



Ranking individual factors on ethical behavior of auditors with interpretive structural approach

Majid Moradi^{1*}, Sara Mohkamkar²

1. Assistant Professor of Accounting, Saveh Branch, Islamic Azad University, Saveh, Iran
2. M.A. Student of Accounting, Saveh Branch, Islamic Azad University, Saveh, Iran

Abstract

The position of ethics of any profession is vital for its acceptance in the society. Ethical behavior is defined as a good behavior that morally puts "right" against "bad" or "wrong" in certain groups. The recent scandals of some of the world's largest companies have increased the expectation of auditors for strict and comprehensive compliance with ethical guidelines. The main purpose of this research is to rank individual factors affecting auditors' ethical behavior with an interpretive structural approach. This research is practical in terms of classification based on the goal, and it is a descriptive analytical research in terms of classification based on the method. The statistical population of the research includes the Iranian Association of Certified Public Accountants and the sampling of this research was done in a targeted manner and 20 experts were selected. Individual factors affecting the ethical behavior of auditors were first extracted from the literature and then the identified factors were ranked with the help of interpretive structural approach. The results of the research showed that age, upbringing and religion are the most important individual factors affecting auditors' ethical behavior, and the auditor's expertise and peers' influence are ranked lower in terms of importance.

Keywords: Ethical behavior of auditors, Structural interpretation, Certified accountants.

*Corresponding author: Majid Moradi, m.moradi@hnh.ac.ir



رتبه‌بندی عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان با رویکرد ساختاری تفسیری

مجید مرادی*

سارا محکم کار

استادیار حسابداری، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران

چکیده

جایگاه اخلاق هر حرفه، امری حیاتی برای پذیرش آن در جامعه است. رفتار اخلاقی به عنوان یک رفتار خوب تعریف می‌شود که از نظر اخلاقی «درست» را مقابل «بد» یا «غلط» در مجموعه‌های خاص قرار می‌دهد. رسوایی‌های اخیر برخی شرکت‌های بزرگ جهان، انتظارت از حسابرسان را برای رعایت دقیق و همه‌جانبه رهنمودهای اخلاقی افزایش داده است. هدف اصلی این پژوهش رتبه‌بندی عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان با رویکرد ساختاری تفسیری می‌باشد. این پژوهش به لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای هدف، کاربردی است و به لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای روش یک پژوهش توصیفی تحلیلی است. جامعه آماری پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران است و نمونه‌گیری این پژوهش به صورت هدفمند انجام شده است و تعداد ۲۰ خبره انتخاب گردید. عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان در ابتدا از ادبیات استخراج شد و سپس به کمک رویکرد ساختاری تفسیری به رتبه‌بندی عوامل شناسایی شده پرداخته شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد، سن، تربیت و مذهب مهم‌ترین عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان می‌باشد و تخصص حسابرس و نفوذ هم‌تایان در رتبه پایین‌تری از لحاظ اهمیت قرار دارند.

واژگان کلیدی: رفتار اخلاقی حسابرسان، ساختاری تفسیری، حسابداران رسمی.

۱. مقدمه

در خصوص تعریف رفتار اخلاقی، اجماع کاملی میان محققان و اندیشمندان وجود نداشته و اندیشمندان مختلف با توجه دیدگاه‌شان در خصوص نظریه‌های اخلاقی متعدد موجود، اقدام به تعریف رفتار اخلاقی نموده‌اند (مناب، ۲۰۰۹). توافق کلی بر روی دو رویکرد متفاوتی که بسیاری از موضوعات اخلاقی را در بر می‌گیرند وجود دارد؛ این دو رویکرد قبل از میلاد مسیح به وسیله یونانیان باستان ایجاد گردید و رویکردهای وظیفه‌گرایی و فرجام‌گرایی در اخلاق نامیده شدند (مارتینز، ۲۰۱۶). جایگاه اخلاق هر حرفه، امری حیاتی برای پذیرش آن در جامعه است. آرمسترانگ (۲۰۰۶) معتقد است رفتار و رعایت معیارهای اخلاقی را میتوان به عنوان هسته علت وجودی هر حرفه در نظر گرفت. این امر برای حرفه حسابرسی نیز مصداق خواهد داشت. در جایی که شکست اخلاقی می‌تواند عواقب اقتصادی قابل توجهی داشته باشد و موجب در ماندگی مالی گسترده‌ای گردد؛ فرآیندهایی نظیر انتشار آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، هیئت استانداردهای اخلاقی و حسابداری حرفه‌ای، برپایی کمیته‌های انضباطی برای حسابداران رسمی و اعمال تحریم‌های حرفه‌ای، گام‌هایی است که حرفه حسابرسی به منظور تشویق اعضا به اعمال آئین رفتار حرفه‌ای و اینکه در جامعه این طور به نظر برسند که به آئین رفتار حرفه‌ای عمل می‌کنند، برداشته است (ابراهیمی، ۱۳۹۵).

رفتار اخلاقی به عنوان یک رفتار خوب تعریف می‌شود که از نظر اخلاقی «درست» را مقابل «بد» یا «غلط» در مجموعه‌های خاص قرار می‌دهد. اخلاق یک زیربنای ضروری برای هر حرفه فراهم می‌کند که می‌توان از آن به عنوان اخلاق حرفه‌ای یاد کرد (رحمانی نیا و گلپایگانی، ۱۴۰۰). اخلاقیات ارتباط نزدیک و تنگاتنگی با ارزش‌ها دارند و به عنوان ابزاری نگریده می‌شوند که ارزش‌ها را به عمل تبدیل می‌کنند. اخلاق کاری ضعیف بر نگرش افراد نسبت به شغل، سازمان و مدیران مؤثر بوده، می‌تواند بر عملکرد فردی، گروهی و سازمانی اثر بگذارد (ژولانژاد و بخردی نسب، ۱۴۰۱). رسوایی‌های اخیر برخی شرکت‌های بزرگ جهان، انتظارات از حسابداران را برای رعایت دقیق و همه‌جانبه رهنمودهای اخلاقی افزایش داده است. شرکت‌هایی از قبیل انرون، ورد کام و غیره شرکت‌هایی هستند که از رویه‌های غیر اخلاقی و غیر حرفه‌ای پیروی می‌کردند (مرادی و همکاران، ۲۰۲۲). اصول اخلاقی به دو دلیل دارای اهمیت ویژه‌ای برای حساب‌برسان داخلی است. نخست اینکه، حساب‌برسان داخلی مکرراً با مسائل اخلاقی مواجهند که می‌توانند استانداردهای آنان را به چالش بکشند. دوم، از حساب‌برسان داخلی به عنوان سنگ بنای نظام راهبری شرکتی، انتظار می‌رود که در راستای تنظیم امور شرکت و کمک به حصول اطمینان از اینکه رفتار اخلاقی از بالا به پایین در بین کارمندان جریان دارد، با کمیته حسابرسی داخلی، هیئت مدیره و مدیریت ارشد همکاری نماید (بایلی، ۲۰۱۷). از این رو این پژوهش به دنبال رتبه‌بندی عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان است.

آمارهای مختلفی در طی زمان در رابطه با فعالیت‌های کسب و کار و حسابداری غیر اخلاقی وجود و این موضوع جدیدی نیست و پیشینه طولانی دارد (کومیادیس، ۲۰۱۴). برای مثال رسوایی شرکت لاکهید در ایالات متحده در سال ۱۹۷۶ و یا نوگان در سال ۱۹۸۰؛ همچنین شرکت ZZZZ Best در سال ۱۹۸۶ (مورفی، ۲۰۱۵) و همچنین موارد جدیدتر می‌توان از رسوایی‌های توشیبا در سال ۲۰۱۵ در ژاپن؛ انجمن موتور آلبرتا در سال ۲۰۱۶ در کانادا؛ و اودبرشت در سال ۲۰۱۶ در برزیل نام برد (ایناگاکي، ۲۰۱۷).

اخلاق زیربنای هر جامعه مسئولیت پذیر و مبنای توسعه معنادار و پایدار است (اوبوه و همکاران، ۲۰۲۰) و به نظر می رسد که این موضوع برای حسابداری که نقش مهمی را در کشور به عهده دارد از ضروریات باشد به طوری که شرین و ویتمر در سال ۱۹۹۷ معتقدند که حرفه‌ای گرایی واقعی و درست بر مبنای ارزش‌های اخلاقی شکل می گیرد (آدکویا و همکاران، ۲۰۲۰). اما رسوایی‌های اخلاقی در میان یکسری از شرکت‌های بزرگ در سطح دنیا باعث شده است که توقع رعایت کلیه نکات و رهنمودهای اخلاقی توسط حسابداران رسمی افزایش یابد (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۵). در سطح جهانی در رابطه با مسایل اخلاقی نگرانی‌هایی وجود دارد چرا که در سطح جهانی به صورت مداوم شاهد کاهش ارزش‌های اخلاقی در سازمان‌ها هستیم (اوبوه، ۲۰۱۹). همچنین شاهد هستیم که مؤسسه‌های حسابرسی به صورت فزاینده درگیر معمای اخلاقی هستند و به صورتی است که این مؤسسات به نظر می رسد که مجدد باید رفتارهای درست و خلاف را تعریف مجدد کنند (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۵). در سال ۲۰۰۲ درخواست و تقاضا برای تقویت اخلاق در کسب و کار و شیوه‌های حسابداری تقویت شد. نتیجه بررسی‌های انرون و اندرسن نشان می دهد که کمبودهایی در بخش‌های تجاری و جوامع حرفه‌ای هست (ارفاوی و همکاران، ۲۰۱۶؛ اوبوه، ۲۰۱۹). چنین نظری در کشورهای دیگر نیز کم و بیش وجود دارد و در کشورهای دیگر نسبت به فساد و شیوه‌های غیر اخلاقی در حسابداری اعتراض صورت گرفته است (اوبوه و همکاران، ۲۰۱۹).

علی رغم اینکه قوانین دولتی برای مقابله با فساد در حسابداری هرروز در حال افزایش است و همچنین و قوانین حاکمیتی و اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، اما همچنان شاهد بروز اقدامات غیر اخلاقی در این زمینه هستیم (اوتوسانیا، ۲۰۱۰). این رسوایی‌ها در خارج و داخل ایران در فضای حسابرسی رخ داده است (خسروآبادی و بنی مهد، ۱۳۹۴). برخی از این اقدامات مانند تبانی حسابداران با مدیریت و مدیران شرکت‌ها برای جعل حساب‌های شرکت‌ها و موضع سازشکارانه حسابرسان خارجی است (آدکویا و همکاران، ۲۰۲۰). به دلیل اهمیتی که حسابرسی در صحبت گزارشات مالی دارد از این رو این پژوهش بر روی حسابرسان تمرکز کرده اس و به صورت مشخص قصد دارد عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان را با رویکرد ساختاری تفسیری انجام دهد. در این زمینه پژوهش‌های داخلی و خارجی کار کرده‌اند که در این قسمت می خواهیم نظریات مختلف در این زمینه را محقق بررسی نماید.

همواره در شغل حسابرسی نیز حسابرسان سعی داشته‌اند که کلیه تصمیماتشان مبنای منطقی و با رعایت مسایل اخلاقی باشد (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۵). تصمیم‌گیری اخلاقی به معنی به کاربردن اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت یک تصمیم یا رفتار است (رست و همکاران، ۱۹۹۹). عوامل مؤثر بر این فرآیند بسیار مورد توجه محققان بوده است و مدل رست معروف‌ترین مدلی است که برای این زمینه وجود دارد. این مدل تصمیم‌گیری اخلاقی را دارای چهار مرحله می دانند که عبارتند از: حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، نیت و عمل (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۵). هر یک از این مؤلفه‌های که نام برده شد تأثیر مهمی بر رفتار اخلاقی دارند و نقص در هر یک مراحل یاد شده منجر به بروز رفتار غیر اخلاقی می شود (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۵). همچنین پژوهشی که توسط آدکویا و همکارانش در سال ۲۰۲۰ انجام شد به صورت مشخص عوامل فردی که می تواند بر رفتار اخلاقی مؤثر باشد، رتبه‌بندی نمودند. نتیجه این پژوهش نشان داد که افراد نسبت به تأثیر ترس از مجازات، مذهب، تربیت، وجدان، جنسیت و ارزش‌های شخصی تأثیر گذار بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان اتفاق نظر وجود دارد و عامل سن محل اختلاف است. این عوامل توسط محققان دیگری نیز نام برده است مانند ماسباه و

همکاران در سال ۲۰۱۶ و اوپوه در سال ۲۰۱۹ و همچنین اوپوه و آجیولاده در سال ۲۰۱۸. در همین زمینه مطالعه مارکوس و آزدو - پیرا در سال ۲۰۰۹ انجام شد و ایشان نشان داد که سن و جنسیت به طور قابل توجهی قضاوت اخلاقی و ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری تعیین می‌کند. در پژوهشی دیگر کورپیس و همکاران (۲۰۰۸) اثرات تعهد به خودسازی اخلاقی و دینداری را بر اخلاق دانشجویان بازرگانی بررسی کرد. این مطالعه نشان داد که مذهب و تعهد به خودسازی اخلاقی پیش‌بینی‌کننده‌های مهمی از اهمیت ادراک شده اخلاق، شناخت مشکلات اخلاقی و نیت رفتاری اخلاقی در بین دانش‌آموزان است. م. همچنین اوگانلی در سال ۲۰۱۵ نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسید که سن، جنسیت، فرهنگ و دینداری به طور قابل توجهی بر ادراک اخلاقی و استعداد حسابداران تأثیر می‌گذارد. در این زمینه محقق نشان داد که حسابداران زن از نظر اخلاقی بیشتر از هم‌تایان مرد خود رفتار می‌کنند (اوگانلی، ۲۰۱۵). در مطالعه ای دیگر در زمینه بررسی عوامل فردی، مصباح و همکاران (۲۰۱۶) نقش متغیرهای فردی و سازمانی و ابعاد شدت اخلاقی در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران مدیریت لیبی را بررسی کردند و نشان دادند که بین سن، جنسیت، سطح تحصیلات و فلسفه اخلاق شخصی (ارزش‌های شخصی) و تصمیم‌گیری اخلاقی رابطه معنی‌داری جزئی گزارش شد. متضاد اوگونلی (۲۰۱۵) در مورد تأثیر جنسیت بر تصمیم‌گیری اخلاقی، مصباح و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که حسابداران مرد ویژگی‌های اخلاقی بیشتری نسبت به هم‌تایان زن خود نشان می‌دهند.

علاوه بر اینکه در پژوهش‌های خارجی به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان (اعم از فردی) پژوهش‌های داخلی نیز به بررسی این عوامل پرداخته‌اند. برای مثال رضوی زاده و نونهال نهر در سال ۱۳۹۵ در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که برآیندهای تصمیم و همچنین نیت مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا، برآیندهای تصمیم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر داشته است. در نهایت، با وجود برآیندهای تصمیم و نیت مدیران، سرمایه فکری حسابرسان بر انتخاب معجزات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است.

۲. پیشینه پژوهش

تحریری و افسای (۱۴۰۰) در پژوهش خود به بررسی فراتحلیل عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش تکنولوژی پرداختند. هدف از این پژوهش یکپارچه‌سازی نتایج پژوهش‌های تجربی صورت گرفته در این حوزه و ارائه تصویری عینی و جامع از عوامل مؤثر شناسایی شده پیشین بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری است. در راستای اهداف پژوهش، تمام ادبیات و مطالعات موجود در حوزه عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری توسط حسابرسان طی بازه زمانی ۱۳۶۷ تا ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفت. ۶۹ مطالعه کمی مرتبط با عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری، شناسایی و نتایج آن‌ها با استفاده از روش فراتحلیل ترکیب، ادغام و تحلیل شد. یافته‌ها نشان می‌دهد که مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری از دیدگاه فردی حسابرسان، به ترتیب سودمندی درک شده، شرایط تسهیلگر و درک از سهولت استفاده است. همچنین مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری از دیدگاه سازمانی به ترتیب هزینه - منفعت فناوری، فشار رقابتی، انطباق فناوری - وظیفه و آمادگی شرکت شناسایی شد. یافته‌های این پژوهش با ایجاد بینشی روشن نسبت به عوامل مؤثر جهت پیاده سازی فناوری در مؤسسات حسابرسانی، می‌تواند توسط

سیاست‌گذاران حرفه، شرکاء مؤسسات حسابرسی، شاغلان در حرفه، نهادهای دولتی و قانونگذار و دانشگاهیان مورد استفاده قرار گیرد تا این گروه‌ها در جهت رفع موانع بکارگیری فناوری در حرفه حسابرسی گام بردارند.

صفرزاده و کریمداد (۱۳۹۹) در پژوهش خود به بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. این پژوهش به لحاظ هدف، کاربردی و از منظر روش و ماهیت از نوع توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران در سال ۱۳۹۷ بوده و جهت جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه خلیل و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها با نرم‌افزار آموس و به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری بر اساس ۲۳۰ پرسشنامه جمع‌آوری شده از حسابرسان داخلی و به روش نمونه‌گیری تصادفی انجام گردیده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر شجاعت اخلاقی آنان دارد. همچنین میزان شجاعت اخلاقی بین گروه‌های مورد بررسی متفاوت است.

رضوی زاده و نونهال نهر (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان «تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان» انجام دادند. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان برحسب میزان سرمایه فکری‌شان است. این پژوهش از دید هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش اجراء از نوع پژوهش‌های زمینه‌یابی است. جامعه آماری تمامی اعضاء شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. از میان جامعه آماری ۱۴۲ نفر به عنوان نمونه پژوهش با استفاده از جدول مورگان انتخاب شدند. داده‌های بدست آمده با آزمون من‌ویتنی تحلیل شدند. یافته‌ها نشان داد برآیندهای تصمیم و هم‌نیت مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا، برآیندهای تصمیم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر داشته است. در نهایت، با وجود برآیندهای تصمیم و نیت مدیران، سرمایه فکری حسابرس بر انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است.

آدکویا و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «درک حسابداران از عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان در نیجریه» انجام داد. این مقاله به بررسی ادراک حسابداران (با مجوز و غیررسمی) از عوامل شخصی مؤثر بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان در نیجریه می‌پردازد. داده‌ها از ۱۵۲ حسابدار (۸۰ حسابدار رسمی و ۷۲ غیر مجاز) در ایالت لاگوس نیجریه با استفاده از یک پرسشنامه ساختاریافته به دست آمد. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از آزمون‌های ناپارامتریک (آزمون مجموع رتبه‌ای ویلکاکسون و آزمون من‌ویتنی) برای بررسی تفاوت‌ها در ادراک حسابداران رسمی و غیر رسمی از عوامل شخصی مؤثر بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان، در ادراک حسابداران رسمی و غیر رسمی از عوامل شخصی مؤثر بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان اتفاق نظر وجود دارد. در حالی که دیدگاه‌های متفاوتی در مورد اینکه آیا سن بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان تأثیر می‌گذارد وجود داشت، ترس از مجازات، مذهب، تربیت، وجدان، جنسیت و ارزش‌های شخصی تأثیرگذار بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان هستند.

اوبو و آجیبولاده (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان «ویژگی‌های شخصی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حرفه‌ای‌های حسابداری در نیجریه» انجام دادند. این مطالعه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی متخصصان حسابداری در نیجریه را بر اساس ویژگی‌های شخصی آنها بررسی کرد. داده‌ها از ۳۲۹ متخصص حسابداری با کمک یک پرسشنامه ساختاریافته حاوی چهار خط مشی مختلف از معضلات اخلاقی به دست آمد. برای هر تصویر، این مطالعه توانایی‌های متخصصان حسابداری را برای تشخیص مشکلات اخلاقی، قضاوت‌های اخلاقی و همچنین نشان دادن قصد تصمیم‌گیری‌های غیراخلاقی مورد بررسی قرار داد.

جدای از جنسیت و سن، نتایج حاصل از مجموع رتبه‌بندی ویلکا کسون و آزمون‌های من‌ویتنی و کروسکال والیس شواهد آماری ارائه کرد که نشان‌دهنده تفاوت‌ها در شناخت اخلاقی، قضاوت‌های اخلاقی و نیت اخلاقی متخصصان حسابداری بر اساس انواع عضویت حرفه‌ای است.

کورپیس و همکاران (۲۰۰۸) پژوهشی با عنوان «تأثیر تعهد به خودسازی اخلاقی و دینداری بر اخلاق دانشجویان بازرگانی» انجام دادند. با استفاده از روش پیمایشی، محققان روابط بین تعهد به خودسازی اخلاقی (CMSI)، دینداری، تشخیص مشکل اخلاقی، و نیت رفتاری را در نمونه‌ای از ۲۴۲ دانشجوی بازرگانی بررسی کردند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که CMSI تشخیص مشکل اخلاقی و نیت رفتاری را پیش‌بینی می‌کند. یافته‌های محققان نشان داد که CMSI ارتباط مثبتی با دینداری دارد. این مطالعه شواهدی مبنی بر واسطه بودن CMSI در تأثیر دینداری بر شناخت مشکلات اخلاقی و نیت رفتاری ارائه می‌دهد. در مقایسه با دینداری، CMSI پیش‌بینی‌کننده بهتری برای اهمیت ادراک شده اخلاق، تشخیص مشکل اخلاقی، و نیت رفتاری اخلاقی بود. نتایج این مطالعه پیامدهایی برای افزایش درک تصمیم‌گیری اخلاقی، مطالعات آتی اخلاق تجاری و آموزش اخلاق تجاری دارد.

۳. روش پژوهش

این پژوهش، پژوهشی توصیفی - پیمایشی بوده که به رتبه‌بندی عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان با رویکرد ساختاری تفسیری می‌پردازد. از نظر هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود. وقتی پژوهشی به قصد کاربرد نتایج یافته‌هایش برای حل مشکلات خاص متداول در سازمان انجام می‌شود، چنین پژوهشی، پژوهش کاربردی نامیده می‌شود. پژوهش حاضر از نوع پژوهش توصیفی - تحلیلی به شمار می‌رود. این پژوهش از نظر نوع هدف، جزء پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود. در این پژوهش با بررسی‌های انجام شده در ادبیات پژوهش عوامل مؤثر بر پذیرش اینترنت اشیاء در نظر گرفته شدند و در مرحله بعد این عوامل به صورت پرسشنامه‌ای به صورت مقایسه دو دویی (زوجی) در اختیار خبرگان قرار گرفت.

۱.۳. مدل مفهومی پژوهش

مدل نظری مورد استفاده در این پژوهش برگرفته از مطالعه آدکویا و همکاران (۲۰۲۰) و اوبو و آجیولاده (۲۰۱۸) است. عواملی که در این پژوهش مورد مطالعه قرار می‌گیرد عبارتند از:

۱. سن
۲. ترس از مجازات
۳. مذهب
۴. تربیت
۵. جنسیت
۶. ارزش‌های شخصی (آدکویا و همکاران، ۲۰۲۰)
۷. وضعیت اقتصادی
۸. پیشرفت تحصیلی

۹. تخصص حسابداری

۱۰. وابستگی خرده فرهنگی

۱۱. وجدان

۱۲. نفوذ همتایان (اوبو و آجیبولاده، ۲۰۱۸).

۲,۳. جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. محقق در زمینه دریافت نظرات خبرگان، سعی می کند که از نظرات حداقل ۲۰ خبره بهره ببرد. خبرگان در این حوزه باید دارای چند ویژگی باشند. اولین شرطی که خبرگان باید داشته باشند، این است که خبره می بایست در زمینه حسابرسی سابقه باشند و به صورت کلی با ادبیات پژوهش این حوزه آشنا باشند و دوم اینکه خبره به شرکت در این پژوهش تمایل داشته باشد. تعداد نمونه در پژوهش های با روش ISM ۲۵-۱۵ نفر است که محققان می بایست آنها را بر اساس روش گلوله برفی پیدا می نمایند. براین اساس تعداد ۲۰ نفر از خبرگان بعنوان نمونه های نهایی برای پاسخ دادن به سوالات پرسشنامه انتخاب شدند. قلمرو زمانی، از زمستان ۱۴۰۰ تا بهار ۱۴۰۱ می باشد.

۳,۳. پژوهش های میدانی

در این پژوهش، پژوهش های میدانی بر اساس پرسشنامه مقایسات زوجی انجام گرفته است. پس از شناسایی عوامل مؤثر بر ظرفیت مالی از طریق مطالعات کتابخانه این پرسشنامه بر اساس جدول (۱) تدوین گردید. پرسشنامه های مقایسات زوجی عوامل شناسایی شده بر اساس ادبیات در اختیار خبرگان قرار می گیرد. خبرگان معیارها را به صورت زوجی با یکدیگر در نظر می گیرند و بر اساس زیر به مقایسات زوجی پاسخ می دهند. یعنی در هر مقایسه دو معیار از حروف V,A,X,O بر اساس تعاریف زیر استفاده می کنند.

V: عامل سطر i باعث محقق شدن عامل ستون j می شود.

A: عامل ستون j باعث محقق شدن عامل سطر i می شود.

X: هر دو عامل سطر و ستون باعث محقق شدن یکدیگر می شوند (عامل i و j رابطه دوطرفه دارند).

O: بین عامل سطر و ستون هیچ ارتباطی وجود ندارد.

جدول ۱. ماتریس مقایسات زوجی

متغیرها	نفوذ همتایان	وجدان	وابستگی خرده فرهنگی	تخصص حسابداری	پیشرفت تحصیلی	وضعیت اقتصادی	ارزش‌های شخصی	جنسیت	وجدان	تربیت	مذهب	ترس از مجازات	سن
سن													
ترس از مجازات													
مذهب													
تربیت													
وجدان													
جنسیت													
ارزش‌های شخصی													
وضعیت اقتصادی													
پیشرفت تحصیلی													
تخصص حسابداری													
وابستگی خرده فرهنگی													
وجدان													
نفوذ همتایان													

۴,۳. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش مدل سازی ساختاری تفسیری استفاده خواهد شد. مدل ساختاری تفسیری ISM یا Interpretive Structural Modelling توسط اندرو سیج به سال ۱۹۷۷ ارائه شد. روش ISM یک روش ساختار تفسیری است که در سال ۲۰۰۶ توسط آگاروال مطرح گردید و در سال ۲۰۰۷ توسط کانان در مقاله‌ای ارائه شد. در این

روش ابتدا به شناسایی عوامل مؤثر و اساسی پرداخته و سپس با استفاده از روشی که ارائه شده است، روابط بین این عوامل و راه دستیابی به پیشرفت توسط این عوامل ارائه شده است. روش ISM با تجزیه معیارها در چند سطح مختلف به تحلیل ارتباط بین شاخص‌ها می‌پردازد. مدل ساختار تفسیری قادر است ارتباط بین شاخص که به صورت تکی یا گروهی به یکدیگر وابسته‌اند را تعیین نماید. روش ISM با تجزیه معیارها در چند سطح مختلف به تحلیل ارتباط بین شاخص‌ها می‌پردازد. روش ISM می‌تواند برای تجزیه و تحلیل ارتباط بین ویژگی‌های چند متغیر که برای یک مسأله تعریف شده‌اند، استفاده شود. روش ISM می‌تواند برای تجزیه و تحلیل ارتباط بین ویژگی‌های چند متغیر که برای یک مسأله تعریف شده‌اند، استفاده شود. طراحی مدل ساختاری تفسیری (ISM) مجموعه روشی است برای بررسی اثر هر یک از متغیرها بر روی متغیرهای دیگر؛ این طراحی رویکردی فراگیر برای سنجش ارتباط است و این طراحی برای توسعه چارچوب مدل به کار می‌رود تا اهداف کلی پژوهش امکان‌پذیر شود.

۴. یافته‌های پژوهش

۴.۱. آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

در این پژوهش پرسشنامه‌های پژوهش بین خبرگان موضوع توزیع گردید. جهت آشنایی بیشتر با این خبرگان آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت شناختی به شرح ذیل می‌باشد.

جدول ۲. مشخصات خبرگان

متغیر	گزینه‌ها	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۷	۸۵
	زن	۳	۱۵
تحصیلات	فوق لیسانس	۱۶	۸۰
	دکتری	۴	۲۰
سن	کمتر از ۴۰ سال	۱۰	۵۰
	۴۱ سال و بیشتر	۱۰	۵۰

۴.۲. آمار استنباطی

برای انجام این پژوهش از روش مدلسازی ساختاری تفسیری استفاده شده است. این روش یک فرایند یادگیری تعاملی است که در آن مجموعه‌ای از عناصر مختلف و بهم مرتبط در یک مدل نظام مند جامع ساختاردهی می‌شوند (وارفیلد، ۱۹۷۴). این روش شناسی به ایجاد و جهت دادن به روابط پیچیده میان عناصر یک سیستم کمک می‌نماید. یکی از اصلی‌ترین منطقات این روش آن می‌باشد که همواره عناصری که در یک سیستم اثرگذاری بیشتری بر سایر عناصر دارند از اهمیت بالاتری برخوردارند. مدلی که با استفاده از این متدولوژی بدست می‌آید، ساختاری از یک مسأله یا موضوع پیچیده، یک سیستم یا حوزه مطالعاتی را نشان می‌دهد که الگویی به دقت طراحی شده می‌باشد (فایسال و همکاران، ۲۰۰۶).

در نتیجه، می‌توانیم بگوییم که مدلسازی ساختاری تفسیری نه تنها بینشی را در خصوص روابط میان عناصر مختلف یک سیستم فراهم می‌نماید بلکه ساختاری را مبتنی بر اهمیت و یا تأثیر گذاری عناصر برهم (بسته به نوع رابطه محتوایی تعریف شده) فراهم می‌نماید و نمایشی تصویری به نمایش می‌گذارد. این روش تفسیری است، چون قضاوت گروهی از افراد تعیین می‌نماید که آیا روابطی میان این عناصر وجود دارد یا خیر. این روش ساختاری است چون اساس روابط یک ساختار سرتاسری است که از مجموعه پیچیده‌ای از متغیرها استخراج شده است. این روش یک تکنیک مدلسازی است که روابط مشخص و ساختار کلی در یک مدل دیاگراف، نشان داده می‌شود. روش مدلسازی ساختاری تفسیری در حوزه‌های مختلفی استفاده شده است. ایده اصلی مدلسازی ساختاری تفسیری تجزیه یک سیستم پیچیده به چند زیر سیستم (عناصر) با استفاده از تجربه عملی و دانش خبرگان به منظور ساخت یک مدل ساختاری چند سطحی می‌باشد.

پس از انجام مدل ساختاری - تفسیری تحلیل میک مک انجام خواهد گرفت. هدف از تحلیل میک مک تجزیه و تحلیل قدرت محرکه و قدرت وابستگی متغیرها است (متیازان و همکاران، ۲۰۱۳).

۳،۴. مراحل مدل سازی ساختاری تفسیری

- مرحله اول

با جمع بندی از عواملی که از ادبیات پژوهش استخراج شده است می‌توان جدول زیر را به عنوان عوامل شناسایی شده مدنظر محقق در نظر گرفت. این عوامل به روش مدلسازی ساختاری تفسیری مورد بررسی قرار می‌گیرند. در این قسمت بر اساس عوامل گردآوری شده و بررسی آنها، عوامل نهایی مدنظر محقق تعیین می‌شود. در این قسمت محقق، عواملی که دارای همپوشانی است را حذف می‌نماید و عوامل باقی مانده به عنوان عوامل مدنظر پژوهش به منظور تحلیل به روش مدلسازی ساختاری تفسیری در پرسشنامه این پژوهش وارد می‌شود.

جدول ۳. عوامل شناسایی شده

نماد	عوامل شناسایی شده
c1	سن
c2	ترس از مجازات
c3	مذهب
c4	تربیت
c5	جنسیت
c6	ارزش‌های شخصی
C7	وضعیت اقتصادی
C8	پیشرفت تحصیلی
C9	تخصص حسابداری
C10	وابستگی خرده فرهنگی
C11	وجدان
C12	نفوذ هم‌تایان

تعداد ۱ هایی که در سطر اول قرار می گیرد نشان دهنده خطوط یا تأثیراتی است که ناشی از معیار اول می باشد. تعداد ۱ هایی که در ستون اول قرار می گیرد، نشان دهنده تأثیراتی است که بر معیار اول گذاشته می شود. جزیی که بر کلیه اجزای سیستم تأثیر می گذارد و هیچ جزیی بر آن تأثیر نمی گذارد، منبع نام دارد.

– مرحله پنجم

هر یک از اجزای سیستم (معیارها) دارای دو مجموعه مختلف متقدم (A) و متأخر یا قابل دستیابی (R) است که در ساختار ماتریس نهایی و نیز طراحی سیستم نقش اساسی دارند.

مجموعه متقدم هر معیار شامل معیارهایی است که به آن معیار منتهی می شوند و یا اینکه بر آن معیار تأثیر می گذارند. به عبارت دیگر معیارهایی که در ستون مربوط به یک معیار جلوی شان ۱ قرار گرفته است، مجموعه ی متقدم بر آن معیار ستونی می باشند. برای مثال، اگر معیارهای ۲، ۳ و ۴ بر معیار ۱ تأثیر می گذارند، این معیارها مجموعه متقدم معیار ۱ را تشکیل می دهند. بر عکس آن، مجموعه متأخر معیارهایی را نشان می دهد که تحت تأثیر یک معیار یا جزء سیستم قرار دارند. برای مثال، اگر معیار ۱ بر معیارهای ۲، ۳، ۴، و ۵ تأثیر می گذارد، در نتیجه معیارهای ۲، ۳، ۴ و ۵ مجموعه متأخر معیار ۱ می باشند. به مجموعه متأخر مجموعه قابل دستیابی نیز گفته می شود.

پس از تعیین مجموعه قابل دستیابی و مجموعه متقدم برای هر یک از معیارها و تعیین مجموعه ی مشترک، سطح بندی معیارها انجام می شود. با بدست آوردن اشتراک دو مجموعه قابل دستیابی و متقدم، مجموعه مشترک بدست می آید. معیارهایی که مجموعه ی مشترکشان با مجموعه قابل دستیابی شان یکی باشد، سطح اول اولویت را به خود اختصاص می دهند. با حذف این معیارها و تکرار این فرایند برای سایر معیارها، سطوح سایر معیارها نیز مشخص می شود. سپس بر اساس سطوح تعیین شده و ماتریس نهایی، دیاگرام ISM ترسیم می شود. هر سطح با استفاده از تکرار قاعده زیر مشخص می شود (C مجموعه معیارهاست).

$$R(c_j) \cap A(c_j) = R(c_j), \forall c_j \in C$$

جدول ۸. بخش بندی و تعیین سطح

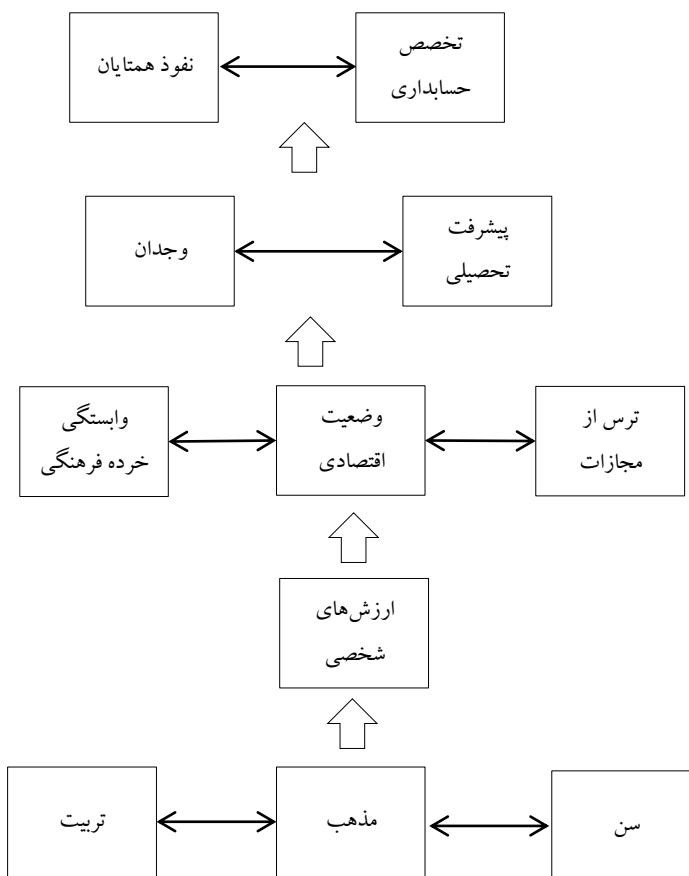
سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد
	1	1	1,2,6,7,8,9,10,11,12	c1
	2	1,2,3,4	2,11,12	c2
	3,4	3,4	2,3,4,6,8,9,10,11,12	c3
	3,4	3,4	2,3,4,6,8,9,10,11,12	c4
حذف	5	5	5	c5
	6	1,3,4,6	6,8,9,10,11,12	c6
	7	1,7	7,8,9	c7
	8	1,3,4,6,7,8	8,9	c8

سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد
سطح اول	9	1,3,4,6,7,8,9	9	c9
	10	1,3,4,6,10	10,11,12	c10
	11	1,2,3,4,6,10,11	11,12	c11
سطح اول	12	1,2,3,4,6,10,11,12	12	c12
سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد
	1	1	1,2,6,7,8,10,11	c1
	2	1,2,3,4	2,11	c2
	3,4	3,4	2,3,4,6,8,10,11	c3
	3,4	3,4	2,3,4,6,8,10,11	c4
	6	1,3,4,6	6,8,10,11	c6
	7	1,7	7,8	c7
سطح دوم	8	1,3,4,6,7,8	8	c8
	10	1,3,4,6,10	10,11	c10
سطح دوم	11	1,2,3,4,6,10,11	11	c11
سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد
	1	1	1,2,6,7,10	c1
سطح سوم	2	1,2,3,4	2	c2
	3,4	3,4	2,3,4,6,10	c3
	3,4	3,4	2,3,4,6,10	c4
	6	1,3,4,6	6,10	c6
سطح سوم	7	1,7	7	c7
سطح سوم	10	1,3,4,6,10	10	c10
سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد

سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد	
	1	1	1,6	c1	سن
	3,4	3,4	3,4,6	c3	مذهب
	3,4	3,4	3,4,6	c4	تربیت
سطح چهارم	6	1,3,4,6	6	c6	ارزش های شخصی
سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد	
سطح پنجم	1	1	1	c1	سن
سطح پنجم	3,4	3,4	3,4	c3	مذهب
سطح پنجم	3,4	3,4	3,4	c4	تربیت

– مرحله ششم

بر اساس روابطی که در ماتریس دسترسی تعیین شده اند، یک گراف جهت دار رسم می شود و روابط تسری حذف می شوند.

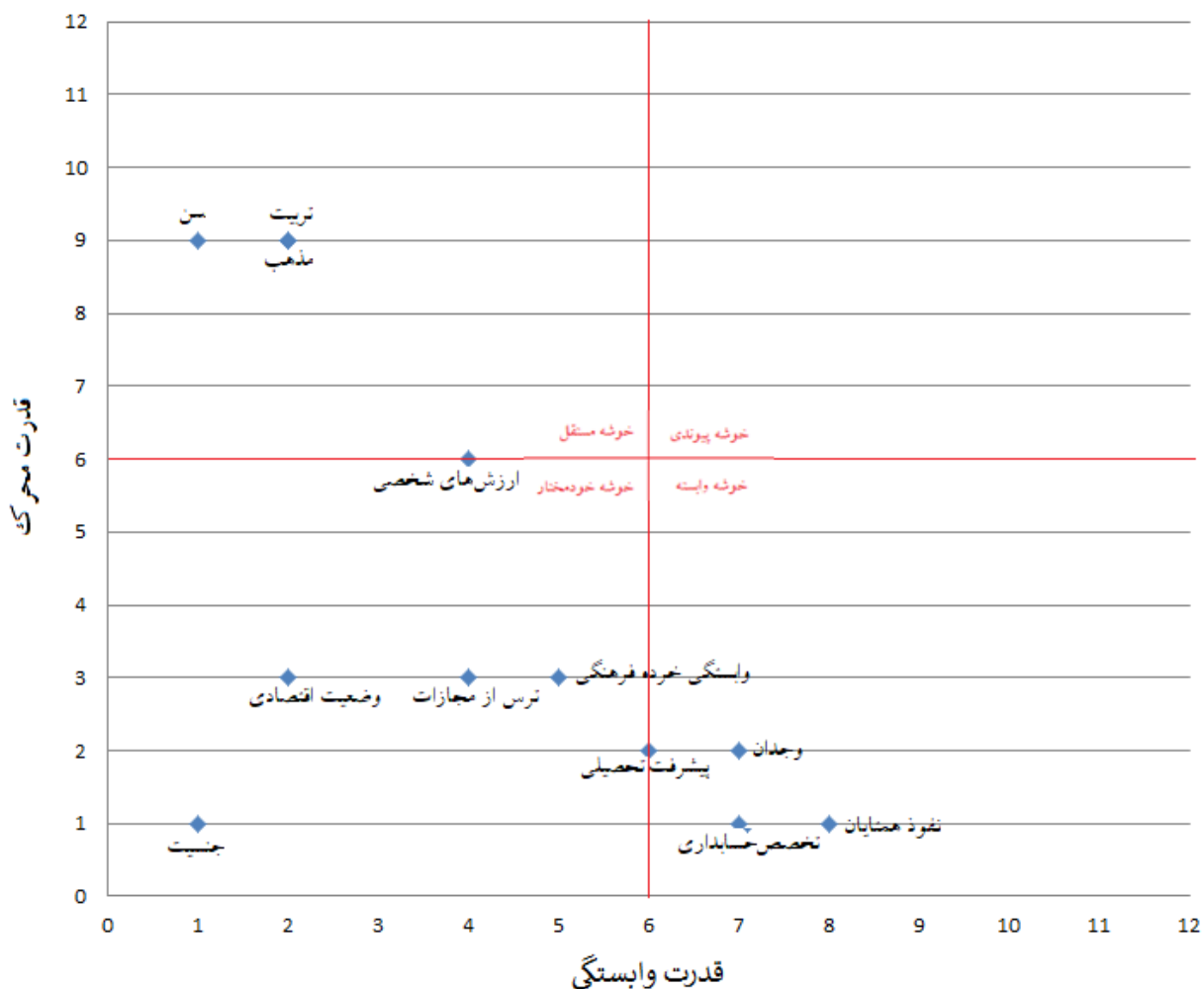


شکل ۱. مدل ساختاری-تفسیری

به منظور بخش بندی معیارها، در ماتریس دسترسی نهایی باید برای هر یک از عناصر قدرت محرکه و وابستگی محاسبه شود. قدرت محرکه یک عنصر یا معیار تعداد معیارهایی است که متأثر از معیار مربوطه می شوند از جمله خود آن معیار. قدرت وابستگی نیز تعداد معیارهایی است که بر معیار مربوطه تأثیر می گذارند و منجر به دستیابی به آن می شوند. این قدرت های محرکه و وابستگی در تحلیل ماتریس اثر ضرب ارجاع متقابل کاربردی (MICMAC) دسته بندی استفاده می شوند، که در آن معیارها به چهار گروه خودمختار، وابسته، پیوندی و مستقل (معیار محرک) تقسیم بندی می شوند. هدف از تحلیل میک مک تجزیه و تحلیل قدرت محرکه و قدرت وابستگی متغیرها است (متیازان و همکاران، ۲۰۱۳). متغیرها به چهار خوشه تقسیم بندی می شوند. خوشه ی اول شامل معیارهای خودمختار است که قدرت محرک و وابستگی ضعیفی دارند. این معیارها نسبتاً جدای از سیستم قرار دارند که در واقع پیوندهای اندکی با سایر عناصر سیستم دارند. خوشه ی دوم شامل معیارهای وابسته است که قدرت محرک ضعیفی داشته اما قدرت وابستگی بالایی دارند. خوشه ی سوم معیارهای پیوندی قرار دارند که هم قدرت محرک قوی و هم قدرت وابستگی قوی دارند. این معیارها در حقیقت غیرمانا و یا غیر پایدار می باشند، به این دلیل که هر اقدامی روی این معیارها تأثیری بر دیگر معیارها و یا بازخوردی به خودشان خواهد داشت. خوشه ی چهارم، شامل معیارهای مستقل است که قدرت محرک بالایی به همراه قدرت وابستگی پایینی دارند. همانطور که ملاحظه می شود، یک معیار با قدرت محرک قوی معیار کلیدی نام می گیرد و در دسته متغیرهای مستقل و یا پیوندی جای دارد.

جدول ۹. قدرت وابستگی و قدرت محرک معیارها

قدرت وابستگی	قدرت محرک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	نماد	
1	9	1	1,2,6,7,8,9,10,11,12	c1	سن
4	3	1,2,3,4	2,11,12	c2	ترس از مجازات
2	9	3,4	2,3,4,6,8,9,10,11,12	c3	مذهب
2	9	3,4	2,3,4,6,8,9,10,11,12	c4	تربیت
1	1	5	5	c5	جنسیت
4	6	1,3,4,6	6,8,9,10,11,12	c6	ارزش های شخصی
2	3	1,7	7,8,9	c7	وضعیت اقتصادی
6	2	1,3,4,6,7,8	8,9	c8	پیشرفت تحصیلی
7	1	1,3,4,6,7,8,9	9	c9	تخصص حسابداری
5	3	1,3,4,6,10	10,11,12	c10	وابستگی خرده فرهنگی
7	2	1,2,3,4,6,10,11	11,12	c11	وجدان
8	1	1,2,3,4,6,10,11,12	12	c12	نفوذ همتابان



شکل ۲. خوشه‌بندی به روش میک مک

۵. نتیجه‌گیری

در روند قضاوت، حساب‌رسان با شرایط مختلفی از وظایف حسابرسی با پیچیدگی‌های زیاد روبرو هستند. در این شرایط، حساب‌رسان باید انواع مختلفی از اطلاعات را در نظر بگیرد و روش‌های حسابرسی مناسب را انتخاب کند. بخش عمده‌ای از عوامل اثرگذار بر عملکرد حساب‌رسان، از عوامل تعیین‌کننده رفتار اخلاقی نشأت می‌گیرد. در واقع پایداری به رفتار اخلاقی و معیارها و عوامل آن شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی از شاخص‌های انسان سالم در هر جامعه، از جمله حساب‌رسان است. در ایران، در میان مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ تعداد ۳۶۰ فقره پرونده انضباطی علیه حساب‌رسان در جامعه تشکیل شده است که ۵۶ درصد آنها منجر به اخطار و توییح و ۳۸ درصد نیز منجر به محدودیت و تعلیق فعالیت حسابداران رسمی شده است. ۶ درصد نیز منجر به نقض رأی صادره شده است. عمده موارد انضباطی به دلیل عدم رعایت موازین اخلاق حرفه‌ای از طرف شاغلان

مؤسسه‌ها بوده است. بنابراین عدم توجه به کیفیت حسابرسی و بی توجهی به اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای برای مؤسسات حسابرسی هزینه و ریسک دارد. این موارد نشان می‌دهد افزایش دانش حسابرسان در حوزه قوانین رفتار اخلاقی و رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابرسی با توجه به رسوایی‌های مالی اخیر در کشورمان ضروری است. مطالعات مختلفی در حوزه حسابرسی در داخل کشور صورت گرفته است، اما مطالعاتی که در زمینه ارتقای اخلاق و تأثیر آن بر عملکرد حسابرسی صورت گرفته است، بسیار کم است و نشریه‌های داخلی در زمینه حسابداری و حسابرسی هم نقشی مؤثر در این زمینه ایفا نکرده اند؛ لذا باید این فرآیند را زنگ خطر مهم برای جامعه پژوهشی کشور دانست که موجب خواهد شد کیفیت گزارشات حسابرسی کاهش یافته و عملکرد آنان را کاهش دهد. از طرفی در بعد فردی نیز پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه رفتار اخلاقی حسابرسان به ندرت مورد توجه قرار گرفته است و نتایج بدست آمده در این پژوهش می‌تواند زمینه‌ای برای توجه بیشتر به اصول و رفتار فردی حسابرسان در حوزه رفتار اخلاقی آنان باشد.

– نتایج مربوط به سوال اول: عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بر اساس ادبیات پژوهش کدامند؟ عوامل فردی اثرگذار بر رفتار اخلاقی حسابرسان در این پژوهش بر اساس پژوهش‌های آدکویا و همکاران (۲۰۲۰) و اویو و آجیبولاده (۲۰۱۸) شناسایی شده است. این عوامل عبارتند از:

۱. سن
۲. ترس از مجازات
۳. مذهب
۴. تربیت
۵. جنسیت
۶. ارزش‌های شخصی
۷. وضعیت اقتصادی
۸. پیشرفت تحصیلی
۹. تخصص حسابداری
۱۰. وابستگی خرده فرهنگی
۱۱. وجدان
۱۲. نفوذ هم‌تایان

– نتایج مربوط به سوال دوم: رتبه‌بندی عوامل شناسایی شده فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان به چه صورتی است؟ بر اساس روش تحلیل مدل ساختاری و تفسیری، سطح بندی اثرگذاری‌ها در شکل ۱ که پیش‌تر ارائه گردید می‌باشد.

بر این اساس سطح بندی متغیرهای به صورت زیر دسته‌بندی می‌شود:

سطح اول: تخصص حسابداری، نفوذ هم‌تایان

سطح دوم: پیشرفت تحصیلی، وجدان

سطح سوم: ترس از مجازات، وضعیت اقتصادی، وابستگی خرده فرهنگی

سطح چهارم: ارزش‌های شخصی

سطح پنجم: سن، مذهب، تربیت.

در گراف ISM روابط متقابل و تأثیرگذاری بین معیارها و ارتباط موانع سطوح مختلف مشخص است که موجب درک بهتر فضای تصمیم‌گیری می‌شود. در این بخش همانطور که می‌بینیم عواملی نظیر سن، مذهب و تربیت به همراه ارزش‌های شخصی در پایین‌ترین سطوح قرار دارند که مانند سنگ زیربنای مدل عمل می‌کنند. بنابراین برای مشخص نمودن و نیز تلاش برای بهبود رفتار اخلاقی در حساب‌برسان می‌بایست در ابتدا عواملی نظیر سن، مذهب و تربیت به همراه ارزش‌های شخصی را در نظر گرفت و به نوعی نقطه شروع در بهبود رفتار اخلاقی حساب‌برسان بررسی این عوامل می‌باشند. از طرفی، بر اساس خوشه‌بندی به روش میک مک، عوامل فردی در رفتار اخلاقی حساب‌برسان به صورت زیر تحلیل شده است.

خوشه مستقل: سن، مذهب، تربیت، ارزش‌های شخصی.

به نوعی قرار گرفتن این عوامل فردی در رفتار اخلاقی حساب‌برسان در این خوشه نشان دهنده اهمیت این عوامل است که با توجه به ماهیت فعالیت حساب‌برسان، این عوامل می‌توانند بصورت مستقل و جدا از سایر عوامل می‌توانند مورد بررسی قرار گیرند. در واقع نقطه شروع در بهبود رفتار اخلاقی حساب‌برسان، در نظر گرفتن این عوامل فردی است.

خوشه خودمختار: وضعیت اقتصادی، ترس از مجازات، جنسیت، وابستگی خرده فرهنگی.

درواقع شرایط این عوامل به گونه‌ای هستند که سازمان خیلی کنترل بالایی در مدیریت کردن آنها ندارد و بسیاری از این عوامل به دلیل ماهیت کنترل‌پذیری پایینی که دارند، در برخی مواقع و شرایط خاص می‌توانند عاملی تعیین‌کننده در اجرای بهبود رفتار اخلاقی حساب‌برسان به شمار روند. به این ترتیب سازمان خیلی نمی‌تواند برای بهبود دادن رفتار اخلاقی حساب‌برسان از این عوامل کمک بگیرد.

خوشه وابسته: وجدان، نفوذ همتایان، پیشرفت تحصیلی، تخصص حسابداری.

این خوشه در واقع همان سطح اول مدل ساختاری تفسیری را نشان می‌دهد و عواملی که در سطوح بالاتر قرار دارند را نشان می‌دهد. در واقع این عوامل تأثیر چندانی بر سایر عوامل فردی مؤثر بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان ندارند و تنها تأثیر پذیرند. درواقع این نوع از عوامل از نظر اهمیت در سطوح پایین‌تری نسبت به سایر عوامل قرار دارند.

۱,۵. مقایسه با پژوهش‌های دیگر

عوامل مؤثر بر این فرآیند بسیار مورد توجه محققان بوده است و مدل رست معروف‌ترین مدلی است که برای این زمینه وجود دارد. این مدل تصمیم‌گیری اخلاقی را دارای چهار مرحله می‌داند که عبارتند از: حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، نیت و عمل (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۵). هر یک از این مؤلفه‌های که نام برده شد تأثیر مهمی بر رفتار اخلاقی دارند و نقص در هر یک مراحل یاد شده منجر به بروز رفتار غیراخلاقی می‌شود (رضوی زاده و نونهال نهر، ۱۳۹۵). همچنین پژوهشی که توسط آدکویا و همکارانش در سال ۲۰۲۰ انجام شد به صورت مشخص عوامل فردی که می‌تواند بر رفتار اخلاقی مؤثر باشد، رتبه‌بندی نمودند. نتیجه این پژوهش نشان داد که افراد نسبت به تأثیر ترس از مجازات، مذهب، تربیت، وجدان، جنسیت و ارزش‌های شخصی تأثیرگذار بر رفتارهای اخلاقی حساب‌برسان اتفاق نظر وجود دارد و عامل سن محل اختلاف است. این عوامل توسط محققان دیگری نیز نام برده است مانند ماسباه و همکاران در سال ۲۰۱۶ و اوبوه در سال

۲۰۱۹ و همچنین اوبو و آجیبولاده در سال ۲۰۱۸. در همین زمینه مطالعه مارکوس و آزودو - پیرا در سال ۲۰۰۹ انجام شد و ایشان نشان داد که سن و جنسیت به طور قابل توجهی قضاوت اخلاقی و ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری تعیین می‌کند. اوگانلی در سال ۲۰۱۵ در پژوهش خود به این نتیجه رسید که سن، جنسیت، فرهنگ و دینداری به طور قابل توجهی بر ادراک اخلاقی و استعداد حسابداران تأثیر می‌گذارد. در این زمینه محقق نشان داد که حسابداران زن از نظر اخلاقی بیشتر از هم‌تایان مرد خود رفتار می‌کنند (اوگانلی، ۲۰۱۵). در مطالعه‌ای دیگر در زمینه بررسی عوامل فردی، مصباح و همکاران (۲۰۱۶) نقش متغیرهای فردی و سازمانی و ابعاد شدت اخلاقی در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران مدیریت لیبی را بررسی کردند و نشان دادند که بین سن، جنسیت، سطح تحصیلات و فلسفه اخلاق شخصی (ارزش‌های شخصی) و تصمیم‌گیری اخلاقی رابطه معنی‌داری جزئی گزارش شد. متضاد اوگونلی (۲۰۱۵) در مورد تأثیر جنسیت بر تصمیم‌گیری اخلاقی، مصباح و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که حسابداران مرد ویژگی‌های اخلاقی بیشتری نسبت به هم‌تایان زن خود نشان می‌دهند.

۲.۵. پیشنهادات کاربردی پژوهش

همانطور که نتایج نشان داد روابط متقابل و تأثیرگذاری بین عوامل فردی در رفتار اخلاقی حساب‌برسان مشخص شد. بنابراین با توجه به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل فردی مؤثر در رفتار اخلاقی حساب‌برسان، پیشنهادات کاربردی زیر در این راستا ارائه می‌شود.

- ❖ مدیران مؤسسه‌های حسابرسی می‌بایست مراحل لازم برای تقویت تعهد حساب‌برسان خود در اجرای قوانین حرفه‌ای در حرفه حسابرسی ایجاد کنند. برخی از طرح‌هایی که آنها می‌توانند انجام دهند عبارتند از: دوره‌های آموزشی مستمر برای حساب‌برسان، بطوریکه آنها می‌توانند اعتبار خود را حفظ کرده و در مورد آخرین روندهای حسابرسی اطلاع یابند.
- ❖ مدیران مؤسسه‌های حسابرسی باید اقدامات لازم برای ترغیب حساب‌برسان به رعایت رفتار اخلاقی در همه موقعیت‌ها و زمان‌ها را انجام دهند. برای این منظور آنها می‌توانند ضمن برگزاری جلسات مستمر در حوزه اخلاقی کار، دوره‌های آموزشی را برای این منظور برگزار کنند.
- ❖ به تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی توصیه می‌شود در هنگام بازبینی و تهیه استانداردهای جدید به مؤلفه‌های رفتار اخلاقی در سطح فردی نیز توجه ویژه‌ای صورت گیرد. در واقع تدوین استانداردهای اخلاقی در سطح فردی در حرفه حسابرسی می‌تواند به حساب‌برسان کمک کرده تا وظایف خود را به بهترین نحو انجام دهند.
- ❖ رفتارهای اخلاقی که بازتاب قوانین و مقررات وضع شده است، بیانگر رفتارهای آیین‌نامه‌ای (اجباری) می‌باشد که در نهایت منجر به ایجاد تفاوت بین ذهنیت و عمل اخلاقی افراد می‌شود؛ در حالی که رشد اخلاقی بدان معناست که افراد خود اعتقاد به انجام رفتارهای اخلاقی داشته باشند نه اینکه رفتار آنها بازتاب قوانین و مقررات وضع شده باشد. از این رو توسعه قوانین و مقررات به تنهایی بدون رشد اخلاقی افراد بطور کامل اثر بخش نخواهد بود.
- ❖ معمولاً افراد دارای تجربه بالاتر نسبت به افراد کم تجربه‌تر در حرفه حسابرسی رفتار اخلاقی تری دارند که میتوان استنباط نمود تجربه کاری افراد در رفتار اخلاقی آنها تأثیرگذار بوده است. البته ممکن است ناشی از این مورد نیز باشد که افراد با تجربه‌تر، بیشتر با ضوابط و قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران نسبت به همکاران با تجربه پایین‌تر خود آشنا هستند و الزام بیشتری به رعایت آنها دارند.

- ❖ افرادی که دارای سن بیشتری هستند را در اولویت استخدام قرار دهند، زیرا طبق شواهد بدست آمده، حسابرسانی که از سن بیشتری برخوردار هستند در اتخاذ تصمیمات حرفه‌ای خود به موازین اخلاقی بیشتر توجه می‌کنند.
- ❖ رعایت موازین و ارزش‌های اخلاقی در سراسر سازمان از جانب تمامی کارکنان و حساب‌رسان، زیرا طبق شواهد بدست آمده، اخلاقی بودن محیط کار موجب افزایش کیفیت تصمیم‌گیری حساب‌رسان داخلی به لحاظ اخلاقی می‌شود.

۳,۵. محدودیت‌های پژوهش

بیان محدودیت‌ها در گزارش طرح پژوهشی کمک می‌کند تا پژوهشگران نسبت به قبول یافته‌های پژوهش تصویر واقع‌بینانه‌تری داشته باشند. این کار سبب می‌شود که خواننده و بررسی‌کننده‌ی پژوهش دریابد که با توجه به چه مشکلاتی، درصد انجام پژوهش خود بوده‌ایم. لذا در ارزیابی، قضاوتی معقول‌تر و منصفانه‌تر خواهد داشت. از محدودیت‌هایی که در انجام این پژوهش می‌توان به موارد زیر اشاره نمود عبارتند از:

- به منظور تعیین عوامل به مطالعه کتابخانه‌ای اکتفا شد. ممکن است عامل دیگری در فضای داخلی ایران وجود داشته باشد که تاکنون محقق به آن اشاره نکرده باشد.

۴,۵. پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

با توجه به محدودیت‌های پژوهش و همچنین بینشی که محقق در طی پژوهش به آن دست پیدا کرده است، به محققانی که در زمینه پژوهش حاضر قصد انجام پژوهش دارند، پیشنهاد می‌گردد که: از روش مصاحبه با خبرگان، عوامل مؤثر در رفتار خلقی حساب‌رسان در سطح فردی نیز استخراج شود.

References

- Jolanjad, F., & Bekhardi Nasab, V. (2022). Investigating the role of the ethics of certified accountants in the social responsibility of companies based on the theory of political economy. *Quarterly Journal of Professional Auditing Studies*, 2(6), 34-54. (in Persian).
- Khosrovabadi, T., & Bani Mahd, B. (2015). Predicting unethicity and financial corruption according to social trust in the auditing profession. *Ethics in Science and Technology*, 10(4), 45-54. (in Persian).
- Kurpis, L.V., Beqiri, M.S., & Hedgeson, J.G. (2008). The effects of commitment to moral selfimprovement and religiosity on ethics of business students. *J. Bus. Ethics*, 80(3), 447–463.
- Marques, P.A., & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *J. Bus. Ethics*, 86, 227–242.
- Martin, C., & Romita, B. I. (2014). Teaching entrepreneurship to educational sciences students. *5th World Conference on Educational Sciences - WCES 2013*, 4397–4400.
- Moradi, M., Malekian, E., & Barzegar, G. (2022). Investigating the weak managers' ethical behaviours on stock price crash risk and the financial reporting quality. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 13(2), 535-547. doi: 10.22075/ijnaa.2021.23496.2549.
- Murphy, D. (2015). Nugan Hand bank mystery: michael Hand found living in the United States. Retrieved from. <https://www.smh.com.au/business/banking-and-finance/nugan-hand-bank-mystery-michael-hand-found-living-in-the-united-states-20151108-gkthas.html>.

- Musbah, A.Y.S. (2010). The Role of individual variables, organizational variables, and Moral intensity dimensions in Accountants' ethical decision making: A study of management accounting in libya. Doctoral dissertation. Retrieved from [Http://www.ethos.bl.uk](http://www.ethos.bl.uk).
- Oboh, C.S. (2019). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making: a study of accounting professionals in Nigeria. *J. Account. Emerg. Econ.* 9(1), 148–180.
- Oboh, C.S., & Ajibolade, S.O. (2018). Personal characteristics and ethical decision-making process of accounting professionals in Nigeria. *Crawford J. Busines. Soc. Sci.* 8(1), 1–23.
- Oboh, C.S., Ajibolade, S.O., & Otusanya, O.J. (2020). Ethical decision-making among professional accountants in Nigeria: the influence of ethical ideology, work sector, and types of professional membership. *J. Financ. Report. Account.* 18(2), 389–422.
- Ogunleye, O.J. (2015). Accounting ethics and financial practices of accountants in Nigeria. Doctoral thesis, Obafemi Awolowo University, Ile-Ife, Osun.
- Otusanya, O.J., & adiale, M.O. (2014). Creative accounting and financial scandals in Nigeria: structures and actors analysis. *Int. J. Econ. Account.* 5(3), 191–215.
- Rahmani Nia, E., & Golpaygani, A. (2021). Investigating the effectiveness of professional accountants' ethical decision-making from their personality and behavioral characteristics. *Professional Audit Research Quarterly*, 1(2), 56-83. (in Persian).
- Razavizadeh, N., & Nonahal Nahar, A. (2016). The effect of intellectual capital and environmental outcomes on auditors' ethical behavior. *Ethics in Science and Technology*, 11(2), 123-134. (in Persian).
- Rest, J.R., Narvaez, D., Bebeau, M.J., & Thoma, S.J. (1999). *Postconventional moral thinking: A NeoKohlbergian approach*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- Safarzadeh, M. H., & Karimdad, A. (2020). Investigating factors affecting the moral courage of internal auditors. *Journal of financial accounting knowledge*, 7(1), 135-155. (in Persian).
- Tahriri, A., & Afsai, A. (2021). Meta-analysis of the influencing factors on the behavior of auditors in accepting information technology. *Journal of Behavioral Value Accounting*, 6(11), 1-40. (in Persian).