

طراحی و ارائه الگوی توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حساب‌رسان با روش فراترکیب

امیر رضا فرامرزی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
amirreza.f5860@gmail.com

بابک جمشیدی نوید

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران (نویسنده مسؤل)
jamshidinavid@iauks.ac.ir

مهرداد قنبری

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
ghanbari@iauks.ac.ir

سامان محمدی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران
s.mohammadi@razi.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر طراحی و ارائه الگوی توسعه رفتار اخلاقی حساب‌رسان با روش فراترکیب است. پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای، از لحاظ ماهیت داده‌ها و سبک تحلیل جزو پژوهش‌های کیفی و براساس روش جمع‌آوری داده‌ها، اسنادی است و داده‌های پژوهش با استفاده از روش فراترکیب جمع‌آوری و تحلیل شده‌اند. در بخش فراترکیب جامعه آماری همه پژوهش‌های (کتاب، مقاله، پایان‌نامه) منتشر شده در پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی و خارجی است که بر اساس کلیدواژه‌های تعریف شده به‌منظور دستیابی به نمونه‌ای که اشباع نظری را موجب شود پیمایش شدند و اعتبار منابع به تایید ۲۵ نفر از خبرگان حوزه حسابداری رسید. برای جست و جوی پژوهش‌های منتشر شده کلیدواژه‌ها در بازه زمانی ۱۹۸۰-۲۰۱۹ بررسی شدند. طبق یافته‌های پژوهش، توسعه رفتار اخلاقی شامل مؤلفه‌های رضایت، صداقت، پشتیبانی از منافع عمومی، صلاحیت، اعتقادات مذهبی، فضیلت‌گرایی و آموزش است. همچنین ابعاد فرهنگی شامل مردگرایی در مقابل زن‌گرایی، اجتناب از عدم اطمینان، جمع‌گرایی در مقابل فردگرایی، فاصله قدرت، دیدگاه بلندمدت در مقابل کوتاه‌مدت، حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی، یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی، پنهان‌کاری در مقابل شفافیت است.

واژه‌های کلیدی: توسعه رفتار اخلاقی، حساب‌رسان، فرهنگ، فراترکیب.

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر گرایش شدیدی به استفاده از تئوری‌های رفتاری در تحقیقات حسابداری به وجود آمده است. بدون شک چنین مطالعاتی باعث غنای رشته حسابداری شده و آن را از یک رشته خشک و کاملاً فنی (تکنیکی) خارج می‌سازد. تاکنون مطالعات جالبی در عرصه حسابداری و عوامل محیطی تاثیرگذار بر آن در جهان صورت گرفته است که همگی موید تقابل و تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگرند (هافستد^۱، ۱۹۸۴). نظرات مختلفی درباره اینکه آیا اخلاق می‌تواند آموزش داده شود، وجود دارد. شواهد مختلفی در زمینه اینکه چطور توسعه رفتار اخلاقی ممکن است بر تصمیم‌گیری اخلاقی و رفتار تأثیر می‌گذارد، وجود دارد. وقتی که قضاوت اخلاقی و تصمیم‌گیری به‌عنوان قسمتی از فرآیند رسمی باشد، به‌طور کلی مرییان توافق دارند که اخلاق و صداقت شخصی باید در میان طیف گسترده‌ای از افراد آموزش داده شود (اسمیت^۲، ۲۰۰۳). بااین‌حال، از دید متخصصان به نظر می‌رسد اساتید حسابداری بتوانند در عمل در حل مشکلات اخلاقی مؤثرتر باشند. امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی درخور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست (خلیل پور و همکاران، ۱۳۹۸). در سال‌های اخیر شاهد رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلد کام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده‌ایم. سؤالی که به ذهن متبادر می‌شود این است که چرا باوجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه حسابداری همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی‌هایی متضرر می‌شود؟ وقوع رسوایی‌های مالی در حسابداری سرفصل تازه‌ای نیست و هرروز انتظار آن را داریم که رسوایی جدیدی، عنوان اصلی نشریات شود. آیا مقصر نقص در قوانین و مقررات و استانداردها است یا رفتار غیراخلاقی حسابداران؟ (لو و همکاران، ۲۰۰۸). مقصر اصلی در بروز بحران‌های مالی سراسر دنیا حسابداران شناخته شده‌اند که وظیفه گزارشگری خود را به‌نحو صحیح انجام نداده‌اند (خلیل پور و همکاران، ۱۳۹۸). در حال حاضر، به نظر می‌رسد میزان توسعه رفتار اخلاقی حسابداران در برنامه‌های درسی تجارت رو به افزایش است. در حین این روند، بسیاری از دروس اخلاقی با در نظر گرفتن اختیاری بودن و تمرکز بر روی اخلاق تجاری با تخصیص توسعه رفتار اخلاقی حسابداران تشویق می‌شود. دل‌واپسی کارشناسان این است که اصول اخلاقی حسابداری در بسیاری از مؤسسات آموزش عالی پوشش داده نمی‌شود. براکتر^۴ عضو انجمن حسابداران مدیریت آمریکا معتقد

است که «دانشگاه‌ها، مسئول تأکید بیشتر بر توسعه رفتار اخلاقی حسابداران در تصمیم‌گیری هستند» (مدرس و رفیعی، ۱۳۸۷). گزارشگری نادرست صورت‌های مالی سازمان‌ها ناشی از نبود توانایی علمی آن‌ها نبوده بلکه به دلیل خلأ ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است (لو و همکاران، ۲۰۰۸). در این دنیای مدرن، حسابداری حرفه‌ای است مهم، به دلیل این که یک بخش ضروری از سامانه اقتصادی است. در نتیجه جامعه تجاری انتظارات زیادی از این حرفه دارد. از جمله انتظار دارند که اطلاعات حسابداری قابل اتکا و قابل اعتماد باشد و نیز حسابداران درجه بالایی از صداقت، اطمینان، درست‌کاری و بی‌طرفی حرفه‌ای را در رفتار خود نشان دهند. لازمه برآورده نمودن این انتظارات، پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری است. انجمن‌های حرفه‌ای مختلف، اصول اخلاقی حرفه‌ای خاصی را در نظر گرفته‌اند که کم‌وبیش در بسیاری از موارد مشابه هستند، از جمله این اصول می‌توان از درست‌کاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال و تضاد منافع نام برد. متأسفانه، حداکثر رساندن سود، رقابت‌های غیرحرفه‌ای، اهداف کوتاه‌مدت و گوناگونی بازار خدمات حسابداری، زمینه‌ای پر از تضاد را جهت رفتار غیراخلاقی فراهم نموده است و در نتیجه عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران، منافع سهامداران زیر پا گذاشته خواهد شد (رویایی و همکاران، ۱۳۹۱). تحقیقات نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی قرار دارد که یکی از مهم‌ترین این عوامل "فرهنگ" می‌باشد (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳). حسابداری فعالیتی انسانی است که تحت تأثیر برداشت‌ها، تفسیرها و قضاوت‌های مربوط به نحوه به‌کارگیری مفاهیم و استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرد. طبق نظر پررا عنصر انسانی حسابداری توسط عوامل محیطی و به‌طور خاص فرهنگ، تحت تأثیر قرار می‌گیرد، به عقیده دوپینگ و سالتر فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش‌های حاکم بر اعضای سامانه حسابداری، رویه حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد (دوپینگ و سالتر^۵، ۱۹۹۵). وجود گروه‌های فرهنگی مختلف در دنیای حسابداری باعث ایجاد برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم حسابداری خواهد شد. نسبی بودن فرهنگ در حسابداری، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را تحت تأثیر قرار خواهد داد (دارابی و همکاران، ۱۳۸۸)، به‌گونه‌ای که به نظر می‌رسد توسعه حسابداری مانند هر جریان اجتماعی دیگر، از

⁴ Brackner

⁵ Dooping & Solter

¹ Hofstede

² Smith

³ Loo & et al

همکاران^۴، ۲۰۱۳). بدون تردید فرهنگ یکی از مفاهیم اصلی در تحقیقات علوم اجتماعی است، زیرا بین خرد و کلان و بین بنگاه تجاری و مردم یک پل مفهومی ایجاد می‌کند. از فراساختار کارل مارکس تا اخلاق، روحیه و منطقی‌سازی مکس وبر، از آگاهی جمعی امیل دارکین تا سیستم ارزش مشترک تالکوت پارسونز و ژرف ساختار کلودلوی استراس، همگی به تعریف ماهیت و عملکرد فرهنگ کمک کرده و ارزش‌های منطبق بر گروه را شکل می‌دهند تا نظم اجتماعی حفظ شود. با توجه به این منابع و بسیاری از منابع دیگر، در اصل فرهنگ ذهن بشر را پرورش می‌دهد و به رفتار او شکل می‌بخشد. بنابراین فرهنگ چیست؟ تریس و بیر نیز فرهنگ را سیستمی از عقاید مشترک تعریف کرده‌اند. فرهنگ یک مفهوم پیچیده چندبعدی است که اندازه‌گیری آن دشوار است. اینگلهارت فرهنگ را به‌عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌های اصلی می‌داند که به رفتار افراد در جامعه شکل می‌دهند. ویولت با بررسی منابع مردم‌شناسی، فرهنگ را این‌گونه تعریف کرده است: فرهنگ سیستمی یکپارچه از الگوهای رفتاری آموخته شده است که ویژگی خاص اعضای هر جامعه را تشکیل می‌دهد و خاستگاه آن فیزیولوژیکی یا ارثی نیست (مدرس و دیانتی، ۱۳۸۳). اولری^۵ (۲۰۰۹) در پژوهش خود درباره سودمندی اخلاقیات به دانشجویان سال آخر حسابداری چنین نتیجه‌گیری می‌کند: به نظر می‌رسد آموزش اخلاق سودمند است، ولی مهم‌ترین چالش پیدا کردن روش‌های بهینه آموزش است. مکفایل^۶ (۲۰۰۹) در مقدمه کتاب خود چنین می‌نویسد: حسابداران به نظر می‌رسد که سطح پایین‌تری از استدلال اخلاقی را نسبت به سایر گروه‌های حرفه‌ای نشان می‌دهند و دانشجویان حسابداری نسبت به دیگر دانشجویان آگاهی اخلاقی کمتری دارند. همچنین دانشجویان حسابداری مسائل گسترده‌تر مسئولیت‌های اجتماعی مرتبط با حرفه را تشخیص نمی‌دهند. اکثر دانشجویان حسابداری فکر می‌کنند که این حرفه، یک فعالیت بدون اخلاق و صرفاً فنی است. نتایج پژوهش شاب^۷ (۱۹۹۴) نشان می‌دهد که اساتید حسابداری می‌توانند استدلال اخلاق حرفه‌ای را با حفظ دانشجویان برتر و با طراحی ملاحظات آموزش اخلاقی که به آن‌ها در جهت ترکیب بیشتری از قوانین کمک کند، تحت تأثیر قرار دهند.

شاید بتوان با استاندارد کردن اخلاق در حسابداری اهمیت رفتار اخلاقی را بیشتر مدنظر قرارداد و استانداردهایی را وضع نمود که به تواند باعث افزایش اعتبار و جایگاه اخلاقیات به‌عنوان

فرهنگ ملی و محیط سازمانی تأثیر می‌پذیرد و تدوین استاندارد در هر کشوری تابعی از اقتصاد، سیاست و محیط اجتماعی (فرهنگ) آن کشور می‌باشد (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳).

نظرات مختلفی روی اینکه آیا اخلاق می‌تواند آموزش داده شود، وجود دارد. علاوه بر این، نظرات مختلفی راجع به اینکه آیا بهتر است اخلاق آموزش داده شود یا نه وجود دارد. ویلسون^۱، رئیس انجمن (اساتید) حسابداری آمریکا، در سخنرانی خود به اعضای انجمن در سال ۲۰۰۲ بیان نمود که: اساتید در کلاس درس باید به دو نکته که به مدت طولانی باعث شهرت و محبوبیت حسابداران بوده است تکیه کنند: صداقت و شک و تردید حرفه‌ای. ارزش‌های اخلاقی پایه و اساسی که در یک جامعه متمدن وجود دارد فراهم می‌کند. بدون آن، پایه و اساس تمدن فرو خواهد ریخت. هر آنچه منبع ارزش‌های اخلاقی باشد، چه از اصول مذهبی، تاریخ و ادبیات و یا مشاهده شخصی، برخی از دستورات عمل‌های اساسی اخلاقی است که هر کس باید با آن موافق باشد (اسمیت^۲، ۲۰۰۳). اخلاق عبارت است از تئوری ارزش‌های اخلاقی یا سیستم ارزش‌های اخلاقی. ارزش‌های اخلاقی که در مجموع به آن‌ها واژه اخلاق اطلاق می‌شود عبارت‌اند از یکسری دستورات عمل‌ها و یا استانداردها که حاکم بر رفتار فردی، سازمانی یا کل شرکت هستند. بنابراین اخلاق تجاری عبارت است از مطالعه و تحقیق پیرامون درستی یا نادرستی اخلاقی کارها و اعمالی که در سازمان‌ها و نهادهای تجاری انجام می‌شود. اخلاق تجاری و حاکمیت شرکتی یک سازمانی که به دنبال پیاده‌سازی ارزش‌های اخلاقی در همه فعالیت‌ها و اقدامات خویش است، موجب می‌شود تا آن سازمان یا شرکت بتواند همه فعالیت‌های حاکمیتی شرکت را با اخلاق درست و انسانی دنبال کند (نلسون^۳، ۲۰۱۴). مؤسسات علمی از روش‌های مختلف و سطوح مختلفی از تأکید را در تدریس اخلاق حسابداری در طول یک مقطع از دوره تحصیلات دانشگاهی در نظر می‌گیرند. فرهنگ، برنامه‌ریزی جمعی ذهن است که اعضای یک گروه یا طبقه‌بندی افراد را از سایرین متمایز می‌کند. این تعریف بر دو معیار متمرکز است: (۱) برای ایجاد فرهنگ به دو یا چند معیار نیاز می‌باشد و (۲) ویژگی‌های مشخصه گروه می‌تواند فرهنگ را تعریف کند. فرهنگ بر مبنای ارزش‌هایی است که بخش اصلی و ثابت آن می‌باشد با توجه به این تعاریف، مؤلفه اصلی تحقیق تطبیقی درباره فرهنگ‌ها آن است که چگونه ارزش‌های یک جامعه را اندازه‌گیری نمود (زینگ فنگ و

⁵ O'Leary, C.

⁶ MacFail, Ken

⁷ Shaub, Michael

¹ Wilson, Peter

² Smith

³ Nelson

⁴ Zing Fang & et al

تمامی اشخاصی که به نوعی در این حرفه شاغل هستند، دوره‌های آموزشی اخلاق حرفه‌ای لازم و کافی را بگذرانند تا بتوانند در فرصت‌های مناسب ظرفیت‌های اخلاقی خود را نشان داده و قابلیت‌های خود و حرفه را به جامعه ارائه و بر اعتبار آن بیفزایند (رفیعی، ۱۳۸۶). یک سازمان اخلاق مدار می‌تواند خویشتن را بر اساس فضیلت شرکتی و رابطه خود با سهامداران سازمان‌دهی کند، فضیلتی که تا پیش از این می‌توانست تنها برای تعیین و کنترل عملکرد استراتژیک سازمان‌ها مورد استفاده قرار گیرد (کیم، ۲۰۰۵).

در بخش بازار رقابتی خدمات حسابداری، حرفه حسابداری برای عرضه خدمات حسابداری کم‌بیش با معضلات اخلاقی روبه‌رو بوده است. دو اصل «استقلال» و «درستکاری» که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند و بدین وسیله، کیفیت این خدمات را افزایش دهند، در این بازار، دچار خدشه شده‌اند. اکنون در شرایط رقابتی بازار، فرآیند یافتن مشتری جدید و حفظ مشتری فعلی هزینه‌بر و وقت‌گیر شده و چنین استنباط می‌شود که با یافتن مشتری جدید، شرکت خدمات حسابداری، مایل است که او را برای سال‌ها حفظ نماید تا از منافع ارائه خدمات به وی، هزینه‌های سنگین بازاریابی شرکت را جبران نماید. حتی اگر عملکرد یکی از اعضای شرکت منجر به از دست دادن مشتری جدید گردد، شرکت برخورد مناسبی با وی نخواهد داشت. این فشارها در زمینه نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، منجر شده است که اصل استقلال در خدمات حسابداری نظیر حسابرسی زیر سؤال رفته و بعضاً استقلال حسابرس کاهش یابد؛ چراکه حسابرس همیشه نگران از دست دادن شغلش بوده و خدماتش را طوری ارائه می‌کند که مطلوب نظر مشتری بوده و در نتیجه مشتری حفظ گردد (سرلک، ۱۳۸۷).

این در حالی است که جامعه به گزارش‌های حسابرسی درست و صحیح نیازمند است و اگر ارائه این گزارش‌ها سودمند نباشد یکی از وظایف بزرگ حسابداری که همان حسابرسی است رها می‌گردد و لذا بایستی این خلأ با انجام خدمات حسابرسی با رعایت الزامات اخلاقی یک حسابرسی حرفه‌ای انجام شود (سرلک، ۱۳۸۷).

ضرورت برقراری فرهنگ و رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ‌های اخلاقی در سازمان‌ها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، مجالس قانونگذاری و صاحبکاران ضروری به نظر می‌رسد (ویور و همکاران، ۱۴، ۱۹۹۹: ۲۸۳). اگر فرهنگ اخلاقی ایجاد می‌شد و حسابرسان به صورت مسئولانه رفتار می‌کردند، رفتارهای غیراخلاقی شرکت‌های آمریکایی منجر به

بخش مهمی از حسابداری گردد. باید در نظر داشت که این اخلاقیات خود می‌توانند عاملی برای افزایش صداقت، صلاحیت، اقتدار در حرفه، عینیت، استقلال و ... شود؛ بنابراین با توجه به اهمیت مسائل فرهنگی و رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری و خلأهای موجود در این زمینه هدف از پژوهش حاضر طراحی و ارائه الگوی توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان با روش فراترکیب می‌باشد تا بتوان در نهایت با تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده راهکارهای مؤثری برای افزایش توجه به این موضوع را ارائه داد.

هدف این پژوهش طراحی و ارائه الگوی توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان با روش فراترکیب است. نتایج این پژوهش می‌تواند باعث افزایش دانش اساتید دانشگاه، مدیران حسابرسی، دانشجویان دکتری حسابداری، مدیران عامل و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها و مدیران، تحلیل‌گران شرکت‌های سرمایه‌گذاری، کارگزاران و صندوق‌های سرمایه‌گذاری در خصوص توسعه رفتار اخلاقی گردد. با کسب دانش بیشتر در این زمینه ممکن است شرکت‌ها بتوانند نسبت به سیاست‌ها، رویه‌ها، تدابیر بهتری اتخاذ نمایند و این امر متعاقباً باعث افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی و به طبع رونق بازار سرمایه ایران گردد. همچنین سیاست‌گذاران (سازمان بورس) و نهادهای تدوین‌کننده (سازمان حسابرسی) می‌توانند بر اساس نتایج پژوهش حاضر الزامات فرهنگی و مقررات مفیدتر و کارا تر جهت افزایش توسعه رفتار اخلاقی حسابرسان و بهبود تصمیم‌گیری فراهم نمایند. از سوی دیگر نتایج این پژوهش می‌تواند برای استفاده‌کنندگان (اساتید و دانشجویان و پژوهشگران) حائز اهمیت باشد و باعث غنی‌تر شدن ادبیات حسابداری در خصوص توسعه فرهنگ و رفتار اخلاقی حسابداران شود. سؤال پژوهش حاضر، به صورت ذیل تدوین شده است: مؤلفه‌های توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان کدامند؟

مبانی نظری

تغییرات و پیشرفت‌های جدید در فناوری تأثیری شگرفی را در دنیای تجاری جدید به وجود آورده است. حسابداران از جمله افراد حرفه‌ای هستند که نقش اساسی در جنبه‌های مختلف این تغییرات و پیشرفت‌ها دارند. در فرآیند هر پیشرفتی و به‌منظور ایجاد و بهبود امور تجاری، دانش و تخصص حسابداران باید همراه با ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای باشد. به عبارتی دیگر، یکی از عوامل مهم در توسعه و پیشرفت، توجه و رعایت اصول اخلاقی در انجام خدمات حرفه‌ای است. توجه به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای از ضروریات هر حرفه‌ای از جمله حسابداری می‌باشد. در واقع بقا و اعتبار هر حرفه‌ای در جامعه به آن بستگی دارد. از این‌رو باید

شرکت را نیز به عهده گرفته بود. آندرسن برای این بازی در دو طرف زمین (هم نقش حسابرس مستقل و هم حسابرس داخلی)، پاداشی خوبی دریافت نموده بود (سرلک، ۱۳۸۷).

وقایع اخیر حاکی از آن است حساسیت نسبت به رفتار اخلاقی و توسعه اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات بوده و لازم است جهت جلوگیری از کاهش اعتبار حرفه حسابداری آگاهی‌های بیشتری توسط گروه‌های مختلف مرتبط با حرفه حسابداری صورت گیرد. لذا در این راستا ضروری است آموزش اصول اخلاقی و نحوه رعایت آئین رفتار حرفه‌ای در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها توسط اساتید حسابداری و نیز آموزش این اصول در برنامه‌های آموزشی انجمن‌ها و تشکلهای و گروه‌های مختلف در صدر فعالیت‌های حرفه قرار گیرد (مهدوی و علیپور ۱۳۸۹). در سال‌های اخیر با افزایش ضرورت توانایی اعضای حرفه در ارائه توصیه‌های مدیریت نقش حسابداران به طرز چشمگیری دگرگون شده است. در سراسر دنیا بحران‌های بزرگی در بخش مالی رخ می‌دهد عده‌ای این بحران‌ها را ناشی از عملکرد ضعیف و نادرست حسابداران و برخی آن را ناشی از خلأ نبود اخلاق حرفه‌ای در بین کارکنان می‌دانند (علی مدد، ۱۳۸۳). ممکن است بتوان با برگزاری دوره‌های آموزشی مناسب همچنین به‌کارگیری شیوه‌های تدریس علمی و استفاده از کتب مختلف در این زمینه یک نگرش و درک مناسب در ذهن حسابداران ایجاد نمود تا در نهایت بتوان اخلاق حرفه‌ای حسابداری را ارتقا بخشید که خود می‌تواند عاملی مهم در بروز عواملی چون کمال، صداقت و ... باشد. با توجه به مطالب بیان شده در قسمت فوق و مطالعه و بررسی پژوهش‌های گوناگون در زمینه مسائل فرهنگی و رفتار اخلاقی در حسابداری می‌توان به اهمیت و جایگاه این موضوع پی برد. این اهمیت بیانگر این موضوع است که یک حسابدار باید علاوه برداشتن تسلط کافی بر حرفه تخصصی خود اصول اخلاقی و مسائل فرهنگی را نیز مدنظر قرار دهد، اما این امر به راحتی اتفاق نمی‌افتد مگر با برنامه‌ریزی‌های دقیق و کارشناسانه در این زمینه، حسابداری موظف است علاوه بر حساب و کتاب صورت‌های مالی به امور فرهنگی و اخلاقی نیز توجه کند.

عوامل متعددی می‌توانند بر رفتار حرفه‌ای تأثیرگذار باشند و خود این رفتار نیز می‌تواند باعث ایجاد عوامل مهم دیگری گردد که هر یک از آن‌ها می‌تواند به نوبه خود بر ایجاد یک ارتباط مناسب تأثیرگذار باشند. حسابداری این امکان را فراهم می‌کند که مدیران بتوانند با استفاده از اطلاعات موجود بهترین تصمیم

شکست‌ها و رسوایی‌های ابتدای قرن ۲۱ نمی‌شد. برخی از پژوهشگران معتقدند که فرهنگ سازمانی، از جمله مواردی است که رهبران سازمان‌ها باید مورد توجه قرار دهند. فروپاشی آرتور اندرسون، فرصتی برای پرورش فرهنگ اخلاقی به‌وسیله رهبران است (جنکینز و همکاران، ۱۵، ۲۰۰۸: ۴۶).

اغلب پژوهشگران (به‌عنوان نمونه، ویور و همکاران، ۱۹۹۹) راه موفقیت سازمان‌ها و مؤسسات را تدوین و به اجرا گذاشتن سیاست‌های اخلاقی خوب می‌دانند. آنان در بررسی شرکت‌های امریکایی به این نتیجه رسیدند که اغلب شرکت‌ها سیاست‌های اخلاقی را تدوین کرده‌اند، اما این سیاست‌های اخلاقی در عمل دارای نوسان است. در نتیجه می‌توان گفت بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان لازم و ضروری است. عوامل متعددی بر رفتار حسابرس تأثیر دارد. یکی از این عوامل، فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسی است. رهبران از طریق عملکرد خود، بر فرهنگ اخلاقی سازمان یا جو اخلاقی تأثیر می‌گذارند. این عامل بر اهداف سازمانی و رفتار اعضای سازمان تأثیر به‌سزایی دارد (دونالدسون، ۲۰۰۵).

تاکنون پژوهش‌های بسیاری با محوریت آموزش، اخلاق و حسابداری در ایران و سایر کشورها انجام گرفته است. این پژوهش‌ها موضوعاتی هم چون اقلام زیر را در بر داشته است: چه کسی باید آموزش اخلاق در دوره‌های حسابداری را تدریس نماید؟ (نظیر میسی و ونهایز^۱، ۲۰۰۹)، یا اینکه اساتید حسابداری برای تدریس اخلاق مناسب هستند؟ مانند (بلانتورن و همکاران^۲، ۲۰۰۷). جنینگز^۳ (۲۰۰۴) معتقد است که باید به دانشجویان حسابداری به دلیل نقشی که حسابداران در رسوایی‌های مالی دارند، آموزش داده شود. ادبیات همچنین راهبردهایی را برای آموزش اخلاق در دوره‌های حسابداری از جمله دوره‌های ترکیبی و یا مجزا با درس‌های دیگر حسابداری نشان می‌دهد (دلپرتس^۴، ۲۰۱۴).

در دوم دسامبر ۲۰۰۱ نیز شرکت انرون در بحبوحه پدیده‌برداری از همکاری‌های پشت پرده‌ی مدیران اجرایی و دیگر بی‌بندوباری‌های حسابداری، بزرگ‌ترین اعلام ورشکستگی را در تاریخ آمریکا به ثبت رساند. شش هفته پیش‌ازین تاریخ شرکت انرون ارقام سود و زیان خود را تا سال ۱۹۹۷ تجدید ارائه نمود و حدود ۶۰۰ میلیون دلار از سودهای گزارش شده را کاهش داد. خطاها و اختلافات آرتور آندرسن، حسابرس شرکت انرون، هم چشمگیر بود. آندرسن از دهه ۱۹۸۰ حسابرس خارجی (مستقل) شرکت انرون بود و از اواسط دهه ۱۹۹۰ حسابرسی داخلی

³ Jennings

⁴ Dellaportas

¹ Massey and Van Hise

² Blanthorne, kovar, and Fisher's

دانشجویان رشته حسابداری که حسابداران آینده هستند می‌توان اعتماد جامعه و اعتبار را به حرفه حسابداری بازگرداند و دولت و مجامع حرفه‌ای و دانشگاه‌ها می‌توانند با گنجاندن برنامه‌های اخلاقی و برگزاری همایش‌ها و ... به تقویت پایه‌های اخلاقی و گسترش اخلاقیات اقدامات بسزایی داشته باشند.

حاجیها و سلطانی (۱۳۹۳) به بررسی نگرشی بر ابعاد فرهنگی حسابداری پرداختند. تحقیق حاضر در واقع تلاشی در جهت شناخت حوزه‌ها و مولفه‌های فرهنگی و ابعاد ارزشی و تاثیر آن بر حسابداری می‌باشد. در این راستا، در این پژوهش رابطه حسابداری، یعنی علمی که بدون خرده ارزش‌های فرهنگی در تمامی جوامع شکل یکسانی دارند و فرهنگ که یکی از عوامل ایجاد تفاوت در شیوه‌های عمل حسابداری است، در قالب پژوهش‌های گوناگون مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

نیکومرام و محمدی (۱۳۹۱) به طراحی و ارائه یک الگوی شناخت، تعیین و ارزیابی نقش عوامل فرهنگ بر اساس مدل هافستد در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری پرداختند. جامعه آماری پژوهش متخصصین حوزه مشترک فرهنگ و حسابداری می‌باشد که بر این اساس از ۲۰ نفر خبره در سطح دنیا که آشنایی کامل با فرهنگ و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری امریکا و بین‌المللی دارند انتخاب شدند. روش انجام پژوهش که برای ارزیابی اعتبار عوامل فرهنگی شناسایی و تعیین شده در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بکار رفته است و مبتنی بر سیستم استنتاج فازی و روش دلفی می‌باشد.

نوروش و دیانته دیلمی (۱۳۸۲) به بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران پرداختند. هدف این پژوهش آزمون مدل گری و بررسی روابط تئوریک مطرح شده در این مدل و در رابطه با نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش‌های حسابداری در کشور ایران است. نتایج مبین پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری می‌باشد که دلیل آن نیز شاید بدین خاطر باشد که حسابداری در ایران به طور تدریجی و در نتیجه نیازهای جامعه تکامل نیافته است و در واقع روش‌ها و رویه‌های حسابداری مورد استفاده در این کشور عاریه گرفته از روش‌ها و رویه‌هایی است که در کشورهای توسعه یافته دنیا ابداع و اجرا شده‌اند.

پیشینه‌های خارجی

گوردونینکو و رونالد (۲۰۱۷) این بحث را مطرح کردند که در فرهنگ‌هایی که فردگرایی در آن‌ها بیشتر است، نوآوری و رشد بهتر خواهد بود. آن‌ها با بررسی ژن اشخاص، نمونه خون و پیشینه پاتوژن‌ها، فردگرایی را کمی‌سازی کردند و شواهدی ارائه دادند که حاکی از رابطه متقابل شاخص فردگرایی در حوزه فرهنگ با شاخص موقعیت اجتماعی در حوزه راهبردی بود.

را اتخاذ کنند. امروزه رفتار اخلاقی در حسابداری در دنیا جایگاه ویژه‌ای پیدا کرده در بسیاری از دانشگاه‌ها اصول و مبانی آن تدریس می‌شود و کتاب‌های مختلفی در این زمینه نوشته شده است که خود نشانه‌ای از اهمیت این موضوع است، اما متأسفانه در کشور ایران، پژوهش‌ها و برنامه‌ریزی‌های کمتری در این زمینه وجود دارد و این موضوع کمتر مورد توجه محققان و پژوهشگران قرار گرفته است. نکته مهمی که در اینجا نیاز به تأکید است این موضوع است که اصول اخلاقی ریشه در اعتقادات بشری دارد. لذا هدف از پژوهش حاضر طراحی و ارائه الگوی توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان با روش فراترکیب است. نوآوری پژوهش حاضر را می‌توان دستیابی به راه‌کارهایی برای افزایش توسعه مسائل فرهنگی و رفتار اخلاقی، ارائه برنامه‌هایی جهت افزایش ارزش شرکت، ارائه اطلاعات و رهنمودهای لازم و اجرایی به دانشگاه‌ها جهت گنجاندن بحث فرهنگ و اخلاقیات در آموزش‌های تخصصی حسابداری را نام برد. همچنین، طراحی و ارائه الگوی توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان با روش فراترکیب موضوعی است که تا اکنون در مطالعات داخلی و خارجی مورد پژوهش واقع نشده است.

پیشینه

پیشینه‌های داخلی

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران پرداختند. هدف پژوهش بررسی تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر وظیفه شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت حسابداران است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه بوده و داده‌ها با استفاده از ضریب همبستگی اسپیرمن و همچنین مدل معادلات ساختاری تحلیل گردیده است. یافته‌های پژوهش نشان داد توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری به ترتیب دارای تأثیر ۰/۱۳، ۰/۶۸ و ۰/۷۳ بر متغیرهای وظیفه شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت است. حرفه حسابداری نیازمند الگویی است که بتواند به اهداف ارتقاء رفتار اخلاقی در این رشته منجر شود؛ بنابراین ضرورت دارد یک برنامه آموزشی در این زمینه به منظور افزایش آگاهی اخلاقی و توسعه دانش تمامی برنامه ریزان حسابداری در سطح کشور توسط دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای تدوین گردد.

دازه و مرکز (۱۳۹۴) رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی را مورد بررسی قرار داده و چنین نتیجه‌گیری می‌کنند که رابطه متغیرها نشانگر این نکته است که حسابداران رسمی در زمان تصمیم‌گیری از قضاوت اخلاقی استفاده می‌کنند و با گسترش و تقویت اخلاق بین

موارد مربوط به برای توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان را مدنظر قرار دهند و ابعاد مختلفی از طراحی و ارائه الگو در این مورد را برای شرکت‌ها روشن کنند.

۵) استادان با مرتبه علمی استادیار و دانشیار روش نمونه‌گیری، نظری است. جامعه آماری همه پژوهش‌های (کتاب، مقاله، پایان نامه) منتشر شده در پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی و خارجی است که بر اساس کلیدواژه‌های تعریف شده به‌منظور دستیابی به نمونه‌ای که اشباع نظری را موجب شود پیمایش شدند. برای جست و جوی پژوهش‌های منتشر شده کلیدواژه‌ها در بازه زمانی ۱۹۸۰-۲۰۱۹ بررسی شدند.

یافته‌ها

فراترکیب بر مطالعات کیفی و تفسیر و تحلیل عمیق آن‌ها به دلیل فهم عمیق‌تر متمرکز است. مراحل اصلی فراترکیب شامل (۱) تنظیم سوالات پژوهش، بررسی نظام‌مند اصول (۳) جست و جو انتخاب پژوهش‌های مناسب (۴) استخراج اطلاعات از پژوهش‌ها (۵) تجزیه، تحلیل و ترکیب یافته‌ها، (۶) کنترل کیفیت (۷) ارائه یافته‌ها است.

گام اول - تنظیم سوالات پژوهش

تنظیم سوالات پژوهش به پژوهشگر کمک می‌کند ضمن ایجاد دید جامع، از چارچوب پژوهش خارج نشود (جدول ۱).

جدول (۱) سوالات پژوهش - تحلیل فراترکیب

شاخص‌ها	سوالات پژوهش	پاسخ‌ها
چه چیزی (What)	مؤلفه‌های توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان کدامند؟	شناسایی مؤلفه‌های توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان از طریق پیشینه پژوهی
جامعه مطالعه (Who)	جامعه مورد مطالعه برای دستیابی به این شاخص‌ها چیست؟	همه پایگاه‌های داده علمی قابل استناد
محدوده زمانی (When)	شاخص‌ها مربوط به چه دوره زمانی بررسی و جست و جو شد؟	۱۹۸۰ تا ۲۰۱۹
چگونه (How)	چه روشی برای فراهم کردن اطلاعات استفاده شده است؟	تحلیل اسنادی

آلنسیا و جولیانو (۲۰۱۵) رابطه میان شاخص‌های فرهنگی نظیر اعتماد، فردگرایی، روابط خانوادگی، اخلاق و باورهای شغلی را با شاخص‌های راهبردی قوانین و مقررات اجتماعی، رفاه عمومی و حمایت سیاسی بررسی کردند. آن‌ها دریافتند فرهنگ و حاکمیت رابطه پیچیده‌ای در سطح ملی و تأثیرات متقابلی بر یکدیگر دارند.

ناثور و همکارانش (۲۰۱۰) دریافتند فرهنگ در کشورهای غربی و شرقی در سه بعد گلوب (فاصله قدرت، آینده‌گرایی و عملکرد گرایشی) متفاوت هستند؛ چو و چو (۲۰۱۱) تمایل برای کاربرد اقدامات مدیریت کیفیت مختلف را در فرهنگ ملت‌ها بعنوان فرهنگ سازمان ارزیابی نمودند. آن‌ها دریافتند تساوی طلبی جنسیتی پایین احتمالا در کشورها همراه با برنامه‌های عملکرد محیطی در آینده است و کشورهایی با مساوات جنسیتی بالا بیشتر در آینده به برنامه‌های کنترل و بهبود کیفیت می‌پردازند. آن‌ها دریافتند چارچوب گلوب به شناسایی کشورهایی که اقدامات مدیریت کیفیت را بکار می‌برند کمک می‌کند. بیتر و کیلاک^۱ (۱۹۹۰) یک نظرسنجی از شاهدان احتمالی نقض مربوط به حرفه حسابداری نشان داد که سیستم پیاده‌سازی شکایات حرفه ممکن است حسابداران را به ضرورت نیاز برای خودداری نمودن از نقض قوانین، مهیا نمی‌کند.

مواد و روش‌ها

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای، از لحاظ ماهیت داده‌ها و سبک تحلیل جزو پژوهش‌های (کیفی) و براساس روش جمع-آوری داده‌ها، اسنادی است. از منظر روش اجرای پژوهش، تحلیلی-توصیفی است و داده‌های پژوهش با استفاده از روش فراترکیب جمع‌آوری و تحلیل می‌شوند.

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش:

- ۱) صاحب‌نظران و خبرگان در حوزه حسابداری
- ۲) اعضای هیئت علمی در رشته حسابداری (به علت ماهیت کار آن‌ها، در میان این گروه‌ها، اطلاعات اساتید رشته حسابداری از اهمیت بیشتری برخوردار است).
- ۳) حسابرسان و حسابداران و مدیران ارشد مالی شرکت‌ها
- ۴) استادان و مدیران تازه منصب و یا باسابقه بالا (این پژوهش با تمرکز بر اساتید و مدرسین حسابداری در دانشگاه‌ها به جمع‌آوری داده‌های اولیه مورد نیاز به روش مصاحبه گروه کانونی می‌پردازد. این گروه از این حیث انتخاب شده‌اند که می‌توانند از زاویه خاصی مسائل و

^۱ Beets, S. D., & Killough, L. N.

گام دوم - بررسی نظام‌مند اصول پژوهشی

برای جست و جو از واژه‌های کلیدی متنوعی استفاده شد؛ توسعه رفتار اخلاقی حسابداران و حساب‌رسان، فرهنگ. بررسی کلید واژه‌ها از طریق جست و جوی عنوان، متن، چکیده، کلمات کلیدی و متن پژوهش‌ها به صورت جداگانه در همه پایگاه‌های داده یاد شده در بخش جامعه و نمونه آماری انجام شد. به منظور دستیابی به اشباع نظری در این پژوهش همه پژوهش‌های منتشر شده از سال ۱۹۹۲ تا سال ۲۰۲۰ میلادی بررسی شد.

و اطلاعات استنادی (۹) غیرمرتبط حذف شد و در نهایت تعداد ۳۸ پژوهش که مشترکاً به دو حوزه رفتار اخلاقی حسابداران و فرهنگ پرداخته بودند، باقی ماند. در بین این پژوهش‌ها ۸ پژوهش به صورت کیفی، ۴ پژوهش به صورت آمیخته، ۸ پژوهش به صورت مروری، ۶ پژوهش به صورت توسعه‌ای، ۲ پژوهش به صورت مطالعه موردی، ۸ پژوهش به صورت کمی و ۲ کتاب وجود داشت.

گام چهارم: استخراج نتایج

استخراج کدها در دو مرحله صورت گرفت؛ در مرحله اول کدهای کلی موجود در متن شناسایی شد. در مرحله بعد کدهای به دست آمده با کمک نرم افزار، واکاوی و بررسی شدند (جدول ۲). در این مرحله ۵۸ کد استخراج شد که بیشترین فراوانی به ترتیب مربوط به کدهای؛ عمل به الگوهای رفتاری، احساسات و نگرش‌های مثبت و انجام خدمات حرفه‌ای با دقت، شایستگی و پشتکار بود.

گام سوم: جست و جو و انتخاب پژوهش‌های مناسب

برای انتخاب پژوهش‌های مناسب، پارامترهای مختلفی مانند عنوان، چکیده، محتوی و اطلاعات استنادی ارزیابی شده است. با توجه به اینکه پژوهش‌ها در حوزه اخلاق، رفتار و فرهنگ، نسبتاً زیاد انجام شده (تعداد منابع یافت شده=۴۳۹) و هدف این مطالعه اختصاصاً توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی بود لذا بخشی از مطالعات به دلیل عنوان (۱۹۵)، چکیده (۱۵۳)، محتوی (۴۴)

جدول (۲) کدهای شناسایی شده و فراوانی آن‌ها

درصد فراوانی	کد	درصد فراوانی	کد
(۸٪)۵	ارتقای مسئولیت اجتماعی مبتنی بر اصول اخلاق	(۱۱٪)۷	مسئولیت‌پذیری در قبال حقوق افراد
(۵٪)۳	حس تعهد اخلاقی	(۳۰٪)۱۸	عمل به الگوهای رفتاری
(۷٪)۴	رعایت قوانین و مقررات	(۱۰٪)۶	حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه
(۸٪)۵	انجام وظیفه گزارشگری مالی به نحو صحیح	(۱۶٪)۱۰	احساسات و نگرش‌های مثبت
(۷٪)۴	کافی بودن مواد درسی اخلاقی دانشگاهی	(۷٪)۴	پایبندی به عقاید
(۲٪)۱	اخلاقیات مبتنی بر محتوای کتاب‌های دانشگاهی	(۳٪)۲	وظیفه‌شناسی نسبت به اصول اخلاقی
(۲٪)۱	محتوای مجلات تخصصی و حرفه‌ای مهم‌ترین ابزار یادگیری اخلاق	(۱۰٪)۶	پشتیبانی از مجموعه رفاه گروهی
(۵٪)۳	محتوای روزنامه و نشریات عمومی مهم‌ترین ابزار یادگیری اخلاقیات	(۵٪)۳	بی‌طرفی و استقلال در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای
(۲٪)۱	توجه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های خود از سازه‌های اخلاقی	(۱۵٪)۹	انجام خدمات حرفه‌ای با دقت، شایستگی و پشتکار
(۲٪)۱	در نظر گرفتن اعتقادات مذهبی حسابداران در حل مسائل اخلاقی	(۱۳٪)۸	پایبندی به اصول دینی
(۲٪)۱	راه‌گشای مسائل پیچیده با استفاده از باورهای اخلاقی فرد	(۳٪)۲	صیانت و پرهیزکاری
(۲٪)۱	خیر خواهی (نسبت علائق سازمانی)	(۲٪)۱	افزایش حساسیت در قبال مسئولیت‌های اجتماعی
(۲٪)۱	توسعه رفتار و نگرش اخلاقی دانشجویان با آموزش اخلاقیات در دانشگاه	(۳٪)۲	تغییر دانش، نگرش و تعامل با همکاران
(۲٪)۱	آموزش اخلاقیات به صورت یک درس اجباری	(۷٪)۴	میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه
(۷٪)۴	تصمیم‌گیری قضاوت‌های اخلاقی	(۲٪)۱	میزان نگرانی و اضطراب افراد در رابطه با وضعیت نا-مشخص آتی

کد	درصد فراوانی	کد	درصد فراوانی
۳/۲	(۳٪)	کاهش سیاست خودکنترلی	(۵٪)۳
۳/۲	(۳٪)	خودکنترلی و خود انتظامی	(۲٪)۱
۲/۱	(۲٪)	امنیت (یکنواختی، محافظه کاری، احتیاط، یکپارچگی)	(۲٪)۱
۲/۱	(۲٪)	خودفرمانی (قضاوت حرفه‌ای مستقل)	(۲٪)۱
۲/۱	(۲٪)	ایمنی و ثبات جامعه، روابط و خود	(۲٪)۱
۳/۲	(۳٪)	محدودیت عملکردها، انگیزه‌هایی که احتمالاً به دیگران آسیب می‌رسانند، نقض انتظارات اجتماعی	(۲٪)۱
۲/۱	(۲٪)	تعهد و پذیرش رسوم و ایده‌هایی مبتنی با فرهنگ	(۳٪)۲
۲/۱	(۲٪)	محافظت و تقویت رفاه مردم	(۳٪)۲
۲/۱	(۲٪)	درک، تحمل و محافظت از رفاه همه، مردم و طبیعت	(۳٪)۲
۳/۲	(۳٪)	استقلال افکار و کردار	(۷٪)۴
۲/۱	(۲٪)	برانگیختن هیجان و چالش در زندگی	(۲۱٪)۱۳
۲/۱	(۲٪)	لذت و احساس خشنودی	(۵٪)۳
۲/۱	(۲٪)	موفقیت شخصی طبق استانداردهای اجتماعی	(۲٪)۱
۲/۱	(۲٪)	جایگاه اجتماعی، کنترل یا برتری بر افراد و منابع	(۷٪)۴

گام پنجم - تجزیه، تحلیل و ترکیب

در این مرحله تم‌ها و مفاهیم شناسایی شدند. برای شناسایی آن‌ها از دو اصل بنیادی استفاده شد: ۱- اصل تمایز معنایی ۲- اصل تکمیل سوالات پژوهش. بر اساس این دو اصل تم و در سطح بالاتری مفاهیم پژوهش تعیین شدند. نتایج حاصل از این شناسایی در جدول شماره ۳ آورده شده است. در این مرحله کدهای استخراج شده در قالب ۱۶ تم و تم‌های شناسایی شده در سطح بالاتری در قالب ۲ مفهوم طبقه‌بندی شدند. همچنین پس از بازبینی در این مرحله تعداد کدها به ۷۶ کد تغییر یافت. علت این امر تمایز معنایی فاحش بین کدها می‌باشد که براساس نظرات خبرگان تفکیک شدند.

بدین معنی که کد "عمل به الگوهای رفتاری" به دو کد "احساس و دیدگاه خوب" و "نگرش مثبت" تفکیک شد. همچنین کد "در نظر گرفتن اعتقادات مذهبی حسابداران در حل مسائل اخلاقی" به دو کد "اعتقادات مذهبی در بحث حسابداری و اعتقادات مذهبی در حل مسائل اخلاقی" کد خودفرمانی (قضاوت حرفه‌ای مستقل) به سه کد قضاوت انفرادی، حس مدیریت نسبت سایر افراد و برنامه‌ریزی با توجه به قدرت و کد خودکنترلی و خود انتظامی به دو کد اطمینان بخشی در ارتباط با کسب و کار اجتناب از تضاد و رقابت تفکیک شد.

جدول (۳) تم‌ها و مفاهیم شناسایی شده در فراترکیب

مفهوم	تم	کدها	ردیف
توسعه رفتار اخلاقی حسابداران	رضایت	احساس و دیدگاه خوب	۱
		انجام خدمات حرفه‌ای با دقت، شایستگی و پشتکار	۲
		نگرش مثبت	۳
		لذت و احساس خشنودی	۴
	صداقت	رعایت حدود رفتار حرفه‌ای	۵
		اطلاعات دارای اعتبار مبتنی بر درستکاری حرفه‌ای حسابداران	۶
		اعمال مطابق با شأن و منزلت حرفه حسابداری	۷

مفهوم	تم	کدها	ردیف	
رویکرد فرهنگ	پشتیبانی از منافع عمومی	موفقیت طلب	۸	
		مسئولیت پذیری در قبال حقوق افراد	۹	
		حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه	۱۰	
		میزان مشارکت افراد در جوامع یا سازمان‌ها در رفتارهای آینده مدار مانند برنامه‌ریزی، سرمایه‌گذاری در آینده و تأخیر در پاداش فردی و جمعی	۱۱	
		پشتیبانی از مجموعه رفاه گروهی	۱۲	
		کافی بودن مواد درسی اخلاقی دانشگاهی	۱۳	
		میزان نگرانی و اضطراب افراد در رابطه با وضعیت نامشخص آتی	۱۴	
	صلاحیت	احساسات و نگرش‌های رضایت بخش	۱۵	
		پایبندی به عقاید	۱۶	
		وظیفه‌شناسی نسبت به اصول اخلاقی	۱۷	
		رعایت قوانین و مقررات	۱۸	
		انجام وظیفه گزارشگری مالی به نحو صحیح	۱۹	
	اعتقادات مذهبی	پایبندی به اصول دینی	۲۰	
		اعتقادات مذهبی در بحث حسابداری	۲۱	
		نقش اخلاق در تصمیمات شخصی	۲۲	
		اعتقادات مذهبی در حل مسائل اخلاقی	۲۳	
		تعهد به قواعد اخلاقی و استانداردهای حرفه حسابداری	۲۴	
	فضیلت‌گرایی	صیانت و پرهیزکاری	۲۵	
		خیر خواهی (نسبت علائق سازمانی)	۲۶	
		تغییر دانش، نگرش و تعامل با همکاران	۲۷	
		انگیزه اخلاقی و قصد به عمل اخلاقی	۲۸	
		شخصیت اخلاقی برای به ثمر رساندن قصد	۲۹	
	آموزش	توسعه رفتار و نگرش اخلاقی دانشجویان با آموزش اخلاقیات در دانشگاه	۳۰	
		آموزش اخلاقیات به صورت یک درس اجباری	۳۱	
		تصحیح و تقویت انگیزش، ارتقاء مهارت، افزایش توان و تحول نگرش	۳۲	
		اخلاقیات مبتنی بر محتوای کتاب‌های دانشگاهی	۳۳	
		محتوای مجلات تخصصی و حرفه‌ای مهم‌ترین ابزار یادگیری اخلاق	۳۴	
	مردمنشی در مقابل زن‌منشی	مردمنشی در مقابل زن‌منشی	قضاوت انفرادی	۳۵
			ایمنی و ثبات جامعه، روابط و خود	۳۶
			درجه تمایل مردخویی نسبت به سایرین	۳۷
			حس مدیریت نسبت سایر افراد	۳۸
			برنامه‌ریزی با توجه به قدرت	۳۹
		پرهیز از عدم اطمینان	رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص	۴۰
			تشویق کردن و پاداش دادن جامعه یا سازمان به اعضای گروه برای بهبود عملکرد و مهارت	۴۱
استقلال افکار و کردار			۴۲	
تلاش اعضای سازمان برای پرهیز از عدم اطمینان با تکیه بر هنجارهای اجتماعی، شعاعی و رسوم و اقدامات بروکراتیک			۴۳	
فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی			بی‌طرفی و استقلال در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای	۴۴
			افزایش حساسیت در قبال مسئولیت‌های اجتماعی	۴۵
			میزان گرایش افراد جامعه به داشتن رفتاری جسورانه	۴۶

مفهوم	تم	کدها	ردیف	
		صلاحیت و تجربه در جهت شناساندن خود به دیگران	۴۷	
		فکر به منافع خود	۴۸	
	دید کوتاه مدت در مقابل دید بلندمدت		راه گشای مسائل پیچیده با استفاده از باورهای اخلاقی فرد	۴۹
			حفظ سنتها، پایبندی به تعهدات اجتماعی	۵۰
			پایداری برای باقی ماندن در وضعیت اجتماعی برابر با دیگران	۵۱
			پایین بودن میزان پس انداز و دستیابی سریع به نتایج امور	۵۲
	فاصله قدرت		رفتارهای اخلاقی مبتنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای	۵۳
			انجام وظایف حرفه‌ای با مراقبت حرفه‌ای	۵۴
			تصمیم‌گیری قضاوت‌های اخلاقی	۵۵
			قدرت بر اساس درجه پذیرش یا انتظار اعضای سازمان	۵۶
			تمرکز بر تصمیم‌گیری بر اساس سطوح بالاتر یک سازمان	۵۷
	حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی		موفقیت شخصی طبق استانداردهای اجتماعی	۵۸
			جایگاه اجتماعی، کنترل یا برتری بر افراد و منابع	۵۹
			کاهش سیاست خودکنترلی	۶۰
			نگرش‌های مستقل	۶۱
	یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری		قضاوت‌های حرفه‌ای فردی در سطح کلان	۶۲
			ارتقای مسئولیت اجتماعی مبتنی بر اصول اخلاق	۶۳
			حس تعهد اخلاقی	۶۴
			محدودیت عملکردها، انگیزه‌هایی که احتمالاً به دیگران آسیب می‌رسانند، نقض انتظارات اجتماعی	۶۵
	محافظة کاری در مقابل خوش‌بینی		یکنواختی، سازگاری یا قابلیت مقایسه ابزارهای بنیادی اصول حسابداری با نگرش‌ها	۶۶
			محافظت و تقویت رفاه مردم	۶۷
			درک، تحمل و محافظت از رفاه همه، مردم و طبیعت	۶۸
			تعهد و پذیرش رسوم و ایده‌هایی مبتنی با فرهنگ	۶۹
			نفوذ ارزشیابی	۷۰
	رازداری در مقابل شفافیت		حداکثر نمودن منافع اجتماعی و حداقل نمودن هزینه‌های اجتماعی	۷۱
			توجه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های خود از سازه‌های اخلاقی	۷۲
نگهداری و محافظت از اطلاعات سازمان			۷۳	
امنیت (یکنواختی، محافظه‌کاری، احتیاط، یکپارچگی)			۷۴	
اطمینان بخشی در ارتباط با کسب‌وکار			۷۵	
اجتناب از تضاد و رقابت			۷۶	

جدول (۴) جدول خلاصه محاسبات ضریب کاپای کوهن

سطح معنی داری	ضریب کاپا	جمع کل	پاسخگوی دوم		پاسخگوی اول
			مخالف	موافق	
۰/۰۰۱	۰/۷۶۹	۱۵	۰	۱۵	موافق
		۳	۲	۱	مخالف
		۱۸	۲	۱۶	جمع

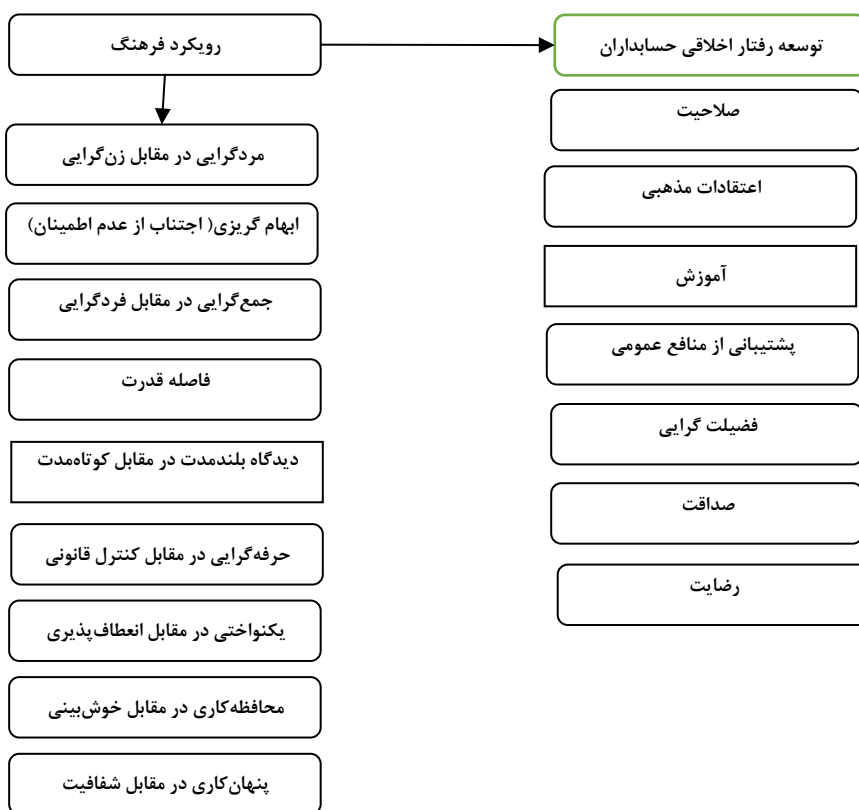
گام ششم - بررسی کیفیت

برای کنترل تم های استخراجی از مقایسه نظر پژوهشگر با دو خبره استفاده شد. زمانی که دو رتبه دهنده، پاسخ ها را رتبه بندی می کنند، برای ارزیابی میزان توافق بین این دو رتبه دهنده از شاخص کاپای کوهن استفاده می شود. مقدار این عدد بین صفر تا یک است و هر چقدر به یک نزدیکتر باشد نشان دهنده توافق بیشتر بین دو رتبه دهنده است. مطابق جدول ۴ ضریب کاپای کوهن برای این پژوهش ۰/۷۶۹ در سطح معنی داری ۰/۰۰۱ محاسبه شد که معنی داری آن تأیید شد. به منظور اثربخشی بیشتر پژوهش تعداد ۲ تم

پژوهش که هر دو ارزیاب، مناسب بودن آن را تأیید کرده بودند، طبق نظر مشترک آن ها تأیید شد. این دو تم شامل صلاحیت و حرفه گرایی در مقابل کنترل قانونی بود.

گام هفتم - ارائه یافته ها و الگوی نهایی پژوهش

در آخرین مرحله از تحلیل فراترکیب نتایج تحلیل و الگوی استخراج شده ارائه می شود (شکل ۱). همانطور که در گام پنجم اشاره شد در این پژوهش ۱۶ تم و ۲ مفهوم به عنوان الگوی توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان (جدول ۳) شناسایی و آزمون کیفیت آن ها تأیید شد.



نمودار (۱) مدل مفهومی پژوهش

شامل مؤلفه های رضایت، صداقت، پشتیبانی از منافع عمومی، صلاحیت، اعتقادات مذهبی، فضیلت گرایی و آموزش است که جهت شناسایی و الگوبرداری بهتر هریک از شاخص های فوق به ترتیب به شرح زیر توضیح داده شده اند: احساس و دیدگاه خوب، انجام خدمات حرفه ای با دقت، شایستگی و پشتکار، نگرش مثبت و لذت و احساس خشنودی نشان از رضایت در اخلاق حرفه ای حسابداران دارد. رعایت حدود رفتار حرفه ای، اطلاعات دارای اعتبار مبتنی بر درستکاری حرفه ای حسابداران و اعمال

نتایج

نتایج پژوهش حاصل از فراترکیب که مراحل اصلی آن شامل (۱) تنظیم سوالات پژوهش، بررسی نظام مند اصول، (۲) جست و جو انتخاب پژوهش های مناسب (۴) استخراج اطلاعات از پژوهش ها (۵) تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته ها، (۶) کنترل کیفیت و (۷) ارائه یافته ها است و در آخرین مرحله از تحلیل فراترکیب نتایج تحلیل و الگوی استخراج شده ارائه شده است. همانطور از ارائه الگو پیشنهادی نیز مشخص است توسعه رفتار اخلاقی خود

آیین رفتار حرفه ای را در برنامه درسی رشته های حسابداری و حسابرسی قرار دهند.

عناصر اخلاق برای مدیران سازمان کلیدی هستند به همین دلیل مدیران و بدنه اجرایی سازمان‌ها باید به این مسأله واقف باشند تا خللی در اخلاقیات و رفتارهای مبتنی بر آن ایجاد نگردد. برای داشتن سازمانی سالم در حله اول خود مدیران باید عامل به ارزشهای اخلاقی باشند، چنانچه این مهم محقق گردد، احساس تعهد در راستای پرورش کارکنان اخلاق مدار به وجود می‌آید. آثار مثبت توسعه اخلاقی در فضای کار عبارتند از مشروعیت سازمان و اقدامات آن، بهبود روابط میان کارکنان، افزایش جو تفاهم و کاهش تعارضات، افزایش تعهد و مسؤلیت-پذیری بیشتر کارکنان، افزایش بهره‌وری، جریان آزاد اطلاعات و ایجاد اعتماد میان کارکنان، هم‌افزایی، کاهش سطوح کنترل، افزایش وفاداری سازمانی و ترجیح منافع سازمانی بر منافع فردی بر پایه خودانگیختگی سازمانی که جمله این موارد بر سلامت سازمان صحت می‌گذارند.

بدین ترتیب پژوهش حاضر موارد زیر را پیشنهاد می‌کند:

- ایجاد منشور اخلاقی مبتنی بر کدهای اخلاقی و انتظاری که از کارکنان می‌رود، به گونه‌ای که به اطلاع همه کارکنان برسد.
- برنامه مدیریت اخلاق در دوره‌های آموزشی برگزار شده برای مدیران مورد بازبینی واقع شود.
- در ارزیابی عملکرد کارکنان عملکرد اخلاقی هم به عنوان یکی از ابعاد مهم لحاظ گردد.
- سیستم جامع گزینش در سازمان حاکم گردد و مصاحبه‌های استخدامی کارکنان توسط روانشناسان و کارشناسان معرب صورت پذیرد.

فهرست منابع

- حاجیه زهره، سلطانی مریم (۱۳۹۳). نگرشی بر ابعاد * فرهنگی حسابداری. فصلنامه پژوهش حسابداری. دوره ۴، شماره ۳، صفحه ۸۳-۱۰۸.
- خلیل پور، مهدی، کامیابی، یحیی، نبوی چاشمی، سید علی. * (۱۳۹۸). تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت کنندگی اندازه و اهرم اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل مالی شرکت. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱۸-۹۱، (۴۳)۱۱.
- دارابی، رویا؛ رام روز، علیرضا (۱۳۸۸). تأثیر فرهنگ بر درک * حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در

مطابق با شأن و منزلت حرفه حسابداری و موفقیت طلب نشان دهنده صداقت در اخلاق حرفه‌ای حسابداران است. جهت پشتیبانی از منافع عمومی از مسؤلیت‌پذیری در قبال حقوق افراد حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه، میزان مشارکت افراد در جوامع یا سازمان‌ها در رفتارهای آینده مدار مانند برنامه‌ریزی، سرمایه‌گذاری در آینده و تأخیر در پاداش فردی و جمعی، پشتیبانی از مجموعه رفاه گروهی، کافی بودن مواد درسی اخلاقی دانشگاهی و میزان نگرانی و اضطراب افراد در رابطه با وضعیت نامشخص آتی استفاده شده است. برای صلاحیت رفتار اخلاقی حسابداران احساسات و نگرش‌های رضایت بخش، پایبندی به عقاید، وظیفه‌شناسی نسبت به اصول اخلاقی، رعایت قوانین و مقررات و انجام وظیفه گزارشگری مالی به نحو صحیح سنجیده شد. پایبندی به اصول دینی، اعتقادات مذهبی در بحث حسابداری، نقش اخلاق در تصمیمات شخصی، اعتقادات مذهبی در حل مسائل اخلاقی و تعهد به قواعد اخلاقی و استانداردهای حرفه حسابداری به عنوان معیارهای اعتقادات مذهبی شناخته شدند. برای فضیلت‌گرایی رفتار اخلاقی حسابداران شاخص‌های صیانت و پرهیزکاری، خیر خواهی (نسبت علائق سازمانی)، تغییر دانش، نگرش و تعامل با همکاران، انگیزه اخلاقی و قصد به عمل اخلاقی و شخصیت اخلاقی برای به ثمر رساندن قصد شناسایی شدند و در پایان آموزش رفتار اخلاقی حسابداران با مؤلفه‌های توسعه رفتار و نگرش اخلاقی دانشجویان با آموزش اخلاقیات در دانشگاه، آموزش اخلاقیات به صورت یک درس اجباری، تصحیح و تقویت انگیزش، ارتقاء مهارت، افزایش توان و تحول نگرش، اخلاقیات مبتنی بر محتوای کتاب‌های دانشگاهی و محتوای مجلات تخصصی و حرفه‌ای مهم‌ترین ابزار یادگیری اخلاق بسط و توسعه یافت. پس از شناسایی مؤلفه‌های توسعه رفتار اخلاقی و فرهنگی حسابرسان نیز از طریق الگویابی ۷ مرحله‌ای فراترکیب شناسایی و در پایان الگوی نهایی مشخص گردید.

نتایج پژوهش حاضر با نتایج حاصل از پژوهش‌های نیکبخت و همکاران (۱۳۹۸)، نیکومرام و محمدی (۱۳۹۱)، دازه و گرکز (۱۳۹۴)، حاجیه و سلطانی (۱۳۹۳)، نوروش و دیانتی دیلمی (۱۳۸۲)، آلنسیا و جولیانو (۲۰۱۵)، گوردونینکو و رونالد (۲۰۱۷) مطابقت و همخوانی دارد.

به‌منظور راهگشایی و افق‌های تازه برای دستیابی به اهداف حرفه در حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که تحقیقات کاربردی، تحلیلی و عملی تحت عنوان آموزش اخلاق پیش از ورود به حرفه حسابرسی انجام گیرد و مراجع برنامه‌ریزی درسی دانشگاهی و سایر نهادهای ذیربط، به منظور هماهنگی با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای بین‌المللی سرفصل‌های مرتبط با اصول اخلاقی و

- حسابداری، مجله مدیریت فرهنگی، دوره ششم، شماره هفدهم، ۲۹-۵۳.
- * منابع لاتین
- * Alesina, A., & Giuliano, P. (2015). [Culture and institutions (Persian)]. *Journal of Economic Literature*, 53(4), 898-944. [DOI:10.1257/jel.53.4.898]
- * Anna Remišová · Anna Lašáková · Zuzana Kirchmayer(2018). Influence of Formal Ethics Program Components on Managerial Ethical Behavior. *Journal of Business Ethics* <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3832-3>
- * Beets, S. D., & Killough, L. N. (1990). The effectiveness of a complaint-based ethics enforcement system: Evidence from the accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 9(2), 115-126.
- * Blanthorne, C. Kovar, S. E. & Fisher, D. G. (2007). Accounting educators' opinions about ethics in the curriculum: An extensive view. *Issues in Accounting Education*, 22(3), 355-390.
- * Dellaportas, S. Kanapathippillai, S. Khan, A. & Leung, P. (2014). Ethics education in the Australian accounting curriculum: A longitudinal study examining barriers and enablers. *Accounting Education*, 23(4), 362-382.
- * Doupink, T. S., and Salter, S. B., (1995). External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development, *The International Journal of Accounting Education and Research*, 30,189-200.
- * Gorodnichenko, Y., & Roland, G. (2017). Culture, institutions, and the wealth of nations. *Review of Economics and Statistics*, 99(3), 402-416. [DOI:10.1162/REST_a_00599]
- * Hofstede, G. (1984). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. Thousand Oaks, California: Sage.
- * Jennings, M. M. (2004). Incorporating ethics and professionalism into accounting education and research: A discussion of the voids and advocacy for training in seminal works in business ethics. *Issues in Accounting Education*, 19(1), 7-26.
- * Kim, Jinbae. (2005). Accounting Transparency of Korean Firms: Measurement and Determinant Analysis. *The Journal of American Academy of Business*, Cambridge * Number 2 * March 2005
- * Low, M. Davey, H. & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.
- * Massey, D. W. & Van Hise, J. (2009). Walking the walk: Integrating lessons from multiple perspectives in the development of an accounting ethics course. *Issues in Accounting Education*, 24(4), 481-510.
- * McPhail, K. & Walters, D. (2009). Accounting and business ethics: An introduction. Routledge.). *Institutions. Journal of economic perspectives*, 5(1), 97-112. [DOI:10.1257/jep.5.1.97]
- * Naor M, Linderman K, Schroeder R (2010) The globalization of operations in eastern and western countries: unpacking the relationship between استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی. پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۱، ص ۱۳۳-۱۷۳. دازه، نوشین و گرکز، منصور (۱۳۹۴)، «رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی»، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دهم، شماره ۱، صفحات ۱۲۳-۱۱۵.
- * رفیعی، افسانه (۱۳۸۶)، «تأثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، گیری اخلاقی حسابداران داری و سابقه کار بر تصمیم‌دین نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.در ایران»، پایان رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون و جباری، حسین (۱۳۸۸)، «تأثیر فرهنگ بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری»، مجله مدیریت فرهنگی، سال سوم، شماره ۵، صفحات ۱۰۱-۸۵.
- * نامه سرلک، نرگس (۱۳۸۷)، «اخلاق حسابداری»، فصل آوری، سال سوم، شماره ۱ و ۲، صفحات اخلاق در علوم و فن ۷۱-۸۳.
- * علی مدد، مصطفی (۱۳۸۳)، «درآمدی بر اخلاق و آیین ای»، مجله حسابرس، شماره ۲۷، رفتار حسابداران حرفه صفحات ۳۷-۲۷.
- * نژاد، طالبی دهکردی، بهاره. بخشی‌فرزین، فرشیده. بنی بندی راهکارهای محمود (۱۳۹۵)، «مقایسه اولویت موضوعی- محتوایی و انگیزشی-ساختاری آموزش اخلاق ای حسابداری به دانش آموزان و دانشجویان رشته حرفه حسابداری از دیدگاه دبیران هنرستان و استادان دانشگاه»، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۹، شماره ۲۹، صفحات ۱۱۱-۱۲۸.
- * مدرس، احمد و رفیعی، افسانه (۱۳۸۷)، «بررسی دیدگاه ای توسط حسابرسان عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه و ضمانت اجرایی آن در ایران»، دانش حسابرسی، شماره ۲۵ و ۲۶، صفحات ۲۰-۴.
- * مدرس، احمد؛ دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۳). رابطه فرهنگ و حسابداری، حسابرس، شماره ۲۶، ص ۱۱-۲۶.
- * مهدوی، غلامرضا و علی پور، صفدر (۱۳۸۹)، «رویکردهای ها»، دانش گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌تصمیم حسابداری، سال اول، ش ۲، ص ۵۳-۳۳.
- * نوروش، ایرج؛ دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۲). بررسی تاثیر های حسابداری در ایران (آزمون تجربی فرهنگ بر ارزش مدل گری)، بررسی‌های حسابداری حسابرسی، شماره ۳۳، ص ۱۴-۵۱.
- * نیکومرام، هاشم، محمدی، مهدی. (۱۳۹۱). طراحی و ارائه مدل مفهومی ارزیابی نقش فرهنگ در تدوین استانداردهای

- national and organizational culture and its impact on manufacturing performance. *Journal of Operation Management*, 28 (3):194–205.
- * Nelson M. Waweru (2014), “Determinants of quality corporate governance in Sub-Saharan Africa”, Downloaded by New York University at 23:21 18.
 - * O’Leary, C. (2009). An empirical analysis of the positive impact of ethics teaching on accounting students. *Accounting Education: an international journal*, 18(4-5), 505-520.
 - * Smith, L. M. (2003). A fresh look at accounting ethics (or Dr. Smith goes to Washington). *Accounting Horizons*, 17(1), 47-49.
 - * Tubadji, A. (2013). Culture-based development-culture and institutions: Economic development in the regions of Europe. *International Journal of Society Systems Science*, 5(4), 355-91. [DOI:10.1504/IJSS.2013.058466]
 - * William F. Miller a,†, Tara J. Shawver b, Steven M. Mintz(2020). Measuring the value of integrating GVV into a standalone accounting ethics course. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100669>
 - * Zheng Fang & Leslie W. Grant & Xianxuan Xu & James H. Stronge & homas J. Ward (2013) an international comparison investigating the relationship between national culture and student achievement. *Asia Review of Accounting*, 10 (1) , 30-48.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 12/ No. 46/ Summer 2023

Designing and presenting a model for developing the ethical and cultural behavior of auditors by meta-combination method

Amirreza Faramarzi

Ph.D. Student of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran
amirreza.f5860@gmail.com

Babak Jamshidinavid

Assistant Professor of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran: (Corresponding Author)
jamshidinavid@iauksh.ac.ir

Mehrdad Ghanbari

Assistant Professor of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran
ghanbari@iauksh.ac.ir

Saman Mohammadi

Assistant Professor of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran
s.mohammadi@razi.ac.ir

Abstract

The main purpose of this study is to design and present a model for the development of auditors' ethical behavior by the meta-combination method. The present study in terms of nature of data and analysis style and based on the method of data collection, documents and analytical-descriptive and research data are collected and analyzed using meta-combined method. The statistical population studied in this study: 25 experts in the field of accounting, In the meta-composition section of the statistical community, all researches (books, articles, dissertations) published in domestic and foreign databases were surveyed based on defined keywords in order to obtain a sample that causes theoretical saturation. To search for published research, keywords were reviewed in the period 1980-2019. According to the research findings, the development of their moral behavior includes the components of satisfaction, honesty, support of public interest, competence, religious beliefs, virtue and education and cultural dimensions including masculinity versus feminism, avoiding uncertainty, collectivism in Against individualism, the power gap, the long-term view versus the short-term, professionalism versus legal control, monotony versus flexibility, conservatism versus optimism, secrecy versus transparency.

Keywords: Ethical Behavior Development, Auditors, Culture, Meta-combination