

بررسی رابطه اخلاق در حسابداری با بهبود تصمیم گیری مدیریتی

محمد حسین خزایی^۱، داود مژدگانلو^۲

^۱ رئیس دانشگاه علمی کاربردی مرکز علمی کاربردی خانه کارگر واحد مشهد

^۲ معاونت پژوهش و مدرس دانشگاه علمی کاربردی مرکز علمی کاربردی خانه کارگری واحد مشهد

نام نویسنده مسئول:

محمد حسین خزایی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۴

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی رابطه بین اخلاق حسابداری، رفتار مدیریت و تصمیم گیری می باشد. پژوهش حاضر در گروه پژوهش های کاربردی، توصیفی - همبستگی و پیمایشی - مقطعی قرار می گیرد. این پژوهش در سطح شهرستان صنعتی شهرستان اردکان به انجام رسیده و ۱۰۰ نفر از مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان مورد بررسی قرار گرفته اند.

برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه استاندارد مستخرج از مطالعه الناصر و همکاران (۲۰۱۴) استفاده شده است. روایی ابزار با استفاده روایی محتوا (نظرات خبرگان)، روایی همگرا (متوسط واریانس استخراج شده) و روایی واگرا (ماتریس های همبستگی و فورکر - لارنر) مورد بررسی قرار گرفته و پایایی ابزار با استفاده از پایایی ساده (آلفای کرونباخ) و پایایی مرکب (ضریب مک دونالد) سنجش شده است.

داده ها با استفاده از روش مدلسازی معادلات ساختاری در نرم افزار PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است و نتایج نشان می دهد که اخلاق حسابداری تاثیر مثبت و معنی داری بر بهبود رفتار مدیریت و نیز بهبود تصمیم گیری دارد. همچنین بهبود رفتار مدیریت تاثیر مثبت و معنی دار بر بهبود تصمیم گیری دارد.

واژگان کلیدی: اخلاق حسابداری، رفتار مدیریت، تصمیم گیری.

مقدمه

اخلاق یکی از مهم ترین گرایش هایی است که جامعه را به سمت شکوفایی هدایت می کند. ارزش های اخلاقی زیربنایی را فراهم می آورد که یک جامعه بر آن بنا می شود و بدون آن بقای جامعه امکان پذیر نخواهد بود. در این بین، اخلاق در حرفه حسابداری یا اخلاق حسابداری، اهمیت زیادی دارد زیرا حرفه حسابداری به دلیل ماهیت خدماتی که ارائه می کند باید اعتبار خاصی داشته باشد و تداوم این اعتبار به پایبندی اعضای حرفه به ضوابط اخلاقی بستگی دارد (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵). درستکاری، بی طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، رازداری، رفتار حرفه ای و اصول و ضوابط حرفه ای اصول اخلاقی حسابداری هستند که تقریباً همه انجمن های حرفه ای حسابداری بر آن ها اجماع نظر دارند (سرلک، ۱۳۸۷).

علاوه بر اهمیت اخلاق حسابداری در دست یابی به اهداف حرفه حسابداری، اخلاق حسابداری بر بسیاری از متغیرهای کلیدی در هر سازمان تاثیر می گذارند. رفتار مدیران از جمله مهم ترین این متغیرها محسوب می شوند. رفتار یک سلسله از فعالیت ها است (هرسی و بلانچارد، ۱۳۸۹ به نقل از پور و همکاران، ۱۳۹۵). به اعتقاد گیبز (۲۰۱۱) رفتار مدیریت شیوه ای است که مدیریت به واسطه یک مجموعه از اقدامات همچون تعاملات، اجرای سیاست ها، روش ها، اعمال و مهارت ها و غیره با دیگران همکاری می کند.

بسیاری از صاحب نظران عقیده دارند که مدیران الگوی کارکنان هستند و کارکنان تحت تاثیر و نفوذ گفتار و رفتار مدیران قرار دارند.

بنابراین، بهبود رفتار در مدیران می تواند منجر به بهبود رفتار در کارکنان شود. عواملی همچون ارزش ها، هنجارها، اعتقادات و غیره بر رفتار مدیران تاثیر می گذارند. در واقع، این عوامل با یکدیگر در تعامل هستند و خط مشی هایی را ارائه می دهند که رفتار مدیران را تعریف می کند (گیبز، ۲۰۱۱ به نقل از الناصر و همکاران، ۲۰۱۴). تصمیم گیری متغیر مهم دیگری است که از اخلاق حسابداری تاثیر می پذیرد.

تصمیم گیری یکی از مرکزی ترین فرایندها در سازمان ها و وظیفه اصلی مدیریت در تمام سطوح است و کیفیت مدیریت به کیفیت تصمیم گیری بستگی دارد. تصمیم گیری فرایند شناسایی مشکل، ارزیابی، گزینه ها و انتخاب بهترین گزینه از بین گزینه ها است. در این فرایند اطلاعات نقش مهمی را بر عهده دارد. بنابراین هرچه دسترسی به اطلاعات در مراحل مختلف فرایند تصمیم گیری دقیق تر، سریع تر و به هنگام تر باشد، اتکا و اطمینان به تصمیمات اتخاذ شده نیز بیشتر خواهد بود. بنابراین نقش نظام هایی که بتوانند به مدیران در تصمیم گیری کمک کنند، اساسی است (فیضی و مقدسی، ۱۳۸۴) و حسابداری یکی از مهم ترین این نظام ها محسوب می شود. با توجه به مجموع آنچه گذشت مسئله اصلی پایان نامه حاضر، بررسی تاثیر اخلاق حسابداری بر بهبود رفتار مدیریت و بهبود تصمیم گیری است.

مبانی نظری

هسته اصلی حسابداری با حسابرسی اخلاق است. یک حسابداری باید وظایف خود را با نهایت دقت و صداقت انجام دهد. صحت صورت های مالی به معنی این نیست که صورت های قابل اعتماد هستند. صحت صورت های مالی با تحقق پذیری، قابلیت رسیدگی و عدم برخورداری از خطا و تعصب مشخص می شود. در صورت های مالی معتبر، اعداد آنچه را که واقعا وجود داشته یا رخ داده است بیان می کنند و یا منابعی که می خواهند آن ها را توضیح دهند، همخوانی دارند (کیسو و همکاران، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر حسابداران یا حسابرسان باید در انجام وظایف شغلی خود و تصمیم گیری ها بصیرت اخلاقی داشته باشند. (لوئب (۱۹۸۸) به دلایل نیاز دانشجویان حسابداری به آموزش های اخلاقی اشاره می کند: ۱- درک مکانیزم اجرای کدهای مختلف اخلاقی موجود در حسابداری ۲- درک مکانیزم کنترل اجتماعی برای تنظیم حرفه حسابداری عمومی ۳- توانایی پاسخ گویی موثر به معضلات اخلاقی موجود در حسابداری ۴- توانایی مقابله با ماهیت پویای محیط اخلاقی موجود در حسابداری.

از دهه ۱۹۸۰ تا کنون، ارزش های اخلاقی نادرست یکی از اصلی ترین نقص های حسابرسی محسوب می شود. حرفه حسابداری برای جامعه اهمیت زیادی دارد و کاربران داخلی و خارجی از دستاوردهای حسابداری منتفع می شوند در حالی که

اطلاعات ارائه شده به وسیله حسابداران به تصمیم‌گیری‌ها کمک می‌کند این تصمیمات می‌تواند منجر به ایجاد اختلال در بازار سرمایه و کل جامعه شود. بنابراین وجود یک کد اخلاقی برای ساماندهی صورت‌های مالی و در نهایت ساماندهی بازار سرمایه و کل جامعه ضروری است. رفتار غیراخلاقی حسابداران پیامدهای مخربی برای مدیران و حساب‌برسان به دنبال دارد. این در حالی است که وجود یک کد اخلاقی موثر، حرفه‌حسابداری و نتایج مربوطه را منظم می‌کند. بنابراین هر شرکت باید یک کد اخلاقی داشته باشد تا بتواند ریسک را به حداقل کاهش دهد و ارائه صورت‌های مالی قابل اعتماد را تضمین نماید (الناصر و همکاران، ۲۰۱۴). تصمیم‌گیری اخلاقی از دو سطح استدلال اخلاقی ناشی می‌شود: ۱- سطح شهودی که از احساسات و عقاید شخصی در مورد درستی یا نادرستی یک وضعیت خاص تشکیل می‌شود و از اعتقادات ناشی از دانش و تجربه‌های شخصی نشأت می‌گیرد ۲- سطح ارزیابی انتقادی که از قضاوت‌های استدلالی و ارزیابی وضعیت تشکیل می‌گردد. در خصوص استفاده از استدلال اخلاقی در مورد یک وضعیت مشخص، پاسخ شهودی فرد همواره سریع و شخصی است. این پاسخ همان برداشت اولیه است و به سادگی این احساس به وجود می‌آید که یک وضعیت مشخص صحیح یا غلط است.

در سوی دیگر سطح ارزیابی انتقادی تصمیمی است که با استفاده از تئوری‌ها و اصول اخلاقی، قوانین و استانداردهای شغلی و مقررات نسبت به یک وضعیت مشخص اخذ می‌شود. ارزیابی انتقادی نوعی اندیشه فصلی است و یا کاربرد استدلال اخلاقی ارتباط دارد. با وجود این قوانین و استانداردهای اخلاقی برای تفکر انتقادی مفید هستند در برخی وضعیت‌ها می‌توانند ناکافی باشند. به همین ترتیب تئوری‌ها می‌توانند بسیار انتزاعی و فاقد کاربردهای عملی و منحصر به فرد باشند. مردم برای حل مشکلات خود به اصول اخلاقی متکی هستند (الناصر و همکاران، ۲۰۱۴). به طور کلی استانداردهای اخلاقی به مثابه راهنمایی برای اهداف و برنامه‌های آتی شرکت است (جکلینک و همکاران، ۲۰۰۷). هنگامی که یک تصمیم شامل یک تعارض اخلاقی است مدیران باید با یک مشکل واقعی مقابله کنند مدیران در چنین شرایطی با گزینه‌های دشواری مواجه هستند. ارزش‌هایی که در فرایند تصمیم‌گیری وجود دارند نه تنها شام لمسئولیت‌های اقتصادی و حقوقی مدیران است بلکه مسئولیت‌های اخلاقی مدیران را شامل می‌شود. هنگامی که مدیران تصمیم می‌گیرند غیراخلاقی عمل کنند پیامدهای آن توسط سازمان، سهامداران، کارکنان و مشتریان احساس می‌شود.

زمانی که مدیران تصمیم اشتباهی می‌گیرند، احتمالاً تمایلی به پذیرش تصمیم اشتباه خود ندارند. در این صورت مدیران سعی می‌کنند تا با بهانه‌هایی نظیر جستجوی اطلاعات برای حمایت از درستی تصمیم، اتخاذ دیدگاه مطلوب تر نسبت به گزینه‌های دیگر، تلاش برای حداقل سازی جنبه‌های منفی تصمیم، بزرگ‌نمایی جنبه‌های مثبت تصمیم و ... تصمیم خود را توجیه کنند. چنین رفتاری به اثربخشی سازمانی آسیب می‌رساند (گیبسون، ۲۰۱۱ به نقل از الناصر و همکاران، ۲۰۱۴). اخلاق یک کد رفتاری است که در زندگی روزمره اعمال می‌شود و این سوال را مطرح می‌کند که آیا اقدامات درست هست یا نادرست؟ اقدامات اخلاقی محصول رفتاری فردی است و زمانی که گفته می‌شود یک سازمان اخلاقی یا غیراخلاقی رفتار می‌کند، به این مفهوم است که افراد اخلاقی یا غیراخلاقی عمل کنند. هنگامی که یک شرکت از تبلیغات دروغ استفاده می‌کند، مشتریان را فریب می‌دهد، محیط را آلوده می‌سازد، با کارکنان رفتار مناسبی ندارد یا با ارائه صورت‌های مالی کاذب، سرمایه‌گذاران را گمراه می‌کند، تصمیم‌گیران و کارکنان برای رفتار غیراخلاقی را نشان می‌دهد. رفتار اخلاقی در یک شرکت نیز نتیجه مستقیم اقدامات و تصمیمات کارکنان شرکت است (پاورز و همکاران، ۱۹۸۰). رفتار اخلاقی وضع نمی‌شود و در واقع، ترکیبی از ارزش‌های قوی و تاثیرگذاری همکاران و مدیران است. به منظور درک بهتر رفتارهای اخلاقی، افراد باید بدانند که چگونه عواملی همچون ارزش‌ها، هنجارها، اعتقادات و ... با یکدیگر در تعامل هستند و بر رفتارها و تصمیم‌گیری مدیران تاثیر می‌گذارند. این عوامل، خط مشی‌هایی را ارائه می‌دهند که رفتار مدیران را تعریف می‌کند (الناصر و همکاران، ۲۰۱۴).

پیشینه تجربی

- درخشانمهر و همکاران (۱۳۹۷) مطالعه‌ای با عنوان «تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حساب‌برسان مستقل با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای» انجام داده‌اند. جامعه آماری شامل کلیه حساب‌برسان شاغل در کلیه موسسات حسابرسی پذیرفته شده در جامعه حسابداری رسمی ایران بوده است. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری گردیده و با مدلسازی

معادلات ساختاری و الگوریتم حداقل مربعات جزئی تحلیل شده است. نتایج نشان می دهد که اخلاق حرفه ای نقش تعدیل گری بر رابطه بین رهبری اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل دارد.

- کفاشی و ایمانی (۱۳۹۶) مطالعه ای با عنوان «تاثیر تعهد سازمانی و ارزش های اخلاقی بر قصد گزارش تخلف های کشف شده در بین حسابداران بخش عمومی» انجام داده اند. جامعه آماری شامل حسابداران شاغل در بخش عمومی بوده است. داده ها با استفاده از پرسشنامه جمع آوری گردیده و با آزمون همبستگی تحلیل شده است. نتایج نشان می دهد که بین تعهد سازمانی و قصد گزارش درون سازمانی تخلف رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد اما بین تعهد سازمانی و قصد گزارش برون سازمانی تخلف رابطه معنی داری وجود ندارد. همچنین رابطه بین ارزش های اخلاقی سازمانی با قصد گزارش درون سازمانی تخلف مثبت و معنی دار و با قصد گزارش برون سازمانی تخلف منفی و معنی دار است.

- غلامرضایی و حسینی (۱۳۹۶) مطالعه ای با عنوان نقش طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری در میزان تردید حرفه ای حسابرسان انجام داده اند. جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل (حسابدار رسمی یا حائز شرایط شرکت در آزمون حسابدار رسمی) در موسسات حسابرسی دولتی و خصوصی بوده است. داده ها با استفاده از پرسشنامه جمع آوری گردیده و با روش معادلات ساختاری تحلیل شده است. نتایج دلالت بر آن دارد که طرز تفکر حسابرسان (تعمقی و عملگرا) بر میزان تردید حرفه ای آنان تاثیرگذار است.

- صالحی (۱۳۹۵) مطالعه ای با عنوان «رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس با کیفیت حسابرسی» انجام داده است. جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل (حسابدار رسمی یا حائز شرایط شرکت در آزمون حسابدار رسمی) در موسسات حسابرسی دولتی و خصوصی بوده است. داده ها با استفاده از پرسشنامه جمع آوری گردیده و با رگرسیون چندگانه تحلیل شده است. نتایج نشان می دهد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرسی و بی طرفی حرفه ای، تعهد حسابرس به رفتار حرفه ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری دارند.

- خدامردی و حاجیها (۱۳۹۵) مطالعه ای با عنوان «نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان» انجام داده اند. جامعه آماری شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و موسسات حسابرسی (بخش خصوصی) بوده است. داده ها با استفاده از پرسشنامه جمع آوری گردیده و با آزمون همبستگی و روش معادلات ساختاری تحلیل شده است. نتایج نشان می دهد که بین وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنی دار و بین وجود فرهنگ اخلاقی با فشار زمان حسابرسی رابطه منفی و معنی داری وجود دارد.

- بارانکا و اسپینوسا - پیکي (۲۰۱۸) مطالعه ای با عنوان «تاثیر حرفه ای بودن حسابرسان بر قضاوت اخلاقی: تفاوت بین کارکنان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی» انجام داده اند. جامعه آماری متشکل از حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابرسی بوده است. جمع آوری داده ها با استفاده از پرسشنامه و تحلیل داده ها با آنالیز واریانس و تخمین رگرسیون های چندگانه صورت گرفته است. نتایج نشان می دهد که تعهد به منافع عمومی و قدرت استقلال در دانشجویان تحصیلات تکمیلی به صورت معنی داری از حسابرسان بالاتر است و این ارزش ها با افزایش تجربه حسابرسان کاهش می یابد. با این وجود نتایج دلالت بر آن دارد که حسابرسان دارای قضاوت اخلاقی بالاتر از دانشجویان هستند.

- ژانکین (۲۰۱۷) مطالعه ای با عنوان «بررسی مسائل اخلاقی در حرفه حسابداری: شواهدی از اوکراین» انجام داده است. جامعه آماری متشکل از حسابداران حرفه ای شاغل در سازمان های دولتی و خصوصی کشور اوکراین بوده است. جمع آوری داده ها با استفاده از پرسشنامه و تحلیل داده ها با آمار توصیفی صورت گرفته است. نتایج نشان می دهد که ۱- به اعتقاد ۹۱ درصد از پاسخ دهندگان اخلاق حرفه ای حسابداری متوسط و ضعیف است. ۲- ۷۱ درصد از پاسخ دهندگان دارای تجربه درخواست عمل غیراخلاقی هستند. ۳- تبعیت اخلاقی سازمان های دولتی در مقایسه با سازمان های خصوصی بیشتر است. ۴- ۷۰ درصد از پاسخ دهندگان برای عمل غیراخلاقی تحت فشار هستند. ۵- به اعتقاد ۶۷ درصد از پاسخ دهندگان عدم رعایت اخلاق حرفه ای منجر به تضادهای درونی می شود. ۶- ۶۳ درصد از پاسخ دهندگان با استفاده از اخلاق حرفه ای در برنامه های درسی موافق هستند.

- ماسلیشا و همکاران (۲۰۱۷) مطالعه ای با عنوان «تاثیر حساسیت اخلاقی بر تصمیم گیری اخلاقی با توجه به دینداری به عنوان متغیر میانجی» انجام داده اند. جامعه آماری متشکل از دانشجویان ترم ۷ دانشگاه های منتخب کشور اندونزی بوده است. جمع آوری داده ها با استفاده از پرسشنامه و تحلیل داده ها با روش مدلسازی معادلات ساختاری صورت گرفته است. نتایج نشان می دهد که حساسیت اخلاقی و دینداری تاثیر مثبت و معنی داری بر تصمیم گیری اخلاقی دارد و دینداری بر رابطه بین حساسیت اخلاقی و تصمیم گیری اخلاقی تاثیر می گذارد.
- دیویدسون و استیونز (۲۰۱۳) مطالعه ای با عنوان «آیا یک کد اخلاقی رفتار مدیران و اعتماد سرمایه گذاران را بهبود می بخشد؟ یک مطالعه تجربی» انجام داده اند. در مطالعه پیش گفته از الگوی بازی BDM (همکاری مدیران و سرمایه گذاران) استفاده شده است. نتایج نشان م یدهد که یک کد اخلاقی موجب ارتقای رفتار مدیران و اعتماد سرمایه گذاران می شود.

روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف از نوع کاربردی از نظر روش شناسی از نوع کمی و از نظر شیوه انجام از نوع توصیفی و از شاخه همبستگی است. به لحاظ شیوه گردآوری داده ها، این پژوهش از نوع پیمایشی و مقطعی است. ابزار جمع آوری داده ها نیز پرسشنامه است. پرسشنامه این تحقیق از مطالعه الناصر و همکاران (۲۰۱۴) استخراج شده است. جامعه آماری تحقیق حاضر را مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان تشکیل می دهند و حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران تعیین شده است که به صورت رابطه (۱-۴) نگاشته می شود.

$$n = \frac{NZ^2pq}{e^2(N-1) + Z^2pq}$$

که در آن n اندازه نمونه آماری، N اندازه جامعه آماری، p نسبی از جمعیت دارای صفت معین، q نسبی از جمعیت فاقد صفت معین، e سطح خطا و Z آماره متناسب با سطح خطا را نشان می دهد. با توجه به این که تعداد مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان بسیار زیاد است از فرمول کوکران در حالت جامعه آماری بسیار بزرگ یا نامحدود استفاده می شود که به صورت رابطه شماره ۲-۴ است.

$$n = \frac{NZ^2pq}{e^2}$$

بر اساس رابطه شماره ۲-۴، حجم نمونه در سطح اطمینان ۹۰ درصد (سطح خطای ۱۰ درصد) ۹۶ نفر، در سطح اطمینان ۹۵ درصد (سطح خطای ۵ درصد) ۳۸۴ نفر و در سطح اطمینان ۹۹ درصد (سطح خطای ۱ درصد) ۹۶۰۴ نفر تعیین می شود. در این تحقیق سطح اطمینان ۹۵ درصد (سطح خطای ۵ درصد) ملاک قرار گرفته، اندازه نمونه آماری ۳۸۴ نفر تعیین گردیده و ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده است اما در نهایت و با پیگیری بسیار زیاد، تنها ۱۰۰ پرسشنامه دریافت گردیده و برای تحلیل مورد استفاده قرار گرفته است. با وجود این که از پرسشنامه پژوهش در مطالعات دیگری نیز استفاده شده است برای بررسی پایایی از آزمون پایایی ساده (آلفای کرونباخ) و آزمون پایایی مرکب (ضریب مک دونالد) و برای بررسی روایی از روایی محتوا (صوری) آزمون روایی همگرا و آزمون روایی واگرا استفاده گردیده است. تحلیل ها نیز در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی صورت گرفته است. مدل های ساختاری به وسیله تحلیل مسیر مورد بررسی قرار می گیرند. در مدل ساختاری با استفاده معادلات ساختاری روابط معنی داری بین متغیرهای مکنون بررسی می شود و گزارشی از تاثیرات مستقیم و غیرمستقیم متغیرها بر روی یکدیگر ارائه می گردد. جهت بررسی برازش مدل ساختاری نیز از شاخص های Q Squares، R Squares، OGF و $Redundancy$ استفاده شده است.

نتایج و یافته ها

نتایج آزمون آلفای کرونباخ در جدول شماره ۱-۵ گزارش شده است. در صورتی که آلفای کرونباخ بزرگتر از ۰/۷ باشد گویه ها همبستگی مناسبی دارند. همان گونه که مشاهده می گردد پایایی تمامی متغیرها تایید می شود. نتایج آزمون ضریب مک دونالد موسوم به آزمون پایایی مرکب در جدول شماره ۲-۵ درج شده است. این آزمون برای محاسبه پایایی بار عاملی

متغیر در هر گویه را لحاظ می کند و نحوه تفسیر آن مشابه با آزمون آلفای کرونباخ است. همان گونه که مشاهده می گردد پایایی تمامی متغیرها تایید می شود. نتایج آزمون روایی همگرا در جدول شماره ۳-۵ ارائه شده است. در این روایی اگر نتایج حاصل از دو سیستم اندازه گیری همبستگی بالایی داشته باشد روایی پرسشنامه تایید می شود. در این آزمون متوسط واریانس استخراج شده محاسبه و بررسی می گردد. اگر شاخص محاسباتی بیشتر از ۰/۵ باشد پرسشنامه دارای روایی همگرا است. همان گونه که مشاهده می گردد روایی همگرا برای تمامی متغیرها تایید می شود. علاوه بر روایی همگرا از روایی واگرا نیز استفاده گردیده است. در این راستا ماتریس همبستگی و ماتریس فورنل - لارکر مورد استفاده قرار گرفته و نتایج در جداول شماره ۴-۵ و ۵-۵ گزارش شده است. در ماتریس فورنل - لارکر قطر اصلی جذر مقادیر متوسط واریانس استخراج شده برای هر متغیر است. اگر ضرایب همبستگی بین متغیرها کوچکتر از اعداد مندرج در قطر اصلی باشد روایی واگرا مورد تایید قرار می گیرد. همان گونه که مشاهده می شود این موضوع در ماتریس های همبستگی و ماتریس فورنل - لارکر صادق است و روایی واگرا برای تمامی متغیرها تایید می شود.

جدول ۱: جایگاه هر تکنیک ابتکاری در هر مسأله

متغیر	ضریب	نتیجه
اخلاق حسابداری	۰,۹۷۰۶۸۵	تایید پایایی
تصمیم گیری	۰,۸۳۱۹۲۸	تایید پایایی
رفتار مدیریت	۰,۹۲۲۱۴۶	تایید پایایی

جدول ۲: نتایج آزمون پایایی مرکب (ضریب مک دونالد)

متغیر	ضریب	نتیجه
اخلاق حسابداری	۰,۹۷۲۸۴۸	تایید پایایی
تصمیم گیری	۰,۸۷۹۰۴۷	تایید پایایی
رفتار مدیریت	۰,۹۴۰۶۲۸	تایید پایایی

جدول ۳: نتایج نتایج آزمون روایی همگرا

متغیر	ضریب	نتیجه
اخلاق حسابداری	۰,۸۴۵۵۱۱	تایید روایی همگرا
تصمیم گیری	۰,۵۵۹۳۳۷	تایید روایی همگرا
رفتار مدیریت	۰,۷۶۰۲۰۱	تایید روایی همگرا

جدول ۴: نتایج نتایج آزمون روایی واگرا: ماتریس همبستگی

متغیر	اخلاق حسابداری	تصمیم گیری	رفتار مدیریت
اخلاق حسابداری	۱,۰۰۰۰۰۰		
تصمیم گیری	۰,۶۸۰۵۲۷	۱,۰۰۰۰۰۰	
رفتار مدیریت	۰,۶۵۹۲۶۰	۰,۷۳۰۳۰۷	۱,۰۰۰۰۰۰

جدول ۵: نتایج آزمون روایی واگرا: ماتریس فورنل - لارکر

متغیر	اخلاق حسابداری	تصمیم گیری	رفتار مدیریت
اخلاق حسابداری	۰,۶۹۶۷۸۶		
تصمیم گیری	۰,۶۸۰۵۲۷	۰,۷۴۷۸۸۸	

۰,۸۷۱۸۹۵	۰,۷۳۰۳۰۷	۰,۶۵۹۲۶۰	رفتار مدیریت
----------	----------	----------	--------------

جدول شماره ۶-۵ مربوط به اطلاعات پاسخ دهندگان (به لحاظ جنسیت، وضعیت تاهل، سن و تحصیلات) و شرکت ها (به لحاظ سابقه کاری و تعداد پرسنل) است. همان گونه که مشاهده می شود: ۱-۹۹ نفر به این سوال پاسخ داده اند که ۷۹ نفر آنان مرد و ۲۰ نفر آنان زن بوده اند. به عبارت دیگر ۷۹ درصد از مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان را مردان و ۲۰ درصد از آنان را زنان تشکیل می دهند. ۲-۹۳ درصد از مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان را مردان و ۲۰ درصد از آنان را زنان تشکیل می دهند. ۲-۹۳ درصد از مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان به این سوال پاسخ داده اند که ۶۵ درصد از آنان متاهل و ۲۸ درصد از آنان مجرد بوده اند. لازم به ذکر است که هفت نفر به این سوال پاسخ نداده اند. ۳-۲۵ درصد از مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان کمتر از ۳۰ سال، ۵۴ درصد از آنان بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۱۳ درصد از آنان بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۱۱ درصد از آنان بیشتر از ۵۰ سال سن دارند. ۴- در بین مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان تنها ۵ نفر تحصیلات کمتر از کارشناسی دارند، حدود ۷۰ درصد دارای تحصیلات کارشناسی هستند، ۲۵ درصد تحصیلات کارشناسی ارشد دارند و تحصیلات یک نفر دکتری است. ۵- در بین شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان سابقه کاری ۶۰ درصد شرکت ها کمتر از ۱۰ سال و سابقه کاری ۳۰ درصد شرکت ها بین ۱۰ تا ۲۰ سال است، ۸ درصد شرکت ها بین ۲۰ تا ۳۰ سال و ۲ درصد شرکت ها بیشتر از ۳۰ سال سابقه کاری دارند. ۶-۷۲ درصد از شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان کوچک و متوسط (SMEs) با پرسنل کمتر از ۱۰۰ نفر و ۲۸ درصد از آن ها بزرگ هستند.

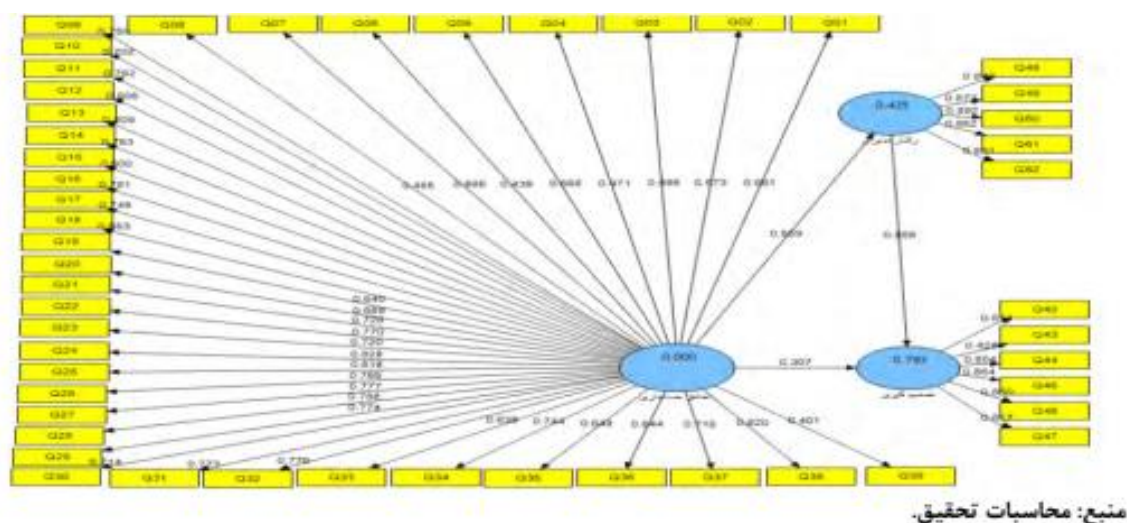
جدول شماره ۵-۶ آمار توصیفی پاسخ دهندگان و شرکت ها

متغیر	فراوانی	سهم
جنسیت	مرد	۷۹
	زن	۲۰
وضعیت تاهل	متاهل	۶۵
	مجرد	۲۸
سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۵
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۵۱
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۳
	بیشتر از ۵۰ سال	۱۱
تحصیلات	کمتر از کارشناسی	۵
	کارشناسی	۶۹
	کارشناسی ارشد	۲۵
	دکتری	۱
سابقه کاری (شرکت ها)	کمتر از ۱۰ سال	۶۰
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۳۰
	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۸
	بیشتر از ۳۰ سال	۲
تعداد پرسنل (شرکت ها)	کمتر از ۱۰ نفر	۳۰

۳۹	۳۹	بین ۱۰ تا ۵۰ نفر
۳	۳	بین ۵۰ تا ۱۰۰ نفر
۲۸	۲۸	بیشتر از ۱۰۰ نفر

نتایج برازش مدل ساختاری در نرم افزار SmartPLS در شکل های شماره ۵-۱ و ۵-۲ و جداول شماره ۵-۷ و ۵-۸ ارائه گردیده است. در ابتدا به چند نکته اشاره می شود. در شکل شماره ۵-۱ مقادیر مندرج روی خطوط، ضرایب بتای استاندارد حاصل از تخمین رگرسیون چندمتغیره هستند که به آن ها ضریب مسیر می گویند. این ضرایب در جدول شماره ۵-۷ نیز درج شده است. به منظور بررسی معنی داری ضرایب از مقادیر t-value استفاده می شود. در شکل شماره ۵-۲ مقادیر مندرج روی خطوط مقادیر t-value هستند. این مقادیر در جدول شماره ۵-۸ نیز منعکس گردیده است. مسیرهایی که مقادیر t-value مربوط به آن ها بزرگتر از ۱/۹۶ باشد در سطح اطمینان ۵ درصد معنی دار هستند. با توجه به ضرایب مربوط به هر مسیر مشخص می شود که تاثیر اخلاق حسابداری بر رفتار مدیریت بیشتر از تاثیر اخلاق حسابداری بر تصمیم گیری است. همچنین تصمیم گیری بیشتر از آن که تابع اخلاق حسابداری باشد تحت تاثیر رفتار مدیریت است. با توجه به مقادیر t-value مربوط به هر مسیر مشخص می شود که رابطه اخلاق حسابداری با تصمیم گیری (اخلاق حسابداری - تصمیم گیری)، رابطه اخلاق حسابداری با رفتار مدیریت (اخلاق حسابداری- رفتار مدیریت) و رابطه رفتار مدیریت با تصمیم گیری (رفتار مدیریت - تصمیم گیری) در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است.

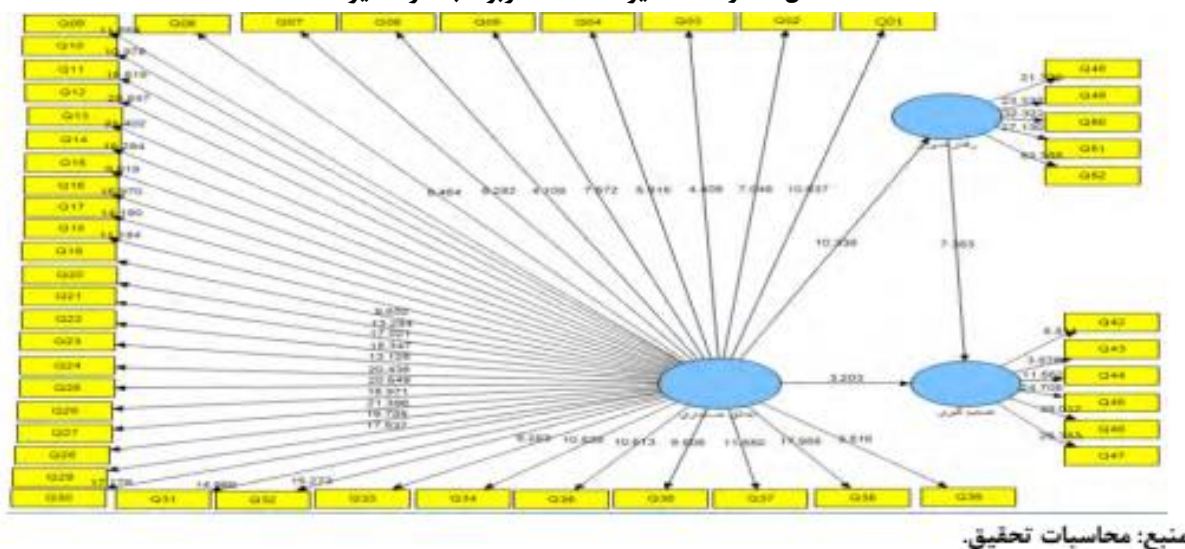
شکل شماره ۱ ضرایب مربوط به هر مسیر



جدول شماره ۷: ضرایب مربوط به هر مسیر

ضریب	مسیر
۰/۳۰۷	اخلاق حسابداری ← تصمیم گیری
۰/۶۵۹	اخلاق حسابداری ← رفتار مدیریت
۰/۶۵۸	رفتار مدیریت ← تصمیم گیری

شکل شماره ۲ مقادیر t-value مربوط به هر مسیر



منبع: محاسبات تحقیق.

جدول شماره ۵-۸ مقادیر t-value مربوط به هر مسیر

t-value	مسیر
۳/۲۰	اخلاق حسابداری ← تصمیم گیری
۱۰/۳۴	اخلاق حسابداری ← رفتار مدیریت
۷/۳۶	رفتار مدیریت ← تصمیم گیری

نتایج آزمون های نیکویی برازش در جداول شماره ۹-۵ الی ۱۲-۵ گزارش گردیده است. شاخص R2 تنها برای سازه های درون زا محاسبه می شود و برای سازه های برون زا موضوعیت ندارد. برای این شاخص سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقادیر ملاک برای حالات ضعی، متوسط و قوی معرفی شده است. نتایج شاخص R2 در جدول شماره ۹-۵ ارائه شده است و برازش قوی مدل را نشان می دهد. شاخص Q2 قدرت پیش بینی مدل را مشخص می کند. مدلی که برازش ساختاری مناسبی دارند قادر خواهند بود تا با تاثیر کافی بر یکدیگر فرضیه ها را به درستی آزمون نمایند. برای این شاخص سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به عنوان مقادیر ملاک برای حالات ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. نتایج شاخص برازش Q2 در جدول شماره ۱۰-۵ درج گردیده است و دلالت بر برازش قوی مدل دارد. شاخص Redundancy از حاصلضرب مقادیر اشتراکی متغیرها در مقادیر R2 مربوط به آن ها به دست می آید. مقادیر اشتراکی با استفاده از میانگین مجذور بارهای عاملی هر متغیر محاسبه می شود. برای شاخص Redundancy ملاکی معرفی نشده است. نتایج شاخص برازش Redundancy در جدول ۱۱-۵ گزارش شده است و میانگین این شاخص، برازش مناسب مدل را نشان می دهد. شاخص GOF مربوط به بخش کلی مدلسازی معادلات ساختاری است و برازش کلی مدل را نشان می دهد. این شاخص از مجذور حاصلضرب میانگین مقادیر اشتراکی متغیرها در میانگین مقادیر R2 مربوط به آن ها به دست می آید. برای این شاخص سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ملاک برای حالات ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. نتایج شاخص برازش GOF در جدول شماره ۱۲-۵ منعکس گردیده است و دلالت بر برازش قوی مدل دارد.

جدول شماره ۹: نتایج آزمون نیکویی برازش: شاخص R Squares

نتیجه	شاخص	متغیر
برازش مناسب	-	اخلاق حسابداری
	۰,۷۹	تصمیم گیری

رفتار مدیریت	۰,۴۴
--------------	------

جدول شماره ۵-۱۰ نتایج آزمون نیکویی برازش: شاخص Q Squares

نتیجه	شاخص	متغیر
برازش مناسب	۰,۴۶	اخلاق حسابداری
	۰,۴۰	تصمیم گیری
	۰,۶۳	رفتار مدیریت

جدول شماره ۵-۱۱ نتایج آزمون نیکویی برازش: شاخص Redundncay

نتیجه	شاخص	متغیر
برازش مناسب	۰,۴۲	مدل ساختاری

جدول شماره ۵-۱۲ نتایج آزمون نیکویی برازش: شاخص GOF

نتیجه	شاخص	متغیر
برازش مناسب	۰,۶۳	مدل ساختاری

جمع بندی و پیشنهادها

هدف تحقیق حاضر بررسی تاثیر اخلاق حسابداری بر بهبود رفتار مدیریت و بهبود تصمیم گیری بوده است. این تحقیق در سال ۱۳۹۸ و در سطح شهرک صنعتی شهرستان اردکان به انجام رسیده است. ابزار جمع آوری داده ها پرسشنامه مستخرج از مطالعه الناصر و همکاران (۲۰۱۴) بوده که برای امتیازدهی به سوالات تخصصی از طیف پنج تایی لیکرت استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق از مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان تشکیل شده است. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران در حالت جامعه آماری نامحدود تعیین شده و در نهایت ۱۰۰ پرسشنامه تکمیل گردیده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. مهم ترین محدودیت تحقیق حاضر مربوط به تکمیل پرسشنامه ها و جمع آوری داده ها بوده است. در بسیاری از موارد مدیران ارشد و میانی شرکت ها حضور نداشتند که محقق ناچاراً دو یا چند مرتبه مراجعه نموده است. علاوه بر این در بسیاری از موارد، مدیران ارشد و میانی شرکت ها به دلایل مختلف حاضر به همکاری با محقق نبودند. روایی پرسشنامه با استفاده از روایی محتوا (نظرات خبرگان) روایی همگرا (متوسط واریانس استخراج شده) و روایی واگرا (ماتریس های همبستگی و فورکر - لارنر) مورد بررسی قرار گرفته است. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از آزمون پایایی ساده (آلفای کرونباخ) و آزمون پایایی مرکب (ضریب مک دونالد) سنجیده شده است. تجزیه و تحلیل داده ها در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی صورت گرفته که در بخش آمار توصیفی، جداول و نمودارهای فراوانی در نرم افزار SPSS و در بخش آمار استنباطی، مدلسازی معادلات ساختاری در نرم افزار Smart PLS مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج تحلیل توصیفی نشان داد که حدود ۸۰ درصد از مدیران عالی و میانی شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان کمتر از ۴۰ سال دارند و ۹۵ درصد از آنان تحصیلات عالی (کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری) دارند. همچنین حدود ۶۰ درصد از شرکت های مستقر در شهرک صنعتی شهرستان اردکان نوپا هستند و ۷۲ درصد از آن ها را شرکت های کوچک و متوسط (SMEs) تشکیل می دهند. در تحلیل استنباطی نیز مشاهده گردید که رابطه اخلاق حسابداری با تصمیم گیری (اخلاق حسابداری = تصمیم گیری) رابطه اخلاق حسابداری با رفتار مدیریت (اخلاق حسابداری - رفتار مدیریت) و رابطه رفتار مدیریت با تصمیم گیری (رفتار مدیریت - تصمیم گیری) در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. به علاوه تاثیر اخلاق حسابداری

بر رفتار مدیریت بیشتر از تاثیر اخلاق حسابداری بر تصمیم گیری و تصمیم گیری بیشتر از آن که تابع اخلاق حسابداری باشد تحت تاثیر رفتار مدیریت است.

نتایج تحقیق حاضر با نتایج مطالعه الناصر و همکاران (۲۰۱۴) همخوانی دارد. با توجه به نتایج اخلاق حسابداری بر رفتار مدیریت و تصمیم گیری مدیریت تاثیر مثبت دارد. همچنین تاثیر رفتار مدیریت بر تصمیم گیری مدیریت مثبت است. بنابراین پیشنهاد مشخص تحقیق حاضر به واحدهای صنعتی مستقر در شهرک صنعتی اردکان توجه بیش از پیش به اخلاق حسابداری و تلاش در جهت ارتقای مکارم اخلاقی در سازمان است. این موضوع مستلزم نهادینه سازی ارزش های اخلاقی در شرکت است. رعایت سطح مناسبی از ارزش های اخلاقی توسط افراد درگیر در گزارشات مالی می تواند تاثیر بسیار زیادی بر اثربخشی گزارشات مالی و قابلیت اعتماد و اتکا به آن ها را به همراه داشته باشد.

منابع و مراجع

- [۱] پور، سمیرا، مرتضوی، سعید، لگزیان، محمد و ملک زاده، غلامرضا (۱۳۹۵)، خوشه بندی و اولویت بندی رفتار مدیران در تقویت رفتار فراکنش کارکنان، مطالعات رفتار سازمانی، ۵ (۳)، ۱۱۳-۱۳۶.
- [۲] خدامردی، الهه و حاجیهها، زهره (۱۳۹۵). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۳)، ۱۲۵-۱۳۰.
- [۳] درخشانی، آرش، جبارزاده کنگرلوئی، سعید و بحری ثالث، جمال (۱۳۹۷). تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل با نقش تعدیل کننده اخلاق حرفه ای. مدیریت سازمان های دولتی، ۶ (۲)، ۱۴۹-۱۵۸.
- [۴] سرلک، نرگس (۱۳۸۷). اخلاق حسابداری. اخلاق در علوم و فناوری، ۳ (۱-۲)، ۷۱-۸۲.
- [۵] صالحی، تابنده (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس با کیفیت حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۳)، ۷۷-۸۶.
- [۶] غلامرضایی، محسن و حسنی، محمد (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری در میزان تردید حرفه ای حسابرسان، پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶ (۱۱)، ۴۷-۸۴.
- [۷] فیضی، کامران و مقدسی، علیرضا (۱۳۸۴). کاربرد سیستم های پشتیبان تصمیم در تصمیم گیری مدیران. مطالعات مدیریت، ۴۵، ۱۶۱-۱۳۹.
- [۸] کفاش، لیلی و ایمانی، حمیدرضا (۱۳۹۶). تاثیر تعهد سازمانی و ارزش های اخلاقی بر قصد گزارش تخلف های کشف شده در بین حسابداران بخش عمومی، حسابداری سلامت، ۶ (۲)، ۸۷-۱۰۵.
- [9] Alnasser, N., Shaban, O. & Al-Zubi, Z. (2014). The Impact of Accounting Ethics in Improving Managers' Behavior and Decision Making in the Jordanian Companies. *British Journal of Economics, Management & Trade*, 4(9), 1441-1456.
- [10] Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2018). The Influence of Auditors' Professionalism on Ethical Judgement: Differences among Practitioners and Postgraduate Students. *Spanish Accounting Review*, 21(2), 176- 187.
- [11] Davidson, B. I. & Stevens, D. E. (2013). Can a Code of Ethics Improve Manager Behavior and Investor Confidence? An Experimental Study. *The Accounting Review*, 88(1), 51-74.
- [12] Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P. & Dellaportas, S. (2007). Professional Accounting Bodies' Perceptions of Ethical Issues, Causes of Ethical Failure and Ethics Education. *Managerial Auditing Journal*, 22(9), 928-944.
- [13] Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D. (2010). *Intermediate Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- [14] Loeb, S. (1988). Teaching Students Accounting Ethics: Some Crucial Issues. *Issues in Accounting Education*, 3, 316-329.
- [15] Muslichah, Wiyarni & Maria, E. (2017). The Effect of Ethical Sensitivity on Ethical Decision Making With Religiosity as Moderating Variable. *International Review of Management and Marketing*, 7(5), 86-92.
- [16] Powers, C. W. & Vogel, D. (1980). *Ethics in the Education of Business Managers*. New York: Institute of Society, Ethics and the Life Sciences
- [17] Zhatkin, Y. (2017). *Addressing Ethical Matters in Accounting Practice: Evidence from Ukraine*. B. Sc. Thesis, Tallinn University of Technology.