



## Evaluating Ethical Beliefs of Accountants Compared to Non-Accountants

Hadiseh Darvish<sup>1</sup>, Mohsen Hashemi Gohar<sup>2</sup>, Farzad Khalbandi<sup>3</sup>

Received: 2022/08/20

Accepted: 2022/09/20

Research Paper

### Abstract

Financial scandals and corporate bankruptcies, especially in the last two decades, have made the importance of ethical issues in the accounting and auditing profession more prominent than in the past. This has attracted the attention of professional members, the academic community, and accounting researchers more than in the ever. Emphasizing moral beliefs and examining its effects on various phenomena can help reduce financial scandals as well as the reputation of the profession. The main purpose of the current study is to evaluate ethical beliefs among professional accountants and non-accountants. This research is conducted in 2022 and its statistical population consists of expert (professional) accountants and non-accountants, from which 400 samples are selected. In the statistical sample there are 200 accountants and the other 200 are non-accountants. In order to collect data, questionnaire is used, and structural equation modeling is used by Smart PLS3 and Spss25 software to test hypotheses. The findings of the research show that with the increase in accounting expertise of people, their moral beliefs decrease. Also, the findings of the research indicate that non-accounting professionals have more moral beliefs than accounting professionals.

**Keywords:** Expert Accountant, Ethical Beliefs of Accountants, Ethical Beliefs of Non-Accountants.

**JEL Classification:** M14, M41, D83

---

1. Department of Accounting, Malard Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author) (Email: Hadis.darvish@yahoo.com)

2. Department of Accounting, Shahr-e-Qods Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Email: mhgohar@yahoo.com)

3. Master of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Email: farzad\_kh\_198261@yahoo.com)





## ارزیابی باورهای اخلاقی حسابداران در مقایسه با غیر حسابداران

حدیثه درویش<sup>۱</sup>، محسن هاشمی گهر<sup>۲</sup>، فرزاد خالبندی<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹

### چکیده

رسوایی‌های مالی و ورشکستگی‌های شرکت‌ها خصوصاً در دو دهه اخیر، اهمیت مسائل اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی را پررنگ‌تر از گذشته کرده و توجه اعضای حرفه، جامعه دانشگاهی و محققان حسابداری را بیش از گذشته به خود جلب نموده‌است. تأکید بر باورهای اخلاقی و بررسی آثار آن بر پدیده‌های گوناگون می‌تواند به کاهش رسوایی‌های مالی و همچنین اعتبار حرفه کمک شایانی نماید. هدف اصلی پژوهش حاضر ارزیابی باورهای اخلاقی در بین حسابداران حرفه‌ای و غیر حسابداران است. این پژوهش در سال ۱۴۰۱ انجام شده‌است و جامعه آماری آن را حسابداران متخصص (حرفه‌ای) و غیر حسابداران تشکیل می‌دهد که از بین آن‌ها تعداد ۴۰۰ نمونه انتخاب گردیده‌است که ۲۰۰ نفر از نمونه آماری را حسابداران و ۲۰۰ نفر دیگر را غیر حسابداران تشکیل می‌دهند. به منظور گردآوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه و برای آزمون فرضیه‌ها نیز از مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزارهای Smart PLS3 و Spss25 استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که با افزایش میزان تخصص حسابداری افراد، باورهای اخلاقی در آنان کاهش می‌یابد. همچنین یافته‌های پژوهش گویای این مطلب است که متخصصان غیر حسابدار نسبت به متخصصان حسابدار باورهای اخلاقی بیشتری دارند. **کلید واژه‌ها:** حسابدار متخصص، باورهای اخلاقی حسابداران، باورهای اخلاقی غیر حسابداران.

طبقه‌بندی موضوعی: M14, M41, D83

۱. گروه حسابداری، واحد ملارد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). (Email : Hadis.darvish@yahoo.com)

۲. گروه حسابداری، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (Email: mhgozar@yahoo.com)

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (Email: farzad\_kh\_198261@yahoo.com)



## مقدمه

موضوع‌های مربوط به مسائل اخلاقی و نقش آن در تصمیم‌گیری، در اواخر هزارهٔ دوم و اوایل هزارهٔ سوم مورد توجه متخصصان و پژوهشگران قرار گرفت. توجه به مبانی اخلاقی با عنایت به تأثیر مثبت آن بر نظام‌های تصمیم‌گیری سازمانی، اهمیتی انکارناپذیر دارد؛ بنابراین، شناخت الگوها و مکاتب اخلاقی، به همراه آماده‌سازی بسترهای مناسب برای ایجاد زمینهٔ تصمیم‌گیری بر پایهٔ اصول و اخلاق حرفه‌ای، ابزاری مناسب و درخور توجه برای سیاست‌های مدیریتی خواهد بود؛ از این رو، واضح است که رعایت اصول اخلاقی در محیط سازمانی، به صورت گسترده‌ای در سطح سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی متجلی می‌شود (آذرباهمان و همکاران، ۱۳۹۸)؛ همچنین نقش اخلاق در هر حرفه‌ای، مهم‌ترین و بارزترین نقش را در پذیرفته شدن آن حرفه در جامعه، خواهد داشت (مینتز، ۱۹۹۵). به همین دلیل، آرمسترانگ<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) رعایت اصول اخلاقی را علت وجود هر حرفه‌ای می‌داند. فسادهای مالی و اخلاقی سال‌های قبل که در برخی از شرکت‌های معروف دنیا اتفاق افتاد، افکار عمومی جهان را به سمت توجه بیشتر به ارزش‌های اخلاقی سوق داده و زمینه را برای بررسی نقش اخلاق و تصمیم‌گیری اخلاقی در سراسر دنیا فراهم نموده‌است (رایت و همکاران، ۲۰۰۷). بررسی سوابق رفتارهای غیراخلاقی در شرکت‌هایی نظیر ورلدکام نشان می‌دهد که برخی از حسابداران و حسابرسان این شرکت‌ها پس از انجام اولین رفتارهای غیراخلاقی در محیط کار، به راحتی مرتکب تصمیم‌گیری‌ها و رفتارهای غیراخلاقی بزرگتر بعدی می‌شوند (رکرز و ساموئلسون، ۲۰۱۶).

با توجه به نقشی که حسابداران به‌عنوان محافظان اطلاعات مالی ایفا می‌کنند، اعتماد ذی‌نفعان به این حرفه از اهمیت زیادی برخوردار است (هارتمن و مک دونالد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵؛ دیسون و همکاران، ۲۰۲۱). یکی از جنبه‌های مهمی که اعتماد را برمی‌انگیزد، تصوراتی است که دیگران در مورد باورهای اخلاقی یک فرد دارند (کالشوون و هارتوگ<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹) که حسابداران دارای باورهای اخلاقی قوی هستند، اما به همان اندازه مهم است که ذی‌نفعان داخلی و خارجی درک کنند که حسابداران دارای باورهای اخلاقی قوی هستند (کوپلندجونیور<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵؛ فلتون و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۰۸). حرفهٔ حسابداری نقش مهمی را که باورهای اخلاقی قوی در میان حسابداران در این حرفه ایفا می‌کند، تشخیص می‌دهد (سولاک<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۶؛ اسمیت<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۳)؛ انجمن حسابداران خبره<sup>۱۲</sup> بر این اساس، اقداماتی را برای تقویت باورهای اخلاقی حسابداران انجام داده‌است، از جمله، معرفی دوره‌های آموزشی اخلاق در برنامه‌های حسابداری دانشگاه مانند هارس<sup>۱۳</sup> (۲۰۲۱)، برنامه‌های آموزش حرفه‌ای مداوم در زمینهٔ اخلاق مانند انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱۴</sup> (۲۰۲۲) و آیین‌نامه‌های رفتاری مانند دلویت<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۶)؛ همچنین اقداماتی را برای ارتقای شهرت اخلاقی

- 
1. Mintz
  2. Armstrong
  3. Wright et al.
  4. Reckers & Samuelson
  5. Hartman & MacDonald
  6. Deason et al.
  7. Kalshoven & Den Hartog
  8. Copeland Jr
  9. Felto et al.
  10. Solak
  11. Smith
  12. Association of Chartered Certified Accountants
  13. Hares
  14. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
  15. Deloitte

این حرفه انجام داده است (راجرز و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). با وجود این، مشخص نیست که چگونه این اقدامات انجام شده برای تقویت باورهای اخلاقی حسابداران و شهرت اخلاقی حرفه، بر باورهای اخلاقی حسابداران و تصوراتی که دیگران در مورد اعتقادات اخلاقی حسابداران دارند، تأثیر گذاشته است، به ویژه با توجه به نقش کلیدی که حرفه حسابداری در رسوایی‌ها و بحران‌های مالی ایفا می‌کند (کوتاری و لستر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲).

فقدان پژوهش کافی در زمینه باورهای اخلاقی حسابداران متخصص و غیرحسابداران و همچنین اهمیت ویژه‌ای که اخلاق در حرفه حسابداری و حسابرسی دارد، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا موضوع باورهای اخلاقی حسابداران در مقابل غیرحسابداران را ارزیابی کنند. بنابراین با توجه به مبانی نظری مطرح شده در بالا این پژوهش به دنبال آن است که ادراکی را که حسابداران و غیرحسابداران از (۱) باورهای اخلاقی خود و (۲) باورهای اخلاقی حسابدار متخصص دارند، مورد پژوهش قرار دهد؛ از این رو پرسش‌های پژوهش عبارتند از:

آیا تخصص بر باورهای اخلاقی حسابداران تأثیرگذار است؟

آیا باورهای اخلاقی حسابداران بیشتر از باورهای اخلاقی غیرحسابداران است؟

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با باورهای اخلاقی حسابداری شود. دوم اینکه شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا تخصص عامل تأثیرگذاری در باورهای اخلاقی حسابداران متخصص است یا خیر؟ و اینکه آیا حسابداران متخصص در مقایسه با غیرحسابداران، باورهای اخلاقی بیشتری دارند یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانون‌گذار اخلاق در جامعه قرار دهد. سوم اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابداری و حسابرسی پیشنهاد نماید.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

علامه علی‌اکبر دهخدا در لغتنامه دهخدا، اخلاق را جمع «خلق و خوی» و علم اخلاق را «دانش بد و نیک خوی‌ها» تعریف کرده است و آن را یکی از سه بخش فلسفه یا حکمت عملیه می‌داند که عبارت است از تدبیر انسان نفس خود را یا یک تن خاص را. براساس فلسفه کانتی ارزش‌های خاصی به صورت مطلق وجود دارند و تابع فرهنگ و زمان نیستند. به عنوان مثال یک ارزش اخلاقی مانند راستگویی برای جامعه بشری حیاتی است و بدون آن جامعه دچار هرج و مرج می‌شود. به علاوه فلسفه کانتی معتقد است عمل اخلاقی و وجدانی از مفهوم وظیفه‌گرایی ناشی می‌شود و اخلاق در مورد این که چه چیزی وظیفه است، سخن می‌گوید. از این رو عمل اخلاقی، را انجام وظیفه یا مطابقت با ارزش‌های مطلق تعریف می‌نماید. برای درک بهتر مفهوم اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، لازم است در ابتدا دو مفهوم دیگر نیز تبیین شود: اول اینکه مراد از «حرفه» چیست، دوم اینکه به چه کسانی «حسابدار حرفه‌ای» گفته می‌شود؟ در مورد اول باید گفت که تعریف یگانه‌ای از حرفه که مورد توافق همگان باشد وجود ندارد؛ اما کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۳</sup> در آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای، این خصایص را برای حرفه برمی‌شمارد:

- خبرگی در مهارتی خاص و مبتنی بر اندیشه که از طریق آموزش، کارآموزی و تجربه به دست آمده باشد؛

1. Rogers et al.

2. Kothari & lester

3. IFAC

- پای‌بندی اعضا به آیین رفتار و باور آنان به نظام ارزشی مشترکی که مرجع اداره‌کننده حرفه وضع کرده است می‌شود؛
  - پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه در کلیت آن.
- در مورد دوم، باید گفت که حسابدار حرفه‌ای، فردی است که به کار حسابداری می‌پردازد و با احراز شرایط ورود، به عضویت یک انجمن حرفه‌ای حسابداری پذیرفته شده‌است. حسابداران حرفه‌ای را معمولاً در دو دسته طبقه بندی کرده‌اند:
۱. حسابدارانی که خدمات حرفه‌ای خود اعم از حسابرسی، مالیات و مشاوره را به عموم عرضه می‌کنند. (شامل شرکای مؤسسات حرفه‌ای حسابداری و حسابداران شاغل در این مؤسسات) که به این دسته از حسابداران، «حسابداران حرفه‌ای مستقل» و در ایران، «حسابدار رسمی شاغل» نیز گفته می‌شود.
  ۲. حسابداران حرفه‌ای که به عنوان شخص حقیقی در استخدام مؤسسات بخش‌های مختلف اقتصادی و مؤسسات آموزشی هستند و خدمات حرفه‌ای خود را به این مؤسسات عرضه می‌کنند. به این دسته از حسابداران «حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام»<sup>۱</sup> و در ایران، «حسابدار رسمی غیرشاغل» نیز گفته می‌شود (دستگیر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).
- حسابداران، مسئولیت حساس و پیچیده‌ای را بر عهده دارند، آن هم تفسیر مبادلات و رویدادها و ارائه تصویری از واحد تجاری در قالب گزارش‌های مالی است که گروه‌های ذی‌نفع بر اساس آن، واحد تجاری را می‌شناسند و از نحوه عملکرد آن اطلاع کسب می‌کنند. به عبارت دیگر، حسابداران، نمایندگانی هستند که باید حساب پس دهند و بابت تفسیرهایی که انجام می‌دهند، پاسخ‌گو باشند. در واقع سازمان با حساب پس دادن به جامعه خود را به‌عنوان یک هویت اخلاقی معرفی می‌کند. از این رو می‌توان گفت حسابداری وجدان اخلاقی سازمان است (چویکارت<sup>۳</sup>، ۱۹۸۵). بنابراین اعمال حرفه‌ای غیراخلاقی هر حسابداری می‌تواند به هزینه بر باد رفتن آبرو و حیثیت کل حرفه تمام شود. از این رو مانند سایر حرفه‌ها در حسابداری نیز نهادها و تشکلهای حرفه‌ای به وجود آمده‌است که به هدایت، نظارت، کنترل و حمایت اعضای حرفه می‌پردازند. یکی از مأموریت‌های اصلی نهادهای حرفه‌ای حسابداری در سطح دنیا، ایجاد محیطی اخلاقی نافذ و مستحکم است (فارل و کابین<sup>۴</sup>، ۲۰۰۰)؛ زیرا جامعه برای قضاوت در خصوص میزان اعتبار و درجه کمال یک نهاد حرفه‌ای به این موضوع توجه می‌کند که آن نهاد تا چه حد ارزش‌های اخلاقی و مسئولیت‌پذیری در قبال عموم افراد جامعه را به‌عنوان عوامل کلیدی موفقیت خود و اعضایش مدنظر قرار می‌دهد. حرفه حسابداری شدیداً نگران حفظ منافع عمومی است و این موضوع به وضوح در تعهدات این حرفه به پاسخ‌گویی و شفاف‌سازی مشهود می‌باشد. بی‌شک برنامه راهبردی هر نهاد حرفه‌ای شامل تدابیری برای جذب اعضای جدید، حفظ استانداردهای بالای رفتار حرفه‌ای و اخلاقی برای اعضایش است (کنینگ و اودویر<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱). جوهره یک نهاد حرفه‌ای در ایجاد فرهنگ حرفه‌گرایی و صداقت، به‌طور سنتی در آیین رفتار حرفه‌ای آن نهاد حرفه‌ای متمرکز و مشهود است. آیین رفتار حرفه‌ای، نهاد حرفه‌ای را قادر می‌سازد که به ایجاد استانداردهای حرفه‌ای و هدایت ارزش‌های اعضایش برای نشان دادن کمال (تمامیت) و شایستگی آن‌ها به جامعه و نظام‌مند کردن رفتارهای آن‌ها بپردازد. (پرستون و

1 . Professional Accountants in Business

2 . Dastgir et al.

3 . Schweikart

4 . Farrell & Cobbin

5 . Canning & O'Dwyer

همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۵؛ هندرسون و پیرستون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). در حسابداری اعمال و ارزش‌های خاصی همچون اصل تحقق و تطابق، تابع فرهنگ و زمان خاصی نیستند. حسابداری همچون اخلاق کانتی در مورد این که چه چیزی وظیفه است، سخن می‌گوید و ابزاری را فراهم می‌آورد که افراد وظیفه خود را در هر شرایط بدانند (گافکین<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷). علاوه بر پژوهش‌های بیان شده در بخش مبانی نظری، در ادامه نتایج مطالعات خارجی و داخلی مربوط به پژوهش حاضر بیان می‌گردد:

گه<sup>۴</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «باورهای اخلاقی حسابداران: سنجش ادراکات حسابداران در مقابل غیرحسابداران»، به این نتیجه رسید که باورهای اخلاقی حسابداران ضعیف‌تر از غیرحسابداران است و همچنین یافته‌هایش نشان داد که غیرحسابداران باور دارند که اعتقادات اخلاقی قوی‌تری نسبت به حسابداران متخصص دارند. هانت<sup>۵</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «مقدمه‌سازی مالی، فاصله روان‌شناختی و شناسایی گزارش‌دهی نادرست مالی به‌عنوان یک موضوع اخلاقی: نقش مسئولیت گزارشگری مالی» به این نتیجه رسید که حسابداران، به دلیل تسویه حساب‌های مالی مکرر، ممکن است مستعد نادیده گرفتن اعمال غیراخلاقی باشند. همچنین حسابدارانی که مسئولیت گزارشگری مالی دارند، وقتی در معرض گزارش‌های نادرست مالی از نظر روانی قرار می‌گیرند، بیشتر بر حمایت از کسانی که به گزارش‌های مالی دقیق متکی هستند، تمرکز می‌کنند تا حمایت از شرکتی که گزارش‌های نادرست مالی دارد.

ادکویا و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۱) در پژوهش «درک حسابداران از عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان در نیجریه» به این نتیجه رسیدند که به استثنای سن حساب‌برسان، در درک حسابداران رسمی و غیرحضوری در مورد عوامل شخصی مؤثر بر رفتارهای اخلاقی حساب‌برسان اتفاق نظر وجود دارد. در حالی که دیدگاه‌های متفاوت و قابل توجهی در مورد تأثیر سن بر رفتارهای اخلاقی حساب‌برسان وجود داشت، ترس از مجازات، دین، تربیت، وجدان، جنسیت و ارزش‌های شخصی تأثیرگذار بر رفتارهای اخلاقی حساب‌برسان بود.

پارک و لوییس<sup>۷</sup> (۲۰۱۹) در پژوهش «اثرات منفی افشاگری خارجی بر سلامت، مطالعه برخی از عوامل کلیدی»، به بررسی اهمیت نسبی اخلاق، هزینه و سود و عواطف به عنوان انگیزه‌های تصمیم‌گیری برای افشاگری خطاکاری خارجی پرداختند. نتایج نشان داد که اخلاق مهمترین انگیزه جهت افشاگری خطاکاری خارجی است و پس از آن به ترتیب احساسات، سود و منفعت.

مرزوکي و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۷) در پژوهش «آموزش خودکارآمدی و ادغام اخلاقیات دانشگاهیان حسابداری در دوره‌های حسابداری: یک مطالعه مالزیایی»، به این نتیجه رسیدند که بین متغیرهای نگرش، حمایت همکاران، حمایت مدیران و خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها، رابطه مثبتی را بین خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری و گسترش آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری نشان داد.

1 . Preston et al.

2. Henderson & Peirston

3. Gafikin.

4 . Goh

5 . Hunt

6 . Adekoya et al.

7. Park & Lewis

8 . Marzuki et al.

آذرباهمان و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش «بررسی نقش هوش معنوی و شجاعت اخلاقی در بروز رفتارهای اخلاقی ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی» به این نتیجه رسیدند که سطح بالایی از هوش معنوی در بروز رفتارهای اخلاقی، با الگوی رفتاری مجاز اخلاقی، رابطه معنادار دارد و سطح پایینی از هوش معنوی در بروز رفتارهای اخلاقی، با الگوی رفتارهای سازگاری اخلاقی مرتبط می‌باشد. همچنین مشخص شد که سطح بالایی از شجاعت اخلاقی در بروز رفتارهای اخلاقی، با الگوی رفتار مجاز اخلاقی مرتبط است. در نهایت معلوم گردید سطح پایینی از شجاعت اخلاقی مؤثر در بروز رفتارهای اخلاقی، با الگوی رفتاری سازگاری اخلاقی می‌باشد.

هنرمندی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی عوامل اخلاقی مؤثر بر تصمیمات گزارشگری حسابرسی داخلی» به این نتیجه رسیدند که رابطه دوسویه بین درک حسابرس داخلی از فعالیت‌های مدیریت و استفاده او از فناوری اطلاعات وجود دارد و رابطه‌ای یک سویه میان درک حسابرس داخلی از فعالیت‌های مدیریت با قضاوت و تصمیم‌گیری، تکنولوژی با قضاوت و قضاوت با تصمیم‌گیری برقرار است و ارتباط قضاوت با تصمیم‌گیری از سایر ارتباطات قوی‌تر است.

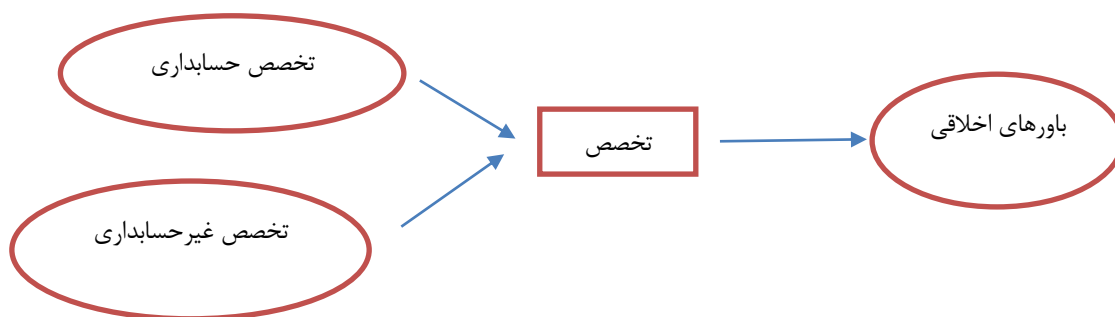
عباسی و ایزی (۱۳۹۹) در پژوهش «نقش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیرمالی» به این نتیجه رسیدند که بین آگاهی اخلاقی با قضاوت حرفه‌ای و احساسات رابطه مثبت معنادار وجود دارد. افزون بر این، نتایج حاصل از آزمون دیگر فرضیه‌ها نشان داد بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای و میان قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار رابطه مثبت معناداری است.

فرج‌زاده و دهکردی (۱۳۹۸) در پژوهش «رابطه ویژگی‌های شخصیتی و جنسیت با قضاوت اخلاقی حسابداران: شواهدی مبتنی بر رشته تحصیلی» پنج ویژگی شخصیتی اصلی (وظیفه‌شناسی، برون‌گرایی، توافق‌پذیری، روان‌رنجوری و تجربه‌پذیری) با قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته حسابداری را در مقایسه با دانشجویان رشته مدیریت و همچنین، رابطه جنسیت با قضاوت اخلاقی نیز بررسی شد. نتایج نشان داد که دانشجویان رشته حسابداری، اولویت بیشتری برای ویژگی شخصیتی توافق‌پذیری قائل هستند، تفاوت معناداری بین امتیاز قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته‌های حسابداری و مدیریت وجود ندارد. با وجود این، دانشجویان حسابداری با ویژگی شخصیتی توافق‌پذیری بیشتر، گرایش کمتری به قضاوت اخلاقی دارند؛ حال آن که این رابطه در نمونه دانشجویان مدیریت وجود ندارد؛ به این معنی که دانشجویان حسابداری تحت‌تأثیر ارزش‌های رشته تحصیلی خود، ویژگی‌های شخصیتی متفاوتی دارند و این موضوع می‌تواند قضاوت اخلاقی آنان را تحت‌تأثیر قرار دهد؛ همچنین، نتایج نشان می‌دهد در هر دو گروه دانشجویان حسابداری و مدیریت، رابطه مثبت و معناداری بین وظیفه‌شناسی و برون‌گرایی با قضاوت اخلاقی وجود دارد و رابطه بین روان‌رنجوری و قضاوت اخلاقی، منفی و معنادار است. در نهایت، بررسی رابطه بین جنسیت و قضاوت اخلاقی نشان داد، مطابق نظریه نقش جنسیت در فرایند اجتماعی شدن، دانشجویان دختر در مقایسه با دانشجویان پسر، گرایش بیشتری به قضاوت‌های اخلاقی دارند.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: تخصص بر باورهای اخلاقی حسابداران تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: باورهای اخلاقی حسابداران بیشتر از باورهای اخلاقی غیرحسابداران است.



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش (گه، ۲۰۲۲)

### روش‌شناسی پژوهش

داده‌های پژوهش حاضر به صورت میدانی و با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است و اثر تخصص بر باورهای اخلاقی را بررسی می‌کند. بنابراین، روش پژوهش توصیفی پیمایشی بوده و همبستگی بین چند متغیر را بررسی می‌کند. جامعه آماری این پژوهش اغلب گروه‌های شاغل در حرفه حسابداری مرتبط با شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را در بر می‌گیرد. شامل:

الف- افراد شاغل در حرفه حسابداری با تمامی مراتب شغلی آن شامل حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، مدیر حسابرسی، شریک حسابرسی در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مرتبط با شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.

ب- افراد شاغل در حرفه حسابداری با تمامی مراتب شغلی آن شامل کارشناس حسابداری، رئیس حسابداری، مدیر مالی مرتبط با شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.

ج- کارکنان شرکت‌هایی که به صورت نمونه انتخاب شده است و شغلی به جز حسابداری و حسابرسی دارند همچون شغل‌های اداری، مهندسی پروژه و مدیریت بازرگانی.

روش نمونه‌گیری به صورت تصادفی ساده است و پرسش‌نامه استاندارد (گه و همکاران، ۲۰۲۲) در بین ۲۰۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۱ توزیع شده است که ۲۰۰ نفر حسابدار و ۲۰۰ نفر غیرحسابدار آن را تکمیل کردند. پرسش‌نامه استفاده‌شده در پژوهش بر اساس طیف لیکرت طراحی شده است که کمترین مقدار آن یک و بیشترین آن پنج خواهد بود. روایی محتوایی پرسش‌نامه براساس دیدگاه صاحب‌نظران ارزیابی گشت و اصلاحات لازم انجام شد. تعداد ۳۰ پرسش‌نامه نیز به عنوان پیش‌آزمون توزیع شد و بر طبق تحلیل‌های صورت‌گرفته اصلاحات لازم انجام گردید. روایی سازه نیز با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی ارزیابی شد. پایایی پرسش‌نامه با استفاده از آلفای کرونراخ ارزیابی شد و برای برازش مدل و آزمون فرضیه‌ها از نرم افزار Smart PLS3 و Spss25 استفاده گردید.

### متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل پژوهش عبارت است از تخصص حسابداری و تخصص غیرحسابداری. متغیر وابسته نیز باورهای اخلاقی می‌باشد. همچنین متغیرهای جنسیت، رتبه شغلی، محل خدمت از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند. متغیر وابسته از طریق پرسش‌نامه و در طیف لیکرت و بر مبنای مقیاس ۵ گزینه‌ای اندازه‌گیری شده است به طوری که



کاملاً موافق = ۵، موافق = ۴، نظری ندارم = ۳، مخالف = ۲ و کاملاً مخالف = ۱ می‌باشد. متغیرهای کنترل تحقیق نیز به صورت زیر قابل اندازه‌گیری است:

جنسیت: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.

رتبه شغلی: یک متغیر فاصله‌ای است که با مقدار یک الی پنج نشان داده می‌شود. اگر پاسخ‌دهنده دارای رتبه شغلی حسابرس باشد مقدار یک، حسابرس ارشد عدد دو، سرپرست حسابرسی عدد سه، مدیر عدد چهار و شریک حسابرسی عدد پنج، کارشناس حسابداری عدد شش، رئیس حسابداری عدد هفت، مدیر مالی عدد هشت اختصاص داده می‌شود.

مدرک تحصیلی: یک متغیر فاصله‌ای است که با مقدار یک الی چهار نشان داده می‌شود. اگر پاسخ‌دهنده دارای مدرک تحصیلی کاردانی باشد مقدار یک، کارشناسی عدد دو، کارشناسی ارشد عدد سه و دکتری عدد چهار اختصاص داده می‌شود.

محل خدمت: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. یک برای بخش دولتی و صفر برای بخش خصوصی.

پرسش‌نامه پژوهش حاضر به منظور ارزیابی باورهای اخلاقی حسابداران در مقایسه با غیر حسابداران طراحی شده است؛ در بخش اول از جنسیت، سن، مدرک تحصیلی، سابقه کار و مرتبه شغلی در تمامی سطوح (در حوزه حسابداری: کارشناس حسابداری، رئیس حسابداری، مدیر مالی و در حوزه حسابرسی: حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، مدیر حسابرسی و شریک حسابرسی) و همچنین محل خدمت (بخش دولتی و بخش خصوصی) پرسش شده است. در بخش دوم، متغیر وابسته (باورهای اخلاقی حسابداران) با استفاده از پرسش‌نامه گه (۲۰۲۲) ارزیابی شده است که این پرسش‌نامه شامل ۱۰ سؤال مبتنی بر طیف لیکرت است و امتیازهای هر سؤال در دامنه عدد یک (کاملاً مخالف) تا عدد پنج (کاملاً موافق) قرار دارد. از آنجا که روش تجزیه و تحلیل داده‌ها در این مطالعه استفاده از معادلات ساختاری بر پایه حداقل مربعات جزئی است، از این رو هیچ نیازی به فرض بهنجار بودن متغیرها نیست؛ زیرا در نرم‌افزار پی‌ال‌اس برخلاف نرم‌افزارهای آماری دیگر از قبیل LISREL و AMOS، فرض می‌شود که توزیع داده‌ها ناشناخته هستند و همچنین برخلاف سایر نرم‌افزارهای مبتنی بر روش کوواریانس که بهنجار بودن فرض ابتدایی و اساسی داده‌ها است، در اینجا نیازی به فرض بهنجار بودن داده‌ها نیست. به منظور بررسی پایایی مدل سنجش از روایی همگرا<sup>۱</sup> و روایی افتراقی<sup>۲</sup> به روش‌های تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج‌شده<sup>۳</sup> استفاده شده است. با توجه به معیار فرنل و لارکر<sup>۴</sup> (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردارند؛ همچنین میانگین واریانس استخراج‌شده در بین سازه‌ها نیز باید بزرگتر مساوی از ۰/۵ باشد.

همان‌طور که در جدول (۱) مشاهده می‌شود همه بارهای عاملی حداقل در سطح ۰/۴ هستند، بنابراین روایی همگرایی داده‌ها در این قسمت به طور کامل تأیید می‌شود. همچنین مقدار آماره تی که در ستون سمت چپ ذکر شده، نشان‌دهنده این است که آیا این متغیر برای سازه متناظر خود، متغیر تأثیرگذاری بوده است یا خیر؟ همان‌گونه که مشاهده می‌گردد تمامی متغیرها مقادیر بیش از ۱/۹۶ را دارا می‌باشند که بیان‌کننده تأثیرگذار بودن آن‌ها بر سازه متناظر می‌باشد.

1 . Convergent Validity  
2 . Discriminant Validity  
3 . AVE  
4. Fornell & Larcker

جدول (۱): بارهای عاملی متغیرهای تحقیق

سؤال	بار عاملی	آماره تی	سازه‌ها
۱	۰/۷۹۵	۴/۱۳۶	باورهای اخلاقی
۲	۰/۸۳۰	۴/۶۳۸	
۳	۰/۷۶۳	۴/۳۶۳	
۴	۰/۸۱۰	۴/۵۴۹	
۵	۰/۷۹۶	۴/۶۴۵	
۶	۰/۸۳۴	۴/۶۳۰	
۷	۰/۶۳۰	۳/۲۶۴	
۸	۰/۷۰۷	۴/۵۵۷	
۹	۰/۶۴۷	۴/۴۵۲	
۱۰	۰/۸۳۱	۴/۶۲۹	
۱۱	۰/۸۵۷	۵/۶۰۱	تخصص
۱۲	۰/۹۲۴	۵/۵۸۲	

جدول (۲): روایی همگرا و پایایی سازه‌ها

سازه‌ها	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی Rho	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده AVE
باورهای اخلاقی	۰/۹۱۹	۰/۸۴۵	۰/۸۹۷	۰/۵۶۲
تخصص	۰/۷۴۷	۰/۷۹۴	۰/۸۸۵	۰/۷۹۵

چنانچه مقدار AVE بزرگتر یا مساوی ۰/۵ باشد، گویای آن است که حداقل ۵۰ درصد از واریانس با متغیرهای توضیحی بیان شده است. همان‌طور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود میانگین واریانس استخراج شده برای همه متغیرها بیشتر از ۰/۵ بوده و در حد مناسبی قرار دارد. بنابراین روایی همگرایی سازه‌ها در این قسمت نیز تأیید می‌شود. پایایی ترکیبی، ضریب پایایی Rho و ضریب آلفای کرونباخ به دست آمده برای تمامی سازه‌ها بیشتر از ۰/۷ بوده و نشان می‌دهد که سازگاری درونی مدل‌های سنجش سازه‌ها در حد مطلوب و بالایی قرار دارد.

برای بررسی روایی افتراقی، روش فرنل و لارکر (۱۹۸۱) به کار برده شده است؛ به این ترتیب که اگر ریشه دوم (جذر) مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد، روایی افتراقی تأیید می‌شود. جدول (۳) نتایج آزمون میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی) را نشان می‌دهد.

جدول (۳): میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی)

سازه‌ها	باورهای اخلاقی	تخصص
باورهای اخلاقی	۰/۷۴۹	.....
تخصص	-۰/۶۰۳	۰/۸۹۱

همان‌گونه که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، جذر میانگین واریانس استخراج‌شده برای تمامی سازه‌ها، بیشتر از همبستگی با سایر سازه‌ها است، به عبارت دیگر معیار فرنل و لارکر (۱۹۸۱) در تمامی سازه‌ها محقق شده‌است؛ بنابراین روایی افتراقی سازه‌ها تأیید می‌گردد.

برای بررسی اعتبار یا اعتبار واگرای سازه‌ها، چن<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) توصیه می‌کند گویه‌های یک سازه باید بیشترین بار عاملی را بر سازه خود داشته باشد؛ یعنی بار مقطعی کمی بر سازه‌های دیگر داشته باشد. **گیفن و اشتراپ<sup>۲</sup> (۲۰۰۵)** پیشنهاد می‌کنند که بار عاملی هر گویه بر روی سازه مربوط به خود باید حداقل ۰/۱ بیشتر از بار عاملی همان گویه بر سازه‌های دیگر باشد. در جدول (۴) بار مقطعی گویه‌ها بر سازه‌های پژوهش گزارش شده‌است.

جدول (۴): بارهای عاملی متقاطع برای بررسی روایی ابزارها

بارهای عاملی	باورهای اخلاقی	تخصص
S1	۰/۷۹۵	۰/۴۸۹
S2	۰/۸۳۰	۰/۲۹۵
S3	۰/۷۶۳	۰/۶۷۸
S4	۰/۸۱۰	۰/۱۵۷
S5	۰/۷۹۶	۰/۲۹۸
S6	۰/۸۳۴	۰/۳۸۶
S7	۰/۶۳۰	۰/۳۳۶
S8	۰/۷۰۷	۰/۱۰۷
S9	۰/۶۴۷	۰/۴۶۹
S10	۰/۸۳۱	۰/۲۲۵
S11	۰/۲۴۱	۰/۸۵۷
S12	۰/۳۶۹	۰/۹۲۴

### یافته‌های پژوهش

بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نشان داد ۲۰۰ نفر از پاسخ‌دهندگان تخصص حسابداری و ۲۰۰ نفر تخصص غیرحسابداری دارند. در خصوص جنسیت ۱۸۷ نفر از میان آقایان و ۲۱۳ نفر از میان خانم‌ها می‌باشند. درباره سابقه کاری می‌توان بیان داشت ۲۱ نفر سابقه تا ۵ سال، ۸۴ نفر ۵ تا ۱۰ سال، ۱۶۱ نفر سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال و ۱۳۴ نفر سابقه بیشتر از ۱۵ سال داشتند. در خصوص سن پاسخ‌دهندگان، ۸۵ نفر ۲۰ تا ۳۰ سال، ۱۲۴ نفر ۳۰ تا ۴۰ سال، ۹۷ نفر ۴۰ تا ۵۰ سال و ۹۴ نفر بالای ۵۰ سال بودند. تحصیلات ۱۷۶ نفر کارشناسی، ۱۹۹ نفر کارشناسی‌ارشد و ۲۵ نفر دکترا بود.

جدول (۵): مقادیر  $R^2$  مدل تحقیق

سازه‌ها	ضریب تعیین ( $R^2$ )
باورهای اخلاقی	۰/۳۶۴
تخصص	.....

1. Chin

2. Gefen & Straub

همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌گردد مقادیر  $R^2$  برای متغیرهای مکنون مدل، بیان‌کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است. در حقیقت از مقادیر جدول فوق استنباط می‌شود که  $36/4$  درصد از تغییرات باورهای اخلاقی با سازه تخصص افراد بیان می‌شود.  $R^2$  ضرایب مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زا (وابسته) است.  $R^2$  معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار  $0/19$ ،  $0/33$  و  $0/67$  به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود. قابلیت پیش‌بینی مدل نیز با استفاده از آزمون ناپارامتری استون‌گیسر ارزیابی شد. در آزمون استون‌گیسر دو مقدار (مقادیر  $Q^2$ ) ارائه می‌شود:  $CV.Redundancy$  و  $CV.Community$ . مقدار  $CV.Redundancy$  به ارزیابی مدل ساختاری و مقدار  $CV.Community$  به ارزیابی مدل سنجش می‌پردازد.  $Q^2$  مثبت و بزرگ، نشان از قابلیت بیشتر پیش‌بینی مدل دارد. مقادیر  $Q^2$ ،  $0/02$ ،  $0/15$  و  $0/35$  به ترتیب نشان‌دهنده توانایی ضعیف، متوسط و قوی یک سازه برون‌زا در پیش‌بینی یک متغیر برون‌زا است (وونگ، ۲۰۱۳). مقادیر  $Q^2$  منفی نشان‌دهنده تخمین بسیار ضعیف متغیر پنهان است. مقادیر  $Q^2$ ، در جدول (۶) و (۷) نشان داده شده‌است.

جدول (۶): مقادیر شاخص  $CV.Redundancy$

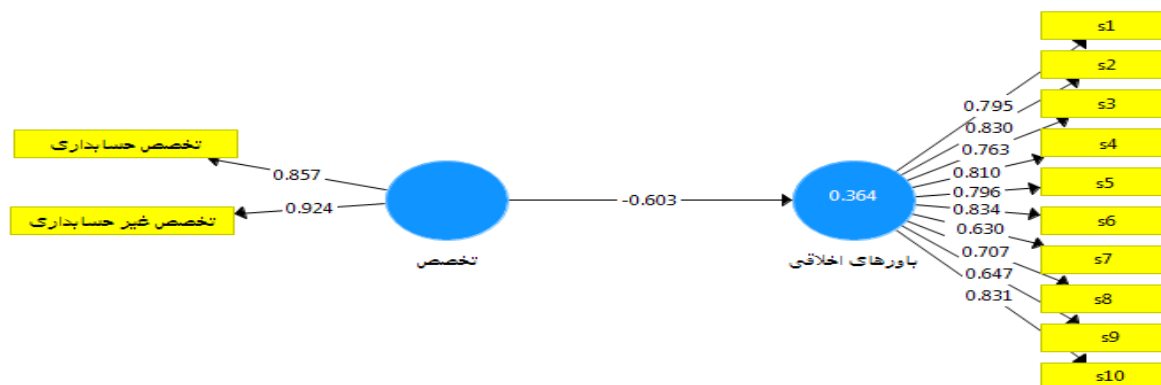
$(=1-SSE/SSO)Q^2$	SSE	SSO	
۰/۳۰۷	۲۷۷۱/۳۴۹	۴۰۰۰/۰۰۰	باورهای اخلاقی
.....	۸۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	تخصص

جدول (۷): مقادیر شاخص  $CV.Community$

$(=1-SSE/SSO)Q^2$	SSE	SSO	
۰/۴۲۷	۲۲۹۰/۹۱۴	۴۰۰۰/۰۰۰	باورهای اخلاقی
۰/۳۳۵	۵۳۱/۷۳۷	۸۰۰/۰۰۰	تخصص

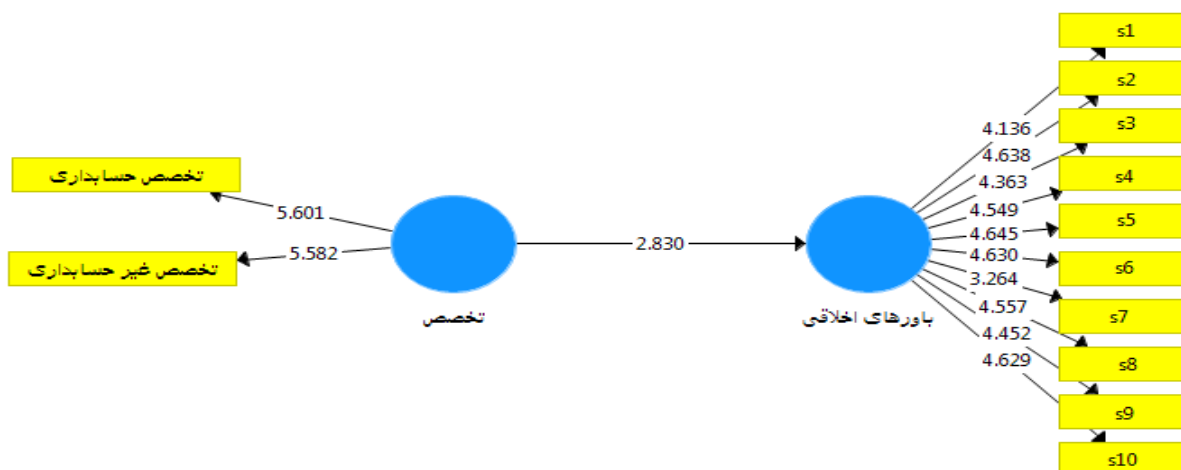
بررسی مقادیر  $Q^2$  در جدول‌های شماره (۶) و (۷) نشان می‌دهد که هیچ یک از مقادیر  $Q^2$  منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش‌بینی، برآورد شده‌است.

ضرایب مسیر مدل تحقیق برای فرضیه اول و دوم به ترتیب در شکل (۲) و (۳) به شرح زیر نشان داده شده‌است:



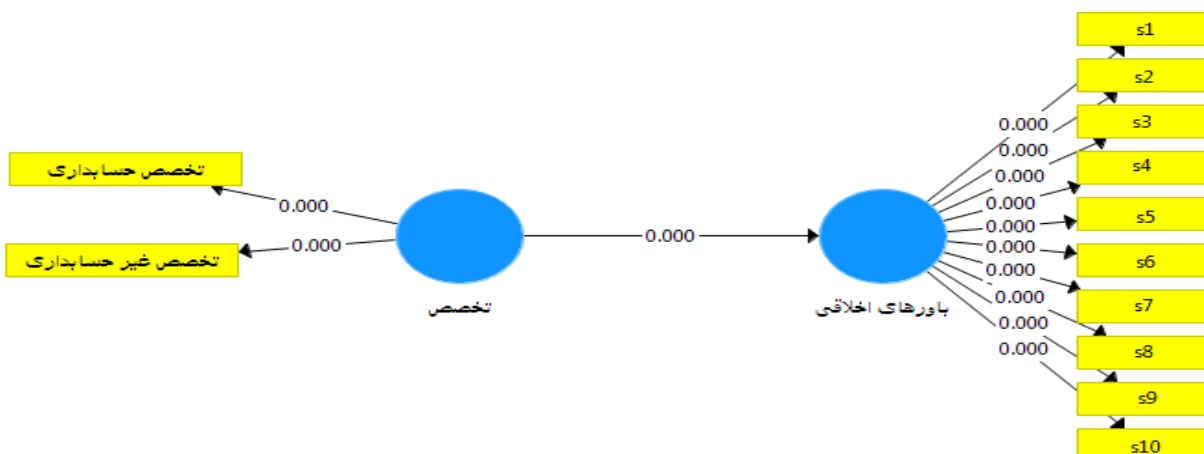
شکل (۲) ضرایب مسیر مدل تحقیق برای فرضیه اول

شکل (۲)، ضریب مسیر مدل (بارهای عاملی) تحقیق را نمایش می‌دهد. تحلیل عاملی تأییدی به واقع بسط تحلیل عاملی معمولی است و یکی از جنبه‌های مهم معادلات ساختاری است که در آن فرضیه‌های معینی درباره ساختار بارهای عاملی مورد آزمون قرار می‌گیرند. با توجه به معیار فرنل و لارکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردارند.



شکل (۳) مقادیر آماره تی مدل تحقیق برای فرضیه اول

شکل (۳)، آماره تی مدل را نمایش می‌دهد که چنانچه مقدار آماره‌اتی برای مسیری بزرگتر از ۱/۹۶ باشد، می‌توان نتیجه گرفت که این مسیر معنی‌دار بوده و فرضیه مورد نظر در سطح خطای ۰/۰۵ تأیید می‌گردد.



شکل (۴) مدل ساختاری تحقیق در حالت معناداری

شکل (۴) مدل ساختاری تحقیق در حالت معناداری در سطح خطای ۵ درصد را نشان می‌دهد. در کلیه مسیرها سطح معناداری زیر ۵ درصد بوده و معناداری آن‌ها تأیید می‌گردد.

جدول (۸) آزمون فرضیه اول پژوهش را در چارچوب خروجی مدل ساختاری نرم‌افزار Smart PLS3 نشان می‌دهد. ضریب مسیر تأثیر تخصص بر باورهای اخلاقی ۰/۶۰۳- است. سطح معنی‌داری برای این مسیر کوچکتر از سطح خطاست (P-Value < ۰/۰۵)، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد و آماره تی (۲/۸۳) که بیشتر از میزان t

جدول (۱/۹۶) بوده نشان‌دهنده این است که فرضیه اول این تحقیق تأیید می‌شود و می‌توان گفت تخصص در باورهای اخلاقی تأثیرگذار است. با توجه به علامت ضریب مسیر که منفی می‌باشد می‌شود این گونه استنباط کرد که با افزایش میزان تخصص حسابداری افراد، باورهای اخلاقی در آنان کاهش می‌یابد.

جدول (۸): آزمون فرضیه اول تحقیق

فرضیه	متغیر		ضریب مسیر	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
	مستقل	وابسته				
۱	تخصص	باورهای اخلاقی	-۰/۶۰۳	۲/۸۳۰	۰/۰۰۰	تأیید

قبل از تعیین نوع نتایج لازم است از نرمال بودن متغیرها مطمئن شویم. بنابراین از آزمون کولوموگروف-اسمیرنوف استفاده می‌کنیم. در این آزمون اگر  $P\text{-value} > ۰/۰۵$  سطح احتمال باشد، وضعیت آن شاخص نرمال بوده که باید از آمار پارامتریک استفاده شود و اگر  $P\text{-value} < ۰/۰۵$  سطح احتمال باشد (وضعیت آن شاخص ناپهنجار بوده که باید از آمار ناپارامتریک استفاده شود).

جدول (۹): آزمون فرض پهنجار بودن متغیرها

مؤلفه	آماره Z آزمون K-S	سطح احتمال	وضعیت
باورهای اخلاقی	۰/۷۱۴	۰/۶۸۸	نرمال

در این بخش باورهای اخلاقی دو گروه متخصصان حسابداری و متخصصان غیرحسابداری با آزمون تحلیل واریانس (آنوا) مقایسه شده است. از آنجا که همگنی واریانس گروه‌ها از پیش فرض‌های اصلی تحلیل واریانس است، قبل از ارائه نتایج تحلیل واریانس از آزمون لوین برای بررسی فرض برابری واریانس گروه‌ها استفاده گردید که نتایج آن در جدول (۱۰) ارائه شده است.

جدول (۱۰): آزمون لوین به منظور بررسی همگنی واریانس‌ها

متغیر	F	Df <sub>1</sub>	Df <sub>2</sub>	سطح معناداری
باورهای اخلاقی	۰/۹۶۷	۱	۳۹۸	۰/۳۲۶

جهت انجام آزمون آنوا آزمون لوین برای بررسی همگنی واریانس‌ها اجرا شد که نتایج معنی‌دار نبود و نشان داد که همگنی واریانس‌ها نیز برقرار است؛ بنابراین بعد از برقراری مفروضه‌ها از تحلیل آنوا جهت بررسی فرضیه استفاده گردید. همان گونه که در جدول (۱۲) مشاهده می‌شود، با توجه به سطح معناداری که کمتر از ۵ درصد است تفاوت در دو گروه معنادار است.

نتایج گویای آن است که بین دو گروه متخصصان حسابداری و متخصصان غیرحسابداری از لحاظ باورهای اخلاقی تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به میانگین نمرات باورهای اخلاقی در متخصصان حسابداری (۲۲/۳) و متخصصان غیرحسابداری (۳۱/۸) می‌توان بیان داشت، متخصصان غیرحسابداری نسبت به متخصصان حسابداری باورهای اخلاقی بیشتری دارند.

جدول (۱۱): میانگین نمرات باورهای اخلاقی در دو گروه

تعداد	انحراف معیار	میانگین	گروه
۲۰۰	۰/۱۴۰۵۵	۲۲/۳۰۵۰	متخصصان حسابداری
۲۰۰	۰/۱۹۱۴۰	۳۱/۸۷۵۰	متخصصان غیرحسابداری

جدول (۱۲): خلاصه نتایج آنالیز واریانس (آنوا) برای فرضیه دوم

متغیر	منبع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	معناداری
باورهای اخلاقی	گروه	۹۱۵۸/۴۹۰	۱	۹۱۵۸/۴۹۰	۱۰۹/۰۰۹	۰/۰۰۰

### بحث و نتیجه‌گیری

این مقاله باورهای اخلاقی حسابداران در مقابل غیرحسابداران را ارزیابی قرار کرده‌است. نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد تخصص در باورهای اخلاقی حسابداری تأثیرگذار است. به عبارت دیگر با افزایش تخصص، باورهای اخلاقی حسابداران کاهش می‌یابد. در توجیه این رفتار می‌توان نتیجه گرفت وقتی تخصص حسابداری بیشتر می‌شود، تکیه حسابداران بر تجربیات و سواد به عنوان پشتوانه‌های تخصص، بیش تر از گذشته می‌شود و به همین نسبت باورهای اخلاقی نقش کم‌رنگ‌تری به خود می‌گیرد. در حقیقت گویی باورهای اخلاقی جای خود را به تخصص می‌دهد. پژوهش (گه، ۲۰۲۲) نیز به همین نتیجه رسیده‌است.

نتایج حاصل از فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد متخصصان غیرحسابداری نسبت به متخصصان حسابداری باورهای اخلاقی بیشتری دارند. در توجیه این رفتار می‌توان گفت در تخصص‌های غیرحسابداری، هم‌زمان با افزایش تخصص، افراد آموزه‌های اخلاقی بیشتری فرا می‌گیرند و آن را در فعالیت خود دخیل می‌کنند. به عبارت دیگر هرچه افراد متخصص‌تر می‌شوند بیشتر به اهمیت باورهای اخلاقی پی می‌برند. این موضوع در بین حسابداران تأثیر معکوس داشته است. مبنای این می‌تواند به آموزه‌های تخصصی حسابداران برگردد. به این معنی که در سطوح بالاتر به لحاظ حرفه‌ای و آموزشی، سطح اخلاق به همان نسبت رشد و توسعه نداشته است. در سرفصل‌های آموزشی و استانداردهای حرفه‌ای اخلاق نقش پررنگی ایفا نمی‌کند؛ بنابراین طبیعی است که حسابداران (متخصصان حسابداری) در مقایسه با غیرحسابداران باورهای اخلاقی کمتری دارند. توجیه دیگر در این خصوص مربوط به انتظاراتی است که کارفرمایان از حسابداران دارند. متأسفانه در بین حرفه مشاهده می‌شود انتظارات نابه‌جا از حسابداران در خصوص دستکاری سود و ارائه اطلاعات غیرشفاف، با افزایش تخصص حسابداران، افزایش می‌یابد. نتایج حاصل از این فرضیه در پژوهش حاضر با پژوهش (گه، ۲۰۲۲) مطابقت دارد.

دستاوردها و ارزش‌افزوده ناشی از فرضیه اول و دوم پژوهش حاضر، برای شرکت‌ها، نهادهای آموزشی و حرفه‌ای مهم است؛ زیرا در سال‌های اخیر در سطح بین‌المللی شرکت‌های حسابداری (مانند پی‌دبلیوسی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲)، نهادهای حرفه‌ای (مانند انجمن حسابداران رسمی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴) و دانشگاه‌ها (مانند هارس، ۲۰۲۱) تأکید قابل توجهی بر اهمیت صداقت و اخلاق حرفه‌ای در استخدام و آموزش حسابداران داشته‌اند.

در ادامه پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌شود:

به مسئولان آموزش و پرورش همچنین آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌شود درس اخلاق حرفه‌ای در سرفصل دروس قرار گیرد و مانند کشورهایی نظیر ژاپن به این دروس به صورت عملی از ابتدای تحصیل توجه شود. نظارت اخلاقی بر فعالیت حسابداران و حسابرسان دوچندان شود به طوری که حسابداران بی‌اخلاق از دایره حرفه خارج و شایستگان در حرفه باقی بمانند. کمیته‌های اخلاق در شرکت‌ها، مؤسسات حسابرسی، سازمان‌های مربوط تشکیل و بر آموزش قبل و ضمن خدمت از راه‌های مختلف نظیر برگزاری سمینارها و کنفرانس‌های اخلاقی همت ویژه گمارده شود. از آنجا که پرسش‌نامه دارای محدودیت ذاتی است، این پژوهش نیز صرفاً در بین ۲۰۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و ۴۰۰ نفر توزیع شده‌است (۲۰۰ نفر حسابدار و ۲۰۰ نفر غیرحسابدار). از این رو در تعمیم نتایج به سایر افراد با محدودیت همراه است. محدودیت دیگر آن است که پرسش‌نامه در سال ۱۴۰۱ توزیع شده‌است و از این رو در تعمیم به سال‌های دیگر باید جانب احتیاط رعایت گردد.

## References

- Abbasi, E., Izi, R. (2020). The Role of the Auditor's Ethical Decision to Disclose Financial and Non-Financial Secrets. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 149-172. (In persian).
- Adekoya, A. C., Oboh, C. S., & Oyewumi, O. R. (2020). Accountants perception of the factors influencing auditors' ethical behaviour in Nigeria. *Heliyon*, 6(6), e04271.
- American Institute of CPAs (AICPA). 2022. *AICPA professional ethics division*. Available at : <https://us.aicpa.org/interestareas/professionalethics.html>.
- Armstrong, A. M. (1993). Cognitive Style Differences in Testing Situations. *Educational Measurement: Issues and Practice*, 12(3), 17-22.
- Nikomaram, H., Royae, R., & YaghobNejad, A. (2020). Discriminant Analysis of Adaptive Behavior and Authorized Behavior Based on Ethical Identity and Ethical Intelligence. *Ethics in Science and Technology*, 15(1): 93-98 (In persian).
- Azarberahman, J., Pakdelan, S., Azarberahman, A., Ramzani Karashk, M. (2022). Investigating the Role of Spiritual Intelligence and Moral Courage in the Occurrence of Moral Behaviors of Government Accountants. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 2(1), 73-89. doi: 10.30486/fbra.2022.1960368.1128(In persian).
- Canning, M., & O'Dwyer, B. (2001). Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest?. *European Accounting Review*, 10(4), 725-749.
- Chin, W. W. (1998). Commentary: Issues and opinion on structural equation modeling. *MIS quarterly*, vii-xvi.
- Copeland Jr, J. E. (2005). Ethics as an imperative. *Accounting Horizons*, 19(1), 35
- Deason, S., Rajgopal, S., Waymire, G. B., & White, R. M. (2021). The Role of Accounting in Ponzi Schemes. *Accounting Horizons*, 35(1), 29-46.
- Dastgir, M., Izadinia, N., Momeni, M., & Gohar, M. H. (2014). A pattern of factors influencing the information transparency and disclosure of listed companies in Tehran Stock Exchange. *Asian Journal of Research in Banking and Finance*, 4(11), 79-90.
- Deloitte. 2016. Code of ethics and professional conduct: The power of shared values. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/human-capital/us-about-code-of-ethics-and-professional-conduct.pdf>.
- Azarbrahm, J., Nikoomaram, H., Royayee, R. & Yaghoobnezhad, A. (2020). Discriminant Analysis of Adaptive Behavior and Authorized Behavior Based on Ethical Identity and Ethical Intelligence. *Ethics in Science and Technology*, 15(1): 93-98 (In persian).
- Farajzadeh, D. H. (2019). How Personality and Gender Relate to Ethical Judgment of Accountants: Evidence Based on Discipline.
- Farrell, B., & Cobbin, D. (2000). A content analysis of codes of ethics from fifty -seven national accounting organisations. *Business Ethics: A European Review*, 9(3), 180-190.



- Felton, S., Dimnik, T., & Bay, D. (2008). Perceptions of accountants' ethics: evidence from their portrayal in cinema. *Journal of Business Ethics*, 83(2), 217-232.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics.
- Gaffikin, M. (2007). Accounting theory and practice: The ethical dimension.
- Gefen, D., & Straub, D. (2005). A practical guide to factorial validity using PLS-Graph: Tutorial and annotated example. *Communications of the Association for Information systems*, 16(1), 5
- Goh, C. (2022). Accountants' Ethical Beliefs: Measuring Perceptions of Accountants Versus Non-Accountants. Available at SSRN 4103885.
- Hares, S. 2021. Innovative ways to teach accounting ethics. Available at: <https://www.cgma.org/resources/reports/innovative-ways-to-teach-accounting-ethics.html>.
- Hartman, L., & Desjardins, J. (2006). Business Ethics Decision Making For Personal Integrity & Social Responsibility, Penerjemah Danti Pujianti. Jakarta: Erlangga.
- Henderson, S., Peirson, G., Herbohn, K., & Howieson, B. (2015). Issues in financial accounting. Pearson Higher Education AU.
- Mousavi, S. Z., Honarmandi, Z., & Zarei, S. (2022). Investigating Ethical Factors Affecting Internal Audit Reporting Decisions. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 1(3), 71-88.
- Hunt, N. C., Curtis, M. B., & Rixom, J. M. (2022). Financial priming, psychological distance, and recognizing financial misreporting as an ethical issue: The role of financial reporting responsibility. *Accounting, Organizations and Society*, 101349.
- Kalshoven, K., & Den Hartog, D. N. (2009). Ethical leader behavior and leader effectiveness: The role of prototypicality and trust. *International Journal of Leadership Studies*, 5(2), 102-120.
- Kant, I. (1990). Foundations of the metaphysics of morals, trans. Lewis White Beck.
- Marzuki, M., Subramaniam, N., Cooper, B. J., & Dellaportas, S. (2017). Accounting academics' teaching self-efficacy and ethics integration in accounting courses: A Malaysian study. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 148-170.
- Kothari, S. P., & Lester, R. (2012). The role of accounting in the financial crisis: Lessons for the future. *Accounting Horizons*, 26(2), 335-351.
- Mintz, S. M. (1995). Virtue ethics and accounting education. *Issues in Accounting Education*, 10(2), 247.
- Park, H., & Lewis, D. (2018). The negative health effects of external whistleblowing: A study of some key factors. *The Social Science Journal*, 55(4), 387-395.
- Reckers, P., & Samuelson, M. (2016). Toward resolving the debate surrounding slippery slope versus licensing behavior: The importance of individual differences in accounting ethical decision making. *Advances in Accounting*, 34, 1-16.
- Rogers, R. K., Dillard, J., & Yuthas, K. (2005). The accounting profession: Substantive change and/or image management. *Journal of Business Ethics*, 58(1), 159-176.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P., & Chilton, R. C. (1995). Changes in the code of ethics of the US accounting profession, 1917 and 1988: The continual quest for legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 507-546.
- Schweikart, J. A. (1985). Contingency theory as a framework for research in international accounting. *International Journal of Accounting Education and Research*, 21(1), 89-98.
- Smith, M. (2003). A fresh look at accounting ethics (or Dr. Smith goes to Washington). *Accounting Horizons*, 17(1), 47-49.
- Solak, B., Erdoğan, S., & Gönen, S. (2016). The ethical assessments of professional accounting practitioners to earnings management practices in Turkey. *Ege Academic Review*, 16(4), 687-707.
- Wright, A. G., Pincus, A. L., Thomas, K. M., Hopwood, C. J., Markon, K. E., & Krueger, R. F. (2013). Conceptions of narcissism and the DSM-5 pathological personality traits. *Assessment*, 20(3), 339-352.