

The Effect of Accounting Ethics on Multiple Ethical Frameworks

Seyed Hossein Ahmadi Langari¹, Mansour Gerkaz²

¹ Ph.D., Student, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.
Hosseinahmadi2000@yahoo.com

² Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran
(Corresponding author). M_garkaz@yahoo.com

Abstract

Purpose: The purpose of the present study is to enhance understanding of ethical frameworks and professional behavioral codes as well as how to use them in moral decision making.

Method: This practical research is a descriptive survey. The data collection tool was a questionnaire and the population under study were higher education students at universities in the province of Golestan from October to November 2021, 239 questionnaires were received from the population under study. First, the data were recorded in Excel and then, the relation between variables of the two hypotheses were analyzed by Smart PLS (version 3) and structural equation models.

Results: Regulations of the American Institute of Certified Public Accountants and the International Ethics Standards Board for Accountants, as professional codes for accountants, and Cheating Diamond, as decision making power of the accountants, are significantly effective in multiple ethical frameworks of accounting.

Conclusion: In the accounting profession, moral issues are of great importance so that sensitivity level to active groups in this field, from the view of ethical and professional-behavioral codes, is doubled. Mutual relationship between society and profession creates a condition that should inevitably be obedient to accurate regulations to raise awareness of both groups to each other's rights. Since accountants are more exposed to professional codes and frameworks, they should behave as if they are observing global ethical laws. Therefore, accountants are obliged to obey some basic principles such as honesty, objectivity, professional qualification, required accuracy, confidentiality, and professional behavior.

Keywords: Accounting Ethics, Behavioral Professional Codes, Professional Ethics, Organizational Ethics.

<http://sebaa.journal.qom-iau.ac.ir/>

Received: 2023/06/24 ; Revised: 2023/07/21 ; Accepted: 2023/08/01 ; Published online: 2023/08/23

<https://doi.org/10.22034/sebaa.2023.704613>

Publisher: Qom Islamic Azad University

Article type: Research

© the authors



تأثیر اخلاق حسابداری بر چارچوب‌های اخلاقی چندگانه

سیدحسین احمدی لنگری^۱، منصور گرکز^۲

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. Hosseinahmadi2000@yahoo.com

^۲ دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران (نویسنده مسئول). M_garkaz@yahoo.com

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر افزایش درک چارچوب‌های اخلاقی و قوانین رفتار حرفه‌ای و نحوه استفاده از این چارچوب‌ها در تصمیم‌گیری اخلاقی است.

روش: این پژوهش کاربردی از نوع توصیفی و پیمایشی است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بوده و جامعه مورد مطالعه دانشجویان تحصیلات تکمیلی دانشگاه‌های استان گلستان، در فاصله زمانی مهر تا آبان ماه ۱۴۰۰ بودند. ۲۳۹ پاسخنامه از جامعه مورد مطالعه دریافت شد. داده‌ها ابتدا در نرم‌افزار اکسل وارد شده، سپس با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس نسخه (۳) با استفاده از مدل معادلات ساختاری، روابط بین متغیرهای دو فرضیه پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و هیئت استانداردهای اخلاق بین‌المللی حسابداران، به عنوان کدهای حرفه‌ای حسابداران، و الماس تقلب به عنوان قدرت تصمیم‌گیری حسابداران، در چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری، تأثیر معناداری دارد.

نتیجه‌گیری: در حرفه حسابداری، مسائل حوزه اخلاقی بسیار حائز اهمیت است. به طوری که میزان حساسیت پیرامون گروه‌های فعال در این حوزه، از منظر اخلاقی و کدهای حرفه‌ای رفتار، دوچندان می‌شود. ارتباط دو سویه جامعه و حرفه، شرایطی را ایجاد می‌کند که ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دو طرف را به حقوق یکدیگر آگاه کند. از آنجایی که حسابداران بیشتر در معرض چارچوب‌ها و کدهای حرفه‌ای قرار می‌گیرند، بنابراین، باید طوری رفتار کنند که گویی رفتارشان در حال رعایت یک قانون اخلاقی جهانی است. بدین ترتیب حسابداران ملزم به رعایت اصول اساسی صداقت، عینیت، صلاحیت حرفه‌ای و دقت لازم، رازداری و رفتار حرفه‌ای هستند.

کلیدواژه‌ها: اخلاق حسابداری، کدهای حرفه‌ای رفتار، اخلاق حرفه‌ای، اخلاق سازمانی.

۱. مقدمه

از بین‌گرایش‌هایی که جامعه را به سمت‌وسوی رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می‌کنند، مذهب و اخلاقیات، تکیه‌گاه‌های اجتناب‌ناپذیر هستند. ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه متمدن و متعالی، فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می‌شود؛ زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم‌پاشیده و فرومی‌ریزد (اسمیت^۱، ۲۰۰۳). اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط، شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم‌تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن، منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات، به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت‌الایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. حرفه حسابداری نیز یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵، ص ۱-۲۳).

حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز، حرفه‌ای حیاتی است؛ زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. برجستگی متمایزکننده حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. از این‌رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران، باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکاء، واقعی و بی‌غرضانه باشد، پس، حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند، اهمیت زیادی

دارد (سرلک، ۱۳۸۷).

بنابراین، کسانی که در این حوزه فعال هستند، باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند. اخلاق حسابداری برای حسابداران که خدمات حسابداری ارائه می‌دهند، اهمیت وافری خواهد داشت و حرفه حسابداری باید اصول بنیادین مقررات مربوطه را تدوین نموده، تا نگرش جدیدی از صلاحیت فردی ایجاد گردد (آلین و همکاران^۱، ۲۰۱۳). لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاقی حسابداری است. هر یک از انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری، اصول اخلاقی خاص خود را تدوین می‌نمایند که شباهت‌های زیادی به هم داشته و همگی کارآمدی، قابلیت اعتماد، حرفه‌ای بودن و اعتبار خدمات حسابداری را تأمین می‌نمایند. اصول اخلاقی حسابداری که کم و بیش مورد اتفاق نظر همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بوده و رعایت آنها، موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد، به این شرح است:

الف) درستکاری: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.

ب) بی‌طرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ‌گونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.

ج) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

د) رازداری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود به دست می‌آورد، توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشاء نماید؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد.

ه) رفتار حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی که اعتبار حرفه او را مخدوش می‌کند، بپرهیزد.

و) اصول و ضوابط حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و نیز استقلال حسابداران حرفه‌ای

مستقل، سازگار باشد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵). نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع، ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت کنند و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجم، پایبند باشند، تا پذیرش اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه است را به دست آورند. از وقایع بسیار مهم حرفه حسابداری در سال‌های دهه ۱۹۹۰ میلادی، ارزیابی و تکامل دستورالعمل‌های آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا بود. اولین دستورالعمل در سال ۱۹۷۳ توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا ارائه شد و بعد از آن تا به امروز دستورالعمل‌های اخلاقی بی‌شماری، که بیانگر مجموعه‌ای از استانداردها، عقاید، قواعد و تقاسیری از قواعد و رفتارها می‌باشند، انتشار یافته‌اند. این مجموعه بیانگر پاسخ‌های حرفه حسابداری در سطح وسیع، به انتظارات و چالش‌هایی که توسط جامعه، فضای کسب‌وکار، حرفه، تنظیم‌کنندگان قواعد و استانداردها و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نیز کسانی که به استقلال، امانتداری، واقع‌بینی، بی‌طرفی و تبعیت اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا از استانداردهای حرفه‌ای اعتماد و اتکاء می‌کنند، است، که اهمیت خاصی، به‌ویژه در زمانی که اکثر شرکت‌های بزرگ دچار بحران می‌شوند، پیدا می‌کند (رویائی و محمدی، ۱۳۹۳).

فسادهای مالی اتفاق افتاده در سال‌های اخیر، منجر به تأکید بیش از پیش، روی بررسی و بازنگری مسائل حرفه حسابداری، به ویژه رعایت اخلاق حرفه‌ای در سطح حسابداری بین‌المللی شده است (محمدی، ۱۳۹۳). پروتکل‌های حسابداری مبتنی بر قواعد، در بلندمدت حرفه را با مشکل روبه‌رو می‌کند. استانداردهای مبتنی بر اصول، امکان قضاوت‌های حرفه‌ای را به حسابداران داده و همچنین باعث داشتن استانداردهای ساده‌تر و شفاف‌تر می‌شود (چهارم‌حالی و ناظمی، ۱۳۸۸).

پژوهش حاضر با روش توصیفی و پیمایشی، به تبیین حرفه حسابداری، جایگاه ویژه و اهمیت آن در دنیای اقتصادی امروز، آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و اصول بنیادی اخلاق حسابداری پرداخته، سپس مهمترین مسائل اخلاقی حسابداری را در حال حاضر مطرح می‌نماید.

در عین حال، با توجه به مبانی نظری مطرح شده از نظر تشخیص روابط بین متغیرها، بیان مجموعه‌ای از مفاهیم یا فرضیه‌ها و ارتباط با یکدیگر، توانایی تبیین حقایق و مشاهدات مربوط به متغیرها، تبیین طبیعت و دانش اخلاق حسابداری را مورد بحث قرار داده و ابزار لازم را برای آزمودن کدهای حرفه‌ای و اخلاقی فراهم آورده تا بدین ترتیب انگیزه اخلاق‌مداری در جامعه حسابداری به وجود آمده و باعث رشد در این زمینه گردد. نظریه این تحقیق با توجه به تفاوت‌های موجود در بین

رشته‌های مختلف علوم انسانی می‌تواند متناسب‌سازی شود تا بدین وسیله نتایج موضوع جدید راهگشای استفاده‌کنندگان باشد. این تحقیق نسبت به بازبینی رویکردهای اخلاقی، بُعد جدیدی را در حوزه اخلاق حسابداری به ذینفعان ارائه می‌دهد.

۲. چارچوب نظری پژوهش

۲-۱. چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری

در تقسیم‌بندی موضوعات مربوط به فلسفه اخلاق^۱، توصیفی هنجاری و تحلیلی، مهم‌ترین گرایش مربوط به اخلاق هنجاری نتیجه‌گرا، فایده‌گرایی^۲ است. این واژه برای اولین بار در سال ۱۷۸۱ میلادی در مراودات و مکاتبات بنتام پدید آمده است، او در آن مکاتبات به شخصی اشاره کرده که مطابق اصل فایده‌مندی عمل می‌کند و فایده را برای عموم مردم می‌خواهد که هر عملی را مطابق معیار یا محک داوری‌های اخلاقی انجام می‌دهند. بنتام و شاگردانش می‌خواستند جهت فایده‌مندی را که بیشتر صیغه سیاسی به خود گرفته و سمت و سوی آن طراحی نهادهایی برای پیشینه و بهینه‌سازی خوشبختی، خوشحالی و لذت همه مردم شده بود، به فایده‌مندی اجتماعی، حقوقی و بُعد سیاسی سوق دهند. حدود چهل سال بعد از آن، یعنی در سال ۱۸۲۸ میلادی، از مشتقات سودمندی^۳، واژه فایده‌گرایی^۴ وضع شد (هوگلی^۵، ۲۰۰۱). هر دو اصطلاح فوق توسط جان استوارت میل در قالب فلسفه اخلاق (به معنای ارسطویی تا کانتی آن) رواج یافت، به طوری که هنوز هم بخش عمده‌ای از کتاب‌های فلسفه اخلاق، به فایده‌گرایی، اختصاص دارد. «فایده‌گرایی» عنوان کتاب میل است که برای اولین بار در سال ۱۸۶۳ میلادی، در لندن انتشار یافت. اخلاق فایده‌گرا به لحاظ بساطت و سادگی، به انواع مختلفی تقسیم می‌شود: (۱) فایده‌گرایی عمل‌محور و (۲) فایده‌گرایی قاعده‌محور. بخش اول، یعنی فایده‌گرایی عمل‌محور، به افعال خاص و جزئی می‌پردازد و به واسطه نتایج آن، درستی یا نادرستی هر فعل جزئی را به طور مستقیم ارزیابی می‌کند. از منظر فایده‌گرایی عمل‌محور، هر عملی فقط در صورتی درست است که بدانیم فاعل در حین انجام آن فعل، هیچ گزینه بهتری نداشته و آن را بهترین گزینه با بهترین پیامد تلقی کرده است (راسل، ۱۳۸۷). این بخش با توجه به

1. Ethics
2. Utilitarianism
3. Uytilit
4. Utilitarianism
5. Hügli

حیطه نتایج یا پیامدها، در محدوده خود فاعل یا در حیطه بسیار وسیع‌تر مثلاً برای نوع بشر یا کل انسانیت، به دو شیوه خودمحور و غیر خودمحور قابل تفسیر است. خودمحوری اخلاقی به عنوان یکی از نظریه‌های مطرح در اخلاق هنجاری راه، اولین بار توماس هابز در کتاب «لویاتانا» مطرح کرده است. او می‌گوید: عملی درست است که پیامد آن بیشترین خیر برای خود انسان باشد. وقتی برای سعادت و حظّ و خوشی همه عمل کنیم، خودمان سعادتمندترین و محظوظترین آن افراد هستیم. چنین احساسی، از آزادی و اختیاری ناشی می‌شود که انسان به طور طبیعی از آن برخوردار است. او می‌خواهد تا به میل و اراده خود، قدرتش را برای حفظ طبیعت، یعنی زندگی خویش به کار برد و به تبع آن هر کاری را که عقل مناسب تشخیص می‌دهد، انجام دهد. لذا، در وهله اول، نتیجه هر کار خیری، به خود انسان برمی‌گردد (هابز، ۱۳۸۱). نیروی انسانی طی سال‌های متمادی فعالیت در یک سازمان، مجموعه‌ای از اندیشه‌ها، افکار، مهارت‌ها، تجربه‌ها و علوم کاربردی را کسب می‌کند. مجموعه چنین اندوخته‌هایی، دانش هر فرد است که به مرور زمان در ذهن او ثبت می‌شود (نعمتی انارکی و نوشین‌فرد، ۱۳۹۳).

به اعتقاد اولی و همکاران^۱ (۲۰۱۶)، ترکیبی از تجربیات، ارزش‌ها و بینش خاص است که چارچوبی برای ارزیابی و تفسیر تجربیات جدید فراهم می‌کند. به همین دلیل، داشتن افراد دارای دانش، برای سازمان سرمایه‌ای ارزشمند محسوب می‌شود که می‌تواند دانش خود را با اعضای درون و بیرون از سازمان به اشتراک بگذارد (حسین قلی‌زاده و میرکمالی، ۱۳۸۹). اشتراک‌گذاری دانش بین افراد و بخش‌های سازمان، می‌تواند منافع آموزشی و یادگیری قابل توجهی ایجاد کند و سازوکاری قدرتمند برای بهبود بهره‌وری و بقای سازمان است. اشتراک دانش فرصت‌هایی را برای به حداکثر رساندن توان سازمان جهت برآورده کردن نیازها ایجاد می‌کند و افزایش کارایی برای حل مسائل و رسیدن به مزیت رقابتی را نیز فراهم می‌نماید (حمیدی‌زاده، ۱۳۹۰). با توجه به اینکه اشتراک دانش مستلزم برخورداری سازمان از کارکنان و دانش‌اعضاء است، مهمترین مسئله در این ارتباط به نگاه سازمان در خصوص نیروی انسانی به عنوان یک سرمایه و دارایی ناملموس برمی‌گردد؛ که بالقوه شرایط ارزش‌آفرینی از دارائی‌ها و ایجاد زمینه نوآوری را فراهم می‌کند. نیروی انسانی سازمان‌ها مهمترین منبع برای کسب مزیت رقابتی و بهبود عملکرد سازمان است. در این رابطه می‌توان گفت که سازمان‌هایی که توانایی نوآوری زیادی دارند، با ایجاد یک بینش راهبردی که بر اهمیت نوآوری

تأکید می‌کند، نوآوری را از طریق فعالیت‌های تسهیم دانش در سازمان نهادینه می‌کنند (ون ویک و همکاران^۱، ۲۰۰۸). هرچند اشتراک دانش مفهومی مهم و با پشتوانه علمی برای ایجاد ارزش برای سازمان‌ها است، لیکن به دلیل ماهیت انسانی و مبتنی بر فرد بودن، استفاده از مزایای آن مستلزم توجه به عوامل زمینه‌ساز و متعامل با آن می‌باشد؛ از جمله این عوامل فرهنگ اطلاعاتی سازمانی است. کثرت‌گرایی، که مدلول تنوع در حوزه‌های گوناگون معرفتی و وجودی است، خود، پدیده‌ای متنوع به‌شمار می‌رود و در حوزه‌های متفاوت، معانی و کارکردهای متعددی دارد. شناخت دقیق جغرافیای بحث از کثرت‌گرایی، و فهم درست هر یک از انواع آن، در به‌کار بردن هر نوع در حیطه مربوط به خودش و عدم خلط انواع کثرت‌گرایی و حیطه‌های مختلف کاربرد آن‌ها، به پژوهشگران این عرصه کمک می‌کند. روش اصلی در انواع کثرت‌گرایی عبارت است از معرفی وصفی همراه با تحلیل مفهومی^۲ و روش معین، از باب تعرف الاشياء باضدادها او باغبارها، عبارت از بررسی برخی امور مشتبه و متشابه و تفکیک آن‌ها از انواع کثرت‌گرایی است. کثرت‌گرایی موضوع بسیار گسترده‌ای بوده و ممکن است کاربردهای وجودشناختی و معرفت‌شناختی متنوعی داشته باشد. به نوع اول، کثرت‌گرایی وجودشناختی، و به نوع دوم کثرت‌گرایی معرفت‌شناختی گفته می‌شود. کثرت‌گرایی وجودشناختی از تنوع چیزی در عالم واقع خبر می‌دهد؛ باید دقت داشت حتی اگر بحثی معرفتی را مطرح کنیم، اما از وجود فهم‌های مختلف سخن به میان آوریم، اگرچه در حوزه معرفتی هستیم، اما کثرت‌گرایی ما کثرت‌گرایی معرفت‌شناختی نیست؛ بلکه از نوع کثرت‌گرایی وجودشناختی است. بدین ترتیب، کثرت‌گرایی در هر نظریه‌ای که مدعی وجود چیزهایی متعدد یا وجود انواع متعددی از چیزها باشد، کاربرد دارد. بدین معنا، کثرت‌گرایی در مقابل مونیزم^۳ است. در فلسفه قرن بیستم غرب، کاربرد معرفت‌شناختی کثرت‌گرایی رواج یافته است. بدین معنا که معیارهای ارزش‌گذاری یا باورهای صحیح علی‌السویه‌ای وجود دارند که هیچ یک بر دیگری ارجحیت معرفت‌شناختی ندارد. به این معنا، کثرت‌گرایی معادل نسبی‌گرایی است. گاهی کثرت‌گرایی، وصف جوامع قرار گرفته و بدین معنا است که آن جوامع، آمیخته‌ای از روش‌ها، معیارهای اخلاقی و ادیان متنوع‌اند. در حوزه علوم اجتماعی نیز اگر خبر از تنوع روش‌ها و معیارهای اخلاقی و ارزشی در جامعه‌ای داده شود، بدون هیچ‌گونه ارزیابی معرفت‌شناختی، کثرت‌گرایی وجودشناختی است؛ ولی اگر در خصوص معیارهای

1. Van Wijk
2. Conceptual Analysis
3. Monism

اخلاقی، روش‌های زندگی و ادیان گوناگون از حیث ارزش صدق، علی‌السویه انگاری شود، کثرت‌گرایی معرفت‌شناختی خواهد بود. در علوم اجتماعی، کسانی که به وضعیت چنین جوامعی، نه به صورت وضعیت نامناسب، بلکه به عنوان وضعیتی مطلوب می‌نگرند، حامی کثرت‌گرایی شمرده می‌شوند. مسأله مهم، در حوزه کاربردهای متنوع کثرت‌گرایی، این است که شخص باید میان یک کثرت‌گرایی حقیقی و مدارا، با عقاید یا سلوک رفتاری رقیب، تمایز نهد. به عبارت دیگر، باید میان این مسأله که با پیروان یک عقیده، یا مجموعه‌ای از عقاید، چگونه باید رفتار کرد، و چه تلقی‌ای درباره آن‌ها داشت، و این مسأله که درباره خود آن عقاید چه موضعی باید داشت، تفکیک کرد. لازمه پاسخ دادن به پرسش دوم این است که آن عقاید را از حیث صدق و کذب بررسی کنیم؛ چراکه این پرسش ماهیتی معرفت‌شناختی دارد؛ اما پرسش نخست، پرسشی اخلاقی است و پاسخی اخلاقی می‌طلبد. نباید از مدعیات معرفت‌شناختی درباره صدق و کذب اعتقادات کسانی که با آن‌ها مخالف هستیم، لزوماً گزاره‌هایی را درباره نحوه سلوک با آن‌ها استنتاج کنیم. ارزیابی مدعیات صدق و کذب بردار دیگران و نحوه سلوک با دیگران، موضوعاتی مستقل از یکدیگر هستند؛ اما این نکته اغلب مورد غفلت قرار می‌گیرد (ظهیری، ۱۳۸۴).

۲-۲. کدهای حرفه‌ای حسابداران

اصطلاح آیین رفتار حرفه‌ای به اصول اخلاقی، وظایف و تعهداتی که نشان می‌دهد چگونه باید رفتار کرد، اشاره می‌کند و بیانگر توانایی شخص در تشخیص درست از نادرست و تعهد به رفتار براساس چیزی که درست است، می‌باشد. حرفه‌ای‌گرایی به رفتار، اهداف، صفات و ویژگی‌های یک شخص حرفه‌ای مربوط می‌شود. جمله ویژگی‌های اساسی حرفه حسابداری عبارتند از: صلاحیت، بی‌طرفی و امانتداری؛ اعمال و رفتار حرفه حسابداری بر مبنای مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای که توسط انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری تدوین شده است (رویانی و محمدی، ۱۳۹۳). آیین رفتار حرفه‌ای تشکل‌های حرفه‌ای در شمار اخلاق اجباری قرار می‌گیرد. یکی از ویژگی‌هایی که یک کار را به حرفه تبدیل می‌کند، داشتن آیین رفتار حرفه‌ای یا آیین‌نامه اخلاقی است (بستانیان، ۱۳۹۰). آیین رفتار حرفه‌ای وسیله‌ای است برای اطمینان از اینکه اعضای حرفه با تجربه هستند و استانداردهای حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. در نتیجه آیین رفتار حرفه‌ای نه تنها در وضعیت‌های مبهم راهنمای ما است، بلکه کمک می‌کند که مسئولیت‌های اجتماعی حرفه‌ای را تعیین کنیم. آیین رفتار حرفه‌ای راهنمای حسابداران است و به عنوان سرمشق رفتار صحیح در حرفه تلقی می‌شود. اگرچه بعضی از محققان در کارایی آیین رفتار حرفه‌ای ابهام دارند، با این وجود چندین انجمن حرفه‌ای، آیین رفتار

حرفه‌ای را برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای ایجاد کرده‌اند (داسکا و داسکا^۱، ۲۰۰۳). جوامع حرفه‌ای نیز با معرفی معیارهای اخلاقی و الزامی کردن رعایت آن، قصد نیل به تمایلات متعالی‌تر را دارند (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰). آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا به وسیله اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا تدوین شده است. حسابداران رسمی ایالات متحده آمریکا لازم است با آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا آشنا باشند. آیین رفتار حرفه‌ای که به وسیله اکثریت حسابداران حرفه‌ای در ایالات متحده تصویب شده است، به عنوان اخلاق اساسی برای همه حسابداران محسوب می‌شود (آرمسترانگ^۲، ۱۹۹۳). داسکا و داسکا (۲۰۰۳) معتقدند که این آیین رفتار حرفه‌ای از دو بخش شامل اصول و قواعد به شرح زیر تشکیل شده است:

بخش اول: اصول. اصول موجود در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، بیان‌کننده وجود یک شغل حرفه‌ای بوده که در مقابل همکاران، ارباب رجوع و عموم جامعه مسئول است. از قواعد انجمن حسابداران رسمی آمریکا نمی‌توان انتظار داشت که جوابگوی همه موقعیت‌هایی باشد که اعضاء با آن روبه‌رو می‌شوند. بنابراین، زمانی که قواعد واضح و صریح نیستند، این اصول و منطق اخلاقی است که باید رفتار اعضاء را هدایت کند تا این که اعمال آنها با روح یا هدف این قوانین هم‌رنگ شود (رویایی و محمدی، ۱۳۹۳). این اصول، اعضاء را در عمل کردن بر مبنای مسئولیت‌های حرفه‌ای راهنمایی می‌کند و بیان‌کننده اصول مسلم اخلاق و رفتار حرفه‌ای است که در قالب شش گفتار به این شرح ارائه شده است: مسئولیت‌ها، منافع عمومی، امانتداری، بی‌طرفی و استقلال، اعمال مراقبت حرفه‌ای، حدود و ماهیت خدمات.

بخش دوم: قواعد. قواعد مربوط به مواردی از قبیل استقلال اعضاء در انجام خدمات حرفه‌ای، حفظ امانتداری و بی‌طرفی، مستلزم انجام خدمات حرفه‌ای با داشتن صلاحیت و شایستگی کامل و مطابق با استانداردهای معمول همچون اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی است. بعضی از این قوانین نسبتاً مختصر هستند و تنها توسط ارجاع به شرح آیین رفتار انجمن حسابداران رسمی آمریکا فهمیده می‌شوند. برخی نیز به صورت پیش‌نویس ضعیف می‌باشند. متأسفانه برخی قوانین آیین رفتار انجمن حسابداران رسمی آمریکا بینش و راهنمایی لازم را در مواجهه با شرایط خاص فراهم نمی‌آورد و حرفه را با مشکل مواجه می‌سازد.

1. Duska & Duska
2. Armstrong

برای مثال نیل و همکاران^۱ (۲۰۰۵) اجرای آیین‌نامه را بیهوده دانسته‌اند. برخی معتقدند که علت رسوایی‌های تجاری اخیر، رویکرد مبتنی بر قواعد حسابداری آمریکا است (چهارمحالی و ناظمی، ۱۳۸۸).

۳-۲. قدرت تصمیم‌گیری حسابداران

مثلث تقلب یک چارچوب رایج است که برای توصیف عناصری که معمولاً هنگام وقوع کلاهبرداری وجود دارد، استفاده می‌شود. بسیاری از مطالعات تحقیقی نشان می‌دهد که تقلب بیشتر زمانی اتفاق می‌افتد که کسی انگیزه (فشار) برای ارتکاب تقلب داشته باشد، کنترل ضعیف یا نظارت، فرصتی را برای فرد برای تقلب فراهم می‌کند و فرد می‌تواند رفتار متقلبانه را منطقی کند. این چارچوب سه وجهی (که معمولاً به عنوان مثلث (تقلب) کلاهبرداری شناخته می‌شود) به طور رسمی توسط حرفه حسابرسی ایالات متحده به عنوان بخشی از استاندارد حسابداری^۲ ۲۴۰۱ تصویب شده است. ولف و هرمانسون^۳ (۲۰۰۴) چارچوب مثلث کلاهبرداری را با الگوریتم تقلب، با درج عنصر چهارم (قابلیت) توانایی، به ویژگی‌ها و توانایی‌های شخصی یک فرد اطلاق نمودند که تعیین می‌کند آیا فرد می‌تواند تقلب احتمالی (به دلیل وجود سه عنصر دیگر) را به واقعیت تبدیل کند یا خیر. این ویژگی‌ها شامل هوش، دسترسی به دلیل موقعیت در شرکت، اعتماد به نفس، مصونیت در برابر استرس، اثربخشی در دروغ‌گویی و مهارت‌های اجباری می‌باشد. به عنوان مثال، برای اینکه شخصی بتواند تقلب کند، باید به اندازه کافی باهوش باشد تا نقاط ضعف کنترل داخلی را بفهمد و از آن استفاده کند و سپس از موقعیت، عملکرد یا دسترسی مجاز به اطلاعات شخصی خود استفاده کند. در صورت لزوم تبانی، فرد باید دارای شخصیت متقاعدکننده‌ای باشد تا بتواند دیگران را متقاعد کند که با کلاهبرداری روبرو شوند یا به سادگی به سمت دیگر نگاه کنند. در صورت نیاز به فریب حسابرسان یا سرپرستان، فرد باید دانش و توانایی لازم برای گفتن یک دروغ قانع‌کننده را داشته باشد. به طور معمول، هر سه عنصر مثلث تقلب (یا چهار عنصر الماس تقلب) زمانی وجود دارد که تقلب رخ داده است، اما همیشه تا بعد از شناسایی، تقلب تشخیص داده نمی‌شود. چارچوب مثلث تقلب که به صورت رسمی توسط حرفه حسابرسی به عنوان بخشی از بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹ آمریکا انتخاب شده است، دارای عناصری مشابه عناصر تشکیل‌دهنده مثلث آتش است. اصطلاح

1. Neill
2. Accounting Standard
3. Wolfe & Hermanson

مثلاً تقلب توسط پروفیسور دونالد کریزی^۱ و هنگام مطالعه وی در مورد اشکال تقلب مطرح شد. پروفیسور کریزی سه عامل انگیزه و فشار، فرصت و توجیه را عوامل مؤثر در وقوع تقلب می‌دانست، به گونه‌ای که به اعتقاد وی بدون وجود این سه شرط، تقلب به جایی ختم نمی‌شود.

۲-۳-۱. انگیزه و فشار

معنی انگیزه^۲ در فرهنگ لغت آکسفورد به دو صورت آمده است:

- (۱) چیزی که شخصی را تشویق به انجام کاری می‌کند، یا انگیزه او را برای آن کار برمی‌انگیزد،
- (۲) پرداخت یا اعطای امتیاز برای کسب محصول یا سرمایه‌گذاری بیشتر. فشار نیز اینگونه معنی شده است:

۱. نیروی فیزیکی که به طور مستمر بر شیء یا شخصی برخلاف جهت آن وارد می‌شود.

۲. استفاده از تهدید برای وارد کردن فرد به انجام کاری.

برای نمونه، مدیریت، انگیزه‌های زیادی برای بیش از واقع نشان دادن سود دارد. این انگیزه‌ها در نتیجه تحمیل فشارها، تمایل به مخفی نگه داشتن وضعیت مالی نامناسب، تمایل به نقض شرایط قراردادهای، تمایل به جذب تأمین مالی از بیرون با حداقل هزینه، علاقه به ارائه سود مورد انتظار، علاقه به اظهار شایستگی و تقویت شهرت در حرفه، علاقمند بودن به نگه داشتن قیمت‌های سهام در سطحی بالا برای دستیابی به منافع حاصل از جبران (مثلاً جبران حقوق سهامداران و...) و حفظ موقعیت و منافع تجاری داخلی است. این موارد برخی از عوامل برانگیزاننده قصد مدیریت برای انجام تقلب است. اما تقلب کارکنان نیز به سبب انگیزه و فرصت، وقوع می‌یابد. انگیزه ممکن است نیاز مالی یا آزمندی، خودبینی، ناسازگاری‌های رفتاری یا روان‌رنجوری باشد. بیشترین تقلب‌های حین کار، دلایل اقتصادی دارند. انگیزه‌ها و فرصت‌ها در یکدیگر تأثیر می‌گذارند: هرچه نیاز مالی شدیدتر باشد، سستی کمتری در کنترل‌های داخلی لازم است تا تقلب ممکن گردد، و هرچه ضعف کنترل‌ها بیشتر باشد، انگیزه ضعیف‌تری برای ارتکاب تقلب کفایت می‌کند.

۲-۳-۲. فرصت

تاریخ نشان داده است که با وجود محرک‌هایی چون فشار، انگیزه و توجیه، برخی افراد ممکن است توجه خود را به سوی فرصت‌هایی (ضعف‌هایی) که در ساختار کنترل‌های داخلی یک شرکت

1. Donald Cressey

2. Incentive

وجود دارد، معطوف دارند که این امر می‌تواند اجازه ارتکاب تقلب را به آنان بدهد. از بین این سه شرط برای ارتکاب تقلب، فرصت، یکی از محرک‌هایی است که می‌تواند به طور بسیار مؤثری ریسک‌های تقلب را افزایش دهد. این عامل مهم در وقوع تقلب می‌تواند با طراحی یک محیط کنترلی که وقوع رفتار متقلبانه را کشف، از آن جلوگیری و در نهایت آن را از بین ببرد، مهار و مدیریت شود. به عنوان بخشی از محیط کنترلی، پنج کنترل کلیدی ضد تقلب وجود دارد که شرکت‌ها می‌توانند، اجرا کنند. این پنج عامل شامل کمیته حسابرسی قوی و واقعاً مستقل (برای جلوگیری از تقلب)، انجام ارزیابی مشروح از ریسک تقلب (برای جلوگیری از تقلب)، ارتقای ابزارهایی برای گزارشگری مؤثر از فعالیت‌های نامناسب و مشکوک (برای کشف و از بین بردن تقلب)، سیاست ضد تقلب و آموزش‌های مناسب (برای جلوگیری و از بین بردن تقلب) و واکنش نسبت به ادعاهای احتمالی تقلب (برای کشف و از بین بردن تقلب) است. رسیدگی‌های حسابرس شامل دو نوع آزمون رعایت کنترل‌ها و آزمون‌های محتوایی است. در بخش آزمون‌های رعایت کنترل‌ها، حسابرس به دنبال این است که آیا کنترل‌های داخلی، فرصت ارتکاب تقلب را از کارکنان گرفته است، یا خیر. فرصت^۱ در فرهنگ لغت آکسفورد به معنای زمان یا مجموعه‌ای از موقعیت‌هایی است که انجام کاری را ممکن می‌سازد؛ و یا شانس برای استخدام یا ارتقاء آمده است. برای مخفی نگه داشتن برخی از مشکلات (انگیزه)، مدیران به دنبال فرصتی برای انجام تقلب هستند که در ادبیات حسابرسی، به تقلب مدیریت شهرت یافته است.

۲-۳-۳. توجیه

«خودم آن را به دست آورده‌ام»، «من فقط آن را قرض گرفته‌ام و قصد دارم وقتی اوضاع بهتر شد، آن را برگردانم»، اینها از جمله معروف‌ترین توجیهات در مواجهه با متقلبانی است که درصدد سوءاستفاده و اختلاس از دارایی‌ها هستند. براساس فرهنگ لغت آکسفورد، توجیه^۲، به معنی تلاش برای توضیح یا توجیه درباره (رفتار یا یک رویکرد)، با دلایل منطقی [است]، ولو این رفتار نامناسب باشد. بولونا و لیندکوئیست^۳ در توضیح اینکه چرا افراد تقلب می‌کنند، معتقدند که به طور کلی، جایی که بقای شخصی، وابسته به شرایط رقابتی باشد، این شرایط ممکن است انگیزه‌ای هم برای رفتار صادقانه هم برای نادرستی باشد. آنجا که بقای کسی در خطر باشد، ممکن است راه و روش

1. Opportunity
2. Rationlization
3. Bologna & Lindquist

ناصادقانه در پیش گرفته شود، یا راه و روش صادقانه. وقتی که رقابت شدید و چنان باشد که قوی‌ترها، ضعیف‌ترها را از پای درآورند، نداشتن صداقت را به آسانی می‌توان توجیه کرد. آنگاه فریبکاری سلاحی در ستیز با بقاء می‌گردد. به بیانی دیگر، از مبارزه برای بقای اقتصادی، اجتماعی یا سیاسی، غالباً رفتار فریبکارانه پدید می‌آید (نظری و صیادی، ۱۳۹۲). تحقیق حاضر می‌تواند به هیئت تنظیم مقررات حسابداری، در نوع دیدگاه‌های اخلاقی متعدد، نو، اقدام لازم در خصوص تعریف کدهای جدید اخلاق‌مدارانه و درک چارچوب‌های اخلاقی و تصمیم‌گیری در مورد رفتار حرفه‌ای، کمک کند؛ تا بدین ترتیب از منظر هیئت تنظیم مقررات حسابداری، شرکت‌ها و حسابداران، ضمن آموزش حسابداری، برای ایجاد مهارت‌هایی در تصمیم‌گیری اخلاقی و قضاوت مسئولانه، از اقدامات غیرقانونی جلوگیری نمایند.

۳. پیشینه تحقیق

زولو^۱ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «یک چارچوب شهودی اجتماعی، مربوط به تصمیم‌گیری اخلاقی مصرف‌کنندگان» نشان داد که پردازش اطلاعات احساسی و شهودی ممکن است تصمیم‌گیری اخلاقی را در سطوح فردی و اجتماعی تقویت کند. مدل مبتنی بر شهودگرایی اجتماعی نشان می‌دهد که قضاوت‌های اخلاقی شهودی متأثر از دیگر مصرف‌کنندگان، بر استدلال اخلاقی آنها تأثیر می‌گذارد. در نتیجه، احساسات اخلاقی و شهود باعث ترغیب بین‌فردی در میان مصرف‌کنندگان می‌شود.

نتایج پژوهش اویمومی و همکاران^۲ (۲۰۱۹) نیز نشان داد که رابطه علی پیچیده‌ای بین ابعاد فرهنگی و برآندهای دانشی وجود دارد و تعامل بین ابعاد فرهنگی و دانشی، عملکرد کارکنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

همچنین نتایج مطالعه السدی^۳ (۲۰۱۸) نشان داد که اعتماد، رهبری و زمان، عوامل کلیدی در گرایش افراد به اشتراك دانش هستند.

اندرسون و کلام^۴ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی مدل شهود اجتماعی در آموزش اخلاق حسابداری پرداخته، نشان دادند که استفاده از مدل تصمیم‌گیری براساس شهود اجتماعی، وسیله‌ای

1. Zollo
2. Oyemomi
3. Alsaadi
4. Andersen & Klamm

برای بهبود آموزش اخلاق در حسابداری است که به دانشجویان اجازه می‌دهد از شهود خود به عنوان مرحله اولیه فرآیند تصمیم‌گیری استفاده کنند.

شاور و شاور^۱ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی تاثیر استدلال اخلاقی بر قصد گزارشگری تقلب در صورت‌های مالی پرداختند. نتایج نشان داد که سطح فردی استدلال اخلاقی، بر قصد گزارشگری داخلی تقلب تاثیر داشته، در حالی که بر قصد گزارشگری خارجی تقلب بی‌تاثیر است.

آندون و همکاران^۲ (۲۰۱۶) در پژوهشی با استفاده از نمونه‌ای شامل حسابداران حرفه‌ای، به بررسی تاثیر انگیزه‌های مالی و ادراک از جدیت تقلب، بر قصد گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر تاثیر مثبت و معنادار انگیزه‌های مالی بر قصد گزارشگری تقلب بود. همچنین تاثیر انگیزه‌های مالی بر قصد گزارشگری تقلب، با ادراک از جدیت تقلب، تعدیل می‌گردد.

گرکز و ایمر (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی تاثیر شهود اجتماعی در تصمیم‌گیری و اهمیت آن در آموزش اخلاق حسابداری پرداختند. نتایج نشان داد که شهود اجتماعی، در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابداران تاثیر معناداری دارد. همچنین قضاوت دیگران در خصوص مسائل اخلاقی، تاثیر معناداری بر قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران داشته و می‌توان نتیجه گرفت که پذیرش اخلاقی و یا غیراخلاقی بودن مسائل از طرف سایر افراد می‌تواند مبنایی برای تصمیم‌گیری اخلاقی و یا غیراخلاقی توسط حسابداران گردد.

فرزین، بنی‌طالبی و بخشی‌نژاد (۱۳۹۷) به بررسی ارتباط سازه‌های فردی و اجتماعی بر آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری پرداخته، بیان می‌کنند مسئولیت نظام آموزشی در قبال تربیت حسابداران آشنا با مباحث اخلاق حرفه‌ای از طریق پرداختن به مباحث اخلاقی در دروس هنرستان‌ها و دانشگاه‌ها ایفا و منجر به تربیت حسابداران پایبند به اصول اخلاقی حرفه می‌شود.

طاهری و ایزدی‌نیا (۱۳۹۷) نیز در پژوهشی به بررسی اهمیت ابعاد و نشانه‌های تقلب در تعدیل برنامه حسابرسی با استفاده از مدل پنتاگون تقلب پرداختند. یافته‌های آنها بیانگر این بود که طبق مدل پنج‌بعدی پنتاگون، فشار، انگیزه، فرصت‌طلبی، توجیه‌سازی، توانایی و غرور مدیران با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی، فرصت‌طلبی مدیران مهم‌ترین ابعاد تقلب در صورت‌های مالی هستند.

بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی تاثیر جو اخلاقی بر هشداردهی در مورد تقلب با استفاده از نمونه‌ای شامل ۳۳۰ نفر از حساب‌رسان شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی و

1. Shawver & Shawver

2. Andon

سازمان حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مولفه از سه مولفه آن تاثیرگذار است. دو مولفه‌ای که تحت تاثیر جو اخلاقی قرار دارند، شامل برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد و مولفه‌ای که تحت تاثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب است. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان «تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری»، به بررسی عوامل اثرگذار بر اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از تحلیل محتوا پرداختند. نتایج نشان داد، در دوره مورد مطالعه، ۱۰۴ مقاله در زمینه اخلاق در نشریه‌های حسابداری منتشر شده که تفاوت معناداری از نظر آماری بین تعداد آنها در نشریه‌های مختلف وجود دارد. الگوی تهیه شده که مبتنی بر محتوای مقاله‌ها است، از چهار سازه و ۶۹ عامل تشکیل شده که اولویت هر یک از سازه‌ها عبارت است از: سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی- سازمانی و سازه زیست محیطی.

۴. روش تحقیق

۴-۱. آمار توصیفی

این تحقیق توصیفی براساس پرسشنامه‌ای متشکل از سه بخش (مجموعاً ۱۲ سوال)، سوالات مربوط به دانش‌های چارچوب‌های اخلاقی (دانش: چهار سوال، فایده‌گرایی و کثرت‌گرایی: هر کدام یک سوال، آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای^۱ (سه سوال) و قدرت تصمیم‌گیری (الماس تقلب: سه سوال) در یک نظرسنجی از میان جامعه دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری و مالی دانشگاه‌های استان گلستان، با دریافت ۲۳۹ پاسخ انجام شد. برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها، از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس^۲ استفاده گردید. از شرکت‌کنندگان خواسته شد که در مقیاس هفت نقطه‌ای (۱ = کاملاً مخالفم و ۷ = کاملاً موافقم)، درجه موافقت خود را در برابری امتیازات مقیاس، به منظور به حداقل رساندن مشکلات توزین دلخواه، جهت دسته‌بندی متغیرهای کیفی، نشان دهند. لازم به یادآوری است که مقیاس‌ها و ابزارهای استفاده شده، توسط تئوری ادغام شده در مطالعات قبلی، اعمال و اعتبارسنجی شده‌اند. همچنین نکته مهم و قابل ذکر این است که از نمرات تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده و به این ترتیب می‌توان اندازه‌گیری جدیدی از متغیرها را با توزین نمرات پاسخ‌دهندگان در هر مورد، براساس نمره فاکتوریل متغیر در هر واحد نمونه استخراج کرد (سیلوا و کاستا، ۲۰۱۴).

1. AICPA

2. Smart PLS

از گوگل فرم^۱ نیز جهت ارسال پرسشنامه تحقیق استفاده شد. قبل از استفاده از پرسشنامه، برخی از تنظیمات نوشتاری برای اجرای بهینه انجام شد و پس از آن برای جامعه مورد مطالعه ارسال گردید. این پرسشنامه در بازه زمانی مهرماه تا آبان ماه ۱۴۰۰ ارسال شده است. داده‌ها ابتدا در برنامه اکسل قرار گرفته، سپس از مدل معادلات ساختاری^۲ برای آزمون فرضیه استفاده شد. برای برآورد مدل معادلات ساختاری، از روش حداقل مربعات جزئی^۳ استفاده گردید. استفاده از این روش با این واقعیت توجیه می‌شود که اهداف پیش‌بینی شده را برآورده می‌کند و مدل‌های نظری را تأیید می‌نماید، زیرا هیچ شاخصی برای تنظیم کفایت مدل به طور کلی وجود ندارد (بیدو و همکاران^۴، ۲۰۱۰). استفاده از تکنیک پی ال اس^۵ به این دلیل است که اجازه استفاده از متغیرهای نهفته با شاخص‌های سازنده را به جای شاخص‌های انعکاسی می‌دهد. شاخص‌های سازنده آن دسته از متغیرهایی هستند که سازه را تشکیل می‌دهند و با یکدیگر همبستگی ندارند، در حالی که انعکاسی‌ها توسط سازه تشکیل و با مقیاس، اندازه‌گیری می‌شوند (هایر و همکاران^۶، ۲۰۱۱).

جدول شماره (۱) تجزیه و تحلیل توصیفی معیارهای حداقل، حداکثر، بیش کشیدگی توزیع، میانه، میانگین و انحراف معیار و چولگی برای پاسخ به سوالات پرسشنامه را نشان می‌دهد.

جدول ۱ - تجزیه و تحلیل توصیفی

متغیر	تجزیه و تحلیل توصیفی	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	بیش کشیدگی توزیع	چولگی
سوال ۱	۵/۸۶۶	۶	۱	۷	۱/۰۷۶	۱/۷۱۸	-۱/۰۵۲	
چارچوب‌های اخلاقی چندگانه	سوال ۲	۵/۵۹۹	۶	۳	۷	۰/۹۷۴	-۰/۶۱۹	
حسابداری	سوال ۳	۵/۴۳۵	۶	۱	۷	۱/۱۳۷	۰/۲۹۸	
	سوال ۴	۵/۳۲۲	۶	۱	۷	۱/۳۰۲	-۰/۰۱۵	
	سوال ۵	۵/۱۱۹	۵	۱	۷	۱/۵	۰/۰۸۹	
	سوال ۶	۵/۲۳۸	۶	۱	۷	۱/۴	-۰/۳۷۲	
کدهای حرفه‌ای حسابداران	سوال ۷	۵/۲۲۷	۵	۱	۷	۱/۳۵	۰/۴۱۵	
	سوال ۸	۵/۳۵۶	۶	۱	۷	۱/۲۶۹	۰/۸۲۴	
	سوال ۹	۵/۱۵۵	۶	۱	۷	۱/۴۶۶	۰/۲۴۵	

1. Google form
2. SEM
3. PLS-Algorithm
4. Bido
5. PLS
6. Hair

متغیر	تجزیه و تحلیل توصیفی	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	بیش کشیدگی توزیع	چولگی
قدرت	سوال ۱۰	۵/۴۱۲	۶	۱	۷	۱/۲۷۳	-۰/۰۳۹	-۰/۶۳۸
تصمیم‌گیری	سوال ۱۱	۵/۵۴۴	۶	۱	۷	۱/۵۲۷	۱/۱۳۷	-۱/۲۶۱
حسابداران	سوال ۱۲	۵/۴۱	۶	۱	۷	۱/۴۱۵	۰/۸۳۸	-۱/۰۳۶

سوالات پرسشنامه برگرفته از پژوهش داو و همکاران^۱ (۲۰۱۸)، بوده که عبارتند از:

- ۱) تجربه تکمیل پرونده گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص، دانش من را در مورد چارچوب‌های اخلاقی افزایش می‌دهد.
- ۲) تجربه تکمیل پرونده گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص، دانش من را در مورد نحوه ارزیابی اقدامات افراد، به عنوان اخلاقی یا غیر اخلاقی افزایش می‌دهد.
- ۳) تجربه تکمیل پرونده گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص، دانش من را در مورد رفتار حرفه‌ای^۲ افزایش می‌دهد.
- ۴) تجربه تکمیل پرونده گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص، دانش من را در مورد چارچوب الماس تقلب افزایش می‌دهد.
- ۵) فایده‌گرایی، اخلاق اعمال افراد را براساس نحوه ایجاد بیشترین خیر برای بیشترین تعداد، ارزیابی می‌کند.
- ۶) پلورالیسم (کثرت‌انگاری) معتقد است که ملاحظات اخلاقی متعددی برای تعیین درست یا نادرست بودن یک عمل وجود دارد.
- ۷) پرونده گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص در شرکت‌های سرمایه‌پذیر، می‌تواند بسیار چالش‌برانگیز باشد.
- ۸) تجربه به دست آمده از تکمیل پرونده گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص، در شرکت‌های سرمایه‌پذیر کمک می‌کند تا در مورد تأثیر آن بر برنامه‌ریزی آینده شرکت اقدام نمایند.
- ۹) موارد گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص، یک سناریوی واقع‌بینانه را منعکس می‌نماید.
- ۱۰) تجربه تکمیل پرونده گروه‌های سرمایه‌گذاری و مالی خاص، در شرکت‌های سرمایه‌پذیر، موجبات کسب منافع عمومی در جلوگیری از تقلب را فراهم می‌آورد.
- ۱۱) تفاوت بین تقلب و اشتباه، تیت است.

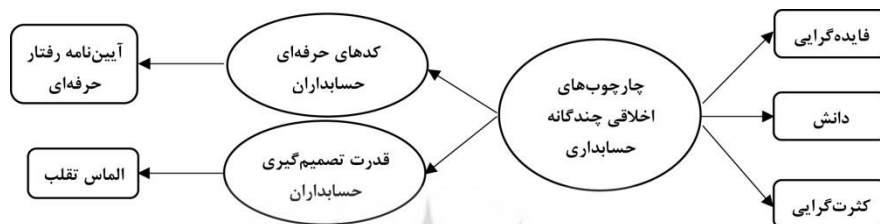
1. Dow

2. AICPA

۱۲) از فشار، فرصت، عقلانیت و توانایی می‌توان به عنوان چهار عنصر الماس تقلب نام برد.

۵. فرضیه‌های پژوهش

سوال اصلی پژوهش حاضر این است که اخلاق حسابداری، چگونه بر چارچوب‌های اخلاقی چندگانه تأثیر می‌گذارد؟ برای پاسخ به این سوال، فرضیه‌های زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفت. شکل شماره (۱) الگوی آزمون شده در این پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱- طرح پژوهش

۱) چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری، بر کدهای حرفه‌ای حسابداران تأثیر معناداری دارد.
 ۲) چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری، بر قدرت تصمیم‌گیری حسابداران تأثیر معناداری دارد.

۶. یافته‌های پژوهش

۶-۱. مدل اندازه‌گیری

داده‌های تحقیق حاضر از طریق پرسشنامه دارای پاسخ گردآوری شده است. پوداسکوف و همکاران^۱ (۲۰۰۳) هشدار می‌دهند که این روش ممکن است به یک روش معمول منجر شود. در راستای راهنمایی این نویسندگان، در رابطه با تکنیک‌های رویه‌ای، به پاسخ‌دهندگان اطمینان داده شد که نام شرکت‌کنندگان ناشناخته خواهد ماند. در مورد تکنیک آماری، از آزمون تک عاملی هارمنس^۲ استفاده شد، که طبق گفته پوداسکوف و ارگان^۳ (۱۹۸۶)، رایج‌ترین روش مورد استفاده در ادبیات است. در این تجزیه و تحلیل، یک عامل تکی یا یک عامل کلی، بیش از ۵۰ درصد از واریانس متغیرها را توضیح می‌دهد، که در این مطالعه رخ نداده است. پس از کنترل سوگیری، کیفیت مدل از

1. Podsakoff
 2. Harmans
 3. Podsakoff & Organ

طریق قابلیت اطمینان ترکیبی، آلفای کرونباخ، روایی همگرا و اعتبار متمایز ارزیابی شد. جدول شماره (۲) شاخص‌های کیفیت مدل را نشان می‌دهد.

جدول ۲ - کیفیت مدل

کیفیت مدل	پایایی مرکب	میانگین واریانس استخراج شده ^۱	ضریب پایایی همگون	آلفا کرونباخ
چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	0/8191	0/4334	0/7522	0/7430
کدهای حرفه‌ای حسابداران	0/7982	0/5695	0/626	0/6129
قدرت تصمیم‌گیری حسابداران	0/8232	0/6088	0/7897	0/6828

تحلیل قابلیت اطمینان ترکیبی (پایایی مرکب) هر سازه، قابلیت ارزیابی عملکرد این را دارد که آیا شاخص، به اندازه کافی سازه‌ها را اندازه‌گیری کرده است یا خیر. بنابراین، شاخص باید بزرگ‌تر یا برابر با ۰/۷۰ باشد، با توجه به خروجی پایایی مرکب، مدل دارای کیفیت لازم است. برای تجزیه و تحلیل سازگاری داخلی (آلفای کرونباخ)، مقادیر بیش از ۰/۶۰ مناسب در نظر گرفته شد (هایر و همکاران^۲، ۲۰۰۵). مطابق با گفته پاسکیولی^۳ (۲۰۰۳)، با توجه به تعداد سوالات، خروجی آن مناسب است. روایی همگرا و تمایز سازه‌ها، با میانگین واریانس استخراج شده ارزیابی می‌شود که باید از ۰/۵۰ بالاتر باشد (هایر و همکاران، ۲۰۰۵). برای انجام تحلیل اعتبار متمایز، از معیار مطالعه گسکی و نوین^۴ (۱۹۸۵) استفاده شد که توصیه می‌کند مقایسه قابلیت اطمینان ترکیبی هر سازه با همبستگی بین سازه‌ها، باید از قابلیت اطمینان آن کوچک‌تر باشد. برای سازه‌های مورد مطالعه، اعتبار تمایز بین تمام ابعاد تأیید شد. در جدول شماره (۳)، همبستگی بین متغیرها که به صورت اعدادی مورب و پررنگ نمایش داده شده است، قابلیت اطمینان ترکیبی و ارتباط بین سازه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۳ - همبستگی بین متغیرها

همبستگی متغیر پنهان	چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	کدهای حرفه‌ای حسابداران	قدرت تصمیم‌گیری حسابداران
چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	0/6588		
کدهای حرفه‌ای حسابداران	0/6156	0/7543	
قدرت تصمیم‌گیری حسابداران	0/5197	0/4751	0/7796

1. AVE
2. Hair
3. Pasquali, L
4. Gaski & Nevin

۲-۶. آزمون فرضیه

در این مرحله فرضیه‌ها برای هر نمودار، در مسیر مدل ساختاری مورد آزمایش قرار گرفت تا مشخص شود که آیا مقادیر t برای $p < 0/05$ بیشتر از $1/96$ است یا خیر. جداول (۵ و ۴)، اثرات مستقیم و نتایج تاثیر کل مسیرها را با هدف آزمایش فرضیه‌های تحقیق نشان می‌دهد.

جدول ۴ - اثرات مستقیم

اثرات مستقیم	انحراف استاندارد	میانگین نمونه	نمونه‌های اصلی	آماره T	مقادیر P
کدهای حرفه‌ای حسابداران -> چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	0/0381	0/6266	0/6157	16/0725	0,000
قدرت تصمیم‌گیری حسابداران -> چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	0/0545	0/5268	0/5194	9/5516	0,000

جدول ۵ - تاثیر کل مستقیم

نتایج تاثیر کل مسیرها	انحراف استاندارد	میانگین نمونه	نمونه‌های اصلی	آماره T	مقادیر P
کدهای حرفه‌ای حسابداران -> چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	0/0415	0/6243	0/6155	15/0612	0,000
قدرت تصمیم‌گیری حسابداران -> چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	0/0512	0/5287	0/5194	10/1826	0,000

همانطور که در جدول (۵) قابل مشاهده است، آماره t برای متغیرهای کدهای حرفه‌ای حسابداران، و قدرت تصمیم‌گیری حسابداران، به ترتیب $15/0612$ و $10/1826$ بوده و این تاثیرات از نظر آماری معنادار است؛ به طوری که p -value آنها برابر با $0/000$ است که از سطح خطای قابل قبول 5% کمتر است، لذا رابطه معنی‌دار بودن بین چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری با کدهای حرفه‌ای حسابداران و قدرت تصمیم‌گیری حسابداران را نمی‌توان رد کرد.

بنابراین، فرضیه‌های اول و دوم تحقیق تأیید شدند.

از نتایج جداول فوق می‌توان دریافت که پاسخ‌دهندگان به طور واقع‌بینانه، دانش لازم در مورد اخلاق، آیین‌نامه رفتاری و تصمیم‌های اخلاقی را در حد مطلوب و اثرگذار دارند. همچنین سطح پاسخ‌دهندگان در مواجهه با چارچوب اخلاقیات و کدهای حرفه‌ای، به طور قابل توجهی افزایش یافته و ملموس است. به عبارت دیگر، خروجی‌های فوق نشان می‌دهد که انجمن حسابداران رسمی

آمریکا^۱ و کدهای هیئت استانداردهای اخلاق بین‌المللی حسابداران^۲ به عنوان آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، جهت اجرا، تکلیف مشخصی را برای حسابداران تعیین نمود که ارتباط مستقیمی با چارچوب‌های اخلاقی دارد؛ زیرا آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای باید همه چارچوب‌های اخلاقی مربوطه را مدنظر قرار دهد که با کمک آن حسابداران می‌توانند خود را در معرض فلسفه و اخلاق نیز قرار دهند. بنابراین، حسابداران می‌توانند به‌طور کاملاً واقع‌بینانه، دانش خود را در خصوص اخلاق افزایش دهند؛ به‌طوری که منشور رفتاری انجمن حسابداران رسمی آمریکا، بر تصمیمات اخلاقی آینده آنها تأثیرگذار خواهد بود. این مورد، تأثیر مثبت بیشتری بر ادراکات و کثرت‌گرایی حسابداران نیز داشته، بدین ترتیب احتمال پیشرفت ادراکات کثرت‌گرایی حسابداران در معرض چارچوب‌های اخلاقی و کدهای حرفه‌ای وجود دارد.

مولفه‌های مربوط به چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری، کدهای حرفه‌ای حسابداران و قدرت تصمیم‌گیری حسابداران در جدول شماره (۶) آمده است:

جدول ۶- مولفه‌های متغیرهای پژوهش

متغیرها	مولفه‌ها
چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری	دانش، فایده‌گرایی و کثرت‌گرایی
کدهای حرفه‌ای حسابداران	آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای
قدرت تصمیم‌گیری حسابداران	الماس تقلب

۷. نتیجه‌گیری

نتایج آزمون فرضیه اول و دوم نشان داد که حسابداران ارزش قدرت تصمیم‌گیری فردی را در اولویت قرار می‌دهند که به پایداری آنها بر چارچوب اخلاق حرفه‌ای می‌افزاید، این نتایج گویای آن است که پایداری حسابداران به اخلاق حرفه‌ای، به صورت مستقیم و غیرمستقیم بر رفتار متقابلانه تأثیر خواهد داشت. ارزش‌های انگیزشی فایده‌گرایی و کثرت‌گرایی نیز بر چارچوب اخلاق حرفه‌ای تأثیر مثبت دارد. از آنجایی که ارتباط مستقیم و مثبتی بین کدهای حرفه‌ای، قدرت تصمیم‌گیری، با چارچوب اخلاقی وجود دارد، بنابراین، بر رفتار متقابلانه حسابداران تأثیر منفی می‌گذارد. همچنین نتایج نشان داد که می‌توان با فرموله نمودن قضاوت و چارچوب‌های اخلاقی، نقش

1. AICPA
2. IESBA

مهمی در برجسته کردن اهمیت استانداردهای اخلاقی ایفا کرد. بدین ترتیب، فرصتی مناسب برای حسابداران فراهم می‌شود تا توانایی شناسایی و تحلیل حقایق مرتبط برای یک موقعیت معین، آگاهی از چارچوب‌های اخلاقی متعدد (از جمله فایده‌گرایی، دین‌شناسی کانتی، اخلاق فضیلت، پلورالیسم، خاص‌گرایی، تصمیم‌گیری اخلاقی) برای ارزیابی اعمال یک فرد، آگاهی از قوانین رفتار و با اخلاق حرفه‌ای (به ویژه آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کد بین‌المللی اخلاق برای حسابداران حرفه‌ای) جهت ارزیابی اقدامات یک فرد، آگاهی از مثلث تقلب و الماس تقلب و مهارت‌های تفکر انتقادی براساس کدهای حرفه‌ای و چارچوب‌های اخلاقی را بهبود بخشند. نتایج فرضیه‌های پژوهش با نتایج تحقیق‌های زولو (۲۰۲۰)، ایمومی و همکاران (۲۰۱۹)، گرکز و ایمر (۱۴۰۰) و فرزین و همکاران (۱۳۹۷) همسواست.

برای ارائه چارچوب مناسب جهت تحلیل اخلاقی، نه تنها باید از اخلاق شخصی خود، بلکه از چارچوب اخلاقی گسترده‌تری نیز باید بهره برد. چارچوب‌های اخلاقی مورد استفاده برای ارزیابی موقعیت‌های مختلف تجاری، همیشه در حال تحول هستند. فایده‌گرایی، دئوتولوژی کانتی، اخلاق فضیلت و تصمیم‌گیری اخلاقی (یعنی کثرت‌گرایی و جزئی‌گرایی) از جمله موارد مسائل اخلاقی در تجارت، جهت تصمیم‌گیری اخلاقی هستند. نتایج نشان می‌دهد که حسابداران باید مراقب باشند که همه چارچوب‌های اخلاقی مرتبط مورد بحث را رعایت کرده و در این خصوص به سایر حسابداران ارائه طریق نمایند؛ حتی زمانی که حسابداران از فلسفه و اخلاق حسابداری بهره می‌برند. ادراک حسابداران، رویکرد واقع‌بینانه لازم را تکمیل و اخلاق حسابداری آنان را افزایش می‌دهد. آیین‌نامه رفتاری انجمن حسابداران رسمی آمریکا بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی آینده حسابداران تأثیرگذار بوده و تجربه‌ای با اهمیت خواهد بود؛ چون حسابداران بیشتر در معرض اخلاقیات، چارچوب‌ها و کدهای حرفه‌ای قرار می‌گیرند. بنابراین، باید طوری رفتار کنند که گویی رفتارشان در حال ایجاد یک قانون اخلاقی جهانی بوده که بر دیگران به صورت مشابهی حاکم است؛ در این صورت، آن عمل، اخلاقی در نظر گرفته می‌شود. به عبارت دیگر، حسابداران ملزم به رعایت اصول اساسی صداقت، عینیت، صلاحیت حرفه‌ای و دقت لازم، رازداری و رفتار حرفه‌ای هستند.

۸. پیشنهادها و محدودیت‌ها

پیشنهاد می‌گردد از فایده‌گرایی، برای رویکردی که پیامد آن، درستی یا نادرستی یک عمل خاص را دربردارد، استفاده شود. ریشه‌شناسی کانتی که در عمل اخلاقی فرد خلاصه می‌شود، در شرایط مشابه رفتار شخصی مورد عمل قرار گیرد.

محدودیت اخلاق در برتری یا فضیلت، حکمت عملی یا اخلاقی و سعادت است. محدوده فضیلت شامل احساسات، نگرش‌ها، ارزش‌ها، خواسته‌ها، انتظارات و حساسیت‌ها می‌باشد. محدودیت حکمت عملی، تجربه یا دانشی است که فرد قادر نیست در هر موقعیت کار درست را انجام دهد. محدوده آن نیز شامل ارزیابی موقعیت، سنجش گزینه‌ها و انتخاب گزینه اخلاقی است. سعادت نتیجه زندگی مطابق با معیارهای اخلاقی عالی است. بنابراین، اگر فردی خود را با سبک شمردن اخلاق، محدود ننماید، و با رفتار نیکو هماهنگ باشد، زندگی خوبی دارد. عمل‌های ضد فضیلت، می‌تواند هر فرد را در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی محدود نماید.

در پایان، به نظر می‌رسد هیچ رویکرد مورد توافقی برای تصمیم‌گیری اخلاقی وجود ندارد و رویکردهای حاضر ترکیبی از نظریه‌ها و چارچوب‌های اخلاقی مختلف است که در شرایط و موقعیت خاص، جهت اعمال قضاوت اخلاقی، برای رسیدن به یک مسیر عملی به کار می‌رود.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

منابع

- بستانیان، جواد (۱۳۹۰). اخلاق حرفه‌ای: آیین رفتار حرفه‌ای زیربنای تشکّل‌های حرفه‌ای. *حسابدار*، شماره ۲۳۲. بنی‌مهد، بهمن؛ گل‌محمدی، آرش (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداری در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری در حرفه حسابداری ایران. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ص ۸۶-۶۱.
- چهارمحالی، علی‌اکبر؛ ناظمی، فرزاد (۱۳۸۸). استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و استفاده نادرست از اصول حسابداری. *حسابداری مدیریت*، ۲(۳).
- حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *اخلاق در علوم و فناوری*، شماره ۱.
- حسین قلی‌زاده، رضوان؛ میرکمالی، سیدمحمد (۱۳۸۹). عوامل کلیدی موثر بر اشتراک دانش، مطالعه موردی دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی دانشگاه فردوسی مشهد. *آموزش عالی ایران*، ۳(۱)، ص ۶۱-۷۸.
- حمیدی‌زاده، محمدرضا (۱۳۹۰). *مدیریت دانش و دانایی*. تهران: نشر یاقوت.
- راسل، برتراند (۱۳۸۷). *تکامل فلسفی من*. ترجمه نواب مقربی. تهران: صراط.
- رویانی، رمضانعلی؛ محمدی، مهدی (۱۳۹۳). *اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری*. انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ دوم.
- سرلک، نرگس (۱۳۸۷). *اخلاق حسابداری*. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۳(۱-۲).
- طاهری، مسعود؛ ایزدی‌نیا، ناصر (۱۳۹۷). بررسی اهمیت ابعاد در نشانه‌های تقلب در تعدیل برنامه حسابداری با استفاده از مدل پنتاگون تقلب. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵(۵۹)، ص ۸۳-۱۰۶.
- ظهیری، سید مجید (۱۳۸۴). *تنوع کثرت‌گرایی*. قیاسات، شماره ۳۷.
- فرزین، فرشیده؛ بنی‌طالبی دهکردی، بهاره؛ بخشی‌نژاد، محمود (۱۳۹۷). ارتباط سازه‌های فردی و اجتماعی با آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۳(۱)، ص ۱۴۵-۱۵۳.
- کمیته فنی سازمان حسابداری (۱۳۸۵). *آئین رفتار حرفه‌ای*. انتشارات سازمان حسابداری، چاپ ششم.
- گرکز، منصور؛ ایمر، فرشید (۱۴۰۰). بررسی تأثیر شهود اجتماعی در تصمیم‌گیری و اهمیت آن در آموزش اخلاق حسابداری. *پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری*، ۱(۱)، ص ۲۰-۳۵.
- محمدی، مهدی (۱۳۹۳). *بررسی موارد خاص در حسابداری*. انتشارات کتابخانه فرهنگ.
- نظری، رضا؛ صیادی، محمد (۱۳۹۲). *مثلث تقلب*. *حسابدار رسمی*، شماره ۲۱.
- نعمتی انارکی، لیلیا؛ نوشین‌فرد، فاطمه (۱۳۹۳). بررسی عوامل سازمانی مؤثر بر اشتراک دانش از دیدگاه اعضای هیئت علمی. *مدیریت اطلاعات سلامت*، ۱۷(۵۶)، ص ۶۵-۷۹.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی حسابداران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۴۹)، ص ۱-۲۸.
- هابز، توماس (۱۳۸۱). *لویاتان*. ترجمه حسین بشیریه. تهران: نشر نی، چاپ دوم.
- Alleyne, P., Hudaib, M. & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), p.10-23.
- Alsaadi, F.M. (2018). *Knowledge Sharing Among Academics in Higher Education Institutions in Saudi Arabia*. PhD. Dissertation. College of Engineering and Computing, Nova Southeastern University.

- Andersen, M.L. & Klamm, B.K. (2018). Haidt's social intuitionist model: What are the implications for accounting ethics education? *Journal of Accounting Education*, 44, p.35-46.
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G.S. & Turner, M.J. (2016). The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. *Journal of Business Ethics*, 151, p.165-178.
- Armstrong, M.B. (1993). Ethics and professionalism in accounting education: a sample course. *Journal of Accounting Education*, No.11, p.77-92.
- Bido, D.S., Silva, D., Souza, C.A. & Godoy, A.S. (2010). Mensuração com indicadores formativos nas pesquisas em administração de empresas: Como lidar com a multicolinearidade entre eles? *Administração: Ensino e Pesquisa*, 11(2), p. 245-269.
- Duska, R.F. & Duska, B.S. (2003). *Accounting Eight published*. Blackwell Publishing, India.
- Gaski, J.F. & Nevin, J.R. (1985). The differential effects of exercised and unexercised power sources in a marketing channel. *Journal of Marketing Research*, 22(2), p. 130-142.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L. & Black, W.C. (2005). *Análise Multivariada de Dados*. Bookman, Porto Alegre.
- Hair, J.F., Ringle, C.M. & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), p. 139-152.
- Hügli, A. (2001). *Utilitarianismus*. In: Joachim Ritter (Hrsg.): *Historisches Wörterbuch der Philosophie*, Band 11, S. 503-510.
- Kevin, E. & et al. (2018). An accounting ethics case from multiple perspectives. *Journal of Accounting Education*, 43, p.63-75.
- Neill, J.D., Stovall, O.S. & Jinkerson, D.L. (2005). Acritical analysis of the accounting industry's voluntary code of conduct. *Journal of Business Ethics*, 59(1.2), p.101-108.
- Ouali, S., Mhiri, M. & Bouzguenda, L. (2016). *A multidimensional knowledge model for business process modeling*. In KES (pp. 654-663).
- Oyemomi, O., Liu, S., Neaga, I., Chen, H. & Nakpodia, F. (2019). How cultural impact on knowledge sharing contributes to organizational performance: Using the fsQCA approach. *Journal of Business Research*, 94, p.313-319.
- Pasquali, L. (2003). *Psicometria: teoria Dos Testes na Psicologia e na Educação*. Petrópolis, RJ: Vozes.
- Podsakoff, P.M. & Organ, D.W. (1986). Self-reports in organizational research: problems and prospects. *Journal of Management*, 12(4), p. 531-544.
- Podsakoff, P.M., Mackenzie, S.B., Lee, J.Y. & Podsakoff, N.P. (2003). Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), p. 879-903.
- Shawver, T.J. & Shawver, T.A. (2018). *The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions*. In: *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (153-168). Emerald Publishing Limited.
- Silva, S.D. & Costa, F.J. (2014). *Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de likert e phrase completion*. PMKT. Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia, Vol. 15, p. 1-16.
- Smith, L.M. (2003). A Fresh Look at Accounting Ethics. *Accounting Horizons*, 17, p. 47-49.
- Van Wijk, R., Jansen, J.J. & Lyles, M.A. (2008). Inter and intra organizational knowledge transfer: a

- meta analytic review and assessment of its antecedents and consequences. *Journal of Management Studies*, 45(4), p.830-853.
- Wolfe, T.D. & Hermanson, R.D. (2004). The Fraud Diamond: Considering The Four Elements of Fraud. *CPA Journal*, 74(12), p.38-42.
- Zollo, L. (2020). The Consumers' Emotional Dog Learns to Persuade Its Rational Tail: Toward a Social Intuitionist Framework of Ethical Consumption. *Journal of Business Ethics*, 168(2).

