



رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان

حسین رجب‌داری^۱

حمیدرضا وکیلی‌فرد^۲

حجت‌الله سالاری^۳

علی امیری^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۸

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۵

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان است. رفتار اخلاقی موضوعی مهم و حیاتی برای حرفه حسابرسی است که بدون وجود آن، اعتماد عمومی نسبت به حرفه مخدوش خواهد شد و آثار زیان‌باری متوجه حرفه می‌شود. این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی-همبستگی بوده و جامعه آن شامل حسابرسان مختلف کشور است که ۱۶۴ نفر از آنان با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌ها نیز از تحلیل معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS استفاده شد. یافته‌های کلی پژوهش نشان می‌دهد که بین نظریه‌های موردبررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری در سطح ۷۷ درصد وجود دارد. همچنین، سایر یافته‌ها نشان داد که نظریه‌های دیگر گرای (۲۲ درصد)، عدالت‌گرایی (۲۹ درصد)، خیر‌گرایی (۵۸ درصد) و فضیلت‌محور (۲۱ درصد) رابطه مثبت و معناداری با رفتار اخلاقی در حسابرسان دارد. افزون بر آن، رابطه معناداری بین نظریه‌های وظیفه‌گرایی و سودگرایی با رفتار اخلاقی در حسابرسان مشاهده نشد. بررسی متغیرهای کنترلی نیز نشان داد که بین سن و جنسیت و رفتار اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و اهمیت فلسفه اخلاق و نظریه‌های اخلاقی در راستای گسترش اخلاق حرفه‌ای، ضروری است این موضوع موردتوجه بیشتری قرار گیرد تا بتوان در آینده سطح اخلاق حرفه را افزایش داد.

واژه‌های کلیدی: نظریه اخلاقی، رفتار اخلاقی، حسابرسی، معادلات ساختاری.

۱ گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. hosrado@gmail.com

۲ گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. Vakilifard.phd@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. hajjatslr@gmail.com

۴ گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. amiri.study@gmail.com



۱- مقدمه

اخلاق را می‌توان به‌عنوان شاخه‌ای از فلسفه تعریف کرد که به ارزش‌های مربوط به انسان، درستی و نادرستی اعمال و خوبی و بدی اهداف و پیامدهای رفتار و محتوای این‌گونه اقدام‌ها می‌پردازد (روایی و ابراهیمی، ۱۳۹۴). اخلاق در حسابداری و حسابرسی موضوعی حیاتی است، زیرا اخلاق روی سه جنبه مهم رفتار فردی، رفتار سازمانی و رفتار اجتماعی حسابداران و حسابرسان تأثیر می‌گذارد و حتی از آن‌ها تأثیر می‌پذیرد. عوامل فردی مواردی است که به شخص و شخصیت حسابداران و حسابرسان مرتبط است. عوامل فردی به حسابداران و حسابرسان کمک می‌کند تا بتوانند در شرایطی که برای عمل به وظایف استانداردها دارای ابهام است یا استاندارد خاصی وجود ندارد، بهترین قضاوت اخلاقی را داشته باشد. عوامل سازمانی به نقش حسابداران و حسابرسان در سازمان و فعالیت‌های اقتصادی سازمان مرتبط است. عوامل اجتماعی نیز عواملی است که نقش حسابداران و حسابرسان را در رابطه با محیط اجتماعی و پیرامونی روشن می‌کند. شایان‌ذکر است بررسی تعامل و تأثیر عوامل ذکر شده برای رسیدن به کارایی بیشتر ضروری است و باید به همه ابعاد به‌صورت مدون (برای نمونه، با استفاده از فن ارزیابی متوازن^۱) توجه شود. برای نمونه، اگر در سازمان تنها به اخلاق سازمانی توجه گردد و سایر ابعاد نادیده گرفته شود، به همان اندازه که توجه به اخلاق سازمانی می‌تواند مفید واقع شود، چشم‌پوشی از سایر ابعاد می‌تواند برای گسترش اخلاق مخرب باشد (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۶). در نتیجه، ضمن چندبعدی بودن گسترش اخلاق، اجزای آن یک «فرایند تعاملی» است، یعنی اجزای آن دائم در حال تغییر است و می‌تواند بر روی یکدیگر اثر بگذارد. برای نمونه، مذهب، اخلاق، رفتارهای اجتماعی، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سایر قانون‌های مربوط در توسعه اخلاقی اثرگذار است.

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 (رجب‌دری، وکیلی‌فرد، سالاری و امیری، ۱۳۹۹). 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 (دوسکا، دوسکا و کوری، ۲۰۱۸). همچنین، اخلاق برای حسابداران و حسابرسان و کسانی که بر اطلاعات ارائه‌شده 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

^۱ برای کسب اطلاعات بیشتر به مقاله «استفاده از الگوی امتیازنامه متوازن در حرفه حسابداری برای حفظ منافع عمومی و ارتقای اخلاق حرفه‌ای» مدرس و دیانتی‌دیلیمی (۱۳۸۵) مراجعه کنید. در زمینه کسب اطلاعات بیشتر در حوزه فن ارزیابی متوازن به کتاب «حسابداری مدیریت استراتژیک از تئوری تا عمل» نمازی و گروه علمی (۱۳۹۲) مراجعه شود.

^۲ Duska, Duska and Kury

انضباطی اخلاقی در نظر گرفت، زیرا این افراد را ملزم می‌کند تا داده‌هایی که در تصمیم‌گیری تأثیر دارند، به گونه واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند. بخش اعظم محتوای اطلاعات حسابداری و حسابرسی نیز شامل محتوای اخلاقی و اقتصادی است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹).

همچنین، نظام مالی- اقتصادی موتور محرکه هر سیستم اجتماعی و فرهنگی است، زیرا بدون وجود پشتوانه‌های مالی، قدرت ایجاد یا انجام دادن فعالیت از سازمان گرفته می‌شود. در این میان، نقش حسابداری و حسابرسی به‌عنوان مدیر، برنامه‌ریز و تأیید کننده اطلاعات مالی برجسته‌تر می‌شود. در نتیجه، نظام‌های خرد و کلان به سیستم حسابداری و حسابرسی نیاز دارند و حسابداری و حسابرسی نیز می‌تواند بر آن‌ها تأثیر بگذارد. اگر این سیستم کار خود را به نحو شایسته و با رعایت موازین اخلاقی انجام دهد، کارایی و اثربخشی نظام‌های مربوط نیز افزایش خواهد یافت. در صورت ضعف عملکرد نیز این مسئله برای آن‌ها مشکل‌آفرین خواهد بود که نبود اخلاق در این سیستم و فساد و اختلاس، نمونه‌ای از آن است. بودجه‌ریزی را به‌عنوان نمونه می‌توان در این زمینه بیان کرد. اگر سیستم حسابداری و حسابرسی پیش‌بینی مناسبی از بودجه‌های موردنیاز آتی را با کمترین انحراف‌ها و تفاوت‌ها انجام دهد، کارایی نظام‌های اقتصادی افزایش خواهد یافت. در بحث مخارج نیز اگر حسابدار و حسابرس وظایف خود را به‌دقت و اخلاق‌مدارانه به انجام رساند، پیشرفت و توسعه اقتصادی را به بار خواهد آورد. در نتیجه، مطالعه در حوزه اخلاق حسابداری و حسابرسی امری ضروری است. در سال‌های اخیر نیز به‌ویژه از زمانی که شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران به‌واسطه رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و حسابرسان دچار ضرر و زیان‌های زیادی شده‌اند، توجه فزاینده‌ای به اخلاق در این حرفه معطوف شده است (فروغی، جعفری و نادری‌بنی، ۱۳۹۳).

در راستای گسترش و مطالعه اخلاق، بررسی فلسفه و نظریه‌های اخلاقی حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی نیز دارای اهمیت است. به گونه خاص، اولین دلیل ضرورت مطالعه فلسفه اخلاق در حسابداری و حسابرسی آن است که چون فلسفه اخلاق یکی از شاخه‌های فلسفه است و فلسفه نیز هر مسئله را با ژرف‌اندیشی مورد بررسی قرار می‌دهد، مطالعه فلسفه اخلاق کمک می‌کند نگاه عمیق‌تری به اخلاق و مسائلی که در آن مطرح می‌شود، داشت. چنین نگرش عمیقی به مسائل اخلاقی، به حسابداران و حسابرسان کمک می‌کند انسان عمیق‌تری باشند و از نگاه سطحی به مسائل زندگی فاصله گیرند. دلیل دیگر مطالعه فلسفه اخلاق آن است که وقتی نگاه حسابداری و حسابرس به مسائل اخلاقی ژرف‌تر شود و با دید فلسفه به معضله‌های اخلاقی نگاه کند، از منظری عقلانی‌تر و منطقی‌تر مسائل حسابداری و حسابرسی را مورد توجه قرار می‌دهد. در نتیجه، یافتن راه‌حل مناسب برای حل معضله‌های اخلاقی به‌ویژه با توجه به نظریه‌های اخلاقی، ساده‌تر خواهد شد (گنسلر، ۱۳۹۰: ۸).

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان است. یافته‌های این پژوهش می‌تواند افزون بر تأکید مجدد بر اهمیت فلسفه‌ها و نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی، ضمن دانش‌افزایی در حوزه مربوط، به شناخت بهتر رویکردهای اخلاقی حرفه کمک کند تا بتوان در آینده برنامه‌ریزی‌های بهتری داشت.

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح‌شده و سپس، روش پژوهش، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری آورده می‌شود.

۲- مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

در فلسفه اخلاق نظریه‌های اخلاقی مختلف از نگاه باریک‌بین فلسفه مورد ارزیابی قرار می‌گیرد (رجب‌دری و همکاران، ۱۳۹۹). نظریه‌های اخلاقی نیز نقش برجسته‌ای در فلسفه اخلاق ایفا می‌کند. هدف نظریه اخلاقی، پاسخ به پرسش معیارهای ارزش اخلاقی است. نظریه‌های اخلاقی به این دلیل در حسابداری و حسابرسی به‌کاربرده می‌شود که می‌تواند تعیین کند چه رفتار یا تصمیم‌گیری در حسابداران و حسابرسان اخلاقی است و توضیح می‌دهد چه چیزی در شرایط تصمیم‌گیری حسابداران و حسابرسان درست و چه چیزی غلط است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹). در نتیجه، می‌توان رفتار اخلاقی آنان را شناسایی و همچنین، رفتار درست اخلاقی را تعریف کرد.

اگرچه تعریف دقیق فلسفه اخلاق، مورد مناقشه فیلسوفان است، اما در طول تاریخ برخی از فیلسوفان اخلاق به دنبال ارائه رهنمودهای کلی در باب اخلاق و درعین‌حال، بنیادی در رابطه با خوب و بد بوده و کمتر در پی مطرح نمودن راه‌کارها و توصیه‌های عملی-تفصیلی در این خصوص که در شرایط خاص چگونه باید عمل کرد، بوده‌اند. در حقیقت، آن‌ها معتقد هستند یک نظام کلی اخلاقی وجود دارد که به‌وسیله آن، آن‌ها می‌توانند چستی این نظام کلی را کشف کنند؛ اما بسیاری از فیلسوفان اخلاق، وجود اصول کلی اخلاقی که برای همه انسان‌ها مشترک باشد را نفی می‌کنند و معتقد هستند ارزش‌های اخلاقی از فردی به فرد دیگر یا حداقل از جامعه‌ای به جامعه دیگر (برای نمونه حرفه در حسابداری و حسابرسی) متغیر است (ادواردز، ۱۳۹۲: ۷۱-۷۲). باوجوداین، اهمیت مطالعه نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی برجسته می‌شود. از این‌رو، یکی از مهم‌ترین مشکل‌هایی که برای هر نظریه اخلاقی در این حرفه وجود دارد، عدم پذیرش همگانی یا مقبولیت عام آن نظریه است. ممکن است آنچه در یک فرهنگ و در میان برخی مردم خوب و اخلاقی است در فرهنگی دیگر و در میان مردمی با اعتقادهای اجتماعی یا دینی متفاوت، بد و به لحاظ اخلاقی نادرست باشد. این مسئله در بسیاری از موارد موجب می‌شود که انسان‌ها تصور کنند هیچ معیاری برای تعیین درستی یک نظریه اخلاقی وجود ندارد و همه نظریه‌های اخلاقی به یک اندازه موجه است. فلسفه اخلاق به تحلیل و بررسی فلسفی این مسئله می‌پردازد و راه‌کار مناسبی برای مواجهه با آن‌ها می‌یابد (بارو^۱، ۲۰۰۷).

مطالعه اخلاق می‌تواند افراد را نسبت به استفاده از اصول مربوط برای تصمیم‌گیری و انجام رفتار اخلاقی در موقعیت‌های دشوار اخلاقی، آگاه سازد. از آنجاکه پیچیدگی مسائل اخلاقی همواره در جهانی که پیوسته در حال تغییر است، شایسته است حسابداران و حسابرسان نیز آگاهی کافی از ساختارهای پشتوانه استدلال و نظریه‌های

¹ Barrow

اخلاقی داشته باشند تا بتوانند مسائل اخلاقی پیش رو را حل و فصل کنند و رفتار اخلاقی درست از خود بروز دهند (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۸).

در نظریه اخلاقی معیاری کلی برای عمل اخلاقی ارائه می‌شود. نظریه‌های اخلاقی پاسخی به پرسش‌های معیارهای ارزش اخلاقی است. یک نظریه اخلاقی، اصلی کلی ارائه می‌دهد که مبنای عملکرد اخلاقی انسان قرار می‌گیرد، البته از این اصل کلی اصول جزئی‌تر نیز انتزاع می‌شود که معیار مناسب برای عملکرد اخلاقی را ارائه می‌دهد. به‌عنوان نمونه، «سودگرایی»^۱ اخلاقی معیار صحیح عملکرد اخلاقی را در کسب سود از هر طریق ممکن می‌داند و معتقد است عملی اخلاقی است که به افزایش منفعت بیشتر بینجامد که ممکن است با اهداف حسابداران در تضاد باشد. افزون بر موارد ذکر شده، معضله‌های اخلاقی مانند تعارض‌های اخلاقی باعث به وجود آمدن نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی می‌شود (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹).

در این پژوهش برای استفاده از نظریه‌های اخلاقی از یافته‌های رجب‌دری و همکاران (۱۳۹۹) استفاده شد. آن‌ها با تحلیل محتوای منابع مختلف مرتبط با فلسفه اخلاق و نمونه‌گیری با کسب نظر متخصصان امر به شیوه حضوری و مجازی و با همکاری یک استادیار فلسفه اخلاق، یک استادیار روانشناسی و یک استادیار حسابداری به شناسایی موارد لازم پرداختند. در این راستا نیز به بیش از ۲۵ منبع مرتبط داخلی و خارجی مراجعه نمودند. سپس، یافته‌های به‌دست‌آمده تجمیع و همگن شد. در این مرحله، هشت نظریه اخلاقی شامل وظیفه‌گرایی، سودگرایی، خود گرایی، دیگر گرایی، عدالت گرایی، آزادی‌گرایی، خیر گرایی و فضیلت‌محور شناسایی شد. سپس، با استفاده از فن دلفی، از میان مدرسانی که به حوزه اخلاق حسابداری آشنایی داشتند، ۱۳ نظر به شیوه در دسترس از طریق شیوه حضوری و مجازی دریافت شد. در این بخش نیز به‌وسیله ابزار پرسشنامه، اهمیت هشت نظریه شناسایی شده از دیدگاه خبرگان بررسی و از آن‌ها پرسیده شد که تا چه میزان نظریه‌های اخلاقی ذکر شده در محیط حسابرسی ایران دارای کاربرد عملیاتی است؟ در این بخش نیز از بلی و خیر به انضمام طیف لیکرت پنج گزینه‌ای استفاده شد. پاسخ‌دهندگان شامل ۱۱ مدرس حسابداری اعم از ۱ استاد، ۳ دانشیار و ۷ استادیار و ۱ دانشیار و ۱ استادیار فلسفه اخلاق بوده‌اند. در ادامه نیز با استفاده از میانگین‌گیری از پاسخ خبرگان مشخص شد که از هشت نظریه موردبررسی، همه موارد به‌جز خود گرایی و آزادی‌گرایی دارای اهمیت بالاتر از متوسط (در این بخش میانگین ارزشی با توجه به پنج گزینه‌ای بودن عدد ۳ در نظر گرفته شد) است. در نتیجه، رابطه شش نظریه موردبررسی و رفتار اخلاقی در ادامه بیان می‌شود.

• وظیفه‌گرایی

بر اساس فلسفه کانتی، ارزش‌های خاصی به‌صورت مطلق وجود دارد و تابع فرهنگ و زمان نیست. به‌عنوان نمونه، «راست‌گویی» برای جامعه بشری حیاتی است و بدون آن، جامعه دچار هرج‌ومرج می‌شود. همچنین، فلسفه کانتی معتقد است عمل اخلاقی و وجدانی از مفهوم وظیفه‌گرایی ناشی می‌شود و اخلاق در مورد اینکه چه چیزی وظیفه

¹ Utilitarianism

است، سخن می‌گوید. از این رو، عمل اخلاقی را انجام‌وظیفه یا مطابقت با ارزش‌های مطلق تعریف می‌نماید. در حسابداری و حسابرسی اعمال و ارزش‌های خاصی مانند اصل تحقق و تطابق، تابع فرهنگ و زمان خاصی نیست. از این رو، حسابداری و حسابرسی بیان می‌دارد که اصول و استانداردها رهنمودهایی مؤثر به سوی بهترین عمل است. حرفه حسابداری و حسابرسی مانند اخلاق کانتی در مورد اینکه چه چیزی وظیفه است سخن می‌گوید و ابزاری را فراهم می‌آورد که افراد وظیفه خود را در شرایط مختلف بدانند. معیارهای این حرفه وظیفه حسابدار و حسابرس را مشخص کرده است (رجب‌دری و همکاران، ۱۳۹۹). افزون بر آن، وظیفه مدیران را در قبال چگونگی انعکاس اطلاعات خود مشخص می‌نماید. همچنین، ذینفعان مختلف سازمانی را به اجرای تعهدهای مبتنی بر اطلاعات (مانند اعطای تسهیلات و پاداش) ملزم می‌کند. به بیان ساده، حسابداری و حسابرسی وظایف را تبیین و زمینه‌ای را فراهم می‌کند که با عمل به وظایف، رفتار اخلاقی شکل گیرد (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹). در نتیجه مطالب بیان‌شده، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر است.

فرضیه اول: بین نظریه اخلاقی وظیفه‌گرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

• سودگرایی

«اقدامی که بیشترین نفع را برای بیشترین تعداد از مردم به همراه داشته باشد» تعریف سودگرایی را شامل می‌شود (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۸). بر اساس فلسفه سودگرایی که تفکر اقتصادی را به شدت متأثر ساخته است، کاری اخلاقی است که تنها اگر مطابق با اصل مطلوبیت (مطابق با تولید رفاه بیشتری، افزایش لذت و شادی یا ممانعت از رنج و درد) باشد؛ بنابراین، برای اظهار نظر در مورد اخلاقی بودن عمل، باید به نتیجه و پیامدهای آن عمل توجه داشت. بسیاری توضیح می‌دهند که سهم حسابداری و حسابرسی در تعالی اخلاق با توجه به پیامدهای آن تعیین می‌شود. عده‌ای با انتقاد از این دیدگاه بیان می‌دارند که این ایده، اصل و خود عمل را نادیده می‌گیرد، اما طرفداران فلسفه سودگرایی معتقد هستند فلسفه وظیفه‌گرایی کانتی همیشه تعریف روشنی از عمل اخلاقی را ارائه نمی‌دهد. با این حال، ارائه اطلاعات مالی از طریق تعیین سود (زیان) کار و میزان پیشرفت پروژه‌ها، سبب روشن شدن نتیجه عمل (اقتصادی) می‌شود و اصول و مفاهیم حسابداری و حسابرسی (از طریق ارائه اطلاعات و روشن نمودن نتیجه عمل)، ابزار انجام عمل اخلاقی را فراهم می‌آورد (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹).

فرض کنید حسابداری یک شرکت مشغول «چک بازی»^۱ است؛ یعنی چکی را صادر و وجه شرکت را برای چند روز در حساب شخصی خود سپرده می‌کند و قبل از بازگرداندن آن به حساب شرکت، سود بانکی آن را برای خود برمی‌دارد. این عمل ممکن است به نفع حسابداری باشد، اما به طور قطع به نفع خیلی از اشخاص نیست. این یک عمل غیراخلاقی است؛ زیرا تعداد افرادی که از این کار زیان می‌بینند، بیش از تعداد افرادی است که از آن نفع می‌برند. نفع‌گرایان به تجلیل از افراد و شرکت‌هایی می‌پردازند که زیان کالا یا خدمات آن‌ها برای جامعه ناچیز است. از

^۱ Check-kiting

سوی دیگر، سود گرایان افراد و شرکت‌هایی که زیان آن‌ها برای عموم بیش از نفعشان است را محکوم می‌کنند (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۸).

سود گرایان از روش زیر به منظور توجیه یا محکوم کردن یک عمل استفاده می‌کنند. آن‌ها برای ارزیابی هر عمل، سود و زیان پیامدهای آن برای همه افرادی که این عمل بر آنان تأثیر می‌گذارد را تعیین می‌کنند. اگر خرسندی حاصل از این عمل برای بیشترین تعداد مردم، بیش از رنج ناشی از انجام آن باشد، عمل مزبور توجیه‌پذیر است و اگر پیامدهای آن موجب رنج تعداد زیادی از مردم شود، عمل نادرستی است. پس سودگرایی یک نظریه اخلاقی است که در آن از روش تحلیل هزینه-منفعت استفاده می‌شود (باغومیان، رجب‌دری و رجب‌دری، ۱۳۹۹). با توجه به نتیجه عمل، سودگرایی می‌تواند در شرایط مختلف و با توجه به نوع عمل، رفتار اخلاقی متفاوتی را در حسابداران و حسابرسان به وجود آورد که از این‌رو، جهت فرضیه پژوهش را نمی‌توان مشخص نمود. فرضیه دوم پژوهش نیز به شرح زیر است:

فرضیه دوم: بین نظریه اخلاقی سودگرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.

دیگر گرایی^۱

نظریه دیگر گرایی در مقابل «خود گرایی^۲» قرار دارد. سودگرایان بیان می‌کنند که فرد باید درصد حداکثر کردن خیر و خوبی همه انسان‌ها در جهان باشد. در عوض، خودگرایان معتقد هستند تنها خوبی که فرد باید در نهایت به دنبال آن باشد، خوبی خود او است (رجب‌دری و همکاران، ۱۳۹۹). باید این نوع از خود گرایی را (که «خود گرایی اخلاقی» نامیده می‌شود) از این فرضیه تجربی که انسان‌ها درصد حداکثر کردن خوبی خود هستند (خود گرایی روان‌شناختی)، تفکیک نمود. خود گرایی اخلاقی، می‌تواند با رفتاری که به نفع دیگران است موافق باشد؛ زیرا اغلب بهترین راه برای ارتقای خیر و خوبی روابط مشترک است، اما خودگرایان نمی‌توانند توجیه دیگرگرایانه برای این‌گونه مشارکت‌ها را بپذیرند. در واقع، دیگر گرایی خیر دیگران را صرفاً به خاطر خود ایشان می‌خواهد، در حالی که خودگرایان، تأکید می‌کنند هدف غایی انسان باید خیر خود باشد. اهمیت این نظریه در حسابداری و حسابرسی از این حقیقت سرچشمه می‌گیرد که گام برداشتن در مسیر منفعت شخصی یک عامل تحریک‌کننده قوی است. «توماس هابس^۳» ادعا می‌کند اگر نگاه عمیقی به انگیزه‌های بشری بیندازیم، متوجه می‌شویم که این منافع شخصی است که به رفتارهای افراد جهت می‌دهد. «آدام اسمیت^۴» نیز معتقد است منافع شخصی محرک اولیه رفتار بشر است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹).

¹ Altruism

² Egoism

³ Thomas Hobbes

⁴ Adam Smith

از این رو، شروع و منشأ این نظریه ترجیح‌ها و تمایل‌های شخصی نیست، بلکه در مواجهه رودررو با دیگران است. حسابداری و حسابرسی نیز قابلیت‌هایی دارد که می‌تواند دیگر گرایایی را ایجاد کند. به‌عنوان نمونه، موضوع حسابداری و حسابرسی اجتماعی، مقوله‌ای است که سال‌ها مورد توجه بوده است. حسابداری و حسابرسی اجتماعی باعث می‌شود مدیران و شرکت‌ها برای نشان دادن عملکرد خود آسیب‌ها و ضررهای محیطی را مدنظر قرار دهند. افزون بر آن، ابزار حسابداری و حسابرسی اجتماعی دامنه حساب دهی را از سطح شرکت به محیط و اجتماع گسترش می‌دهد. از این رو، حسابداری و حسابرسی از طریق قابلیت‌های خود جهت توسعه پاسخ‌گویی و ممانعت از تقلیل آن‌ها به سطح فردی (شرکت)، زمینه‌ساز انجام عمل اخلاقی می‌شود و از طریق ابزاری مانند حسابداری و حسابرسی اجتماعی، با مرکزیت دهی دیگران و ترویج دیگر گرایایی، ابزار انجام رفتار و عمل اخلاقی می‌شود (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹). در نتیجه، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم: بین نظریه اخلاقی دیگر گرایایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

عدالت‌گرایی

بر اساس این نظریه، عملی که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود را می‌توان درست و عادلانه و بنابراین، اخلاقی نامید. «جان رالز»^۱ با انتشار کتابی با عنوان «نظریه‌ای در باب عدالت»^۲ (۱۹۷۱)، فلسفه سیاسی جهان را تحت تأثیر قرار داد. وی با استفاده از سنت فلسفی امانوئل کانت، معرفت‌ارزش‌ها و حقایق به ذات را نمی‌پذیرد و هیچ مرجع بیرونی برای تعیین درستی یا نادرستی رفتار انسان نمی‌شناسد و می‌گوید اخلاق، محصول سازندگی ذهن انسان‌ها است و لذا، انسان‌ها تنها از طریق گفت‌وگو می‌توانند به توافق برسند و اصولی را برای زندگی اجتماعی خود تعیین کنند. به نظر او مشکل عدالت در جامعه، «تضاد منافع»^۳ است و باید به شیوه مناسب این عدم توافق را به توافق تبدیل کرد. شیوه مناسب برای این تبدیل «قرارداد اجتماعی»^۴ است که میان افراد ذی‌نفع در جامعه، درباره نحوه صحیح توزیع منافع و مسئولیت‌ها منعقد می‌شود (رضاپور و ثقفی، ۱۳۹۲). در حسابداری و حسابرسی نیز مفهوم قرارداد اجتماعی را می‌توان به‌عنوان مفهوم مطلوبیت و رعایت عدالت ارائه نمود (کازمی‌علوم، عبدی و حیدری‌معقول، ۱۳۹۷). عدالت، حسابداری و حسابرسی را بدون پیش‌فرض‌های اخلاقی و تدبیر هوشمندانه در اصول و موضوع‌های اخلاقی نمی‌توان به سرانجام رساند. فلسفه افشای کافی اطلاعات سازمان، تسهیم دقیق روش‌های هزینه‌های دوایر خدماتی به تولیدی و ارائه روش‌های مختلف تسهیم هزینه (روش یک‌طرفه، دوطرفه و متقابل) پیدایش سامانه‌های نوین بهای تمام‌شده مانند: «سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت»^۵، منظور کردن درآمدهای یک دوره در مقابل هزینه‌های یک دوره، روش‌های مختلف تعیین موجودی کالا، روش‌های مختلف

¹ John Rawls

² A Theory of Justice

³ Conflict of Interest

⁴ Social Contract

⁵ Activity Based Costing (ABC)

محاسبه استهلاک، حذف هرگونه سود یا زیان بین دوایر در صورت‌های مالی تلفیقی و حسابرسی، نمونه‌هایی از تجلی عدالت و اصول اخلاقی در حسابداری است تا اعتماد عمومی را نسبت به صورت‌ها و اطلاعات مالی افزایش و این اطمینان را به استفاده‌کنندگان بدهند که اطلاعات مالی سازمان‌ها بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی تهیه‌شده و لذا قابل اعتماد است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۶). با توجه به مطالب بیان‌شده در این بخش، فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر خواهد بود:

فرضیه چهارم: بین نظریه اخلاقی عدالت‌گرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

خیر‌گرایی

در خیر‌گرایی اخلاقی که فرمان الهی در آن بسیار اهمیت دارد و روشنی‌بخش دیگر پارادایم‌های اخلاقی است، تقرب به خدا و کسب رضایت او آرمان اخلاقی است و دستیابی به عدالت فراگیر اجتماعی، آزادی، حرمت انسان و بیشترین سود برای بیشترین افراد نیز از اهداف زندگی اجتماعی در چهار ساحت فردی، شغلی، سازمانی و اجتماعی است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۷ ب). بر این اساس و با تأکید بر فرهنگ اسلامی غالب در کشور، نقش حسابدار و حسابرس کسب رضایت الهی و انجام وظایف بر اساس اصول مذهبی و اسلامی است.

در این نظریه ادعا می‌شود ماهیت درستی و نادرستی اعمال، بر باورهای دینی مبتنی است. از دیدگاه این نظریه «درست اخلاقی» تحت‌الشعاع «فرمان‌های پروردگار» قرار دارد و «نادرست اخلاقی» دال بر «موارد مردود شده از سوی پروردگار» تلقی می‌شود. به بیان دیگر، اخلاق و مذهب همواره به موازات هم قرار دارند (راچلز و راجلز^۱، ۱۹۹۳). افرادی که باورهای مذهبی دارند، به گونه عمومی بر این باور هستند که اخلاق را تنها در چارچوب دین و مذهب می‌توان درک کرد. از نظر راجلز و راجلز (۱۹۹۳)، خداوند به عنوان تعیین‌کننده قانون و حقوق تلقی می‌شود که در دنیایی که در آن زندگی می‌کنیم، این گونه قانون‌ها را برای ما به ارمغان آورده است. با وجود این، هدف ذکرشده به شکل مطلق و جامع برای جوامع غربی درک نشده است. در نتیجه، این نظریه معضله‌های خاصی را برای خدا نا باوران پدید آورده است. آن‌ها به صورت کلی این نظریه را رد می‌کنند، زیرا بر این باور هستند که خدایی وجود ندارد. زمانی که فرد معتقد است خداوند وجود ندارد، معنایی ندارد اخلاق بر فرمان‌های پروردگار مبتنی باشد. از سوی دیگر، برخی نیز با این نظریه به سبب دلایل «آسیب‌شناسی^۲» مشکل دارند. همان‌گونه که سقراط یادآور شده است، مشخص نیست که آیا رفتار به سبب فرمان پروردگار درست است یا خیر؟ یا اینکه خداوند به سبب درستی یک رفتار آن را فرمان می‌دهد؟ دلیلش این است که در مرحله نخست نمی‌دانند که چرا به آن رفتار فرمان داده شده است؟ و چرا بشر در این دنیا زندگی می‌کند؟ در نتیجه، این نظریه از دیدگاه افرادی که به خداوند باور ندارند، رد می‌شود (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹).

¹ Rachels and Rachels

² Etiology

آسیب‌شناسی به معنای شناخت علت یا علل پدیده‌ها است. این واژه در علوم مختلف به‌خصوص فلسفه و پزشکی به کار می‌رود. آسیب‌شناسی در پزشکی به معنای شناخت علت بیماری‌ها است.

برخلاف سایر ادیان، اسلام هدف وجود بشر در دنیا را به گونه کامل مشخص کرده است. انسان‌ها صرفاً به سبب پرستش پروردگار یگانه از طریق مشارکت و حضور در انجام اعمال نیک و اجتناب و پرهیز از کارهای نادرست خلق شده‌اند (الذاریات: ۵۶)؛ بنابراین، برای مسلمانان آنچه درست و غلط است، به سبب صحت یا نادرستی آن به صورت آشکار و واضح در چارچوب فرمایش‌های پروردگار و روش و منش پیامبر (ص) و اهل بیت (ع) مشخص شده‌اند. بر اساس این دو بنیان و اساس مهم، مسلمانان بر این باور هستند که رفتار زمانی درست خواهد بود که خداوند، پیامبر (ص) و اهل بیت (ع) به دلیل درست یا غلط بودن، به آن فرمان داده باشند (الغزالی^۱، ۱۹۸۵؛ محمد^۲، ۲۰۰۵).

صاحب‌نظران اسلامی متعددی نقش بی‌بدیل اخلاق اسلامی را در کاهش سرقت اطلاعات، سوءاستفاده از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت، دریافت هدایای نامناسب و رشوه مورد توجه خود قرار داده‌اند. یوناندا و مجید^۳ (۲۰۱۱) بیان نمودند که علت اصلی بیشتر فعالیت‌های غیراخلاقی حسابداری و حسابرسی فاصله گرفتن از ارزش‌های الهی و توجه به مسائل مادی است. گامبلینگ و کریم^۴ (۱۹۹۱) بیان داشتند که افراد نمی‌توانند نسبت به دارایی‌های خود رفتار غیرمسئولانه داشته باشند، زیرا در نهایت نسبت به استفاده از آن‌ها در مقابل خداوند پاسخگو خواهند بود. همچنین، بر اساس مطالعات صورت گرفته پیشین بین اخلاق اسلامی و اخلاق حرفه‌ای (حاجیها و رجب‌دردی، ۱۳۹۷) و همچنین، بین اخلاق اسلامی و حوزه‌های مهم حسابداری (محقق‌نیا و ناصری، ۱۳۹۲) رابطه مستحکمی وجود دارد. در نتیجه، فرضیه پنجم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه پنجم: بین نظریه اخلاقی خیر گرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فضیلت محور^۵

اخلاق فضیلت محور بر فضایل اخلاقی و شخصیتی عامل اخلاقی تأکید دارد و از این منظر با تکلیف گرایی و نتیجه گرایی تفاوت مهمی دارد. در اخلاق فضیلت محور پرسش اخلاقی از «چه باید کرد؟» به «چه شخصیتی باید داشت؟» تغییر می‌کند (فرانکنا، ۱۳۹۲: ۱۴۱). با توجه به محوریت فضایل در اخلاق فضیلت محور، اولین سؤالی که باید پاسخ داده شود، پرسش از چیستی فضیلت است. از نظر ارسطو، فضیلت اکتسابی است و در اثر تکرار اعمال منطبق با فضیلت در انسان پدید می‌آید و به ویژگی پایدار نفس تبدیل می‌شود (ارسطو، ۱۳۸۹: ۸۱). در حقیقت وی اعتقاد دارد که فضیلت ویژگی شخصیت انسان است و در اعمال متداول و روزمره وی خود را به نمایش می‌گذارد. از نظر او فردی که گاهی راست و گاهی دروغ می‌گوید، فضیلت صداقت را ندارد (ریچلز، ۱۳۸۷: ۲۴۳)؛ زیرا او صرفاً در

¹ Al-Qaradawi

² Mohammed

³ Yunanda and Majid

⁴ Gambling and Karim

⁵ Virtue

مواقعی که صداقت برای وی سود دارد، راست می‌گوید، درحالی‌که از فرد صادق نمی‌توان به‌جز راست‌گویی توقع داشت.

از نظر ارسطو مهم‌ترین ویژگی فضیلت، رعایت اعتدال و حد وسط در انجام دادن عمل است. برای نمونه، وقتی فضیلت شجاعت در نفس به وجود می‌آید که انسان در رویارویی با وضعیت‌های خطرناک از افراط که منجر به تهور شود و از تفریط که به ترس منتهی می‌شود، بپرهیزد. این دو طرف افراط و تفریط همان رذایل اخلاقی است. از طرف دیگر، چون فضیلت ویژگی پایدار نفس است، باید فرد فضیلت‌مند عمل منطبق با فضیلت را بدون تکلف و با لذت انجام دهد (ارسطو ۱۳۸۹، ۸۲ - ۸۱). نظریه اخلاقی فضیلت‌محور، شخصیت اخلاقی را بر عمل و وجه فضیلتی اخلاق را بر وجه تکلیفی آن برتری می‌دهد و بر ریشه‌کن کردن رذایل و جایگزین کردن فضایل به‌جای آن‌ها تأکید می‌کند (ادواردز، ۱۳۹۲: ۴۰۰).

«فضیلت» نوعی ویژگی شخصیتی مطلوب است که به‌عنوان منش اخلاقی نیز شناخته می‌شود. اخلاق فضیلت‌محور مبین آن است که حسابداران باید در تمامی ارتباط‌های حرفه‌ای خود قابل‌اطمینان باشند. آن‌ها باید برای دیگران مفید واقع شوند و از صدمه زدن و سوءاستفاده از دیگران اجتناب کنند و مسئولیت‌پذیری خود را ارتقا دهند، زیرا نسبت به وظایف خود تعهدهایی دارند. آن‌ها باید با درستکاری و صداقت رفتار کنند و اگر تمامی این اهداف را مبنی بر فضیلت به سرانجام رسانند، به حسابداری ایده‌آل مبدل خواهند شد (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۸). این نظریه نقش چشم‌گیری در روش‌ها و شیوه‌های حسابداری ایفا می‌کند. بر اساس این نظریه، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و همچنین، دیگر سازمان‌های حسابداری شناخته‌شده در سراسر جهان، موازین اخلاقی را پیاده‌سازی نموده‌اند که اساس و بنیان فضایل و اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران را تشکیل می‌دهد و این‌گونه فضایل و اخلاق، تحت عنوان اصول، قواعد و موازین اخلاقی برای حسابداران تعبیر می‌شود (ولاسکوژا، ۲۰۰۶، الایداروس، مهد و ادریس، ۲۰۱۳). در نتیجه، می‌توان بیان داشت که این نظریه نسبت به سایر نظریه‌های اخلاقی، حضور پررنگ‌تری در حسابداری در سطح بین‌المللی دارد و موجب رفتار اخلاقی در حسابداران و حساب‌برسان نیز می‌شود. فرضیه ششم پژوهش را نیز می‌توان به‌صورت زیر تدوین کرد:

فرضیه ششم: بین نظریه اخلاقی فضیلت‌محور و رفتار اخلاقی در حساب‌برسان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، به‌منظور کنترل سایر متغیرهایی که در یافته‌های این پژوهش مؤثر هستند، اما بررسی تأثیر آن‌ها جزء انگیزه‌های اولیه این مطالعه نیست، با توجه به مطالعه ادبیات پژوهش، متغیرهای سن و جنسیت به‌عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد که در ادامه تشریح می‌شود.

¹ Velasquez

² Al-Aidaros, Mohd and Idris

الف- سن

بنا به یافته‌های پیشین، افرادی که چهل سال یا بیشتر دارند، رفتارهای اخلاقی بیشتری را نسبت به افراد جوان‌تر از خود بروز می‌دهند (روئگر و کینگ^۱، ۱۹۹۲). دیگر یافته‌ها نیز نشان داد که افراد مسن‌تر، تمایل و رفتار اخلاقی بیشتری نسبت به جوان‌ترها دارند (بتز، اوکونل و شاپارد^۲، ۱۹۸۹). یافته‌های دیگر نیز نشان داد که سن، ارتباط مستحکمی با رفتار اخلاقی دارد (سوما^۳، ۱۹۸۶؛ مک‌نیل^۴، ۱۹۹۴). با در نظر گرفتن متغیرهای جامعه‌شناختی نیز مشخص شد که سن، بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی تأثیر می‌گذارد و با بالا رفتن سن، احتمال غرض‌ورزی در افراد کمتر می‌شود (داهل، ماندل و بارتون^۵، ۱۹۸۸). همچنین، مشاهده شد که سن رابطه مثبتی با رفتار اخلاقی افراد دارد (مک‌کابه، دوکریچ و دوتون^۶، ۱۹۹۱). در مقابل، برخی پژوهش‌ها به رابطه معکوس بین سن و رفتار اخلاقی در حسابداران اشاره کرده‌اند (اینون، هیل و استیونز^۷، ۱۹۹۷). یافته‌های دیگری نیز نشان داد که سن عامل تعیین‌کننده‌ای در تصمیم‌گیری و رفتار اخلاقی نیست (گلور، بامپوس، لوگان و سیسلا^۸، ۱۹۹۷).

ب- جنسیت

یافته‌های پژوهش‌های مختلف نشان داده است که نمی‌توان به‌صورت قطعی تمایز بین زن و مرد را در رفتار اخلاقی پذیرفت. بر اساس مطالبی که در ادامه آورده می‌شود، مطالعاتی وجود دارد که نشان می‌دهد زن‌ها در اساس اخلاق محورتر از مردها هستند. از طرف دیگر، پژوهش‌هایی وجود دارد که تفاوت بین نگرش اخلاقی زن و مرد را تأیید نمی‌کند. صرف‌نظر از تفاوت در عقاید، به نظر می‌رسد ترونو^۹ (۱۹۹۳) بر تأثیرپذیری اخلاقیات از جنسیت تأکید دارد. مطالعات گلور و همکاران (۱۹۹۷) و روکساز و استونیک^{۱۰} (۲۰۰۴) نیز بر تفاوت بین نگرش اخلاقی زنان و مردان تأکید کرده و نشان می‌دهند که زنان سطوح اخلاقی بالاتری را نسبت به مردها رعایت می‌کنند. از سوی دیگر، شواهد حاکی از آن است که بر اساس یافته‌های مک‌کابه و همکاران (۱۹۹۱) در محیط‌ها، صنایع و فرهنگ‌های متفاوت با نمونه‌گیری از دانشجویان و با بررسی رفتار مدیران در نقاط مختلف دنیا، هیچ تفاوتی بین زنان و مردان در نگرش اخلاقی وجود ندارد که در ایران نیز این موضوع توسط حسنقلی‌پور، دهقان‌نیری و میرمهدی (۱۳۹۰) به تأیید رسیده است. به گونه خلاصه یافته‌های جدیدتر، قطعیت کمتری را در تفاوت بین زنان و مردان پیرامون این موضوع ارائه می‌کنند (سیدان، زبیب، راواس و موساور^{۱۱}، ۲۰۰۹). یافته‌های مک‌کادی و پری^{۱۲} (۱۹۹۶) اشاره کرده‌اند

¹ Ruegger and King² Betz, O'Connell and Shepard³ Thoma⁴ McNeel⁵ Dahl, Mandell and Barton⁶ McCabe, Dukerich and Dutton⁷ Eynon, Hill and Stevens⁸ Glover, Bumpus, Logan and Ciesla⁹ Tronto¹⁰ Roxas and Stoneback¹¹ Sidani, Zbib, Rawwas and Moussawer¹² McCuddy and Perr

که برتری اخلاقی یک جنسیت نسبت به دیگری، غیرمنطقی است. دیگر یافته‌ها نیز بیانگر آن است که در حقیقت، تفاوت جنسیتی در این زمینه پذیرفته نیست و تفاوت‌های مشاهده‌شده دلیل روشنی بر آن نیست. در این میان فلسفه زیستی پیشنهاد می‌کند رفتار قطعاً ریشه زیستی دارد (پاترسون^۱، ۲۰۰۱) و این امر به این معنی است که زنان و مردانی که از لحاظ زیستی به یک‌شکل خاص رفتار می‌کنند، به همان شکل نیز در موقعیت‌های مختلف رفتار اخلاقی متفاوتی را رعایت می‌کنند. بر اساس این دیدگاه، اودری^۲ (۲۰۰۱) بیان می‌کند رفتار مبتنی بر دلایل زیستی، اجتماعی و محیطی بسیار کم‌اهمیت است. توضیح دیگری که در این زمینه توسط تیلور^۳ (۱۹۷۵) ارائه شده است، جریان «جامعه‌پذیری»^۴ است که زن و مرد در پی تعاملات با والدین و استادان طی می‌کنند و این می‌تواند با توجه به فرایند متفاوت جامعه‌پذیری تفاوت‌هایی را از لحاظ نگرش و رفتار اخلاقی بر روی آن‌ها بگذارد. در این میان، یافته‌های سافاکلی^۵ (۲۰۱۱)، جنسیت را عاملی مهمی در رفتار اخلاقی نمی‌دانند که در این پژوهش به‌منظور بررسی تأثیر بیشتر عامل جنسیت، این متغیر به‌صورت کنترلی در نظر گرفته شد.

۳- پیشینه پژوهش

رؤیایی، طالب‌نیا، حساس‌یگانه و جلیلی (۱۳۹۲) دریافتند که فلسفه اخلاق فردی حسابرسان (موقعیت اخلاقی) بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است، به‌گونه‌ای که بین آرمان‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنادار و بین نسبی‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معناداری وجود دارد.

دازه و گرکز (۱۳۹۴) در پژوهشی دریافتند که ارتباط مستقیم و معناداری بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر اخلاقی، نیت اخلاقی و تمایل به رفتار اخلاقی وجود دارد.

نمازی، رجب‌دردی و روستامیمندی (۱۳۹۶) با تحلیل محتوای مقاله‌های اخلاقی به تهیه الگویی تحت عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» پرداختند که از ۴ سازه و ۶۹ عامل تشکیل شده و اولویت سازه‌ها به ترتیب شامل سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی = سازمانی و سازه زیست‌محیطی بود.

بهشتی و رؤیایی (۱۳۹۶) نیز به بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی (موقعیت اخلاقی) و نگرش فرار مالیاتی پرداخته و دریافتند فلسفه اخلاق فردی بر نگرش فرار مالیاتی حسابداران تأثیرگذار است، به‌طوری‌که بین

¹ Patterson

² Udry

³ Taylor

⁴ Socialization

اصطلاحی است که توسط جامعه‌شناسان، روان‌شناسان اجتماعی و مردم‌شناسان استفاده می‌شود و به روندی گفته می‌شود که در آن شخص در طول حیات خویش هنجارها، عرف‌ها و ارزش‌های جامعه خویش را یاد می‌گیرد. به عبارتی؛ آماده شدن فرد توسط جامعه برای بر عهده گرفتن نقش‌ها را جامعه‌پذیری می‌گویند.

⁵ Safakli

نسبی‌گرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، اما بین آرمان‌گرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه معنادار وجود ندارد.

نمازی و رجب‌دردی (۱۳۹۷ الف) نیز دریافتند که تاکنون اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی به نحو شایسته مورد دقت نظر پژوهشگران قرار نگرفته و این موضوع نیازمند بررسی بیشتر است.

رجب‌دردی و همکاران (۱۳۹۹) هم دریافتند از هشت نظریه مورد بررسی (وظیفه‌گرایی، سودگرایی، خودگرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، آزادی‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت‌محور)، با توجه به دیدگاه خبرگان، همه موارد به‌جز خودگرایی و آزادی‌گرایی دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. بررسی نظر فعالان حرفه‌ای نیز نشان داد که هر ۶ نظریه مورد بررسی در محیط حسابرسی ایران کاربردی و دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. همچنین، خیرگرایی دارای بیشترین بار عاملی است و پس‌از آن به ترتیب نظریه‌های فضیلت‌محور، وظیفه‌گرایی، عدالت‌گرایی، دیگرگرایی و سودگرایی قرار دارد.

مشغولی‌چافی، صمدی‌لرگانی و خلعتبری‌لیماکی (۱۴۰۰) ابتدا با مطالعه ادبیات پژوهش، سؤال‌های مصاحبه نیمه ساختاریافته طراحی و ۳۰ نفر از استادان دانشگاهی و کارشناسان حسابداری با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. الگوی پژوهش با استفاده از نظریه داده بنیاد و از طریق فرآیند کدگذاری (باز، محوری و انتخابی) تهیه و الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه برای حسابداران رسمی طراحی شد. در پایان، معیارهای در نظر گرفته‌شده برای تصمیم‌گیری اخلاقی با توجه به الگوی اشتراوس و کوربین^۱ و در قالب بخش‌هایی از قبیل شرایط علی، مقوله اصلی، شرایط مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها ارائه شد.

جین‌سوک، چون، شین و مین‌سو^۲ (۲۰۱۳) در پژوهش خود به دنبال بررسی اثر اخلاق شرکتی بر عملکرد مالی شرکت‌ها بودند. یافته‌های پژوهش نشان داد اخلاق شرکت از طریق متغیرهای میانجی تعهدهای جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی، اثر معناداری بر عملکرد مالی شرکت دارد و افزایش سطح اخلاق شرکتی، موجب افزایش عملکرد مالی شرکت می‌شود.

شولتز و تران^۳ (۲۰۱۵) نیز در پژوهشی به بررسی ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و سرمایه‌فکری پرداخته‌اند. جامعه مورد بررسی آنان، ۶۴ نفر از حسابرسان کشور سوئد بوده است. یافته‌ها نشان‌دهنده رابطه مستقیم و معناداری بین اخلاق حرفه‌ای و سرمایه‌فکری است.

اسوانبرگ و اوهمان^۴ (۲۰۱۶) در پژوهشی دیگر دریافتند که حسابرسان در موسسه‌های برخوردار از فرهنگ‌های اخلاقی قوی‌تر، تصمیم‌های واقعی‌تری را از لحاظ عدم پذیرش مواضع و جایگاه‌های ترجیحی حسابداری در میان

¹ Strauss and Corbin

² Jinseok, Chun, Shin and Min Soo

³ Schultz and Tran

⁴ Svanberg and Öhman

مراجعه‌کنان در مقایسه با آنچه حسابرسان در موسسه‌های حسابرسی با فرهنگ‌های اخلاقی ضعیف‌تر انجام می‌دهند، اتخاذ می‌کنند.

شوکلایا و سربو استاوا^۱ (۲۰۱۷) نیز دریافتند بین ایدئولوژی اخلاقی و استرس کارکنان، رابطه معناداری وجود دارد؛ بدین‌صورت که بین ایده‌آل‌گرایی و استرس کارکنان، رابطه مستقیم و معنادار و بین نسبی‌گرایی و استرس کارکنان، رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

لیو، ژائو، لی، ژو و تیان^۲ (۲۰۱۸) نیز دریافتند که بین اخلاق سازمانی و گزارش‌های تقلب‌های مالی، رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد که این رابطه با نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی ادراک‌شده و شخصیت پویا، به‌گونه‌ای مثبت تعدیل می‌شود.

هرماوان و کوخونارینا^۳ (۲۰۱۹) نیز دریافتند تقلب و محیط‌زیست بر اخلاق حرفه‌ای دانشجویان حسابداری اثر معناداری دارد.

یافته‌های راتنانینگسیه و لیندایانا^۴ (۲۰۲۰) نیز نشان داد آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر درک دانشجویان از رفتار غیراخلاقی تأثیر می‌گذارد. دانشجویانی که دانش گسترده‌ای در مورد اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری دارند، باهوش‌تر خواهند بود و قادر به پاسخگویی بهتر در محیط‌های تصمیم‌گیری هستند و رفتار اخلاقی‌تری از خود بروز می‌دهند. همچنین، دین‌داری بر درک دانشجویان از رفتارهای غیراخلاقی در حسابداری تأثیر می‌گذارد و هرچه دین‌داری و تبعیت فرد از آموزه‌های دین بالاتر باشد، رفتار و نگرش وی نیز اخلاقی‌تر خواهد بود.

هادی و همکاران^۵ (۲۰۲۱) با استفاده از الگوی پذیرش فناوری، دریافتند که آموزش اخلاق حسابداری تحت تأثیر سودمندی، سهولت استفاده و نگرش است.

بررسی یافته‌های صورت گرفته نشان داد اگرچه پژوهش‌های ارزشمندی در این حوزه صورت گرفته و به یافته‌های ارزشمندی نیز دست‌یافته است، اما تاکنون پژوهشی که به بررسی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در حسابرسان مشاهده نشده است که در نتیجه، ضروری است این موضوع مورد بررسی تجربی قرار گیرد.

۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. با استفاده از روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعه، ادبیات

¹ Shukla and Srivastava

² Liu, Zhao, Li, Zhou and Tian

³ Hermawan and Kokthunarina

⁴ Ratnaningsih and Linda Diana

⁵ Hadi et al.

موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. در روش میدانی، از طریق ابزار پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز برای بررسی موضوع گردآوری شد. به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش (فرضیه‌های مربوط به بررسی رابطه متغیرهای مستقل و وابسته)، با توجه به پاسخ‌های دریافت شده از پاسخگویان، از فن معادلات ساختاری در نرم‌افزار Smart PLS نسخه ۳.۲.۱ استفاده شد. الگوی یابی معادلات ساختاری، به بررسی مجموعه‌ای از روابط وابستگی به گونه هم‌زمان می‌پردازد. جذابیت الگوی یابی معادلات ساختاری در حوزه‌های مختلف علمی به این دلیل است که این شیوه در مواجهه با روابط چندگانه هم‌زمان، روش مستقیمی ارائه می‌کند که دارای کارایی آماری نیز است. همچنین، توانایی این شیوه در ارزیابی روابط به گونه چندجانبه سبب شده که پژوهش از تحلیل اکتشافی به تحلیل تأییدی انتقال یابد. این انتقال به‌نوبه خود سبب می‌شود تا نگرش منظم‌تر و کلی‌تری از مسائل پدیدار شود (هیر، سارستد، رینگل و منا، ۲۰۱۴).

۴-۱- متغیرهای پژوهش

جدول ۱ اطلاعات منابع جهت بررسی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. اطلاعات منابع پرسشنامه‌های پژوهش

ردیف	متغیر مورد بررسی	تعداد سؤال‌ها	منابع
۱	وظیفه‌گرایی	۳	آقایی و حصارزاده (۱۳۹۱)، پژوهشگران
۲	سودگرایی	۳	آقایی و حصارزاده (۱۳۹۱)، پژوهشگران
۳	دیگر‌گرایی	۳	آقایی و حصارزاده (۱۳۹۱)
۴	عدالت‌گرایی	۳	موسوی، وشنی، حیدری، محمدی، سلیمانی و قیصرزاده (۱۳۹۵)، پژوهشگران
۵	خیر‌گرایی	۳	پژوهشگران
۶	فضیلت‌محور	۵	لاری‌دشت‌بیاض، مرویان حسینی، بهنام‌راد و شیرزاد (۱۳۹۵)، قنبری، درخشان، زندی و سیف‌پناهی (۱۳۹۵)
۷	رفتار اخلاقی	۸	شولتز و تران (۲۰۱۵)، نمازی، ممتازیان و رجب‌دری (۱۳۹۸)

منبع یافته‌های پژوهشگر

در پرسشنامه‌های ذکرشده نیز از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای و گزینه‌های «کاملاً مخالف»، «مخالف»، «نه موافق و نه مخالف»، «موافق» و «کاملاً موافق» برای پاسخگویی استفاده شد. برای بررسی روایی محتوایی پرسشنامه‌ها نیز

¹ Hair, Sarstedt, Ringle, and Mena

از روش لاوشه استفاده شد. جهت اطمینان از اینکه شاخص‌ها به بهترین نحو جهت اندازه‌گیری محتوا طراحی شده‌اند، از شاخص روایی محتوا استفاده می‌شود. برای این منظور، با کسب نظر متخصصان در مورد هر یک از سؤال‌های پژوهش با سه طیف «ضروری است»، «مفید است، اما ضروری نیست» و «ضرورتی ندارد»، این موضوع بررسی شد. از آنجاکه این بخش با کسب نظر ۸ نفر از دانشگاهیان حسابداری با روش نمونه‌گیری در دسترس انجام گرفت و بر اساس جدول لاوشه، با حضور این تعداد ارزیاب میزان روایی به‌دست‌آمده باید بالاتر از ۰/۷۵ باشد، در نتیجه، بر اساس یافته‌ها روایی محتوایی همه سؤال‌های پژوهش تأیید شد.

۲-۴- جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه پژوهش موردنظر پژوهش حاضر شامل کلیه حسابرسان فعال در کشور است. با توجه به اینکه دسترسی به کل افراد ذکرشده با پراکندگی‌های مختلف، سخت و تا حدودی غیرممکن است، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد؛ بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه ۲ استفاده شد. δ انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای حاصل از رابطه ۱ برابر با ۰/۶۶۷ است. همچنین، Z در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۱/۹۶ و دقت برآورد که در مخرج کسر دوم قرار دارد، به میزان ۰/۱ است (مؤمنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۶).
رابطه ۱)

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5-1}{6} = 0/667$$

رابطه ۲)

$$n = \frac{Z^2 \cdot \delta^2}{\epsilon^2} = \frac{(1/96)^2 (0/667)^2}{(0/1)^2} = 170$$

۵- یافته‌های پژوهش

بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی نیز نشان داد که از ۱۶۴ پاسخ‌دهنده (۹۶/۴ از حجم نمونه)، ۹۳ نفر مرد و ۷۱ نفر زن بوده‌اند. همچنین، میانگین سنی آن‌ها ۴۴/۶۳ با انحراف معیار ۱۵/۷۳ و میانگین سابقه کار آنان ۲۰/۴۸ با انحراف معیار ۱۳/۰۴ است. این اطلاعات نشان می‌دهد جامعه آماری این مطالعه از شرایط مناسبی برخوردار و واجد شرایط پاسخگویی بوده‌اند. در نتیجه، یافته‌ها تا آنجا که به ویژگی جامعه‌شناختی ارتباط پیدا می‌کند، دارای ویژگی کیفی لازم، از جمله روایی داخلی است. از پاسخ‌دهندگان نیز ۱۸ نفر دارای مدرک دکتری، ۲۸ نفر دانشجوی دکتری، ۴۸ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۲۱ نفر دانشجوی کارشناسی ارشد و ۴۹ نفر دارای مدرک کارشناسی بوده‌اند. برای تهیه پرسشنامه‌های پژوهش از روش حضوری و مجازی استفاده شد. به‌منظور کنترل این موضوع که آیا نتایج پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهش اثر بگذارد، میانگین دو مرحله (مراحل

حضور و مجازی) از طریق اجرای آزمون T مقایسه شد. با توجه به مقدار معناداری این آزمون (۰/۰۰) کمتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت در صورت پاسخگویی افراد دیگر نیز یافته‌های به‌دست‌آمده تغییری نمی‌کرد. در برآورد پایایی پرسشنامه‌های پژوهش نیز از آلفای کرونباخ در نرم‌افزار SPSS استفاده و مشخص شد که رقم آن در همه موارد بالاتر از ۷۰ است که پایایی پرسشنامه‌ها مورد تأیید قرار گرفت.

۵-۵- آزمون فرضیه‌های پژوهش

در ادامه، هریک از فرضیه‌های پژوهش با استفاده از فن حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در روش حداقل مربعات جزئی چند نکته از اهمیت بسیار زیاد برخوردار است (فیضی، تقوی‌فرد، بامدادصوفی و وحیدی، ۱۳۹۷):

(۱) قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل‌مشاهده به‌وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. همچنین، بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ قابل‌قبول است و اگر بزرگ‌تر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است.

(۲) زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی شد، باید آزمون معناداری صورت گیرد. برای بررسی معناداری همبستگی‌های مشاهده‌شده از روش‌های خودگردان سازی (بوت استراپ^۱) یا برش متقاطع جک نایف^۲ استفاده می‌شود. در این مطالعه، از روش خودگردان سازی استفاده شد که آماره t را ارائه می‌دهد. لازم به ذکر است در سطح خطای ۵٪ اگر مقدار آماره بوت استراپ t-value بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، همبستگی‌های مشاهده‌شده معنادار است.

همچنین، روایی همگرا^۳ نیز محاسبه شده است. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه‌گیری شود، همبستگی بین این اندازه‌گیری‌ها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می‌سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، پرسشنامه دارای اعتبار همگرا است. وجود این همبستگی برای اطمینان از این‌که آزمون آنچه را باید سنجیده شود می‌سنجد، ضروری است. برای روایی همگرا میانگین واریانس استخراج^۴ باید بالاتر از ۰/۵ و روایی مرکب^۵ نیز باید بالاتر از ۰/۷ باشد. در ادامه، جدول ۲ یافته‌های این بخش را نشان می‌دهد.

¹ Bootstrap

² Jackknife

³ Convergent Validity

⁴ Average Variance Extracted (AVE)

⁵ Composite Reliability (CR)

جدول ۲. روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

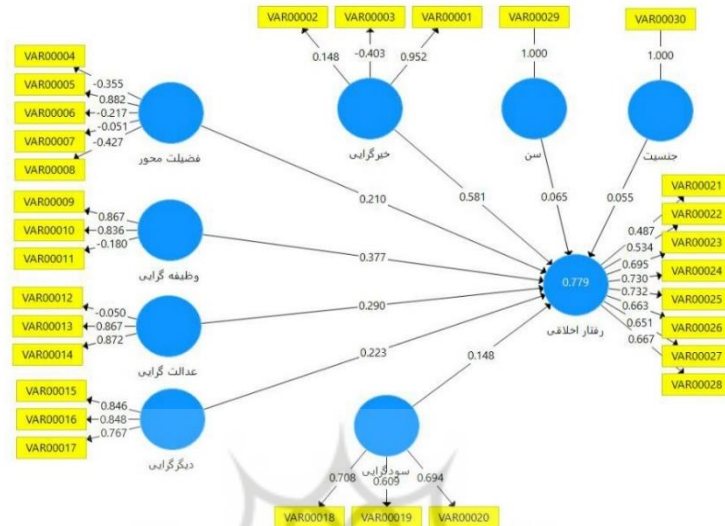
متغیر	آلفای کرونباخ	واریانس استخراج	روایی مرکب
وظیفه‌گرایی	۰/۷۶۱	۰/۵۹۵	۰/۷۲۸
سودگرایی	۰/۸۰۳	۰/۶۴۸	۰/۷۳۱
دیگر‌گرایی	۰/۷۹۵	۰/۶۲۹	۰/۷۷۰
عدالت‌گرایی	۰/۸۱۲	۰/۵۸۱	۰/۷۲۵
خیر‌گرایی	۰/۸۴۴	۰/۶۸۲	۰/۸۶۲
فضیلت‌محور	۰/۷۵۸	۰/۶۸۶	۰/۷۸۱
رفتار اخلاقی	۰/۷۹۹	۰/۵۷۷	۰/۷۴۸
سن	۰/۷۴۲	۰/۷۶۸	۰/۸۱۳
جنسیت	۰/۷۳۴	۰/۵۶۹	۰/۷۷۰

منبع یافته‌های پژوهشگر

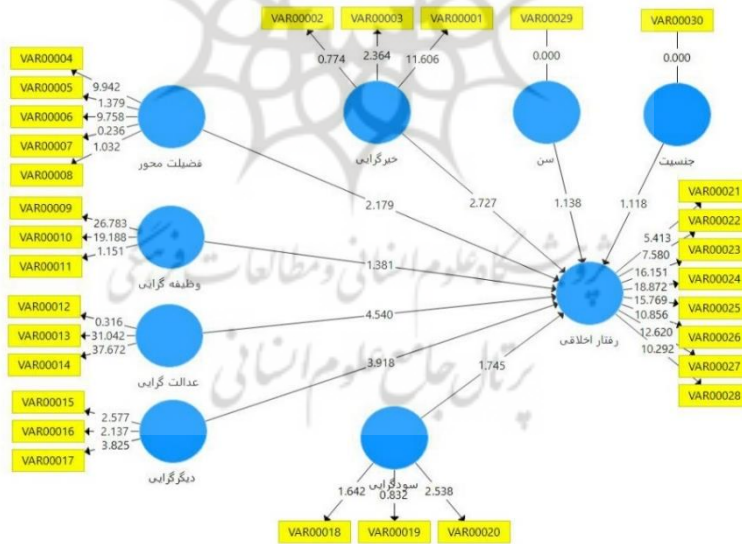
از آنجاکه آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ است؛ بنابراین، از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده نیز بزرگ‌تر از ۰/۵ است؛ بنابراین، روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار روایی مرکب نیز در حد مطلوب است.

رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش بر اساس یک ساختار علی با فن حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. الگوی کلی پژوهش در شکل ۱ ترسیم شده است. الگوی اندازه‌گیری (رابطه هر یک از متغیرهای قابل مشاهده با متغیر پنهان) و الگوی مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) نیز محاسبه شده است. برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با روش بوت استرپ محاسبه شد که در شکل ۲ ارائه شده است. در این الگوی که خروجی نرم‌افزار Smart PLS است، خلاصه یافته‌های مربوط به بار عاملی استاندارد روابط متغیرهای پژوهش ارائه شد. آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس روابط هر یک از متغیرها به تفکیک نیز ارائه شده است. در ادامه، شکل ۱ و ۲ یافته‌های مربوط را نشان می‌دهد.

پرتال جامع علوم انسانی



شکل ۱. روش حداقل مربعات جزئی الگوی کلی پژوهش
منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۲. آماره t-الگوی کلی پژوهش با روش بوت استرپ
منبع: یافته‌های پژوهشگر

شکل ۱ نشان داد که R^2 پژوهش به میزان ۰/۷۷۹ است. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری الگوی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. نکته ضروری در اینجا این است که R^2 تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) الگوی محاسبه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار این معیار صفر است. هرچه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای یک الگوی بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر الگوی پژوهش است. نتیجه کلی این بخش به این صورت خواهد بود که عوامل مورد بررسی ۷۷ درصد در رفتار اخلاقی حسابرسان مؤثر خواهد بود. بر اساس شکل ۲ نیز رابطه نظریه‌های خیر‌گرایی، فضیلت‌محور، عدالت‌گرایی و دیگر‌گرایی با رفتار اخلاقی حسابرسان مثبت و معنادار است. همچنین، بین نظریه‌های وظیفه‌گرایی و سود‌گرایی با رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری مشاهده نشد. افزون بر آن، بین سن و جنسیت با رفتار اخلاقی در حسابرسان نیز رابطه معناداری وجود ندارد.

۱-۵-۱- بررسی روایی تشخیصی

در تحلیل کمترین مربعات جزئی^۱ برای بررسی روایی تشخیصی که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است، از معیار فروئل و لارکر^۲ (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. معیار فروئل و لارکر (۱۹۸۱) اشاره به این مسئله دارد که ریشه دوم مقادیر وارینانس استخراج هر سازه، بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد. مقادیر موجود بر روی قطر اصلی ماتریس، باید از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوطه بزرگ‌تر باشد (آذر، قنواتی و غلامزاده، ۱۳۹۱). جدول ۲ ماتریس فروئل و لارکر (۱۹۸۱) پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۲. ماتریس فروئل و لارکر (۱۹۸۱) متغیرهای پژوهش

متغیرها	جنسیت	خیر‌گرایی	دیگر‌گرایی	رفتار اخلاقی	سن	سود‌گرایی	عدالت‌گرایی	فضیلت‌محور	وظیفه‌گرایی
جنسیت	۱/۰۰۰								
خیر‌گرایی	۰/۳۳۹	۰/۶۸۳							
دیگر‌گرایی	۰/۴۱۰	۰/۵۶۴	۰/۸۲۱						
رفتار اخلاقی	۰/۴۰۵	۰/۶۵۲	۰/۶۴۲	۰/۷۴۱					
سن	۰/۲۹۳	۰/۴۹۶	۰/۴۵۸	۰/۵۲۳	۰/۸۲۹				
سود‌گرایی	۰/۴۲۰	۰/۳۶۳	۰/۴۷۰	۰/۶۱۳	۰/۳۸۹	۰/۶۷۲			
عدالت‌گرایی	۰/۴۲۹	۰/۴۸۶	۰/۵۶۵	۰/۷۱۲	۰/۳۹۹	۰/۵۵۸	۰/۷۴۷		

^۱ SEM-PLS

^۲ Fornell and Larcker

متغیرها	جنسیت	خیر گزایی	دیگر گزایی	رفتار اخلاقی	سن	سودگزایی	عدالت گزایی	فضیلت محور	وظیفه گزایی
فضیلت محور	۰/۳۹۹	۰/۵۴۰	۰/۵۱۹	۰/۶۶۱	۰/۳۸۸	۰/۴۵۱	۰/۵۰۸	۰/۶۳۲	
وظیفه گزایی	۰/۲۶۸	۰/۳۱۳	۰/۴۷۸	۰/۵۸۱	۰/۳۶۴	۰/۴۶۸	۰/۶۷۸	۰/۳۰۳	۰/۷۴۳

منبع یافته‌های پژوهشگر

همان‌گونه که مشخص شد، مقادیر موجود بر روی قطر اصلی ماتریس از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوط آن بزرگ‌تر است و نشان‌دهنده آن است که الگوی ارائه‌شده دارای اعتبار تشخیص مناسب است.

۲-۱-۵- بررسی نیکویی برازش

برای بررسی برازش کلی الگوی پژوهش که هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را کنترل می‌کند، از معیار نیکویی برازش استفاده می‌شود. وتزلس، ادکرکن-اسچرودر و ون‌اوپن^۱ (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی نیکویی برازش معرفی می‌کند. رابطه ۳ شیوه محاسبه این شاخص را نشان می‌دهد.

$$GoF = \sqrt{Communalities \times \bar{R}^2} \quad (3)$$

که در آن:

Communalities: میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول و

R²: ضریب تعیین الگو است.

جدول ۳ یافته‌های مربوط به این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۳. محاسبه نیکویی برازش مدل ساختاری

متغیر	R ²	میانگین مقادیر اشتراکی
رفتار اخلاقی	۰/۷۷۹۳	۰/۶۱۲۴

$$GoF = ۰/۶۹۰۸$$

منبع: یافته‌های پژوهشگر

حاصل شدن مقدار ۰/۶۹۰۸ برای GoF نشان از برازش کلی قوی مدل دارد.

¹ Wetzels, Odekerken-Schroder and Van Oppen

۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در حسابرسان است. در این راستا، اهداف پژوهش با کسب نظر ۱۶۴ نفر از حسابرسان فعال در کشور در قالب ۶ فرضیه با رویکرد معادلات ساختاری آزمون شد. در فرضیه اول نشان داده شد که بین نظریه وظیفه‌گرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد. این موضوع می‌تواند ناشی از تعریف‌های متفاوت ارائه‌شده از وظیفه در حسابرسان باشد که نیازمند بازنگری است تا بتوان وظایف را مرتبط با رفتار اخلاقی تشریح کرد.

فرضیه دوم پژوهش نیز نشان داد که بین نظریه سودگرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان نیز رابطه معناداری وجود ندارد. این موضوع نیز می‌تواند ناشی از آن باشد که رفتار اخلاقی تحت تأثیر تفکر سودگرایانه در حسابرسان نیست. این مسئله نیز باید مورد توجه قرار گیرد. البته علت آن می‌تواند ناکافی بودن آموزش‌های اخلاقی در جامعه حسابرسی باشد که نیازمند توجه بیشتر است.

یافته‌های فرضیه سوم پژوهش نشان داد که بین نظریه دیگر‌گرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه مثبت و معناداری در سطح ۲۲ درصد وجود دارد. می‌توان دریافت تمایل به افزایش منافع عمومی و مسئولیت‌های اجتماعی در حسابرسان موجب افزایش رفتار اخلاقی در آنان می‌شود. دلیل این امر نیز می‌تواند ناشی از گستردگی توجه به مسئولیت اجتماعی در حسابرسی است که در سال‌های گذشته در پژوهش‌های دانشگاهی و فعالیت‌های حرفه‌ای دارای اقبال بیشتری بوده است.

بررسی رابطه بین نظریه عدالت‌گرایی و رفتار اخلاقی در حسابرسان که در فرضیه چهارم پژوهش مورد بررسی قرار گرفت نیز نشان داد که بین عدالت‌گرایی و رفتار اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری در سطح ۲۹ درصد وجود دارد. می‌توان نتیجه‌گیری کرد عدالت‌گرایی که ناشی از توزیع عادلانه منافع و مسئولیت‌ها است در حسابرسان موجب افزایش رفتار اخلاقی در آنان می‌شود.

فرضیه پنجم پژوهش نشان داد که بین نظریه خیر‌گرایی و رفتار اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری در سطح ۵۸ درصد وجود دارد. بدین معنا که با افزایش باورهای مذهبی و دینی در حسابرسان و باور به پاسخگویی به خداوند، رفتار اخلاقی در آنان افزایش می‌یابد. این بخش از یافته‌ها نیز می‌تواند ناشی از غالب بودن فرهنگ اسلامی در کشور باشد که موجب افزایش رفتار اخلاقی در حسابرسان می‌شود.

درنهایت، فرضیه ششم پژوهش نشان داد بین نظریه فضیلت‌محور و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه مثبت و معناداری در سطح ۲۱ درصد وجود دارد. این موضوع نشان‌دهنده توجه به شخصیت و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان است که منجر به بروز رفتار اخلاقی در آنان می‌شود. می‌توان دریافت این موضوع ناشی از توجه به ویژگی‌های شخصیتی در اخلاق حسابرسان است که البته این موضوع نیازمند سرمایه‌گذاری‌های بیشتر است تا بتوان سایر سازه‌های مرتبط با اخلاق در حسابرسان را نیز توسعه داد.

افزون بر آن، یافته‌های مربوط به متغیرهای کنترلی نشان داد که همسو با گلور و همکاران (۱۹۹۷) بین سن و رفتار اخلاقی حسابرسان، رابطه معناداری وجود ندارد. افزون بر آن، بین جنسیت و رفتار اخلاقی حسابرسان نیز همسو با مک‌کابه و همکاران (۱۹۹۱) و مک‌کادی و پری (۱۹۹۶) رابطه معناداری مشاهده نشد.

اگرچه پژوهش به گونه کامل مشابهی برای مقایسه یافته‌ها مشاهده نشد، اما یافته‌های کلی پژوهش که به اهمیت رفتار اخلاقی در حسابداری و حسابرسی تأکید دارد همسو با دازه و گرکز (۱۳۹۴)، نمازی و رجب‌دری و روستا (۱۳۹۶)، نمازی و رجب‌دری (۱۳۹۷ الف)، مشغولی‌چافی و همکاران (۱۴۰۰)، شولتر و تران (۲۰۱۵)، اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶)، راتنانینگسیه و لیندایانا (۲۰۲۰) و هادی و همکاران (۲۰۲۱) است. همچنین، تأکید صورت گرفته بر اهمیت توجه به فلسفه و نظریه‌های اخلاقی در حسابداری و حسابرسی نیز همسو با آقای و حصارزاده (۱۳۹۱)، رؤیایی و همکاران (۱۳۹۲)، لاری‌دشت‌بیاض و همکاران (۱۳۹۵)، بهشتی و رؤیایی (۱۳۹۶) و رجب‌دری و همکاران (۱۳۹۹) است.

پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران آینده به نقش عملی هر نظریه در کاربردی کردن اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران بپردازند. افزون بر آن، 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.

به برنامه‌ریزان نهادهای دانشگاهی مربوط توصیه می‌شود نسبت به افزایش به‌کارگیری 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.

فهرست منابع

قرآن کریم.

ادواردز، پل، (۱۳۹۲)، "دانشنامه فلسفه اخلاق"، ترجمه انشالله رحمتی. تهران: سوفیا.
 ارسطو، (۱۳۸۹)، "اخلاق نیکوماخوس"، ترجمه محمدحسن لطفی. تهران: طرح نو.
 آذر، عادل، الهه قنوتی و رسول غلامزاده، (۱۳۹۱)، "مدل‌سازی مسیری - ساختاری در مدیریت: کاربرد نرم‌افزار SmartPLS"، تهران: نگاه دانش.

آقای، محمدعلی و رضا حصارزاده، (۱۳۹۱)، "الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران"، اخلاق در علوم و فناوری، ۷ (۳)، صص ۵۲-۶۱.
 باغومیان، رافیک، الهام رجب‌دری و حسین رجب‌دری، (۱۳۹۹)، "اخلاق در حسابداری"، بندرعباس: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس.

- بهشتی، یعقوب و رمضانعلی رؤیایی، (۱۳۹۶)، "بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی"، حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱ (۴)، صص ۲۴۷-۲۷۵.
- حاجیه‌ها، زهره و حسین رجب‌دری، (۱۳۹۷)، "رابطه اخلاق کار اسلامی و اخلاق حرفه‌ای در مدرسان حسابداری"، اسلام و مدیریت، ۶ (۱۲)، صص ۱۳۹-۱۵۶.
- حسنقلی‌پور، طهمورث، محمود دهقان‌نیری و سیدمهدی میرمهدی، (۱۳۹۰)، "بررسی عوامل مؤثر بر نگرش اخلاقی دانشجویان مدیریت"، اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۳)، صص ۶۴-۷۵.
- دازه، نوشین و منصور گرکز، (۱۳۹۴)، "رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی"، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۰ (۱)، صص ۱۵-۱۲۳.
- رجب‌دری، حسین، حمیدرضا کیلی‌فرد، حجت‌الله سالاری و علی امیری، (۱۳۹۹)، "شناسایی و بررسی اهمیت نظریه‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای"، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۵ (۲)، صص ۳۷-۴۴.
- رضاپور، نرگس و علی ثقفی، (۱۳۹۲)، "عدالت در تدوین استانداردهای حسابداری"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲ (۷)، صص ۲۰-۴۲.
- رؤیایی، رمضانعلی، قدرت‌الله طالب‌نیا، یحیی حساس‌یگانه و صابر جلیلی، (۱۳۹۱)، "ادراک حساب‌رسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی"، علوم مدیریت ایران، ۷ (۲۵)، صص ۱-۲۰.
- رؤیایی، رمضانعلی و محمد ابراهیمی، (۱۳۹۴)، "بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق"، حسابداری مالی، ۷ (۲۵)، صص ۷۱-۸۸.
- ریچلز، جیمز، (۱۳۸۷)، "فلسفه اخلاق"، ترجمه آرش اخگری. تهران: انتشارات حکمت.
- فرانکنا، ویلیام‌کی، (۱۳۹۲)، "گفلسفه اخلاق"، ترجمه هادی صادقی. قم: انتشارات طه.
- فروغی، داریوش، علیرضا جعفری و رحمت‌الله نادری‌بنی، (۱۳۹۳)، "عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران"، حسابداری مالی، ۶ (۲۲)، صص ۱۱۴-۱۳۳.
- فیضی، کامران، محمدتقی تقوی‌فرد، جهانیار بامدادصوفی و حسین وحیدی، (۱۳۹۷)، "چهارچوب مفهومی مؤلفه‌های آموزشی فناوری تولید الکترونیکی جهت آموزش مهندسان با بهره‌گیری از مدل‌سازی معادلات ساختاری"، آموزش مهندسی ایران، ۲۰ (۷۸)، صص ۱۷-۳۶.
- قنبری، سیروس، مؤگان درخشان، خلیل زندی و حامد سیف‌پناهی، (۱۳۹۵)، "ساختار عاملی و همسانی درونی پرسشنامه اخلاق و فضیلت سازمانی"، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۳)، صص ۶۹-۷۶.
- کازمی‌علوم، مهدی، مصطفی عبدی و زهرا حیدری‌معقول، (۱۳۹۷)، "کارکرد اخلاقی تئوری عدالت در حسابداری"، پژوهش حسابداری و حسابرسی، ۸ (۱)، صص ۱۱۱-۱۲۷.

- گنسلر، هری جی (۱۳۹۰)، "درآمدی بر فلسفه اخلاق معاصر"، ترجمه مهدی اخوان. تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- لاری دشت‌بیاض، محمود، زهرا مرویان‌حسینی، مهسا بهنام‌راد و علی شیرزاد، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر سرمایه اجتماعی بر اخلاق فضیلت مدار حسابرسان"، مجموعه مقالات اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، دانشگاه فردوسی مشهد.
- محقق‌نیا، محمدجواد و کامران ناصری، (۱۳۹۲)، "اخلاق حسابداری با تأکید بر دیدگاه اسلامی"، مجموعه مقالات یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه فردوسی مشهد.
- مدرس، احمد و زهرا دیان‌تی‌دیلمی، (۱۳۸۵)، "استفاده از الگوی امتیازنامه متوازن در حرفه حسابداری برای حفظ منافع عمومی و ارتقای اخلاق حرفه‌ای"، دانش حسابرسی، ۲۱، صص ۴-۱۵.
- مشغولی‌چافی، رحمت، محمود صمدی‌لرگانی و عبدالصمد خلعتبری‌لیماکی، (۱۴۰۰)، "الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۸)، صص ۲۲۳-۲۳۹.
- موسوی، فرانک، امیر وشنی، فرهاد حیدری، نوشین محمدی، فرشاد سلیمانی و محمد قیصرزاده، (۱۳۹۵)، "اخلاق حرفه‌ای مدیران آموزشی"، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۴)، صص ۵۸-۶۵.
- مؤمنی، منصور و علی فعال‌قیومی، (۱۳۸۹)، "تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS"، چاپ دوم، تهران: انتشارات کتاب نو.
- نمازی، محمد و حسین رجب‌دردی، (۱۳۹۶)، "بررسی تعامل سازه‌های الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از فن دیمتل"، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹ (۳۱)، صص ۷۱-۹۰.
- نمازی، محمد و حسین رجب‌دردی، (۱۳۹۷ الف)، "اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵ (۵۹)، صص ۱-۳۴.
- نمازی، محمد و حسین رجب‌دردی، (۱۳۹۷ ب)، "آزمون الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱ (۴۳)، صص ۱-۲۶.
- نمازی، محمد و حسین رجب‌دردی، (۱۳۹۹)، "نظریه‌ها و کاربردهای اخلاق حرفه‌ای حسابداری"، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
- نمازی، محمد، حسین رجب‌دردی و اعظم روستامیمندی، (۱۳۹۶)، "تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری"، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲ (۴)، صص ۷۰-۸۰.
- نمازی، محمد، علیرضا ممتازیان و حسین رجب‌دردی، (۱۳۹۸)، "رابطه اخلاق و سازه‌های جامعه‌شناختی با سرمایه فکری"، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۵ (۴)، صص ۷۸-۸۵.
- نمازی، محمد و گروه علمی، (۱۳۹۲)، "حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل"، تهران: سمت.

- Al-Aidaros, A., Mohd, F., and Idris, Sh. (2013), "Ethics and Ethical Theories from an Islamic Perspective", *International Journal of Islamic Thought*, 4, PP. 1- 13.
- Al-Qaradawi, Y. (1996), "The General Characteristics of Islam (9th^{ed.})", Beirut: Darul Al-Ressalh Publication.
- Barrow R. (2007), "An Introduction to Moral Philosophy and Moral Education", USA: Routledge.
- Betz, M., O'Connell, L., and Shepard, J. (1989), "Gender Differences in Proclivity for Unethical Behavior", *Journal of Business Ethics*, 8, PP. 321-324.
- Dahl, J.G., Mandell, M.P., and Barton, M. (1988), "Ethical Frameworks of "Tomorrow's Business Leaders", *International Journal of Value-Based Management*, 1 (2), PP. 65-81.
- Duska, R., Duska, B., and Kury, K. (2018), *Accounting Ethics*, Third Edition, UK: John Wiley & Sons.
- Eynon, G., Hill, N.T., and Stevens, K. (1997), "Factors That Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession", *Journal of Business Ethics*, 16, PP. 1297-1309.
- Fornell, C., and Larcker, D. (1981), "Evaluating Structural Equation Models with Unobservable and Measuring Error", *Journal of High Technology Management Research*, PP. 39-50.
- Gambling, T.E., and Karim, R. (1991), "Business and Accounting Ethics in Islam", London: Mansell.
- Glover, S.H., Bumpus, M.A., Logan, J.E., and Ciesla, J. (1997), "Re-examining the Influence of Individual Values on Ethical Decision Making", *Journal of Business Ethics*, 16(13), PP. 1319-1329.
- Hadi, S.H., Permanasari, A.E., Hartanto, R., Sakkinah, I., Sholihin, M., Sari, R., and Haniffa, R. (2021), "Developing Augmented Reality-based Learning Media and Users' Intention to Use It for Teaching Accounting Ethics", *Education and Information Technologies, Special Issue on: The Frontiers of Augmented and Mixed Reality in all Levels of Education*, PP. 1- 28.
- Hair, J., Sarstedt, M., Ringle, C., and Mena, J. (2012), "An Assessment of the Use of Partial Least Squares Structural Equation Modeling in Marketing Research", *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40 (3), PP. 414-433.
- Hermawan, M., and Kokthunarina, K. (2019), "Factors Influencing Accounting Students' Perception of Accounting Ethics; an Empirical Study in Indonesia", *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 18 (2), PP. 88- 97.
- Jinseok, S., Chun, Y., Shin, J., and Min Soo, K. (2013), "How Does Corporate Ethics Contribute to Firm Financial Performance? The Mediating Role of Collective Organizational Commitment and Organizational Citizenship Behavior", *Journal of Management*, 39 (4), PP. 853-877.
- Liu, Y., Zhao, S., Li, R., Zhou, L., and Tian, F. (2018), "The Relationship between Organizational Identification and Internal Whistle-blowing: The Joint Moderating Effects of Perceived Ethical Climate and Proactive Personality", *Review of Managerial Science*, 12 (1), PP. 113- 134.
- McCabe, D.L., Dukerich, J.M., and J Dutton, J. (1991), "Context, Values and Moral Dilemmas: Comparing Thechoices of Business and Law School Students", *Journal of Business Ethics*, 10, PP. 951-960.
- McCuddy, M.K., and Perry, B.L. (1996), "Selected Individual Differences and Collegians Ethical Beliefs", *Journal of Business Ethics*, 15(3), PP. 261-72.
- McNeel, S.P. (1994), "College Teaching and Student moral Development", In J. R. Rest and D. Narvaez (Eds.). *Moral Development in the Professions*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum, PP. 27-50.
- Mohammed, A. (2005), *The Relationship between Islamic Rules and Accountants' Ethics*, Yemen: Hadhramout.
- Patterson, D.M. (2001), "Causal Effects of Regulatory, Organizational and Personal Factors on Ethical Sensitivity", *Journal of Business Ethics*, 30 (2), PP. 123-59.
- Rachels, J., and Rachels, S. (1993), "The Elements of Moral Philosophy", New York: McGraw-Hill.

- Ratnaningsih, R., and Linda Diana, A. (2020), "The Effect of Accountant Professional Ethic's Education and Religiosity on Student's Perception of Accountant's Ethical Behavior (Study on Indonesia College of Economics Bachelor of Accounting Students)", *Advances in Economics, Business and Management Research*, 127, PP. 1-4.
- Rawls, J. (1971), "A Theory of Justice", USA: Belknap Press.
- Roxas, M.L., Stoneback, J.Y. (2004), "The Importance of Gender Across Cultures in Ethical Decision-making", *Journal of Business Ethics*, 50(2), PP. 149-65.
- Ruegger, D., and King, E. (1992), "A Study of the Effect of Age and Gender Upon Student Business Ethics", *Journal of Business Ethics*, 11, PP. 179-186.
- Safakli, O.W. (2011), "Ethical Perceptions: Do They Differentiate in Respect to Demographics, Impactsatisfaction and Subsequent Word of Mouth?", *African Journal of Business Management*, 5(2), PP. 285-293.
- Schultz, O., Tran, D. (2015), "Business Ethics and the Influence on the Development of Intellectual Capital: A Study of the Auditing Profession, Master Thesis of Kristianstad University", Section for Health and Society.
- Shukla, A., and Srivastava, R. (2017), "Influence of Ethical Ideology on Job Stress", *Asian Journal of Business Ethics*, 6 (2), PP. 233- 254.
- Sidani, Y., Zbib, I., Rawwas, M., and Moussawer, T. (2009), "Gender, Age, and Ethical Sensitivity: the Case of Lebanese Workers", *Gender in Management: AnInternational Journal*, 24 (3), PP. 211-227.
- Svanberg, J., and Öhman, P. (2016), "Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity?", *Accounting in Europe*, 13 (1), PP. 65-79.
- Taylor, P. (1975), "Principles of Ethics", Encino.Dickenson
- Thoma, S.J. (1986), "Estimating Gender Differences in the Comprehension and Preference of Moral Issues", *Developmental Review*, 6, PP. 165-180.
- Tronto, J.C. (1993), "Moral Boundaries: Apolitical Argument for an Ethic of Care", Routledge, New York, NY.
- Udry JR (2001), "Feminist Critic's Uncoverdeterminism, Positivism, and Antiquated Theory", *American Sociological Review*, 66 (4), PP. 611-8
- Velasquez, M. (2006), "Business Ethics: Concepts & Cases (6th^{ed.})", London: Person Education International.
- Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G. and Van Oppen, C. (2009), "Using PLS Path Modeling for Assessing Hierarchical Construct Models: Guidelines and Empirical Illustration", *MIS Quarterly*, 33(1), PP. 177.
- Yunanda, R., and Majid, N. (2011), "The Contribution of Islamic Ethics towards Ethical Accounting Practice", *Issues in Social and Environmental Accounting*, 5 (1-2), PP. 124-137.



Doi: [10.30495/jdaa.2022.691739](https://doi.org/10.30495/jdaa.2022.691739)

The Relationship between Ethical Theories and Ethical Behavior in Auditors' Judgments

Hossein RajabDori¹
HamidReza Vakilifard²
Hojatollah Salari³
Ali Amiri⁴

Received: 15/ January /2021 Accepted: 19/ March /2022

Abstract

The purpose of this study is to investigate the relationship between ethical theories and ethical behavior in auditors' judgments. Ethical behavior is an important and vital issue for the auditing profession, without which public trust in the profession will be damaged and harmful effects will be felt on the profession. This research is an applied and descriptive-correlational study and its population include various auditors in the country, 164 of whom were selected using simple random sampling. Structural equation analysis and Smart PLS software were used to test the hypotheses. The general findings of the study show that there is a significant relationship between the theories under review and ethical behavior in auditors at the level of 77%. Also, the findings showed that other theories of altruism (22%), justice (29%), benevolence (58%), and virtue (21%) have a positive and significant relationship with ethical behavior in auditors. Also, there was no significant relationship between theories of conscientiousness and utilitarianism with ethical behavior in auditors. Examination of control variables also showed that there is no significant relationship between age and gender and the ethical behavior of auditors. Given the importance of professional ethics in auditing and the importance of philosophy of ethics and ethical theories to promote professional ethics, it is necessary to pay more attention to this issue to increase the level of professional ethics in the future.

Keywords: Ethical Theory, Ethical Behavior, Auditing, Structural Equations.

1 Department of Accounting, BandarAbbas Branch, Islamic Azad University, BandarAbbas, Iran.

E-mail: hosrado@gmail.com

2 Department of Accounting and Financial Management, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Corresponding Author.

E-mail: Vakilifard.phd@gmail.com

3 Department of Accounting, BandarAbbas Branch, Islamic Azad University, BandarAbbas, Iran.

E-mail: hojjatslr@gmail.com

4 Department of Accounting, BandarAbbas Branch, Islamic Azad University, BandarAbbas, Iran.

E-mail: amiri.study@gmail.com