

اخلاق

فصلنامه علمی - ترویجی در حوزه اخلاق

سال هفتم، شماره ۲۶، پیاپی ۴۸، تابستان ۱۳۹۶

صفحات ۱۵۷-۱۷۷

AKHLAGH  
Religious Extension Quarterly  
No.26/ SUMMER 2017/Seventh Year

### بررسی نظریه بنیادهای اخلاقی در میان شاغلان حرفه حسابرسی

سحر سپاسی\* مرتضی کاظم پور\*\* مصطفی قناد\*\*\*

#### چکیده

یکی از اهداف هر حرفه، خدمت به جامعه است. حرفه حسابداری نیز از این قاعده مستثنا نیست. به وجود آمدن موازین اخلاقی، مانند آیین رفتار حرفه‌ای، برای اطمینان از دستیابی به این هدف است. از این رو، هدف پژوهش حاضر، تحلیل عاملی پرسشنامه گراهام و همکاران درباره نظریه بنیادهای اخلاقی هایت و همکاران او در میان شاغلان حرفه حسابرسی است. نظریه بنیادهای اخلاقی هایت از جمله نظریات اخیر درباره قضاوت اخلاقی در حوزه شناخت اجتماعی است. در این نظریه، پنج عامل مراقبت، انصاف، وفاداری، اطاعت از مرجع قدرت و تقدس، به منزله زیربنای دغدغه‌های اخلاقی معرفی شده است. گراهام و همکارانش در سال ۲۰۱۱ برای بررسی این پنج بنیاد، پرسشنامه‌ای تنظیم کردند که در آن برای هر یک از بنیادها ۶ سؤال (در مجموع ۳۰ سؤال) طرح شده بود. این پژوهش از نوع توصیفی - پیمایشی است و می‌کوشد با تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی بین ۱۲۰ نفر از شاغلان حرفه حسابرسی به این پرسش پاسخ دهد که

\* استادیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.

Sepasi@modares.ac.ir

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.

M.kazempour.@ut.ac.ir

\*\*\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۵/۰۳

تاریخ تایید: ۱۳۹۵/۰۷/۱۰

بررسی نظریه بنیادهای اخلاقی در میان شاغلان حرفه حسابرسی



آیا پرسش‌های موجود در پرسشنامه می‌توانند هر یک از مؤلفه‌های یادشده را به‌درستی توضیح دهند یا خیر. برای این امر از تحلیل عاملی اکتشافی، تأییدی و سیستم معادلات ساختاری و نرم‌افزار لیزرل (نسخه ۸/۵) استفاده شده است.

نتایج پژوهش با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی نشان می‌دهد که می‌توان فرض کرد هر یک از پرسش‌های مطرح‌شده در پرسشنامه گراهام و همکارانش در سال ۲۰۱۱ می‌توانند بنیادهای اخلاقی هایت و همکاران را به‌خوبی توضیح دهند. تحلیل عاملی تأییدی نیز درستی این ادعاها را اثبات کرد.

## واژگان کلیدی

تحلیل عاملی، معادلات ساختاری، نظریه بنیادهای اخلاقی.

## مقدمه

واژه اخلاق (Ethical) از واژه یونانی (Ethos) به معنای صفات، خصائص و ویژگی‌ها گرفته شده است. این اصطلاح با واژه (Morality) ارتباط معنایی دارد و در بسیاری از موارد این دو واژه به یک معنا به کار رفته‌اند (حجازی و مسافری، ۱۳۹۱). اخلاق را اغلب مجموعه‌ای از اصول تعریف می‌کنند که می‌تواند منشوری برای راهنمایی و هدایت استفاده‌کنندگان باشد.

اخلاق حرفه‌ای مانند شمشیردولبه‌ای است که یک لبه آن تهدید است. ضعف در سیستم اخلاق، موجب کاهش ارتباطات و افزایش خسارت‌ها در سازمان می‌شود و مدیریت بر کنترل گذشته نگر تکیه خواهد کرد؛ زیرا افراد به مدیریت، اطلاعات درست را نمی‌رسانند و در این صورت توان سازمان به جای آن که صرف هدف شود، صرف شایعه، غیبت، کم‌کاری و دیگر عوامل این چنینی خواهد شد. لبه دیگر این شمشیر، فرصت است. اخلاق حرفه‌ای، تأثیری چشم‌گیر بر فعالیت‌ها و نتایج سازمان دارد و بهره‌وری را افزایش می‌دهد، ارتباطات را بهبود می‌بخشد و خطر را کاهش می‌دهد؛ زیرا هنگامی که



اخلاق حرفه‌ای در سازمان حاکم است، جریان اطلاعات به راحتی تسهیل و مدیرپیش از وقوع حادثه از آن مطلع می‌شود (رویایی و محمدی، ۱۳۸۹).

باتوجه به اهمیت موضوع اخلاق حرفه‌ای و اصول آن، در گذشته تعاریف بسیاری از اصول اخلاق حرفه‌ای ارائه شده است. برای نمونه، روس (۲۰۰۷) اصول اخلاق حرفه‌ای را به صورت مستندات کتبی که شرکت قصد دارد به وسیله آن رفتار کارکنان را در قالب رفتار اخلاق مدارانه شکل دهد، تعریف کرده است. در تعریف دیگر، سینق و همکاران (۲۰۰۵) آن را به صورت مستندات مشخص و رسمی شامل مجموعه‌ای از رهنمودها که شرکت تنظیم کرده است، تشریح نموده‌اند. این تعریف، خط‌مشی رفتارهای اخلاقی حال و آینده کارکنان و مدیران را در برابر کل جامعه ارائه می‌کند.

سؤال اصلی که در ذهن شکل می‌گیرد آن است که بحث اخلاق و رفتار اخلاق مدارانه در حرفه حسابداری و مالی تا چه اندازه اهمیت دارد. برای پاسخ‌گویی به این سؤال باید به این موضوع اشاره شود که تخطی حسابداران از اخلاق حرفه‌ای بارها باعث بروز بحران‌های اقتصادی و رسوایی‌های مالی مانند رسوایی‌های اخیر در شرکت‌های بزرگی همچون انرون، ورلدکام، اینفودیسک و ... شده است.

جدایی مدیریت از مالکیت، حسابداران را در جایگاهی نشانده است که تزلزل اخلاقی یا حتی شبهه درباره رفتار آنان نه تنها بازارهای سرمایه را آشفته و گاه فلج می‌سازد، بلکه با ایجاد بی‌اعتمادی به درستکاری مدیران، امکان انجام فعالیت‌های مدیریت را نیز محدود می‌کند. از سوی دیگر، حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای، به طور مستمر با معضلات و دوراهی‌های اخلاقی مواجه هستند. تصمیم‌گیری و چگونگی رفتار آنها، می‌تواند عواقب متفاوتی برای ذی‌نفعان، استفاده‌کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی به همراه داشته باشد. از این رو، طی سال‌های اخیر، حرفه حسابداری به سوی وضع مقررات محدودکننده‌تر مانند آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی یا قانون ساربنز آکسلی پیش رفته است. همچنین، بسیاری از دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش حسابداری، درس اخلاق حرفه‌ای را به مجموعه عناوین درسی خود افزوده‌اند (جباری و رحمانی، ۱۳۸۹).



پژوهش‌های گوناگونی در زمینه اخلاق و رفتار اخلاق مدارانه افراد به ویژه حسابداران و حسابرسان انجام شده است. پژوهش حاضر درصدد پاسخ‌گویی به این پرسش است که آیا پرسش‌های موجود در پرسشنامه گراهام و همکاران (۲۰۱۱) می‌توانند هریک از مؤلفه‌های پنج‌گانه را به درستی توضیح دهند یا خیر؟ به عبارت بهتر، در این پژوهش، نظریه بنیادهای اخلاقی هایت و همکاران با بهره‌گیری از پرسشنامه گراهام و همکاران، در میان شاغلان حرفه حسابداری بررسی می‌شود.

### مبانی نظری

هایت و همکارانش از افرادی هستند که پژوهش‌های مختلفی را از سال ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۳ در حوزه اخلاق انجام داده‌اند (هایت، ۲۰۰۱، ۲۰۰۷، ۲۰۱۲، ۲۰۱۳). هایت و جوزف در سال ۲۰۰۴ با الهام از یافته انسان‌شناسانه شودر و همکارانش (۱۹۹۷)، نظریه‌ای را مطرح کردند که نسبت به نظریه‌های پیشین، پوشش بهتری را برای دغدغه‌های اخلاقی فرهنگ‌های گوناگون فراهم می‌کند (هایت و جوزف، ۲۰۰۴). این نظریه که نظریه بنیادهای اخلاقی نام دارد، چند بنیاد را به منزله آمادگی‌های ذاتی بشر برای درک و پذیرش قواعد اخلاقی معرفی می‌کند. این بنیادها بنا بر اصل یادگیری فرهنگی این نظریه، بسته به ویژگی‌های محیط، می‌توانند تضعیف یا تقویت شوند (گراهام و همکاران، ۲۰۱۱). این بنیادها شامل موارد زیر است:

۱. بنیاد مراقبت / آسیب: این بنیاد بر کمک کردن به دیگران و اجتناب از آسیب رساندن به آن‌ها دلالت دارد (نجات و همکاران، ۱۳۹۴) و مواردی همچون مهربانی، ملایمت، شفقت و مراقبت و سرپرستی از دیگران را مدنظر قرار می‌دهد.
۲. بنیاد انصاف / تقلب: بیانگر حساسیت به نشانه‌های همکاری و تقلب است و مفاهیم انتزاعی عدالت، حقوق، برابری و استقلال را در بر می‌گیرد.

1. Care/ Harm.

2. Fairness /Cheating.



۳. بنیاد وفاداری / خیانت: <sup>۱</sup> این مبانی با تشکیل گروه‌های اجتماعی و تعهداتی که افراد گروه به یکدیگر دارند، شامل میهن پرستی و از خودگذشتگی، مرتبط است (مارگارت و همکاران، ۲۰۱۴).

۴. بنیاد اطاعت از مرجع قدرت / براندازی: <sup>۲</sup> این بنیاد وظایف مرتبط با جایگاه افراد در سلسله مراتب اجتماعی، مانند ابراز اطاعت و احترام به افراد یا نهادهای دارای جایگاه بالاتر را شامل می‌شود.

۵. بنیاد تقدّس / تنزّل: <sup>۳</sup> در این بنیاد بر تزکیه نفس و نگرانی افراد درباره آلودگی جسمی و روحی تأکید و بدن انسان مانند یک مکان مقدّس در نظر گرفته می‌شود. این بنیاد مواردی همچون حفظ پاکیزگی، پرهیزهای غذایی و عفت در روابط جنسی را در بر می‌گیرد (نجات و همکاران، ۱۳۹۴).

دو بنیاد مراقبت و انصاف، فردگرایانه و بنیادهای وفاداری، اطاعت و تقدّس، پیوندگرایانه محسوب می‌شوند (گراهام و همکاران، ۲۰۱۱).

از زمان ارائه این نظریه تا کنون، افراد مختلف بحث‌هایی درباره چند و چون بنیادها بیان کرده‌اند. یکی از تازه‌ترین بحث‌ها را جانوف و همکارانش در سال ۲۰۱۳ مطرح و چارچوبی را به نام مدل انگیزه‌های اخلاقی برای توصیف حوزه اخلاق پیشنهاد کردند (جانوف و کارنز، ۲۰۱۳). دو بُعد این مدل، جهت‌گیری انگیزشی (پرهیزی / توصیه‌ای) و بافت ارتباطی هدف است. اخلاق پرهیزی بر چیزی که نباید انجام شود تمرکز دارد و مقاومت در برابر وسوسه انجام دادن کاری بد را در بر می‌گیرد. در مقابل، اخلاق توصیه‌ای بر آنچه که یک فرد باید انجام دهد تمرکز دارد و فرد را به کاری خوب وامی‌دارد. به اعتقاد این پژوهشگران، اخلاق پرهیزی، سرکوب خودخواهی و اخلاق توصیه‌ای، فعال‌سازی نوع دوستی را در پی دارد (همان). بُعد دیگر این مدل، بافت ارتباطی هدف است. بافت ارتباطی هدف، بافتی است که یک انگیزه اخلاقی مشخص به آن معطوف است و بیشترین تأثیر خود را بر آن می‌گذارد. این بافت شامل روابط فردی (رابطه فرد با خودش)، میان فردی (رابطه فرد با دیگری) و جمعی (رابطه فرد با گروه خودی) است. اخلاق فردی



1. Loyalty/Betrayal.
2. Authority /Subversion.
3. Sanctity/Degradation.

به چگونگی نگرش افراد درباره بدن و روان خود و سرکوب کردن یا مجال دادن به خواسته‌های فردی اختصاص دارد. در اخلاق گروه‌محور، اخلاقی یا غیراخلاقی بودن یک کار بر اساس تأثیری که بر گروه خودی یا اعضای آن می‌گذارد، تعیین می‌شود؛ در حالی که در حوزه اخلاق میان‌فردی، فردی که هدف عمل قرار گرفته است، هویتی شخصی و متمایز از فرد عامل دارد و به همین دلیل، «دیگری» خوانده می‌شود. این پژوهشگران در نگاشت نظریه بنیادهای اخلاقی برمدل خود، آسیب‌زدن را در خانه پرهیزی-دیگری، مراقبت و انصاف را در خانه توصیه‌ای-دیگری و وفاداری و اطاعت از مرجع قدرت را در خانه پرهیزی-گروه قرار دادند. بدان دلیل که بنیاد تقدس از دید پردازندگان نظریه بنیادهای اخلاقی، پیوندگرایانه شمرده شده است، این بنیاد در خانه پرهیزی-گروه قرار گرفته است (نجات و همکاران، ۱۳۹۴).

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های زیادی درباره اهمیت مبحث اخلاق در حرفه حسابداری انجام شده است. اندرسون و همکارانش (۲۰۱۵) در مقاله‌ای، نظریه مبانی اخلاقی هایت را در نمونه‌ای متشکل از ۱۶۲ نفر دانشجوی حسابداری و دیگر رشته‌های مالی بررسی کردند. برای این کار، پرسشنامه‌ای حاوی ۳۰ سؤال تهیه شد. نتایج پژوهش نشان داد تمام دانشجویان برای تصمیم‌گیری اخلاقی، ابتدا به مبانی اخلاقی انصاف توجه می‌کنند (مارگارت و همکاران، ۲۰۱۴). تفاوت‌های ساختاری پژوهشگران نشان داد حسابداران و حسابرسان، معیارهای اخلاقی را در تصمیم‌گیری خود وارد می‌کنند (عبدالحمیدی و باکر، ۲۰۰۶ / بتی و دیوی، ۲۰۰۶). همچنین، معلوم شد هنگامی که سود حسابداری به میزان مدنظر سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بازار نمی‌رسد، حسابداران با چالش‌های اخلاقی عمده‌ای روبه‌رو می‌شوند (امرسون و همکاران، ۲۰۰۷).

ویج و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی سوگیری اخلاقی مدیران صنعت بیمه در هند پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد با افزایش سن مدیران صنعت بیمه، توجه آنان به منافع شخصی خود کاهش می‌یابد. همچنین، مدیرانی که تحصیلات کارشناسی ارشد دارند در مقایسه با هم‌تایان کارشناسی خود، نسبی‌گراتر هستند. از دیگر نتایج پژوهش



این بود که مدیران کم درآمد صنعت بیمه در مقایسه با مدیران پردرآمد، نسبی گراتر بودند و نیز مدیران زن در مقایسه با مدیران مرد، پایبندی بیشتری به معیارهای اخلاقی داشتند. دوی و پریهاتین (۲۰۱۰) در مالزی به پیش بینی نیات اخلاقی دانشجویان حسابداری که مایل به اشتغال در حرفه حسابرسی بودند، پرداختند و به این نتیجه رسیدند که عقاید اخلاقی این دانشجویان به طور مستقیم، تحت تأثیر آرمان گرایی است و آرمان گرایی نیز به طور غیرمستقیم بر نیات اخلاقی آنان تأثیر دارد.

ثقفی و همکاران (۱۳۸۹)، ضرورت آموزش اخلاق حسابداری را در دوره کارشناسی بررسی کردند. آنها به این نتیجه رسیدند که ارائه درس اخلاق در دوره کارشناسی ضروری است و دروس دیگر دوره کارشناسی، این مبانی اخلاقی را پوشش نمی دهد. اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸)، درباره تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها تحقیق کردند. نتایج نشان داد دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش های مالی مؤثر است؛ به طوری که ۱۸ درصد از تغییرات این متغیر را تبیین می کند. به علاوه، آرمان گرایی موجب بهبود کیفیت گزارش های مالی می شود.

حجازی و مسافری (۱۳۹۱)، رابطه جنسیت و اخلاق حرفه ای را درباره حرفه حسابداری در جامعه دانشگاهی بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد میان اخلاق حرفه ای و جنسیت، رابطه خطی معناداری وجود ندارد؛ اما هنگامی که جنسیت در کنار سن قرار می گیرد، این رابطه خطی و معنادار می شود؛ به طوری که قسمتی از تغییرات اخلاق حرفه ای به کمک این دو متغیر توضیح داده می شود.

جباری و رحمانی (۱۳۸۹)، در پژوهش خود با عنوان «سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری» پیشنهاد کردند برای تقویت ابعاد اخلاقی دانشجویان حسابداری، باید آنها را با مباحث اخلاقی آشنا تر کرد و برای افزایش حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و کاهش سوگیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان، لازم است بر آموزش مداوم اخلاق حرفه ای تأکید شود.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران را بررسی کردند. نتایج حاکی از آن بود که قوانین و مقررات، ویژگی های فردی



حسابدار رسمی، ویژگی‌های کار حسابرسی و ویژگی‌های سازمان حسابرسی، از عواملی هستند که می‌تواند بر تصمیمات اخلاقی حرفه‌ای حسابداران رسمی کشور تأثیر بگذارند. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۱)، در مقاله‌ای با عنوان «تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی» بیان کردند میان اخلاق حرفه‌ای حسابداران و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد و حدود ۳۵ درصد از تغییرات متغیر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی به وسیله متغیر اخلاق حرفه‌ای قابل بیان است.

آقایی و حصارزاده (۱۳۹۱)، در مقاله‌ای با عنوان «الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران» به این نتیجه رسیدند که حسابداران با بسیاری از کارکردهای اخلاقی موافق هستند. بررسی‌ها نشان داد نه تنها حسابداری از بروز رفتارهای غیر اخلاقی پیشگیری می‌کند، بلکه موجب تعالی اخلاق هم می‌شود.

دازه و گرگز (۱۳۹۴)، در مقاله‌ای با عنوان «رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی» نشان دادند میان استدلال، طرز تفکر و نیت اخلاقی با تمایل اخلاقی رابطه مثبتی وجود دارد.

رجب‌دُری و همکارانش (۱۳۹۵)، در پژوهشی با هدف بررسی وضعیت اخلاق در دانشجویان کارشناسی حسابداری، برای روشن شدن وضعیت فعلی و تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی آتی به این نتیجه دست یافتند که اخلاق در جامعه نمونه در حالت متوسط قرار دارد و مطلوب نیست. بنابراین، برنامه‌ریزی برای نهادینه کردن اخلاق در جامعه حرفه‌ای و توجه بیشتر به این موضوع در مجامع آموزشی و حرفه‌ای ضروری به نظر می‌رسد.

پژوهش حاضر در صدد پاسخ‌گویی به این سؤال است که آیا پرسش‌های مطرح شده برای سنجش هریک از بنیادهای اخلاقی در میان حساب‌برسان، بنیادها را به خوبی توضیح می‌دهند یا خیر.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از حیث روش گردآوری داده‌ها، توصیفی، از نوع همبستگی است. البته روش پیمایشی نیز به کار بسته شد. جامعه آماری پژوهش تمام





حسابرسان شاغل در ایران را در برمی گیرد که ۱۲۰ نفر از آنها براساس جدول کرجسی و مورگان (۱۹۹۵) و به شیوه نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب و سنجش شدند. در این پژوهش برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه گراهام و همکارانش در سال ۲۰۱۱ (مدل اندازه گیری پنج عاملی)<sup>۱</sup> استفاده شد.

این پرسشنامه ۳۰ سؤال دارد که برای هر یک از مفاهیم نظریه بنیادهای اخلاقی (یعنی مراقبت / آسیب، انصاف / تقلب، وفاداری / خیانت، اطاعت در برابر مرجع قدرت / براندازی، تقدس / تنزل) شش سؤال در نظر گرفته و دارای دو بخش است. در هر دو بخش از مقیاس شش طیفی استفاده شد. در بخش اول، از پاسخ دهندگان درخواست شد تا بیان کنند هر یک از شرایط مطرح شده در پرسشنامه چقدر می تواند در تصمیم گیری آنها درباره درست یا نادرست بودن یک کار، مؤثر و مربوط باشد. طیف مورد نظر از کاملاً نامربوط (عدد ۰) تا کاملاً مربوط (عدد ۵) در نظر گرفته شد. در بخش دوم نیز ۱۵ جمله که دارای چالش های اخلاقی بودند، مطرح و از پاسخ دهندگان خواسته شد تا نظرشان را درباره هر یک بیان کنند. این طیف نیز دارای شش گزینه است (کاملاً مخالف (عدد ۰) تا کاملاً موافق (عدد ۵)).

در این پژوهش میزان پایایی (آلفای کرونباخ) تمام مؤلفه ها ۰/۸ است. برای بررسی همه جانبه مدل مفهومی از روش معادلات ساختاری<sup>۲</sup> و نرم افزار لیزرل<sup>۳</sup> استفاده شد. بدان دلیل که این پژوهش نخستین پژوهش در جامعه حسابرسان است، سؤالات پژوهش بعد از روایی سنجی متخصصان این حرفه، آماده سازی و سپس توزیع شد. پرسشنامه یاد شده با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی و تأیید بررسی شد تا معلوم شود آیا هر یک از سؤالات مطرح شده می تواند مؤلفه پیش گفته را به خوبی توضیح دهد یا خیر.

در این پژوهش بعد از گردآوری داده ها برای دسته بندی و یکپارچه سازی داده ها و نیز مبحث آمار توصیفی (برای توصیف داده ها از جداول و نمودارهای توزیع فراوانی) از



1. Haidt's 5-Factor Measurement Model.  
2. Structural Equation Modeling.  
3. Lisrel.

نرم افزار SPSS و برای بخش استنباطی، تحلیل اکتشافی و تحلیل عاملی تأییدی از نرم افزار لیزرل استفاده شد. در مدل های اکتشافی یک الگوی اولیه برای تعیین این که چه متغیر مشاهده شده ای، به کدام یک از متغیرهای پنهان ربط داده شود، وجود ندارد و احتمالاً بعد از تحلیل کمی داده ها متغیرهای پنهان شناخته می شوند. با نرم افزارهای مدل سازی امکان هر دو نوع تحلیل تأییدی و اکتشافی وجود دارد؛ اما مبنای اصلی در مدل سازی، مدل های عاملی تأییدی هستند و در پژوهش حاضر نیز از مدل عاملی تأییدی استفاده شده است.

### یافته های پژوهش

از ۱۲۰ حسابرسی که پرسشنامه را پر کردند، ۸۵ نفر مرد و ۳۵ نفر زن بودند، ۸ نفر مدرک دکتری، ۷۹ نفر مدرک کارشناسی ارشد و ۳۳ نفر مدرک کارشناسی داشتند.

### استخراج عامل ها (تحلیل اکتشافی)

اولین نتایج تحلیل عاملی اکتشافی عبارتند از: جدول مربوط به شاخص های KMO، مقدار آماره آزمون بارتلت، درجه آزادی و سطح معناداری. بدان دلیل که مقدار شاخص KMO ۰/۸۴۷ (نزدیک به یک) است، تعداد نمونه برای تحلیل کافی است. همچنین، مقدار سطح معناداری آزمون بارتلت، کوچک تر از پنج درصد است که نشان می دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی مناسب است.

جدول شماره ۱: نتایج اولیه آزمون KMO و کرویت بارتلت برای تعیین روایی پرسشنامه

آزمون کرویت-بارتلت			آزمون KMO
سطح معناداری	درجه آزادی	خی دو	۰/۸۴۷
۰/۰۰۰	۴۳۵	۳۲۶۶	



برای تحلیل عاملی اکتشافی از روش تحلیل مؤلفه اصلی و چرخش واریماکس (چرخش مستقل) استفاده شده است. معیار انتخاب سؤالات به منزله یک شاخص برای عوامل، چنین بوده است: داشتن ارزش ویژه بیشتر از یک و بار عاملی ۰/۴ یا این شرط که در دیگر عوامل کمتر از این مقدار ظاهر شود. در این راستا، تمام پرسش‌ها از شرایط لازم برخوردار بوده و به همین دلیل، برای تحلیل عاملی تأییدی انتخاب شده‌اند.

جدول شماره ۲: ماتریس عاملی چرخشی

	پرسش‌ها				
	بنیاد مراقبت	بنیاد انصاف	بنیاد وفاداری	بنیاد اطاعت از مرجع قدرت	بنیاد تقدس
۱	۰/۸۳۳				
۲	۰/۷۹۶				
۳	۰/۸۲۵				
۴	۰/۷۴۶				
۵	۰/۷۷۸				
۶	۰/۸۷۷				
۷		۰/۸۵۸			
۸		۰/۸۶۸			
۹		۰/۸۰۵			
۱۰		۰/۸۷۶			
۱۱		۰/۸۱۷			
۱۲		۰/۸۳۸			
۱۳			۰/۸۱۲		
۱۴			۰/۸۳۴		
۱۵			۰/۸۶۲		
۱۶			۰/۸۷۰		
۱۷			۰/۷۱۷		
۱۸			۰/۷۳۱		
۱۹				۰/۸۶۹	
۲۰				۰/۸۴۳	
۲۱				۰/۸۸۶	
۲۲				۰/۸۴۱	



	پرسش‌ها				
	بنیاد مراقبت	بنیاد انصاف	بنیاد وفاداری	بنیاد اطاعت از مرجع قدرت	بنیاد تقدس
۲۳				۰/۷۹۶	
۲۴				۰/۸۵۰	
۲۵					۰/۸۵۷
۲۶					۰/۸۷۳
۲۷					۰/۸۷۵
۲۸					۰/۸۹۳
۲۹					۰/۹۰۶
۳۰					۰/۸۵۲

برای تعمیم نتایج از آمار استنباطی و برای تجزیه و تحلیل آماری از نرم افزار لیزرل (نسخه ۸/۵) و از بار عاملی برای تعیین رابطه معناداری بین متغیرهای پژوهش استفاده شد. قبل از هرکاری برای اطمینان از صحت مدل‌های اندازه‌گیری متغیرهای تحلیل از تحلیل عاملی تأییدی استفاده می‌شود. درواقع، تحلیل عاملی تأییدی یکی از قدیمی‌ترین روش‌های آماری است که برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مکنون (عامل‌های به دست آمده) و متغیرهای مشاهده شده (سؤالات) به کار برده می‌شود و بیانگر مدل اندازه‌گیری است.

جدول شماره ۳: شاخص‌های نیکویی برازش

ردیف	معیارهای برازش مدل	شاخص	بُعد	حد مطلوب	نتیجه
۱	کای دو نسبی	$\chi^2/$	۱/۱۳۸	$۳ <$	قابل قبول
۲	ریشه میانگین مجذورات تقریب	RMSEA	۰/۰۳۵	$۰/۱ <$	بrazش خوب
۳	ریشه مجذور مانده‌ها	PMR	۰/۰۴۷	حدود صفر	قابل قبول
۴	شاخص برازش هنجار شده	NFI	۰/۹۹	$۰/۹۰ >$	بسیار خوب
۵	شاخص نرم برازندگی	NNFI	۰/۹۷	حدود یک	بسیار خوب
۶	شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۸	$۰/۹۰ >$	بسیار خوب
۷	شاخص برازش نسبی	RFI	۰/۹۴	$۰/۹۰ >$	بسیار خوب
۸	شاخص برازش اضافی	IFI	۰/۹۹	$۰/۹۰ >$	بسیار خوب
۹	شاخص برازندگی	GFI	۰/۹۴	$۰/۹۰ >$	بسیار خوب
۱۰	بrazندگی تعدیل یافته	AGFI	۰/۹۶	$۰/۹۰ >$	بسیار خوب



سؤال اساسی در بررسی هرکدام از پرسش‌ها این است که آیا این پرسش‌ها می‌تواند به خوبی بنیاد مورد نظر را توضیح دهد. برای پاسخ به این پرسش، باید آماره  $\chi^2$  و دیگر معیارهای مناسب بودن برازش مدل بررسی شود. براین پایه، پرسشی مناسب است که دارای حالت‌های بهینه زیر باشد:

آزمون  $\chi^2$ : هرچه کمتر باشد بهتر است؛ زیرا این آزمون اختلاف بین داده و مدل را نشان می‌دهد.

آزمون  $GFI^1$  و  $AGFI^2$ : باید بیش از نود درصد باشد.

آزمون  $RMSR$ : هرچه کمتر باشد بهتر است؛ زیرا این آزمون یک معیار برای بررسی میانگین اختلاف میان داده‌های مشاهده شده و داده‌های مدل است.

معیار  $RMSEA$ : ریشه میانگین مجذورات تقریب است. این معیار به منزله اندازه تفاوت برای هر درجه آزادی تعریف شده است. مقدار  $RMSEA$  که در واقع همان آزمون انحراف هر درجه آزادی است، برای مدل‌هایی که برازندگی خوبی داشته باشند، کمتر از  $0/05$  است. مقادیر بالاتر از آن تا  $0/08$  نشان دهنده خطای معقولی برای تقریب در جامعه است. مدل‌هایی که  $RMSEA$  آن‌ها  $0/1$  یا بیشتر باشد، برازش ضعیفی دارند.

آزمون  $X^2/df$ : آزمون  $\chi^2$  به سادگی نشان می‌دهد که آیا بیان مدل، ساختار روابط میان متغیرهای مشاهده شده را توصیف می‌کند یا خیر. هرچه مقدار  $\chi^2$  کوچک‌تر باشد، بهتر است. تطبیق و تعدیل  $X^2/df$  که تعدیل یافته  $\chi^2$  است نیز به منزله یک معیار با اندازه نمونه متناسب است. بهتر است که مقادیر این آماره کمتر از سه باشد.

معیار  $PMR$ : این معیار با عنوان ریشه میانگین مجذور باقیمانده (شاخصی برای واریانس باقیمانده در برازش هر پارامتر به داده‌های نمونه) یا با عنوان متوسط باقیمانده‌های گزارش شده در مدل، بیان می‌شود. معیار  $PMR$  معیاری است برای اندازه‌گیری متوسط باقیمانده‌ها و فقط در ارتباط با واریانس‌ها و کوواریانس‌ها قابل تغییر است. در مدلی که



نیکویی برآزش خوبی دارد، این باقیمانده‌ها بسیار اندک هستند. پس به‌طور خلاصه، این معیار هرچه کوچک‌تر باشد (به صفر نزدیک‌تر باشد) حاکی از برآزش بهتر مدل است.

**معیارهای AGFI و GFI:** لیزرل به وسیله مدل، یک شاخص نیکویی برآزش، یعنی نسبت مجموع مجذورات تبیین شده، به کل مجموع مجذورات ماتریس برآورد شده در جامعه محاسبه می‌کند. این شاخص از نظر مطلوبیت به ضریب همبستگی شباهت دارد. هر دوی این معیارها از صفر تا یک متغیر هستند. هرچه AGFI و GFI به عدد یک نزدیک‌تر باشند، نیکویی برآزش مدل با داده‌های مشاهده شده بیشتر است.

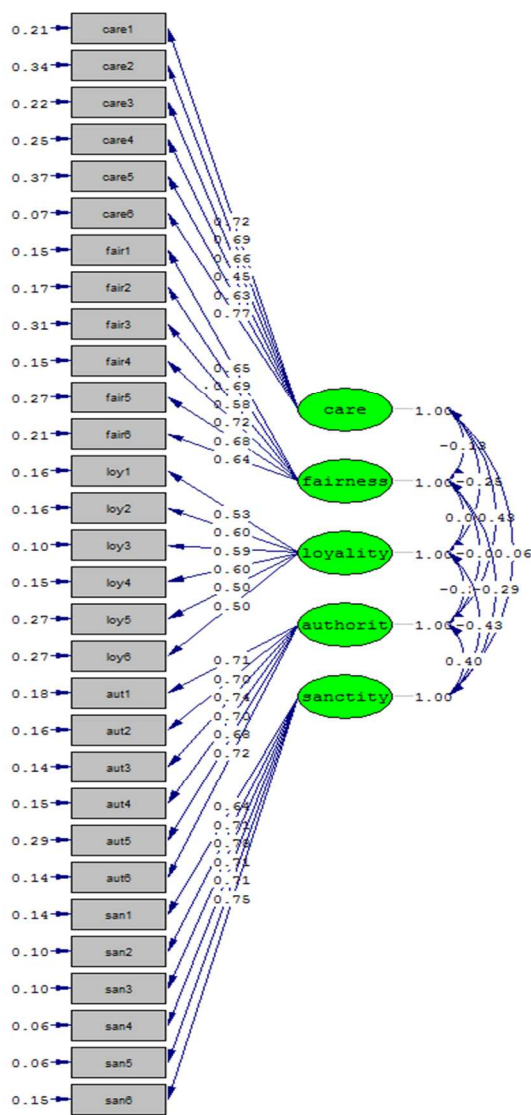
**معیارهای NFI، NNFI و CFI:** شاخص NFI، شاخص بنتلر-بونت هم نامیده می‌شود. بنتلر و بونت (۱۹۸۰) مقادیر برابریا بزرگ‌تر از  $0/9$  را در مقایسه با مدل صفر، به منزله شاخص خوبی برای برآزندگی مدل‌های نظری توصیه کرده‌اند؛ در حالی که برخی از پژوهشگران نقطه برش  $0/8$  را به کار می‌برند. شاخص دیگر، شاخص تاکر-لویز است که در بیشتر موارد شاخص نرم برآزندگی (NNFI) نامیده می‌شود. این شاخص مشابه NFI است؛ اما برای پیچیدگی مدل جریمه می‌پردازد. چون دامنه این مدل محدود به صفر و یک نیست، تفسیر آن نسبت به NFI دشوارتر است. بر پایه قرارداد، مقادیر کمتر از  $0/9$  مستلزم تجدید نظر در مدل است. شاخص CFI بزرگ‌تر از  $0/9$  قابل قبول و نشانه برآزندگی مدل است. این شاخص با مقایسه یک مدل به اصطلاح مستقل که در آن، میان متغیرها هیچ رابطه‌ای نیست با مدل پیشنهادی مورد نظر، میزان بهبود را نیز می‌آزماید.

### تحلیل عاملی تأییدی

در تحلیل عاملی تأییدی، به رابطه متغیر و پرسش‌ها، بار عاملی می‌گویند. باید بارهای عاملی هر متغیر همگی بزرگ‌تر از  $0/5$  باشند تا پذیرفته شوند. در شکل زیر همه بارهای عاملی بزرگ‌تر از  $0/5$  هستند پس می‌توان گفت مؤلفه‌ها به خوبی با پرسش‌ها سنجیده شده‌اند. همان‌طور که در شکل زیر معلوم است تمام عامل‌ها بارهای عاملی معنادار و نسبتاً بالایی دارند. این بدین معنی است که سؤالات به‌طور دقیق مؤلفه را سنجیده‌اند. در واقع، بهترین و مناسب‌ترین بار عاملی در میان سؤالات و



مؤلفه‌ها برقرار است. در نتیجه، تمام سؤالات به خوبی بنیادهای مورد نظر را می‌سنجند. از این رو، برای سنجش نظریه بنیادهای اخلاقی هایت و همکاران، در میان حسابرسان نیز می‌توان از این پرسشنامه استفاده کرد.



بررسی نظریه بنیادهای اخلاقی در میان شاغلان حرفه حسابرسی



## نتیجه

نظریه بنیادهای اخلاقی از نظریه‌های اخیر درباره تصمیمات اخلاقی است که هایت و همکارانش آن را ارائه کرده‌اند. این نظریه دارای پنج بنیاد است: «بنیاد مراقبت» که بر کمک به دیگران و اجتناب از آسیب رساندن به آن‌ها دلالت دارد و مواردی همچون مهربانی، ملایمت، شفقت و مراقبت و سرپرستی از دیگران را مدنظر قرار می‌دهد؛ «بنیاد انصاف» که بیانگر حساسیت درباره نشانه‌های همکاری و تقلب است؛ «بنیاد وفاداری» که با تشکیل گروه‌های اجتماعی و تعهداتی که افراد گروه به یکدیگر دارند، مرتبط است؛ «بنیاد اطاعت از مرجع قدرت» که وظایف مرتبط با جایگاه افراد در سلسله مراتب اجتماعی مانند ابراز اطاعت و احترام به افراد یا نهادهای دارای جایگاه بالاتر را شامل می‌شود و «بنیاد تقدس» که بر ترکیه نفس و نگرانی افراد درباره آلودگی جسمی و روحی تأکید دارد.

گراهام و همکاران در سال ۲۰۱۱ برای اندازه‌گیری و ارائه تصویر هر یک از بنیادها، در پژوهش خود پرسش‌هایی را مطرح کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد برای هر مؤلفه به شش سؤال و در مجموع، به ۳۰ سؤال نیاز است تا بنیادها به خوبی بررسی شوند. پس از آن، پژوهشگرانی به بررسی این بنیادها پرداختند؛ از جمله در سال ۲۰۱۴ مارگارت و همکارانش، پرسشنامه گراهام و همکارانش را در نمونه‌ای شامل ۱۶۲ دانشجو بررسی کردند. آنها با یک تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی نشان دادند پرسش‌های مطرح در بنیادهای وفاداری و قدرت بسیار به هم نزدیک هستند. بنابراین، این دو بنیاد را ترکیب و در نهایت چهار بنیاد را به منزله بنیادهای اخلاقی معرفی کردند.

در این پژوهش نیز تلاش شد پرسشنامه گراهام و همکارانش در نمونه‌ای متشکل از ۱۲۰ حسابرس به کار گرفته شود. ابتدا، با تحلیل عاملی اکتشافی درباره این فرضیه تحقیق شد که هر یک از پرسش‌های مطرح در جامعه حسابرسان هم می‌تواند بنیادهای اخلاقی را به خوبی شرح دهد. نتایج تحلیل عاملی اکتشافی که با نرم‌افزار لیزرل





انجام شد بیانگر آن است که می‌توان فرض کرد هر یک از پرسش‌ها به خوبی می‌توانند بنیادها را شرح دهند. سپس، برای تأیید این ادعا و فرض، تحلیل عاملی تأییدی انجام شد که نتایج حاصل از این تحلیل، با نتایج تحلیل اکتشافی هم‌راستا بود. نتایج پژوهش با نتایج پژوهش مارگارت و همکارانش (۲۰۱۴) مبنی بر این که پرسش‌های دو بنیاد قدرت و وفاداری با یکدیگر هم‌پوشانی دارند و باید در بنیادی مشترک نوشته شوند، در تضاد است. براساس این نتایج، تمام پرسش‌ها به خوبی می‌توانند بنیادهای اخلاقی را توضیح دهند. از این رو، می‌توان پرسشنامه گراهام و همکارانش را برای سنجش بنیادهای اخلاقی در ایران به کار بست.

در پژوهش حاضر، محدودیت‌هایی نیز وجود داشت که مهم‌ترین آن‌ها خودداری افراد از پاسخ‌گویی به پرسشنامه بود.



## منابع

۱. آقایی، محمدعلی و رضا حصارزاده (۱۳۹۱)؛ «الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران»؛ مجله اخلاق در علوم و فناوری، س ۷، ش ۳، ص ۱ تا ۱۲.
۲. اعتمادی، حسین و زهرا دیانتی دیلمی (۱۳۸۸)؛ «تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها»؛ مجله اخلاق در علوم و فناوری، س ۴، ش ۱ و ۲، ص ۱۱ تا ۲۲.
۳. اعتمادی، حسین، مهدی خلیل پور و یوسف تقی پوریان (۱۳۹۱)؛ «تأثیر اخلاق حرفه ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت های مالی»؛ مجله اخلاق در علوم و فناوری، س ۷، ش ۳، ص ۳۶ تا ۴۳.
۴. ثقفی، علی، حلیمه رحمانی و افسانه رفیعی (۱۳۸۹)؛ «آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی»؛ مجله اخلاق در علوم و فناوری، س ۵، ش ۱ و ۲، صص ۷-۱۸.
۵. جباری، حسین و حلیمه رحمانی (۱۳۸۹)؛ «سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری»؛ مجله اخلاق در علوم و فناوری، س ۵، ش ۳ و ۴، ص ۴۷ تا ۵۶.
۶. حجازی، رضوان و جنت مسافری (۱۳۹۱)؛ «رابطه جنسیت با اخلاق حرفه ای در جامعه دانشگاهی و حرفه حسابداری»؛ مجله اخلاق در علوم و فناوری، س ۷، ش ۱، ص ۴۰ تا ۴۹.
۷. دازه، نوشین و منصور گرگز (۱۳۹۴)؛ «رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی»؛ مجله اخلاق در علوم و فناوری، س ۱۰، ش ۱، ص ۱۱۵ تا ۱۲۳.
۸. رجب دُری، حسین، اعظم روستامیمندی و زیبا آسوده (۱۳۹۵)؛ «بررسی پایبندی دانشجویان کارشناسی حسابداری به اخلاق حرفه ای»؛ فصلنامه اخلاق، س ۶، ش ۲۱، ص ۲۶۵ تا ۲۹۲.
۹. رویایی، رمضانعلی و مهدی محمدی (۱۳۸۹)؛ اخلاق و حرفه ای گرایی در حسابداری؛ انتشارات کتابخانه فرهنگ.



۱۰. مهرانى، ساسان و ديگران (۱۳۹۰)؛ «عوامل مؤثر بر تصميم گيرى اخلاقى حسابداران رسمى ايران»؛ مجله اخلاق در علوم و فناورى، س ۶، ش ۳، ص ۲۰ تا ۲۹.
۱۱. نجات، پگاه و ديگران (۱۳۹۴)؛ «بررسى ويژگى هاى شناختى اجتماعى بازنمايى ذهنى دغدغه هاى اخلاقى: گروه بندى، جهت گيرى انگيزشى و بافت ارتباطى بنيادهاى اخلاقى»؛ دوفصلنامه شناخت اجتماعى، س ۴، ش ۱، ص ۱۰۹ تا ۱۲۶.
12. Abdolmohammadi, M. J. & Baker, C. R., 2006, "Accountants' value preferences and moral reasoning", *Journal of Business Ethics*, Vol 69, No 1, pp 11-25.
13. Andersen, M. L., Zuber, J. M. & Hill, B. D., 2015, "Moral foundations theory: An exploratory study with accounting and other business students", *Journal of Business Ethics*, Vol 132, No 3, pp 525-538.
14. Beattie, V. & Davie, E., 2006, "Theoretical studies of the historical development of the accounting discipline: A review and evidence", *Accounting, Business & Financial History*, Vol 16, No 1, pp 1-25.
15. Dewi, N. H. U. & Prihatin, T., 2010, "Predicting intended ethical behavior of auditor candidates on accounting students", *In The 18th Annual Conference on Pasific Basin Finance, Economic Accounting and Management (PBFEM)*, available at:  
<http://ssrn.com/abstract=2046403>
16. Emerson, T. L., Conroy, S. J. & Stanley, C. W., 2007, "Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey", *Journal of Business Ethics*, Vol 71, No 1, pp 73-87.
17. Graham, J. & others, 2011, "Mapping the moral domain", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol 101, No 2, pp 366-385.



18. Haidt, J, 2001, "The emotional dog and its rational tail: a social intuitionist approach to moral judgment", *Psychological Review*, Vol 108, No 4, pp 814-834.
19. Haidt, J, 2007, "The new synthesis in moral psychology", *science*, Vol 316, No 5827, pp 998-1002.
20. Haidt, J, 2012, *the righteous mind: Why good people are divided by politics and religion*, New York: Pantheon Books.
21. Haidt, J, 2013, "Moral psychology for the twenty-first century", *Journal of Moral Education*, Vol 42, No 3, pp 281-297.
22. Haidt, J. & Graham, J, 2007, "When morality opposes justice: Conservatives have moral intuitions that liberals may not recognize", *Social Justice Research*, Vol 20, No 1, pp 98-116.
23. Haidt, J. & Joseph, C, 2004, "Intuitive ethics: How innately prepared intuitions generate culturally variable virtues", *Daedalus*, Vol 133, No 4, pp 55-66.
24. Janoff-Bulman, R. & Carnes, N. C, 2013, "Surveying the moral landscape moral motives and group-based moralities", *Personality and Social Psychology Review*, Vol 17, No 1, pp 242-247.
25. Rose, C, 2007, "Does female board representation influence firm performance? The Danish evidence", *Corporate Governance: An International Review*, Vol 15, No 2, pp 404-413.
26. Shweder, R. A., Much, N. C., Mahapatra, M. & Park, L, 1997, The "big three" of morality (autonomy, community and divinity) and the "big three" explanations of suffering. *Morality and health*, Vol 81, pp 119-169.



27. Singh, J. & others, 2005, "A comparative study of the contents of corporate codes of ethics in Australia, Canada and Sweden", *Journal of World Business*, Vol 40, No 1, pp 91-109.
28. Vij, S., Sharma, R. & Kaur, P, 2010, "Ethical orientation of managers in insurance industry in India", *In International Conference on Business Ethics & Human Values*, available at:  
<http://ssrn.com/abstract=1730965>.

