1.97	5.23	10.37	LD
تأثیرگذار است	0.0566	-1.90	0.12	-0.24	LD*FL
۲۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود				0.27	ضریب تعیین الگو
در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود				30.12	آماره LR
الگو معنی‌دار است، زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است				0.00	سطح معنی‌داری الگو

متغیر T1 دارای اثر معناداری بر متغیر وابسته Y است. همچنین از آن‌جا که ضریب متغیر T1 مثبت می‌باشد جهت رابطه آن بر متغیر Y از نوع مستقیم است. یعنی هر چه الگوی رفتاری حسابرس مستقل بیش‌تر شبیه به الگوی رفتاری شخصیت متفکر هدفمند باشد این موضوع نشان می‌دهد که وی در تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به موارد اخلاقی توجه می‌کند. به عبارت دیگر حسابرسانی که الگوی رفتاری آن‌ها از

#### ۷-۵- آزمون فرضیه چهارم

به منظور آزمون فرضیه چهارم، از الگوی رابطه (۴) استفاده می‌شود. نتایج مربوط به آزمون این فرضیه، در جدول (۱۴) الی (۱۸) ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد. با توجه به جدول (۱۴)، ملاحظه می‌گردد سطح معنی‌داری ضریب متغیر مستقل T1 با مقدار 1.12 برابر با 0.0780 می‌باشد که این مقدار کم‌تر از ۱۰ درصد است. یعنی

با توجه به جدول (۱۶)، ملاحظه می‌گردد سطح معنی‌داری ضریب متغیر مستقل T3 با مقدار 0.25 برابر با 0.8204 می‌باشد که این مقدار بیش‌تر از ۱۰ درصد است. یعنی متغیر T3 دارای اثر معناداری بر متغیر وابسته Y نیست. به عبارت دیگر الگوی رفتاری شخصیت خلاق بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان داخلی تأثیری ندارد.

نوع شخصیت متفکر هدفمند است، تصمیمات خود را به شیوه اخلاقی‌تری اتخاذ می‌کند. با توجه به جدول (۱۵)، که ملاحظه می‌گردد سطح معنی‌داری ضریب متغیر مستقل T2 با مقدار 0.25 برابر با 0.8204 می‌باشد که این مقدار بیش‌تر از ۱۰ درصد است. یعنی متغیر T2 دارای اثر معناداری بر متغیر وابسته Y نیست. به عبارت دیگر الگوی رفتاری شخصیت جستجوگر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان داخلی تأثیرگذار نیست.

جدول ۱۴- نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش  
«تأثیر الگوی رفتاری شخصیت متفکر بر تصمیم‌گیری اخلاقی»

متغیر	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری	نتیجه
مقدار ثابت (a)	-6.41	3.51	-1.82	0.0681	-
T1	1.12	0.63	1.76	0.0780	تأثیرگذار است
X1	0.49	0.28	1.71	0.0858	تأثیرگذار است
X4	1.12	0.72	1.55	0.0189	تأثیرگذار است
X5	1.84	0.82	2.23	0.0253	تأثیرگذار است
X6	0.29	0.09	3.15	0.0016	تأثیرگذار است
X8	-0.23	0.12	-1.87	0.0604	تأثیرگذار است
ضریب تعیین الگو	0.24	۲۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود			
آماره LR	27.20	در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود			
سطح معنی‌داری الگو	0.00	الگو معنی‌دار است، زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است			

جدول ۱۵- نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش  
«تأثیر الگوی رفتاری شخصیت جستجوگر بر تصمیم‌گیری اخلاقی»

متغیر	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری	نتیجه
مقدار ثابت (a)	-5.13	3.25	-1.57	0.1149	-
T2	0.25	1.13	0.22	0.8204	تأثیرگذار نیست
X1	0.51	0.29	1.75	0.0793	تأثیرگذار است
X4	1.33	0.68	1.93	0.0530	تأثیرگذار است
X5	1.64	0.80	2.04	0.0411	تأثیرگذار است
X6	0.26	0.08	2.99	0.0027	تأثیرگذار است
X8	-0.23	0.12	-1.92	0.0545	تأثیرگذار است
ضریب تعیین الگو	0.21	۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود			
آماره LR	23.98	در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود			
سطح معنی‌داری الگو	0.000	الگو معنی‌دار است. زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است			



## جدول ۱۶- نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش

## «تأثیر الگوی رفتاری شخصیت خلاق بر تصمیم‌گیری اخلاقی»

متغیر	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری	نتیجه
مقدار ثابت (a)	-4.74	3.21	-1.47	0.1396	-
T3	0.50	0.65	0.77	0.4409	تأثیرگذار نیست
X1	0.54	0.29	1.85	0.0638	تأثیرگذار است
X4	1.44	0.71	2.03	0.0423	تأثیرگذار است
X5	1.63	0.80	2.04	0.0413	تأثیرگذار است
X6	0.25	0.08	2.96	0.0030	تأثیرگذار است
X8	-0.26	0.12	-2.03	0.0424	تأثیرگذار است
ضریب تعیین الگو	0.22	۲۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود			
آماره LR	1.33	در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود			
سطح معنی‌داری الگو	110.90	الگو معنی‌دار است، زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است			

با توجه به بررسی‌های تحلیلی انجام شده پیرامون تأثیر انواع الگوهای رفتاری حسابرسان داخلی بر تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها، همانطور که مشخص است فقط یک الگوی رفتاری تحت عنوان الگوی رفتاری شخصیت متفکر هدفمند بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر دارد. به عبارت دیگر حسابرسانی که دارای شخصیت متفکر هدفمند هستند نسبت به سایر حسابرسان در راستای اتخاذ تصمیمات حرفه‌ای خود به مسائل اخلاقی بیش‌تر توجه می‌کنند. با توجه به توضیحات فوق، دلیلی بر رد فرضیه چهارم پژوهش که بیان می‌کند الگوی رفتاری حسابرسان داخلی بر تصمیم‌گیری اخلاقی آنها تأثیرگذار است، وجود ندارد.

با توجه به جدول (۱۷)، ملاحظه می‌گردد سطح معنی‌داری ضریب متغیر مستقل T4 با مقدار -0.89 برابر با 0.1941 می‌باشد که این مقدار بیشتر از ۱۰ درصد است. یعنی متغیر T4 دارای اثر معناداری بر متغیر وابسته Y نیست. به عبارت دیگر الگوی رفتاری شخصیت کمال‌گرا (کمال‌گرایی) بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیری ندارد.

با توجه به جدول (۱۸)، ملاحظه می‌گردد سطح معنی‌داری ضریب متغیر مستقل T5 با مقدار 0.97 برابر با 0.3650 می‌باشد که این مقدار بیش‌تر از ۱۰ درصد است. یعنی متغیر T5 دارای اثر معناداری بر متغیر وابسته Y نیست. به عبارت دیگر الگوی رفتاری شخصیت نتیجه‌گرا (نتیجه‌گرایی) بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیری ندارد.

## جدول ۱۷- نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش

## «تأثیر الگوی رفتاری شخصیت کمال‌گرا بر تصمیم‌گیری اخلاقی»

متغیر	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری	نتیجه
مقدار ثابت (a)	-6.25	3.44	-1.81	0.0698	-
T4	-0.89	0.69	-1.29	0.1941	تأثیرگذار نیست
X1	0.54	0.29	1.83	0.0670	تأثیرگذار است
X4	1.31	0.70	1.87	0.0611	تأثیرگذار است
X5	1.76	0.80	2.20	0.0272	تأثیرگذار است
X6	0.27	0.09	3.08	0.0020	تأثیرگذار است
X8	-0.19	0.12	-1.56	0.0179	تأثیرگذار است
ضریب تعیین الگو	0.23	۲۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود			
آماره LR	25.65	در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود			
سطح معنی‌داری الگو	0.000	الگو معنی‌دار است، زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است			

جدول ۱۸- نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش  
«تأثیر الگوی رفتاری شخصیت نتیجه‌گرا بر تصمیم‌گیری اخلاقی»

متغیر	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری	نتیجه
مقدار ثابت (a)	-4.36	3.33	-1.30	0.1907	-
T5	-0.97	1.07	-0.90	0.3650	تأثیرگذار نیست
X1	0.55	0.29	1.88	0.0597	تأثیرگذار است
X4	1.45	0.72	2.01	0.0444	تأثیرگذار است
X5	1.63	0.81	2.00	0.0445	تأثیرگذار است
X6	0.25	0.08	2.84	0.0044	تأثیرگذار است
X8	-0.26	0.12	-2.06	0.0387	تأثیرگذار است
ضریب تعیین الگو	0.22	۲۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنادار بیان می‌شود			
آماره LR	24.78	در این سطح معنی‌داری الگو پذیرفته می‌شود			
سطح معنی‌داری الگو	0.000	الگو معنی‌دار است، زیرا سطح معنی‌داری آماره LR کم‌تر از ۵ درصد است			

#### ۸- نتیجه‌گیری و بحث

مهم‌ترین محدودیت‌های تحقیق به شرح زیر می‌باشند:

- پژوهش حاضر با مشارکت ۸۰ نفر از حسابرسان داخلی انجام شده است. به همین دلیل ممکن است با تغییر حجم نمونه نتایج پژوهش تغییر کند.
- به منظور عملیاتی نمودن متغیرها در پژوهش حاضر از پرسش‌نامه استفاده شده است. لذا ممکن است با تغییر شیوه عملیاتی نمودن متغیرهای پژوهش نتایج تحقیق دچار تغییر شود.
- در پژوهش حاضر به منظور طبقه‌بندی شخصیت حسابرسان داخلی از پرسشنامه DISC استفاده شده است. به همین دلیل ممکن است با بکارگیری ابزارهای دیگر به منظور طبقه‌بندی شخصیت حسابرسان داخلی نتایج پژوهش دچار تغییر شود.

پژوهش حاضر به صورت تجربی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار داد. که نتایج حاصله به صورت ذیل است:

در فرضیه اول بیان شد که عواملی که به لحاظ نظری با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی در ارتباط هستند، به لحاظ تجربی نیز تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. یافته‌ها نشان داد:

(۱) حسابرسانی که از سن بیش‌تری برخوردار هستند، در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به اصول اخلاقی توجه می‌کنند،

(۲) حسابرسانی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند، در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به اصول اخلاقی توجه می‌کنند،

(۳) حسابرسانی که مرد هستند، در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به اصول اخلاقی توجه می‌کنند،

(۴) رعایت موازین اخلاقی در محیط کار موجب می‌شود تا حسابرسان داخلی در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود بیش‌تر به اصول اخلاقی توجه کنند،

(۵) فرهنگ سازمانی (اطاعت‌پذیری از مدیر و انجام وظایف طبق دستورات سازمانی) موجب می‌شود تا حسابرسان داخلی در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود به اصول اخلاقی کم‌تر توجه کنند.

بنابراین به مدیران سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود:

✓ افرادی که دارای سن بیش‌تری هستند را در اولویت استخدام قرار دهند، زیرا طبق شواهد بدست آمده، حسابرسانی که از سن بیش‌تری برخوردار هستند در اتخاذ تصمیمات حرفه‌ای خود به موازین اخلاقی بیش‌تر توجه می‌کنند،

✓ افرادی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند را در اولویت استخدام قرار دهند، زیرا طبق شواهد بدست آمده در تحقیق حاضر کیفیت تصمیم‌گیری این افراد به لحاظ اخلاقی بیش‌تر از سایر حسابرسان داخلی می‌باشد،

✓ در راستای تأمین نیروی انسانی به منظور تکمیل کادر حسابرسی داخلی متقاضیان مرد را جذب نمایند. زیرا طبق شواهد بدست آمده، حسابرسان داخلی مرد نسبت به

حسابرسان داخلی از جمله استقلال و تخصص و پایبندی آن‌ها به آیین رفتار حرفه‌ای بصورت مستقیم بر اجرای سودمند مدیریت ریسک سازمانی موثر است. در این شرایط به مدیران پیشنهاد می‌شود در راستای استخدام نیروی انسانی و تکمیل کادر حسابرسی داخلی خود، متقاضیانی که دارای شخصیت متفکر و هدفمند هستند را در اولویت استخدام قرار دهند. زیرا طبق شواهد به دست آمده، کیفیت تصمیم‌گیری این افراد به لحاظ اخلاقی بیش‌تر از سایر افراد است.

همچنین، با توجه به موضوع و نتایج پژوهش، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که در مطالعات آتی زمینه‌های پژوهشی ذیل را مدنظر قرار دهند:

- ✓ پیشنهاد اول: بررسی اثر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بر مدیریت ریسک.
- فرضیه: تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بر مدیریت ریسک شرکت تأثیر گذار است.
- ✓ پیشنهاد دوم: بررسی اثر خودشیفتگی مدیریت بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی.
- فرضیه: خود شیفتگی مدیریت بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر دارد.
- ✓ پیشنهاد سوم: بررسی اثر نظام راهبری شرکت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی.
- فرضیه: سازوکارهای نظام راهبری شرکت بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی موثر است.
- ✓ پیشنهاد چهارم: اثر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بر اظهار نظر حسابرس مستقل.
- فرضیه: تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس داخلی بر اظهار نظر حسابرسان مستقل تأثیر دارد.
- ✓ پیشنهاد پنجم: بررسی اثر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس داخلی بر کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس داخلی بر کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس داخلی تأثیر دارد.

#### فهرست منابع

- \* حاجیها، زهره. و حقیقی، حسین (۱۳۹۵). بررسی رابطه کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره نوزده، صص ۶۰-۴۷.
- \* حساس‌یگانه، یحیی. و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. مجله اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم، شماره یک، صص ۷۳-۶۲.

حسابرسان داخلی زن از کیفیت تصمیم‌گیری بیش‌تری (به لحاظ اخلاقی) برخوردار هستند و  
 ✓ به رعایت موازین اخلاقی در سراسر سازمان توجه نمایند زیرا طبق شواهد بدست آمده، اخلاقی بودن محیط کار موجب افزایش کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی به لحاظ اخلاقی می‌شود.

در فرضیه دوم، به بررسی رابطه بین احساس پشیمانی موردانتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی پرداخته شد. یافته‌ها حاکی از آن بود که احساس پشیمانی مورد انتظار از رفتار گذشته موجب می‌شود تا حسابرسان داخلی در انجام قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود در زمان کنونی به مسائل اخلاقی توجه بیش‌تری کنند. به عبارت دیگر حسابرسانی که میزان عاقبت اندیشی در آن‌ها بیش‌تر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای ناشی از اتخاذ تصمیم در زمان آتی توجه می‌کنند، افراد اخلاق مدارتری هستند. لذا به مدیران سازمان‌های کشور که در سازمان تحت اداره خود دارای واحد حسابرسی داخلی هستند، پیشنهاد می‌شود که در راستای استخدام نیروی انسانی به منظور تکمیل کادر حسابرسی داخلی خود، به مسئولیت‌پذیری و عاقبت اندیشی متقاضیان استخدام توجه نمایند. زیرا طبق شواهد بدست آمده، حسابرسانی که به پیامدهای رفتار خود در آینده توجه می‌کنند، از کیفیت تصمیم‌گیری بالاتری به لحاظ اخلاقی برخوردار هستند.

در فرضیه سوم، محدودیت در حق‌گزینش حسابرسان داخلی، بر رابطه میان احساس پشیمانی مورد انتظار و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بررسی گردید. نتایج نشان داد هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود پایبندی بیش‌تری به آیین رفتار حرفه‌ای داشته باشند فرایند مدیریت ریسک با شیوه مطلوب‌تری صورت خواهد گرفت. بنابراین به تمام مدیران پیشنهاد می‌شود که حق انتخاب و اختیارات بیش‌تری را برای حسابرسان داخلی خود در نظر بگیرند و تا سر حد امکان در تصمیمات حسابرسان داخلی دخالت نکنند. زیرا طبق شواهد بدست آمده، عدم دخالت در وظایف حسابرسان داخلی موجب می‌شود تا آن‌ها احساس مسئولیت بیش‌تری نمایند و بدین ترتیب با عاقبت اندیشی بیش‌تر تصمیمات خود را بر اساس موازین اخلاقی اتخاذ نمایند. این که در فرضیه چهارم، این موضوع که آیا، الگوی رفتاری حسابرسان داخلی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر مورد بررسی قرار گرفت. شواهد حاکی از آن است که حسابرسان داخلی نقش موثری را در اعمال مدیریت بر ریسک سازمان ایفا می‌کنند. زیرا ویژگی‌های

- \* Dubinsky, A. J. and M. Levy. (1985). Ethics in retailing: perceptions of retail salespeople, *Journal of Academy of Marketing Science*, 13(1): 1-16.
- \* Etzioni, A. (1988). Normative-affective factors: Toward a new decision-making model. *Journal of economic psychology*, 9(2): 125-150.
- \* Friedberg, (1998). Ethical aspects of internal auditing. *Journal of Business Ethics*, 17.8: 895-904.
- \* Ghoneim, H., Elbardan, M. and Ali, A. (2015). The dilemma of internal audit function adaptation: The impact of ERP and corporate governance pressures. *Management* 28(1), 93-106.
- \* Goodwin, J, and Teck Y. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing* 5(2): 107-125.
- \* Jones, T. M. and F. H. Gautschi. (1988). Will the ethics of business change? a survey of future executives. *Journal of Business Ethics* 7: 231-248.
- \* Larkin, J. M. (2000). The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23(4): 401-409.
- \* Lee, Yih-teen, Alfred Stettler, John Antonakis. (2018). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. <http://www.elsevier.com>.
- \* Luce, R. D. (1959). On the possible psychophysical laws. *Psychological Review*, 66(2).
- \* Mintz, S. (1995). Virtue ethics and accounting education. *Journal of Accounting Education*, Available at: <http://works.bepress.com>.
- \* Moeller, R. R. (2004). Sarbanes-Oxley and the new internal auditing rules. Hoboken, N.J.:Wiley.
- \* O'Leary, C. and J. Stewart (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decisionmaking: an exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- \* Oxner, Mary Martha. (2006). Is ethical judgment is dimension of auditor expertise? PhD thesis, Edmonton Alberta UN.
- \* Peter F. H., and Pratkanis, A. R. (1987). Phantom choices: The effects of unavailable alternatives on decision making. Unpublished manuscript. Pittsburgh: Carnegie Mellon University.
- \* Rest, J. R. (1986). *Moral developments: Advances in research and theory*. New York: Praeger. Pp: 224.
- \* Schlenker, B. R. and D. R. Forsyth (1977). On the ethics of psychological research. *Journal of Experimental Social Psychology*, Vol. 13(4), 369-396.
- \* Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*, Publisher:London: Thomson.
- \* Ridley, J (2008). *Cuting edge internal auditing*. Chichester, UK: Wiely.
- \* Ruegger, D. and E. W. King. (1992). A study of the effect of age and gender upon student business ethics, *Journal of Business Ethics*, 11: 179-186.
- \* Schlenker, B. R. and D. R. Forsyth (1977). On the ethics of psychological research. *Journal of Experimental Social Psychology*, Vol. 13(4), 369-396.
- \* Scott, W. (2008). *Financial Accounting Theory*, 7<sup>th</sup> Edition. Pearson Canada.
- \* رحمانی، علی. کاظم‌پور، احسان. (۱۳۹۲). بررسی رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت حرفه‌ای. *مجله پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال سوم، شماره ده، صص ۷۰-۵۳.
- \* شباهنگ، رضا. (۱۳۹۰). *تئوری حسابداری*، انتشارات سازمان حسابرسی: تهران.
- \* کوکبی، صدریه. کردلویی، حمیدرضا. و میرابی، وحیدرضا. (۱۳۹۴). تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی. *مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال چهارم، شماره شانزده، صص ۳۴-۲۷.
- \* مرادیف جواد. و زکی‌زادهف زهره. (۱۳۹۳). بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارش‌گری مالی. *مجله دانش حسابرسی*، شماره هیجده، صص ۱۶۳-۱۴۱.
- \* موسوی شیری، محمود.، توکل‌نیا، اسماعیل. و شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۲). مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه. *مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال دوم، شماره هفتم، صص ۴۷-۲۹.
- \* مهدوی، غلامحسین. و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۲). ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۳)، ۶۷-۵۴.
- \* مهرانی، ساسان. ثقفی، علی. موسی خانی، محمد. و سیاسی، سحر. (۱۳۹۰). عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران. *نشریه اخلاق در علوم و فناوری*، دوره ششم، شماره سوم، صص ۶-۱۲.
- \* Armstrong, M. B. (1993). Ethics and professionalism in accounting education: A sample course. *Journal of Accounting Education* 11: 77-92.
- \* Armstrong, M. B. (1993). *Ethics and professionalism for CPAs*. Mason, OH: South-Western Publishing Co.
- \* Baron, J. (1992). The effect of normative beliefs on anticipated emotions. *Journal of Personality and Social Psychology*, 63, 320-330
- \* Barrier, M. (2003). One right path: Cynthia Cooper: MCI vice president of internal audit Cynthia Cooper believes that where ethics are concerned, you have to obey your conscience and accept the consequences. *Internal Auditor*, 6(6): 52-57.
- \* Brehm, Jack W. (1966). *A theory of psychological reactance*. Oxford, England: Academic Press.
- \* Callan, V. J. (1992). Predicting ethical values and training needs in ethics, *Journal of Business Ethics*, 11: 761-769.
- \* Connolly, T., and Reb. J. (2005). Regret in cancer-related decisions. *Health Psychology* 24: 4-29.

- \* Serwinek, P. J. (1992). Demographic and related differences in ethical views among small businesses, *Journal of Business Ethics*, 11: 555-566
- \* Shi, z., and Fitzsimons. G. J. (1999). Choice-process satisfaction: The influence of attribute align ability and option limitation. *Organizational behavior and human decision processes* 77(3): 192-214.
- \* Siegel, Philip H., John, O., and John T. R. (1995). A reexamination of the internal auditors' code of ethics. *Journal of Business Ethics*, 14(11): 949-957.
- \* Thompson, Courtenay. (2003). Willful blindness: ethical lapses are among the key risks to audit committee effectiveness. (Fraud Findings). *Internal Auditor*, 60(3), 71-74.
- \* Whipple, T. W. and D. F. Swords. (1992). Business ethics judgments: a cross-cultural comparison' *Journal of Business Ethics*, 11: 671-678.
- \* Ziegenfuss, D. E. and A. Singhapakdi (1994). Professional values and the ethical perceptions of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9(1), 34-44.