

متغیرهای اثرگذار بر عملکرد اخلاقی مدیران مالی و رؤسای حسابداری جهت نوآوری در بورس تهران

سعید صفانیا^۱، سینا خردیار^{۲*}، کیهان آزادی^۳، علی دلاور^۴

چکیده

هدف: پژوهش حاضر با هدف بررسی نقش متغیرهای اثرگذار بر عملکرد اخلاقی مدیران مالی و رؤسای حسابداری جهت نوآوری در بورس تهران انجام شده است.

روش: جامعه پژوهش شامل دو بخش کیفی و کمی بود؛ در بخش کیفی، تعدادی از اساتید و مدیران مالی و رؤسای حسابداری با بیش از ۲۰ سال سابقه و در بخش کمی نیز تعداد ۵۰۰ نفر از مدیران مالی و رؤسای حسابداری به روش طبقه‌ای تصادفی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند. ابزار پژوهش شامل پرسشنامه محقق ساخته عملکرد مدیران و پرسشنامه قضاوت اخلاقی جیمز رست (۱۹۷۹) بود.

یافته‌ها: نتایج آزمون همبستگی حاکی از آن بود که بین سن مدیران و سابقه کار ایشان با عملکرد اخلاقی رابطه معنادار وجود ندارد و در مورد هر دو متغیر ($p > 0/05$) است. جهت پیش‌بینی عملکرد نیز نتایج مدل ترسیم شده حاکی از کفایت مدل بود و همچنین ضریب استاندارد پیش‌بینی برابر با ۰/۳۴ و مقدار آماره تی برابر با ۴/۵۷ حاکی از آن است که این ضریب پیش‌بینی معنادار بوده است و رعایت اصول اخلاقی بر عملکرد اخلاقی مدیران تأثیر معنادار خواهد داشت.

نتیجه‌گیری: رعایت اصول اخلاقی به تنهایی چیزی حدود ۱۱ درصد از تغییر عملکرد مدیران را پیش‌بینی می‌کند.

کلید واژه‌ها: مدیران مالی، رؤسای حسابداری، عملکرد اخلاقی، نوآوری، متغیرهای فردی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران M.s.safania@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول) kheradyar@iaurasht.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران Ka.cpa2012@yahoo.com

۴. استاد ممتاز دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران delavarali@yahoo.com

پیشگفتار

اخلاق موضوعی است جهان شمول که همه ابعاد زندگی بشر را تحت تأثیر قرار می‌دهد. رشد بی‌شائبه جوامع بشری و پیچیدگی روابط اجتماعی، نیازهای جدیدی را به وجود می‌آورد. ظهور مشاغل متنوع، نتیجه سعی در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان، تغییر و تحول شرایط ساخته می‌شوند و به مرور سیر دگرگونی و پختگی را طی می‌کنند. شغل مدیران مالی و رؤسای حسابداری نیز یکی از سازمان یافته‌ترین و منظمترین مشاغل گیتی است و به سبب جنس و جوهری که عرضه می‌کند باید اعتبار و اتکا ویژه‌ای داشته باشد. تداوم این اعتبار و اتکا و تقویت آن، به وابستگی فکری و عملی اعضای حرفه به قوانین رفتاری و اخلاقی آن ارتباط دارد. امروزه دانسته‌های بشری در خصوص اخلاق به سرعت در حال رشد بوده و هم زمان با جهانی شدن و از بین رفتن مرزها، شرکت‌های چند ملیتی در حال رشد و توسعه هستند. این موارد علاوه بر نقش مدیران مالی و رؤسای حسابداری، سبب می‌شوند که بسیاری به این باور برسند که تا کنون موضوع اخلاق مشاغل کمتر مورد اهمیت قرار گرفته است (گوسنپاد و ورنر، ۲۰۰۹؛ تافت و وایت، ۲۰۰۷؛ شیپان و اشمیت، ۲۰۱۵). فضاحت‌های اخیر مالی که دهه‌های اخیر در سراسر دنیا در تیترا اصلی رسانه‌ها قرار گرفت، اعتبار و اتکا این حرفه را با کشمکش جدی مواجه کرده است. این فضاحت‌ها تنها مربوط به کشور آمریکا نبوده و در دول بی‌شماری اتفاق افتاده است (براون، استاکس و ویلدر، ۲۰۰۷).

در ایران نیز سوء رفتارهای مالی و حسابداری بی‌شماری اتفاق افتاده است. اگرچه این بحران‌های اخلاقی سبب تهیه تعداد زیادی قانون و مؤسسه در عرصه بین‌المللی شد تا به این نحو بتوان اعتماد از دست رفته را به مردم پس فرستاد و بدون شک سبب بالابردن کارایی

1. Gosenpud, J., & J. Werner
2. Taft, S. H., & J. White
3. Sheehan, N.T., & J. A. Schmidt
4. Brown, P. & A., Stocks, M. H., & W. M. Wilder

فعالیت‌های مالی خواهد شد (عبدالحمیدی، ۲۰۰۵) با این حال این ایام آمار خبرهای آزاردهنده در خصوص تخلفات حسابداری و مالی اشخاص و مؤسسات در وسایل ارتباط جمعی به صورت چشمگیری رو به رشد است. کارکنان حوزه مالی و حسابداری به دلیل ماهیت فعالیت‌های حرفه‌ای شان دائماً در معرض اتخاذ انواع تصمیم‌های مختلف، چالش برانگیز، تحریک کننده و وسوسه انگیز قرار دارند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵). زمانی که بخواهیم رفتار و تصمیم‌گیری افرادی که برای همکاری در انجام غیراخلاقی در مؤسسات تحت تنگنا هستند را جستجو کنیم، بررسی مواردی که سبب برانگیختن رفتارهای غیراخلاقی می‌شود، اهمیت می‌یابد. با وجود ریسک خیلی بالا، بعضی اشخاص باز هم دست به اقدام غیر اخلاقی می‌زنند. مثل اعمالی که در شرکت‌های انرون، وردکام و ... اتفاق افتاد (ریکرز و ساموئلسون، ۲۰۱۶). بسیاری از تخلفات شرکت‌ها از قبیل دزدی، گزارشگری غیر واقعی، تقلب، مدیریت سود و غیره مربوط به رویدادها و روش‌های حسابداری و مالی است. با این وجود پژوهش‌های کمی در زمینه علت‌های ظهور رفتارهای فریبکارانه در زمینه شغل رییس حسابداری و مدیر امور مالی صورت گرفته است. از این سو هدف این پژوهش بررسی نوآورانه و خلاقانه این موضوع خواهد بود که چه عواملی بر روی عملکرد اخلاقی مدیران مالی و رؤسای حسابداری تأثیرگذار است. سؤال تجربی نیز شناخت و نوآوری در عوامل فردی مؤثر بر روی رفتارهای اخلاقی مدیران مالی و رؤسای حسابداری است؟ در صورتیکه برخی پژوهش‌های قبلی بر روی رابطه تقلب افراد و رفتارهای غیر اخلاقی با سایر ویژگی‌های روانی همراه با انگیزه‌های منغعت طلبانه شخصی تمرکز داشته‌اند. بنابراین مطالعه دقیق، به روز رسانی شناخت و افزایش دانش و مهارت افراد در این حوزه رفتارهای غیراخلاقی افراد را صیقل خواهد داد. یکی از ضرورت‌های انجام این پژوهش نیز پژوهش‌های اندک، حتی عدم تحقیق و پژوهش در موضوع مورد نظر، به ویژه پژوهش‌های داخلی است. این پژوهش با نگاهی تازه تلاش می‌کند با شناخت و معرفی متغیرهای اثرگذار

بر عملکرد اخلاقی مدیران مالی و رؤسای حسابداری نوآوری مطالعاتی در بورس تهران داشته باشد.

ادیب زاده و همکاران (۱۳۹۶) در مقاله‌ای عملکرد نیروی انسانی در ستاد سازمان ثبت احوال کشور با استفاده از شاخص‌های کیفی مورد سنجش و ارزیابی قراردادند و نتایج حاکی از آن بود که همه متغیرهای تحقیق مانند توانایی کارکنان، تمایل انگیزشی کارکنان، وضع شغلی، بازخورد، حمایت سازمانی بر روی عملکرد تأثیرگذارند. مدیران سازمان‌ها می‌توانند با تمرکز بر فاکتورهای تأثیرگذاری که امکان بهبود آنها نسبت به رفع فعلی را دارند، موجب افزایش عملکرد سازمان خود شوند. سرلک (۱۳۷۸) بیان نمود که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آتیه حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد. پوتوارا و روپونن^۱ (۲۰۱۸) به بررسی اخبار تکان دهنده بر عملکرد ناهماهنگی شناختی پرداختند. نتایج این پژوهش‌ها نشان داد اخبار بد و تکان دهنده سبب کاهش عملکرد اخلاقی دانشجویان شد و این اثر برای دانشجویان مرد در برابر دانشجویان زن پررنگ تر بوده است. شافراد^۲ و همکاران (۲۰۱۶) بیان کردند که اخبار تعجل انگیز، اختلاف انگیز و اخبار منفی توجه و مخاطبین بیشتری را به خود جلب می‌نماید و البته پیامدهای منفی بیشتری بر تصمیمات و رفتار اشخاص دارد. این تأثیر در خصوص خبرهای مربوط به عملکرد مالی، کارکنان و مدیریت و مسائل سازمانی به صورت مشابه و به همین گونه بود. در نتیجه رسانه‌ها علاقه بیشتری برای انعکاس این نوع اخبار دارند. به اعتقاد کلرا^۳ و همکاران (۲۰۰۷) استانداردهای اخلاقی یکی از خصایص پیشه حسابداری

1. Poutvaara, P., & O. Ropponen

2. Schafraad, P.

3. Kellera, A.C

است و سؤال با اهمیت اینجاست که چه عواملی بر تصمیمات اخلاقی مدیران مالی و رؤسای حسابداری جهت نوآوری مؤثر است. ایشان بیان می‌نمایند که پژوهش‌های گذشته نشان دادند عواملی مثل جنسیت، میزان تحصیلات، مذهبی بودن و سابقه کاری شاید در بهبود استانداردهای اخلاقی شخص مرتبط باشند. نتایج تحقیق آنان نیز حکایت از آن داشت که در استانداردهای اخلاقی فردی در بین اشخاص مختلف براساس جنسیت، میزان تحصیلات، دین داری و سابقه کاری تفاوت وجود دارد. بر این اساس با استناد به ادبیات پژوهش و پیشینه تجربی پژوهش حاضر به دنبال پاسخ‌گویی به این سؤال است که از بین عوامل فردی کدام بر عملکرد اخلاقی مدیران و رؤسای حسابداری نقش دارند و همچنین نقشی که خصیصه اخلاق بر عملکرد اخلاقی مدیران دارد تا چه اندازه پررنگ است؟ بنابراین به طراحی مدلی جهت پیش‌بینی عملکرد اخلاقی با رویکرد خلاقانه پرداخته شد. بر این اساس می‌توان فرضیه‌های زیر را برای پژوهش حاضر متصور شد:

- بین عملکرد اخلاقی مردان و زنان تفاوتی وجود ندارد.
- بین عملکرد اخلاقی افراد با تحصیلات مختلف تفاوتی وجود ندارد.
- بین عملکرد اخلاقی افراد با شیوه‌های استخدامی مختلف تفاوتی وجود ندارد.
- بین سن مدیران و رؤسای حسابداری و سابقه کار ایشان با عملکرد اخلاقی ایشان رابطه معنادار وجود دارد.
- مدل پیش‌بینی عملکرد مدیران و رؤسای حسابداری بر اساس متغیر اخلاقی از برآزش مطلوبی برخوردار است.

روش پژوهش

جامعه پژوهش در این پژوهش شامل دو بخش کیفی و کمی بود؛ در بخش کیفی، جامعه پژوهش شامل کلیه اساتید و مدیران مالی و رؤسای حسابداری با بیش از ۲۰ سال سابقه که در

این زمینه دارای تخصص علمی و عملی لازم بودند؛ کلیه اساتید دانشگاهی دارای فعالیت علمی و عملی؛ مدیران مالی دارای تحصیلات تکمیلی ارشد و دکتری و رؤسای حسابداری با سابقه بیش از ۲۰ سال سابقه بود. جامعه آماری در این بخش پژوهشی شامل دو بخش مدیران مالی و رؤسای حسابداری شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران بود. جهت نمونه پژوهش برای بخش کمی نیز تعداد ۵۰۰ نفر از مدیران و رؤسای حسابداری به روش طبقه‌ای تصادفی انتخاب شدند. ابزار پژوهش شامل فرم ۷۸ سؤالی پرسشنامه محقق ساخته عملکرد مدیران با رویکرد نوع آوران و خلاقانه بود. پرسشنامه عملکرد اخلاقی مدیران پرسشنامه محقق ساخته‌ای است که در ساختار عاملی و روایی و پایایی آن در پژوهش اصلی بررسی شده و مورد بررسی قرار گرفته است و در مقاله دیگری نیز که مربوط به همین محقق است به تفصیل با رویکردهای نظریه‌های جدید و قدیم اندازه‌گیری مورد بررسی قرار گرفته است؛ که نتایج بررسی پایایی حاکی از آن بود که پایایی پرسشنامه مذکور برابر با ۰/۹۴ به دست آمد که مقدار مناسبی بود و پرسشنامه قضاوت اخلاقی جیمز رست^۱ (۱۹۷۹)؛ پرسشنامه قضاوت اخلاقی که کولبرگ آن را ساخت و در پژوهش‌هایش از آن استفاده می‌نمود و بعدتر نیز دیگر محققان از آن استفاده می‌کردند. فرم کوتاه و بلند آن در پژوهش‌های متعدد مورد بررسی قرار گرفته است. در مطالعات متعدد به منظور برآورد پایایی پرسشنامه از روش بازآزمایی استفاده شده است. دیویسون و رابینز^۲ (۱۹۸۷) بر روی چهار نمونه این ابزار را بازآزمایی کردند که مقادیر پایایی از ۰/۷۱ تا ۰/۸۲ در نوسان بوده است (رست^۳ و همکاران، ۲۰۰۰)؛ ضریب آلفای کرونباخ^۴ نیز توسط رست و همکاران او در طول یک دوره ۲۰ ساله (۱۹۷۹ تا ۱۹۹۹) بین ۰/۷۶ تا ۰/۸ به دست آمده است. این ابزار تا کنون در بیش از ۱۰۰۰ مطالعه مورد استفاده قرار گرفته است و روی بیش از نیم میلیون نفر نیز

1. Rest, Jams.
 2. Davidson & Robbins
 3. Rest
 4. Cronbach's alpha

اجرا شده است که همگی آنها ضریب پایایی بالایی گزارش دادند (ماتارازو^۱ و همکاران، ۲۰۰۸). در پژوهش حاضر پرسشنامه قضاوت اخلاقی پایایی بخش‌های مختلف به ترتیب برابر با ۰/۶۵، ۰/۶۳، ۰/۶۱، ۰/۶۸، ۰/۷۳ و ۰/۶۳ به دست آمد.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های توصیفی حاکی از آن بود که در بین شرکت کنندگان در پژوهش ۳۴۲ نفر یا ۶۳/۸ درصد مرد و ۱۳۰ نفر یا ۲۴/۳ درصد زن بودند؛ ۲۸ نفر نیز جنسیت خود را مشخص نکرده بودند. همچنین ۳۸۳ نفر یا ۷۱/۵ درصد از شرکت کنندگان متأهل و ۱۰۲ نفر یا ۱۹ درصد از شرکت کنندگان مجرد بودند ۱۵ نفر نیز به این سؤال پاسخ نداده بودند. همچنین ۱۴ نفر از شرکت کنندگان در پژوهش یا درصد ۲/۶ درصد دارای تحصیلات کاردانی ۱۰۳ نفر یا ۱۹/۲ درصد در مقطع کارشناسی ۲۴۰ نفر یا ۴۴/۸ درصد در مقطع کارشناسی ارشد و ۱۲۸ نفر یا ۲۳/۹ درصد در مقطع دکتری قرار داشتند ۱۵ نفر نیز به این سؤال پاسخ نداده بودند. کمترین سن شرکت کننده در پژوهش ۲۵ سال و بیشترین سن هفتاد سال بود؛ میانگین سنی شرکت کنندگان در پژوهش برابر با ۴۰/۹۸ و انحراف استاندارد برابر با ۸/۳۱ بود؛ در خصوص سابقه کار نیز کمترین داده برابر با صفر و بیشترین داده برابر با ۵۰ و میانگین برابر با ۱۶/۶۵ با انحراف استاندارد ۸/۲۶ به دست آمد. در خصوص متغیر نوع استخدام شرکت کنندگان در پژوهش ۱۶ نفر از شرکت کنندگان وضعیت استخدامی موقت ۲۳۷ نفر یا ۴۴/۲ درصد دارای نوع استخدام قراردادی ۴۹ نفر یا ۹/۱ درصد دارای نوع استخدام پیمانی و ۱۸۳ نفر یا ۳۴/۳ یک درصد دارای نوع استخدام رسمی بودند.

جهت آزمون فرضیه اول پژوهش و به عبارتی جهت مقایسه عملکرد مدیران به تفکیک جنسیت از آزمون تی مستقل استفاده شد تا مشاهده شود آیا در میانگین عملکرد اخلاقی مدیران زن و مرد تفاوت معنادار وجود دارد؟ یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که میانگین

نمره مردان برابر با ۲۰۹/۰۶ با انحراف استاندارد ۲۵/۵۶ و میانگین گروه زنان برابر با ۲۱۲/۷۴ با انحراف استاندارد ۲۲/۹ به دست آمد. جهت بررسی معنادار این تفاوت از آزمون تی مستقل استفاده شده است که نتایج در جدول زیر قابل مشاهده است.

جدول ۱. آزمون تی برای مقایسه در بین مردان و زنان

آزمون لوین		آزمون t						
همسانی واریانس‌ها	F	سطح معناداری	t	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاوت میانگین	انحراف	95% فاصله اطمینان
							تفاوت	تفاوت
همسانی واریانس‌ها	۱/۵۸۲	۰/۲۰۹	-۱/۲۵۸	۳۶۱	۰/۲۰۹	-۳/۶۷۵	۲/۹۲۱	-۹/۴۱۹
عدم همسانی واریانس‌ها			-۱/۳۲۲	۱۹۸/۲۰۱	۰/۱۸۸	-۳/۶۷۵	۲/۷۸	-۹/۱۵۸

بر اساس نتایج جدول فوق ملاحظه می‌شود که آزمون لوین حاکی از همسانی واریانس‌ها در دو گروه است؛ همچنین نتایج آزمون تی مستقل حاکی از آن است که بین میانگین دو گروه تفاوت معنادار وجود ندارد ($t = -1/258$ و $df = 361$ و $p > 0/05$).

جهت بررسی فرضیه دوم پژوهش نتایج مربوط به مقایسه تفاوت‌های وضعیت تحصیلی در تفاوت‌های احتمالی در نمرات عملکرد مدیران نیز بررسی شد.

نتایج مربوط به تجزیه و تحلیل واریانس حاکی از آن بود که در بین افراد دارای تحصیلات مختلف در میزان عملکرد اخلاقی تفاوت معنادار وجود ندارد ($F = 0/119$ و $df = 3$ و $p > 0/05$). همچنین جهت بررسی فرضیه سوم پژوهش و مقایسه عملکرد اخلاقی مدیران به فراخور نوع استخدام ایشان نیز از آزمون تجزیه و تحلیل واریانس استفاده شده که نتایج در جدول زیر نتایج مقایسه را نشان می‌دهد.

جدول ۲. تجزیه و تحلیل واریانس

مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معناداری
۱۸۷۲/۱۷۸	۳	۶۲۴/۰۵۹	۱/۰۲۲	۰/۳۸۳
۲۲۷۱۵۰/۰۵۶	۳۷۲	۶۱۰/۶۱۸		
۲۲۹۰۲۲/۲۳۴	۳۷۵			

نتایج مربوط به تجزیه و تحلیل واریانس حاکی از آن بود که در بین افراد دارای وضعیت استخدامی مختلف در میزان عملکرد اخلاقی تفاوت معنادار وجود ندارد ($F=1/0.22$ و $df=3$ و $p>0/05$). در نهایت جهت بررسی فرضیه چهارم پژوهش به این موضوع پرداخته شد رابطه افزایش سن مدیران و افزایش میزان سابقه ایشان با میزان عملکرد اخلاقی ایشان چگونه است؟

جدول ۳. رابطه افزایش سن مدیران و افزایش میزان سابقه ایشان با میزان عملکرد اخلاقی

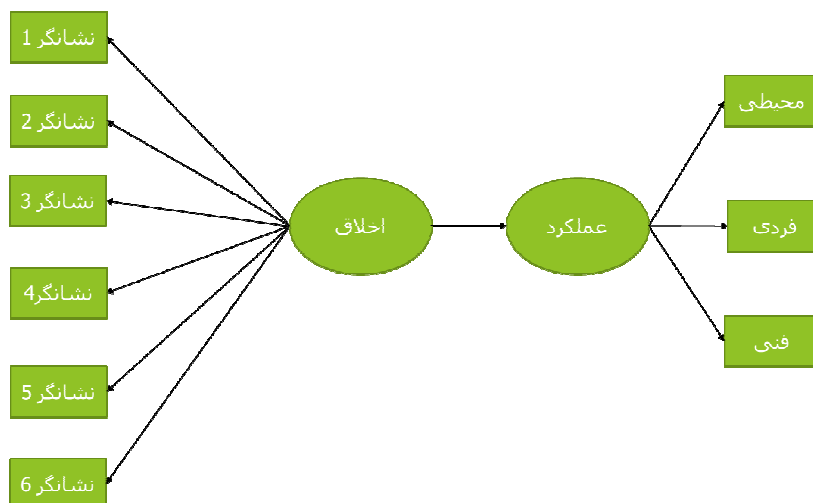
سن	سابقه کار	عملکرد
۱	۰/۸۸۸**	۰/۰۰۸
سابقه کار	۱	۰/۰۳۵
عملکرد		۱

نتایج حاکی از آن است که بین سن مدیران و سابقه کار ایشان با عملکرد اخلاقی رابطه معنادار وجود ندارد و در مورد هر دو متغیر $p>0/05$ است.

در ادامه جهت بررسی فرضیه پنجم پژوهش به پیش‌بینی عملکرد اخلاقی مدیران با استفاده از متغیر اخلاق پرداخته شده است. پرسشنامه عملکرد اخلاقی مدیران پرسشنامه محقق ساخته‌ای است که در ساختار عاملی و روایی و پایایی این در پژوهش اصلی بررسی شده و مورد بررسی قرار گرفته است و در مقاله دیگری نیز که مربوط به همین پژوهشگر است به تفصیل با رویکردهای نظریه‌های جدید و قدیم اندازه‌گیری مورد بررسی قرار گرفته است؛ اما از آنجایی که هدف این پژوهش بررسی ویژگی‌های روانسنجی این ابزار نیست با استناد به نتایج پژوهش‌های مذکور به ادامه پژوهش یعنی پیش‌بینی عملکرد مدیران با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از متغیر اخلاق جهت نوآوری پرداخته می‌شود.

مدل مفهومی برگرفته از ادبیات پژوهش وارد نرم افزار smart pls شده تا با داده‌های به دست آمده از گروه نمونه برازش داده شود؛ مدل مفهومی به صورت ذیل است که البته در خصوص متغیر اخلاق مدل مرتبه دوم وارد نرم افزار شده است که جهت جلوگیری از اشغال

فضا متغیرهای نشانگر به صورت پنهان درآمده‌اند که در مدل مربوط به برون داد نرم افزار مقابل مشاهده است.



شکل ۱. مدل مفهومی برگرفته از ادبیات پژوهش

نتایج مربوط به بررسی پایایی و روایی سازه^۱ به این صورت بود که پایایی ترکیبی^۲ و متوسط واریانس استخراج یافته^۳ برای متغیر عملکرد به ترتیب برابر با ۰/۸۳ و ۰/۶۳ و برای متغیر اخلاق برابر با ۱ به دست آمد. برای بررسی پایایی ترکیبی^۴ مقادیر بالاتر از ۰/۷ برای این میزان قابل قبول هستند. بنابراین مشخص است که این مقادیر در خصوص تمامی سازه‌ها مناسب است. همچنین در خصوص مقادیر واریانس استخراج شده AVE که مربوط به سازه‌هاست؛ مقادیر قابل قبول برای این معیار که بیانگر اعتبار مناسب ابزارهای اندازه‌گیری است مقدار ۰/۵ است. اما در بررسی روایی تشخیصی سازه‌ها باید دو ملاک را مورد بررسی قرار داد:

1. Construct reliability and validity
2. Composite reliability
3. Average variance extracted (AVE)
4. composite reliability

۱) بررسی بار تقاطعی^۱ گویه‌ها: نتایج بار عاملی هر گویه بر سازه خود باید حداقل ۰/۱ بیشتر از بار عاملی آن بر دیگر سازه‌ها باشد.

۲) بررسی همبستگی بین متغیرهای پنهان^۲: نتایج در اینجا از مقادیر AVE جذر گرفته و آن را جایگزین مقادیر ۱ در این جدول کنیم/ این عدد باید بیشتر از همبستگی یک سازه با سازه‌ای دیگر باشد.

جدول ۴. بررسی همبستگی بین متغیرهای پنهان

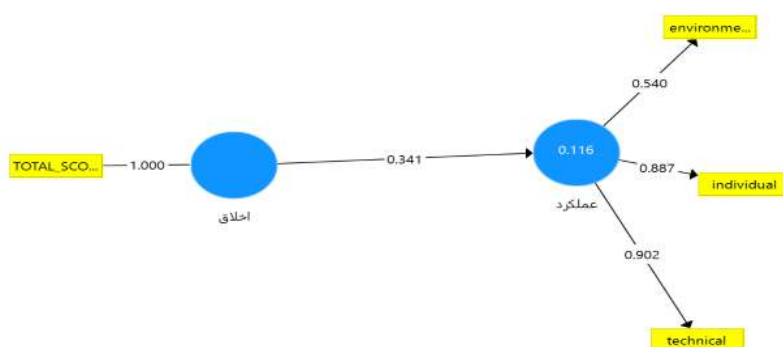
اخلاق		عملکرد	
	۱		
عملکرد	۰/۳۴	۰/۷۹۴	

در جدول فوق ملاحظه می‌گردد که جذر AVE در قطر اصلی برای تمامی متغیرها بیش از مقدار آن با سایر متغیرها است.

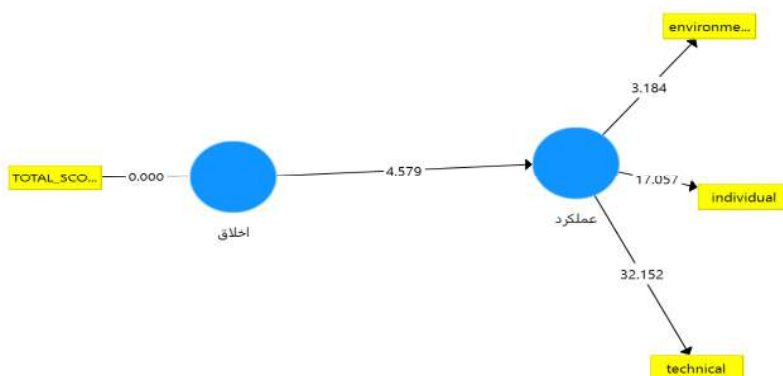
به منظور بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری نتایج آزمون بررسی اعتبار اشتراک CV-Com^۳ که شاخص بررسی اعتبار اشتراک یا روایی متقاطع است بررسی شد. مقادیر به دست آمده برای پژوهش حاضر برای تمامی متغیرها مثبت بود. همچنین CV-Red^۴ یا شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی که کیفیت مدل ساختاری را نشان می‌دهد نیز بیانگر اعداد مثبت به دست آمد که نشانگر کیفیت مناسب مدل هستند.

1. cross loading
 2. latent variable correlation
 3. CV-Communality
 4. CV-Redundancy

در مدل زیر مدل مربوط به ضرایب استاندارد پیش‌بینی عملکرد اخلاقی مدیران با رویکرد جدید گزارش شده است.



شکل ۲. مدل ضرایب استاندارد



شکل ۳. مدل مقادیر تی

ملاحظه می‌شود که ضریب استاندارد پیش‌بینی برابر با $0/34$ است که بر اساس مدل مقادیر تی مشخص است که مقدار آماره تی برابر است با $4/57$ که حاکی از آن است که این

ضریب پیش‌بینی معنادار بوده است و رعایت اصول اخلاقی بر عملکرد اخلاقی مدیران تأثیر معنادار خواهد داشت. به عبارتی دعایت اصول اخلاقی به تنهایی چیزی در حدود ۱۱ درصد از تغییران عملکرد مدیران را پیش‌بینی می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

در راستای بررسی یافته‌های پژوهش و جهت نوآوری به پژوهش‌هایی که به نوعی با پژوهش حاضر در یک راستا هستند اشاره می‌شود؛ از جمله کلرا و همکاران (۲۰۰۷) استانداردهای اخلاقی یکی از خصایص پیشه حسابداری است و سؤال با اهمیت اینجاست که چه عواملی بر تصمیمات اخلاقی مدیران مالی و رؤسای حسابداری جهت نوآوری مؤثر است. ایشان بیان می‌نمایند که پژوهش‌های گذشته نشان دادند عواملی مثل جنسیت، میزان تحصیلات، مذهبی بودن و سابقه کاری شاید در بهبود استانداردهای اخلاقی شخص مرتبط باشند. نتایج تحقیق آنان نیز حکایت از آن داشت که در استانداردهای اخلاقی فردی در بین اشخاص مختلف براساس جنسیت، میزان تحصیلات، دینداری و سابقه کاری تفاوت وجود دارد. اما در پژوهش حاضر تفاوتی در عملکرد اخلاقی مدیران به فراخور جنسیت، تحصیلات، سابقه، سن و وضعیت استخدامی ایشان مشاهده نشد. ساهیکل رودی و همکاران (۱۳۹۴)، نشان دادند متغیرهای باورهای مذهبی، ارزش‌های فردی، رهبری اخلاقی، قضاوت اخلاقی، محیط اخلاقی، نظام اخلاقی و فرهنگ سازمانی، بیشترین تأثیر و متغیرهای سن، سابقه خدمت، سابقه مدیریت و جنسیت کمترین تأثیر را بر تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران می‌گذارد که از این لحاظ می‌توان اشاره داشت که پژوهش مذکور همسو با پژوهش حاضر است. روچینا^۱ و نورکما^۲ (۲۰۱۱) بیان کردند که رابطه معناداری بین جهت‌گیری اخلاقی فرد و تصمیم‌گیری

1. Rochania
2. Norakma

وجود دارد و در نهایت به این نتیجه می‌رسند که رفتار اخلاقی در میان حسابداران فراتر از محدوده کدهای اخلاقی است و راه حل مشکلات را نیز آموزش و مکانیسم‌های اخلاقی فردی اسلامی می‌دانند. سینقاپاکدی و دیگران (۲۰۰۰) نشان دادند که آرمان‌گرایی تأثیر مثبتی بر روی قصد اخلاقی مدیران تایلندی می‌گذارد و مدیران تایلندی تمایل بیشتری به آرمان‌گرایی دارند و در طرف مقابل مدیران نسبی‌گرای تایلندی احتمال کمتری برای انجام نیات اخلاقی دارند و نسبت به مدیران آرمانگرا تأثیر معکوسی بر روی نیات اخلاقی مدیران تایلندی می‌گذارد. به این ترتیب آرمانگرایی می‌تواند باعث ایجاد استانداردهای اخلاقی کسب و کار و ترویج آرمانگرایی در میان کارکنان شود مانند ایجاد برنامه‌های آموزشی. باندورا^۱ (۱۹۹۹) بیان می‌کند که عوامل گوناگونی وجود دارد که از میزان احساس گناه در زمان انجام یک رفتار غیراخلاقی در اشخاص می‌کاهد. این عوامل ناشی از ایجاد توجه در اشخاص است. به عقیده باندورا هشت نوع توجه برای وارد شدن فرد به رفتار غیراخلاقی وجود دارد که شامل ۱- توجه معنوی ۲- برجسب فردی محترمانه ۳- مقایسه سودمندی ۴- جابه‌جایی مسولیت پذیری ۵- پخش (انتشار) مسولیت ۶- بی‌توجهی یا تخریب عواقب ۷- از دست دادن صفات انسانی ۸- نسبت دادن تقصیرها است.

زرنندی و دیگران (۱۳۹۷) به این نتیجه رسیده‌اند که از میان مولفه‌های تعهد همگانی، مولفه‌های مسولیت اخلاقی و داوطلبانه بر ارتقای سلامت اداری تأثیر مثبت و معناداری دارد. ادیب زاده و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند که توانایی کارکنان، تمایل انگیزشی کارکنان، وضع شغلی، بازخورد، حمایت سازمانی بر روی عملکرد تأثیرگذارند. یافته‌های پژوهش خیاط مقدم و طباطبایی نسب (۱۳۹۵) حاکی از آن است که رتبه بندی مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای در مدیریت شامل مسولیت پذیری، توکل به خدا، صداقت، امانت داری، عدالت است. مدهوشی و نوروزی (۱۳۹۴)، نشان دادند که اولویت‌های پیشنهادی متخصصان در خصوص داشتن یک سازمان با مسولیت^۲ پذیری اجتماعی بالا شامل افزایش سطح اعتماد

1. Bandura

سازمانی و سلامت روان شناختی کارکنان از طریق رهبری اخلاقی، ایجاد جوسازمانی حمایتگر، تشکیل کمیته اخلاقی به منظور صیانت از تعالی سازمانی، حمایت جدی مدیران ارشد از تدوین و اجرای کدهای اخلاقی به عنوان راهنمای اصول اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت پذیری اجتماعی، اطلاع رسانی و آموزش کدهای اخلاقی از طریق یک سیستم اطلاعاتی، سنجش سطح ادراکات اخلاقی کارکنان قبل از استخدام، اجرای کدهای اخلاقی بدون اعمال تبعیض و عدم ورود به حریم خصوصی و شخصی کارکنان است.

در راستای تأیید نقش اخلاق در بهبود عملکرد مدیران سروکا و سزانتو (۲۰۱۸) نشان دادند که اخلاق تجاری به عنوان عاملی مهم در نظر گرفته می‌شود که بر موفقیت کسب و کار و تصویر شرکت‌ها از شرکت‌ها از بخش‌های مختلف تأثیر دارد. یافته‌های پژوهش عادل زاده (۲۰۱۷) نشان داد ساختار مدل اخلاق حرفه‌ای با ضریب مسیر بالا با سایر متغیرها می‌تواند یک عامل قدرتمند در سازمان برای افزایش آنها باشد. کریستینا کینرت^۱ (۲۰۰۸) این طور نتیجه می‌گیرد که در قرن بیست و یکم چالش‌های بسیاری برای کسب و کارهای سازمان‌ها وجود دارد که به طور فزاینده‌ای با مسائل سیاسی، اجتماعی، زیست‌محیطی و اجبار به بازتعریف نقش خود به عنوان یک بازیگر قدرتمند در دنیای جدید ارتباط دارند و غلبه بر آنها در گرو ارائه راه‌حل‌های خلاقانه مبتنی بر تعهد اجتماعی سازمان است. کاسیوپ، فورستر و فاکس (۲۰۰۸) نشان دادند که یک رابطه دو طرفه بین اخلاق و عملکرد اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. نتایج تحقیق نشان داد که در مقابل مدیران و افراد حرفه‌ای دوست دارند با شرکت‌هایی که به اخلاق و مسئولیت اجتماعی اهمیت می‌دهند کار کنند تا با شرکت‌هایی که از این نظر فقیر هستند و اهمیتی به آن مسائل نمی‌دهند. هوی ویک (۲۰۰۲) معتقد است که اخلاق حرفه‌ای در مدیران بحثی جدید است که همراه سازمان‌های نوظهور به وجود آمده و این سازمان‌ها بر اساس کار جمعی و اعضای آن افراد خبره، مشتاق یادگیری مستمر و رویکردی خلاقانه نسبت به کارها دارند تمام کدهای اخلاق حرفه‌ای از اعضا

1. Christina Keinert

حمایت کرده، علاقه آنها را به گروه افزایش می دهد و آنها را ملزم می کند که از همدیگر پشتیبانی کنند. نویسنده نتیجه می گیرد که کدهای اخلاق سازمان ها باید افزایش یابد و انجام این عمل نه تنها امکان پذیر است بلکه ضروری نیز است.

سرمدی و شالباف (۱۳۸۶) در تحقیق خود تحت عنوان اخلاق حرفه ای در مدیریت کیفیت فراگیر که با هدف نقد و تحلیل نقش تأثیرگذار اخلاق حرفه ای در رابطه با مدیریت کیفیت فراگیر انجام شد نشان دادند که مدیریت کیفیت فراگیر به دنبال تحقق شعار «شما حق دارید، ما تکلیف» سعی در دستیابی به اعتمادآفرینی دارد و اخلاق حرفه ای را در قالب کدهای اخلاقی مثل کرامت انسانی، عنایت ویژه به مشتری در سازمان، صداقت و صراحت، اجتناب از تبعیض، دوری از زیان رسانی، حفظ حریم شخصی، رازداری و امانت داری مطرح می کند. به نظر محققین، اخلاق حرفه ای در سازمان های مبتنی بر مدیریت کیفیت فراگیر یک مسئولیت اجتماعی است که نهایتاً ضمن ارتقاء منابع انسانی بر کارهای گروهی تأکید داشته، بهره وری را افزایش داده و باعث رشد و بالندگی سیستم و سازمان می شود تا آن حد که نیکولادیس (۲۰۱۹) بیان می کند که سازمان ها و بنگاه ها آگاه هستند که باید تعهد اجتماعی را به دیدگاه های استراتژیک خود متصل کنند، اما بسیاری از آنها تنها وانمود می کنند که این کار را انجام می دهند. ایشان معتقدند هنگامی که مسئولیت اجتماعی اعمال می شود، نباید صرفاً مالی باشد، بلکه مهمتر از آن، باید به عنوان یک ضرورت اخلاقی مورد توجه قرار گیرد چرا که این امر ارزش عظیمی را به سازمان اضافه می کند و مزایای رقابتی را در جهان برای آن ایفا می کند. بنابراین آگاهی از مسئولیت اجتماعی منجر به سودآوری و عملکرد بهتر کسب و کار نه تنها برای مشتریان بلکه برای سهامدارن نیز مؤثر خواهد بود و در نتیجه همین است که حرکت به سمت این مسئولیت در دستور کار قرار گرفته است. در نتیجه می توان اذعان کرد شرکت هایی که این مسئولیت اجتماعی را درک نمی کنند دیر یا زود اثر منفی مادی را تجربه می کنند و اعتبار و مزیت استراتژیک خود را نیز از دست می دهند و در مقابل شرکت هایی که به آن متعهد هستند و آن را درک می کنند شرکای قابل

اعتمادی خواهند بود. علاوه بر این کسب و کارهایی که شیوه‌های کارآمد تعهد همگانی را اجرا می‌کنند، شهرت مثبتی را به دست می‌آورند، و کسانی که به شدت مورد توجه هستند، کسانی هستند که به شدت و بدون وقفه به این تعهد وفادار هستند. مفهوم تعهد همگانی سازمان مربوط به تجارت، دولت و هم‌کاری جامعه مدنی براساس وضعیت برد-برد میان این سه حوزه است و این تعهد تأثیرات بسیاری زیادی دارد که از آن جمله می‌توان به ایجاد روابط نزدیک تر و وابستگی‌های بین شرکت‌ها و جامعه، اشتراک گذاری هزینه‌های جامعه، ایجاد بستر انتقال فناوری از شرکت‌های بین‌المللی به شرکت‌های در حال توسعه، حفاظت از محیط زیست توسط شرکت‌ها و جوامع، ایجاد بستر کاهش فقر در جوامع و حمایت از حقوق بشر اشاره کرد (اسماعیل، ۲۰۱۸).

در ارائه پیشنهاد به پژوهش کوپر و دالپورتز (۲۰۰۹) استناد می‌شود؛ آنها معتقدند بین سطح توسعه اخلاقی حساب‌رسان و وابستگی حساب‌رسان در مدیریت و توانایی مقاومت در برابر فشار مدیریت ارتباط مثبتی وجود دارد. آنها راه حل مشکلات در این حرفه را آموزش اخلاق تلقی و پیشنهاد می‌کنند که برای این کار برنامه‌های کاربردی و آموزشی خاصی در دوره‌های تحصیل برای حسابداران ایجاد شود. آنها در نهایت نتیجه می‌گیرند آموزش اخلاقی باید تعهد زمان زندگی باشد که با آموزش عالی رسمی آغاز و در طول زندگی یک حسابدار از طریق توسعه تخصصی مداوم در محل کار تقویت شود. حسینی و بابائی (۱۳۹۷) اذعان می‌دارند که آموزش اخلاقی می‌تواند اثرات بسیار مثبتی مانند ارتقای آگاهی، حساسیت اخلاقی، بهبود تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های اخلاقی داشته باشند. در نهایت مقاله با رویکرد نوآوری به این نتیجه می‌رسد که دانشگاه‌ها باید زمینه آموزش اخلاق به صورت درس مستقل یا ادغام با سایر دروس حسابداری را فراهم کند. علاوه بر این مذهب می‌تواند در این فرآیند به عنوان یک فیلتر اخلاقی در این روند مورد استفاده قرار گیرد.

سپاسگزاری: این مقاله مستخرج از رساله دکتری با عنوان " تدوین مدل اخلاقی براساس عملکرد مدیران مالی " دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین است. نویسندگان مقاله بر خود لازم می‌دانند از زحمات کلیه دوستانی که ما را در انجام این پژوهش یاری رسانده‌اند؛ تشکر و قدردانی نمایند.

منابع و مآخذ

ادیب زاده و همکاران. (۱۳۹۶) "ارزیابی عملکرد نیروی انسانی با استفاده از شاخص‌های کیفی (مطالعه در ستاد سازمان ثبت احوال کشور)" *فصلنامه رسالت مدیریت دولتی*، ۶، ویژه نامه ۱۳۹۶، ۴۷-۶۴. حاتمی، سعید؛ آقایی، نجف؛ پورسلطانی زرنندی، حسین؛ اکبری یزدی، حسین. (۱۳۹۷). نقش میانجی مسئولیت اجتماعی در رابطه اخلاق حرفه‌ای مدیران با رفتار شهروندی هواداران باشگاه های فوتبال. *فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات مدیریت رفتار سازمانی در ورزش*، ۵(۱)، ۸۹-۹۸.

حسینی، سیدعلی؛ بابایی، فاطمه. (۱۳۹۸). ضرورت آموزش اخلاق و ارزش‌های اسلامی در برنامه درسی حسابداری دانشگاه‌ها. *پژوهش حسابداری*، ۹(۱)، ۲۱-۴۵.

خیاط مقدم، سعید و طباطبایی نسب سیده مهدیه. (۱۳۹۵). مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای در مدیریت، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۱)، ۱۲۷-۱۳۶.

رهنمای رودپشتی، فریدون، خردیار، سینا و ایمنی، محسن. (۱۳۹۵). ریشه‌های تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری (تئوری‌ها و روش‌های پژوهش). *فصلنامه دستاوردهای حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱۱(۱)، ۲۵-۵۵.

سرلک، نرگس. (۱۳۸۷). اخلاق حسابداری، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۳(۱ و ۲)، ۷۱-۸۲. سیاهکل رودی، مژگان (۱۳۹۴)، "شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران دانشگاه پیام نور"، *فصلنامه مدیریت دولتی*، ۷(۳)، ۵۳۵-۵۴۶.

شالباف، عذرا؛ سرمدی، محمد رضا. (۱۳۸۶). اخلاق حرفه‌ای در مدیریت کیفیت فراگیر. *اخلاق حرفه‌ای در علوم رفتاری*، ۲(۴ و ۳)، ۹۹-۱۱۰.

مدهوشی، مهرداد و نوروزی، عباسعلی. (۱۳۹۴). تبیین الگوی ارتقاء مسئولیت‌پذیری اجتماعی سازمان. *مطالعات مدیریت راهبردی*، ۶(۲۳)، ۴۳-۶۰.

- Abdolmohammadi, M.J. (2005). Intellectual capital disclosure and arket capitalization, *Journal of Intellectual Capital*, 6 (3): 397-416.
- Bandura, A. (1999). Moral disengagement in the perpetration of inhumanities. *Personality and Social Psychology Review*, 3(3): 193±209. http://dx.doi.org/10.1207/s15327957pspr0303_3.
- Brown, P. A., Stocks, M. H., and W. M. Wilder. (2007). Ethical Exemplification and the AICPA Code of Professional Conduct: An Empirical Investigation of Auditor and Public Perceptions. *Journal of Business Ethics*, 71: 39-71.
- Christina Keinert, Mag.(2008). Corporate Social Responsibility as an International Strategy, Physica-Verlag Heidelberg.
- Cooper, Barry J. & Steven Dellaportas (2009). Business ethics and the accounting profession, *Journal Deakin business review*, vol. 2, no. 2, 4-9.
- Gosenpud, J., and J. Werner. (2009). A moral development unit for business courses. *Developments in Business Simulation and Experiential Learning*, 36: 10±15.
- Ismail, Maimunah.(2009).Corporate social responsibility and its role in community development: An international perspective, *The Journal of International Social Research*, Vol 2, No 9, 199-209.
- Kellera, A.C., Smith, K.T.L., and M. Smith.(2007). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decisionmaking of U.S. accountants?, *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3): 299-314.
- Matarazzo, Olimpia, Abbamonte, Lucia, Nigro, Giovanna. (2008). Moral Reasoning and Behavior in Adulthood, *International Journal of Social Sciences* 3; 3.
- Poutvaara,P.,and O.Ropponen.(2018).Shocking news and cognitive performance, *European Journal of Political Economy*, 51: 93-106.
- Reckers, P., and M. Samuelson.(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.
DOI: 10.1016/j.adiac.2016.07.003.

- Rest, Jams R., Narvaez, Darcia, Toma, Stephen. J., Be Beau, Muriel. (2000). A Neo-kohlbergian Approach to Morality Research, *Journal of Moral Education*, Vol. 29, No. 4.
- Rest, Jams. R., Toma, Stephen. J., Narvaez, Darcia, Be beau, Muriel. J. (1997). Alchemy and Beyond: Indexing the Defining Issues Test, *Journal of Educational Psychology*, Vol .89, No, 3, 498-507.
- Rochania Ayu Yunanda., and Norakma Abd Majid. (2011). The Contribution of Islamic Ethics Towards Ethical Accounting Practices, December 2011 Issues in Social and Environmental Accounting 5(2):124.
- Schafraad, P., van Zoonen, W., and P. Verhoeven.(2016). The news value of Dutch corporate press releases as a predictor of corporate agenda building power, *Public Relations Review*, 42 (3): 451-458.
- Sheehan, N.T., and J. A. Schmidt. 2015. Preparing accounting students for ethical decision making: Developing individual codes of conduct based on personal values, *Journal of Accounting Education*, 33 (3): 183-197.
- Singhapakdi, A. & el.(2000). Some important factors underlying ethical decision making of managers in thailan, *Journal of business ethics*, Vol. 27, 271-284.
- Sroka, Włodzimierz and Richard Szántó. (2018). Corporate Social Responsibility and Business Ethics in Controversial Sectors: Analysis of Research Results, *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation (JEMI)*, Vol 14, No 3, 111-126.
- Taft, S. H., and J. White. (2007). Ethics education: Using inductive reasoning to develop individual, group, organizational, and global perspectives. *Journal of Management Education*, 31(5): 614-646.