

## تحلیل رابطه جهت گیری های اخلاقی با شدت و حساسیت اخلاقی

اصغر اسدیان اوغانی<sup>۱</sup>، دکتر زهره حاجیها<sup>۲\*</sup>، دکتر رمضانعلی رویایی<sup>۱</sup>، دکتر حمیدرضا وکیلی فرد<sup>۱</sup>  
۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران  
۲. گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی واحد، تهران، ایران  
(تاریخ دریافت: ۹۶/۹/۱۲، تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۱/۸)

### چکیده

#### چکیده

**زمینه:** جهت گیری های اخلاقی به عنوان رهنمونی در شکل گیری اعتقادات فردی و نگرشها در برخورد با دو راهی های اخلاقی می تواند تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. از این رو در این تحقیق رابطه بین جهت گیری های اخلاقی با شدت و حساسیت اخلاقی حسابرسان بررسی شده است.

**روش:** روش اجرای تحقیق حاضر توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی و نمونه آماری مورد بررسی شامل ۱۸۶ عضو جامعه است. داده های تحقیق از طریق پرسشنامه جمع آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزار pls مورد تحلیل قرار گرفت.

**یافته ها:** نتایج حاصل از فرضیه های تحقیق نشان می دهد که بین جهت گیری اخلاقی آرمانگرا با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه مثبت و معنادار و بین جهت گیری اخلاقی نسبی گرا با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

**نتیجه گیری:** نتایج تحقیق بیانگر این است که حسابرسان با درجه نسبی گرایی بالا در مقایسه با حسابرسان آرمانگرا، فرایند های تصمیم گیری اخلاقی نامطلوبی را به نمایش می گذارند. به این دلیل که نسبت به معضلات اخلاقی حساسیت و شدت اخلاقی پایین تری دارند. بنابراین این تحقیق نقش جهت گیری اخلاقی آرمانگرا و نسبی گرا را در امر تصمیم گیری حسابرسان نشان می دهد.

**کلید واژگان:** جهت گیری اخلاقی، آرمانگرایی، نسبی گرایی، حساسیت اخلاقی، شدت اخلاقی

### سر آغاز

به طور کلی هر چقدر حساسیت اخلاقی موضوعی بالاتر باشد حسابرسان قضاوت های بهتری در مورد موضوعات اخلاقی خواهند کرد (۶).

برخی محققین (۷) با اضافه نمودن سازه شدت اخلاقی<sup>۳</sup> به مدل تصمیم گیری اخلاقی، این مساله را مطرح کردند که ماهیت موضوع اخلاقی می تواند بر تمامی مراحل فرآیند تصمیم گیری اخلاقی افراد تاثیر بگذارد (۸). طبق نظر این محققین، شدت اخلاقی را می توان مفهومی تعریف کرد که شامل شش جزء دامنه نتایج<sup>۴</sup>، توافق اجتماعی<sup>۵</sup>، احتمال تأثیر<sup>۶</sup>، قربات و نزدیکی<sup>۷</sup>، زمان وقوع<sup>۸</sup> و انباشت تأثیرات<sup>۹</sup> است. تاکنون در تحقیقات مختلف تاثیر شدت اخلاقی بر حساسیت اخلاقی تایید شده است (۹، ۱۰ و ۶).

حساسیت اخلاقی<sup>۱</sup> اولین مرحله از مراحل چهارگانه تصمیم گیری اخلاقی است (۱) و به لحاظ اینکه مرحله ورود به تصمیم گیری اخلاقی می باشد از اهمیت بسزایی برخوردار است (۲). حساسیت اخلاقی یعنی آگاهی نسبت به این موضوع که تحلیل یک مسئله اخلاقی خاص ممکن است بر بهروزی دیگران تاثیر بگذارد. این مرحله شامل ادراک و تفسیر اجزای شناختی موقعیت و ارزیابی تاثیر گزینه های بالقوه بر آرامش و منافع دیگران می شود (۳ و ۴). در هنگام درگیر شدن در فرآیند تصمیم گیری اخلاقی<sup>۲</sup> فرد باید یک مسئله اخلاقی را درک کند؛ کسی که موقعیتی را اخلاقی نداند وارد فرآیند تصمیم گیری اخلاقی نمی شود و معیارهای دیگری در تصمیم گیری استفاده می نماید (۵).

نویسنده مسئول: نشانی الکترونیکی: drzhajiha@gmail.com

حسابداری و حسابرسی و ۱۲/۴ درصد سایر رشته های مرتبط؛ ۱۱/۳ درصد حسابرسی ارشد، ۲۶/۹ درصد سرپرست، ۱۰/۲ دارای سابقه خدمت زیر ۱۱ سال، ۴۲/۵ درصد بین ۱۱ تا ۲۰ سال و ۲۹/۶ درصد بالای ۲۰ سال بوده اند.

در این پژوهش از پرسشنامه استاندارد موقعیت اخلاقی فورسیث<sup>۱۵</sup> (۲۲) برای سنجش متغیر مستقل جهت گیری های اخلاقی آرمانگرا و نسبی گرا استفاده شد. این پرسشنامه حاوی ۲۰ سوال بوده که ۱۰ سوال اول برای سنجش آرمانگرایی و ۱۰ سوال بعدی برای سنجش نسبی گرایی می باشد. برای سنجش متغیرهای وابسته شدت و حساسیت اخلاقی نیز از پرسشهای مطرح در سه سناریو استفاده شد. در هر یک از این سناریوها ۱۳ سوال مطرح شده است که سوالات ۱ تا ۱۲ برای سنجش شدت اخلاقی و سوال ۱۳ برای سنجش حساسیت اخلاقی بود. برای بررسی روایی از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و برای پایایی ابزار از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شد. و برای آزمون فرضیه ها از الگو سازی معادلات ساختاری و تحلیل مسیر با استفاده از نرم افزار PLS بهره گرفته شد.

### یافته ها

نتایج بررسی روایی و پایایی در جدول ۱ نشان می دهد میانگین واریانس استخراج شده سازه های مدل بزرگتر از ۰/۵۰ است که از وجود روایی همگرایی و توان دوم همبستگی بین سازه ها کوچکتر از میانگین واریانس استخراج شده برای سازه ها است که از روانی تشخیصی سازه های مدل پشتیبانی شده است. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز برای تمامی سازه ها بیشتر از ۰/۹۰ است که نشان می دهد سازه ها از پایایی لازم برخوردار بوده اند.

جدول ۱: ضرایب روایی تشخیصی، همگرایی و پایایی سازه های مدل تحقیق

نتایج پایایی	نتایج روایی					سازه ها و علانم اختصاری
	آلفای کرونباخ	(AVE)	MI	EOR	EOI	
۰/۹۲	۰/۹۰	۰/۵۴۴	۰/۰۷۶	۰/۱۲۳	۱	جهت گیری اخلاقی آرمانگرا
۰/۹۵	۰/۹۴	۰/۶۵۴	۰/۰۵۷	۱	۰/۱۲۳	جهت گیری اخلاقی نسبیگرا
۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۶۲۹	۱	۰/۰۵۷	۰/۰۷۶	شدت اخلاقی
-	-	۰	۰/۶۲۹	۰/۶۵۴	۰/۵۴۴	میانگین واریانس مشترک

نتایج روابط سازه های مدل در جدول ۲ نشان می دهد ضریب تاثیر سازه جهت گیری اخلاقی آرمانگرا بر شدت اخلاقی با مقدار ۰/۲۰۵ و نسبت بحرانی ۵/۳۷۶ می باشد که در سطح ۰/۰۳۸ معنی دار است، و ضریب تاثیر سازه جهت گیری اخلاقی آرمانگرا بر حساسیت اخلاقی با مقدار ۰/۲۲۸ و نسبت بحرانی ۶/۹۱۹ می باشد که در سطح ۰/۰۳۳ معنی دار است، بنابراین بین آرمانگرایی با شدت و حساسیت اخلاقی

جهت گیری اخلاقی<sup>۱۰</sup> دارای دو بعد آرمانگرایی<sup>۱۱</sup> و نسبی گرایی<sup>۱۲</sup> است. بر طبق این نظریه، کسانی که آرمانگرا هستند بر این باورند عمل اخلاقی عملی است که هیچ آسیبی به دیگران نمی رساند (۱۱). در حالیکه نسبی گرا ها ادعا می کنند قضاوت های اخلاقی<sup>۱۳</sup> وابسته به شرایط هستند مانند فرهنگ، مکان و زمان. در حقیقت نسبی گرایی به میزانی که فرد روابط اخلاقی را نادیده می گیرد، اشاره دارد (۱۲). انتظار می رود افراد آرمانگرا در مقایسه با نسبی گراها در مواجهه با دوره های اخلاقی<sup>۱۴</sup> قضاوت اخلاقی بهتری از خود نشان دهند. همچنان که برخی مطالعات (۱۳ و ۱۴) این موضوع را تایید کرده اند. افراد آرمانگرا به دلیل اینکه نمی خواهند آسیبی به دیگران برسانند خود را کمتر درگیر قضاوت های غیر اخلاقی می کنند (۱۵ و ۱۶). لذا این دسته از افراد به موضوعات اخلاقی حساس تر هستند و این موضوعات را بهتر شناسایی می کنند و در نتیجه شدت اخلاقی بالایی نیز دارند (۱۷).

از سوی دیگر، نسبی گراها موضوعات اخلاقی را به طور کلی کم اهمیت تر از آرمانگرا ها می دانند. در نتیجه انتظار می رود افراد نسبی گرا قضاوت اخلاقی بدتری در دو راهی های اخلاقی داشته باشند. رابطه منفی بین نسبی گرایی و تصمیم گیری اخلاقی در برخی از مطالعات نشان داده شده است (۱۸). همچنین چون نسبی گرا ها به مسائل اخلاقی توجه چندانی نمی کنند، در برخورد با مسائل اخلاقی شدت اخلاقی کمتری نیز خواهند داشت (۱۶). برخی مطالعات نشان می دهد جهت گیری اخلاقی می تواند بر تصمیم گیری اخلاقی تاثیر بگذارد (۱۹ و ۱۳). در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که بعد اخلاقی آرمانگرایی مدیران بر کیفیت سود گزارش شده توسط آنها تاثیر مثبت دارد (۲۰). در پژوهشی نشان دادند که اخلاق حسابداری بر بهبود تصمیم گیری و رفتار مدیران در بخش خصوصی تاثیر دارد و با تقویت اخلاق در شرکت می توان به اخذ تصمیم ها و رفتارهای اخلاقی امیدوار و نگرانی های مربوط به رسوایی اخلاقی در شرکت را رفع نمود (۲۱).

هدف اصلی این مطالعه بررسی رابطه بین جهت گیری اخلاقی آرمانگرا و نسبی گرا با شدت و حساسیت اخلاقی حسابرسان موسسات حسابرسی خصوصی ایران می باشد.

### روش

روش اجرای پژوهش توصیفی-پیمایشی از نوع مدلی معادلات ساختاری است. جامعه آماری تحقیق حسابداران رسمی موسسات حسابرسی فعال تهران که تعداد ۲۳۶ موسسه را تشکیل می دهد، انتخاب و بر طبق جدول مورگان ۱۸۶ نفر به صورت تصادفی ساده به عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردید.

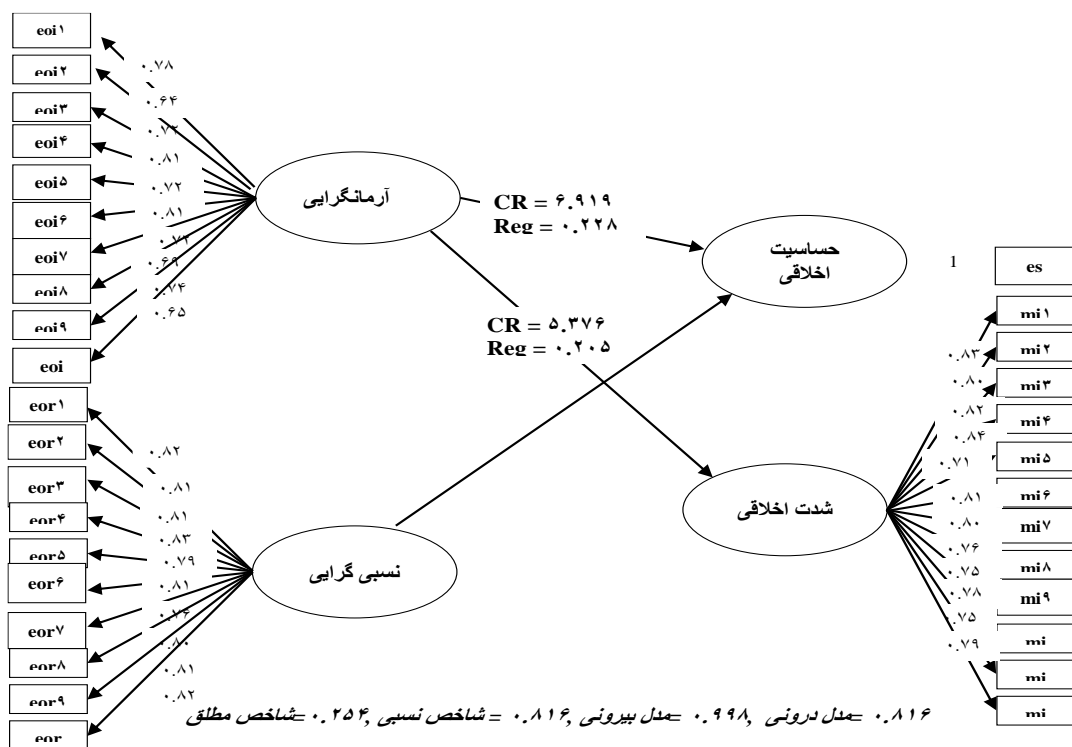
ویژگی های جمعیت شناختی نشان می دهد ۷۶/۳ درصد پاسخگویان مرد و ۲۳/۷ درصد زن بوده اند؛ ۳۱/۲ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۴۶/۸ درصد کارشناسی ارشد و ۲۲ درصد دکتری؛ ۸۷/۶ درصد رشته

مسیرهای مورد مطالعه نیز در نمودار ۱ نشان می دهد نسبت بحرانی محاسبه شده برای مسیرهای فرضیه ها بزرگتر از ۱/۹۶ و ۲/۵۸ است که از تاثیر مستقیم آرمانگرایی بر شدت و حساسیت اخلاقی و تاثیر غیر مستقیم نسبی گرای بر شدت و حساسیت اخلاقی پشتیبانی کرده است. همچنین شاخص مطلق بین ۰/۲۵ و ۰/۳۶ دارای مقادیر متوسط برای این شاخص است. مقدار بالای ۰/۸۰ برای شاخص نسبی از مناسب بودن کل مدل و بزرگ بودن شاخص های مدل های بیرونی و درونی از ۰/۸۰ از توانمندی بخش اندازه گیری و ساختاری حمایت کرده است.

رابطه مثبت وجود دارد. ضریب تاثیر سازه جهت گیری اخلاقی نسبی گرا بر شدت اخلاقی با مقدار ۰/۱۷۷ - و نسبت بحرانی ۶/۵۰۵ - که در سطح ۰/۰۲۷ معنی دار است و ضریب سازه جهت گیری اخلاقی نسبی گرا بر حساسیت اخلاقی با مقدار ۰/۱۴۵ - و نسبت بحرانی ۶/۱۲۲ - که در سطح ۰/۰۲۴ معنی دار است. بنابراین بین نسبی گرای با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه منفی برقرار است.

جدول ۲: شاخص های روابط بین سازه های مدل مفهومی تحقیق در جامعه آماری تحقیق

ضریب اهمیت و افزونگی		ضریب تشخیص		نتایج آزمون ضریب تاثیر			سازه های مسیر در مدل	
افزونگی	اهمیت	ضریب سازه	ضریب معادله	آماره بحرانی	خطای برآورد	ضریب تاثیر	سازه اتریپذیر	سازه اثرگذار
۰/۰۶۲	۱/۰۶۹	۰/۰۵۷	۰/۰۹۹	۵/۳۷۶	۰/۰۳۸	۰/۲۰۵	شدت اخلاقی MI	جهت گیری اخلاقی آرمان گرا EOI
	۰/۹۲۶	۰/۰۴۲		-۶/۵۰۵	۰/۰۲۷	-۰/۱۷۷		جهت گیری اخلاقی نسبی گرا EOR
۰/۰۶۲	۱/۱۹۴	۰/۰۶۹	۰/۰۹۶	۶/۹۱۹	۰/۰۳۳	۰/۲۲۸	حساسیت اخلاقی ES	جهت گیری اخلاقی آرمان گرا EOI
	۰/۸۱۰	۰/۰۲۸		-۶/۱۲۲	۰/۰۲۴	-۰/۱۴۵		جهت گیری اخلاقی نسبی گرا EOR



نگاره ۱: مسیرهای مورد مطالعه

می دهد که حسابرسان با آرمانگرایی بالا از محتوای اخلاقی موضوعات آگاهی دارند و بنابراین ادراک آنها از شدت اخلاقی در مواجه با دو راهی های اخلاقی نیز افزایش می یابد. به طور کلی حسابرسان با جهت

نتایج نشان داد که بین جهت گیری اخلاقی آرمانگرا با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این یافته ها نشان

بحث

10. ethical orientation	جهت گیری اخلاقی
11. idealism	آرمانگرایی
12. relativism	نسبی گرایی
13. ethical judgments	قضاوت های اخلاقی
14. ethical dilemmas	دو راهی های اخلاقی
15. Ethics position questionnaire	پرسشنامه موقعیت اخلاقی

## References

- Rest J. (1986). Moral development. *Journal of Advances in Research and Theory*; 4(1): 1-9.
- Hassas Yeganeh Y, Kazempour E. (2013). The relationship between skill level of auditors with sensitivity and moral judgment. *Quarterly Journal of Empirical Accounting Research*; 10: 53-70. (In Persian).
- Hunt S, Vitell S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of Macromarketing*; 6(1): 5-16.
- Musbah A, Cowton C, Tyfa D. (2016). The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making. *Journal of Business Ethics*; 134(3): 58-335.
- Moreno K, Bhattacharjee S. (2003). The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgment of auditors across professional ranks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*; 22(1): 13-28.
- Johari R, Mohd Sanusi Z, Vincent C. (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.
- Jones T. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. *Academy of Management Review*; 16(2): 3-95.
- Namazi M, Ebrahimi F. (2016). Modeling and prioritizing the factors affecting the intention of reporting financial fraud by accountants. *Quarterly Journal of Empirical Financial Accounting Studies*; 49: 1-28.
- Shafer W, Morris R, Ketchland A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; 14(3): 77-254.
- Arnold D, Dorminey J, Neidermeyer A, Neidermeyer P. (2013). Internal and external

گیری اخلاقی آرمانگرایی بالا، مناسب حرفه حسابرسی می باشد. این نتایج، با یافته های محققین دیگری که به نوعی مستقیم یا غیرمستقیم بر روی این ارتباط مطالعه کرده بودند مورد تایید قرار داد (۱۵، ۱۷ و ۱۶). همچنین رابطه منفی بین جهت گیری اخلاقی نسبی گرا با شدت و حساسیت اخلاقی نشان می دهد که افراد نسبی گرا قضاوت های خود را با توجه به شرایط موجود انجام می دهند. در نتیجه حسابرسان نسبی گرا در درک شدت و حساسیت اخلاقی شان از موضوعات غیر اخلاقی ملایمت زیادی به خرج می دهند (۲۳). این یافته نیز مطابق با نتایج برخی از تحقیقات پیشین می باشد (۱۸ و ۱۵).

در پایان پیشنهاد می شود در ادامه این پژوهش، در تحقیقی به بررسی سایر عوامل موثر بر شدت و حساسیت اخلاقی نظیر فرهنگ، شخصیت، جنسیت، تجربه و سطح تحصیلات پرداخته شود. در این تحقیق علاوه بر محدودیت های ذاتی پرسشنامه مثل نداشتن انگیزه کافی برخی پاسخ دهندگان و یا سوگیری آنها به سمت پاسخ های مطلوب، محدودیت استفاده ی تنها از سه سناریو برای بررسی رابطه بین متغیر ها نیز وجود داشت.

## نتیجه گیری

با توجه به نتایج این تحقیق می توان بیان نمود که ویژگی های فردی می تواند در تصمیم گیری اخلاقی افراد موثر باشد. از این رو به موسسات حسابرسی و شرکای آن توصیه می شود در استخدام حسابرسان جدید حساسیت بیشتری داشته باشند و افرادی را وارد حرفه حسابرسی نمایند که از نظر جهت گیری اخلاقی، آرمانگراتر باشند. زیرا این افراد در برخورد با مسائل و معضلات اخلاقی حساسیت و شدت اخلاقی بیشتری از خود نشان می دهند. به این ترتیب با ورود این افراد به حرفه حسابرسی منافع عموم استفاده کنندگان از اطلاعات حسابرسی نیز به نوعی حفظ می گردد.

## ملاحظه های اخلاقی

در این پژوهش اصل اخلاقی امانتداری علمی، رازداری و رضایت اخلاقی رعایت شده و حق معنوی مولفین آثار محترم شمرده شده است.

## واژه نامه

1. ethical sensitivity	حساسیت اخلاقی
2. ethical decision-making process	فرایند تصمیم گیری اخلاقی
3. moral intensity	شدت اخلاقی
4. magnitude of consequences	دامنه نتایج
5. social consensus	توافق اجتماعی
6. probability of effect	احتمال تاثیر
7. temporal immediacy	قرابت و نزدیکی
8. Proximity	زمان وقوع
9. concentration of effect	انباشت تاثیرات

17. Singhapakdi A, Vitell S, Franke G. (1999). Antecedents, consequences and mediating effects of perceived moral intensity and personal moral philosophies. *Journal of the Academy of Marketing Science*; 27(1): 19–36.
18. Henle C, Giacalone R, Jurkiwicz C. (2005). The rule of ethical ideology in the workplace deviance. *Journal of Business Ethics*; 56(3): 30–219.
19. Marques P, Azevedo-Pereira J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*; 86(2): 42–227.
20. Dianati deylami Z, Tayyebi V. (2012). The Impact of managers' Ethical Dimension on the Quality of earning listed in Tehran Stock Exchange. *Ethics in Science and Technology*; 3: 1-9. (In Persian).
21. Hajiha Z, Rashaki gazmeh A. (2017). The relationship between accounting ethics and decision-making power and managers' behavior. *Ethics in Science and Technology*; 2: 155-160. (In Persian).
22. Forsyth D. (1980). Taxonomy of ethical ideologie. *Journal of Personality and Social Psychology*; 39(1): 84–175.
23. Elias R. (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics*; 40(1): 33–45.
- auditor ethical decision making. *Anagerial Auditing Journal*; 28(4): 22–30.
11. Malekiyan S, Jfayee rahni M, Khosravi B. (2015). The relationship between professional commitment and ethical perspective with the behavior of earning management. *Ethics in Science and Technology*; 4: 1-10. (In Persian).
12. Rahnamay Roodpooshti F, Nikoomaram H, Mahfoozi A. (2012). Machiavellianism and accountants ethical approach: Evidence from Iran. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*; 2(10): 10576- 10581.
13. Fernando M, Chowdhury R. (2010). The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia. *Journal of Business Ethics*; 95(2): 211–25.
14. Johari R, 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): 100–19.
15. Greenfield A, Norman C, Wier B. (2008). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*; 83(3): 419–34.
16. Woodbine G, Fan Y, Scully G. (2013). How Chinese auditors' relativistic ethical orientations influence their love of money. *Electronic Journal of Business Ethics and Organisation Studies*; 18(2): 9–20.