

## تاثیر فرهنگ بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری

### دکتر رضانعلی رویایی

استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

### دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

### حسین جباری

دانش‌آموخته دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات  
(نویسنده و مسئول مکاتبات)

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تاثیر ابعاد فرهنگی هافستد بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری می‌باشد. ابعاد فرهنگی هافستد عبارتند از: فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، مردمنشی/زن منشی، فردگرایی/جمع گرایی و جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت که در این پژوهش بعنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده‌اند. استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری نیز بر اساس مدل کهلبرگ و رست در چهار بعد توسعه اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت گیری اخلاقی خلاصه می‌شوند که در این پژوهش بعنوان متغیرهای وابسته در نظر گرفته شده‌اند. علاوه بر این، متغیرهای سن، جنسیت و آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای بعنوان متغیرهای کنترل در نظر گرفته شده‌اند. در این پژوهش ابزار اندازه گیری ابعاد فرهنگی، توسعه اخلاقی و سه بعد حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت گیری اخلاقی به ترتیب مدل بررسی ارزشهای فرهنگی ۹۴<sup>۱</sup>، آزمون مبانی اخلاقی خاص حسابداری<sup>۲</sup> و مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری<sup>۳</sup> می‌باشد.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها مشخص گردید که فقط بعد فردگرایی/جمع گرایی بر حساسیت اخلاقی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری تاثیر دارد. همچنین مشخص شد متغیر جنسیت بر ابعاد اخلاقی تاثیرگذار است. پیشنهاد می‌شود جهت افزایش سطح حساسیت اخلاقی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان باید در بین ابعاد فرهنگ به بعد فردگرایی/جمع گرایی توجه بیشتری شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد دانشگاهها ضمن ارائه واحد درسی اخلاق حرفه‌ای در دروس حسابداری، در جهت ارتقاء استنباط اخلاقی دانشجویان، آنها را به مرد و زن تفکیک نموده و آموزش‌های اخلاقی متناسب با هر گروه ارائه شود.

### واژگان کلیدی

اخلاق، حسابداری، استنباط اخلاقی

## مقدمه

و حسابداران شاغل در حرفه فراهم می‌کند، که نتیجه این امر توجه روز افزون به آموزش اخلاق حسابداری در دانشگاهها شده است (گا و ثورن<sup>۲۱</sup> ۲۰۰۴). علاوه براین، با توجه به رویه فعلی در جهت جهانی سازی محیطهای تجاری، اخلاق حرفه‌ای، دیگر به عنوان یک مشکل در سطح یک کشور یا یک حوزه تجاری تلقی نمی‌شود. بدلیل وجود تفاوت‌های فرهنگی، نسیت‌گرایی اخلاقی یک مشکل همیشگی برای تجارت بین‌المللی محسوب می‌شود (شارپ<sup>۲۲</sup> ۲۰۰۶). یک موضوع اخلاقی در یک کشوری ممکن است نسبت به سایر کشورها تفاوت داشته باشد، بنابراین در هر کشوری لازم است در زمینه‌های اخلاقی به موضوع‌های اخلاقی خاص آن کشور توجه شود (مورثی و همکاران<sup>۲۳</sup> ۱۹۹۸).

## اهداف پژوهش

هدف این پژوهش تجزیه و تحلیل ابعاد فرهنگی و استنباط دانشجویان حسابداری از اخلاق حرفه‌ای و تاثیر فرهنگ بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری می‌باشد. با توجه به اینکه اکثر دانشجویان حسابداری، حسابداران حرفه‌ای آینده محسوب می‌شوند، فهم تفاوت‌های اخلاقی، بین دانشجویان حسابداری مهم می‌باشد. سازمان‌ها و موسسات به هر اندازه‌ای که باشند بدون شک با رقابت جهانی روبرو شده و با بازارهای بین‌المللی درگیر می‌شوند. لازم است حسابداران بدانند چگونه ارزش‌ها و استانداردهای اخلاقی در بین فرهنگ‌های مختلف تغییر می‌کند و در تصمیم‌گیریهای آنها در حوزه رویه‌های حسابداری اثر می‌گذارد. همچنین ضروری است استادان حسابداری بدانند چگونه استنباط اخلاقی دانشجویان آنها با توجه به فرهنگ‌های مختلف تغییر می‌کند، بنابراین با توجه به این بهتر می‌توان برنامه درسی اخلاق حرفه‌ای را تدوین نمود تا تاثیر مثبتی در دانشجویان از استنباط

در دهه‌های اخیر با توجه به رسوایی‌های اخیر مالی در سطح جهان، پژوهش در مورد موضوع‌های اخلاقی حسابداری و تصمیم‌گیریهای اخلاقی در فرهنگ‌های مختلف افزایش یافته است. هدف این پژوهش تجزیه و تحلیل ابعاد فرهنگی و استنباط دانشجویان حسابداری از اخلاق حرفه‌ای و تاثیر فرهنگ بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری می‌باشد. از این رو پیش زمینه فرهنگی دانشجویان حسابداری عامل موثر و مهمی در این پژوهش محسوب می‌شود. علاوه بر فرهنگ عوامل دیگری وجود دارند که ممکن است استنباط اخلاقی افراد را تحت تاثیر قرار دهند. یافته‌های محققان بیانگر این است که جنسیت (کوهن و همکاران<sup>۴</sup> ۱۹۹۸؛ هیل و همکاران<sup>۵</sup> ۱۹۹۸؛ رکساز و استونیک<sup>۶</sup> ۲۰۰۴)، سن (هیل و همکاران<sup>۷</sup> ۱۹۹۸؛ کهلبرگ<sup>۸</sup> ۱۹۸۱؛ رست<sup>۸</sup> ۱۹۸۶) و واحد درسی اخلاق (آدکینز و رتک<sup>۹</sup> ۲۰۰۴؛ کهلبرگ<sup>۱۰</sup> ۱۹۸۱) ممکن است بر استنباط اخلاقی دانشجویان تاثیر داشته باشند. از این رو در تجزیه و تحلیل داده‌های این پژوهش جنسیت، سن و آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای بعنوان متغیرهای کنترل در نظر گرفته شده‌اند. زیرا ممکن است این عوامل اثر احتمالی بر متغیر وابسته یعنی استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری داشته باشند.

## بیان مسئله

پس از بوجود آمدن رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان نظیر انرون<sup>۱۱</sup>، وردکام<sup>۱۲</sup>، آرتوراندرسن<sup>۱۳</sup>، تیکو<sup>۱۴</sup>، اینفودیسک<sup>۱۵</sup>، تونتکس<sup>۱۶</sup>، ربار<sup>۱۷</sup> مجموعه‌های مختلفی خواستار تاکید بیشتر بر بحث اخلاق در آموزش حسابداری شدند (هاس<sup>۱۸</sup> ۲۰۰۵؛ جنینگ<sup>۱۹</sup> ۲۰۰۴؛ ملی<sup>۲۰</sup> ۲۰۰۵؛ پرایس و اترهاوس کوپرز ۲۰۰۳). این گونه رسوایی‌ها شواهدی دال بر نیاز به تفهیم اهمیت اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری

**فرضیه دوم:** بین مرد منشی / زن منشی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** بین اجتناب از عدم اطمینان و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

**فرضیه چهارم:** بین فاصله قدرت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

**فرضیه پنجم:** بین جهت گیری بلندمدت / کوتاه مدت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

**فرضیه ششم:** بین ابعاد فرهنگی و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

**فرضیه هفتم:** بین ابعاد فرهنگی و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

**فرضیه هشتم:** بین ابعاد فرهنگی و نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

**فرضیه نهم:** بین ابعاد فرهنگی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

### ادبیات پژوهش

### فرهنگ چیست؟

تعاریف متفاوتی از فرهنگ ارائه شده است. فرهنگ بخشی از آداب و رسوم ماست که با سایر افراد، مذاهب و گروه‌های کشورمان مشترک می‌باشیم. فرهنگ نرم افزاری از ذهن می‌باشد (هافستد و هافستد، ۲۰۰۵) که بین گروهی از افراد نسبت به گروهی دیگر تمایز ایجاد می‌کند (هافستد و بوند ۲۴ ۱۹۸۸). بنابراین فرهنگ مجموعه‌ای از ارزش‌ها و تجربه‌های گروهی از افراد

اخلاقی بین چند فرهنگ ایجاد کند. لذا هدف این پژوهش بررسی تاثیر فرهنگ بر استنباط دانشجویان حسابداری از اخلاق حرفه‌ای می‌باشد.

### سوالات پژوهش

با توجه به اهداف پژوهش سوالات زیر مطرح می‌گردد تا پژوهش بر مبنای آنها انجام شود.

- ۱) تا چه اندازه بین فردگرایی / جمع گرایی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۲) تا چه اندازه بین مرد منشی / زن منشی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۳) تا چه اندازه بین اجتناب از عدم اطمینان و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۴) تا چه اندازه بین فاصله قدرت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۵) تا چه اندازه بین جهت گیری بلندمدت / کوتاه مدت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۶) تا چه اندازه بین ابعاد فرهنگی و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۷) تا چه اندازه بین ابعاد فرهنگی و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۸) تا چه اندازه بین ابعاد فرهنگی و نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟
- ۹) تا چه اندازه بین ابعاد فرهنگی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه وجود دارد؟

### فرضیه‌های پژوهش

برای یافتن پاسخ سوالات پژوهش و با توجه به مبانی علمی پژوهش فرضیه‌های زیر مطرح شده‌اند

**فرضیه اول:** بین فردگرایی / جمع گرایی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.

## ۲) مرد منشی / زن منشی

مردمنش به جوامع و سازمان‌هایی اطلاق می‌شود که در آنها نقش اجتماعی افراد برحسب جنسیت به روشنی تفکیک شده، نقش‌های جسورانه، خشن، تاکید بر موفقیت‌های مادی برای مردان و نقش‌های عاطفی همراه با تاکید بر کیفیت زندگی، برای زنان در نظر گرفته می‌شود. از سوی دیگر زن منش به جوامع و سازمان‌هایی قابل اطلاق است که در آنها نقش اجتماعی افراد از نظر جنسیت همپوشی دارد، هم مردان و هم زنان فروتن و باعاطفه بوده بر کیفیت زندگی علاقه نشان می‌دهند. به طور خلاصه این شاخص بیانگر تفاوت رفتار جسورانه و خشن با رفتار فروتنانه و عاطفی است و هر کدام از این دو نوع رفتار هم در مردان و هم در زنان می‌تواند بروز و ظهور داشته باشد.

## ۳) اجتناب از عدم اطمینان

به میزانی از احساس، تهدید و خطر گفته می‌شود که اعضای جامعه و یا سازمان در قبال اوضاع نامطمئن و ناشناخته دارند. به طور معمول، این احساس از طریق فشار عصبی و اعلام نیاز به قابل پیش بینی بودن رویدادهای آتی و به عبارت بهتر از طریق احساس نیاز به قوانین و مقررات کتبی و غیرکتبی اظهار می‌شود. به طور کلی اجتناب از عدم اطمینان به میزان تحمل ابهام اشاره دارد و گریز از بی اطمینانی منجر به کاهش ابهام می‌گردد.

## ۴) فاصله قدرت

عبارت از میزان مورد انتظار و مورد قبول توزیع نابرابر قدرت از نظر اعضای کم قدرت سازمانهاست. به بیان دیگر، فاصله قدرت عبارت از میزان تحمل نابرابری در قدرت می‌باشد. در جوامع و یا سازمانهای دارای فاصله قدرت بیشتر، کارکنان در یک طبقه بندی سلسله مراتبی قرار می‌گیرند و بالعکس در جوامع و یا

است که بعنوان روش زندگی به نسل‌های بعد از خود انتقال می‌دهند. این ارزش‌ها و تجربه‌ها از بطن جامعه منشاء گرفته و بعنوان ویژگی‌ها و انتظارات مردم از فرهنگ شناخته می‌شوند. ماچ<sup>۲۵</sup> نیز مانده‌افستد فرهنگ را مجموعه برنامه عقلانی افراد می‌داند. مورثی و همکاران<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۸) فرهنگ را آموخته‌ای در نظر می‌گیرند که توسط افراد داخل سازمان ایجاد و ممکن است پایدار و یا ناپایدار بوده و از استانداردهای رفتار افراد شکل گرفته است. متشابها<sup>۲۷</sup>، از دیدگاه مردم شناسی، فرهنگ اندیشه‌ها، عقاید، رفتار، زبان، رسم و رسوم مردم یک کشور می‌باشد (بودلی<sup>۲۷</sup> ۲۰۰۴). میتچل<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۳) فرهنگ را بعنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها، عقاید، استانداردها، دانش، اخلاق، قوانین و رفتارهایی می‌داند که مشخص می‌کند چگونه یک فرد در مقابل دیگران عمل کند.

براساس مطالعات‌هاستد پنج بعد از فرهنگ وجود دارد:

۱) فردگرایی / جمع گرایی؛<sup>۲۹</sup>

۲) مردمنشی / زن منشی؛<sup>۳۰</sup>

۳) اجتناب از عدم اطمینان؛<sup>۳۱</sup>

۴) فاصله قدرت؛<sup>۳۲</sup>

۵) جهت گیری بلندمدت / کوتاه مدت<sup>۳۳</sup> (هافستد وهافستد ۲۰۰۱).

## ۱) فردگرایی / جمع گرایی

فردگرایی عبارت است از وابستگی اندک بین افراد، در یک گروه یا سازمان. در فردگرایی انتظار بر این است که هرکسی به فکر منافع خود و حداکثر به فکر منافع افراد نزدیک (خانواده) خود باشد. اما برعکس، جمع گرایی وابستگی شدید بین افراد یک گروه یا سازمان است، به گونه‌ای که فرد در مقابل وفاداری بی چون و چرا، همیشه مورد حمایت گروه یا سازمان خود قرار می‌گیرد.

۲) وظایف حرفه‌ای را در انطباق با مقررات شرکت و استانداردهای اخلاقی هدایت می‌کند؛

۳) وظایف حرفه‌ای را در انطباق با قوانین هدایت می‌کند؛

۴) از اطلاعات محرمانه محافظت می‌کند؛

۵) برای منافع عموم احترام قائل می‌شود؛

۶) برای حرفه اعتبار ایجاد می‌کند؛

۷) تضاد منافع را از بین می‌برد؛

۸) برای سازمان تعهد و وفاداری ایجاد می‌کند؛

۹) از فعالیتهایی که مخالف منافع عمومی می‌باشد اجتناب می‌کند؛

۱۰) از دادن هدایایی که می‌تواند منافع سازمانی داشته باشد خودداری می‌کند.

آیین رفتار حرفه‌ای راهنمای حسابداران و بعنوان سرمشق رفتار صحیح در حرفه تلقی می‌شود (ملی<sup>۳۹</sup> ۲۰۰۵). اگر چه بعضی از محققان در کارایی آیین رفتار حرفه‌ای شک دارند (آدمز، ملون و جیمز<sup>۴۰</sup> ۱۹۹۵؛ گا<sup>۴۱</sup> ۱۹۹۴؛ لری<sup>۴۲</sup> ۲۰۰۳؛ ثورن<sup>۴۳</sup> ۲۰۰۰)، با این وجود چندین انجمن تخصصی آیین رفتار حرفه‌ای را برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای بسیار مناسب می‌دانند (دوسکا و دوسکا<sup>۴۴</sup> ۲۰۰۳). لذا آیین رفتار حرفه‌ای در اکثر برنامه‌های درسی اخلاقی حسابداری آموزش داده می‌شود (دولف اسما<sup>۴۵</sup> ۲۰۰۶؛ اسمیت، اسمیت و میولینگ<sup>۴۶</sup> ۲۰۰۵). از دیدگاه عملی، بووی و دوسکا<sup>۴۷</sup> (۱۹۸۹) بیان نمودند آیین رفتار حرفه‌ای به دلایل زیر مفید می‌باشد:

(۱) به طور یکسان از ابزار اجبار استفاده می‌کند؛

(۲) رهنمود مناسب برای عملکرد درست یا اشتباه ارائه می‌دهد؛

(۳) در موقعیتهای مبهم افراد را راهنمایی می‌کند؛

(۴) از اعمال قدرت غیر عادلانه سرپرستان بر زیردستان می‌کاهد؛

سازمانهای دارای فاصله قدرت کمتر، کارکنان در جهت برابری قدرت و تعدیل آن تلاش می‌کنند.

## ۵) جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت

جهت گیری افراد ممکن است به سمت بلندمدت و یا به سمت کوتاه مدت باشد. دیدگاه کوتاه مدت یعنی احترام به سنت، سطح اندک پس اندازها، ترجیح نتیجه گیری سریع تر، مطرح کردن خود و اهمیت به ظاهر در حالیکه جهت گیری بلندمدت دیدگاه بلندمدت را در نظر گرفته و به پس انداز و آینده نگری اهمیت می‌دهد.

## اخلاق چیست؟

ریشه کلمه اخلاق نیز کلمه یونانی "خلفیات"<sup>۳۴</sup> می‌باشد که مفهوم آن خصایص و رفتار افراد می‌باشد (نورس<sup>۳۵</sup> ۲۰۰۴). میز<sup>۳۶</sup> (۱۹۸۸) اخلاق را بعنوان مطالعه فلسفی رفتار انسان تعریف کرده است، بنابراین اخلاق به بررسی و شناخت اصول اخلاقی می‌پردازد.

## اخلاق حسابداری چیست؟

گوئورپ و بلاک<sup>۳۷</sup> (۱۹۹۸) یک تعریف محدود و یک تعریف گسترده از اخلاق حسابداری بیان نمودند. تعریف محدود اخلاق حسابداری، بعنوان دیدگاهی است که از آیین رفتار حرفه‌ای مجامع حرفه‌ای برگرفته شده و تعریف گسترده اخلاق حسابداری فراتر از آیین رفتار حرفه‌ای بوده و صرفاً به بایدها و نبایدهای خاصی اشاره نمی‌کند، بلکه دامنه گسترده‌ای از تصمیم گیری‌های اخلاقی و تصمیم گیری‌های مربوط به انتخاب روش‌ها و سیاست گذاری‌ها را در حسابداری شامل می‌شود.

احدیت و مکی<sup>۳۸</sup> (۱۹۹۳) پیشنهاد کردند اخلاق حسابداری را می‌توان شامل موارد زیر قلمداد نمود:

(۱) صداقت و قابلیت اعتماد؛

- (۵) برای شناسایی مسئولیتهای اجتماعی شرکت بکار می‌رود؛
- (۶) منافع شرکت را حفظ و یا افزایش می‌دهد.
- آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا که بوسیله اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا تدوین شده است، در سال ۲۰۰۶ به روزرسانی شد. حسابداران رسمی ایالات متحده<sup>۴۸</sup> لازم است با آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا آشنا باشند. آیین رفتار حرفه‌ای ایالات متحده بعنوان اخلاق اساسی برای همه حسابداران محسوب می‌شود (آرم استرانگ<sup>۴۹</sup> ۱۹۹۳؛ دوسکا و دوسکا ۲۰۰۳).
- آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا شامل یکسری اصول و قوانینی است، که چارچوب اصولی برای قوانین محسوب می‌شود. اصول آیین رفتار حرفه‌ای راهنمای اعضای حرفه در جهت انجام مسئولیتهای حرفه‌ای آنها می‌باشد. این اصول تعهدات قوی ایجاد می‌کند تا رفتار اخلاقی شکل گیرد، به صورتیکه منافع شخصی در نظر گرفته نشوند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۵۰</sup> ۲۰۰۶).
- در ایران نیز طبق اساسنامه سازمان حسابرسی، مصوب ۱۷ شهریور ۱۳۶۶، "تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی" بعنوان بخشی از وظایف سازمان تعیین شده است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و رهنمودهای مربوط است. همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران آیین رفتار حرفه‌ای تدوین نموده است که اعضای این جامعه موظف به اجرای آن می‌باشند.
- بر مبنای اصول آیین رفتار حرفه‌ای، این پژوهش حوزه اخلاق حسابداری را در پنج بعد بشرح زیر پیشنهاد داده است:
- (۱) مسئولیت حرفه‌ای؛
- (۲) منافع عمومی؛
- (۳) صداقت؛
- (۴) استقلال و بی‌طرفی؛
- (۵) مراقبت‌های حرفه‌ای.
- حسابداران باید در تعیین دامنه و ماهیت خدمات بعنوان یکی از مسئولیتهای حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر بگیرند. مسئولیت حرفه‌ای بدین مفهوم است که حسابداران باید حساسیت حرفه‌ای و قضاوت اخلاقی را در همه فعالیت‌های خدماتی بکار گیرند. منافع عمومی بدین مفهوم است که حسابداران روش‌هایی را به کار گیرند که خدمت به منافع عمومی را در برداشته باشد. صداقت به این مفهوم است که حسابداران باید اعتماد عمومی را در همه فعالیت‌هایشان حفظ و گسترش دهند. بی‌طرفی و استقلال به این مفهوم است که حسابداران باید بی‌طرفانه و بدور از تضاد منافع در انجام مسئولیتهای حرفه‌ای خود به جامعه خدمت کنند. مراقبت‌های حرفه‌ای به این مفهوم است که حسابداران باید استانداردهای اخلاقی و تکنیک‌های حرفه‌ای را مراعات کنند. مراقبت‌های حرفه‌ای یعنی تلاش مداوم برای بهبود توانمندی و کیفیت خدمات و انجام مسئولیتهای حرفه‌ای برای ارائه خدمات مناسب به استفاده کنندگان.
- استنباط اخلاقی در حالت‌های متعددی توصیف شده، در بعضی از پژوهش‌های استنباط اخلاقی شامل حساسیت اخلاقی<sup>۵۱</sup>، نیت اخلاقی<sup>۵۲</sup> و یا جهت‌گیری اخلاقی<sup>۵۳</sup> فرض شده (برودی و همکاران<sup>۵۴</sup> ۱۹۹۹؛ کوهن و همکاران ۱۹۹۵؛ کتز و میلر<sup>۵۵</sup> ۱۹۹۷؛ لندری، مویز و کرتز<sup>۵۶</sup> ۲۰۰۴؛ مک‌دانیل، کینی و چلیپ<sup>۵۷</sup> ۲۰۰۱). بعضی از محققان استنباط اخلاقی را شامل حساسیت اخلاقی و توسعه اخلاقی<sup>۵۸</sup> می‌دانند (اسچل گلمیلچ و رابرتسون<sup>۵۹</sup> ۱۹۹۵؛ تیتو و همکاران<sup>۶۰</sup> ۱۹۹۹؛ وارد و همکاران<sup>۶۱</sup> ۱۹۹۳؛ زیگنفس و مارتینسون<sup>۶۲</sup> ۲۰۰۲). به منظور تحلیل کامل‌تری از استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری، در این پژوهش

استنباط اخلاقی شامل توسعه اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی می‌باشد.

۶) مرحله اصول جهان شمول و فراگیر (گیوریان ۱۳۸۴).

### توسعه اخلاقی

کهلمبرگ (۱۹۶۹) توسعه اخلاقی را بعنوان سطحی از بلوغ استدلال اخلاقی معرفی نمود. کهلمبرگ استدلال اخلاقی را بعنوان استدلالی که فرد با یک پدیده اخلاقی روبرو می‌شود تعریف نمود. تئوری توسعه اخلاق شناختی کهلمبرگ تئوری مناسبی است که به طور گسترده‌ای در تجزیه و تحلیل توسعه اخلاقی افراد مورد استفاده قرار می‌گیرد. تریوینو<sup>۶۳</sup> (۱۹۹۲) پیشنهاد داد که تئوری کهلمبرگ بعنوان چارچوبی برای مطالعه تأثیر فرهنگ اجتماعی بر اخلاق تجاری می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. تئوری کهلمبرگ برای پژوهش در زمینه توسعه اخلاقی دانشجویان تئوری مهمی محسوب می‌شود (پسکارالا و ترینزینی<sup>۶۴</sup> ۲۰۰۵).

تئوری کهلمبرگ علاوه بر اینکه در سطح جهانی مورد استفاده قرار گرفته، در پژوهشات اخلاقی حسابداری نیز بسیار بکار رفته است. پژوهش آرم‌استرانگ (۱۹۸۷) احتمالاً اولین پژوهشی است که در حسابداری برای بررسی اخلاق حسابداری از تئوری توسعه اخلاقی کهلمبرگ استفاده نموده است.

### مدل چهار بخشی رست از عملکرد اخلاقی

تئوری کهلمبرگ توسعه اخلاقی افراد را توصیف می‌کند، اما نشان نمی‌دهد چگونه توسعه اخلاقی منجر به عملکرد اخلاقی می‌شود. با توجه به اینکه توسعه اخلاقی به تنهایی برای ایجاد رفتار اخلاقی کافی نیست، رست (۱۹۸۶) مدل چهار بخشی از عملکرد اخلاقی که فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی را توصیف می‌کند، توسعه داد. مدل چهار بخشی رست وسیع‌ترین مدل پذیرفته شده در مورد عملکرد اخلاقی افراد در روانشناسی می‌باشد (جونز و همکاران<sup>۶۵</sup> ۲۰۰۲). این مدل شامل چهار جزء است. (آرم‌استرانگ و همکاران ۲۰۰۳، رست ۱۹۸۶، ۱۹۹۴؛ رست و همکاران<sup>۶۶</sup> ۱۹۹۹). در زیر به این اجزاء اشاره شده است:

### کهلمبرگ توسعه اخلاقی را در شش مرحله تقسیم بندی نموده است

در مدل توسعه اخلاقی کهلمبرگ الگوها و معیارهای اخلاقی از میان شش مرحله عبور می‌کنند. توسعه اخلاقی از پایین ترین مرحله (اطاعت - تنبیهی) تا بالاترین مرحله (اصول اخلاقی جهانی) وجود دارد. در مدل کهلمبرگ فرض بر این نیست که همه افراد از میان تمامی مراحل عبور کرده و از پایین ترین سطح به بالاترین سطح آن پیشرفت می‌کنند. این مراحل عبارتند از:

- ۱) حساسیت اخلاقی (آگاهی اخلاقی)
- ۲) قضاوت اخلاقی<sup>۶۷</sup>
- ۳) نیت اخلاقی
- ۴) رفتار اخلاقی<sup>۶۸</sup>

- ۱) مرحله اطاعت و تنبیهی؛
- ۲) مرحله ابزاری؛
- ۳) مرحله بین فردی؛
- ۴) مرحله قانون و نظم؛
- ۵) مرحله میثاق اجتماعی؛

حساسیت اخلاقی توانایی تصمیم گیرنده برای شناسایی مساله اخلاقی موجود، تفسیر موقعیت و داشتن نقش‌های مختلف برای فهم اینکه چگونه اقدام پیشنهاد شده می‌تواند بر دیگران اثربخش باشد، می‌باشد. رست و همکاران وی (۱۹۹۹) دریافتند حساسیت اخلاقی می‌تواند از طریق آموزش افزایش یابد.

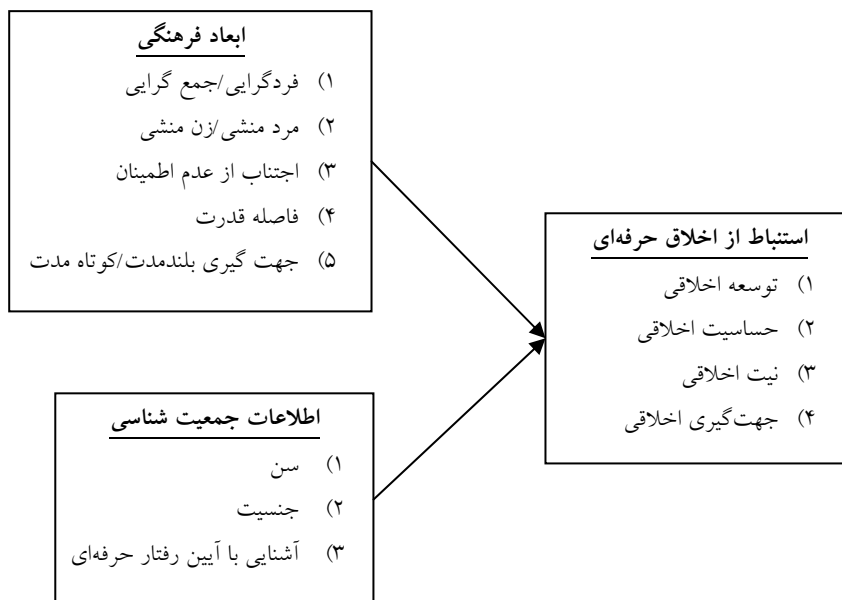
دوم، قضاوت اخلاقی به طور قابل ملاحظه‌ای عملکردهای اخلاقی افراد را در بر دارد که این عملکردها به طور اخلاقی صحیح و موجه بوده و با توسعه اخلاقی افراد همراه می‌باشند (جونز و همکاران ۲۰۰۲؛ کهلبرگ ۱۹۶۹).

سوم، نیت اخلاقی میزان تعهدی است که عملکرد و رفتار اخلاقی فرد را هدایت می‌کند. نیت اخلاقی درجه‌ای از تعهدات افراد به ارزش‌های اخلاقی نسبت به سایر ارزش‌ها می‌باشد.

سرانجام در مرحله چهارم که رفتار اخلاقی می‌باشد به ویژگی‌های اخلاقی افراد نظیر توانایی غلبه بر ضعف‌ها و داشتن قدرت و شهامت تأکید دارد.

### مدل و چارچوب پژوهش

با توجه به فرضیه‌های پژوهش مدل و چارچوب این پژوهش به صورت شکل ۱ خلاصه شده است:



شکل (۱): مدل و چارچوب پژوهش

دولتی و غیر دولتی می‌باشند. با توجه به اینکه امکان بررسی تمام جامعه آماری در این پژوهش وجود ندارد، لذا اقدام به نمونه‌گیری از جامعه آماری شده است. روش نمونه‌گیری این پژوهش، روش نمونه‌گیری در دسترس<sup>۷۰</sup> می‌باشد. نمونه‌گیری دردسترس بعضی اوقات بعنوان نمونه‌گیری اتفاقی یا تصادفی نیز خوانده می‌شود. این روش نمونه‌گیری زمانی کاربرد دارد که

### روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر اجرا توصیفی می‌باشد.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل دانشجویان سال سوم و سال چهارم کارشناسی حسابداری دانشگاه‌های



مبانی اخلاقی خاص حسابداری ابزار مناسب تری نسبت به آزمون مبانی اخلاقی سنتی می‌باشد. لذا در این پژوهش برای اندازه‌گیری توسعه اخلاقی دانشجویان از آزمون مبانی اخلاقی خاص حسابداری استفاده شده است.

برای اندازه‌گیری حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی از ابزار دیگری به نام مقیاس اخلاقی چند بعدی که بوسیله ریدنیچ و روبین<sup>۷۱</sup> (۱۹۸۸) ایجاد گردید، استفاده می‌شود. این ابزار اندازه‌گیری در پژوهشهای اخلاقی بسیار مورد استفاده قرار گرفته است. ولیکن مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری برای اندازه‌گیری حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری دانشجویان حسابداری ابزار مناسب تری نسبت به مقیاس اخلاقی چند بعدی سنتی می‌باشد که در این پژوهش از مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری استفاده شده است.

برای اندازه‌گیری نمرات دانشجویان حسابداری در زمینه ابعاد فرهنگی‌ها، مدل بررسی ارزشهای فرهنگی ۹۴ که بوسیله‌هافستد (۲۰۰۱) توسعه داده شده، مورد استفاده قرار گرفته است. مدل بررسی ارزشهای فرهنگی ۹۴ نسخه تجدید نظر شده از مدل بررسی ارزشهای فرهنگی اولیه‌هافستد می‌باشد که در پرسشنامه IBM از ارزشهای فرهنگی استفاده شده است. علاوه بر این اطلاعات دموگرافیک (عمومی) افراد در پرسشنامه جمع‌آوری شده که شامل جنسیت، سن، سال تحصیلی، و آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای می‌باشد.

با توجه به ابزارهای اندازه‌گیری فوق‌الذکر، پژوهش با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از پرسشنامه بشرح زیر اندازه‌گیری شدند:

توسعه اخلاقی: برای اندازه‌گیری توسعه اخلاقی در پرسشنامه از سه سناریو ۱-۱، ۱-۲، و ۱-۳ آزمون مبانی اخلاقی خاص حسابداری استفاده شده است که

استفاده از سایر روشهای نمونه‌گیری زمانبر و هزینه‌بر است. در روش نمونه‌گیری در دسترس اعضاء جامعه بر مبنای دسترسی نسبی انتخاب می‌شوند و اعضاء نمونه و تعداد آن به میزان در دسترس بودن اعضاء و توانایی محقق بستگی دارد. برای انتخاب گروهی از دانشجویان دانشگاه در بسیاری از پژوهشها از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده می‌کنند (مدرس و رفیعی ۱۳۸۶؛ یی‌های هو ۲۰۰۷؛ پایگاه اطلاعاتی روشهای تحقیقات اجتماعی ۲۰۰۹).

پنج دانشگاه دولتی (دانشگاه علامه طباطبائی، دانشگاه تهران، دانشگاه شهید بهشتی، دانشگاه الزهراء، دانشگاه پیام نور استان تهران) و چهار دانشگاه آزاد اسلامی (واحد تهران مرکز، واحد شهرقدس، واحد کاشان، واحد نیشابور) بعنوان نمونه انتخاب شده‌اند. نمونه انتخاب شده شامل دانشجویان سال سوم و یا سال چهارم کارشناسی می‌باشد که قادر باشند پرسشنامه پژوهش را تکمیل نمایند.

### متغیرهای پژوهش

بطور کلی ابعاد فرهنگی‌ها، شامل: فردگرایی/ جمع‌گرایی، مرد منشی/ زن منشی، اجتناب از عدم اطمینان، فاصله قدرت و جهت‌گیری بلندمدت/ کوتاه مدت بعنوان متغیرهای مستقل و استنباط اخلاقی دانشجویان که در ابعاد توسعه اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی خلاصه می‌شوند، بعنوان متغیرهای وابسته در نظر گرفته می‌شوند. جنسیت، سن، آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای نیز بعنوان متغیرهای کنترل در نظر گرفته می‌شوند.

### ابزارهای اندازه‌گیری متغیرها

آزمون مبانی اخلاقی در پژوهشهای اخلاقی حسابداری برای اندازه‌گیری توسعه اخلاقی به طور وسیعی مورد استفاده قرار گرفته است. ولیکن آزمون

سوال مطرح شده است که با توجه به این سوالها ابعاد فرهنگی هافستد اندازه گیری می شوند. برای اندازه گیری فاصله قدرت از سوالات ۳، ۶، ۱۴، و ۱۷، اجتناب از عدم اطمینان از سوالات ۱۳، ۱۶، ۱۸، و ۱۹، فردگرایی / جمع گرایی از سوالات ۱، ۲، ۴، و ۸، مردمنشی / زن منشی از سوالات ۵، ۷، ۱۵، و ۲۰، و جهت گیری بلندمدت / کوتاه مدت از سوالات ۱۰ و ۱۲ استفاده شده است.

### آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش بعد از بررسی مفروضات رگرسیون با استفاده از آزمون‌های کولموگروف اسمیرنوف، تحلیل واریانس، ضریب افزایش واریانس و برای تایید یا رد فرضیه‌ها از روش رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره روش آماری است که برای تعیین اهمیت ارتباط بین متغیر وابسته و چند متغیر مستقل مورد استفاده قرار می‌گیرد. همانطور که ذکر شد چندین محقق پیشنهاد داده‌اند جنسیت، سن و واحد درسی اخلاق بر استنباط اخلاقی دانشجویان تاثیر دارند، لذا در این پژوهش جنسیت، سن، و آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای بعنوان متغیرهای کنترل در تجزیه و تحلیل رگرسیون در نظر گرفته شده‌اند.

### یافته‌های پژوهش حاصل از آزمون فرضیات

در فرضیه اول پژوهش چنین مطرح شده بین فردگرایی / جمع گرایی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{Ethical perception} = \beta_0 + \beta_1 * \text{IDV} + \beta_2 * \text{Age} + \beta_3 * \text{Gender} + \beta_4 * \text{Course}$$

با توجه به معادله رگرسیون چند متغیره فرضیه فوق، و P-value که مساوی ۰/۰۸۲ و بیشتر از ۰/۰۵ (سطح معنی داری) است، بنابراین فرضیه اول پژوهش

در هر سناریو ۱۲ سوال مطرح شده و در پایان هر سناریو از پاسخ دهندگان خواسته شده است که از ۱۲ سوال مطرح شده در هر سناریو چهار سوال را که اهمیت بیشتری دارد به ترتیب مشخص نمایند. نمره P-score محاسبه شده با استفاده از این سطوح اهمیت، در این پژوهش معرف سطح توسعه اخلاقی دانشجویان می‌باشد.

حساسیت اخلاقی: برای اندازه گیری حساسیت اخلاقی از سه سناریو ۱-۲، ۲-۲، و ۳-۲ مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری استفاده شده است که هر سناریو شامل ۱۵ سوال می‌باشد. سوالات ۱ تا ۱۲ هر سناریو برای اندازه گیری حساسیت اخلاقی مطرح شده است که حساسیت اخلاقی با توجه به ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی حسابداری اندازه گیری شده است.

نیت اخلاقی: برای اندازه گیری نیت اخلاقی نیز از سه سناریو ۱-۲، ۲-۲، و ۳-۲ مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری استفاده شده است که سوالات ۱۳ و ۱۴ این سناریوها مربوط به نیت اخلاقی دانشجویان می‌باشد.

جهت گیری اخلاقی: همچنین برای اندازه گیری جهت گیری اخلاقی از سه سناریو ۱-۲، ۲-۲، و ۳-۲ مقیاس اخلاقی چند بعدی خاص حسابداری استفاده شده است که سوال ۱۵ هر سناریو مربوط به جهت گیری اخلاقی دانشجویان می‌باشد.

استنباط اخلاقی: استنباط اخلاقی دانشجویان شامل چهار جزء توسعه اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی، و جهت گیری اخلاقی است که میانگین نمرات این اجزاء بعنوان نمره استنباط اخلاقی دانشجویان در نظر گرفته شده است.

ابعاد فرهنگ: با استفاده از مدل بررسی ارزشهای ۱۹۹۴ (VSM94) ابعاد فرهنگی هافستد اندازه گیری گردید. در مدل بررسی ارزشهای ۱۹۹۴، تعداد ۲۰

شده است که بزرگتر از ۰/۰۵ می باشد، لذا این فرضیه نیز رد می شود. بنابراین در ایران ارتباط معنی داری بین اجتناب از عدم اطمینان و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود ندارد.

در این فرضیه نیز P-value مربوط به متغیر جنسیت ۰/۰۲۳ شده که کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد. لذا می توان نتیجه گیری نمود که در بررسی ارتباط بین اجتناب از عدم اطمینان و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری، متغیر جنسیت می تواند تاثیرگذار باشد.

در فرضیه چهارم ارتباط معنی داری بین فاصله قدرت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری مورد آزمون قرار گرفته است. بدین صورت که فاصله قدرت بعنوان متغیر مستقل و استنباط اخلاقی دانشجویان رشته حسابداری بعنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می باشد:

$$\text{Ethical perception} = \beta_0 + \beta_1 * \text{PDI} + \beta_2 * \text{Age} + \beta_3 * \text{Gender} + \beta_4 * \text{Course}$$

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چندگانه و مشاهده P-value مربوط به فاصله قدرت که مساوی ۰/۹۹۹ شده که بزرگتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ می باشد، لذا فرضیه چهارم پژوهش رد می شود. بنابراین در ایران رابطه معنی داری بین فاصله قدرت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود ندارد. در این فرضیه نیز P-value متغیر جنسیت مساوی ۰/۰۲ می باشد که کمتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ است. در نتیجه در بررسی رابطه بین فاصله قدرت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری، متغیر جنسیت تاثیرگذار می باشد.

در فرضیه پنجم پژوهش، فرض شده است بین جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می باشد:

رد می شود، لذا رابطه معنی داری بین فردگرایی/ جمع گرایی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری مشاهده نشد. البته لازم به ذکر است چنانچه سطح معنی داری را با نتیجه P-value متغیرهای کنترل سن، جنسیت، و آشنایی با آیین رفتار حرفه ای مقایسه کنیم، می توان نتیجه گرفت که در ارتباط بین فردگرایی/ جمع گرایی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری جنسیت عامل تاثیرگذار می باشد.

در فرضیه دوم پژوهش وجود ارتباط معنی دار بین یکی دیگر از ابعاد فرهنگی به نام مرد منشی/ زن منشی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری مورد آزمون قرار گرفته است. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می باشد:

$$\text{Ethical perception} = \beta_0 + \beta_1 * \text{MAS} + \beta_2 * \text{Age} + \beta_3 * \text{Gender} + \beta_4 * \text{Course}$$

با توجه به معادله رگرسیون چند متغیره فرضیه فوق و محاسبه P-value برابر ۰/۹۷۶ می باشد که بزرگتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ می باشد، لذا فرضیه دوم پژوهش نیز رد می شود. بنابراین در ایران رابطه معنی داری بین مردمنشی/ زن منشی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود ندارد.

در این فرضیه نیز P-value متغیر جنسیت مساوی ۰/۰۲ شده است که در سطح معنی داری ۰/۰۵ قرار گرفته است، لذا می توان بیان نمود که در بررسی ارتباط بین مرد منشی/ زن منشی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری، جنسیت می تواند تاثیرگذار باشد.

در فرضیه سوم پژوهش، چنین بیان شده است که بین اجتناب از عدم اطمینان و استنباط اخلاقی

دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می باشد:

$$\text{Ethical perception} = \beta_0 + \beta_1 * \text{UAI} + \beta_2 * \text{Age} + \beta_3 * \text{Gender} + \beta_4 * \text{Course}$$

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چند متغیره فرضیه فوق و بررسی رقم P-value آن ۰/۷۱۶

می‌توان چنین استنباط نمود که در بررسی وجود رابطه معنی دار بین ابعاد فرهنگی‌هاستند و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان حسابداری، متغیر سن می‌تواند تاثیرگذار باشد.

فرضیه هفتم پژوهش در مورد بررسی وجود رابطه معنی دار بین ابعاد فرهنگی‌هاستند و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری می‌باشد. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{Ethical sensitivity} = \beta_0 + \beta_1 * \text{PDI} + \beta_2 * \text{UAI} + \beta_3 * \text{IDV} + \beta_4 * \text{MAS} + \beta_5 * \text{LTO} + \beta_6 * \text{Age} + \beta_7 * \text{Gender} + \beta_8 * \text{Course}$$

نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چند متغیره نشانگر این است که P-value بعد مرد منشی/زن منشی ۰/۲۵۶، P-value بعد اجتناب از عدم اطمینان ۰/۶۰۳، P-value بعد فاصله قدرت ۰/۴۱۲ و P-value بعد جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت ۰/۷۵۲ می‌باشد، اما P-value بعد فرهنگی فردگرایی/جمع گرایی ۰/۰۱۲ می‌باشد که کمتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ است. لذا در ایران رابطه معنی داری بین فردگرایی/جمع گرایی و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود دارد. P-value مربوط به سایر متغیرهای مربوط به ابعاد فرهنگی همانطور که در فوق نشان داده شده بزرگتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ می‌باشند که این امر حاکی از این است که در سطح اطمینان ۰/۹۵، رابطه معنی داری بین این متغیرها و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود ندارد. در فرضیه هشتم وجود رابطه معنی دار بین ابعاد فرهنگی‌هاستند و نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری مورد آزمون قرار گرفته است. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{Ethical intention} = \beta_0 + \beta_1 * \text{PDI} + \beta_2 * \text{UAI} + \beta_3 * \text{IDV} + \beta_4 * \text{MAS} + \beta_5 * \text{LTO} + \beta_6 * \text{Age} + \beta_7 * \text{Gender} + \beta_8 * \text{Course}$$

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چندمتغیره در مورد این فرضیه مشاهده می‌شود P-

$$\text{Ethical perception} = \beta_0 + \beta_1 * \text{LTO} + \beta_2 * \text{Age} + \beta_3 * \text{Gender} + \beta_4 * \text{Course}$$

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چند متغیره فرضیه فوق که رقم P-value آن ۰/۳۶۴ می‌باشد لذا بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین این فرضیه نیز رد می‌شود. بنابراین در ایران ارتباط معنی داری بین جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود ندارد.

در فرضیه ششم وجود ارتباط معنی داری بین ابعاد فرهنگی و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان حسابداری مورد آزمون قرار گرفته است. در این فرضیه نیز ابعاد فرهنگی بعنوان متغیرهای مستقل و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری بعنوان متغیر وابسته مطرح شده است. متغیرهای سن، جنسیت، و آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای هم بعنوان متغیرهای کنترل در نظر گرفته شده‌اند. معادله رگرسیون این فرضیه به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{Ethical development} = \beta_0 + \beta_1 * \text{PDI} + \beta_2 * \text{UAI} + \beta_3 * \text{IDV} + \beta_4 * \text{MAS} + \beta_5 * \text{LTO} + \beta_6 * \text{Age} + \beta_7 * \text{Gender} + \beta_8 * \text{Course}$$

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چندگانه مشاهده می‌شود که P-value بعد فردگرایی/جمع گرایی ۰/۳۸۳، P-value بعد مرد منشی/زن منشی ۰/۵۶۹، P-value بعد اجتناب از عدم اطمینان ۰/۴۲۳، P-value بعد جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت ۰/۱۴۴ می‌باشد، بنابراین P-value تمامی ابعاد فرهنگی بزرگتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ می‌باشند، لذا فرضیه ششم پژوهش رد می‌شود. لذا در ایران رابطه معنی داری بین ابعاد فرهنگی و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود ندارد. اما در مورد متغیرهای کنترل هم باید به این مطلب توجه نمود که P-value مربوط به متغیر سن مساوی ۰/۰۱۷ می‌باشد که کمتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ می‌باشد. از این رو

گیری نمود در بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری، جنسیت می تواند عامل تاثیر گذاری باشد.

### خلاصه نتایج آزمون فرضیات

نتیجه آزمون	عنوان	فرضیه
رد	بین فردگرایی / جمع گرایی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	اول
رد	بین مرد منشی / زن منشی و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	دوم
رد	بین اجتناب از عدم اطمینان و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	سوم
رد	بین فاصله قدرت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	چهارم
رد	بین جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	پنجم
رد	بین ابعاد فرهنگی و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	ششم
تایید*	بین ابعاد فرهنگی و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	هفتم
رد	بین ابعاد فرهنگی و نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	هشتم
تایید**	بین ابعاد فرهنگی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ارتباط معنی داری وجود دارد.	نهم

\* بین فردگرایی / جمع گرایی و حساسیت اخلاقی رابطه معنی دار مشاهده شد  
\*\* بین فردگرایی / جمع گرایی و جهت گیری اخلاقی رابطه معنی دار مشاهده شد.

### نتیجه گیری و پیشنهادها

با توجه به آزمون فرضیه های یک تا پنج مشاهده شد بین جنسیت و استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد. لذا پیشنهاد می شود در پژوهشاتی که مربوط به استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری است به متغیر جنسیت توجه کافی شود. همچنین پیشنهاد می گردد دانشگاهها ضمن ارائه واحد درسی اخلاق حرفه ای در دروس حسابداری، در جهت ارتقاء استنباط اخلاقی

value بعد فردگرایی / جمع گرایی ۰/۸۱۲ P-  
value بعد مرد منشی / زن منشی ۰/۴۱۸ P-value  
بعد اجتناب از عدم اطمینان ۰/۴۴۶ P-value بعد  
فاصله قدرت ۰/۹۶۵ و P-value بعد جهت گیری  
بلندمدت/کوتاه مدت ۰/۱۸۶ می باشد که P-value  
تمام ابعاد فرهنگی بیشتر از سطح معنی داری ۰/۰۵  
می باشند، لذا فرضیه هشتم پژوهش رد می شود، بنابراین  
بین ابعاد فرهنگی هافستد و نیت اخلاقی دانشجویان  
حسابداری ارتباط معنی داری وجود ندارد.

در فرضیه نهم چنین فرض شده است بین ابعاد  
فرهنگی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری  
ارتباط معنی داری وجود دارد. معادله رگرسیون این  
فرضیه به صورت زیر می باشد:

$$\text{Ethical orientation} = \beta_0 + \beta_1 * \text{PDI} + \beta_2 * \text{UAI} + \beta_3 * \text{IDV} + \beta_4 * \text{MAS} + \beta_5 * \text{LTO} + \beta_6 * \text{Age} + \beta_7 * \text{Gender} + \beta_8 * \text{Course}$$

نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چند متغیره  
نشانگر این است که P-value بعد مرد منشی / زن  
منشی ۰/۸۳۰ P-value بعد اجتناب از عدم اطمینان  
۰/۳۵۷ P-value بعد فاصله قدرت ۰/۸۲۲ و P-  
value بعد جهت گیری بلندمدت/کوتاه مدت ۰/۵۲۵  
می باشد، اما P-value بعد فرهنگی فردگرایی / جمع  
گرایی ۰/۰۱۱ می باشد که کمتر از سطح معنی داری  
۰/۰۵ است. لذا در ایران رابطه معنی داری بین  
فردگرایی / جمع گرایی و حساسیت اخلاقی دانشجویان  
حسابداری وجود دارد. P-value مربوط به سایر  
متغیرهای مربوط به ابعاد فرهنگی همانطور که در فوق  
نشان داده شده بزرگتر از سطح معنی داری ۰/۰۵  
می باشند که این امر حاکی از این است که در سطح  
اطمینان ۰/۹۵، رابطه معنی داری بین این متغیرها و  
حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری وجود ندارد.

البته با مشاهده P-value متغیرهای کنترل فقط P-  
value مربوط به متغیر جنسیت با رقم ۰/۰۴۹ در سطح  
معنی داری ۰/۰۵ قرار دارد، از این رو می توان نتیجه

پیشنهاد می‌گردد در جهت ارتقاء جهت گیری اخلاقی دانشجویان به متغیر جنسیت توجه گردد.

لازم به ذکر است بر اساس نتایج پرسشنامه این پژوهش بیش از ۵۰ درصد دانشجویان، علی رغم گذراندن دروس حساسیتی و تدریس آیین رفتار حرفه‌ای به آنها، اظهار کرده‌اند که با آیین رفتار حرفه‌ای آشنایی ندارند. این موضوع نشانه بی توجهی به این امر مهم می‌باشد. بنابراین لازم است با آموزش اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای استنباط اخلاقی (سطح توسعه اخلاقی، حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی، و جهت گیری اخلاقی) دانشجویان را افزایش دهیم.

#### منابع و ماخذ

- ۱) گیوریان، حسن. ۱۳۸۴. نقش سطوح اخلاقی در تصمیمات سازمانی. تدبیر. سال شانزدهم، شماره ۱۶۲.
- ۲) رفیعی، افسانه. (۱۳۸۶). تاثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران در ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- 3) Adams, B. L., Malone, F. L., & James, W. (1995). Confidentiality decisions: The reasoning process of CPAs in resolving ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 14(12), 1015-1020.
- 4) Adkins, N., & Radtke, R. R. (2004). Students' and faculty members' perceptions of the importance of business ethics and accounting ethics education: Is there an expectations gap? *Journal of Business Ethics*, 52(3), 279-300.
- 5) Ahadiat, N., & Mackie, J. J. (1993). Ethics education in accounting: An investigation of the importance of ethics as a factor in the recruiting

دانشجویان را به مرد و زن تفکیک نموده و آموزش‌های اخلاقی متناسب با هر گروه ارائه شود.

بر اساس نتایج فرضیه ششم مشخص گردید  $p$ -value متغیر سن ۱/۷ درصد می‌باشد که در محدوده سطح معنی داری ۵ درصد بوده، لذا رابطه معنی داری بین سن و سطح توسعه اخلاقی دانشجویان حسابداری می‌باشد، لذا پیشنهاد می‌گردد در آموزش‌های دروس اخلاقی به سطح سنی دانشجویان توجه و با توجه به سطح سنی دانشجویان حسابداری آموزش‌های اخلاقی انجام گیرد.

در فرضیه هفتم پژوهش ضریب همبستگی بین ابعاد فرهنگی و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ۳/۶ درصد بوده که فقط بین یکی از ابعاد فرهنگی به نام فردگرایی/جمع گرایی و حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی داری مشاهده گردید. بنابراین برای افزایش سطح حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری باید به بعد فردگرایی/جمع گرایی بیشتر اهمیت داده شود تا از این طریق بتوانیم استنباط اخلاقی دانشجویان را ارتقاء دهیم.

با توجه به نتایج فرضیه هشتم و با توجه به اینکه  $p$ -value متغیر جنسیت ۱/۸ درصد می‌باشد که در سطح معنی داری ۵ درصد قرار دارد، لذا پیشنهاد می‌شود در آموزش اخلاق و در جهت ارتقاء سطح نیت اخلاقی دانشجویان به متغیر سن توجه کافی شود و آموزش متناسب با سن دانشجویان صورت پذیرد. با مشاهده نتایج فرضیه نهم مبنی بر رابطه معنی دار بین فردگرایی/جمع گرایی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری پیشنهاد می‌شود جهت ارتقاء جهت گیری اخلاقی دانشجویان باید در بین ابعاد فرهنگ به بعد فردگرایی/جمع گرایی توجه بیشتری شود. همچنین با توجه به اینکه  $p$ -value متغیر جنسیت در سطح معنی داری ۵ درصد قرار دارد،

- Journal of Business Ethics, 63(3), 209-215.
- 16) Duska, R. F., & Duska, B. S. (2003). Accounting ethics. Maiden, MA: Blackwell Publishing.
  - 17) Gaa, J. C. (1994). The ethical foundations of public accounting. Research Monograph of CGA-Canada Research Foundation (No. 22). Vancouver: CGA-Canada Research Foundation.
  - 18) Gowthorpe, C, & Blake, J. (Eds.). (1998). Ethical issues in accounting. New York, NY: Routledge.
  - 19) Hill, N. T., Stevens, K., & Clarke, P. (1998). Factors that affect ethical reasoning abilities of U.S. and Irish small-firm accountancy practitioners. In L. A. Ponemon (Ed.), Research on accounting ethics, vol. 4. (pp. 145-166). Stamford, CT: JAI Press Inc.
  - 20) Hofstede, G. (2001). Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
  - 21) Hofstede, G, & Bond, M. H. (1988). The Confucius connection: From cultural roots to economic growth. Organizational Dynamics, 16(A), 5-21.
  - 22) Hofstede, G, & Hofstede, G J. (2005). Cultures and organizations: Software of the mind (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
  - 23) Jones, J., Massey, D. W., & Thorne, L. (2002, August). A review and synthesis of the empirical research on the ethical dimension of accountants' professional judgment. Paper presented at the meeting of American Accounting Association, Professionalism and Ethics Symposium, San Antonio, TX.
  - 24) Ketz, J. E., & Miller, P. B. W. (1997). Some ethical issues about financial reporting and public accounting and some proposals. In L. A. Ponemon (Ed.), Research on accounting ethics, vol. 3. (pp.49-78). Greenwich, CT: JAI Press Inc.
  - 25) Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence: The cognitive decisions of public accounting firms. Journal of Accounting Education, 11(2), 243-257.
  - 6) American Institute of Certified Public Accountants (2006). Code of Professional Conduct of American Institute of Certified Public Accountants. Retrieved July 10, 2006, <http://www.aicpa.org/about/code/index.html>
  - 7) Armstrong, M. B. (1987). Moral development and accounting education. Journal of Accounting Education, 5(1), 27-43.
  - 8) Armstrong, M. B. (1993). Ethics and professionalism for CPAs. Cincinnati, OH: South-Western.
  - 9) Armstrong, M. B. (2003). Ethical issues in accounting. In N. E. Bowie (Ed.), The blacksell guide to business ethics (pp. 145-164). Maiden, MA: Blackwell Publishers.
  - 10) Bodley, J. H. (2004). Cultural anthropology: Tribes, states, and the global system, with power web (4th ed.). New York: McGraw-Hill.
  - 11) Bowie, N. E., & Duska, R. F. (1989). Business ethics (2nd ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall
  - 12) Brody, R. G, Coulter, J. M., & Lin, S. (1999). The effect of national culture on whistle-blowing perceptions. Teaching Business Ethics, 3(4), 385-400.
  - 13) Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1995). An international comparison of moral constructs underlying auditors' ethical judgments. In L. A. Ponemon, M. J., Epstein, & J. C. Gardner (Eds.). Research on accounting ethics, vol. 1. (pp.97-126). Greenwich, CT: JAI Press Inc.
  - 14) Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1998). The effect of gender and academic discipline diversity on the ethical evaluations, ethical intentions and ethical orientation of potential public accounting recruits. Accounting Horizons, J2(3), 250-270.
  - 15) Dolfsma, W. (2006). Accounting as applied ethics: Teaching a discipline.

- global challenge. Schaumburg, IL: Motorola University Press.
- 36) Northouse, P. G (2004). Leadership theory and practice (3r ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- 37) Pascarella, E. T., & Terenzini, P. T. (2005). How college affects students: A third decade of research (2nd ed.). San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- 38) Reidenbach, R. E, & Robin, D. R (1988). Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics*, 7(11), 871-879.
- 39) Rest, J. R. (1986). Moral development: Advances in research and theory. New York, NY: Praeger Publishers.
- 40) Rest, J. R. (1994). Background: Theory and research. In J. R. Rest, & D. Narvaez (Eds.), *Moral development in the professions*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum and Associates.
- 41) Rest, J. R., Narvaez, D., Bebeau, M. J., & Thoma, S. J. (1999). Postconventional moral thinking: A Neo-Kohlbergian approach. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- 42) Roxas, M. L., & Stoneback, J. Y. (2004). The importance of gender across cultures in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics*, 50(2), 149-165.
- 43) Schlegelmilch, B. B., & Robertson, D. C. (1995). The influence of country and industry on ethical perceptions of senior executives in the U.S. and Europe. *Journal of International Business Studies*, 26(4), 859-881.
- 44) Smith, L. M., Smith, K. T., & Mulig, E. V. (2005). Application and assessment of an ethics presentation for accounting and business classes. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 153-164.
- 45) Teoh, H. Y, Serang, D. P., & Lim, C. C. (1999). Individualism-collectivism cultural differences affecting perceptions of unethical practices: Some evidence from Australian and developmental approach to socialization. In D. A. Goslin (Ed.), *Handbook of socialization theory and research*, (pp.347-480). Chicago: Rand-McNally.
- 26) Kohlberg, L. (1981). The meaning and measurement of moral development (Heinz Werner Lecture Series, Vol. 13). Worcester, MA: Clark University Press.
- 27) Lampe, J. C, & Finn, D. W. (1992). A model of auditors' ethical decision processes. *Auditing; A Journal of Practice and Theory*, 77(Supplement), 33-59.
- 28) Landry, R., Jr., Moyes, G. D., & Cortes, A. C. (2004). Ethical perceptions among Hispanic students: Differences by major and gender. *Journal of Education for Business*, 80(2), 102-108.
- 29) Lere, J. C, & Gaumnitz, B. R. (2003). The impact of codes of ethics on decision making: Some insights from information economics. *Journal of Business Ethics*, 48(4), 365-379.
- 30) Loeb, S. E. (1988). Teaching students accounting ethics: Some crucial issues. *Issues in Accounting Education*, 3(2), 316-329.
- 31) Mappes, T. A. (1988). What is personal ethics and should we be teaching more of it? *Teaching Philosophy*, 11(1), 33-40.
- 32) McDaniel, S. R., Kinney, L., & Chalip, L. (2001). Across-cultural investigation of the ethical dimensions of alcohol and tobacco sports sponsorships. *Teaching Business Ethics*, 5(3), 307-330.
- 33) Mele, D. (2005). Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 97-109.
- 34) Mitchell, C. (2003). A short course in international business ethics: Combining ethics and profits in global business. Novato, CA: World Trade Press.
- 35) Moorthy, R. S., De George, R. T, Donaldson, T., Ellos, W. J., Solomon, R. C, & Textor, R. B. (1998). Uncompromising integrity: Motorola's



- 14 Tyco.
- 15 Infodisc.
- 16 Tuntex .
- 17 Rebar.
- 18 Haas.
- 19 Jennings.
- 20 Mele.
- 21 Gaa and Thorne.
- 22 Sharp.
- 23 Moorthy & et al.
- 24 Hafsted & Bond.
- 25 Much.
- 26 Moorthy \$ et al.
- 27 Bodley.
- 28 Mitchell.
- 29 Individualism / collectivism (IDV).
- 30 Masculinity / Femininity (MAS).
- 31 Uncertainty avoidance (UAI).
- 32 Power distance (PDI).
- 33 short/long-term orientation (LTO).
- 34 Ethos.
- 35 Northouse.
- 36 Mappes.
- 37 Gowthorpe & Blake.
- 38 Ahadiat & Mackie.
- 39 Mele.
- 40 Adams, Malone & James.
- 41 Gaa.
- 42 Lere.
- 43 Thorne.
- 44 Duska & Duska.
- 45 Dolfsma.
- 46 Smith, Smith, & mulig.
- 47 Bowie & Duska.
- 48 Certified Public Accountants (CPA).
- 49 Armstrong.
- 50 American Institute Of Certified Public Accountant (AICPA).
- 51 Ethical sensitivity.
- 52 Ethical intention.
- 53 Ethical orientation.
- 54 Brody & et al.
- 55 Ketz & Miller.
- 56 Landry, Moyes & Kortés.
- 57 Mcdanie, Kinney & chalip.
- 58 Ethical development.
- 59 Schlegelmilch & Robertson.
- 60 Teoh & et al.
- 61 Ward & et al.
- 62 Ziegenfuss & Martinson.
- 63 Trevino.
- 64 Pascarella & Terenzini.
- 65 Jones & et al.
- 66 Rest, Narvaez, Bebeau & Thoma.
- 67 Ethical judgment.
- 68 Ethical behavior.
- 69 Lamp & Finn.
- 70 *Convenience Sampling*.
- 71 *Reidenbach & Robin*.

Indonesian accounting students. *Teaching Business Ethics*, 3(2), 137-153.

- 46) Thorne, L. (2000). The development of two measures to assess accountants' prescriptive and deliberative moral reasoning. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 139-169.
- 47) Trevino, L. K. (1992). Experimental approaches to studying ethical-unethical behavior in organizations. *Business Ethics Quarterly*, 2(2), 121-136.
- 48) Ward, S. P., Ward, D. R., & Deck, A. B. (1993). Certified Public Accountants: Ethical perception skills and attitudes on ethics education. *Journal of Business Ethics*, 72(8), 601-610.
- 49) www.Social Research Methods.Net/lcb/sampron.phd.
- 50) Yi-Hui Ho. (2007). Undergraduate accounting students perceptions of accounting ethics: A cross-cultural comparative study. A dissertation submitted to the faculty of the graduate school of the university of Minnesota.
- 51) Ziegenfuss, D. E., & Martinson, O. B. (2002). The IMA code of ethics and IMA members' ethical perception and judgment. *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 165-173.

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Value Survey Module 1994 (VSM 94).
- <sup>2</sup> Accounting-specific Defining Issues Test (ADIT).
- <sup>3</sup> Accounting-specific Multidimensional Ethics Scales (AMES).
- <sup>4</sup> Cohen & et al.
- <sup>5</sup> Hill & et al.
- <sup>6</sup> Roxas & Stoneback.
- <sup>7</sup> Kohlberg.
- <sup>8</sup> Rest.
- <sup>9</sup> Adkins & Radtke.
- <sup>10</sup> Loeb.
- <sup>11</sup> Enron.
- <sup>12</sup> Worldcom.
- <sup>13</sup> Arthur Anderson.