

A Model to Improve Ethical Decision-Making in Accounting Profession Using the Grounded Theory¹

Alidad Nooshfar², Abdolreza Mohseni³, Mostafa Ghasemi⁴

Received: 2022/07/13

Accepted: 2022/12/01

Research Paper

Abstract

Ethical decision-making refers to a concept whose effects on organizational desirability and relevant objectives are clear, as having an approach or model in this connection will reveal ethical decision-making within the organization as a powerful instrument. Thus, this study aimed to develop a model to improve ethical decision-making in the accounting profession using the Grounded Theory approach. This research has used a Grounded Theory-based qualitative approach to model ethical decision-making, utilizing the confirmatory factor model and the Q model approach to confirm the classified indicators. In this research, the views of 11 accounting and auditing professionals have been used to determine and confirm such indicators as causal, underlying, and intervening conditions, as well as strategies and outcomes, in line with a grounded model. Consistent with the 181 concepts on ethical decision-making in accounting, the results led to the development and confirmation of a paradigm with the number of 15 main categories (e.g., individual, organizational and social factors, individual, organizational and social characteristics, and individual, organizational and social conditions, limitations, environmental conditions, individual and organizational development, individual and organizational outcomes), and 62 secondary categories, which were consistent with the paradigmatic structure under causal, underlying, intervening conditions and strategies and outcomes sections in the model. The confirmation of the classification of the proposed model's indicators using the Q theory and confirmatory analysis and its qualitative approach using angulation or triangulation technique led to greater confirmation of its results.

Keywords: Accountants' Ethical Decision-Making, Accounting Profession, Grounded Theory, Model.

JEL Classification: M41, M4.

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.40081.3000

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. (Da.noshfarali@iaubushehr.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. (Corresponding Author). (Rmohseni@iaubushehr.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. (m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir).

الگوی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد^۱

علی داد‌نوش فر^۲، عبدالرضا محسنی^۳، مصطفی قاسمی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۰

مقاله پژوهشی

چکیده

تصمیم‌گیری اخلاقی مفهومی است که ثمرات آن بر مطلوبیت سازمانی و اهداف مربوط به آن مشهود است و وجود داشتن رویکرد و مدلی در این راستا می‌تواند تصمیم‌گیری اخلاقی را در سازمان بیشتر از گذشته به‌عنوان ابزاری توانمند نمایان نماید؛ بنابراین هدف این مقاله تهیه و تدوین الگویی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد می‌باشد. در این پژوهش از روش پژوهش کیفی مبتنی بر نظریه بنیادی داده‌ها در راستای مدل‌سازی تصمیم‌گیری اخلاقی اقدام شده است و در راستای تأیید شاخص‌های دسته‌بندی شده از الگوی تأیید عاملی و رویکرد مدل کیو استفاده شده است در این پژوهش از نظرات ۱۱ خبره حرفه حسابداری و حسابرسی در راستای شناسایی و تأیید شاخص‌ها در راستای مدل بنیادی یعنی شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها انجام شده است. نتایج با توجه به تعداد ۱۸۱ مفهوم در خصوص تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری، منجر به شکل‌گیری و تأیید پارادایمی با تعداد ۱۵ مقوله اصلی (شامل: عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل اجتماعی، ویژگی‌های فردی، ویژگی‌های سازمانی، شرایط اجتماعی، شرایط فردی، شرایط سازمانی، شرایط اجتماعی، محدودیت‌ها، شرایط محیطی، توسعه فردی، توسعه سازمانی، پیامدهای فردی و پیامدهای سازمانی) و ۶۳ مقوله فرعی منجر شده است که در راستای ساختار پارادایم در بخش‌های شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها در مدل قرار گرفته است. تأیید دسته‌بندی شاخص‌های این مدل پیشنهادی با استفاده از نظریه کیو و تحلیل عاملی و تأیید رویکرد کیفی آن با تکنیک زاویه‌بندی یا مثلث‌سازی، منجر شده است که نتایج آن از تأییدات بیشتری برخوردار باشد.

واژه‌های کلیدی: تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران، نظریه داده‌بنیاد، حرفه حسابداری، مدل.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42.

10.22051/JERA.2022.40081.3000 :DOI ۱

۲. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (Da.noshfarali@iaubushehr.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (نویسنده مسئول). (Rmohseni@iaubushehr.ac.ir)

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (Rmohseni@iaubushehr.ac.ir)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

امروزه بسیاری از کشورها در جهان صنعتی به این بلوغ رسیده‌اند که بی‌اعتنایی به مسائل اخلاقی و فرار از مسئولیت‌ها و تعهدات اجتماعی، به از بین رفتن بنگاه می‌انجامد. به همین دلیل، بسیاری از شرکت‌های موفق برای تدوین استراتژی احساس نیاز کرده و به این باور رسیدند که باید در سازمان یک فرهنگ مبتنی بر اخلاق رسوخ کند.

به دلیل تشدید تضاد منافع در کسب و کار به سختی می‌توان یک حرفه بزرگ را بدون داشتن حتی یک رسوایی مهم در حسابداری پیدا کرد. مرحوم محمدتقی بهار می‌فرماید "اقوام روزگار به اخلاق زنده‌اند، قومی که گشت فاقد اخلاق مردنی است" به این ترتیب می‌توان گفت یکی از مسائل مهمی که امروزه در نظام حرفه‌ای مطرح است، بحث اخلاق و مؤلفه‌های اخلاق است. امروزه یکی از عوامل کلیدی در پذیرش یک حرفه در بین افراد جامعه، اخلاق است. اخلاق در مفهوم شخصی، مسئولیت‌پذیری فرد در برابر رفتار خود است و زمانی که این موضوع در یک حرفه مطرح می‌شود، شامل مسئولیت‌پذیری فرد در برابر رفتار حرفه‌ای و شغلی او خواهد بود اخلاق در کسب و کار یکی از مهم‌ترین معضلات شرکت‌ها به شمار می‌رود، چرا که صدمات جبران‌ناپذیری که رسوایی اخلاقی به بار می‌آورد از جمله اثرات مخرب آن بر سودآوری شرکت، بر هیچ کس پوشیده نیست (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹).

حسابداران شاغل در حرفه حسابداری، همه‌روزه درگیر قضاوت و انتخاب رویه‌های حسابداری هستند و اخلاق و قضاوت اخلاقی در حوزه پژوهش‌های حسابداری در ابتدای راه قرار دارد. این وظیفه بر دوش ما پژوهشگران است تا در جهت بهبود این مسیر تدبیری بی‌اندیشیم (سلمان پناه و طالب‌نیا، ۱۳۹۲).

با توجه به اهمیت موضوعات اخلاقی در حرفه حسابداری و تأثیرات قابل توجهی که تصمیمات حسابداران، از جمله تصمیمات مربوط به مدیریت سود بر منافع استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و سایر ذی‌نفعان دارد، ضرورت بررسی موضوعات اخلاقی در این حرفه رو به افزایش است. اگرچه تصمیمات حسابداران باید در راستای تحقق اهداف مشروع و قانونی سازمان باشد، اما در عین حال آنها باید آثار تصمیمات خود را بر روی رفاه سایر ذی‌نفعان و همچنین صداقت گزارشگری مالی نیز مدنظر قرار دهند (خلیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۸).

وجود آیین رفتار حرفه‌ای ضرورتاً به معنی سطح بالای تعهد نسبت به آن نیست و پیامد این واقعیت، مشکل فراهم‌سازی ضمانت اجرای لازم به‌منظور عمل مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای است؛ بنابراین، آنچه در حال حاضر بایستی در صدر اولویت‌های جامعه حسابداری کشور جمهوری اسلامی ایران قرار گیرد، تلاش بسیار در راستای اعتلای حرفه حسابداری است و این مهم دست‌یافتنی نیست مگر بادقت نظر در آیین رفتار حرفه‌ای و حراست از حقوق اجتماعی سهام‌داران با اتکا به مسئولیت‌های اجتماعی حسابداران. بدون شک در شرایط کنونی احتمال ارائه اطلاعات ناقص، ناکافی و در بعضی از موارد نادرست در صورت‌های مالی بسیار زیاد است که اتکا به استانداردهای فعلی حسابداری و حسابرسی نمی‌تواند جامعه حسابداری کشور را از گزند این عمل حفظ کند (کرمی و همکاران، ۱۳۹۷).

یکی از ویژگی‌های اصلی حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت پاسخگویی نسبت به عموم می‌باشد. از آنجائی که اخلاق نقش مهمی در پذیرش حرفه حسابداری و ایجاد اعتماد به حرفه دارد، بنابراین اتخاذ تصمیم‌های اخلاقی توسط حسابداران می‌تواند اعتماد به حرفه حسابداری را افزایش دهد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹).

با عنایت به بررسی‌های انجام شده پژوهش‌های زیادی در مورد تصمیم‌گیری انجام شده از جمله رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶)، اما پژوهش اندکی دانش منسجم درباره تصمیم‌گیری اخلاقی تولید کرده‌اند و تقریباً هیچ پژوهشی به تدوین الگوی در بافت حسابداری و حسابرسی ایران و یا با تمرکز بر تجربه‌های زیسته حسابداران پرداخته است. پژوهش‌هایی که تمرکزشان بر شناسایی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی بوده در بافت حساب‌برسان مستقل و داخلی انجام شده‌اند. با توجه به بالغ بودن اخلاق در حسابداری ایران و از طرفی در بافت هر کشوری بخصوص در بافت اقتصادی که پول و سیستم‌های اقتصادی حاکم است و فساد اقتصادی وجود دارد؛ در این پژوهش با بررسی تجربه زیسته خبرگان و صاحب‌نظران دانشگاهی و اساتید در بافت حسابداری و حسابرسی ایران موضوع تصمیم اخلاقی مورد بررسی و الگوی مفهومی از تصمیم‌گیری اخلاقی در بافت حسابداری و حسابرسی ارائه می‌شود. در ادامه مطالعه، ابتدا در بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، به ادبیات اخلاق و تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و ویژگی‌های آن پرداخته شده و در بخش بعد روش‌شناسی پژوهش شامل روش

گردآوری و تحلیل داده‌ها ارائه شده و سپس، در بخش یافته‌ها، دستاوردهای حاصل از نتایج تبیین شده و در نهایت نیز بحث و نتیجه‌گیری پژوهش بیان شده است.

مبانی نظری

اخلاق اصول و ارزش‌های اخلاقی است که بر رفتار افراد یا گروه‌های مرتبط با درست یا غلط بودن حاکم است. اخلاق تعیین می‌کند که تا چه حد چیزی در رفتار و تصمیم‌گیری درست و نادرست، خوب و بد تلقی می‌شود. اخلاق به رفتار انسان، اصول اخلاقی و تلاش برای جداسازی خوب از بد می‌نگرد (فرناندا و مسلیچا، ۲۰۲۰).

نقش حسابداران در تهیه به موقع و قابل اتکا گزارش‌های مالی برای سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر مقامات ارشد مدیریت در تصمیم‌گیری اهمیت زیادی دارد. رعایت اصول اخلاقی در حسابداری همچنین به اطمینان از سازگاری فرایندهای کنترل داخلی با الزامات کمک می‌کند. حسابداران همچنین می‌توانند سوءاستفاده از پول را شناسایی و کمیت کنند، وظایفی را که می‌تواند توسعه سیاست‌ها را بهبود بخشد و تقلب در یک سازمان را شناسایی و بررسی کرده و انجام دهند. نه تنها اقدامات غیراخلاقی می‌تواند صداقت و اعتبار یک فرد را کاهش دهد، بلکه باعث کاهش خطر فعالیت غیرقانونی می‌شود که می‌تواند به کاهش سطح سود کمک کند (فگبمی، ۲۰۲۰). حرفه حسابداری نقشی حیاتی در جامعه ایفا می‌کند. در منشور اخلاقی، حسابداران نه تنها نسبت به مشتریانی که به آنها پرداخت می‌کنند، مسئولیت دارند، بلکه در قبال مردم نیز مسئولیت دارند. عموم مردم از حسابداران انتظار دارند که تعهدات خود را به‌درستی و با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای انجام دهند. انطباق حسابداران با ارزش‌های مشترک در منشور اخلاقی منعکس می‌شود. چندین ارزش باید توسط حسابداران حرفه‌ای رعایت شود، از جمله سخاوتمندی، مسئولیت‌پذیری، قابلیت اطمینان، اخلاق، استدلال اخلاقی، صداقت، اعتماد و رازداری. این ارزش‌ها نقش اساسی دارند و به اطمینان از آن کمک می‌کنند (ویداینی^۲ و همکاران، ۲۰۲۰).

کولبرگ (۱۹۷۱، ۱۹۷۷) پیشنهاد کرد که رشد شناختی یک ارزش شخصی است که از طریق فرایند فکر و بیان به دست می‌آید. هر لحظه مهمی که تجربه می‌شود شامل فکر است و

1. Fernanda & Muslichah
2. Widayani

فرایندهای بیان فرد را تشویق می‌کند تا رفتار اخلاقی خود را بهبود بخشد (دی تینه^۱ و همکاران، ۲۰۱۹).

قدر مسلم تصمیم‌گیری اخلاقی یک فرایند پیچیده است که به متغیرهای سازمانی متکی است تا اطمینان حاصل شود که تصمیم نهایی توسط کسانی که مجبور به اجرای آن هستند، پشتیبانی می‌شود (مینتز^۲، ۲۰۱۹). با توجه به اینکه حسابداری اغلب به‌عنوان یک رشته فنی دیده می‌شود که معاملات مالی را ثبت، طبقه‌بندی و گزارش می‌کند و دارای خصوصیات اجتماعی و شامل وظایف و مسئولیت‌های چندجانبه است. به همین ترتیب، علاوه بر اصول اساسی و قوانین و معیارهای پذیرفته شده در این زمینه، به جنبه‌های اخلاقی و مبانی اصولی این حرفه پرداخته می‌شود که حسابداران نیز باید از آن استفاده کنند (دستان و کایا^۳، ۲۰۱۹).

بدین ترتیب در یک مفهوم کلی می‌توان گفت که اخلاق مجموعه آرمان یا ایده‌آل‌های جامعه است. در این نگاه «تصمیم‌گیری اخلاقی» از یک سو متأثر از ویژگی‌های شخصیتی افراد است و از سوی دیگر شرایط محیطی مثل فشارهای گروهی و مسائل سازمانی از قبیل مقررات اخلاقی بر آن اثر می‌گذارند (بستانیان، ۱۳۹۰).

پیشینه پژوهش

والنتین و گودکین^۴ (۲۰۱۹)، پژوهشی را با عنوان "افشاگری اخلاقی بر اساس تصمیم‌گیری اخلاقی" انجام داده‌اند، نوع پژوهش مذکور، از نوع توصیفی همبستگی بر اساس الگوی رگرسیون بوده است و نتایج پژوهش نشان داد که افشاگری اخلاقی تحت تأثیر قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی است. اوبوه^۵ (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی متغیرهای شدت شخصی و اخلاقی بر فرایندهای خاص (شناخت اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی) در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که سن، وضعیت اقتصادی، تربیت، معنویت اخلاقی، نسبت‌گرایی، حجم پیامد و رضایت عمومی جامعه عوامل تعیین‌کننده تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران می‌باشد. بانگون و آسری^۶ (۲۰۱۷) در پژوهشی به‌عنوان تأثیر

1. DeTienne & et al

2. Mintz

3. Dastan & Kaya

4. Valentine & Godkin

5. Oboh

6. Bangun & Asri

اطلاعات مالی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان پرداخته‌اند، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اطلاعات مالی تأثیر مثبت و معناداری در تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان دارند. محسنی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به فراتحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند و هدف پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی با توجه به پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده است. روش این پژوهش فراتحلیل و جامعه آماری پژوهش حاضر شامل همه مقاله‌های متناسب با موضوع تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری در مجله‌های علمی پژوهشی ایرانی و خارجی مشخص شده با ضوابط خاص است. ۱۹ مقاله مورد بررسی نهایی قرار گرفت و داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار جامع فراتحلیل^۱ مورد تحلیل قرار گرفته بود. یافته‌های پژوهش بر اساس بررسی آنها، در حرفه حسابداری و حسابرسی ۱۸ متغیر بر تصمیم‌گیری اخلاقی شامل: سازه فردی، شرایط اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار، سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ سازمانی، تجربه، هویت، مهارت کار، آرمان اخلاقی، نسبی‌گرایی، رهبری اخلاقی، قوانین و مقررات، ویژگی کار، تحصیلات و ویژگی شخصیتی اثرگذار هستند. همچنین نتایج نشان داد که تمامی عوامل اندازه اثر متوسط و بالا داشتند و از این رو تمامی مقوله‌ها بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی اثرگذارند. در بین عوامل مورد بررسی، آرمان اخلاقی بیشترین اندازه اثر (۰/۷۱)، فرهنگ سازمانی بیشترین اندازه اثر (۰/۶۹) و قوانین و مقررات بیشترین اندازه اثر (۰/۶۸)، مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر حسب بالاترین ضرایب اثر (بیشتر از ۰/۵) و اثر تمامی مقوله‌ها مورد تأیید قرار گرفت و این پژوهش با شناسایی شاخص‌های مختلف و مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی می‌تواند راهگشایی مناسب برای رویکرد تصمیم‌گیری مناسب حسابداران و حساب‌برسان باشد.

بادآورن‌پندی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به ارائه مدل برای سنجش خطر اخلاقی مدیران بر مبنای داده‌های مالی پرداختند. نتایج آزمون اعتبارسنجی مدل نشان داد که خطر اخلاقی مدیران موجب افزایش ریسک سقوط قیمت سهام و کاهش کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌شود. در نتیجه، مدل ارائه شده می‌تواند جهت تصمیم‌گیری‌ها، خصوصاً در بازار سرمایه کارآمد باشد. با فراهم شدن امکان اندازه‌گیری

خطر اخلاقی مدیران بر مبنای داده‌های مالی می‌توان تدابیر لازم برای کاهش آن را از طریق برقراری مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی قوی برای کنترل و نظارت، اتخاذ نمود و باباجانی و همکاران (۱۳۹۹)، پژوهشی را با عنوان "مدلی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری" انجام داده‌اند که شامل استادان حسابداری و حسابداران رسمی ایران بودند مدل پیشنهادی با محوریت آماده‌سازی دانش‌آموختگان رشته حسابداری برای اتخاذ تصمیم‌های اخلاقی شامل آموزش یازده صلاحیت اخلاقی به‌صورت درس جداگانه و به شیوه تلفیقی مشخص گردیده شد. تراز (۱۳۹۹)، پژوهشی را با عنوان "بررسی عوامل تعیین‌کننده شدت اخلاقی و شخصی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حرفه حسابداری" انجام داده‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۰/۹۵، جنسیت، سن، تربیت، وضعیت اقتصادی، آرمان‌گرایی اخلاقی، نسبت‌گرایی اخلاقی، عواقب پیامد و اجماع اجتماعی بر فرایند تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حرفه حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارند. عظیمی (۱۳۹۸) پژوهشی را با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری با تأکید بر حساسیت اخلاقی" انجام داده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد وجود عناصر غیرمالی در اهداف سازمانی و باورهای دینی با حساسیت اخلاقی رابطه مثبت و معناداری دارد و تأثیر تجربه بر حساسیت اخلاقی منفی و معنادار است. بانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی پرداختند که یافته‌های پژوهش آنها نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط مورد تأیید است.

دون^۱ و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به عوامل فرهنگی مؤثر بر تمایل به تصمیم‌گیری اخلاقی توسط دانشجویان حسابداری در ویتنام پرداختند. هدف از پژوهش آنان بررسی جهت و میزان دقیق عناصر فرهنگی مانند تحصیلات، جنسیت، فاصله قدرت و ریسک‌پذیری در تصمیم‌گیری اخلاقی است که داده‌ها از ۱۹۴ مصاحبه‌شونده در سه گروه دانشجویان بازرگانی عمومی، دانشجویان رشته حسابداری، و حسابرسان حرفه‌ای در ویتنام جمع‌آوری شد. نتایج نشان داد بین دو گروه از دانشجویان و متخصصان تفاوت معنی‌داری دارد و همچنین هر چهار عامل بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر دارند.

غزالی و آنوم^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی به‌عنوان بررسی میزان تأثیر عوامل جمعیتی و ارزش اخلاقی شرکت بر تصمیمات اخلاقی متخصصان حسابداری در مالزی پرداختند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که ارزش اخلاقی شرکت عامل مهمی در تعیین قضاوت‌های اخلاقی است. سن نیز عامل مهمی است، زیرا متخصص‌های حسابداری باتجربه در موضع اخلاقی خود سختگیرانه عمل می‌کنند. همچنین جنسیت نیز تأثیر قابل‌ملاحظه‌ای داشت، زیرا زنان قضاوت اخلاقی بالاتری نسبت به مردان دارند.

لیوینگستون^۲ (۲۰۲۱) در پژوهشی به تأثیر زمان مشورت بر کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای پرداخت. نشان داد که زمان مشورت با کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی ارتباط معنی‌داری دارد. همچنین دریافت که حسابداران مبتدی هرچه زمان بیشتری برای مشورت کردن صرف کنند منجر به تصمیم اخلاقی کمتر نسبت به مسئولیت‌ها، منافع عمومی، صداقت، هدف و استقلال و خدمات می‌شود. دان و سنتی^۳ (۲۰۲۰) در پژوهشی به توسعه مدلی از تصمیم‌گیری اخلاقی که برای حسابداران و حرفه حسابداری کاربرد دارد پرداختند. یافته‌های آن نشان داد پنج عاملی که بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیر می‌گذارد: کدهای رفتار حرفه‌ای، گرایش فلسفی، جهت‌گیری مذهبی، ارزش‌های نشئت گرفته از فرهنگ و بلوغ اخلاقی است.

بنابراین مرور ادبیات و پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی نشان می‌دهد شناسایی شاخص‌های مختلف و مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی می‌تواند راهگشایی مناسب برای رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب حسابداران و حساب‌رسان باشد، بنابراین بر این اساس روش‌شناسی پژوهش در ادامه مطرح می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش، از شیوه «نظریه داده بنیادی» استفاده شده است. مراحل اجرای پژوهش به شیوه نظریه زمینه‌ای:

۱. بررسی ادبیات نظری موضوع؛
۲. تدوین پرسش‌های پژوهش؛
۳. گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا رسیدن به مرحله اشباع؛
۴. کدگذاری داده‌ها در سه مرحله آزاد، محوری و انتخابی (یافتن مفاهیم در داده‌ها)؛

1. Ghazali & Anum
2. Livingston
3. Dunn & Sainty

- ۴-۱. کد گذاری آزاد: ابتدا به بخش‌های مختلف داده‌ها، کدهای مناسبی اختصاص می‌یابد و این مرزها در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی می‌شوند.
- ۴-۲. کد گذاری محوری: پس از کد گذاری آزاد، پژوهشگر درباره ابعاد متفاوت این مقوله‌ها می‌اندیشد و پیوند میان هر یک را می‌یابد.
- ۴-۳. کد گذاری انتخابی: در این کد گذاری، مقوله‌ها پالایش می‌شوند. پس از پیمودن این سه فرایند کد گذاری، چارچوبی نظری پدیدار می‌شود.
۵. یادداشت‌برداری؛
۶. نگارش و تدوین تئوری (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹).
- در این پژوهش به لحاظ تخصصی بودن مبحث و لزوم داشتن دانش و علاقه کافی به مسائل پژوهش، در راستای مصاحبه به دست آوردن مفاهیم، دسته‌بندی و تأیید آنها تعدادی از خبرگان و متخصصان حسابداری در سطح کشور در نظر گرفته شده‌اند.
- پس از انجام مصاحبه با کارشناسان و متخصصان، نظرات ایشان در خصوص رویکردهای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری جمع‌آوری می‌شود و موارد در نرم افزار مکس. کیو.دی.ای^۱ اقدام به کد گذاری متن مصاحبه‌ها و دسته‌بندی آنها شده است، کلیه مصاحبه‌ها توسط یک پژوهشگر انجام می‌شود. متن مصاحبه‌ها بر روی نوار ضبط و یادداشت‌برداری و به‌عنوان داده اصلی پژوهش استفاده می‌شود. در ابتدا پژوهشگر به هر یک از مشارکت‌کنندگان مراجعه و ضمن بیان هدف و سؤالات پژوهش، در صورت تمایل او برای مشارکت در پژوهش، وقت مناسب برای انجام مصاحبه تعیین می‌نمود. بنا به درخواست مشارکت‌کنندگان مصاحبه معمولاً دو تا سه ساعت انجام می‌گردد، که اطلاعات جامعه شناختی آنها به صورت زیر می‌باشد.

کد	جنسیت	سمت	سابقه کاری	تحصیلات	مدت مصاحبه (ساعت)
A1	آقا	استاد دانشگاه	۲۲ سال	دکتر	۲:۳۰
A2	آقا	استاد دانشگاه	۱۴ سال	دکتر	۲
A3	آقا	مدیر مؤسسه حسابداری	۱۸ سال	کارشناسی ارشد	۳
A4	خانم	استاد دانشگاه	۱۰ سال	دکتر	۲
A5	آقا	مدیر مؤسسه حسابداری	۱۵ سال	کارشناسی ارشد	۲:۴۵
A6	آقا	حسابدار رسمی	۳۰ سال	کارشناسی ارشد	۳
A7	آقا	عضو هیئت علمی، سابقه تألیف و تدریس در حسابداری	۲۳ سال	دکتر	۳

A8	خانم	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۳ سال	کارشناسی ارشد	۳
A9	آقا	استاد دانشگاه	۱۷ سال	دکتر	۲:۱۵
A10	آقا	مدیر مؤسسه حسابرسی	۲۲ سال	کارشناسی ارشد	۳
A11	آقا	هیئت علمی	۱۲	دکتر	۱:۳۰

تجزیه و تحلیل در بخش کیفی با استفاده از روش گراند تئوری^۱ انجام شد. نتایج خروجی نرم افزار و رویکرد مدل تحلیل بنیادی پژوهشگر را به طراحی و توزیع پرسش‌نامه در راستای تأیید شاخص‌ها و رویکرد تحلیل عاملی کیو میان کارشناسان و متخصصان حسابداران و حسابرسی هدایت می‌نماید که این افراد هم جزء گروه مصاحبه شوندگان هستند و تعداد افرادی دیگر را نیز شامل می‌شوند.

یافته‌های پژوهش

داده‌های مصاحبه به شکل صوتی ضبط شد و پس از پیاده‌سازی در محیط متنی و انتقال به نسخه ۱۸ نرم‌افزار مکس. کیو.دی. ای^۲ (نرم‌افزار تحلیل کیفی داده‌ها)، به‌دقت مطالعه و بررسی شدند. طی بررسی، داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند، تحت کدهای مشترکی کدگذاری شدند و مفاهیم متناسبی به هر یک اختصاص داده شد.

در این پژوهش، با توجه به رویکرد تحلیل بنیادی و شش شاخص آن عبارت‌اند از:

تعداد مؤلفه‌های اصلی ۱۵، تعداد مقوله‌ها ۶۳ و تعداد مفاهیم ۱۸۱ مفهوم به‌صورت کدباز نشانه‌گذاری شد که در راستای مدل مفهومی پژوهش با توجه به خروجی نرم‌افزار مکس. کیو.دی. ای دسته‌بندی شده‌اند. به‌منظور تشکیل مقوله‌ها، هر یک از مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. در ادامه با استفاده نمودار کیو برای ۱۸۱ مفهوم، عباراتی که دارای ارتباطات مشترک می‌باشند در دسته‌های مختلف و در بخش‌های مختلف دسته‌بندی می‌شوند که بتوان عبارات را در یک توزیع نرمال از وجود بیشترین ارتباط (خیلی موافقم) تا کمترین ارتباط (خیلی مخالفم) دسته‌بندی نمود و برای سهولت در پاسخگویی از نمودار فلش کیو استفاده شده است.

1. Grounded Theory
2. MAXQDA

یافته‌های تحلیل با رویکرد کیو^۱

از آنجاکه به علل مختلف از جمله دشواری بسیار در کنترل متغیرهای ناخواسته درباره پدیده‌هایی که با رفتار انسان سروکار دارند، نمی‌توان فقط با روش کمی به واقعیت‌های این پدیده‌ها شیوه کاملاً عینی و بدون جانب‌دارانه داشت و معمولاً مفروضه‌های زیربنایی استفاده از روش‌های تحقیق کمی در پژوهش‌های مدیریتی صدق نمی‌کند، لذا در سال‌های اخیر برای ترکیب روش‌های کمی و کیفی برای اجرای تحقیقات در حوزه مسائل اجتماعی و رفتاری از جمله مسائل سازمان و مدیریت کوشش بسیاری شده است و از ترکیب این دو دسته مجموعه روش‌های تحقیق آمیخته پدیدار آمده است (بازرگان، ۱۳۸۷).

روش کیو ضمن برخورداری از ویژگی‌های روش کیفی، دارای رویکرد کمی نیز است و از آمار بیشترین بهره را می‌برد و به عنوان پژوهش اکتشافی، یافتن اندیشه‌های جدید و فرضیه‌های جدید و مفید درباره موضوع تحقیق است. در روش کیو از یک سو، انتخاب مشارکت‌کنندگان از طریق روش‌های نمونه‌گیری احتمالی صورت نمی‌گیرد، بلکه نمونه افراد معمولاً به طور هدفمند و با اندازه‌های کوچک انتخاب می‌شود که آن را به روش کیفی نزدیک می‌سازد و از سوی دیگر، یافته‌ها از طریق تحلیل عاملی و به صورتی کاملاً کمی به دست می‌آیند (واتس و استنر^۲، ۲۰۰۵).

از سوی دیگر روش کیو به عنوان یک روش تحقیق " ترکیبی یا آمیخته " می‌توان تعمق و آگاهی نسبت به مسائل ناظر بر سیاست‌گذاری‌ها را فراهم سازد که در سایر روش‌های تحقیق این‌گونه نیست. همچنین، ماحصل استفاده از این روش تبیین بهتر و کامل‌تر خواهد بود (تیروس^۳، ۲۰۰۴).

در این تحقیق با استفاده از روش کیو دسته بندی از دیدگاه‌ها و رویکردهای متفاوت مشارکت کنندگان امکان پذیر شده است. در این خصوص، براون، دارنیک و سلدن معتقدند که دسته بندی دیدگاه‌ها در روش کیو طبقه بندی تصورات و قضاوت‌های خود مرجع و تلقی‌های افراد است. در عین حال، بیان گرایش‌ها، عقاید و تجربه‌ها درباره موضوعی ذهنی و خاص نیز از علایق افراد یا مشارکت کنندگان تحقیق است. از سوی دیگر، در این روش با طبقه بندی‌هایی

1. Q Factor Analysis

2. Watts & Stenner

3. Tyrus

که مشارکت کنندگان از عبارات کیو انجام داده‌اند، رابطه و نسبت هر عبارت کیو نیز از طریق خودشان با یکدیگر مقایسه، تحلیل و مطابقت داده شده است. همچنین نکته مهم‌تر در این روش، انجام دادن مصاحبه‌های حضوری با مشارکت کنندگان در حین مرتب‌سازی جدول و نمودار کیو است که با هدف شناخت دلایل نحوه مرتب‌سازی عبارات‌های انتخابی آنان در ستون‌های کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم صورت می‌گیرد.

بدین ترتیب، از نتایج به دست آمده برای ریشه‌یابی و دامنه‌نظرها و دلایل آن استفاده می‌شود. ضمن اینکه از طریق تحلیل کیو که روشی چندمتغیره است، از داده‌های به دست آمده از مرتب‌سازی‌های آنان تحلیل‌های آماری صورت می‌گیرد.

روش تحلیل عاملی، اصلی‌ترین روش آماری برای تحلیل ماتریس داده‌های کیو است. مبنای این روش نیز همبستگی میان "افراد" است، از این رو از عبارت "تحلیل عاملی کیو" استفاده می‌شود، تا تأکید شود در فرایند عاملی، افراد به جای متغیرها دسته‌بندی می‌شوند.

جهت انجام تحلیل عاملی از ماتریس همبستگی که روشی مرسوم و معمول است، استفاده شد. عامل‌ها به روش واریماکس که نوعی چرخش متعامد است، چرخش یافتند. مقدار واریانس کل تبیین شده در جدول زیر آمده است: و الگوهای ذهنی تأیید شده با استفاده از رویکرد تحلیل واریانس در دسته‌های مختلف با توجه به مدل تحلیل بنیادی عبارت‌اند از:

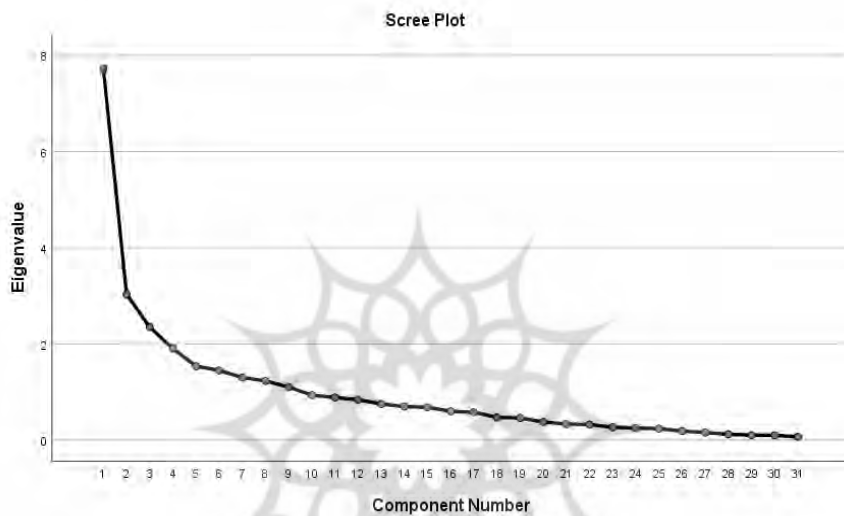
برای بخش اول شرایط علی: تحلیل رویکرد شرایط علی با توجه به پاسخ به پرسش "چه شرایط موجه و علی بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری وجود دارد؟" در کارت‌های رویکرد کیو مطرح شده است که ۳۱ مفهوم دارای نقاط مشترک نزدیکی در این خصوص می‌باشند که با استفاده از تحلیل عاملی و نرم‌افزار اسپاس^۱ و خروجی‌های آن به صورت جدول ۱ مشخص می‌گردد.

جدول ۱. مقدار آزمون KMO و بارتلت

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		/۶۷۸
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	۳۴۵۰/۱۶۲
	df	۴۵۶
	Sig.	۰/۰۰۰

منبع: پژوهشگر

مقدار سطح معناداری ($0/000$ کمتر از $0/05$) و مقدار آماره $KOM 0/678$ نشان‌دهنده تحلیل عاملی مطلوب در این تحلیل می‌باشد، چون در بسیاری از موارد تعدادی از معیارها به یک یا چند عامل بستگی دارد تعبیر عوامل مشکل خواهد بود؛ بنابراین با دوران عامل‌ها بدون تغییر میزان اشتراک سعی می‌کنیم تعبیر ساده‌تری از عوامل داشته باشیم. با دوران عوامل به روش واریماکس که با تغییرات مربعات ستونی، برآورد ضرایب عامل‌ها را حداکثر می‌کنیم، نتایج زیر به دست می‌آید. طبق روش واریماکس معیارها به ۱۳ عامل تجزیه می‌شوند و گروه‌بندی معیارهای آنها صورت می‌گیرد.

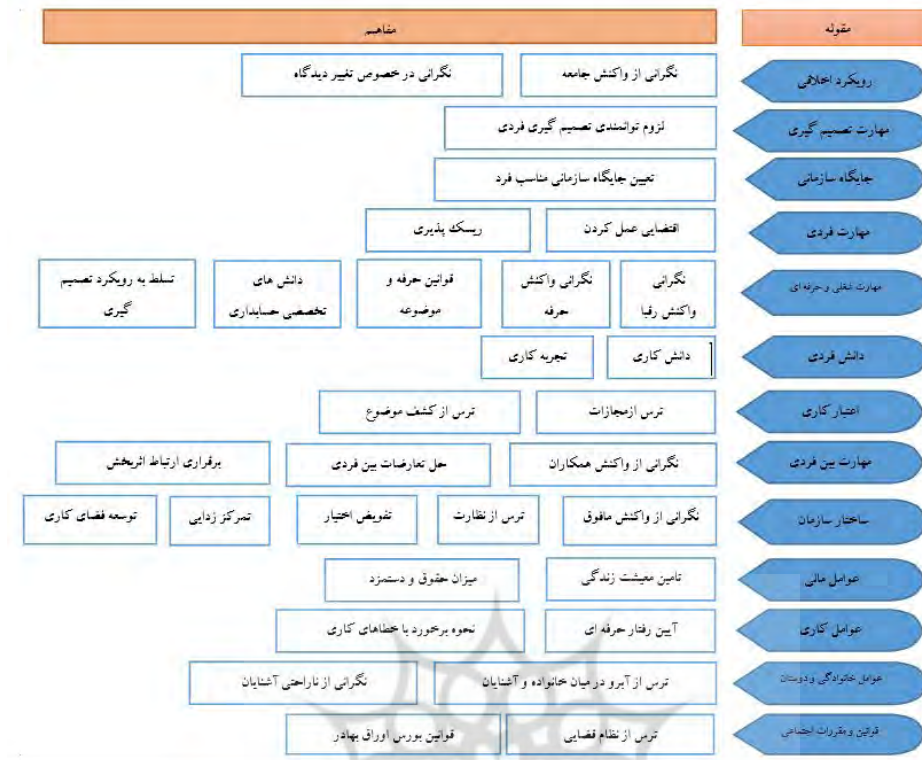


نمودار ۱. نمودار نقطه‌ای عوامل دسته‌بندی شده

باتوجه به نتایج نمودار ۱ مشخص می‌شود که ماتریس واریانس عوامل توسعه یافته برای مفاهیم مشخص می‌شود که مفاهیم در گروه‌های ۱۳ گانه دسته‌بندی می‌شود.

ویژگی‌های علی

باتوجه به نتایج خروجی از تحلیل کیو و تحلیل عاملی دسته‌بندی عوامل در عوامل علی به صورت شکل ۱ مشخص، دسته‌بندی و نام‌گذاری می‌شود.



شکل ۱. مقوله‌های نام‌گذاری شده و مفاهیم بخش علی

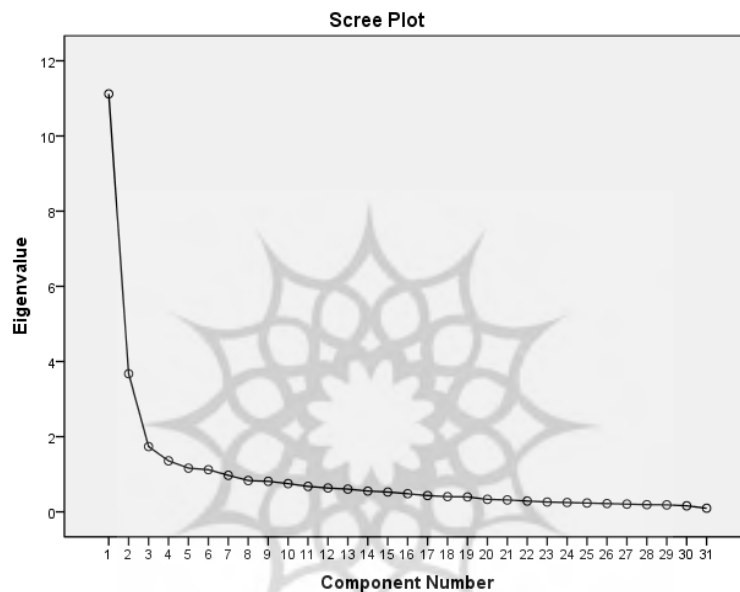
برای بخش دوم ویژگی محوری: تحلیل رویکرد ویژگی محوری با توجه به پاسخ به سؤال "چه شرایط موجه و محوری بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری وجود دارد؟" در کارت‌های رویکرد کیو مطرح شده است که ۳۵ مفهوم دارای نقاط مشترک نزدیکی در این خصوص می‌باشند که با استفاده از تحلیل عاملی و نرم‌افزار اس پی اس و خروجی‌های آن به صورت جدول ۲ مشخص می‌گردد.

جدول ۲. مقدمات آزمون KMO و بارتلت

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		/۶۷۷
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	۵۳۴۹/۵۷۷
	df	۵۹۵
	Sig.	۰/۰۰۰

منبع: پژوهشگر

مقدار سطح معناداری (۰/۰۰۰ کمتر از ۰/۰۵) و مقدار آماره $KOM_{0/677}$ نشان‌دهنده تحلیل عاملی مطلوب در این تحلیل می‌باشد، چون در بسیاری از موارد تعدادی از معیارها به یک یا چند عامل بستگی دارد تعبیر عوامل مشکل خواهد بود؛ بنابراین با دوران عامل‌ها بدون تغییر میزان اشتراک سعی می‌کنیم تعبیر ساده‌تری از عوامل داشته باشیم. با دوران عوامل به روش واریماکس که با تغییرات مربعات ستونی، برآورد ضرایب عامل‌ها را حداکثر می‌کنیم، نتایج زیر به دست می‌آید. طبق روش واریماکس معیارها به ۱۳ عامل تجزیه می‌شوند و گروه‌بندی معیارهای آنها صورت می‌گیرد.

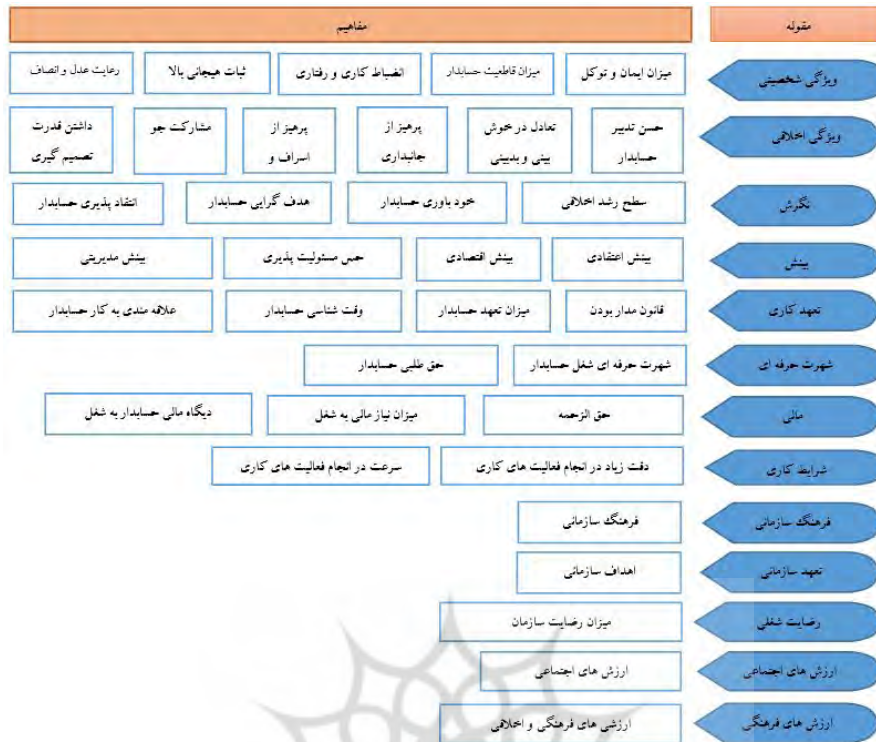


نمودار ۲. نمودار نقطه‌ای عوامل دسته‌بندی شده

باتوجه به نتایج نمودار ۲ مشخص می‌شود که ماتریس واریانس عوامل توسعه یافته برای مفاهیم مشخص می‌شود که مفاهیم در گروه‌های ۱۳ گانه دسته‌بندی می‌شود.

ویژگی‌های محوری

ویژگی محوری پس از انجام دسته‌بندی‌های صورت گرفته از آزمون کیو دسته‌بندی و نام‌گذاری شاخص‌ها در ویژگی‌های محوری به صورت شکل ۲ مشخص می‌شود.



شکل ۲. مقوله‌های نام‌گذاری شده و مفاهیم ویژگی‌های محوری

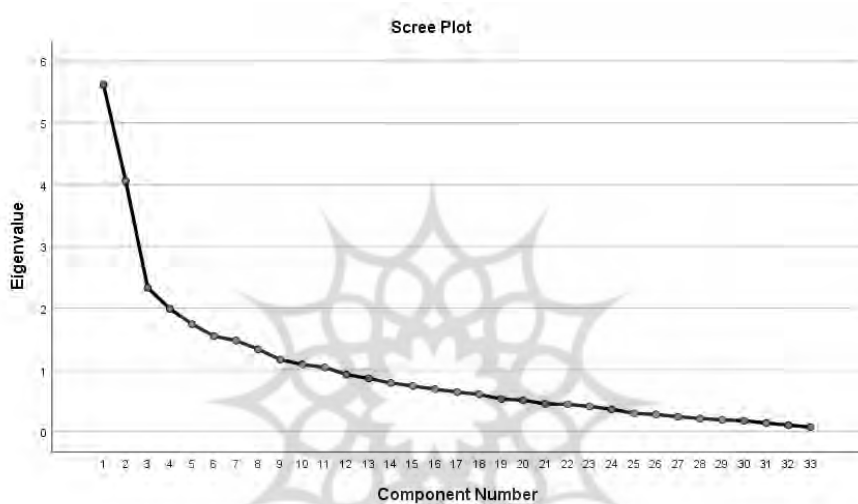
برای بخش سوم عوامل زمینه‌ای: تحلیل رویکرد عوامل زمینه‌ای با توجه به پاسخ به سؤال "چه شرایط موجه و زمینه‌ای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری وجود دارد؟" در کارت‌های رویکرد کیو مطرح شده است که ۳۳ مفهوم دارای نقاط مشترک نزدیکی در این خصوص می‌باشند که با استفاده از تحلیل عاملی و نرم‌افزار اس پی اس و خروجی‌های آن به صورت جدول ۳ مشخص می‌گردد.

جدول ۳. مقدار آزمون KMO و پارتلت

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		۰/۶۲۳
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	۳۰۲۱/۷۷۴
	df	۵۷۴
	Sig.	۰/۰۰۰

منبع: پژوهشگر

مقدار سطح معناداری (۰/۰۰۰ کمتر از ۰/۰۵) و مقدار آماره $KOM_{0/623}$ نشان‌دهنده تحلیل عاملی مطلوب در این تحلیل می‌باشد، چون در بسیاری از موارد تعدادی از معیارها به یک یا چند عامل بستگی دارد تعبیر عوامل مشکل خواهد بود؛ بنابراین با دوران عامل‌ها بدون تغییر میزان اشتراک سعی می‌کنیم تعبیر ساده‌تری از عوامل داشته باشیم. با دوران عوامل به روش واریماکس که با تغییرات مربعات ستونی، برآورد ضرایب عامل‌ها را حداکثر می‌کنیم، نتایج زیر به دست می‌آید. طبق روش واریماکس معیارها به ۹ عامل تجزیه می‌شوند و گروه‌بندی معیارهای آنها صورت می‌گیرد.

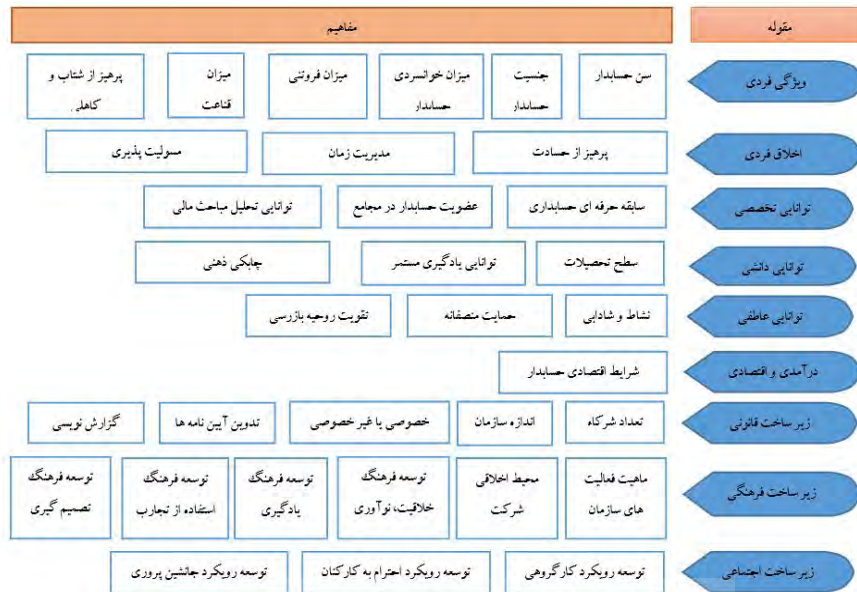


نمودار ۳. نمودار نقطه‌ای عوامل دسته‌بندی شده

باتوجه به نتایج نمودار ۳ مشخص می‌شود که ماتریس واریانس عوامل توسعه یافته برای مفاهیم مشخص می‌شود که مفاهیم در گروه‌های ۹ گانه دسته‌بندی می‌شود.

عوامل زمینه‌ای

عوامل زمینه‌ای پس از انجام دسته‌بندی‌های صورت گرفته از آزمون کیو دسته‌بندی و نام‌گذاری شاخص‌ها در عوامل زمینه‌ای به صورت شکل ۳ مشخص می‌شود.



شکل ۳. مقوله های نام گذاری شده و مفاهیم عوامل زمینه ای

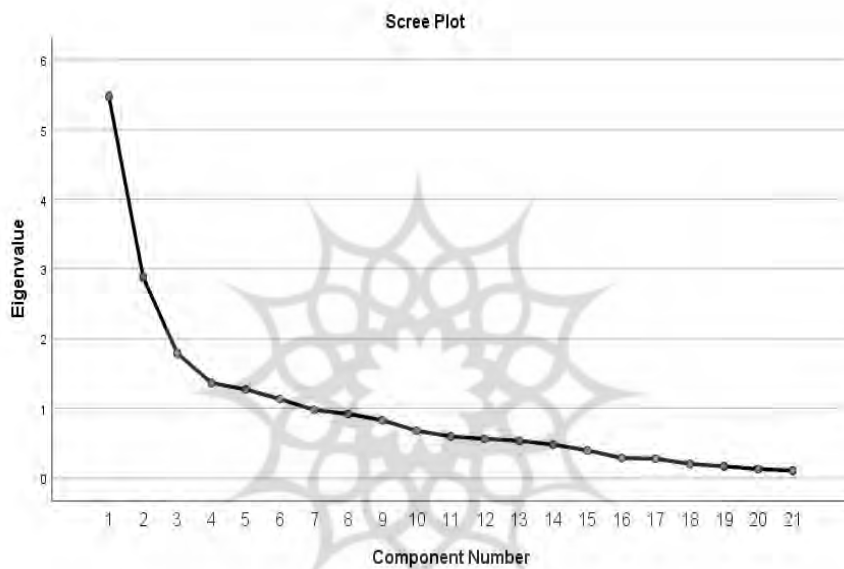
برای بخش چهارم عوامل مداخله‌گر: تحلیل رویکرد عوامل مداخله‌گر با توجه به پاسخ به سؤال "چه شرایط موجه و مداخله‌گر بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری وجود دارد؟" در کارت‌های رویکرد کیو مطرح شده است که ۲۱ مفهوم دارای نقاط مشترک نزدیکی در این خصوص می‌باشند که با استفاده از تحلیل عاملی و نرم‌افزار اس پی اس و خروجی‌های آن به صورت جدول ۴ مشخص می‌گردد.

جدول ۴. مقدار آزمون *KMO* و بارتلت

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	/۶۴۷	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	۱۹۹۱/۴۸۱
	df	۲۱۰
	Sig.	۰/۰۰۰

منبع: پژوهشگر

مقدار سطح معناداری (۰/۰۰۰ کمتر از ۰/۰۵) و مقدار آماره $KOM_{0/647}$ نشان‌دهنده تحلیل عاملی مطلوب در این تحلیل می‌باشد، چون در بسیاری از موارد تعدادی از معیارها به یک یا چند عامل بستگی دارد تعبیر عوامل مشکل خواهد بود؛ بنابراین با دوران عامل‌ها بدون تغییر میزان اشتراک سعی می‌کنیم تعبیر ساده‌تری از عوامل داشته باشیم. با دوران عوامل به روش واریماکس که با تغییرات مربعات ستونی، برآورد ضرایب عامل‌ها را حداکثر می‌کنیم، نتایج زیر به دست می‌آید. طبق روش واریماکس معیارها به ۶ عامل تجزیه می‌شوند و گروه‌بندی معیارهای آنها صورت می‌گیرد.

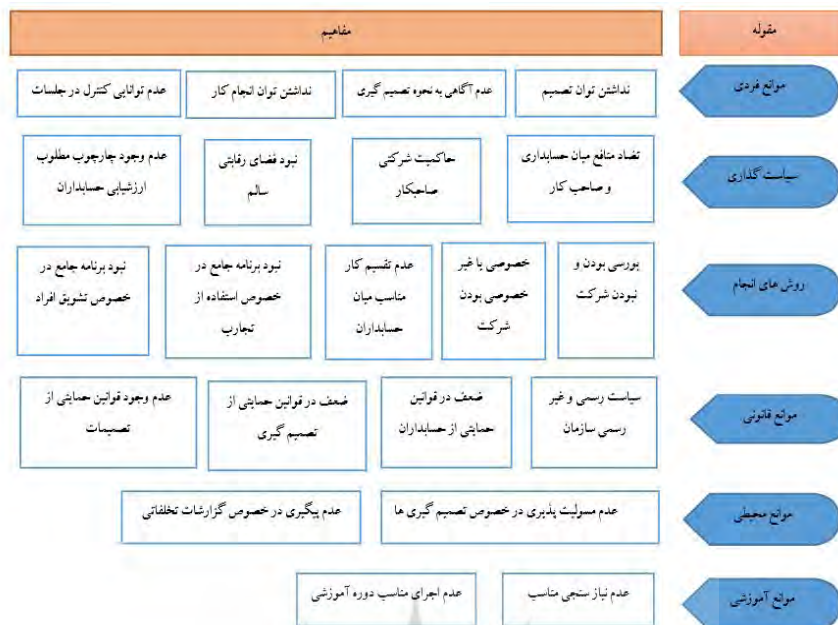


نمودار ۴. نمودار نقطه‌ای عوامل دسته‌بندی شده

باتوجه به نتایج نمودار ۴ مشخص می‌شود که ماتریس واریانس عوامل توسعه یافته برای مفاهیم مشخص می‌شود که مفاهیم در گروه‌های ۶ گانه دسته‌بندی می‌شود.

عوامل مداخله‌گر

عوامل مداخله‌گر پس از انجام دسته‌بندی‌های صورت گرفته از آزمون کیو دسته‌بندی و نام‌گذاری شاخص‌ها در عوامل مداخله‌گر به صورت شکل ۴ مشخص می‌شود.



شکل ۴. مقوله‌های نام‌گذاری شده و مفاهیم عوامل مداخله‌گر

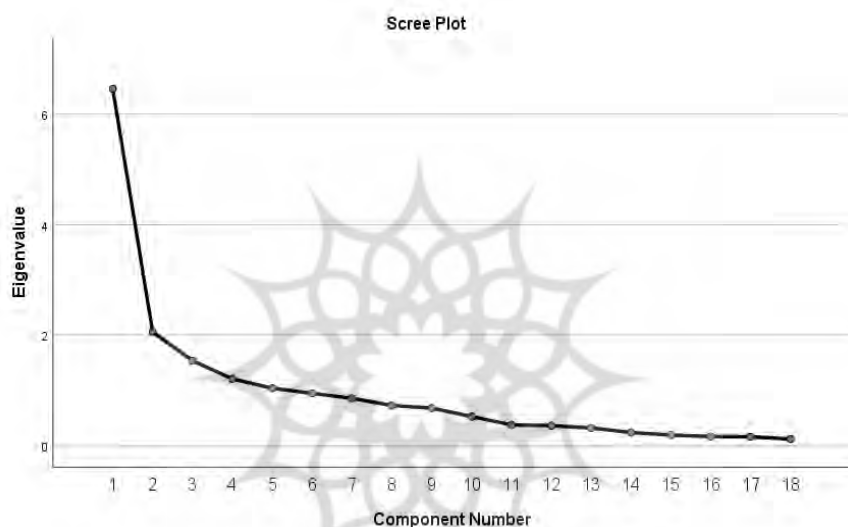
برای بخش پنجم راهبردها: تحلیل رویکرد عوامل راهبردها با توجه به پاسخ به سؤال "چه شرایط موجه و راهبردهای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری وجود دارد؟" در کارت‌های رویکرد کیو مطرح شده است که ۱۸ مفهوم دارای نقاط مشترک نزدیکی در این خصوص می‌باشند که با استفاده از تحلیل عاملی و نرم‌افزار اس پی اس و خروجی‌های آن به صورت جدول ۵ مشخص می‌گردد.

جدول ۵. مقدار آزمون *KMO* و *Bartlett*

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	۰/۷۷۳	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	۱۹۶۰/۰۴۸
	df	۱۵۳
	Sig.	۰/۰۰۰

منبع: پژوهشگر

مقدار سطح معناداری (۰/۰۰۰ کمتر از ۰/۰۵) و مقدار آماره KOM نشان‌دهنده تحلیل عاملی مطلوب در این تحلیل می‌باشد، چون در بسیاری از موارد تعدادی از معیارها به یک یا چند عامل بستگی دارد تعبیر عوامل مشکل خواهد بود؛ بنابراین با دوران عامل‌ها بدون تغییر میزان اشتراک سعی می‌کنیم تعبیر ساده‌تری از عوامل داشته باشیم. با دوران عوامل به روش واریماکس که با تغییرات مربعات ستونی، برآورد ضرایب عامل‌ها را حداکثر می‌کنیم، نتایج زیر به دست می‌آید. طبق روش واریماکس معیارها به ۹ عامل تجزیه می‌شوند و گروه‌بندی معیارهای آنها صورت می‌گیرد.



نمودار ۵. نمودار نقطه‌ای عوامل دسته‌بندی شده

باتوجه به نتایج نمودار ۵ مشخص می‌شود که ماتریس واریانس عوامل توسعه یافته برای مفاهیم مشخص می‌شود که مفاهیم در گروه‌های ۹ گانه دسته‌بندی می‌شود.

عوامل راهبردها

عوامل راهبردی پس از انجام دسته‌بندی‌های صورت گرفته از آزمون کیو دسته‌بندی و نام‌گذاری شاخص‌ها در عوامل راهبردها به صورت شکل ۵ مشخص می‌شود.



شکل ۵. مقوله های نام‌گذاری شده و مفاهیم عوامل راهبردها

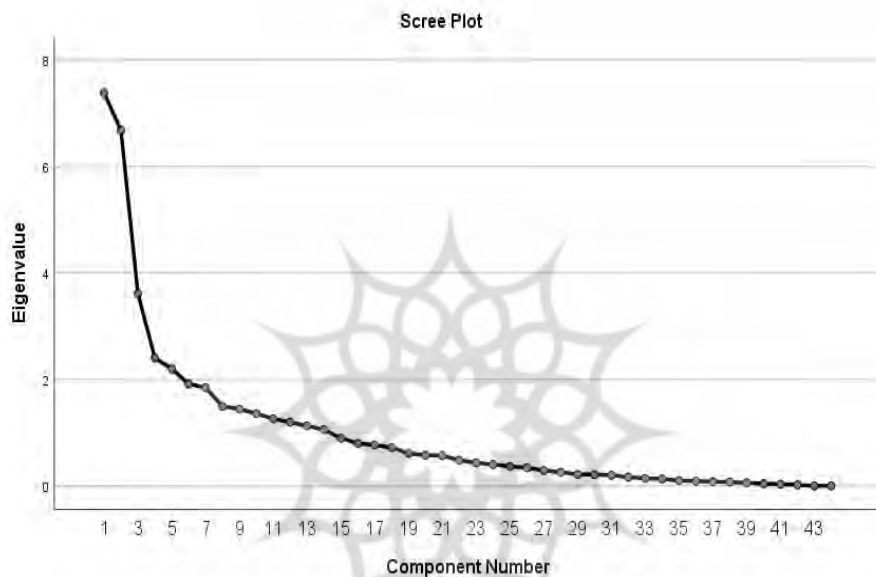
برای بخش ششم پیامدها: تحلیل رویکرد عوامل پیامدها با توجه به پاسخ به سؤال "چه شرایط موجه و پیامدهای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری وجود دارد؟" در کارت‌های رویکرد کیو مطرح شده است که ۴۳ مفهوم دارای نقاط مشترک نزدیکی در این خصوص می‌باشند که با استفاده از تحلیل عاملی و نرم‌افزار اس پی اس اس و خروجی‌های آن به صورت جدول ۶ مشخص می‌گردد.

جدول ۶. مقدار آزمون KMO و بارتلت

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.۶۴۴
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	۱۹۶۰/۰۴۸
	df	۱۷۵
	Sig.	۰/۰۰۰

منبع: پژوهشگر

مقدار سطح معناداری (۰/۰۰۰) کمتر از (۰/۰۵) و مقدار آماره KOM ۰/۶۴۴ نشان‌دهنده تحلیل عاملی مطلوب در این تحلیل می‌باشد، چون در بسیاری از موارد تعدادی از معیارها به یک یا چند عامل بستگی دارد تعبیر عوامل مشکل خواهد بود؛ بنابراین با دوران عامل‌ها بدون تغییر میزان اشتراک سعی می‌کنیم تعبیر ساده‌تری از عوامل داشته باشیم. با دوران عوامل به روش واریماکس که با تغییرات مربعات ستونی، برآورد ضرایب عامل‌ها را حداکثر می‌کنیم، نتایج زیر به دست می‌آید. طبق روش واریماکس معیارها به ۱۳ عامل تجزیه می‌شوند و گروه‌بندی معیارهای آنها صورت می‌گیرد.



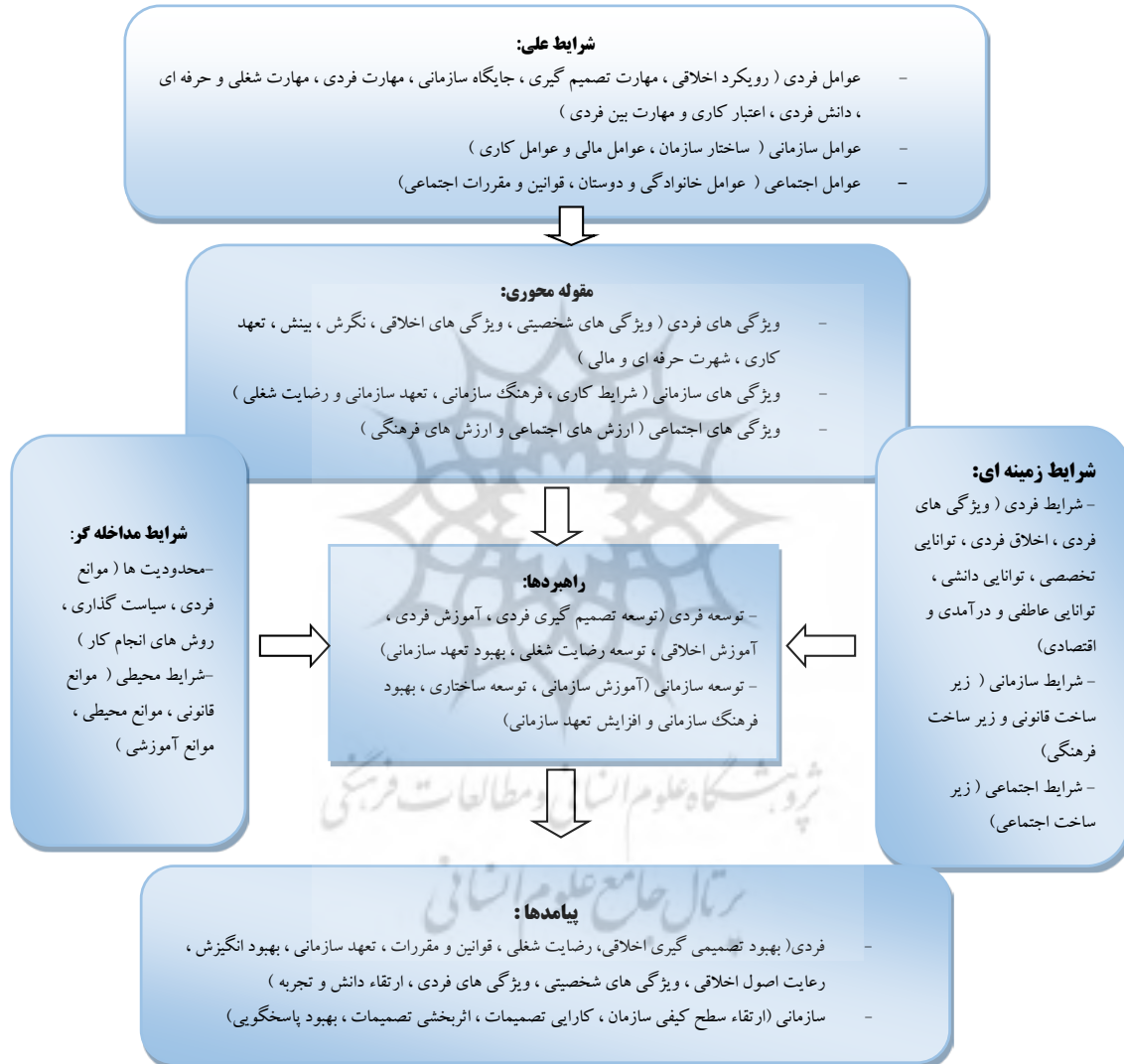
نمودار ۶. نمودار نقطه‌ای عوامل دسته‌بندی شده

باتوجه به نتایج نمودار ۶ مشخص می‌شود که ماتریس واریانس عوامل توسعه یافته برای مفاهیم مشخص می‌شود که مفاهیم در گروه‌های ۱۳ گانه دسته‌بندی می‌شود.

پیامدها

عوامل پیامدها پس از انجام دسته‌بندی‌های صورت گرفته از آزمون کیو دسته‌بندی و نام‌گذاری شاخص‌ها در عوامل راهبردها به صورت شکل ۶ مشخص می‌شود.

در پژوهش حاضر با انجام کدگذاری محوری، ضمن برقراری پیوند میان مقوله‌ها، "شرایط علی"، "مقوله محوری"، "شرایط مداخله‌گر"، "زمینه‌ای"، "راهبردها" و "پیامدها" شناسایی شد. بر اساس نتایجی که از اطلاعات جمع‌آوری شده، به دست آمد و با توجه به فرایند بررسی و تحلیل داده‌ها با الگوی مطرح شده در نظریه پردازی زمینه‌ای، در پایان مرحله کدگذاری انتخابی، مدل مفهومی برای این پژوهش به صورت شکل ۷ می‌باشد.



شکل ۷. مدل جامع پژوهش (منبع پژوهشگر)

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مقاله حاضر با هدف ارائه الگویی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد انجام گرفته است. با توجه به انجام مصاحبه‌های مختلف با متخصصان با استفاده از رویکرد نظریه بنیادی داده‌ها، نرم‌افزار مکس.کیو.دی.ای، رویکرد کیو و تحلیل عاملی استفاده شده است. وضعیت تأیید شاخص‌های به‌دست آمده با استفاده از آزمون KMO و بارتلت به شرح جدول ۷ می‌باشد:

جدول ۷. مقدار آزمون KMO و بارتلت

ردیف	شاخص	تعداد مقوله تأیید شده	تعداد مفاهیم تأیید شده	مقدار آماره KMO و بارتلت	سطح معناداری
۱	شرایط علی	۱۳	۳۱	۰/۶۷۸	۰/۰۰۰
۲	شرایط محوری	۱۳	۳۵	۰/۶۷۷	۰/۰۰۰
۳	مقوله زمینه‌ای	۹	۳۳	۰/۶۲۳	۰/۰۰۰
۴	شرایط مداخله‌گر	۶	۲۱	۰/۶۴۷	۰/۰۰۰
۵	راهبردها	۹	۱۸	۰/۷۷۳	۰/۰۰۰
۶	پیامدها	۱۳	۴۳	۰/۶۴۴	۰/۰۰۰
	مجموع	۶۳	۱۸۱		

منبع: پژوهشگر

که نتایج نشان دهنده تأیید تحلیل عاملی در این تحقیق می‌باشد و با توجه به نتایج مصاحبه‌ها و تأیید تحلیل عاملی، شاخص‌ها، مقوله‌ها و مفاهیم مختلفی بر بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری تأثیرگذار هستند و مواد مشخص شده در تحقیقات دیگر هم مورد تأیید قرار گرفته است، به‌عنوان نمونه کاسالس و پرانو^۱ (۲۰۲۱)، دان و سینتی^۲ (۲۰۱۹) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در تحقیقات خود اظهار داشته‌اند که مسائل فردی، دینی و الهی در افراد و حسابداران منجر به اخذ تصمیمات اخلاقی می‌شود و نیز با توجه به نظرات لی و ژیانو^۳ (۲۰۱۸) افراد به واسطه رفتار و روحیات درونی که دارند در تصمیمات اخلاقی و حسابداری موثرتری بهره خواهند گرفت و نیز با توجه به نظرات فاگبمی^۴ (۲۰۲۰) داشتن

1. Casali & Perano
2. Dunn & Sainty
3. Lee & Xiao
4. Fagbemi

رضایت شغلی و تعهد سازمانی، از جمله موارد تاثیرگذار در اخلاق حسابداری می باشد که با رویکردهای این تحقیق تطبیق دارد.

باتوجه به مشخص شدن مفاهیم مختلف در خصوص بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری، دسته‌بندی آنها و ایجاد الگو در این راستا، پیشنهاد می‌شود که تأثیرات مختلف به کارگیری این مدل در رویکردهای مختلف فعالیت حسابرسان و حسابداران از جمله، رضایت‌مندی آنها، عملکرد آنها، توسعه دانش، فرهنگ و فعالیت‌های مختلف آنها مورد تحلیل و تحلیل قرار گیرد.

در خصوص بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری، پیشنهاد می‌شود که در سازمان‌ها به بررسی نوع دیدگاه و نگرانی حسابداران از واکنش جامعه نسبت به فعالیت‌هایشان و نگرانی در خصوص تغییر دیدگاه آنان پرداخته شود و نسبت به بهبود مهارت‌های تصمیم‌گیری آنها و توانمند نمودن آنها در حوزه فعالیت‌ها با استفاده از انواع تکنیک‌ها و رویکردهای مربوط به توانمندی تصمیم‌گیری نظیر، تکنیک‌های تفکر و تصمیم‌گیری خلاقانه و کارگاه آموزشی ۴۰ اصل تریز پرداخته شود و به بررسی جایگاه سازمانی حسابداران در سازمان، ارتباطات آنان، تفویض اختیارات آنان در سازمان پرداخته شود و در خصوص بهبود مهارت‌های فردی افراد اقدام نموده و به بهبود توانمندی حسابداران در خصوص انجام تصمیم‌گیری‌ها، فعالیت‌های کاری باتوجه به مقتضیات زمان و اقتضای شرایط کاری اقدام نمایند و بتوانند ریسک‌پذیری در شرایط فعالیت‌های کاری مختلف را فرا گرفته و توانمندی خود را در این راستا افزایش دهند. و در خصوص تقویت ویژگی‌های فردی افراد باتوجه به ویژگی‌هایی نظیر سن حسابدار و جنسیت حسابدار، اقدام به تقویت میزان خونسردی در انجام وظایف محوله و ارتباط با همکاران و بهبود میزان فروتنی، میزان قناعت و پرهیز از شتاب و کاهلی آنان پرداخته شود. از سوی دیگر با انجام نیازسنجی‌های آموزشی صحیح و مناسب بتواند توانایی تحلیل مباحث مالی را در آنها تقویت نماید، مخصوصاً آموزش نرم‌افزارهای تخصصی در خصوص پیش‌بینی و تحلیل نظیر کامفار^۱ و فارکس^۲ می‌تواند در افزایش توانمندی آنان تأثیرگذار باشد. همچنین شرکت‌ها و سازمان‌ها تلاش و پیگیری نمایند تا نسبت به عضویت حسابدار در مجامع، منجر به افزایش دانش تخصصی حسابداران در این راستا می‌شود. همچنین پیشنهاد می‌شود که در سازمان به افزایش

1. CAMFAR III
2. Forex

توانایی دانشی کارکنان با توجه به سطح تحصیلات آنان به توانایی یادگیری مستمر و چابکی ذهنی آنان پردازد و با توسعه فضای نشاط و شادابی در محیط کار و انجام حمایت منصفانه از آنها در محیط کار توجه شود.

لازم به ذکر است پژوهش حاضر به بررسی الگویی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد پرداخته است و دارای شرایط منحصر به خود می‌باشد و بنابراین در تعمیم نتایج به کلیه ویژگی‌ها باید این موضوع را مدنظر قرارداد. به منظور بررسی‌های بیشتر به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود الگویی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری با توجه به نقش اصول رهبری و سازمان‌دهی انجام دهند.



منابع

- باباجانی، جعفر؛ ثقفی، علی؛ رستگار مقدم، هیوا. (۱۳۹۹). مدلی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری، *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۱۰): ۲۸-۱.
- بازرگان، عباس. (۱۳۸۷). روش شناسی ترکیبی: رویکردی برتر به مطالعات مدیریت. *فصلنامه علمی و پژوهشی دانش مدیریت*، ۲۱(۸۱): ۱۹-۳۶.
- بانی، محمود؛ فغانی ماکرانی، خسرو؛ ذیحی، علی. (۱۳۹۸). تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حساب‌برسان شرکت‌های دولتی با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری. *حسابداری دولتی*، ۶(۱): ۸۱-۹۶.
- بستانیان، جواد، (۱۳۹۰)، اخلاق حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای، زیربنای نمودارهای حرفه‌ای، *حسابدار*، ۲۳۲(۲۵)، ۵۰-۵۱.
- تراز، مرتضی. (۱۳۹۹). بررسی عوامل تعیین‌کننده شدت اخلاقی و شخصی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حرفه حسابداری، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری*، مؤسسه آموزش عالی پرندک خلیل‌پور، مهدی؛ کامیابی، یحیی؛ نبوی چاشمی، سید علی. (۱۳۹۸). تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت. *فصلنامه پژوهش‌های مالی و حسابداری*، ۱۱(۴۳): ۹۱-۱۱۸.
- رحمانی‌نیا، احسان؛ یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۳۹۶)، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان داخلی، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۴): ۱۴۵-۱۶۵.
- سلیمان پناه، نجمه؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۲)، بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، *فصلنامه پژوهش حسابداری مدیریت*، ۶(۱۸): ۷۶-۹۶.
- شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه. (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران*، ۲۷(۱): ۶۰-۸۶.
- عبدی گلزار، بهمن؛ بادآورنهدی، یونس و زینالی، مهدی. (۱۴۰۰). ارائه مدلی برای سنجش خطر اخلاقی مدیران بر مبنای داده‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴(۱۱): ۱۸۱-۲۰۰.
- عظیمی، امیر. (۱۳۹۸). بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری با تأکید بر حساسیت اخلاقی، *پایان‌نامه دکترای تخصصی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)*، دانشکده علوم اجتماعی.
- کریمی، غلامرضا؛ حاجی عظیمی، فرزاد؛ صفاری‌نیا، مجید. (۱۳۹۷). تمایل به گزارشگری مالی متقلبانه و نقش اخلاق پولی و تعهد اخلاقی. *پژوهش‌های روان‌شناسی اجتماعی*، ۳۲.

نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳(۴۹):۱-۲۸
 نوش فر، علی داد، محسنی، عبدالرضا، قاسمی، مصطفی، (۱۴۰۱)، فرا تحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی، دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۲)، ۱۴۳-۱۶۶. doi: 10. 0473/gaa.2021.60439.1511. .

References

- Abdigolzar, B., Badavar nahandi, Y., zeinali, M. (2021). Developing a Model for Measuring Moral Hazard of Managers Based on Financial Data in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Empirical Research in Accounting*, 11(4), 181-200. doi: 10.22051/jera.2021.35722.2844(in Persian)
- Azimi, A. (2019). Investigating the Factors Affecting Ethical Decision Making in Accounting with Emphasis on Ethical Sensitivity, PhD Thesis, Imam Khomeini International University, *Faculty of Social Sciences*(In Persian).
- Babajani, J., Saghafi, A., Rastegar Moghadam, H. (2021). A Three- dimensional Model of Ethical Competencies' Education in Accounting Program. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 5(10), 28-1 URL: <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-875-fa.html> (In Persian).
- Bangun, Y., Asri, M. (2017). Ethical Decision Making in Public Accounting Firm. *SSRN Electronic Journal*. doi:10.2139/ssrn.2992936
- Bani, M., Faghani Makrani, K., zabihi, A. (2020). The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality by Mediating the Ethical Behavior of Governmental Firms Auditors in Structural Equation Modeling. *Journal of Governmental Accounting*, 6(1), 81-96. doi: 10.30473/gaa.2020.50727.1340(In Persian).
- Bazargan, A (2008); Combined Methodology: A Superior Approach to Management Studies"; *Danesh-e Modiriati Scientific and Research Quarterly*, 21st Year, No. 81, pp. 19-36 (in Persian).
- Casali, G. L., & Perano, M. (2021). Forty years of research on factors influencing ethical decision making: Establishing a future research agenda. *Journal of Business Research*, 132, 614-630.
- Dastan, A., Kaya, U. (2019). Accounting Ethics Education in Turkey: An Evaluation Within the Frame. *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance*, 1(31).
- DeTienne, K. B., Ellertson, C. F., Ingerson, M. C., Dudley, W. R. (2019). Moral Development in Business Ethics: An Examination and Critique. *Journal of Business Ethics*, 1-20.
- Doan, N.T., Ta, T.T., Chu, H.T.T., Le, A.T.Q., Le, M.T., Pham, T.H., Vuong, T.T. (2022). Cultural Factors Affecting Tendency of Ethical Decision-Making by Accounting Students: An Empirical Study in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9(2), 159-168. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2022.VOL9.NO2.0159>

- Dunn, P., & Sainty, B. (2020). Professionalism in accounting: a five-factor model of ethical decision-making. *Social Responsibility Journal*. Available at: <https://doi.org/10.1108/SRJ-11-2017-0240>
- Fagbemi, T. O. (2020). Impact of Environmental, Demographical and Personal Factors on Auditors' Ethical Decision Making in Nigeria. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad Economics Series*, 30(3), 35-58
- Fernanda, F., Muslichah, M. (2020). The effect of internal control, individual morality and ethical value on accounting fraud tendency. *Media Ekonomi dan Manajemen*, 35(1).
- Ghazali, M., Anum, N. (2021). Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: some Malaysian evidence. *International Journal of Social Economics*, 48(3), 384-398. doi:10.1108/IJSE-07-2020-0473.
- Karami, G., Haji Azimi, F., Saffarinia, M. (2018). Intention to fraudulent financial reporting and the role of monetary ethics and moral obligation. *Journal of Social Psychology*, 32. (In Persian).
- Khalilpour, M., & Kamyabi, Y., Nabavi, S. (2019). Assessing the Effects of Accountants' Ethical Approaches on the Disclosure Quality of Accounting Information With the moderating role of corporate size and leverage. *The Financial accounting and auditing researches*, 11(43), 91-118. <https://www.sid.ir/en/journal/ViewPaper.aspx?id=690569>(In Persian).
- Lee, G. and Xiao, X. (2018), "Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 41 No. 1, pp. 22-46. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.003>
- Livingston, Ricki. (2021). The Impact of Deliberation Time on Ethical Decision Quality: A Study of Early-Career Professional Accountants, *Georgia State University*.
- Metwally, D., Ruiz-Palomino, P., Metwally, M., Gartzia, L. (2019). How Ethical Leadership Shapes Employees' Readiness to Change: The Mediating Role of an Organizational Culture of Effectiveness. *Front. Psychol*, 10, 2493. Available at: <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2019.02493>
- Mintz, S. (2019). A New Approach to Teaching Ethical Decision Making to Accounting Students. *The CPA Journal*, 89(9), 36-41.
- Namazi, M., Ebrahimi, F. (2016). Modeling and Identifying Effective Factors Affecting the Intention of Reporting Financial Fraudulent by Accountant. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(49), 1-28. doi: 10.22054/qjma.2016.4192(In Persian).
- Noshfar, A., Mohseni, A., & Ghasemi, M. (2022). Meta-Analysis of Factors Affecting Ethical Decision Making in the Accounting and Auditing Profession. *Journal of Governmental Accounting*, 8(2), 143-166. doi: 10.30473/gaa.2021.60439.1511(In Persian).
- Oboh, C. S. (2019). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making A study of accounting professionals in Nigeria. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), 148-180. doi:10.1108/jaee-04-2018-0035
- Rahmaninia, E., Yaghobnezhad, A. (2017). Effective Factors on Ethical Decision Making in Internal Audit. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(24), 145-166(In Persian).

- Shahbazi, M., Mehrani, K. (2020). Design a Model for Auditor's Professional Judgment. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 60-86. doi: 10.22059/acctgrev.2020.251546.1007828(in Persian).
- Suleiman Panah, N., Talibnia, G. (2013). Factors affecting Iranian CPA's ethical judgment. *Journal of Management Accounting Research*, 6(18), 96-76. (In Persian).
- Taraz, M. (2020). Investigating the Factors Determining Moral and Personal Intensity on Ethical Decisions of Accounting Profession, Master Thesis in Accounting, *Parandak Institute of Higher Education* (In Persian).
- Tyrus, L. S. (2004); Discourse of Environmental Justice: A Q Study; A Dissertation Submitted to the Graduate Faculty, of George Mason University in Partial Fulfillment of The Requirments for the Degree of Doctor of Philosophy Environmental Science and Public Policy.
- Valentine, S., Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288.
- Watts, S. and P. Stenner (2005); "Doing Q Methodology: Theory, Method and Interpretation"; *Qualitative Research in Psychology*, Vol. 2, pp. 67-91.
- Widyani, A. A., Landra, N., Sudja, N., Ximenes, M., Sarmawa, I. W. G. (2020). The role of ethical behavior and entrepreneurial leadership to improve organizational performance. *Cogent Business & Management*, 7, 143.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی