

## تأثیر جنسیت بر درک اصول اخلاقی دانشجویان حسابداری: بررسی تطبیقی در ایران و انگلستان

محمد رضا عباس زاده\*، محسن معینی زاده\*\*

تاریخ دریافت: ۹۲/۰۵/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۰/۱۱

### چکیده

حسابداران به دلیل جایگاهی که در اختیار دارند با چالش‌هایی روبرو هستند و اگر بخواهند همواره اعتماد جامعه را به خود جلب نمایند، نیازمند رعایت اصول اخلاقی هستند. با توجه به رویکرد جهانی شدن اقتصاد، این نیاز نه در سطح ملی بلکه در عرصه بین‌المللی نمود یافته است. در این تحقیق، با استفاده از آزمون مبانی اخلاقی و مقیاس چند بعدی اصول اخلاقی مخصوص حسابداری، تأثیر جنسیت بر میزان درک دانشجویان حسابداری در دو کشور ایران و انگلستان مورد بررسی قرار گرفته است. در این تحقیق از مدل کولبرگ، مدل چهار بخشی رست و ابعاد فرهنگی هافستد استفاده شده است. نتایج تحقیق بیانگر بالاتر بودن سطح درک اخلاقی زنان نسبت به مردان است. همچنین دانشجویان محصل در کشور انگلستان از سطح درک اخلاقی بالاتری برخوردار هستند. مردگرایی در مقابل زن‌گرایی نیز بیشتر از سایر ارزش‌های فرهنگی هافستد بر درک اصول حسابداری تأثیر گذار است.

**واژه‌های کلیدی:** جنسیت، رشد اخلاقی، حساسیت اخلاقی، گرایش اخلاقی، نیت اخلاقی، درک اخلاقی، ارزش‌های فرهنگی هافستد

طبقه‌بندی موضوعی: M41

\* استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی، (abbaszadeh\_mr@yahoo.com)

\*\* کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، (نویسنده مسئول)، (Mo. Moeinizadeh@gmail.com)

### مقدمه

حرفه حسابداری همواره اطلاعات مورد نیاز اکثر تصمیمات اقتصادی را تهیه و گواهی می‌نماید، از این رو تمام استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری اعم از درون سازمانی و برون سازمانی خدمات حسابداری را برای تصمیم‌گیری ضروری می‌دانند.

حسابداران به دلیل خدماتی که به جامعه ارائه می‌دهند، نیاز به کسب اعتبار نزد مخاطبان خود دارند. از این رو، برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان اطلاعات، ناگزیر از رعایت اصول اخلاقی حسابداری هستند (سیمون و همکاران ۲۰۰۸). شناخت این اصول می‌تواند در جهت اعتلای این حرفه کار ساز باشد و حسابداران را قادر سازند در جایگاه حرفه‌ای خود به نحو مناسب ایفای نقش کنند (استدحام و همکاران ۲۰۰۷).

### اهمیت موضوع

بعد از چندین رسوایی مهم حسابداری در سرتاسر دنیا نظیر انرون، ورلد کام، آرتور اندرسن و... تحقیقاتی با تاکید بر مباحث اخلاقی در حسابداری جذابیت پیدا کرد.

سوال متداول این‌گونه تحقیقات این بود که "چرا این افراد خیره و آموزش دیده در تشخیص خوب و بد ناتوان هستند و دچار اشتباه‌های اسف بار می‌شوند؟"

این رسوایی‌ها به وضوح نشان می‌داد دانشجویان حسابداری و همچنین حسابداران می‌بایست از اصول اخلاقی حسابداری آگاه شوند و در نتیجه مراکز آموزش عالی حسابداری می‌بایست به این اصول اخلاقی توجه بیشتری نشان دهند. در نتیجه در مقالات علمی و محافل حرفه‌ای، بحث‌هایی پیرامون اصول اخلاقی حسابداری و آموزش‌های آن انجام پذیرفت (شارپ، ۲۰۰۶) برای آنکه صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابداری جهت تصمیم‌گیری منطقی سهام‌داران بالقوه و بالفعل، به صورت موثق و قابل استفاده تهیه شوند، بایستی برای حسابداران که تهیه‌کنندگان این صورت‌ها هستند مسئولیت‌های اخلاقی وجود داشته باشد، از این رو حفظ اصول اخلاقی برای حسابداران امری ضروری تلقی می‌شود. با توجه به این که دانشجویان حسابداری در آینده متخصصان این حرفه خواهند بود، بررسی عواملی که بر درک دانشجویان حسابداری از اصول اخلاقی اثرگذار است، بسیار تعیین‌کننده خواهد بود (هوو، ۲۰۰۷).

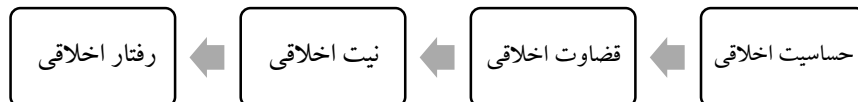
در این تحقیق با بررسی دانشجویان محصل در دو کشور ایران و انگلستان، تاثیر جنسیت بر درک اصول اخلاقی حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### مبانی نظری تحقیق

در این تحقیق از نظریه رشد اخلاقی - شناختی کولبرگ (۱۹۸۱ و ۱۹۸۴) و مدل ۴ مؤلفه‌ای رست (۱۹۸۶) به عنوان مبانی نظری تحقیق استفاده می‌شود. نظریه رشد اخلاقی - شناختی کولبرگ در جهت شناسایی دلایل استفاده افراد از قضاوت‌های اخلاقی مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق اظهارات کولبرگ (۱۹۶۹) منطق اخلاقی عبارت است از قضاوت در مورد درست و نادرست و رشد اخلاقی به معنی سطح پیشرفت منطق اخلاقی است. او سطح منطق اخلاقی را استدلالی بیان می‌کند که هر فرد در زمان مواجه شدن با مشکلات اخلاقی از آن استفاده می‌کند. کولبرگ رشد اخلاقی را به سه سطح اصلی و شش مرحله تقسیم بندی می‌کند که شامل سطح اخلاقی پیش قراردادی (شامل مراحل (۱) اطاعت و تنبیه و (۲) فرد گرایی و مبادله)، سطح اخلاقی قراردادی (شامل مراحل (۳) روابط میان افراد و (۴) حفظ مرتبه اجتماعی) و سطح اخلاقی فوق قراردادی (شامل مراحل (۵) قراردادهای اجتماعی و حقوق فردی و (۶) اصول همگانی) است.

کولبرگ بیان می‌کند افراد مطابق با مرحله رشد اخلاقی شان، به مسائل اخلاقی واکنش‌های متفاوتی نشان می‌دهند. به عنوان مثال مرحله سوم مدل کولبرگ که تمایل به حفظ روابط و برآورده کردن انتظارات دیگران را بیان می‌کند، بر اساس ویژگی‌های زنان و مرحله چهارم که نشان دهنده انطباق با قوانین است، بر طبق ویژگی‌های مردان تعریف می‌گردد (جیف و هایدی ۲۰۰۰). تاکنون نظریه کولبرگ در مطالعات میان فرهنگی به شکلی گسترده به کار رفته است. این در حالی است که در برخی از مطالعات صورت گرفته انتقادهایی به نظریه کولبرگ وارد است. به عنوان مثال هافستد (۱۹۸۰) بیان کرد فرهنگ ملی بر ارزش‌های فردی تاثیر دارد. لذا منطق اخلاقی به فرهنگ شخص نیز وابسته است. با این حال، کولبرگ بیان می‌کند نظریه‌اش فراتر از فرهنگ پیش رفته است و نشان دهنده مجموعه‌ای از اصول اخلاقی جهانی است که می‌تواند با تمام افراد در فرهنگ‌های مختلف تطبیق پیدا کند. جهانی بودن نظریه کولبرگ تا حد چشمگیری مورد تایید قرار گرفته است. تاکنون، نظریه رشد اخلاقی - شناختی کولبرگ، بیشترین نظریه به کار گرفته شده در تجزیه و تحلیل رشد اخلاقی افراد است.

نظریه کولبرگ، رشد اخلاقی فرد را توصیف می‌کند؛ ولی نشان نمی‌دهد رشد اخلاقی چگونه منجر به رفتار اخلاقی می‌شود. از آنجایی که رشد اخلاقی به تنهایی برای ایجاد رفتار اخلاقی کافی نیست، رست (۱۹۸۶) مدل رفتار اخلاقی چهار مؤلفه‌ای را بیان نمود که روند تصمیم‌گیری اخلاقی را توضیح می‌دهد. این مدل از چهار مؤلفه به صورت نمودار (۱) تشکیل شده است و نشان می‌دهد حساسیت اخلاقی چگونه به رفتار اخلاقی منجر می‌شود.



### نمودار (۱): مدل چهار مؤلفه‌ای رست

مدل رست در مورد رفتار اخلاقی تا حد زیادی تحقیقات در مورد اصول اخلاقی حسابداری را تحت تأثیر قرار داده است و یافته‌های متفاوتی در مورد میزان ارتباط این مؤلفه‌ها با رفتارهای اخلاقی افراد وجود دارد. این مدل پذیرفته‌شده‌ترین مدل تصمیم‌گیری اخلاقی در مقیاس جهانی می‌باشد.

### پیشینه پژوهش

محققان در تحقیقات مختلفی تأثیر جنسیت بر درک اصول اخلاقی حسابداری را مورد بررسی قرار داده‌اند. برخی محققان عنوان کرده‌اند جنسیت تأثیری بر درک اصول اخلاقی ندارد (آرم استرانگ، ۱۹۸۷، ثورن و مگنان، ۲۰۰۰ و راجرز و اسمیت، ۲۰۰۱، عبدالمحمدی و همکاران، ۲۰۰۳) در حالی که نتایج بسیاری از پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد جنسیت بر درک اخلاقی تأثیرگذار است (سنت پیر و همکاران، ۱۹۹۰؛ شواب، ۱۹۹۴؛ سوونی، ۱۹۹۵؛ برناردی و آرنولد، ۱۹۹۷؛ الم و همکاران، ۲۰۰۱).

راجرز و اسمیت (۲۰۰۱) تأثیر سن و جنسیت بر استدلال اخلاقی را مورد بررسی قرار دادند. داده‌ها از ۸۸ دانشجوی رشته‌ی حسابداری با استفاده از سه سناریو آزمون مبانی اخلاقی<sup>۱</sup> و تصاویر غیر اخلاقی جمع‌آوری شد. نتایج تحقیق نشان داد تفاوت معنی‌دار در درک اخلاقی مردان و زنان وجود ندارد. همچنین تحقیق عبدالمحمدی و همکاران (۲۰۰۳)

نشان می‌دهد پی‌اسکور برای زنان ۸.۴۴ و برای مردان ۵.۴۳ است. لذا تفاوت معنی‌داری بین حسابداران زن و مرد وجود ندارد.

لوو (۲۰۰۳) با استفاده از سه تحقیق مستقل، رعایت اصول اخلاقی بین زنان و مردان را مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیقات نشان داد مردان جهت دستیابی به اهداف خود می‌توانند رفتار غیر اخلاقی انجام دهند در حالی که زنان بیشتر به رعایت اصول اخلاقی پای‌بند هستند.

کلر و اسمیت (۲۰۰۷) تاثیر جنسیت، سطح تحصیلات، مذهب و تجربه کاری را بر تصمیم‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری در کشور آمریکا مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که زنان تمایل بیشتری به تصمیم‌گیری بر مبنای اصول اخلاقی دارند.

ونزیا (۲۰۰۸) تفاوت اخلاقی مردان و زنان را در دو کشور آمریکا و تایوان مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که زنان نسبت به مردان در سطح اخلاقی بالاتری قرار دارند. استدلال وی آن بود که زنان نسبت به نیازهای دیگران توجه و مسئولیت بیشتری دارند.

طبق بررسی‌های صورت گرفته تاکنون تنها یک مورد بررسی میان فرهنگی درک اصول اخلاقی حسابداری در داخل کشور صورت پذیرفته است که طی آن جباری و رویایی (۱۳۸۸) در یک تحقیق تطبیقی، استنباط اخلاقی دانشجویان ایران، آمریکا و تایوان را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسیدند که در سطح اطمینان ۹۵٪، جنسیت بر درک اصول اخلاقی حسابداری تاثیر گذار است.

### تعریف متغیرهای تحقیق

رشد اخلاقی: به معنی رسیدن به سطحی از منطق اخلاقی که در جهت کمک به شخص در زمان مواجهه با معضل اخلاقی بکار می‌رود.

حساسیت اخلاقی: به معنی توانایی شناسایی یک مسئله اخلاقی به منظور تفسیر موقعیت‌ها، و درک چگونگی اثرگذاری یک عمل خاص بر سایرین است.

گرایش اخلاقی: توانایی درک این مطلب که کدام فلسفه اخلاقی جهت بیان و توضیح معضل اخلاقی مناسب‌تر است.

نیت اخلاقی: به معنی سطحی از الزام جهت انجام یک عمل اخلاقی است.

درک اخلاقی: شامل چهار بعد رشد اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و گرایش اخلاقی است.

ارزش های فرهنگی هافستد: شامل پنج بعد فاصله قدرت<sup>۲</sup>، اجتناب از عدم اطمینان<sup>۳</sup>، فردگرایی در مقابل جمع گرایی<sup>۴</sup>، مردگرایی در مقابل زن گرایی<sup>۵</sup> و افق دید کوتاه مدت در مقابل بلندمدت<sup>۶</sup> است که بر اساس اعتقاد هافستد، کشورهای مختلف در این پنج بعد در متفاوت هستند.

### ابزار اندازه گیری متغیرهای تحقیق

برای اندازه گیری رشد اخلاقی از آزمون مبانی اخلاقی که توسط رست معرفی شد، استفاده می شود. برخی محققان نظیر ثورن (۲۰۰۰) پیشنهاد دادند بهتر است از سناریوهای مخصوص حسابداری در آزمون مبانی اخلاقی استفاده شود.

البته این پرسشنامه دارای محدودیت هایی هم هست. به عنوان مثال یکی از محدودیت های آن تمرکز بیش از حد بر ارزیابی رشد اخلاقی فرد است و به همین دلیل نمی تواند در ارزیابی منطق اخلاق شناختی فرد مناسب باشد. به همین دلیل، ریدنباخ و روبین (۱۹۸۸) مقیاس چند بعدی اصول اخلاقی را بیان نمودند که به نوعی مکمل آزمون مبانی اخلاقی به حساب می آید. در این تحقیق برای اندازه گیری رشد اخلاقی از آزمون مبانی اخلاقی مخصوص حسابداری و برای اندازه گیری حساسیت، گرایش و نیت اخلاقی از مقیاس چند بعدی اصول اخلاقی مخصوص حسابداری استفاده شده است. همچنین جهت بررسی ارزش های فرهنگی هافستد، مدل بررسی ارزش های فرهنگی ۹۴ مورد استفاده قرار گرفته است.

### روش تحقیق

این پژوهش از بعد هدف کاربردی است و از بعد روش پیمایشی است.

### جامعه آماری

جامعه آماری این تحقیق، تمامی دانشجویان مقطع کارشناسی رشته حسابداری در سال ۱۳۹۰ (۲۰۱۱) در کشورهای ایران و انگلستان می باشند.

### حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

روش نمونه‌گیری این پژوهش، روش نمونه‌گیری در دسترس می‌باشد. این روش نمونه‌گیری زمانی کاربرد دارد که دسترسی به اعضای نمونه زمان‌بر و هزینه‌بر است. در روش نمونه‌گیری در دسترس اعضا جامعه بر مبنای دسترسی نسبی انتخاب می‌شوند.

نمونه‌های تحقیق در ایران از بین دانشگاه‌های دولتی (شهرهای تهران، مشهد، اصفهان، شیراز، اهواز، تبریز و زاهدان) انتخاب گردید که ارائه‌دهنده دوره‌های حضوری کارشناسی حسابداری می‌باشند. در کشور انگلستان جهت جمع‌آوری داده‌ها، فایل اکسل پرسشنامه برای تمامی دانشگاه‌هایی که دوره‌ی معادل کارشناسی در رشته حسابداری ارائه می‌کنند ارسال گردید و دانشجویان پس از تکمیل پرسشنامه آن را بازگرداندند. از کشور ایران تعداد ۱۶۰ و از کشور انگلستان تعداد ۱۰۶ پرسشنامه قابل استفاده جمع‌آوری گردید.

### فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق شش فرضیه مورد آزمون قرار می‌گیرد:

فرضیه ۱: جنسیت تاثیر با اهمیتی بر رشد اخلاقی دانشجویان ۲ کشور ایران و انگلستان دارد.

فرضیه ۲: جنسیت تاثیر با اهمیتی بر حساسیت اخلاقی دانشجویان ۲ کشور ایران و انگلستان دارد.

فرضیه ۳: جنسیت تاثیر با اهمیتی بر گرایش اخلاقی دانشجویان ۲ کشور ایران و انگلستان دارد.

فرضیه ۴: جنسیت تاثیر با اهمیتی بر نیت اخلاقی دانشجویان ۲ کشور ایران و انگلستان دارد.

فرضیه ۵: جنسیت تاثیر با اهمیتی بر درک اخلاقی دانشجویان ۲ کشور ایران و انگلستان دارد.

فرضیه ۶: خصوصیات مردانه/خصوصیات زنانه اثر بیشتری بر درک اصول اخلاقی حسابداری نسبت به سایر معیارهای هافستد دارد.

## روش‌های آماری تحقیق

برای تجزیه و تحلیل نتایج پرسشنامه روش‌های تحلیل روایی، تحلیل پایایی، تحلیل رگرسیون، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، فاکتور افزایش واریانس و آزمون تصادفی بودن انجام شد.

پرسشنامه‌های استفاده شده در این بررسی در سطح جهانی مورد استفاده قرار می‌گیرند، لذا نیازی به بررسی روایی و پایایی آن‌ها نیست. ولی با توجه به اینکه این پرسشنامه‌ها به فارسی ترجمه شده‌اند روایی و پایایی آن‌ها بررسی گردید. برای بررسی پایایی پرسشنامه‌ها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده می‌شود (سرمد و همکاران، ۱۳۸۶).

برای تعیین اهمیت ارتباط بین متغیر وابسته و چند متغیر مستقل از تحلیل رگرسیون استفاده شده است. بعد از بارگیری معادله رگرسیون، باید برقراری مفروضات رگرسیون بررسی شود. به منظور بررسی همسانی واریانس از نمودار ارزش‌های پیش‌بینی شده در مقابل ارزش‌های انحرافات استفاده شد. در این تحقیق از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن انحرافات استفاده شده است و جهت بررسی عدم وجود چند هم‌خطی نیز از فاکتور افزایش واریانس استفاده و علاوه بر این از آزمون دوربین واتسون برای بررسی وجود یا عدم وجود خود همبستگی استفاده گردید (مومنی و فعال، ۱۳۸۶).

## آزمون آماری فرضیه‌ها

وضعیت پاسخ دهندگان پرسشنامه به تفکیک جنسیت و کشور محل تحصیل به شرح نگاره (۱) می‌باشد:

نگاره (۱): وضعیت دانشجویان پاسخ دهنده به تفکیک جنسیت و کشور محل تحصیل

جنسیت	ایران		انگلستان	
	فرآوانی	درصد	فرآوانی	درصد
زن	۱۱۰	۶۸/۷۵	۶۱	۵۷/۵۵
مرد	۵۰	۳۱/۲۶	۴۵	۴۲/۴۵
مجموع	۱۶۰	۱۰۰	۱۰۶	۱۰۰



نگاره (۲): میزان پایایی پرسشنامه‌های مورد استفاده به تفکیک هر پرسشنامه را نشان می‌دهد:

### نگاره (۲): ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌ها

ضریب آلفای کرونباخ	تعداد نمونه مقدماتی	تعداد سؤال‌های پرسشنامه	پرسشنامه	
			ADIT	آزمون مبانی اخلاقی مخصوص حسابداری
۰/۷۰۲	۲۵	۲۴	AMES	مقیاس چند بعدی اصول اخلاقی مخصوص حسابداری
۰/۹۳۲	۲۵	۴۵	VSM94	مدل بررسی ارزش‌های فرهنگی ۹۴

این نتایج نشان داد پرسشنامه از پایایی بالایی برخوردار است.

جهت بررسی تفاوت تاثیر ارزش‌های فرهنگی هافستد بر درک اصول اخلاقی حسابداری در فرضیه ششم، باید از امتیازهای ابعاد مختلف فرهنگی هافستد استفاده نمایم. با توجه به گذشت بیش از ۳۰ سال از بررسی هافستد که از کارکنان شرکت‌ای بی‌ام<sup>۷</sup> استخراج گردید، محاسبه جدید این معیارها مناسب به نظر می‌رسد. لذا از پرسشنامه "مدل بررسی ارزش‌های ۹۴" به عنوان ابزاری استاندارد در محاسبه این ابعاد استفاده شد. نگاره (۳) تفاوت نتایج حاصل از بررسی هافستد و این پژوهش را نشان می‌دهد:

### نگاره (۳): تفاوت نتایج این پژوهش و بررسی هافستد

ابعاد فرهنگی	ایران		انگلستان	
	نتایج بررسی هافستد ۹	نتایج این پژوهش	نتایج بررسی هافستد	نتایج این پژوهش
فاصله قدرت	۵۸	۴۹	۳۵	۳۲
اجتناب از عدم اطمینان	۵۹	۷۰	۳۵	۸۲
فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	۴۱	۵۹	۸۹	۶۷
مرد گرایی در مقابل زن گرایی	۴۳	۶۱	۶۶	۳۹
افق دید کوتاه مدت در مقابل بلند مدت	-	۳۶	۲۵	۲۸

لازم به ذکر است هافستد (۲۰۰۵) بیان می‌کند تجزیه و تحلیل تغییرات در نتایج حاصل از بررسی وی و پژوهش‌های دیگر در یک کشور مشخص، مفهوم خاصی را بیان نمی‌کند. لذا نیازی به بررسی علل تغییر اعداد در دو کشور ایران و انگلستان نسبت به اعداد هافستد نمی‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها از متغیر کشور به عنوان یک متغیر کنترل استفاده شده است، به این صورت که عدد یک برای دانشجویان محصل در ایران و عدد صفر برای دانشجویان محصل در انگلستان مد نظر قرار گرفته است:

$$\text{Ethical Perception} = \beta_0 + \beta_1 \text{Country} + \beta_2 \text{Gender}$$

نگاره (۴) خلاصه مدل‌های برازش شده را به تفکیک ابعاد مختلف درک اصول اخلاقی حسابداری برای فرضیات پنج‌گانه تحقیق نمایش می‌دهد:

#### نگاره (۴): خلاصه مدل به تفکیک ابعاد مختلف فرهنگ

آماره دوربین واتسون	R2 تعدیل یافته	R2	R	ابعاد درک اخلاقی
۸۷۲.۱	۰۷۹.۰	۰۸۶.۰	۲۹۳.۰	رشد اخلاقی
۸۳۹.۱	۰۸۵.۰	۰۹۲.۰	۳۰۴.۰	حساسیت اخلاقی
۷۰۹.۱	۰۳۶.۰	۰۴۳.۰	۲۰۹.۰	نیت اخلاقی
۷۰۳.۱	۱۰۲.۰	۱۰۹.۰	۳۳۰.۰	گرایش اخلاقی
۷۲۲.۱	۰۹۶.۰	۱۰۳.۰	۳۲۰.۰	درک اخلاقی

برای بررسی رابطه بین متغیر مستقل و وابسته از تجزیه و تحلیل واریانس استفاده شد. در فرضیه اول تأثیر جنسیت بر رشد اخلاقی در دو کشور ایران و انگلستان مورد بررسی قرار گرفته است. برای آزمون این فرضیه مدل شماره ۱ برازش داده شده است:

$$\text{مدل (۱): } \text{Ethical Development} = \beta_0 + \beta_1 \text{Country} + \beta_2 \text{Gender}$$

نگاره (۵) نتایج آزمون ضرایب جزئی مربوط به مدل (۱) را نمایش می‌دهد:

## نگاره (۵): نتایج آزمون ضرایب جزئی برای فرضیه اول

مقدار احتمال	آماره t	ضرایب استاندارد شده		مدل
		ضریب بتا	ضرایب غیر استاندارد	
			ضریب B انحراف استاندارد	
۰	۱۱۲/۲۰۲		۰/۵۸۹	مقدار ثابت ۶۶/۱۳۰
۰	-۴/۹۷۵	-۰/۲۹۶	۰/۶۶۶	متغیر کشور -۳/۳۱۶
۰/۶۱۲	-۰/۵۰۷	-۰/۰۳۰	۰/۶۸۲	جنسیت -۰/۳۴۶

نتایج نگاره (۵) نشان می‌دهد با توجه به این که مقدار احتمال برای متغیر جنسیت بیشتر از ۰/۰۵ است، در سطح ۹۵٪ جنسیت تاثیری بر رشد اخلاقی دانشجویان دو کشور ندارد. به عبارتی رشد اخلاقی زنان و مردان تفاوت چندانی با هم ندارد.

مدل (۲) برای آزمون فرضیه دوم به صورت زیر برازش داده شده است:

$$\text{مدل (۲): } Ethical\ Sensitivity = \beta_0 + \beta_1 Country + \beta_2 Gender$$

نتایج آزمون ضرایب جزئی مربوط به مدل (۲) در نگاره (۶) نمایش داده شده است:

## نگاره (۶): نتایج آزمون ضرایب جزئی برای فرضیه دوم

مقدار احتمال	آماره t	ضرایب استاندارد شده		مدل
		ضریب بتا	ضرایب غیر استاندارد	
			ضریب B انحراف استاندارد	
۰	۳۵/۲۲۴		۰/۰۹۴	مقدار ثابت ۳/۲۹۷
۰	-۴/۰۵۹	-۰/۲۴۰	۰/۱۰۶	متغیر کشور -۰/۴۳۰
۰/۰۰۸	۲/۶۶۷	۰/۱۵۸	۰/۱۰۸	جنسیت ۰/۲۸۹

مقدار احتمال ۰/۰۰۸ برای متغیر جنسیت نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵٪ این متغیر بر حساسیت اخلاقی دارای اثر معنی‌دار است و با توجه به صفر شدن مقدار احتمال متغیر کشور می‌توان این‌طور بیان کرد که این تاثیر در دو کشور نیز متفاوت است.

در فرضیه سوم تاثیر جنسیت بر گرایش اخلاقی در دو کشور ایران و انگلستان مورد بررسی قرار گرفته است. برای آزمون این فرضیه مدل (۳) برازش داده شده است:

$$\text{مدل (۳): } Ethical\ Orientation = \beta_0 + \beta_1 Country + \beta_2 Gender$$

نگاره (۷) نتایج آزمون ضرایب جزئی مربوط به مدل (۳) را نمایش می‌دهد:

**نگاره (۷): نتایج آزمون ضرایب جزئی برای فرضیه سوم**

مدل	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد شده	
	ضریب B	انحراف استاندارد	ضریب بتا	آماره t
مقدار ثابت	۲/۵۱۹	۰/۱۱۶		۲۱/۷۵۳
متغیر کشور	-۰/۵۳۷	۰/۱۳۱	-۰/۲۴۳	-۴/۰۸۶
جنسیت	۰/۴۳۸	۰/۱۳۵	۰/۱۹۳	۳/۲۵۲

نتایج نگاره (۷) بیان‌گر این مطلب است که جنسیت بر گرایش اخلاقی دانشجویان حسابداری تأثیرگذار است و این تأثیر در دو کشور دارای تفاوت معنی‌داری است. (مقدار احتمال برای هر دو متغیر کمتر از آلفای ۰/۰۵ است)

فرضیه چهارم به بررسی تأثیر جنسیت بر نیت اخلاقی در دو کشور ایران و انگلستان می‌پردازد. برای آزمون این فرضیه مدل (۴) به صورت زیر برازش داده می‌شود:

$$\text{مدل (۴): } Ethical\ Intention = \beta_0 + \beta_1 Country + \beta_2 Gender$$

نگاره (۸) نتایج مربوط به آزمون ضرایب جزئی این فرضیه را نمایش می‌دهد:

**نگاره (۸): نتایج آزمون ضرایب جزئی برای فرضیه چهارم**

مدل	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد شده	
	ضریب B	انحراف استاندارد	ضریب بتا	آماره t
مقدار ثابت	۳/۹۳۹	۰/۱۳۴		۲۹/۳۶۶
متغیر کشور	-۰/۳۶۹	۰/۱۵۲	-۰/۱۴۸	-۲/۴۳۱
جنسیت	۰/۳۳۲	۰/۱۵۵	۰/۱۳۰	۲/۱۳۸

با توجه به اینکه مقدار احتمال برای متغیر جنسیت ۰/۳۳ است به این نتیجه می‌رسیم در سطح اطمینان ۹۵٪ این متغیر بر نیت اخلاقی اثرگذار است و با توجه به اینکه مقدار احتمال متغیر کشور ۰/۱۶ است می‌توان این‌طور بیان کرد که میزان تأثیر جنسیت بر نیت اخلاقی در دو کشور متفاوت است.

برای بررسی فرضیه ۵، مدل (۵) برازش شد:

مدل (۵): Ethical Perception =  $\beta_0 + \beta_1 \text{Country} + \beta_2 \text{Gender}$

نتایج آزمون ضرایب جزئی برای درک اخلاقی در نگاره (۹) ارائه شده است:

**نگاره (۹): نتایج آزمون ضرایب جزئی برای فرضیه پنجم**

مقدار احتمال	آماره t	ضرایب استاندارد شده		مدل
		ضریب بتا	انحراف استاندارد	
۰	۳۲/۰۰۳		۰/۱۰۳	مقدار ثابت
۰	-۴/۰۱۹	-۰/۲۳۷	۰/۱۱۶	متغیر کشور
۰/۰۰۲	۳/۲۰۱	۰/۱۸۸	۰/۱۱۹	جنسیت

مقدار احتمال ۰/۰۰۲ برای متغیر جنسیت نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵٪ این متغیر بر حساسیت اخلاقی دارای اثر معنی دار است و با توجه به صفر شدن مقدار احتمال متغیر کشور، این تاثیر در دو کشور نیز متفاوت است.

برای بررسی فرضیه ششم مدل رگرسیون زیر را برازش می‌دهیم:

مدل (۶):

$$\text{Ethical Perception} = \beta_0 + \beta_1 \text{PDI} + \beta_2 \text{UAI} + \beta_3 \text{IDV} + \beta_4 \text{MAS} + \beta_5 \text{LTO} + \beta_6 \text{Gender} + \beta_7 \text{Age}$$

نتایج حاصل از برازش مدل به شرح زیر می‌باشد:

**نگاره (۱۰): تجزیه واریانس برای فرضیه ششم**

مقدار احتمال	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰	۳/۹۸۴	۳/۳۰۶	۱۰	۳۳/۰۶۵	رگرسیون
		۰/۸۳	۲۲۶	۱۸۷/۵۴۶	باقیمانده‌ها
			۲۳۶	۲۲۰/۶۱	مجموع

با توجه به صفر شدن مقدار احتمال صفر و کمتر از ۰/۰۵ بوده این بدان معنی است که ارتباطی بین متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته وجود دارد به تبع نتایج آزمون ضرایب جزئی نیز در نگاره (۱۱) آمده است:

## نگاره (۱۱) نتایج آزمون ضرایب جزئی برای فرضیه ششم

VIF	ضرایب استاندارد شده		ضرایب غیر استاندارد		مدل	
	مقدار احتمال	آماره t	ضریب بتا	انحراف استاندارد		
۳/۲۷۵	۰	۵/۵۹۶		۰/۵۸۵	۳/۲۷۵	مقدار ثابت
۱/۰۹۷	۰/۹۴۲	۰/۰۷۳-	۰/۰۰۵-	۰/۰۲۳	۰/۰۰۲-	سن
۱/۱۵۴	۰/۰۰۱	۳/۲۲۹	۰/۲۱۳	۰/۱۳۱	۰/۴۲۴	جنسیت
۱/۰۶	۰/۶۵۵	۰/۴۴۷-	۰/۰۲۸-	۰/۰۰۱	۰	فاصله قدرت
۱/۱۰۵	۰/۴۸۹	۰/۶۹۴-	۰/۰۴۵-	۰/۰۰۱	۰	فردگرایی/جمع گرایی
۱/۱۰۸	۰/۰۰۹	۲/۶۴۲-	۰/۲۰۱-	۰/۰۰۱	۰/۳۸۵-	مردگرایی/زن گرایی
۱/۰۸۵	۰/۳۵۶	۰/۹۲۴	۰/۰۵۹	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	اجتناب از عدم اطمینان
۱/۰۵۹	۰/۰۱۴	۲/۴۸۲-	۰/۱۹۴-	۰/۰۰۳	۰/۳۱۴-	افق دید

با توجه به مقدار احتمال ضرایب آن دسته از متغیرهای مستقلی که مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ می باشد مخالف صفر خواهند بود. این متغیرها عبارتند از مردگرایی/ زن گرایی، افق دید، مقدار ثابت و جنسیت در مدل تاثیر گذار هستند. لذا فرضیه ششم نیز پذیرفته می شود.

## بحث و نتیجه گیری

در این مقاله تاثیر جنسیت بر میزان درک اصول اخلاقی دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. برای اندازه گیری درک اخلاقی دانشجویان حسابداری از مدل کولبرگ (۱۹۸۱) و (۱۹۸۴) و مدل چهار بخشی رست (۱۹۸۶) استفاده نمودیم که چهار بعد رشد اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و گرایش اخلاقی را به عنوان فرآیند تصمیم گیری اخلاقی افراد در نظر می گیرد. به منظور اندازه گیری رشد اخلاقی از ابزار آزمون مبانی اخلاقی مخصوص حسابداری و برای اندازه گیری حساسیت، و گرایش اخلاقی از ابزار مقیاس چند بعدی اصول اخلاقی مخصوص حسابداری استفاده شده است. نتایج تحقیق بیانگر این مطلب است که زنان دارای سطوح بالاتری از رشد، حساسیت، گرایش و نیت اخلاقی هستند. با توجه به این که درک اخلاقی شامل چهار بعد فوق است می توان استنباط کرد درک اخلاقی زنان از مردان بالاتر است. این نتایج با تحقیقات پیشین (سنت پیر و همکاران، ۱۹۹۰؛ شارب، ۱۹۹۴؛ سوونی، ۱۹۹۵؛

برناردی و آرنولد، ۱۹۹۷؛ کوهن و همکاران، ۱۹۹۸؛ الم و همکاران، ۲۰۰۱) است. به عبارت دیگر احتمال اینکه زنان قضاوت اخلاقی و یا رفتارهای اخلاقی داشته باشند، بیشتر از مردان است. همچنین با توجه به اندازه ضرایب بتا حاصل از بررسی فرضیه ششم می‌توان نتیجه گرفت خصوصیات مردانه در مقابل خصوصیات زنانه، بیشتر از سایر معیارهای هافستد بر درک اصول اخلاقی اثر دارند.

### پیشنهاد‌های حاصل از پژوهش

دانشگاه‌ها به عنوان نهادی مطرح هستند که وظیفه آموزش و تربیت نیروهای متخصص و متعهد جهت فعالیت در جامعه را دارند. لذا با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادهایی به شرح زیر جهت افزایش بهره‌وری اخلاقی دانشگاه‌ها ارائه می‌گردد:

۱. با توجه به این که دانشجویان حسابداری در آینده به عنوان حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای در جامعه فعالیت می‌کنند، درک مناسب اخلاقی و متعهد بودن به اصول و آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند تاثیر به سزایی در جلوگیری از مفاسد اقتصادی و افزایش کارایی اخلاقی آن‌ها داشته باشد. در این راستا دانشگاه‌ها می‌توانند با زمینه‌سازی و ارائه خدمات مناسب در راستای ارتقای سطح درک اخلاقی به تفکیک هریک از ابعاد مختلف رشد، حساسیت، گرایش و نیت اخلاقی عمل کنند. وزارت علوم، تحقیقات و فن آوری و شورای عالی انقلاب فرهنگی نیز می‌توانند با قراردادن واحدهای درسی مناسب نظیر (۱) اصول ابتدایی اخلاق، (۲) اصول اخلاقی جهانی، (۳) دین، اخلاق و جامعه، (۴) اخلاق خلاق، (۵) رفتار شهروندی و... (عباس‌زاده و معینی‌زاده ۱۳۹۱) به این امر کمک نمایند. همچنین با توجه به گسترش فعالیت‌ها در بازارهای جهانی و تاسیس و تشکیل شرکت‌های چند ملیتی، بهتر است رویکرد آموزش عالی و تکمیلی به سمت هماهنگ‌سازی در سطوح بین‌المللی سوق پیدا کنند. لذا پیشنهاد می‌گردد وزارت علوم، تحقیقات و فن آوری، شورای عالی انقلاب فرهنگی و سایر نهادهای ذیربط در سرفصل دروس حسابداری تجدید نظر کرده و دروسی مرتبط با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای بین‌المللی قرار دهند.
۲. به دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و اساتید رشته حسابداری پیشنهاد می‌گردد بر آموزش اصول اخلاق حرفه‌ای به عنوان یکی از مبانی اولیه رشته حسابداری و نحوه اجرای

این اصول در مواجهه با مسائل اخلاقی تاکید داشته باشند. برناردی و بین (۲۰۰۷) در تحقیقی نشان دادند تاکید بر مسائل اخلاقی نقش بسزایی در بهبود درک اخلاقی حسابداران دارد.

۳. پیشنهاد می‌گردد از طرف مراجع ذی صلاح نظیر سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی قوانینی وضع گردد که بر گذراندن دوره‌های اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای در دانشگاه‌ها و سایر مراکز علمی تاکید داشته باشد. این نهادها می‌توانند با برگزاری آزمون‌هایی به امر به روز بودن دانشجویان و حسابداران حرفه‌ای کمک نمایند. به عنوان مثال در کشور آمریکا نهادی تحت عنوان انجمن بهبود وضعیت مدارس تجاری<sup>۱</sup>، دانشگاه‌ها را موظف به ارائه دوره‌های اخلاقی حسابداری کرده است.

۴. با توجه به نتایج تحقیق که نشان می‌دهد جنسیت در درک اصول اخلاقی حسابداری اثرگذار است و معیار خصوصیات مردانه/ خصوصیات زنانه بیشتر از سایر معیارهای هافستد بر درک اصول اخلاقی تاثیر دارد پیشنهاد می‌شود جهت برنامه‌ریزی آموزشی برای بهبود سطح درک دانشجویان به این موارد توجه بیشتری شود.

۵. به شرکت‌ها و موسسات بین‌المللی پیشنهاد می‌گردد جهت استخدام حسابدارانی متعهد و خیره علاوه بر بررسی وضعیت و توانایی‌های فنی، به درک اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای نیز توجه ویژه‌ای داشته باشند. طبق نظر گوتروپی و بلیک (۱۹۹۸)، هر چه سطح درک اخلاقی یک حسابدار بالاتر باشد، در مواجهه با مسائل و مشکلات بهتر عمل می‌کند.

### پی‌نوشت‌ها

- |   |                                  |    |   |
|---|----------------------------------|----|---|
| ۱ | Defining Issue Test (DIT)        | ۶  | Short/Long-term Orientation   |
| ۲ | Power Distance (PDI)             | ۷  | I. B. M   |
| ۳ | Uncertainty Avoidance (UAI)      | ۸  | VS M94  |
| ۴ | Individualism/collectivism (IDV) | ۹  | <a href="http://www.geert-hofstede.com">http://www.geert-hofstede.com</a> |
| ۵ | Masculinity/Femininity (MAS)     | ۱۰ | Association to advance Colligate schools of Business. (AACSB)             |



## منابع

- آذر، عادل. مومنی، منصور (۱۳۸۸). آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری)، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- جباری، حسین.، رویایی، رمضانعلی (۱۳۸۸). استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای (تحقیق تطبیقی بین فرهنگی)، رساله دکتری تخصصی رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- سرمد، زهره. عباس بازرگان. الهه حجازی. (۱۳۷۹). روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران: انتشارات آگاه.
- عباس‌زاده، محمدرضا. معینی‌زاده، محسن (۱۳۹۱). جایگاه اخلاق حرفه‌ای در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، فصلنامه حسابرس، شماره ۶۱، صفحات ۷۶-۸۰
- Abdolmohammadi, M. J. , Read, W. J. , and Scarbrough, D. P. (2003). Does Selection-Socialization Help to Explain Accountants Weak Ethical Reasoning? *Journal of Business Ethics*. 42, 1, 71-81.
- Armstrong, M. B. (1987). Moral development and accounting education. *Journal of Accounting Education*, 5(1), 27-43.
- Bernardi. R. A, Bean. D. F (2007). Accounting Ethics Courses: Where is the Proof that They Work?, *The CPA Journal*, Vol. 77, No. 1, 64-67,
- Bernardi, R. and Arnold, D. , (1997). An examination of moral development within public accounting by gender, staff level, and firm. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 653-668.
- Elm, D. R. , Kennedy, E. J. , and Lawton, L. , (2001). Determinants of Moral Reasoning: Sex Role Orientation, Gender, and Academic Factors. *Business and Society*, 40(3), 241-265.
- Gowthorpe, c. Blake, J. (Eds). (1998). *Ethical issues in accounting*. New York, NY: Routledge.
- Ho, Yi-Hui (2007). Undergraduate accounting students' perception of accounting ethics: A cross-cultural comparative study, For the degree of doctor of philosophy, The faculty of the graduate school of the university of Minnesota.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences*. Beverly Hills CA: sage.
- Hofstede, G. , & Hofstede, G. J. (2005). *Cultures and organizations: software of the mind (2nd ed. )*. McGraw-Hill.
- Jaffe, S. Hyde, J. (2000). Gender differences in moral orientation: a meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 126(5), 703° 726.
- Keller. C. A, Smith. T. K, Smith. M. L. (2007). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-

- making of U. S. accountants?. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 299° 314
- Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence: The cognitive developmental approach to socialization. *Handbook of socialization theory and research*. Chicago: Rand- McNally.
- Kohlberg, L. (1981). *The meaning and measurement of moral development*(Heinz Werner Lecture series, Vol 13. Worcester, MA: Clark University Press.
- Kohlberg, L. (1984). *Psychology of moral development*. San Fransisco, CA: Harper & Row Publisher.
- Loo, R. (2003). Are women more ethical than men? Findings from three independent studies. *Women in Management Review*, 169° 181.
- Reidenbach, R. E, Robin, D. P. (1988). Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluation of marketing activities. *Journal of Business Ethics*, 7(11), 871-879.
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York, NY: Praeger Publishers.
- Rogers, V. Smith, A. (2001). Ethics, Moral Development, and Accountants-in-Training. *Teaching Business Ethics*, 5(1), 1-20.
- Sharp, D. J. (2006). *Cases in business ethics*. Thousdands Oaks, CA: Sage.
- shaub, M. K. (1994). An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors. *Journal of accounting education*, J2 (1), 1-26.
- Simon, S. M. , Robert W. Annie, Y. S. (2008). A Comparative Study on Perceived Ethics of Tax Evasion: Hong Kong Vs the United States. *Journal of Business Ethics*. 77(2), 147° 158.
- St Pierre, K. , Nelson, E. and Gabbin, A. , (1990). A study of the ethical development of accounting majors in relation to other business and nonbusiness disciplines. *The Accounting Educator's Journal*, 23-35.
- Stedham, Y. Yamamura J. H. Beekun R. I. (2007). Gender differences in business ethics: justice and relativist perspectives. *Journal of Business Ethics: A European Review* Vol 16 (2).
- Sweeny, J. , (1995). The ethical expertise of accountants: An exploratory analysis. *Research on Accounting Ethics*, 1, 213-234.
- Thorne, L. (2000). The development of two measures to assess accountants' Prescriptive and deliberative moral reasoning. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 139-169.
- Thorne, L. , Magnan, M. (2000). Canadian public accountants' moral development and domain specific reasoning. In B. N. Schwartz (Ed), *Research on accounting ethics*, vol. 7. 177-196.

Venezia, C. C. (2008). Are Female Accountants More Ethical Than Male Accountants: A Comparative Study between the U. S. And Taiwan. *International Business & Economics Research Journal*, Vol7, (4).

