

شناسایی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان با تأکید بر فضای اخلاقی از طریق رویکرد تحلیل کیفی محتوا

محمدعلی بهاری سجهرود

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران
baharim2007@yahoo.com

علی خوزین

استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران، (نویسنده مسئول)
khozain@yahoo.com

جماد وردی گرگانلی دوجی

استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران
Jgorganli@yahoo.com

آرش نادریان

استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران
arashnaderian@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۲۱ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۱۶

چکیده

مطالعه حاضر، با هدف شناسایی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان با تأکید بر فضای اخلاقی از طریق رویکرد تحلیل کیفی محتوا انجام شده است. این پژوهش از منظر هدف، یک پژوهش بنیادی است، که با روش پژوهش آمیخته و مبتنی بر استدلالی قیاسی-استقرایی صورت گرفته است. جامعه آماری این پژوهش شامل اساتید دانشگاهی و خبرگان انجمن حسابداری کشور است. ابزار گردآوری داده‌ها در بخش کیفی شامل مصاحبه نیمه ساختاریافته و در بخش کمی، پرسشنامه می‌باشد. جهت تحلیل مصاحبه‌های تخصصی، روش تحلیل محتوا، نرم‌افزار MaxQDA به کار گرفته شده است، و شاخص‌های شناسایی شده با روش دلفی فازی و نرم‌افزار Matlab اعتبارسنجی شده است. مقوله‌های اصلی منتج از پژوهش، عبارت‌اند از فضای اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای، ساختار سازمانی، مدیریت و رهبری، جذب و نگهداشت، اخلاق شغلی، نظارت و ارزیابی، شرایط اقتصادی، فرهنگ اجتماعی، خط و مشی و سیاست‌گذاری، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت و توانمندی و ایدئولوژی اخلاقی است. با توجه به اینکه فضای اخلاقی با ارزش‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی کارکنان همراه است، لذا سازمان حسابرسی می‌تواند با ایجاد و توسعه فضای اخلاقی و بکارگیری سایر عوامل شناسایی شده پویایی بیشتری را به رفتار اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان بدهند و موجب، بهبود استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای و ارتقاء توانایی حساب‌رسان و اعتماد عمومی گردد.

واژه‌های کلیدی: ارزش‌های اخلاقی، رفتار اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان، فضای اخلاقی، رویکرد آمیخته.

۱- مقدمه

مدیران بسیاری از مؤسسات حسابرسی به این نتیجه رسیده‌اند که، جهت ممانعت و کاهش رفتارهای غیرحرفه‌ای و کاهنده کیفیت حسابرسی کارکنان خود، باید یک محیط اخلاقی را در موسسه خود به وجود آورند (رویایی و همکاران، ۱۳۹۲). با توجه به اینکه فضای اخلاقی پیشایند بسیاری از نتایج و پیامدهای مثبت برای سازمان است، منطقی است که سازمان‌ها و ادارات با ایجاد فضای اخلاقی به کاهش خطاهای اخلاقی، مسائل و رسوایی‌ها که در سازمان‌ها به وجود می‌آید کمک کنند (ایزدی و همکاران، ۱۳۹۶). حسابرسی به خاطر نقش اساسی‌اش در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیای اقتصادی امروز، به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل شده که همچون دیگر حرفه‌ها دارای فرمان‌های اخلاقی در فضای اخلاقی هست (کوزماینا^۵، ۲۰۱۸). هنگامی که موضوع‌های مهمی مانند اخلاق و حسابرسی ادغام می‌گردند، نیاز به توجه و دقتی دوچندان می‌یابند، علی‌الخصوص در شرایط کنونی که رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی موجب ایجاد فسادهای مالی شده و نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به جهت سوء استفاده‌های بزرگ بانکی و همچنین قرار گرفتن رتبه شاخص فساد ۱۳۸ در بین ۱۸۰ کشور در سال ۲۰۱۸ (سایت شفافیت بین‌المللی^۶) به وجود آورده است. این موضوع نشان می‌دهد که علیرغم توجه پژوهشگران به موضوع اخلاق در سال‌های گذشته، لیکن تا به حال توجه کمتری نسبت به نقش فضای اخلاقی در فرایند تصمیم‌گیری و رفتار اخلاق کاری حسابرسان شده است، و اخلاق کار در سازمان‌های ایرانی با وضعیت مطلوب فاصله زیادی دارد، و این شکاف علمی مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است.

۲- مبانی نظری و مرور بر ادبیات موجود

الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی بر تفکر شناختی افراد تمرکز می‌کنند. و این شیوه‌های تصمیم‌گیری، فراتر از استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری است (اگرآوال، دیسی و تریپسی^۷، ۲۰۱۷). چنانچه حسابرسان وظایف خود را بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای انجام دهند، چنین استنباط می‌شود که رفتار آن‌ها اخلاقی بوده است (موسوی کاشی و محسنی کبیر، ۱۳۹۸). حال آنکه حسابداران و حسابرسان به منظور انجام وظایف خود در سطح عمل، باید علاوه بر موارد ذکر شده مفاهیم اخلاقی را نیز رعایت نمایند (بارایانکوا و اسپینوزا^۸، ۲۰۱۸). کسانی که در

اخلاق، موضوع مورد نیاز تمام حرفه‌ها و شغل‌ها است، که می‌تواند به عنوان شاخه‌ای از فلسفه به میزان نگرانی در مورد رفتار انسان در خصوص درست و بدون خطا بودن کارها، نیکی و بدی، نیت و عواقب چنین اقدام‌هایی تعریف شود. به‌عنوان نمونه می‌توان از مجموعه‌های تجویز شده از اصول اخلاقی یا ارزش‌ها، به قوانین و مقررات، اصول مذهبی، منشور اخلاق کسب و کار برای حرفه‌ای‌ها و گروه‌های صنعتی و منشور رفتار درون‌سازمانی، اشاره کرد (فخری و حاجی‌ها، ۱۳۹۸). نماد بیرونی سازمان‌ها را رفتارهای اخلاقی آن‌ها تشکیل می‌دهد که خود، حاصل جمع ارزش‌های گوناگون اخلاقی است، که در آن سازمان ظهور و بروز یافته است (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۸). پژوهش‌ها نشان داده‌اند که فضای اخلاقی سازمان با ارزش‌های سازمانی و رفتار اخلاقی کارکنان ارتباط دارد (دسنسی^۱، ۲۰۱۴). فضای اخلاقی نشان‌دهنده ارزش‌های اخلاقی، انتظارات رفتاری و بیانگر تأثیر اخلاق بر تصمیم‌های اعضای سازمان و انتخاب بهترین گزینه اخلاقی است، و آن نقش مهمی بر اطمینان کارکنان و اعتماد آن‌ها به سایر همکاران، ناظران و مدیران سازمان دارد (ندکوسکی و همکاران^۲، ۲۰۱۷). سازمان‌هایی که از چنین فضای برخوردار نیستند کارکنان آنان تصمیم، انتخاب و رفتارهای غیراخلاقی انجام می‌دهند (ایزدی و محمودیان^۳، ۱۳۹۶). ساختار اخلاقی در سازمان‌ها به فعالیت‌های اخلاقی آن قدرت بخشیده و می‌تواند برای سازمان‌های دیگر که فراتر از آن چیزی که با خدمات‌رسانی سروکار دارند، مفید باشد (برینگسلوس^۳، ۲۰۱۸). برجستگی متمایز حرفه حسابرسی، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است (هاردیسیتیا و فاجرانی^۴، ۲۰۱۹). لذا این حرفه به عنوان یکی از متشکل‌ترین و منظم‌ترین حرفه‌های دنیا، به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی در فضای اخلاقی آن وجود داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (محمود زاده و شجاعی، ۱۳۹۶). وجود اخلاق برای هر گروه و حرفه ضروری است چنانچه در یک حرفه اخلاق وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد وگرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود. به گونه طبیعی، این مسئله در حسابداری و حسابرسی نیز با توجه به نقش تأثیرگذار آن‌ها بر جامعه، بسیار مهم و حیاتی است (طالب نیا، رجب دری و خانی دلان، ۱۳۹۸).

⁵ Kuzmina⁶ TransparencyInternational⁷ Agarwalla, Desai & Tripathy⁸ Barrainkua & Espinosa¹ DeSensi² Nedkovski, Guerci, De Battisti & Siletti³ Bringselius⁴ Haeridistia & Fadjarenie

ویژگی‌های حرفه حسابرسی، الزام‌های مورد نیاز برای تنظیم قوانینی اخلاقی، بیشتر قابل توجه نظر است (نیک کار و نوروزی، ۱۳۹۴). اینجاست که، ضرورت ایجاد چارچوب‌های عملی برای حرفه، توسط گروه‌های فنی، حسابداران خبره و لزوم به کارگیری معیارهای حرفه‌ای، برای جلوگیری از انجام کارهایی نظیر این‌ها که به صداقت حرفه‌ای آسیب می‌رسانند، بیش از پیش احساس می‌گردد (کوزمینا، ۲۰۱۸). بر همین اساس لازم و ضروری به نظر می‌رسد تا با مطالعه‌ای عمیق و بنیادی مدل رفتار حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر فضای اخلاقی در کشور را، با در نظر گرفتن کلیه عوامل مرتبط با آن نه تنها از منظر فردی، بلکه از منظر محیط کار و فضای اخلاقی حاکم ارائه داد، تا از این طریق بتوان مسیر سلامت مالی کشور را هموار کرد. بنابراین در مطالعه حاضر به شناسایی شاخص‌های رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی، از دیدگاه حسابرسان در انجمن حسابداری کشور پرداخته شده است. در این مطالعه به سؤالات اساسی زیر پاسخ داده شده است: مقوله‌های اصلی رفتار حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟ اصول اخلاقی پایش رفتار حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟ آیا فضای اخلاقی منجر به رفتار اخلاقی بهتر حسابرسان می‌شود؟ آیا فضای اخلاقی تعاملی با رفتار اخلاق کاری حسابرسان دارد؟

۲-۱- پیشینه پژوهش

پراتاما، احمد و اینایا^۳ (۲۰۱۹) در پژوهشی، به ارائه مدل جدیدی در رابطه با اخلاق حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. بر اساس نتایج به دست آمده در این مدل، چهار بعد اصلی شامل نگرش حرفه‌ای، قضاوت اخلاقی، استقلال و تردید حرفه‌ای به‌عنوان مؤلفه‌های عمومی رفتار اخلاقی حرفه‌ای حسابرسان معرفی شده است.

آوالادین و همکاران^۴ (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. بر اساس نتایج به دست آمده مشخص شد که تخصص، تعهد، تردید حرفه‌ای و معنویات مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده اخلاق حرفه‌ای حسابرسان هستند. همچنین مشخص شد که هوش هیجانی حسابرسان در این رابطه نقش میانجی را ایفا می‌کند.

هاریدستی و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، استقلال حسابرس، تجربه حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند. بر اساس نتایج به دست آمده مشخص شد که دو عامل استقلال و تجربه حسابرس

رشته حسابرسی فعالیت می‌کنند نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آن‌ها باشد (حسینی، بنی و فلاح، ۱۳۹۶). در این راستا حسابرسان جهت حفظ اعتبار حرفه، شهرت اخلاق حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. دستیابی به این هدف درگرو رعایت اصول رفتار حرفه‌ای حسابرسان هست (گلی و همکاران، ۱۳۹۹). از آنجایی که فضای اخلاقی سازمان، تابع محتوای سازمان است، در نتیجه سازمان‌ها بازیگران اجتماعی مسئول برای رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی کارکنان خود هستند که این امر نشان می‌دهد، سازمان‌ها می‌توانند اقدامات لازم را نه تنها برای بهبود ادراک فضای اخلاقی، بلکه برای بهبود رفتار اخلاقی کارکنان خود نیز انجام دهند (ایزدی و همکاران، ۱۳۹۶).

سازمان‌ها دربرگیرنده فضاهای اخلاقی متعددی هستند. و فضای اخلاقی ادراک شده برای اکثر سازمان‌ها حائز اهمیت بوده و بر رفتار اخلاقی کارکنان مؤثر هست (شجاعی و همکاران، ۱۳۹۶). فضای اخلاقی که در سازمان ایجاد شده قابل لمس است و اینکه چگونه این شرایط توسط کارمندان درک می‌شود، می‌تواند منجر به پیامدهای سازمان‌دهی بسیاری شود. از آن جمله تأثیر فضای اخلاقی، بر رفتارها و نگرش کارکنان است که ممکن است اخلاقی یا غیراخلاقی باشد. پس می‌بایست فضای اخلاقی پرورش یابد البته آن نباید برای فریب دیگران و به خطر انداختن منافع آن‌ها به جهت منافع شخصی خود باشد. به‌عبارت‌دیگر، فضای اخلاقی نباید مورد بهره‌برداری قرار گیرد (اوزیر و یلماز^۱، ۲۰۱۰). درک کارمندان از فضای اخلاقی یا فرهنگ اخلاقی در سازمانشان روی انواع تصمیمات اخلاقی نیز تأثیرگذار هست، اما تا به حال توجه کمتری نسبت به نقش فضای اخلاقی در فرایند تصمیم‌گیری و رفتار اخلاق کاری حسابرسان شده است (سونبرگ و اومن^۲، ۲۰۱۶). اهمیت مسائل اخلاقی و رفتارهایی که محتوای اخلاقی داشته باشند و به ایجاد فضای اخلاقی در حرفه حسابرسی کمک می‌کنند، مورد تأکید هست (ندکوسکی و همکاران، ۲۰۱۷). علیرغم توجه پژوهشگران به موضوع اخلاق، رفتارهای غیراخلاقی از جمله کلاهبرداری، فساد و رشوه به‌طور مداوم گزارش می‌شود و روزانه در حال افزایش هست، و می‌بایست به رفتار اخلاقی در این حرفه توجه کافی گردد. به این علت که، درک حرفه حسابرسی از مسئولیت خود دستخوش برخی تغییرات شده است. از اینرو با توجه به

³ Pratama, Ahmad & Innayah

⁴ Awaluddin, Nirgahayu, Wardhani & Sylvana

¹ Ozer & Yilmaz

² Svanberg & Ohman

خصوصی یا غیر خصوصی بودن صاحب‌کار، اندازه سازمان صاحب‌کار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحب‌کار به برکناری حسابرِس، مشکلات مالی حسابرِس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم هست. این سازه‌ها مرتبط با شاخص‌های محیط و اقتصاد هست.

موسوی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای اخلاقی حسابرسان نتیجه گرفت که میانگین سکوت سازمانی در جامعه حسابداران رسمی بیشتر از سازمان حسابرسی است. سکوت تدافعی تأثیر معنی‌داری در کاهش عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان در هر دو بخش خصوصی و دولتی دارد. تأثیر سکوت و نوع دوستی بر افزایش عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان معنی‌دار و اثر سکوت مطیع بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان معنی‌دار نیست. بین ویژگی فردی سازمانی و عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری وجود دارد و میزان این تأثیر بر عملکرد حرفه‌ای قوی‌تر و بیشتر است. از بین ویژگی فردی و سازمانی، سابقه کار بیشترین تأثیر مثبت و معنی‌داری را بر عملکرد اخلاقی و حرفه‌ای حسابرسان دارد.

طالب‌نیا، رجب‌دری و خانی‌دلان (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان پیش‌بینی پاسخگویی در حسابداران رسمی بر مبنای اخلاق حرفه‌ای نتیجه گرفتند که بین سطح اخلاق حرفه‌ای و پاسخگویی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با افزایش میزان اخلاق حرفه‌ای، پاسخگویی افزایش خواهد یافت.

شریعتی و همکاران (۱۳۹۷) در بیان یافته‌های خود رعایت ارزش‌های اخلاقی را از عوامل مؤثر و مهم در اثربخشی فردی حسابرسان می‌داند. چگونگی اتخاذ تصمیمات اخلاقی توسط حسابرسان داخلی، با توجه به نقش اساسی و کلیدی که در بنگاه‌های اقتصادی دارند، از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. مشعشعی، هاشمی و فروغی (۱۳۹۷) بیان نمودند که سازگاری حسابرسان با فضای اخلاقی سازمان، موجب بهبود و تقویت اثرگذاری منبع کنترل درونی و خودکارآمدی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها شده است.

۳- روش پژوهش

مطالعه حاضر یک مطالعه اکتشافی است، که با هدف شناسایی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی انجام شده است. این مطالعه از منظر فلسفی در دسته پژوهش‌های تجربه‌گرایانه قرار می‌گیرد و با رویکردی قیاسی-

همبستگی معنی‌داری با اخلاق حرفه‌ای حسابرسان دارد. همچنین مشخص شد که اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنی‌داری بر بهبود کیفیت حسابرسی می‌گذارد.

ادریس، جمالی و سجرودین^۱ (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین قضاوت اخلاقی، تجربه حسابرِس و اخلاق حرفه‌ای حسابرِس پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که با افزایش تجربه حسابرِس میزان قضاوت‌های اخلاقی وی نیز افزایش پیدا می‌کند. همچنین مشخص شد که هر دو عامل قضاوت اخلاقی و تجربه حسابرِس رابطه معناداری با اخلاق حرفه‌ای حسابرِس دارند.

اسماعیل و یوهانیس^۲ (۲۰۱۸) به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی پرداختند. در این پژوهش چهار حوزه، ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی متأثر از قانون و ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی هست.

عبدل‌حلیم، جعفر و جانادین^۳ (۲۰۱۸) به شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مالزی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که سطح وضعیت اجتماعی و تجربه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر هستند، لیکن جنسیت، صلاحیت حرفه‌ای و اندازه شرکت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر نیستند.

حاجی پور و برزگر (۱۳۹۹) مطالعه‌ای در جهت اهمیت اخلاق و رهبری اخلاقی حسابداران بخش عمومی انجام دادند. یافته‌ها حاکی از آن بود که درک کارکنان از رفتارهای اخلاقی رهبر رابطه مثبت و معناداری با اثربخشی رهبری داشت. همچنین نظارت و ترجیحات کارکنان در برابر رهبری اخلاقی و درک آنان از فرهنگ اخلاقی سازمان رابطه بین درک رفتارهای اخلاقی رهبر و اثربخشی رهبر را تعدیل نمی‌کرد.

احمدی، آهنگری و صالحی‌نیا (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای بیان کرد که ورشکستگی شرکت‌های بین‌المللی ریشه در چشم‌پوشی بر تخلفات حسابداری دارد و این چشم‌پوشی در نهایت به دلیل افول اخلاق و فراموش کردن رسالت حرفه حسابرسی به‌عنوان یک حرفه خودگردان هست، و نتایج پژوهش نشان داد که اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی سازه رقابت در بازار حسابرسی، نوع و قدرت حاکمیتی شرکتی،

³ Abdul Halim, Jaafar, Janudin & Idris

¹ Idris, Jamali & Sjahruddin

² Ismail and Yuhani

۳-۳- روش دلفی فازی (FDM)

برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از طیف هفت درجه مطابق جدول ۲ استفاده شده است.

جدول ۲- طیف هفت درجه فازی برای ارزش گذاری شاخص‌ها

متغیر زبانی	مقدار فازی	مقیاس عدد فازی
کاملاً بی اهمیت (TL)	$\tilde{1}$	(0, 0, 0.1)
خیلی بی اهمیت (VL)	$\tilde{2}$	(0, 0.1, 0.3)
بی اهمیت (L)	$\tilde{3}$	(0.1, 0.3, 0.5)
متوسط (M)	$\tilde{4}$	(0.3, 0.5, 0.75)
با اهمیت (H)	$\tilde{5}$	(0.5, 0.75, 0.9)
خیلی با اهمیت (VH)	$\tilde{6}$	(0.75, 0.9, 1)
کاملاً با اهمیت (TH)	$\tilde{7}$	(0.9, 1, 1)

در گام بعدی باید میانگین فازی نمرات افراد محاسبه شود. در واقع این روش‌های تجمیع، روش‌هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده‌اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه‌ای از اعداد فازی مثلثی را کمینه 1 و میانگین m و بیشینه u در نظر گرفته‌اند. در این مطالعه ما از روش میانگین فازی استفاده کرده‌ایم. میانگین فازی n عدد فازی مثلثی به صورت زیر محاسبه خواهد شد:

$$\bar{F}_{AVE} = (L, M, U) = \left(\frac{\sum l_i^k}{n}, \frac{\sum m_i^k}{n}, \frac{\sum u_i^k}{n} \right) \quad \text{رابطه ۱}$$

که در این رابطه عدد فازی مثلثی $\tilde{f}_i = (l_i^k, m_i^k, u_i^k)$ معادل فازی دیدگاه خبره kام پیرامون معیار نام است. در نهایت فازی زدایی انجام خواهد شد. برای فازی زدایی از روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده می‌شود:

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij}-l_{ij})+(m_{ij}-l_{ij})]}{3} + l_{ij} \quad \text{رابطه ۲}$$

در این مطالعه آستانه تحمل 0.7 در نظر گرفته شده است. بنابراین مقدار فازی زدایی شده بزرگتر از 0.7 مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز بالای 0.7 داشته باشد تأیید می‌شود.

۴- تجزیه و تحلیل

جهت شناسایی ابعاد رفتار حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی مصاحبه‌های تخصصی و نیمه ساختاریافته با خبرگان انجمن حسابداری کشور صورت گرفته است. در این مرحله پیش از شروع مصاحبه ۴ سؤال باز در خصوص، مؤلفه‌های رفتار اخلاقی حرفه‌ای حسابرسان، مقوله‌های مؤثر در ایجاد فضای اخلاقی،

استقرایی انجام شده است. از منظر نوع داده‌ها، پژوهش حاضر با رویکرد آمیخته (کمی-کیفی) انجام شده است، و از منظر بازه زمانی گردآوری داده‌ها در دسته پژوهش‌های پیمایشی-مقطعی قرار دارد. قلمرو مکانی این مطالعه انجمن حسابداری کشور است. و برای گردآوری داده‌های پژوهش از مصاحبه و ابزار پرسشنامه‌ها استفاده گردیده است. در بخش نخست از مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان و در بخش کمی نیز جهت غربالگری و اعتبارسنجی شاخص‌ها، از پرسشنامه استاندارد دلفی فازی با طیف هفت درجه استفاده شده است.

جامعه آماری این پژوهش شامل خبرگان نظری (اساتید دانشگاه) و خبرگان تجربی (مدیران انجمن حسابداری کشور) هستند. ملاک انتخاب خبرگان، حداقل ده سال سابقه در زمینه حسابداری بوده، یا این که در این زمینه دارای تألیفات علمی در قالب کتاب و مقاله باشند. در بخش کیفی این مطالعه، به صورت هدفمند و با روش گلوله برفی به انتخاب نمونه پرداخته شد. براین اساس ۱۰ نفر از افراد واجد شرایط در این مطالعه شرکت کرده‌اند.

۳-۱- روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

از چهار معیار کمی ضریب هولستی، ضریب پی اسکات، شاخص کاپای کوهن و آلفای کرپیندروف برای بررسی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان‌پذیری استفاده شده است.

جدول ۱- روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

ردیف	معیارهای کمی	مقدار عددی استاندارد	مقدار عددی حاصله	قدرت توافق
۱	ضریب هولستی	بزرگتر از 0.7	0.814	خوب
۲	ضریب پی اسکات	بزرگتر از 0.6	0.79	متوسط
۳	شاخص کاپای کوهن	بزرگتر از 0.6	0.76	متوسط
۴	آلفای کرپیندروف	بزرگتر از 0.7	0.82	عالی

۳-۲- روش‌های تحلیل داده‌ها

در بخش کیفی با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی به شناسایی مقوله‌های اصلی و فرعی ابعاد رفتار حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی پرداخته شده است. و با استفاده از روش دلفی فازی شاخص‌های شناسایی شده، اعتبارسنجی شده است. برای انجام تحلیل کیفی محتوا، از نرم‌افزار MaxQDA استفاده شده است و محاسبات دلفی فازی با کد نویسی در محیط MATLAB انجام گرفته است.

دست آوردند، حذف شدند. در راند نخست تکنیک دلفی بر اساس محاسبات انجام شده، مقوله وجدان کاری حسابرسان امتیاز کمتر از آستانه تحمل کسب کرده و حذف گردید. مواردی که امتیازی بالای ۰/۷ کسب کرده‌اند برای راند دوم استفاده شدند. در راند دوم ۵۰ مقوله باقیمانده بر اساس دیدگاه ۱۰ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت. و در این دور هیچ شاخصی حذف نشد. که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. به طور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که، میانگین امتیازات سؤالات راند اول و راند دوم باهم مقایسه شوند. در صورتی که اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد، در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود. (حبیبی، ایزدیار و سرافرازی، ۱۳۹۳).

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۳ مشخص گردید که، در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است. بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد. لذا مقوله‌های استخراجی به شرح جدول ۴ می‌باشد.

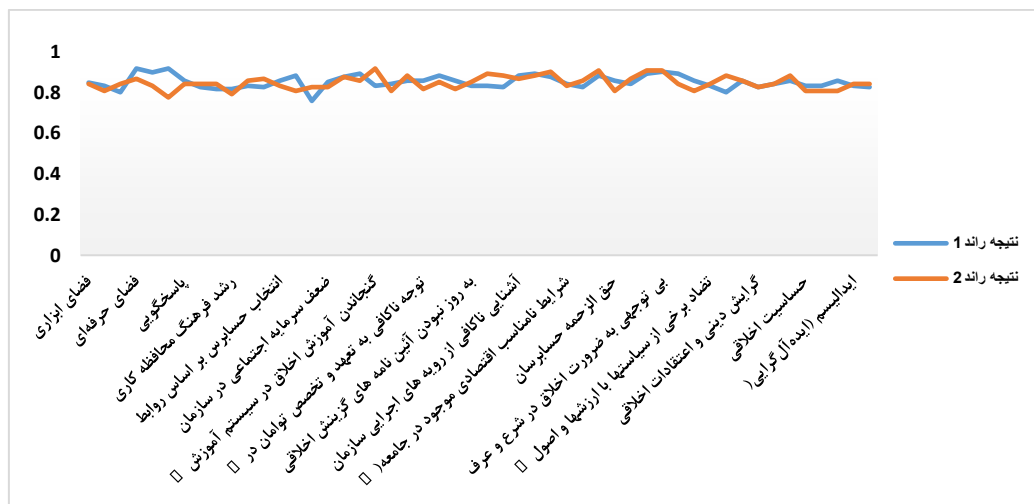
شکل ۲ اجزای اصلی این الگو را نشان می‌دهد. الگوی ارائه شده دارای پنج سازه (بعد)، شامل فضای فرهنگی، فضای صنعتی، فضای سازمانی، فضای فرا سازمانی و ویژگی‌های فردی هست. که فضای فرهنگی، بیانگر ارزش‌ها و آداب یک مکان می‌باشد. در حالی که فضای صنعتی به اصول و ارزش‌های خاص یک صنعت، و مشابه آن فضای سازمانی مربوط به ارزش و اصول یک سازمان و فضای فراسازمانی بیانگر ارزشها و اصول خارج از یک سازمان می‌باشد. و ویژگی فردی نیز به ارزش‌های خاصی یک فرد می‌پردازد.

عوامل موثر در ایجاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و چگونگی ارزیابی رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی در نظر گرفته شده است. و در طول فرایند مصاحبه این پیش‌بینی در نظر گرفته شده است که سؤالات جدیدی نیز مطرح شود. نتایج مصاحبه‌ها با روش تحلیل محتوا مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای این منظور متن مصاحبه‌ها چندین بار مطالعه و مرور شد. سپس داده‌ها به واحدهای معنایی، در قالب جملات و پاراگراف‌های مرتبط با معنای اصلی شکسته شد. واحدهای معنایی نیز چندین بار مرور و سپس کدهای مناسب هر واحد معنایی نوشته، و کدها بر اساس تشابه معنایی طبقه‌بندی شدند. جریان تجزیه و تحلیل با اضافه شدن هر مصاحبه به همین ترتیب تکرار شد. مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. ملاک دستیابی به اشباع نظری رسیدن به تکرار در کدهای استخراجی بوده است. در مرحله کدگذاری باز ۶۴۸ کد شناسایی گردید. در نهایت از طریق کدگذاری محوری به ۱۳ طبقه (مقوله اصلی) و ۵۱ شاخص (مقوله فرعی) دست پیدا شد. شاخص‌های شناسایی شده بر اساس برداشت و استنتاج پژوهشگر از مصاحبه‌های انجام شده به مدد تحلیل محتوای کیفی بوده است. برای حصول اطمینان از صحت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده شده است. برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از طیف هفت درجه مطابق جدول ۲ استفاده شده است. دیدگاه خبرگان حسابرسی پیرامون هر شاخص گردآوری شد، و با استفاده از رابطه ۱ میانگین فازی دیدگاه خبرگان محاسبه شد. پس از فازی زدایی مقادیر میانگین با روش مرکز سطح، شاخص‌هایی که امتیازی کمتر از ۰/۷ به

جدول ۳- فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

مقوله‌ها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
فضای ابزاری	۰/۸۴۷	۰/۸۴۲	۰/۰۵	توافق
فضای حمایتی	۰/۸۳۳	۰/۸۰۸	۰/۰۲۵	توافق
فضای قانونی	۰/۸۰۰	۰/۸۴۲	۰/۰۴۲	توافق
فضای حرفه‌ای	۰/۹۱۷	۰/۸۶۷	۰/۰۵۰	توافق
فضای مستقل	۰/۸۹۷	۰/۸۳۳	۰/۰۶۴	توافق
نرخ شکنی در کار و چشم پوشی از بندهای مبانی اظهارنظر	۰/۹۱۷	۰/۷۷۵	۰/۰۱۴۲	توافق
پاسخگویی	۰/۸۵۸	۰/۸۴۲	۰/۰۱۶	توافق
نگاه کاسب کارانه داشتن به شغل حسابرسی	۰/۸۲۵	۰/۸۴۲	۰/۰۱۷	توافق
فرهنگ‌سازی هشدار دهی و اطلاع‌رسانی	۰/۸۱۷	۰/۸۴۲	۰/۰۲۵	توافق
رشد فرهنگ محافظه‌کاری	۰/۸۱۷	۰/۷۹۲	۰/۰۲۵	توافق
رشد فرهنگ رقابت منفی در بین اعضا	۰/۸۳۳	۰/۸۵۸	۰/۰۲۵	توافق
وجود تعارض نقش در ساختار سازمانی	۰/۸۲۵	۰/۸۶۷	۰/۰۴۲	توافق
انتخاب حسابرسان بر اساس روابط	۰/۸۵۸	۰/۸۳۳	۰/۰۲۵	توافق
فقدان شفافیت در ساختار سازمان	۰/۸۸۳	۰/۸۰۸	۰/۰۷۵	توافق

مقوله‌ها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
خلأهای قانونی و امکان اعمال فشار و سوءاستفاده	۰/۷۵۸	۰/۸۲۵	۰/۰۶۷	توافق
ضعف سرمایه اجتماعی در سازمان	۰/۸۵۰	۰/۸۲۵	۰/۰۲۵	توافق
تشکیل مجمع‌های صوری	۰/۸۷۵	۰/۸۷۵	۰/۰۰	توافق
نهادینه کردن ارزش‌های اخلاقی	۰/۸۹۲	۰/۸۵۸	۰/۰۳۴	توافق
گنجاندن آموزش اخلاق در سیستم آموزش حسابداری	۰/۸۳۳	۰/۹۱۷	۰/۰۸۴	توافق
وجود حساسیت اخلاقی در مدیریت	۰/۸۴۲	۰/۸۰۸	۰/۰۳۴	توافق
ارتقاء سازگاری حسابرسان با استانداردهای اخلاقی	۰/۸۵۸	۰/۸۸۳	۰/۰۲۵	توافق
توجه ناکافی به تعهد و تخصص توأمان در به کارگیری حسابرسان	۰/۸۵۸	۰/۸۱۷	۰/۰۴۱	توافق
عدم توجه به معیارهای هوش اخلاقی-هیجانی	۰/۸۸۳	۰/۸۵۰	۰/۰۳۳	توافق
ناکارآمدی کمیته‌های اخلاق	۰/۸۵۸	۰/۸۱۷	۰/۰۴۱	توافق
به روز نبودن آئین‌نامه‌های گزینش اخلاقی	۰/۸۳۳	۰/۸۵۰	۰/۰۱۷	توافق
فقدان برگزاری دوره‌های آموزش اخلاق حرفه‌ای، متناسب با فضای اخلاقی کار	۰/۸۳۳	۰/۸۹۲	۰/۰۵۹	توافق
عدم آشنایی با شیوه‌های سنجش و ارزشیابی	۰/۸۲۵	۰/۸۸۳	۰/۰۵۸	توافق
آشنایی ناکافی از رویه‌های اجرایی سازمان	۰/۸۸۳	۰/۸۶۷	۰/۰۱۶	توافق
در نظر گرفتن کمیت به جای کیفیت در ارزیابی‌ها	۰/۸۹۲	۰/۸۸۳	۰/۰۹	توافق
نبود تنبیه و بازخورد مناسب در زمینه رفتار غیراخلاقی	۰/۸۷۵	۰/۹۰۰	۰/۰۲۵	توافق
شرایط نامناسب اقتصادی موجود در جامعه (دولت محور بودن اقتصاد)	۰/۸۴۲	۰/۸۳۳	۰/۰۹	توافق
مشکلات معیشتی حسابرسان	۰/۸۲۵	۰/۸۵۸	۰/۰۳۳	توافق
وابستگی اقتصادی حسابرس به کارفرما	۰/۸۸۳	۰/۹۰۸	۰/۰۲۵	توافق
حق‌الزحمه حسابرسان	۰/۸۵۸	۰/۸۰۸	۰/۰۵۰	توافق
خصوصی شدن واقعی بازار سرمایه	۰/۸۴۲	۰/۸۶۷	۰/۰۲۵	توافق
کاهش منزلت اخلاقی و ارزش و اهمیت تخصصی در جامعه	۰/۸۹۲	۰/۹۰۸	۰/۰۱۶	توافق
بی‌توجهی به ضرورت اخلاق در شرع و عرف	۰/۹۰۰	۰/۹۰۸	۰/۰۸	توافق
فقدان ضرورت اجتماعی برای تقاضای حسابرسی	۰/۸۹۲	۰/۸۴۲	۰/۰۵۰	توافق
تسلط نظام رابطه سالاری	۰/۸۵۸	۰/۸۰۸	۰/۰۵۰	توافق
تضاد برخی از سیاست‌ها با ارزش‌ها و اصول پایدار اخلاقی	۰/۸۳۳	۰/۸۴۲	۰/۰۹	توافق
سیاست‌گذاری‌های ناعادلانه	۰/۸۰۰	۰/۸۸۳	۰/۰۸۳	توافق
عدم استفاده از علم و تجارب حسابرسان	۰/۸۵۸	۰/۸۵۸	۰/۰۰	توافق
گرایش دینی و اعتقادات اخلاقی	۰/۸۲۵	۰/۸۲۵	۰/۰۰	توافق
منفعت‌گرایی شخصی (ماکیاوالیسم)	۰/۸۴۲	۰/۸۴۲	۰/۰۰	توافق
عاقبت اندیشی	۰/۸۵۸	۰/۸۸۳	۰/۰۲۵	توافق
حساسیت اخلاقی	۰/۸۳۳	۰/۸۰۸	۰/۰۲۵	توافق
مسئولیت‌پذیری	۰/۸۳۳	۰/۸۰۸	۰/۰۲۵	توافق
توانمندی در برقراری ارتباط مؤثر با دیگران	۰/۸۵۸	۰/۸۰۸	۰/۰۵۰	توافق
ایدئالیسم (ایده آل گرایی)	۰/۸۳۳	۰/۸۴۲	۰/۰۹	توافق
نسبیت‌گرایی	۰/۸۲۵	۰/۸۴۲	۰/۰۱۷	توافق



شکل ۱- مقایسه نتایج دور اول و دوم روش دلفی فازی

جدول ۴- شاخص‌های رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر اساس تحلیل محتوای کیفی

ابعاد	مقوله اصلی	مقوله فرعی	
فضای فرهنگی	فضای اخلاقی	(۱) فضای ابزاری	
		(۲) فضای حمایتی	
		(۳) فضای قانونی	
		(۴) فضای حرفه‌ای	
		(۵) فضای مستقل	
فضای صنعتی	تعهدات حرفه‌ای	(۶) نرخ شکنی در کار و چشم پوشی از بندهای مبانی اظهارنظر	
		(۷) پاسخگویی	
		(۸) نگاه کاسب کارانه داشتن به شغل حسابرسی	
		(۹) فرهنگ سازی هشدار دهی و اطلاع رسانی	
		(۱۰) رشد فرهنگ محافظه کاری	
فضای سازمانی	ساختار سازمانی	(۱۱) رشد فرهنگ رقابت منفی در بین اعضا	
		(۱۲) وجود تعارض نقش در ساختار سازمانی	
		(۱۳) انتخاب حسابرسان بر اساس روابط	
		(۱۴) فقدان شفافیت در ساختار سازمان	
		(۱۵) خلأهای قانونی و امکان اعمال فشار و سوءاستفاده	
	مدیریت و رهبری	مدیریت و رهبری	(۱۶) ضعف سرمایه اجتماعی در سازمان
			(۱۷) تشکیل مجمع‌های صوری
			(۱۸) نهادینه کردن ارزش‌های اخلاقی
			(۱۹) گنجاندن آموزش اخلاق در سیستم آموزش حسابداری
			(۲۰) وجود حساسیت اخلاقی در مدیریت
جذب و نگهداشت	جذب و نگهداشت	(۲۱) ارتقاء سازگاری حسابرسان با استانداردهای اخلاقی	
		(۲۲) توجه ناکافی به تعهد و تخصص توأمان در به کارگیری حسابرسان	
		(۲۳) عدم توجه به معیارهای هوش اخلاقی - هیجانی	
اخلاق شغلی (آموزشی، پژوهشی و تدریس)	اخلاق شغلی (آموزشی، پژوهشی و تدریس)	(۲۴) نا کارآمدی کمیته‌های اخلاق	
		(۲۵) به روز نبودن آئین‌نامه‌های گزینش اخلاقی	
		(۲۶) فقدان برگزاری دوره‌های آموزش اخلاق حرفه‌ای متناسب با فضای اخلاقی کار	
		(۲۷) عدم آشنایی با شیوه‌های سنجش و ارزشیابی	

ابعاد	مقوله اصلی	مقوله فرعی
فضای فرا سازمانی	نظارت و ارزیابی	۲۸) آشنایی ناکافی از رویه‌های اجرایی سازمان
		۲۹) در نظر گرفتن کمیت به جای کیفیت در ارزیابی‌ها
		۳۰) نبود تنبیه و بازخورد مناسب غیر اخلاقی
	شرایط اقتصادی	۳۱) شرایط نامناسب اقتصادی موجود در جامعه (دولت محور بودن اقتصاد)
		۳۲) مشکلات معیشتی حسابرسان
		۳۳) وابستگی اقتصادی حسابرسان به کارفرما
		۳۴) حق الزحمه حسابرسان
	فرهنگ اجتماعی	۳۵) خصوصی شدن واقعی بازار سرمایه
		۳۶) کاهش منزلت اخلاقی و ارزش و اهمیت تخصص در جامعه
		۳۷) بی توجهی به ضرورت اخلاق در شرع و عرف
خط و مشی و سیاست‌گذاری	۳۸) فقدان ضرورت اجتماعی برای تقاضای حسابرسی	
	۳۹) تسلط نظام رابطه سالاری	
	۴۰) تضاد برخی از سیاست‌ها با ارزش‌ها و اصول پایدار اخلاقی	
	۴۱) سیاست‌گذاری‌های ناعادلانه	
	۴۲) عدم استفاده از علم و تجارب حسابرسان	
عوامل فردی	ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان	۴۳) گرایش دینی و اعتقادات اخلاقی
		۴۴) منفعت‌گرایی شخصی (ماکیاوالیسم)
		۴۵) عاقبت‌اندیشی
		۴۶) حساسیت اخلاقی
	مهارت و توانمندی	۴۷) مسئولیت‌پذیری
		۴۸) توانمندی در برقراری ارتباط مؤثر با دیگران
	ایدئولوژی اخلاقی	۴۹) ایدئالیسم (ایده آل گرایی)
		۵۰) نسبیست‌گرایی



شکل ۲- الگوی رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی

۵- بحث

علیرغم توجه پژوهشگران به موضوع اخلاق در سال‌های گذشته، لیکن تا به حال، توجه کمتری نسبت به نقش فضای اخلاقی در فرایند تصمیم‌گیری و رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان شده است. و این شکاف علمی مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است. لذا در پژوهش حاضر، به شناسایی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی پرداخته شده است. برای دستیابی به اهداف پژوهش با تحلیل مصاحبه با خبرگان، و اعتبار سنجی به روش دلفی فازی مجموعه‌ای از شاخص‌های کاربردی رفتار حرفه‌ای حسابرسان شناسایی شدند. یکی از عوامل مهم فضای اخلاقی هست، که موجب شکل‌گیری ارتباطات درون‌سازمانی و شرایط کارکنان و بهبود رفتار کارکنان می‌گردد. یافته‌های این پژوهش حاکی از این است که درک فضای اخلاقی توسط حسابرسان، بر رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان موثر هست، که با یافته‌های (حکاک، وحدتی و موسوی نژاد، ۱۳۹۵)، (مشعشی و همکاران، ۲۰۱۸) و (فروغی، جعفری و نادری، ۱۳۹۳) که بیانگر تأثیرگذاری مستقیم و مثبت بر قضاوت اخلاقی است، همخوانی دارد. حسابداران با تعهد حرفه‌ای بالاتر، رفتار اخلاقی بیشتری نسبت به افرادی که سطح تعهد حرفه‌ای پایینتری دارند، دارا می‌باشند. بنابراین مهم است که سازمان حسابرسی با تقویت عنصر پاسخگویی و جلوگیری از عواملی همچون چشم‌پوشی از مبانی اظهارنظر به جهت نرخ شکنی در کار و حذف نگاه کاسب کارانه به شغل حسابرسی، اقدامات لازم را در جهت افزایش تعهد حسابرسان خود نسبت به قوانین حرفه‌ای تعیین شده در حرفه حسابرسی، انجام دهند. این مهم با نتایج مطالعات (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸) و (آوالادین و همکاران، ۲۰۱۹) و (برارد و همکاران^۱، ۲۰۱۶) که بیانگر متأثر بودن رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان از تعهد حرفه‌ای است مطابقت دارد. وجود تعارض نقش و فقدان شفافیت در ساختار سازمان، از ایجاد فضای اخلاقی مناسب ممانعت به عمل می‌آورد. ضعف سرمایه اجتماعی در سازمان، انتخاب حسابرسان بر اساس روابط و نه بر اساس شایسته‌سالاری و تشکیل مجمع‌های صوری موجب ایجاد خلأهای قانونی و امکان اعمال فشار و سوءاستفاده را فراهم می‌آورد. که در مطالعات (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۰) و (موسوی کاشی و همکاران، ۱۳۹۸) نیز به مؤلفه ساختار سازمانی اشاره شده است. مدیریت و رهبری با نهادینه کردن ارزش‌های اخلاقی، توجه توأمان به تعهد و تخصص حسابرسان و ارتقا

سازگاری آن‌ها با حساسیت اخلاقی موجب تقویت عملکرد حسابرسان، فراتر از وظایف رسمی آن‌ها شده و موجبات شکل‌دهی و هدایت ارزش‌های اخلاق و رفتار حرفه‌ای می‌گردد. که این موضوع نیز با یافته‌های (درخشانه‌مهر، جبار زاده و بحری ثالث، ۱۳۹۷) و (حاجی پور و همکاران، ۱۳۹۹) که بیانگر نقش تعدیل‌گری اخلاق حرفه‌ای بر رابطه بین رهبری اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل هست، مطابقت دارد.

ناکارآمدی کمیته‌های اخلاق و به‌روز نبودن آئین‌نامه‌های گزینش اخلاقی، جذب و نگهداشت حسابرسان با اخلاق در سازمان را، با چالش روبرو خواهد نمود. که با یافته‌های (اسماعیل^۲، ۲۰۱۵)، (محسن زاده و محفوظی، ۱۳۹۵) و (هاردستیا و همکاران، ۲۰۱۹) مبنی بر تأثیر فضای اخلاقی در کاهش تمایل به ترک شغل و همچنین اثر هوش هیجانی بر قضاوت اخلاقی مطابقت دارد. البته در این راستا برگزاری دوره‌های آموزشی بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است، که (اسکندری و ایراندوست، ۱۳۹۴) و (بیلویی، مستحفظیان و مشکاتی، ۱۳۹۵) نیز در یافته‌های خود بر تأثیرگذاری آموزش بر اخلاق، و اخلاق کاری بر عملکرد سازمانی اشاره دارند. یافته دیگر این پژوهش، عامل نظارت و ارزیابی هست، که با یافته‌های (نیکبخت و همکاران ۱۳۹۷) مبنی بر کفایت نظارت حرفه‌ای بر استقلال حسابرسان همراستا می‌باشد. حسب یافته‌های این پژوهش عوامل اقتصادی همچون، مشکلات معیشتی حسابرسان، وابستگی اقتصادی حسابرسان به کارفرما و شرایط نامناسب بازار سرمایه و اقتصاد بر رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مؤثر هست. که این موضوع با یافته‌های (باگلی و همکاران^۳، ۲۰۱۶) که بیانگر تمایل کمتر به برکناری و استعفا حسابرسان در شرایط نامطلوب اقتصادی و همین‌طور یافته‌های (احمدی و همکاران، ۱۳۹۸) که بیانگر تأثیرگذاری محیط اقتصادی بر اخلاق هست، همخوانی دارد. ایجاد ضرورت اجتماعی برای تقاضای حسابرسی توسط سازمان حسابرسی و دولت‌ها موجب تقویت فرهنگ اجتماعی می‌گردد، که بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان موثر می‌باشد که با یافته (عبدل‌حلیم و همکاران، ۲۰۱۸) مبنی بر مؤثر بودن وضعیت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مطابقت دارد. سیاست‌گذاری‌های ناعادلانه و تضاد سیاست‌ها با ارزش‌های اخلاقی در حوزه خط و مشی موجب عدم اطمینان حسابرسان در برخورد با معضلات اخلاقی می‌گردد، که یافته‌های (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸) نیز به این موضوع اشاره دارند. یافته‌ها بیانگر

¹ Brouard, Bujaki, Durocher and Neilson² Ismail³ Bagley, Dormine, McSwain and Reed

توجه به ابعاد شخصیتی، مهارتی و ایدئولوژی اخلاقی در عوامل فردی بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان هست، که یافته‌های (موسوی کاشی و همکاران، ۱۳۹۸) و (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸) همگی بیانگر تأثیرگذاری عوامل فردی و ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی هست.

۶- نتیجه گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

امروزه در تجزیه و تحلیل رفتار سازمانها و هنجارهای رفتاری، پرداختن به اخلاق و ارزشهای اخلاقی یکی از الزامات است. با توجه به رسوایی های مالی و فسادهای اداری حاکم، نیاز به حسابداران و حسابرسان اخلاقی، که اخلاق را بیش از سود ارزش می نهند بیش از هر زمان دیگری مورد توجه است. در این میان با توجه به اینکه فضای اخلاقی با ارزشهای اخلاقی و رفتار اخلاقی کارکنان همراه است، فضای اخلاقی می تواند با ایجاد تعادل و توازن در اخلاق مورد پذیرش همگانی نقش مهمی در تصمیم گیریهای اخلاقی و رفتار اخلاقی ایفا نماید. با وجود تلاش های متعدد پژوهشگران حسابداری در حوزه اخلاق حسابداری و حسابرسی توجه کمتری نسبت به نقش فضای اخلاقی در فرایند تصمیم‌گیری و رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان شده است، و متأسفانه پیشرفت به کندی و به صورت نامحسوس می باشد. این شکاف علمی مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است. پژوهش حاضر به شناسایی مولفه های موثر بر رفتار اخلاق حرفه ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی پرداخت. مقوله‌های اصلی منتج عبارتند از فضای اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای حسابرسان، ساختار سازمانی، مدیریت و رهبری، جذب و نگهداشت حسابرسان، اخلاق شغلی، نظارت و ارزیابی، شرایط اقتصادی، فرهنگ اجتماعی، خط و مشی و سیاستگذاری، ویژگیهای شخصیتی حسابرسان، مهارت و توانمندی حسابرسان و ایدئولوژی اخلاقی می باشد. نتایج حاصل، نه تنها می تواند به عنوان ابزاری جهت معرفی بایسته‌های شغلی به عنوان ملاک عمل حسابرسان قرار گیرد بلکه تلاشی است در جهت الگوسازی در حیطه رفتار اخلاقی و زمینه ساز ایجاد محیط کاری اخلاقی و بهبود تعاملات اجتماعی می باشد. توسعه رفتار اخلاقی باعث بهبود رفتار حرفه‌ای می شود که این به نوبه خود بهبود رعایت اصول رفتار حرفه‌ای را در بر خواهد داشت. پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و مهیا بودن امکانات آموزش اخلاقیات باعث می شود که حسابداران از انجام رفتارهای غیر اخلاقی دوری کنند. لذا پیشنهاد می شود برنامه های آموزشی جهت ایجاد درک صحیح از رفتار اخلاقی در حسابداران توسط دانشگاه ها و انجمن های حرفه ای کشور تولید شود و همچنین کفایت نظارت بیشتر جامعه حسابرسان برای جلوگیری از توسعه منافع شخصی مورد

بررسی قرار گیرد، و همچنین پیشنهاد می گردد سازمان حسابرسی با تشویق اعضا به بروز رفتار اخلاقی، و ایجاد و توسعه فضای اخلاقی و کنترل سایر عوامل شناسایی شده پویایی بیشتری را به رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بدهند و به کاهش خطاهای اخلاقی، مسائل و چالش‌هایی که در حرفه به وجود می‌آیند، کمک نمایند. و با مد نظر قراردادن عوامل از منظر محیط کار و فضای اخلاقی حاکم بر آن موجب، بهبود استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای و ارتقاء توانایی حسابرسان و اعتماد عمومی گردد. در ادامه نبود پشتوانه علمی کافی و دانش بومی شده پیرامون ابعاد رفتار حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی، تازگی و جوان بودن موضوع از نظر مفهوم‌سازی مقوله مذکور، در این مطالعه محدودیت‌هایی را ایجاد کرده است.

فهرست منابع

- * احمدی، محمد رمضان؛ آهنگری، عبدالمجید و صالحی نیا، محسن. (۱۳۹۸). مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با به‌کارگیری مدل‌سازی ساختاری-تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. دوره ۴، شماره ۸، صص ۲۸۱-۳۱۷.
- * اسکندری، استیره و ایراندوست، منصور. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق کاری و رفتار شهروندی سازمانی با عملکرد سازمانی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۱۰۷-۱۱۴.
- * ایزدی، بهزاد و محمودیان، عابد. (۱۳۹۶). نقش رهبری خدمتگزار در ایجاد جو اخلاقی در سازمان‌های ورزشی با میانجی‌گری اعتماد و عدالت سازمانی، فصلنامه مطالعات مدیریت رفتار سازمانی در ورزش، دوره ۴، شماره ۱۶، صص ۷۵-۸۹.
- * حاجی پور، فاطمه و برزگر، الهه. (۱۳۹۹). اهمیت اخلاق و رهبری اخلاقی حسابداران بخش عمومی، مجله حسابداری سلامت، دوره ۹، شماره ۱، صص ۱-۲۰.
- * حبیبی، آرش؛ ایزدپار، صدیقه و سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳). تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی، تهران، انتشارات کتیبه گیل.
- * حسینی، حسین؛ بنی، بهمن و فلاح، محبوبه. (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر تردید حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، دوره ۱، شماره ۱، صص ۲۴-۴۲.
- * حکاک، محمد؛ وحدتی، حجت و موسوی نژاد، سید هادی. (۱۳۹۵). تأثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت، مجله

- * محمود زاده، سید مجتبی و شجاعی، محمدحسین. (۱۳۹۶). جو اخلاقی ادراک شده در سازمان: مفاهیم و طبقه‌بندی‌ها، مجله پژوهش‌های اخلاقی، دوره ۷، شماره ۳، صص ۲۳-۴۵.
- * موسوی کاشی، زهره و محسنی کبیر، زهره. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۴، شماره ۷، صص ۱۳۵-۱۸۰.
- * مهرانی، ساسان؛ ثقفی، علی؛ موسی خانی، محمد و سیاسی، سحر. (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۳، صص ۶-۱۲.
- * نیکبخت، زهرا؛ خلیفه سلطانی، سید احمد؛ حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده؛ ودادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرس، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص ۹۰-۱۱۲.
- * نیکبخت، محمدرضا؛ مهرگان، محمدرضا؛ صفری، حسین و مسعودی، جواد. (۱۳۹۸). تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، صص ۱۸۷-۲۰۲.
- * نیک کار، جواد و نوروزی، فرزانه. (۱۳۹۴). اخلاق حسابرسان و تأثیران بر اعتماد عمومی، مجله حسابرس، شماره ۷۶، صص ۷۰-۷۶.
- * بیلویی، بهاره؛ مستحفظیان، مینا و مشکاتی، زهره. (۱۳۹۵). رابطه بین مؤلفه‌های اخلاقی با ویژگی‌های شخصیتی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۱۳۷-۱۴۴.
- * Abdul Halim, H, Jaafar, H and Janudin, S.E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia. Journal of International Business Research, Vol.11, N. 11, PP: 119-127.
- * Agarwalla, S. K, Desai, N, & Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. Journal of Advances in Accounting, Vol. 37, PP: 85-93.
- * Awaluddin, M., Nirgahayu, N., Wardhani, R.S and Sylvana, A. (2019). The Effect of Expert Management, Professional Skepticism, And Professional Ethics On Auditors Detecting Ability With Emotional Intelligence As Modeling Variables. International Journal of IJIBEC, Vol. 3, No1, PP: 49-67.
- * Bagley, P., Dormine, J.W., McSwain, D and Reed, T. (2016). Managing risk in a poor economy: The association between economic activity and auditor response to risk, Journal of Advances in Accounting, Vol.32, PP: 1-9.
- پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۲۰، شماره ۴، صص ۱۱۷-۱۴۶.
- * درخشانه‌مهر، آرش؛ جبار زاده کنگر لوتی، سعید و بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای، فصلنامه علمی پژوهشی مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۶، شماره ۲، صص ۱۴۹-۱۵۸.
- * رویایی، رمضان علی؛ طالب نیا، قدرت اله؛ حساس یگانه، یحیی و جلیلی صابر. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۱۶، صص ۱۵-۲۶.
- * شریعتی، مرضیه؛ رهنمای رود پستی، فریدون؛ طالب نیا، قدرت اله و رویایی، رمضان علی. (۱۳۹۷). آگاهی فراشناختی، ابعاد درک معنای ضمنی و رفتار تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت در باور و عمل، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۶، صص ۱۱-۳۰.
- * طالب نیا، قدرت اله؛ رجب دری، حسین و خانی دلان، امیررضا. (۱۳۹۸). پیش‌بینی پاسخگویی در حسابداران رسمی بر مبنای اخلاق حرفه‌ای، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۴، شماره ۱، صص ۱۰۳-۱۰۷.
- * فخری، علی و حاجی‌ها، زهره. (۱۳۹۸). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر بهبود کارایی و ارتقای عملیات حسابرسی، فصلنامه پژوهش و مطالعات علوم اسلامی، دوره ۱، شماره ۶، صص ۳۲-۴۷.
- * فروغی، میثم؛ جعفری، علیرضا و نادری، رحمت اله. (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱۱۴-۱۳۳.
- * گلی، علی؛ خوزین، علی؛ اشرفی، مجید و نادریان، آرش. (۱۳۹۹). بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری، مجله پژوهش‌های اخلاقی، دوره ۱۰، شماره ۶، صص ۱۹۵-۲۱۲.
- * محسن زاده، مریم و محفوظی، غلامرضا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین وضعیت اخلاقی، رضایت شغلی، تعهد سازمانی و تمایل به تغییر محل کار در بین کارکنان مؤسسات حسابرسی، همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، دوره ۱.

- * <http://www.transparency.org/research/surveys/indices/CPI/2018>
- policy
- * Barrainkua, I. and Espinosa-Pike, M. (2018). the influence of auditors' professionalism on ethical judgment: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, Vol. 21, No.2, PP: 176–187.
- * Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy, and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Journal of Public Money & Management*, Vol. 38, No. 2, PP: 105–110.
- * Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., And Neilson, L.C.,. (2016). Professional Accountants' Identity Formation: An Integrative Framework. *Journal of Business Ethics*, Vol. 142, No. 2, PP: 225-238.
- * DeSensi, J.T. (2014). Sport: An ethos based on values and servant leadership. *Journal of Intercollegiate Sport*. Vol. 7, No. 1, PP: 58-63.
- * Haeridistia, N and Fadjarenie, A.,. (2019). the Effect of Independence, Professional Ethics and Auditor Experience on Audit Quality. *Journal of Scientific & Technology Research*, Vol. 8, No. 02, PP: 24-27.
- * Idris, M. H. Jamali, H., and Sjahrudin, H. (2019). investigating the moderating role of knowledge: The relationship between auditor's experience and ethical judgment. *Advances in Social Sciences Research Journal*, Vol. 6, No. 2, PP: 491-503.
- * Ismail, S. (2015), Influence of emotional intelligence, ethical climates, and corporate ethical values on the ethical judgment of Malaysian auditors, *Journal of Springer Science Business Media Dordrecht Asian*. Vol. 14, No. 4, PP: 147–162.
- * Ismail, S and Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, Vol. 10, No. 1, PP: 21-34.
- * Kuzmina, T. M. (2018). Professional values and ethics as a factor of increasing confidence in the institution of accounting. *Journal of International Accounting*, Vol. 21, No. 6, PP: 626–638.
- * Moshashaei, S.M., Hashemi, S.A and Foroughi, D. (2018). The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit. *Journal of Accounting and Auditing Review*, Vol. 25, No. 3, PP: 415-432.
- * Nedkovski, V., Guerci, M., De Battisti, F And Siletti, E .(2017). Organizational Ethical Climates and Employee's Trust in Colleagues, the Supervisor, and the Organization, *Journal of Business Research*, Vol. 71, PP: 19-26.
- * Ozer, G, and Yilmaz, E. (2010). Comparison of the theory of reasoned action and the theory of planned behavior: An application on accountants' information technology usage. *African Journal of Business Management*, Vol. 5. No. 1, PP: 50-58.
- * Pratama, B. C., Ahmad, Z.A and Innayah, M. N. (2019). Obedience Pressure, Professional Ethics, Attitude of Skepticism, and Independency towards Audit Judgment. *Journal of Accounting Science*, Vol. 2, No. 2, PP: 141-149.
- * Svanberg, J. and Ohman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?. *Journal of Accounting in Europe*, Vol. 13, No. 1, PP: 65-79.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

Identify the dimensions of auditors' professional ethics behavior with emphasis on ethical climate through a qualitative content analysis approach

Mohammad Ali Bahari Sejahrood

PhD Student, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran
baharim2007@yahoo.com

Ali Khozin

Assistant Professor, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran
(Responsible author)
khozain@yahoo.com

Jomadoordi Gorganli Davaji

Assistant Professor, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran
Jgorganli@yahoo.com

Arash Naderian

Assistant Professor, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran
arashnaderian@yahoo.com

Abstract

The present study aimed to identify the dimensions of auditors' professional ethics behavior with emphasis on ethical climate through a qualitative content analysis approach. From the perspective of purpose, this research is a fundamental research, which has been done with a mixed research method and based on deductive-inductive reasoning. The statistical population of this research includes university professors and experts of the Accounting Association of the country. Data collection tools in the qualitative section include a semi-structured interview and in the quantitative section, a questionnaire. To analyze specialized interviews, content analysis method, MaxQDA software has been used. The identified indicators have been validated by fuzzy Delphi method and Matlab software. The main categories resulting from the research are ethics climate, professional commitments, organizational structure, management and leadership, recruitment and retention, job ethics, monitoring and evaluation, economic conditions, social culture, policy and policy-making, personality traits, skills and competence And moral ideology. Given that the ethical climate is associated with ethical values and ethical behavior of employees, so the audit organization can create and develop an ethical climate and use other identified factors to give more dynamism to the professional ethical behavior of auditors and improve ethical and professional standards. And enhance the ability of auditors and public confidence.

Keywords: Ethical values, Auditors' professional ethics behavior, Ethical climate, Mixed approach.