

حرفه ای بودن در حسابداری: عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان

علی جعفری^۱

رحیم ملائی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۱۲/۲۹

چکیده

هدف مقاله حاضر بررسی پنج عاملی است که بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان حرفه ای تأثیر می گذارد: آئین رفتار حرفه ای؛ گرایش فلسفی؛ گرایش مذهبی؛ ارزش های نشأت گرفته از فرهنگ؛ و بلوغ اخلاقی. جایگاه اخلاق در هر حرفه، امری حیاتی برای پذیرش آن در جامعه است. محققان معتقدند، رفتار و رعایت معیارهای اخلاقی را میتوان به عنوان هسته علت وجودی هر حرفه در نظر گرفت. حرفه حسابداری نیز از این امر مستثنی نبوده و حسابداران دائماً با مسائل اخلاقی مواجهند که میتوانند استانداردهای آنان را به چالش بکشند. اخلاق و تصمیم گیری یکی از متغیرهایی است که در چند دهه اخیر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. لکن عوامل مربوط بر موارد مزبور به تفصیل مورد بحث قرار گرفته است. درک مقدمات تصمیم گیری اخلاقی می تواند بینش هایی را در مورد اهمیت آن برای حرفه ای بودن حسابداران در محیط کسب و کار جهانی ارائه دهد. چارچوبی برای درک این فرآیند مهم، به ویژه در رابطه با حسابداران ارائه شده است. مطالعات قبلی تعدادی از عوامل را در تعدادی از رشته ها در نظر گرفته است. با این حال، بسیاری از آنها عنصر مهم آیین نامه رفتار حرفه ای که برای حرفه حسابداری ضروری است از دست داده اند. این تحقیق به صراحت روند تصمیم گیری اخلاقی را بررسی می کند و عوامل متعددی را که بر حسابداران تأثیر می گذارند در نظر می گیرد. ترکیبی برای تجزیه و تحلیل تأثیر تصمیم گیری اخلاقی ارائه می کند و عناصر مختلفی را که در محیط کسب و کار مشترک هستند و آنهایی را که مختص حسابداران است، ترکیب می کند.

واژگان کلیدی

تصمیم گیری اخلاقی، آئین نامه رفتار حرفه ای، حسابداری

^۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. jafari.ali.iau@gmail.com

^۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. rahimmollaye@yahoo.com

۱. مقدمه

جایگاه اخلاق در هر حرفه، امری حیاتی برای پذیرش آن در جامعه است. فشار قابل توجهی بر حسابداران وجود دارد که هم حرفه ای و هم اخلاقی عمل کنند. موج رسوایی‌های اخیر شرکتی (شرکت آیتونومی در بریتانیا. لیمن برادرز در ایالات متحده؛ پتروبراس در برزیل؛ سینو فورست در کانادا؛ توشیا در ژاپن) نظارت دقیق بر اخلاق تجاری و حرفه ای بودن حسابداری را افزایش داده است. با این حال، مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی یا کاملاً پیچیده هستند (کرافت، ۲۰۰۴-۲۰۱۱)، یا در توجه به اهمیت آئین رفتار حرفه ای در مورد رفتار حسابداران ناکام هستند (جونز و همکاران، ۲۰۰۳)؛ بنابراین، مدلی از تصمیم‌گیری اخلاقی پیشنهاد می‌شود که به طور خاص برای حسابداران حرفه‌ای که حسابدار مستقل هستند، اعمال می‌شود. حسابداران حرفه ای از این نظر منحصر به فرد هستند که تحت آیین رفتار حرفه ای اداره می‌شوند (موسسه حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، ۲۰۱۳؛ PCA استرالیا، ۲۰۱۰؛ APC کانادا، ۲۰۱۲؛ مجمع جهانی حسابداری (AFIC) (۲۰۱۴a)). این آیین حرفه ای هم بر رفتار و هم بر تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارند، زیرا مستلزم آن هستند که حسابداران به منافع عمومی توجه داشته باشند. زمانی که با یک معضل اخلاقی مواجه می‌شوید، حسابدار حرفه‌ای ملزم است که منافع جامعه را بر منافع شخصی حسابدار یا منافع مشتری ترجیح دهد. این نقطه شروع مدل مورد بررسی است. حسابداران باید هنگام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی به آیین رفتار حرفه ای خود پایبند باشند.

گرایش فلسفی یک فرد نیز بر ارزیابی معضلات اخلاقی تأثیر می‌گذارد (فورسایت، ۱۹۹۲؛ کیش گفارت و همکاران، ۲۰۱۰). سه گرایش فلسفی رایج در دنیای کسب‌وکار عبارتند از: فایده‌گرایی (فريتزچه و بکر، ۱۹۸۴؛ گرووز و همکاران، ۲۰۰۷)، وظیفه‌شناسی (هانت و وایتل، ۱۹۸۶، ۱۹۹۳، ۲۰۰۶) و فضایل اخلاقی (جونز و همکاران، ۲۰۰۳). لیبی و تورن، (۲۰۰۴، ۲۰۰۷) است. فایده‌گرایی اخلاقی بودن تصمیم را بر اساس پیامدهای اجتماعی آن ارزیابی می‌کند. رویکرد وظیفه‌شناسی که از مجموعه‌ای از هنجارها برای ارزیابی درستی و نادرستی رفتار استفاده می‌کند؛ و رویکرد فضیلت اخلاقی به شخصیت اخلاقی تصمیم‌گیرنده می‌نگرد (بروکرز و دان، ۲۰۱۸).

استدلال بر این است که تصمیم‌گیری اخلاقی تحت تأثیر گرایش فلسفی اتخاذ شده توسط حسابدار حرفه ای است. پژوهشگران همچنین دریافته‌اند که گرایش مذهبی تصمیم‌گیرنده بر رفتار تأثیر می‌گذارد (ویتل، ۲۰۰۹). قدرت باورهای مذهبی فرد (کلارک و داوسون، ۱۹۹۶؛ کنروی و امرسون، ۲۰۰۴؛ لانگنکر و همکاران، ۲۰۰۴)، میزان درک و درونی شدن دین (پاربوتیه و همکاران، ۲۰۰۸) و سطح هویت دینی فرد (ویور و اگل، ۲۰۰۲) جنبه‌هایی از پیوند دینی-رفتاری است. از این بینش‌ها استفاده شده تا هم گرایش فلسفی و هم گرایش مذهبی در مدل تصمیم‌گیری اخلاقی توسط حسابداران ادغام گردد.

ادبیات گسترده ای وجود دارد که نشان می‌دهد هم بلوغ اخلاقی (کوهلبرگ، ۱۹۶۹؛ کوپر، ۱۹۷۵؛ مجتبی و همکاران، ۲۰۱۱) و هم فرهنگ (آرنولد و همکاران، ۱۹۹۹؛ کوهن و همکاران، ۱۹۹۵؛ دان و شوم، ۲۰۰۹؛ گودوین و گودوین، ۱۹۹۹؛ هافستد، ۱۹۸۰؛ سینگاپاکدی و همکاران، ۱۹۹۹) بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارند. کولبرگ (۱۹۶۹) دریافت که بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی تابعی از بلوغ اخلاقی تصمیم‌گیرنده است و محققان بررسی کرده‌اند که چگونه بلوغ اخلاقی بر

تصمیم گیری در میان حسابداران تأثیر می گذارد (جونز و همکاران، ۲۰۰۳). برنبرگ (۲۰۱۱) در بررسی تحقیقات حسابداری رفتاری به اهمیت فرهنگ و اخلاق در تصمیم گیری در موقعیت های حسابداری و حسابرسی اشاره می کند. او دریافت که تحقیقات موجود بررسی کرده است که چگونه تفاوت در فرهنگ، استدلال اخلاقی و توسعه اخلاقی منجر به تفاوت در رفتارها و تصمیمات حسابداری می شود. با استفاده از چارچوب هافستد (۱۹۸۰)، محققان حسابداری دریافتند که تصمیم گیری اخلاقی در بین کشورها متفاوت است (بیرنبرگ، ۲۰۱۱). این ناسازگاری ها می تواند تا حدی ناشی از این فرض ضمنی در این مطالعات باشد که هر ملت، فرهنگ مختص خود را دارد. از سوی دیگر، هولتبروگ و مور (۲۰۱۰)، دریافتند که تفاوت های فرهنگی بر تصمیم گیری تأثیر می گذارند، اما این تفاوت ها در سطح فردی به جای سطح ملی رخ می دهند؛ بنابراین، به بررسی مدلی می پردازیم که هم ارزش های نشأت گرفته از فرهنگ و هم بلوغ اخلاقی را به عنوان عامل تأثیرگذار بر تصمیم گیری توسط حسابداران در بر می گیرد. عبدی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی عنوان کردند که سیستم های مدیریت و تصمیم گیری اخلاقی به واسطه راهبردهایی (ابزارهای نظارتی، تدوین آیین نامه های اخلاقی و برگزاری کارگاه های آموزشی اخلاق حرفه ای) می تواند منجر به ایجاد افزایش اعتماد اجتماعی، رعایت اصول اخلاق حرفه ای در محیط کار و رشد و توسعه مالی شود.

مدلی برای تصمیم گیری اخلاقی توسط حسابداران بر اساس پنج عامل «آیین رفتار حرفه ای؛ گرایش فلسفی؛ گرایش دینی؛ ارزش های نشأت گرفته از فرهنگ؛ و بلوغ اخلاقی» ایجاد شده است. این مدل به صراحت عواملی را شناسایی می کند که زمانی که حسابداران حرفه ای با معضلات اخلاقی مواجه می شوند، عوامل حیاتی هستند. حسابداران باید این عناصر را در تصمیم گیری اخلاقی خود بدون توجه به اینکه آنها در حرفه یا صنعت مشغول هستند، دخیل نمایند.

۲. آیین رفتار حرفه ای

یکی از مهمترین نقش های حسابداری به عنوان رشته ای از دانش بشری، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباحثان سازمانها و بنگاههای عمومی و خصوصی به اشخاص ذیحق، ذینفع و ذیعلاقه است. این نقش توسط حسابداران حرفه ای و در قالب گزارشهای مختلف مالی مؤسسات گوناگون ایفا میشود. حسابدارانی که چنین خدماتی را ارائه میدهند در صورتی نتایج کارشان قابل اعتماد و اتکا خواهد بود که علاوه بر دانش، مهارت، تجربه و آموزش مستمر از فضیلت های اخلاقی چون درستکاری، واقعبینی و صداقت برخوردار باشند و خدمات حرفه ای خود را با رعایت آیین رفتار پذیرفته شده ای انجام دهند (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۵).

تعریف روشنی از حرفه ای بودن وجود ندارد. رویکرد کارکردگرایانه بر توانایی افراد حرفه ای برای به کارگیری دانش تخصصی که به نفع عموم است، تمرکز دارد. در مقابل، این حرفه مجاز است خود قواعدی ایجاد کند و ورود به حرفه را از طریق آموزش و صدور گواهینامه کنترل کند و همچنین اعضای خود را به دلیل عدم پایبندی به قوانین اخلاقی تنبیه نماید (اسلام و دلاپورتاس، ۲۰۱۱؛ شفر و همکاران، ۲۰۰۲؛ ولایوتام و پرا، ۱۹۹۶).

حسابداران واجد شرایط حرفه ای به عنوان بخشی از فرآیند صدور گواهینامه خود، آموزش هایی در مورد اخلاق حرفه ای دریافت می کنند (بروکز و دان، ۲۰۱۸، ص ۳۹۶). بیشتر شکست های حسابداران حرفه ای ناشی از اشتباهات قضاوتی است تا

اشتباهات روش شناختی در کاربرد تکنیک‌های حسابداری یا حسابرسی.

این ناکامی‌ها نقص در اعمال تصمیم‌گیری اخلاقی هستند. علاوه بر این، حسابداران حرفه‌ای آموزش دیده ممکن است با اقدامات انضباطی، مانند جریمه یا لغو عضویت، در صورت ارتکاب تخلف حرفه‌ای مواجه شوند. این لایه نظارتی بیرونی فرعی ممکن است بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای آموزش دیده تأثیر بگذارد^۱.

حسابداران یک چارچوب اخلاقی را از طریق آموزش رسمی، بلوغ اخلاقی و همچنین تقویت قواعد رفتار حرفه‌ای یاد می‌گیرند و توسعه می‌دهند. این آیین‌نامه‌ها راهنمایی در مورد رفتار و فعالیت‌های تجاری مناسب و نامناسب ارائه می‌دهند. منشور اخلاقی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۴a، ۲۰۱۴b) (CAIF)، تعهدات اخلاقی و اخلاق حسابداران حرفه‌ای را بیان می‌کند. سازمان‌های عضو، مانند CPA کانادا، CPA استرالیا و موسسه حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، موافقت کرده‌اند که نامه‌های حرفه‌ای خود را با آیین‌های IFCA هماهنگ کنند.

کیش گفارت و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهش خود به روش فراتحلیل از عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی، دریافتند که اجرای آیین‌نامه‌های رفتار به طور منفی با رفتارهای غیراخلاقی و اهداف آنها مرتبط است. محققان همچنین تمایل دارند که بین آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای و تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری رابطه مثبتی پیدا کنند. فاطمی و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند که وقتی دانشجویان حسابداری آیین‌نامه رفتاری AICPA را با صداقت کافی مطالعه می‌کردند، ارزیابی آنها از رفتار تجاری غیرقابل اعتماد خنثی‌تر و کمتر جانبدارانه‌تر از دانشجویانی بود که این آیین‌نامه‌ها را مطالعه نکرده بودند. فلوگراث و همکاران (۲۰۰۷) دریافتند که در یک محیط تجربی، یادآوری آداب رفتار حرفه‌ای حسابرسان بر قضاوت حسابرسی آنها در مورد کم کردن موجودی‌های مشکوک تأثیر می‌گذارد؛ به عبارت دیگر، یک رابطه مستقیم بین آیین رفتار حرفه‌ای و کیفیت قضاوت‌های حسابداران حرفه‌ای وجود دارد؛ اما وجود آیین رفتار تأثیری بر قضاوت دانشجویان حسابداری نداشت. از سوی دیگر، مدرس و رفیعی (۱۳۹۰) دریافتند از جمله عوامل مرتبط با تصمیم‌گیری اخلاقی دانشجویان می‌توان به جنسیت، سطح تحصیلات، سابقه کار و آشنایی با منشور اخلاقی انجمن حسابداران رسمی ایران اشاره کرد. به طور مشابه، غزالی و اسماعیل (۲۰۱۳) رابطه مثبتی بین ارزیابی دقیق موقعیت‌های اخلاقی و درک مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای پیدا کردند. به طور کلی، این تحقیق نشان می‌دهد که حسابدارانی که مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را درک می‌کنند، احتمالاً به شیوه‌ای حرفه‌ای و اخلاقی رفتار می‌کنند.

قوانین رفتار حرفه‌ای برای حسابدارانی که در صنعت کار می‌کنند نیز اعمال می‌شود. این حسابداران ممکن است ملزم به رعایت قوانین رفتاری شرکت باشند. آیین رفتاری شرکت بعنوان راهنما [پرایس واتر هاوس کوپرز (PWC)، ۲۰۱۳]، آگاهی اخلاقی را افزایش می‌دهد (مک‌کینون و همکاران، ۲۰۱۰) و به عنوان استحکام اخلاقی عمل می‌کند (چوا و رحمان، ۲۰۱۱)؛ و آنها نیز رایج‌تر می‌شوند. یک نظرسنجی PWC در سال ۲۰۱۳ نشان داد که ۸۵ درصد از شرکت‌های پذیرفته

^۱ کیش گفارت و همکاران. (۲۰۱۰) توجه داشته باشید که آیین‌نامه‌های رفتاری در سازمانها به امری عادی تبدیل شده‌اند و اجرای این آیین‌نامه‌ها می‌تواند تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی داشته باشد. با این حال، تمرکز این مطالعه بر تأثیر آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای به جای آیین‌نامه‌های رفتار سازمانی است. علاوه بر این، تصدیق می‌شود که این مدل ممکن است برای سایر حرفه‌ای‌هایی که آیین‌نامه‌های رفتاری دارند نیز صادق باشد.

شده در بورس اوراق بهادار لندن FTSE ۳۵۰ دارای آیین نامه رفتاری هستند که بالاتر از ۸۰ درصد برآورد شده توسط مؤسسه اخلاق تجاری برای شرکت های FTSE ۱۰۰ در سال ۲۰۱۰ است [پرایس واتر هاوس کوپرز (PWC)، ۲۰۱۳]. گدارد (۱۹۹۵، ۱۹۹۷) تفاوتی بین آنچه او سازمان هایی با فرهنگ حرفه ای می نامد و سازمان هایی با فرهنگ سلسله مراتبی یافته است. اولی به آیین نامه های حرفه ای و دومی به آیین نامه های سازمانی پایبند است. زمانی که این دو ناسازگار باشند می تواند برای حسابدار حرفه ای مشکل ساز شود، (آرانی و فریس، ۱۹۸۴؛ شفر و وانگ، ۲۰۱۰). شفر و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند که حسابداران در صنعت تمایل به پیروی از استانداردهای حرفه ای به جای استانداردهای سازمانی دارند. علاوه بر این، زمانی که تضاد بین ویژگی های حرفه ای و سازمانی شدید می شود، حسابدار تمایل بیشتری به ترک سازمان دارد؛ به عبارت دیگر، آیین نامه های رفتار حرفه ای در زندگی حسابداران مهم هستند، صرف نظر از اینکه در بخش عمومی یا صنعتی هستند و حتی ممکن است زیر مجموعه آیین نامه های رفتار سازمانی باشند. ساسانی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران عنوان کردند که قوانین و مقررات، ویژگیهای فردی حسابدار رسمی، ویژگیهای کار حسابرسی و ویژگیهای سازمان حسابرسی کننده از جمله عواملی هستند که میتواند بر تصمیمات اخلاقی حرفهای حسابداران رسمی کشور تأثیر بگذارند.

با توجه به اینکه آیین نامه های رفتار حرفه ای به تعهدات حرفه ای و اخلاقی مربوط می شود، اعتقاد بر این است که وقتی حسابداران حرفه ای مسئولیت های حرفه ای خود را یادآوری می کنند، تصمیم گیری اخلاقی آنها بهبود می یابد:

۱. قوانین رفتار حرفه ای بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای تأثیر مثبت خواهد گذاشت.

حسابداران حرفه ای باید قوانین رفتار حرفه ای را که توسط حرفه حسابداری تجویز شده است رعایت کنند. عوامل دیگری نیز بر تصمیم گیری حسابداران حرفه ای تأثیر می گذارد. تحقیقات تجربی تعدادی از این عوامل را شناسایی کرده است. اعتقاد بر این است که چهار ویژگی وجود دارد که بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای تأثیر می گذارد: گرایش فلسفی، گرایش مذهبی، ارزش های نشأت گرفته از فرهنگ و بلوغ اخلاقی.

۳. گرایش فلسفی

فلسفه اخلاق رویکردهایی را برای ارزیابی رفتار اخلاقی و تجویز دوره های عمل مناسب توسعه می دهد. (برای خلاصه ای از نظریه های اخلاقی عمده مورد استفاده در اخلاق تجاری و کاربرد آنها در موقعیت های تجاری، به بروکس و دان، ۲۰۱۸ مراجعه کنید). فلسفه اخلاق اغلب به مکاتب فکری غایت شناختی، دین شناختی و فضایل اخلاقی تقسیم می شود و مشارکت کنندگانی مانند کانت، بنتام، راس و ارسطو را در نظر می گیرد. غایت شناسی اخلاقی بودن یک عمل را بر اساس پیامدهای آن ارزیابی می کند. این یک دیدگاه سودگرایانه است. وظیفه گرایی تصمیم گیری را بر اساس اصول انتزاعی یا وظایف اخلاقی، مانند نظریه عدالت یا نظریه حقوق ارزیابی می کند. این اغلب به عنوان آرمان گرایی شناخته می شود. فضایل اخلاقی بر شخصیت تصمیم گیرنده تمرکز دارد. هر یک از این رویکردهای فلسفی در ادبیات تصمیم گیری اخلاق تجارت پذیرفته شده است.

فورسایت (۱۹۹۲) استدلال می کند که تصمیم گیری اخلاقی تحت تأثیر فلسفه اخلاقی یک فرد است؛ و کیش گفتار و

همکاران (۲۰۱۰) در فراتحلیل خود از ادبیات دریافته‌اند که جهت‌گیری فلسفی بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارد. هانت و وایتل (۱۹۸۶، ۲۰۰۶) حدس می‌زنند که مدیران بازاریابی از هر دو رویکرد ریشه‌شناختی و فایده‌گرایانه (غایت‌شناختی) استفاده می‌کنند و بسته به موقعیت، ممکن است یک رویکرد فلسفی را قوی‌تر از دیگری ترجیح دهند. برخی دیگر دریافته‌اند که مدیران کسب و کار تمایل دارند از یک رویکرد سودگرایانه پیروی کنند (فریتزچه و بکر، ۱۹۸۴؛ گرووز و همکاران، ۲۰۰۷). به طور مشابه، پریمو و وین (۱۹۹۳) دریافته‌اند که مدیران بازاریابی، از اواسط دهه ۱۹۸۰، از یک فلسفه سودگرایانه هنگام اتخاذ تصمیمات تجاری اخلاقی استفاده می‌کنند. به طور کلی، به نظر می‌رسد که مدیران کسب‌وکار تمایل دارند برای حل معضلات اخلاقی به جای یک فلسفه ریشه‌شناختی یا ایده‌آلیستی، دیدگاهی سودگرایانه اتخاذ کنند.

از سوی دیگر، مارکز و آزودو-پیرا (۲۰۰۹) دریافته‌اند که جهت‌گیری‌های فلسفی نسبت‌گرایی و ایده‌آلیسم بر تصمیم‌گیری اخلاقی توسط حسابداران رسمی تأثیر نمی‌گذارد. سؤال جالب را مطرح می‌کند: چرا حسابداران با توجه به گرایش فلسفی خود در تصمیم‌گیری اخلاقی با مدیران تجاری متفاوت هستند؟

فضایل اخلاقی بجای تمرکز بر پیامدهای تصمیم (رویکرد سودگرایانه) یا انگیزه‌های تصمیم‌گیری (رویکرد وظیفه‌گرا) بر شخصیت تصمیم‌گیرنده تمرکز دارد. فضایل اخلاقی با اذعان به اینکه شخصیت یک تصمیم‌گیرنده چند وجهی است، دیدگاه جامع‌تری دارد. تصمیم‌گیرنده دارای ویژگی‌های شخصیتی متنوعی است که به درجات مختلف هنگام ارزیابی موقعیت‌های اخلاقی با درجات متفاوت استفاده می‌شود. این فضیلت‌ها در طول زمان آموخته و توسعه می‌یابند و در نتیجه تجربیات عملی زندگی به بخشی از شخصیت تصمیم‌گیرنده تبدیل می‌شوند (تورنر ۲۰۱۰). با استفاده از پین کافس (۱۹۸۶)، لیبی و تورن (۲۰۰۴، ۲۰۰۷) فهرستی از فضایل را که حساب‌برسان هنگام قضاوت‌های حرفه‌ای و اخلاقی استفاده می‌کنند، شناسایی کردند.

پینکوف (۱۹۸۶) فضایل ابزاری را از فضایل غیر ابزاری جدا کرد. اولی مربوط به قصد عمل به شیوه‌ای نیکو است، در حالی که فضایل غیر ابزاری به خوبی ذاتی فرد مربوط می‌شود. در یک آزمون تجربی، لیبی و تورن (۲۰۰۷) دریافته‌اند که هفت فضیلتی که حساب‌برسان مهم می‌دانند، هوشیاری، دقت و کوشا بودن (فضیلت‌های ابزاری) همراه با صداقت، استقلال، عینیت و درستی (فضیلت‌های غیر ابزاری) است. برای حسابداران، این سه فضیلت ابزاری مربوط به اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای به شیوه‌ای یکنواخت است، در حالی که چهار ارزش غیر ابزاری، مربوط به تدوین قضاوت‌های حرفه‌ای و اخلاقی است. این فضیلت‌های کلیدی تمایل دارند از تفاوت‌های ملی و فرهنگی فراتر روند. کاراکائو و همکاران (۲۰۰۹) دریافته‌اند که حساب‌برسان پاکستانی و ترکیه‌ای ارزش‌های ابزاری مشابهی را با توجه به تصمیم‌گیری اخلاقی نشان می‌دهند.

با وجود این که به نظر می‌رسد مدیران کسب و کار از یک رویکرد سودمند برای تصمیم‌گیری اخلاقی استفاده می‌کنند (فریتز و بکر، ۱۹۸۴؛ گرووز و همکاران، ۲۰۰۷؛ پریمو و وین، ۱۹۹۳)، حسابداران تمایل دارند از اخلاق فضیلت در هنگام قضاوت‌های حرفه‌ای و اخلاقی استفاده کنند (کاراکائو و همکاران، ۲۰۰۹؛ لیبی و تورن، ۲۰۰۴، ۲۰۰۷؛ مارکز و آزودو پیرا، ۲۰۰۹). از آنجایی که حساب‌برسی منحصر به حرفه حسابداری است، اعتقاد بر این است که اهمیت فضایل اخلاقی را می‌توان به همه حسابداران در هنگام قضاوت حرفه‌ای و اخلاقی تعمیم داد:

۲. دیدگاه فضایل اخلاقی بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای تأثیر مثبت خواهد گذاشت.

۴. گرایش مذهبی

ادبیات روان شناسی نشان می دهد که گرایش مذهبی بر تصمیم گیری اخلاقی تأثیر می گذارد. ویتل (۲۰۰۹) در بررسی خود از ادبیات به این نتیجه رسید که محققان به اجماع رسیده اند که دینداری چند بعدی است و ابعاد درونی، بیرونی و جستجویی را در بر می گیرد (آلپورت، ۱۹۵۴، ۱۹۶۶؛ آلپورت و راس، ۱۹۶۷؛ باتسون، ۱۹۷۶ و باتسون، ۱۹۷۶)، ۱۹۸۲؛ باتسون و شونراد، ۱۹۹۱).

به عقیده آلپورت (۱۹۵۴، ۱۹۶۶)، افراد ذاتی گرا افرادی هستند که مذهب خود را زندگی می کنند. این افراد نه تنها عقیده مذهبی را اتخاذ می کنند، بلکه آن را درونی می کنند تا بتوانند ایمان خود را زندگی کنند. رویه (پراکسیس) ترکیبی از تئوری و عمل است. "این تمرین مضاعف است و بازتاب در عمل است" (مک براین، ۱۹۸۰، ص ۹۰۹). این ایمان منطبق در عمل است. «این در عین حال تأملی انتقادی در مورد اقدامی است که قبلاً انجام شده است و اقدامی است که پس از تأمل انتقادی انجام می شود» (مک براین، ۱۹۸۰، ص ۳۰). رویه زمانی اتفاق می افتد که یک مدیر درباره پیامدهای یک عمل فکر می کند و آن پیامدها را در پرتو گرایش مذهبی مدیر ارزیابی می کند. پاربوت و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند که افرادی که دین خود را درک می کنند کمتر احتمال دارد که غیراخلاقی عمل کنند. علاوه بر این، قدرت باورهای مذهبی فرد با قضاوت های اخلاقی در مورد فعالیت های تجاری مشکوک همبستگی دارد (کلارک و داوسون، ۱۹۹۶؛ کانروی و امرسون، ۲۰۰۴؛ لانگنکر و همکاران، ۲۰۰۴).

افراد بیرون گرا از دین به طور ابزاری استفاده می کنند. باورهای مذهبی متناسب با نیازهای اولیه فردی و اجتماعی فرد تنظیم و شکل می گیرد. دین سودمند است؛ برای تأمین امنیت، آرامش، مقام، توجیه خود و همراهی مفید است. (ویبی و فلک، ۱۹۸۰) دریافتند که افراد دارای جهت گیری بیرونی تمایل بیشتری به خود، اتکا به خود و عمل گرا بودن دارند. به گفته آلپورت و راس (۱۹۶۷، ص ۴۳۴)، "فرد با انگیزه بیرونی از دین خود استفاده می کند، در حالی که انگیزه درونی دین خود را زندگی می کند". محققان به یک رابطه معکوس بین جهت گیری مذهبی درونی و پذیرش فعالیت های غیراخلاقی رسیدند (آرلی و پکرتی، ۲۰۱۵؛ کندی و لاتون، ۱۹۹۸).

دسته سوم از آن دسته از افرادی هستند که به دین به عنوان یک جویس نگاه می کنند. "این افراد دین را به عنوان یک فرآیند بی پایان از کاوش و پرسش ناشی از تنش ها، تضادها و تراژدی ها در زندگی خود و در جامعه می بینند" (باتسون، ۱۹۷۶، ص ۳۲). اینها افرادی هستند که دائماً می پرسند چرا و پاسخ های واضح و روشن به سؤالات وجودی پیچیده را نمی پذیرند (باتسون و ایستنر، ۱۹۹۱). کوتون و همکاران در مطالعه خود از استدلال اخلاقی توسط ۱۲۶ مسیحی در دانشگاه سنت جان. (۲۰۰۷) دریافت که جست و جو به طور مثبت با استدلال اخلاقی پسا متعارف مرتبط است؛ به عبارت دیگر، جستجو با بالاترین سطح استدلال اخلاقی کولبرگ (۱۹۶۹) مشابه بود که در آن افراد از اصول جهانی عدالت، انصاف و حقوق بشر برای قضاوت ها و ارزیابی های اخلاقی استفاده می کنند.

اوملیل و بالون (۲۰۰۹) دریافتند که قدرت مذهبی فرد که بر حسب حضور در جلسات عبادت مذهبی سنجیده می شود، بر

تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران در مراکش و ایالات متحده تأثیر می‌گذارد. Longenecker و همکاران (۲۰۰۴) دریافتند که افرادی که مذهب را دارای اهمیت متوسط یا بالا در زندگی خود می‌دانند، کمتر تصمیمات غیراخلاقی را می‌پذیرند. امرسون و مک‌کینی (۲۰۱۰) در آزمایشی که با بیش از ۲۵۰۰ مدیر تجاری انجام شد، دریافتند که اهمیت مذهبی از نظر آماری تعیین‌کننده بسیار مهمی در نگرش نسبت به معضلات اخلاقی است. واکر و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که افرادی که دارای گرایش مذهبی درونی هستند، موقعیت‌های مشکوک اخلاقی را کمتر می‌پذیرند، در حالی که افرادی که دارای جهت‌گیری مذهبی بیرونی هستند پذیرنده‌تر هستند و ویتل (۲۰۰۹) دریافت که یک گرایش مذهبی درونی به طور قابل توجهی بر ارزیابی اخلاقی رویه‌های مشکوک مصرف‌کننده تأثیر می‌گذارد، در حالی که یک گرایش بیرونی اینطور نیست.

هیچ دلیل مقدماتی وجود ندارد که باور کنیم حسابداران حرفه‌ای با بقیه افراد جامعه متفاوت هستند؛ بنابراین، اگر یک گرایش مذهبی بیرونی به طور منفی با تصمیم‌گیری اخلاقی مرتبط باشد، آن رابطه باید برای حسابداران حرفه‌ای نیز اعمال شود: ۳. گرایش مذهبی بیرونی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تأثیر معکوس می‌گذارد.

۵. ارزش‌های مشتق شده از فرهنگ

محققان دریافتند که فرهنگ بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر دارد (برای بررسی ادبیات به کرافت، ۲۰۱۳ مراجعه کنید). ادراکات و ارزیابی‌های اخلاق تجاری نیز تحت تأثیر فرهنگ قرار دارند (گودوین و گودوین، ۱۹۹۹). سینگاپاکدی و همکاران (۱۹۹۹) استدلال می‌کند که اخلاقیات ناشی از فرهنگ در تجارت بین‌المللی دارای اهمیت اساسی است، زیرا فرهنگ یک فرد بر تصمیم‌گیری اخلاقی او تأثیر می‌گذارد. مطالعه آنها نشان داد که مصرف‌کنندگان کشورهای مختلف، اخلاق بازاریابی را متفاوت ارزیابی می‌کنند زیرا هر یک از کشورها دارای مجموعه متفاوتی از ارزش‌ها، هنجارها و باورهای مشترک در مورد رفتارهای قابل قبول و غیرقابل قبول هستند. ناکامی در رسیدگی به این تفاوت‌ها بین فرهنگ‌ها ممکن است بر موفقیت یک سازمان در بازار تأثیر بگذارد، برای مثال، مانع از تلاش‌های یک بازاریاب برای گسترش بین‌المللی می‌شود (مک‌دونالد و رابرتز، ۱۹۹۴).

به گفته هافستد (۱۹۸۴، ص ۳۸۹)، فرهنگ را می‌توان اینگونه تعریف کرد: «برنامه ریزی جمعی ذهن که اعضای یک گروه از مردم را از گروه دیگر متمایز می‌کند». پس از بررسی کارمندان یک شرکت چند ملیتی بزرگ ایالات متحده در بیش از هفتاد کشور، او تفاوت‌های ملی قابل توجهی را در چهار بعد گزارش کرد که آنها را فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، فردگرایی و مردانگی نامید. بعدها، بعد پنجم جهت‌گیری بلندمدت اضافه شد (هافستد و باند، ۱۹۸۸).

مطالعات حسابداری و حسابرسی اغلب فرهنگ را با استفاده از پنج بعد هافستد اندازه‌گیری می‌کنند و تفاوت‌های متناقضی را با توجه به تصمیم‌گیری اخلاقی در فرهنگ‌های مختلف پیدا می‌کنند (بیرنبرگ، ۲۰۱۱). کاراکاثر و همکاران (۲۰۰۹) هیچ تفاوتی بین حسابرسان پاکستانی و ترکیه‌ای در مورد پذیرش گزارشگری مالی جسورانه پیدا نکرد. از سوی دیگر، تفاوت‌های فرهنگی بین حسابرسان آمریکای لاتین، ژاپن و ایالات متحده آمریکا (کوهن و همکاران، ۱۹۹۵)، شرکای حسابداری بریتانیایی، ایرلندی و آمریکایی (آرنولد و همکاران، ۱۹۹۹) و دانشجویان حسابداری چینی و کانادایی مشاهده

شده است. (دان و شوم، ۲۰۰۹).

فرض ضمنی در این مطالعات فرهنگی و در مدل هافستد این است که ملت برابر با فرهنگ است. این تصور که هر ملتی فقط یک فرهنگ دارد، مورد حمایت قرار گرفته است (بیگونس و بلیکلی، ۱۹۹۶) و به شدت مورد انتقاد قرار گرفته است (بسکرویل، ۲۰۰۳؛ مک سوینی، ۲۰۰۲). با این حال، یک مطالعه بر روی ترجیحات سبک یادگیری دانشجویان دانشگاه نشان داد که پنج بعد فرهنگی هافستد در میان جمعیت ۹۳۹ دانشجویی که در دانشگاه‌های هشت کشور تحصیل می‌کردند وجود دارد (هولتبروگ و مور، ۲۰۱۰)؛ به عبارت دیگر، پنج دسته هافستد ممکن است نمایانگر مجموعه ارزش‌های فرهنگی یک فرد و نه یک ملت باشد.

مطالعات قبلی تشخیص داده اند که فرهنگ با کشور برابر نیست (فیشر و همکاران، ۲۰۰۱؛ جاکوبوفسکی و همکاران، ۲۰۰۲؛ رالستون و همکاران، ۱۹۹۲؛ سینگاپاکدی و همکاران، ۱۹۹۹)؛ بنابراین، فرض نمی‌شود که فرهنگ مختص هر کشوری باشد. در مقابل، راضی کننده است که ارزش‌های فرهنگی هافستد واقعاً مجموعه ارزش‌های یک فرد است. این موضع تا حدی توسط یافته‌های کورتیس و همکاران (۲۰۱۲) پشتیبانی می‌شود که دریافتند که فاصله قدرت و عدالت واسطه نفوذ کشور (نماینده عادی فرهنگ) در بین دانشجویان حسابداری از چین، ژاپن، مکزیک و ایالات متحده است؛ به عبارت دیگر، به جای اینکه ملیت آن دانشجویان، دو بعد هافستد بر تصمیم گیری دانشجویان حسابداری تأثیر می‌گذارد.

در نتیجه، حدس بر این است که ارزش‌های شخصی مشتق از فرهنگ که شامل فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، فردگرایی، مردانگی و جهت گیری طولانی مدت است، بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای تأثیر می‌گذارد: ۴. ارزش‌های شخصی مشتق شده از فرهنگ به طور مثبت بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای تأثیر می‌گذارد.

۶. بلوغ اخلاقی

بلوغ اخلاقی به توانایی فرد در تشخیص درست از نادرست اشاره دارد. زمانی رخ می‌دهد که یک فرد سیستمی از ارزش‌های اخلاقی ایجاد کند که برای تصمیم گیری اخلاقی استفاده می‌شود. افراد با رشد، پیشرفت و یادگیری رفتار اخلاقی به شیوه ای بالغانه اخلاقی رشد می‌کنند. اگرچه نتایج قطعی نیستند، محققان دریافتند که افراد ممکن است با افزایش سن از نظر اخلاقی بالغ شوند (مجتبی و همکاران، ۲۰۰۹) و همچنین تجربه تجاری عملی کسب کنند (مجتبی و همکاران، ۲۰۱۱). افراد از طریق تجربه زندگی و همچنین اجتماعی شدن بالغ می‌شوند. رفتار اخلاقی ذاتاً اکتسابی نیست. در عوض، از طریق یادگیری، تجربه و برخورد با دیگران پرورش می‌یابد (کوپر، ۱۹۷۵). رفتار اخلاقی در طول زمان توسعه یافته است.

کولبرگ (۱۹۶۹) یک مدل شش مرحله ای از رشد اخلاقی را از یک پایه اطاعت از قوانین و اختیار در پایین ترین سطح به یک فهم و پایبندی به اصول اخلاقی در بالاترین مرحله شناخت اخلاقی توسعه داد. در سطح ماقبل متعارف، تمرکز بر خود است. مردم آنچه را که به آنها گفته می‌شود از طریق اطاعت انجام می‌دهند. سپس، در مرحله بعدی، با استفاده از تجزیه و تحلیل هزینه و فایده اولیه، آنچه را که به نفع خودشان است محاسبه می‌کنند. در سطح متعارف، تمرکز بر روابط است. مردم اخلاقی هستند، زیرا این همان چیزی است که انتظار می‌رود. این راهی برای به دست آوردن دوستی است. در سطح بعدی متوجه می‌شوند که در قبال جامعه و همچنین افراد دیگر وظایفی دارند و از این رو قوانین و دستورات اخلاقی و اخلاقی را

رعایت می کنند. در سطح پسا متعارف، تمرکز بر اصول جهانی است. در این سطح، مردم به حقوق، ارزش ها و قوانین و رویه هایی که باعث رفاه جامعه می شود علاقه مند هستند. در بالاترین سطح رشد شناخت اخلاقی، افراد اخلاقی رفتار می کنند، زیرا آنها اصول اخلاقی جهانی را که جامعه را هدایت می کند، درونی کرده اند. همه به سطح ششم کولبرگ نخواهند رسید، اما در هر مرحله از رشد اخلاقی افراد، افراد دیدگاه های گسترده تری نسبت به خود و نقش هایشان در جامعه پیدا می کنند.

مدل رشد اخلاقی کولبرگ اغلب با استفاده از آزمون مسائل تعریف شده رست ۲ (۱۹۷۹) (DIT) اندازه گیری می شود. DIT به طور گسترده در حوزه اخلاق تجاری (هرینگتون و ویون، ۲۰۰۸) و همچنین در تحقیقات حسابداری و حسابرسی (جونز و همکاران، ۲۰۰۳) استفاده شده است. نتیجه این مطالعات این است که رابطه قوی بین بلوغ اخلاقی و تصمیم گیری اخلاقی وجود دارد. هیچ دلیلی وجود ندارد که پیش از این باور کنیم که حسابداران حرفه ای با شرکت کنندگان این مطالعات متفاوت هستند:

۵. بلوغ اخلاقی تأثیر مثبتی بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای خواهد داشت.

۷. بحث و نتیجه گیری

مدل توسعه داده شده توضیح بهتری از تصمیم گیری اخلاقی برای حسابداران حرفه ای ارائه می دهد، زیرا به طور ویژه یک آیین رفتار حرفه ای را به عنوان یک عامل جداگانه که بر تصمیم گیری اخلاقی تأثیر می گذارد، شناسایی می کند. این مورد علاوه بر عوامل معمولی است که به فرآیند تصمیم گیری اخلاقی کمک می کند.

برخلاف هانت و وایتل (۱۹۹۶، ۱۹۹۳، ۲۰۰۶) که مدلی از تصمیم گیری اخلاقی را در زمینه بازاریابی طراحی کردند و کیش گفتار و همکاران (۲۰۱۰) که تأثیر آیین رفتار شرکتی را بر تصمیم گیری خلاصه می کند، این مدل عناصر تصمیم گیری اخلاقی را برای حسابداران حرفه ای شناسایی می کند. علاوه بر این، سایر مطالعات، نیت های اخلاقی افراد (آژن و فیشبین، ۱۹۸۰) و متخصصان حسابداری عمومی را بررسی می کنند (بوکان، ۲۰۰۵). در حالی که بررسی مقاصد فرد ممکن است بینش هایی را در مورد تصمیم گیری اخلاقی ارائه دهد. درک اصول اولیه فرآیند تصمیم گیری ارزش قابل توجهی به همراه دارد. علاوه بر این، در حالی که بوکان (۲۰۰۵) از حسابداران حرفه ای برای بررسی مقاصد استفاده می کرد، مطالعه او نقش یک آیین رفتار حرفه ای را در رابطه با مقاصد فرد مورد بررسی قرار نداد. همچنین پیشنهاد های مدل این پژوهش توسط یافته های ون تولدر و کلک (۲۰۰۱) پشتیبانی می شود که بر اهمیت نهادهای مختلف و ایجاد هنجارهای مشترک در یک محیط بین المللی برای اطمینان از حمایت بیشتر از تصمیم گیری اخلاقی تأکید می کنند.

عوامل موقعیتی نیز وجود دارد که بر تصمیم گیری اخلاقی تأثیر می گذارد. به عنوان مثال، باورهای مذهبی با نحوه برخورد افراد با استرس، از جمله فشار برای رفتار غیر اخلاقی مرتبط است (ویور و اگل، ۲۰۰۲). سیستم های پاداش می توانند رفتار اخلاقی را تشویق یا از آن منع کنند (دسی و همکاران، ۱۹۹۹؛ ایمز و همکاران، ۲۰۱۴). در زمینه حسابرسی، حسابداران حرفه ای می توانند تحت فشار قرار گیرند تا کیفیت حسابرسی خود را از طریق قلدری و ارباب به خطر بیندازند (Fearnley و همکاران، ۲۰۰۵) و همچنین فشار اقتصادی از طریق سطح حق الزحمه ای که از مشتریان خود دریافت می کنند (اتریج و

همکاران، ۲۰۱۷). در نتیجه، کاربرد مدل مورد بحث باید فشارهای موقعیتی خاصی را در نظر بگیرد که ممکن است بر تصمیم گیری اخلاقی توسط حسابداران حرفه ای نیز تأثیر بگذارد.

این مدل پیامدهایی فراتر از حرفه حسابداری دارد. تعامل بین همه این عوامل از منظر تربیتی مهم است. سازگاری کمی در آموزش اخلاق تجاری وجود دارد. برخی از مدارس این موضوع را در سرتاسر برنامه درسی گنجانده اند. دیگران آن را به عنوان یک دوره مستقل ارائه می دهند. بررسی ۵۰ مدرسه برتر کسب و کار ایالات متحده، انواع رویکردهای آموزشی، محتوای تحت پوشش، زمان اختصاص داده شده و فلسفه های اخلاقی تحت پوشش را نشان داد (ویلهم، ۲۰۰۵). دانشگاهیان چالش ها و محدودیت های استفاده از فلسفه های مبتنی بر غرب را در هنگام آموزش به یک بدنه دانشجویی متنوع تشخیص داده اند (Bigoness و Blakely، ۱۹۹۶؛ دونالدسون و دانفی، ۱۹۹۹). در عین حال، بسیاری از کتاب های درسی اخلاق کسب و کار به هیچ وجه در مورد دین بحث نمی کنند (بووی، ۱۹۹۹؛ بروکس و دان، ۲۰۱۸)؛ بنابراین تعامل مهم فلسفه، دین، فرهنگ و بلوغ اخلاقی دیدگاه معنادارتری را تضمین خواهد کرد. دانش آموزان در مدارس بازرگانی آمریکا از فرهنگ ها و ملت های غیر غربی مختلف می آیند، در حالی که بیشتر اساتید بازرگانی و مواد آموزشی مبتنی بر سنت مسیحی یهودی است. وقتی ارزش ها و نگرش ها همسو نیستند، این می تواند منجر به تعارض در کلاس درس شود.

گرایش های مختلف مذهبی، فلسفی و فرهنگی اغلب به تصمیمات تجاری متفاوتی منجر می شود. شیوه های آموزشی اگر به روزرسانی شوند تا آموزش اخلاق تجاری در سطح بین المللی که شامل بحث در مورد دین، فرهنگ های مختلف و همچنین فلسفه های اخلاقی شرقی و غربی است، بهبود خواهند یافت. این هم نشان دهنده تنوع فزاینده دانشجویان در دانشگاه های امروزی و هم محیط تجاری جهانی است که حسابداران حرفه ای در آن کار می کنند.

درک بهتر تفاوت های مختلف فلسفی، مذهبی و فرهنگی برای شرکت های حسابداری مهم است زیرا فرصت های بین المللی را کشف می کنند و کارمندان بین المللی بیشتری را استخدام می کنند. از دیدگاه نهادهای حاکم بر این حرفه، مدل مورد اشاره می تواند برای توسعه بهترین شیوه ها مورد استفاده قرار گیرد، زیرا به صراحت عنصر مهم یک آیین نامه رفتار حرفه ای را که توسط بسیاری از نهادهای حسابداری بین المللی به رسمیت شناخته شده است [موسسه حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، ۲۰۱۳؛ CPA استرالیا، ۲۰۱۰؛ CPA کانادا، ۲۰۱۲؛ فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) (۲۰۱۴a)] در این مدل گنجانده شده است. گنجاندن این عنصر در آموزش تصمیم گیری اخلاقی، حسابداران حرفه ای را قادر می سازد تا در اقتصاد جهانی مؤثرتر باشند. علاوه بر این، در پرتو بسیاری از رسوایی های شرکتی و شکست های حسابداری، مدیران صنعت علاقه مند به بهبود جو اخلاقی شرکت های خود هستند. بسیاری از این شرکت ها باید تمام عناصر مدل را در نظر بگیرند. هر گونه بینش در فرآیند تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای ممکن است برای مدیران و سرمایه گذاران ارزش بیافزاید.

پیشنهاد های تصمیم گیری اخلاقی می تواند برای توسعه ابزار نظرسنجی استفاده شود. به دلیل تنوع رویکردهای فلسفی برای تصمیم گیری اخلاقی و همچنین انبوهی از ادیان و فرهنگ های مختلف در سراسر جهان، ابزار نظرسنجی باید با استفاده از حسابداران حرفه ای از کشورهای مختلف آزمایش شود. تفاوت های قابل توجهی بین این پاسخ دهندگان، پشتیبانی تجربی از مدل را فراهم می کند. این رویکرد آیین رفتار حرفه ای مورد نیاز حسابداران حرفه ای را کنترل می کند و بینش معناداری را

در مورد فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای ارائه می‌دهد.

کرافت (۲۰۱۳) در پژوهش فراتحلیل خود از ۳۵۷ مطالعه تصمیم‌گیری اخلاقی تجربی، استفاده از سازه‌های مختلف مانند گرایش فلسفی، گرایش مذهبی، فرهنگ و شدت اخلاقی را خلاصه کرد. بسیاری از این مطالعات از حسابداران به عنوان موضوعی برای بررسی مسائل مختلف استفاده کردند. با این حال، او یک آیین رفتار حرفه‌ای، جدا از یک آیین اخلاقی سازمانی را به عنوان ساختاری که ممکن است بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر بگذارد، شناسایی نکرد. بررسی‌های آینده نیاز به بررسی تصمیم‌گیری اخلاقی دارد که به طور خاص نقش یک آیین رفتار حرفه‌ای را جدا می‌کند. این می‌تواند با ترکیب عوامل شناسایی شده در مدل مورد بحث انجام شود.

مدل مذکور برای حسابداری که در صنعت کار می‌کنند نیز کاربرد دارد. شافر و وانگ (۲۰۱۰) دریافتند که حسابداران حرفه‌ای که برای شرکت‌ها کار می‌کنند تحت تأثیر جو اخلاقی شرکت و گرایش فلسفی حسابدار قرار دارند. این را به این معنا تعمیم داده می‌شود که حسابداران حرفه‌ای نیز تحت تأثیر گرایش و بلوغ اخلاقی خود هستند. این موضوع به سایر محققان واگذار می‌شود تا صحت مدل خود را آزمایش کنند.

حسابداران شاغل در صنعت می‌توانند بر رفتار شرکت تأثیر بگذارند. کاربرد جالب گفته‌های قبلی، می‌تواند آزمایش رابطه پنج عامل ذکر شده با یک گزینه اخلاقی واقعی در دسترس یک شرکت باشد. به عنوان مثال، حسابداران حرفه‌ای چگونه بر رفتار اجتماعی شرکت تأثیر می‌گذارند؟ مجموعه گسترده‌ای از ادبیات در مورد مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR) وجود دارد که جنبه‌هایی مانند انگیزه داخلی (لوزر و ورمایر، ۲۰۱۶) و همچنین فشارهای خارجی را بررسی کرده است (بادن و همکاران، ۲۰۰۸). چیزی که ناشناخته است این است که آیا عواملی که بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران به طور کلی تأثیر می‌گذارند، در تصمیمات شرکت برای مشارکت در فعالیت‌های CSR زمانی که یک حسابدار حرفه‌ای بخشی از تیم مدیریت ارشد است یا در هیئت مدیره است نیز اعمال می‌شود.

پنج عامل ناشی از مدل مورد بررسی به ترتیب به شرح زیر است.

۱. قوانین رفتار حرفه‌ای بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تأثیر مثبت خواهد گذاشت.
۲. دیدگاه فضایل اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تأثیر مثبت خواهد گذاشت.
۳. گرایش مذهبی بیرونی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تأثیر معکوس می‌گذارد.
۴. ارزش‌های شخصی مشتق شده از فرهنگ به طور مثبت بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تأثیر می‌گذارد.
۵. بلوغ اخلاقی تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای خواهد داشت.

مسئله تعامل بین پنج عامل مستلزم بررسی بیشتر است. تروینو (۱۹۸۶) یک مدل تعامل گرایانه را در نظر گرفت که متغیرهای فردی را با متغیرهای موقعیتی ترکیب می‌کند. با این حال، بیشتر چارچوب‌های بعد از وی برای تصمیم‌گیری اخلاقی، تعاملات میان سازه‌های مختلف را در نظر نمی‌گیرند (هانت و وایتل، ۱۹۹۳، ۲۰۰۶؛ کیش گفارت و همکاران، ۲۰۱۰؛ کولبرگ، ۱۹۶۹). یک سوال مهم بی‌پاسخ می‌ماند. این عوامل چگونه با هم کار می‌کنند؟ آیا آنها به هم وابسته هستند، در مقابل و منحصر به فرد، ناسازگار هستند یا فقط تفاوت اساسی دارند. اگر متفاوت هستند، کدام یک (ها) بهتر است و به چه

میزان استفاده دقیق از مدل الزامی است.

درک مقدمات تصمیم گیری اخلاقی می تواند بینش هایی را در مورد اهمیت آن برای حرفه ای بودن حسابداران در محیط کسب و کار جهانی ارائه دهد. چارچوبی برای درک این فرآیند مهم، به ویژه در رابطه با حسابداران ارائه شده است. مطالعات قبلی برخی از عوامل را در تعدادی از رشته ها در نظر گرفته است. با این حال، بسیاری از آنها عنصر مهمی را که برای حرفه حسابداری ضروری است از دست داده اند: یک آیین نامه رفتار حرفه ای. مدل مورد بررسی به صراحت روند تصمیم گیری اخلاقی را ترسیم می کند و عوامل متعددی را که بر حسابداران تأثیر می گذارند در نظر می گیرد. این ترکیبی برای تجزیه و تحلیل تأثیر تصمیم گیری اخلاقی ارائه می کند و عناصر مختلفی را که در محیط کسب و کار مشترک هستند و آنهایی را که مختص حسابداران است، ترکیب می کند.

پس از این تحلیل، کار زیادی باقی مانده است که باید انجام شود. برای تعیین اهمیت هر یک از عناصر شناسایی شده باید تحقیقات تجربی انجام شود. در حالی که کار زیادی در پیش است، مدل کمکی به ایجاد یک نظریه تصمیم گیری اخلاقی در یک زمینه جهانی غنی تر ارائه می دهد که عناصری را که هم با تحقیقات دیگر سازگار است و هم برای متخصصان حسابداری منحصر به فرد است، ارائه می کند.

۸. منابع

۱. عبدی و همکاران. "الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداری." فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری ۱۷ (۱۴۰۰): ۱۵۲-۱۸۰.
۲. ارباب سلیمانی عباس. آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران. ۱۳۹۶.
۳. مهرانی و همکاران. "عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران." فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری ۶، ۳ (۱۳۹۰): ۱۲-۶.
4. Craft, J.L. (2013), "A review of the empirical ethical decision-making literature: 2004-2011", *Journal of Business Ethics*, Vol. 117 No. 2, pp. 221-259.
5. Jones, J., Massey, D.W. and Thorne, L. (2003), "Auditors' ethical reasoning: insights from past research and implications for the future", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 22, pp. 45-103.
6. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2013), "Core competency framework and educational competency assessment", available at: www.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/pages/corecompetency.aspx
7. CPA Australia (2010), "APES 110 code of ethics for professional accountants", Accounting Professional and Ethical Standards Board.
8. CPA Canada (2012), *The Chartered Professional Accountant Competency Map: Understanding the Competencies a Candidate Must Demonstrate to Become a CPA*.
9. International Federation of Accountants (IFAC) (2014a), *Code of Ethics for Professional Accountants*, International Federation of Accountants.
10. Forsyth, D.R. (1992), "Judging the morality of business practices: the influence of personal moral philosophies", *Journal of Business Ethics*, Vol. 11 Nos 5/6, pp. 461-470.
11. Kish-Gephart, J.J., Harrison, D.A. and Trevino, L.K. (2010), "Bad apples, bad cases, and bad barrels: meta-analytic evidence about sources of unethical decisions at work", *Journal of Applied Psychology*, Vol. 95 No. 1, pp. 1-31.
12. Fritzsche, D.J. and Becker, H. (1984), "Linking management behavior to ethical philosophy – an empirical investigation", *Academy of Management Journal*, Vol. 27 No. 1, pp. 166-176.
13. Groves, K., Vance, C. and Pail, Y. (2007), "Linking linear/nonlinear thinking styles balance and managerial ethical decision-making", *Journal of Business Ethics*, Vol. 80 No. 2, pp. 305-325.
14. Hunt, S.D. and Vitell, S.J. (1986), "A general theory of marketing ethics", *Journal of Macromarketing*, Vol. 6 No. 1, pp. 5-16.
15. Libby, T. and Thorne, L. (2004), "Auditors virtue: a qualitative analysis and categorization", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 14 No. 3, pp. 479-498.
16. Brooks, L.J. and Dunn, P. (2018), *Business and Professional Ethics for Directors, Executives and Accountants*, 8th ed., Cengage Learning.
17. Vitell, S.J. (2009), "The role of religiosity in business and consumer ethics: a review of the literature", *Journal of Business Ethics*, Vol. 90 No. S2, pp. 155-167.
18. Clark, J.W. and Dawson, L.E. (1996), "Personal religiousness and ethical judgements: an empirical analysis", *Journal of Business Ethics*, Vol. 15 No. 3, pp. 359-372.
19. Conroy, S.J. and Emerson, T.L.N. (2004), "Business ethics and religion: religiosity as a predictor of ethical awareness among students", *Journal of Business Ethics*, Vol. 50 No. 4, pp. 383-396.
20. Longenecker, J.G., McKinney, J.A. and Moore, C.W. (2004), "Religious intensity, evangelical Christianity, and business ethics: an empirical study", *Journal of Business Ethics*, Vol. 55 No. 4, pp. 371-384.

21. Parboteeah, K.P., Hoegl, M. and Cullen, J.B. (2008), "Ethics and religion: an empirical test of a multidimensional model", *Journal of Business Ethics*, Vol. 80 No. 2, pp. 387-398.
22. Weaver, G.R. and Agle, B.R. (2002), "Religiosity and ethical behavior in organizations: a symbolic interactionist perspective", *Academy of Management Review*, Vol. 27 No. 1, pp. 77-97.
23. Kuper, L. (1975), *Race, Science and Society*, Allen and Unwin.
24. Mujtaba, B., Tajaddini, R. and Chen, L.Y. (2011), "Business ethics perceptions of public and private sector Iranians", *Journal of Business Ethics*, Vol. 104 No. 3, pp. 433-447.
25. Arnold, D.F., Bernardi, R.A. and Neidermeyer, P.E. (1999), "The effect of independence on decisions concerning additional audit work: a European perspective", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18 No. Supplement, pp. 45-67.
26. Cohen, J., Pant, L. and Sharp, D. (1995), "A validation and extension of a multidimensional ethics scale", *Journal of Business Ethics*, Vol. 12 No. 1, pp. 13-26.
27. Dunn, P. and Shome, A. (2009), "Cultural crossvergence and social desirability bias: ethical evaluations by Chinese and Canadian business students", *Journal of Business Ethics*, Vol. 85 No. 4, pp. 527-543.
28. Goodwin, J. and Goodwin, D. (1999), "Ethical judgements across cultures: a comparison between business students from Malaysia and New Zealand", *Journal of Business Ethics*, Vol. 18 No. 3, pp. 267-281.
29. Hofstede, G. (1980), *Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values*, Sage, Beverly Hills, CA.
30. Singhapakdi, A., Rawwas, Y.A., Marta, J.K. and Ahmed, M.I. (1999), "A cross-cultural study of consumer perceptions about marketing ethics", *Journal of Consumer Marketing*, Vol. 16 No. 3, pp. 257-272.
31. Birnberg, J.G. (2011), "A proposed framework for behavioral accounting research", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 23 No. 1, pp. 1-43.
32. Holtbrügge, D. and Mohr, A.T. (2010), "Cultural determinants of learning style preferences", *Academy of Management Learning & Education*, Vol. 9 No. 4, pp. 622-637.
33. Islam, M. and Dellaportas, S. (2011), "Perceptions of corporate social and environmental accounting and reporting practices from accountants in Bangladesh", *Social Responsibility Journal*, Vol. 7 No. 4, pp. 649-664.
34. Schafer, W.E., Park, L.J. and Liao, W.M. (2002), "Professionalism, organizational-professional conflict and work outcomes: a study of certified management accountants", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15 No. 1, pp. 46-68.
35. Velayutham, S. and Perera, H. (1996), "Recent developments in the accounting profession in New Zealand: a case of deprofessionalism?", *The International Journal of Accounting*, Vol. 31 No. 4, pp. 445-462.
36. Fatemi, D., Hasseldine, J. and Hite, P. (2014), "The impact of professional standards on accounting judgements: the role of availability and comparative information", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 26 No. 1, pp. 26-39.
37. Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. and Chen, L. (2007), "The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 6, pp. 566-589.
38. Modarres, A. and Rafiee, A. (2011), "Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants", *Social Responsibility Journal*, Vol. 7 No. 1, pp. 136-144.
39. Ghazali, N.A.M. and Ismail, S. (2013), "The influence of personal attributes and organizational

- ethics position on accountants' judgements: Malaysian scenario", *Social Responsibility Journal*, Vol. 9 No. 2, pp. 281-297.
40. PricewaterhouseCoopers (PwC) (2013), *Codes of Conduct: A Barrier or Breakthrough for Corporate Behaviour?*, PwC Fraud Academy.
 41. Goddard, A. (1995), "Investigating the existence of multiple cultures in three local government organizations", *Local Government Studies*, Vol. 21 No. 2, pp. 206-223.
 42. Aranya, N. and Ferris, K.R. (1984), "A re-examination of accountants' organizational-professional conflict", *The Accounting Review*, Vol. 69 No. 1, pp. 1-15.
 43. Schafer, W.E. and Wang, Z. (2010), "Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 4, pp. 377-400.
 44. Premeaux, S.R. and Wayne, M.R. (1993), "Linking management behavior to ethical philosophy", *Journal of Business Ethics*, Vol. 12 No. 5, pp. 349-358.
 45. Karacaer, S., Gohar, R., Aygu'n, M. and Sayin, C. (2009), "Effects of personal values on auditor's ethical decisions: a comparison of Pakistani and Turkish professional auditors", *Journal of Business Ethics*, Vol. 88 No. 1, pp. 53-64.
 46. Marques, P. and Azevedo-Pereira, J. (2009), "Ethical ideology and ethical judgements in the Portuguese accounting profession", *Journal of Business Ethics*, Vol. 86 No. 2, pp. 227-242.
 47. Allport, G.W. (1954), *The Nature of Prejudice*, Addison-Wesley.
 48. Allport, G.W. and Ross, J.M. (1967), "Personal religious orientation and prejudice", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 5 No. 4, pp. 447-457.
 49. Batson, C.D. (1976), "Religion as prosocial: agent or double agent?", *Journal for the Scientific Study of Religion*, Vol. 15 No. 1, pp. 29-45.
 50. Batson, C.D. and Ventis, W.L. (1982), *The Religious Experience: A Social-Psychological Perspective*, Oxford University Press, Oxford.
 51. Batson, C.D. and Schoenrade, P.A. (1991), "Measuring religion as quest: 2) reliability concerns", *Journal for the Scientific Study of Religion*, Vol. 30 No. 4, pp. 430-447.
 52. McBrien, R.P. (1980), *Catholicism*, Winston Press.
 53. Wiebe, K.F. and Fleck, J.R. (1980), "Personality correlates of intrinsic, extrinsic, and nonreligious orientations", *Journal of Psychology*, Vol. 105 No. 2, pp. 181-187.
 54. Arli, D. and Pekerti, A. (2015), "Investigating the influence of religion, ethical ideologies and generational cohorts towards consumer ethics: which one matters?", *Social Responsibility Journal*, Vol. 12 No. 4, pp. 770-785.
 55. Kennedy, E.J. and Lawton, L. (1998), "The effects of social and moral integration on ethical standards: a comparison of American and Ukrainian business students", *Journal of Business Ethics*, Vol. 17 No. 2, pp. 163-175.
 56. Cottone, J., Drucker, P. and Javier, R.A. (2007), "Predictors of moral reasoning: components of executive functioning and aspects of religiosity", *Journal for the Scientific Study of Religion*, Vol. 46 No. 1, pp. 37-53.
 57. Kohlberg, L. (1969), *Stages in the Development of Moral Thought and Action*, Holt Reinhart and Winston.
 58. Oumlil, A.B. and Balloun, J.L. (2009), "Ethical decision-making differences between American and Moroccan managers", *Journal of Business Ethics*, Vol. 84 No. 4, pp. 457-478.
 59. Emerson, T.L. and McKinney, J.A. (2010), "Importance of religious beliefs to ethical attitudes in business", *Journal of Religious and Business Ethics*, article 5, Vol. 1 No. 2.
 60. Walker, A.G., Smither, J.W. and DeBode, J. (2012), "The effects of religiosity on ethical

- judgments”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 106 No. 4, pp. 437-452.
61. McDonald, G. and Roberts, C. (1994), “Product piracy: the problem that will not go away”, *The Journal of Product & Brand Management*, Vol. 3 No. 4, pp. 55-66.
 62. Hofstede, G. (1984), “The cultural relativity of the quality of life concept”, *Academy of Management Review*, Vol. 9 No. 3, pp. 389-398.
 63. Hofstede, G. and Bond, M. (1988), “The Confucian connection: from cultural roots to economic growth”, *Organizational Dynamics*, Vol. 16 No. 4, pp. 5-21.
 64. Bigoness, W.J. and Blakely, G.L. (1996), “A cross-national study of managerial values”, *Journal of International Business Studies*, Vol. 27 No. 4, pp. 739-752.
 65. Baskerville, R.F. (2003), “Hofstede never studied culture”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 1, pp. 1-14.
 66. Fisher, C.M., Shirole, R. and Ashutosh, A.P. (2001), “Ethical stance in Indian management culture”, *Personnel Review*, Vol. 30 No. 6, pp. 694-711.
 67. Jakubowski, S.T., Chao, P., Huh, S.K. and Maheshwari, S. (2002), “A cross-country comparison of the codes of professional conduct of certified/chartered accountants”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 35 No. 2, pp. 111-129.
 68. Ralston, D.A., Gustafson, D.J., Elsass, P.M., Cheung, F. and Terpstra, R.H. (1992), “Eastern values: a comparison of managers in the United States, Hong Kong, and the People’s Republic of China”, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 77, pp. 664-671.
 69. Curtis, M.B., Conover, T.L. and Chui, L.C. (2012), “A cross-cultural study of the influence of country of origin, justice, power distance, and gender on ethical decision making”, *Journal of International Accounting Research*, Vol. 11 No. 1, pp. 5-34.
 70. Mujtaba, B., Cavico, F.J., McCartney, T.O. and Dipaolo, P.T. (2009), “Ethics and retail management professionals: an examination of gender, age, education, and experience variables”, *American Journal of Business Education*, Vol. 2 No. 3, pp. 13-26.
 71. Rest, J. (1979), *Development in Judging Moral Issues*, University of MN Press.
 72. Herington, C. and Weaven, S. (2008), “Improving consistency for DIT results using cluster analysis”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 80 No. 3, pp. 499-514.
 73. Hunt, S.D. and Vitell, S.J. (1993), “The general theory of marketing ethics: a retrospective and revision”, in Smith, N.C. and Quelch, J.A. (Eds.), *Ethics in Marketing*, Irwin Inc., Homewood, pp. 775-784.
 74. Ajzen, I. and Fishbein, M. (1980), *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*, Prentice-Hall, Englewood Cliff, NJ.
 75. Buchan, H.F. (2005), “Ethical decision making in the public accounting profession: an extension of Ajzen’s theory of planned behavior”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 61 No. 2, pp. 165-181.
 76. van Tulder, R. and Kolk, A. (2001), “Multinationality and corporate ethics: codes of conduct in the sporting goods industry”, *Journal of International Business Studies*, Vol. 32 No. 2, pp. 267-283.
 77. Deci, E.L., Koestner, R. and Ryan, R.M. (1999), “A Meta-analytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation”, *Psychological Bulletin*, Vol. 125 No. 6, pp. 627-668.
 78. Fearnley, S., Beattie, V.A. and Brandt, R. (2005), “Auditor independence and audit risk: a reconceptualization”, *Journal of International Accounting Research*, Vol. 4 No. 1, pp. 39-71.
 79. Ettredge, M., Fuerherm, E., Guo, F. and Chan, L. (2017), “Client pressure and audit independence: evidence from the ‘Great recession’ of 2007-2009”, *Journal of Accounting and*

Public Policy, Vol. 36 No. 4, pp. 262-283.

80. Wilhelm, W.J. (2005), "A review of the top fifty US business schools' approaches to ethics education", *Journal of Business and Economic Perspectives*, Vol. 31 No. 1, pp. 203-218.
81. Donaldson, T. and Dunfee, T.W. (1999), "When ethics travel: the promise and peril of global business ethics", *California Management Review*, Vol. 41 No. 4, pp. 45-63.
82. Bowie, N.E. (1999), *Business Ethics: A Kantian Perspective*, Blackwell, Oxford.
83. Looser, S. and Wehrmeyer, W. (2016), "Ethics of the firm, for the firm or in the firm? Purpose of extrinsic and intrinsic CSR in Switzerland", *Social Responsibility Journal*, Vol. 12 No. 3, pp. 545-570.
84. Baden, D.A., Harwood, I.A. and Woodward, D.G. (2008), "The effect of buyer pressure on suppliers in SMEs to demonstrate CSR practices: an added incentive of counter productive?", *European Management Journal*, Vol. 27 No. 6, pp. 429-441.
85. Trevino, L.K. (1986), "Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model", *Academy of Management Review*, Vol. 11 No. 3, pp. 601-617.