

# نقش میانجی منشور اخلاقی بر رابطه تعهد حرفه‌ای و اصول اخلاقی حسابداری

دکتر بهنام کرماشاهی\*، دکتر تابنده صالحی، زینب اعظمی  
گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان.  
(تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۲۷، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۱۷)

## چکیده

**زمینه:** با توجه به این که تعهد حرفه‌ای به صورت احساس تعلق فرد به حرفه و پذیرش اصول اخلاقی و اهداف حرفه تعریف می‌شود، می‌تواند بر روی اصول حسابداری که مرتبط با اخلاق هستند تاثیر بگذارد. در عین حال منشور اخلاقی به عنوان ساز و کاری موثر از رفتارهای غیراخلاقی جلوگیری می‌کند. بنابراین پژوهش حاضر نقش میانجی منشور اخلاقی بر رابطه تعهد حرفه‌ای و اصول اخلاقی حسابداری را بررسی می‌کند.

**روش:** روش این پژوهش توصیفی از نوع همبستگی است. از جامعه مدیران اجرایی و مالی سطوح بالا و میانی، تعداد ۳۲۸ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. ابزار مطالعه پرسشنامه است. برای تجزیه و تحلیل داده از نرم SPSS و Smart PLS3 و روش‌های معادلات ساختاری استفاده شده است.

**یافته‌ها:** نتایج نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای حسابداران در تجارت و کسب و کار اثر مثبت و معنی‌داری بر روی بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری در عمل دارد. همچنین، منشور اخلاقی نیز اثر مستقیم و غیرمستقیمی بر بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری دارد.

**نتیجه‌گیری:** اصول اخلاقی حسابداری از جمله: صداقت و درستی، عینیت، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای، بر روی کیفیت اطلاعات مالی و ارائه منصفانه آن‌ها اثرگذار است و این اصول نیز از تعهدات حرفه‌ای حسابداران و مدیران مالی و منشور اخلاقی تاثیر می‌پذیرند. بنابراین، توجه به منشور اخلاقی و تعهدات حرفه‌ای باید مورد توجه سیاست‌گذاران و ناظران قرار گیرند.

**کلیدواژه‌گان:** منشور اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، اصول اخلاقی حسابداری.

## سر آغاز

تعهد حرفه‌ای عبارت است از: اعتقاد به هدفها و ارزش‌های حرفه و پذیرش آنان، تمایل به انجام تلاش مضاعف نسبت به حرفه و تمایل برای ادامه و حفظ عضویت در حرفه (۵).

حسابداران به میزان گسترده در معرض دو راهی‌های اخلاقی قرار دارند و مواجه شدن با دو راهی‌های اخلاقی در عمل، تعهد حرفه‌ای حسابداران را تحت تاثیر قرار می‌دهد (۶). تعهد حرفه‌ای از آن جهت در حرفه حسابداری حائز اهمیت است که منجر به حساسیت بالاتر حسابداران به موضوعات اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای اخلاقی می‌گردد (۷). بر اساس پژوهش (۸) سطوح بالای تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی در حسابداران حرفه‌ای منجر به کاهش تاثیر فشار نفوذ اجتماعی نامناسب، در قالب فشار اطاعت از مافوق و همکاران، بر تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها می‌شود. پژوهش (۹) نشان داد که سطح بالای تعهد حرفه‌ای در حسابداران مالیاتی، سبب می‌شود آن‌ها در مواجهه با

بزرگترین چالش و دغدغه انسان در طول تاریخ اندیشه بشری مساله اخلاق است. نوع نگاه اخلاقی تکلیف انسان را با محیط پیرامون خود مشخص می‌کند و نوع رفتار و سلوک انسان‌ها با خویشتن و جهان، به موضع‌گیری اخلاقی آن‌ها وابسته است (۱). اخلاق شرط اساسی و لازم در حرفه حسابداری است، زیرا اخلاق حسابداران و قضاوت اخلاقی آن‌ها، ابزاری برای تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران، سهامداران و اعتباردهندگان نسبت به بازار است. از طرفی پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری است. آنچه از رفتار اخلاقی مدنظر است تاکید بر کیفیت حسابداری است که نه تنها مربوط به دانش فنی در حرفه است بلکه رفتار اخلاقی حسابداران را نیز شامل شود (۲).

افرادی که تعهد حرفه‌ای قوی‌تری دارند، به ارزش‌های بیشتری پایبندند و خود را به تحقق هدف‌های سازمان متعهد می‌بینند (۳ و ۴).

## روش

روش پژوهش از نوع توصیفی-همبستگی است که به صورت پیمایشی انجام شده و از نظر هدف کاربردی است. جامعه آماری پژوهش را مدیران مالی سطوح بالا و میانی شرکت‌های تولیدی تشکیل می‌دهند. برای تعیین حجم نمونه، از انحراف معیار نمونه اولیه استفاده شد. بدین گونه که، ابتدا پرسشنامه بین ۳۰ نفر از اعضای جامعه توزیع شد. با توجه به انحراف معیار نمونه اولیه و با استفاده از فرمول کوهن، برای حفظ سطح معنی‌داری پژوهش در سطح ۹۵ درصد، تعداد نمونه ۳۲۸ نفر تعیین شد. پرسشنامه با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس، به صورت مراجعه حضوری و الکترونیکی توزیع شد. برای سنجش روایی محتوایی پرسشنامه از روش صوری استفاده شد و لذا پرسشنامه‌ها، در اختیار چند نفر از متخصصین امر قرار گرفت. با طرح دیدگاه‌های آن‌ها، تغییر در آیین نگارش و مفهوم برخی از پرسش‌ها، روایی صوری حاصل شد. مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ برای همه سازه‌ها بالای ۰/۷ بوده که نشان می‌دهد ابزار پژوهش از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است و همچنین پایایی مناسب متغیرهای الگو را نشان می‌دهد. برای تجزیه و تحلیل داده از نرم *SPSS* و *Smart PLS3* و روش‌های معادلات ساختاری استفاده شده است.

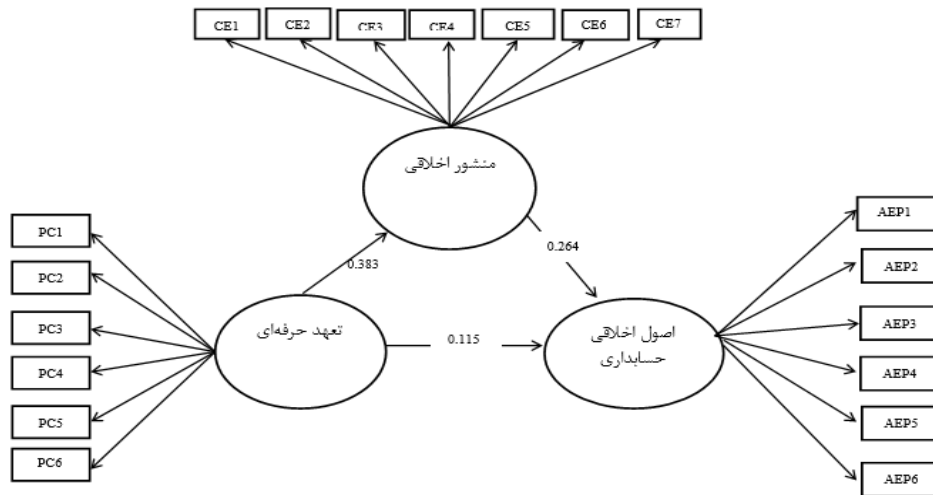
## یافته‌ها

بار عاملی به دست آمده برای همه پرسش‌های پژوهش، بیشتر از ۰/۴ است، از این رو تک بعدی بودن پرسش‌های پژوهش تایید می‌شود. برازش الگوی کلی از طریق شاخص *GOF* ارزیابی می‌شود. مقدار *GOF* برای الگوی پژوهش، برابر با ۰/۴۹۰ است که نشان‌دهنده برازش بسیار قوی الگوی پژوهش است. گام بعدی در ارزیابی الگو ساختاری، ارزیابی ضرایب مسیر بین متغیرهای نهفته الگو در سطح معناداری حداقل ۵ درصد است. این امر از طریق بررسی دو بخش ضرایب مسیر ( $\beta$ ) و ضرایب *t* صورت می‌گیرد. نگاره ۱ ضرایب مسیر الگو را نشان می‌دهند. نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش نیز در جدول شماره ۱ آمده است.

فشارهای مشتریان برای ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی و متقلبانه، ثبات و شهامت اخلاقی بیشتری داشته باشند و استانداردهای حرفه‌ای را حفظ نمایند. همچنین، مطالعات گذشته نشان می‌دهد که حسابداران و حسابرسان با سطوح بالاتر تعهدات حرفه‌ای به احتمال کمتری درگیر رفتارهای فرصت‌طلبانه و مدیریت سود می‌شوند (۱۰ و ۱۱). از سوی دیگر، زوال تدریجی اخلاق حسابداران منجر به کاهش بی‌طرفی و عینیت حرفه‌ای می‌شود. بنابراین، ساز و کاری باید به کار گرفته شود تا از رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و حسابرسان جلوگیری نماید (۱۲). در مطالعات (۱۱ و ۱۳) نیز بحث شده که منشور اخلاقی باید مورد استفاده قرار گیرد تا منجر به بهبود رفتار اخلاقی گردد. منشور اخلاقی حسابداران حرفه‌ای در ۵ اصل بنیادی؛ صداقت و درستی، عینیت، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای، ترویج شده و توسعه یافته‌اند (۶). در پژوهش‌های گذشته از بکارگیری منشور اخلاقی حسابداری حمایت شده است. زیرا منشور اخلاقی رهنمودهایی را ارائه می‌کند و منجر به آگاهی‌هایی می‌شود که در نهایت به رفتار حرفه‌ای مناسب‌تر می‌انجامد. آگاهی کامل از منشور اخلاقی و فهم تاثیر رفتار حرفه‌ای حسابداران بر منافع عمومی می‌تواند بر روی آگاهی آن‌ها از بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری در عمل تاثیرگذار باشد. نویسندگان و محققان بسیاری معتقدند که بکارگیری منشور اخلاقی حسابداری چارچوب مناسبی را برای رفتار حرفه‌ای قابل قبول فراهم می‌سازد. در واقع بکارگیری منشور اخلاقی اولین گام در برآورده کردن اصول اخلاقی و برنامه‌ریزی اخلاقی است (۳، ۸، ۱۱ و ۱۲). با توجه به این که عمل به تعهدات حرفه‌ای توسط حسابداران و حسابرسان می‌تواند بر روی اصول اخلاقی حسابداری تاثیرگذار باشد و در عین حال وجود منشور اخلاقی نیز می‌تواند بر روی رفتار اخلاقی و عمل به اصول اخلاقی حسابداری تاثیرگذار باشد. بنابراین، هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و اصول اخلاقی حسابداری و همچنین، بررسی نقش میانجی منشور اخلاقی بر رابطه تعهد حرفه‌ای و اصول اخلاقی حسابداری است.

جدول ۱: آزمون فرضیه‌های ۱ و ۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد

فرضیات	t	$\beta$	Kjdi
فرضیه ۱ تعهد حرفه‌ای حسابداران به گونه‌ای مثبت و معنی‌دار بر درک بهتر منشور اخلاقی توسط آن‌ها اثر گذار است.	۳۴/۲۳۰	۰/۳۸۳	تایید فرضیه
فرضیه ۲ درک بهتر منشور اخلاقی توسط حسابداران بر بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری تاثیر مثبت و معنی‌دار دارد.	۲۳/۱۵۴	۰/۲۶۴	تایید فرضیه



نگاره ۱: ضرایب مسیر (اثرات مستقیم) الگوی پژوهش

عمل آورند. همچنین، ناظران باید سیاست خطوط ارتباطی باز را در شرکت اتخاذ نمایند و آن را در بین کارکنان نهادینه سازند تا هر زمان که به معضل اخلاقی مواجه شدند، به دنبال دستورالعملی برای آن باشند. در عین حال با نصب تابلو و ترویج کارگاه‌ها و کلاس‌های ضمن خدمت، رهنمودهای اخلاقی را به کارکنان و زیر مجموعه خود متذکر شوند و اخلاق شرکتی را در سازمان خود نهادینه سازند تا این اطمینان حاصل شود که استانداردها و دستور العمل‌های اخلاقی به خوبی اجرا می‌گردند و به تبع آن گزارش‌های مالی به گونه‌ای با کیفیت و به هنگام تدوین می‌شوند.

باید به این نکته توجه داشت که برای سنجش نقش میانجی منشور اخلاقی بر رابطه تعهد حرفه‌ای و اصول اخلاقی حسابداری، استفاده از پرسشنامه و روش پژوهش کمی، لزوماً بهترین گزینه نیست و استفاده از روش‌های پژوهش کیفی می‌تواند مفیدتر باشد. افزون بر این، محافظه-کاری برخی از آزمودنی‌ها در پاسخگویی به سوالات و عدم امکان بررسی میزان دقت پاسخ‌دهندگان و پراکندگی آن‌ها از دیگر محدودیت‌های این پژوهش است.

### نتیجه گیری

نتایج نشان می‌دهد افرادی که تعهد حرفه‌ای بالایی دارند، بهتر منشور اخلاقی و جزئیات آن را درک می‌کنند. افزون بر این، اگر چه برخی از افراد ذاتی و فطری به گونه‌ای اخلاقی فکر و عمل می‌کنند، اما برخی دیگر باید هدایت شوند و به طور مداوم رفتارها و اصول اخلاقی باید به آن‌ها یادآوری شود. بنابراین وجود منشور اخلاقی می‌تواند در بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری اثر داشته باشد و اثر مستقیم و غیرمستقیم آن نیز تأیید شد. درک منشور اخلاقی و استفاده از دستورالعمل‌های آن می‌تواند در کاهش تقلب و فساد، کاهش فشار دیگران برای انطباق دادن گزارش‌های مالی با خواسته‌های آن‌ها، کاهش جانبداری و تعصب بر

برای بررسی اثر میانجی درک بهتر منشور اخلاقی بر روی تعهد حرفه‌ای و بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری، از آزمون سوبل استفاده گردید. مقدار آماره آزمون بدست آمده در این پژوهش  $Z = 2/482$  می‌باشد. با توجه به این که آماره آزمون از  $1/96$  بیشتر است، در نتیجه می‌توان در سطح  $95\%$  معنادار بودن اثر میانجی متغیر درک بهتر منشور اخلاقی را تأیید کرد. بنابراین، فرضیه سوم تأیید می‌شود. برای تعیین شدت اثر غیر مستقیم متغیر میانجی نیز از آماره  $VAF$  استفاده شد، برای این فرضیه داریم:  $VAF = 0/468$ . در واقع مقدار  $0/468$  نشان می‌دهد که تقریباً  $47\%$  درصد از اثر کل تعهد حرفه‌ای بر بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری از طریق غیر مستقیم توسط درک بهتر منشور اخلاقی تبیین می‌شود.

### بحث

نتایج این پژوهش، رابطه مثبت و معنی‌دار بین تعهد حرفه‌ای و درک بهتر منشور اخلاقی را تأیید می‌کند. این یافته مشابه یافته‌های پژوهش (۹) است. همچنین درک بهتر منشور اخلاقی بر روی بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. این یافته مشابه یافته‌های پژوهش (۳ و ۱۱) است. افزون بر این، منشور اخلاقی به عنوان یک متغیر میانجی به گونه‌ای غیرمستقیم بر رابطه تعهد حرفه‌ای و بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری اثر می‌گذارد. این یافته مشابه یافته‌های پژوهش (۶) است. بکارگیری اصول اخلاقی حسابداری سبب می‌شود، اطلاعات مالی قابل اعتماد و شفاف و همچنین، عاری از اشتباه، تقلب و جانبداری باشند، فرآیند حسابرسی صورتهای مالی با تاخیر صورت نپذیرد و اطلاعات مالی با کیفیت و به‌هنگام گزارش گردد. بر طبق نتایج این پژوهش به مدیران تأثیرگذار بر امور مالی و حسابداری توصیه می‌شود در سازمان خود کمیته اخلاق را تحت نظارت مدیران ارشد غیرموظف سازمان یا کمیته حسابرسی شکل دهند و از آن حمایت همه جانبه به

### واژه نامه

1. Ethical behavior	رفتار اخلاقی
2. Professional commitment	تعهدات حرفه‌ای
3. Organizational commitment	تعهد سازمانی
4. Ethical judgements	قضاوت‌های اخلاقی
5. Opportunistic behaviors	رفتارهای فرصت-طلبانه
6. Ethical dilemmas	دو راهی‌های اخلاقی
7. Ethical principles	اصول اخلاقی
8. Ethical decisions	تصمیم‌گیری‌های اخلاقی
9. Codes of ethics	منشور اخلاقی
10. Objectivity	عینیت
11. Professional competency	صلاحیت حرفه‌ای
12. Professional care	مراقبت حرفه‌ای
13. Confidentiality	رازداری
14. Professional behaviors	رفتار حرفه‌ای
15. Ethical programming	برنامه‌ریزی اخلاقی

روی یک رویه عمل، کاهش تضاد منافع، افزایش اعتبار صورت‌های مالی و افزایش احترام به محرمانه بودن اطلاعات موثر باشند.

### ملاحظه های اخلاقی

موضوعات اخلاقی همچون؛ سرقت ادبی، رضایت آگاهانه؛ انتشار چنگانه و ... در پژوهش حاضر موردتوجه قرار گرفته‌اند.

### سپاسگزاری

از تمامی مسئولانی که در اجرای این پژوهش، نویسندگان را یاری نمودند و همچنین از پاسخ دهندگان عزیز که با حسن نظر و دقت فراوان، پرسشنامه‌های پژوهش را تکمیل نمودند، تشکر و سپاس فراوان به عمل می‌آید.

### References

1. Yaghoubi R, Pourzamani Z. (2022). Analysis of the relationship between professional identity and ethical orientation with ethical judgement of independent auditors. *Ethics in Science and Technology*; 17(3): 131-138. (In Persian).
2. Taherinia M, Rohisara M, Dormishi M. (2021). The relationship between ethical approach and ethical behavior in accounting profession: Tervino expanded model. *Ethics in Science and Technology*; 15(3): 57-63. (In Persian).
3. Alzola M. (2017). Beware of the watchdog: Rethinking the normative justification of gatekeeper liability. *Journal of Business Ethics*; 140(4): 705-721.
4. Ebrahimi F, Taghizadeh R, Rostami A. (2021). Investigating the factors affecting the professional commitment of accounting students using an anticipatory socialization model. *The Journal of Value and Behavioral Accounting*; 6(11): 270-305. (In Persian).
5. Mahdavi G, Zamani R. (2019). Effect of professional commitment and organizational position on the acceptance of underreporting the time by auditor: regarding to the mediator role of job satisfaction. *Accounting and Auditing Studies*; 30: 5-20. (In Persian)
6. Rogosic A, Perica I. (2022). Affective professional commitment and accounting ethics principles: examining the mediating role of the code of ethics. *Journal of Economic Research*; 36(1): 480-498.
7. Mahdavi G, Salehi T. (2022). The relationship between ethical climate, professional commitment, corporate ethical values and ethical ideology on the behavior of public sector auditors. *Ethics in Science and Technology*; 17(1): 75-84. (In Persian).
8. Clayton BM, Staden CJ. (2015). The impact of social influence pressure on the ethical decision making of professional accountants: Australian and New Zealand evidence. *Australian Accounting Review*; 25(4): 372-388.
9. Shafer WE, Simmons RS, Yip RW. (2016). Social responsibility, professional commitment and tax fraud. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; 29(1): 111-134.
10. Arthur J, Earl S, Thompson A, Ward J. (2021). The value of character-based judgement in the professional domain. *Journal of Business Ethics*; 169(2): 293-308.
11. Ishaque M. (2021). Managing conflict of interests in professional accounting firms: A research synthesis. *Journal of Business Ethics*; 169(3): 537-555.
12. Maniora J. (2017). Is integrated reporting really the superior mechanism for the integration of ethics into the core business model? An empirical analysis. *Journal of Business Ethics*; 140(4): 755-786.
13. Rogosic A, Bakotic D. (2019). Job satisfaction of accountants and their professional ethics. *Review of contemporary Entrepreneurship, Business and Economic Issues*; 32(1): 165-177.