

## The Effect of Moral Equality on Auditors' Ethical Behavior: The Moderating Role of Religiosity

Majid Moradi<sup>1</sup> , Sara Eghbal<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Saveh Branch, Islamic Azad University, Saveh, Iran  
(Corresponding author). m.moradi@hnhk.ac.ir

<sup>2</sup> Master's degree, Department of Accounting, Nasser Khosro Institute of Higher Education, Saveh,  
Iran.s.eghbal@hnhk.ac.ir

### Abstract

**Purpose:** The purpose of this study was to investigate the impact of moral equality on auditors' ethical behavior, with a focus on the moderating role of religiosity.

**Method:** The present study is applied in terms of its purpose. Regarding the data collection method, it employs both fieldwork and a library study, while the implementation method is descriptive and survey-based. The statistical population of the study consists of 114 auditors employed at auditing firms in 2022. In the field section, a questionnaire was utilized to gather data. To assess ethical behavior, a 15-question survey developed by Lozier was employed. To evaluate religiosity, a 26-question questionnaire created by Glock and Stark (2005) was used. Finally, to measure ethical equality, an 18-question survey designed by Birger (2012) was administered.

**Findings:** The findings from the first hypothesis of the study indicate that moral equality plays a significant role in auditors' ethical behavior, with a high level of confidence in the results. This indicates that attention is given to the personality and traits of auditors, which contributes to the development of moral equality in their ethical behavior. The results of the second hypothesis demonstrated that moral equality plays a significant role in religiosity, with a high level of confidence. The results of the third hypothesis indicated that religiosity plays a significant role in the relationship between moral equality and the ethical behavior of auditors, with a high level of confidence. As the level of religiosity increases and auditors adhere more closely to religious teachings, the incidence of fraud in financial reporting decreases.

**Conclusion:** By prioritizing and promoting moral equality and ethical behavior in the workplace, management can foster an environment conducive to auditors, enabling them to report and perform their duties effectively while upholding these principles. Religion can significantly contribute to the practice of ethical behavior. One perspective on the relationship between religion and ethics is that religion provides guidance for leading a moral life. Furthermore, as levels of religiosity increase, the adherence to sound and professional ethical principles also rises. This indicates a positive and significant correlation between religiosity and ethics. Religious auditors do not commit less fraud; however, those who possess a strong sense of religiosity and have developed their professional ethics tend to commit less fraud. Auditors with higher ethical standards are less likely to engage in fraudulent activities. In other words, religious auditors who have not cultivated their ethical principles are more prone to committing fraud.

**Keywords:** Religiosity, Ethical behavior, Professional ethics, Auditors, Moral equality.

## تأثیر برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرس با نقش تعدیل‌گر دینداری

مجید مرادی<sup>۱</sup>، سارا اقبال<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران (نویسنده مسئول)، m.moradi@hnhk.ac.ir

<sup>۲</sup> کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران، s.eghbal@hnhk.ac.ir

### چکیده

**هدف:** هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرس با نقش تعدیل‌گر دینداری بود. **روش:** تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی است؛ از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، میدانی و مبتنی بر مطالعه کتابخانه‌ای بوده و نحوه اجرا توصیفی از نوع پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۱۴ نفر از حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابداری در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. در بخش میدانی از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. جهت سنجش رفتار اخلاقی از پرسشنامه ۱۵ سوالی لوزیر (۱۵ سوالی) و جهت سنجش دینداری از پرسشنامه ۲۶ سوالی گلاک و استارک (۲۰۰۵) و در نهایت جهت سنجش برابری اخلاقی، از پرسشنامه ۱۸ سوالی بیرگر (۲۰۱۲) استفاده شد.

**یافته‌ها:** نتایج فرضیه اول پژوهش نشان داد برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرس در سطح اطمینان بالایی، نقش معناداری دارد. این موضوع نشان‌دهنده توجه به شخصیت و ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان است که منجر به بروز برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی در آنان می‌شود. نتایج فرضیه دوم نشان داد که برابری اخلاقی بر دینداری در سطح اطمینان بالا نقش معناداری دارد. نتایج فرضیه سوم نشان داد که دینداری بر ارتباط بین برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرس در سطح اطمینان بالایی نقش معناداری دارد. با افزایش سطح دینداری و پایبندی بیشتر حساب‌رسان به آموزه‌های دینی، میزان تقلب‌ها در گزارشگری مالی کاهش می‌یابد.

**نتیجه‌گیری:** مدیریت با پرنترتو کردن و ارج نهادن به برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی در کار، می‌تواند فضایی مناسب را برای حساب‌رسان به وجود آورد، تا آنها با در نظر گرفتن برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی خود، گزارشگری و انجام فعالیت‌ها را به گونه‌ای مناسب انجام دهند. دین از طرق متعددی می‌تواند به انجام عمل اخلاقی کمک کند. یکی از دیدگاه‌هایی که درباره رابطه دین و اخلاق در عمل مطرح است، این است که دین زندگی اخلاقی را آموزش می‌دهد. در نهایت با افزایش سطح دینداری، عمل به اصول اخلاقی درست و حرفه‌ای بیشتر می‌شود و دو متغیر دینداری و اخلاق با یکدیگر رابطه مثبت و معناداری دارند. حساب‌رسان دیندار، تقلب کمتری را مرتکب نمی‌شوند، بلکه آنهایی تقلب کمتر انجام می‌دهند که این دینداری منجر به بالا بردن سطح اخلاق حرفه‌ای در آنها شده باشد. حساب‌رسان با اخلاق بیشتر تقلب کمتری را مرتکب می‌شوند. به بیان دیگر، حساب‌رسان دینداری که اخلاق در آنها رشد نکرده است، تقلب بیشتری انجام می‌دهند.

**کلیدواژه‌ها:** دینداری، رفتار اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای، حساب‌رسان، برابری اخلاقی.

استاد به این مقاله: مرادی، مجید؛ اقبال، سارا (۱۴۰۳). تأثیر برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرس با نقش تعدیل‌گر دینداری. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابداری*، ۴(۳)، ص ۶۷-۸۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۱۳؛ تاریخ اصلاح: ۱۴۰۳/۰۴/۰۹؛ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۱۷؛ تاریخ انتشار آنلاین: ۱۴۰۳/۰۷/۰۵

© نویسندگان

نوع مقاله: پژوهشی

ناشر: دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم



## ۱. مقدمه

امروزه اخلاق از عوامل مهم موفقیت هر واحد تجاری می‌باشد. این موضوع به‌ویژه پس از رسوایی‌های اخیر اخلاقی از اهمیت بیشتری برخوردار گردیده است. علی‌رغم همه توجهات در چند دهه اخیر به راهبری شرکتی، رسوایی‌های مالی شرکت‌ها باعث شده که تحقیقات بیشتری در این زمینه صورت گیرد (مرادی و همکاران، ۲۰۲۲). لویز<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) بر این باور است که دو نوع رویکرد جدید از رویکردهای اخلاقی در نظام راهبری شرکتی وجود دارد. اولین رویکرد سلسله مراتب رفتار اخلاقی در سال ۱۹۹۰ توسط رایبون و پینی<sup>۲</sup> ارائه شد که این رویکرد کیفی، منعکس‌کننده روحیات اخلاق افراد جامعه است (لویز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). پس از آن در سال ۱۹۹۱ یک مدل کمی نیز توسط جونز<sup>۴</sup> (۱۹۹۱) ارائه شد که در آن مدل میزان انحراف یا شدت اخلاق و رفتار افراد در خصوص اینکه آیا منجر به جرم و جنایت می‌گردد یا خیر، مورد بررسی قرار گرفت. گالن<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) معتقد است که سوء رفتار ممکن است شامل انواع بسیاری از رفتارها از جمله انحراف از حرفه موردنظر باشد (صالحی، ۱۳۹۷). رایبسون و بنت<sup>۶</sup> (۱۹۹۵) بر این باورند که انحراف از هنجارهای سازمانی از نظر عدالت، قانون و اخلاق متفاوت است که این تفاوت ناشی از فقدان انگیزه برای مطابقت با انتظارات اجتماعی هنجاری است. در خصوص رفتارهای غیراخلاقی در محیط کار می‌توان به خرابکاری، اخراج، دروغ‌گویی و سرقت اشاره نمود (مرادی و همکاران، ۲۰۲۲). رسوایی‌های اخیر برخی شرکت‌های بزرگ جهان، انتظارت از حسابرسان را برای رعایت دقیق و همه‌جانبه رهنمودهای اخلاقی افزایش داده است (صالحی، ۱۳۹۷). شرکت‌هایی از قبیل انرون، وردکام و... شرکت‌هایی هستند که از رویه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای پیروی می‌کردند. لغزش‌های اخلاقی دیگری نیز در صندوق‌های سرمایه‌گذاری‌های مشترک گزارش شده است (الیاس<sup>۷</sup>، ۲۰۰۴). کاپلند<sup>۸</sup> (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی می‌تواند فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال داشته و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه‌سهمداران می‌شود. همچنین، این رسوایی‌ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت افرادی

1. Lopes
2. Raybon & Pini
3. Lopes
4. Jones
5. Gallon
6. Robinson & Bennett
7. Elias
8. Copeland

می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده‌اند (کاپلند، ۲۰۰۵). در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بی‌توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیرپا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (تقی‌زاده و سلطانی فسقندیس، ۱۳۸۹). برابری اخلاقی به اقداماتی اشاره دارد که براساس اصول عدالت ارسطو در برابر رفتار با چیزی انجام می‌شود. برابری اخلاقی بُعد گسترده‌ای است که می‌توان آن را بخشی از نظریه عدالت در نظر گرفت و به ادراک فرد از عدالت و درست و نادرست بودن در معنای وسیع اشاره دارد. صداقت ارزش اصلی یک کد اخلاقی است. حسابرسان موظفند استانداردهای بالای رفتاری (مانند صداقت و رک بودن) را در جریان کار و در روابط خود، چه شخصی و چه با کارکنان واحدهای حسابرسی شده رعایت کنند. دین به مجموعه تعالیمی گفته می‌شود که از سوی خدا و توسط انسان‌هایی برگزیده برای بشر ارسال شده و مشتمل بر سه حوزه عقاید، اخلاق و احکام است؛ دینداری به معنای باور داشتن آن عقاید و تخلق به آن اخلاق و التزام عملی به آن احکام است. البته انسان دیندار در زبان و ظاهر خویش به این دینداری اعتراف و افتخار کرده و آن را آشکار می‌کند (مهدوی و همکاران، ۱۴۰۱).

## ۲. مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

اخلاق موضوعی فراگیر است که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. اخلاق متشکل از مجموعه قوانین حاکم بر چگونگی رفتار مردم با یکدیگر است که افراد متعقل، برای تأمین منافع متقابلشان بر سر پذیرش آن توافق کرده‌اند، مشروط بر اینکه سایرین نیز از آن قواعد تبعیت کنند. واژه اخلاق در اصطلاح اخلاق کسب‌وکار از کلمه یونانی اتوس به معنی سیرت، عادت و سجیه آمده است (تقی‌زاده و سلطانی فسقندیس، ۱۳۸۹). پژوهشگران واژه اخلاق را این‌گونه تعریف کرده‌اند که، اخلاق به انصاف، راستی و درستی مربوط می‌گردد، به تصمیم‌گیری در زمینه اینکه چه چیز خوب است و چه چیز بد؛ و به فعالیت‌ها و قواعدی که رفتار پاسخگویانه را بین افراد و گروه‌ها پی‌ریزی می‌کند. برخی دیگر اخلاق را بدین صورت توصیف می‌نمایند: اخلاقی بودن و اخلاقی عمل کردن شامل انجام دادن اقدام‌هایی در جهت کسب اطمینان از اینکه رفتار اخلاقی همواره و در همه شرایط اعمال می‌گردد، است (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸). حرفه حسابرسی 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 پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابرسی بسیار حائز اهمیت است. ارائه خدمات از سوی حسابرسان بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان بیهوده

است. اعتماد به خدمات تابعی از اعتماد به ارائه‌کننده و نیز تابع درستکاری و پایبندی به اصول اخلاقی است. با توجه به نقش حیاتی حسابرسی در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق در حسابرسی عنصری محوری به‌شمار می‌آید. اما متأسفانه رخدادهای اخیر حسابرسی در جهان و بررسی روند گزارشگری در ایران و سایر کشورها نشان‌دهنده قصورات اخلاقی در این حرفه است. رسوایی‌های اخیر شرکت‌ها و ایجاد بحران‌ها، مد نظر قرار دادن فرهنگ و ارزش‌های اخلاقی را در شرکت‌های بزرگ مجدداً کانون توجه خود ساخته است (مرادی و همکاران، ۲۰۲۲).

تصمیمات حسابرسان در اقتصاد امروز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا برای ذینفعان در مورد قابلیت اطمینان صورت‌های مالی امری ضروری می‌باشد. تقلب و گزارشگری نادرست تصمیمات اخلاقی حسابرسان را در جریان حسابرسی دوباره در کانون توجه مردم قرار داده است و نهادها به‌طور فزاینده‌ای بر موضوعاتی مانند رفتار اخلاقی و صداقت تأکید می‌کنند. با این حال، تاکنون مشخص نیست که چه عواملی بر اخلاق حسابرسان و فرایندهای تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارند، به‌ویژه اینکه اطلاعات کمی در مورد اولین قدم مهم یعنی فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی وجود دارد. درک بهتر عواملی که بر آگاهی اخلاقی تأثیر می‌گذارند، بسیار مهم است. برای حسابرسان، آگاهی اخلاقی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا عدم شناسایی یک اصول اخلاقی (همانطور که در رسوایی‌های متعدد حسابداری رخ داده است) می‌تواند به جامعه آسیب برساند و اعتبار حسابرس، موسسه حسابرسی و حرفه حسابرسی را در معرض خطر قرار دهد (همتی و همکاران، ۱۴۰۲). حسابرسان با انتقادات فراوانی پیرامون شکست خود و هشدار به رفتارهای غیراخلاقی مدیریت روبه‌رو شده‌اند؛ اگرچه مدیران با فشار قابل ملاحظه ناشی از تضاد منافع و نظریه نمایندگی مواجه بوده و جهت دستکاری صورت‌های مالی بیش از حد در معرض رفتار غیراخلاقی قرار گیرند (آلیس، ۲۰۰۴). امروزه، سازمان‌ها به صورت فزاینده‌ای خود را درگیر مسئله‌ای می‌بینند که آن را معمای اخلاقی می‌نامند، یعنی اوضاع و شرایطی که باید یک بار دیگر کارهای خلاف و کارهای درست را تعریف کرد؛ زیرا مرز بین کارهای درست و خلاف بیش از پیش از بین رفته است. به طور کلی انسان‌ها در بُعد فردی و شخصیتی دارای ویژگی‌های خاص اخلاقی هستند که پندار، گفتار و رفتار آنها را شکل می‌دهد. ممکن است همین افراد وقتی در یک جایگاه و پست سازمانی قرار می‌گیرند، عواملی موجب شود که پندار، گفتار و رفتار متفاوتی از بُعد فردی سر بزنند که این ویژگی‌های انسانی بر روی میزان کارایی و اثربخشی سازمان تأثیر بگذارد. از طرفی اخلاقی بودن یا نبودن رفتارها و عملکرد می‌تواند موجب بروز پیامدهای مثبت یا منفی در سطح سازمان گردد. مدیر

باید از نظر اخلاقی جوی سالم برای کارکنان در سازمان به وجود آورد، تا آنان بتوانند با تمام توان و بهره‌وری هرچه بیشتر کار کنند. این امر، نیازمند وجود رهبری با هوش اخلاقی بالا است. هوش اخلاقی، توانایی درک درست از خلاف، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آنهاست. رهبران با هوش اخلاقی بالا، کار درست را درست انجام می‌دهند، اعمال آنها پیوسته با ارزش‌ها و عقایدشان هماهنگ است، عملکرد بالایی دارند و همیشه کارها را با اصول اخلاقی پیوند می‌زنند (طارق و همکاران، ۲۰۲۱).

با توجه به مطالب مذکور فرضیه اول پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

**فرضیه اول:** برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرسان تاثیر دارد.

رفتار اخلاقی، ویژگی ضروری و مورد انتظار حسابداران و حسابرسان است، زیرا آن‌ها به‌عنوان ناظران عمومی در نظر گرفته می‌شوند. از حسابداران و حسابرسان انتظار می‌رود به اصول مورد اطمینان بودن، بی‌طرفی، استقلال و سایر کدهای اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دري و همکاران، ۱۴۰۱). افزون بر این، حسابداران و حسابرسان به سهامداران، اعتباردهندگان، کارمندان، تأمین‌کنندگان، دولت، حرفه و عموم مردم تعهد دارند. آنان همچنین، به‌عنوان نگهبانان بازارهای مالی پذیرفته می‌شوند. بدون حسابداران و حسابرسانی که کیفیت و یکپارچگی اطلاعات مالی را تضمین کنند، بازار سرمایه به مراتب کمتر کارآمد خواهد بود، هزینه سرمایه بالاتر و سطح زندگی نیز پایین‌تر خواهد بود. همچنین، اخلاق برای حسابداران و حسابرسان و کسانی که بر اطلاعات ارائه شده توسط آن‌ها متکی هستند، اهمیت زیادی دارد؛ زیرا رفتار اخلاقی دیدگاه اخلاقی و مصلحت جامعه را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین، حسابداری و حسابرسی را می‌توان به‌عنوان انضباطی اخلاقی در نظر گرفت؛ زیرا این امر افراد را ملزم می‌کند تا داده‌هایی که در تصمیم‌گیری تأثیر دارند، به گونه‌ای واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند. بخش اعظم محتوای اطلاعات حسابداری و حسابرسی نیز شامل محتوای اخلاقی و اقتصادی است (رجب‌دري و همکاران، ۱۴۰۱).

در پژوهشی بررسی دیدگاه مدیران در رابطه با علل رفتارهای غیراخلاقی، نشان داد که رفتار مدیران اجرایی و سایر مدیران هم‌رده و آیین‌نامه‌های سازمانی، منشأ اصلی رفتارهای غیراخلاقی می‌باشند. همچنین کارکنان شکل‌های پنهان، ضمنی و آشکار اصول اخلاقی رسمیت یافته (مانند رهبری و فرهنگ شرکتی) را نسبت به اشکال صریح و آشکار آن (مانند آیین‌نامه‌ها و کمیته‌های اخلاقی) در شکل‌دهی رفتار اخلاقی، مؤثرتر می‌دانند (مرادی و همکاران، ۲۰۲۲). با درک اهمیت ارزش‌های اخلاقی شرکتی، محققان بین ارزش‌های شرکتی و فرهنگ شرکتی تمایز قائل شده‌اند. هانت و همکاران (۱۹۸۹) اولین تحقیق را در زمینه بررسی تفاوت‌های بین این دو مفهوم انجام دادند.

آن‌ها ارزش‌های اخلاق شرکتی را به‌عنوان ترکیبی از ارزش‌های فردی مدیران و سیاست‌های اخلاقی رسمی و غیررسمی سازمان تعریف کرده و نتیجه این تحقیق حاکی از آن بود که ارزش‌های شرکتی، بعد مرکزی فرهنگ شرکتی را تشکیل می‌دهند. تحقیقات بسیاری نیز پیامدهای ارزش‌های اخلاقی شرکتی را مورد بررسی قرار داده‌اند. برخی این موضوع را مطرح کردند که معیارهای مختلفی از زمینه‌های اخلاقی با رفتار و تعهدات کارکنان در ارتباط است. نتایج تحقیقات نشان‌دهنده آن است که ارزش‌های سازمانی در سطح بالا بر افزایش فعالیت‌های غیرقانونی و غیراخلاقی به خارج از سازمان، تعهدات سازمانی، تضادهای سازمانی و مقاصد رفتارهای اخلاقی تأثیرگذار است. برخی بر این باورند که آیین‌نامه‌های اخلاقی در شکل‌دهی رفتار در سازمان موفق نخواهند بود، مگر اینکه کارکنان برای داشتن ارزش‌های اخلاقی سطح بالا این آیین‌نامه‌ها را به شکل عملی در سازمان خود درک نمایند (لویز، ۲۰۱۵). الیاس (۲۰۰۴) مشخصه‌های درک اخلاقی مدیریت سود را مورد بررسی قرار داده و دریافت که شعور اخلاقی فرد (مانند آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و میزان درک مسئولیت‌های اجتماعی از مشخصه‌های مهم اصول اخلاقی مدیریت سود می‌باشند. حسابدارانی که از درک بالا (پایین) در ارتباط با مسئولیت‌های اجتماعی برخوردارند، فعالیت‌های مدیریت سود را غیراخلاقی‌تر (اخلاقی‌تر) می‌دانند (الیاس، ۲۰۰۴). به نظر می‌رسد لازمه اینکه حسابرسان پا به پای تغییرات و تحولات حرکت کنند و از قافله عقب نیافتند، آگاهی و بصیرت کافی، شناخت ارزش‌های اخلاقی حاکم در محیط و انعطاف در قبال تحولات پیش‌رو است. موفقیت در سازمان ناشی از ایجاد و به‌کارگیری مدیریت اخلاق در سازمان است. بنابراین، اخلاق سازمانی شروع اعتمادآفرینی است و هرچه اعتماد به سازمان، برنامه‌ها و مدیران (ارشد، میانی و مدیران پایه) بیشتر باشد، میزان تعهد به سازمان و وظایف آن‌ها نیز بیشتر خواهد شد. اعتمادآفرینی، منجر به افزایش توان سازمانی در پاسخ‌دهی به نیازهای محیطی می‌گردد؛ زیرا اعتمادآفرینی در توان سازمان‌ها هم‌افزایی ایجاد می‌کند. هرچه اعتماد کارکنان به مدیران و سازمان کاهش یابد، مدیران می‌بایست هزینه بیشتری را برای کنترل رفتار کارکنان بپردازند که نتیجه کمتری نیز به دست خواهند آورد. در نظریه‌های نوین مدیریت از قبیل نظریه نمایندگی، حاکمیت شرکتی، نظریه ذی‌نفعان، نظریه عدم تقارن اطلاعاتی (گزینش نادرست و خطر اخلاقی) و حتی تعدادی از نظریه‌های انتقادی، موضوعات مرتبط با اخلاق به‌گونه‌ای مورد توجه قرار گرفته است (مرادی و همکاران، ۲۰۲۲).

با توجه به مطالب بیان شده، فرضیه دوم پژوهش به این شرح است:

**فرضیه دوم:** برابری اخلاقی بر دینداری حسابرس تأثیر دارد.

اخلاق پایه و اساس هر جامعه مسئولیت‌پذیر است. در سطح جهانی، کاهش مداوم ارزش‌های



اخلاقی در سازمان‌ها و جامعه، آگاهی از مطالعات اخلاقی را افزایش داده است (آدکویا و همکاران، ۲۰۲۰). همزمان با ظهور آگاهی از اهمیت رفتار اخلاقی و اخلاقی حسابرسان، تحقیق در مورد رفتار اخلاقی در حسابداری و عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی مورد نیاز است. به طور کلی دو دسته از عوامل مؤثر بر رفتار تصمیم‌گیری اخلاقی وجود دارد که عبارتند از: عوامل فردی و عوامل موقعیتی. عوامل فردی را می‌توان به عنوان چیزی که از نظر فیزیولوژیکی در فرد ذاتی است، تعبیر کرد. در حالی که عوامل موقعیتی عواملی هستند که از بیرون فرد نشأت می‌گیرند. در تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، سه سازه اصلی وجود دارد که رفتار را شکل می‌دهد، یعنی نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار درک شده. بُعد هنجارهای ذهنی است که با پنج متغیر نشان داده می‌شود. از بین پنج متغیر، یکی از آنها برابری اخلاقی است. برابری اخلاقی به اقداماتی اشاره دارد که براساس اصول عدالت ارسطو در برابر رفتار با چیزی انجام می‌شود. برابری اخلاقی بُعد گسترده‌ای است که می‌توان آن را بخشی از نظریه عدالت در نظر گرفت و به ادراک فرد از عدالت و درست و نادرست بودن در معنای وسیع اشاره دارد. برابری اخلاقی با نیت رفتار اخلاقی در موقعیت‌های خاص مرتبط است. تحقیقات انجام شده توسط برخی محققان نشان داده است که سطوح بالاتر قضاوت اخلاقی منجر به رفتار اخلاقی بالاتر می‌شود. در توضیح رفتار حسابرسان، رست<sup>۱</sup> (۱۹۸۶) یک مدل نظری را پیشنهاد می‌کند که مشخص می‌نماید یک فرد باید مسائل اخلاقی را بشناسد، قضاوت اخلاقی کند، متعهد به قرار دادن نگرانی‌های اخلاقی باشد و سپس در مورد مسائل اخلاقی عمل کند. هر فردی در ابتدا ارزیابی می‌کند که آیا این مورد کلاهبرداری یک مشکل اخلاقی محسوب می‌شود یا برعکس. این امر به نوبه خود بر قضاوت اخلاقی و در نتیجه رفتار آنها تأثیر می‌گذارد. انصاف اخلاقی فردی امری مطلق نیست که بتواند افراد را به رفتار خوب سوق دهد، بلکه به عوامل دیگری به عنوان عوامل تقویت‌کننده برابری اخلاقی نیاز دارد (آرلی و تیچیتونو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). یکی از جذاب‌ترین نظام‌های ارزشی فرهنگی اجتماعی که تاکنون به عنوان امری مرتبط با رفتار اخلاقی در محیط کار مطرح شده است، دینداری است. افزایش دینداری مردم در سراسر جهان محققان را بر آن داشته است تا بررسی کنند که چگونه دینداری می‌تواند بر رفتار اخلاقی تأثیر بگذارد. دینداری اصطلاحی است که برای نشان دادن بسیاری از جنبه‌های تأثیر دین بر رفتار و طرز فکر ناظر استفاده می‌شود. بنابراین، دینداری پیچیده‌ترین خصلت انسان است، زیرا به صورت درونی و بیرونی یک رفتار عمل می‌کند. دینداری درونی یک روح درونی است که در انگیزه غالب فرد منعکس می‌شود. این امر نشان‌دهنده تعهد به اصول ذاتی



دین و مشارکت در خدمت به دین است. دینداری بیرونی استفاده از دین را به عنوان انگیزه‌ای برای منفعت شخصی نشان می‌دهد. عمل مذهبی ایمان را تقویت می‌کند؛ ایمان نیز به افراد کمک می‌کند تا استانداردهای اخلاقی را حفظ کنند و سطوح بالایی از اخلاق را در یک محیط اجتماعی ایجاد نمایند (طارق و همکاران، ۲۰۲۱).

در راستای مطالب بیان شده، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه سوم:** دینداری بر ارتباط بین برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرس تأثیر دارد.

سراج و دارابی (۱۴۰۲)، در پژوهشی نقش اخلاق حسابداران و کیفیت حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرس را بررسی کردند. نتایج نشان داد که بین اخلاق حسابداران و تردید حرفه‌ای، ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، با ارتقای سطح اخلاق حرفه‌ای حسابداران، تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز بهبود می‌یابد و حسابرس کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام می‌رساند. همچنین کیفیت حسابرسی با شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه معنی‌داری دارد.

رجب‌دردی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین نظریه‌های مورد بررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، نظریه‌های دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت‌محور، رابطه مثبت و معناداری با رفتار اخلاقی در حسابرسان دارد.

آربزی و فضیلت‌پور (۱۴۰۱) نیز در پژوهشی با عنوان «مروری نظام‌دار بر مفهوم منش‌های اخلاقی» نشان دادند که در سال‌های اخیر، روان‌شناسان اخلاق برای پیش‌بینی رفتار اخلاقی، به بررسی آن دسته از صفات شخصیتی می‌پردازند که با رفتار اخلاقی مرتبط هستند. در پی جهت‌گیری اخیر، مدل‌های مختلفی با عناوین متفاوت، اما با مضمون مشابه منش‌های اخلاقی پدید آمده است. از بین مدل‌های منش اخلاقی به نظر می‌رسد مدل سه‌مؤلفه‌ای کوهن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) که منش اخلاقی را در قالب ساختاری چندوجهی شامل مؤلفه‌های انگیزشی، توانایی و هویتی مفهوم‌سازی می‌کند، در تعیین و مفهوم‌سازی مؤلفه‌ها و مکانیسم‌های تشکیل‌دهنده منش اخلاقی از جامعیت بیشتری برخوردار است. یافته‌های این پژوهش می‌تواند هم به لحاظ نظری و هم کاربردی، مؤثر واقع گردد. از جنبه نظری، پشایندهای شخصیتی رفتار اخلاقی و غیراخلاقی تفسیر شده است. همچنین از نظر کاربردی، این یافته‌ها می‌تواند در ارزیابی منش اخلاقی، یاری‌بخش روان‌شناسان علاقه‌مند به این حیطه باشد. علاوه بر آن، یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند در تعیین ملاک‌های مناسب هنگام

گزینش و جذب نیرو در سازمان‌ها مؤثر باشد.

صالحی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی رابطه مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تأثیر تجربه بر آن پرداخته و نتایج نشان داد که حسابرسان داخلی، نسبت به مسائل اخلاقی حساس هستند و سایر سازوکارهای اساسی حاکمیت شرکتی با توانایی واکنش اخلاقی حسابرس داخلی در مواجهه با شرایط سخت رابطه دارند.

بالکیس<sup>۱</sup> و فنانی (۲۰۲۲) در پژوهشی اطلاعات و شواهد تجربی در مورد تأثیر تعدیل‌کننده دینداری بر عدالت اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرس را نشان دادند. نتایج نشان داد که دینداری بر ارزش اخلاقی رفتار اخلاقی حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته می‌تواند برای کمک به حسابرسان در درک این موضوع مفید باشد که عوامل متعددی وجود دارد که بر رفتار اخلاقی تأثیر می‌گذارند و آن را تقویت می‌کنند.

کارایابراهیم اوغلو<sup>۲</sup> و کانگرلی<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی تأثیر ارزش‌های فرهنگی ملی بر رابطه بین استانداردهای حسابرسی و گزارشگری و رفتارهای اخلاقی شرکت‌ها را بررسی کردند. نتایج نشان داد که تأثیر قدرت درک شده استانداردهای حسابرسی و گزارشگری بر رفتارهای اخلاقی درک شده شرکت‌ها زمانی که یک جامعه با فاصله قدرت کم مشخص می‌شود، تشدید می‌گردد. از نظر تجربی، این مطالعه با برجسته کردن تأثیر فرهنگ ملی بر اثربخشی تنظیمات و مقررات قانونی بر رفتارهای اخلاقی، به شکاف موجود می‌پردازد.

نیفر<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تأثیر اثربخشی هیئت مدیره بر عملکرد مالی و افشای ریسک عملیاتی و تأثیر متقابل کیفیت هیئت نظارت شرعی بانک با مبانی دینی و اخلاقی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که در سطح بالایی از کیفیت هیئت نظارت شرعی بانک، حتی زمانی که عملکرد افزایش می‌یابد، هیأت مدیره‌ها برای اطلاع از وضعیت واقعی بانک، به رعایت ریسک عملیاتی اقدام می‌کنند، تا سهامداران را از وضعیت واقعی بانک مطلع کنند. ذینفعان و سیاست‌گذاران برای بهبود کیفیت ساختار هیئت نظارت شرعی بانک خود و نشان دادن انطباق بیشتر با توصیه‌های حاکمیتی، فشار بیشتری بر هیأت مدیره وارد می‌کنند.

نارل هوگ<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی رابطه بین اخلاق شرکتی و انتخاب حسابرس را

1. Balqis
2. Karabrahimoglu
3. Cangarli
4. Neifar
5. Nurul Houqe

بررسی کردند. نتایج نشان داد که از منظر ارزش‌های اخلاقی، شرکت‌های بزرگ بیشتر تمایل به استفاده از مؤسسات بزرگ حسابرسی دارند. این امر با توجه به اندازه هیئت مدیره بیشتر تقویت می‌شود.

### ۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است؛ از نظر شیوه گردآوری داده‌ها میدانی و مبتنی بر مطالعه کتابخانه‌ای بوده و نحوه اجرا توصیفی از نوع پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۱۴ نفر از حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی می‌باشد. در پژوهش حاضر از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است. در بخش میدانی از پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار PLS انجام شد. قلمرو موضوعی تحقیق برابری اخلاقی، رفتار اخلاقی حسابرس و دینداری می‌باشد. بازه زمانی اجرای این پژوهش شهریور ۱۴۰۱ تا اسفند ۱۴۰۱ است. قلمرو مکانی پژوهش نیز حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی شهر تهران می‌باشد.

#### ۳-۱. متغیر برابری اخلاقی

برای سنجش متغیر برابری اخلاقی از پرسشنامه ساخته شده توسط بیرگر<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) که دارای ۱۸ سوال می‌باشد، استفاده شده است. پرسشنامه شامل سه مولفه الزام اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اخلاقی و انزجار اخلاقی بوده که سوالات آن براساس طیف پنج درجه‌ای لیکرت (از کاملاً موافقم نمره ۵ تا کاملاً مخالفم نمره ۱) نمره‌گذاری می‌شود. بیرگر روایی محتوایی پرسشنامه را مناسب ارزیابی کرده و پایایی آن را به روش آلفای کرونباخ ۰/۸۵ بدست آورده است. صادقی (۱۳۹۰) نیز روایی محتوایی پرسشنامه را مناسب ارزیابی کرده است.

#### ۳-۲. متغیر رفتار اخلاقی

پرسشنامه رفتار اخلاقی در سازمان توسط لوزیر<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) تهیه و تدوین شد. این پرسشنامه مشتمل بر ۱۵ سوال بوده و در یک مقیاس ۴ درجه‌ای طبقه‌بندی شده است. هدف از طراحی این پرسشنامه ارزیابی میزان پایبندی افراد به رفتارهای اخلاقی در سازمان است.

#### ۳-۳. متغیر دینداری

این پرسشنامه توسط گلاک و استارک<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) برای سنجیدن نگرش‌ها و باورهای دینی و

1. Birger
2. Losier
3. Glock & Stark

دینداری تدوین شده که دارای ۲۶ سوال است که این ۲۶ سوال در چهار بعد (اعتقادی، عاطفی، پیامدی، مناسکی) است. در تحقیق حاضر به منظور تعیین روایی پرسشنامه‌ها از روایی محتوا استفاده شد که برای این منظور پرسشنامه‌ها به تأیید اساتید و متخصصین این حوزه رسید و اصلاحات لازم صورت پذیرفت. همچنین برای اندازه‌گیری پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. بدین صورت که تعداد ۲۵ پرسشنامه توزیع گردید که عدد آلفای کرونباخ بدست آمده در تمامی ابعاد بالاتر از ۰/۷ می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که پایایی پرسشنامه در حد قابل قبول است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۸).

جدول ۱- نتایج محاسبه پایایی پرسشنامه

متغیرها	آلفای کرونباخ
رفتار اخلاقی	۰,۷۹
برابری اخلاقی	۰,۸۱
دینداری	۰,۷۸

#### ۴. یافته‌های پژوهش

از مجموع ۱۱۴ نفر جامعه آماری پژوهش، ۸۵ نفر (۷۴/۵۶ درصد) مردان و ۲۹ نفر (۲۵/۴۳ درصد) را زنان بودند. ۷۴ نفر دارای تحصیلات کاردانی و کارشناسی (۶۴/۹۱ درصد) و ۴۰ نفر نیز دارای مدرک فوق لیسانس و بالاتر (۳۵/۰۸ درصد) می‌باشند. ۳۰ نفر زیر ۳۰ سال (۲۶/۳۱ درصد)، ۴۹ نفر سن ۳۰ تا ۴۰ سال (۴۲/۹۸ درصد) و ۳۵ نفر نیز سن بالای ۴۰ سال (۳۰/۷۰ درصد) دارند. ۱۸ نفر سابقه زیر ۵ سال (۱۵/۷۸ درصد)، ۲۹ نفر بین ۵ تا ۱۰ سال (۲۵/۴۳ درصد)، ۳۷ نفر بین ۱۰ تا ۱۵ سال (۳۲/۴۵ درصد) و در نهایت، ۳۰ نفر هم سابقه بالای ۱۵ سال خدمت (۲۶/۳۱ درصد) داشتند.

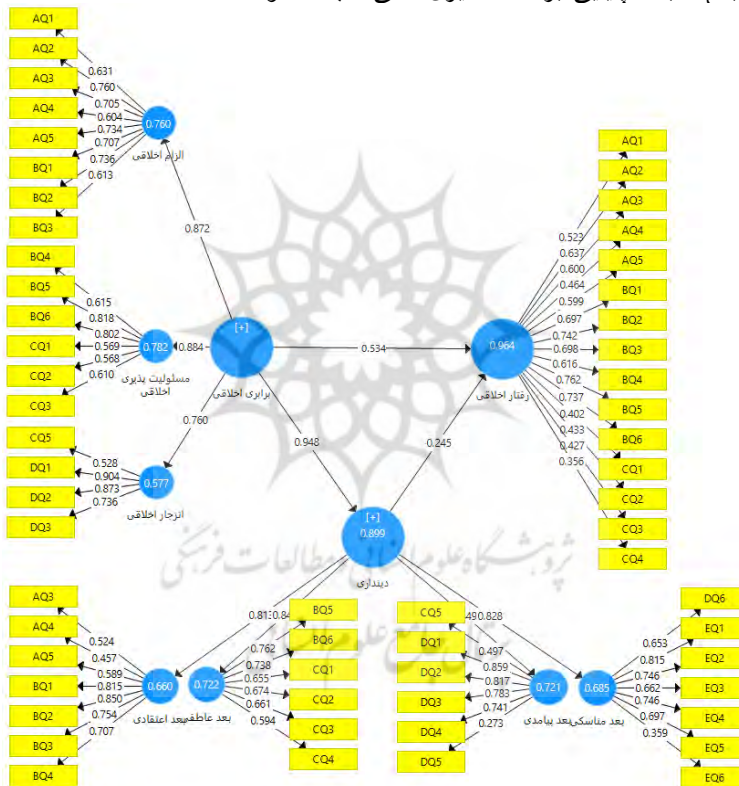
جدول ۲- شاخص‌های توصیف داده‌ها

ابعاد	تعداد	میانگین	انحراف معیار
برابری اخلاقی	۱۱۴	۳,۰۸۲۴	۰,۶۷۵۱
رفتار اخلاقی	۱۱۴	۳,۰۸۳۴	۰,۶۵۸۲
دینداری	۱۱۴	۳,۰۷۸۱	۰,۶۶۳۷

جدول ۳- ضرایب همبستگی، روایی همگرایی سازه‌ها

مولفه	AVE	CR
برابری اخلاقی	۰,۵۲۹۷	۰,۸۱۳۷
رفتار اخلاقی	۰,۵۲۷۵	۰,۸۲۱۷
دینداری	۰,۵۲۸۸	۰,۸۲۳۸

میانگین واریانس استخراج شده (AVE) برای روایی، ضریب پایایی<sup>۱</sup> (CR) و آلفای کرونباخ برای پایایی می‌باشند. به منظور محاسبه روایی همگرا، فورنل و لارکر<sup>۲</sup> استفاده از معیار AVE را پیشنهاد داده‌اند. در AVE حداقل برابر با ۰/۵، شاخص‌ها روایی همگرای مناسبی دارند. به این معنی که یک متغیر پنهان قادر است بیش از نیمی از واریانس شاخص‌های (متغیرهای آشکار) خود را به طور متوسط توضیح دهد. با توجه به اینکه در این تحقیق شاخص AVE برای تمامی متغیرهای تحقیق بالای ۰/۵ است، لذا روایی همگرای سازه‌های مدل تأیید می‌شود. ضریب پایایی (CR) و آلفای کرونباخ اعتبار و پایایی ابزار اندازه‌گیری را می‌سنجند (هولاند<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹).

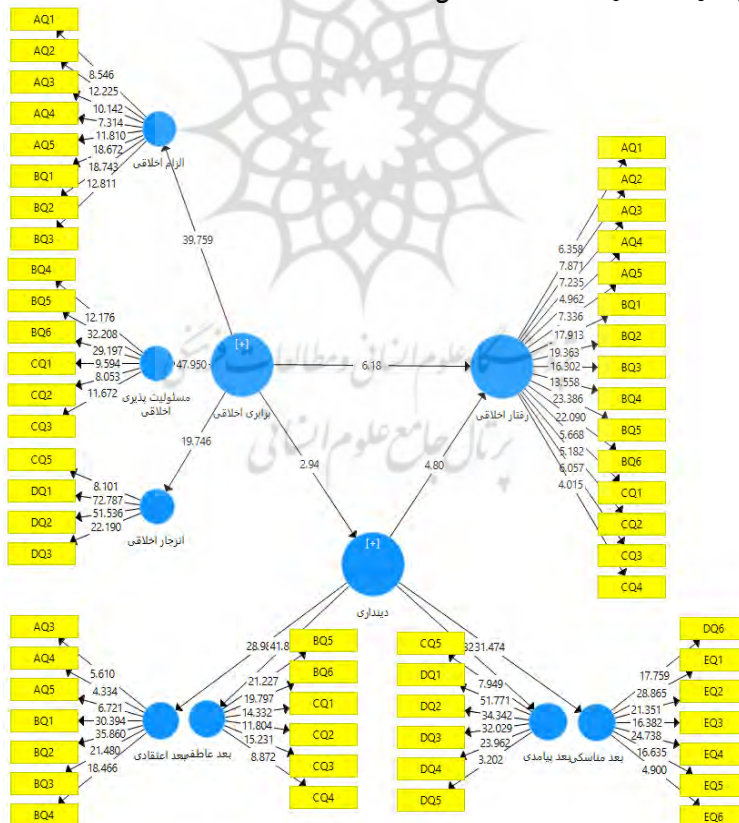


نمودار ۱- مدل مفهومی پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد فرضیه‌های پژوهش

با توجه به نمودار (۱)، می‌توان گفت برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی (به میزان ۰/۵۳۴) و بر دینداری (به میزان ۰/۹۴۸) تأثیر دارد و همچنین دینداری بر رفتار اخلاقی به میزان (۰/۲۴۵)

1. Composite Reliability
2. Fornell & Larcker
3. Hulland

تاثیرگذار است. همچنین معناداری این روابط در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز تایید شده است. به کمک نرم افزار PLS، مدل اندازه‌گیری و بارهای عاملی قابل قبول استخراج شد. به منظور ساختار پرسشنامه و کشف عوامل تشکیل دهنده هر سازه، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. در تعیین پایایی هر یک از سنجها از بار عاملی آن سنجها استفاده می‌شود. این معیار نشان‌دهنده میزان همبستگی سنج در سازه مربوطه می‌باشد. براساس خروجی‌های حاصل از این نرم‌افزار، آن دسته از متغیرهای مشاهده شده، که شاخص‌های شایسته متغیر نهانی خود را اندازه‌گیری نمی‌کردند، از تحلیل نهایی حذف شدند. با حذف این متغیرهای مشاهده شده، کلیه شاخص‌های متناسب مدل در یک مدل اندازه‌گیری بهبود پیدا کرده و به اندازه قابل قبول می‌رسند. نحوه اصلاح مدل بدین شکل است که در مواردی که بار عاملی بین متغیر مکنون با متغیر مشاهده شده کمتر از  $0/4$  باشد، آن متغیر مشاهده شده از مجموعه تحلیل حذف می‌شود. در اینجا موردی برای حذف شدن وجود نداشته و تمامی موارد بالاتر از  $0/4$  بوده‌اند (هولاند، ۱۹۹۹، به نقل از: داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).



نمودار ۲- ضرایب معناداری فرضیه‌ها

بر طبق نتایج به دست آمده از آزمون t تمامی بارهای عاملی و ضرایب مسیر در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار شده‌اند و در اندازه‌گیری سازه‌های خود سهم معناداری را ایفا کرده‌اند، و فرضیه‌های تحقیق تأیید می‌شود.

جدول ۵- متغیرهای پژوهش

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/STDEV )	P Values
برابری اخلاقی ← الزام اخلاقی	0.872	0.873	0.022	39.759	0.000
برابری اخلاقی ← انزجار اخلاقی	0.760	0.760	0.038	19.746	0.000
برابری اخلاقی ← دینداری	0.948	0.949	0.008	2.940	0.000
برابری اخلاقی ← رفتار اخلاقی	1.211	1.206	0.046	6.180	0.000
برابری اخلاقی ← مسئولیت‌پذیری اخلاقی	0.884	0.886	0.018	7.950	0.000
دینداری ← بعد اعتقادی	0.813	0.815	0.028	28.982	0.000
دینداری ← بعد عاطفی	0.849	0.851	0.020	41.833	0.000
دینداری ← بعد مناسکی	0.828	0.828	0.026	31.474	0.000
دینداری ← بعد پیامدی	0.849	0.849	0.022	38.321	0.000
دینداری ← رفتار اخلاقی	-0.245	-0.239	0.051	4.809	0.000

جدول ۶- اثرات مستقیم، آماره t و نتیجه فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های تحقیق	ضریب مسیر (β)	آماره t	معنی‌داری	نتیجه فرضیه
برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرس تأثیر دارد.	۰.۵۳۴	۶,۱۸	<۰/۰۱	تأیید می‌شود
برابری اخلاقی بر دینداری حسابرس تأثیر دارد.	۰.۹۴۸	۲,۹۴	<۰/۰۱	تأیید می‌شود
دینداری بر ارتباط بین برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرس تأثیر دارد.	۰.۲۴۵	۴,۸۰	<۰/۰۱	تأیید می‌شود

#### ۴-۱. برازش مدل مفهومی پژوهش

در سطح مدل اندازه‌گیری PLS، بارهای گویه‌ها و کوارینانس مانده‌ها را برآورد می‌کند. در سطح ساختاری نیز ضرایب مسیر، همبستگی میان متغیرهای مکنون، واریانس تبیین شده و میانگین واریانس استخراج شده متغیرهای مکنون (AVE) را برآورد می‌کند. آماره T برای هر یک از مسیرها و بارهای عاملی با استفاده از روش برش متقاطع یا خودگردان‌سازی محاسبه می‌شود. برازش مناسب مدل زمانی محقق می‌شود که ضریب مسیر معنادار بوده، واریانس تبیین شده قابل قبول باشد و همسانی درونی بالای ۰/۰۵ برای هر یک از سازه‌ها برقرار باشد. علاوه بر این شاخص GOF نیز شاخصی برای بررسی



برازش مدل جهت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زا می‌باشد. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده‌اند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).

جدول ۷- مقادیر اشتراکات و R برای بررسی برازش مدل

مقادیر R	اشتراکات	مولفه
۰	۰,۵۲۹۷	برابری اخلاقی
۰,۹۶۴	۰,۵۲۷۵	رفتار اخلاقی
۰,۸۹۹	۰,۵۲۸۸	دینداری
۰,۶۲۱	۰,۵۲۸۶	میانگین

$$Gof = \sqrt{\text{communalities}} \times \overline{R^2} = \sqrt{0.5286 * 0.38} = 0.15$$

مقادیر محاسبه شده GOF ۰/۱۵ بدست آمده، همچنین کلیه ضرایب مسیرها معنادار بوده و واریانس تبیین شده قابل قبول و همسانی درونی سازه‌ها بالای ۰/۰۵ است.

## ۵. نتیجه‌گیری

نتایج فرضیه اول پژوهش نشان داد برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرس در سطح اطمینان بالایی، نقش معناداری دارد. این موضوع نشان‌دهنده توجه به شخصیت و ویژگی‌های شخصی حسابرسان است که منجر به بروز برابری اخلاقی بر رفتار اخلاقی در آنان می‌شود. این موضوع ناشی از توجه به ویژگی‌های شخصیتی در اخلاق حسابرسان است که البته نیازمند سرمایه‌گذاری‌های بیشتر است تا بتوان سایر سازه‌های مرتبط با اخلاق در حسابرسان را نیز توسعه داد. همچنین افزایش منافع عمومی و مسئولیت‌های اجتماعی در حسابرسان موجب افزایش رفتار اخلاقی در آنان می‌شود. بنابراین، مدیریت با پررنگ‌تر کردن و ارج نهادن به برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی در کار، می‌تواند فضایی مناسب را برای حسابرسان به وجود آورد تا آنها با در نظر گرفتن برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی خود، گزارشگری و انجام فعالیت‌ها را به گونه‌ای مناسب انجام دهند. یافته‌های حاصل از این فرضیه با یافته‌های حاصل از پژوهش‌های کارایابراهیم اوغلو و کانگرلی (۲۰۲۰) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه دوم پژوهش نشان داد که برابری اخلاقی بر دینداری در سطح اطمینان بالا نقش معناداری دارد. دین از طرق متعددی می‌تواند به انجام عمل اخلاقی کمک کند. یکی از دیدگاه‌هایی که درباره رابطه دین و اخلاق در عمل مطرح است، آن است که دین به ما زندگی اخلاقی را آموزش می‌دهد. در نهایت با افزایش سطح دینداری، عمل به اصول اخلاقی درست و حرفه‌ای بیشتر می‌شود و دو متغیر دینداری و اخلاق با یکدیگر رابطه مثبت و معناداری دارند. یافته‌های حاصل از این فرضیه

با یافته‌های پژوهش آناستایا و فنانی (۲۰۲۲) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه سوم پژوهش نشان داد که دینداری بر ارتباط بین برابری اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرس در سطح اطمینان بالایی نقش معناداری دارد. با افزایش سطح دینداری و پابندی بیشتر حسابرسان به آموزه‌های دینی، میزان تقلب‌ها در گزارشگری مالی کاهش پیدا می‌کند. در حقیقت، در نگاه اول دینداری بر روی کاهش تقلب تأثیر دارد؛ اما براساس نتایج پژوهش، دینداری اگر منجر به اخلاق بهتر بشود، می‌تواند تقلب‌ها را در گزارشگری مالی کاهش دهد. به طور واضح‌تر، حسابرسان دیندار، تقلب کمتری را مرتکب نمی‌شوند، بلکه آنهایی تقلب کمتر انجام می‌دهند که این دینداری منجر به بالا بردن سطح اصول اخلاق حرفه‌ای در آنها شده باشد. حسابرسان با اخلاق بیشتر تقلب کمتری را مرتکب می‌شوند. به بیان دیگر، حسابرسان دینداری که اخلاق در آنها رشد نکرده است، تقلب بیشتری انجام می‌دهند؛ یافته‌های حاصل از این فرضیه با یافته‌های حاصل از پژوهش‌های نیفر و همکاران (۲۰۲۰) همخوانی دارد.

## ۶. پیشنهادات

♦ به سازمان بورس اوراق بهادار، مسئولان فرهنگی - اجتماعی و انجمن‌های حسابداری پیشنهاد می‌شود که با برگزاری کارگاه‌های آموزشی، بسترهای لازم را در جهت ارتقای آموزه‌های دینی و اخلاقی حسابداران و حسابرسان شرکت فراهم آورند.

♦ همچنین، مدیران با ایجاد فضایی مناسب و قابل اعتماد و ارج نهادن به ارزش‌های انسانی، اصول اخلاق حرفه‌ای را در واحد تجاری گسترش داده و فرهنگ درستکاری را در شرکت‌ها رواج دهند.

♦ جهت استخدام افراد در سازمان‌ها و شرکت‌ها، به مدیران و مسئولان مربوطه پیشنهاد می‌شود تا فقط به ظاهر دیندار بودن فرد توجه نکنند، بلکه به اخلاق آنها هم توجه نمایند.

♦ به قوه قضاییه و دادگستری پیشنهاد می‌شود تا علاوه بر دانش فنی لازم در حوزه حسابداری و حسابرسی، با برگزاری کارگاه‌های اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای در حوزه حسابداری را در نظرات کارشناسانه خود اعمال نمایند.

♦ به برنامه‌ریزان نهادهای دانشگاهی مربوط توصیه می‌شود نسبت به افزایش به کارگیری ابعاد مختلف اخلاق حرفه‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری و حسابرسی توجه بیشتری داشته باشند.

♦ به نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای نیز پیشنهاد می‌شود در راستای گسترش اخلاق حرفه‌ای در جامعه حسابرسی کشور برنامه‌ریزی کنند.

♦ افزون بر آن، می‌توان آموزش‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان را پیشنهاد داد.

## ۱-۶. پیشنهاد به سایر پژوهشگران

- ♦ پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران آینده به نقش عملی هر نظریه در کاربردی کردن اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران بپردازند.
- ♦ پیشنهاد می‌شود که الگوی جامعی با ترکیب همه نظریه‌های اخلاقی، متناسب با شرایط ایران تهیه شود.
- ♦ به انجمن‌ها و سازمان‌های مربوط به حسابداری و حسابرسی نیز توصیه می‌شود با استفاده از یافته‌های این مطالعه، نسبت به تدوین استانداردهای دقیق‌تر، عملی‌تر و گسترده‌تر اقدام نمایند.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## منابع

- آریزی، محسن؛ فضیلت‌پور، مسعود (۱۴۰۱). مروری نظام‌دار بر مفهوم منش‌های اخلاقی. *مطالعات اخلاق کاربردی*، ۱۸(۱)، ص ۳۷-۷۳.
- اعتمادی، حسین؛ دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۸). تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۲۱(۲)، ص ۲۰-۱۱.
- تقی‌زاده، هوشنگ؛ سلطانی فسقندیس، غلامرضا (۱۳۸۹). تأثیر اخلاق کسب‌وکار بر مسئولیت اجتماعی بنگاه. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۳(۴)، ص ۹۴-۱۰۴.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش (۱۳۹۳). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*. انتشارات جهاد دانشگاهی.
- رجب‌دري، حسین و همکاران (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۱۱(۱)، ص ۱۱۳-۱۴۲.
- سراج، شهرزاد؛ دارابی، رویا (۱۴۰۲). بررسی نقش اخلاق حسابداران و کیفیت حسابرسی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس: آزمون نظریه‌های اخلاقی. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*، ۳(۲)، ص ۳۱-۵۲.
- صالحی، تابنده (۱۳۹۷). رابطه مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تأثیر تجربه بر آن. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۳(۱)، ص ۲۶-۱۸.
- مومنی، منصور؛ فعال قیومی، علی (۱۳۸۸). مقایسه انواع تحلیل‌های رگرسیونی برای داده‌های حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۵۸)، ص ۱۱۲-۱۰۳.
- مهدوی، بهمنی؛ نمازی، نویدرضا (۱۴۰۱). نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرس در تبیین رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۴)، ص ۱۱۲-۱۳۶.
- همتی، حسن؛ بیات مزلقانی، الهام؛ مرادی، مجید (۱۴۰۲). تأثیر اخلاق و دوره تصدی بر توانایی حسابرس در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۲(۸)، ص ۱۴۱-۱۶۹.
- Adekoya, A.C., Obboh, C.S. & Oyewumi, O.R. (2020). Accountants' perception of the factors influencing auditors' ethical behaviour in Nigeria. *Heliyon*, 6(6), p.1-8.
- Arli, D. & Tjiptono, F. (2014). The end of religion? Examining the role of religiousness, materialism, and long-term orientation on consumer ethics in Indonesia. *Journal of Business Ethics*, 123(3), p. 385-400.
- Balqis, A. & Fanani, Z. (2022). The Moderating Effect of Religiosity on Moral Equity and Auditor Ethical Behavior. *Journal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 16(2), p. 332-342.
- Copeland, J. (2005). Ethics as Imperative. *Accounting Horizons*, No. 19, p. 35-43.
- Elias, R.Z. (2004). The Effect of Corporate Ethical Values On perceptions of earnings management. *Managerial Auditing Journal*, No. 19, p. 84-98.
- Holland, R. (1999). Reflexivity. *Human Relations*, 52(4), p. 463-484.
- Hunt, S.D., Wood, V.R. & Chonko, L.B. (1989). Corporate ethical values and organizational commitment in marketing. *Journal of Marketing*, No. 53, p.79-90.
- Lopez Alicia Medina, E.V. (2015). Influence of ethical behaviors in corporate governance. *International Journal of Managing Projects in Business*, No. 8, p. 586-611.
- Moradi, M., Malekian, E. & Barzegar, G. (2022) Investigating the weak managers' ethical behaviours

- on stock price crash risk and the financial reporting quality. *Int. J. Nonlinear Anal. Appl.* In Press.
- Neifar, S., Salhi, B. & Jarboui, A. (2020). The moderating role of Shariah supervisory board on the relationship between board effectiveness, operational risk transparency and bank performance. *International Journal of Ethics and Systems*, 36(3), p. 325-349.
- NurulHouqe, M., Van Zijl, T., Dunstan, K. & Karim, A.K.M. (2015). Corporate ethics and auditor choice – international evidence. *Research in Accounting Regulation*, No. 27, p. 57-65.
- Tariq, S., Ansari, N.G. & Alvi, T.H. (2021). The impact of intrinsic and extrinsic religiosity on ethical decision-making in management in a non-Western and highly religious country. *Asian Journal of Business Ethics*, 8(2), p.195-224.

