

## عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی و تجزیه و تحلیل ارزش های اخلاقی حسابداری حرفه ای و شیوه های گزارش غیر اخلاقی در حسابداری

مجید پاکدل

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
[majid.pakdel2020@gmail.com](mailto:majid.pakdel2020@gmail.com)

زهرا پورزمانی

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
[zahra.poorzamani@yahoo.com](mailto:zahra.poorzamani@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۲۲

### چکیده

در فضای کنونی اقتصاد دنیا حسابرسی به یک ابزار کلیدی و اثربخش تبدیل شده است که نقش آن انکارناپذیر است. اما در طی دو دهه اخیر شاهد تنزل موقعیت و جایگاه حسابداری در سطح بین المللی بودیم. پژوهش حاضر با هدف ارائه الگویی از عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی، تجزیه و تحلیل ارزش های اخلاقی حسابداری حرفه ای و شیوه های گزارش غیر اخلاقی در حسابداری به اجرا درآمد. این پژوهش از نظر ماهیت و محتوا از نوع همبستگی می باشد. در این تحقیق اطلاعات مربوط به ۳۸۴ نفر از حسابداران شرکت های دولتی نمونه آمار تحقیق را تشکیل می دهند از طریق پرسشنامه های یاد شده در فصل قبل جمع آوری شده تا بر اساس آن رابطه بین متغیرها برای آزمون فرضیه های تحقیق بررسی شود. داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار SPSS و AMOS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. نتایج این پژوهش نشان داد که عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابداران تاثیر معنی داری دارد. **واژه های کلیدی:** عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی، ارزش های اخلاقی، گزارش غیر اخلاقی.

## ۱- مقدمه

اخلاقی شود زیرا هر فرد بیش از هر چیز از منافع شخصی خود محافظت می کند به احتمال زیاد او راحت تر برای تحقق منافع شخصی خود، رفتار غیراخلاقی مرتکب شود (کالن، ۱۹۸۸). نتایج تحقیقات پیشین حاکی از یک رابطه معکوس بین جو اخلاقی ابزاری و رفتار غیر اخلاقی حسابداران در بخش های خصوصی و دولتی استرالیا (دیدن و همکاران، ۲۰۱۴) و اندونزی (آورانینی و همکاران، ۲۰۱۵) می باشد. تعهد حرفه ای دیگر عامل تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی حسابرس می باشد. انتظار می رود حسابدارانی که سطح بالایی از تعهد خود را نسبت به حرفه خود دارند، تمایل داشته باشند مطابق با استانداردهای حرفه ای عمل کنند و نسبت به افرادی که سطح پایینی از تعهد حرفه ای دارند، اخلاقی تر رفتار کنند. از آنجا که رفتار اخلاقی جزئی جدایی ناپذیر در حرفه حسابداری است، انتظار می رود که یک حسابدار متعهد نسبت به یک هم‌تای کم متعهد رفتار اخلاقی تری داشته باشد (مارتین و کالن، ۲۰۰۶). نتایج تحقیقات پیشین نشان داده اند که یک رابطه معناداری مثبتی بین تعهد حرفه ای و رفتار اخلاقی در آمریکا (الیاس<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶، هردا و مارتین<sup>۸</sup>، ۲۰۱۶)، اندونزی (واو و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵)، استرالیا (کلیتون و استاتن<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۵)، نیوزلند (کلیتون و استاتن، ۲۰۱۵) و چین (شفر و همکاران، ۲۰۱۶) وجود دارد. مراعات نکات اخلاق حرفه ای برای حسابداران چندان آسان نیست. عوامل مختلفی بر نحوه تصمیم گیری حسابداران رسمی تاثیر می گذارد. پژوهشگرانی از قبیل بوچن<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۴) و کیم و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۹) به عوامل مختلفی در شیوه تصمیم گیری حسابداران رسمی اشاره می کنند. از جمله این عوامل می توان به باورهای مذهبی، ویژگی های شخصیتی، حسابدار و جامعه و نوع حرفه اشاره کرد. عوامل موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی را می توان به سازه های رفتاری (روابط انسانی در حرفه حسابرسی)، سازه های محیطی (شرایط محیط بیرونی حسابرس)، سازه های وظیفه ای (ابعاد و ماهیت کار حسابرسی) و سازه اقتصادی (شرایط اقتصاد و مالی حسابرس) تفکیک نمود. در راستای اینکه تاکنون پژوهشی جامع در زمینه اخلاق حرفه ای حسابداران و حسابرسان در داخل و خارج از کشور که اقدام به شناسایی و مدل سازی سازه های موثر بر رفتار اخلاقی کرده باشد، یافت نشده است و با توجه به نقش سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابداران و حسابرسان، پژوهش حاضر به دنبال به این

دنیای تجاری و حرفه ای امروز، دستخوش دتحوالات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه تنها به تجارت بلکه به حرفه های مختلف نیز تسری یافته است و به این ترتیب تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتیجه کارهای حرفه ای افزایش یافته و دیگر نمی توان به سیستم ها و روش های سنتی اتکا کرد. حرفه حسابرسی نیز از این موضوع مستثنی نیست. موضوع اخلاق به دلیل نقش مهم و پرمعنای رفتار اخلاقی در حفظ و بقای یک جامعه مدنی و وجود تعداد پرشمار از نمونه های رفتار ضد اخلاقی، توجه زیادی را در سراسر جامعه به خود معطوف کرده است (احمدی و همکاران، ۱۳۹۸). حسابرسان بخش دولتی با ارائه ممیزی با کیفیت<sup>۱</sup> نقش مهمی در اطمینان از اعتبار عملکرد مالی و غیرمالی اشخاص دولتی دارند (بیونگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱). پرونده های کیفری مرتبط فعالیت های غیر اخلاقی مانند کلاهبرداری و فساد در بخش های عمومی در سراسر کشورهای توسعه یافته مانند انگلستان و ایالات متحده است (سیمپکینز، ۲۰۰۵) مورد توجه حسابرسان بخش دولتی قرار گرفته است. این مسئله (معضل) در برخی از مناطق قاره آسیا حادثر به نظر می رسد. به عنوان مثال، داده های اخیر انجمن حسابرس داخلی دولت اندونزی نشان می دهد که ۹۴٪ از حسابرسان داخلی دولت نمی توانند تقلب و فساد را تشخیص دهند (اشاری، ۲۰۱۳).<sup>۳</sup> واضح است که چنین عملکردهای غیر اخلاقی حسابرسان بخش دولتی می تواند اعتماد عمومی به دولت و خدمات عمومی را از بین ببرد. بنابراین، موضوع اخلاق برای حسابرسان بخش دولتی بسیار مهم است. از این رو، بررسی عوامل مؤثر بر انجام کار اخلاقی در حسابرسی بخش دولتی حائز اهمیت است. از عواملی که می تواند رفتار اخلاقی حسابرسان را تحت شعاع قرار دهد، جو اخلاقی، تعهد حرفه ای و ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان می باشد. جو اخلاقی به ادراک جمعی اعضای یک سازمان در مورد اصول اخلاقی که در درون سازمان الگوسازی و تشویق می شوند، اشاره دارد. انتظار می رود چنین ادراکی بر تصمیم گیری و رفتار اخلاقی اعضای سازمان تأثیر بگذارد (ویکتور و کالن، ۱۹۸۸).<sup>۴</sup> انواع مختلف جو اخلاقی می تواند بر تصمیمات یا رفتارهای اخلاقی متفاوت تأثیر بگذارد (مارتین و کولن، ۲۰۰۶؛ شافر<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸).<sup>۶</sup> پیش بینی شده است جو ابزاری باعث ایجاد پتانسیل بیشتری برای رفتار غیر

۱ - ارائه ممیزی با کیفیت باعث افزایش سطح پاسخگویی و صداقت دولت به عموم مردم می شود

۲ - Buang

۳ - Ashari

۴ - Victor and Cullen

۵ - Shafer

۶ - Martin and Cullen,

۷ Elias

۸ Herda and Martin

۹ Wow et al

۱۰ Clayton and Staten

۱۱ Buchen

۱۲ Kim et al

شکل دادن به نگرش های فردی مطابق خواسته سازمانها، بر رفتار اخلاقی تأثیر بگذارد که در عوض منجر به کارکنان می شود که طبق قوانین و مقررات سازمان رفتار اخلاقی کنند (هانت و همکاران<sup>۳</sup>، ۱۹۸۹؛ اسکار-اولحق و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷؛ شاه و امجد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). بنابراین، درک مثبت از ارزشهای اخلاقی سازمان تأثیر منفی بر رفتار غیر اخلاقی حسابداران داشته باشد. دو نوع اصلی از ایدئولوژی های اخلاقی که مبنای شکل گیری تصمیمات اخلاقی فرد می باشد، عبارتند از: آرمان گرایی و نسبیت گرایی. آرمان گرایی تصور می کند که حقایق جهانی تغییر ناپذیری وجود دارد که تصمیم گیری اخلاقی فرد را شکل دهد، در حالی که نسبیت گرایی استدلال می کند که هیچ حقیقت جهانی وجود ندارد و آن چیزی که اخلاقی است وابسته به فرهنگ، جامعه یا بافت تاریخی است (راماسامی و همکاران، ۲۰۱۳).<sup>۶</sup> افراد بسیار آرمان گرا معتقدند در صورت انجام عمل صحیح اخلاقی می توان از صدمه زدن به دیگران جلوگیری کرد. این چنین افراد در مورد مسائل غیر اخلاقی محکم تر (قاطع تر - جدی تر) عمل و رفتار می کنند (فورسیث، ۱۹۸۰، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۵؛ داگلاس، ۱۹۹۵؛ کالر و همکاران، ۲۰۰۷؛ هاروی، ۲۰۱۵؛ اسماعیل و غزالی، ۲۰۱۱؛ نصیر و همکاران، ۲۰۱۴؛ فن-هوآ و هوانگ، ۲۰۱۳ و مصباح و همکاران، ۲۰۱۶).<sup>۷</sup> در حالی که افراد نسبی گرا، قواعد و قوانین مطلق را کاملاً رد می کنند اما بطور جدی، عوامل موقعیتی موثر عملکرد شخص را مورد بررسی قرار می دهند و تمایل دارند که در تصمیم گیری ها و رفتارهای اخلاقی ملایم تر باشند (فورسیث، ۱۹۸۰، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۵؛ ویتل و سیناپاکدی، ۱۹۹۳؛ داگلاس، ۱۹۹۵؛ کالر و همکاران، ۲۰۰۷؛ هاروی، ۲۰۱۵؛ اسماعیل و غزالی، ۲۰۱۱؛ نصیر و همکاران، ۲۰۱۴؛ فن هوآ و هوانگ، ۲۰۱۳ و مصباح و همکاران، ۲۰۱۶).<sup>۸</sup> علیرغم اینکه موضوع اخلاق در بخش حسابداری و حسابداری سازمان های دولتی و خصوصی در کشور ما دارای اهمیت فوق العاده می باشد، اما هنوز تحقیقی فراگیر که بتواند همزمان ارزش های اخلاقی و عوامل موثر بر رفتار اخلاقی در حوزه حسابداری و حسابداری را مورد بحث قرار دهد، انجام نگرفته است لذا پژوهش حاضر برای بررسی دو هدف: اول بررسی و ارزیابی ارزش های اخلاقی و دوم، ارائه الگویی از عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی حسابداران انجام می گردد.

پرسش می باشد که سازه های موثر بر رفتار اخلاقی حسابداری حرفه ای کدامند؟ و براساس آنها به مدلسازی و ارائه الگویی از عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی حسابداران بپردازد. در فوق، به تشریح عوامل تاثیرگذار و تعیین کننده رفتار اخلاقی در بخش حسابداری و حسابداری پرداخته شد در ادامه، ارزش های اخلاقی حسابداری حرفه ای مورد بحث قرار می گیرد که بدیعی است که این ارزش ها بطور قابل توجهی منجر به کاهش رفتارهای غیر اخلاقی حسابداران می گردد. لذا تجزیه و تحلیل ارزش های اخلاقی حسابداری نیز از اهمیت فراوانی برخوردار است.

برخی از رسوایی های شرکت بزرگ مانند انرون، Global Crossing، ورد کام، Tyco و Satyam اعتماد به نفس سرمایه گذار را در شرکت ها متزلزل کرده است. تعداد زیادی از افراد بدلیل این رسوایی ها پولی را که به سختی بدست آورده بودند را از دست دادند. اگر همه ی این رسوایی ها مستقیم یا غیر مستقیم به حسابداری نادرست، گمراه کننده، یا کذب مربوط می شود. برای سالها، سرمایه گذاران در مورد موقعیت های واقعی شرکت در ابهام بودند. بطور عمد، شرکتها درآمد خود را برای نشان دادن سود متورم و وضعیت مالی کنترل می کردند. ابزارهای مختلف برای دستکاری درآمد و وضعیت مالی شرکت برای انعکاس آنچه که در واقع وجود ندارد، مورد استفاده قرار گرفتند. این یک علامت سوال بر نقش حسابداری حرفه ای که موفق به گزارش دستکاری مطالب در نتایج مالی شرکت نمی شود، قرار می دهد. اگرچه صورتهای مالی به عهده مدیریت است، سهامداران حسابرسان را به حفاظت از منافع خود و برای اضافه کردن اعتبار به اطلاعات مالی افشا شده از سوی شرکت منصوب می کنند. ممکن است حسابرسان موفق به افشای چنین دستکاری نشوند اگر برای ارزیابی بی نظمی گزارش مالی تخصص نداشته باشند. همچنین ممکن است حسابرسان عمداً بی نظمی - ها را برای بکارگیری منافع خود دور بزنند. استبوس<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) می گوید "اگر حسابداران و تحلیل گران مالی موفق به ارائه اطلاعات قابل اعتمادی که مربوط به تصمیمات تخصیص سرمایه می باشد برای سرمایه گذاران نباشند، سرمایه گذاران و همه شهروندان با علاقه در موفقیت سیستم اقتصادی رنج می برند" (به نقل از: رودز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). ارزش های اخلاقی شرکت ترکیبی از ارزشهای اخلاقی مدیران فردی در یک سازمان و قوانین رسمی و غیررسمی رفتار است. ارزش های اخلاقی شرکت می تواند با

<sup>7</sup> - Forsyth and Douglas, Keller et al., Harvey, Ismail and Ghazali, Nasir et al, Fan-Hua and Huang and Musbah et al

<sup>8</sup> - Forsyth, and Vitell and Singhapakdi, Douglas, Keller et al., Harvey, Ismail and Ghazali, Nasir et al., Fan-Hua and Huang, and Musbah et al

<sup>1</sup> Stebus

<sup>2</sup> Rhodes

<sup>3</sup> Hunt et al

<sup>4</sup> Oscar-Olhaq et al

<sup>5</sup> Shah and Amjad

<sup>6</sup> - Ramasamy and Yeung

عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابداران و حسابرسان و شیوه های گزارش غیراخلاقی کدامند؟

## ۲. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

برخی از محققین به آموزش حسابرسی به عنوان یک عامل اساسی در کاهش برداشت اشتباه استفاده کنندگان از نقش و مسئولیت حسابرسان مستقل، می نگرند. از جمله این محققان می توان از بک (۱۹۷۳)، مدنیت (۱۹۸۶)، برابند (۱۹۹۰) دار نیل دارنیل (۱۹۹۱) را نام برد. همچنین محققان دیگری مثل مایر (۱۹۸۹) معتقدند که آموزش بیشتر و بهتر عموم درباره ی محدودیت های یک حسابرسی، راهی آشکار برای کاهش فاصله بین فهم حسابرسان مستقل از مسئولیت هایشان و انتظارات استفاده کنندگان از آن ها، می باشد. عدم وجود تعامل مؤثر بین نیاز های شغلی، نظام آموزشی و تحقیقات انجام شده یکی از دلایل ایجاد پیامدهای نامطلوب در حسابداری محسوب می گردد (رهنمای رودپشتی و همکاران ۱۳۸۹). علت این موضوع هم این است که در یک نظام آموزشی کارآ، نمی توان آموزش حسابداری و تجربه کاری را جایگزین یکدیگر نمود (داگاس و همکاران ۲۰۱۰).

توجه به مقدمه ی فوق نشان از ضرورت توجه به آموزش همسو با نیازهای حرفه دارد. در رابطه با موضوع مورد بحث این مقاله، تاکنون تحقیقی به شکل گسترده انجام نشده است اما در زمینه آموزش حسابداری به طور کلی تحقیقاتی انجام شده که نتایج برخی از این تحقیقات نشان از کارایی نظام آموزش عالی در کشور در دوره کارشناسی داشته است (مشایخی و شفیع پور ۱۳۹۱). به عبارت دیگر، بر اساس یافته های تحقیق، مطالب ارائه شده تحت سرفصل های دروس حسابداری به شکل معقولی پاسخگوی نیاز جامعه بوده است. از سویی دیگر نتایج برخی تحقیقات نشان دهنده ی وجود فاصله بین آموزش و ضرورت های محیط کار در بنگاه های اقتصادی در ایران است و مهمترین عوامل مؤثر بر بهبود شرایط موجود، استفاده از فناوری اطلاعات و هم چنین تفکیک گرایش ها در حسابداری بوده است (ستایش و منصوروی ۱۳۹۰). نتایجی که اعتمادی و فخاری (۱۳۸۳)، نوروش و مشایخی (۱۳۸۴)، رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۸۹) و مجتهدزاده و همکاران (۱۳۸۹) در ایران و فلاورزتان (۲۰۰۳) در نیوزیلند، لیزا (۲۰۰۴) در آفریقای جنوبی و داگاس و همکاران (۲۰۱۰) نیز تأیید نمودند. ضمن اینکه

مجتهدزاده و همکاران در سال ۱۳۸۹ نیز بر آن تأکید کرده و معتقدند تغییرات محیط تجاری از جمله رشد سریع فناوری ایجاب می کند که فارغ التحصیلان حسابداری از دانش و مهارت مورد نیاز برای پاسخگویی به انتظارات در حال تغییر برخوردار باشند.

تحقیقات در سال های گذشته نشان از نارسایی های بنیادی نظام آموزشی حسابداری داشته (اعتمادی ۱۳۷۷) که پس از گذشت سال ها از این نتایج، شواهدی حاکی از بهبود و با تلاش برای بهبود شرایط موجود مشاهده نشده است. نتیجه ای که خلیلی عراقی (۱۳۸۱)، نوروش (۱۳۸۲)، عرب مازار یزدی و همکاران (۱۳۸۶) و عرب مازار یزدی و طایفی - نصر آبادی (۱۳۸۷) و رهنمای رودپشتی و دیگران (۱۳۸۸) به آن دست یافته اند. همچنین برخی نیز معتقدند عدم تسلط کافی استادان رشته ی حسابداری مانعی در برابر پیشرفت بوده است (باغومیان و رحیمی باغی ۱۳۹۱). حسابرسی تنها درگیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست، بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل ها، اندازه گیری عملیات، و مدارک حسابرسی روبه رو است (نیچل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰). در نتیجه، فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت های حرفه ای زیادی توسط حسابرسان است و این قضاوت ها و انتخاب روبه ها مستلزم وجود اخلاق حرفه ای می باشد (جینس و سوارین<sup>۲</sup>، ۱۹۹۵، لیبی<sup>۳</sup>، ۱۹۹۵؛ میسر<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵؛ سالومن و شیلدز<sup>۵</sup>، ۱۹۹۵؛ چوی و کینگ<sup>۶</sup>، ۲۰۰۵؛ تراٹمن و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). رست<sup>۸</sup> (۱۹۹۴) در الگوی خود توضیح می دهد که ساختارهای شناختی مختلف و فرایندهای موجود در بطن فرایند تصمیم گیری اخلاقی چگونه برای ایجاد رفتار اخلاقی فرد با هم ترکیب می شوند. این پژوهشگر به چهار مؤلفه عمده درونی در فرایند تصمیم گیری اخلاقی اشاره می کند، که این مؤلفه ها عبارت انداز حساسیت اخلاقی، توانایی استدلال برای پیدا کردن یک راه حل مطلوب، داشتن انگیزه اخلاقی و بالاخره ویژگی های شخصیتی فرد است. برخی دیگر از پژوهشگران چارچوب نظری دیگری در مورد تصمیمات اخلاقی ارائه می دهند. این پژوهشگران بر دیدگاه ادراکی تأکید می کنند و با قبول نظریه پیازه اظهار می دارند که یادگیری فردی یا به عبارتی توسعه ادراکی، پیش شرط لازم در جهت استدلال اخلاقی است. همچنین مدیران مسن تر به افشا مشکلات اخلاقی تمایل دارند و نسبت به مسائل مربوط به تخطی اخلاقی که می تواند به سازمان و ذینفعان مربوط شود، حساس تر هستند (فرناندو و

<sup>5</sup> Salomon and Shields

<sup>6</sup> Choi and King

<sup>7</sup> Tratman et al

<sup>8</sup> Rest

<sup>1</sup> Nechel

<sup>2</sup> Jeans and riders

<sup>3</sup> Libya

<sup>4</sup> Miser

نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم و ... می باشند (کوادا کرز، ۲۰۰۹؛ مالا و چاند<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵).

حسابرسان بخش دولتی با ارائه ممیزی با کیفیت، نقش مهمی در اطمینان از اعتبار عملکرد مالی و غیرمالی اشخاص دولتی دارند (بیونگ<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). پرونده های کیفی مرتبط فعالیت های غیر اخلاقی مانند کلاهبرداری و فساد در بخش های عمومی در سراسر کشورهای توسعه یافته مانند انگلستان و ایالات متحده است (سیمپکینز، ۲۰۰۵) مورد توجه حسابرسان بخش دولتی قرار گرفته است. این مسئله (معضل) در برخی از مناطق قاره آسیا حادث به نظر می رسد. به عنوان مثال، داده های اخیر انجمن حسابرس داخلی دولت اندونزی نشان می دهد که ۹۴٪ از حسابرسان داخلی دولت نمی توانند تقلب و فساد را تشخیص دهند (اشاری، ۲۰۱۳).<sup>۵</sup> واضح است که چنین عملکردهای غیر اخلاقی حسابرسان بخش دولتی می تواند اعتماد عمومی به دولت و خدمات عمومی را از بین ببرد. بنابراین، موضوع اخلاق برای حسابرسان بخش دولتی بسیار مهم است. از این رو، بررسی عوامل مؤثر بر انجام کار اخلاقی در حسابرسی بخش دولتی حائز اهمیت است. از عواملی که می تواند رفتار اخلاقی حسابرسان را تحت شعاع قرار دهد، جو اخلاقی، تعهد حرفه ای و ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان می باشد. جو اخلاقی به ادراک جمعی اعضای یک سازمان در مورد اصول اخلاقی که در درون سازمان الگوسازی و تشویق می شوند، اشاره دارد. انتظار می رود چنین ادراکی بر تصمیم گیری و رفتار اخلاقی اعضای سازمان تأثیر بگذارد (ویکتور و کالن، ۱۹۸۸).<sup>۶</sup> انواع مختلف جو اخلاقی می تواند بر تصمیمات یا رفتارهای اخلاقی متفاوت تأثیر بگذارد (مارتین و کولن، ۲۰۰۶؛ شافر، ۲۰۰۸).<sup>۷</sup> پیش بینی شده است جو ابزاری باعث ایجاد پتانسیل بیشتری برای رفتار غیر اخلاقی شود زیرا هر فرد بیش از هر چیز از منافع شخصی خود محافظت می کند به احتمال زیاد او راحت تر برای تحقق منافع شخصی خود، رفتار غیر اخلاقی مرتکب شود (کالن، ۱۹۸۸). نتایج تحقیقات پیشین حاکی از یک رابطه معکوس بین جو اخلاقی ابزاری و رفتار غیر اخلاقی حسابداران در بخش های خصوصی و دولتی استرالیا (دیدن و همکاران، ۲۰۱۴) و اندونزی (آورانیانی و همکاران، ۲۰۱۵) می باشد. از این رو رابطه را به شرح زیر تصویر کردیم

تعهد حرفه ای دیگر عامل تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی حسابرس می باشد. انتظار می رود حسابداران که سطح بالایی

همکاران، ۲۰۰۸). کولبرگ (۲۰۰۲) با استفاده از تئوری رشد اخلاقی دریافت همان طور که شخص مراحل اخلاقی را طی می کند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر کند. کولبرگ<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) اظهار می کنند که سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند زیرا بهبود اخلاق به طور عمده با توجه به تجربه های حاصل از زندگی رخ می دهد. با این وجود انجام قضاوت کامل یا کاملاً عاری از جانب داری بسیار دشوار است، چرا که ویژگی های محیطی، رفتاری، وظیفه ای و اقتصادی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آنها در کشف انحراف ها مؤثر است و در نهایت این مسئله قضاوت و تصمیم گیری های اخلاقی آنها را تحت تأثیر قرار می دهد (کوادا کرز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). سازه های محیطی مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل شرایط و سازه های محیط بیرونی حسابرس هستند که محیط حرفه حسابرسی را احاطه نموده، با حرفه تأثیر و تاثر متقابل داشته و خارج از کنترل حرفه می باشند. این سازه ها عملکرد بیشتر حسابرسان را تحت تأثیر خود قرار می دهند. سازه های محیطی مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل بودجه زمانی، پاسخگویی، محیط حسابداری، رقابت در بازار حسابرسی و ... می باشد. سازه های رفتاری مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل سازه ها و روابط انسانی در حرفه حسابرسی است، که هنجارهای رفتاری، ارتباط غیر رسمی و الگوهای خاص به هم پیوسته و محتوای اصلی حرفه را تشکیل می دهند.

این سازه ها در واقع قسمت زنده حرفه تلقی می شوند و هرگونه سازه ای که به طور مستقیم مربوط به نیروی انسانی می باشد، در این شاخه قرار می گیرد. سازه های رفتاری مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل دانش، تخصص، توانایی پردازش اطلاعات، بیش اطمینانی و ... می باشند. سازه های وظیفه ای در فرآیند اخلاق حرفه ای حسابرسی بر گیرنده ابعاد و ماهیت کار حسابرسی می باشد؛ که با قاعده و ترتیب خاص و به هم پیوسته؛ چارچوب و پوسته کار حسابرسی را در بر می گیرند. سازه های وظیفه ای مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل شکل ارائه اطلاعات، پیچیدگی اطلاعات، ریسک و ... می باشند. سازه های اقتصادی مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل شرایط و سازه های اقتصادی و مالی مرتبط با حسابرسان می باشند که بر ارائه خدمات حسابرسی احاطه دارند. سازه های اقتصادی مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل بهای تمام شده خدمات، حق الزحمه خدمات، مشکلات مالی حسابرس،

<sup>5</sup> -Ashari

<sup>6</sup> -Victor and Cullen

<sup>7</sup> - Martin and Cullen; Shafer,

<sup>1</sup> Culberg

<sup>2</sup> Quadecakers

<sup>3</sup> Mala and Chand

<sup>4</sup> -Buang

سختی بدست آورده بودند را از دست دادند. اگر همه‌ی این رسوایی‌ها مستقیم یا غیر مستقیم به حسابداری نادرست، گمراه کننده، یا کذب مربوط می‌شود. برای سالها، سرمایه‌گذاران در مورد موقعیت‌های واقعی شرکت در ابهام بودند. بطور عمد، شرکتها درآمد خود را برای نشان دادن سود متورم و وضعیت مالی کنترل می‌کردند. ابزارهای مختلف برای دستکاری درآمد و وضعیت مالی شرکت برای انعکاس آنچه که در واقع وجود ندارد، مورد استفاده قرار گرفتند. این یک علامت سوال بر نقش حسابداری حرفه‌ای که موفق به گزارش دستکاری مطالب در نتایج مالی شرکت نمی‌شود، قرار می‌دهد. اگرچه صورتهای مالی به عهده مدیریت است، سهامداران حسابرسان را به حفاظت از منافع خود و برای اضافه کردن اعتبار به اطلاعات مالی افشا شده از سوی شرکت منصوب می‌کنند.

ممکن است حسابرسان موفق به افشای چنین دستکاری نشوند اگر برای ارزیابی بی‌نظمی گزارش مالی تخصص نداشته باشند. همچنین ممکن است حسابرسان عمداً بی‌نظمی‌ها را برای بکارگیری منافع خود دور بزنند. استیوس (۲۰۰۵) می‌گوید "اگر حسابداران و تحلیل‌گران مالی موفق به ارائه اطلاعات قابل اعتمادی که مربوط به تصمیمات تخصیص سرمایه می‌باشد برای سرمایه‌گذاران نباشند، سرمایه‌گذاران و همه شهروندان با علاقه در موفقیت سیستم اقتصادی رنج می‌برند" (به نقل از: روز، ۲۰۱۰).

ارزش‌های اخلاقی شرکت ترکیبی از ارزشهای اخلاقی مدیران فردی در یک سازمان و قوانین رسمی و غیررسمی رفتار است. ارزش‌های اخلاقی شرکت می‌تواند با شکل دادن به نگرش‌های فردی مطابق خواسته سازمانها، بر رفتار اخلاقی تأثیر بگذارد که در عوض منجر به کارکنان می‌شود که طبق قوانین و مقررات سازمان رفتار اخلاقی کنند (هانت و همکاران، ۱۹۸۹؛ اسکار-اولحق و همکاران، ۲۰۱۷؛ شاه و امجد، ۲۰۱۷). بنابراین، درک مثبت از ارزشهای اخلاقی سازمان تأثیر منفی بر رفتار غیر اخلاقی حسابداران داشته باشد.

دو نوع اصلی از ایدئولوژی‌های اخلاقی که مبنای شکل‌گیری تصمیمات اخلاقی فرد می‌باشد، عبارتند از: آرمان‌گرایی و نسبیت‌گرایی. آرمان‌گرایی تصور می‌کند که حقایق جهانی تغییرناپذیری وجود دارد که تصمیم‌گیری اخلاقی فرد را شکل دهد، در حالی که نسبیت‌گرایی استدلال می‌کند که هیچ حقیقت جهانی وجود ندارد و آن چیزی که اخلاقی است وابسته به فرهنگ، جامعه یا بافت تاریخی است (راماسامی و همکاران، ۲۰۱۳).

از تعهد خود را نسبت به حرفه خود دارند، تمایل داشته باشند مطابق با استانداردهای حرفه‌ای عمل کنند و نسبت به افرادی که سطح پایینی از تعهد حرفه‌ای دارند، اخلاقی‌تر رفتار کنند. از آنجا که رفتار اخلاقی جزئی جدایی‌ناپذیر در حرفه حسابداری است، انتظار می‌رود که یک حسابدار متعهد نسبت به یک هم‌تای کم‌تعهد رفتار اخلاقی تری داشته باشد (مارتین و کالن، ۲۰۰۶). نتایج تحقیقات پیشین نشان داده‌اند که یک رابطه معناداری مثبتی بین تعهد حرفه‌ای و رفتار اخلاقی در آمریکا (الیاس، ۲۰۰۶، هردا و مارتین، ۲۰۱۶)، اندونزی (واو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵)، استرالیا (کلیتون و استاتن، ۲۰۱۵)، نیوزلند (کلیتون و استاتن، ۲۰۱۵) و چین (شفر و همکاران، ۲۰۱۶) وجود دارد. از این رو رابطه را به شرح زیر تصویر کردیم

مراعات نکات اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران چندان آسان نیست. عوامل مختلفی بر نحوه تصمیم‌گیری حسابداران رسمی تأثیر می‌گذارد. پژوهشگرانی از قبیل بوچن (۲۰۰۴) و کیم و همکاران (۲۰۰۹) به عوامل مختلفی در شیوه تصمیم‌گیری حسابداری رسمی اشاره می‌کنند. از جمله این عوامل می‌توان به باورهای مذهبی، ویژگی‌های شخصیتی، حسابدار و جامعه و نوع حرفه اشاره کرد. عوامل موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را می‌توان به سازه‌های رفتاری (روابط انسانی در حرفه حسابرسی)، سازه‌های محیطی (شرایط محیط بیرونی حسابرسی)، سازه‌های وظیفه‌ای (ابعاد و ماهیت کار حسابرسی) و سازه‌های اقتصادی (شرایط اقتصاد و مالی حسابرسان) تفکیک نمود. در راستای اینکه تاکنون پژوهشی جامع در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان در داخل و خارج از کشور که اقدام به شناسایی و مدل‌سازی سازه‌های موثر بر رفتار اخلاقی کرده باشد، یافت نشده است و با توجه به نقش سازه‌های موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان، از این رو روابطی را به شرح زیر تصویر کردیم

در فوق، به تشریح عوامل تأثیرگذار و تعیین‌کننده رفتار اخلاقی در بخش حسابداری و حسابرسی پرداخته شد در ادامه، ارزش‌های اخلاقی حسابداری حرفه‌ای مورد بحث قرار می‌گیرد که بدیعی است که این ارزش‌ها بطور قابل توجهی منجر به کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابداران می‌گردد. لذا تجزیه و تحلیل ارزش‌های اخلاقی حسابداری نیز از اهمیت فراوانی برخوردار است.

برخی از رسوایی‌های شرکت بزرگ مانند انرون، ورد کام، ... اعتماد به نفس سرمایه‌گذار را در شرکت‌ها متزلزل کرده است. تعداد زیادی از افراد بدلیل این رسوایی‌ها پولی را که به

<sup>2</sup> - Ramasamy and Yeung, 2013;

<sup>1</sup> Wow et al

- (۵) جو قانونی-رمزی بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- (۶) تعهد حرفه ای بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- (۷) ارزش های اخلاقی شرکتها بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- (۸) آرمان گرایی بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- (۹) نسبت گرایی بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.

#### ۴. جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری این تحقیق را کلیه حسابداران شرکت های دولتی تشکیل می دهند. در تحقیق حاضر برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده خواهیم کرد که به شرح زیر می باشد. با توجه به این که حجم جامعه نامحدود می باشد و با قرار گرفت در فرمول کوکران حجم جامعه آماری ۳۸۴ نفر می شود.

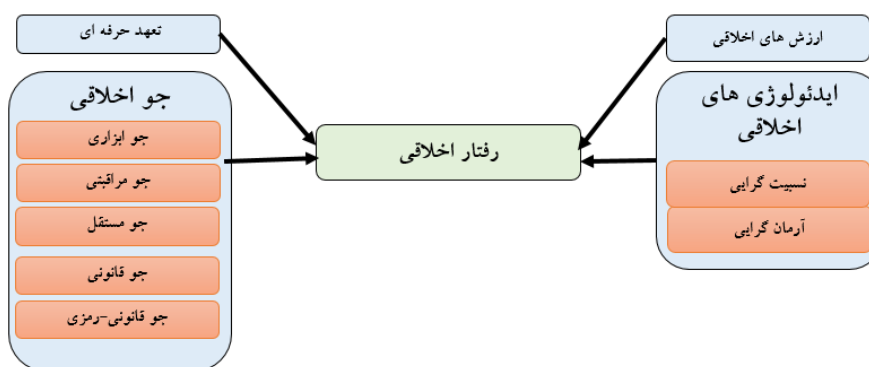
#### ۵. روش تحقیق

از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، این تحقیق توصیفی و از نوع همبستگی است و از نظر هدف کاربردی و از نظر روش اسنادی می باشد

افراد بسیار آرمان گرا معتقدند در صورت انجام عمل صحیح اخلاقی می توان از صدمه زدن به دیگران جلوگیری کرد. این چنین افراد در مورد مسائل غیر اخلاقی محکم تر (قاطع تر- جدی تر) عمل و رفتار می کنند (فورسیث، ۱۹۸۰، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۵؛ داگلاس، ۱۹۹۵؛ کلر و همکاران، ۲۰۰۷؛ هاروی، ۲۰۱۵؛ اسماعیل و غزالی، ۲۰۱۱؛ نصیر و همکاران، ۲۰۱۴؛ فن-هوا و هوانگ، ۲۰۱۳ و مصباح و همکاران، ۲۰۱۶).<sup>۱</sup> در حالی که افراد نسبی گرا، قواعد و قوانین مطلق را کاملاً رد می کنند اما بطور جدی، عوامل موقعیتی موثر عملکرد شخص را مورد بررسی قرار می دهند و تمایل دارند که در تصمیم گیری ها و رفتارهای اخلاقی ملایم تر باشند (فورسیث، ۱۹۸۰، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۵؛ ویتل و سیناپاکدی، ۱۹۹۳؛ داگلاس، ۱۹۹۵؛ کلر و همکاران، ۲۰۰۷؛ هاروی، ۲۰۱۵؛ اسماعیل و غزالی، ۲۰۱۱؛ نصیر و همکاران، ۲۰۱۴؛ فن هوا و هوانگ، ۲۰۱۳ و مصباح و همکاران، ۲۰۱۶).<sup>۲</sup>

#### ۳. فرضیه های پژوهش

- (۱) جو ابزاری بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- (۲) جو مراقبتی (دلسوزانه) بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- (۳) جو مستقل بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- (۴) جو قانونی (رسمی) بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.



مدل ۱. مدل مفهومی تحقیق

<sup>2</sup> - Forsyth, 1980, 1981 and 1985; Vitell and Singhapakdi, 1993; Douglas, 1995; Keller et al., 2007; Harvey, 2015; Ismail and Ghazali, 2011; Nasir et al., 2014; Fan-Hua and Huang, 2013 and Musbah et al.; 2016

<sup>1</sup> - (Forsyth, 1980, 1981 and 1985; Douglas, 1995; Keller et al., 2007; Harvey, 2015; Ismail and Ghazali, 2011; Nasir et al., 2014; Fan-Hua and Huang, 2013 and Musbah et al.; 2016

## ۷. ابزار گردآوری در این پژوهش

ابزار گردآوری اطلاعات در این تحقیق بصورت پرسشنامه‌ای می‌باشد که در بین حسابرسان سازمان حسابرسی ایران توزیع خواهد گردید.

## ۷-۱. پرسشنامه معضلات اخلاقی حسابداران بیاتی ۱۳۹۲

پرسشنامه معضلات اخلاقی حسابداران توسط بیاتی ۱۳۹۲ ساخته شد. بدین منظور و برای جمع‌آوری اطلاعات برای هر یک از متغیرها، از پرسشنامه‌ی محقق ساخته ۹ سوالی با طیف لیکرت ۵ تایی استفاده می‌شود.

## ۷-۲. پرسشنامه عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی حسابداران

بر اساس مبانی نظری عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی چهار زیرمجموعه داشت که نشانگر اقدامات جو اخلاقی (جو ابزاری، جو مراقبتی (دلسوزانه)، جو مستقل، جو قانونی (رسمی)، جو قانونی-رسمی)، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت‌ها و ایدئولوژی‌های اخلاقی پاسخ دهندگان بود. همه زیرمجموعه‌ها حاوی جمله‌هایی هستند که پاسخ دهندگان باید در مقیاس ۵ نقطه‌ای از لیکرت رتبه بندی کنند و از ۱ "مخالف بودن" تا ۵، "کاملاً موافق" باشند. درک پاسخ دهندگان از رفتار اخلاقی سازمان خود با استفاده از مقیاس اقلیم اخلاقی ۲۳ موردی تهیه شده توسط ویکتور و کالن (۱۹۸۸) اندازه‌گیری می‌گردد.

در حالی که یک ابزار پنج ماده‌ای ساخته شده توسط بلنو (۱۹۹۹)<sup>۱</sup> برای اندازه‌گیری تعهد حرفه‌ای آنها مورد استفاده قرار گرفت.

در مورد درک پاسخ دهندگان از ارزشهای اخلاقی سازمانی سازمان خود، ابزار پنج ماده‌ای که توسط هانت و همکاران (۱۹۸۹) تهیه شده است، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در حالی که ایدئولوژی‌های اخلاقی پاسخ دهندگان با استفاده از پرسشنامه ایدئولوژی اخلاقی تهیه شده توسط فورسیث (۱۹۸۰) تعیین شد. پرسشنامه شامل ۲۰ مورد است که از ه ماده اول ایده آگرایبی و ده مورد دیگر، نسبت گرایبی را مورد بررسی قرار داده‌اند.

## ۷-۳. پرسشنامه رفتار اخلاقی حسابداران

در این تحقیق از پرسشنامه رفتار اخلاقی حسابداران که توسط وردی (۲۰۰۰) ساخته و دارای ۱۵ سوال با طیف لیکرت ۵ تایی استفاده می‌شود.

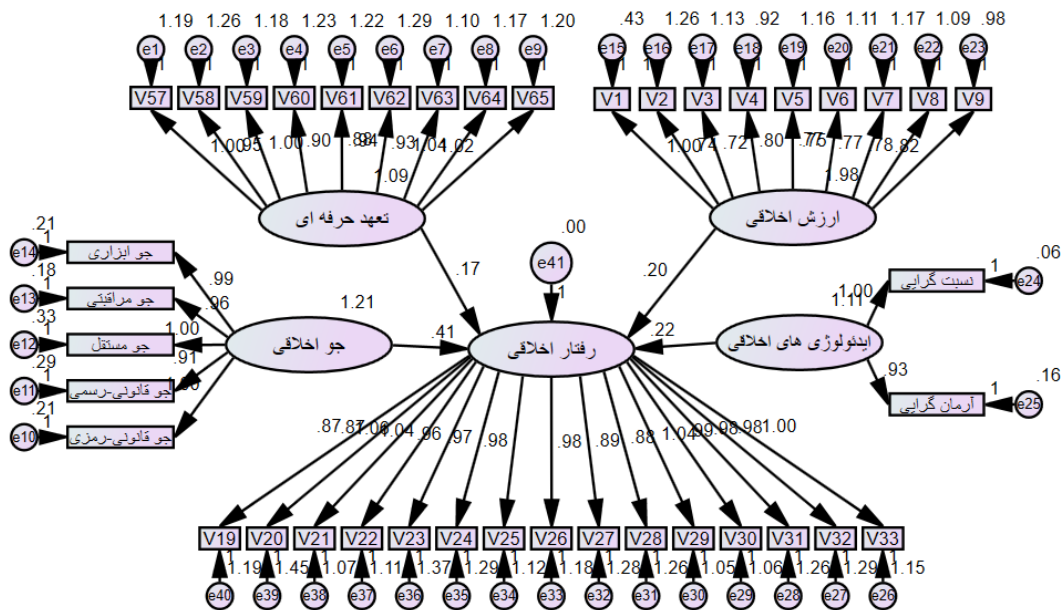
## ۸. تخمین مدل و تجزیه و تحلیل نتایج

منظور از برازش مدل این است که تا چه حد یک مدل با داده‌های مربوطه سازگاری و توافق دارد. لذا در این قسمت به ارزیابی برازش مدل مفروض پژوهش پرداخته می‌شود تا از سازگاری آن با داده‌های پژوهش اطمینان حاصل گردد و در نهایت پاسخ سوالات پژوهش استنتاج گردد. بررسی برازش مدل مفهومی مدل در دو مرحله صورت پذیرفته است. نخست ارزیابی برازش بخش ساختاری مدل، که در ادامه به تفصیل در مورد آن‌ها بحث شده است.

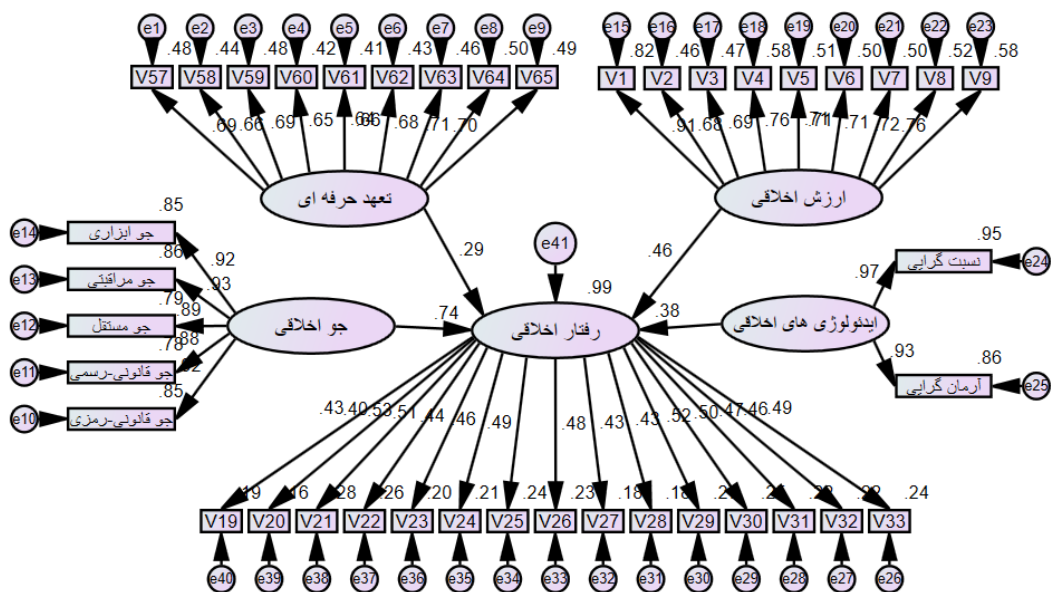
با توجه به مدل فوق ضریب رگرسیونی استاندارد متغیر جو اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش اخلاقی و ایدئولوژی‌های اخلاقی به ترتیب برابر ۰.۷۴، ۰.۲۹، ۰.۴۶ و ۰.۳۸ می‌باشد با توجه به ضرایب استاندارد متغیر جو اخلاقی بیشترین تأثیر بر رفتار اخلاقی را داراست.

<sup>۱</sup> - Blau





مدل ۲. ضریب رگرسیونی غیر استاندارد شده الگوی پژوهش



مدل ۳. ضریب رگرسیونی استاندارد شده الگوی پژوهش

جدول ۱. شاخص های برازش مدل فرضیات فرعی پژوهش

GFI	RMSRA	NFI	CFI	CMIN/DF	مجذور کای	شاخص
.838	0.068	.828	.870	3.495	2573.298	مدل مفهومی

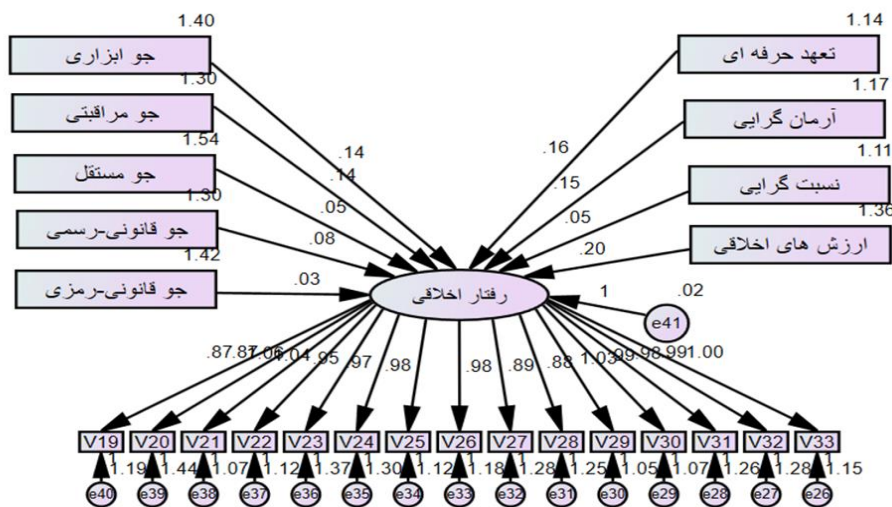
RMSEA، متوسط باقی مانده های بین همبستگی / کواریانس مشاهده شده نمونه و مدل مورد انتظار برآورد شده از جامعه است که بنا بر توصیه لوهلین مقدار کمتر از ۰.۰۸ به معنای برازش خوب می باشد.

CFI و NFI، شاخص هایی هستند که برازش مدل پیشنهاد شده به مدل مستقل (که فرض می کند بین داده ها رابطه ای وجود ندارد) را می سنجد و به ترتیب در مدل برابر ۰.۸۷۰ و ۰.۸۲۸ هستند. با توجه به این که مقادیر ۰.۸ و بالاتر قابل قبول می باشند، این اندازه ها نیز نمایانگر برازش قابل قبول مدل هستند.

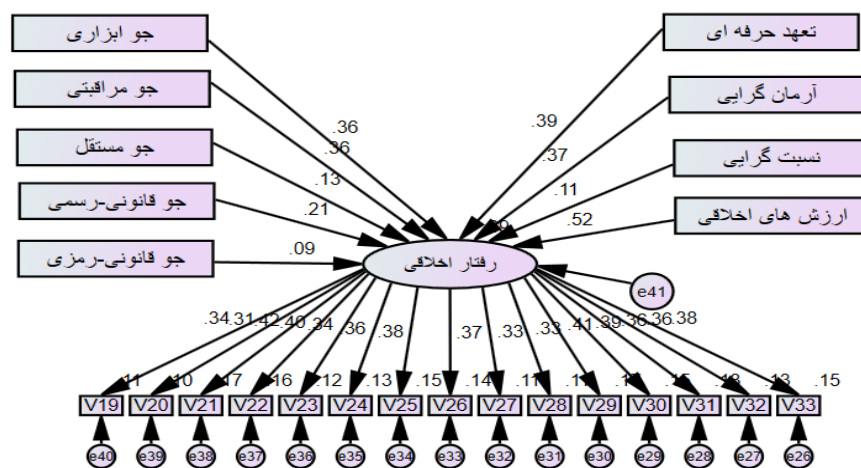
با توجه به مدل فوق ضریب رگرسیونی استاندارد متغیر جو ابزاری، جو مراقبتی، جو مستقل، جو قانونی-رسمی، جو قانونی-رمزی، تعهد حرفه‌ای، ارزش اخلاقی و نسبت گرایبی و آرمان گرایبی به ترتیب برابر ۰.۳۶، ۰.۱۳، ۰.۲۱، ۰.۰۹، ۰.۳۹، ۰.۵۲، ۰.۱۱ و ۰.۳۷ می‌باشد با توجه به ضرایب استاندارد متغیر ارزش های اخلاقی با ضریب استاندارد ۰.۵۲ بیشترین تاثیر بر رفتار اخلاقی را داراست

GFI نیز مقدار نسبی واریانس ها و کوواریانس ها را به گونه مشترک از طریق مدل ارزیابی می کند. ویژگی خاص شاخص GFI این است که به حجم نمونه بستگی ندارند. دامنه تغییرات این دو شاخص بین صفر و یک می باشد و مقدار برابر یا بزرگ تر از ۰.۸ نمایانگر برازش مطلوب است همانطور که در جدول آمده است مقدار GFI برابر ۰.۸۳۸ می باشد که نشانگر برازش مطلوب است.

با توجه جدول فوق ملاحظه می‌شود که الگوی ارائه شده از عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی حسابرسان دارای اعتبار می باشد. جهت بررسی کلیه فرضیات مدل زیر بررسی می‌شود.



مدل ۴. ضریب رگرسیونی غیر استاندارد شده الگوی پژوهش



مدل ۵. ضریب رگرسیونی استاندارد شده الگوی پژوهش

جدول ۲. شاخص های برازش مدل فرضیات فرعی پژوهش

GFI	RMSRA	NFI	CFI	CMIN/DF	مجذور کای	شاخص
.808	0.037	.890	.899	2.252	567.530	مدل مفهومی

GFI این است که به حجم نمونه بستگی ندارند. دامنه تغییرات این دو شاخص بین صفر و یک می باشد و مقدار برابر یا بزرگ تر از ۰.۸ نمایانگر برازش مطلوب است همانطور که در جدول آمده است مقدار GFI برابر ۰.۸۰۸ می باشد که نشانگر برازش مطلوب است.

با توجه جدول فوق ملاحظه می شود که الگوی ارائه شده از عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی حسابرسان دارای اعتبار می باشد. با توجه جدول ملاحظه می شود که تمامی ضرایب رگرسیونی مدل در شکل فوق معنی دار شده اند.

CFI و NFI، شاخص هایی هستند که برازش مدل پیشنهاد شده به مدل مستقل (که فرض می کند بین داده ها رابطه ای وجود ندارد) را می سنجد و به ترتیب در مدل برابر ۰.۸۹۹ و ۰.۸۹۰ هستند. با توجه به این که مقادیر ۰.۸ و بالاتر قابل قبول می باشند، این اندازه ها نیز نمایانگر برازش قابل قبول مدل هستند.

RMSEA، متوسط باقی مانده های بین همبستگی / کوواریانس مشاهده شده نمونه و مدل مورد انتظار برآورد شده از جامعه است که بنابر توصیه لوهلین مقدار کمتر از ۰.۰۸ به معنای برازش خوب می باشد.

GFI نیز مقدار نسبی واریانس ها و کوواریانس ها را به گونه مشترک از طریق مدل ارزیابی می کند. ویژگی خاص شاخص

جدول ۳. ضرایب رگرسیونی و معنی داری متغیرهای مدل

سطح معنی داری	ناحیه بحرانی	خطای استاندارد	ضریب	شرح	
				→	
***	6.200	.022	.135	جو ابزاری	رفتار اخلاقی
***	6.190	.023	.140	جو مراقبتی	رفتار اخلاقی
.002	3.110	.015	.045	جو مستقل	رفتار اخلاقی
***	4.665	.018	.083	جو قانونی- رسمی	رفتار اخلاقی
.019	2.336	.015	.034	جو قانونی- رمزی	رفتار اخلاقی
***	6.409	.025	.163	تعهد حرفه ای	رفتار اخلاقی
***	6.282	.024	.153	نسبت گرایی	رفتار اخلاقی
.005	2.840	.017	.048	آرمان گرایی	رفتار اخلاقی
***	7.016	.028	.200	ارزش اخلاقی	رفتار اخلاقی

\*\*\* در سطح ۱ درصد معنی دار می باشد.

مقدار از ۰/۰۵ ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد و ف جو مراقبتی بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد. در جو مراقبتی انتظار می رود حسابرسان با تأکید به رفاه دیگران در سطح فردی و محلی به روشی عمل کنند که به ذی نفعان سازمان به بهترین وجه خدمات رسانند. نگرانی های حاصله به صورت خیرخواهانه در مورد رفاه و سلامت دیگران است. مطالعات نشان می دهد که حسابرسان ترجیح می دهند، با رضایت بیشتر و تأکید بر سلامتی شان در این نوع از جو اخلاقی، یعنی جو مراقبتی، مشغول به کار شوند. در این جو، افراد بیشتر به منفعت جمعی تأکید می کنند. که به مشارکت بالا در کار نیاز است و تصمیم گیری ها به صورت مشارکتی صورت می گیرد که همین امر موجب بوجود آمدن رفتار اخلاقی در حسابرسان می شود.

در بررسی فرضیه سوم نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر جو مستقل بر رفتار اخلاقی برابر ۰/۰۴۵ و مقدار سطح معنی داری آماره t برابر ۰.۰۰۲ بود که با توجه به کوچکتر بودن این

## ۹. بحث و نتیجه گیری

در بررسی فرضیه اول نتایج نشان می دهد که تاثیر ضریب متغیر جو ابزاری بر رفتار اخلاقی برابر ۰/۱۳۵ و مقدار سطح معنی داری آماره t برابر ۰.۰۰۰ بود که با توجه به کوچکتر بودن این مقدار از ۰/۰۵ ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد یعنی جو ابزاری بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد به نظر می رسد جو ابزاری باعث ایجاد پتانسیل کمتری برای رفتار اخلاقی شود به احتمال کمتر او سخت تر برای تحقق منافع شخصی خود، رفتار غیر اخلاقی مرتکب شود (کالن، ۱۹۸۸). نتایج تحقیقات پیشین حاکی از یک رابطه مستقیم بین جو ابزاری و رفتار اخلاقی حسابداران در بخش های خصوصی و دولتی استرالیا (دیدن و همکاران، ۲۰۱۴) و اندونزی (آورانانی و همکاران، ۲۰۱۵) می باشد.

در بررسی فرضیه دوم نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر جو مراقبتی بر رفتار اخلاقی برابر ۰/۱۴۰ و مقدار سطح معنی داری آماره t برابر ۰.۰۰۰ بود که با توجه به کوچکتر بودن این

خود دارند، تمایل داشته باشند مطابق با استانداردهای حرفه ای عمل کنند و نسبت به افرادی که سطح پایینی از تعهد حرفه ای دارند، اخلاقی تر رفتار کنند. از آنجا که رفتار اخلاقی جزئی جدایی ناپذیر در حرفه حسابداری است، انتظار می رود که یک حسابدار متعهد نسبت به یک هم‌تای کم متعهد رفتار اخلاقی تری داشته باشد

در بررسی فرضیه هفتم نتایج نشان می‌دهد که تاثیر ضریب متغیر ارزش‌های اخلاقی بر رفتار اخلاقی برابر  $0/200$  و مقدار سطح معنی داری آماره  $t$  برابر  $0.0000$  بود که با توجه به کوچکتر بودن این مقدار از  $0/05$  ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان  $95$  درصد معنی دار می باشد یعنی ارزش‌های اخلاقی بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد. ارزش‌های اخلاقی شرکت ترکیبی از ارزش‌های اخلاقی مدیران فردی در یک سازمان و قوانین رسمی و غیررسمی رفتار است. به نظر می‌رسد ارزش‌های اخلاقی شرکت می تواند با شکل دادن به نگرش‌های فردی مطابق خواسته سازمانها، بر رفتار اخلاقی تأثیر بگذارد که در تاثیر آن بر حساب‌برسان موجب می‌شود که طبق قوانین و مقررات سازمان رفتار اخلاقی کنند و همین امر موجب معنی داری این فرضیه شود.

در بررسی فرضیه هشتم نتایج نشان می‌دهد که تاثیر ضریب متغیر آرمان‌گرایی بر رفتار اخلاقی برابر  $0/048$  و مقدار سطح معنی داری آماره  $t$  برابر  $0.0005$  بود که با توجه به کوچکتر بودن این مقدار از  $0/05$  ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان  $95$  درصد معنی دار می باشد یعنی آرمان‌گرایی بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.

در بررسی فرضیه نهم نتایج نشان می‌دهد که تاثیر ضریب متغیر نسبت‌گرایی بر رفتار اخلاقی برابر  $0/153$  و مقدار سطح معنی داری آماره  $t$  برابر  $0.0000$  بود که با توجه به کوچکتر بودن این مقدار از  $0/05$  ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان  $95$  درصد معنی دار می باشد یعنی نسبت‌گرایی بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد. ایدئولوژی اخلاقی به عنوان واسطه ای برای تجربیات شخصی حساب‌برسان بخش دولتی که در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته اند، عمل می‌کند. ایدئولوژی اخلاقی فرد به سیستم اخلاقی اشاره دارد که فرد برای تصمیم‌گیری‌های اخلاقی از آن استفاده می‌کند (پاترانتا و کینگشوت،  $2011$ ). دو نوع اصلی از ایدئولوژی‌های اخلاقی وجود دارد که تصمیمات اخلاقی فرد را شکل می‌دهد: آرمان‌گرایی و نسبت‌گرایی. آرمان‌گرایی تصور می‌کند که حقایق جهانی تغییر ناپذیری

مقدار از  $0/05$  ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان  $95$  درصد معنی دار می باشد یعنی جو مستقل بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد. تصمیم‌گیری در این جو اشخاص را به استفاده عمیق عقاید اخلاقی شخصی برای تصمیمات اخلاقی، بدون در نظر گرفتن تأثیر بیرونی این تصمیمات تشویق می‌کند (دبرا و شربل،  $2010$ ) به نظر می‌رسد. از دیدگاه حساب‌برسان در سازمان، تصمیماتی با پیامد اخلاقی باید بر اعتقادات اخلاقی افراد تأکید کند و کمترین توجه را به عوامل و تأثیرات خارجی نداشته باشد که همین مبنا می‌تواند ارتباط جو مستقل و رفتار اخلاقی را عمیق تر کند.

در بررسی فرضیه چهارم نتایج نشان می‌دهد که تاثیر ضریب متغیر جو قانونی - رسمی بر رفتار اخلاقی برابر  $0/083$  و مقدار سطح معنی داری آماره  $t$  برابر  $0.0000$  بود که با توجه به کوچکتر بودن این مقدار از  $0/05$  ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان  $95$  درصد معنی دار می باشد لذا جو قانونی - رسمی بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد.

همچنین در بررسی فرضیه پنجم نتایج نشان می‌دهد که تاثیر ضریب متغیر جو قانونی - رمزی بر رفتار اخلاقی برابر  $0/034$  و مقدار سطح معنی داری آماره  $t$  برابر  $0.019$  بود که با توجه به کوچکتر بودن این مقدار از  $0/05$  ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان  $95$  درصد معنی دار می باشد یعنی جو قانونی - رمزی بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد. در جو قانونی حساب‌برسان باید با توجه به قوانین و رویه‌هایی که توسط سازمان تعیین می‌شوند، پیروی کنند (در این جو، نقش‌ها و سیاست‌های سازمانی پایه ای برای رفتار هستند و تصمیم‌گیری اخلاقی را هدایت می‌کنند به نظر می‌رسد با توجه به این که در این جو، حساب‌برسان از قوانین مدون و صریح سازمانی تبعیت می‌کنند. فردی که بیشتر و بهتر از قوانین سازمانی تبعیت کند از نظر سازمان، فردی اخلاقی است.

در بررسی فرضیه ششم نتایج نشان می‌دهد که ضریب متغیر تعهد حرفه ای بر رفتار اخلاقی برابر  $0/163$  و مقدار سطح معنی داری آماره  $t$  برابر  $0.0000$  بود که با توجه به کوچکتر بودن این مقدار از  $0/05$  ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان  $95$  درصد معنی دار می باشد یعنی تعهد حرفه ای بر رفتار اخلاقی حساب‌برسان بخش دولتی در ایران تاثیر مثبت و معناداری دارد. تعهد حرفه ای به عنوان یک ارتباط قوی بین یک فرد و حرفه خود تعریف می‌شود (نسج،  $2016$ ). انتظار می‌رود حسابدارانی که سطح بالایی از تعهد خود را نسبت به حرفه

- \* خدادادی، ولی، ۱۳۹۰، بررسی تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر صرف ریسک سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید چمران اهواز - دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، رشته حسابداری،
- \* سهیلی، حسین و سهراب شکرپیگی، ۱۳۹۵، بررسی اثرات میان حق الزحمه حسابداری مستقل و انتخاب حسابرس بر کیفیت گزارش حسابداری در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران، پنجمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق،
- \* نساری، احسان، ۱۳۹۵، دلایل تغییر کیفیت حسابداری پس از تغییر حسابرس چیست؟ مدارک به دست آمده از تعویض های ارادی و اجباری حسابرس، کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم، شیراز، پژوهش شرکت ایده بازار صنعت سبز،
- \* شماخی، حمیدرضا و رضا صفیلو، ۱۳۹۵، بررسی رابطه حق الزحمه حسابداری و انتخاب حسابرس، هفتمین کنفرانس بین المللی اقتصاد و مدیریت، سوئد- دالارنا، مرکز ارتباطات دانشگاهی ICOAC، دانشگاه دولتی دالارنا،
- \* پوریانسب، امیر. (۱۳۸۹)، اصول اخلاق حرفه ای، حسابداری، سال چهاردهم، شماره ۱۳۷، تیپودو، جی سی. (۲۰۱۴)، حسابداری پس از قانون ساربنز اکسلی، ترجمه رحمت اله نادری بنی، تهران: انتشارات چرتکه.
- \* ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه؛ رفیعی، افسانه (۱۳۸۹)، آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۷-۱۸.
- \* جلالی، رستم. (۱۳۹۱)، نمونه گیری در پژوهش های کیفی، تحقیقات کیفی در علوم سلامت، دوره ۴، صص ۳۱۰-۳۲۰.
- \* حساس یگانه، یحیی و کاظم پور، احسان. (۱۳۹۲)، رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۰، صص ۵۳-۷۰.
- \* خواجه، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸)، تجربه حسابداری و نقش آن در موضوعات ساختار نیافته حسابداری، تحقیقات حسابداری، ۳، صص ۱۰۸-۱۲۱.
- \* خواجه، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۹۱)، نقش الگوهای رفتاری و مدل های تصمیم گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری، ۵، صص ۱۲۳-۱۳۵.

وجود دارد که باید تصمیم گیری اخلاقی فرد را شکل دهد، در حالی که نسبت گرای استدلال می کند که هیچ حقیقت جهانی وجود ندارد، و آن چیزی که اخلاقی است وابسته به فرهنگ، جامعه یا بافت تاریخی استبه نظر می رسد که افراد بسیار آرمان گرا معتقدند در صورت انجام عمل صحیح اخلاقی می توان از صدمه زدن به دیگران جلوگیری کرد؛ چنین افرادی در برخورد با مسائل غیر اخلاقی محکم تر عمل و رفتار می کنند در حالی که افراد کاملاً نسبی، قواعد و قوانین مطلق را کاملاً رد می کنند اما عوامل موقعیتی موثر بر عملکرد شخص را مورد بررسی قرار می دهند و تمایل دارند که در تصمیم گیری ها و رفتارهای اخلاقی ملایم تر باشند

با توجه به نتایج این تحقیق که ارزش های اخلاقی و جو اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرسان موثر می باشد پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی به پیش بینی ارزش شرکت با استفاده از مولفه های ارزش های اخلاقی و جو اخلاقی پرداخته شود که می تواند ادامه دهنده این تحقیق باشد. همچنین با توجه به اینکه ممکن است عوامل دیگری از قبیل عوامل سیاسی، اجتماعی، بنیادهای اقتصادی،... بر درک رفتارهای اخلاقی اثرگذار باشد و در این تحقیق فرصتی برای بررسی تاثیر این نوع متغیرها بر رفتار اخلاقی نشد پیشنهاد می گردد بررسی شود چه عوامل دیگری می تواند در درک رفتار اخلاقی حسابداری اثر با اهمیت داشته باشد.

#### فهرست منابع

- \* عظیمی، احمد و معصومه کاظمی نوجه ده، ۱۳۹۶، بررسی رابطه شهرت شرکت و انتخاب حسابرس مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس ملی پژوهش های نوین ایران و جهان در مدیریت، اقتصاد و حسابداری و علوم انسانی، شیراز، دانشگاه علمی کاربردی شوشتر،
- \* ابوالحسنی، علی؛ حسین افشاری و داریوش جاوید، ۱۳۹۶، رابطه بکارگیری حسابرس داخلی با اندازه و استقلال شرکت و تاثیر آن بر تاخیر گزارش حسابداری، اولین همایش حسابداری، مدیریت و اقتصاد با رویکرد پویایی اقتصاد ملی، ملایر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر،
- \* نوروش، ایرج، ۱۳۷۸، اهمیت ویژگیهای مؤسسات حسابداری در فرآیند انتخاب حسابرس توسعه شرکتها و انگیزه های تغییر حسابرس در میان شرکتهای ایرانی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران - دانشکده علوم، رشته حسابداری،

- \* Davis, T. R. V., & Luthans, F. (1980). A social learning approach to organizational behavior. *Academy of Management Review*, 5(2), 281e290.
- \* DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183e199.
- \* Dechow, P., & Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 35e59.
- \* of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2e3), 275e326.
- \* DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147e160.
- \* Ettredge, M., Li, C., & Scholz, S. (2007). Audit fees and auditor dismissals in the Sarbanes-Oxley era. *Accounting Horizons*, 21(4), 371e386.
- \* Fama, E., & French, K. (1997). Industry costs of equity. *Journal of Financial Economics*, 43(2), 153e193.
- \* Fischer, P., & Huddart, S. (2008). Optimal contracting with endogenous social norms. *American Economic Review*, 98(4), 1459e1475.
- \* Houston, J., Lev, B., & Tucker, J. (2010). To guide or not to guide? Causes and consequences of stopping quarterly earnings guidance. *Contemporary Accounting Research*, 27(1), 143e185.
- \* Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305e360.
- \* Kallgren, C. A., Reno, R. R., & Cialdini, R. B. (2000). A focus theory of normative conduct: When norms do and do not affect behavior. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 26(8), 1002e1012.
- \* Kaplan, S., Newberry, K., & Reckers, P. (1997). The effect of moral reasoning and educational communications on tax evasion intentions. *Journal of the American Taxation Association*, 19(2), 38e54.
- \* Klein, B., & Leffler, K. B. (1981). The role of market forces in assuring contractual performance. *Journal of Law and Economics*, 24(1), 69e90.
- \* Minutti-Meza, M. (2013). Does auditor industry specialization improve audit quality? *Journal of Accounting Research*, 51(4), 779e817.
- \* Palmer, D. A., Jennings, P. D., & Zhou, X. (1993). Late adoption of the multidivisional form by large U.S. Corporations: Institutional, political, and economic accounts. *Administrative Science Quarterly*, 38(1), 100e131.
- \* . *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 92: 55-60.
- \* Bandura, A. 1997. Self-efficacy: The exercise of control. Macmillan.
- \* Bangun, Y. K., & Asri, M. 2017. Auditor Ethical Decision Making. *Scientific Research Journal*.
- \* Baotham, S., & Ussahawanitchakit, P. 2009. Audit independence, quality, and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 9(1), 1-25.
- \* Bonner, S. E. 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *Accounting Review*: 72-92.
- \* خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد. (۱۳۸۶)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸، صص ۲۵-۵۸.
- \* دادگر، یداله. (۱۳۹۴)، اخلاق و اقتصاد: پیوندی ساختاری، دوطرفه، و پایدار، بررسی مسائل اقتصاد ایران، دوره ۲، شماره ۲، صص ۲۷-۵۲.
- \* سرلک، نرگس. (۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱-۲، صص ۷۱-۸۲.
- \* سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه. (۱۳۹۰)، روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگه، چاپ ۲۱.
- \* صادقیان، مسعود؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸)، نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرس مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، صص ۴۳-۵۶.
- \* صالحی، تابنده (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۳، صص ۷۳-۸۶.
- \* صفری گرایلی، مهدی و ولیان، حسن. (۱۳۹۷)، طراحی مدل و ارزیابی قابلیت های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۶، صص ۶۵-۱۰۴.
- \* مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۸، صص ۷۶-۵۳.
- \* Altman, E. (1968). Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *Journal of Finance*, 23(4), 589e609.
- \* Axelrod, R. (1986). An evolutionary approach to norms. *American Political Science Review*, 80(4), 1095e1111.
- \* Bloomfield, R., Nelson, M. W., & Soltes, E. (2016). Gathering data for archival field, survey, and experimental accounting research. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 341e395.
- \* disclosure decisions: An examination of capital expenditure forecasts. Working paper. University of Delaware, and University of Maryland. Chaney, P., Jeter, D., & Shivakumar, L. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review*, 79(1), 51e72.
- \* Cialdini, R., & Trost, M. (1998). Social influence: Social norms, conformity, and compliance. In *The handbook of social psychology*. New York, NY: Oxford University Press.
- \* Craswell, A. T., & Francis, J. R. (1999). Pricing initial audit engagements: A test of competing theories. *The Accounting Review*, 74(2), 201e216.

- \* Bonner, S. E., & Lewis, B. L. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of accounting research*, 28: 1-20..
- \* Fleming, M. M. K. 1980. Budgeting practices in large CPA firms. *Journal of Accountancy*, 149(5): 55.
- \* Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. 2006. An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2): 169-193.
- \* Halim, H. A., Jaafar, H., & Janudin, S. E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia. *International Business Research*, 11(11), 119-127.
- \* Ismail, S., & Yuhanis, N. 2018. Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1): 21-34..
- \* Knechel, W. R. 2000. Behavioral research in auditing and its impact on audit education. *Issues in accounting education*, 15(4), 695-712.
- \* Kohlberg L 2002. The philosophy of moral development: the nature and validity of moral stages essays on moral development. San Francisco: Harper& Row: 123-137..
- \* Lee, Y. T., Stettler, A., & Antonakis, J. 2012. Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. *Personality and Individual Differences*. 50(7): 1110- 1115.
- \* Libby, R. (1995). The role of knowledge and memory in audit judgment. *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, 1, 176-206.
- \* Mala, R., & Chand, P. 2015. Judgment and Decision Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1): 1-50.
- \* .
- \* McDevitt, R. K. 2000. A systems approach to identifying the sources of decision influences and their importance to individuals facing ethical dilemmas.
- \* audit decision aids. *Judgment and decision making research in accounting and auditing*:207-228.
- \* Modarres, A., & Rafiee, A. 2011. Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants. *Social Responsibility Journal*, 7(1):136-144.
- \* Muslumov, A. & Aras, G. (2004). The analysis of factors affecting ethical judgment: the Turkish evidence. Conference proceeding: Global Business and Technology Association, 2004 International Conference, June 8 to 12, Cape town, South Africa. Unpublished.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 52/ Winter 2024

## **Factors Determining Ethical Behavior and Analysis of Ethical Values of Professional Accounting**

**Majid Pakdel**

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Zahra Pourzamani**

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran,

(Correspond Author)

zahra.poorzamani@yahoo.com

### **Abstract**

In the current climate of the world economy, auditing has become a key and effective tool whose role is undeniable. But over the last two decades, we have seen a decline in the position of accounting internationally. The aim of this study was to provide a model of the determinants of ethical behavior, analysis of ethical values of professional accounting and unethical reporting methods in accounting. This research is correlational in nature and content. In this research, information about 384 accountants of state-owned companies constitute the sample of research statistics through the questionnaires mentioned in the previous chapter, based on which the relationship between variables is tested to test research hypotheses. The collected data were analyzed using SPSS and AMOS software. The results of this study showed that the determinants of ethical behavior have a significant effect on the ethical behavior of accountants

**Key words:** Determinants of ethical behavior, ethical values, immoral reporting