

رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکتها

دکتر غلامحسین مهدوی*

صفدر علی‌پور**

تاریخ پذیرش: ۸۹/۷/۱۵

تاریخ دریافت: ۸۹/۱/۱۵

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، شناسایی رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و عوامل مختلف تأثیرگذار بر آنهاست. به منظور رسیدن به این هدف، تعداد دوازده فرضیه تدوین شده است. در شش فرضیه اول، رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی شامل منفعت‌گرایی، تفسیری، غیراخلاقی، مذهبی، وظیفه‌شناسی و عمل‌گرایی بررسی می‌شود. هدف شش فرضیه بعدی، شناسایی عوامل احتمالی تأثیرگذار بر این رویکردها است.

داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل آماری فرضیه‌های پژوهش از ۶۳ شرکت و با استفاده از پرسشنامه‌ای حاوی ۲۴ سؤال گردآوری شد. نتایج آزمون شش فرضیه اول نشان داد که مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی، مذهبی و وظیفه‌شناسی معتقد هستند اما رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری، غیراخلاقی و عمل‌گرایی را باور ندارند. افزون بر این از نظر مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، قویترین رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی، منفعت‌گرایی و ضعیفترین آن، عمل‌گرایی است. سرانجام، تجزیه و تحلیل آماری فرضیه‌های هفتم تا دوازدهم پژوهش نشان داد که به جز تأثیر متغیر سن بر

* استادیار حسابداری دانشگاه شیراز، ایران

** کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه شیراز، ایران

رویکرد مذهبی، سایر عوامل مفروض که انتظار می‌رفت رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مورد بررسی را تحت تأثیر قرار دهد از نظر آماری معنادار نبود.

واژه‌های کلیدی: اخلاق در حسابداری، آیین رفتار حرفه‌ای، تصمیم‌گیری اخلاقی، رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی.

مقدمه

تحول شگرف انقلاب صنعتی، جدایی سرمایه‌گذار و مدیر و پیامد آن، اهمیت روزافزون گزارشگری به مالکان غایب یکی از هدفهای عمده حسابداری بود (هندریکسن^۱ و ون‌بردا^۲، ۱۹۹۲: ص ۴۷). گزارشگری مالی باید ارائه اطلاعات قابل اتکا را تضمین کند؛ زیرا استفاده‌کنندگان اطلاعات صورتهای مالی خواستار اطلاعات صحیح، معتبر و قابل اتکا هستند و این مهم دست‌یافتنی نیست مگر با ارزشگذاری هر چه بیشتر استانداردهای اخلاقی (کلر و همکاران^۳، ۲۰۰۷).

منبع اصول اخلاقی، که به طور معمول در رشته حسابداری به آن ارجاع می‌شود، آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر حرفه است (اورت و همکاران^۴، ۲۰۰۵)؛ به عبارت دیگر، اولین گام در استقرار فرهنگ پذیرش قانونی و درستکاری اخلاقی، استقرار آیین رفتار حرفه‌ای است که به طور روشن، قلمرو رفتار قابل پذیرش و خطوط قرمز را تعیین می‌کند (جوزف^۵، ۲۰۰۷). با این حال، وجود آیین رفتار حرفه‌ای ضرورتاً به معنی سطح بالای تعهد نسبت به آن نیست (وود^۶، ۲۰۰۵). افزون بر این، هیچ آیین رفتار حرفه‌ای (و در اصل هر نوع فرایند قانونگذاری) نمی‌تواند هر نوع مسئله اخلاقی بالقوه را، که فرد حرفه‌ای با آن روبه‌رو می‌شود در برگیرد در عین حال، آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند به عنوان طرح اولیه-ای برای استقرار مبانی لازم به منظور ارتقای صلاحیت و سودمندی حرفه‌ای‌ها عمل کند (کاست^۷، ۲۰۰۶). حتی با این فرض که قوانین، اصول پذیرفته شده حسابداری و آیینهای رفتار حرفه‌ای جامع، مانع و ناظر به تمامی موقعیتهای اخلاقی باشند، باز هم به عقیده پیت^۸ جدای از اینکه چه مقدار قوانین و مقررات وضع شود، همیشه هستند کسانی که دروغ می‌گویند؛ فریب می‌دهند یا دزدی می‌کنند. همان‌طور که افلاطون^۹ مطرح کرد: «انسانهای

خوب به قوانین نیازی ندارند تا بدانند که می‌باید با پذیرش مسئولیت عمل کنند در حالی که انسانهای بد همیشه راه‌هایی را جستجو می‌کنند تا قوانین را دور بزنند» (نقل از لو و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۸: ۲۲۴).

لو و همکاران (۲۰۰۸) نیز معتقدند، جامعه مجموعه‌ای از افراد است که می‌دانند چطور قانون را دور بزنند؛ آن هم بدون شکستن واقعی قانون (لو و همکاران، ۲۰۰۸). بنابراین، پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای قرار می‌گیرد. به عقیده کورتن^{۱۱} افراد در تصمیم‌گیری با این سؤال روبه‌رو هستند: «چه چیزی بیشترین اهمیت را دارد؟» (کورتن، ۱۹۹۸: ۳۸۹). در این ارتباط استدلال می‌شود چیزی بیشترین اهمیت را دارد تا حد زیادی مشاگره‌ای درونی است بین ارزشهایی که فرد به آن پایبند است؛ ارزشهایی که فرد باید به آن پایبند باشد و چیزی که جامعه از حرفه انتظار دارد (لو و همکاران، ۲۰۰۸). به عقیده جونز^{۱۲} «این جنگ در درون هر یک از ماست.» وی مدعی است که نبردی وجود دارد بین خواسته‌ها و خوشایندهای مادی و باورهای عمیق انسان در مورد طبیعت و کمال آفرینش (جونز، ۱۹۹۸: ۲۰).

براین اساس، می‌توان اقدامات افراد را در پرتو مجموعه‌ای از انتخابها تفسیر کرد که ماهیت آن انتخاب از معیارهای متفاوتی تأثیر می‌پذیرد که افراد در تصمیم‌گیری لحاظ خواهند کرد. اهمیت این انتخاب در حرفه حسابداری بسیار فراتر است. فرانسیس^{۱۳} (۱۹۹۰) آشکارا این اهمیت را تشریح می‌کند، زمانی که خاطر نشان می‌سازد انتخابهای حسابداری به علت تأثیر بالقوه‌ای که بر جامعه می‌گذارد، انتخابهای اخلاقی است. وی ادامه می‌دهد: حسابداری تا جایی که انتخابی در ارتباط با چگونگی تأثیرگذاری بر تجربه زندگی ماست، فعالیتی است که در قلمرو بصیرت اخلاقی جای می‌گیرد. حسابداری صراحتاً مهم است از این دیدگاه که حسابداری می‌تواند دنیا را دگرگون کند؛ می‌تواند تجربه زندگی دیگران را تحت الشعاع قرار دهد آن هم به شیوه‌ای که مسبب تجربه‌ای شود متفاوت از چیزی که در غیاب حسابداری یا در حضور نوع دیگری از حسابداری می‌بود (فرانسیس، ۱۹۹۰: ۷).

در این مقاله، تلاش بر این است تا رویکردهایی شناسایی شود که براساس آن ارائه‌کننده اطلاعات، فعالیتهای شرکت را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و سپس به تهیه و ارائه اطلاعات مالی اقدام می‌کند. با فهم باور اخلاقی فراهم‌کنندگان اطلاعات حسابداری، می‌توان اعتبار اطلاعات را بهتر مورد قضاوت قرار داد (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی

به نظر فلانگن^{۱۴} و کلارک^{۱۵} (۲۰۰۷) شیوه‌های تصمیم‌گیری، فراتر از استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری است. در واقع، این فرایندهای تصمیم‌گیری درونی (که همیشه خارج از کنترل قواعد برون‌سازمانی تجویزی قرار دارد) است که در نهایت جایگاه حرفه‌ای حسابداران را مشخص می‌کند. نهادهای حسابداری هرگز قادر به تدوین قواعدی نخواهند بود که به تصمیمهای خوب منجر شود (فلانگن و کلارک، ۲۰۰۷). در ادامه به تشریح برخی از رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی پرداخته می‌شود که معمولاً مبانی استنباط اخلاقی افراد بر آنها استوار است.

رویکرد منفعت‌گرایی^{۱۶} (اصالت فایده)

بر اساس رویکرد منفعت‌گرایی، منافع عمومی در سطحی فراتر از منافع شخصی جای می‌گیرد (دلپرتس^{۱۷} و داونپرت^{۱۸}، ۲۰۰۸). رویکرد منفعت‌گرایی بر پیامدهای اقدام یا شیوه عمل تمرکز می‌کند و معیار اخلاقی بودن هر اقدام یا هر شیوه رفتار نیز میزان خیر جمعی است که آن عمل به همراه داشته است (بارنت^{۱۹} و والتاین^{۲۰}، ۲۰۰۴)؛ به بیان روشتر، منفعت‌گراها هدفی را دنبال می‌کنند که به بیشترین لذت یا فایده و کمترین درد یا زیان برای بیشترین تعداد افراد جامعه منتهی شود (آگاروال^{۲۱} و ملوی^{۲۲}، ۲۰۰۰). بر این رویکرد انتقادهای مختلفی هم‌چون توجیه ناعدالتهای (کلر و همکاران، ۲۰۰۷)، مشکل تعریف و ارزیابی بیشترین فایده و نبود اجماع در این مورد (مجتبوی، ۱۳۸۵ و منصوری، ۱۳۸۳)، مشکل شناسایی تمامی پیامدهای رفتار (مجتبوی، ۱۳۸۵)، تأثیر تصمیمهای منفعت-

گرایی بر فرد یا اقلیت (آگاروال و ملوی، ۲۰۰۰) و تکیه این رویکرد بر منافع دنیوی و صرف نظر از منافع اخروی (مصباح یزدی، ۱۳۸۱) وارد است.

رویکرد عملگرایی^{۳۳} (خودخواهی^{۳۴})

عملگرایی هیچ اصل اخلاقی مطلقى ارائه نمی‌کند؛ بلکه در هر مورد چگونگی رفتاری را خوب می‌شمارد که موجب موفقیت باشد (مجتبوی، ۱۳۸۵). بنابراین از دیدگاه عملگرایی، تنها سود یا فایده تصمیم‌گیرنده مستلزم شناخت است. خودخواهی به هیچ وجه مبنای قابل استفاده و کارکردی برای طرح و تدوین استاندارد اخلاقی نیست. با این حال، می‌توان این رویکرد را استاندارد برای تصمیم‌گیری باز شناخت که دارای مفاهیم اخلاقی عمیقی است. اگرچه، نمی‌توان این رویکرد را مبنایی قلمداد کرد که افراد بر آن اساس، همیشه تصمیمهای غیر اخلاقی می‌گیرند، باید اذعان کرد که هنگام رویارویی با انتخاب بین اخلاقیات و منافع شخصی، نظریه اقتصادی اقتضا می‌کند که منافع شخصی در اولویت باشد (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

رویکرد عملگرایی نیز همچون رویکرد منفعت‌گرایی بدون عیب و نقص نیست. این رویکرد ممکن است قاعده‌ای اخلاقی نباشد؛ زیرا به عقیده بسیاری از صاحب‌نظران (ناول-اسمیت^{۲۵}؛ بایر^{۲۶}؛ ۱۹۵۸؛ گوتیه^{۲۷}؛ ۱۹۶۳)، عملی که بر اساس «خوددوستی» باشد، «غیر اخلاقی» است (نقل از لاریجانی، ۱۳۶۲). افزون بر این، عدم امکان ارزشیابی تمامی نتایج و پیامدهای هر اقدام (مجتبوی، ۱۳۸۵)، پیدایش همه‌گونه حالات و طرز تفکرهای ویژه و برتریهای شخصی به عنوان موازینی برای داوری درست و نادرست (مجتبوی، ۱۳۸۵) از دیگر معایب این رویکرد است.

رویکرد مذهبی^{۲۸} (دینی)

بر اساس این رویکرد، مقام الهی از مجرای متون دینی و مذهبی و آموزه‌های آن، قواعد، فرمانها یا اصولی را ارائه می‌کند تا نوع بشر با پیروی از دستورهای الهی، چیزی را

بشناسد که اخلاقی است. بنابراین، منشأ اصول اخلاقی از وجود خدا هويت می‌یابد (آگاروال و ملوی، ۲۰۰۰).

دین و مذهب افزون بر تأثیر فردی، می‌تواند در حوزه اجتماع و در سایر موقعیتها نیز نقش مؤثری داشته باشد (صیادی‌تورانلو و همکاران، ۱۳۸۶)؛ به عبارت دیگر، دین غیر از پاسخگویی به نیازهای روانی انسان، کارکردی اجتماعی دارد؛ هر چند نیاز اجتماعی سبب پیدایش دین نیست. دین در ابعاد گوناگونی همچون پی‌ریزی نظام ارزشی، فراهم آوردن ضمانت اجرایی و تقویت انگیزه درونی به یاری اخلاق می‌شتابد و جوامع انسانی را به تهذیب و تزکیه روحی فرا می‌خواند (یوسفیان، ۱۳۸۵). پشتیبانی دین از اخلاق چنان است که برخی معتقدند «اگر خدا نباشد، هر کاری مجاز است» (نصری، ۱۳۷۳: ۲۹۸).

بر اساس نظریه اخلاقی اسلام، «ارزش اخلاقی فعل اختیاری انسان، تابع تأثیری است که این فعل در رسیدن انسان به کمال حقیقی انسانی دارد و لازمه پی بردن به رابطه بین افعال انسان و کمال نهایی، وحی و دین است» (مصباح یزدی، ۱۳۸۱: ۱۶۹). از نظر اسلام، منشأ اخلاق، وحی و عقل و وجدان است که البته اینها در تقابل با یکدیگر نیستند بلکه از نظر مبدأ و منشأ یکی هستند (مغنیه، ۱۳۶۱).

رویکرد وظیفه‌شناسی^{۲۹}

پایه و اساس رویکرد وظیفه‌شناسی، وظیفه‌پایندی به اصول است. اگر فردی خارج از استاندارد اجتماعی پذیرفته شده گام بردارد، وی بر طبق توافق قبلی غیراخلاقی عمل می‌کند. آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری مثالی از قرارداد اجتماعی است و در حوزه رویکرد وظیفه‌شناسی قرار می‌گیرد (آگاروال و ملوی، ۲۰۰۰).

رویکرد وظیفه‌شناسی در حوزه اخلاقیات برخلاف استانداردهای یاد شده (منفعت-گرایی و عمل‌گرایی) بر نتیجه رفتار تمرکز نمی‌کند بلکه بر خود عمل متمرکز می‌شود. این رویکرد، پیامدهای هر اقدام را نادیده می‌گیرد. بر اساس این رویکرد، حسابدار، وظیفه‌ای اخلاقی دارد تا نمایش منصفانه و صادقانه‌ای از عملکرد مالی شرکت ارائه کند. در رویکرد

وظیفه‌شناسی، اصول اخلاقی حسابدار بر پایه وظیفه وی به منظور پابندی به آیین رفتار حرفه‌ای قرار دارد و شخصی که حسابدار را استخدام می‌کند این را به عنوان اصل اخلاقی مدنظر قرار می‌دهد (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

بر رویکرد وظیفه‌شناسی نیز به عنوان رویکردی اخلاقی، انتقادهایی وارد است که به طور خلاصه می‌توان به مواردی همچون احتمال تمرکز مطلق حرفه‌ایها بر رعایت قواعد و قوانین (حرفه‌ای و اخلاقی) به عنوان معیار درستی رفتار (رجبی، ۱۳۸۳) و تغییر پیوسته قوانین و استانداردها و حجم زیاد آنها به دلیل فقدان مبنایی برای ارزیابی مستمر از چیزی که بهترین است (کلر و همکاران، ۲۰۰۷) اشاره کرد.

مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) با بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل دریافتند که هر چند حسابرسان خود را به رعایت اخلاق حرفه‌ای معتقد و مقید می‌دانند در برابر فشار بودجه زمانی به رفتارهای غیر حرفه‌ای اقدام می‌کنند. هم‌چنین، نتایج نشان داد که متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای نیز بیشتر می‌شود.

مدرس و رفیعی (۱۳۸۷) در پژوهشی با هدف نظرسنجی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و نظارت نهادهای مسئول بر آن نشان دادند که حسابرسان آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند؛ متغیر سن آزمودنیها نظر آنها را در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان، تحت تأثیر قرار می‌دهد و زنان حسابرس بیش از مردان حسابرس آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند.

کارچر^{۳۴} (۱۹۹۲) به بررسی ارتباط بین جایگاه و موقعیت حسابرس با تمایل وی به کشف وجود مشکل اخلاقی و میزان اهمیت اختصاص داده شده به آن و همین‌طور تأثیر چهار عامل مختلف فراوانی رویارویی با موضوعات اخلاقی مشابه، سطح تحصیلات، سن و تخصص بر سطح حساسیت اخلاقی حسابرس پرداخت. نتایج پژوهش کارچر هیچ کدام از روابط مفروض را تأیید نکرد.

مارسلا^{۳۵} (۱۹۹۵) به بررسی تأثیر عوامل مختلف شامل اشتغال در بخش خصوصی یا دولتی، اندازه شرکت صاحب کار، اندازه گروه‌های کاری، سطح فناوری شرکت، تجربه، سطح تحصیلات، سن، جنسیت و موقعیت شغلی بر استانداردهای اخلاقی حساب‌برسان مستقل پرداخت. نتایج نشان داد که سن، تنها عامل تأثیرگذار بر استانداردهای اخلاقی حساب‌برسان مستقل است.

نتایج پژوهش سینگاپاکی^{۳۶} (۱۹۹۹) نشان داد که در درازمدت، اخلاق و مسئولیت‌پذیری اجتماعی تأثیراتی مثبت بر موفقیت سازمان دارد؛ زیرا سبب پذیرش و اعتماد مشتریان به محصول یا خدمت ارائه شده توسط آن سازمان می‌شود. از میان ۳۰۰ شرکت مورد بررسی وی در سال ۱۹۹۸ میلادی، شرکت‌هایی که پایبندی و تعهد بیشتری به اصول اخلاقی داشتند، ارزش افزوده بیشتری در بازار داشتند و عملکرد مطلوبتری را نشان دادند.

دیویدسون و همکاران^{۳۷} (۲۰۰۰) با پژوهشی در مورد نمونه‌ای متشکل از ۳۳۸ نفر از حسابداران حرفه‌ای عضو دو مؤسسه بزرگ بین‌المللی حسابداری به این نتایج دست یافتند: حسابداران رسمی زن نسبت به حسابداران رسمی مرد، تصمیم‌هایی می‌گیرند که اخلاقی‌تر است. به نظر می‌رسد کارمندان مبتدی (اعم از زن و مرد) نسبت به مدیران (اعم از زن و مرد) تصمیم‌های اخلاقی‌تری اتخاذ کنند. یافته دیگر، اگرچه از نظر آماری معنادار نبود، نشان می‌داد که تفاوت‌های تصمیم‌های اخلاقی زنان و مردان با افزایش تجربه کاهش می‌یابد. سرانجام اینکه تصمیم‌های گرفته شده به وسیله زنان با عوامل گوناگون شخصی و جمعیت‌شناختی آنان ارتباط دارد.

شاور و همکاران^{۳۸} (۲۰۰۳) به بررسی تأثیرات جنسیت، توسعه شناختی و جهت‌گیری اخلاقی بر ارزیابی اخلاقی و نیت اخلاقی حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی بود که زنان از انتخاب روش‌هایی بی‌زارند که به مدیریت سود منجر می‌شود. زنان نسبت به مردان حساس‌تر بودند و بنابراین، با احتمال کمتری اقدامات مشکوک (شامل مدیریت سود) را انتخاب می‌کردند. در کل، قضاوت اخلاقی حسابداران متأثر از جنسیت و جهت‌گیری

فرهنگی آنان بود؛ اما از توسعه شناختی متأثر نبود. هم‌چنین، نتایج پژوهش نشان داد که زمان و سطح اجتماعی شدن می‌تواند اثر جنسیت را تحت‌الشعاع قرار دهد.

کلو و همکاران (۲۰۰۷) به بررسی تأثیر عوامل جنسیت، سطح تحصیلات، تعصب مذهبی 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.

واتسون و همکاران^{۳۹} (۲۰۰۹) در پژوهشی تأثیر همزمان ارزشهای فردی اخلاقی و غیراخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی و چگونگی تعامل این ارزشها با عوامل موقعیتی پاداش و تنبیه را در مورد ۱۷۷ نفر از دانشجویان بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هم متغیرهای اخلاقی (اصل عمومیت و خیرخواهی) و هم متغیرهای غیراخلاقی (قدرت و لذت‌انگاری) بر تصمیم‌گیری اخلاقی دانشجویان تأثیر مستقیمی دارد و هم‌چنین ارزشهای اخلاقی و غیراخلاقی با عوامل موقعیتی تعامل دارد تا تصمیم‌گیری اخلاقی آنها را به گونه معناداری تحت تأثیر قرار دهد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به هدف پژوهش، فرضیه‌های پژوهش در دو بخش به شرح زیر تدوین شده

است:

الف. فرضیه‌هایی که با هدف شناسایی رویکردهای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی تدوین شده است:	ب. فرضیه‌هایی که با هدف شناسایی عوامل مختلف تأثیرگذار بر این رویکردها تدوین شده است:
فرضیه اول: مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حل مسائل اخلاقی به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت-گرایی معتقد هستند.	فرضیه هفتم: تفاوت قابل ملاحظه‌ای در رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی بین مدیران مالی زن و مرد وجود هست.
فرضیه دوم: مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حل مسائل اخلاقی به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری معتقد هستند.	فرضیه هشتم: سطح تحصیلات موجب بروز تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی می‌شود.

فرضیه سوم: مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در حل مسائل اخلاقی به رویکرد غیر اخلاقی معتقد نیستند.	فرضیه نهم: تجربه کاری موجب بروز تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی می‌شود.
فرضیه چهارم: مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حل مسائل اخلاقی، به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی مذهبی را باور دارند.	فرضیه دهم: اندازه شرکت موجب بروز تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی می‌شود.
فرضیه پنجم: مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حل مسائل اخلاقی به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی وظیفه-شناسی معتقد هستند.	فرضیه یازدهم: میزان رویارویی با مسائل اخلاقی در محیط کار عاملی است که موجب بروز تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی می‌شود.
فرضیه ششم: مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حل مسائل اخلاقی به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی عملگرایی معتقد نیستند.	فرضیه دوازدهم: سن موجب بروز تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی می‌شود.

روش پژوهش

این پژوهش، کاربردی و روش‌مورد استفاده نیز پیمایشی کمی است. به منظور تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است. در بخش میدانی، رایجترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسشنامه است که در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است.

در این پژوهش برای آزمون اطمینان پرسشنامه از روشهای بازآزمایی، آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه‌کردن استفاده شده است. بدین منظور، تعداد ۱۶ پرسشنامه در دو نوبت به گروه واحدی از آزمودنیها داده شد. ضریب همبستگی زیاد بین سری اول و دوم پرسشنامه حاکی از اعتماد تمامی سؤالیهای پرسشنامه از طریق آزمون بازآزمایی است. نتایج روشهای

آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه کردن نیز نشان داد که آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه- کردن برای کل فرضیه‌ها به ترتیب، ۹۴٪ و ۹۸٪ است و بنابراین سؤالهای پرسشنامه از طریق این روشها نیز قابلیت اعتماد دارد.

به منظور حصول اطمینان از اعتبار (روایی) پرسشنامه، سؤالهای پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد.

جامعه آماری این پژوهش، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس آخرین آمار منتشر شده توسط سایت رسمی اطلاعات بورس اوراق بهادار، ۴۳۱ شرکت است (سایت اطلاعات بورس اوراق بهادار، ۱۳۸۷). بر این اساس حجم جامعه آماری نیز ۴۳۱ نفر است. حجم نمونه نیز با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شده و برابر با ۷۹ نفر است. در این پژوهش با انتخاب تصادفی ارقام نمونه، ۱۲۰ پرسشنامه توزیع شد که در نهایت ۶۳ پرسش‌نامه دریافت شد. با توجه به اینکه تعداد نمونه آماری ۷۹ نفر است، میزان برگشت در حدود ۸۰ درصد است.

روشهای آماری مورد استفاده

در این پژوهش، ابتدا برای آزمون عادی بودن داده‌ها از نمودار احتمال عادی و آزمون عادی بودن اندرسن- دارلینگ با خطای ۵٪ استفاده شده است و با توجه به عادی یا غیرعادی بودن توزیع داده‌ها به ترتیب با استفاده از آزمون « t یک نمونه‌ای» و آزمون Q_p «(میان)» در سطح اطمینان ۹۵٪ و خطای ۵٪ فرضیه‌های اول تا ششم پژوهش (رویکردهای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی) آزمون، و سپس با استفاده از آزمون کروسکال- والیس^{۴۰} به مقایسه میانگین فرضیه‌ها (اولویت‌بندی رویکردها) پرداخته شد. در پایان از آزمونهای « t دو نمونه‌ای»، «من-ویتی^{۴۱}»، «کروسکال- والیس» و «تحلیل واریانس یک‌طرفه (فیشر)» برای آزمون فرضیه‌های هفتم تا دوازدهم پژوهش استفاده شده است که با هدف شناسایی عوامل احتمالی تأثیرگذار بر رویکردهای مختلف تصمیم‌گیری

اخلاقی طراحی گردید؛ بدین ترتیب که برای آزمون رابطه بین متغیر جنسیت با رویکردهای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی (فرضیه‌های اول تا ششم) بسته به عادی یا غیرعادی بودن توزیع داده‌های هر فرضیه به ترتیب از آزمون t دو نمونه‌ای یومن‌ویتی استفاده شد و برای آزمون رابطه بین سایر متغیرهای مستقل پژوهش با رویکردهای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی، بسته به عادی یا غیرعادی بودن توزیع داده‌های هر فرضیه به ترتیب از آزمون تحلیل واریانس یکطرفه (آماره فیشر) و آزمون کروسکال-والیس بهره‌گیری شد.

تجزیه و تحلیل نتایج

نتایج آزمون عادی بودن نشان داد که توزیع فراوانی فرضیه‌های اول، دوم و پنجم معمولی است. بنابراین با استفاده از آزمون « t یک نمونه‌ای» مورد بررسی قرار گرفت. نتایج جدول ۱ حاکی از رد فرض صفر و تأیید فرض مقابل برای فرضیه‌های اول و پنجم و عدم رد فرض صفر برای فرضیه دوم است؛ یعنی مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حل مسائل اخلاقی، رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی و وظیفه‌شناسی را باور دارند اما به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری معتقد نیستند.

جدول شماره ۲، نتایج آزمون آماری فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم را نشان می‌دهد. چون نتایج آزمون عادی بودن نشان داد که توزیع فراوانی این فرضیه‌ها عادی نیست، فرضیه‌ها، با استفاده از آزمون « Q_p (میانه)» مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاکی از رد فرض صفر و تأیید فرض مقابل آن برای فرضیه چهارم و عدم رد فرض صفر برای فرضیه‌های سوم و ششم است؛ یعنی مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حل مسائل اخلاقی به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی مذهبی معتقد هستند، اما به رویکردهای غیراخلاقی و عملگرایی معتقد نیستند.

جدول شماره ۱: نتایج آزمون آماری فرضیه‌های اول، دوم و پنجم با استفاده از «t یک نمونه‌ای»

ردیف	ارزش مورد آزمون = ۳					ردیف	
	فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین		تفاضل میانگین	احتمال معناداری (یکطرفه)	درجه آزادی		آماره t
	کران بالا	کران پایین					
H ₀ رد	۰/۷۴۰۱	۰/۳۸۶۹	۰/۵۶۳۴۹	۰/۰۰۰	۶۲	۶/۳۷۷	اول
H ₀ تأیید	۰/۲۸۷۳	-۰/۰۸۸۸	۰/۰۹۹۲۱	۰/۲۹۶	۶۲	۱/۰۵۵	دوم
H ₀ رد	۰/۵۹۸۵	۰/۳۰۶۳	۰/۴۵۲۳۸	۰/۰۰۰	۶۲	۶/۱۹۱	پنجم

جدول شماره ۲: نتایج آزمون آماری فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم با استفاده از Q_p «میان»

فرضیه	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	P-Value	نتیجه
سوم	کوچکتر یا مساوی میانه	۵۳	۰/۸۴	۰/۵۰	۰/۱۲	تأیید H ₀
	بزرگتر از میانه	۱۰	۰/۱۶			
	کل	۶۳	۱			
چهارم	کوچکتر یا مساوی میانه	۱۹	۰/۳۰	۰/۵۰	۰/۰۰۲	رد H ₀
	بزرگتر از میانه	۴۴	۰/۷۰			
	کل	۶۳	۱			
ششم	کوچکتر یا مساوی میانه	۶۰	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۲۱۶	تأیید H ₀
	بزرگتر از میانه	۳	۰/۰۵			
	کل	۶۳	۱			

همان‌طور که انحراف معیار پایین این فرضیه‌ها نشان می‌دهد، پاسخهای آزمودنیها به سؤالات هر کدام از این فرضیه‌ها دارای پراکندگی پایینی است. جدول شماره ۴ نیز نشان می‌دهد که فرض برابری میانگین رتبه‌های فرضیه‌های اول تا ششم در سطح خطای ۰/۰۵ رد می‌شود؛ زیرا احتمال معناداری آن صفر است که از ۰/۰۵ کمتر است.

همان‌گونه که نمودار خطی مندرج در شکل شماره ۱ نشان می‌دهد، رویکرد منفعت‌گرایی (رویکرد اول) نسبت به تمامی رویکردها در رتبه نخست و رویکرد عملگرایی (رویکرد ششم) در پایین‌ترین رتبه از نظر میانگین رتبه‌های آنها قرار دارد. سایر

رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی نیز بین این دو طیف قرار دارد به گونه‌ای که وظیفه‌شناسی در رتبه دوم، مذهبی در رتبه سوم، تفسیری در رتبه چهارم و غیراخلاقی در رتبه پنجم قرار دارد. جدول شماره ۳، آماره‌های توصیفی فرضیه‌های اول تا ششم را نشان می‌دهد.

جدول ۴: آماره آزمون و مقدار

آماره آزمون	مقدار
آماره آزمون خی دو	۱۴۰/۳۱۵
درجه آزادی	۵
احتمال معناداری	۰/۰۰۰

جدول ۳: آماره‌های توصیفی فرضیه‌های اول تا ششم

متغیرها	میانگین	تعداد	انحراف معیار
فرضیه اول	۳/۵۶۳۵	۶۳	۰/۷۰۱۳۴
فرضیه دوم	۳/۰۹۹۲	۶۳	۰/۷۴۶۶۹
فرضیه سوم	۲/۴۸۸۱	۶۳	۰/۷۹۲۳۹
فرضیه چهارم	۳/۴۴۴۴	۶۳	۰/۹۱۵۲
فرضیه پنجم	۳/۴۵۲۴	۶۳	۰/۵۸
فرضیه ششم	۲/۰۷۵۴	۶۳	۰/۶۰۳۴۸

شکل ۱: نمودار اولویت‌بندی رویکردها بر حسب میانگین رتبه‌های آنها



بررسی تأثیر متغیرهای مستقل پژوهش، شامل جنسیت، سطح تحصیلات، تجربه کاری در حرفه حسابداری، سن، اندازه شرکت و میزان رویارویی با مسائل اخلاقی در محیط کار، بر متغیر وابسته پژوهش، یعنی رویکردهای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی، هدف فرضیه‌های هفتم تا دوازدهم پژوهش بوده است. همان‌گونه که جدولهای شماره ۵ تا ۱۶، نتایج آزمون آماری این دسته از فرضیه‌ها نشان می‌دهد، غیر از تأثیر متغیر سن بر فرضیه چهارم رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی مذهبی، سایر عوامل مفروض که انتظار می‌رفت رویکردهای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی را تحت تأثیر قرار دهد، اثر معناداری نداشت.

جدول شماره ۵: نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه‌های اول، دوم و پنجم

فرضیه (رویکرد)	جنسیت	تعداد	میانگین رتبه‌ها	مقدار t	P-Value	نتیجه
۱ (منفعت‌گرایی)	مرد	۵۷	۳/۶۰۵۳	۱/۴۷۱	۰/۱۴۷	تأیید H_0
	زن	۶	۳/۱۶۶۷			
۲ (تفسیری)	مرد	۵۷	۳/۱۰۵۳	۰/۱۹۷	۰/۸۴۵	تأیید H_0
	زن	۶	۳/۰۴۱۷			
۵ (وظیفه‌شناسی)	مرد	۵۷	۳/۴۴۷۴	-۰/۲۱۰	۰/۸۳۵	تأیید H_0
	زن	۶	۳/۵			

جدول شماره ۶: نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم

فرضیه (رویکرد)	جنسیت	تعداد	میانگین رتبه‌ها	مقدار Z	P-Value	نتیجه
۳ (غیر اخلاقی)	مرد	۵۷	۳۲/۱۵	-۰/۲۰۱	۰/۸۴۱	تأیید H_0
	زن	۶	۳۰/۵۸			
۴ (مذهبی)	مرد	۵۷	۳۱/۶۶	-۰/۴۵۹	۰/۶۴۶	تأیید H_0
	زن	۶	۳۵/۲۵			
۶ (عمل‌گرایی)	مرد	۵۷	۳۱/۵	-۰/۶۷۸	۰/۴۹۸	تأیید H_0
	زن	۶	۳۶/۷۵			

جدول ۸: نتایج آزمون رابطه بین سطح تحصیلات و فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم پژوهش

نتیجه	p-value	کروسکال والیس	فرضیه (رویکرد)
H ₀ تأیید	۰/۴۰۷	۱/۸	۳ (غیر اخلاقی)
H ₀ تأیید	۰/۷۲۹	۰/۶۳۱	۴ (مذهبی)
H ₀ تأیید	۰/۵۵۰	۱/۱۹۵	۶ (عمل‌گرایی)

جدول ۷: نتایج آزمون رابطه بین سطح تحصیلات و فرضیه‌های اول، دوم و پنجم

نتیجه	p-value	f مقدار	فرضیه (رویکرد)
H ₀ تأیید	۰/۹۱۸	۰/۰۸۵	۱ (منفعت‌گرایی)
H ₀ تأیید	۰/۵۴۷	۰/۶۱۰	۲ (تفسیری)
H ₀ تأیید	۰/۲۰۵	۱/۶۲۵	۵ (وظیفه‌شناسی)

جدول ۱۰: نتایج آزمون رابطه بین تجربه کاری و فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم

نتیجه	p-value	کروسکال والیس	فرضیه (رویکرد)
H ₀ تأیید	۰/۳۶۱	۵/۴۷۵	۳ (غیر اخلاقی)
H ₀ تأیید	۰/۲۲۶	۶/۹۲۹	۴ (مذهبی)
H ₀ تأیید	۰/۴۹۱	۴/۴۱۹	۶ (عمل‌گرایی)

جدول ۹: نتایج آزمون رابطه بین تجربه کاری و فرضیه‌های اول، دوم و پنجم پژوهش

نتیجه	p-value	f مقدار	فرضیه (رویکرد)
H ₀ تأیید	/۱۱۸	۱/۸۴۶	۱ (منفعت‌گرایی)
H ₀ تأیید	۰/۵۷۲	۰/۷۷۵	۲ (تفسیری)
H ₀ تأیید	۰/۱۹۶	۱/۵۲۶	۵ (وظیفه‌شناسی)

جدول ۱۲: نتایج آزمون رابطه بین اندازه شرکت و فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم پژوهش

نتیجه	p-value	کروسکال والیس	فرضیه (رویکرد)
H ₀ تأیید	۰/۱۵۷	۶/۶۲۲	۳ (غیر اخلاقی)
H ₀ تأیید	۰/۷۰۸	۲/۱۵۰	۴ (مذهبی)
H ₀ تأیید	۰/۲۱۳	۵/۸۲۵	۶ (عمل‌گرایی)

جدول ۱۱: نتایج آزمون رابطه بین اندازه شرکت و فرضیه‌های اول، دوم و پنجم پژوهش

نتیجه	p-value	f مقدار	فرضیه (رویکرد)
H ₀ تأیید	۰/۴۹۵	۰/۸۵۸	۱ (منفعت‌گرایی)
H ₀ تأیید	۰/۵۱۸	۰/۷۲۲	۲ (تفسیری)
H ₀ تأیید	۰/۷۲۶	۰/۵۱۴	۵ (وظیفه‌شناسی)

جدول ۱۴: نتایج آزمون رابطه بین میزان مواجهه با مسائل اخلاقی در محیط کار و فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم

نتیجه	p-value	کروسکال والیس	فرضیه (رویکرد)
تأیید H_0	۰/۱۴۳	۶/۸۶۵	۳ (غیر اخلاقی)
تأیید H_0	۰/۲۹۳	۴/۹۴۱	۴ (مذهبی)
تأیید H_0	۰/۲۷۰	۵/۱۷۵	۶ (عمل‌گرایی)

جدول ۱۳: نتایج آزمون رابطه بین میزان مواجهه با مسائل اخلاقی در محیط کار و فرضیه‌های اول، دوم و پنجم

نتیجه	p-value	f مقدار	فرضیه (رویکرد)
تأیید H_0	۰/۹۲۵	۰/۲۲۲	۱ (منفعت-گرایی)
تأیید H_0	۰/۱۵۹	۱/۷۱۶	۲ (تفسیری)
تأیید H_0	۰/۱۳۶	۱/۸۲۹	۵ (وظیفه-شناسی)

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش با هدف بررسی رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی به عنوان استانداردهایی برای برخورد با موقعیتهای مختلف اخلاقی، طرح‌ریزی شد. بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی، مذهبی و وظیفه‌شناسی معتقد هستند، اما رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری، غیر اخلاقی و عمل‌گرایی نیستند. افزون بر این، از نظر آنها، قوی‌ترین رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی و ضعیف‌ترین آن، عمل‌گرایی است. در بررسی روابط مفروض بین متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش، مشخص شد که بجز تأثیر متغیر سن بر رویکرد مذهبی، سایر روابط مفروض معنادار نبود. مقایسه نتایج آزمون فرضیه‌های هفتم تا دوازدهم با نتایج پژوهشهای پیشین، حاکی از نبود یکنواختی در نتیجه‌گیری از فرضیه‌هایی است که به بررسی ارتباط بین متغیرهای فردی، محیطی و موقعیتی با استانداردهای اخلاقی افراد می‌پردازد و بنابراین نمی‌توان به جمع‌بندی واحدی رسید.

به طور کلی، یافته‌های آزمون فرضیه‌های پژوهش، ضرورت توجه بیش از پیش به ارتقای ارزشهای اخلاقی توسط نهادهای مسئول در حرفه حسابداری را نشان می‌دهد.

چنانچه پیشتر آمد از نظر مدیران مالی، رویکرد منفعت‌گرایی در تصمیم‌گیری اخلاقی اولویت اول را دارد. با توجه به انتقادهای زیادی که بر این رویکرد وارد است و نیز، همان‌گونه نتایج نشان داد، رویکرد وظیفه‌شناسی در اولویت دوم تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی قرار دارد، نقش نهادهای قانونگذار و ناظر از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار به منظور ارتقای هر چه بیشتر ارزشهای اخلاقی بین جامعه حرفه‌ای کشور و بویژه ایجاد زمینه اجرای دقیقتر آیین رفتار حرفه‌ای از طریق ارزش‌گذاری و توجه بیش از پیش به آیین رفتار حرفه‌ای به منظور تغییر این رویکردها و هم‌چنین ایجاد انگیزه افشای هر چه بیشتر اطلاعات به وسیله شرکتها، بیشتر احساس می‌شود.

از دیگر یافته‌های این پژوهش عدم اعتقاد مدیران مالی شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری است. با عنایت به اهمیتی که این رویکرد در کارهای حرفه‌ای دارد، این یافته پژوهش نیز، توجه بیش از پیش به نقش سازمان بورس اوراق بهادار تهران به منظور تدارک ساز و کارهایی با هدف ایجاد انگیزه برای افشای هر چه بیشتر اطلاعات توسط شرکتها را نشان می‌دهد. سرانجام، این پژوهش بین حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، آزمون الگوهای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و بررسی تأثیر متغیرهای فردی، محیطی و موقعیتی را برای پژوهشهای آینده پیشنهاد می‌کند.

یادداشتها

1-Hendriksen	2. Van Breda	3- Keller <i>et al.</i>
4- Everett	5- Joseph	6- Wood
7-Kocet	8- Pitt	9-Plato
10-Low	11- Korten	12- Jones
13- Francis	14- Flanagan	15- Clarke
16-Utitarianism	17-Dellaportas	18- Davenport
19- Barnett	20- Valentine	21- Agarwal
22- Malloy	23- Pragmatism	24- Egoism
25- Nowell-Smith	26- Baier	27- Gauthier
28- Religious	29- Deontological	30-Hermeneutical
31-Account	32- Schweiker	33-Moral identity
34- Karcher	35- Marcella	36-Singhapakdi
37- Davidson	38-Shawver <i>et al.</i>	39-Watson
40- Kruskal – Wallis	41- Mann - Whitney	

منابع و مأخذ

- رجیبی، روح الله (۱۳۸۳). *حرفه‌ای‌گری و حرفه حسابداری*. در مجموعه مقالات اولین همایش حسابداری در ایران، تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- صیادی تورانلو، حسین، جمالی، رضا و حبیب الله میرغفوری (۱۳۸۶). *بررسی رابطه اعتقاد به آموزه‌های مذهبی اسلام و هوش هیجانی دانشجویان*. اندیشه نوین دینی. سال سوم. شماره یازدهم، ۱۷۲-۱۴۵.
- لاریجانی، صادق (مترجم) (۱۳۶۲). *فلسفه اخلاق در قرن حاضر*. تهران: مرکز انتشارات علمی و فرهنگی.
- مجتبوی، سید جلال‌الدین (مترجم) (۱۳۸۵). *کلیات فلسفه*. چ دوم. تهران: مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران.
- مدرس، احمد و افسانه رفیعی (۱۳۸۷). *بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌رسان و ضمانت اجرایی آن در ایران*. دانش حسابداری. شماره ۲۵ و ۲۶، ۲۰-۴.
- مصباح یزدی، محمد تقی (۱۳۸۱). *فلسفه اخلاق*. تهران: انتشارات اطلاعات.
- مغنیه، محمدجواد (۱۳۶۱). *فلسفه اخلاق در اسلام*. تهران: انتشارات بدر.
- منصوری، فردین (۱۳۸۳). *اصول لازم برای تبیین نظام اخلاقی در حرفه حسابداری مستقل*. در مجموعه مقالات اولین همایش حسابداری در ایران. چاپ اول. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی (۱۳۸۲). *تنوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حساب‌رسان مستقل*. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*. شماره ۳۲، ۶۱-۴۳.

- نصری، عبدالله (۱۳۷۳)، *خدا در اندیشه بشر*، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- نیکخواه‌آزاد، علی (مترجم) (۱۳۷۹)، *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی*. چ دوم. تهران: سازمان حسابرسی.
- یوسفیان، حسن (۱۳۸۵)، *نیاز به دین، چ چهارم*. تهران: انتشارات کانون اندیشه جوان.
- Agarwal, J. and Malloy, D. C. (2000). The Role of Existentialism in Ethical Business Decision-making. *Business Ethics: A European Review*. Vol. 9, No. 3, 143-154.
- Barnett, T. and Valentine, S. (2004). Issue Contingencies and Marketers' Recognition of Ethical Issues, Ethical Judgements and Behavioral Intentions. *Journal of Business Research*. Vol. 57, 338-346.
- Davidson, R. A., Douglas P. C. and shwartz, B. N. (2000). Differences in Ethical Judgements Between Male and Female Accountants. *Working Paper*. 1-24.
- Dellaportas, S. and Davenport, L. (2008). Reflections on the Public Interest in Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, 1080-1098.
- Everett, J., Green, D. and Neu, D. (2005). Independence, Objectivity and the Canadian CA Profession. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 16, 415-440.
- Flanagan, J. and Clarke, K. (2007). Beyond a Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants. *Abacus*. Vol. 43, No. 4, 488-518.
- Francis, J. R. (1990). After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 3, No. 3, 5-17.
- Hendrikson, E. S. and Vanbreda M. F. (1992). *Accounting Theory*. 5th, New York: IRWIN.
- Jones, A. (1998). The Next War: Over the Fate of the Earth. *National Catholic Reporter*. Vol. 35, No. 7, 20.
- Joseph, P. J. (2007). Good Governance and the IRS. *Taxation of Exempts*. Vol. 19, No. 2, 9-14.
- Karcher, J. N. (1992). Auditors' Ability to Discern the Presence of Ethical Problems. Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Degree of Doctor of Philosophy. *The Florida State University*.
- Keller, A. C., Smith, K. T. and Smith, L. M. (2007). Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-making of U.S. Accountants?. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 18, 299-314.
- Kocet, M. M. (2006). Ethical Challenges in a Complex World: Highlights of the 2005 ACA Code of Ethics. *Journal of Counseling & Development*. Vol. 84, 228-234.
- Korten, D. C. (1998). Do Corporations Rule the World? And Does It Matter?. *Organization & Environment*. Vol. 11, No. 4, 389-398.
- Low, M., Davey, H. and Hooper, K. (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, 222-254.
- Marcella, A. J. (1995). Ethics and Auditor Judgment. Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Degree of Doctor of Philosophy. *Walden University*.
- Shawver, T. J., Bancroft, P. C. and Sennetti, J. T. (2003). Gender Differences in Ethical Orientation and Evaluation by IPO Accountants. *Working Paper*. 1-34.
- Singhapakdi, A. (1999). Perceived Importance of Ethics and Ethical Decisions in Marketing. *Journal of Business Research*. Vol. 45, 89-99.

- Watson, G. W., Berkley, R. A. and Papamarcos, S. D. (2009). Ambiguous Allure: The Value-Pragmatics Model of Ethical Decision Making. *Business and Society Review*. Vol. 114, No. 1, 1-29.
- Wood, G. (2005). The Relevance to International Mergers of the Ethical Perspectives of Participants. *Corporate Governance*. Vol. 5, No. 5, 39-50.

