



The role of individual and organizational ethics factors in explaining the ethical behavior of certified accountants

Mohammad Ali Dehnavi

Ph.D. Candidate of accounting, Department of accounting, Islamic Azad University, Mashhad, Iran.

Fateme Nabipour *

MSc. of Accounting, Tax Applied Scientific Center, Mashhad, Iran.

Article History

Received: 01 September, 2024

Revised: 06 December, 2024

Accepted: 13 December, 2024

Keywords

Ethical behavior,
ethical ideology,
professionalism,
ethical climate,
certified accountants.

Abstract

The purpose of this research is to investigate the role of individual and organizational ethics factors in explaining the ethical behavior of certified accountants, in order to provide a new model of ethical decision-making behavior in accounting. The statistical population of this research is made up of independent certified accountants working in audit institutions that are members of Iranian Association of Certified Public Accountants. The methodology of this research is descriptive, survey and applied in terms of purpose; And the data collection tool was based on a standard questionnaire. The analysis of findings based on correlation tests and structural equation modeling indicates that among the factors of moral ideology, relativism has a significant relationship on the ethical behavior of certified accountants; Also, the structures that professionalism constructions (except formal commitment and independence) have a significant relationship on the ethical behavior of accountants. Perception of the ethical climate of auditing firms is also significant on the ethical behavior of accountants. The identified factors affecting the ethical behavior of working official accountants can be used for policy making in the formulation of regulations as well as educational systems and methods and can also be used to strengthen the ethical climate of auditing firms as a required aspect for the ethical behavior of accountants.

Published by Shandiz Institute of Higher Education



How to cite this article:

Dehnavi, M. A., & Nabipour, F. (2025). The role of individual and organizational ethics factors in explaining the ethical behavior of certified accountants. *Novel Explorations in Computational Science and Behavioral Management*, 3(1), 50-66.



<https://doi.org/10.22034/necsbm.2024.476123.1081>

openaccess

Extended Abstract

Introduction

The accounting profession holds a pivotal role in supporting informed decision-making for a diverse set of stakeholders including investors, regulators, creditors, and clients. In recent decades, high-profile financial scandals such as those involving

Enron, WorldCom, and Parmalat have amplified public scrutiny on accountants' ethical behavior. These scandals have underscored the critical necessity of maintaining high ethical standards within the profession. In particular, the integrity, objectivity, and independence of professional accountants are central to ensuring the reliability of

* E-mail address: am.dehnavi717@gmail.com



financial information and, consequently, the trustworthiness of financial markets.

Despite the establishment of global ethical codes such as those issued by the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) there remains an evident gap between codified standards and actual ethical conduct. The present study seeks to bridge this gap by exploring how individual and organizational ethical factors shape the ethical behavior of professional accountants in Iran. More specifically, it examines the influence of ethical ideology (idealism vs. relativism), professional commitment (including organizational and formal components), and the perceived ethical climate within auditing firms on ethical decision-making.

This study builds upon prominent theoretical frameworks in ethical decision-making such as Rest's Four-Component Model (1979) and Kohlberg's Moral Development Theory, while also integrating cultural, psychological, and professional variables pertinent to the Iranian accounting environment.

Methodology

The research adopts an applied and descriptive-survey design, employing quantitative methods to assess relationships among key constructs. The population of interest comprises professional accountants working in audit firms affiliated with the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA). A stratified random sampling approach was used to select participants from among active certified accountants.

Data were collected via a standardized questionnaire composed of four main sections:

1- Ethical Behavior: Adapted from Oboh (2019), using a 17-item scale on a 5-point Likert scale to measure ethical decision-making.

2- Ethical Ideology: Based on Forsyth's (1980) Ethics Position Questionnaire, comprising 20 items 10 measuring idealism and 10 measuring relativism.

3- Professional Commitment: Based on Hampton and Hampton (2004), evaluating five dimensions: organizational commitment, professional commitment, formal commitment, independence, and diligence.

4- Ethical Climate: Assessed using items from Schwepker and Hartline (2005), evaluating the perception of ethical practices within the organization.

A total of 125 valid responses were obtained. Reliability of the scales was confirmed through Cronbach's alpha ($\alpha > 0.7$ for all scales), and validity was evaluated using Composite Reliability (CR) and Average Variance Extracted (AVE), in accordance with Fornell and Larcker's (1981) criteria.

To test the proposed hypotheses, the researchers employed Structural Equation Modeling (SEM) using the AMOS software, along with Pearson correlation analysis to identify the strength and direction of relationships among variables.

Results and Discussion

Descriptive Statistics

The sample consisted predominantly of male accountants (81.6%), with most holding bachelor's (67.2%) or master's degrees (26.4%). Descriptive analysis showed relatively high variability in the ethical ideology scores, suggesting differing levels of idealism and relativism across the sample.

Hypothesis Testing: Three main hypotheses were examined:

H1: Ethical ideology (idealism and relativism) significantly influences ethical behavior.

- Results showed a positive and significant correlation between relativism and ethical decision-making ($r = 0.550$, $p < 0.05$), while the correlation with idealism was not statistically significant ($p > 0.05$). This suggests that in the Iranian context, ethical relativism plays a more prominent role in shaping behavior than idealism.
- These findings resonate with Oboh (2019) and Craft (2013), highlighting that relativists may demonstrate inconsistent ethical judgments depending on situational factors, which can explain greater variance in decision-making behaviors.

H2: Professional commitment significantly influences ethical behavior.

- Among the five components of professional commitment, all except "formal commitment" and "independence" had statistically significant correlations with ethical decision-making.
- Notably, organizational commitment ($r = 0.233$), professional commitment ($r = 0.356$), diligence ($r = 0.408$), and professional identification ($r = 0.356$) were positively and significantly associated with ethical behavior (all $p < 0.05$).
- These results align with Hampton and Hampton (2004) and Ajibolade (2018), suggesting that higher levels of emotional attachment and identification with the profession contribute to ethical conduct.

H3: Ethical climate significantly influences ethical behavior.

- The correlation between perceived ethical climate and ethical behavior was positive and statistically significant ($r = 0.122$, $p < 0.05$).
- This finding indicates that ethical norms and the tone set by organizational leaders contribute meaningfully to individual ethical decisions. It echoes the work of Victor and Cullen (1987) and Schwepker and Hartline (2005), who argue that ethical climates foster environments where ethical behavior is both expected and rewarded.

Structural Model Analysis: The SEM results confirmed that ethical ideology (especially relativism), professional commitment, and ethical climate collectively explain a substantial proportion of variance in ethical behavior. Path coefficients supported the model's validity, suggesting a well-fitting structure among variables.

These findings collectively reveal that ethical decision-making among professional accountants is shaped not solely by external codes of conduct but significantly by internal beliefs, attitudes toward the profession, and perceptions of workplace ethics.

Conclusion

This study underscores the multidimensional nature of ethical behavior in the accounting profession. It reveals that ethical ideology

particularly relativism exerts a strong influence on accountants' ethical judgments, highlighting the need for greater emphasis on moral reasoning and consistency in ethical education. Furthermore, professional commitment, especially emotional and organizational dimensions, plays a pivotal role in fostering ethical conduct. Equally important, a positive ethical climate within audit firms significantly contributes to ethical behavior, reinforcing the importance of leadership and ethical tone at the top.

Implications for Practice:

- Audit firms and professional bodies should invest in ethics training programs that focus on reducing relativistic tendencies by promoting moral consistency and principled reasoning.
- Organizations must foster a strong ethical climate by clearly articulating ethical expectations, modeling ethical leadership, and implementing robust monitoring systems.
- Professional identity and engagement should be nurtured from early stages of education through to professional development programs to reinforce long-term ethical commitment.

Recommendations for Future Research:

- Replicating this study in different cultural contexts to examine whether the dominance of relativism is culture-specific or universal.
- Investigating potential moderating effects of demographic variables (e.g., gender, education level) on ethical behavior.
- Exploring the impact of regulatory reforms and evolving international standards on ethical behavior over time.

In sum, this study contributes valuable insights to the discourse on accounting ethics by integrating individual belief systems with organizational influences. It offers a nuanced understanding of the drivers of ethical behavior and provides a roadmap for developing a more ethically resilient accounting profession.

نقش عوامل اخلاق فردی و سازمانی در تبیین رفتار اخلاقی حسابداران رسمی

محمدعلی دهنوی*

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران.

فاطمه نبی‌پور

کارشناسی ارشد حسابداری، مرکز علمی کاربردی مالیاتی، مشهد، ایران.

چکیده

هدف این تحقیق بررسی نقش عوامل اخلاق فردی و سازمانی در تبیین رفتار اخلاقی حسابداران رسمی است تا از این طریق الگوی جدیدی از رفتار تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری فراهم گردد. جامعه آماری این تحقیق را حسابداران مستقل رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهند. روش‌شناسی این تحقیق توصیفی، پیمایشی و از نظر هدف کاربردی؛ و ابزار گردآوری داده‌ها مبتنی بر پرسشنامه استاندارد انجام گرفت. تجزیه و تحلیل یافته‌ها مبتنی بر آزمون‌های همبستگی، و مدل‌یابی معادلات ساختاری حاکی از آن است که از بین عوامل ایدئولوژی اخلاقی، نسبی‌گرایی بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی رابطه معنادار دارد؛ همچنین سازه‌های شکل‌دهنده حرفه‌گرایی (به‌جز تعهد رسمی و استقلال) بر رفتار اخلاقی حسابداران رابطه معنادار دارند. ادراک از جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی نیز بر رفتار اخلاقی حسابداران معنادار است. عوامل شناسایی شده مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی شاغل قابلیت کاربرد برای سیاست‌گذاری در تدوین مقررات و همچنین سیستم‌ها و شیوه‌های آموزشی دارند و همچنین می‌توانند برای تقویت جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی به‌عنوان یک وجه ملزم برای رفتار اخلاقی حسابداران مورد استفاده قرار گیرند.

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۱۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۰۹/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۲۳

کلیدواژه‌ها:

رفتار اخلاقی

ایدئولوژی اخلاقی

حرفه‌گرایی

جو اخلاقی

حسابداران رسمی


Published by Shandiz Institute of Higher Education

استناد به مقاله:

دهنوی، محمدعلی و نبی‌پور، فاطمه (۱۴۰۴). نقش عوامل اخلاق فردی و سازمانی در تبیین رفتار اخلاقی حسابداران رسمی. کاوش‌های نوین در علوم محاسباتی و مدیریت رفتاری، ۳(۱)، ۵۰-۶۶.



<https://necsbm.shandiz.ac.ir>

 <https://doi.org/10.22034/necsbm.2024.476123.1081>

openaccess

۱. مقدمه

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق عنصری محوری، در حرفه حسابداری است. (رؤیایی و محمدی، ۱۳۹۴). طبق آیین رفتار حرفه‌ای هیأت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران^۱ (۲۰۱۶) از حسابداران رسمی شاغل انتظار می‌رود در زمان مواجهه با تضاد منافع، عمل صادقانه، معتبر، متکی به نفس و مستقل داشته باشند (آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، ۱۳۹۶). بنابراین حسابداران حرفه‌ای از

جامعه‌ای که حرفه حسابداری با آن سروکار دارد متشکل از صاحبکاران، سرمایه‌گذاران، دولت، اعتباردهندگان، کارکنان، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران اتکا می‌کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می‌کند. با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای

¹ International Ethics Standards Board for Accountants

اخلاقیات حسابداری بین‌المللی (پورزمانی و تاروری، ۱۴۰۰) تمرکز داشته است. با این وجود گستره پژوهش در حوزه اخلاق و رفتار حساب‌برسان و حسابداران، در برگیرنده عوامل مختلف در ابعاد فردی و سازمانی است.

رفتار غیراخلاقی حسابداران در رسوایی‌های مالی اخیر صداقت حرفه حسابداری^{۱۴} و اعتماد گزارش‌های مالی را متزلزل ساخته است (اسمیت^{۱۵}، ۲۰۰۳؛ رینستین و ویرچ^{۱۶}، ۲۰۰۲؛ دومینو و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۵). به‌منظور هدایت اقدامات حسابداران و حساب‌برسان برای انجام صحیح مسئولیت‌های حرفه‌ای نیاز است تا ارزش‌های اصلی حرفه حسابداری با کدهای اخلاق در هم آمیخته شود (گیبسون^{۱۸}، ۲۰۱۳، آریل و همکاران^{۱۹}، ۲۰۲۰). ارزش‌ها^{۲۰}، باورهای اساسی و بنیادی هستند که نگرش‌ها یا اعمال را سمت و سو می‌بخشند. در واقع ارزش به‌عنوان یک باور پایدار در باب ارجحیت شخصی و اجتماعی یک رشته از اعمال، اقدامات یا هر وضعیت پایانی نسبت به اعمال، اقدامات یا هر وضعیت پایانی متضاد با آن‌ها تعریف شده است (روکیچ^{۲۱}، ۱۹۷۳). همچنین ارزش‌ها به‌عنوان معیارهای رفتار اخلاقی و اهداف مطلوب و فرا موقعیتی هستند که از نظر اهمیت با هم متفاوت بوده و به‌عنوان اصول راهنما در زندگی فرد عمل می‌کنند (شوارتز^{۲۲}، ۲۰۰۶). ارزش‌های ناشی از باورهای اخلاقی افراد، بر قضاوت‌های اخلاقی و تصمیم‌گیری آنان تأثیر می‌گذارد (فورسیت^{۲۳}، ۱۹۸۰). بنابراین جهان‌بینی و مکاتب اخلاقی از عوامل مرتبط با اخلاق فردی است که از طریق چارچوب باورها، نگرش‌ها و ارزش‌های فردی بر توانایی شناخت اخلاقی یا غیراخلاقی بودن موضوعات تأثیر می‌گذارد (تریکی^{۲۴} و همکاران، ۲۰۱۷).

شکل‌گیری ارتباطات درون‌سازمانی وابسته به شرایط کارکنان و جو اخلاقی سازمانی است که تأثیر قابل ملاحظه‌ای در بهره‌وری سازمان دارد. جو اخلاقی سازمانی برای اولین بار در سال ۱۹۸۷ معرفی شد. این سازه به‌عنوان ادراکات مشترک در مورد اینکه چه چیزی از نظر اخلاقی صحیح است و چگونه موضوعات اخلاقی باید به کار برده شوند تعریف می‌شود (ویکتور و کولن^{۲۵}، ۱۹۸۷). جو اخلاقی سازمان تعیین می‌کند که اعضای سازمان چه موضوعاتی را

یک‌سو، ملزم به رعایت اخلاق عمومی و قوانین موضوعه کشور هستند و از سوی دیگر، مکلف به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مصوب تشکل حرفه‌ای مربوط به خود می‌باشند. آنچه روشن است این‌که رفتار اخلاقی یک صفت مورد انتظار و ضروری برای حسابداران است اما اخبار و گزارش‌های مربوط به شرکت‌های بزرگی چون انرون، ورلدکام، پارمالات و ... نشان می‌دهد که حرفه حسابداری در بسیاری از شرایط و موقعیت‌ها چشم را به روی اخلاقیات بسته است.

افراد در تصمیم‌گیری با این سؤال روبه‌رو هستند: چه چیزی بیشترین اهمیت را دارد؟ (کورتن^۱، ۱۹۹۸)؛ که تا حد زیادی متأثر از مشاگرهای درونی است که چه ارزش‌هایی فرد به آن پایبند است؛ چه ارزش‌هایی فرد باید به آن پایبند باشد و چه چیزی جامعه از حرفه انتظار دارد (لو^۲ و همکاران، ۲۰۰۸). اگرچه ارزش‌های آئین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان زیربنای تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در نظریه ارزش‌های آرمانی حرفه بیان شده است (اورت^۳ و همکاران، ۲۰۰۵)، اما پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای قرار می‌گیرد و در واقع فرآیندهای رفتار تصمیم‌گیری اخلاقی خارج از کنترل قواعد برون‌سازمانی تجویزی قرار دارد و تصمیم‌گیری و رفتار اخلاقی بهتر، مستلزم توسعه الگوها و عواملی فراتر از آئین رفتار حرفه‌ای است (وود^۴، ۲۰۰۵؛ فلانگن و کلارک^۵، ۲۰۰۷).

تاکنون متون تحقیقات اخیر در مورد عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری بر موضوعاتی مانند آموزش (اونوما^۶ و همکاران، ۲۰۲۱؛ همتی و همکاران، ۱۳۹۹) ویژگی‌های روان‌شناختی (رفاهی بخش و محمدی ۱۴۰۲؛ داماک^۷ و همکاران، ۲۰۲۲؛ رحمانی‌نیا و همکاران، ۱۴۰۰)؛ فلسفه اخلاق (گالا^۸ و همکاران، ۲۰۲۳؛ شجاع^۹ و همکاران، ۲۰۲۱، اوبو^{۱۰}، ۲۰۱۹)، دینداری (آهسان^{۱۱} و همکاران، ۲۰۲۴؛ خوشبخت و همکاران، ۱۴۰۱)، فرهنگ (محمدیگی و همکاران، ۱۴۰۲؛ صالحی^{۱۲} و همکاران، ۲۰۲۳؛ دون^{۱۳} و همکاران، ۲۰۲۲) و

¹ Korten

² Low et al.

³ Everett et al.

⁴ Wood

⁵ Flanagan & Clarke

⁶ Onumah et al.

⁷ Dammak et al.

⁸ Gala et al.

⁹ Shojaa et al.

¹⁰ Oboh

¹¹ Ahsan

¹² Salehi

¹³ Doan

¹⁴ integrity

¹⁵ Smith

¹⁶ Reinstein and Weirich

¹⁷ Domino et al.

¹⁸ Gibson

¹⁹ Ariail et al.

²⁰ Ethical Values

²¹ Rokeach

²² Schwartz

²³ Forsyth

²⁴ Triki et al.

²⁵ Victor & Cullen

های اخلاقی است، که از فرآیندهای روان‌شناختی شامل شناخت اخلاقی^۶، قضاوت اخلاقی^۷، تمایل اخلاقی^۸ و رفتار اخلاقی^۹ تشکیل تشکیل شده است. به گفته وینسون و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۰) افراد در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی متفاوت هستند و عوامل مختلفی بر تصمیم‌گیری اخلاقی افراد مؤثر است. اوبو و آجیبلا^{۱۱} (۲۰۱۸) در بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی و رفتاری بر تصمیم‌گیری اخلاقی نشان داد که سن، وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، مطلق‌گرایی و نسبی‌گرایی رفتاری، اجماع اجتماعی و شدت پیامد بر فرآیند تصمیم‌گیری حسابداران حرفه‌ای تأثیر معناداری دارد. کاسالی و پرانو^{۱۲} (۲۰۲۰) در بررسی عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی نشان داد که از مهم‌ترین عوامل محرک تصمیم‌گیری اخلاقی می‌توان 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.

۲.۲. ایدئولوژی اخلاقی و رفتار اخلاقی

مبانی قضاوت‌های اخلاقی افراد برگرفته از دو جنبه است: جوانب فلسفی و روان‌شناسی اخلاقی. با نگاهی به سابقه قضیه، در می‌یابیم که توجه فلسفه اخلاقی به‌طور عمده بر سؤال‌هایی در زمینه تعیین درست و نادرست بودن معطوف بوده است. درحالی‌که تصور می‌شود جنبه روان‌شناسی آن ادراک بر پایه واکنش رفتاری منطقی نسبت به محرک‌های مختلف و از طریق کشف الگوها و فرایندهای فکری افراد در مواجهه با موضوعات اخلاقی است.

ایدئولوژی‌های اخلاقی به نقش‌گرایی اخلاقی فلسفی مانند ایدئالیسم اخلاقی و نسبی‌گرایی اخلاقی و چگونگی کاربرد آن‌ها در چارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی توجه دارند (لهرنت^{۱۳} و دیگران، ۲۰۱۵). با توجه به یافته‌های فورسیت (۱۹۸۰) افراد نسبی‌گرا به احتمال بیشتری به رد مطلق اخلاق‌گرایی دارند. ایده‌آل‌گرایی نشان‌دهنده انتظارات در افراد از عواقب نامطلوب و مطلوب است. افراد ایده‌آل‌گرا فرض می‌کنند که همواره عواقب مطلوب با عمل

در نظر می‌گیرند که به لحاظ اخلاقی مناسب باشند و نیز چه ملاکی را به کار می‌برند تا این مسائل را بفهمند، مورد سنجش قرار دهند و حل کنند.

ویژگی‌های دلبستگی به کار، روحیه مشارکت، اعتمادپذیری، ایجاد تعامل با یکدیگر، بیانگر اخلاق حرفه‌ای است که از جایگاه و اهمیت والایی در سازمان برخوردار است. حرفه‌گرایی مشخصه بارز اعضای یک حرفه به این اعتقاد و باور مهم است که تخصص آن‌ها برای مشتریان خود و جامعه مربوطه بسیار ارزشمند و حیاتی است. حرفه‌گرایی در برگزیده پنج بعد نگرشی احساس هویت با گروه، اعتقاد به بازتاب عمومی خدمت در جامعه، خودکنترلی، جذابیت حرفه و استقلال عمل در کار است. رفتار روزمره حرفه‌گران تجسم عینی تخصص، اخلاق، تعهد و در حقیقت حرفه‌گرایی آن‌ها است. این ویژگی فردی نه‌تنها روی شایستگی فنی بلکه بر صلاحیت اخلاقی، ایثارگری و نوع‌دوستی نیز تأکید دارد و لذا بین رفتار اخلاقی و حرفه‌گرایی به‌عنوان یکی از ارزش‌های فردی نیز صریحاً یک پیوند عمیق وجود دارد. (پاتیسون و پیل^۱، ۲۰۰۴). بنابراین میزان حرفه‌گرایی حسابداران رسمی شاغل به‌عنوان یک صفت اخلاق فردی می‌تواند رفتار اخلاقی آنان را تحت تأثیر قرار دهد.

تحقیق حاضر سعی دارد نقش عوامل فردی و سازمانی پیش‌گفته را بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی شاغل مورد بررسی قرار دهد.

۲. مبانی نظری تدوین الگوی پژوهش

۱.۲. تئوری تصمیم‌گیری اخلاقی

تصمیم‌گیری اخلاقی به‌عنوان فرآیند ارزیابی و انتخاب از میان راه‌حل‌های موجود و منطبق با اصول اخلاقی تعریف شده است (دون و همکاران، ۲۰۲۲). به عبارت دیگر تصمیم‌گیری اخلاقی فرآیند مستمری است که در برگزیده تمام مراحل است که یک فرد باید از لحظه بروز مشکل اخلاقی تا زمان انجام یک رفتار معین، آن را طی نماید (مورالس سانچز و کابلو مدینا^۲، ۲۰۱۳). از مهم‌ترین الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی، الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی رست^۳ (۱۹۷۹)، برگرفته از نظریه استدلال شناختی و توسعه اخلاقی^۴ کلبگ^۵ (۱۹۷۳) در مورد مراحل شناختی در مواجهه با دوراهی-

⁶ Ethical Recognition

⁷ Ethical Judgment

⁸ Ethical Intention

⁹ Ethical Behavior

¹⁰ Vinson et al.

¹¹ Oboh & Ajibolade

¹² Casali & Perano

¹³ Lehnert

¹ Pattison and Pill

² Morales-Sánchez & Cabello-Medina

³ Rest

⁴ cognitive reasoning & moral development theory

⁵ Kohlberg

حسابداران رسمی که از یکم فروردین ماه ۱۳۹۸ لازم الاجرا شده است. ضوابط اخلاقی، اعم از اخلاق عمومی و اخلاق حرفه‌ای، و آداب و رفتار حرفه‌ای حاکم بر حرفه حسابرسی را مشخص می‌کند. طبق این آئین‌نامه حسابداران رسمی علاوه بر دانش، مهارت، تجربه و آموزش مستمر از فضیلت‌های اخلاقی چون درستکاری و صداقت، واقع‌بینی، استقلال و بی‌طرفی و حفظ منافع عمومی برخوردار باشند.

بمانی محمدآبادی و رویایی (۱۴۰۱) اثر ایدئولوژی اخلاقی شامل جهت‌گیری‌های نسبی‌گرایی و ایده‌آل‌گرایی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با نقش میانجی تعهد حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. اطلاعات لازم برای این پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. نمونه مورد بررسی شامل ۲۷۰ پرسشنامه تکمیل شده توسط حسابرسان است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر ندارد لیکن بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها تأثیر دارد. همچنین تعهد حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر است. بنابراین انتظار می‌رود بین میزان حرفه‌گرایی و رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری رابطه وجود داشته باشد.

۴.۲. جو اخلاقی و رفتار اخلاقی

جو اخلاقی یک باور مشترک در میان کارکنان از وجود رویه‌ها و سیاست‌های اخلاقی در سازمان بوده و جنبه روان‌شناختی دارد. درحالی‌که سازمان‌ها دربرگیرنده جوهای زیادی می‌باشند، جو اخلاقی برای سازمان‌ها مهم بوده و بر رفتار اخلاقی و *ویمبوش و شپارد*^۲ (۱۹۹۰). برای پذیرش و عدم پذیرش رفتارهای سازمانی ارائه می‌نماید. مدیران ارشد سازمان نقشی کلیدی در ایجاد جو اخلاقی در سازمان ایفا می‌نمایند. تحقیقات صورت پذیرفته نشان می‌دهند در صورتی‌که کدهای اخلاقی در سازمان تدوین نشده باشد، سیاست‌ها و خط‌مشی‌ها مشخص و تعریف نگشته و بر آن نظارت صورت نپذیرد منجر به رفتار غیراخلاقی در سازمان خواهد شد (اسچپکر و هارتلاین^۳، ۲۰۰۵).

جو اخلاقی سازمانی عامل مهم در شکل‌گیری ارتباطات درون‌سازمانی و شرایط کارکنان است. جو اخلاقی اولین بار در سال ۱۹۸۷ به‌عنوان ادراکات مشترک در مورد اینکه چه چیزی از نظر اخلاقی صحیح است و چگونه موضوعات اخلاقی باید به کار برده شوند تعریف شد (ویکتور و کولن^۴، ۱۹۸۷). جو اخلاقی سازمان تعیین می‌کند که اعضای سازمان چه موضوعاتی را در نظر

صحیح به دست می‌آید، اما افراد نسبی‌گرا باور دارند که عواقب نامطلوب با عواقب مطلوب آمیخته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که ایده‌آل‌گرایی به رفتار اخلاقی و نسبی‌گرایی به رفتار غیراخلاقی منجر می‌شود (کرافت^۱، ۲۰۱۳). طبق یافته‌های *اوبو* (۲۰۱۹) ایده‌آل‌گرایی اثر مثبت بر شناخت، قضاوت و تمایلات اخلاقی حسابداران حرفه‌ای دارد. نقش‌بندی و *حبیب طلب* (۱۳۹۷) ایده-آل‌گرایی و نسبی‌گرایی را عوامل مثبتی بر میزان حساسیت اخلاقی در نظر گرفته‌اند. *صادقیان و همکاران* (۱۳۹۸) بر این باورند که از بین جهت‌گیری‌های اخلاقی تأثیر نسبی‌گرایی بر تمایل به گزارش‌گری مالی متقلبانه، معکوس و معنادار است. *حسین پور و همکاران* (۱۴۰۰) سلامت روانی و کمال‌گرایی حسابداران منجر به اهمال‌کاری کمتر آن‌ها و اتخاذ تصمیم‌گیری اخلاقی می‌گردد. *نوش فر و همکاران* (۱۴۰۱) آرمان‌گرایی اخلاقی، فرهنگ سازمانی و قوانین و مقررات را بیشترین اندازه اثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران می‌دانند. *رحمانی‌نیا و همکاران* (۱۴۰۰) از بین ویژگی‌های شخصیتی، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبیت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند.

۳.۲. حرفه‌گرایی و رفتار اخلاقی

حرفه‌گرایی به رفتار، اهداف، صفات و ویژگی‌های یک شخص حرفه‌ای مربوط می‌شود. صلاحیت، بی‌طرفی و امانت‌داری از جمله ویژگی‌های اساسی حرفه حسابداری هستند. اعمال و رفتار حرفه حسابداری بر مبنای مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری تدوین شده است. اخلاق اصولاً حاکم بر آن بخش از رفتار افراد است که رعایت آن به وجدان فرد برمی‌گردد، به همین دلیل انجمن‌های حرفه‌ای برای جلب اعتماد جامعه و ایجاد اطمینان در جامعه نسبت به رفتار اعضای حرفه، ضوابطی را تدوین می‌کنند (*رویائی و محمدی* ۱۳۹۳).

ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای اصولی است که بر رفتار یک فرد یا گروه در یک محیط تجاری حاکم است. اخلاق حرفه‌ای نیز مانند ارزش‌ها، قواعدی را ارائه می‌کند که فرد در چنین محیطی چگونه باید نسبت به افراد و مؤسسات دیگر رفتار کند (*آریئل و همکاران*، ۲۰۲۰).

تدوین آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی با پیدایش و گسترش تشکّل‌های حرفه‌ای حسابداران رسمی در پهنه جهان قرین بوده است. در ایران آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای

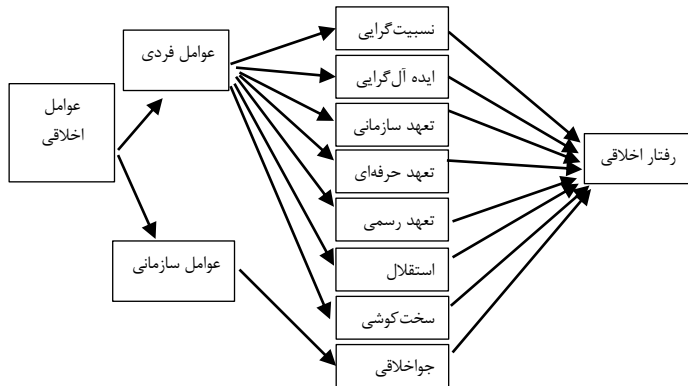
² Wimbush & Shepard

³ Schwepker & Hartline

⁴ Victor & Cullen

¹ Craft

بر اساس مبانی نظری بیان شده و در راستای توسعه الگوی رفتار اخلاقی در حسابداری الگوی پیشنهادی شکل ۱ ارائه شد:



شکل ۱- الگوی مفهومی پژوهش

بر طبق الگوی پژوهش، فرضیه‌های زیر مطرح شده است:

- ۱- عوامل ایدئولوژی اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی شاغل مؤثر است.
- ۲- عوامل حرفه‌گرایی بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی شاغل مؤثر است.
- ۳- عامل جو اخلاقی سازمان بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی مؤثر است.

۳. روش‌شناسی

تحقیق حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری این تحقیق حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. روش نمونه‌گیری در این تحقیق هدفمند و به‌صورت تصادفی انجام گرفت و نمونه آماری از بین حسابداران رسمی شاغل (شریک) در مؤسسات حسابرسی که تقریباً دارای ۲۰۱۷ عضو فعال سرشماری گردید انتخاب شده‌اند.

۱.۳. ابزار گردآوری و سنجش متغیرها

برای سنجش متغیرهای پژوهش از ابزارهای استاندارد در چهار بخش شامل ۶۰ گویه استفاده به عمل آمد. بخش اول پرسشنامه برگرفته از پژوهش اوبو (۲۰۱۹) شامل ۱۷ سؤال در مقیاس ۵ نمره‌ای لیکرت به‌منظور سنجش رفتار اخلاقی آزمودنی‌ها تنظیم شده است که نمره یک (کاملاً موافقم) بیانگر رفتار اخلاقی و نمره ۵ (کاملاً مخالفم) رفتار غیراخلاقی فرد را برای هر سؤال می‌رساند. برای سنجش جهت‌گیری اخلاقی از پرسشنامه موقعیت اخلاقی فورسیت (۱۹۸۰) که در بر گیرنده ۲۰ گویه و ۲ خرده

می‌گیرند که به لحاظ اخلاقی مناسب باشند و نیز چه ملاکی را به کار می‌برند تا این مسائل را بفهمند، مورد سنجش قرار دهند و حل کنند. به‌بیان‌دیگر، جو سازمانی نه‌تنها تصمیم‌گیری و پیامدهای رفتاری آن را در پاسخ به دوراهی‌ها و مسائل اخلاقی تعیین می‌کند، بلکه تعیین‌کننده ملاک‌های اخلاقی برای درک، ارزیابی و حل این مسائل نیز هست (شریل^۱، ۲۰۰۸). جو اخلاقی به‌عنوان سازه‌ای تک‌بعدی برای سنجش ارزیابی‌های کارکنان از وجود و اجرای کدهای اخلاقی، ارتباطات اخلاقی و سیاست‌های اخلاقی سازمان و نیز اعمال اخلاقی مدیریت ارشد تلقی می‌شود (مولکی^۲ و همکاران، ۲۰۰۸).

رودز^۳ (۲۰۱۰) نشان داد که سن، جنسیت و آموزش رسمی اخلاق اثر معنادار بر بلوغ اخلاقی درک شده دارد. و بنابراین جو سازمانی باید در برگزیده دوره‌های اخلاق در امور مالی و حسابداری حرفه-ای باشد. مادلین^۴ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی اثر جو اخلاقی و انگیزه‌های فردی را بر فساد بررسی کردند که یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد کارمندان بخش دولتی و خصوصی که جو سازمانی خود را کمتر اخلاقی می‌دانستند مستعد فساد هستند و انگیزه‌های فردی به‌عنوان واسطه عمل می‌نماید. رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) در بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی، نشان دادند سن حسابرس داخلی، عضویت حسابرس داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرس داخلی، جو سازمانی و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرس داخلی است، می‌توانند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. اوبو (2019) در بررسی جو اخلاقی بر شناخت، قضاوت و تمایلات اخلاقی حسابداران نشان دادند که جو اخلاقی محیط خصوصی و دولتی اثر مثبت بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران دارد. کامرانی و همکاران (۱۴۰۲) در بررسی تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران نشان دادند که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین جو اخلاقی خصوصیت یک سازمان را ارائه می‌دهد و در واقع متغیری سازمانی است که می‌تواند اوضاع کاری کارکنان را تغییر داده و عامل مؤثری بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تلقی شود.

¹ Sherill

² Mulki et al.

³ Rhodes

⁴ Madeligne

اخلاقی			
۲	ایدئولوژی اخلاقی	۰/۵۷۶	۰/۸۴۶
۳	حرفه‌گرایی	۰/۶۱۶	۰/۸۱۲
۴	جو اخلاقی	۰/۵۶۴	۰/۸۲

۴. یافته‌های پژوهش

۱.۴. آمار توصیفی

در این تحقیق آزمودنی‌ها علاوه بر پاسخ‌گویی به پرسشنامه‌های تحقیق سمت، جنسیت، تحصیلات و سابقه کار و سن خود را در پرسشنامه بیان نموده‌اند که در این بخش با ارائه جداول فراوانی مورد تحلیل قرار داده شده‌اند که در جدول ۲ تعداد و درصد متناظر با هر یک از شاخص‌های مذکور ارائه شده است.

جدول ۲- فراوانی نمونه بر حسب جنسیت، پایه تحصیلی و نوع مدرسه آزمودنی‌ها

ویژگی‌های جمعیت شناختی	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
سمت	حسابدار رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی خصوصی	۱۲۵	٪۱۰۰
	مرد	۱۰۲	۸۱/۶
جنسیت	زن	۲۳	۱۸/۴
	لیسانس	۸۴	۶۷/۲
تحصیلات	فوق لیسانس	۳۳	۲۶/۴
	دکتری	۸	۶/۴
مجموع		۱۲۵	۱۰۰

۲.۴. بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش

در جدول شماره ۳، تجزیه و تحلیل متغیرهای پژوهش با استفاده از معیارهای مرکزی و پراکندگی صورت پذیرفته است.

جدول ۳- آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد گویه‌ها	تعداد	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری	۱۷	۱۲۵	۱۶	۵۳	۳۰/۲۱	۷/۳۳
نسبیت قانون‌های اخلاقی	۱۰	۱۲۵	۳۲	۹۰	۷۸/۹۳	۱۱/۲۴
ایده‌آل‌گرایی	۱۰	۱۲۵	۱۰	۹۰	۵۲/۸۰	۲۰/۴۳
ایدئولوژی اخلاقی	۲۰	۱۲۵	۴۹	۱۸۰	۱۳۱/۷۳	۲۳/۵۹
تعهد سازمانی	۵	۱۲۵	۵	۲۶	۱۶/۵۶	۴/۵۴

مقیاس ایده‌آل‌گرایی (۱۰ سؤال) و نسبیت قانون‌های اخلاقی (۱۰ سؤال) با مقیاس نه درجه‌ای لیکرت (کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم) استفاده می‌شود. برای سنجش حرفه‌گرایی از مقیاس هفت نمره‌ای حرفه‌گرایی همپتون و همپتون^۱ (۲۰۰۴) استفاده شده است که از پنج بعد تعهد سازمانی، تعهد حرفه‌ای، تعهد رسمی، استقلال و سخت‌کوشی در مقیاس هفت نمره‌ای به بررسی حرفه‌گرایی می‌پردازد و شامل ۱۲ سؤال است. پرسشنامه استاندارد جو اخلاقی^۲ برگرفته از اسپیکر و هارتلین^۳ (۲۰۰۵) که شامل ۷ سؤال در مقیاس ۵ نمره‌ای از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف هست که جنبه‌های اخلاقی را از منظر ادراک نسبت به محیط سازمان بررسی می‌کند.

پس از توزیع پرسشنامه از طریق شبکه‌های اجتماعی مجازی در نهایت ۱۲۵ پرسشنامه به‌صورت کامل تکمیل و برگشت شده و داده‌های آن مبنای محاسبات قرار گرفت.

۲.۳. روایی و پایایی ابزارهای اندازه‌گیری

قیل از تحلیل داده‌ها بایستی از روایی و پایایی ابزار پرسشنامه و نرمال بودن داده‌ها اطمینان حاصل گردد. یکی از ابزارهای مهم برای آزمون قابلیت اعتماد (پایایی)، آماره آلفای کرونباخ است که هدف از این آزمون محاسبه میزان هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌هایی که ویژگی‌های مختلفی را می‌سنجند. این کمیت بین صفر و یک تغییر می‌کند، ضریب پایایی صفر به معنی عدم پایایی و ضریب پایایی یک به معنی پایایی کامل است و مقادیر بالاتر از ۰/۷ برای آلفای کرونباخ مطلوب است (سکاران و بوگی، ۱۳۸۸). طبق نتایج جدول ۱ پایایی همه پرسشنامه‌های پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است.

همچنین به‌منظور دستیابی به اعتبار همگرا و میزان همبستگی آزمون‌های پایایی مرکب و میانگین واریانس ارزیابی گردید. پایایی مرکب بالاتر از ۰/۸ همراه با میانگین واریانس حداقل ۰/۵ دو شرط لازم برای اعتبار همگرا و همبستگی یک‌سازه هستند (فورنل و لاکرت^۴، ۱۹۸۱) که نتایج این دو آماره نیز برای بررسی روایی متغیرهای تحقیق، صدق می‌نماید.

جدول ۱- روایی و پایایی ابزارهای اندازه‌گیری متغیرها

ردیف	متغیرها	میانگین واریانس تبیین شده	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
۱	رفتار تصمیم‌گیری	۰/۶۴۸	۰/۹۱۵	۰/۸۹

^۱ Hampton & Hampton

^۲ Ethical climate

^۳ Schepker & Hartline

^۴ Fornell & Larcker

یافته‌های جدول ۴ نشان می‌دهد که سطح معناداری متناظر با آماره آزمون برای متغیر تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری بیش از ۰/۰۲۵ است. لذا توزیع مشاهدات متناظر با متغیر مذکور دارای توزیع نرمال است.

۴.۴. آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش: برای ارزیابی اثر عوامل ایدئولوژی اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی شاغل، ابتدا ماتریس همبستگی متناظر با رابطه خرده مقیاس‌های ایدئولوژی اخلاقی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در جدول ۵ مورد آزمون قرار می‌گیرد.

جدول ۵- آزمون همبستگی آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران

ایدئولوژی اخلاقی	آرمان‌گرایی	نسبیت‌گرایی	تصمیم‌گیری اخلاقی
			۱
		۱	۰/۵۵۰**
	۱	۰/۰۲۸	۰/۰۰۴
۱	۰/۸۷۹**	۰/۵۰۱**	۰/۲۵۸**

(** : عبارت است از سطح اطمینان ۰/۹۵)

یافته‌های جدول ۵ نشان داد که ضریب همبستگی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و نسبی‌گرایی ۰/۵۵۰ با سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است ($P < ۰/۰۵$) لذا رابطه بین تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و نسبی‌گرایی مستقیم و معنادار است درحالی‌که ضریب همبستگی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و آرمان‌گرایی ۰/۰۰۴ با سطح معناداری بیش از ۰/۰۵ است ($P > ۰/۰۵$).

فرضیه دوم پژوهش: برای ارزیابی ارتباط بین عوامل حرفه‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران، ابتدا نتایج ضریب همبستگی بین عوامل حرفه‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در جدول ۶ تحلیل شده است.

جدول ۶- آزمون همبستگی عوامل حرفه‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران

حرفه‌گرایی	سخت‌کوشی	استقلال	تعهد رسمی	تعهد حرفه‌ای	تعهد سازمانی	تصمیم‌گیری اخلاقی

تعهد حرفه‌ای	۳	۱۲۵	۳	۱۸	۶/۱۳	۲/۷۲
تعهد رسمی	۲	۱۲۵	۲	۱۴	۷/۲۳	۲/۶۸
استقلال	۳	۱۲۵	۳	۱۸	۱۰/۲۷	۳/۲۶
سخت‌کوشی	۳	۱۲۵	۳	۱۸	۷/۳۲	۲/۸۰
حرفه‌گرایی	۱۶	۱۲۵	۱۶	۷۷	۴۷/۵۲	۱۰/۵۸
جو اخلاقی	۷	۱۲۵	۷	۴۷	۲۳/۱۴	۸/۲۶

در این پژوهش ۱۲۵ نفر در پژوهش حضور داشته‌اند که به پرسشنامه‌های تحقیق به صورت کامل پاسخ داده‌اند.

در هر یک از متغیرهای تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری، ایدئولوژی اخلاقی، حرفه‌گرایی و جو اخلاقی تعداد گویه‌های متفاوتی وجود داشته است و بر همین اساس میزان تأثیرگذاری مختلفی در نمره کل برای هر یک از متغیرهای مذکور دارند. انحراف معیار متغیرهای پژوهش در جدول ۳ نشان می‌دهد که پراکندگی متغیر ایدئولوژی اخلاقی نسبت به سایر متغیرهای تحقیق بیشتر است که این موضوع نشان می‌دهد پراکندگی پاسخ شرکت‌کنندگان در پرسشنامه مذکور بیشتر از سایر پرسشنامه‌ها بوده است.

۳.۴. بررسی نرمال بودن توزیع مشاهدات

در این پژوهش برای ارزیابی فرضیه‌ها از آزمون همبستگی و مدل رگرسیونی بر اساس مدل مفهومی پژوهش در جهت ارزیابی قدرت پیش‌بینی تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری به واسطه ایدئولوژی اخلاقی، حرفه‌گرایی و جو اخلاقی استفاده نموده‌ایم لذا قبل از ارزیابی فرضیه‌ها، بررسی نرمال بودن متغیر ملاک (وابسته) ضروری است. در حقیقت مدل‌های رگرسیونی در صورتی دارای اعتبار هستند که باقی‌مانده‌های مدل (خطاهای مدل رگرسیونی) دارای توزیع نرمال با میانگین صفر و واریانس ثابت باشد، که این موضوع به شدت تحت تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری به عنوان متغیر ملاک است؛ در گام نخست با کمک آزمون کولموگوروف اسمیرنوف^۱ فرض آماری نرمال بودن اطلاعات جمع‌آوری شده بررسی می‌گردد که نتایج آزمون مذکور در جدول ۴ نمایش داده شده است.

جدول ۴- آزمون کولموگوروف اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش

متغیرها	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری	۰/۷۶۴	۰/۶۰۳	نرمال است
ایدئولوژی اخلاقی	۰/۷۸۰	۰/۵۷۷	نرمال است
حرفه‌گرایی	۰/۹۰۲	۰/۳۹۱	نرمال است
جو اخلاقی	۰/۸۴۰	۰/۴۸۱	نرمال است

¹ Kolmogorov-Smirnov

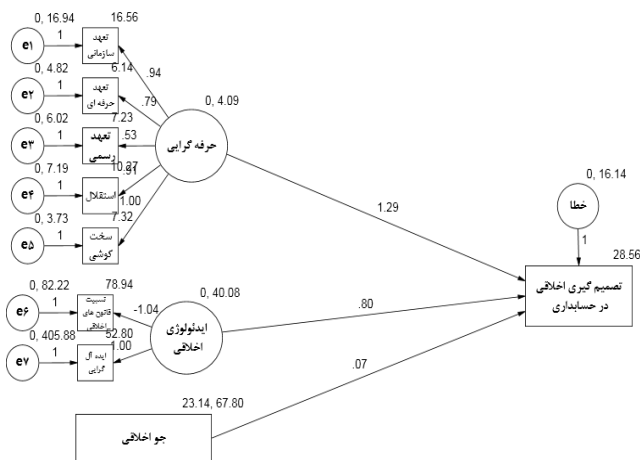
جدول ۷- آزمون همبستگی جو اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی

حسابداران

تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران	
جو کاری	ضریب همبستگی
(جو سازمانی)	سطح معناداری
	۰/۱۲۲
	۰/۰۳۶

یافته‌های جدول ۷ نشان می‌دهد که ضریب همبستگی متناظر با رابطه جو اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران ۰/۱۲۲ و سطح معناداری متناظر با آن ۰/۱۷۶ کمتر از ۰/۰۵ است لذا رابطه بین متغیرهای مذکور معنادار است ($p < ۰/۰۵$). با عنایت به اطلاعات جمع‌آوری شده و معناداری ضریب همبستگی، اثر عامل جو اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی شاغل با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می‌شود.

همچنین در این تحقیق مدل معادلات ساختاری عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی در شکل ۲ و ۳ به تصویر کشیده شده است.



شکل ۲- مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی

بر اساس نتایج معادلات ساختاری هر سه عامل جو اخلاقی، ایندولوژی اخلاقی و حرفه‌گرایی تأثیر معناداری بر تصمیم‌گیری اخلاقی داشته‌اند. ضرایب استاندارد بین متغیرهای پژوهش در شکل ۳ ارائه شده است. طبق الگوی استخراج شده از آن، عوامل ایندولوژی اخلاقی، حرفه‌گرایی و جو اخلاقی از عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی هستند.

حرفه‌گرایی	سخت‌کوشی	استقلال	تعهد رسمی	تعهد حرفه‌ای	تعهد سازمانی	تصمیم‌گیری اخلاقی	تصمیم‌گیری اخلاقی
						۱	تصمیم‌گیری اخلاقی
					۱	۰/۲۳۳**	تعهد سازمانی
				۱	۰/۲۵۷**	۰/۳۵۶**	تعهد حرفه‌ای
			۱	۰/۱۹۲**	۰/۱۵۹	۰/۱۱۳	تعهد رسمی
		۱	۰/۳۱۸**	۰/۲۷۹**	۰/۳۶۵**	۰/۰۸۹	استقلال
	۱	۰/۴۱۳**	۰/۲۸۸**	۰/۴۶۳**	۰/۱۸۴**	۰/۴۰۸**	سخت‌کوشی
۱	۰/۶۶۴**	۰/۷۲۷**	۰/۵۴۶**	۰/۶۲۵**	۰/۶۹۸**	۰/۳۵۶**	حرفه‌گرایی

(**): عبارات است از سطح اطمینان ۰/۹۵

طبق نتایج جدول ۶، ضریب همبستگی حرفه‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران ۰/۳۵۶ و سطح معناداری متناظر با آن ۰/۰۰۱ و کمتر از ۰/۰۵ است لذا افزایش حرفه‌گرایی باعث بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران می‌گردد، ($p < ۰/۰۵$). به‌جز مؤلفه‌های تعهد رسمی و استقلال سایر ضرایب همبستگی بین مؤلفه‌های حرفه‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران معنادار است؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه «بین حرفه‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رابطه معنادار وجود دارد.» با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می‌شود.

فرضیه سوم پژوهش: برای ارزیابی رابطه بین جو اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران، نتایج ضریب همبستگی بین جو اخلاقی سازمان و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در جدول ۷ ارائه شده است.

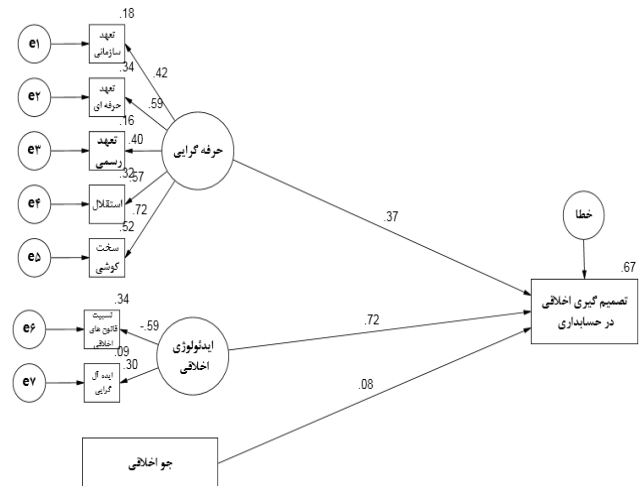
ایدئولوژی اخلاقی نسبی‌گرایی در زمان مواجهه با دوراهی‌های اخلاقی اتخاذ می‌کنند. در وضعیت دوراهه اخلاقی گرایش به نسبی‌گرایی با تصمیم‌گیری اخلاقی بیشتری همراه است که با نتایج این تحقیق نیز همخوانی دارد.

افراد ایده‌آل‌گرا معتقدند که همیشه می‌توان از آسیب رساندن به دیگران جلوگیری کرد. فرد ایده‌آل‌گرا خود را ملزم می‌داند که عمل صحیح و اخلاقی انجام دهد. به گفته کرافت (۲۰۱۳) ایده‌آل-گرایی به رفتار اخلاقی منجر می‌شود. آنان با احتمال بیشتری مسائل اخلاقی را به رسمیت می‌شناسند (ولنتاین و بتمن^۱، ۲۰۱۱) و گزارش‌های اشتباه ارائه می‌دهند (بارنت^۲ و همکاران، ۱۹۹۶). خسروآبادی و همکاران (۱۳۹۴) نشان داد که بین ایده-آل‌گرایی و گزارش‌گری متقلبان، رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. با توجه به یافته‌های پژوهشگران قبلی (تریکی و همکاران، ۲۰۱۷) و اوپو (۲۰۱۹) و صادقیان و همکاران (۱۳۹۸) ایده‌آل-گرایان تمایل دارند خود را جامعه‌پسند نشان دهند و وانمود کنند که با هنجارهای جامعه و مقوله‌های اخلاقی تضادی ندارند، بنابراین احتمال دارد که افراد ایده‌آل‌گرا در برخورد با پدیده‌های غیراخلاقی مانند گزارش‌گری مالی متقلبان، پاسخ‌های جامعه‌پسند ارائه کنند و ارتباط این متغیرها معنادار نباشد.

ایدئولوژی اخلاقی شامل، چارچوب باورها، نگرش‌ها و ارزش‌های فردی است که بر توانایی حسابداران برای شناخت یک مسئله اخلاقی تأثیر می‌گذارد. طبق مبانی نظری، نسبی‌گرایی و ایده‌آل-گرایی، دو بعد جهت‌گیری اخلاقی هستند (اوپو، ۲۰۱۹). با توجه به فرضیه اول نتایج نشان می‌دهد که ایدئولوژی اخلاقی اثر مثبت بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران دارد و از بین ایدئولوژی‌های اخلاقی اثر نسبی‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی معنادار است.

بر اساس نتایج فرضیه اول:

نتایج نشان داد که در حالت کلی بین ایدئولوژی اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رابطه معنادار وجود دارد ولی در مورد رابطه اجزای ایدئولوژی اخلاقی با تصمیم‌گیری اخلاقی، نسبی-گرایی معنادار و آرمان‌گرایی تأثیر غیر معنادار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران دارد. نتایج فرضیه اول مؤید این مطلب است که ویژگی‌های فردی نسبی‌گرایی می‌تواند در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران اثرگذار باشد و آرمان‌گرایی چندان اهمیتی در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران ندارد. بنابراین افراد نسبی‌گراتر در مواجهه با معضلات و دو راهی‌های اخلاقی، تصمیم‌گیری اخلاقی‌تر



شکل ۳- ضرایب استاندارد عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی

۵. بحث و نتیجه‌گیری

این اعتقاد وجود دارد که حسابداران حرفه‌ای معمولاً ایده‌آل‌گرا هستند تا نسبی‌گرا، که این برخاسته از تأکید زیاد به قواعد حسابداری و مقررات و قوانین در حرفه حسابداری است (اوپو، ۲۰۱۹). درک ویژگی‌های فردی حسابداران زمانی اهمیت پیدا می‌کند که این خصوصیت‌ها بر رفتارهای حرفه‌ای یا توانایی کار افراد در مشاغل با قضاوت حرفه‌ای تأثیر بگذارد. طبق آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی، از حسابداران حرفه‌ای انتظار می‌رود در زمان مواجهه با تضاد منافع، عمل صادقانه، معتبر، متکی به نفس و مستقل داشته باشند. این انتظارات به‌وضوح فراتر از رعایت آیین رفتار حرفه‌ای است. در نتیجه، ذهنیت حرفه‌گرایی حسابداران که ممکن است بر رفتار حرفه‌ای آن‌ها تأثیر بگذارد، خطر بیشتری برای رفتار غیراخلاقی محسوب شده یا مانع توانایی آن‌ها برای تعامل با سایر افراد شاغل در اقتصاد می‌شود.

نتایج این تحقیق نشان داد که از بین عوامل ایدئولوژی اخلاقی، اثر نسبی‌گرایی بر رفتار اخلاقی حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی معنادار است.

گرایش به ایده‌آل‌گرایی اخلاقی منجر به حساسیت اخلاقی بیشتر می‌شود و در نتیجه تمایلات رفتاری در ایده‌آل‌گرایان پایبندی به اخلاق در تصمیم‌گیری است. این در حالی است که ایده‌آل‌گرایان قضاوت اخلاقی سوگیرانه دارند و ایدئولوژی رفتاری نسبی‌گرا مشوقی برای رفتار اخلاقی در تصمیم‌گیری این دسته از حسابداران است. نتایج این تحقیق مطابق اوپو (۲۰۱۹) نشان داد که حسابداران حرفه‌ای رهنمودهای اخلاقی خود را بر اساس

¹ Valentine & Bateman

² Barnett et al.

در طول آموزش‌های حرفه‌ای، حساب‌رسان باید برای یادگیری انطباق با حسابداری و الزامات حسابرسی آموزش داده شوند. حساب‌رسان باید به هنگام حسابرسی مسئول‌تر، مستقل‌تر و دارای قوه قضاوت سلیم باشند. اگر برخی از شرکت‌ها مجبور به انجام کاری غیراخلاقی در برابر اراده خود باشند صرفاً مکانیزم اجرا کمک نخواهد کرد. ارزش‌های اخلاقی باعث ایجاد اختلاف نمی‌شوند. بنابراین، نهادهای حرفه‌ای باید گزارش‌های اخلاقی را تشویق و از علل گزارش غیراخلاقی به طرق مختلف جلوگیری کنند. مقامات نظارتی باید ترتیبات مؤثر را برای نظارت کارآمد پیروی از مقررات قرار دهند. قوانین تنبیهی ممکن است به‌عنوان یک عامل بازدارنده به شیوه‌های گزارش‌گری غیراخلاقی عمل کند. تا زمانی که سطح آگاهی افراد را افزایش ندهیم، شاهد شیوه‌های غیراخلاقی خواهیم بود. وجدان اخلاقی باید در بین افراد بیشتر تکامل یابد.

بر اساس نتیجه فرضیه دوم:

بین حرفه‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رابطه معنادار وجود دارد. بنابراین افراد حرفه‌گرا در مواجهه با رفتارهای غیراخلاقی تنش بیشتری تحمل می‌کنند و اخلاقی‌تر رفتار خواهند نمود. از آنجاکه در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران میل به حرفه‌گرایی با توجه به ضرورت طی کردن مدارج حرفه‌ای برای ترفیع رتبه کاری بیشتر است، ممکن است تصمیم‌گیری اخلاقی در بین کارکنان به دلیل حرفه‌گرایی بیشتر، تقویت شده باشد. بنابراین به مدیران شرکت‌های بخش خصوصی و دولتی پیشنهاد می‌شود مشوق‌ها و انگیزش لازم را برای کسب رتبه‌های حرفه‌ای معتبر که منجر به تقویت حرفه‌گرایی کارکنان می‌شود را در دستور کار خود قرار دهند تا تصمیم‌گیری اخلاقی‌تری را در حوزه حسابداری شاهد باشیم.

فرضیه سوم تحقیق به بررسی اثر عامل جو اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابداران پرداخته شد. از آنجائی که ارزش‌های حاکم بر سازمان یکی از عواملی است که می‌تواند رفتار غیراخلاقی را تحت تأثیر قرار دهد، هر اندازه سازمان نگرش خود را به ارزش‌های کارکنان متعالی سازد و توجه بیشتری به ارزش‌های فردی و سازمانی کارمندان در محیط کار داشته باشد، می‌تواند ضمن افزایش سطح عملکرد و بهره‌وری افراد، موجبات کاهش رفتارهای انحرافی در سازمان فراهم آورد. به نظر پژوهشگران هرچقدر جو سازمان اخلاقی‌تر و خیرخواهانه‌تر باشد و پایبندی به اصول یک ارزش تلقی شده باشد، احتمال گرایش کارکنان به رفتارهای غیراخلاقی کمتر می‌شود. که این نتایج با یافته‌های زینلی و همکاران (۱۳۹۸) و اوبو (۲۰۱۹) که نشان دادند بین مؤلفه‌های جو اخلاقی فردی

اتخاذ می‌کنند. بنابراین آموزش مهارت‌های نسبی‌گرایی در حسابداری برای کاهش جهت‌گیری اخلاقی به سمت آرمان‌گرایی که ممکن است به تصمیم‌گیری غیراخلاقی در حوزه حسابداری منتج شود بایستی سرلوحه کار مدیران مؤسسات حسابرسی و انجمن‌ها و جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد. به این ترتیب با آموزش‌های جهت‌گیری اخلاقی شرایط مناسب‌تری برای حرفه حسابداری فراهم گردد.

همچنین برای کاهش احتمال ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی، در حوزه آموزش چه در سطح دانشگاهی و چه در ضمن انجام خدمات حسابداری، علاوه بر توجه به مسائل فنی و دانش افراد، مبانی آگاهی اخلاقی موجود در آیین رفتار حرفه‌ای را مورد توجه قرار دهند.

نتایج فرضیه دوم نشان داد که عوامل حرفه‌گرایی به‌جز مؤلفه‌های تعهد رسمی و استقلال اثر معنادار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران دارد. حرفه‌گرایی حسابداران به معنی احساس هویت و وابستگی آنان نسبت به شغل و حرفه حسابداری است و بر تمایل و علاقه به کار در حرفه به‌عنوان تعهد حرفه‌ای تأکید می‌شود. ابعاد حرفه‌گرایی در حسابداری از نظر همپتون و همپتون (۲۰۰۴) شامل تعهد سازمانی، تعهد حرفه‌ای، رسمیت، استقلال و سخت‌کوشی است. تعهد سازمانی به معنی وفاداری به سازمان، همسو بودن با اهداف سازمان و رعایت نظم و مقررات سازمان است. ابعاد حرفه‌گرایی به‌طور کلی شامل تعهد عاطفی که به تعلق عاطفی کارکنان به حرفه، احساس یگانگی آنان با حرفه و حضور فعال آنان در حرفه اشاره دارد، تعهد مستمر در ارتباط با مزایا و هزینه‌هایی است که مربوط به ماندن در حرفه و یا ترک کردن آن است. معمولاً حسابدارانی که دارای تعهد مستمر هستند تا زمانی در حرفه می‌مانند که ترک حرفه هزینه‌گزافی برای آنان داشته باشد. هر چه میزان سرمایه‌گذاری حسابداران در حرفه بیشتر باشد احتمال ترک خدمت وی کاهش می‌یابد و تعهد هنجاری که به الزام یا وظیفه کارکنان به ماندن در حرفه اشاره دارد. بنابراین انتظار می‌رود که حسابداران حرفه‌گرا در تصمیم‌گیری خود هنجارهای اخلاقی را بیشتر رعایت کنند که این نتایج نیز منطبق با یافته‌های اوبو (۲۰۱۹) است.

بنابراین، انتظار می‌رود که حسابداران بتوانند با ایجاد ارزش‌های اخلاقی خودشان اخلاقی‌تر باشند. طراحی یک برنامه آموزشی مؤثر بر اهمیت ارزش‌های اخلاقی در سطح اولیه در مدارس و در سطح خانواده لازم است. همچنین لازم است با گام گذاشتن در برنامه‌های آموزشی حسابداری حرفه‌ای به‌خصوص با تمرکز بر ارزش‌های اخلاقی صورت پذیرد.

بمانی محمدآبادی، مجید و رویایی، رمضانعلی (۱۴۰۱). تأثیر ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان با نقش میانجی تعهد حرفه‌ای، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴ (۱۱)، ۱۴۵-۱۵۸.

https://www.jmaak.ir/article_20458.html

پورزمانی، زهرا و تاروی، فرزاد (۱۴۰۰). میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران، از دیدگاه مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پسا ساختارگرا)، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴(۱)، ۱۲۰-۱۴۵.

<https://doi.org/10.22034/jpar.2022.549126.1079>

حسین پور، سعید، خردیار، سینا، خوزین، علی و محمدی نوده، فاضل (۱۴۰۰). بررسی اثر سلامت روانی و کمال‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی اهمال‌کاری، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۱)، ۹۳-۱۲۱.

<http://dx.doi.org/10.52547/aapc.6.11.93>

خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۰(۴)، ۴۵-۵۳.

<http://dorl.net/dor/20.1001.1.22517634.1394.10.4.6.3>

خوشبخت، اسماعیل، تائبی نقندری، امیرحسین، زینلی، حدیث (۱۴۰۱). دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱۴(۱)، ۲۲۳-۲۵۳.

<https://doi.org/10.30495/faar.2022.691693>

رحمانی نیا، احسان، پورزمانی، زهرا و گلپایگانی، آیدا (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲۱(۲)، ۵۶-۸۳.

<https://doi.org/10.22034/arj.2021.245326>

رحمانی نیا، احسان، و یعقوب نژاد، احمد (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۴)، ۱۴۵-۱۶۵.

<https://sid.ir/paper/238050/fa>

رفاهی بخش، سمانه و محمدی، مهدی (۱۴۰۱). تأثیر ماکیاولیسم بر خشم اخلاقی حسابداران رسمی: مقایسه تطبیقی بخش دولتی و خصوصی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۷(۱۴)، ۲۲۳-۲۵۰.

<http://dx.doi.org/10.61186/aapc.7.14.223>

رویایی، رمضانعلی و محمدی، مهدی (۱۳۹۰). اخلاق و حرفه‌گرایی در حسابداری، تهران، انتشارات فرهنگ.

(خودخواهی، نیک‌خواهی و اصول‌گرایی) و مؤلفه‌های جو اخلاقی سازمان (مراقبت، قانون و قواعد، خدمت، استقلال و گرایش ابزاری) با تصمیم‌گیری غیراخلاقی رابطه معنی‌دار وجود دارد، همسو است در فرضیه دوم نشان داده شد که جو اخلاقی اثر معنادار بر تصمیم‌گیری اخلاقی دارد.

مهم‌ترین مبنا در سازمان، یافتن اخلاق اداری، تصحیح بینش کارکنان و سامان‌دهی نگاه نو آن‌ها به خودشان، مردم، مسئولان و وظایف آن‌ها است. رشد و شکوفایی استعداد‌های انسان در جهت کمال مطلق در عرصه کار و عمل بر پایه‌های اخلاق اجتماعی و اداری شکل می‌گیرد. نگاه جدید انسان به کار و مسئولیت از امور مهم و بنیادین در شکل‌گیری اخلاق مطلوب اداری است و کسی که کار و مسئولیت را امانت می‌بیند و آن را وسیله و سرمایه شکوفایی خویش بداند از کار کردن احساس رضایت و خوشنودی می‌کند و همین باعث بهبود اخلاق و رفتار اداری او می‌شود و اگر پایبندی به جو اخلاقی در سازمانی مناسب باشد، به تبع آن احتمال بروز رفتارهای انحرافی در سازمان کاهش می‌یابد.

بر اساس نتیجه فرضیه سوم:

بین جو اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رابطه معناداری یافت شد. بنابراین این نکته از این فرضیه استنتاج می‌شود و فضای اخلاقی در محیط حسابداری ایران می‌تواند تصمیم‌گیری اخلاقی را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین جو اخلاقی را می‌توان با ارائه تمهیداتی در راستای تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رونق داد. لذا به مدیران مؤسسات حسابرسی، مدیران شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های دولتی پیشنهاد می‌شود دستورالعمل‌های اخلاقی را در سازمان‌ها برای تقویت رفتارهای اخلاقی تدوین و مصوب نمایند تا رویه‌های اخلاقی در جو و فضای کاری نهادینه شود. از آنجاکه بخش عمده تلاش‌های آموزشی دانشگاهی و ضمن خدمت، صرف آموزش نظری گزارش‌گری رویدادهای مالی می‌گردد، توجه بیشتر به مباحث آگاهی اخلاقی در قالب گرایش‌های مختلف با تأکید بر مفاهیم اخلاق و به‌صورت پروژه درسی جداگانه ضرورت دارد.

منابع

آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای: هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران (۱۳۹۶).
فدراسیون بین‌المللی حسابداران، برگردان عباس ارباب سلیمانی، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران.

1075. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3749>
- Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1996). Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 15(11), 1161-1174. <https://doi.org/10.1007/BF00412815>
- 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*, 132(2), 614-630. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.07.006>
- Craft, J. L. (2013). A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 2004-2011. *Journal of Business Ethics*, 117 (2), 221-259. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1518-9>
- Dammak, S., Mbarek, S., & Jmal, M. (2022). The Machiavellianism of Tunisian accountants and whistleblowing of fraudulent acts. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 22(3), 728-751. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0296>
- Doan, N., Ta, T., Chu, H., Le, M., Pham, T., & Vuong, T. (2022). Cultural Factors Affecting Tendency of Ethical Decision-Making by Accounting Students: An Empirical Study in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9(2), 159-168. <https://doi.org/10.15439/2022M1812>
- Domino, M.A., Wingreen, S.C., & Blanton, J.E. (2015). Social cognitive theory: the antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals—a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131(2), 453-467. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-014-2210-z>
- Everett, J., Green, D., & Neu, D. (2005). Independence, Objectivity and the Canadian CA Profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(4), 415-440. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2003.04.001>
- Flanagan, J., & Clarke, K. (2007). Beyond a Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants. *Abacus*, 43(4), 488-518. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2007.00242.x>
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of marketing research*, 18, 382-388. <http://dx.doi.org/10.2307/3150980>
- Forsyth, D. R. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39, 175-184.
- Gala, P., Chauhan, R., King, R., & Vitell, S. (2023).
 سکاران، اوما و بوگی، راجر (۱۳۸۸). روش‌های تحقیق در مدیریت، چاپ سوم، ترجمه محمدعلی صائبی و محمود شیرازی، انتشارات موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، تهران.
 زینلی سینا، منظری توکلی، رضا و سلاجقه، سنجر (۱۳۹۸). رابطه بین جو اخلاقی و استرس شغلی با رفتارهای انحرافی کارکنان: نقش تعدیل‌گر سبک رهبری ستمگرانه، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱۴(۳)، ۱۱۶-۱۲۴.
<http://dorl.net/dor/20.1001.1.22517634.1398.14.3.17.0>
 صادقیان، مسعود، بنی مهد، بهمن، جهانگیرنیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۴۱۳-۴۳۴.
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2019.274381.1008100>
 کامرانی، هدی، اعتمادی، حسین و رضا زاده، جواد (۱۴۰۲). بررسی تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران: با نقش میانجی گرایش به ریسک‌پذیری، *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۸(۱۵)، ۳۷-۷۳.
<http://dx.doi.org/10.61186/aapc.8.15.37>
 محمدبیگی، عرفان، عارف منش، زهره و دهقانی اشکذری، محمد مهدی (۱۴۰۲). فرهنگ و مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی: نقش میانجی تمایل به ریسک‌پذیری فردی. *پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۹)، ۱-۲۸.
<https://doi.org/10.30495/faar.2023.705553>
 نوش‌فر، علی داد، محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی (۱۴۰۱). فراتحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی، *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، سال هشتم، ۸(۲)، ۱۴۳-۱۶۶.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2021.60439.1511>
 همتی، حسن، ملکیان، اسفندیار، کامیابی، یحیی (۱۴۰۱). شناسایی و تبیین ویژگی‌های حرفه‌ای‌گرایی حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۴(۵۴)، ۱۰۹-۱۲۸.
<https://doi.org/10.22034/iaar.2022.156647>
 Ahsan, m, Bose, S, & Ali, M, j. (2024). Does Islamic Religiosity Influence Professional Accountants' Judgments? Evidence from Global Convergence of IFRS. *Advances in Accounting*, 64(4), 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2023.100723>
 Ariail, D, Smith, K, T & Smith, M. (2020). Do United States accountants' personal values match the profession's values (ethics code)? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 33(5), 1047-

- study of accounting professionals in Nigeria, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 9(1), 148-180. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2018-0035>
- Oboh, C. S., & Ajibolade, S. O. (2018), Personal Characteristics and Ethical Decision Making Process of Accounting Professionals in Nigeria, Crawford. *Journal of Business & Social Sciences*, 13 (1), 1-23. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2018-0035>
- Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y., & Kwarteng, A. (2021). The effects of ethics education interventions on ethical attitudes of professional accountants: evidence from Ghana. *Accounting Education*, 30 (4), 413-437. <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1916548>
- Pattison, S., & Pill, R. (2004). *Values in professional practice: Lessons for health, social care, and other professionals*, Radcliffe Medical Press: Oxford, England.
- Reinstein, A., & Weirich, T.R. (2002). US and UK GAAP: important differences for financial statement preparers and users. *Managerial Finance*, 28(1), 59-72. <https://doi.org/10.1108/03074350210767645>
- Rest, J. R. (1979). *Development in judging moral issues*. Minneapolis: University of Minnesota Press.
- Rhodes, P. (2010). *Cognitive Moral Development Theory and Moral Maturity of Accounting and Finance Professionals*, Proquest. Umi Dissertation Publishing.
- Rokeach, M. (1973). *The Nature of Human Values*, San Francisco, Jossey-Bass.
- Salehi, K. S. S., Azadi, K., & Vatanparast, M.R. (2023). The Impact of Organizational Ethics and Culture on the Auditor's Professional Judgment with respect to Corporate Social Responsibility Using Structural Equation Modeling. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 30(8), 259-273. <https://doi.org/10.30495/ijfma.2022.64510.1761>
- Schwartz, S. H. (2006). Basic human values: Theory measurement, and application, *Revue Francaise de Sociologie*, 47(4), 929-968. https://shs.cairn.info/article/RFS_474_0929?lang=fr&ID_ARTICLE=RFS_474_0929
- Schwepker, C., & Hartline, M. (2005). Managing the ethical climate of customer-contact service employees, *Journal of Survey Research*, 7(4), 377-397. <https://doi.org/10.1177/1094670504273966>
- Shojaa H., Mehrabanpour, M. Jahangirniaa, & Gholami J. R. (2021). The effect of cultural, social and ethical capital on audit quality, *International Journal of Nonlinear Analysis and*
- Investigating consumer ethical beliefs: role of moral philosophies and personality traits. *Journal of Consumer Marketing*, 40(6), 685-701. <https://doi.org/10.1108/JCM-01-2021-4396>
- Gibson, C. H. (2013). *Financial reporting & analysis: using financial accounting information*. South-Western/Cengage Learning.
- Hampton, Gerald M. & Hampton, Dorothee L. (2004). Relationship of professionalism, rewards, market orientation and job satisfaction among medical professionals: The case of Certified Nurse-Midwives. *Journal of Business Research*, 57(9), 1042-1053. [http://dx.doi.org/10.1016/S0148-2963\(02\)00356-9](http://dx.doi.org/10.1016/S0148-2963(02)00356-9)
- International Ethics Standards Board for Accountants, *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, 2016 Edition.
- Kohlberg, L. (1973). The Claim to Moral Adequacy of a Highest Stage of Moral Judgement. *Journal of Philosophy*, 70(18), 630-646. <http://dx.doi.org/10.2307/2025030>
- Korten, D. C. (1998). Do Corporations Rule the World? And Does It Matter? *Organization & Environment*. 11(4), 389-398. <https://doi.org/10.1177/09218106981114>
- Lehnert, K., Park, Y., & 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. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-014-2147-2>
- Low, M., Davey, H., & Hooper, K. (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2006.05.010>
- Madelijne, G., Linda S., Adrian, D. & Wim, H., (2018). Corruption in Organizations: Ethical Climate and Individual Motives, *Administrative sciences*, 8(1), 1-19. <https://doi.org/10.3390/admsci8010004>
- Morales-Sanchez, R., & Cabello-Medina, C. (2013). The role of four universal moral competencies in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics*, 116(4), 717-734. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1817-9>
- Mulki, JP. Jaramillo, F., & Locander, WB. (2006). Effects of Ethical Climate and Supervisory Trust on Salesperson's Job Attitudes and Intentions to Quit. *Journal of Personal Selling Sales Management*, 26(1), 19-26. <https://doi.org/10.2753/PSS0885-3134260102>
- Oboh C. S., (2019). Personal and moral intensity determinants of ethical decision making: A

- Applications*. 2449-2460.
<https://doi.org/10.22075/ijnaa.2021.6297>
- Sherill D. W. (2008). An exploratory study of ethical climate perceptions of the banking industry in the charlotte. North Carolina Region: University of Capella, Doctoral dissertation, Capella University, Minneapolis, Minnesota.
- Smith, L.M. (2003), A fresh look at accounting ethics, *Accounting Horizons*, 17 (1), 47-49.
<https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.1.47>
- Triki, A. Cook, G. L., & Bay, D. (2017). Machiavellianism, Moral Orientation, Social Desirability Response Bias, and Anti-intellectualism: A Profile of Canadian Accountants, *Journal of Business Ethics*, 144(3), 623-635. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2826-7>
- Victor, B., & Cullen, J. B. (1987). A theory and measure of ethical climates in organizations. *Research in Corporate Social Performance and Policy*, 9, 51-71. Greenwich, CT: JAI Press.
- Vinson, J. M., Curtis, M. B., Conover, T. L., & Chui, L. (2020). Ethical relativism in accounting: A cross-cultural examination of the influence of culture and risk taking propensity on ethical decision-making, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 1-15.
<https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100350>
- Valentine, S. R., & Bateman, C. R. (2011). The impact of ethical ideologies, moral intensity, and social context on sales-based ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*, 102(1), 155-168.
<http://dx.doi.org/10.1007/s10551-011-0807-z>
- Wimbush, J., & Shepard, J. (1990). A comprehensive framework for the analysis of ethical behavior with a focus on sales organizations. *Journal of Personal Selling & Sales Management*, 10 (2), 42-49.
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/08853134.1990.10753821>
- Wood, G. (2005). The Relevance to International Mergers of the Ethical Perspectives of Participants. *Corporate Governance*, 5(5), 39-50.
<https://doi.org/10.1108/14720700510630040>