

## Comparative Study of Identified Factors Affecting Accounting and Auditing Ethics by Knowledge Analysis Method Relying on Four Multi-Criteria Evaluation Approaches<sup>1</sup>

Hamid Reza Abasi<sup>2</sup>, Farzaneh Heidarpoor<sup>3</sup>

Received: 2022/09/27

Accepted: 2023/03/11

Research Paper

### Abstract

The present study aims to identify and rank the factors affecting ethical decision-making in accounting and auditing based on multi-criteria decision-making methods. Initially, the measurement indicators of ethical accounting and auditing and the factors affecting them were identified. Then, using the Delphi method, 16 experts in the field of accounting and auditing ethics selected the most effective measurement indicators for the variables and proposed a final model. In this model, individual, social, cultural, organizational, government, and environmental factors, as well as economic, corporate governance, and intelligence, were identified as influential factors in ethical decision-making. To validate the proposed model, 420 financial managers or financial, accounting, and auditing experts were randomly selected in 2021, and 420 questionnaires were distributed. Finally, 403 questionnaires were used in subsequent analyses. The prioritization of ethical indicators was performed using hierarchical, best-worst, and grey methods. In all prioritization methods, the most important factor was the government and legal environment component. Another notable point was the intelligence component, which was considered the least important according to the experts' opinions. After the government and legal environment component, the other most important component was the economic factor. The other components obtained different levels of importance in various prioritization methods.

**Keyword:** Accounting and Auditing Ethics, Hierarchical Analysis, Best Worst Method, Gray Method.

**JEL Classification:** G41, G30, H32.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42288.3073

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (hra2112@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (fheidarpoor@yahoo.com).

## شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی مبتنی بر روش های تصمیم گیری چند معیاره<sup>۱</sup>

حمیدرضا عباسی<sup>۲</sup>، فرزانه حیدرپور<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۲۰

مقاله پژوهشی

### چکیده

هدف از اجرای پژوهش حاضر، شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی مبتنی بر روش های تصمیم گیری چندمعیاره است. در ابتدا، سنجه های اندازه گیری اخلاق حسابداری و حسابرسی و عوامل موثر بر آنها شناسایی گردید. سپس با استفاده از روش دلفی، ۱۶ نفر از استادان و متخصصین صاحب نظر در حوزه اخلاق حسابداری و حسابرسی، موثرترین سنجه های اندازه گیری متغیرها را انتخاب و مدل نهایی پیشنهاد گردید. در این مدل، عوامل فردی، اجتماعی، فرهنگی، سازمانی، دولت و محیط قانونی، اقتصادی، حاکمیت شرکتی و هوشمندی موثر بر تصمیم گیری های اخلاقی شناسایی گردیدند. در راستای اعتبارسنجی مدل پیشنهادی، در سال ۱۴۰۰ با گزینش غیرتصادفی ۴۲۰ نفر از مدیران مالی یا کارشناسان مالی، حسابداری و حسابرسی، ۴۲۰ پرسشنامه توزیع شده و نهایتاً ۴۰۳ مورد در تحلیل های بعدی مورد استفاده قرار گرفت. اولویت بندی شاخص های اخلاقی با استفاده از روش های سلسله مراتبی، بهترین-بدترین و خاکستری انجام شد. در کلیه روش های اولویت بندی، مهمترین عامل، مولفه دولت و محیط قانونی بوده است. نکته قابل توجه دیگر، مولفه هوشمندی بوده که از کمترین درجه اهمیت از نظر صاحب نظران قلمداد شده است. پس از مولفه دولت و محیط قانونی، مولفه پراهمیت دیگر، مولفه اقتصادی بوده است. سایر مولفه ها در روش های مختلف، درجه اهمیت متفاوتی را به دست آورده اند.

**واژه های کلیدی:** اخلاق حسابداری و حسابرسی، تحلیل سلسله مراتبی، روش بهترین بدترین، روش خاکستری.

طبقه بندی موضوعی: G41, G30, H32.

10.22051/JERA.2023.42288.3073 :DOI

۱. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (hira2112@gmail.com)

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (theidarpoor@yahoo.com)  
 ۳. https://jera.alzahra.ac.ir

### مقدمه

اخلاق را از صفت های روحی و باطنی انسان تعریف کرده اند که به صورت اعمال و رفتاری که از خلقیات درونی انسان ناشی می شود، بروز ظاهری پیدا می کند و به همین دلیل گفته می شود که اخلاق را از راه آثارش می توان تعریف کرد. امروزه، سازمان ها به صورت فزاینده ای درگیر مسئله ای به نام معمای اخلاقی می باشند. یعنی اوضاع و شرایطی که باید یک بار دیگر کارهای خلاف و کارهای درست را تعریف کرد، زیرا مرز بین کارهای درست و خلاف بیش از پیش از بین رفته است (ایزدی نیا، حسین آبادی، رحمانی، ۱۳۹۵).

از طرفی اخلاقی بودن یا نبودن رفتار و عملکرد می تواند موجب بروز پیامدهای مثبت یا منفی در سطح سازمان گردد. اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جنبه های زندگی بشر را پوشش می دهد. اخلاق، ضرورت و لازمه یک جامعه سالم است. هر جامعه ای که بتواند اصول و ارزش های اخلاقی را در میان افراد خود گسترش دهد، پیش شرط حرکت در مسیر تعالی را اجرا کرده است. در حرفه حسابداری با توجه به این که اعضای این حرفه در تعامل بسیاری با افراد جامعه هستند، در نتیجه، عدم رعایت اصول و آیین نامه های اخلاقی مرتبط با حرفه حسابداری می تواند بر روند توسعه و رشد نظام این حرفه در جامعه تأثیر به سزایی گذاشته و عملکرد حرفه را با چالش روبه رو سازد (مرادی، زکی زاده، ۲۰۱۳).

(میلر<sup>۱</sup> و شاور، ۲۰۲۰) طی تحقیقی تجربی اثربخشی برنامه آموزشی ارزش بخشی امور حسابداری (GVV)، را به عنوان یک برنامه درسی نسبتاً جدید ارزیابی می کنند که منجر به افزایش قابل توجهی در اعتماد دانش آموزان و قصد آنها برای رویارویی با مسائل اخلاقی می شود. با توجه به اینکه حسابداری و حسابرسی از مهم ترین مشاغل ارائه و تضمین خدمات و گزارش های مالی بوده و با توجه به وجود انتظارات زیادی مانند راستی، درستی، رازداری و مسئولیت پذیری، می توان اظهار داشت که اخلاق حرفه ای در بین حسابداران و حسابرسان، دست اندرکاران امور مالی و کاربران اطلاعات حسابداری، تأثیر بسزایی دارد (اتاکان<sup>۲</sup>، برناز<sup>۳</sup>، تاپکو<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). هدف از حسابداری و حسابرسی، به ترتیب ارائه و تضمین کیفیت گزارش های مالی برای کاربران خارجی سازمان ها است. صورت های مالی توسط ذی نفعانی چون:

1. Miller & Shawver
2. Atakan
3. Burnaz
4. Topcu

سرمایه گذاران بالقوه، سهام داران، بانک‌ها و اعتباردهندگان، بستانکاران، شرکت‌ها، سازمان‌ها و نهادهای قانونی و سایر کاربران مورد استفاده قرار می‌گیرد، اساسی‌ترین نیاز چنین ذی‌نفعانی داشتن اطلاعات دقیق و درست برای داشتن دیدگاه واقع‌بینانه جهت تصمیم‌گیری است که توسط حسابداران تهیه و توسط حسابرسان تضمین‌کننده می‌شود (زارعی، اسماعیلی، ۲۰۱۶). به طور کلی انسان‌ها در بعد فردی و شخصیتی دارای ویژگی‌های خاص اخلاقی هستند که پندار، گفتار و رفتار آن‌ها را شکل می‌دهد. ممکن است همین افراد وقتی در یک جایگاه و پست سازمانی قرار می‌گیرند، عواملی موجب شود که پندار، گفتار و رفتار متفاوتی از فرد سر بزند که این ویژگی‌های انسانی بر روی میزان کارایی و اثربخشی سازمان تأثیر بگذارد. از جمله این رفتارها می‌توان به مدیریت سود در سازمان‌ها اشاره کرد. اعتقاد بر این است که پژوهش‌گران باید بیشتر بر روی انگیزه و اعتقادات اخلاقی متمرکز شوند. رسوایی‌های اخیر برخی شرکت‌های بزرگ جهان، انتظارات از حسابداران را برای رعایت دقیق و همه‌جانبه رهنمودهای اخلاقی افزایش داده است. بر این اساس پژوهش حاضر با هدف "بکارگیری معیارهای تحلیل سلسله‌مراتبی<sup>۱</sup>، تحلیل سلسله‌مراتبی خاکستری<sup>۲</sup>، روش بهترین و بدترین<sup>۳</sup> و روش بهترین و بدترین خاکستری<sup>۴</sup>." در رتبه‌بندی عوامل موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی "به انجام رسیده است.

### مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری پژوهش مبتنی بر عدم تقارن اطلاعات و تئوری ذی‌نفعان می‌باشد که به علت پیچیدگی اطلاعات، شکاف در گزارشگری مالی و قضاوتی بودن در ارائه اطلاعات و به منظور تسهیل و کمک به تصمیم‌گیری، می‌بایستی این اطلاعات مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی تهیه شده باشد. هدف این ارزش‌ها تضمین رعایت حقوق و منافع تمام علاقه‌مندان به اطلاعات مالی است. مفهوم اصلی در ادبیات مورد بررسی "اخلاق" بوده و یکی از موضوعات اصلی مفهومی این است که "رفتار اخلاقی" چگونه شناسایی شده و از چه لحاظ "اخلاقی" است و چه عواملی بر آن تأثیر می‌گذارد.

1. AHP
2. Grey AHP
3. BWM
4. Grey BWM

(بارنی و گریفین<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲) تفاسیر قانونی، عوامل سازمانی و عوامل شخصی همچون مراحل پیشرفت اخلاقی، شخصیت، تاثیر خانواده و دوستان، تجارب زندگی و عوامل موقعیتی را موثر بر اخلاق شناسایی کردند.

(کاپلان<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱) میزان ارتباط بین قضاوت های اخلاقی افراد از فعالیت های مدیریت سود و نقش آن ها را با استفاده از سه سناریو بررسی کرد. این سناریوها در زمینه مسائلی چون کسب سود از طریق فعالیت عملیاتی، کسب سود از طریق فعالیت حسابداری، و ایجاد زیان آن از طریق فعالیت حسابداری بودند. اما قبل از این که پاسخ دهندگان این سه سناریو را مطالعه کرده و به سوالات پاسخ دهند، هر کدام از آن ها در یکی از سه نقش سهامدار، یکی از مدیران شرکت که با مدیر مدنظر در سناریوها ناآشنا باشد و یکی از مدیران شرکت که با مدیر مدنظر سناریوها آشنا باشد، قرار می گرفتند. پس از مطالعه هر سناریو از دانشجویان خواسته می شد تا چهار قضاوت اخلاقی انجام دهند (هر سناریو شامل چهار سوال بود)، انتظار می رفت دانشجویانی که در نقش یکی از مدیران شرکت که با مدیر مدنظر در سناریوها ناآشنا بود، قرار داشتند، قضاوت های حسابداری مدیریت سود مصداق داشت اما در مورد فعالیت های عملیاتی مدیریت سود، صادق نبود.

(نگاتان دوان<sup>۳</sup>، ترانگ تو تا<sup>۴</sup>، ها تی تان چو<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱) به بررسی جهت و میزان عناصر فرهنگی در تصمیم گیری اخلاقی پرداختند داده ها در این پژوهش با استفاده از مصاحبه با ۱۹۴ نفر از دانشجویان و افراد حرفه ای حسابداری و حسابرسی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج این پژوهش نشان می دهد که چهار عامل تحصیلات، جنسیت، فاصله قدرت و تمایل به ریسک پذیری بر تصمیم گیری اخلاقی تاثیر دارند

یک سنت دیرینه وجود دارد که معتقد است "رفتار اخلاقی" رفتاری است که نشان داده می شود. با این حال، بسیاری از اخلاق گرایان معتقدند که سوال: کدام نظریه اخلاقی صحیح است؟ خود با تجدید نظر در مورد رفتارهای اخلاقی خاص پاسخ داده می شود. به این معنی که برخی از رفتارها در موقعیت های خاص از نظر اخلاقی کاملاً صحیح است. از آن جهت که یک شهود

1. Barney & Griffin
2. Kaplan
3. Nga Thanh DOAN
4. Trang Thu TA
5. Ha Thi Thanh CHU

اخلاقی را فراهم می‌کند که هر ذهنیت اخلاقی یا ارزش اخلاقی با آن روبرو شود، اگر نظریه درست تلقی شود باید با آن مطابقت داشته باشد. (رویائی و محمدی، ۱۳۹۴).

حرفه حسابداری نیز یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (نعمت‌اللهی، آزادی، وطن پرست، ۱۳۹۸).

از آنجایی که حسابداری دارای ویژگی‌های (انضباط، اعتبار و اعتماد و تخصص) می‌باشد و مهارتی است که نیازمند خبرگی بوده و مشتریانی دارد که وابسته به این خبرگی هستند، در نتیجه به عنوان یک حرفه تلقی می‌شود. برای حرفه‌ای بودن، حسابدار متعهد می‌شود تا از منافع مشتریان خود مراقبت کند (ابراهیمی رومنجان، زین‌الدینی میمند، ۱۳۹۴). اخلاق جزئی از مهارت حساب‌برسان محسوب می‌شود (کاظم پور، حساس یگانه، ۱۳۹۲).

حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و نیز استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل، سازگار باشد (زارعی و همکاران، ۲۰۱۶). بدون توجه به این الزامات، بیش اطمینانی مدیران منجر به کاهش سطح قابلیت اتکای اطلاعات مالی و ارائه به موقع آن می‌گردد (بشیری منش، ۱۴۰۱) و همین‌طور خطر اخلاقی مدیران منجر به افزایش ریسک سقوط قیمت سهام و کارایی سرمایه‌گذاری می‌گردد (عبدی گلزار، ۱۴۰۰).

سپاسی و حسنی (۱۳۹۵) در بررسی از شاغلان حسابداری، استادان و دانشجویان دریافتند در حالی که هر سه گروه دستکاری ارقام تعهدی به عنوان تصمیم غیر اخلاقی ارزیابی می‌کردند، شاغلان حسابداری، مدیریت سود واقعی را به عنوان یک تصمیم اخلاقی می‌پنداشتند. همچنین، نتایج پژوهش نشان‌دهنده رابطه منفی بین مذهب و مدیریت سود ارقام تعهدی است و بیانگر این که مذهب عامل مؤثری در کاهش مدیریت سود ارقام تعهدی است.

(اسدیان اوغانی، حاجیها، رویایی، و کیلی فرد، ۱۴۰۰) به بررسی تاثیر تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی با تأکید بر نقش میانجی شدت اخلاقی حساب‌برسان پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد تهدید منافع شخصی تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت اخلاقی دارد و این تأثیر بواسطه متغیر شدت اخلاقی تشدید می‌شود. بنابراین بر اساس نظریه شناخت اجتماعی، می‌توان بیان کرد

که وجود تهدید منافع شخصی به دلیل ترسی که از عواقب منفی این تهدیدها برای حسابرسان ایجاد می کند، باعث می شود حساسیت اخلاقی و شدت اخلاقی حسابرسان نسبت به موضوعات اخلاقی بیشتر شود.

(کدخدایی و بنی مهد، ۱۴۰۱) رابطه جهت گیری ارزشی، عواطف مثبت و درک از انصاف با تمایل حسابرسان داخلی به گزارشگری تقلب را بررسی کردند. جهت گیری ارزشی، متغیر با اهمیتی در اخلاق کاری است که شامل باورها و اعتقادات افراد به موضوعات مادی و فرامادی می باشد. نتایج آزمون فرضیه ها نشان می دهد جهت گیری ارزشی با تمایل حسابرسان داخلی مادی گرا به گزارش تقلب رابطه ای معنی دار و مثبت دارد. اما این رابطه در گروه حسابرسان فرامادی گرا، رابطه ای معنی دار و منفی است. دانش افزایی این پژوهش نیز معرفی نظریه جهت گیری ارزشی به متون حسابداری و حسابرسی رفتاری است. هم چنین نتایج این پژوهش می تواند اطلاعات سودمندی در اختیار سیاست گذاران حرفه حسابرسی داخلی درباره گزارشگری تقلب ارائه نماید.

ملاحظه می شود که عوامل بسیاری بر رفتارهای اخلاقی و تصمیم گیری های اخلاقی موثر هستند و این مهم که افراد در موقعیت های شغلی و مکانی مختلف رفتارها و تصمیمات متفاوتی از خود نشان می دهند بنابراین شناسایی این عوامل و رتبه بندی آن می تواند نقش مهمی در آموزش رفتارهای اخلاقی و اعمال تصمیمات اخلاقی داشته باشد. جلوگیری از تقلب و فریب، رشوه و فساد، دست کاری اطلاعات می تواند از جلوه های رفتارهای اخلاقی باشد.

### سوال های پژوهش

- پژوهش حاضر در جستجوی شناسایی و رتبه بندی معیارها و عوامل موثر بر اخلاق در حسابداری و حسابرسی است و بر این اساس، پرسشهای پژوهش به شرح زیر است:
- عوامل موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی مبتنی بر تحلیل حوزه دانش و رویکرد تحلیل کیفی متون نظری و پژوهش های پیشین، کدامند؟
  - عوامل شناسایی شده موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی به روش تحلیل حوزه دانش و پالایش شده با تکیه بر رویکرد نظرسنجی دلفی اقناعی از خبرگان، کدامند؟
  - بر مبنای معیارهای چهارگانه ارزیابی، کدام یک از عوامل شناسایی شده موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است؟

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع نیمه تجربی و با هدف نظری- کاربردی بوده و پس از طی مراحل مختلف و با روش کیفی یا قضاوتی انجام می‌گردد. بخش کیفی پژوهش شامل تحلیل حوزه دانش در بررسی ادبیات تحقیق و الگوی تحلیل محتوای در شناسایی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی در حسابداری و حسابرسی و نیز مصاحبه دلفی با خبرگان جهت پالایش و دسته بندی عوامل شناسایی شده است. بنابراین جامعه آماری مورد نظر را خبرگان آشنا به موضوع پژوهش (اساتید دانشگاه در حوزه حسابداری و مالی) تشکیل می‌دهند. در این پژوهش بر خلاف عموم تحقیقاتی که در زمینه رفتار اخلاقی و عوامل موثر بر آن به انجام رسیده، با استفاده از طرحی پیمایشی به دنبال شناسایی، دسته بندی، پالایش و اهمیت سنجی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی در حسابداری و حسابرسی در ابعاد فردی، سازمانی، فرهنگی و موارد دیگر در این زمینه پرداخته است.

### روش پژوهش

#### شناسایی عوامل بر مبنای اطلاعات کتابخانه ای

با مطالعه ادبیات پژوهش و پژوهشات انجام شده، عوامل و سنجه های موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی شناسایی شد. برای ثبت و ضبط مطالب به دست آمده در بررسی اسناد و مدارک در مطالعات کتابخانه ای در ارتباط با مبانی نظری یا پیشینه پژوهش، که اعتبار و پایایی خود را در سطح بالایی حفظ می‌کند، از ابزار فیش استفاده شده است.

#### تدوین و اجرای دلفی فازی پرسشنامه

بر مبنای اطلاعات منتج از ادبیات پژوهش و پژوهش های انجام شده، پرسشنامه و مصاحبه دلفی با خبرگان، عوامل شناسایی شده مورد پالایش و دسته بندی قرار گرفت. در این راستا از اساتید، صاحب نظران و پژوهش گران متخصص در زمینه رفتار اخلاقی در حسابداری یا حسابرسی انتخاب و با استفاده از نظر سنجی چند مرحله ای و پرسشنامه های نیمه ساختار یافته، عوامل شناسایی شده مبتنی بر تحلیل حوزه دانش، اهمیت سنجی، دسته بندی و پالایش قرار گرفت.

#### انجام نظر سنجی از متخصصین

با استفاده از پرسشنامه طراحی شده در مراحل قبل، از افراد صاحب نظر و متخصص در امور حسابداری و حسابرسی، جهت سنجش متغیرهای پژوهش و شناسایی درجه اهمیت عوامل موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی، استفاده شد. پرسشنامه مورد استفاده در مقیاس کمی ۱ تا ۵ بر



اساس شدت اهمیت یا تاثیر تعريف گرديده و در اختيار صاحب نظران هر شرکت (مدیر مالی، کارشناسان حسابداری یا مالی) قرار گرفت.

### طراحی و اجرای پرسشنامه های مقایسات زوجی

در این مرحله، با استفاده از نظر سنجی چند مرحله ای و خاص طراحی شده برای گردآوری اطلاعات ارزیابی معیارهای مورد نظر پژوهش، خبرگان ضمن مشخص کردن اولویت و ارجحیت هر یک از عوامل نسبت به هم، بهترین و بدترین عامل و ارجحیت سایر عوامل را نسبت به بهترین و بدترین عامل مشخص کرده اند.

برای تعیین اعتبار محتوایی، در پژوهشات پیمایشی از تحلیل محتوایی ادبیات تحقیق بهره گرفته شده و در روش نظرسنجی از خبرگان از شیوه افناعمی یا اجماعی دلفی بهره گرفته شده است. برای سنجش سازگاری درونی پرسشنامه، از آلفای کرونباخ استفاده شده است.

در پژوهش حاضر برای تشخیص پایایی از آزمون ADF فیشر استفاده شده است آزمون ADF برای بررسی تاثیر متغیرهای جامعه شناختی (سن، جنسیت، تحصیلات، تجربه کاری) بر پاسخ شرکت کنندگان در نظرسنجی استفاده شده است

در این تحقیق در پالایش عوامل موثر و تعیین الگوی نهایی از بین اساتید دانشگاه، پژوهش گران مجرب و مولفین یا به طور کلی خبرگان ۱۷ نفر انتخاب کرده و در تعیین درجه اهمیت عوامل بر مبنای معیارهای ۴ گانه و پرسشنامه تخصصی اطلاعات ۱۶ خبره جمع آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای انجام نظرسنجی از متخصصین از ۴۲۰ نفر از افراد صاحب نظر و شاغل در حرفه، بصورت غیر تصادفی استفاده شده است.

### یافته های پژوهش

#### توصیف جمعیت شناختی

نمونه آماری انتخاب شده در این پژوهش دو دسته خبرگان و متخصصین می باشد. داده های گردآوری شده از متخصصین برای شناسایی و تایید عوامل موثر بر تصمیم گیری و برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی معیارهای چهارگانه استفاده شده است. داده های بدست آمده از نظرسنجی متخصصین برای تایید عاملی و شناسایی اهمیت عوامل و سنجه ها بر مبنای معادلات ساختاری است. بخشی از آمار توصیفی نمونه در جدول زیر تلخیص شده است:

جدول ۱. آمار توصیفی پاسخگویان

نمونه آماری	جنسیت		تحصیلات			تجربه کاری	
	مرد	زن	دکتر	فوق لیسانس	سایر	بیشتر از ۲۰ سال	کمتر از ۱۰ سال
خبرگان	۷	۹	۱۴	۲	۰	۱۴	۲
متخصصین	۳۶۳	۴۰	۷	۱۶۱	۲۳۵	۸۶	۲۳۳

## ارتباط اخلاق حسابداری و حسابرسی و عوامل موثر بر آن

در این پژوهش بر اساس مطالعات میلر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۱)، اوگری<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۹) و دیگران رابطه بین اخلاق حسابداری و حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و مولفه های فردی، اجتماعی، فرهنگی، سازمانی، دولتی و محیط قانونی، اقتصادی، حاکمیت شرکتی و هوشمندی به عنوان متغیرهای توضیحی و عوامل موثر مورد مطالعه قرار گرفته است.

جهت ارزیابی ارتباط بین مولفه های اخلاق حسابداری و حسابرسی و عوامل موثر بر آن از تحلیل مسیر یا تصمیم گیری چندمعیاره پیشرفته بهره گرفته شده است.

بر پایه تحلیل حوزه دانش و به کارگیری الگوی تحلیل محتوی، اخلاق حسابداری و حسابرسی و مهم ترین عوامل موثر بر آن شناسایی و دسته بندی و به صورت جدول ۱ خلاصه گردیده است:

جدول ۲. اخلاق حسابداری و حسابرسی و عوامل موثر بر آن (تحلیل حوزه دانش)

ردیف	متغیر	نماد	بعد	پشتوانه
۱	۳	PER01	قدرت شناخت و تشخیص فردی	سلین و همکاران (۲۰۱۰)، سلیمان (۲۰۲۰)
۲		PER02	ارجحیت های فردی (فرصت طلبی، توفیق طلبی...)	
۳		PER03	نگرش های فردی و سطح رشد اخلاقی	
۴		PER04	مشارکت پذیری	
۵		PER05	اعتماد و قدرت نفس	
۶		PER06	تصور و انتظارات از نقش	
۷		PER07	دانش فردی	
۸		PER08	سطح و رشته تحصیلی	
۹		PER09	ارزش های فردی	
۱۰		PER10	باورهای فردی	

1. Miller
2. O'Grady

ردیف	متغیر	نماد	بعد	پشتوانه
۱۱		PER11	مقاصد و اهداف فردی	
۱۲		PER12	فلسفه های اخلاقی	
۱۳	توسعه اجتماعی	SOC01	تعامل (بده و بستان) اجتماعی	زارعی و همکاران (۲۰۱۶)، پرایوگو و افریزال (۲۰۲۱)
۱۴		SOC02	هنجارها و ارزش های دینی در جامعه	
۱۵		SOC03	تاثیر پذیری از نهادهای اجتماعی	
۱۶		SOC04	تاثیر پذیری از نهادهای حرفه ای	
۱۷		SOC05	شان و منزلت اجتماعی	
۱۸		SOC06	هنجارها و ارزش های بشردوستانه در جامعه	
۱۹		SOC07	هنجارها و ارزش های فرهنگی در جامعه	
۲۰		SOC08	نفوذ ذی نفعان	
۲۱	فرهنگ و ارزشها	CUL01	تربیت و اصالت خانوادگی	تروینو (۲۰۱۶)، مهد غزالی (۲۰۲۱)
۲۲		CUL02	باورها و اعتقادات مذهبی	
۲۳		CUL03	عرف و ارزش های اجتماعی	
۲۴		CUL04	پیشینه (سبقه) فرهنگی	
۲۵		CUL05	جو سازمانی	
۲۶		CUL06	دستور پذیری و فاصله از قدرت	
۲۷	فرآیند و مدیریت	ORG01	فشار یا تاثیر پذیری از همکاران	جایجایرام (۲۰۱۷)، سلین و همکاران (۲۰۲۱)
۲۸		ORG02	سبک رهبری مدیریت عالی در تعامل با زیردستان	
۲۹		ORG03	عدالت سازمانی	
۳۰		ORG04	ابهت یا کاریزمای مدیریت عالی	
۳۱		ORG05	قوانین و مقررات سازمانی	
۳۲		ORG06	سیاست های تشویق و تنبیه	
۳۳		ORG07	فرصت های تخلف و ضعف کنترل ها	
۳۴		ORG08	سیاست ها و خط مشی های سازمانی	
۳۵		ORG09	مسئولیت پذیری در قبال اهداف و پی آمدهای سازمانی	
۳۶		ORG10	محدودیت های وضعی	
۳۷		ORG11	هنجارهای سازمانی	
۳۸		ORG12	رویه های سازمانی	
۳۹		ORG13	روابط و ارتباطات سازمانی	
۴۰		ORG14	کیفیت سیستم های اطلاعاتی	
۴۱	فرآیند و محیط	LIG01	سیستم قانون گذاری	سلین و همکاران (۲۰۱۰)، اوگری و وندگرفت (۲۰۱۹)
۴۲		LIG02	مشروعیت و اقتدار دولت	
۴۳		ORG03	شفافیت قوانین و مقررات	

پشتوانه	بعد	نماد	متغیر	ردیف
	عدالت رویه ای در برخورد قانونی	LIG04		۴۴
	سیستم قضایی	LIG05		۴۵
	تمرکزگرایی یا دموکراسی (پاسخ گو بودن به مردم)	LIG06		۴۶
	سطح آگاهی و شناخت جامعه از قوانین و مقررات	LIG07		۴۷
	فساد سیاسی	LIG08		۴۸
زارعی و همکاران (۲۰۱۶)، آهینفول و همکاران (۲۰۱۷)	سطح رفاه اجتماعی	ECO01	اقتصادی	۴۹
	سطح و گستردگی فساد اقتصادی و ارتشا	ECO02		۵۰
	توسعه یافتگی	ECO03		۵۱
	ضریب جینی و عدالت اجتماعی	RCO04		۵۲
	سیاست های اقتصادی دولت	ECO05		۵۳
	سطح رفاه فردی	ECO06		۵۴
	شرایط اقتصادی	ECO07		۵۵
	سطح رفاه طلبی فردی	ECO08		۵۶
	محیط اقتصادی	ECO09		۵۷
آهینفول و همکاران (۲۰۱۷)، مهد غزالی (۲۰۲۱)	کمیته حسابرسی	GOV01	حاکمیت شرکتی	۵۸
	استقلال هیات مدیره	GOV02		۵۹
	شفافیت حاکمیتی	GOV03		۶۰
	نظام موثر کنترل های داخلی	GOV04		۶۱
	نظام کارآمد پاسخ گویی	GOV05		۶۲
	تخصص مالی هیات مدیره	GOV06		۶۳
	سطح فعالیت کمیته حسابرسی	GOV07		۶۴
زارعی و همکاران (۲۰۱۶)، سلین و همکاران (۲۰۲۱)	صداقت و راستی	PRE01	اصول اخلاقی حسابداری	۶۵
	عینیت و واقعیت گرایی	PRE02		۶۶
	مواظبت و مراقبت حرفه ای	PRE03		۶۷
	شایستگی و صلاحیت حرفه ای	PRE04		۶۸
	رازداری و رعایت محرمانه بودن اطلاعات	PRE05		۶۹
	استقلال رای و نظر	PRE06		۷۰
	توجه به تعارض منافع	PRE07		۷۱
زارعی (۲۰۱۶)، میلر و همکاران (۲۰۲۱)	هوشمندی منطقی	INT01	هوشمندی	۷۲
	هوشمندی هیجانی و عاطفی	INT02		۷۳
	هوشمندی فرهنگی	INT03		۷۴
	هوشمندی معنوی	INT04		۷۵
	هوشمندی کلی	INT05		۷۶
	هوشمندی قانونی	INT06		۷۷

### نظرسنجی از خبرگان

به منظور شناسایی و تایید عوامل موثر بر اخلاق در حسابداری و حسابرس، از خبرگان (۱۷ نفر که داده های ۱۶ نفر مورد تحلیل قرار گرفت) در دو مرحله و با استفاده از اعداد فازی (جدول ۳) انجام شده است.

جدول ۳. جدول اعداد فازی مثلثی

متغیرهای کلامی	عدد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده
خیلی زیاد	(۰/۷۵ و ۱ و ۰/۷۵)	۰/۷۵
زیاد	(۰/۷۵ و ۰/۷۵ و ۰/۵)	۰/۵۶۲۵
متوسط	(۰/۷۵ و ۰/۲۵ و ۰/۲۵)	۰/۳۱۲۵
کم	(۰/۲۵ و ۰/۲۵ و ۰)	۰/۰۶۲۵
خیلی کم	(۰ و ۰/۲۵ و ۰)	۰/۰۶۲۵

اعداد فازی قطعی شده در جدول ۳، با استفاده از رابطه مینکوسکی به شکل زیر محاسبه شده اند.

$$X = m + \frac{\beta - a}{4}$$

پس از انجام هر دو مرحله نظرسنجی اختلاف میان میانگین فازی زدایی شده (دو مرحله) عوامل موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی بررسی و تحلیل قرار گرفت. جدول ۴ میانگین فازی زدایی شده دو مرحله نظرسنجی از خبرگان-۱۶ نفر از اساتید دانشگاه - را نشان می دهد.

جدول ۴. اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم نظرسنجی خبرگان

متغیرها	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	متغیرها	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم
کیفیت سیستم های اطلاعاتی	۰/۳۸۱	۰/۳۷۲	۰/۰۰۹	قدرت شناخت و تشخیص فردی	۰/۴۲۲	۰/۳۸۸	۰/۰۳۴
سیستم قانون گذاری	۰/۴۲۵	۰/۴۱۳	۰/۰۱۲	ارجحیت های فردی (فرصت طلبی، توفیق طلبی)	۰/۴۸۴	۰/۴۶۶	۰/۰۱۸
مشروعیت و اقتدار دولت	۰/۴۵۶	۰/۴۳۸	۰/۰۱۸	نگرش های فردی و سطح رشد اخلاقی	۰/۴۷۸	۰/۴۶۹	۰/۰۰۹

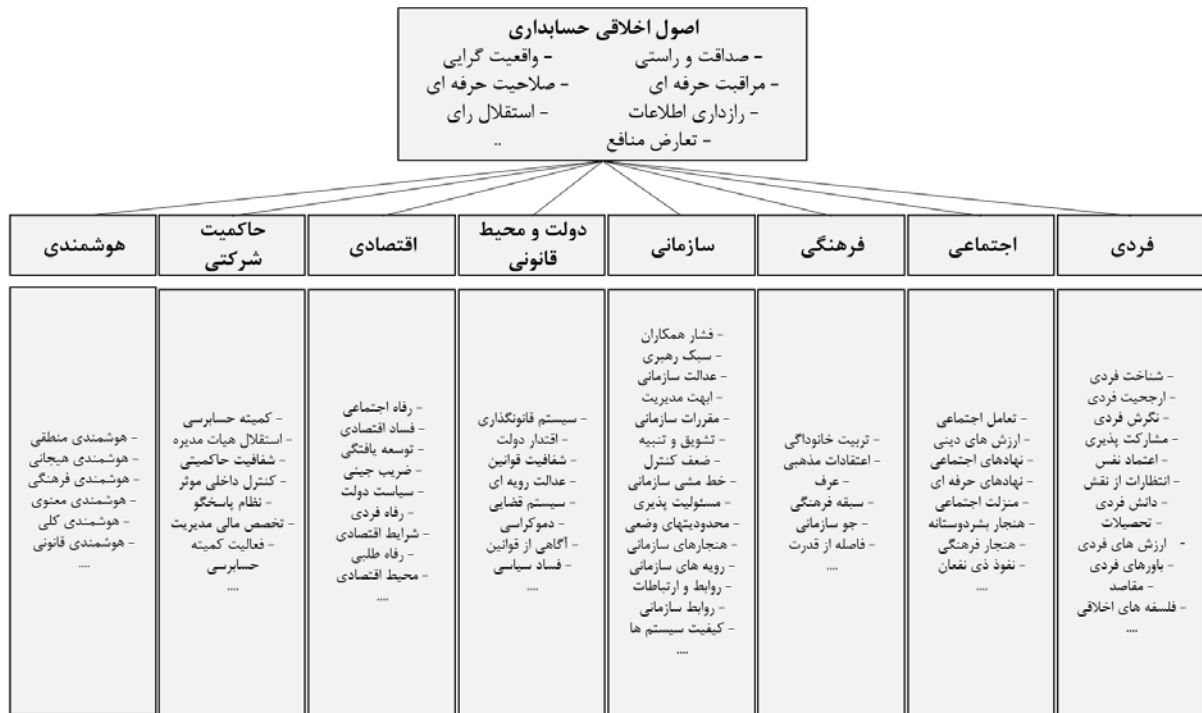
مبتنی بر	میانگین نمره فازای زداپی شده مرحله اول	میانگین نمره فازای زداپی شده مرحله اول و دوم	اختلاف میانگین فازای زداپی شده	مبتنی بر	میانگین نمره فازای زداپی شده مرحله اول	میانگین نمره فازای زداپی شده مرحله اول و دوم	اختلاف میانگین فازای زداپی شده
مشارکت پذیری	۰/۳۸۸	۰/۳۹۷	۰/۰۰۹	شفافیت قوانین و مقررات	۰/۴۴۷	۰/۴۳۱	۰/۰۱۶
اعتماد و قدرت نفس	۰/۴۰۳	۰/۴۱۳	۰/۰۱۰	عدالت رویه ای در برخورد قانونی	۰/۴۸۱	۰/۴۲۸	۰/۰۵۳
تصور و انتظارات از نقش	۰/۴۱۶	۰/۴۱۶	۰/۰۰۰	سیستم قضایی	۰/۴۵۹	۰/۴۱۹	۰/۰۴۱
دانش فردی	۰/۴۳۸	۰/۴۵۹	۰/۰۲۱	تمرکزگرایی یا دموکراسی (پاسخ گو بودن به مردم)	۰/۴۷۲	۰/۴۱۶	۰/۰۵۶
سطح و رشته تحصیلی	۰/۳۵۶	۰/۳۵۳	۰/۰۰۳	سطح آگاهی و شناخت جامعه از قوانین و مقررات	۰/۴۴۱	۰/۴۳۱	۰/۰۱۰
ارزش های فردی	۰/۴۷۸	۰/۴۶۹	۰/۰۰۹	فساد سیاسی	۰/۵۱۳	۰/۴۶۹	۰/۰۴۴
پاورهای فردی	۰/۴۸۴	۰/۴۵۳	۰/۰۳۱	سطح رفاه اجتماعی	۰/۴۴۷	۰/۴۱۶	۰/۰۳۱
مقاصد و اهداف فردی	۰/۴۳۴	۰/۴۰۶	۰/۰۲۸	سطح و گستردگی فساد اقتصادی و ارتشا	۰/۵۰۳	۰/۴۷۸	۰/۰۲۵
فلسفه های اخلاقی	۰/۳۵۹	۰/۳۵۹	۰/۰۰۰	توسعه یافتگی	۰/۴۳۱	۰/۴۳۱	۰/۰۰۰
تعامل (بده و بستان) اجتماعی	۰/۳۸۴	۰/۳۶۳	۰/۰۲۲	ضریب جینی و عدالت اجتماعی	۰/۴۷۵	۰/۴۶۳	۰/۰۱۲
هنجارها و ارزش های دینی در جامعه	۰/۳۱۶	۰/۳۰۶	۰/۰۱۰	سیاست های اقتصادی دولت	۰/۴۶۳	۰/۴۲۸	۰/۰۳۵
تاثیر پذیری از نهادهای اجتماعی	۰/۳۴۴	۰/۳۳۱	۰/۰۱۳	سطح رفاه فردی	۰/۴۳۱	۰/۴۰۶	۰/۰۲۵
تاثیر پذیری از نهادهای حرفه ای	۰/۴۲۲	۰/۴۱۳	۰/۰۰۹	شرایط اقتصادی	۰/۴۸۱	۰/۴۵۹	۰/۰۲۲
شان و منزلت اجتماعی	۰/۴۳۴	۰/۴۲۵	۰/۰۰۹	سطح رفاه طلبی فردی	۰/۴۳۸	۰/۴۲۵	۰/۰۱۳
هنجارها و ارزش های بشردوستانه در جامعه	۰/۳۸۴	۰/۳۶۶	۰/۰۱۸	محیط اقتصادی	0/425	0/388	۰/۰۳۷

مختلاف میانگین فازای زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازای زدایی شده مرحله دوم	میانگین فازای زدایی شده مرحله اول	مختبرها	مختلاف میانگین فازای زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازای زدایی شده مرحله اول	میانگین فازای زدایی شده مرحله اول	مختبرها
۰/۰۰۳	۰/۳۳۴	۰/۳۳۸	کمیته حسابرسی	۰/۰۱۸	۰/۴۱۶	۰/۴۳۴	هنجارها و ارزش های فرهنگی در جامعه
۰/۰۲۲	۰/۳۶۹	۰/۳۴۷	استقلال هیات مدیره	0/000	۰/۴۲۵	۰/۴۲۵	نفوذ ذی نفعان
۰/۰۲۵	۰/۴۳۴	۰/۴۰۹	شفافیت حاکمیتی	۰/۰۰۰	۰/۴۹۱	۰/۴۹۱	تربیت و اصالت خانوادگی
۰/۰۱۳	۰/۴۲۵	۰/۴۳۸	نظام موثر کنترل های داخلی	۰/۰۰۰	۰/۳۴۱	۰/۳۴۱	باورها و اعتقادات مذهبی
۰/۰۰۳	۰/۴۶۳	۰/۴۵۹	نظام کارآمد پاسخ گویی	۰/۰۰۰	۰/۳۸۱	۰/۳۸۱	عرف و ارزش های اجتماعی
۰/۰۰۰	۰/۴۰۶	۰/۴۰۶	تخصص مالی هیات مدیره	۰/۰۰۰	۰/۳۸۱	۰/۳۸۱	پیشینه (سابقه) فرهنگی
۰/۰۰۰	۰/۳۳۴	۰/۳۳۴	سطح فعالیت کمیته حسابرسی	۰/۰۱۰	۰/۴۲۸	۰/۴۳۸	جو سازمانی
۰/۰۰۹	۰/۴۸۴	۰/۴۹۴	صداقت و راستی	۰/۰۰۰	۰/۳۱۹	۰/۳۱۹	دستور پذیری و فاصله از قدرت
۰/۰۰۹	۰/۴۱۶	۰/۴۲۵	عینیت و واقعیت گرایی	۰/۰۰۰	۰/۳۵۳	۰/۳۵۳	فشار یا تاثیر پذیری از همکاران
۰/۰۰۰	۰/۴۲۵	۰/۴۲۵	مواظبت و مراقبت حرفه ای	۰/۰۰۹	۰/۴۶۳	۰/۴۷۲	سبک رهبری مدیریت عالی در تعامل با زیردستان
۰/۰۰۰	۰/۴۶۹	۰/۴۶۹	شایستگی و صلاحیت حرفه ای	۰/۰۰۰	۰/۳۹۴	۰/۳۹۴	عدالت سازمانی
۰/۰۲۹	۰/۴۳۴	۰/۴۶۳	رازداری و رعایت محرمانه بودن اطلاعات	۰/۰۰۰	۰/۳۱۹	۰/۳۱۹	ابهت یا کارزمای مدیریت عالی
۰/۰۱۹	۰/۴۲۵	۰/۴۴۴	استقلال رای و نظر	۰/۰۰۹	۰/۳۹۷	۰/۴۰۶	قوانین و مقررات سازمانی
۰/۰۴۴	۰/۳۹۷	۰/۴۴۱	توجه به تعارض منافع	۰/۰۲۲	۰/۳۹۱	۰/۴۱۳	سیاست های تشویق و تنبیه

اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	متغیرها	اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	متغیرها
۰/۰۲۵	۰/۳۲۲	۰/۳۴۷	هوشمندی منطقی	۰/۰۶۶	۰/۴۰۰	۰/۴۶۶	فرصت‌های تخلف و ضعف کنترل‌ها
۰/۰۲۲	۰/۳۹۱	۰/۳۶۹	هوشمندی هیجانی و عاطفی	۰/۰۲۲	۰/۳۵۳	۰/۳۷۵	سیاست‌ها و خط‌مشی‌های سازمانی
۰/۰۱۵	۰/۲۹۴	۰/۳۰۹	هوشمندی فرهنگی	۰/۰۲۸	۰/۴۴۷	۰/۴۷۵	مسئولیت‌پذیری در قبال اهداف و پی‌آمدهای سازمانی
۰/۰۰۹	۰/۳۷۵	۰/۳۶۶	هوشمندی معنوی	۰/۰۰۳	۰/۳۵۶	۰/۳۵۳	محدودیت‌های وضعی
۰/۰۱۰	۰/۳۶۶	۰/۳۵۶	هوشمندی کلی	۰/۰۱۳	۰/۳۸۱	۰/۳۶۹	هتجارهای سازمانی
۰/۰۰۰	۰/۳۷۲	۰/۳۷۲	هوشمندی قانونی	۰/۰۰۰	۰/۳۴۴	۰/۳۴۴	رویه‌های سازمانی
				۰/۰۰۰	۰/۴۲۵	۰/۴۲۵	روابط و ارتباطات سازمانی

با توجه به اینکه اختلاف بین میانگین فازی زدایی شده کمتر از ۰/۱ بوده است بنابراین خبرگان در مورد عوامل مؤثر بر اخلاق حسابداری و حساسی به اجماع نظر رسیده‌اند. لذا مدل مفهومی پژوهش به شکل ۱ ارائه گردید.





شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

به منظور ارزیابی بار عاملی هر یک از متغیرها، تحلیل عاملی مرتبه اول انجام (جدول ۵) و سپس در مرحله دوم به برآورد مسیرهای علت و معلولی که به صورت یک طرفه در مدل طراحی شده اند، پرداخته شده است. این مسیرها رابطه میان شاخص ها را برای هر یک از عوامل مختلف بیان می کند که نتایج حاکی از پذیرش این عوامل و موثر بودن آنها بر اخلاق بود.

جدول ۵. شاخص های برازش مدل برآوردی

ردیف	متغیر	نماد	بار عاملی	وزن عاملی	آماره تی	نتیجه
۱		PER01	۰/۷	۰/۱۴	۶/۲۵	تایید
۲		PER02	۰/۶	۰/۲۵	۴/۶۵	تایید
۳		PER03	۰/۷	۰/۳۳	۳/۲۸	تایید
۴	۳	PER04	۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تایید
۵		PER05	۰/۶	۰/۲۸	۵/۲۳	تایید
۶		PER06	۰/۷	۰/۳۴	۲/۳۳	تایید
۷		PER07	۰/۸	۰/۴۵	۸/۶۲	تایید

تایید	۲/۷۷	۰/۱۴	۰/۷	PER08	۸
تایید	۴/۶۸	۰/۲۸	۰/۶	PER09	۹
تایید	۲/۶۶	۰/۱۱	۰/۸	PER10	۱۰
تایید	۳/۲۹	۰/۱۳	۰/۸	PER11	۱۱
تایید	۲/۲۲	۰/۲۵	۰/۸	PER12	۱۲
تایید	۲/۳۶	۰/۳۲	۰/۷	SOC01	۱۳
تایید	۱/۹۸	۰/۴۱	۰/۶	SOC02	۱۴
تایید	۳/۶۸	۰/۳۴	۰/۷	SOC03	۱۵
تایید	۴/۵۵	۰/۲۸	۰/۸	SOC04	۱۶
تایید	۹/۵۸	۰/۳۱	۰/۸	SOC05	۱۷
تایید	۶/۳۸	۰/۲۹	۰/۷	SOC06	۱۸
تایید	۲/۵۵	۰/۲۲	۰/۶	SOC07	۱۹
تایید	۳/۳۶	۰/۳۴	۰/۸	SOC08	۲۰
تایید	۳/۲۸	۰/۲۹	۰/۸	CUL01	۲۱
تایید	۹/۲۲	۰/۳۵	۰/۸	CUL02	۲۲
تایید	۳/۳۶	۰/۳۴	۰/۸	CUL03	۲۳
تایید	۲/۶۵	۰/۲۵	۰/۷	CUL04	۲۴
تایید	۹/۶۵	۰/۴۱	۰/۸	CUL05	۲۵
تایید	۳/۲۹	۰/۱۳	۰/۸	CUL06	۲۶
تایید	۲/۴۳	۰/۲۶	۰/۸	ORG01	۲۷
تایید	۴/۶۲	۰/۳۱	۰/۷	ORG02	۲۸
تایید	۲/۴۸	۰/۳۳	۰/۶	ORG03	۲۹
تایید	۲/۲۲	۰/۲۵	۰/۸	ORG04	۳۰
تایید	۲/۳۸	۰/۲۸	۰/۸	ORG05	۳۱
تایید	۲/۳۳	۰/۳۴	۰/۷	ORG06	۳۲
تایید	۸/۶۲	۰/۴۵	۰/۸	ORG07	۳۳
تایید	۲/۷۷	۰/۱۴	۰/۷	ORG08	۳۴
تایید	۴/۶۵	۰/۲۵	۰/۶	ORG09	۳۵
تایید	۲/۳۸	۰/۲۸	۰/۸	ORG10	۳۶
تایید	۲/۳۳	۰/۳۴	۰/۷	ORG11	۳۷
تایید	۸/۶۲	۰/۴۵	۰/۸	ORG12	۳۸
تایید	۲/۷۷	۰/۱۴	۰/۷	ORG13	۳۹
تایید	۴/۶۵	۰/۲۵	۰/۶	ORG14	۴۰
تایید	۲/۶۶	۰/۱۱	۰/۸	LIG01	۴۱
تایید	۳/۲۹	۰/۱۳	۰/۸	LIG02	۴۲
تایید	۲/۳۹	۰/۲۷	۰/۸	LIG03	۴۳

اجتماعی

فردی

سازمانی

دولت و محیط  
قانونی

تایید	۲/۳۶	۰/۳۲	۰/۷	LIG04		۴۴
تایید	۲/۵۵	۰/۲۲	۰/۶	LIG05		۴۵
تایید	۴/۶۸	۰/۲۸	۰/۶	LIG06		۴۶
تایید	۲/۲۲	۰/۲۵	۰/۸	LIG07		۴۷
تایید	۳/۲۸	۰/۲۹	۰/۸	LIG08		۴۸
تایید	۹/۲۲	۰/۳۵	۰/۸	ECO01		۴۹
تایید	۵/۲۳	۰/۲۸	۰/۶	ECO02		۵۰
تایید	۲/۳۳	۰/۳۴	۰/۷	ECO03		۵۱
تایید	۸/۶۲	۰/۴۵	۰/۸	RCO04		۵۲
تایید	۲/۷۷	۰/۱۴	۰/۷	ECO05	اقتصادی	۵۳
تایید	۴/۶۸	۰/۲۸	۰/۶	ECO06		۵۴
تایید	۲/۶۶	۰/۱۱	۰/۸	ECO07		۵۵
تایید	۳/۲۹	۰/۱۳	۰/۸	ECO08		۵۶
تایید	۲/۳۸	۰/۲۸	۰/۸	ECO09		۵۷
تایید	۲/۳۳	۰/۳۴	۰/۷	GOV01		۵۸
تایید	۸/۶۲	۰/۴۵	۰/۸	GOV02		۵۹
تایید	۲/۷۷	۰/۱۴	۰/۷	GOV03	حاکمیت شرکتی	۶۰
تایید	۴/۶۵	۰/۲۵	۰/۶	GOV04		۶۱
تایید	۲/۶۶	۰/۱۱	۰/۸	GOV05		۶۲
تایید	۳/۲۹	۰/۱۳	۰/۸	GOV06		۶۳
تایید	۲/۳۹	۰/۲۷	۰/۸	GOV07		۶۴
تایید	۲/۳۶	۰/۳۲	۰/۷	PRE01		۶۵
تایید	۲/۵۵	۰/۲۲	۰/۶	PRE02		۶۶
تایید	۴/۶۸	۰/۲۸	۰/۶	PRE03		۶۷
تایید	۲/۲۲	۰/۲۵	۰/۸	PRE04	اصول اخلاقی حسابداری	۶۸
تایید	۳/۲۸	۰/۲۹	۰/۸	PRE05		۶۹
تایید	۹/۲۲	۰/۳۵	۰/۸	PRE06		۷۰
تایید	۵/۲۳	۰/۲۸	۰/۶	PRE07		۷۱
تایید	۲/۳۳	۰/۳۴	۰/۷	INT01		۷۲
تایید	۸/۶۲	۰/۴۵	۰/۸	INT02		۷۳
تایید	۲/۷۷	۰/۱۴	۰/۷	INT03	هوشمندی	۷۴
تایید	۴/۶۸	۰/۲۸	۰/۶	INT04		۷۵
تایید	۲/۶۶	۰/۱۱	۰/۸	INT05		۷۶
تایید	۳/۲۹	۰/۱۳	۰/۸	INT06		۷۷

جهت سنجش ارتباط بین متغیرها از مدل معادلات ساختاری مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی و برآورد مدل مبتنی بر مدل پژوهش بهره گرفته شده است. پس از اندازه‌گیری متغیرها و آزمون‌های تشخیصی و اعتبار سنجی مناسب مدل برازش، بر پایه استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و مدل معادلات ساختاری به شیوه رگرسیون خطی مرکب مبتنی بر داده‌های مقطعی پرسشنامه‌ای و نرم افزار اسمارت پی ال اس ارتباط بین متغیرها در تناظر با فرضیات پژوهش تعیین گردیده و بر مبنای خروجی‌های نرم افزار مزبور نسبت به پذیرش یا رد فرضیه‌های پژوهش مبادرت گردیده است.

جدول ۶. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

ردیف	عامل	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	قضایات
۱	مولفه فردی	۰/۴۸	تایید
۲	مولفه اجتماعی	۰/۵۲	تایید
۳	مولفه فرهنگی	۰/۴۳	تایید
۴	مولفه سازمانی	۰/۵۳	تایید
۵	مولفه دولت و محیط قانونی	۰/۴۹	تایید
۶	مولفه اقتصادی	۰/۴۲	تایید
۷	مولفه حاکمیت شرکتی	۰/۴۴	تایید
۸	مولفه هوشمندی	۰/۴۱	تایید

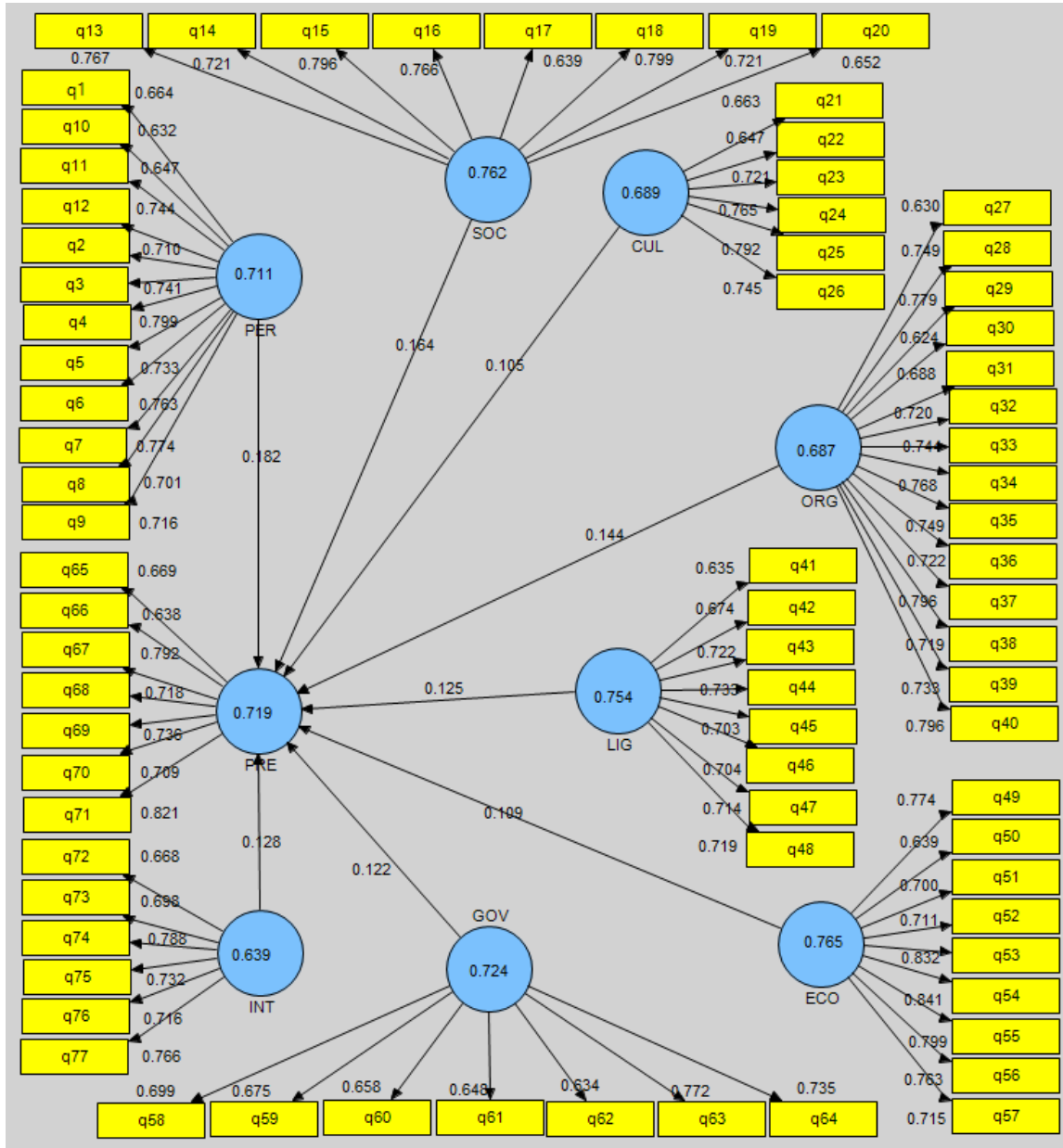
با توجه به نتایج جدول ۶ مشخص گردید که تمام سازه‌های مورد مطالعه در این پژوهش دارای میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بالاتر از ۰/۴ هستند بنابراین میان متغیرهای مکنون مدل پژوهش روایی همگرا وجود داشته و فرض وجود داشتن هم خطی چندگانه رد شده است.

شاخص نیکویی برازش مدل ۱ پژوهش ۰/۴۶ محاسبه شده و می‌توان نتیجه گرفت که مدل آزمون شده در نمونه مورد بررسی برازش مناسبی دارد.

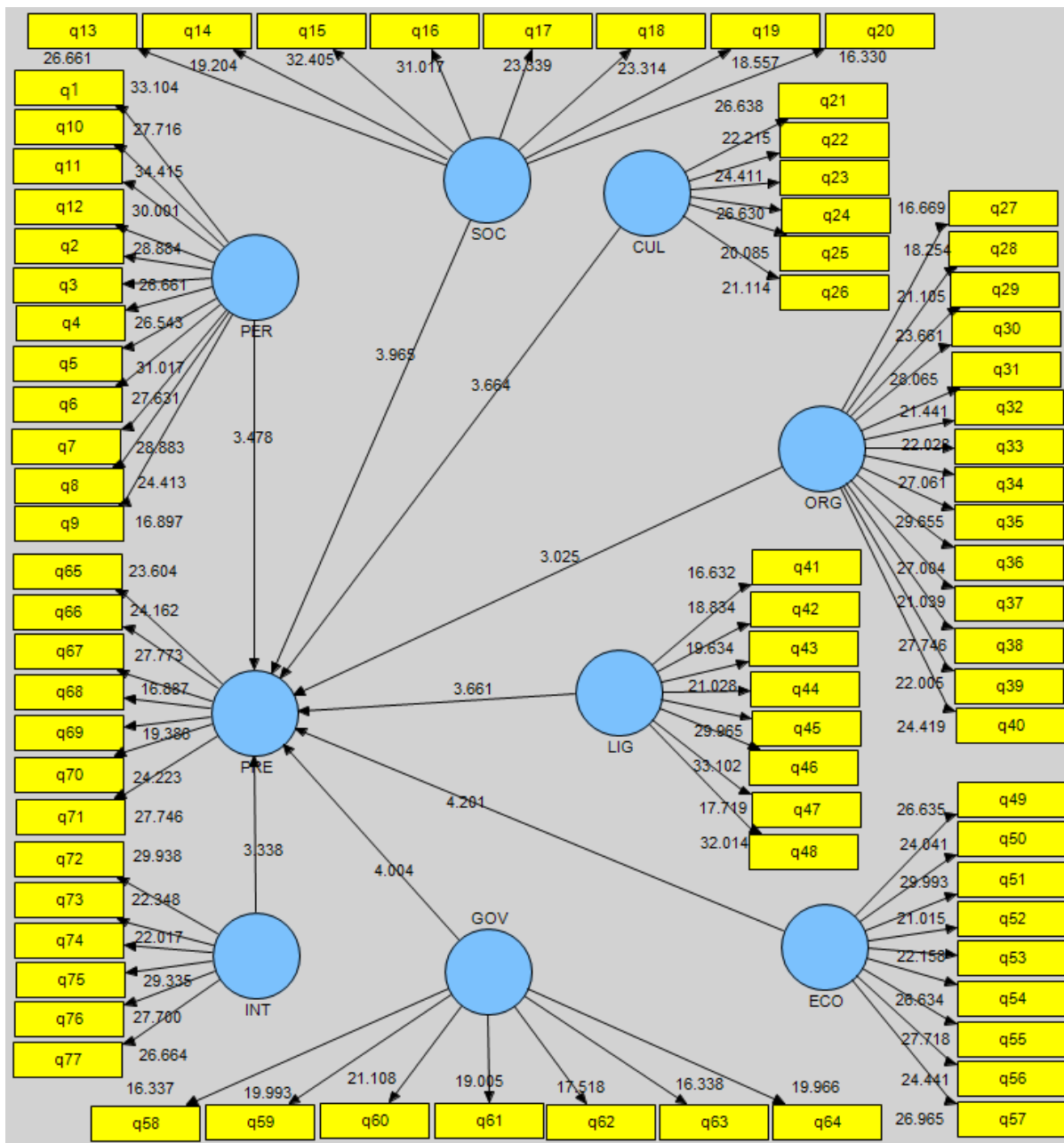
در این بخش از گزارش، با استفاده از نتایج برازش مدل نهایی با روش معادلات ساختاری به بررسی رد یا پذیرش فرضیات پژوهش پرداخته شده است. خروجی مدل سازی معادلات ساختاری نمودار مسیر را در حالت معناداری نشان می‌دهد. این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه‌گیری و ساختاری را با استفاده از آماره تی استیودنت، آزمون کرده است. شکل ۲ ضرایب

## 1. Goodness Of Fit

مسیر بین متغیرها و شکل ۳ آماره تی استیودنت یا سطح معنی داری ارتباط بین متغیرها را نشان داده است.



شکل ۲. مدل ساختاری به همراه ضرایب مسیر، بارهای عاملی و واریانس های تبیین شده



شکل ۳. آماره t روابط بین متغیرهای پژوهش

در جدول ۷، ضرایب مسیر، ضرایب معناداری و ضرایب تعیین مسیرهای مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش و نتایج تأیید یا عدم تأیید آنها براساس خروجی مدل یابی معادلات ساختاری ارائه شده است.

جدول ۷. نتایج اجرای مدل یابی معادلات ساختاری

ردیف	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه	ضریب تعیین
۱	مولفه های فکری ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۸۲	۳/۴۷۸	تایید	۰/۵۶۹
۲	مولفه های اجتماعی ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۶۴	۳/۹۶۵	تایید	۰/۴۰۸
۳	مولفه های فرهنگی ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۰۵	۳/۶۶۴	تایید	۰/۴۴۶
۴	مولفه های سازمانی ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۴۴	۳/۰۲۵	تایید	۰/۶۰۸
۵	مولفه های دولت و محیط قانونی ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۲۵	۳/۶۶۱	تایید	۰/۵۱۹
۶	مولفه های اقتصادی ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۰۹	۴/۲۰۱	تایید	۰/۶۳۸
۷	مولفه های حاکمیت شرکتی ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۲۲	۴/۰۰۴	تایید	۰/۴۲۹
۸	مولفه های هوشمندی ← اخلاق حسابداری و حسابرسی	۰/۱۲۸	۳/۳۳۸	تایید	۰/۴۴۹

بر این اساس معناداری کلیه مسیرها (ارتباط بین مولفه های اخلاقی با اصول اخلاق حسابداری و حسابرسی) پذیرفته شده است.

### اولویت بندی شاخص ها با روش تحلیل سلسله مراتبی<sup>۱</sup>

در اولویت بندی شاخص ها از نظرات ۱۶ نفر اساتید دانشگاه استفاده شده است. روش تجزیه و تحلیل اطلاعات در این پژوهش بر اساس مدل تحلیل سلسله مراتبی می باشد. این روش هنگامی که عمل تصمیم گیری با چند گزینه و شاخص تصمیم گیری روبرو است، می تواند

مفید باشد. شاخص‌ها می‌توانند کمی و یا کیفی باشند. اساس این روش بر مقایسات زوجی نهفته است.

جدول ۸. ماتریس مقایسات زوجی عوامل موثر بر اخلاق حسابداری و حسابرسی

عوامل موثر	فردی	اجتماعی	فرهنگی	سازمانی	دولت و محیط قانونی	اقتصادی	حاکمیت شرکتی	هوشمندی
فردی	۱	۰/۵۲	۰/۵۸	۱/۰۶	۰/۹۷	۰/۸۱	۱/۲۲	۱/۰۴
اجتماعی	۱/۹۴	۱	۰/۷۲	۱/۳۷	۱/۳۷	۱/۲۵	۰/۹۰	۱/۰۹
فرهنگی	۱/۷۲	۱/۳۸	۱	۱/۴۳	۱/۸۵	۱/۳۹	۰/۹۵	۱/۰۸
سازمانی	۰/۹۴	۰/۷۳	۰/۷۰	۱	۰/۵۶	۰/۵۴	۰/۸۶	۰/۷۹
دولت و محیط قانونی	۱/۰۳	۰/۷۳	۰/۵۴	۱/۸۰	۱	۰/۶۱	۰/۹۶	۰/۷۹
اقتصادی	۱/۲۳	۰/۸۰	۰/۷۲	۱/۸۶	۱/۶۴	۱	۰/۶۳	۰/۷۰
حاکمیت شرکتی	۰/۸۲	۱/۱۱	۱/۰۵	۱/۱۶	۱/۰۴	۱/۶۰	۱	۰/۷۹
هوشمندی	۰/۹۶	۰/۹۲	۰/۹۳	۰/۸۸	۱/۲۶	۱/۴۳	۱/۲۶	۱

جدول بالا نشان دهنده اهمیت نسبی عوامل اصلی از دیدگاه خبرگان می‌باشد. نرخ ناسازگاری مقایسه زوجی این عوامل ۰/۰۲۴ می‌باشد که نشان دهنده دقت قابل قبول این مقایسه زوجی است.

### وزن نهایی

اکنون وزن‌ها را به دست می‌آوریم و نرخ ناسازگاری برای ماتریس تلفیقی ابعاد اخلاقی (با شانزده صاحب نظر در زمینه اخلاق حسابداری و حسابرسی) را محاسبه می‌کنیم که باید کمتر از ۰/۱ باشد تا بیانگر سازگاری خوب در مقایسات باشد. وزن هر یک از این ابعاد در جدول (۳) آمده است.

نرخ ناسازگاری برای ماتریس تلفیقی مقایسه زوجی معیارهای اصلی (با دوازده صاحب نظر) برابر ۰/۰۳۲ می‌باشد و از آنجایی که این نرخ کمتر از ۰/۱ است، بیانگر سازگاری خوب در



مقایسات است و می توان به اولویت های حاصل از مقایسات اعتماد کرد. نرخ ناسازگاری برای سایر ماتریس های مقایسات زوجی تلفیقی برای شاخص ها در زیر معیارهای مربوطه، یعنی در زیر معیار فردی، اجتماعی، فرهنگی، سازمانی، دولتی و محیط قانونی، اقتصادی، حاکمیت شرکتی و هوشمندی به ترتیب ۰/۰۰۲۵، ۰/۰۰۳۱، ۰/۰۱۲۴، ۰/۰۰۱۱، ۰/۰۰۳۵، ۰/۰۰۲۱، ۰/۰۰۳۱ و ۰/۰۰۲۸ می باشند. در نهایت مطابق جدول (۹) وزن هر شاخص در اختیار ما قرار گرفته است.

جدول ۹. وزن نهایی عامل های اصلی و اولویت بندی عوامل (بر مبنای تحلیل سلسله مراتبی)

عوامل اصلی	وزن نهایی	رتبه
دولت و محیط قانونی	۰/۱۳۵۱	۱
اقتصادی	۰/۱۳۲۱	۲
فردی	۰/۱۲۸۹	۳
اجتماعی	۰/۱۲۴۶	۴
فرهنگی	۰/۱۲۲۳	۵
حاکمیت شرکتی	۰/۱۲۱۷	۶
سازمانی	۰/۱۲۱۰	۷
هوشمندی	۰/۱۱۴۲	۸

بر اساس جدول (۹) مهمترین و کم اهمیت ترین عامل موثر بر اصول اخلاق حسابداری و حسابرسی از نظر صاحب نظران به ترتیب عوامل دولت و محیط قانونی بوده و هوشمندی بوده است. عوامل اقتصادی، فردی، اجتماعی، فرهنگی، حاکمیت شرکتی و سازمانی به ترتیب سایر عوامل موثر بوده اند.

### اولویت بندی شاخص ها با روش تحلیل سلسله مراتبی خاکستری<sup>۱</sup>، روش بهترین و بدترین<sup>۲</sup> و روش بهترین و بدترین خاکستری<sup>۳</sup>

بر مبنای تعریف مقیاس خاکستری واضح برای بیان ترجیحات و سپس تعیین ماتریس مقایسات زوجی، نرمال کردن مقادیر ماتریس برای هر صاحب نظر و بر مبنای تعاریف بهترین و بدترین عامل و مشخص کردن ارجحیت سایر عوامل نسبت به بهترین و بدترین عامل (از دیدگاه هر

1. Grey AHP  
2. BWM  
3. GREY BWM

صاحب نظر خبره) مدل سازی برنامه ریزی خطی روش بهترین و بدترین انجام شده است و بر مبنای تعاریف بهترین و بدترین عامل و مشخص کردن ارجحیت سایر عوامل نسبت به بهترین و بدترین عامل (از دیدگاه هر صاحب نظر خبره) و بر مبنای مقیاس های خاکستری واضح مدل سازی برنامه ریزی خطی روش بهترین و بدترین خاکستری انجام شده که مقادیر بهینه طبق جدول (۱۰) بدست آمده است.

جدول ۱۰. وزن نهایی عامل های اصلی و اولویت بندی عوامل (بر مبنای تحلیل سلسله مراتبی خاکستری، روش بهترین و بدترین و روش بهترین و بدترین خاکستری)

عوامل اصلی	وزن نهایی		
	روش سلسله مراتبی خاکستری	روش بهترین و بدترین	روش بهترین و بدترین خاکستری
دولت و محیط قانونی	۰/۱۳۵۱	۰/۱۸۳۲	۰/۲۱۵۸
اقتصادی	۰/۱۳۲۱	۰/۱۵۲۷	۰/۱۷۲۷
فردی	۰/۱۲۸۹	۰/۱۳۷۴	۰/۱۵۱۱
اجتماعی	۰/۱۲۴۶	۰/۱۱۶۶	۰/۱۲۹۵
فرهنگی	۰/۱۲۲۳	۰/۱۱۹۱	۰/۱۲۵۲
حاکمیت شرکتی	۰/۱۲۱۷	۰/۰۹۱۶	۰/۰۶۴۸
سازمانی	۰/۱۲۱۰	۰/۱۱۶۹	۰/۰۸۲۷
هوشمندی	۰/۱۱۴۲	۰/۰۸۲۴	۰/۰۵۸۳

### نتیجه گیری و بحث

در این پژوهش بر اساس ادبیات تحقیق، رابطه بین اخلاق حسابداری و حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و مولفه های فردی، اجتماعی، فرهنگی، سازمانی، دولتی و محیط قانونی، اقتصادی، حاکمیت شرکتی و هوشمندی به عنوان متغیرهای توضیحی و عوامل موثر مورد مطالعه قرار گرفته است. روش پژوهش از جهت هدف نظری-کاربردی، متکی به طرح پژوهش پیمایشی و روش استنتاج توصیفی-استقرایی بوده و به جهت ماهیت داده ها و روش تحلیل از نوع

آمیخته (کمی-قضای) بوده است. در ابتدا با تکیه بر تحلیل حوزه دانش و الگوی کیفی تحلیل محتوی سنجه های اندازه گیری اخلاق حسابداری و حسابرسی و عوامل موثر بر آن ها شناسایی گردید. سپس با تکیه بر نظر سنجی اقماعی به روش دلفی، ۱۶ نفر از استادان و متخصصین صاحب نظر در حوزه اخلاق حسابداری و حسابرسی، به روش غیر تصادفی انتخاب و با تکیه بر الگوی چند معیاره تحلیل شبکه فازی اقدام به ارزیابی و پالایش موثرترین سنجه های اندازه گیری متغیرها و تبیین مدل نهایی پیشنهادی گردید.

در راستای اعتبارسنجی مدل پیشنهادی، با گزینش تصادفی ۴۲۰ نفر از مدیران مالی یا کارشناسان مالی، حسابداری و حسابرسی، ۴۲۰ پرسشنامه توزیع که نهایتاً ۴۰۳ مورد در تحلیل یافته ها مورد استفاده قرار گرفت. تحلیل هم خوانی نظرات نشان داد که بین نوع اظهار نظر افراد در زمینه مولفه های اخلاقی، صرف نظر از جنسیت، سن، تجربه، وضعیت تاهل و سطح تحصیلات، اتفاق نظر وجود داشته و به اتفاق بر اهمیت بالای اصول اخلاق حسابداری و حسابرسی و عوامل موثر تصریح نموده اند.

پس از آزمون های تشخیصی مشتمل بر ارزیابی نرمال بودن توزیع متغیرها، همسانی واریانس ها، تحلیل عاملی تاییدی و اعتبارسنجی مناسب الگوی تصمیم گیری چندمعیاره برآوردی، از الگوهای پیشرفته تصمیم گیری چندمعیاره، تحلیل مسیر و برآورد رگرسیونی جهت تفسیر ارتباط مستقیم بین متغیرها، بهره گرفته شده است. در نهایت، از ضریب تعیین جهت اعتبارسنجی روابط برآوردی و از آزمون تی استیودنت به منظور سنجش سطح معنی داری این روابط استفاده شد.

یافته های پژوهش حاکی از تاثیر عوامل دولت و محیط قانونی و اقتصادی و فردی و اجتماعی و سازمانی در تصمیم گیری های اخلاقی حسابداران و حسابرسان می باشد که پیشتر در مطالعات میلر و همکاران (۲۰۲۱) و آگری و همکاران (۲۰۱۹) نیز بیان شده است. دولت با تعیین سیاست های مناسب و پیش بینی شده در جامعه، به حفظ حقوق و آزادی های شهروندان کمک می کند و با تحریم کردن رفتارهای نامطلوب، به شکل گیری اخلاق مثبت در جامعه کمک می کند بنابراین قانون گذاری نقش مهمی در ترویج اصول و ارزش های اخلاقی دارد و خواهد داشت.

با توجه به یافته های کاربردی این پژوهش پیشنهاد میشود اگر چه برمبنای معیارهای چهار گانه ارزیابی، تاثیر دولت و قوانین بیش از سایر عوامل می باشد ولی برای داشتن تصمیمات اخلاقی و

در نهایت جامعه اخلاقی می‌بایستی اهتمام ویژه‌ای به شرایط اقتصادی و فرهنگی و رفع مشکلات آن نیز داشت. همچنین، پیشنهاد میشود که عامل دین و دینداری را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر در پژوهشات آتی در رتبه بندی عوامل موثر در نظر گرفته شود و نیز پیشنهاد می‌شود به بررسی تاثیر تغییرات فناوری و هوش مصنوعی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در حسابداری و حسابرسی پرداخته شود.

## منابع

- ابراهیمی رومنجان، مجتبی؛ زین الدینی میمند، فاطمه. (۱۳۹۴). اخلاق و ارزش های سازمانی در نوک پیکان حسابرسی. مجله حسابر س، ۷۹، ۱۰۰-۱۰۸.
- اسدیان اوغانی، اصغر؛ حاجیها، زهره؛ رویایی، رمضانعلی؛ و کیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تاثیر تهدید منافع شخصی بر حساسیت اخلاقی حسابرسان: نقش میانجی شدت اخلاقی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱۱(۱)، ۴۱-۶۶.
- ایزدین زاده ناصر، زارع حسین آبادی حمید؛ رحمانی، حسام. (۱۳۹۵). پذیرش اخلاقی مدیریت سود. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۴)، ۸۱-۸۹.
- بشیر منش، نازنین؛ حاج زاده، زهرا؛ قبادی سعید. (۱۴۰۱). تاثیر سوگیری رفتاری مدیران بر تصمیم گیری و کیفیت اطلاعات مالی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۱(۴۳)، ۱۴۱-۱۶۰.
۵. رویائی، رمضانعلی؛ محمدی، مهدی. (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه گرایی در حسابداری. تهران: کتابخانه فرهنگ، فصل ۴، ۱۴۷-۱۸۸.
- سیاسی، سحر؛ حسنی، حسن. (۱۳۹۵). رابطه باورهای دینی مدیران با رفتار مدیریت سود. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱(۲)، ۱۷-۴۰.
- عبدی گلزار، بهمن؛ بادآور نهندی، یونس؛ زینالی، مهدی. (۱۴۰۰). ارائه مدلی برای سنجش خطر اخلاقی مدیران بر مبنای داده های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری، ۴۸. کاظم پور، احسان؛ حساس یگانه، یحیی؛ (۱۳۹۲)، رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۱۰، ۵۳-۷۰.
- کدخدایی الیادرائی، مژده؛ بنی مهد، بهمن؛ (۱۴۰۰)، رابطه جهت گیری ارزشی، عواطف مثبت و درک از انصاف با تمایل حسابرسان داخلی به گزارشگری تقلب، دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۶، شماره ۱۱، ۶۷-۹۱.
- مرادی، جواد و زکی زاده، زهرا؛ (۱۳۹۳)، بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی، فصلنامه دانش حسابداری، ۱۸(۵): ۱۴۱-۱۶۳.
- نعمت اللهی، شرلی؛ آزادی، کیهان؛ وطن پرست، محمدرضا؛ (۱۳۹۸)، بررسی پیامد گرایی و وظیفه گرایی اخلاقی با تاکید بر نظریه کانت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تاثیر آن بر میزان پایبندی به رفتار حرفه ای حسابرسان، پژوهش های اخلاقی، شماره ۱۰، ۳۱-۴۸.

## References

- Abdigolzar, B., Nahandi, Y., & Zeynali, M. (2021). A Model for Measuring Moral Hazard of Managers Based on Financial Data. *Empirical Research in Accounting*, 11(42), 211-236. (In Persian).

- Ahinful, G., Addo, S., Boateng, F., & Danquah, J. (2017). Accounting Ethics and the Professional Accountant: The Case of Ghana. *Available at SSRN* 3009253.
- Asadiyan Owghani, A., Hajiha, Z., Royaee, R.A., & Vakilifard, H. (2021). The Effect of Self-Interest Threat on Ethical Sensitivity: Mediating Role of Moral Intensity. *Journal of Value Behavior and Accounting*, 6(11), 41-66. (In Persian).
- Atakan, M.S., Burnaz, S., & Topcu, Y.I. (2008). An Empirical Investigation of the Ethical Perceptions of Future Managers with a Special Emphasis on Gender: Turkish Case. *Journal of Business Ethics*, 82(3), 573-586.
- Barney, J.B., & Griffin, R.W. (1992). *The Management of Organizations*. Houghton Mifflin Company.
- Basshirimanesh, N., Hajzadeh, H., & Ghobadi, S. (2022). Effects of Managers' Behavioral Bias on Decision Making and Financial Information Quality. *Empirical Research in Accounting*, 12(43), 195-224. (In Persian).
- Céline, B., Marion, B., & Darlene, H. (2021). Accounting Ethics and the Fragmentation of Value. *Journal of Business Ethics*, 168(2), 373-387.
- Ebrahimi Rumanjan, M., & Zain al-Dini Maimand, F. (2014). Ethics and Organizational Values at the Tip of the Audit Arrow. *Audit Magazine*, 79, 100-108. (In Persian).
- Jaijairam, P. (2017). *Ethics in Accounting*. *Journal of Finance and Accountancy*, 23, 1-13.
- Kadkhodae Elyadarani, M., & Banimahd, B. (2021). The Relationship Between Value Orientation, Positive Moods and Perception of Fairness with Internal Auditors' Intention to Whistle-blowing. *Journal of Value-Based Behavioral Accounting*, 6(11), 67-91. (In Persian).
- Kaplan, S. E. (2001). Further Evidence on the Ethics of Managing Earnings: An Examination of the Ethically Related Judgements of Shareholders and Non-shareholders. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, 27-44.
- KazemPour, E., & Hassas Yeghaneh, Y. (2013). Relation between Auditors' Expertise and Ethical Sensitivity and Moral Judgment: Empirical Research in Accounting, 4(10), 53-70. (In Persian).
- Mohd Ghazali, N. A. (2021). Factors Influencing Ethical Judgements of Accounting Practitioners: Some Malaysian Evidence. *International Journal of Social Economics*.
- Miller, W. F., Shawver, T. J., & Mintz, S. M. (2021). Measuring the Value of Integrating GVV into a Standalone Accounting Ethics Course. *Journal of Accounting Education*, 51, 100669.
- Moradi, J., & Zakizadeh Z. (2013). The Role of Ethical Management Internal Audit Function and Moral Orientations on the Accounting and Financial Reporting. *Journal of Accounting Knowledge*; 18(5), 141-163. (In Persian).
- Nga Thanh DOAN et al. (2022). Factors Affecting Ethical Judgments in Accounting Practice: Evidence from Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*; 9(2), 159-168.
- Nematollahi, S.H., Azadi, K., & Vatanparast, M.R. (2019). An Investigation of Consequentialism and Ethical Conscientiousness with Emphasis on Kant's Theory in the Society of Iranian Certified Accountants and its Impact on

- Adherence to Auditors' Professional Behavior. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 10, 31-48. (In Persian).
- O'Grady, T., & Vandegrift, D. (2019). Moral Foundations and Decisions to Donate Bonus to Charity: Data from Paid Online Participants in the United States. *Data in Brief*, 25, 104331.
- Prayogo, I., & Afrizal, T. (2021). Perceptions of educators, accounting students and public accountants on ethics of financial statement preparation: A study at universities and KAP in Semarang. *Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-J): Humanities and Social Sciences*, 4(1), 89-101.
- Rezaei, J. (2015). Best-worst multi-criteria decision-making method. *Omega*, 53, 49-57.
- Sepasi, S., & Hasani, H. (2015). The relationship between managers' religious beliefs and profit management behavior. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2(1), 17-40. (In Persian).
- Sulaiman, R., Toulson, P., Brougham, D., Lempp, F., & Haar, J. (2021). The role of religiosity in ethical decision-making: A study on Islam and the Malaysian workplace. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04828-9>.
- Trevino, L. K. (1986). Ethical decision-making in organizations: A person-situation interactions model. *Academy of Management Review*, 11(3), 601-617. <https://doi.org/10.5465/amr.1986.4306235>.
- Trevino, L.K., & Youngblood, S.A. (1990). Bad apples in bad barrels: A causal analysis of ethical decision-making behavior. *Journal of Applied Psychology*, 75(4), 378-385. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.75.4.378>.
- Zarei, R., Esmaeeli, A., & Zarei, S. (2016). Studying the influence factors on ethics in accounting and auditing regarding personal dimension. *International Business Management*, 10(7), 1141-1150. <https://doi.org/10.3923/ibm.2016>

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.