

سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری

دکتر حسین جباری^۱، حلیمه رحمانی^{۲*}

۱. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کاشان

۲. گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس

چکیده

زمینه: در این مقاله ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی تعریف شده است. با استفاده از این ابزار می‌توان حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی را اندازه‌گیری نمود. حساسیت اخلاقی به‌عنوان توانایی تصمیم‌گیرنده برای شناخت مسائل اخلاقی موجود، برای تفسیر موقعیت و برای درک اینکه چگونه عملکرد پیشنهاد شده می‌تواند بر دیگران اثر گذارد معرفی شده است. جهت‌گیری اخلاقی به‌عنوان استنباط در مورد مکتبهای اخلاقی که برای تشریح ابعاد اخلاقی مناسبتر به نظر می‌رسند معرفی شده است. نیت اخلاقی به‌عنوان درجه‌ای از تعهدات مبتنی بر عملکرد اخلاقی معرفی شده است. در این مقاله، ابتدا مفاهیم اخلاق به‌طور کلی و اخلاق حسابداری به‌طور خاص مطرح و سپس ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی معرفی شده است. **روش کار:** در انجام این تحقیق از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. برای این منظور متون و مقالات متعددی مطالعه و خلاصه‌ای از آنها ارائه شده است.

یافته‌ها: مطالعات و کارهای پیشماری با استفاده از این ابزار در زمینه ابعاد مختلف اخلاق و اندازه‌گیری آنها صورت گرفته که این امر نشان از اهمیت مباحث اخلاقی و ابزارهای اندازه‌گیری آنها دارد.

نتیجه‌گیری: با توجه به نتایج حاصل از بررسی تحقیقات پیشین پیشنهاد می‌شود برای تقویت ابعاد اخلاقی مختلف دانشجویان حسابداری آنها را از طریق آموزش با مباحث اخلاقی آشنا تر نمود. لذا جهت افزایش حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان لازم است بر آموزش مداوم و مستمر اخلاق حرفه‌ای تأکید گردد.

کلید واژه‌ها: اخلاق، جهت‌گیری اخلاقی، حساسیت اخلاقی، مقیاس اخلاقی چند بعدی، نیت اخلاقی.

سر آغاز

ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران منافع سهامداران زیرپا گذاشته شود، از حیث اینکه اطلاعات حسابداری ورودی بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیریهی اقتصادی محسوب می‌شود نیز نقش حسابداری بسیار حائز اهمیت است (۲). از طرفی هم با توجه به کم‌رنگ شدن نظامهای سنتی اخلاقی در جوامع و رشد پرشتاب علم و فناوری، توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود (۳). در این نوشتار ابتدا مفاهیم اولیه‌ای از اخلاق و اخلاق

وضعیت فعلی حرفه حسابداری نشان از رسواییهای مالی عظیمی چون انرون، وردکام، آرتور اندرسن، تیکو، پروکامپ، اینفودیسک، تنتکس، ریباز و غیره دارد. با مشاهده هریک از این رسواییها این سوال به ذهن می‌آید که چرا و چگونه چنین رسواییهایی به بار آمده است. جواب این است: عدم رعایت اخلاق. این گونه رسواییها حاکی از آن است که رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشد (۱) چرا که علاوه بر اینکه

* نویسنده مسؤول: صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹، نشانی الکترونیکی: halimeh.rahmani@gmail.com

حسابداری مطرح می‌شود و سپس ابزاری که برای اندازه‌گیری حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی (هم به طور کلی و هم به طور خاص در حسابداری) کاربرد دارد، معرفی می‌شود. این ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری (AMES)^۱ می‌باشد. سپس خلاصه‌ای از تحقیقات متعددی که با استفاده از این ابزار انجام شده است، ارائه می‌شود. در انتها هم نتیجه‌گیری کلی از مباحث، ارائه و بر اساس آن پیشنهادهایی ارائه خواهد گردید.

به منظور انجام تحقیق حاضر از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. مطالعات و متون و مقالات بیشماری با استفاده از ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری در زمینه ابعاد مختلف اخلاق و اندازه‌گیری آنها صورت گرفته که در این تحقیق سعی شده است با مطالعه آنها در حد توان، این ابزار، نحوه استفاده از آن، ساختار آن و کاربرد آن در حسابداری معرفی شود. بنابراین، ابتدا مطالعاتی کلی صورت گرفته و سپس خلاصه‌ای از آنها ارائه شده است.

کلمه «اتیک» از ریشه یونانی «اتوس» می‌باشد که مفهوم آن خصایص و رفتار افراد است (۴). با این حال، تعاریف مختلفی از اخلاق ارائه شده است. برای نمونه، اخلاق به‌عنوان مطالعه فلسفی رفتار انسان تعریف شده است، بنابراین اخلاق به بررسی و شناخت اصول اخلاقی می‌پردازد (۵). از جنبه‌ای دیگر رفتار اخلاقی عبارت از اصولی است که دلایل منطقی معمول در جهت تشویق افراد برای انجام عملی را ایجاد می‌کند (۶). برخی دیگر از محققان اخلاق را به‌عنوان فرایند به‌کار رفته در تعیین آنچه که حقیقت است تعریف کرده‌اند (۷). رفتار اخلاقی به بررسی عملکرد افراد تأکید دارد. به‌طور خلاصه، اخلاق به‌عنوان مجموعه‌ای از اصول اجتماعی است که راههای درست و نادرست را تعیین می‌کند و منجر به این می‌شود که یک فرد به صورت عمدی و غیرعمدی از طریق روشهای صحیح یا ناصحیح بر دیگران اثر گذارد (۸).

اخلاق حرفه‌ای:

حسابداران حرفه‌ای معمولاً با موقعیتهای مختلفی روبرو می‌شوند که به قضاوت‌های اخلاقی با اهمیتی نیاز دارد. حسابداران با

فرصتهای کاری زیادی مواجه می‌شوند که اگر در آن فرصتها رفتار غیراخلاقی داشته باشند می‌توانند منافع شخصی بسیار زیادی کسب کنند (۹). هر رفتار غیراخلاقی در حسابداری منجر به زیان در نظامهای اقتصادی می‌شود. بنابراین گروههای مختلفی سعی می‌کنند برنامه‌ای از اخلاق حسابداری برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای هنگامی که آنها با قضاوت اخلاقی روبرو می‌شوند، طراحی کنند (۹-۱۱). همانطور که حسابداران حرفه‌ای می‌توانند کار خود را در چندین حوزه مختلف انجام دهند، تحقیقات نشان می‌دهد که حوزه مطالعات در دامنه اخلاق حسابداری از حسابرسی مستقل شروع و به اصول اخلاقی در بازارهای سرمایه ختم می‌شود. ویژگیهای اخلاق حسابداری به‌شرح زیر است (۱۰):

- ۱) صداقت و قابلیت اعتماد ایجاد می‌کند؛
- ۲) در مورد نژاد، مذهب، جنسیت، سن و ملیت، اصل و نسب و عقب ماندگی، حساس (ظریف) نیست؛
- ۳) وظایف حرفه‌ای را در انطباق با مقررات شرکت و معیارهای اخلاقی هدایت می‌کند؛
- ۴) وظایف حرفه‌ای را در انطباق با قوانین هدایت می‌کند؛
- ۵) از اطلاعات محرمانه (پنهانی) محافظت می‌کند؛
- ۶) برای منافع عموم احترام قائل می‌شود؛
- ۷) محدودیتهای حرفه‌ای و محدودیت در قضاوت‌های انجام شده را شناسایی می‌کند؛
- ۸) برای حرفه اعتبار ایجاد می‌کند؛
- ۹) تضاد منافع را از بین می‌برد؛
- ۱۰) برای سازمان تعهد و وفاداری ایجاد می‌کند؛
- ۱۱) در مورد اجرای قراردادهایی که مستند و به تصویب رسیده‌اند اطمینان ایجاد می‌کند؛
- ۱۲) از فعالیتهایی که مخالف منافع عمومی می‌باشد اجتناب می‌دهد؛
- ۱۳) مانع گرفتن رشوه از مشتری یا صاحب‌کار می‌شود؛
- ۱۴) استفاده از اموال و ملزومات شرکت را برای مقاصد شخصی جایز نمی‌داند؛

۱۵) از دادن هدایایی که می‌تواند منافع سازمانی داشته باشد خودداری می‌کند.

محققان دیگری دو تعریف از اخلاق حسابداری ارائه داده‌اند: یک تعریف محدود و یک تعریف گسترده. تعریف محدود آنها بر این دلالت دارد که اخلاق حسابداری متضمن روشی است که به‌وسیله آیین رفتار حرفه‌ای تشریح شده و تعریف گسترده اخلاق حسابداری فراتر از آیین رفتار حرفه‌ای بوده و صرفاً به باید‌ها و نبایدهای خاصی اشاره نمی‌کند، بلکه دامنه گسترده‌ای از تصمیم‌گیریهایی اخلاقی و تصمیم‌گیریهایی مربوط به انتخاب روشها و سیاست‌گذارها را در حسابداری شامل می‌شود (۱۲).

از اجزای اخلاق، طبقه‌بندیهای مختلفی صورت گرفته است. برای نمونه، اخلاق به فلسفه فایده‌گرایی، فلسفه خودمحوری، فلسفه مطلق‌گرایی، فلسفه عدالت، و فلسفه نسبی‌گرایی طبقه‌بندی شده است (۱۳). هر یک از این اجزا به طور خلاصه به این شرح‌اند:

فلسفه فایده‌گرایی^۲: فایده‌گرایی به پیامد و نتایج کارها توجه می‌کند. طبق این نظریه، عملی مناسب محسوب می‌شود که نتیجه آن عمل برای اکثریت مردم بیشترین نفع را در برداشته باشد. این نظریه افراد را ترغیب می‌کند که عملکرد دیگران را بر اساس نتایج آن مورد قضاوت قرار دهند (۱۴). منافع عمومی که به خدمت در جهت منافع همگان تأکید دارد وابسته به فلسفه فایده‌گرایی است که نه تنها منافع فرد بلکه منافع عموم افراد را نیز در نظر می‌گیرد (۱۵).

فلسفه خودمحوری^۳: فلسفه خودمحوری نیز مانند فایده‌گرایی بر نتایج یک عمل تمرکز می‌کند، اما برخلاف فلسفه فایده‌گرایی، فلسفه خودمحوری منافع بلندمدت فرد بر جامعه را مقدم می‌شمارد. این فلسفه، شخص را به انجام اعمالی ترغیب می‌کند که منافع فردی وی را در پی داشته باشد.

فلسفه مطلق‌گرایی: این فلسفه به اصول عمومی درست و نادرست توجه دارد. طبق این فلسفه اخلاقی، کارها جدا از نتایجشان مورد قضاوت قرار می‌گیرند. بر اساس این فلسفه، نتایج اهمیت ندارند بلکه انگیزه و شخصیت انجام دهنده عمل اهمیت دارد.

مسئولیت حرفه‌ای که بر تعهد در قضاوت‌های اخلاقی در همه فعالیت‌های حسابداری تأکید دارد، مبتنی بر مفهوم مطلق‌گرایی اخلاقی است که تأکید بر انجام وظایف و عملکردهای اخلاقی دارد (۱۶).

فلسفه عدالت^۴: مفهوم عدالت بیان می‌کند افراد باید ویژگیهای بسیار خوبی دارا باشند (۱۷). عدالت به برابری برای همه افراد اشاره می‌کند. عدالت به‌عنوان معیار خوب اخلاقی در نظر گرفته می‌شود (۱۸). فردی که سعی می‌کند در رفتار اخلاقی خود عدالت را رعایت کند، سعی می‌کند همه معیارهایی را که منصفانه به نظر می‌رسند رعایت کند.

فلسفه نسبی‌گرایی^۵: نسبی‌گرایان معتقدند که تعیین درستی یا نادرستی عملکرد افراد به فرهنگ افراد آن کشور برمی‌گردد و نمی‌توان به صورت کلی درست یا نادرست بودن عملکرد افراد را تعیین نمود. در نتیجه ممکن است عملکرد افراد در یک جامعه «اخلاقی» و در جامعه‌ای دیگر «غیراخلاقی» محسوب شود.

آیین رفتار حرفه‌ای

آیین رفتار حرفه‌ای ابزاری است برای اطمینان از اینکه اعضای حرفه با اصول و قوانین اخلاقی آشنا بوده و معیارهای حرفه‌ای را رعایت می‌کنند (۷). در نتیجه آیین رفتار حرفه‌ای در تعیین مسئولیتهای اجتماعی و حرفه‌ای افراد نقش مهمی ایفا می‌کند. آیین رفتار حرفه‌ای، راهنمای حسابداران است و به‌عنوان سرمشق رفتار صحیح در حرفه تلقی می‌شود (۹). چندین انجمن حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای را برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای تدوین کرده‌اند (۶). لذا، آیین رفتار حرفه‌ای در اکثر برنامه‌های درسی اخلاق حسابداری آموزش داده می‌شود (۱۹) و (۲۰).

انجمنهای مختلف حرفه‌ای حسابداری، آیین رفتار حرفه‌ای وضع نموده‌اند که به‌عنوان راهنمای اعضای این انجمنها محسوب می‌شود. در ایران نیز جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی برای راهنمایی حسابداران و حساب‌برسان، آیین رفتار حرفه‌ای تدوین نموده‌اند. در سطح بین‌الملل نیز آیین رفتار

چگونه عملکرد پیشنهاد داده شده می‌تواند بر دیگران اثر گذارد معرفی شده است (۸).

حرفه‌ای توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۶ تدوین شده است.

آیین رفتار حرفه‌ای در ایران

احکام آیین رفتار حرفه‌ای در ایران در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای به یک میزان معتبر است، مگر در مواردی که خلاف آن تصریح شده باشد. از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت است از:

۱- دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای؛

۲- اجرای عملیات در بهترین سطح ممکن؛

۳- تأمین منافع عمومی جامعه.

تحقق این اهداف مستلزم تأمین اعتبار، حرفه‌ای بودن، کیفیت خدمات، و اطمینان است. علاوه بر این، آیین رفتار حرفه‌ای در ایران شامل اصول و احکامی است که لازمه دستیابی به اهداف می‌باشد.

ابعاد مختلف اخلاق در حسابداری

اخلاق در حالت‌های متعددی توصیف شده است، در بعضی از تحقیقات اخلاق دارای سه بعد حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی فرض شده است (۲۱-۲۵) و بعضی از محققان آن را شامل حساسیت اخلاقی و توسعه اخلاقی می‌دانند (۲۶-۲۸). با توجه به تحقیقات متعددی که انجام شده به‌طور کلی اخلاق دارای چهار بعد توسعه اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی است که در این مقاله به بررسی مفاهیم حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی، بیان الگوی چهار بخشی رست از عملکرد اخلاقی و معرفی مقیاس اخلاقی چند بعدی پرداخته می‌شود.

حساسیت اخلاقی^۷ (آگاهی اخلاقی)

حساسیت اخلاقی به‌عنوان توانایی تصمیم‌گیرنده برای شناخت مسائل اخلاقی موجود، برای تفسیر موقعیت، و برای درک اینکه

جهت‌گیری اخلاقی^۸

جهت‌گیری اخلاقی به‌عنوان استنباط در مورد مکتب‌های اخلاقی که برای تشریح ابعاد اخلاقی مناسبتر به‌نظر می‌رسند معرفی شده است (۸).

نیت اخلاقی^۹

نیت اخلاقی به‌عنوان درجه‌ای از تعهدات مبتنی بر عملکرد اخلاقی معرفی شده است. نیت اخلاقی شامل تعهد در مورد عملکرد، ارزیابی ارزش‌های اخلاقی با سایر ارزش‌ها و مسؤلیت‌پذیری فرد برای پیامدهای اخلاقی است (۸). به منظور ارزیابی سه بعد حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی از مقیاس اخلاقی چند بعدی^{۱۰} استفاده می‌شود.

مقیاس اخلاقی چند بعدی

مقیاس اخلاقی چند بعدی به‌وسیله ری‌دنبج و روبین (۲۹) تبیین شد. با استفاده از مقیاس اخلاقی چند بعدی می‌توان حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی را اندازه‌گیری نمود (۱۸). مقیاس اخلاقی چند بعدی از چند موضوع تشکیل شده که از پاسخ دهندگان درخواست می‌شود اخلاقی یا غیراخلاقی بودن عمل انجام شده در هر موضوع را مشخص کنند. پنج فلسفه اخلاقی، عدالت، نسبی‌گرایی، خودمحوری، فایده‌گرایی، و مطلق‌گرایی در ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی به‌کار گرفته شده است (۲۹ و ۳۰). بر مبنای این پنج فلسفه اخلاقی، مقیاس اخلاقی چند بعدی شامل چندین مورد است که این پنج فلسفه اخلاقی را اندازه‌گیری می‌کند. چندین نسخه از مقیاس اندازه‌گیری چند بعدی وجود دارد. در ابتدا ۳۰ مورد را در اندازه‌گیری ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی برای تحقیقات اخلاقی بازاریابی پیشنهاد شده است (۳۰). بعد از آن آنها ابزار

ساده تری که شامل ۸ مورد بود پیشنهاد کردند (۲۹). از آن به بعد، برای انطباق بیشتر مقیاس اخلاقی چند بعدی در تحقیقات اخلاقی حسابداری، پژوهشگران مقیاس اخلاقی چند بعدی سنتی را به مقیاس اخلاقی چند بعدی با ۱۲ مورد همراه با موضوعهای خاص حسابداری برای آزمون حساسیت اخلاقی، جهت‌گیری اخلاقی و نیت اخلاقی حسابداران در مورد عملکردهایی که مطرح شده بود گسترش دادند (۳۱).

مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری

پژوهشگران، ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری را که شامل ۸ موضوع بود، تدوین نمودند. این موضوعها شامل اخراج، شروع به تولید محصول جدید، رشوه دادن به فرد بیگانه، کپی نرم افزار، ساعات حمل محصول، دوستی با سرپرست اعتبارات بانک، رشوه به افراد و مطالبات مشکوک الوصول می‌باشد. این موضوعها محدوده وسیعی از رفتارهای تجاری را که هر حسابدار حرفه‌ای ممکن است با آن روبرو شود در بر می‌گیرند (۳۱ و ۳۲).

در عمل، اکثر تحقیقات انجام شده در مورد اخلاق حسابداری فقط ۳ موضوع را در ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی به کار گرفته‌اند (۲۹ و ۳۰ و ۳۳-۳۶). در این حالت، موضوعهای رشوه به فرد بیگانه، دوستی با سرپرست قسمت اعتبارات بانک و مطالبات مشکوک الوصول به عنوان سه موضوع اصلی مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری انتخاب می‌شوند. سنتی و همکاران (۳۷) نیز این سه موضوع را به عنوان موضوعهایی که مربوط به حسابداری عمومی می‌باشند، انتخاب نمودند.

در هر یک از این موضوعها ۱۵ سوال وجود دارد که بر مبنای مقیاس هفت طیفی لیکرت از پاسخ دهنده می‌خواهد یک طیف را انتخاب نماید. ۱۲ سوال اول برای اندازه‌گیری حساسیت اخلاقی پاسخ دهندگان به کار برده می‌شوند که طیف اول دلالت دارد بر اینکه اقدام انجام شده عمل غیراخلاقی محسوب می‌شود و طیف هفتم بر این دلالت دارد که اقدام انجام شده اخلاقی می‌باشد. بنابراین، امتیازات بالاتر نشان دهنده درجه بالاتری از حساسیت اخلاقی می‌باشد. در بین این ۱۲ سوال، ۳ سوال اول مربوط به عدالت، ۳ سوال مربوط به نسبی‌گرایی، ۲ سوال مربوط

به مطلق‌گرایی، ۲ سوال برای خودمحوری، و ۲ سوال برای فایده‌گرایی می‌باشد. با توجه به محاسبه جمع امتیاز هر فرد در هر سطح اخلاقی (عدالت، نسبی‌گرایی و ...) امتیاز فرد از حساسیت اخلاقی محاسبه می‌شود.

نیت اخلاقی افراد به وسیله سوالات ۱۳ و ۱۴ از مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری اندازه‌گیری می‌شود (۳۲ و ۳۸). سوال ۱۳ از پاسخ‌دهندگان می‌پرسد که عکس‌العمل شما در مقابل آن اقدام به چه صورت است: «احتمال اینکه من این اقدام را انجام دهم، بالا/پایین است.» سوال ۱۴ از پاسخ‌دهندگان سوال می‌کند که عکس‌العمل همسالان شما در مقابل چنین اقدامی به چه صورت خواهد بود: «احتمال اینکه همسالان من چنین اقدامی را انجام دهند، بالا/پایین است.»

بنابراین نیت اخلاقی پاسخ دهندگان از سوالات ۱۳ و ۱۴ استنتاج می‌شود (۳۷). امتیاز بالاتر در این دو سوال (نزدیک به ۷) نشان دهنده این است که عملکرد اخلاقی پاسخ دهندگان بالا می‌باشد.

سوال ۱۵ از موضوعهای مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری اندازه‌گیری جامعی از ارزیابی اخلاقی است («اقدام توصیف شده بالا، اخلاقی/غیراخلاقی است») که به عنوان یک متغیر وابسته برای محاسبه جهت‌گیری اخلاقی پاسخ دهندگان مورد استفاده قرار می‌گیرد (۳۸). دانشجویانی که طیفهای نزدیک به هفت و یا خود طیف هفت را به عنوان پاسخ صحیح انتخاب کنند، اخلاقی تر هستند. جهت‌گیری اخلاقی برای هر دو گروه از دانشجویان به وسیله روش رگرسیون اندازه‌گیری می‌شود. ضریب هر مکتب اخلاقی در معادله رگرسیون، جهت‌گیری اخلاقی است که اندازه‌گیری شده است (۳۲ و ۳۸).

پیشینه تحقیقات انجام شده

نتیجه تحقیقات انجام شده در ایران و خارج از کشور به طور خلاصه در زیر ارائه شده است:

نتایج حاصل از یک پایان‌نامه دکترای با عنوان استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای (تحقیق تطبیقی بین فرهنگی) حاکی از این بوده است که متغیر جنسیت بر ابعاد اخلاقی تاثیرگذار است. طبق این نتایج با توجه

ممکن است حساسیت اخلاقی و نیت اخلاقی متفاوتی از خود بروز دهند (۴۱-۴۵).

در تحقیق دیگری رابطه بین نیت اخلاقی و توسعه اخلاقی دانشجویان مورد آزمون واقع گردیده و نتیجه این بوده است که دانشجویانی که در سطوح بالا و پایین توسعه اخلاقی قرار دارند نسبت به دانشجویانی که در سطوح میانی توسعه اخلاقی قرار دارند بیشتر در معرض رفتار غیراخلاقی هستند (۴۶ و ۴۷).

در تحقیقی رابطه بین نیت حسابداران و سطح توسعه اخلاقی آنها مورد بررسی واقع شده که مشخص گردیده نیت حسابداران برای انجام یک عمل اخلاقی وابسته به سطح توسعه اخلاقیشان می‌باشد (۴۸).

ارتباط بین حساسیت اخلاقی و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان نیز آزمون شده که مشخص شده هیچ ارتباط معنی داری بین حساسیت اخلاقی و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان وجود ندارد (۴۹).

در تحقیقی الگوی رست در فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی به کار گرفته شده که مشخص گردیده الگوی رست برای تجزیه و تحلیل قضاوت حرفه‌ای حسابداران و فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب است (۵۰).

استنباط اخلاقی دانشجویان نیز مورد بررسی واقع شده و نتیجه آن مشخص کرد که استنباط اخلاقی شامل حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی می‌باشد (۲۱-۲۵). همچنین شناخت حساسیت اخلاقی مورد آزمون واقع شده، که به این نتیجه منجر شده که، حساسیت اخلاقی می‌تواند از طریق آموزش افزایش یابد (۵۱).

در تحقیقی ارتباط بین حساسیت اخلاقی و توسعه اخلاقی و نیت اخلاقی دانشجویان آزمون شده و مشخص شده است وقتی افراد حساسیت اخلاقی و توسعه اخلاقی بالایی دارند، ممکن است نیت انجام عمل اخلاقی نداشته باشند (۵۲). در تحقیق دیگری به کارگیری ابزاری جهت اندازه‌گیری اجزای اخلاقی افراد در فعالیتهای بازاریابی مورد سنجش واقع شده که در نتیجه مقیاس اخلاقی چند بعدی (MES) ابداع گردیده است (۳۰).

به مقایسه ابعاد اخلاقی بین کشورهای ایران، آمریکا و تایوان مشخص گردید در سطح اطمینان ۰/۹۵ اختلاف معنی‌داری بین ابعاد توسعه اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران، تایوان و آمریکا وجود دارد، ولیکن اختلاف معنی‌داری بین حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران، تایوان و آمریکا مشاهده نشد (۱۴).

در پایان‌نامه دیگری با عنوان تاثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران مشخص شده بین معیارهای اخلاقی زنان و مردان، دانشجویان کارشناسی و کارشناسی ارشد و دانشجویان دارای سابقه کار و بدون سابقه کار تفاوت معنی‌داری وجود دارد (۳۹).

در تحقیقی با عنوان بررسی عوامل اثرگذار بر معیارهای اخلاقی حسابداران در ایران مشخص گردیده آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای را می‌توان با کاهش مصلحت‌گرایی دانشجویان حسابداری مرتبط دانست. همچنین، این تحقیق نشان داد که معیارهای اخلاقی دانشجویان حسابداری مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری در ایران در سطح بالایی قرار ندارد (۴۰).

تحقیق دیگری با موضوع بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود به این نتیجه منجر شده که انگیزه مدیریت سود حائز اهمیت است. بدین معنی که مدیریت سود با انگیزه «فرصت‌گرایانه» غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود با انگیزه «افزایش ارزش شرکت» است. علاوه بر این، روش مدیریت سود نیز با اهمیت است. به این صورت که روش «دستکاری ارقام تعهدی» از سایر روشها غیراخلاقی‌تر بوده و سپس روش «تغییر در زمان‌بندی مبادلات اقتصادی» است. روش «تغییر در روشهای حسابداری» نسبت به دو روش دیگر، میزان غیراخلاقی بودن کمتری دارد (۲).

تحقیقات انجام شده در خارج از کشور

در تحقیقی حساسیت اخلاقی و نیت اخلاقی دانشجویان در فرهنگهای مختلف مورد بررسی واقع گردیده که به این نتیجه منجر شده که دانشجویان حسابداری با فرهنگهای متفاوت

جدول ۱: میانگین نمرات حساسیت اخلاقی در سه کشور

ایران، آمریکا، و تایوان

شرح	ایران	آمریکا	تایوان
میانگین نمرات حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری	۴/۴۴	۴/۶۴	۴/۲۲

همانگونه که در جدول فوق مشاهده می‌شود، میانگین نمرات حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران از میانگین نمرات حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری آمریکا کمتر و از میانگین نمرات حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری تایوان بیشتر است.

جدول ۲: میانگین نمرات نیت اخلاقی در سه کشور ایران،

آمریکا، و تایوان

شرح	ایران	آمریکا	تایوان
میانگین نمرات نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری	۴/۰۸۸	۴/۹۶	۴/۱

در جدول فوق نیز مشاهده می‌شود که میانگین نمره نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران کمتر از تایوان و آمریکا شده است.

جدول ۳: میانگین نمرات جهت‌گیری اخلاقی در سه کشور

ایران، آمریکا، و تایوان

شرح	ایران	آمریکا	تایوان
میانگین نمرات جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری	۵/۴۱	۵/۶۶	۵/۲۹

در جدول ۳ نیز مشاهده می‌شود که میانگین نمرات جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران ۵/۴۱ می‌باشد که از میانگین نمرات جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری تایوان بیشتر است. همچنین با توجه به این جدول مشاهده می‌شود میانگین نمرات جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری در کشور آمریکا ۵/۶۶ بوده در حالیکه در ایران ۵/۴۱ بوده است.

در تحقیقی با عنوان به‌کارگیری مقیاس اخلاقی چند بعدی در حسابداری، مقیاس اخلاقی چند بعدی را در تحقیقات حسابداری به‌کار گرفتند (۱۸).

در تحقیق دیگری حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان اندازه‌گیری شده که در نتیجه ابزار اندازه‌گیری مقیاس چند بعدی خاص حسابداری ابداع گردید (۳۱).

تاثیر حساسیت اخلاقی در موضوعات اخلاقی نیز مورد بررسی واقع شده که اهمیت حساسیت اخلاقی در موضوعات اخلاقی حسابداری را نشان دادند (۵۳). همچنین ارتباط ارزشهای اخلاقی و نیت اخلاقی حسابداران آزمون شده که مشخص گردید ویژگیها یا ارزشهای اخلاقی حسابداران با نیت و رفتار اخلاقی‌شان توأم است (۵۴).

یافته‌ها

پس از بررسی و مطالعه و تلخیص مقالات و متون متعددی، در این مقاله ابزاری معرفی گردید که با استفاده از آن می‌توان سطح حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان را اندازه‌گیری نمود. این ابزار به‌عنوان مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری نامیده شده است. مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری ابزار مناسبی است که با طرح یک سلسله موضوعها (رشوه به افراد، دوستی با سرپرست قسمت اعتبارات بانک و مطالبات مشکوک الوصول) سعی در تعیین و اندازه‌گیری سطح حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در جدول ۱ تا ۳ نتایج برخی از تحقیقات پیشین (بی هیو هو و جباری) ارائه شده است. در این جداول میانگین نمرات حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران در مقایسه با میانگین نمرات حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری آمریکا و تایوان ارائه شده است (۸ و ۱۴).

واژه‌نامه

1. Accounting-specific Multidimensional Ethics Scales (AMES)
مقیاس اخلاقی چندبعدی خاص حسابداری
2. Utilitarianism
فلسفه فایده‌گرایی
3. Egoism
فلسفه خودمحوری
4. Justice
فلسفه عدالت
5. Relativism
فلسفه نسبی‌گرایی
6. International Federation of Accountants
فدراسیون بین‌المللی حسابداران
7. Ethical sensitivity
حساسیت اخلاقی
8. Ethical orientation
رویکرد/جهت‌گیری اخلاقی
9. ical intention
نیت اخلاقی
10. Itidimensional Ethics Scales (MES)
مقیاس اخلاقی چند عدی

منابع

۱. سرلک نرگس. اخلاق حسابداری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۷: ۱ و ۲.
۲. اعتمادی حسین و حلیمه رحمانی. بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۸: ۳ و ۴.
۳. فراستخواه مقصود. اخلاق علمی رمز ارتقای آموزش عالی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۵ زمستان: ۱.
4. Northouse Peter G. (2004). Leadership theory and practice (3r ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
5. Mappes Thomas A (1988). What is personal ethics and should we be teaching more of it? Teaching Philosophy 11(1): 33-40.
6. Duska Ronald F, Duska Brenda (2003). Accounting ethics. Maiden, MA: Blackwell Publishing.
7. Ward Suzanne pinac, Ward Dan R, Deck AB (1993). Certified Public Accountants: Ethical perception skills and attitudes on ethics education. Journal of Business Ethics 72(8): 601-610.
8. Yi-Hui Ho (2007). Undergraduate accounting students perceptions of accounting ethics: A cross-cultural comparative study. A dissertation submitted to the

طبق نتایج حاصل از کار این محققان و با توجه به آزمونهای آماری انجام شده توسط آنان از لحاظ آماری تفاوت معنی داری بین حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران، آمریکا و تایوان وجود ندارد. اما تفاوت معنی داری بین نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران، آمریکا و تایوان وجود دارد. همچنین با توجه به بررسیهای انجام شده بعضی از دانشگاههای جهان در سرفصل دروس رشته حسابداری، یک یا چند درس تحت عنوان اخلاق حرفه‌ای دارند که اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای به دانشجویان آموزش داده می‌شود.

بنابراین پیشنهاد می‌شود برای بالا بردن سطح حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری کشورمان از این گونه دانشگاهها الگو گرفته و در سرفصل دروس رشته حسابداری چند واحد درسی تحت عنوان اخلاق حرفه‌ای گنجانده شود تا دانشجویان این رشته را با اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای آشنا ساخته و از این طریق سطح ابعاد اخلاقی دانشجویان افزایش یابد، و در نتیجه از این طریق، از گسترش فساد مالی جلوگیری گردد. پیشنهاد می‌شود در آموزش دروس اخلاقی حسابداری به میزان حساسیت اخلاقی دانشجویان توجه و سعی شود با مطرح کردن موضوعات اخلاقی متناسب با سطح سنی و جنسیت دانشجویان، سطح حساسیت اخلاقی دانشجویان ارتقاء یابد. لازم است جهت ارتقاء سطح نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری با مطرح کردن موضوعات اخلاقی متناسب با سطح سنی و جنسیت دانشجویان سعی گردد ارتقاء استنباط دانشجویان حسابداری کشور فراهم آید. همچنین لازم است با آموزشهای اخلاقی صحیح، سعی شود دانشجویان حسابداری و حسابداران حرفه‌ای به سمت مسائل اخلاقی صحیح سوق داده و از این طریق از گسترش فسادهای مالی جلوگیری گردد. جهت افزایش سطح حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی، و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان لازم است ضمن تاکید بر آموزش ضمن خدمت بر آموزش مداوم و مستمر اخلاق حرفه‌ای تاکید گردد تا ضمن جلوگیری از مفاسد اقتصادی، اثربخشی و کارایی فعالیت حسابداران و حسابرسان ارتقاء یابد.

22. Cohen Jeffret R. Pant Lauiew, Sharp David J. (1995). An exploratory examination of international differences in auditors' ethical perceptions. *Behavioral Research in Accounting* 7: 37-64.
23. Ketz J. Edward, Miller Paul p.w (1997). Some ethical issues about financial reporting and public accounting and some proposals. In L. A. Ponemon (Ed.), *Research on accounting ethics* 3: 49-78. Greenwich, CT: JAI Press Inc.
24. Landry Raymond, Moyes Glen D, Cortes Angelica C. (2004). Ethical perceptions among Hispanic students: Differences by major and gender. *Journal of Education for Business* 80(2): 102-108.
25. McDaniel Stephen R, Kinney Lamce, Chalip L (2001). Across-cultural investigation of the ethical dimensions of alcohol and tobacco sports sponsorships. *Teaching Business Ethics* 5(3): 307-330.
26. Schlegelmilch Bodo B, Robertson Diana C (1995). The influence of country and industry on ethical perceptions of senior executives in the U.S. and Europe. *Journal of International Business Studies*, 26(4): 859-881.
27. Teoh Hai Yap, Serang David Paul, Lim Chui Choo (1999). Individualism-collectivism cultural differences affecting perceptions of unethical practices: Some evidence from Australian and Indonesian accounting students. *Teaching Business Ethics* 3(2): 137-153.
28. Ziegenfuss Douglas E., & Martinson, Otto B. (2002). The IMA code of ethics and IMA members' ethical perception and judgment. *Managerial Auditing Journal* 17(4): 165-173.
29. Reidenbach R. Eric, Robin Donald P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics* 9(8): 639-653.
30. Reidenbach, R. Eric Robin Donald P. (1988). Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics* 7(11): 871-879.
31. Cohen Jeffery R. Pant, Laurie W. Sharp David J. (1993 a). A validation and extension of a multidimensional ethics scale. *Journal of Business Ethics* 12(1): 13-26.
32. Cohen Jeffery R. Pant Laurie W. Sharp David J. (1996). Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian accountants. *Behavioral Research in Accounting (Supplement)*: 98-119.
9. Mele Danenec (2005). Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues. *Journal of Business Ethics* 57(1): 97-109.
10. Ahadiat N, Mackie JJ (1993). Ethics education in accounting: An investigation of the importance of ethics as a factor in the recruiting decisions of public accounting firms. *Journal of Accounting Education* 11(2): 243-257.
11. Armstrong Mary Beth (2002). Ethical issues in accounting. In N. E. Bowie (Ed.), *The blacksell guide to business ethics* (pp. 145-164). Maiden, MA: Blackwell Publishers.
12. Gowthorpe Catherine, Blake John (1998). *Ethical issues in accounting*. New York, NY: Routledge.
13. Armstrong Mary Beth (1993). *Ethics and professionalism for CPAs*. Cincinnati, OH: South-Western.
۱۴. جباری حسین. استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای (تحقیق تطبیقی بین فرهنگی). پایان نامه دکتری. دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات. ۱۳۸۸.
15. Schumann Paul L (2001). Amoral principles framework for human resource management ethics. *Human Resource Management Review* 77(1/2): 93-111.
16. Venezia Chiulien Chuang (2005). The ethical reasoning abilities of accounting students. *Journal of American Academy of Business* 6(1): 200-207.
17. Velasquez Manuel G. (1992). *Business ethics: Concepts and cases* (3rd ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
18. Flory Steven M. Phillips Thomns J, Jr, Reidenbach R. Eric Robin Donald P. (1992). A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting. *The Accounting Review* 67(2): 284-302.
19. Dolfmsa Wilfred (2006). Accounting as applied ethics: Teaching a discipline. *Journal of Business Ethics* 63(3): 209-215.
20. Smith L. Murphy, Smith Katherine T. Mulig Elizabet vallery (2005). Application and assessment of an ethics presentation for accounting and business classes. *Journal of Business Ethics* 61(2): 153-164.
21. Brody Richard G. Coulter John M, Lin Suming (1999). The effect of national culture on whistleblowing perceptions. *Teaching Business Ethics* 3(4): 385-400.

- Queensland University of Technology, School of Accountancy.
44. Roxas Maria L, Stoneback Jane Y. (2004). The importance of gender across cultures in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics* 50(2): 149-165.
45. Salter Stephen B. Guffey Daryl M. McMillan, Jeffery J (2001). Truth, consequences and culture: A comparative examination of cheating and attitudes about cheating among U.S. and U.K. students. *Journal of Business Ethics* 31(1): 37-50.
46. Ponemon Lawrexie A (1993). Can ethics be taught in accounting? *Journal of Accounting Education*, 77(2): 185-209.
47. Greenberg Robert R (2001). The relationship of the dit and behavior: A replication. *Issues in Accounting Education* 16(3): 367-380.
48. Windsor Carolyn A. Ashkanasy Neal M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting, Organizations and Society* 20(11%): 701-720.
49. Chan Samuel, Leung Philomena (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal* 21(A): 436-457.
50. Thorne Linda (1998). The role of virtue in auditors' ethical decision making: An integration of cognitive-developmental and virtue-ethics perspectives. In L. A. Ponemon (Ed.), *Research on accounting ethics 4*: 291-308. Stamford, CT: JAI Press Inc.
51. Rest James, Narvaez Darcia, Bebeau Muritly J, Thoma Stephen J (1999). Postconventional moral thinking: A Neo-Kohlbergian approach. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
52. Karande Kiran, Shankarmahesh Mahesh N. Rao C.P. Rashid Zabid Ma. (2000). Perceived moral intensity, ethical perception, and ethical intention of American and Malaysian managers: A comparative study. *International Business Review* 9: 37-59.
53. Koehn Daryl. (2000). What is practical judgment? *Professional Ethics Journal* 5(3/4): 3-18.
54. Armstrong Mary Beth, Ketz J. Edward, Owsen Dwight (2003). Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior.
33. Bancroft Patricia C (2002). An investigation of moral reasoning as a predictor of ethical awareness, ethical intention and ethical orientation. Unpublished doctoral dissertation, Nova Southeastern University, Florida.
34. Beekun Rafik I, Stedham Yronne, Yamamura Jeanne H. (2003). Business ethics in Brazil and the U.S.: A comparative investigation. *Journal of Business Ethics* 42(3): 267-279.
35. Cruz Cheryl A. Shafer William E. Strawser Jerry R. (2000). A multidimensional analysis of tax practitioners' ethical judgments. *Journal of Business Ethics* 24(3): 223-244.
36. Patel Chris (2003). Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism. *Journal of International Accounting Research*, 2, 69-96.
37. Sennetti John T. Shawver Tara J. Bancroft Patricia C. (2004). The moral and cultural reasoning of IPO accountants: A small sample study. In C. Jeffrey (Ed.), *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, vol. 9. (pp. 101-127). Oxford, UK: Elsevier Ltd.
38. Cohen Jeffrey R. Pant Lauriew W, Sharp David J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics* 30(4): 319-336.
۳۹. رفیعی افسانه. تاثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران؛ ۱۳۸۶.
۴۰. مدرس احمد، رفیعی افسانه. بررسی دیدگاه عمومی درباره آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. فصلنامه دانش حسابرسی. ۱۳۸۷؛ ۲۵ و ۲۶.
41. Arzova S. Burak, Kidwell Linda A. (2004). The ethical behaviours of final year Turkish accountancy students compared with their Australian and Irish counterparts. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 7(3): 385-400.
42. O'Leary Conor, Cotter Derry (2000). The ethics of final year accountancy students: An international comparison. *Managerial Auditing Journal*, 15(3): 108-115.
43. O'Leary Conor, Mohamad Shafi (2005). A bi-national study of accountancy students' ethical attitudes (Working Paper 2005-013). Brisbane, Australia: