

رابطه رویکردهای اخلاقی با رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری: مدل توسعه یافته تروینو

دکتر مسعود طاهری نیا^{۱*}، مریم روحی سرا^۲، مرضیه درمیشی^۲

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان

۲. دانشجوی دکتری، رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد خمین

(تاریخ دریافت: ۹۸/۱۲/۱۲، تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۲/۱۰)

چکیده

زمینه: تصمیمات اخلاقی حسابداران بسته به ماهیت و گستره رویکردهای اخلاقی که در امر رفتار دخیل هستند با یکدیگر متفاوت است. هدف این پژوهش بررسی رابطه رویکردهای اخلاقی مدل توسعه یافته تروینو با رفتار اخلاقی حسابداران است.

روش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها، جزء تحقیقات توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه آماری شامل تمام اعضا جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۹۷ است که تعداد ۳۳۲ نفر به روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. داده‌ها از طریق پرسشنامه استاندارد جمع آوری شد که روایی آن با استفاده از نظر متخصصان دانشگاهی مورد بررسی قرار گرفت و پایایی آن با استفاده از ضریب کرونباخ محاسبه شد. بررسی فرضیه‌ها با تکنیک رگرسیون و رتبه‌بندی اهمیت رویکردها توسط آزمون فریدمن انجام شد.

یافته‌ها: نتایج نشان می‌دهد نسبی گرایی و اصالت نفس به عنوان رویکرد اخلاقی فردی و جو اخلاقی به عنوان رویکرد سازمانی ارتباط منفی با رفتار اخلاقی حسابداران دارند. رویکردهای اخلاقی اصالت نفع، مذهب و عدالت سازمانی ارتباط مثبت با رفتار اخلاقی حسابداران دارند. شواهدی مبنی بر رابطه بین وظیفه شناسی و رفتار اخلاقی حسابداران دیده نشد. همچنین از میان رویکردهای اخلاقی عدالت سازمانی بیشترین اهمیت را برای حسابداران دارد.

نتیجه‌گیری: نتایج تحقیق نشان می‌دهد مدیران جامعه حسابداران رسمی باید علاوه بر توجه به ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابداران نسبت به ایجاد و گسترش عدالت سازمانی و جو اخلاقی حسنه در موسسات حسابداری اهتمام ورزند تا در زمینه اعتلای حرفه حسابداری و نظارت حرفه‌ای بر رفتار حسابداران رسمی به موفقیت مستمر دست یابند.

کلیدواژه‌گان: رفتار اخلاقی، رویکرد اخلاقی فردی، رویکرد اخلاقی سازمانی

سر آغاز

تصویب قوانین بین‌المللی مانند قانون ساربنز آکسلی و استانداردهای ملی^۱ از جمله آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران که توسط جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه شده است و همچنین قوانین دولتی و فشارهای فزاینده از طرف ذینفعان، اهمیت اخلاق در حرفه حسابداری را تشدید کرده است (۳).

اخلاق^۲ شرط اساسی و لازم در حرفه حسابداری است که نیاز بازار سرمایه به حسابداران با اخلاق و قضاوت اخلاقی^۳ آنها، ابزاری برای

آنچه که در سال‌های اخیر بیش از پیش مورد توجه فعالان حوزه تجارت، اندیشمندان و پژوهشگران دانشگاهی قرار گرفته است پرداختن به موضوع فساد و بی‌نظمی اقتصادی در محیط کسب و کار است. می‌توان اهمیت این میزان توجه را ناشی از رسوایی حسابداری شرکت‌های بزرگ و سرشناسی مانند انرون، ورلدکام و بارکلیز دانست. این سوءاستفاده در اجرا شیوه‌های حسابداری موجب تشدید نگرانی مسائل اخلاقی در مباحث حسابداری شده است (۱ و ۲).

نویسنده مسئول: نشانی الکترونیکی: taherinia.m@lu.ac.ir

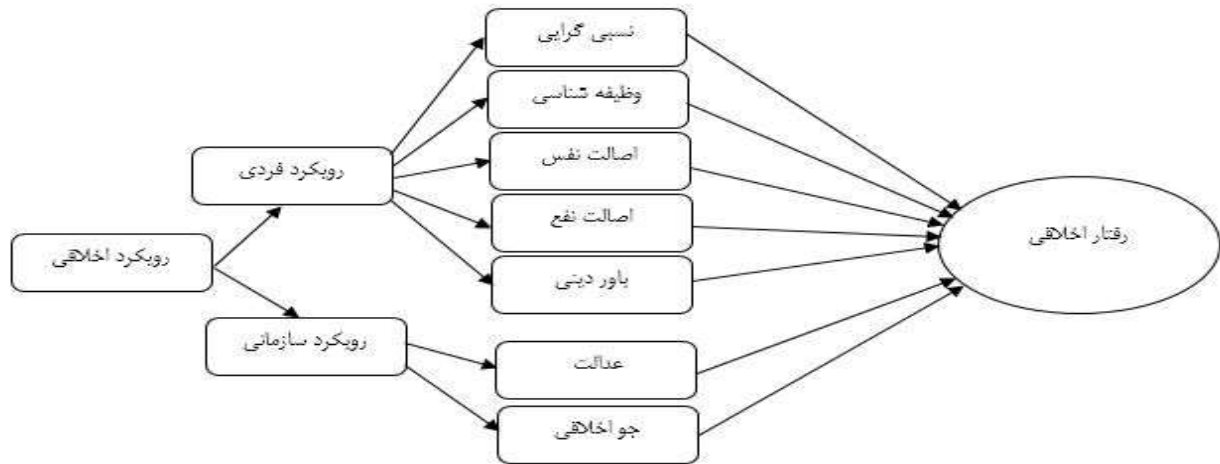
شناخت موضوع اخلاقی از طریق پردازش شناختی^۸ آغاز می‌شود و در نهایت به عمل واقعی ختم می‌گردد که در این مدل متغیرهای فردی و محیطی گنجانده شده است (۹). در گسترش و تعمیم مدل ترویپو برخی محققین پیشنهاد کردند که رفتار و تصمیم‌گیری اخلاقی نتیجه تعامل بین متغیرهای اخلاقی فردی و سازمانی در مورد تفکر فرد نسبت به معضلات اخلاقی است (۱۰). مدل توسعه یافته ترویپو نشان می‌دهد که عوامل اخلاقی فردی از جمله اصالت نفس^۹ و نسبی‌گرایی^{۱۰}، با عوامل موقعیتی مانند جو اخلاقی^{۱۱} برای شکل دادن به رفتار اخلاقی در تعامل هستند. در مدل توسعه یافته فرض می‌شود افرادی که در یک مکان کنترل داخلی ارتباط بین رفتار خود و پیامدهای آن را مشاهده می‌کنند به احتمال زیاد مسئولیت رفتار اخلاقی خود را به عهده می‌گیرند و عوامل درک‌شده افراد باعث تشکیل انتظاراتی برای آنها می‌شود که عدم دستیابی به آن باعث بروز رفتار غیراخلاقی می‌گردد.

برخلاف پژوهش‌های که بیشتر به متغیرهای فردی مانند جنسیت (۱۱) و سن (۱۲) و سن (۱۳) در موضوع اخلاق پرداخته اند این مطالعه خصوصیات شخصیتی و اعتقادی (نسبی‌گرایی، وظیفه‌شناسی^{۱۲}، اصالت نفس و اصالت نفع^{۱۳}، مذهب^{۱۴}) به همراه ویژگی‌های سازمانی (عدالت سازمانی^{۱۵} و جو اخلاقی) که در ادبیات اخلاقی کمتر مورد توجه قرار گرفته اند و در حرفه حسابداری در ایران به ندرت به برخی از آنها توجه شده است و ارزیابی می‌کند. در نگاره زیر الگوی مفهومی پژوهش ارائه شده است.

تقویت اطمینان سهامداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به آن بازار محسوب می‌شود، زیرا حسابداران تنها مسئول رضایتمندی صاحبکار نیستند (۴). پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری است (۵). آنچه از رفتار اخلاقی^۶ مدنظر است تأکید بر این نکته است که کیفیت مدنظر در حسابداری نه تنها مربوط به دانش فنی در حرفه است بلکه بایستی رفتار اخلاقی حسابداران را نیز شامل شود (۶). به طور کلی، رفتار اخلاقی مورد نیاز مردم است تا همه چیز بتواند به طور منظم اجرا شود. حسابداران برای دستیابی به اعتبار و اعتماد عمومی جامعه باید به شکل فکری و عملی به رعایت اصول اخلاقی^۷ پایبند باشند (۷). اخلاق برای حسابداران و کسانی که به اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران تکیه می‌کنند، بسیار مهم است و دستیابی به رفتار اخلاقی مستلزم داشتن رویکرد اخلاقی است (۸).

از بین اندیشمندان حوزه رفتار اخلاقی، کولبرگ نظریه رشد اخلاقی^۶ و رفتار اخلاقی را مطرح نمود. مطابق این نظریه فرد زمانی مراحل استدلال را تجربه می‌کند که از نظر اخلاقی به بلوغ رسیده باشد و براساس هنجارهای ابتدایی در موقعیت‌هایی که مواجه می‌شود اقدام به تصمیم‌گیری اخلاقی می‌کند. براین اساس رفتار اخلاقی به عنوان اخذ هر تصمیمی که ممکن است به سود یا ضرر دیگران باشد یا حقوقی را بر برخی از افراد اعمال کند و برای برخی دیگر آن را انکار کند لحاظ می‌شود.

برخلاف نظریه‌های رفتاری^۷ پیشین ترویپو رفتار را واکنش فرد نسبت به محرک‌های درونی و بیرونی دانست که در سه مرحله انجام می‌گیرد. از



نگاره ۱: مدل مفهومی تحقیق

روش

عنوان نمونه به روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند که یک نوبت پرسشنامه بین آنها توزیع گردید.

$$n = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + z^2pq}$$

$$N = 2496, Z = 1/96, p = q = 0.5$$

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و با استفاده از رویکرد مقطعی انجام شده است. از لحاظ طبقه‌بندی بر حسب روش، از نوع تحقیقات توصیفی، همبستگی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش متشکل از حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۷ که مجموعاً ۲۴۹۶ نفر است. به منظور انتخاب حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده گردید. براساس معادله این فرمول تعداد ۳۳۲ نفر به

$$EM + \beta_2DY + \beta_3EM + \beta_4UM + \beta_5RN + \beta_6OJ + \beta_7EC + \varepsilon$$

در مدل فوق

EB رفتار اخلاقی، RM نسبی گرای، DY وظیفه شناسی، EM اصالت نفس، UM اصالت نفع، RN مذهب، OJ عدالت سازمانی و EC جو اخلاقی سازمانی است.

یافته ها

آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون کولموگراف-اسمیرنوف در جدول شماره ۱ آمده است. با توجه به مقدار آماره Z و سطح معناداری آزمون که بزرگتر از ۰/۰۵ است می توان نتیجه گرفت به جزء متغیر وظیفه شناسی، فرض نرمال بودن متغیرهای رفتار اخلاقی، ویژگی های اخلاقی فردی و ویژگی های اخلاقی سازمانی رد نشده است.

جدول ۱: نتیجه آزمون کولموگراف-اسمیرنوف

متغیر	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
رفتار اخلاقی	۰/۵۷۳	۰/۳۲۴	نرمال
نسبی گرای	۰/۶۹۷	۰/۲۹۹	نرمال
وظیفه شناسی	۱/۶۴۳	۰/۰۴۷	غیرنرمال
اصالت نفس	۰/۷۸۸	۰/۲۳۵	نرمال
اصالت نفع	۱/۰۱۷	۰/۱۰۸	نرمال
باور دینی	۰/۶۲۲	۰/۳۱۲	نرمال
عدالت سازمانی	۰/۹۳۴	۰/۱۴۷	نرمال
جو اخلاقی	۱/۱۰۹	۰/۰۸۶	نرمال

به منظور بررسی رابطه میان متغیرهای پژوهش و آزمون فرضیه های تحقیق از مدل رگرسیون چندگانه می شود. در جدول شماره ۲ نتایج تحلیل رگرسیونی آورده شده است..

جدول ۲: نتیجه تحلیل مدل رگرسیون پژوهش

متغیر	ضریب بتا	انحراف استاندارد	آماره تی	سطح معناداری
مقدار ثابت	۳/۹۱۴	۰/۲۶۵	۱۴/۷۵۴	۰/۰۰۰
نسبی گرای	-۰/۱۸۴	۰/۰۷۲	-۲/۰۶۴	۰/۰۴۴
وظیفه شناسی	-۰/۱۶۲	۰/۰۵۶	-۱/۸۳۹	۰/۰۶۶
اصالت نفس	-۰/۲۲۵	۰/۰۹۱	-۲/۴۷۳	۰/۰۲۰
اصالت نفع	۰/۰۴۱	۰/۰۲۹	۲/۶۹۹	۰/۰۰۷
باور دینی	۰/۱۱۲	۰/۰۵۴	۲/۷۸۹	۰/۰۰۵
عدالت سازمانی	۰/۲۱۰	۰/۰۹۸	۸/۵۹۶	۰/۰۰۰
جو اخلاقی	-۰/۱۲۶	۰/۰۷۴	-۲/۶۹۲	۰/۰۰۷
کل مدل	آماره دوربین-واتسون ۱/۷۶		ضریب تعیین ۰/۳۹۷	
			ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۳۸۴	

در بین مجموع اعضا نمونه ۶۷/۵٪ مرد و ۳۲/۵٪ زن هستند. افراد با محدوده سنی ۳۲ تا ۴۰ سال بیشترین فراوانی را در بین نمونه پژوهش به خود اختصاص داده است که ۱۴۹ نفر یا ۴۴/۹٪ در این محدوده سنتی قرار دارند. ۳۶/۴٪ از افراد دارای مدرک کارشناسی، ۴۳/۷٪ دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۱۹/۹٪ مدرک دکتری دارند. از میان شرکت کنندگان ۴۶/۷٪ وضعیت کاری شاغل در شریک را دارا می باشند، ۲۹/۸٪ شاغل در موسسات حسابرسی، ۱/۲٪ شاغل انفرادی و ۲۲/۳٪ شاغل در سازمان حسابرسی هستند. از روش کتابخانه ای جهت جمع آوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری استفاده گردید. از ابزار پرسشنامه برای جمع آوری داده ها استفاده شده است که از پرسشنامه این پژوهشگر (جهت اندازه گیری متغیر رفتار اخلاقی) مشتق بر ۱۰ گویه استفاده گردید (۱۴). پرسشنامه اندازه گیری رویکرد اخلاقی فردی و سازمانی بر اساس مدل توسعه یافته تروینو مشتق بر ۲۶ گویه است که نسبی گرای، اصالت نفس و اصالت نفع ۱۰ گویه، وظیفه شناسی و باورهای دینی ۸ گویه، عدالت سازمانی و جو اخلاقی ۸ گویه را تشکیل دادند. روایی محتوای پرسشنامه ها توسط پنج نفر از اساتید مدیریت و حسابداری مورد تایید قرار گرفت تا از جهت روایی محتوا و همچنین نسبت به معادل بودن محتوای ترجمه فارسی پرسشنامه با محتوای اصلی آن اطمینان حاصل شود. به منظور تعیین پایایی پرسشنامه ها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید که ضریب ۰/۸۳۵ و ۰/۷۶۶ بدست آمد.

مطالعه شدت رابطه بین متغیرهای مستقل در دو بعد رویکرد فردی شامل نسبی گرای، وظیفه شناسی، اصالت نفس، اصالت نفع و مذهب و رویکرد سازمانی شامل عدالت سازمانی و جو اخلاقی با قضاوت اخلاقی حسابداران به عنوان متغیر وابسته توسط تکنیک رگرسیون چندگانه مورد بررسی قرار گرفته است. از آزمون فریدمن به منظور رتبه بندی اهمیت متغیرهای رویکرد اخلاقی در رفتار اخلاقی از دید حسابداران رسمی با بکارگیری نرم افزار آماری SPSS استفاده شد. مدل رگرسیون برآورد شده جهت بررسی روابط بین متغیرها به صورت زیر است:

ادعا کرد که عدالت سازمانی بیشترین اهمیت را برای حسابداران دارد و ویژگی باورهای دینی نسبت به سایر عوامل از دید پاسخ‌دهندگان از اهمیت کمتری برخوردار است.

جدول ۴: رتبه بندی رویکردهای اخلاقی موثر بر قضاوت اخلاقی

رتبه	نام متغیر	میانگین رتبه
۱	عدالت سازمانی	۶/۹۳
۲	اصالت نفس	۵/۸۶
۳	نسبی گرایی	۵/۰۴
۴	جو اخلاقی	۴/۲۹
۵	اصالت نفع	۳/۸۶
۶	وظیفه شناسی	۳/۵۵
۷	باور دینی	۲/۳۱

بحث

با توجه به پذیرش فرضیه اول پژوهش می توان بیان کرد حسابداران نسبی گرا، اصول اخلاقی حرفه‌ای پذیرفته شده در برخی شرایط را رد می کنند. این افراد معتقدند که رفتار اخلاقی به ماهیت شرایط و افراد درگیر در آن بستگی دارد. چنین حسابدارانی هنگام رفتار اخلاقی به وضعیت موجود وزن زیادی می دهند حتی اگر اصول اخلاقی این حرفه نقض شود. برای حسابداران نسبی گرا این احتمال وجود دارد که در آینده تصمیمات و رفتار اخلاقی خود را نقض نمایند زیرا مسائلی که حسابداران در یک چارچوب مشخص با آن مواجه می شوند در وضعیت‌های مختلف به تصمیم‌گیری‌های متفاوتی ختم می شود. نتیجه این فرضیه مشابه و منطبق با یافته‌های پژوهش شماره (۱۵) است که هرچه میزان نسبی - گرایی حسابداران کمتر شود، تعهد حرفه‌ای آنها افزایش می یابد و این سبب تصمیم‌گیری‌های اخلاقی آنها می شود.

در تحلیل تایید ارتباط منفی بین اصالت نفس و رفتار اخلاقی حسابداران در این پژوهش، می توان بیان کرد هدف حسابداران مانند سایر افراد شاغل در وهله نخست دستیابی به نیازهای خود است. زمانی که حسابداران در تامین خواسته‌های خود نسبت به ارضاء نیازهای کل ارجحیت قائل شوند این اقدام آنها به تدریج یک عمل اخلاقی محسوب می گردد. این به معنای آن است فرد آنچه برای او بهتر است را وظیفه اخلاقی خود تلقی می کند. این رویکرد اخلاقی رفتار فرد را در راستای دستیابی به آمل شخصی می داند حتی اگر با اصول و استانداردهای اخلاقی پیش فرض آن حرفه مغایرت داشته باشد به ویژه در حرفه حسابداری که حسابداران باید دارای عینیت و صداقت باشند و حافظ منافع عمومی باشند. یافته های پژوهش شماره (۱۶) مطابق با نتیجه فرضیه پژوهش است. تهیه کنندگان گزارش‌های مالی تحت نفوذ رویکردهای اخلاقی مانند اصالت نفس قرار می گیرند و این امر به ارسال

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات پژوهش نشان می دهد که در فرضیه اول رویکرد اخلاقی نسبی گرایی با ضریب بتا $-0/184$ و مقدار آماره تی $-2/064$ - ارتباط منفی معناداری با رفتار اخلاقی حسابداران دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید می شود.

آزمون ارتباط بین وظیفه شناسی و رفتار اخلاقی حسابداران نشان داد مقدار بتا متغیر وظیفه شناسی $-0/162$ - است. مقدار آماره تی این متغیر $-1/839$ - و سطح معناداری $0/066$ - که بیشتر از سطح خطا $0/05$ - است. با در نظر گرفتن مقدار آماره تی و سطح معناداری این متغیر، فرضیه دوم رد شد.

متغیر اصالت نفس با ضریب $-0/225$ - و آماره تی $-2/473$ - ارتباط منفی و معناداری با رفتار اخلاقی حسابداران دارد. بنابراین اصالت نفس، سبب کاهش رفتار اخلاقی می شود. لذا فرضیه سوم پژوهش تایید شد. با استناد به نتیجه آزمون فرضیه چهارم، رویکرد اخلاقی اصالت نفع دارای ارتباط مثبت با رفتار اخلاقی حسابداران است. این متغیر دارای سطح احتمال کمتر از 5% سطح خطا پژوهش است. در نتیجه فرضیه چهارم تایید شد.

نتایج نشان‌دهنده ارتباط مثبت و معنادار بین رویکرد اخلاقی باورهای دینی یا باورهای مذهبی با رفتار اخلاقی حسابداران است. این متغیر با ضریب $0/112$ - با قضاوت اخلاقی ارتباط دارد. براین اساس در سطح اطمینان 95% فرضیه پنجم تایید شد.

نتیجه آزمون فرضیه ششم نشان می دهد عدالت سازمانی با ضریب رگرسیونی $0/210$ - ارتباط مثبت معناداری با رفتار اخلاقی دارد. در نتیجه می توان گفت عدالت سازمانی سبب افزایش روند اخلاقی در رفتار و تصمیم‌گیری حسابداران می شود و فرضیه ششم تایید شد.

یافته های حاصل از فرضیه هفتم نشان می دهد ضریب متغیر جو اخلاقی $(-0/126)$ - ارتباط منفی معناداری با رفتار اخلاقی دارد. در نتیجه فرضیه هفتم تایید شد. همچنین مقدار آماره دوربین واتسن $1/76$ - نشان‌دهنده استقلال مشاهدات است و ضریب تعیین $0/397$ -، میزان تغییرات رفتار اخلاقی است که توسط رویکرد های اخلاقی فردی و سازمانی توضیح داده شد.

به منظور رتبه بندی و بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی متغیرها در این پژوهش از آزمون فریدمن استفاده شد. نتیجه آزمون که در جدول شماره ۳ آمده است نشان می دهد سطح معناداری کمتر از $0/05$ - است بنابراین اهمیت هر یک از رویکردهای اخلاقی از دید پاسخ‌دهندگان متفاوت است.

جدول ۳: نتیجه آزمون رتبه بندی فریدمن

تعداد	کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
۳۳۲	۴۷/۴۰۵	۶	۰/۰۰۰

جدول شماره ۴ رتبه هر یکی از رویکردهای اخلاقی را نشان می دهد. با توجه به معنادار شدن تفاوت رتبه‌ها و بر اساس میانگین رتبه، می توان

صادقانه که در آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداری مطرح شده است را نمونه‌ای از اهمیت عدالت در این حرفه دانست.

در فرضیه‌های این پژوهش رابطه منفی بین جو اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابداران حاصل شد. حسابداران جو اخلاقی را به منزله رابطه ارزش-های اخلاقی با تصمیمات اخلاقی اعضا می‌دانند و به دلیل نبود کدهای اخلاقی تعریف شده، رفتار غیراخلاقی در شرکت بروز پیدا می‌کند. در توضیح دلیل نقش منفی جو اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابداران می‌توان گفت فقدان جو اخلاقی مناسب در موسسه یا وجود جو اخلاقی نامناسب مانند جو اخلاقی وظیفه‌ای سبب جهت‌دهی رفتار و تصمیمات حسابداران به سمت و سوی عدم رعایت اخلاق می‌گردد. این مطلب نشان می‌دهد که جو اخلاقی حاکم در سازمان که کدها و منشورهای اخلاقی منشاء آن است هیچگونه تناسبی با ویژگی‌های اخلاقی حسابداران ندارد و همین عامل می‌تواند سبب بروز رفتار غیراخلاقی شود. به عبارتی افراد در سازمان‌هایی با جو اخلاقی بالا دارای درگیری شغلی بالایی خواهند بود. لذا می‌توان به این نتیجه دست یافت که برخی حرفه‌های کشور مانند حرفه حسابداری فاقد جو اخلاقی مناسب است.

با وجود قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های متعدد که توسط جامعه حسابداران رسمی در طول دوره‌های زمانی مختلف به منظور حصول اطمینان نسبت به تداوم صلاحیت حرفه‌ای حسابداران تهیه و اجرا شده است همچنان ناهنجاری‌ها و رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابداری مانند تضاد منافع، کلاهبرداری، دستکاری در اطلاعات صورت‌های مالی و فساد نمایان می‌شود. در این پژوهش بیان گردید که نمی‌توان با معضلات اخلاقی بدون توجه به ارزش‌های اخلاقی شخصی و سازمانی برخورد کرد و چنانچه تا زمانی به شکل اساسی به ریشه مسائل توجه نشود رفتار غیراخلاقی حسابداران از شکلی به شکل دیگر در می‌آیند. یافته‌ها نشان می‌دهند بخشی از رفتار اخلاقی مربوط به تفاوت‌های اخلاقی فردی و بخشی دیگر به سازه‌های اخلاقی سازمانی مربوط می‌شود که می‌تواند انحراف میان رسالت اخلاقی تدوین شده و پیامدهای رفتارهای اخلاقی حسابداران را توضیح دهد.

براساس نتایج بدست آمده در این پژوهش و اهمیت هر یک از رویکردهای اخلاقی و سازمانی، می‌توان به سازمان‌ها و نهادهای مسئول و ناظر در زمینه توسعه اخلاق حرفه‌ای پیشنهاد داد که توجه به ویژگی‌های اخلاقی سازمان مانند عدالت و جو اخلاقی هم‌ردیف با ویژگی‌های اخلاقی فردی، در رفتار اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حائز اهمیت است. اشاعه اخلاق در رفتارهای حسابداران علاوه بر توجه به احکام قابل اجرا مبتنی بر رویکردهای اخلاقی فردی، نیازمند دستورالعمل‌های مصوب برای شرکت‌های حسابداری جهت رعایت رویکردهای اخلاقی سازمانی است. این پژوهش برای نخستین بار در کشور به جامعه حسابداران رسمی به عنوان متولی آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای پیشنهاد می‌کند تدوین کدهای اخلاقی بدون در نظر گرفتن جواخلاقی متناسب با ویژگی‌های اخلاقی فردی سبب ارتقا و بهبود رفتار اخلاقی حسابداران نخواهد شد. همچنین نگاه تک بعدی به اخلاق حرفه‌ای بدون لحاظ نمودن ویژگی‌های سازمانی که از دید حسابداران عدالت

علائم اطلاعاتی متفاوت در نتیجه انجام رفتار اخلاقی جهت‌دار منتهی می‌گردد.

نتیجه فرضیه رابطه بین اصالت نفع و رفتار اخلاقی حسابداران نشان داد یک ارتباط مثبت بین آنها وجود دارد. براساس نظریه منفعت‌طلبی اجرا اصول و احکام قید شده در آئین‌نامه‌های اخلاق حرفه‌ای توسط حسابداران علاوه بر تامین منافع عمومی که یکی از وظایف حسابداران محسوب می‌شود مانع خدشه‌دار شدن حسن شهرت حرفه‌ای حسابدار به سبب خطراتی مانند تجدید نظر در اظهارنظرهای او می‌شود. این استدلال در تطابق با نظریه اخلاقی نتیجه‌گرایی است فرض اساسی در اخلاق منفعت طلبانه این است که فرد باید تصمیمی بگیرد که نتایج خوب به حداکثر برسد و حسابداران که اصالت نفع دارند می‌دانند که تامین منافع عمومی هم‌راستا با رضایت فردی‌شان و سازگار با اخلاق جامعه اسلامی است. یافته‌های پژوهش شماره (۱۷) نشان داد که رویکرد اصالت نفع به‌شدت با تصمیم‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط دارد زیرا علاقمندان به حضور رسمی در حرفه حسابداری، اجرا دقیق و درست استانداردهای تعیین شده حسابداری را زمینه رشد و پیشرفت در این حرفه می‌دانند که جزء منافع آنها محسوب می‌شود.

تایید ارتباط مستقیم و معنادار بین باورهای دینی و رفتار اخلاقی حسابداران در این پژوهش موید این موضوع است که حسابداران ماهیت درست یا غلط بودن اقدامات‌شان را براساس اعتقادات دینی و قوانین الهی می‌سنجند. رفتار اخلاقی حسابداران مسلمان بر مبنای سازگاری با فرامین الهی و سخنان پیامبر اسلام است. یعنی در حرفه حسابداری، افراد آنچه را تصمیم‌گیری اخلاقی درست محسوب می‌کنند که موجب جلب رضایت خداوند باشد. می‌توان استدلال کرد باور حسابداران ارتباط نزدیک بین دین و اخلاق است که سبب می‌شود اعتقادات مذهبی و دینی ارتباط قوی با رفتار اخلاقی داشته باشد. دستورالعمل‌های تهیه شده در زمینه افشاء اطلاعات غیرمالی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی توسط حسابداران گواهی بر نقش رویکرد اخلاقی دینی و مذهبی بر تصمیم‌گیری و رفتارهای اخلاقی حسابداران است. نتایج این پژوهش (۱۸) و (۱۹) سازگار با این یافته استدلال کرد باورهای دینی و مذهبی می‌توانند با ادراک اخلاقی حسابداران ارتباط مثبت داشته باشد زیرا افراد مذهبی نوعی تعهد به اعتقادات‌شان دارند و در رفتار خود توسط اعتقادات دینی کنترل می‌شوند.

در آزمون فرضیه ششم این مطالعه ارتباط مثبت بین عدالت سازمانی و رفتار اخلاقی حاصل شد. عدالت سازمانی ارزش‌های غایی بالقوه‌ای که حسابداران در حرفه حسابداری مدنظر دارند را به فعلیت می‌رساند. زمانی حسابداران به این باور رسیده باشند که تلاش آنها منجر به دستاورد مورد انتظارشان خواهد شد انگیزه اجرای درست وظایف محول شده به آنها را تقویت می‌کند. ارتقا شغلی و رسیدن به سمت‌های بالاتر سازمان، دریافت پاداش متناسب با میزان حجم کار و درک انصاف رویه‌های کاری از سوی حسابداران میزان تعهد آنها را به سازمان و کارشان افزایش می‌دهد. می‌توان رعایت نکاتی مانند نداشتن جانبداری و بیان



- | | |
|----------------------------|---------------|
| 12. Deontology | وظیفه شناسی |
| 13. Utilitarianism | اصالت نفع |
| 14. Religion | مذهب |
| 15. Organizational justice | عدالت سازمانی |

سازمانی مهمترین نقش را در رفتار اخلاقی دارد سبب اجرا اخلاق در تصمیمات حسابداران نمی‌شود. به جامعه حسابداران رسمی به ویژه بخش آموزش حسابدار رسمی پیشنهاد می‌شود در برگزاری کارگاه‌های آموزشی و آزمون رتبه‌بندی کارکنان موسسات حسابداری رویکردهای اخلاقی را مدنظر قرار دهند زیرا ارتقاء دانش حسابدار تنها از بعد علمی بدون توجه به ابعاد اخلاقی، باعث تضعیف حرفه حسابداری شود.

References

- Waddock S. (2005). Hollow men and women at the helm... hollow accounting ethics? Issues in Accounting Education; 20(2): 145-150.
- Young JJ, Annisette M. (2009). Cultivating imagination: ethics, education and literature. Critical Perspectives on Accounting; 20(1): 93-109.
- Belgasem-Hussain A, Hussain Y. (2020). Earnings management as an ethical issue in view of Kohlberg's theory of moral reasoning. Journal of Financial Crime; 27(2).
- Ismail S, Yuhannis N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. Asia-Pacific Journal of Business Administration; 10(1): 21-34.
- Ishaque M. (2020). Cognitive approach to understand the impact of conflict of interests on accounting professionals' decision-making behaviour. Journal Accounting Forum; 44(1): 64-98.
- Salmanpanah N, Talebnia GH. (2013). Factors affecting Iranian CPA's ethical judgment. Management Accounting; 6(3): 87-96. (In Persian).
- Abdoli M, Ebrahimi E. (2017). Affecting factors on attitude and ethical cognition of accounts. Ethics in Science and Technology; 12(1):101-111. (In Persian).
- Kara A, Rojas-Méndez JI, Turan M. (2016). Ethical evaluations of business students in an emerging market: effects of ethical sensitivity, cultural values, personality, and religiosity. Journal of Academic Ethics; 14(4): 297-325.
- Treviño LK. (1986). Ethical decision making in organizations: A person situation interactionist model. Academy of Management Review; 11(3): 601-617.
- Lehnert K, Park Y, Singh N. (2015). Research note and review of the empirical ethical decision-making literature: boundary conditions and extensions. Journal of Business Ethics; 129(1): 195-219.
- Saeedi Garraghan M, Naseri A. (2016). Individual differences and professional judgment of the auditor. Financial Accounting and Auditing Research; 9 (36): 111-130. (In Persian).
- Farmahini Farahani M, Behnam Jam L. (2012). Relationship between gender and ethics in accounting profession. Ethics in Science and Technology; 7(1):48-54. (In Persian).
- Rahimi Kaklaki M, Bani Talebi B, Peyk Falak J. (2017). Effective factors on performing professional ethics by accounts. Ethics in Science and Technology; 12 (1):75-87. (In Persian).

نتیجه گیری

استدلال اساسی پشتیبانی کننده از مداخلات اخلاقی بر این فرض استوار است که تصمیم‌گیری اخلاقی، رفتار اخلاقی و قضاوت اخلاقی را می‌توان با آگاهی و بینش نسبت به مولفه‌های اخلاقی برجسته کنترل کرد. در حرفه حسابداری، حسابداران از یک سو به دلیل استخدام توسط شرکت ملزم به اجرای دستورات داخلی هستند و از سوی دیگر متعهد به رعایت اصول اخلاقی تدوین شده از سوی فدراسیون‌های حسابداری هستند. با توجه به اهمیت حرفه حسابداری به دلیل اطلاعاتی که طیف گسترده‌ای از ذینفعان را شامل می‌شود و نقش مهمی که در حصول اطمینان از اثربخشی سازمان ایفا می‌کند، و از آن جهت که به آنها در تصمیم‌گیری بهتر و بهبود کارایی و اثربخشی عملیات موجود کمک می‌کند تا اطلاعاتی را در اختیار افراد سازمان قرار دهند، این پژوهش نشان داد که مولفه‌های اخلاقی فردی (نسی‌گرایی، اصالت نفس، اصالت نفع و باور دینی) و اخلاقی سازمانی (عدالت سازمانی و جو اخلاقی) با رفتار اخلاقی حسابداران ارتباط دارند. بنابراین به نظر می‌رسد فراهم آوردن بستر مناسب برای شناخت و ارزیابی رفتار اخلاقی حسابداران مستلزم توجه به ویژگی‌های اخلاقی سازمانی در کنار ویژگی‌های اخلاقی فردی است. زیرا ویژگی‌های سازمانی فرصت اعمال ارزش‌های اخلاقی فردی را به حسابداران و حسابرسان خواهد داد.

ملاحظه‌های اخلاقی

در پژوهش حاضر، اصول اخلاقی چون تعارض منافع، رازداری مربوط به اطلاعات دریافتی، کسب رضایت آگاهانه و آزادی برای عدم مشارکت در پژوهش در صورت عدم تمایل، مدنظر گرفته شد.

واژه نامه

- | | |
|--------------------------------|------------------|
| 1. National standards | استانداردهای ملی |
| 2. Ethics | اخلاق |
| 3. Ethical Judgment | قضاوت اخلاقی |
| 4. Ethical Behavior | رفتار اخلاقی |
| 5. Ethical Principles | اصول اخلاقی |
| 6. Theory of Moral Development | نظریه رشد اخلاقی |
| 7. Behavioral Theories | نظریه های رفتاری |
| 8. Cognitive processing | پردازش شناختی |
| 9. Egoism | اصالت نفس |
| 10. Relativism | نسی‌گرایی |
| 11. Ethical climate | جو اخلاقی |



17. Turk Z, Avcilar MY. (2017). an investigation of the effect of personal values on the students' ethical decision-making process. *Eurasian Business Perspectives*; 8(1): 245-262.
18. Nazaruddin I, Rezki SB, Rahmanda Y. (2018). Love of money, gender, religiosity: The impact on ethical perceptions of future professional accountants. *Business and Economic Horizons*; 13(2): 424-436.
19. Van Aaken D, Buchner F. (2020). Religion and CSR: a systematic literature review. *Journal of Business Economics*; 90(4).
14. Bobek DD, Hatfield RC. (2003). an investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioral Research in Accounting*; 15(1): 13-38.
15. Uyar M, Özer G. (2011). The ethical orientation and professional commitment: An empirical examination on Turkish accountants. *African Journal of Business Management*; 5 (23): 10023-10037.
16. Rodgers W, Al Fayi S. (2019). Ethical pathways of internal audit reporting lines. *Journal Accounting Forum*; 43(2): 220-245.