

الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد

رحمت مشغولی چافی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران
r_mashgholitsu@yahoo.com

محمود صمدی لرگانی

استادیار، عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران (نویسنده مسئول)
mstlargani@gmail.com

عبدالصمد خلعتبری لیماکی

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران
abkhalatbari@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۸/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۱/۱۸

چکیده

واکاوی نظرات دانشمندان در حوزه اخلاق عمومی نشان داده است که رفتار اخلاقی در حسابداری چیزی فراتر از کاربرد مفهوم عمومی رفتار اخلاقی نبوده و معنا و ماهیت اصلی آن، از نظریه‌های عمومی اخلاق برگرفته شده است. بر همین اساس، کشورهای مختلف تلاش کرده‌اند تا با تدوین آیین اخلاق حرفه‌ای بتوانند مسیر درستی را پیش روی افراد ورود کرده به حرفه حسابداری قرار دهند، هرچند که این تلاش‌ها غالباً نتایج مثبتی نداشته و به همین دلیل شاهد تخلفات حسابداران در بخش‌های مختلف خصوصی و دولتی بوده‌ایم. هدف از تحقیق حاضر، ارائه الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی با بهره‌گیری از نظریه داده‌بنیاد بوده است. برای این منظور، ابتدا با مطالعه ادبیات تحقیق، سوالات مصاحبه نیمه‌ساختار یافته طراحی گردیده و ۳۰ نفر از اساتید دانشگاهی و کارشناسان خبره حوزه حسابداری با روش نمونه‌گیری هدفمند در آن شرکت نمودند تا اطلاعات به حد کفایت و اشباع نظری رسید و سپس مدل تحقیق با استفاده از نظریه داده‌بنیاد و نرم‌افزار MAXQDA 2020 از طریق فرآیند کدگذاری در سطوح باز، محوری و انتخابی انجام گرفت و در نهایت الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه برای حسابداران رسمی ارائه گردید. بنابراین، معیارهای در نظر گرفته شده برای تصمیم‌گیری اخلاقی با توجه به مدل اشتراوس و کوربین و در قالب بخش‌هایی از قبیل شرایط علی، مقوله اصلی، شرایط مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها ارائه گردید.

واژه‌های کلیدی: تصمیم‌گیری اخلاقی، حسابداران رسمی، نظریه داده‌بنیاد، مدل‌یابی معادلات ساختاری.

نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، باید اعتبار و اعتماد خاصی 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 (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۲).

یکی از این مسائل، گزارش‌هایی است که از سوی رسانه‌های مختلف در خصوص رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و حسابرسان ارائه می‌گردد و باعث بدنامی این افراد یا گروه‌های کاری می‌گردد (داسکا، داسکا و راگاتز^۵، ۲۰۱۱). بر اساس مطالعات لو، دیوی و هوپر^۶ (۲۰۰۸)، رسوایی‌های شرکتی نه تنها تاثیر قابل توجهی بر روی حرفه حسابداری دارد، بلکه اهمیت حسابداران اخلاقی را نیز بیش از پیش برجسته می‌کند. به همین خاطر است که کشورهای در حال توسعه همواره شاهد رسوایی‌های شرکتی، موارد تقلب و فعالیت‌های فاسد درون سازمانی هستند (کارنیگ و نیپر^۷، ۲۰۱۰). بنابراین، نگرانی در خصوص سوء رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری به یک بیماری همه‌گیر تبدیل شده و در نتیجه، موضوع اخلاق و تصمیم‌گیری اخلاقی را به موضوع با اهمیتی مبدل نموده است. فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامن‌گیر حسابداران نیز بوده است؛ این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته، شهرت و مشروعیت موسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد (خسروآبادی و بنی‌مه‌د، ۱۳۹۴). به عبارت دیگر، رسوایی‌ها و شایعات مالی که اخیراً بطور گسترده در رسانه‌ها مطرح شده نه تنها شرکت‌های عمومی و خصوصی، بلکه دولت‌های برخی کشورها، از جمله کشور ایران را نیز در بر گرفته است؛ علیرغم همه قوانین و اصول اخلاقی که بصورت رسمی تدوین شده‌اند، رفتار اخلاقی حسابداران را مورد تردید قرار داده و اعتبار حرفه و نقش اجتماعی آن را زیرسوال برده است. بر اساس نظر باکان^۸ (۲۰۰۵) در این زمینه معمولاً فاکتورهای فردی و زمینه‌ای تاثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای در فعالیت‌های شغلی می‌بایست مورد بررسی قرار گیرد.

استوارت و استوارت^۹ (۲۰۰۴) ادعا نموده‌اند که تعدادی از الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی، از جمله مدل حسابداری آمریکا (AAA)^{۱۰}، برای توزیع روند تصمیم‌گیری برای دانشجویان حسابداری در ارزیابی معضلات اخلاقی مورد استفاده قرار گرفته است. با این حال، مارتینف-بنی و مالدینیویج^{۱۱} (۲۰۱۵) استدلال کردند که هرچند بسیاری به ارزش چارچوب تصمیم‌گیری مانند مدل حسابداری آمریکا اشاره می‌کنند، مطالعات اندکی به بررسی آزمایش موفقیت‌آمیز چنین چارچوب‌هایی پرداخته‌اند. ماله^{۱۲} (۲۰۰۵) استدلال نمود که تصمیم‌گیری

حسابداری نقش کلیدی را در کسب و کارهای اقتصادی ایفا می‌کند و فرآیندی پیچیده، فرار و ذاتاً پریسک محسوب می‌شود. مسائل مختلف اخلاقی ممکن است در محیط‌های پیچیده سازمانی اتفاق بیفتد (لینرت، پارک و سینگ^۱، ۲۰۱۵). زمانی که این مسائل اخلاقی بوجود می‌آید، حسابداران باید بتوانند به شناسایی و مدیریت موثر آن‌ها بپردازند. بر همین اساس، انتظار می‌رود که حسابداران به شیوه‌ای اخلاقی رفتار کنند تا یکپارچگی اطلاعات حسابداری به خطر نیفتد (فیولیو و کاپلان^۲، ۲۰۱۶). علاوه بر این، حسابداران حرفه‌ای مسئولیت اصلی به نام عمل در راستای منافع عمومی جامعه دارند. عدم شناخت مسائل اخلاقی و عمل به منافع عمومی، وضعیت حسابداران حرفه‌ای را با تهدید مواجه خواهد نمود (مارکز و آزدو-پریرا^۳، ۲۰۰۹).

پیشینه مباحث اخلاقی به قدمت وجود آدمی باز می‌گردد که شاخه‌ای از فلسفه است و در پی پاسخگویی به سوالاتی نظیر چگونه باید زندگی کرد؟ چگونه انسانی باید بود؟ بر اساس چه اصولی باید زیست؟ می‌باشد. تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است؛ در تعریفی ساده، اخلاق علم تمیز دادن درست از نادرست و نیکی از بدی است (مجتهدزاده، اثنی عشری و رباط میلی، ۱۳۹۳). این واژه ریشه‌ای یونانی دارد و در لغت به معنای عرف و رهنمود است. دهخدا در لغتنامه اخلاق را جمع خلق و خوی‌ها و علم اخلاق را دانش بد و نیک‌خویی‌ها تعریف کرده است. دکتر حسن انوری در فرهنگ بزرگ سخن، اخلاق را مجموعه عادت‌ها و رفتارهای فرهنگی پذیرفته میان مردم یک جامعه تعریف نموده و در ادامه به رفتار شایسته و پسندیده عطف می‌دهد. کلمه اخلاقیات از واژه یونانی ethos به معنای آداب و رسوم، رفتار یا منش، نشأت گرفته است (سولیوان^۴، ۲۰۰۷). او معتقد است که تئوری اخلاقی در حالت کلی می‌تواند به دو تئوری اصلی تفکیک شود: گروه اول، تئوری‌های رفتاری که تمرکزشان بر رفتار شخص است و تلاش می‌کند که ماهیت اخلاقی فرد را بر مبنای عملکردش بررسی کند و گروه دوم، تئوری‌های ارزشی که بر اخلاق و منش شخص تمرکز دارد.

در واقع، اخلاق موضوع فراگیری است که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زائیده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. حرفه حسابداری یکی از منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل

اخلاقی بستگی به حساسیت، قضاوت، انگیزه و فضایی دارد که وابسته به یکدیگر هستند و بنابراین باید در آموزش حسابداران دخیل باشند. با وجود اینکه از چارچوب‌ها و کدهای اخلاقی به عنوان پایه ارزشمندی برای آموزش اخلاقی استفاده می‌شود و می‌توان از آن‌ها برای مدیریت فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان کمک گرفت، این کدها ناکافی به نظر می‌رسند (واپلز و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۹).

طبق بند سوم اصول اخلاقی در آیین رفتار حرفه‌ای (AICPA)^{۱۴}، برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، اعضا حرفه باید همه مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند. صداقت، یک ویژگی اساسی برای بازشناسی حرفه می‌باشد. درستکاری، اصلی است که منشأ اعتماد عمومی بوده و معیاری است که هر عضو در نهایت باید تصمیماتش را با آن بسنجد (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹). سابقه توجه به اخلاق حرفه‌ای حسابداری توسط مجامع حرفه‌ای در ایران نشان می‌دهد که انجمن حسابداران خبره ایران، نخستین تشکلاتی بود که به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای پرداخت (علی‌مدد، ۱۳۸۳). این انجمن در سال ۱۳۶۴ آیین‌نامه انضباطی را برای اعضا خود تهیه نمود که در فصل دوم، به آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد. در ایران با توجه به اهمیت سوگندنامه حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۲ آیین رفتار حرفه‌ای و در سال ۱۳۸۳، آیین‌نامه انضباطی خود را تهیه نموده و گامی مثبت در این زمینه پیمودند. اما این سوگندنامه در مراحل اولیه است و از جامعیت کافی برخوردار نبود و ابعاد مختلف مهمی را که یک سوگندنامه اخلاقی در شرایط کنونی دنیا باید در بر داشته باشد را پوشش نمی‌دهد.

هدف اصلی حسابداری فراهم نمودن اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان می‌باشد. از اینرو، حسابداران به عنوان گزارش‌کننده و واسطه مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسئولیت خطیری در برابر جامعه هستند و هر گونه اعمال غیراخلاقی حسابداران و حسابرسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و گزارشگری در عملکرد کارایی بازارهای سرمایه نیز اخلاقی را ایجاد می‌کند (جوهری، مصطفی‌ها، دنی^{۱۵}، ۲۰۱۶).

در واقع اندازه‌گیری ارزش‌های اخلاقی از جهات مختلف دارای اهمیت می‌باشد. از جنبه فردی، برای خودسنجی و محاسبه نفس در باب فضایل اخلاقی و خودشناسی در زمینه رذایل اخلاقی نیازمند معیار و مقیاس علمی هستیم. در آیه ۱۸ سوره حشر آمده: «وَلْتَنْظُرْ نَفْسٌ مَّا قَدَّمَتْ لِغَدٍ» (و هر نفسی

نیک بنگرد تا چه عملی برای فردای قیامت خود پیش می‌فرستد)؛ به ویژه برای پرهیز از خودفریبی و خوش‌بینی به خود که در آیه ۳۲ سوره نجم آمده: «فَلَّا تَزْكُوا أَنْفُسَكُمْ هُوَ أَعْلَمُ بِمَنِ اتَّقَى» (پس خودستایی نکنید، او به حال هر که متقی (و در خور ستایش) است از شما داناتر است)؛ زیرا انسان بسیار خودفریب است که این موضوع نیز در آیه ۱۸ سوره یوسف آمده است: «بَلْ سَوَّلَتْ لَكُمْ أَنْفُسُكُمْ أَمْراً» (بلکه امری (زشت قبیح) را نفس مکار در نظر شما بسیار زیبا جلوه داده). بر این اساس، وجود مقیاس علمی ضرورت می‌یابد.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی

یکی از مسائل مهم در خصوص اخلاق کسب‌وکار، بحث الگوهای تصمیم‌گیری است (وانتین و گودکین^{۱۶}، ۲۰۱۹). در این الگوها، غالباً یک فرآیند تصمیم‌گیری شناختی وجود دارد که به صورت متوالی ظاهر می‌شود. در این شیوه پردازش، عوامل موثر بر تحلیل شناخت فردی (مانند ارزش‌های، طرز تفکر، دانش)، عوامل محیط سازمانی (مانند افراد، مقامات مافوق و همکاران) و فرصت‌هایی که برای انجام رفتار اخلاقی ایجاد شده (مانند پاداش‌ها و آیین‌نامه‌های اخلاقی) به کار گرفته می‌شود (حاجیها و راشکی گزیه، ۱۳۹۶). این الگوها به دو طبقه کلی قابل تقسیم هستند که عبارتند از الگوهای مبتنی بر منطق و الگوهای غیرمنطقی. الگوهای منطقی به صورت خاص بر این پیش فرض استوار هستند که فرآیند استدلالات اخلاقی هسته اصلی مدل بوده و منجر به قضاوت اخلاقی می‌گردد، درحالی که در مدل‌های غیرمنطقی، فرض می‌شود که قضاوت اخلاقی مبتنی بر شهود و احساس است و منطق با دلیل‌آوری سعی در توجیه قضاوت اخلاقی دارد و نقش ثانویه را در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی ایفا می‌کند (رویایی و محمدی، ۱۳۹۴).

به‌طور کلی، در مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی با رویکرد غیرمنطقی، فرآیند، شهود، عواطف و احساسات نقش محوری را ایفا می‌کنند. برای مثال، یافته‌های جدید در حوزه روانشناسی اخلاقی نشان می‌دهد که تصمیم‌گیری اخلاقی، اغلب به وسیله شهود و احساسات رقم می‌خورد (هولینگر^{۱۷}، ۲۰۱۳). شهودگرایی در فلسفه اخلاق به دو دسته از متفکران اطلاق می‌شود. یک دسته آن‌هایی هستند که معتقدند آدمی همانگونه که حس بینایی، شنوایی و لامسه دارد، یک حس دیگر به نام حس اخلاقی دارد که با آن ویژگی‌های اخلاقی افعال را درک می‌کند. دسته دیگر معتقدند مفاهیم اخلاقی، به صورت عقلی و بی‌واسطه، ماتقدم بر تجربه و احساس صورت می‌گیرد. تقریباً

تعریف نمودند (ص ۱۳). هر فرد، گروهی باورها و اصول اخلاقی خود را دارد که باعث بروز اقدامات بر اساس آن می‌شود که البته این اقدامات می‌تواند به شکل صحیح (اخلاقی) یا اشتباه (غیراخلاقی) انجام گیرد (دوسکاو همکاران، ۲۰۱۱). از همین رو، اخلاق از منظر فردی، گروهی یا حرفه‌ای به آنچه درست و غلط است، می‌پردازد. اخلاق حسابداری اساساً یک زمینه از اخلاق کاربردی و جزئی از اخلاق کسب‌وکار است (کریتزچشم‌و بنتلی^{۲۴}، ۲۰۱۳).

ارائه تعریف اخلاق کاربردی می‌توان به عنوان نقطه شروعی خوبی برای بحث در خصوص این سوال باشد که «اخلاق کاربردی و کسب‌وکار چیست؟» و «این مفاهیم چه ارتباطی به حسابداری دارند؟» بر اساس تعریف کریتزچشم‌و بنتلی (۲۰۱۳)، اخلاق کاربردی «به روابط متقابل اخلاق با مسائل مربوط به زندگی واقعی مثل محیط، خانواده، رسانه، اقتصاد، مراقبت‌های بهداشتی، مدیریت کسب‌وکار و سیستم‌های حقوقی مربوط است» (ص ۱). ویتمر^{۲۵} (۲۰۱۹) اخلاق در تجارت را نشأت گرفته از چهار عنصر کلیدی شامل کدهای اخلاقی، درستکاری، قوانین و استانداردها دانسته است که هر کدام بر روی چگونگی رفتار افراد تاثیر می‌گذارد.

بیشترین تعاریف اخلاق کسب‌وکار به قوانین، استانداردها و اصول اخلاقی مربوط می‌شود که به درستی یا نادرستی رفتارها در شرایط خاص اشاره دارد. از همین رو، اعتقاد رایج این است که اخلاق کسب‌وکار عمدتاً شامل رعایت قوانین و مقررات است (اوینگ و دمیر^{۲۶}، ۲۰۲۰). با این وجود، اخلاق کسب‌وکار به افراد متخصص کمک می‌کند که اقدامات درست یا نادرست یا خوب و بد را هم از هم تشخیص دهند. به باور بروینو و نلسون (۲۰۱۴)، درست یا نادرست با مراجعه به آنچه به عنوان رفتار قابل قبول در کسب‌وکار در نظر گرفته می‌شود و آنچه باید به عنوان چنین رفتار رعایت شود اشاره دارد.

در حالی که مباحث عمومی زیادی در خصوص اخلاق کسب‌وکار وجود دارند، موارد اندکی به موضوع اخلاق در حسابداری پرداخته‌اند (تورمو-کاربو و سیگیو-ماس و اولترا^{۲۷}، ۲۰۱۶). حسابداری اساساً مبتنی بر عمل است. گانز^{۲۸} (۲۰۱۲) استدلال می‌کند که اخلاق حسابداری باید در زمینه اخلاق حرفه‌ای و کسب‌وکار قرار گیرد. در عمل، متخصصان حسابداری از قوانین، مقررات و اصولی برای ارزیابی رفتار درست یا نادرست استفاده می‌کنند. با این حال، اعمال چنین قواعد و اصولی در زمان مواجه با معضلات اخلاقی کاملاً قابل شناسایی و روشن نیست (لیونگ و کوپر^{۲۹}، ۲۰۰۵). کاوتن^{۳۰} (۲۰۰۹) استدلال می‌کند که «به‌طور کلی، اخلاق حرفه‌ای و به‌طور خاص، اخلاق حسابداری، هرگز به شکل کامل نخواهند بود»

همه شهودگرایان مدعی‌اند که گروه بزرگی از مردم در باور به مجموعه یکسانی از قضاوت‌های اخلاقی، به طوری غیر استنتاجی موجه و متفق‌القول هستند، مانند اینکه کشتن انسان، دروغگویی و عهدشکنی بدون ارائه دلیل مناسب، فی‌الغالب نادرست است (گرینه^{۱۸}، ۲۰۱۷).

در راستای فائق آمدن بر محدودیت‌های دو رویکرد مذکور و دستیابی به رویکردی جامع، شوارتز^{۱۹} (۲۰۱۶) با ارائه مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی سعی نمود رویکردهای منطقی و غیرمنطقی در تصمیم‌گیری اخلاقی را با یکدیگر تلفیق نماید. بر مبنای نظر وی، فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی از چهار مرحله اصلی تشکیل می‌یابد که از مدل رست^{۲۰} (۱۹۸۶) برگرفته شده است و عبارتند از ۱- ادراک اخلاقی، ۲- قضاوت اخلاقی، ۳- قصد و ۴- رفتار (عمل). از آنجایی که مدل تصمیم‌گیری اخلاقی رست، تنها بر جنبه منطقی و استدلالی فرد تاکید داشت، شوارتز در مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی، اثر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی را به‌طور غیرمستقیم در گروه فاکتورهای مختلف پیشین تصمیم‌گیری، هنجارهای محیطی، پایه‌ای منطقی و غیرمنطقی همچون احساس، شهود و استدلال می‌داند و علاوه بر آن، خروجی‌های فرآیند تصمیم‌گیری را که به حلقه‌های یادگیری ناشی از بازخورد تصمیم مربوط می‌شوند، در نظر می‌گیرد.

دلیل اصلی انجام مطالعه حاضر تمایل به ایجاد نقش مهمی است که از طریق برطرف نمودن شکاف در درک ما از آنچه به عنوان اخلاق مطرح می‌شود و رفتار اخلاقی حسابداران است. اسرینیواسان^{۲۱} (۲۰۱۲) گزارش می‌کند که تحقیقات بسیار اندکی در زمینه تحقیقات اخلاقی در کشورهای درحال توسعه انجام گرفته است. به عبارتی می‌توان گفت که فقدان نسبی تحقیقات اخلاقی در کشورهای درحال توسعه، سطح فساد در این کشورها را افزایش داده است (سامبالا، کوپر و مندرسون^{۲۲}، ۲۰۲۰). در واقع، بررسی چگونگی تبیین بهبود چارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی از جمله موضوعاتی است که تا کنون در داخل کشور به‌صورت همه‌جانبه به آن پرداخته نشده است. با توجه به اهمیت تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه، عوامل موثر بر تصمیم‌گیری از جمله مسائلی است که تاکنون مطالعات اندکی در خارج از کشور در خصوص آن انجام گرفته و تحقیق حاضر از این حیث دارای نوآوری می‌باشد.

اخلاق حسابداری

تروینو و نلسون^{۲۳} (۲۰۰۷) اخلاق را به عنوان «اصول، هنجارها و استانداردهای رفتاری حاکم بر یک فرد یا گروه»

حسابداران رسمی پرداختند. مطالعه آن‌ها نشان داد که ارتباط مثبت و معنی‌داری بین استدلال اخلاقی و طرز تفکر اخلاقی، بین استدلال اخلاقی و نیت اخلاقی، و بین استدلال اخلاقی و تمایل اخلاقی وجود دارد.

در زمینه مطالعات خارجی صورت گرفته در خصوص تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران، فاگیمی^{۳۲} (۲۰۲۰) مطالعه‌ای را در زمینه تاثیر عوامل محیطی، جمعیت‌شناختی و شخصی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در نیجریه انجام داده و دریافت که آگاهی از صنعت مشتری و سیاست دولت در شکل‌گیری تصمیم‌گیری اخلاقی بسیار حیاتی است. از طرفی، عدم اطمینان محیطی و جهت‌گیری شخصی حسابرس توضیحاتی در خصوص معضل و تصمیم‌گیری حسابرس ارائه می‌دهد. کاسالی و پرانو^{۳۳} (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای به بررسی عوامل تاثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی پرداختند. نتایج اصلی یافته‌های آن‌ها نشان داد که ۴۲ عامل بر روی تصمیم‌گیری اخلاقی تاثیرگذار بوده است که از جمله آن‌ها می‌توان به شدت اخلاق، شخصیت، مذهب، کدهای اخلاقی، ارزش‌های فرهنگی/ملی، جنسیت، تحصیلات، رضایت شخصی، سابقه کاری، فرهنگ و فضای سازمانی و توسعه اخلاق شناختی اشاره کرد.

لیاناسیرانا^{۳۴} (۲۰۱۸) در مطالعه خود به بررسی توسعه چارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در بین حسابداران سریلانکا به عنوان کشور در حال توسعه پرداخت. نتایج گویای آن بود که تصمیم‌گیری اخلاقی در کشور سریلانکا به عنوان یک مسئله معیوب شناخته شده که باعث فراگیری فساد می‌گردد. از سوی دیگر، شولتز و تران^{۳۵} (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و سرمایه‌ی فکری پرداختند و داده‌های بدست آمده از مطالعه آن‌ها نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین اخلاق حرفه‌ای و سرمایه فکری حسابرسان وجود دارد.

روش‌شناسی تحقیق

برای انجام تحقیق حاضر از روش کیفی استفاده گردید؛ بدین ترتیب که ابتدا با استفاده از مطالعه کیفی و طراحی سوالات مصاحبه نیمه ساختار یافته از خبرگان و کارشناسان حوزه حسابداری و اساتید دانشگاهی، به بررسی عوامل مربوط به بهبود چارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی پرداخته شد. بنابراین، جامعه آماری تحقیق حاضر را جامعه حسابداران رسمی تهران تشکیل داده‌اند. این دسته از حسابداران با دارا بودن مجوز قانونی می‌توانند خدماتی در زمینه انواع حسابرسی، بازرسی قانونی، نظارت بر تصفیه،

(ص ۱۸۸). به‌طور کلی می‌توان گفت که اخلاق حسابداری بخشی از اخلاق حرفه‌ای و کسب‌وکار است. علاوه بر اخلاق کسب‌وکار و حرفه‌ای، اخلاق کاری حسابداران و ارزش‌های اخلاقی شخصی را نمی‌توان نادیده گرفت. استیفنس^{۳۱} (۲۰۱۶) ادعا می‌کند که اخلاق کاری و اخلاق فردی نه تنها متقابل نبوده، بلکه قابل تقسیم نیز نیستند. در واقع، اخلاق حسابداری مفهوم گسترده‌تری است که می‌تواند تحت تاثیر خود شخص همراه با ارزش‌های کاری، حرفه‌ای و کسب‌وکار قرار داشته باشد.

پیشینه تحقیق

تاکنون مطالعات فراوانی به موضوع تصمیم‌گیری اخلاقی و به‌طور کلی رعایت اخلاص در روابط کاری و کسب‌وکار پرداخته شده است. برای مثال در ایران، محمدی و مظاهری (۱۳۹۸) تحقیقی را در زمینه بررسی رابطه اخلاق در حسابداری و اجرای مسئولیت‌های اجتماعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ترتیب دادند که نشان داد مسئولیت اختیاری، قانونی، اخلاقی و اقتصادی بر اخلاق حسابداری تاثیر می‌گذارند. در تحقیق دیگری، لایق رفعت (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای به موضوع بررسی ملاحظات اخلاقی و نظام مدیریت آراستگی (۵S) در ارتقاء حسابداری پرداخت. بر اساس این مطالعه، از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی گزارش‌ها و اطلاعات می‌توان به مربوط بودن، به موقع بودن، اهمیت (خلاصه‌ای از انبوه اطلاعات) قابل مقایسه بودن و صحیح بودن اطلاعات اشاره نمود.

درخشانمهر و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیق خود بر روی روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل نشان دادند که توان پیش‌بینی عملکرد حسابرسان مستقل از طریق مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی امکان‌پذیر است و رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود. فرزین، بنی‌طالبی دهکردی و بخشی‌نژاد (۱۳۹۷) در مطالعه ارتباط سازه‌های فردی و اجتماعی برآموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری نشان دادند که بین سازه اجتماعی سطح تحصیلات و مقطع تدریس دبیران و استادان و ضرورت آموزش اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری ارتباطی وجود ندارد، اما سازه‌های فردی جنسیت دبیران و استادان با ضرورت آموزش اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری ارتباط دارند. دازه و گرکز (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی

ارزیابی سهام و سهم الشرکه، مشاوره مالی، خدمات حسابداری و مالیاتی و داوری مالی را طبق ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران انجام دهند.

تحقیق حاضر بر اساس هدف از نوع بنیادین بوده است. مصاحبه «نیمه ساختاریافته» مصاحبه‌ای است که در آن سؤالات مصاحبه از قبل مشخص می‌شود و از تمام مصاحبه شونده‌گان، پرسش‌های مشابه پرسیده می‌شود، اما آن‌ها آزادند که پاسخ خود را به هر طریقی که می‌خواهند پاسخ دهند. محقق پس از اتمام تحقیق اقدام به دسته‌بندی جواب‌ها نموده و همچنین می‌خواهد اطلاعات بدست آمده را با نتایج تحقیقات دیگر مقایسه نماید (دلور، ۱۳۸۳).

برای بررسی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی ابتدا از نظریه داده‌بنیاد (GT)^{۳۶} استفاده شد که بر اساس تولید سیستماتیک نظریه از داده‌ها بنا شده و خود آن به صورت سیستماتیک از تحقیق اجتماعی بدست آمده است. از سوی دیگر، از آنجایی که در این تحقیق حاضر، قصد محقق ارائه چارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی بوده است، بنابراین جزء تحقیقات توصیفی محسوب می‌شود، زیرا در آن محقق به دنبال بررسی و مطالعه وضعیت موجود در این زمینه می‌باشد. در نظریه داده‌بنیاد، تحلیل داده‌ها در دو سطح اصلی انجام می‌گیرد که عبارتند از سطح متنی و مفهومی. در سطح متنی، بخش‌بندی و سازمان‌دهی فایل‌ها، کدگذاری (باز، محوری و انتخاب) و نگارش یادداشت‌ها صورت می‌گیرد و در سطح مفهومی، مدل یکپارچه مرتبط با کدها با استفاده از شکل دادن شبکه‌ها طراحی می‌شود. مدل‌های گوناگونی برای این تئوری ارائه گردیده است که در مطالعه حاضر از مدل پارادایمی اشتراوس و کوربین^{۳۷} (۱۹۹۷) استفاده گردیده است.

فرآیند جمع‌آوری و تحلیل داده‌های بدست آمده در این روش به صورت رفت‌وبرگشتی بوده و از کدگذاری مستمر مقایسه‌ای و هم‌زمان استفاده گردید. بنابراین، جمع‌آوری اطلاعات تا جایی ادامه پیدا کرد که محقق به مرز اشباع رسید و مفاهیم مرتبط با اخلاق حرفه‌ای در حسابداری در قالب الگوهای تکرارپذیر مطرح گردید. البته به دلیل محدودیت‌های حاصل از ویروس کرونا در زمان مصاحبه‌ها، اکثر مصاحبه‌ها به صورت از راه دور و از طریق شبکه‌های اجتماعی و تماس تلفنی انجام گرفت. البته به منظور آشنایی خیرگان و اساتید با سؤالات مصاحبه، پیش از انجام این کار، ابتدا سؤالات در اختیار افراد قرار داده شد تا مطالعه‌ای اجمالی نسبت به سؤالات داشته و در ادامه و در قالب مصاحبه صوتی این کار انجام گرفت. در بخش انتهایی تمامی مصاحبه‌ها نیز از فرد مورد نظر خواسته

شد، فارغ از سؤالات مصاحبه، نظر خود را در خصوص چگونگی شکل‌گیری عملیاتی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و موانع و چالش‌های موجود برای تحقق این اتفاق را بیان نمایند. در خصوص چگونگی تحلیل داده‌ها در بخش کیفی می‌توان گفت که پس از تعیین مفاهیم و مقولات، محقق بار دیگر آنها را مورد بررسی قرار داد و از صحت و کیفیت دسته‌بندی‌ها اطمینان حاصل نمود. لازم به ذکر است که در تحقیق حاضر از نرم‌افزار MAXQDA 2020 برای تحلیل متن، کدگذاری و مقوله‌ای کردن و تولید شبکه‌های مقوله‌ای استفاده گردید.

نتایج

همانطور که گفته شد، در بخش کیفی مطالعه حاضر، از مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته به منظور کشف و بررسی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در جامعه حسابداران رسمی استفاده گردید. برای این منظور، کلیه افراد شرکت‌کننده در مصاحبه دارای عضویت فعال در جامعه حسابداران رسمی تهران بودند و سعی شد تا از مقاطع سنی مختلف در مصاحبه استفاده شود تا نگاه افراد تازه‌وارد و باسابقه در کنار یکدیگر مورد سنجش قرار گیرد. از سوی دیگر، در خصوص تجربه فعالیت حرفه‌ای در زمینه حسابداری، ۱ نفر زیر ۵ سال، ۱ نفر بین ۵ تا ۱۰ سال، ۷ نفر بین ۱۱ تا ۱۵ سال، ۵ نفر بین ۱۶ تا ۲۰ سال و در نهایت ۱۶ نفر دارای تجربه فعالیت ۲۰ سال به بالا بودند. این آمار نشان از این موضوع دارد که افراد شرکت‌کننده از تجربه نسبتاً مناسبی برای شرکت و اظهار نظر در مطالعه حاضر برخوردار بوده‌اند. از نظر مدرک تحصیلی، ۸ نفر از افراد شرکت‌کننده دارای مدرک لیسانس، ۱۵ نفر دارای مدرک فوق لیسانس و ۷ نفر از مدرک دکتری برخوردار بودند. بدین ترتیب می‌توان گفت که افراد شرکت‌کننده در مصاحبه از سواد کافی در خصوص رشته حسابداری و قوانین و اصول اخلاقی حرفه‌ای و شغلی در آن آگاهی داشتند.

پس از انجام این مصاحبه‌ها، در مقابل هر یک از سؤالات، نکاتی که افراد بیان نمونه بودند، یادداشت گردید. از طرفی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختار یافته بودند و در آن‌ها از سؤالاتی نظیر «هنگامی که با یک معضل اخلاقی در زمان کار حسابداری مواجه می‌شوید، چگونه تصمیم‌گیری می‌کنید؟ فرآیند تصمیم‌گیری خود را توضیح دهید.» و یا «آیا سازمان شما آیین رفتار اخلاقی یا به‌طور کلی راهنمایی اصول اخلاقی برای کارکنان ارائه نموده است؟ اگر اینگونه است، آیا شما و همکارانتان از این دستورالعمل‌ها تبعیت می‌کنید؟ آیا هیچ‌گونه جرمه‌ای برای رفتارهای غیراخلاقی و یا پاداشی برای رفتارهای اخلاقی از سوی حسابداران وجود دارد؟ اگر اینگونه

در خصوص عوامل فردی به باور خبرگان شرکت‌کننده، هر چه انسان واقعاً معتقد به عقاید دینی باشد از رفتن بیشتری برخوردار است و از همین رو، می‌توان گفت که تعلیمات دینی و مذهبی در تصمیم‌گیری اخلاقی تاثیرگذار است و باعث تقویت روحیه راستگویی و صداقت در فرد می‌شود. از سوی دیگر، سلامتی جسم، سلامتی روح، تربیت خانوادگی، محیط اخلاقی جامعه، میزان مطالعه، آگاهی، احساس مسئولیت، مسائل اقتصادی خرد و کلان در جامعه، وجدان کاری، پشتکار حرفه‌ای، مسائل فرهنگی در خانواده و غیره از دیگر عوامل فردی هستند که در اینگونه از تصمیمات نقش دارند.

در زمینه عوامل سازمانی، به نظر می‌رسد که ابزار نظارتی لازمه کیفیت کار حرفه‌ای است. برقراری سیستم‌های مدیریت عملکرد و ارزیابی پاداش پرسنل نیز از دیگر مسائل مهم در این زمینه به حساب می‌آید. از سوی دیگر، عواملی همچون نحوه مدیریت سازمان، نظام پاداش و مجازات، ترکیب تیم همکاران، فرهنگ سازمانی، ساختار کنترلی شرکت، نبود مدیریت درست، برقراری سیستم‌های مدیریت عملکرد، بی‌تفاوتی نسبت به شرایط حال و آتی شرکت و غیره بر تصمیم‌گیری افراد نقش دارد. نوع صنعت و میزان صداقت مدیریت نیز در این قضیه بدون تاثیر نیست.

از سوی دیگر، تقویت ابزارهای نظارتی، اصلاح فرهنگی، برگزاری کلاس‌های آموزشی، در کنار تدوین قوانین و آیین نامه‌ها به شکلی که به واقعیت و عمل نزدیک‌تر باشد، از جمله موضوعاتی است که در این به عنوان عوامل مازاد در نظر گرفته شدند. همچنین، برخی از این افراد به تاثیر عوامل محیطی نیز در این بین اشاره داشتند. در ادامه، دسته‌بندی کلی چگونگی ارائه الگوی یکپارچه تصمیم‌گیری اخلاقی با توجه به نظر و دیدگاه افراد شرکت‌کننده در مصاحبه با توجه به مراحل کدگذاری نظریه داده‌بنیاد نشان داده شده است.

کدگذاری باز

همانطور که گفته شد، در مرحله اول از کدگذاری، با تحلیل دقیق داده‌ها، نام‌گذاری و طبقه‌بندی کردن داده‌ها انجام گرفت. برای طبقه‌بندی دقیق مفاهیم در مقوله‌ها، هر مفهوم برچسب خورده و داده‌های خام حاصل از مصاحبه‌های انجام گرفته مفهوم‌سازی شدند. بنابراین، داده‌های جمع‌آوری شده از مصاحبه‌شوندگان در این مرحله کدگذاری گردیدند تا به صورت راحت‌تر مشابهت‌ها و تفاوت‌های میان آن‌ها شناسایی شوند. در جدول (۱) به ترتیب شرایط علی، مقوله اصلی، شرایط مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها ارائه شده‌اند.

اینگونه نیست، آیا به نظر شما سازمان باید آیین رفتار اخلاقی یا دستورالعمل‌هایی را در زمینه اصول اخلاقی ارائه کند؟ چرا؟» استفاده گردید. البته به تناسب فضای بحث و صحبت‌های فرد مصاحبه‌شونده، سوالات فرعی نیز در هر مصاحبه مطرح گردید تا محقق به تصویر روشن‌تری از ذهنیت فرد مورد نظر برسد. فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی از نگاه خبرگان شامل تشخیص موضوع، بررسی، مشاوره، تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری بوده است. مراحل چون طرح مسئله، طراحی چارچوب مسئله و ارزیابی جایگزین‌های مزبور، انتخاب یک روش و در نهایت عملیاتی‌سازی انتخاب نیز به عنوان مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی در نظر گرفته شده است. به عبارتی، پس از وقوع یک مساله یا معضل اخلاقی در محیط کار حرفه‌ای، قبل از هرگونه تصمیم‌گیری، اولین قدم اینجانب بررسی این موضوع است که آیا فرد یا افراد مرتکب معضل اخلاقی، مساله یا معضل اخلاقی رخ داده را درک نموده‌اند یا خیر؟ گام یا گام‌های بعدی عبارتند از:

- شناخت دلایل حدوث و وقوع معضل اخلاقی؛
- قضاوت مقدماتی و طرح پرسش و فرضیه‌سازی؛
- جستجو برای یافتن راهکارها و بدیل‌ها جهت حل معضل رخ داده؛
- انتخاب یک بدیل از چندین بدیل در دسترس و قضاوت نهایی؛
- پیگیری و رهگیری تغییر رفتار در مسیر موازین اخلاقی.

از سوی دیگر با نگاهی به مصاحبه‌های انجام گرفته، عوامل مختلفی را که توسط خبرگان و اساتید دانشگاهی مورد بررسی قرار گرفتند ملاحظه گردید. یکی از مباحثی که در سوالات مصاحبه مطرح شد، بحث تاثیر جنسیت و سن در تصمیم‌گیری اخلاقی بود، به اعتقاد اکثر خبرگان و اساتید شرکت‌کننده در مصاحبه، به دلایل روانشناسی و نیز مسائلی چون اختلالات فیزیولوژیک و روان‌شناختی بین زنان و مردان، روحیات زن و مرد متفاوت و این مسئله می‌توانست در تصمیم افراد تاثیر بگذارد. از سوی دیگر، به عقیده خبرگان، سن و همچنین سابقه کاری افراد از جمله پارامترهایی است که تاثیر بسزایی در نگرش افراد نسبت به مسائل اخلاقی در تصمیم‌گیری دارد. از سوی دیگر، برخی معتقد بودند که تحصیلات دانشگاهی و نحوه ارتباط میان استاد و دانشجویان این رشته می‌تواند در نگاه آینده آن‌ها تاثیرگذار باشد. از طرفی، میزان تحصیلات، موجب وسعت دید و نگرش افراد می‌شود. البته برخی نیز معتقد بودند که دانشگاه یک برند تبلیغاتی به حساب می‌آید.

جدول ۱: نتایج حاصل از استخراج مطالب در فرآیند کدگذاری باز

شرایط مقدم (علی)	مقوله اصلی	شرایط مداخله‌گر	عوامل زمینه‌ای	راهبردها	پیامدها
تربیت خانوادگی	سیستم‌های مدیریت عملکرد	جنسیت	محیط اخلاقی جامعه	تقویت ابزارهای نظارتی	رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در محیط کار
مسائل اقتصادی خرد و کلان در جامعه	مدیریت سازمان	سن	مسائل فرهنگی	اصلاح فرهنگی	عملکرد مثبت حسابداری
سلامت روحی و جسمی	نظام پاداش و مجازات	نوع صنعت	مقررات حاکم بر شرایط کار	برگزاری کلاس‌های آموزشی	تقویت جایگاه حسابداران رسمی
هدایا و روابط اجتماعی	فرهنگ سازمانی	سابقه کاری	مبلغ قرارداد	تدوین قوانین و آیین نامه‌ها کارآمد	افزایش رضایت صاحبکاران و مدیران سازمانی
تحصیلات دانشگاهی	ساختار کنترلی	اندازه سازمان			
اعتقاد مذهبی	میزان صداقت مدیریت				
میزان مطالعه	نداشتن منافع مالی مستقیم یا غیر مستقیم در موسسه با صاحبکاران				
وجدان کاری					
استقلال فردی					
نگرش فرد به زندگی					
ترکیب تیم همکاران					

کدگذاری محوری

محوری، محقق از ابزارهای تحلیلی پرسیدن سوال و مقایسه دائمی و نظری بین مقوله‌های اصلی و فرعی و مشخصه‌های آن‌ها که در کدگذاری باز ظاهر شده‌اند، استفاده نمود تا روابط بین مقوله‌های اصلی و فرعی را توسعه داده و آن‌ها را متناسب با مدل پارادایمی شکل دهد. نتایج حاصل از این فرآیند کدگذاری در جدول (۲) نشان داده شده است.

پس از تفکیک داده‌ها به مقوله‌های مختلف، در مرحله کدگذاری محوری، مقوله‌ها و زیرمقوله‌های آن‌ها با توجه به مشخصه‌ها و ابعاد آن‌ها به یکدیگر مرتبط گردید. برای کشف نحوه ارتباط مقوله‌ها با یکدیگر، محقق از پارادایم اشتراوس و کوربین استفاده نمود که اجرای اصلی آن عبارتند از شرایط، عمل/عکس‌العمل و پیامدها. بنابراین، در طی فرآیند کدگذاری

جدول ۲: مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده در فرآیند کدگذاری محوری

مقوله کلی	مقوله فرعی	مفهوم	کدهای نهایی
شرایط مقدم (علی)	خانواده	شرایط خانوادگی	وضعیت اجتماعی خانواده وضعیت فرهنگی خانواده شرایط معیشتی خانواده
		محیط زندگی	فضای خانه موقعیت جغرافیایی خانه
		روابط بین فردی	رابطه بین اعضای خانواده اصول اخلاقی حاکم در خانواده چگونگی تعامل افراد درون خانواده
شرایط اقتصادی	شرایط اقتصادی جامعه	وضعیت اقتصادی جامعه	تعادل بین حقوق و مخارج زندگی ثبات اقتصادی حاکم بر جامعه شرایط اقلیمی
		قوانین پرداخت حقوق و دستمزد	تدوین قوانین حقوق و مزایا با وضعیت اقتصادی جامعه در نظر گرفتن وضعیت پاداش منتج از اصول اخلاق حرفه‌ای

مقوله کلی	مقوله فرعی	مفهوم	کدهای نهایی
			توجه ویژه به ثبات شغلی افراد در تدوین قوانین
	سلامت فردی	سلامت روحی	تعادل روحی مناسب روابط اجتماعی فعال
		سلامت جسمی	داشتن فیزیولوژی سالم نداشتن بیماری‌های زمینه‌ای و ارثی
	تحصیلات دانشگاهی	محیط و شرایط آموزشی	محیط دانشگاهی مبتنی بر اصول علمی و مطالعات پژوهشی واحدهای درسی مربوط به اصول اخلاق حرفه‌ای میزان مطالعه افراد در فضای دانشگاهی
		ارتباطات درون فضای دانشگاهی	روابط کارکنان دانشگاه‌ها با دانشجویان در راستای تقویت اخلاق حرفه‌ای کاری فضای تعاملی بین اساتید و دانشجویان برای تاثیرگذاری بیشتر کلام اساتید در ذهن و روح دانشجویان رشته حسابداری
	عقاید مذهبی	شرایط مذهبی خانواده	رعایت اصول دینی و مذهبی در بین اعضای خانواده شرایط رفتاری والدین برای الگوپذیری دینی و اسلامی در فرزندان
		شرایط مذهبی جامعه	حضور در محیط‌های مذهبی و دینی توسط افراد شرایط اخلاقی و مذهبی جامعه در تمامی حوزه‌های فرهنگی و اجتماعی
	خصوصیات فردی	وجدان کاری	نحوه رفتار فرد در محیط کار رعایت اصول اخلاقی مرتبط با کار توجه به مفاهیم اخلاقی در کنار منفعت ذینفعان
		استقلال فردی	داشتن استقلال و قوی بودن در فرآیند تصمیم‌گیری عدم وابستگی به دیگران اتکا به توانایی‌های خود
		نگرش فرد به زندگی	داشتن نگرش اخلاقی به مسائل زندگی رعایت اصول اخلاقی در جریان زندگی داشتن ملاحظات اخلاقی در روابط خانوادگی
	ارتباطات کاری		داشتن ارتباطات قوی با دیگر کارکنان هم‌رده ارتباطات کارآمد با مدیران و مقامات بالادستی ملاحظات اخلاقی در روابط بین فردی با همکاران
		ساختار کنترلی	کنترل قوانین و مقررات اجرایی کنترل شرایط کاری کارکنان از نظر فضای کاری
مقوله اصلی	سیستم‌های مدیریت	الگوهای نظارتی	نظارت منسجم و مستمر بر فعالیت‌های کارکنان نظارت بر نحوه رعایت قوانین و خروجی‌های کارکنان
		نوع رهبری سازمانی	انتخاب سبک رهبری مناسب در فرآیندهای مدیریتی بهره‌گیری از سبک‌های رهبری تلفیقی در تعاملات شغلی
	نظام پاداش و مجازات	توجه به پاداش و مزایای کار	در نظر گرفتن قوانین تشویقی در راستای رعایت اصول اخلاقی استفاده از مجازات‌های توبیخی و مالی در صورت عدم رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در محیط کار
مقوله اصلی		میزان صداقت مدیریت	رعایت اصول اخلاقی از سوی مدیریت و تشویق کارکنان به رعایت این اصول در نظر گرفتن تشویق‌های گروهی برای ترغیب افراد شاغل در بخش‌های مختلف
	فرهنگ سازمانی	فضای شغلی	ایجاد شرایط محیط اخلاقی در فضای کار بکارگیری تصاویر و متون دینی در محیط کار
		قوانین مدون	توزیع چارت‌های سازمانی مبتنی بر اصول اخلاقی در دوره‌های مختلف به‌روز رسانی قوانین اخلاقی سازمان با بهره‌گیری از تجربیات کاری و شرایط

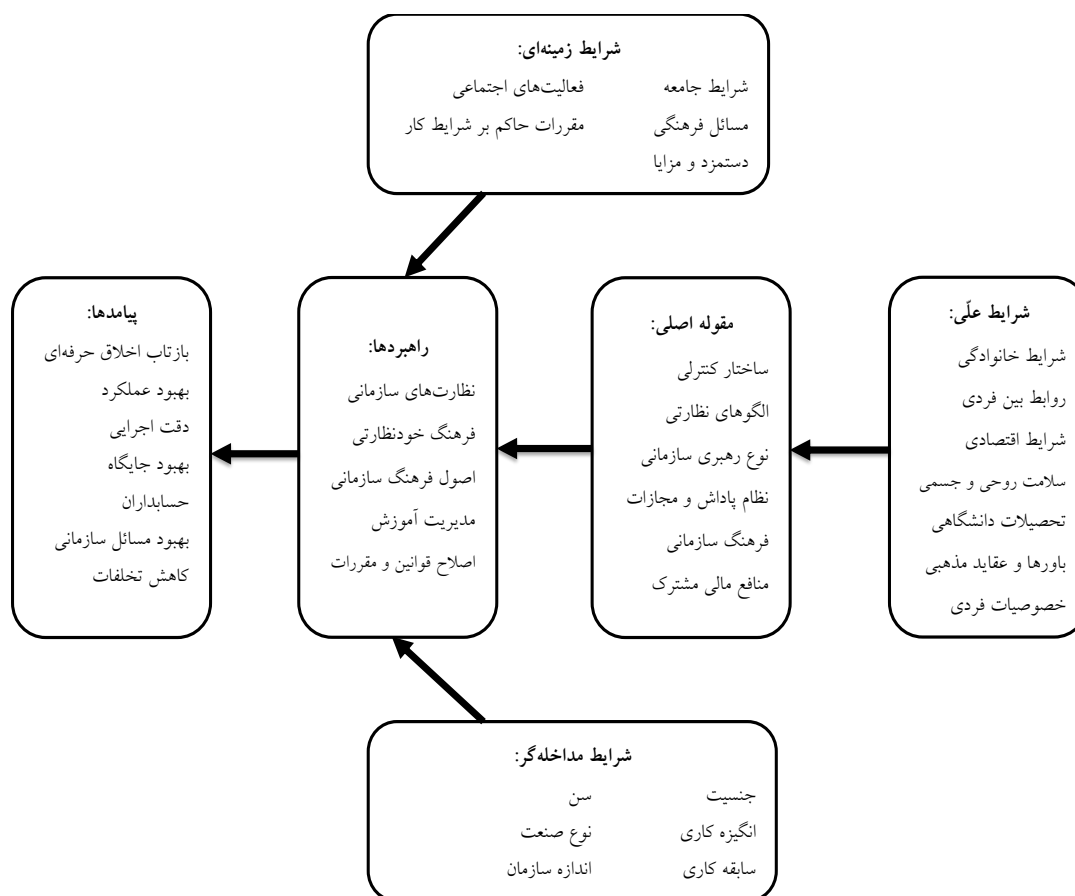
مقوله کلی	مقوله فرعی	مفهوم	کدهای نهایی
			اجرای قوانین درون سازمان
	نداشتن منافع مالی مستقیم یا غیر مستقیم در موسسه با صاحبکاران	سرمایه گذاری متمرکز	جلوگیری از حضور کارکنان حسابداری در جریان های سرمایه گذاری و قراردادی موسسات استفاده از چارچوب شرح شغلی محدود برای حضور کارکنان حسابداری در موسسات
		استفاده از نیروهای مستقل	بکارگیری نیروهایی که هیچ رابطه مالی با صاحبکاران ندارند عدم بکارگیری آشنایان و اقوام در سمت های بالای حسابداری موسسات و یا عدم اجازه ورود آن به مسائل مالی
شرایط مداخله گر	جنسیت	مسائل فیزیولوژیکی	در نظر گرفتن مسائل فیزیولوژیکی مربوط به جنسیت کارکنان در فرآیند استخدام (در نظر گرفتن شرایط فیزیکی افراد) انتصاب افراد در مشاغل حساس بر اساس توان اجرایی
		شرایط جنسیتی	در نظر گرفتن شرایط جنسیتی در فرآیندهای کاری (به ویژه برای کارکنان زن) رعایت مسائل جنسیتی در شرح شغل افراد
		شرایط عاطفی	توجه به روحیات کارکنان در انتصابات شغلی در نظر گرفتن اخلاق و افکار کارکنان در محیط های کاری
	سن	انگیزه کاری	بهره گیری از کارکنان جوان در مرحله استخدام توجه به انگیزه و اشتیاق کارکنان در انتصاب افراد
تجربه		بهره گیری از نیروهای باتجربه در کنار افراد تازه کار برگزاری جلسات توجیهی و استفاده از تجربیات افراد باتجربه	
شرایط مداخله گر	نوع صنعت	تفکیک صنایع مختلف	در نظر گرفتن شرایط صنعت در مرحله استخدام درک شرایط کاری افراد متناسب با شرایط صنعت مورد نظر
		نوع کسب و کار موسسه	تقسیم فعالیت های حسابداران شاغل در کسب و کارهای تجاری و خدماتی توجه به شرایط کاری و ذغدغه های حسابداران با توجه به نوع کسب و کار موسسه
	سابقه کاری	سابقه حسابداری	در نظر گرفتن سابقه حضور افراد در زمینه حسابداری در فرآیند استخدام بررسی رزومه و عملکرد افراد در انتصابات شغلی
		سابقه علمی	توجه به سابقه علمی و دانشگاهی افراد در فرآیند استخدام بررسی رزومه علمی و مطالعاتی افراد در انتصابات شغلی
اندازه سازمان	تعداد شعب	بزرگی سازمان	توجه به حجم فعالیت های اداری با توجه به وسعت فعالیت های موسسه در نظر گرفتن تعداد افراد شاغل در حوزه حسابداری با توجه به اندازه سازمان
		تعداد شعب	بکارگیری حسابداران در فعالیت های حسابداری با توجه به فعالیت ها و نحوه مدیریت شعب موسسات انتصاب افراد اخلاقی و حرفه ای در شعب اصلی
عوامل زمینه ای	محیط اخلاقی جامعه	شرایط جامعه	شرایط اخلاقی حاکم بر جامعه از نظر رعایت اصول اخلاقی قوانین اخلاقی اجرایی توسط شهروندان جامعه
		فعالیت های اجتماعی	فعالیت های اخلاقی صورت گرفته توسط موسسات در محیط های اجتماعی فعالیت های اجتماعی و خودجوش اخلاقی در فضای جامعه
	مسائل فرهنگی	فرهنگ غالب جامعه	فرهنگی اخلاقی غالب در جامعه میزان رعایت اصول فرهنگ اخلاقی در جامعه
		اولویت های فرهنگی	اولویت های رفتار اخلاقی در جامعه چگونگی حضور موسسات در فعالیت های فرهنگی مبتنی بر مسائل اخلاقی در جامعه

مقوله کلی	مقوله فرعی	مفهوم	کدهای نهایی	
	مقررات حاکم بر شرایط کار	نحوه تدوین قراردادهای شغلی	مشخص نمودن دقیق شرح شغل و ساعات کاری مشخص نمودن ساعات اضافه کاری و اختیارات کارکنان	
		منافع کارکنان	در نظر گرفتن منافع کارکنان در قراردادهای شغلی اولویت‌بندی مسائل اخلاقی بر مسائل حقوقی در قراردادها	
	مبلغ قرارداد	دستمزد و مزایا	مشخص نمودن دقیق نحوه پرداخت حقوق و مزایای کارکنان در نظر گرفتن پاداش‌های مربوط به رعایت اصول اخلاقی در کنار مجازات‌های عدم رعایت اصول مربوطه	
		شرایط مالی مشخص	محاسبه دقیق تمامی مسائل مالی مرتبط با حقوق ماهیانه توضیح دقیق تمامی کسرات و مسائل بیمه‌ای در زمان قرارداد	
راهنم‌ها	ابزارهای نظارتی	نظارت‌های سازمانی	تقویت نظارت‌های سازمانی توأم با حمایت‌های مدیریتی بکارگیری روش‌های نظارتی گروهی و ترویج نظارت‌های درونی در بین افراد	
		فرهنگ خودنظارتی	تقویت روحیه خودنظارتی در بین کارکنان حمایت و نظارت دقیق بر فعالیت‌های کارکنان و خروجی‌های کاری آن‌ها	
	اصلاح فرهنگی	اصول فرهنگ سازمانی	اصلاح مسائل فرهنگی درون سازمانی بهره‌گیری از نظرات و پیشنهادات کارکنان در جهت تقویت اصول فرهنگ سازمانی	
		ترویج فرهنگ اخلاقی	بکارگیری مسائل اخلاقی توسط مدیران ارشد برای ترویج اینگونه از فعالیت‌ها تقویت روحیه اخلاقی کارکنان با تقویت روابط طولی درون موسسات	
	برگزاری کلاس‌های آموزشی	بستر آموزشی ضمن خدمت	ایجاد بستر یادگیری ضمن خدمات در محیط کاری بهره‌مندی از متخصصان و افراد باتجربه در جلسات آموزشی دوره‌ای درون موسسات	
		داشتن فرصت آموزشی	استقبال از ادامه تحصیل کارکنان و ایجاد فرصت ارتقاء تحصیلی در نظر گرفتن شرایط تحصیلی افراد و کاهش انتظارات در دوران تحصیلی	
	تدوین قوانین و آیین‌نامه‌ها	اصلاح قوانین	اصلاح قوانین بدون کاربرد در اخلاق حرفه‌ای بکارگیری قوانین ملموس و اجرایی که اجرای آن‌ها باعث شد اینگونه از رفتارهای اخلاقی گردد	
		تقویت قوانین اخلاقی	در نظر گرفتن مسائل اخلاقی در طراحی فلوچارت‌های سازمانی تقویت روحیه اخلاقی در فضای درونی موسسات به واسطه قوانین تشویقی	
	پیامدها	رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در محیط اداری	بازتاب اخلاق حرفه‌ای در محیط اداری	بکارگیری اصول اخلاق حرفه‌ای در بین افراد تازه‌کار توجه به مسائل اخلاقی برای عضویت فعال در بین جامعه حسابداران رسمی
			تقویت شرایط محیطی	بهبود عملکردهای کاری مبتنی بر اصول اخلاقی کاهش تنش‌های اخلاقی درون محیط شغلی
عملکرد مثبت حسابداری		تقویت عملکرد حسابداری	بهبود عملکرد حسابداران افزایش ملاحظات اخلاقی و بازبینی‌های مداوم برای کاهش اشتباهات شغلی	
		دقت عملکرد افراد	بالا رفتن دقت عملکرد حسابداران کاهش خطاهای سهوی در مسائل مالی موسسات	
تقویت جایگاه حسابداران رسمی		جایگاه حسابداران رسمی	بهبود جایگاه رسمی حسابدارانی که به عضویت حسابداران رسمی رسیده‌اند سخت‌گیری در جذب حسابداران و بررسی رزومه کاری آن‌ها	
افزایش رضایت صاحبکاران و مدیران سازمانی		بهبود مسائل سازمانی	تقویت روابط درون‌سازمانی شفافیت در گزارشات مالی برای تصمیم‌گیری بهتر مدیران ارشد	
	کاهش تخلفات	کاهش تخلفات ثبت شده از سوی موسسات کاهش گزارشات مربوط به تخلفات قانونی شرکت‌ها و سازمان‌ها		

کدگذاری انتخابی

اضافه نمودن خصوصیات مفهومی بود. تمامی این مراحل در فرآیندی رفت و برگشتی صورت پذیرفت و از طریق یک فرآیند تعاملی، همراه با کدگذاری باز و محوری انجام گرفت. در نهایت، مدل پارادایمی در اختیار خبرگان قرار گرفت که هم با موضوع تصمیم‌گیری اخلاقی در جامعه حسابداران رسمی آشنایی داشته و هم از روش نظریه داده‌بنیاد آگاهی و شناختی داشتند. در نهایت برخی از اصلاحاتی که این افراد نیز برای مدل در نظر گرفته‌اند، در فرآیندی رفت و برگشتی اعمال گردیده و الگوی اولیه تحقیق به شکل (۱) ارائه شد.

در این مرحله، نتایج مراحل کدگذاری باز و محوری بکار گرفته شده و مقوله‌هایی که نیاز به تصفیه و توسعه بیشتری دارند، توسعه یافتند. این مرحله بر اساس الگوی ارتباط شناسایی شده بین مقوله‌ها و زیرمقوله‌ها در کدگذاری باز و محوری شروع شده و مراحل آن شامل معین نمودن خط داستانی که مطالعه در رابطه با آن انجام می‌گیرد، ارتباط دادن زیرمقوله‌ها به مقوله اصلی از طریق پارادایم، اعتباربخشی به روابط از طریق بررسی دقیق داده‌ها، کدگذاری‌ها و یادداشت‌های زمینه‌ای و پر کردن شکاف بین مقوله‌ها از طریق



شکل ۱: تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد

برای جامعه حسابداران در پی داشته باشند. برای مثال، باورها و عقاید مذهبی افراد در کنار شرایط خانوادگی و خصوصیات فردی آن‌ها می‌تواند زمینه‌ساز شکل‌گیری تفکر و رفتار اخلاقی در افراد باشد. در همین راستا، کاسالی و پرانو (۲۰۲۰)، دان و سینتی^{۳۸} (۲۰۱۹) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) اظهار داشتند که مذهب و جهت‌گیری‌های مذهبی و پرورش روحیه دینداری در افراد باعث بروز رفتارهای مبتنی بر اخلاق در تمامی مراحل

نتیجه‌گیری

مقاله حاضر با هدف ارائه الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد انجام گرفت. بر اساس نتایج بدست آمده از مدل نهایی می‌توان گفت که عوامل مختلفی بر روی روند شکل‌گیری تصمیم‌گیری اخلاقی در بین حسابداران تاثیرگذار هستند که این عوامل می‌توانند پیامدهای مختلفی را در فرآیندهای کاری

از آنجایی که اخلاق به عنوان اساس اجتماعی افراد جامعه در نظر گرفته می‌شود، رعایت نکردن آن پیامدهای منفی در جامعه به دنبال دارد. از این منظر، حرفه حسابداری که در چهارچوب آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی و استانداردهای حسابداری فعالیت می‌کند، خود را ملزم به رعایت اصول و ضوابط اخلاقی در حرفه حسابداری که شامل درستکاری، رازداری، صلاحیت و مراقبت‌های حرفه‌ای است، دانسته است. سازمان حسابرسی طی نشریه شماره ۱۲۳ اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین و از ابتدای سال ۱۳۷۸ آن را لازم الاجراء نمود و این دستورالعمل در بخش استانداردهای کنترل و کیفیت حسابرسی تدوین شده (توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی) نیز بارها تکرار و تصویب شده است.

با این وجود، اگر بهترین دستورالعمل‌های اخلاقی نیز نوشته و تدوین شوند، لیکن به درستی و با اشراف به تمامی جنبه‌های این موضوع اجرا نشوند، فایده‌ای نخواهد داشت و صرفاً توصیه به بهبود دستورالعمل‌ها راه‌گشا نیست. برای مثال، یکی از مسائلی که رعایت آن می‌تواند به‌طور عملی در حوزه‌های اخلاق راه‌گشا باشد، استفاده از دو دفتر حسابرسی برای بسیاری از شرکت‌ها و موسسات بخش خصوصی است که منجر به ارائه اظهارنامه‌های غیر واقعی به مقامات مالیاتی می‌شود. چنین ترفندی اگرچه خلاف قانون بوده و همه دستورالعمل‌ها و ضوابط حرفه‌ای این عمل را نفی می‌کند، لیکن برخی از حسابداران به لحاظ بهره‌مندی از منافع مادی زودگذر آن را انجام می‌دهند.

شش ارزش اصلی^{۴۱} بنیاد حسابداری مالی مشتمل بر درستکاری، بیطرفی، استقلال، شفافیت، گوش دادن و رهبری می‌باشد که راهنمای بنیاد حسابداری مالی (FAF)، هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در انجام وظایف و مسئولیت‌هایشان در تدوین استانداردهای حسابداری است که نتیجه نهایی آن گزارشگری مالی با کیفیت خوب می‌باشد. بنابراین، هفت نفر اعضای تمام وقت هیأت استانداردهای حسابداری مالی که می‌توانند برای دو دوره پنج‌ساله خدمت کنند، توسط هیأت امنای بنیاد حسابداری مالی انتخاب می‌شوند. یک کادر (کارمند ارشد) با سن بیش از ۶۰ سال هیأت را پشتیبانی می‌کند. هر یک از اعضاء و کادر هیأت در مقابل سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان و منافع عموم در مسائل مربوط به حسابداری مالی و گزارشگری وظیفه داشته و در مجموع دانش و تجربه در سرمایه‌گذاری، حسابداری، مدیریت مالی، اقتصاد و بازرگانی، آموزش حسابداری و پژوهش

زندگی می‌شود که کار یکی از این مراحل است. از طرفی، به نظر دازه و گرکز (۱۳۹۴) حضور افراد در خانواده و نحوه تعاملات آن‌ها با دوستان و آشنایان نشان‌دهنده زمینه پرورش افراد بوده و چنانچه این رشد با مضامین اخلاقی و دینی همراه باشد، نتیجه‌اش رفتارهای مبتنی بر اخلاق در محیط کاری می‌شود. در خصوص خصوصیات فردی نیز لی و ژیانو^{۳۹} (۲۰۱۸) اعتقاد داشتند که افراد به واسطه رفتارها و روحیات درونی‌اش در زندگی می‌توانند به سمت تصمیمات اخلاقی گرایش پیدا کنند و به همین دلیل، ویژگی‌های فردی و شخصیتی در گرفتن تصمیمات اخلاقی بسیار حائز اهمیت است.

در خصوص شرایط زمینه‌ای، مسائلی فرهنگی و اجتماعی و همچنین نظام پاداش‌دهی بیشتر تاثیر را بر چگونگی رفتار حسابداران داشته‌اند. بسیاری از مطالعات، نظام پاداش‌دهی را نوعی ابزار ارزیابی برای بالا رفتن دقت کارکنان و ایجاد انگیزه می‌دانند که فضای شغلی افراد را به رقابتی برای بهتر بودن تبدیل می‌کند که بی‌تردید یکی از این ابعاد رفتاری، بحث اخلاق در کار می‌باشد (رحیمی کاکلکی و همکاران، ۱۳۹۶؛ کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۷). در مقابل، نحوه رهبری کارکنان و چگونگی همزیستی با آن‌ها یکی از دلایل بهبود رفتارهای اخلاق مدارانه توسط کارکنان است (درخشانمهر و همکاران، ۱۳۹۸) و این مسئله در کنار نظارت مستمر و کنترل رفتارهای کارکنان باعث بهبود تصمیم‌گیری افراد در مراحل مختلف از زندگی می‌شود (لیاناسیرانا، ۲۰۱۸).

به عقیده فاگبمی (۲۰۲۰) داشتن انگیزه و روحیه در محیط کار باعث افزایش تعهد نسبت به منافع سازمانی گردیده و پیامدهای مثبتی در بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در پی دارد. در واقع، با افزایش روحیه کارکنان می‌توان تا حد زیادی به سمت کاهش تخلفات حرکت نمود. با این وجود، بروز تخلفات سازمانی می‌تواند با بالا رفتن سطح نظارت‌ها کاهش یابد که این مسئله نیز سبب افزایش دقت عملکردی کارکنان می‌شود. البته چنانچه این تخلفات ادامه‌دار باشد، می‌تواند فضای سازمان را دچار اختلال کند که در آن صورت مسائل اخلاقی به کلی از بین می‌رود (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷). بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که اخلاق یکی از مهم‌ترین مسائل در درون کار و همچنین یکی از پایه‌های تعاملات شغلی و انسانی است. چنانچه در محیط‌های شغلی، فضای اخلاقی حکم‌فرما باشد، افراد به جای گلابه از شرایط، سعی می‌کنند از تمام پتانسیل و توان فکری خود برای ارتقاء شرایط شغلی خود و سازمان استفاده کنند (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۹؛ اوبوه و همکاران^{۴۰}، ۲۰۲۰).

دارند. همچنین به منظور حصول اطمینان از استقلال اعضاء هیأت و کارمند مربوطه، بنیاد حسابداری مالی رویه‌هایی را در مورد سرمایه‌گذاری‌های شخصی و فعالیت‌های شخصی آنان به منظور اجتناب از هرگونه تعارض منافع بالقوه طراحی و به اجرا می‌گذارد.

با نگاهی به نظام استانداردنویسی یک کشور صنعتی پیشرفته با رویکردی مبتنی بر منافع ملی همچون آمریکا باید دید که چه اقداماتی باید در کشور ما صورت گیرد که حاصل گزارشگری حرفه‌ای ما نیز تولید صورت‌های مالی شفاف باشد و به سرمایه‌گذار، به مقام مالیاتی و به بانکدار و هر ذینفع دیگر اطمینان خاطر دهد که امنیت مالی برقرار هست و با افساء درست اطلاعات مالی، حرفه حسابداری بتواند به کاهش رانت‌خواری و فساد مالی و همچنین به مبارزه با پولشویی کمک کند.

به نظر می‌رسد که نهادی غیر دولتی، ملی، خودگردان، کلان‌نگر و با استقلال حرفه‌ای و فارغ از دغدغه‌های انجام خدمات حسابرسی و سایر خدمات مالی متشکل از نمایندگان نهادها و سازمان‌های ذینفع در گزارشگری از جمله سازمان بورس اوراق بهادار تهران، جامعه حسابداران رسمی ایران، انجمن حسابداران خبره ایران، انجمن حسابداری ایران، انجمن حسابرسان داخلی ایران، سازمان امور مالیاتی، دیوان محاسبات کشور، اتاق بازرگانی و صنایع، اتحادیه‌های اصناف، انجمن مدیران مالی کشور، دانشگاه‌ها و نهادهای حرفه‌ای مشابه برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی بر اساس اوضاع اقتصادی اجتماعی کشور و منافع ملی باید تاسیس شود و با ایجاد اصلاحاتی در اساسنامه و ساختار جامعه حسابداران رسمی و با توسعه و ظرفیت‌سازی برای ارائه خدمات حرفه‌ای در جامعه حسابداران رسمی ایران، وظیفه ارائه خدمات حسابرسی و خدمات مالی و مشاوره‌های مالی به عهده حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی واگذار شود. تنها در این صورت است که می‌توانیم رسالت حرفه‌ای خود را در طول یک برنامه زمانی معین و در قبال ارکان جامعه انجام دهیم.

با توجه به نتایج بدست آمده در تحقیق حاضر، در بخش پایانی از تحقیق حاضر، با توجه به گروه‌بندی‌های صورت گرفته، پیشنهادهای به منظور بهبود هر چه بیشتر تصمیم‌گیری اخلاقی در بین حسابداران انجام گرفته است که به شرح زیر است:

- با توجه به نتایج بدست آمده از عوامل فردی، توصیه می‌شود که خانواده و مدارس با ترویج مراسمات روحیات دین‌داری در مدارس و خانواده و همچنین

تقویت برنامه‌های فرهنگی و دینی در سطوح جامعه، افراد را به سمت اینگونه از رهنمودهای دینی سوق دهند. همچنین استفاده از روش‌های خودنظارتی و چگونگی تقویت این رفتارها نیز می‌تواند در دستور کار مشاوران مدارس و نهادهای تربیتی قرار گیرد تا با آموزش صحیح این مسائل، افراد را نسبت به کارهای خود مسئولیت‌پذیرتر نموده و آن‌ها را برای ورود به عرصه‌های کاری و حضور فعالانه در مشاغل مختلف آماده کنند.

- در خصوص نتایج حاصل از عوامل شغلی، می‌توان توصیه نمود که مدیران و روسای سازمان‌ها/شرکت‌ها می‌توانند با تقویت انگیزه و حمایت از کارکنان و حتی چشم‌پوشی از برخی اشتباهات سهوی در کنار آموزش صحیح برای جلوگیری از تکرار اشتباهات، محیط مثبتی را در ذهن کارکنان ایجاد نمود و باعث تقویت تصمیم‌گیری اخلاقی توسط آن‌ها شوند. همچنین، مدیران ارشد می‌توانند با تشکیل گروه‌های تیمی در محیط سازمان/شرکت و استفاده از اساتید و پیش‌کسوتان حسابداری برای به اشتراک‌گذاری تجربیات و آموزش چگونگی مواجهه با مسائل کاری مختلف در دوره‌های کوتاه‌مدت و بلند مدت، باعث بهبود عملکرد افراد شوند. ایجاد چنین فضاهای صمیمانه‌ای می‌تواند در قالب همایش‌های درون سازمانی و یا اردوهای تفریحی باشد که در کنار تقویت روابط میان مقامات بالادستی با افراد زبردست، موجبات افزایش آگاهی و دانش افراد را برای چگونگی رفتار در شرایط دشوار فراهم کند.

- در خصوص مسائل سازمانی مرتبط با تصمیم‌گیری اخلاقی می‌توان گفت که استفاده از الگوهای نظارتی و ساختار کنترلی پویای یکی از راهکارهای اولیه و حیاتی مدیران سازمان‌ها/شرکت‌ها برای جلوگیری از خطاهای احتمالی کارکنان می‌باشد. از سوی دیگر، نوع سبک رهبری بکار گرفته شده توسط روسا و همچنین چگونگی نگاه و عملشان به مسائل مختلف باعث می‌شود که دیدگاه اخلاقی در محیط کاری به صورت یک فرهنگ ریشه‌دار تجلی پیدا کند که همین فضای اخلاق‌گرایانه بر روی روحیات و چگونگی عملکرد کارکنان نیز تاثیر خواهد گذاشت. در نهایت، به منظور جلوگیری از افزایش تخلفات در کوتاه مدت نیز استفاده از نظام پاداش و جبران

- می‌توان راهگشا باشد. بنابراین، می‌توان گفت که به لحاظ مسائل سازمانی، هر رفتار یا سیاستی که از سوی مدیران و روسای سازمان‌ها/شرکت‌ها سر می‌زند، می‌تواند با واکنش‌هایی از سوی کارکنان در گرفتن تصمیمات کاری‌شان همراه باشد.
- در نهایت، توجه ویژه‌ای باید به موضوع آموزش کدهای اخلاقی و بازبینی و اصلاحی این کدها انجام گیرد. برای این منظور، به دست‌اندرکاران برنامه‌ریزی درسی توصیه می‌شود که درس اخلاق حرفه‌ای را پس از سپری کردن درس حسابداری میانه ۲ و حسابرسی یک لحاظ کنند، زیرا در این مقطع، دانشجویان با مبانی اصلی حسابداری آشنا شده و می‌توانند اهمیت مسائل اخلاقی را در حرفه خود به خوبی درک کنند.
- فهرست منابع**
- * آیین رفتار حرفه‌ای (۱۳۸۲)، سازمان حسابرسی.
- * خواجهی، شکرالله؛ سرمدی‌نیا، عبدالمجید؛ پورگودرزی، علیرضا (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی، فصلنامه دانش حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۱، ۴۴-۲۵.
- * ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه؛ رفیعی، افسانه (۱۳۸۹). آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره ۲.
- * حاجیه‌ها، زهره و راشکی گزمه، علی (۱۳۹۶). رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم‌گیری و رفتار مدیران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۲، شماره ۲، ۱۶۰-۱۵۵.
- * خسروآبادی، طاهره و بنی‌مهد، بهمن (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۰، شماره ۴، ۵۳-۴۵.
- * دازه، نوشین و گرکز، منصور (۱۳۹۴). رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۰، شماره ۱، ۱۱۵-۱۴۰.
- * درخشانه‌مهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ بحری ثالث، جمال و قلاوندی، حسن (۱۳۹۸). تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۶، ۲۳۰-۱۹۵.
- * رحیمی کاکلکی، مینا؛ بنی‌طالبی دهکردی، بهاره؛ پیک فلک، جمشید (۱۳۹۶). عوامل موثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران، مجله اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۲، شماره ۱، ۹۳-۱۰۵.
- * رویایی، رمضانعلی و محمدی، مهدی (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه‌ای‌گری در حسابداری، تهران: انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
- * علی‌مدد، مصطفی (۱۳۸۳). درآمدی بر اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای، حسابرس، شماره ۲۷، ۲۷-۲۷.
- * فرزین، فرشیده؛ بین‌طالبی دهکردی، بهاره؛ بخشی‌نژاد، محمود (۱۳۹۷). ارتباط سازه‌های فردی و اجتماعی بر آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری، مجله اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۳، شماره ۱، ۱۵۳-۱۴۵.
- * کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ حیدری معقول، زهرا (۱۳۹۷). کارکرد اخلاقی تئوری عدالت در حسابداری، فصلنامه پژوهش حسابداری، دوره ۸، شماره ۱، ۱۲۷-۱۱۱.
- * گلدوست، مجید؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ اسماعیل‌زاده مقری، علی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۷). ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی، مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۳، ۲۴-۱.
- * لایق رفعت، زهرا (۱۳۹۸). بررسی ملاحظاتی اخلاقی و نظام مدیریت آراستگی (AS) در ارتقاء حسابداری، مجله پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، شماره ۲۴، ۵۸-۴۷.
- * مجتهدزاده، ویدا؛ اثنی‌عشری، حمیده و رباط میلی، مژگان (۱۳۹۱). نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دوره ۴، شماره ۱۳، ۱۷۹-۱۵۷.
- * محمدی، محمد و مظاهری، مرضیه (۱۳۹۸). بررسی رابطه اخلاق در حسابداری و اجرای مسئولیت‌های اجتماعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، سال ۲، شماره ۷.
- * نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، ۲۸-۱.
- * 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*, 61(2), 165-181.

- * Leung, P., & Cooper, B. J. (2005). Accountants, ethical issues and the corporate governance context. *Australian accounting review*, 15(35), 79-88.
- * Liyanapathirana, N. S. (2018). Towards the development of an integrated ethical decision-making framework for Sri Lankan accountants: A developing country context (Doctoral dissertation, The University of Waikato).
- * Low, M., Davey, H., & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.
- * Marques, P. A., & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227-242.
- * Martinov-Bennie, N., & Mladenovic, R. (2015). Investigation of the impact of an ethical framework and an integrated ethics education on accounting students' ethical sensitivity and judgment. *Journal of Business Ethics*, 127(1), 189-203.
- * Melé, D. (2005). Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 97-109.
- * Oboh, C. S., Ajibolade, S. O., & Otusanya, O. J. (2020). Ethical decision-making among professional accountants in Nigeria: the influence of ethical ideology, work sector, and types of professional membership. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- * Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York, NY: Praeger.
- * Sambala, E. Z., Cooper, S., & Manderson, L. (2020). Ubuntu as a framework for ethical decision making in Africa: Responding to epidemics. *Ethics & Behavior*, 30(1), 1-13.
- * Schultz, O., & Tran, D. (2015). Business ethics and the influence on the development of intellectual capital: A study of the auditing profession.
- * Schwartz, M. S. (2016). Ethical decision-making theory: An integrated approach. *Journal of Business Ethics*, 139(4), 755-776.
- * Srinivasan, V. (2012). South and South East Asia. In D. Rossouw & C. Stückelberger (Eds.), *Global survey of business ethics: In training, teaching and research* (pp. 271-300). Basel, Switzerland: Globethics.net Global.
- * Stephenson, S. (2016). Russian bandit gangs, their moral code and practices of violence. *Мир России. Социология. Этнология*, 25(1).
- * Strauss, A., & Corbin, J. M. (1997). *Grounded theory in practice*. Sage.
- * Stuart, I., & Stuart, B. (2004). *Ethics in the post-Enron age*. Mason, OH: SouthWestern/Thomson.
- * Sullivan, A. C. (2007). The effects of ethical orientation and academic discipline on accounting students' use of professional judgment. Walden University.
- * Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 360-376.
- * Casali, G. L., & Perano, M. (2020). Forty years of research on factors influencing ethical decision making: Establishing a future research agenda. *Journal of Business Research*.
- * Cowton, C. J. (2009). Accounting and the ethics challenge: Re-membering the professional body. *Accounting and Business Research*, 39(3), 177-189.
- * Dunn, P., & Sainty, B. (2019). Professionalism in accounting: a five-factor model of ethical decision-making. *Social Responsibility Journal*.
- * Duska, R., Duska, B. S., & Ragatz, J. (2011). *Accounting ethics* (2nd ed.). Chichester, United Kingdom: Wiley-Blackwell.
- * Ewing, G., & Demir, I. (2020). An ethical decision-making framework with serious gaming: smart water case study on flooding.
- * Fagbemi, T. O. (2020). Impact of Environmental, Demographical and Personal Factors on Auditors' Ethical Decision Making in Nigeria. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad-Economics Series*, 30(3), 35-58.
- * Ferrell, O. C., Fraedrich, J., & Ferrel, L. (2000). *Ética empresarial: dilemas, tomadas de decisões e casos*. Reichmann & Affonso Ed.
- * Fiolleau, K., & Kaplan, S. E. (2016). Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students. *Journal of Business Ethics*, 1-18.
- * Greene, J. D. (2017). The rat-a-gorical imperative: Moral intuition and the limits of affective learning. *Cognition*, 167, 66-77.
- * Gunz, S. (2012). *Accounting and business ethics*.
- * Hollings, J. (2013). Let the story go: The role of emotion in the decision-making process of the reluctant, vulnerable witness or whistleblower. *Journal of business ethics*, 114(3), 501-512.
- * Johari, N., Mustaffha, N., & Deni, M. I. M. (2016). Integration of Islamic Values in Accounting Education: Accounting Academician Perspectives. *E-Journal Penyelidikan dan Inovasi*, 3 (3) 61, 63.
- * Kretzschmar, L., & Bentley, W. (2013). Applied ethics and tertiary education in South Africa: Teaching business ethics at the University of South Africa. *Verbum et Ecclesia*, 34(1), 01-07.
- * Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41, 22-46.
- * Lehnert, K., Park, Y.-h., & Singh, N. (2015). Research note and review of the empirical ethical decision-making literature: Boundary conditions and extensions. *Journal of Business Ethics*, 129(1), 195-219.

- * Trevino, L. K., & Nelson, K. A. (2007). Business ethics. Straight talk about how to do it right.
- * Tormo-Carbó, G., Seguí-Mas, E., & Oltra, V. (2016). Accounting ethics in unfriendly environments: The educational challenge. *Journal of business ethics*, 135(1), 161-175.
- * Valentine, S., & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288.
- * Waples, E. P., Antes, A. L., Murphy, S. T., Connelly, S., & Mumford, M. D. (2009). A meta-analytic investigation of business ethics instruction. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 133-151.
- * Wittmer, D. P. (2019). Ethical decision-making. In *Handbook of administrative ethics* (pp. 507-534). Routledge.

یادداشت‌ها

- ¹ Lehnert, Park, & Singh
- ² Fiolleau & Kaplan
- ³ Marques & Azevedo-Pereira
- ⁴ Sullivan
- ⁵ Duska, Duska, & Ragatz
- ⁶ Low, Davey, & Hooper
- ⁷ Carnegie & Napier
- ⁸ Buchan
- ⁹ Stuart & Stuart
- ¹⁰ American Accounting Association
- ¹¹ Martinov-Bennie & Mladenovic
- ¹² Melé
- ¹³ Waples et al.
- ¹⁴ American Institute of Certified Public Accountants
- ¹⁵ Johari, Mustaffha, & Deni
- ¹⁶ Valentine & Godkin
- ¹⁷ Hollings
- ¹⁸ Greene
- ¹⁹ Schwartz
- ²⁰ Rest
- ²¹ Srinivasan
- ²² Sambala, Cooper, & Manderson
- ²³ Treviño & Nelson
- ²⁴ Kretschmar & Bentley
- ²⁵ Wittmer
- ²⁶ Ewing & Demir
- ²⁷ Tormo-Carbó, Seguí-Mas, & Oltra
- ²⁸ Gunz
- ²⁹ Leung & Cooper
- ³⁰ Cowton
- ³¹ Stephenson
- ³² Fagbemi
- ³³ Casali & Perano
- ³⁴ Liyanapathirana
- ³⁵ Schultz & Tran
- ³⁶ Grounded Theory
- ³⁷ Strauss & Corbin
- ³⁸ Dunn & Sainty
- ³⁹ Lee & Xiao
- ⁴⁰ Oboh et al.
- ⁴¹ Core Values