

تحلیل رابطه هویت حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی با قضاوت اخلاقی حساب‌رسان مستقل

رسول یعقوبی صالح آبادی^۱، دکتر زهرا پورزمانی^{۲*}

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۲. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۱۷، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۱۸)

چکیده

زمینه: توسعه و پیچیده شدن فعالیت کسب و کارها، مسائل اخلاقی مختلفی را بروز می‌دهد که قضاوت‌های اخلاقی حساب‌رسان را با چالش مواجه می‌کند. هویت حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی از جمله عواملی هستند که قضاوت اخلاقی حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار می‌دهند. هویت حرفه‌ای به دلیل اینکه نگرش‌ها و رفتارهای تعیین شده حساب‌رسان را با نقش‌های حرفه‌ای آن‌ها سازگار می‌کند قضاوت‌های اخلاقی‌تر آن‌ها را به همراه دارد ولی این رابطه می‌تواند تحت تأثیر جهت‌گیری اخلاقی قرار گیرد. بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی اثر هویت حرفه‌ای بر قضاوت اخلاقی و بررسی نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی است.

روش: روش پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی است. جامعه آماری، حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی و نمونه آماری ۴۳۷ عضو جامعه است که به روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. داده‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده و فرضیات پژوهش با استفاده از معادلات ساختاری با کمک نرم افزار AMOS مورد آزمون قرار گرفت.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد هویت حرفه‌ای علاوه بر اینکه رابطه مستقیم با قضاوت اخلاقی دارد، به صورت غیر مستقیم از طریق ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی با قضاوت اخلاقی حساب‌رسان در ارتباط است. همچنین هویت حرفه‌ای با ایده‌آل‌گرایی رابطه مثبت و با نسبی‌گرایی رابطه منفی دارد. ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی به ترتیب رابطه مثبت و منفی با قضاوت اخلاقی دارند.

نتیجه‌گیری: یافته‌های پژوهش از طریق شناسایی مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل به شناخت بهتر عواملی می‌پردازد که با قضاوت اخلاقی آنها در ارتباط است و مدلی را جهت بهبود قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها با توجه به فضای حاکم بر کسب کار کشور پیشنهاد می‌دهد.

کلیدواژه‌ها: هویت حرفه‌ای، جهت‌گیری اخلاقی، ایده‌آل‌گرایی، نسبی‌گرایی، قضاوت اخلاقی.

سر آغاز

حرفه حسابداری و حسابرسی از این قاعده مستثنی نیست. هدف از حسابرسی، افزایش میزان اطمینان استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی است. این هدف با اظهار نظر حسابرسان نسبت به این موضوع که صورت‌های مالی صاحبکار از تمام جنبه‌های با اهمیت عاری از هرگونه تحریف اساسی است، تأمین می‌شود (۱). این امر مستلزم قضاوت حسابرسان است (۲). قضاوت حسابرسان بر مبنای استانداردهای اخلاقی‌ای است که بین افراد متفاوت است؛ زیرا بین طرز تفکر اخلاقی آن‌ها، ارزش‌ها، الویت‌ها و عقایدی که آن‌ها را واقعاً مهم می‌دانند و بر اساس آن‌ها استانداردهای اخلاقی خود را می‌سازند، تفاوت وجود دارد.

از میان جنبه‌های مختلف زندگی بشر، اخلاق و اخلاقیات همواره از جایگاه ویژه‌ای برخوردار بوده است، تاجایی که شاید بتوان بزرگترین دغدغه انسان در طول تاریخ اندیشه بشری را مسأله اخلاق دانست. نوع نگاه اخلاقی تکلیف انسان را با محیط پیرامون خود روشن می‌کند و نوع رفتار و سلوک انسان‌ها با جهان و خویشان، به موضع‌گیری اخلاقی آنان وابسته است. این موضوع باعث شده سازمان‌ها به صورت فزاینده‌ای درگیر مسئله‌ای به نام معمای اخلاقی^۱ باشند. مسئله‌ای که به علت پیامدهای گسترده، راه‌حل‌های گوناگون، نتایج مرکب، رویدادهای نامطمئن و برداشت‌های شخصی، پیچیده و فراگیر، منافع کل جامعه را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

نویسنده مسئول: نشانی الکترونیکی: zah.poorzamani@iauctb.ac.ir

این عقاید به عوامل مختلفی وابسته است که از میان آن‌ها می‌توان به زمینه و فرهنگ، تجارب آموزشی و تعلقات مذهبی اشاره کرد. ادبیات مربوط به هویت اجتماعی^۲ و قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی بیان می‌کند که قضاوت و رفتار حسابربان در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی، تحت تأثیر فلسفه اخلاق و ارزش‌های اجتماعی^۳ است (۱، ۴، ۵، ۶، ۷). از این رو مولفه‌های روانشناسی اجتماعی مانند هویت حرفه‌ای^۴ و جهت‌گیری اخلاقی^۵ با قضاوت اخلاقی حسابربان در ارتباط می‌باشد. پژوهش‌های انجام شده در این حوزه نشان داده‌اند که قضاوت‌های غیرمشابه ممکن است به دلیل ترجیحات و انگیزه‌های مختلف باشد که به دلیل نقش‌های حرفه‌ای متفاوتی که افراد می‌پذیرند، در آن‌ها ایجاد شده است (۴). در واقع افراد تمایل به قضاوت صحیح دارند ولی تأثیر قوی فلسفه اخلاق باعث منحرف شدن آنها می‌گردد (۸).

هویت حرفه‌ای به عنوان درک فرد از حرفه مبتنی بر نگرش‌ها، عقاید، احساسات، ارزش‌ها، انگیزه‌ها و تجارب تعریف می‌شود (۹). هویت حرفه‌ای یک سازه روانشناختی، جامعه‌شناختی و رفتاری است که فلسفه و تصمیم‌گیری افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد (۱۰). هویت حرفه‌ای در طی زمان ایجاد می‌شود و شامل کسب بینش نسبت به عملکرد حرفه‌ای و ایجاد آرمان‌ها و ارزش‌های حرفه است (۱۱). در حقیقت، هویت حرفه‌ای حسابربان مستقل چهارچوبی برای آن‌ها در رابطه با چگونه بودن، چگونه عمل کردن و چگونه درک کردن کار و نقش خود در جامعه فراهم می‌آورد (۱۲). در پژوهشی این نتیجه حاصل شده که هویت‌ها شکل دهنده شیوه مورد استفاده افراد برای کسب اطلاعات و قضاوت و تصمیم‌گیری بر اساس آن‌ها است (۱۳). علاوه بر این پژوهش‌های دیگر به این نتیجه رسیدند که هویت، هدایت کننده رفتار افراد است (۱۴) و هویت حرفه‌ای مستحکم^۶ می‌تواند تعهد حسابرس به حرفه و پایبندی به ارزش‌ها و هنجارهای حرفه را افزایش دهد و در نتیجه باعث بهبود قضاوت‌های اخلاقی^۷ آن‌ها شود (۱، ۱۵). پژوهش‌های دیگر نشان دادند که هویت حرفه‌ای با جهت‌گیری اخلاقی در ارتباط است (۱۰، ۱۶، ۱۷). استنباط آن‌ها این بود که افراد دارای هویت حرفه‌ای مستحکم‌تر به دلیل درونی کردن ارزش‌های اخلاقی حرفه در درون خود که منجر به توجه زیاد به اصول اخلاقی و نگرانی در مورد رفاه دیگران می‌شود، جهت‌گیری اخلاقی ایده‌آل‌گرایانه‌تری دارند. همچنین به دلیل اینکه نسبی‌گرایی با رد قوانین اخلاقی جهانشمول در ارتباط است، هویت حرفه‌ای مستحکم در افراد منجر به کاهش نسبی-گرایی در آن‌ها خواهد شد. در کل پژوهش‌های انجام شده در این حوزه به این نتیجه رسیده‌اند که هویت حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر رفتارهای اخلاقی دارد (۱، ۴، ۶، ۱۸).

از طرف دیگر جهت‌گیری اخلاقی امکان پیش بینی تفاوت‌های فردی^۸ (ویژگی‌های ثابت شخصیتی^۹) در قضاوت‌های اخلاقی را فراهم می‌کند (۱۹)، به طوری که برخی پژوهش‌ها نشان داده که در مقایسه با ایده-آل‌گرایان، نسبی‌گرایان بیشتر در معرض قضاوت‌های غیر اخلاقی قرار دارند (۵، ۷). جهت‌گیری اخلاقی سیستمی از اخلاقیات است که

رهنمودهایی را برای تصمیم‌گیری در مورد رفتارهای چالش برانگیز ارائه می‌دهد (۲۰). پژوهشگری فلسفه اخلاقی شخصی را به دو بعد ایده‌آل-گرایی^{۱۰} و نسبی‌گرایی^{۱۱} تقسیم بندی کرد (۲۱). افراد ایده‌آل‌گرا معتقدند که همیشه می‌توان از آسیب رساندن به دیگران جلوگیری کرد. درحالیکه، شخصی با جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایانه، تصمیمات خود را ابتدا بر اساس شرایط و سپس بر مبنای قوانین مورد قبول می‌سنجد (۲۲). در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حسابربان با درجه نسبی‌گرایی بالا در مقایسه با حسابربان ایده‌آل‌گرا به این دلیل که نسبت به معضلات اخلاقی حساسیت و شدت اخلاقی پایین‌تری دارند، فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی نامطلوبی را به نمایش می‌گذارند (۲۳). با این حال پژوهشی به این نتیجه رسید که ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی با قضاوت اخلاقی رابطه مثبت دارد (۲۴). پژوهش دیگر در این رابطه نشان داد که بین جهت‌گیری اخلاقی و قضاوت اخلاقی رابطه وجود ندارد (۲۵).

باتوجه به اهمیت هویت حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی در قضاوت‌های حسابربان و همچنین با تأکیدی که در استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای^{۱۲} در مورد قضاوت شده، در محیط حسابرسی ایران مدلی برای ارزیابی اثرگذاری هویت حرفه‌ای حسابربان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها وجود ندارد تا با تقویت ابعاد و مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای حسابربان بتوان به حرفه حسابرسی کمک نمود تا در قضاوت‌های خود بدون جانبداری عمل کنند. به علاوه پژوهشگرانی مدل‌های اولیه تصمیم‌گیری اخلاقی را با استفاده از دو نظریه وظیفه‌گرایی^{۱۳} و نتیجه‌گرایی^{۱۴} (معادل با ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی) مورد بسط قرار دادند (۲۶). محیط فرهنگی، حرفه‌ای، سازمانی، خصوصیات و تجارب فرد بر تعیین مسأله اخلاقی، راهکارها و نتایج تأثیر می‌گذارد. افرادی که با این نظریه مواجه می‌شوند، مزایا و معایب راه‌حل‌های مختلف را بر اساس درست یا غلط بودن کلی (ایده‌آل‌گرایی) یا تمرکز بر نتایج یک اقدام (نسبی‌گرایی) مورد بررسی قرار می‌دهند. بر اساس ارزیابی اخلاقیات نتیجه‌گرا و وظیفه‌گرا، در نهایت قضاوت اخلاقی اتخاذ می‌شود و رفتار سر می‌زند. هر چند این مدل بسط مدل‌های قبلی است اما روابط میان محیط فرهنگی، سازمانی، حرفه‌ای و تجارب فردی مؤثر بر فرایند تصمیم‌گیری را نادیده می‌گیرد. هویت حرفه‌ای افراد عوامل مذکور را یکپارچه کرده و در نهایت منجر به پیروی از استانداردهای اخلاقی و در نتیجه قضاوت و اقدام اخلاقی آن‌ها می‌شود (۱۷).

بر این اساس، جنبه نوآوری پژوهش حاضر بر تدوین مقیاس هویت حرفه‌ای می‌باشد که در آن عوامل تأثیر گذار بر هویت حرفه‌ای حسابربان مستقل شناسایی شده و امکان اندازه‌گیری آن فراهم شده است. همچنین با آزمون مدل نظری و تأیید آن که برگرفته از نظریه اخلاق عمومی است، این نتیجه حاصل خواهد شد که هویت حرفه‌ای عوامل فرهنگی، روانشناختی و جامعه‌شناختی را در خود یکپارچه می‌کند و یکی از مهمترین دلایل قضاوت‌های غیر اخلاقی حسابربان را تبیین می‌کند، موضوعی که در مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی به آن پرداخته

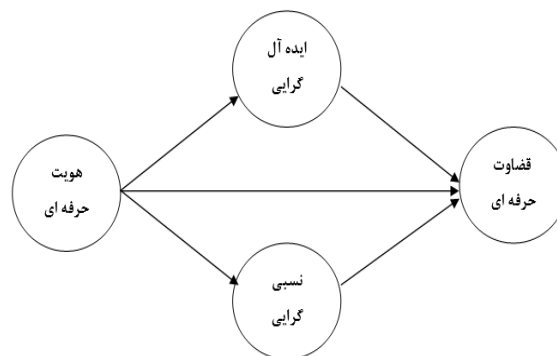
و معنادار، میانگین واریانس استخراج شده برابر با $0/873$ و پایایی ترکیبی برابر با $0/953$ می‌باشد. علاوه بر این، پایایی کل پرسشنامه با استفاده از روش باز آزمایی برابر با $0/63$ و روایی همزمان پرسشنامه با پرسشنامه هویت یابی حرفه‌ای (۲۸) حاکی از وجود رابطه مثبت و معنی دار ($F=0/749$) بین دو پرسشنامه بوده است. بنابراین پرسشنامه مذکور از روایی و پایایی مناسبی برخوردار است. حسابرسی که در این مقیاس نمره بالاتری کسب کنند هویت حرفه‌ای مستحکم‌تری دارند. بخش سوم مربوط به جهت‌گیری اخلاقی است که در آن سطح ایده-ال‌گرایی و نسبی‌گرایی حسابرسان مستقل با استفاده از پرسشنامه استاندارد موقعیت اخلاقی^{۱۵} مورد سنجش قرار گرفته است (۲۱). این پرسشنامه دارای ۲۰ گویه است که ۱۰ گویه اول سطح ایده‌آل‌گرایی حسابرسان و ۱۰ گویه بعدی، نسبی‌گرایی آن‌ها را اندازه‌گیری می‌کند. جهت اندازه‌گیری این پرسش‌ها از طیف ۹ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق استفاده شده است. در نهایت بخش چهارم مربوط به قضاوت اخلاقی شامل یک سناریو با ۷ گویه است که با طیف ۷ گزینه‌ای لیکرت نمره گذاری شده است (۵). جهت اجرای تحلیل‌ها، داده‌های به دست آمده از پرسشنامه وارد نرم افزار اکسل نسخه ۲۰۱۰ شد و پس از محاسبات ابتدایی جهت انجام تحلیل‌های آماری وارد نرم افزار SPSS نسخه ۲۶ و AMOS نسخه ۲۵ شد.

یافته‌ها

آمار توصیفی سازه‌های پژوهش نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای هویت حرفه‌ای حسابرسان مستقل بالاتر از میانگین ۳ و دارای انحراف معیار حدود ۲ بوده است که نشان می‌دهد حسابرسان مستقل نمونه مورد بررسی هویت حرفه‌ای نسبتاً مستحکم دارند. همچنین سطح ایده‌آل-گرایی و نسبی‌گرایی حسابرسان به ترتیب دارای میانگین $6/3$ و 4 و انحراف استاندارد $2/5$ و $2/3$ است. این نتیجه نشان می‌دهد که سطح ایده‌آل‌گرایی در بین حسابرسان مستقل نمونه مورد بررسی بیشتر از سطح نسبی‌گرایی است و آن‌ها بیشتر بر خوب بودن ذاتی ارزش‌های اخلاقی در مؤسسات حسابرسی تأکید می‌کنند. میانگین پاسخ‌ها برای ارزیابی قضاوت اخلاقی حسابرسان مستقل برابر با $4/25$ با انحراف استاندارد $1/87$ است که نشان می‌دهد حسابرسان این اقدامات را نامناسب دانسته و آنها را فعالیت‌هایی غیر اخلاقی می‌دانند. جدول شماره ۱ بارهای عاملی و سطح معناداری آن‌ها را به منظور بررسی مدل اندازه‌گیری نشان می‌دهد. علاوه بر این نتایج حاصل از میانگین واریانس استخراج شده، روایی افتراقی و پایایی ترکیبی برای چهار سازه در این جدول ارائه شده است. (جدول ۱).

نشده است. بر این اساس مدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح نگاره ۱ می‌باشد.

بنابراین نتایج پژوهش نشان خواهد داد که آیا هویت حرفه‌ای به صورت مستقیم یا غیر مستقیم از طریق جهت‌گیری اخلاقی، با نگرش حسابرسان درباره قضاوت و تصمیم‌گیری در ارتباط است یا خیر؟



نگاره ۱: مدل مفهومی پژوهش

روش

ت پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی، از نظر روش شناخت از نوع پژوهش‌های توصیفی-همبستگی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان بخش خصوصی می‌باشد که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شده‌اند. حداقل و حداکثر حجم نمونه بر اساس قاعده سرانگشتی کلاین ۵ تا ۱۵ برابر تعداد گویه‌ها (۴۳ گویه) معادل با 225 و 675 در نظر گرفته شد که برای اطمینان بیشتر از حجم نمونه بر اساس ویژگی‌های آماری جامعه آماری رویه شبیه‌سازی مونت کارلو به عنوان روش مکمل استفاده شد و بر این اساس حجم نهایی نمونه برابر با 500 انتخاب شد که پس از حذف پرسشنامه‌های غیر قابل استفاده در نهایت 437 پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفت. در بین آن‌ها بیشتر پاسخ دهندگان مرد و بیشتر آن‌ها دارای سن 25 تا 40 و دارای مدرک کارشناسی و کارشناسی ارشد و رتبه شغلی آن‌ها عمدتاً حسابرس ارشد و سرپرست ارشد بوده است. به منظور گردآوری داده از پرسشنامه استفاده شده است که بخش اول آن سوالات جمعیت شناختی و بخش دوم مربوط به هویت حرفه‌ای با ۱۸ گویه است (۲۷). این پرسشنامه با استفاده از نظریه هویت اجتماعی ساخته شده و دارای سه بعد تعهد به حرفه نگرش مثبت به حرفه و شایستگی حرفه‌ای می‌باشد که با استفاده از طیف ۶ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق نمره گذاری شده است. شاخص روایی محتوای این پرسشنامه برابر با $0/83$ و به منظور بررسی روایی سازه از روش تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده که برای سازه مرتبه دوم، تمام بارهای عاملی بزرگتر از $0/7$

جدول ۱: نتایج مدل اندازه‌گیری پژوهش

سازه	عنوان مختصر گویه	بار عاملی استاندارد	مقدار احتمال	میانگین واریانس استخراج شده	حداکثر واریانس مشترک	پایایی ترکیبی
هویت حرفه‌ای	F1	$0/993$	$0/000$	$0/669$	$0/452$	$0/855$
	F2	$0/759$	$0/000$			

			۰/۰۰۰	۰/۶۶۶	F3	
۰/۹۷۹	۰/۰۶۶	۰/۸۲۳	۰/۰۰۰	۰/۹۰۵	ID1	ایده‌آل گرایی
			۰/۰۰۰	۰/۹۳۶	ID2	
			۰/۰۰۰	۰/۹۴۵	ID3	
			۰/۰۰۰	۰/۸۴۳	ID4	
			۰/۰۰۰	۰/۹۲۱	ID5	
			۰/۰۰۰	۰/۸۹۷	ID6	
			۰/۰۰۰	۰/۹۲۴	ID7	
			۰/۰۰۰	۰/۹۱۵	ID8	
			۰/۰۰۰	۰/۹۳۱	ID9	
			۰/۰۰۰	۰/۸۸۰	ID10	
۰/۹۸۱	۰/۰۵۱	۰/۸۴۰	۰/۰۰۰	۰/۸۹۲	R11	نسبی گرایی
			۰/۰۰۰	۰/۹۲۳	R12	
			۰/۰۰۰	۰/۹۲۷	R13	
			۰/۰۰۰	۰/۹۰۰	R14	
			۰/۰۰۰	۰/۹۱۶	R15	
			۰/۰۰۰	۰/۸۹۶	R16	
			۰/۰۰۰	۰/۹۰۸	R17	
			۰/۰۰۰	۰/۹۳۲	R18	
			۰/۰۰۰	۰/۹۳۰	R19	
			۰/۰۰۰	۰/۹۴۷	R110	
۰/۹۴۱	۰/۴۵۲	۰/۶۹۵	۰/۰۰۰	۰/۷۵۷	JG1	قضاوت اخلاقی
			۰/۰۰۰	۰/۶۶۹	JG2	
			۰/۰۰۰	۰/۸۱۵	JG3	
			۰/۰۰۰	۰/۸۹۸	JG4	
			۰/۰۰۰	۰/۸۸۷	JG5	
			۰/۰۰۰	۰/۹۰۳	JG6	
			۰/۰۰۰	۰/۸۸۰	JG7	

پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش باید اطمینان حاصل نمود که مدل معادلات ساختاری از برازش مناسبی برخوردار است. برای بررسی این موضوع ابتدا یک تخمین اولیه انجام شد، سپس شاخص‌های نیکویی برازش بررسی و در صورت احراز نشدن شاخص‌ها، تعدیلات پیشنهادی نرم افزار اعمال و مجدداً شاخص‌ها بررسی شدند. شاخص‌های نیکویی برازش قبل و پس از اعمال تعدیلات مربوط به برقراری کوواریانس بین خطاهای مربوط به گویه‌های هر سازه به شرح جدول ۲ می‌باشد که پس از اعمال تعدیلات، مدل از برازش مناسبی برخوردار شد.

جدول ۲: شاخص‌های نیکویی برازش مدل ساختاری

شاخص	مقدار هدف	قبل از اصلاحات	بعد از اصلاحات
CMIN/DF	کمتر از ۳	۱۸/۵۹۹	۱/۸۰۲
GFI	بیشتر از ۰/۹	۰/۷۷۵	۰/۹۶۴
IFI	بیشتر از ۰/۹	۰/۷۹۹	۰/۹۴۹
TLI	بیشتر از ۰/۹	۰/۷۶۶	۰/۹۴۵
CFI	بیشتر از ۰/۹	۰/۷۹۸	۰/۹۴۹
RMSEA	کمتر از ۰/۰۸	۰/۲۰۱	۰/۰۴۳

جهت آن است و معناداری آن بر اساس آماره تی یا مقدار احتمال تعیین می‌شود به این صورت که اگر قدر مطلق آماره تی بزرگتر از ۱/۹۶ یا مقدار احتمال آن کوچکتر از ۰/۰۵ باشد، نشان از معناداری مسیر مربوطه دارد.

نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. با توجه به وجود داده‌های پرت و عدم برقراری فرض نرمال بودن، از روش بوت استرپ با ۵۰۰۰ تکرار جهت تخمین مدل استفاده شده است. در این جدول، ضرایب مسیر و علامت آن بیانگر میزان اثر و

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا پنجم پژوهش

فرضیه‌ها	ضریب مسیر	خطای معیار برآورد	آماره تی	مقدار احتمال	نتیجه
فرضیه اول	۹/۲۱۳	۳/۰۱۲	۳/۰۵۹	۰/۰۰۲	تأیید می‌شود
فرضیه دوم	۱/۵۸۳	۰/۳۱۲	۵/۰۷۸	۰/۰۰۰	تأیید می‌شود
فرضیه سوم	-۱/۴۰۶	۰/۲۷۰	-۵/۲۰۵	۰/۰۰۰	تأیید می‌شود
فرضیه چهارم	۱/۸۰۶	۰/۷۰۷	۲/۵۵۶	۰/۰۱۱	تأیید می‌شود
فرضیه پنجم	-۱/۷۱۱	۰/۵۸۳	-۲/۹۳۷	۰/۰۰۳	تأیید می‌شود

پژوهش مشخص می‌کند که قضاوت اخلاقی حساب‌برسان چگونه با هویت حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی آنها در ارتباط است. در این راستا هفت فرضیه تدوین شد و با تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش بوت استرپ مورد آزمون قرار گرفت.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که هویت حرفه‌ای حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری با قضاوت اخلاقی آنها دارد، به این معنی که با تقویت هویت حرفه‌ای حساب‌برسان، قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی آنها نیز بهبود پیدا می‌کند. این نتیجه با یافته‌های حاصل از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه (۱، ۴، ۶) مطابقت دارد. این پژوهش‌ها هویت حرفه‌ای را عاملی مهم در جهت تصمیم‌گیری اخلاقی و عدم بروز رفتارهای غیراخلاقی ابراز داشتند. بنابراین تعهد به حرفه، نگرش حرفه‌ای و شایستگی حرفه‌ای که به عنوان ابزاری برای تقویت هویت حرفه‌ای حساب‌برسان به شمار می‌روند، می‌توانند نقش مهمی در قضاوت اخلاقی آنها ایفا کنند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های دوم و سوم پژوهش نشان داد که هویت حرفه‌ای با ایده‌آل‌گرایی رابطه مثبت و با نسبی‌گرایی رابطه منفی و معناداری دارد. این نتیجه‌گیری با این حقیقت قابل تبیین است که حساب‌برسان دارای هویت حرفه‌ای مستحکم تعهد زیادی به پایبندی به اصول اخلاقی و انجام اقدامات و فعالیت‌ها در راستای رفاه دیگران و منافع عموم دارند. این موضوع ارتباط تنگاتنگی با موقعیت ایده‌آل‌گرایان دارد که مشخصه بارز آن انجام اقداماتی است که همیشه باید پیامدهای مثبتی برای دیگران داشته باشد و هرگز به آنها آسیبی نرساند. به طور مشابه، رابطه منفی با نسبی‌گرایی اینگونه قابل تبیین است که نسبی‌گرایان قوانین اخلاقی جهان‌شمول را رد می‌کنند، در حالیکه حساب‌برسان دارای هویت حرفه‌ای مستحکم مطابق با اصول اخلاقی که از باورها و تعهدات حرفه‌ای آنها ناشی می‌شود، عمل می‌کنند. یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در این حوزه (۱۰، ۱۶، ۱۷) نیز حاکی از این است که

همچنین به منظور آزمون فرضیه‌های ششم و هفتم پژوهش مبنی بر نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی در رابطه هویت حرفه‌ای و قضاوت اخلاقی، ابتدا مدل اثر کامل و مدل با اثر میانجی تصریح شدند. پس از تخمین دو مدل با استفاده از روش بوت استرپ با دو متغیر میانجی موازی ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی، نتایج نشان داد که ضریب مسیر مستقیم، ۱/۰۴۸ می‌باشد که آماره تی و سطح احتمال آن به ترتیب ۵/۷۶۶ و ۰/۰۰۰ می‌باشد. در نتیجه این مسیر در سطح احتمال ۰/۰۵ از لحاظ آماری معنادار است. در گام بعد مدل با اثرات میانجی تخمین و ضرایب و سطح معناداری مسیرهای غیرمستقیم بررسی شد. نتایج آزمون نشان داد که ضریب مسیر هویت حرفه‌ای به ایده‌آل‌گرایی و ایده‌آل‌گرایی به قضاوت اخلاقی ۲/۷۲۱ با مقدار احتمال برابر با ۰/۰۰۰ است که نشان از معناداری این مسیر دارد. همچنین، ضریب مسیر هویت حرفه‌ای به نسبی‌گرایی و نسبی‌گرایی به قضاوت اخلاقی، ۲/۲۹۲- با مقدار احتمال برابر با ۰/۰۰۰ که نشان می‌دهد این مسیر معنادار است. در گام آخر ضریب و معناداری مسیر مستقیم مدل با اثرات میانجی بررسی شد. نتایج آزمون نشان داد که ضریب این مسیر برابر با ۸/۸۴۹ و سطح معناداری آن ۰/۰۰۲ می‌باشد. در نتیجه این مسیر در سطح معناداری ۰/۰۵ معنادار می‌باشد. با توجه به اینکه ضرایب غیرمستقیم معنادار هستند دلیلی برای رد میانجی بودن متغیر ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی وجود ندارد؛ همچنین با توجه به معنادار بودن مسیر مستقیم مدل با اثرات میانجی قسمتی از اثر میانجی‌گری توسط این مسیر جذب می‌شود و در نتیجه نوع میانجی‌گری ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی به صورت جزئی می‌باشد.

بحث

پژوهش حاضر به بررسی قضاوت اخلاقی حساب‌برسان مستقل پرداخته است؛ امری که به عنوان یک پدیده مهم در حمایت از فعالیت‌های اخلاقی حساب‌برسان در مورد مسائل مختلف شناخته می‌شود. نتایج

هویت حرفه‌ای عامل معناداری در پیش‌بینی جهت‌گیری اخلاقی افراد است که با مطابق با نتایج پژوهش حاضر می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که ایده‌آل‌گرایی حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری با قضاوت اخلاقی آنها دارد. در اینجا می‌توان استنباط کرد حساب‌برسانی که به لحاظ فلسفی جهت‌گیری ایده‌آل‌گرایانه دارند تمایل بیشتری به قضاوت‌های اخلاقی داشته و این حساب‌برسان در برخورد با چالش‌ها و مسائل کاری، تصمیم‌های اخلاقی‌تری خواهند گرفت. این نتیجه به این علت است که در قضاوت اخلاقی، ایده‌آل‌گرایان بیشتر از معیارهای آرمانی استفاده می‌کنند. به علاوه نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم پژوهش نشان داد که نسبی‌گرایی حساب‌برسان، رابطه منفی و معناداری با قضاوت اخلاقی آنها دارد. به عبارت دیگر حساب‌برسان نسبی‌گرا در برخورد با مسائل اخلاقی بسته به موقعیت تصمیم‌گیری می‌کنند و اعتقاد دارند آسیب زدن در برخی اوقات لازم است و موجب ایجاد رفاه و خیر برای دیگران می‌شود و ممکن است منافع حاصل از تصمیم‌گیری را به سمت منافع شخصی سوق دهند؛ در نتیجه این عامل می‌تواند رابطه منفی با قضاوت اخلاقی آنها داشته باشد. این یافته‌ها مطابق با نتایج اکثر پژوهش‌های انجام شده در این حوزه (۵، ۷، ۸، ۲۳) است و با نتایج برخی پژوهشگران (۲۴، ۲۵) مطابقت ندارد.

چنانچه نتایج فرضیه‌های ششم و هفتم نشان داد، جهت‌گیری اخلاقی حساب‌برسان (ایده‌آل‌گرا یا نسبی‌گرا) می‌تواند قضاوتشان را تحت تأثیر قرار داده و از سوی دیگر خود تحت تأثیر هویت حرفه‌ای باشد. در پژوهش حاضر، هویت حرفه‌ای به صورت مستقیم با قضاوت اخلاقی رابطه دارد و با توجه به نتایج این پژوهش، در نظر گرفتن نقش میانجی ایده‌آل‌گرایی در فرضیه ششم می‌تواند میزان این ضریب را افزایش دهد. نتایج نشان می‌دهد هویت حرفه‌ای مستحکم باعث می‌شود تا حساب‌برسان ایده‌آل‌گرا به دنبال مطابقت هنجارها و ارزش‌های خود با حرفه باشند که این امر استدلال‌های اخلاقی آنها را بهبود می‌بخشد. در تفسیر آن می‌توان گفت که حساب‌برسان ایده‌آل‌گرا که دارای هویت حرفه‌ای مستحکم هستند پذیرای دستورالعمل‌ها و آیین رفتار حرفه‌ای بوده و از این اصول اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی خود در زمان مواجهه با مسائل گوناگون بهره می‌گیرند. از سوی دیگر، نتیجه آزمون فرضیه هفتم نشان داد که نسبی‌گرایی در ارتباط بین هویت حرفه‌ای و قضاوت اخلاقی اثر منفی و معناداری دارد. به عبارت دیگر هویت حرفه‌ای حساب‌برسان با کاهش رفتارهای نسبی‌گرایانه باعث افزایش قضاوت‌های اخلاقی آنها می‌شود. در واقع هویت حرفه‌ای مستحکم باعث می‌شود حساب‌برسان در برخورد با چالش‌های مختلف، به دستورالعمل‌های اخلاقی حرفه متکی بوده و بسته به شرایط قضاوت اخلاقی نکنند.

بر اساس یافته‌های پژوهش به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود یکی از استراتژی‌های آن‌ها در زمان استخدام حساب‌برسان توجه به ابعاد و مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای باشد. به علاوه، پس از استخدام جهت افزایش کارایی و اثربخشی آن‌ها، ضمن طراحی نظام پاداش و فرهنگ

سازمانی اثربخش و برنامه‌ریزی جهت ارتقای دانش و مهارت‌های حساب‌برسان، آن‌ها را در جهت بهبود ابعاد و مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای خود تشویق کنند تا بهره‌وری حساب‌برسان و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای افزایش یابد. همچنین، به نهادهای تدوین‌کننده مقررات آموزشی و جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود تا در مقررات آموزشی و پذیرش حسابداران رسمی تجدید نظر کنند و افرادی را وارد این رشته و حرفه کنند که خصوصیات فردی و شخصیتی آن‌ها متناسب با حرفه باشد و شناخت کافی از نقش‌ها و مسئولیت‌های حرفه‌ای داشته باشند و با درونی کردن ارزش‌ها و هنجارهای حرفه‌ای، تعهد آن‌ها نسبت به حرفه را افزایش دهند تا از این طریق بتوان میزان رفتارهای غیراخلاقی را کاهش داد.

از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر، تعمیم‌پذیری نتایج آن است چراکه نمونه انتخابی فقط حساب‌برسان مستقل شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی هستند؛ این موضوع تعمیم نتایج را با محدودیت‌هایی همراه می‌کند. علاوه بر این سناریوی ارائه شده برای بررسی قضاوت اخلاقی حساب‌برسان، ممکن است موقعیت‌های اخلاقی واقعی که حساب‌برسان در رسیدگی‌های خود با آنها مواجه می‌شوند را به خوبی بازتاب ندهد. در نهایت محافظه‌کاری برخی از آزمودنی‌ها در پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسشنامه، عدم امکان بررسی کامل میزان دقت پاسخ دهندگان به پرسشنامه از محدودیت‌های این پژوهش بوده است.

نتیجه‌گیری

با توجه به مطالب فوق می‌توان ادعان داشت که هویت حرفه‌ای حساب‌برسان باعث ارتقای قضاوت اخلاقی آن‌ها می‌شود و این اثرگذاری با توجه به جهت‌گیری اخلاقی آن‌ها متفاوت می‌باشد. بر این اساس، مدل پژوهش فوق که برگرفته از نظریه هانت و ویتل است مورد تأیید قرار گرفت و هویت حرفه‌ای به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان شناخته شد که حوزه جدیدی را برای پژوهش‌های آتی به پژوهشگران پیشنهاد می‌دهد. بنابراین اگر به دنبال افزایش قضاوت‌های اخلاقی در حرفه هستیم باید اقدام به تقویت ابعاد هویت حرفه‌ای کرده و مسیر مناسبی را برای آن برگزید تا بتوان از قضاوت‌های غیر اخلاقی جلوگیری یا میزان آن را کاهش داد.

ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانت‌داری علمی رعایت و حقوق معنوی مؤلفین آثار، محترم شمرده شده است. سایر اصول اخلاقی همچون رازداری و رضایت آگاهانه نیز رعایت شده است.

واژه‌نامه

معمای اخلاقی

1. Ethical dilemma

10. Proios M. (2013). Athletic identity and social goal orientations as predictors of moral orientation. *Ethics & Behavior*; 23 (5): 410-424.
11. Mashayekhi B, Noravesh I, Hejazi R, Momeni A. (2019). Towards a theory for the process of forming the professional identity of internal auditors: evidence from Iran. *Management Accounting and Auditing Knowledge*; 8 (29): 15-42. (In Persian).
12. Schauster E, Ferrucci P, Tandoc E, Walker T. (2020). Advertising primed: how professional identity affects moral reasoning. *Journal of business ethics*; 4: 1-13.
13. Forehand R, Deshpande R, Reed A. (2002). Identity salience and the influence of differential activation of the social self-schema on advertising response. *Journal of Applied Psychology*; 87 (6): 1086-1099.
14. Ashforth E, Harrison H, Corley G. (2008). Identification in organizations: An examination of four fundamental questions. *Journal of Management*; 34 (3): 325-374.
15. LeBoef R, Shafir E, Belyavsky J. (2010). The conflicting choices of alternating selves. *organizational behavior and human decision process*; 111 (1): 48-61.
16. Sunil S, Verma K. (2018). Moral identity and its links to ethical ideology and civic engagement. *Journal of Values*; 24 (2): 1-10.
17. Granjo M, Silva C, Peixoto F. (2020). Teacher identity: can ethical orientation be related to perceived competence, psychological needs satisfaction, commitment and global self-esteem? *European Journal of Teacher Education*. <https://doi.org/10.1080/02619768.2020.1748004>.
18. Bamber M, Iyer M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*; 26 (2): 1-24.
19. Craft L. (2013). A review of the empirical ethical decision-making literature: 2004-2011. *Journal of Business Ethics*; 117 (2): 221-259.
20. Barnett T, Bass K, Brown G. (1994). Ethical ideology and ethical judgment regarding ethical issues in business. *Journal of Business Ethics*; 13 (6): 469-480.
21. Forsyth R. (1980). A taxonomy of ethical ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*; 39 (1): 175-184.
22. Ismail S, Yuhani N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*; 10 (1): 21-34.
23. Asadian A, Hajiha z, Royaei R, Vakilifard H. (2019). Analyzing the relationship between ethical orientations and moral intensity and sensitivity. *Ethics in Science and Technology*; 14 (3): 137-141. (In Persian).
24. Kalantari M, Hooshmand A. (2019). Role of ethical orientation and gender in ethical judgment of Tourism Bank financial personnel. *Ethics in Science and Technology*; 14(3): 85-90. (In Persian).

- | | |
|---|---------------------------|
| 2. Social Identity | هویت اجتماعی |
| 3. Social Values | ارزش‌های اجتماعی |
| 4. Professional Identity | هویت حرفه‌ای |
| 5. Ethical Orientation | جهت‌گیری اخلاقی |
| 6. Strong Professional Identity | هویت حرفه‌ای مستحکم |
| 7. Ethical judgment | قضاوت اخلاقی |
| 8. Psychological Individual Differences | تفاوت‌های فردی روانشناختی |
| 9. Stable Personality Traits | ویژگی‌های ثابت شخصیتی |
| 10. Idealism | ایده آل‌گرایی |
| 11. Relativism | نسبی‌گرایی |
| 12. Code of Conduct | آیین رفتار حرفه‌ای |
| 13. Deontology | وظیفه‌گرایی |
| 14. Teleology | نتیجه‌گرایی |
| 15. Ethics Position | موقعیت اخلاقی |

References

1. Bauer D. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*; 90 (1): 95-114.
2. Mobasher T, Salehi M. (2021). The relationship between emotional intelligence, ethical climates and ethical values of companies with auditors' ethical judgment. *Ethics in Science and Technology*; 15 (2): 108-114. (In Persian).
3. Douglas C, Davidson A, Schwartz N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgment. *Journal of Business Ethics*; 34 (1): 101-121.
4. Johnson A. (2014). The influence of professional identity and outcome knowledge on professional judgment. [Ph.D. thesis]. USA: Florida Atlantic University.
5. Woodbine G, Ying F, Scully G. (2012). The ethical orientations of Chinese auditors and the effect on the judgements they make. *Asian Journal of Business Ethics*; 1: 195-216.
6. Barzideh F, Babajani G, Abdollahi A. (2018). Designing an identity model in audit judgment with a grounded theory-based approach. *Journal of Auditing Knowledge*; 5 (2): 1-34 (In Persian).
7. Ismail S, and Ghazali A. (2011). Ethical ideology and ethical judgments of accounting practitioners in Malaysia. *International Journal of Business*; 13 (1): 107- 123.
8. Hakak M, Vahdati H, Mousavinejad H. (2016). The effect of moral climate and ethical orientation on improving the ethical judgment of management students (Case Study: Lorestan University). *Management Research in Iran*; 20 (4): 117-146. (In Persian).
9. Hanna F, Oostdam R, Severiens S, Zijlstra B. (2020). Assessing the professional identity primary student teacher. *Studies in Educational Evaluation*; 64 (1): 1-10 .

- Professional Identity of External Auditors and its relation to Ethical Orientation and Judgment. [Ph.D. thesis]. Tehran: Islamic Azad University, Science and Research Branch. (In Persian) .
28. Broberg P, Umans G, Skog P, Theodorsson E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; 31 (7): 374-399.
25. Marques P, Azevedo-Pereira J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*; 86: 227-242.
26. Hunt D, Vitell S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of Macromarketing*; 8(1): 5-16.
27. Yaghoubi R, Banimahd B, Pourzamani Z, Jahansha A. (2020). Modeling Factors Determining the