

Evaluating the Ethical Approaches of Accountants on Their Moral Judgments and Motivations

F. Niazi ¹, J. Ramezani Ph.D. ^{2*}, M. Khalilpoor Ph.D. ²

1. PhD student, Dept. of Accounting, Noor Branch, Islamic Azad University, Mazandaran, Iran.

2. Dept. of Accounting, Noor Branch, Islamic Azad University, Mazandaran, Iran.

3. Dept. of Accounting, Tonkabon Branch, Islamic Azad University, Tonkabon, Iran.

Abstract

Background: Despite the many researches that have been done in the field of ethics in accounting, there are still two major problems in this field. First, a measurement tool that can correctly predict behavior in a theoretical framework of ethical decision-making is needed and secondly, it is very important to develop a way to develop appropriate and applicable measurement tools in other cultures and countries. The main purpose of this research is to investigate the effect of ethical approaches of accountants on their moral judgments and motivations.

Method: This research is applied in terms of purpose, descriptive-survey in terms of approach and correlational studies. The statistical population in this research includes accounting students, accounting professors and working accountants. The method of random sampling was stratified and due to the unlimited number of statistical population, the number of statistical sample was selected based on the formula of unlimited statistical population, 384 people. The data collection methods in this research were a combination of library and field research methods, and the data collection tool was a standard questionnaire. Research hypotheses were carried out using PLS software, and relying on the relationship patterns between variables based on the structural equation method.

Results: The results of the research showed that ethical dimensions including obligation, otherness, justicialism, and benevolence have a positive and significant influence coefficients of 3.18, 2.73, 2.99, and 3.15 respectively, while speculativeism has a negative influence coefficient of -0.032 and a significant effect on the ethical judgments of accountants. In addition, the results of the research showed that ethical dimensions including obligation, otherness, justicialism, benevolence and Speculative had no significant effect on accountants' moral motivations.

Conclusion: The ethical dimensions of accountants have a significant effect on the ethical judgments of accountants, and they do not have a significant effect on ethical stimuli.

Keywords: *Ethics in Accounting, Ethical Approaches of Accountants, Ethical Judgments, Ethical Stimuli*

***Corresponding Author:** Ramezani J, Dept. of Accounting, Noor Branch, Islamic Azad University, Mazandaran, Iran. Email: javad.ramezani58@gmail.com

How to cite: Niazi F, Ramezani J, Khalilpoor M. Evaluating the ethical approaches of accountants on their moral judgments and motivations. *Ethics in Science and Technology*, 2024; 19(3): 178-187.



Copyright © 2024 Authors. Published by Iranian Association for Ethics in Science and Technology. This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license. (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited

ارزیابی رویکردهای اخلاقی حسابداران بر قضاوت‌ها و محرک‌های اخلاقی آنها

فرامرز نیازی^۱، دکتر جواد رمضانی^{۲*}، دکتر مهدی خلیل پور^۲

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نور، مازندران، ایران

۲. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نور، مازندران، ایران.

(تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۰۷، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۲۲)

چکیده

زمینه: با وجود تحقیقات زیادی که در زمینه اخلاق در حسابداری انجام شده است، همچنان دو مشکل عمده در این زمینه باقی مانده است. اول اینکه ابزار اندازه‌گیری که بتواند بدرستی رفتار را در یک چارچوب تئوریک تصمیم‌گیری اخلاقی پیش‌بینی کند؛ مورد نیاز است و دوم، گسترش راهی برای توسعه ابزار اندازه‌گیری متناسب و کاربردی در سایر فرهنگ‌ها و کشورها از اهمیت بسزایی برخوردار است. هدف اصلی این پژوهش بررسی اثر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر قضاوت‌ها و محرک‌های اخلاقی آنها می‌باشد.

روش: این تحقیق، از لحاظ هدف کاربردی، از لحاظ رویکرد توصیفی-پیمایشی و از نوع مطالعات همبستگی می‌باشد. جامعه آماری در این تحقیق شامل دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه می‌باشد. شیوه نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای بوده و تعداد نمونه آماری بر اساس فرمول جامعه آماری نامحدود، ۳۸۴ نفر انتخاب گردید. ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه استاندارد بود. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نرم افزار PLS، و با تکیه بر الگوهای ارتباطی بین متغیرها مبتنی بر روش معادلات ساختاری انجام گرفت.

یافته‌ها: نتایج حاصل از پژوهش نشان داد ابعاد اخلاقی شامل وظیفه‌گرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی و خیرگرایی به ترتیب با ضریب اثرگذاری ۳.۱۸، ۲.۷۳، ۲.۹۹ و ۳.۱۵ اثر مثبت و معنی‌دار و سودگرایی با ضریب اثرگذاری ۰.۰۳۲- اثر منفی و معنی‌دار بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران دارد. همچنین در ادامه نتایج حاصل از پژوهش نشان داد ابعاد اخلاقی شامل وظیفه‌گرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، خیرگرایی و سودگرایی فاقد اثر معنی‌دار بر محرک‌های اخلاقی حسابداران بود.

نتیجه‌گیری: ابعاد اخلاقی حسابداران بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران اثر معنی‌داری دارد و فاقد اثر معنی‌دار بر محرک‌های اخلاقی می‌باشد.

کلیدواژه‌گان: اخلاق در حسابداری، رویکردهای اخلاقی حسابداران، قضاوت‌های اخلاقی، محرک‌های اخلاقی

سرآغاز

مقصر اصلی در بروز بحران‌های مالی سراسر دنیا حسابداری شناخته شده‌اند که وظیفه گزارشگری خود را به نحو صحیح انجام ندادند. گزارشگری نادرست صورت‌های مالی سازمان‌ها ناشی از نبود توانایی علمی آنها نبوده بلکه دلیل خلأ ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است. بر همین اساس بود که معتقد بودند "تربیت انسان‌ها تنها از بعد علمی بدون توجه به ابعاد اخلاقی، تهدید آفرین برای جامعه می‌باشد و افزایش در قوانین برای جلوگیری از حساب سازی‌ها و اختلاس‌ها لازم است، ولی کافی نیست" (۱).

امروزه رعایت اخلاق در حسابداری^۱، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست. در سال‌های اخیر شاهد رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلدکام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده‌ایم. سؤالی که به ذهن متبادر می‌شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه حسابداری همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی‌هایی متضرر می‌شود؟ وقوع رسوایی‌های مالی در حسابداری سرفصل تازه‌ای نیست و هر روز انتظار آن را داریم که رسوایی جدیدی، عنوان اصلی نشریات شود. آیا مقصر نقص در قوانین و مقررات و استانداردها است یا رفتار غیر اخلاقی حسابداران؟

نویسنده مسئول: نشانی الکترونیکی: javad.ramezani58@gmail.com

بیشتر پژوهش‌های انجام شده در این حوزه بر ارائه الگوهایی برای درک بهتر فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد تمرکز داشته‌اند، چرا که درک چرایی و چگونگی تصمیم‌گیری افراد در محیط تجاری می‌تواند منجر به بهبود این تصمیم‌گیری‌ها شود. این حوزه از پژوهش در حسابداری به میزان زیادی تحت تأثیر پژوهش‌های انجام شده توسط رست قرار دارد. مطابق با الگوی ارائه شده، فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی شامل چهار جزء شناسایی موضوع اخلاقی، قضاوت اخلاقی^۲، محرک (قصد) اخلاقی^۳ و رفتار اخلاقی^۴ است که بیانگر توالی فرآیندهای شناختی است که برای رخداد رفتار اخلاقی باید به وقوع بپیوندد (۲ و ۳).

متأسفانه تحقیقات و مطالعات صورت گرفته نشان داده‌اند که حسابداران درگیر طیف گسترده‌ای از رفتارهای ناکارآمد در پاسخ به فشارهای زمانی ایجاد شده‌اند (۴)؛ که این رفتارها غیر اخلاقی‌اند. اما با این وجود، در مطالعات و پژوهش‌های انجام شده، توجه چندانی به رفتارهای اخلاقی و ویژگی‌های فردی‌ای که با تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در تعامل‌اند، نشده‌است؛ در حالی که برخی از تحقیقات نشان داده‌اند که تصمیمات اخلاقی^۵ به طور قابل توجهی تحت تأثیر ارزش‌های شخصی قرار دارند که محتوای تصمیم‌گیری‌ها را در حرفه حسابداری توصیف می‌کنند (۵ و ۶).

بنابراین، سؤال پژوهش حاضر این است که آیا ویژگی‌ها و مشخصه‌های اخلاق فردی حسابداران، می‌تواند بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی‌شان تأثیرگذار باشد یا خیر؟ این مطالعه عوامل مؤثر بر دیدگاه‌ها و استدلال‌های اخلاقی یک فرد را بررسی می‌کند و به شناخت عواملی که به درک اصول اخلاقی حسابداران آینده کمک خواهد کرد، شکل می‌دهد. اخلاقیات به عنوان سیستمی از ارزش‌ها و بایدها و نبایدها تعریف می‌شود که بر اساس آن نیک و بدهای سازمان مشخص و عمل بد از خوب متمایز می‌شود (۷). پس از اینکه فرد موضوع اخلاقی را درک کرد، در مورد آن قضاوت می‌کند. تشخیص فرد در مورد این که چه رفتاری درست یا غلط است، قضاوت اخلاقی نامیده می‌شود. قضاوت اخلاقی پیچیدگی زیادی دارد. تصمیم‌گیرنده می‌تواند یک یا بیش از یک نظریه فلسفی را در قضاوت خود استفاده کند. تعدد فلسفه‌ها، حاصل رشد اخلاقی^۶، نوع ذینفعان و محیط است. استفاده بالقوه از فلسفه‌های چندانکه در مطالعات جدید اخلاق کسب و کار و بازرگانی به اثبات رسیده‌است. از آنجا که فرد ممکن است یک فلسفه یا بیش‌تر را در مسأله اخلاقی خاص به کار برد، این احتمال وجود دارد که بین فلسفه‌هایی که به کار می‌برد تضاد ایجاد شود (۸).

بطور واضح یک مرحله در مدل‌های تصمیم‌گیری ارائه شده آورده که در آن درگیر شدن افراد در یک رفتار اخلاقی به خاطر یک محرک اخلاقی بود. این مرحله بر مبنای تئوری رفتار عقلایی است که در علوم روانشناسی توسعه یافته‌بود. تئوری رفتار عقلایی و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده که توسعه یافته تئوری رفتار عقلایی است برای بررسی رفتارهای افراد که کنترل ارادی کامل بر آنها نیست، توسعه یافت. تفاوت اساسی میان تئوری‌ها این است که تئوری رفتار عقلایی بیان می‌کند که

رفتار توسط محرک‌های اشخاص تعیین می‌شود در حالی که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بیان می‌کند که رفتار یک تابع پیوسته میان محرک و کنترل رفتار ادراکی است (۳ و ۴ و ۹). یک قانون کلی تدوین شد و آن اینکه، هر چه محرکی که باعث درگیر شدن در یک رفتار می‌شود قوی‌تر باشد، احتمال انجام آن رفتار بیشتر است (۹ و ۱۰).

اغلب تحقیقات اخلاق حرفه‌ای در حسابداری بر اساس مدل رست (۱۹۸۶) بنا شده‌است. وی مدل رفتار اخلاقی چهار عاملی را ارائه کرد. او بر این باور بود که فرد برای نشان دادن رفتار اخلاقی چندین مرحله را پشت سر می‌گذارد. اول، تشخیص می‌دهد مسئولیتی که درگیر آن شده، موضوعی اخلاقی است؛ سپس در مورد آنکه انجام چه اقدامی از نظر اخلاقی درست است، قضاوت می‌کند. در گام سوم، عمل درست اخلاقی را بر می‌گزیند و در نهایت بر مبنای نیت اخلاقی خود رفتار می‌نماید (۳ و ۶).

چهار معیار مدل رفتار اخلاقی به شرح ذیل تعریف شده‌است: حساسیت اخلاقی^۷ (آگاهی): فرایندی است که شامل شناسایی مفهوم اهمیت اخلاقی می‌شود. به بیان دیگر این قسمت به شناسایی مشکل اخلاقی مربوط می‌شود و شامل تفسیر موقعیت، انتخاب نقش با توجه به اثراتش بر روی گروه‌های مرتبط، بررسی زنجیره علی و معلولی رویدادها و آگاهی از وجود مشکل اخلاقی است. قضاوت اخلاقی: این قسمت مربوط به قضاوت در مورد راه‌حل مطلوب برای یک معضل خاص اخلاقی است و شامل تشخیص قابل قبول‌ترین رفتار در یک وضعیت اخلاقی می‌باشد. رست معتقد است قضاوت اخلاقی با رشد اخلاقی شناختی کولبرگ رابطه مستقیم دارد. محرک اخلاقی (نیت): فرایندی که به وسیله آن، فرد برای عمل اخلاقی ارزشی بالاتر از دیگر اعمال قائل می‌شود. به این مورد اشاره دارد که آیا نیت اخلاقی با قضاوت اخلاقی مطابقت می‌کند یا خیر و شامل درجه‌ای از تعهد به رفتار اخلاقی، تأکید بیشتر بر ارزش‌های اخلاقی نسبت به سایر ارزش‌ها و تعهد فردی در مورد نتایج اخلاقی می‌باشد. اقدام اخلاقی (شخصیت): شخصیت اخلاقی^۸، فرایندی است که از انجام عمل مشخصی در یک موقعیت با اهمیت حمایت می‌کند، به عبارت دیگر به معنای انجام عمل اخلاقی می‌باشد و شامل پافشاری بر وظیفه اخلاقی، شجاعت، غلبه بر نقاط ضعف نظیر خستگی و وسوسه و رفتار در جهت هدف اخلاقی می‌شود (۳ و ۱۰ و ۱۱).

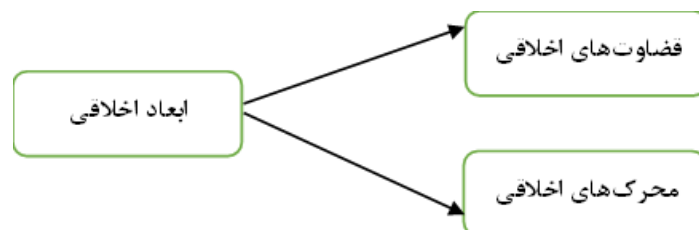
مطالعات بسیاری، نقش ویژگی‌های متعدد فردی را بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی فردی بررسی کرده‌اند. در این میان، متغیرهای جنسیت، سن، تجربه، سطح آموزش یا رشته تحصیلی در مطالعات تجربی اخلاق کسب و کار بیش از هر متغیر دیگری گزارش شده‌اند. برخی مطالعات نشان داده‌اند که بین زنان و مردان، از نظر اخلاقی تفاوتی وجود ندارد (۱۲ و ۱۳). محققان در پژوهشی به شناسایی و بررسی اهمیت نظریه‌های اخلاقی در حسابداری از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای پرداخته و یافته‌های پژوهش نشان داد که از هشت نظریه مورد بررسی (وظیفه‌گرایی، سودگرایی، خودگرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، آزادی‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت محور)، با توجه به دیدگاه خبرگان، همه

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 تأثیر قرار دهند (۱۹). پژوهشی نشان داده است اخلاق حرفه ای حسابداران متأثر از سبک زندگی آنان است. همچنین جنسیت و سابقه کاری حسابداران با رابطه بین سبک زندگی و اخلاق کاری آنها ارتباط معناداری دارد (۲۰). در تحقیقی به بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و اولویت‌بندی این عوامل پرداخته‌اند. نتایج بیانگر تأثیر منفی و معنی‌دار جنسیت و همچنین تأثیر مثبت و معنی‌دار سن و دینداری بر شدت اخلاقی ادراک شده‌است در حالی که تأثیر متغیرهای سطح تحصیلات و رشته تحصیلی معنی‌دار نیست. نتایج حاصل از اولویت بندی این عوامل نیز بیانگر آن بود که متغیرهای دینداری و جنسیت دارای بیشترین تأثیر بر شدت اخلاقی ادراک شده هستند (۲). در تحقیق دیگری پژوهشگران به نقش جنسیت در پیامدگرایی و وظیفه گرایی اخلاقی پرداختند که نتایج آن نشان داد که که وظیفه گرایی و پیامدگرایی اخلاقی در میان زنان حسابدار بیش از مردان است و زنان از سطوح بالاتر وظیفه‌گرایی و پیامدگرایی اخلاقی برخوردار هستند (۲۱). با توجه به این که پژوهش حاضر به بررسی اثر رویکردهای اخلاقی حسابداران^{۱۱} بر قضاوت‌ها و محرک‌های اخلاقی آنها می‌پردازد؛ مدل فرضی زیر به عنوان مدل مفهومی تحقیق طراحی گردید.

بر این اساس فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شده‌اند:

H_1 : ابعاد اخلاقی حسابداران بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران اثر معنی‌داری دارد.

H_2 : ابعاد اخلاقی حسابداران بر محرک‌های اخلاقی حسابداران اثر معنی‌داری دارد.



نگاره ۱: مدل مفهومی پژوهش

روش‌های گردآوری اطلاعات در این تحقیق آمیزه‌ای از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعات کتابخانه‌ای، ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. در روش میدانی تحقیق، از طریق پرسش‌نامه، اطلاعات مورد نیاز برای تأیید و یا رد فرضیه‌های تحقیق گردآوری شد. ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه استاندارد بود که به شرح زیر می‌باشد:

موارد به‌جز خودگرایی و آزادی‌گرایی دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. بررسی نظر فعالان حرفه‌ای نیز نشان داد که هر ۶ نظریه مورد بررسی در محیط حسابرسی ایران کاربردی و دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. همچنین، خیرگرایی دارای بیشترین بارعاملی است و پس از آن به ترتیب نظریه‌های فضیلت‌محور، وظیفه‌گرایی، عدالت‌گرایی، دیگرگرایی و سودگرایی قرار دارد (۱۴). در پژوهشی دریافت حسابرسان برخوردار از فرهنگ‌های اخلاقی قوی‌تر، تصمیم‌های واقعی‌تر را از لحاظ عدم پذیرش مواضع و جایگاه‌های ترجیحی حسابداری در میان مراجعان می‌گیرند در مقایسه با آنچه حسابرسان در یک حسابرسی با فرهنگ‌های اخلاقی ضعیف‌تر انجام می‌دهند (۱۵). در پژوهش دیگری محققان به بررسی رابطه رویکردهای اخلاقی با رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری: مدل توسعه یافته تروینو پرداختند که نتایج 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 اعتدالی حرفه حسابداری و نظارت حرفه‌ای بر رفتار حسابداران رسمی به موفقیت مستمر دست یابند (۱۶). در تحقیقی به بررسی رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان پرداخته شد، نتایج پژوهش نشان می‌دهد حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی^۹ هستند، سوءگیری کم تری نسبت به منافع صاحبکاران خود دارند و در هنگام رسیدگی ها منافع همه افراد را مورد توجه قرار می‌دهند (۱۷). همچنین محققانی به بررسی تأثیر عوامل جنسیت، سطح تحصیلات، تعصب مذهبی^{۱۰} و تجربه کاری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی افراد پرداختند و نشان دادند که تمامی این چهار عامل موجب بروز تفاوت‌هایی در استانداردهای اخلاقی افراد می‌شود (۱۸). در پژوهشی به صورت تجربی، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی توسط حسابرسان داخلی را مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که سن حسابرسان

روش

این تحقیق، از لحاظ هدف کاربردی، از لحاظ رویکرد توصیفی-پیمایشی و از نوع مطالعات همبستگی می‌باشد. جامعه آماری در این تحقیق شامل دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه می‌باشد. شیوه نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای بوده و با توجه به نامحدود بودن تعداد جامعه آماری، تعداد نمونه آماری بر اساس فرمول جامعه آماری نامحدود، ۳۸۴ نفر انتخاب گردید.

ترکیبی نیز به ترتیب ۰/۸۷ و ۰/۹۰ بوده؛ لذا پرسشنامه قضاوت اخلاقی از روایی و پایایی مطلوب برخوردار بوده است.

پرسشنامه محرک‌های اخلاقی: در این تحقیق برای کمی‌سازی متغیر محرک‌های اخلاقی از پرسشنامه استاندارد خلیل و همکاران (۲۰۱۷) استفاده گردید. این پرسشنامه مشتمل بر ۸ سوال بر اساس طیف لیکرت پنج‌گزینه کاملاً مخالف تا کاملاً موافق می‌باشد. روایی پرسشنامه مذکور در تحقیق حاضر با استفاده از روش روایی همگرا ۰/۷۲ تعیین شد و ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز به ترتیب ۰/۹۰ و ۰/۹۲ بوده؛ لذا پرسشنامه قضاوت اخلاقی از روایی و پایایی مطلوب برخوردار بوده است.

فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نرم افزار *PLS*، و با تکیه بر الگوهای ارتباطی بین متغیرها مبتنی بر روش معادلات ساختاری انجام گرفت.

یافته‌ها

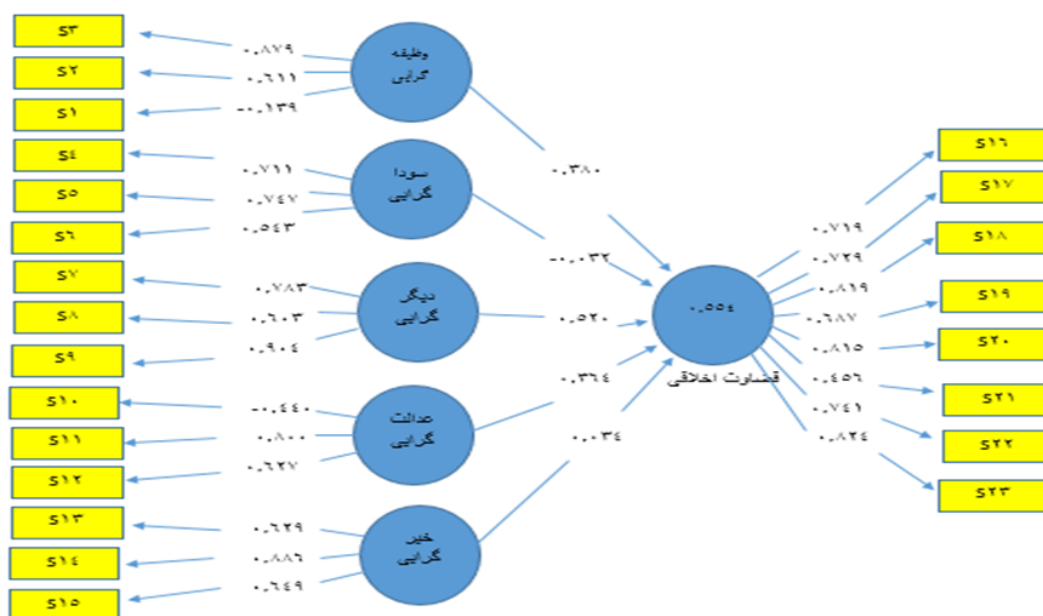
آزمون فرضیه اول:

H_1 ابعاد اخلاقی حسابداران بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران اثر معنی‌داری دارد.

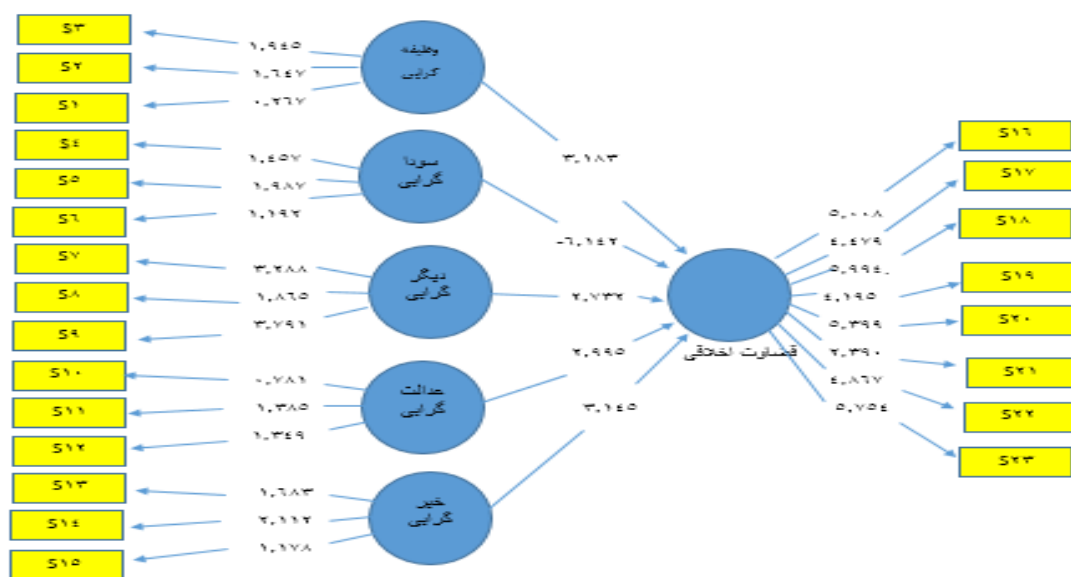
ضریب مسیر و آماره *t* مسیرهای مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش و نتایج آنها بر اساس خروجی مدلیابی معادلات ساختاری (نگاره ۲ و ۳) در جدول ۱ ارائه شد.

پرسشنامه رویکرد اخلاقی: در این تحقیق برای کمی‌سازی متغیر رویکرد اخلاقی از پرسشنامه استاندارد استفاده گردید که مشتمل بر پنج مولفه وظیفه‌گرایی^{۱۲}، سوداگرایی^{۱۳}، دیگرگرایی^{۱۴}، عدالت‌گرایی^{۱۵} و خیرگرایی^{۱۶} بوده است. این پرسشنامه مشتمل بر ۱۵ سوال بر اساس طیف لیکرت پنج‌گزینه کاملاً مخالف تا کاملاً موافق می‌باشد. روایی پرسشنامه مذکور در تحقیق حاضر با استفاده از روش روایی همگرا ۰/۸۹ تعیین شد و ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز به ترتیب ۰/۷۸ و ۰/۸۳ بوده؛ لذا پرسشنامه رویکرد اخلاقی از روایی و پایایی مطلوب برخوردار بوده است.

پرسشنامه قضاوت اخلاقی: جهت اندازه‌گیری این متغیر از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده تا نظر خود را در خصوص مناسب بودن صدور گزارش مقبول برای هر یک از شرکت‌های مطرح در سناریو (الف و ب)، در قالب مقیاس لیکرت (خیلی نامناسب تا خیلی مناسب) بیان نمایند که متناسب با انتخاب آنها، امتیاز ۱ تا ۵ به آنها تعلق می‌گیرد. همچنین جهت اندازه‌گیری نحوه تنبیه‌های انتظامی از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده از بین ۵ تنبیه انتظامی مرسوم در آیین رفتار حرفه‌ای (اخطار با درج در پرونده، توبیخ با درج در پرونده، ممنوعیت از پذیرش کار جدید برای مدت معین، تعلیق عضویت تا یکسال و لغو عنوان حسابدار رسمی) یک گزینه را برای حسابداران مطرح در سناریو انتخاب یا عملکرد موسسه حسابرسی را تایید نمایند که با توجه به انتخاب آنها، امتیاز ۱ تا ۵ پاسخ تعلق خواهد گرفت. روایی پرسشنامه مذکور در تحقیق حاضر با استفاده از روش روایی همگرا ۰/۵۷ تعیین شد و ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی



نگاره ۲: مدل در حالت اندازه‌گیری ضریب مسیر



نگاره ۳: مدل در حالت اندازه‌گیری معنی‌داری مسیر

همانطور که در نگاره ۲ دیده می‌شود، ضرایب بار عاملی کلیه سوالات تحقیق بیشتر از ۰/۴ شده است که نشان از مناسب بودن این معیار می‌باشد. نگاره ۳ ضرایب معنی‌داری Z یا همان مقادیر t -values را نشان می‌دهد که یکی از معیارهای اصلی تأیید یا رد فرضیه‌های تحقیق می‌باشد. برازش مدل ساختاری با استفاده از ضرایب معنی‌داری به این صورت است که این ضرایب باید از ۱/۹۶ بیشتر باشد تا بتوان در سطح

اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار بودن آن‌ها را تأیید کرد. اگر مقدار t بیشتر از ۱/۹۶ باشد؛ یعنی اثر مثبت وجود دارد و معنی‌دار است. اگر بین ۱/۹۶+ و ۱/۹۶- باشد، اثر معنی‌داری وجود ندارد و اگر کوچک‌تر از ۱/۹۶- باشد؛ یعنی اثر منفی دارد ولی معنی‌دار است.

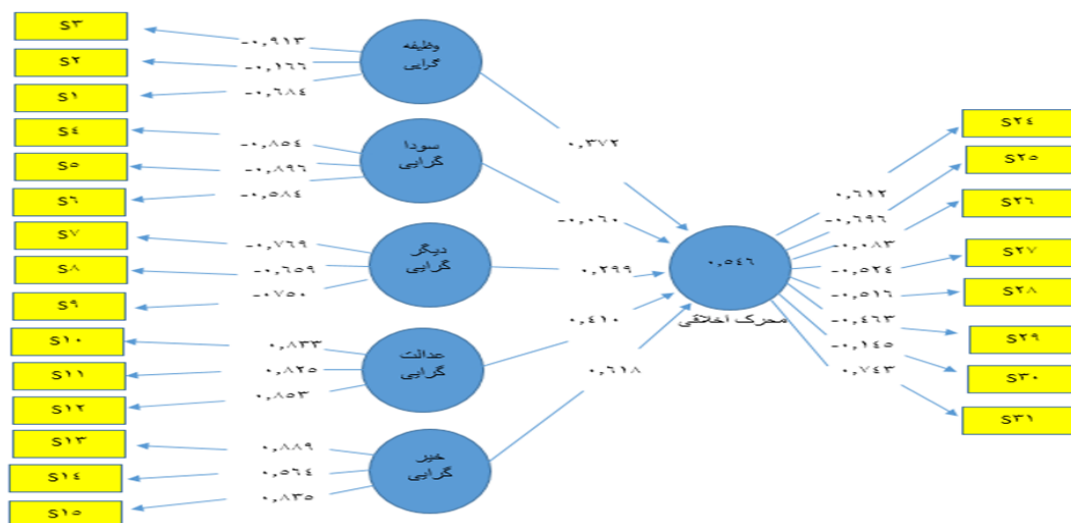
جدول ۱: نتیجه آزمون فرضیه اول

متغیر وابسته	متغیر مستقل	ضریب	آماره t	نتیجه
قضاوت اخلاقی	ابعاد اخلاقی	وظیفه‌گرایی	۰/۳۹۰	تأیید
		سودگرایی	-۰/۰۳۲	تأیید
		دیگرگرایی	۰/۵۲	تأیید
		عدالت‌گرایی	۰/۳۶۴	تأیید
		خیرگرایی	۰/۰۳۴	تأیید

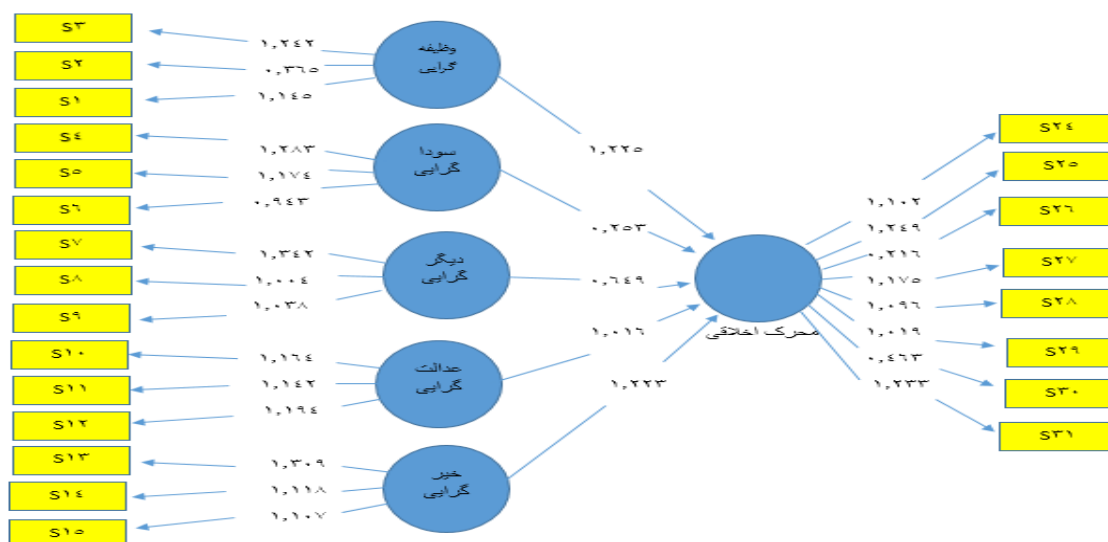
همانطور که در نگاره ۳ و جدول ۱ مشاهده می‌شود، تمامی مسیرها به دلیل اینکه t -value بدست آمده از ۱/۹۶ بیشتر است، فرضیه تحقیق تأیید می‌شوند. بر اساس جدول ۱، وظیفه‌گرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی و خیرگرایی به ترتیب با ضرایب اثرگذاری ۰/۳۹۰، ۰/۵۲، ۰/۳۶۴ و ۰/۰۳۴ اثر مثبت و معنی‌دار بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران دارد و سودگرایی با ضریب اثرگذاری -۰/۰۳۲ اثر منفی و معنی‌دار بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران دارد.

آزمون فرضیه دوم
 H_2 : ابعاد اخلاقی حسابداران بر محرک‌های اخلاقی حسابداران اثر معنی‌داری دارد.
 ضریب مسیر و آماره t مسیرهای مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش و نتایج آنها بر اساس خروجی مدل‌یابی معادلات ساختاری (نگاره ۴ و ۵) در جدول ۲ ارائه شد.

دکتر جواد رضائی و همکاران: ارزیابی رویکردهای اخلاقی حسابداران بر قضاوت‌ها و محرک‌های اخلاقی آنها



نگاره ۴: مدل در حالت اندازه‌گیری ضریب مسیر



نگاره ۵: مدل در حالت اندازه‌گیری معنی‌داری مسیر

همانطور که در نگاره ۴ دیده می‌شود، ضرایب بار عاملی کلیه سوالات تحقیق بیشتر از ۰/۴ شده است که نشان از مناسب بودن این معیار می‌باشد. نگاره ۵ ضرایب معنی‌داری Z یا همان مقادیر t -values را نشان می‌دهد که یکی از معیارهای اصلی تأیید یا رد فرضیه‌های تحقیق می‌باشد.

جدول ۲: نتیجه آزمون فرضیه دوم

متغیر وابسته	متغیر مستقل	ضریب	آماره t	نتیجه
محرک اخلاقی	ابعاد اخلاقی	وظیفه‌گرایی	۰.۳۷۲	رد
		سودگرایی	۰.۲۵۳	رد
		دیگرگرایی	۰.۶۴۹	رد
		عدالت‌گرایی	۱.۰۱۶	رد
		خیرگرایی	۱.۲۲۳	رد

بحث

یکی از مسائل نوین که در ادبیات تصمیم‌گیری حسابداران وارد شده، تصمیم‌گیری در شرایطی است که مباحث اخلاقی و ابعاد آن مدخلیت و اهمیت می‌یابند. این پژوهش با هدف بررسی رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران به عنوان استانداردهایی برای برخورد با ابعاد مختلف اخلاقی، طرح ریزی شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد ابعاد اخلاقی شامل وظیفه‌گرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی و خیرگرایی به ترتیب با ضریب اثرگذاری ۳/۱۸، ۲/۷۳، ۲/۹۹ و ۳/۱۵ اثر مثبت و معنی‌دار و سوداگرایی با ضریب اثرگذاری ۰/۳۲ - اثر منفی و معنی‌دار بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران دارد. در ادامه نتایج حاصل از پژوهش نشان داد ابعاد اخلاقی شامل وظیفه‌گرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، خیرگرایی و سوداگرایی فاقد اثر معنی‌دار بر محرک‌های اخلاقی حسابداران بود. در ارتباط بین وظیفه‌گرایی و دیگرگرایی با قضاوت اخلاقی می‌توان دریافت تمایل به افزایش منافع عمومی و مسئولیت‌های اجتماعی در حسابداران موجب افزایش رفتار اخلاقی در آنان می‌شود. دلیل این امر نیز می‌تواند ناشی از گستردگی توجه به مسئولیت اجتماعی در حسابرسی است که در سال‌های گذشته در پژوهش‌های دانشگاهی و فعالیت‌های حرفه‌ای دارای اقبال بیشتری بوده است. در رابطه بین عدالت‌گرایی و قضاوت اخلاقی می‌توان نتیجه‌گیری کرد عدالت‌گرایی که ناشی از توزیع عادلانه منافع و مسئولیت‌ها است در حسابداران موجب افزایش رفتار اخلاقی در آنان می‌شود. در رابطه بین خبرگرایی و قضاوت اخلاقی می‌توان نتیجه‌گیری کرد که با افزایش باورهای مذهبی و دینی در حسابداران و باور به پاسخگویی به خداوند، رفتار اخلاقی در آنان افزایش می‌یابد. این بخش از یافته‌ها نیز می‌تواند ناشی از غالب بودن فرهنگ اسلامی در کشور باشد که موجب افزایش رفتار اخلاقی در حسابداران می‌شود. همچنین در ارتباط بین سوداگرایی و قضاوت اخلاقی می‌توان این استدلال را بیان کرد که رفتار اخلاقی تحت تأثیر تفکر سودگرایانه در حسابداران نیست. این مسئله نیز باید مورد توجه قرار گیرد. البته علت آن می‌تواند ناکافی بودن آموزش‌های اخلاقی در جامعه حسابداران باشد که نیازمند توجه بیشتر است. نتایج این تحقیق با برخی از تحقیق‌های داخلی و خارجی همخوانی دارد. طبق تحقیقی در ایران که به بررسی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان پرداخته شد این نتیجه حاصل شد که بین نظریه‌های مورد بررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری وجود داشت. همچنین، سایر یافته‌ها نشان داد که نظریه‌های دیگر گرایی، عدالت‌گرایی، خیر گرایی و فضیلت محور رابطه مثبت و معناداری با رفتار اخلاقی در حسابرسان دارد. افزون بر آن، رابطه معناداری بین نظریه‌های وظیفه گرایی و سودگرایی با رفتار اخلاقی در حسابرسان مشاهده نشد (۲۲). نتایج پژوهش دیگری نیز نشان داد آگاهی اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد و شدت اخلاقی درک شده در این رابطه نقش تعدیل‌گر ایفا می‌کند (۲۳). همچنین پژوهش دیگری

نتیجه گیری

نتایج حاصل از پژوهش نشان داد ابعاد اخلاقی شامل وظیفه‌گرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی و خیرگرایی اثر مثبت و معنی‌دار و سوداگرایی اثر منفی و معنی‌دار بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران دارد. همچنین نتایج نشان داد ابعاد اخلاقی فاقد اثر معنی‌دار بر محرک‌های اخلاقی حسابداران بود. به طور کلی، یافته‌های فرضیه‌های پژوهش، ضرورت توجه بیش از پیش به ارتقای ارزش‌های اخلاقی توسط نهادهای مسئول در حرفه حسابداری را نشان می‌دهد. رفتار اخلاقی، ویژگی ضروری و مورد انتظار حسابداران و حسابرسان است، زیرا آن‌ها به‌عنوان ناظران عمومی در نظر گرفته می‌شوند. از حسابداران و حسابرسان انتظار می‌رود به اصول مورد اطمینان بودن، بی‌طرفی، استقلال و سایر کدهای اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند. همچنین، اخلاق برای حسابداران و حسابرسان و کسانی که بر اطلاعات ارائه‌شده توسط آن‌ها متکی هستند، اهمیت زیادی دارد، زیرا رفتار اخلاقی دیدگاه اخلاقی و مصلحت جامعه را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین، حسابداری و حسابرسی را می‌توان به‌عنوان انضباطی اخلاقی در نظر گرفت، زیرا این افراد را ملزم می‌کند تا داده‌هایی که در تصمیم‌گیری تأثیر دارند، به گونه واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند. با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و اهمیت فلسفه اخلاق و رویکردهای اخلاقی در راستای گسترش قضاوت‌های اخلاقی حسابداران، ضروری است این موضوع مورد توجه بیشتری قرار گیرد تا بتوان در آینده سطح اخلاق حرفه را افزایش داد.

ملاحظه های اخلاقی

در این کار تحقیقی اصل اخلاقی امانت‌داری علمی و رعایت حق معنوی مؤلفین آثار، با معرفی منابع‌ای که مورد استفاده قرار گرفته است، محترم شمرده شد. ضمناً به جهت ملاحظه‌های اخلاقی، محرمانه بودن اطلاعات شرکت‌کنندگان رعایت گردیده است.

سپاسگزاری

بر خود لازم میدانیم قدردان تمامی دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری و حسابداران در رده‌های مختلف سازمانی که با تکمیل پرسشنامه در انجام این تحقیق ما را یاری داده‌اند، باشیم.

واژه نامه

- | | |
|-------------------------|-------------------|
| 1. Ethics in accounting | اخلاق در حسابداری |
| 2. Moral judgment | قضاوت اخلاقی |
| 3. Moral motivation | محرک اخلاقی |

- | | |
|--------------------------------------|----------------------------|
| 4. Ethics behavior | رفتار اخلاقی |
| 5. Ethical decisions | تصمیمات اخلاقی |
| 6. Moral development | رشد اخلاقی |
| 7. Moral awareness | آگاهی اخلاقی |
| 8. Moral character | شخصیت اخلاقی |
| 9. Moral reasoning | استدلال اخلاقی |
| 10. Religious fanaticism | تعصب مذهبی |
| 11. Ethics approaches of accountants | رویکردهای اخلاقی حسابداران |
| 12. Obligation | وظیفه‌گرایی |
| 13. Speculative | سوداگرایی |
| 14. Otherness | دیگرگرایی |
| 15. Justicialism | عدالت‌گرایی |
| 16. Benevolence | خیرگرایی |

References

- Low M, Davey H, Hooper K. Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting*; 2008, 19: 222-254. DOI: [10.1016/j.cpa.2006.05.010](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.05.010)
- Namazi M, Ebrahimi F. Modeling and identifying effective factors affecting the intention of reporting financial fraudulent by accountant. *Empirical Studies of Financial Accounting*; 2016, 49: 1-28. <https://doi.org/10.22054/qjma.2016.4192>. (In Persian).
- Rest, JR. *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger, 1986
- Pierce B, Sweeney B. The relationship between demographic variables and ethical decision making of trainee accountants. *International Journal of Auditing*. 2010; 14 (1): 79-99. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00404.x>.
- Karacaer S, Gohar R, Aygun M, Sayin C. Effects of personal values on auditor's ethical decisions: a comparison of Pakistani and Turkish professional auditors. *Journal of Business Ethics*; 2009, 88: 53-64. DOI: [10.1007/s10551-009-0102-4](https://doi.org/10.1007/s10551-009-0102-4).
- Alleyne P, Hudaib M, Pike R. Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*; 2013, 45: 10-23. DOI: [10.1016/j.bar.2012.12.003](https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.12.003).
- Denhardt RB. Theories of government organization. Translat by: Alvani. SM, Danaeifard H. Tehran: Eshraghi. 2001, 1-336. (In Persian).
- Reidenbach RE, Robin DP. Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations in business ethics. *Journal of Business Ethics*; 1990, 9: 639-653. <https://doi.org/10.1007/BF00383391>.
- Ajzen, I. The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*; 1991, 50(2): 179-211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T).
- Myrsky L. Components of morality: a professional ethics perspective on moral motivation, moral sensitivity, moral reasoning and related constructs among university students. Helsinki: Department of Social Psychology, University of Helsinki. 2003. Pp. 1-141.
- Lovett BJ, Jordan AH. Levels of 186onception186n: A new 186onception of moral sensitivity. *Journal of Moral Education*; 2010, 175-189. DOI: [10.1080/03057241003754914](https://doi.org/10.1080/03057241003754914).
- Radtke RR. The effects of gender and setting on accountants' ethically sensitive decisions. *Journal of Business Ethics*; 2000, 24: 299-312. DOI: [10.1023/A:1006277331803](https://doi.org/10.1023/A:1006277331803).
- Sweeney BD, Arnold B, Pierce. The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors, ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*; 2010, 93: 531-551. DOI: [10.1007/s10551-009-0237-3](https://doi.org/10.1007/s10551-009-0237-3).
- Rajabdari H, Vakilifard HR, Salari H, Amiri A. Identifying and examining the importance of ethical theories in auditing from the perspective of experts and practitioners. *Ethics in Science and Technology*; 2020, 15 (2) :37-44. DOR: [20.1001.1.22517634.1399.15.2.5.3](https://doi.org/20.1001.1.22517634.1399.15.2.5.3) (In Persian).
- Svanberg J, Ohman P. Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*; 2016, 13 (1): 65-79. DOI: [10.1080/17449480.2016.1164324](https://doi.org/10.1080/17449480.2016.1164324).
- Taherinia m, Rohisara M, Durmishi M. Relationship between of ethical approaches and ethical behavior in the accounting profession: the trevino's developed model. *Ethics in Science and Technology*; 2020, 15 :57-63. DOR: [20.1001.1.22517634.1399.15.0.9.3](https://doi.org/20.1001.1.22517634.1399.15.0.9.3) (In Persian)
- Lee Y, Stettler A, Antonakis J. Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. *Personality and Individual Differences*; 2011, 50(7): 1110-1115. <https://doi.org/10.1016/j.paid.2011.01.036>.



18. Keller AC, Smith KT, Smith LM. Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of u.s. accountants? *Critical Perspectives on Accounting*; 2007, 18: 299-314. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.01.006>.
19. Rahmaninia E, Yaghobnezhad A. Effective factors on ethical decision making in internal audit. *Iranian Journal of Accounting Knowledge Management Auditing*; 2021, 24: 145-166. (In Persian).
20. Faghani M, Saghaei M, Bashirimansh N. Relationship between lifestyle and work ethics of the accountants. *Ethics in Science and Technology*; 2021, 15 (4) :70-77. DOR: [20.1001.1.22517634.1399.15.4.10.2](https://doi.org/10.1001.1.22517634.1399.15.4.10.2) (In Persian)
21. Azadi Hir k, Vatanparst MR, Neamatollahi SH. The role of gender in consequentialism and ethical conscientiousness. *Ethics in Science and Technology*; 2022, 17 (2) :192-195. DOR: [20.1001.1.22517634.1401.17.2.25.7](https://doi.org/10.1001.1.22517634.1401.17.2.25.7) (In Persian)
22. Rajabdari H, Vakilifard HR, Salari H, Amiri A, The relationship between ethical theories and ethical behavior in the judgment of auditors. *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*; 2022, 1(1), 113-142. DOI: [10.30495/JDAA.2022.691739](https://doi.org/10.30495/JDAA.2022.691739). (In Persian)
23. Dibakia P, Shokri Cheshmeh Sabzi A, Moradzadeh Fard M. Effect of accountants' moral awareness and moral judgement on whistleblowing intention: The moderating role of perceived moral intensity. *Journal of Value and Behavioral Accounting*; 2022, 6 (12) :168-212. (In Persian).
24. Ratnaningsih, R. Linda Diana, A. The effect of accountant professional ethic's education and religiosity on student's perception of accountant's ethical behavior (study on indonesia college of economics bachelor of accounting students). *Advances in Economics, Business and Management Research*; 2020, 127: 1-4. DOI: [10.2991/aebmr.k.200309.001](https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200309.001).