

Identification and prioritization of Components Effective on Personal Branding of Professional Accountants

Amin allah Tavassoli

*Phd Student, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad university,
Zahedan(amin.tavassoli@iau.ac.ir)*

Reza Sotudeh*

*Assistant Professor, Department of Accounting, nikshshr Branch, Islamic Azad
university, nikshahr, IranCorresponding Author) , r.sotudeh@iauzah.ac.ir*

Habib Pir

*Assistant Professor, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad
university, Zahedan, Iran(hhpiri1354@gmail.com)*

Abstract:

Ethics is the prerequisite of every healthy society. In fact, each profession should possess its own appropriate ethical guidelines. The State Account Court also requires principles of professional ethics. So far, no ethical model suitable for this organization has not been presented. The purpose of the present study is to offer a multidimensional model design and validation for the professional ethics of the State Accounts Court. This is a qualitative and exploratory research. The model design is based on content analysis of the collected scientific texts (including articles and theses published in the field of professional ethics in Iran). It was done through in a library method. Then, using interviews with faculty members with a working experience in governmental organizations, middle managers of the State Accounts Court, and the working managers in the auditing organization selected in a purposive method, the research model was extracted. Next, using factor analysis method and PLS software, the validation of the above- mentioned model was performed. According to the research findings, the multidimensional model of professional ethics in the State Accounts Court owns 3 dimensions, 11 components, and 148 indicators. The dimensions and components of the professional ethics model in the State Accounts Court include spiritual ethics (religious component), individual ethics (value and behavior), social

ethics (cultural and human responsibility), organizational ethics (inter/intra organization), legal ethics (rules of the Court of Accounts as well as other laws), and environmental ethics (sustainability and observance of intergenerational rights). Moreover, the values of factor load, T-Value, and Stone- Geisser index (Q2) all confirm the validity and quality of the model. This organization is directly influenced by moral and cultural values, and any non-compliance with ethics can distort its organizational mission. Thus, through drawing the organization's attention to ethical issues, the multi-dimensional model of professional ethics can prevent inefficient employee behaviors.

Keywords : Ethics, Court of Audit, Organizational ethics, Social ethics

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

طراحی و اعتبار سنجی مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور

امین الله توسلی^۱ رضا ستوده^{۲*} حبیب پیری^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۱۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۲۳

چکیده

اخلاق، لازمه یک جامعه سالم است. هر حرفه ای باید رهنمودهای اخلاقی متناسب داشته باشد و دیوان محاسبات نیز نیازمند اصول اخلاق حرفه ای می باشد. تا کنون مدل اخلاقی متناسب با این سازمان ارائه نگردیده، لذا هدف این پژوهش طراحی و اعتبار سنجی مدل چند بعدی ارائه شده برای اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور می باشد. این تحقیق یک تحقیق کیفی و از نوع اکتشافی می باشد. اجزای مدل بر اساس تحلیل محتوای نوشتار علمی (مقاله ها و پایان نامه های منتشر شده در زمینه اخلاق حرفه ای در ایران و آیین رفتار حرفه ای سازمان ها) و مصاحبه با ۲۲ نفر از اعضای هیات علمی دارای سابقه شغلی در سازمان های دولتی، مدیران میانی سازمان دیوان محاسبات و مدیران شاغل در سازمان حسابرسی که به روش هدفمند انتخاب شده اند، استخراج و مدل تحقیق ارائه شده است. آنگاه با استفاده از روش تحلیل عاملی و نرم افزار پی ال اس مدل مذکور اعتبار سنجی گردیده است. طبق یافته های تحقیق، مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور دارای ۶ بعد، ۱۱ مولفه و ۱۴۸ شاخص می باشد. ابعاد و مولفه های مدل اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات عبارتند از اخلاق معنوی (مولفه دینی)، اخلاق فردی (ارزشی و رفتاری)، اخلاق اجتماعی (فرهنگی و مسئولیت

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

(amin.tavassoli@iaau.ac.ir)

^۲ استادیار، گروه حسابداری، واحد نیکشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، نیکشهر، ایران (نویسنده مسئول)،

r.sotudeh@iauzah.ac.ir

^۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

hhpiri1354@gmail.com

انسانی)، اخلاق سازمانی (درون سازمانی و بیرون سازمانی)، اخلاق قانونی (قوانین دیوان محاسبات و سایر قوانین)، اخلاق زیست محیطی (پایداری و رعایت حقوق بین نسلی). مقادیر بارهای عاملی، تی-ولیو و شاخص استون گیسلر تأیید کننده اعتبار و کیفیت مناسب مدل است. این سازمان تحت تأثیر مستقیم ارزش های اخلاقی و فرهنگی است و عدم رعایت اخلاق موجب تضعیف انجام رسالت سازمان می شود، در نتیجه مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای از طریق جلب توجه سازمان به مسائل اخلاقی به پیشگیری از رفتارهای ناکارآمد کارکنان منجر می شود.

واژه های کلیدی: اخلاق حرفه ای، دیوان محاسبات، اخلاق سازمانی، اخلاق اجتماعی.

۱- مقدمه

اخلاق^۱، لازمه یک جامعه سالم است و به دلیل کارکردها و پیامدهای مثبت فردی^۲، سازمانی^۳ و اجتماعی^۴ همواره مورد توجه دانشمندان مربیان و مدیران سازمانها بوده و جوامع را بر انگیزه است تا برای حفظ و ارتقای سطح آن کوشش نمایند (رضایی منش، ۱۳۸۳) از طرف دیگر معیارهای اخلاقی نقشه‌های راهنمایی هستند که به اعضاء یک سازمان یاری می‌رسانند تا وظایف خود را به روشنی و وضوح کامل انجام دهند. لذا بسیاری از کشورها به این نتیجه رسیده‌اند که توجه نمودن به مسائل اخلاقی به از بین رفتن موسسه و سازمان منجر می‌شود، از این رو تلاش نمودند به تحقیقات درباره اخلاق حرفه‌ای توجه ویژه‌ای داشته باشند، آنان با پرداختن به موضوع اخلاق، قصد تشریح آن و ارتقای شاخص‌های عملکردی کارکنان و سازمان‌ها را دارند (الوانی و همکاران، ۱۳۸۹).

حرفه‌های مختلف برحسب میزان حساسیت و وظیفه‌ای که در خدمت به جامعه دارند معیارهای اخلاقی متفاوتی را دارا می‌باشند. بنابراین هر حرفه‌ای باید رهنمودهای اخلاقی و حقوقی متناسب با وضعیت سازمانی، فرهنگی و اجتماعی داشته و متخصصان آن حرفه باید متعهد و ملزم به رعایت این استانداردهای اخلاقی و قانونی باشند و به آنها عمل کنند تا مورد اعتماد جامعه شوند (قراملکی، ۱۳۹۸).

سازمان دیوان محاسبات را نیز نمی‌توان بی‌نیاز از اصول اخلاق حرفه‌ای دانست. اگر اخلاق حرفه‌ای بر ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی و نظام آموزش و اطلاع رسانی سازمان برقرار باشد و اصول اخلاق حرفه‌ای از طرف کارکنان و مدیران سازمان رعایت شود، از چند جهت در موفقیت سازمان دیوان محاسبات تاثیرگذار خواهد بود: اول اینکه اصول اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک ارزش در بین نیروی انسانی سازمان نهادینه خواهد شد. دوم بین سازمان و کارکنان روابط موثر، شفاف و دوستانه برقرار می‌گردد. سوم سازمان شاهد پویایی و افزایش عملکرد مثبت کل مجموعه خواهد بود (سلطانی، ۱۳۸۲). با وجود پژوهش‌های انجام گرفته در خصوص اخلاق حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی تاکنون پژوهشی جامع و حرفه‌ای برای سازمان دیوان محاسبات صورت نگرفته، و مدل اخلاقی^۵ متناسب با این سازمان ارائه نگردیده است. کدهای اخلاقی ارائه شده در منشور اخلاقی و استاندارد ۲۳۰۰ سازمان دیوان محاسبات محدود به پانزده شاخص توکل به

¹ ethics

² Individual

³ organizational

⁴ social

⁵ Ethic Models

خداوند متعال، حقیقت یابی، علت یابی، صداقت و درستکاری، امانتداری و رازداری، مناعت طبع، شجاعت، بیطرفی و صحت عمل، استقلال رای، اعتماد سازی، صلاحیت های حرفه ای، حسن تدبیر، قانون گرایی پویا، انضباط و پاسخ گوئی می باشد که اقتباسی از کدهای اخلاقی جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. این منشور اگرچه مفید و موثر می باشد اما به دلیل در نظر نگرفتن بسیاری از شاخص های اخلاقی دیگر ناقص می باشد. لذا در این تحقیق سعی می شود تا عامل های اخلاقی موثر بر سازمان و کارکنان آن شناسایی و مدل اخلاقی متناسب با وضعیت اسلامی، سازمانی، فرهنگی و اجتماعی آن تدوین شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

رعایت اخلاق حرفه ای در سازمان امری لازم و ضروری است (قراملکی، ۱۳۹۸) اخلاق حرفه ای زمینه ساز شکل گیری مسئولیت پذیری افراد است، در واقع افراد تنها در قبال خود مسئول نبوده و باید در قبال اجتماع نیز احساس مسئولیت کنند؛ مانند حفاظت محیط زیست، رعایت حقوق بشر، رعایت حقوق سازمان ها و موسسات دیگر و مواردی از این قبیل (حسینی و شاهین مهر، ۱۳۹۴). بنابراین صاحبان حرفه ها و مشاغل بازرگانی و اداری در هر رشته ای باید برای حرفه خود قواعد اخلاق حرفه ای متناسب با شرایط اجتماعی- سیاسی و حقوقی حاکم بر فعالیت اصحاب حرفه ها تدوین نمایند. در کشور ما انتظار بر این است نظام های اخلاقی و به طور کلی اخلاق حرفه ای، هم اسلامی و هم بومی و فرهنگی^۱ باشد (قراملکی، ۱۳۹۸). جامعه ما باید ویژگی های اخلاق حرفه ای مانند دلبستگی به کار، روحیه مشارکت و اعتماد، ایجاد تعامل با یکدیگر و ... را تعریف و برای تحقق آن فرهنگ سازی نماید (امیری و همکاران، ۱۳۸۹) همچنین باید در نظر گرفت که آنچه در یک سازمان می تواند از آموزش اخلاق و مهارت آموزی برای اجرای دقیق و متمرکز قوانین سازمان با ارزش تر باشد، تلاش برای ایجاد قدرت اخلاقی در بین کارکنان سازمان است (کومر و سکارا، ۲۰۱۸). در رابطه با اخلاق دیدگاه های مختلفی مطرح می باشد یکی از این دیدگاه ها با توجه به رابطه انسان با خالق و مخلوقات طبقه بندی اخلاق بندگی، اخلاق فردی، اخلاق اجتماعی و اخلاق زیست محیطی را مد نظر قرار می دهد (علیزاده، ۱۳۸۹). همچنین از دیدگاه برخی دیگر از محققین مباحث اخلاقی در چهار سطح اجتماعی، قانونی، سازمانی و فردی دسته بندی می شود (فلاح و کرنوکر، ۱۳۹۷).

هدف دیوان محاسبات کشور اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق حسابرسی می باشد (ستوده و همکاران، ۱۳۹۹) لذا به دلیل مسئولیت اجتماعی

¹ cultural

فراگیر حرفه حسابداری نیاز به ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای در کارکنان آن روز به روز بیشتر احساس می‌شود (لیل و همکاران، ۲۰۱۷) که با توسعه قوانین و مقررات به تنهایی و بدون رشد اخلاقی افراد اثر بخش نخواهد بود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۵) زیرا تهدیدهای حرفه حسابداری معمولاً از نوع اخلاقی بوده که مواردی از آن عبارتند از:

- تهدیدهای مربوط به منافع شخصی که از انتفاع مالی در ارتباط با صاحب کار نشأت می‌گیرد.
- تهدیدهای خود بازنگری که حسابرس مجبور به ارزیابی مجدد کار انجام شده به وسیله خود و یا کاری که خدمات مشاوره‌ای آن را بر عهده داشته، باشد.
- تهدیدهای مربوط به حمایت از صاحبکار که زمانی که از حسابرس خواسته شود تا موقعیت صاحب کار را ارتقا داده و یا آن را به گونه‌ای دیگر نمایش دهد رخ می‌دهد.
- تهدیدهای قرابت^۱، زمانی رخ می‌دهند که حسابرس رابطه نزدیک با صاحب کار، همکار بودن در حرفه یا سازمانی دیگر دارند. تهدید ارعاب، زمانی رخ می‌دهد که اعضای تیم حسابداری به دلیلی از سوی کارکنان صاحبکار تهدید شوند.
- تهدید مدیریت، زمانی رخ می‌دهد که موسسه حسابداری کاری را قبول می‌نمایند که مستلزم اعمال قضاوت و تصمیم‌گیری است و صاحب کار مسئول آن می‌باشد.

با توجه به مطالب فوق بنظر می‌رسد اخلاق، حوزه با اهمیتی در رابطه با عملکرد حسابرسان می‌باشد (احمد، ۲۰۱۰) قائل بودن به اصول اخلاقی، آیین رفتار حرفه‌ای و فرهنگ موسسات، و همچنین وجود یک جو سالم در موسسات مبنی بر انجام رفتار به نحو صحیح و پایبندی به درستکاری، حسابرسان را از انجام رفتارهای غیر متعارف و خلاف اصول اخلاقی در مقابل تهدیدهای اخلاقی باز خواهد داشت (خدامرادی و حاجیها، ۱۳۹۵) لذا حسابرسان ضمن تبحر در فعالیت حرفه‌ای خود باید به مسئولیت‌های اخلاقی خود نیز توجه نمایند. اخلاق در همه زمینه‌های دارای منافع عمومی، تاثیر گذار است. در حسابداری که استفاده کنندگان از گزارشات دسترسی مستقیم به اطلاعات مالی نداشته و باید بر رفتار حرفه‌ای و اخلاقی دیگران تصمیم‌گیری نمایند قطعاً اخلاق و رعایت موازین اخلاقی دارای اهمیت است (حاجیها و ملاسلطانی، ۱۳۹۵). سازمان دیوان محاسبات را نیز به دلیل ماهیت وظایف و کارکرد آن نیازمند مدل جامعی از اصول اخلاق حرفه‌ای فراتر از پانزده شاخص اخلاقی ارائه شده در منشور اخلاقی این سازمان می‌باشد زیرا پایبندی‌های ارزشی و اخلاقی در هر مرحله از فرایند رسیدگی دیوان، نظارت را توانمند و پرمایه می‌نماید (رحیمی و حقیقی، ۱۳۹۸؛ کاظمی و همکاران، ۱۳۹۹).

^۱ Familiarity threats

از لحاظ پیشینه، اخلاق در حرفه حسابداری و حسابرسی به لوکا پاچیولی بر می گردد وی در سال ۱۴۹۴ در کتاب خود به اخلاق در حسابداری پرداخته است (اسمیت و مورفی، ۲۰۰۸). در سطح بین المللی اولین بار در سال ۱۹۹۶ فدراسیون بین المللی حسابداران آئین رفتار حرفه ای را تدوین و در سال ۲۰۰۳ نیز اصلاح نمود (ووگل، ۲۰۰۹). همچنین در ایران اولین بار به آیین رفتار حرفه ای توسط انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۶۴ پرداخته شده است سپس در سال ۱۳۷۷ کمیته سازمان حسابرسی و در سال ۱۳۸۲ جامعه حسابداران رسمی آیین رفتار حرفه ای خود را مصوب نموده اند (علی مدد ۱۳۸۹). برای حسابرسی دولتی نیز سازمان بین المللی موسسات عالی حسابرسی اینتوسای^۱ در آیین رفتار حرفه ای خود در سال ۱۹۵۳ اصول استقلال، تضاد منافع، صلاحیت و مراقبت حرفه ای را مد نظر قرار داده است. در سازمان دیوان محاسبات نیز منشور اخلاقی، از سال ۱۳۸۳ بر اساس استاندارد ۲۳۰۰ این سازمان مصوب و لازم الاجرا شده است.

• پیشینه پژوهش های خارجی

پژوهش های خارجی به دو دسته تقسیم بندی می شوند دسته اول پژوهش هایی هستند که اخلاق در جامعه، شرکتها و موسسات را به صورت کلی مورد بررسی قرار دادند، دسته دوم پژوهش هایی که به بررسی اخلاق در حوزه حسابداری و حسابرسی پرداخته اند.

الف- پژوهش هایی که اخلاق در جامعه، شرکتها و موسسات را به صورت کلی مورد بررسی قرار دادند:

کولبرگ (۲۰۰۲) در تئوری رشد اخلاقی به این نتیجه رسید که هرچه اخلاقیات در شخص افزایش یابد ممکن است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر نماید.

دویت و همکاران (۲۰۰۷) به ارائه مدل تصمیم گیری اخلاقی از طریق یکپارچه سازی فرآیند و متغیرهای محتوایی پرداختند. آنها دریافتند که مدل یکپارچه اخلاقی مدیران را قادر می سازد تا با ایجاد سیاستها و رویه هایی رفتار اخلاقی را در سازمان خود ارتقا دهند.

یون (۲۰۱۱) در پژوهشی دریافت که الگوی رفتار اخلاقی متاثر از ویژگی های فردی می باشد که این ویژگی ها بر قضاوت اخلاقی تاثیر گذار است و قضاوت اخلاقی به همراه منفعت گرایی و درجه خودخواهی مستقیماً بر رفتار اخلاقی موثر می باشد.

یوسف و همکاران (۲۰۱۱) تاثیر عوامل سازمانی و فردی را بر تصمیم گیری اخلاقی مدیران مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند که تعهد سازمانی، رضایت شغلی و شاخص های اخلاقی تاثیر شایانی بر اخلاقی یا غیر اخلاقی بودن تصمیم گیری دارد.

^۱ INTOSAI

ب- پژوهش‌هایی که به بررسی اخلاق در حوزه حسابداری و حسابرسی پرداخته اند :

لی و همکاران (۲۰۱۱) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند حسابرسان دارای استدلال اخلاقی بالاتر نسبت به سایر حسابرسان به منافع عموم مردم نسبت به صاحب کاران خود توجه بیشتری دارند.

لیاناپاشیرانا و سمکین (۲۰۱۴) در پژوهشی با بررسی شاخص‌های تاثیر گذار بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حرفه حسابداری الگویی را ارائه نمودند که بر اساس آن شاخص‌های محیطی، سازمانی و جمعیتی شناختی در تصمیم‌گیری اخلاقی موثر است.

اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش بیانگر این است که رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی متأثر از قانون و ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزشهای اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی می‌باشد.

دان و سانتی (۲۰۱۹) در پژوهشی مدلی را برای تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری ارائه نمودند. آنها آیین رفتار حرفه‌ای، جهت‌گیری فلسفی، ارزشهای فرهنگی، بلوغ اخلاقی و جهت‌گیری مذهبی را پنج عامل اثر گذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی دانستند.

آوالادین و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی عوامل موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد که تخصص، تعهد، تردید حرفه‌ای و معنویات مهمترین عوامل تعیین‌کننده اخلاق حرفه‌ای حسابرسان هستند.

پراتاما و همکاران (۲۰۱۹) در رابطه با اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مدلی ارائه نمودند که در آن چهار بعد نگرش حرفه‌ای، قضاوت اخلاقی، استقلال و تردید حرفه‌ای به عنوان مولفه‌های عمومی رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان معرفی شده است.

دروزد و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی مدیریت رفتار اخلاقی حسابرسان را بررسی نمودند. نتایج نشان می‌دهد که جهت‌آزایی رفتار اخلاقی حسابرسان باید از معیارهای متأثر از ارزشهای اخلاقی استفاده نمود و در این راستا معیارهای ارزشهای اخلاقی باید مورد سنجش قرار گیرد.

جوهری و همکاران (۲۰۲۱) عوامل تاثیرگذار بر حساسیت‌های اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان دهنده ارتباط منفی و معنادار بین حساسیت اخلاقی با نسبت‌گرایی اخلاقی بود، ولی فرهنگ اخلاق مدارانه ضمن افزایش اثر بخشی اخلاق حرفه‌ای باعث تعدیل مثبت سطح نسبت اخلاق مداری می‌شود.

•پیشینه پژوهش‌های داخلی

پژوهش‌های داخلی به سه دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول پژوهشهایی که اخلاق را به صورت کلی در سازمان‌ها بررسی نمودند، دسته دوم پژوهش‌های مرتبط با اخلاق در حوزه حسابداری

و حسابرسی و دسته سوم پژوهش‌های مرتبط با اخلاق در سازمان‌های دولتی هستند که در ادامه پژوهش‌های انجام شده در این سه حوزه ارائه می شود:

الف- پژوهشهایی که اخلاق را به صورت کلی در سازمان ها بررسی کرده اند:

رحمانی و رجب دری (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی پرداختند. یافته‌های آنها نشان می دهد که اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی موثر است. همچنین عوامل توانایی، وضوح، مشوق، ارزیابی، اعتبار و محیط از اخلاق حرفه‌ای تاثیر می‌پذیرند. جباری و گلی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر اخلاق فردی بر اخلاق سازمانی با میانجی گری اخلاق خانوادگی در کارکنان یک دانشگاه نظامی پرداختند. آنها دریافتند اخلاق فردی یک ویژگی منفک از اخلاق سازمانی نبوده و می تواند آن را تحت تاثیر قرار دهد.

ب- پژوهش‌های مرتبط با اخلاق در حوزه حسابداری و حسابرسی :

خسرو آبادی و بنی مهد (۱۳۹۴) در پژوهشی به پیش بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد افزایش اعتماد میان حسابرسان می‌تواند موجب افزایش رعایت اخلاق، بالارفتن سطح مسئولیت اجتماعی و پاسخگویی فردی آنان شود و این خود موجب می شود تا جامعه به حسابرسان اعتماد بیشتری کند.

صالحی (۱۳۹۵) در پژوهشی، به رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان می دهد که هر چه تعهد حسابرس به صداقت و عینیت بیشتر باشد کیفیت کار حسابرسی انجام شده توسط او بیشتر می شود.

خدامرادی و حاجی ها (۱۳۹۵) به بررسی نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق نشان دهنده این بود که بین وجود فرهنگ اخلاقی با کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

نمازی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه ای در حسابداری پرداختند، آنها در این تحقیق با تکنیک تحلیل محتوا^۱ مقاله‌هایی که در موضوع اخلاق بودند را مورد بررسی قرار دادند و الگویی شامل چهار سازه ارائه نمودند، سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی- سازمانی و سازه زیست محیطی.

نمازی و رجب دری (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تعامل سازه‌های الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از فن دیمتل پرداختند. طبق یافته‌های پژوهش مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار در الگوی توسعه پایدار اخلاق حسابداری، سازه فردی (ایمان و توکل به خدا، خوش‌بینی و پرهیز از جانبداری)، سازه اجتماعی (اعتمادآفرینی، وجدان کاری، علاقه به کار،

¹ content analysis

تلاش برای جبران اشتباه‌ها، توجه به کرامت انسانی و احترام متقابل). سازه اقتصادی-سازمانی (حفظ حیثیت حرفه‌ای، تلاش برای کاهش تضاد منافع، مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مختلف و هماهنگی با اهداف سازمان، تسلط به قوانین و مقررات، تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای و کیفیت‌گرایی)، سازه زیست‌محیطی (جلوگیری از تخریب محیط زیست و انتشار آلاینده-های زیست‌محیطی و مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط زیست) می باشد.

احمدی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به طراحی مدل سازه‌های موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با به کارگیری مدل سازی ساختاری - تفسیری پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق آنها مشخص نمود که مهمترین شاخص‌های موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان دو سازه رقابت در بازار حسابرسی و نوع و قدرت حاکمیت شرکتی^۱ است. بعد از آن سازه‌های خصوصی یا غیر خصوصی بودن صاحبکار، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرسان، مشکلات مالی حسابرسان و نوسانات اقتصاد از قبیل بالارفتن نرخ ارز و تورم در مرتبه دوم سازه‌های موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تلقی می گردند.

شایسته شجاعی و همکاران (۱۳۹۹) تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان دهنده این بود که محیط اخلاقی (شامل محیط ایزاری، محیط دلخواه، محیط مستقل، محیط ضوابط، محیط کارایی محور و محیط قانون و مقررات) بر عملکرد حسابرسان تاثیر گذار است، اما از زیر مجموعه ایدئولوژی اخلاقی، ایده‌آل‌گرایی بر عملکرد حسابرسان تاثیر دارد و نسی‌گرایی بر عملکرد حسابرسان دارای تاثیر معکوس است.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری را ارائه نمودند. آنها در این پژوهش یازده صلاحیت اخلاقی شامل تعیین و تشخیص موضوعات اخلاقی، رعایت قوانین و مقررات و اقدام بر اساس آنها، شفاف سازی اخلاقی معضلات موجود در محیط کار، رعایت همه جانبه استانداردهای حرفه، صداقت و درستکاری، حفظ حقوق ذینفعان، بی طرفی و استقلال، سهیم بودن در مسئولیت‌های اجتماعی و زیست محیطی، حفظ شهرت حرفه، انجام کامل و دقیق امور و در نهایت تاکید بر آموزشهای مستمر را شناسایی نمودند. آذرباهمان و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن دریافتند کنترل تعارضات شغلی حسابرسان محرک ترین پیامد مثبت هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی می باشد که از طریق کاهش شکاف انتظارات

¹ Corporate governance

بر اساس نهادهای شدن ارزش‌های حرفه‌ای، ارتقای اخلاق حرفه‌ای جهت رعایت حقوق ذینفعان و پایداری منبع کنترل درونی حساب‌رسان را به دنبال دارد.

علی‌خانی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تاثیر تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان بر نگرش آنها نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری‌های اخلاقی حساب‌رسان پرداختند. ویژگی‌های تعهد حرفه‌ای از طریق جهت‌گیری‌های اخلاقی نه تنها تناقضی با فعالیت‌های بازاریابی ندارد، بلکه منجر به توسعه و افزایش نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌گردد.

ج- پژوهش‌های مرتبط با اخلاق در سازمان‌های دولتی:

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۹) مدل جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور را تدوین نمودند. در این پژوهش معیارهای اخلاقی خود محوری، خیرخواهی و اصول اخلاقی در سه سطح فردی، سازمانی (کارگروهی و رویه‌های سازمانی) و اجتماعی (اثر بخشی، مسئولیت پذیری اجتماعی، صیانت از بیت المال، ملاحظات عمومی، قانون و اصول و ضوابط حرفه‌ای) به عنوان چارچوب جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور پیشنهاد شد.

آوانلو و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به شناسایی شاخص‌ها و مولفه‌های موثر بر ارتقا اخلاق حرفه‌ای کارکنان سازمان تامین اجتماعی پرداختند. آنها دریافتند که مولفه‌های اصلی تشکیل دهنده اخلاق حرفه‌ای، اخلاق فردگرایانه، اخلاق عدالتی، اخلاق وظیفه‌گرایانه، و اخلاق حقوقی می‌باشند. مؤلفه‌های موثر بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای کارکنان سازمان تامین اجتماعی شامل، فرهنگ سازمانی، سرمایه اجتماعی، خرد سازمانی، اعتماد سازمانی، انگیزش شغلی، سرمایه فرهنگی، سرمایه فکری، هوش معنوی و ویژگی‌های شخصیتی بودند.

با توجه به پژوهش‌های پیشین، غیر از پژوهش کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۹) تحقیقات درخصوص اخلاق حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی می‌باشد. در پژوهش کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۹)، معیارهای اخلاقی خود محوری، خیرخواهی و اصول اخلاقی در سه سطح فردی، سازمانی و اجتماعی به عنوان چارچوب جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور پیشنهاد شده است. اما پژوهشی در خصوص ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای متناسب با سازمان دیوان محاسبات انجام نشده، و مدل اخلاقی^۱ متناسب با آن تهیه نشده است. لذا ارزش افزوده علمی تحقیق حاضر این است که سعی می‌شود تا عامل‌های اخلاقی موثر بر سازمان دیوان محاسبات و کارکنان آن شناسایی و مدل اخلاقی متناسب با وضعیت سازمانی، فرهنگی و اجتماعی آن تدوین و اعتبار آن مورد بررسی قرار گیرد.

¹ Ethic Models

۳-سوالات پژوهش

سوال اول: ابعاد، مولفه ها و شاخصهای مدل اخلاقی متناسب با سازمان دیوان محاسبات کشور چیست؟

سوال دوم: آیا مدل اخلاقی تدوین شده در این تحقیق برای سازمان دیوان محاسبات کشور از اعتبار لازم برخوردار هست؟

۴-روش شناسی پژوهش

تحقیق از لحاظ رویکرد کیفی و از لحاظ هدف از نوع تحقیقات اکتشافی است که به روش تحلیل محتوا با بررسی مقالات و پایان نامه های مرتبط با موضوع اخلاق حرفه ای طی سالهای ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ و بعد روش مصاحبه به ارائه مدل اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور می پردازد. جامعه بخش اول پژوهش، مقاله ها و پایان نامه های منتشر شده در زمینه اخلاق حرفه ای در ایران و بخش مصاحبه شامل اعضای هیات علمی دارای سابقه شغلی در سازمان های دولتی، مدیران میانی سازمان دیوان محاسبات و مدیران شاغل در سازمان حسابرسی هستند. شیوه نمونه گیری در پژوهش های کیفی نمونه گیری کیفی است که به آن نمونه گیری هدفمند یا نمونه گیری نظری نیز گفته می شود (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در این پژوهش جهت انتخاب نمونه خبرگان روش نمونه گیری هدفمند قضاوتی استفاده شده است.

در مرحله اول مقاله های مرتبط با اخلاق حرفه ای که در عنوان آن و یا یکی از متغیرهای آن کلمه اخلاق استفاده شده بود و آیین رفتار حرفه ای سازمان ها شناسایی و با استفاده از تکنیک تحلیل محتوا بر اساس پژوهش های پیشین و ادبیات پژوهش ها، فهرستی از ابعاد، مولفه ها و شاخص های اخلاقی تهیه گردید (جدول شماره ۳). بدین ترتیب که با استفاده از منابع موجود ۱۶۲ شاخص اخلاق حرفه ای شناسایی گردید. تحلیل محتوا تکنیک علمی است که به منظور استنباط تکرار پذیر و معتبر از داده ها در متن آن ها به کار می رود و هدف آن فراهم آوردن شناخت، دیدگاه جدید، انعکاس واقعیت و راهنمای عمل است (کرپندورف، ۱۹۸۰).

در مرحله بعد برای اخذ نظرات خبرگان و متخصصین در مصاحبه، بر مبنای تجارب موجود در این زمینه و همینطور بر پایه مطالعات مرحله اول پژوهش، مدل اولیه در خصوص اخلاق حرفه ای در سازمان دیوان محاسبات پیشنهاد گردید. پس از طراحی مدل اولیه، مدل در اختیار خبرگان قرار گرفت تا اینکه پس از بررسی، نظرات خود را در مصاحبه اعلام نمایند. برای این که نظرات، از جامعیت و دقت مناسبی برخوردار شود، تمامی اطلاعات مورد نیاز برای قضاوت از مراحل کار، نحوه رسیدن به الگو و حتی تعدادی از الگوهای مشابه در اختیار خبرگان قرار گرفت. سپس، به منظور دستیابی به ابعاد و مولفه ها و شاخص های بومی مدل اخلاق حرفه ای سازمان دیوان

محاسبات، و برای به دست آوردن اطلاعات بیشتر و موشکافی عمیق موضوع، مصاحبه‌ای باز پاسخ نیمه ساختار، با خبرگان کلیدی این پژوهش انجام گرفت.

مصاحبه با سوال (با توجه به اهداف، رسالت و کارکرد سازمان دیوان محاسبات و همچنین شریط بومی، فرهنگی و اجتماعی این سازمان ابعاد اخلاقی ارائه شده مناسب است؟) شروع و بعد با سوالات پیگیری مانند (بعد یا ابعاد دیگری که بنظر شما باید اضافه شود چه می تواند باشد؟ چه ابعادی با هم همپوشانی دارند؟ چه ابعادی باید حذف شوند؟) ادامه می یافت. در مورد هر کدام سوالات کاوشی دیگر مثل (لطفا بیشتر توضیح دهید؟ دلیلتان چیست؟) پرسیده شد. همینطور همین سوالات در خصوص مولفه های هر بعد و شاخص ها پرسیده شد. فرایند مصاحبه با مدیران خبره تا هنگام شناسایی و توصیف کامل ابعاد، مولفه ها و شاخص ها و تا به اشباع رسیدن داده ها (عدم ظهور کد جدید) استمرار یافت. مدت زمان انجام مصاحبه به طور متوسط ۴۰ دقیقه برای هر نفر بود و در مجموع تعداد افراد مصاحبه شونده به ۲۲ نفر رسید که در نفر ۱۸ اشباع داده ها صورت گرفت (حدوداً، شماره ۴).

جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق

شغل				تحصیلات		سن				جنسیت		یزگی
مدیر سازمان حسابرسی	مدیر دیوان محاسبات	هیات علمی	استادیار	دکترا	کارشناسی ارشد	۵۰	۴۰	۳۰	۲۰	زن	مرد	نوع
		دانشیار				به	تا	تا				
						۵۰	۴۰	۳۰	۲۰			
۶	۶	۲	۸	۱۲	۱۰	۱	۹	۱۱	۱	۴	۱۸	فراوانی

در ادامه مقاله‌ها و مصاحبه‌ها توسط یک پژوهشگر مستقل دیگر که هیات علمی و دانشجوی دکتری حسابداری بودند مورد مطالعه قرار گرفت بدین ترتیب که با مرور تک تک مقاله‌ها و مصاحبه‌ها توسط پژوهشگر مستقل کدهای اخلاقی موثر در اخلاق حرفه‌ای استخراج شد و تعداد کدهای استخراج شده توسط پژوهشگر مستقل با کدهای استخراجی توسط پژوهشگر اصلی مورد مقایسه قرار گرفت. در نهایت مطابق با فرمول ذیل چون درصد توافق درون موضوعی بین دو پژوهشگر ۸۹/۶ درصد گردید (بیش از ۶۰ درصد) می‌توان بیان نمود از پایایی قابل قبولی برخوردار است (بازگان، ۱۳۸۷).

$$\text{درصد توافق درون موضوعی} = \frac{۱۴۷ * ۲}{۳۲۸} = \frac{\text{تعداد توافقات دو پژوهشگر}}{\text{تعداد کا کدها}} = ۰/۸۹/۶$$

برای طبقه بندی، داده‌ها و اطلاعات گردآوری شده، یادداشت‌ها، و متون مورد بررسی مجدد قرار گرفت و به صورت دسته‌های عمده تر دسته بندی شد. در نهایت دسته‌ها بازدید و موارد تکراری حذف، موارد مشابه و کوچکتر ادغام، شاخص‌ها و مولفه‌ها مشخص و مولفه‌ها در چارچوب ابعاد طبقه بندی شدند. سپس، ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های طبقه بندی شده در اختیار ده نفر

از خبرگان مرحله اول قرار گرفت تا میزان موافقت خود را با هر کدام از آنها اعلام نمایند که توافق حاصل از خبرگان به شرح ذیل می‌باشد.

جدول ۲: نتایج آزمون ضریب توافق کاپای کوهن

سطح معنی داری	توزیع χ^2	خطای استاندارد	میانگین	ضریب توافق کاپا
۰/۰۱	۳/۳۲۴	۰/۱۸۶	۰/۸۰۴	ضریب توافق کاپا
			۱۰	تعداد

اطلاعات جدول ۲ نشان می‌دهد که مقدار کاپای به دست آمده ۰/۸۴ می‌باشد که این مقدار در سطح عالی قابل قبول می‌باشد (بازرگان، ۱۳۸۷) و به لحاظ آماری نیز تأیید شده است زیرا سطح معنی داری به دست آمده کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. در مرحله نهایی برای سنجش اعتبار مدل طراحی شده، لازم بود مدل تدوین شده، به صورت ابزار با پرسشنامه مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای در سازمان دیوان محاسبات کشور پیاده سازی شود، برای ساخت پرسشنامه، شاخص-های اخلاق حرفه‌ای شناسایی شده در قالب پرسشنامه طیف لیکرت پنج امتیازی با ۱۴۸ شاخص و با تایید متخصصان تدوین شد. ابزار تهیه شده برای اعتبار سنجی بین ۲۲ نفر خبره شرکت کننده در مرحله اولیه پژوهش توزیع شد تا میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها را در بعد و مولفه مربوطه مشخص نمایند. اعتبار سنجی الگو یک فرآیند کامل از جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های تجربی می‌باشد که اثر بخشی کاربرد یک الگو را نشان می‌دهد (اعتبارسنجی بیرونی) یا عناصر گوناگون آن الگو را تایید می‌نماید (اعتبارسنجی درونی) (ریچی و کلین، ۲۰۱۴).

برای پاسخ گویی به اینکه آیا مدل از اعتبار لازم برخوردار است یا خیر، شاخص‌های برازش مدل و معیارهای اعتبار یابی به کار گرفته می‌شود. در این خصوص نرم افزار Smart-PLS و روش تحلیل عاملی تاییدی برای بررسی برازش مدل به کار گرفته شده است. تحلیل عاملی تاییدی اساساً زمانی استفاده می‌شود که محقق می‌خواهد ارتباطات شاخص‌ها (عوامل) با سوالات (گویه‌ها) را برای ساختار از قبل تعیین شده بسنجد. بدین صورت که مجموعه گویه‌های هر عامل یا شاخص^۱، منحصرأ بعد مربوط به خود را اندازه گیری می‌کنند. تحلیل عاملی تاییدی این مطلب را که آیا گویه‌هایی^۲ که برای معرفی هر بعد ارائه شده‌اند، واقعاً معرف آن هستند یا نه، می‌آزماید و گزارش می‌دهد که گویه‌های انتخابی با چه دقتی معرف یا برازنده عامل یا متغیر پنهان خود هستند شاخص‌هایی نظیر میانگین واریانس استخراج شده، ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و همچنین بارهای عاملی برای بررسی تحلیل عاملی تاییدی یا همان روایی سازه کل استفاده شده‌اند. (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱؛ بوجنگ و دیگران، ۲۰۱۸؛ هیر و دیگران، ۲۰۱۹).

¹ Factor

² Indicators

۵- یافته‌های پژوهش:

از طریق تحلیل محتوا و مصاحبه، مولفه‌ها و شاخص‌های مدل اخلاقی با شناسایی، یادداشت برداری و طبقه بندی مفاهیم تعیین شد.

جدول ۳: شاخص های استخراجی از تحلیل محتوا

ردیف	شاخص	منبع
۱	ایمان و توکل به خدا	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۲	حسن تدبیر	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۳	وقت شناسی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۴	کنترل خشم	(عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۵	فروتنی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۶	پرهیز از تجمل	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۷	پرهیز از حسادت	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۸	پرهیز از شتاب	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۹	تعادل در خوش بینی و بد بینی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۰	پرهیز از جانبداری	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۱	پرهیز از اسراف	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۱۲	وظیفه شناسی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (آقای و حصارزاده، ۱۳۹۱)
۱۳	پاسخگو بودن	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۱۴	اعتماد آفرینی	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)
۱۵	حفظ حریم خصوصی افراد	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۶	شایسته سالاری	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۷	سازگاری	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۸	تفویض اختیار	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۹	حق طلبی	(عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۲۰	احترام متقابل	(امیری و همکاران، ۱۳۸۹)، (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۷)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۲۱	حسن خلق	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۲۲	صراحت در بیان	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۲۳	پرهیز از تجسس در رفتار دیگران	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۲۴	پشتکار و جدیت	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۲۵	خود باوری	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۲۶	انتقادپذیری	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۲۷	علاقه به کار	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)

۲۸	قدرشناسی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (نیکخواه فرخانی و همکاران، ۱۳۹۶)
۲۹	تلاش برای جبران اشتباهات	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۳۰	آراستگی	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۳۱	نوعدوستی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۳۲	تلاش برای ارتقای دانش و مهارت حرفه ای	(معمارزاده طهران و همکاران، ۱۳۹۷)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۳۳	نظم	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۳۴	هماهنگی با اهداف سازمان	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶)، (آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱)
۳۵	پرهیز از سواستفاده از اموال سازمان	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۳۶	تلاش برای کاهش تضاد منافع	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱)، (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۳۷	صداقت	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸)، (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)
۳۸	استقلال	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱)، (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)، (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۳۹	امانتداری	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)
۴۰	رازداری	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸)، (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۴۱	بی طرفی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)، (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۴۲	واقع بینی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۴۳	حفظ حیثیت حرفه ای	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۴۴	مسئولیت پذیری نسبت به محیط زیست	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۴۵	پاسخ گوئی نسبت به محیط زیست	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۴۶	توجه به حقوق نسل های آینده	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۴۷	جلوگیری از تخریب محیط زیست	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
	جلوگیری از انتشار آلاینده های صوتی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۴۸	ترویج فرهنگ حفاظت از محیط زیست	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۴۹	گزارشگری اطلاعات عملکرد زیست محیطی	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۵۰	عضویت در تشکل های حامی محیط زیست	(نمازی و همکاران، ۱۳۹۶)
۵۱	خیرخواهی	(بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶)، (طالعی اردکانی، ۱۳۹۷)
۵۲	سنت	(بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶)
۵۳	فرا تر از ترجیحات فردی بودن	(آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱)

۵۴	مسئولیت پذیری	(امیری و همکاران، ۱۳۸۹)، (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۹)، (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۷)، (چگینی و همکاران، ۱۳۹۸)
۵۵	صادق بودن	(امیری و همکاران، ۱۳۸۹)، (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۷)، (چگینی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸)
۵۶	عدالت و انصاف	(امیری و همکاران، ۱۳۸۹)، (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۷)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۵۷	وفاداری	(کاظمی و همکاران، ۱۳۹۷)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۵۸	همدردی با دیگران	(کاظمی و همکاران، ۱۳۹۷)، (چگینی و همکاران، ۱۳۹۸)
۵۹	احترام نسبت به ارزشها	(کاظمی و همکاران، ۱۳۹۷)
۶۰	عدم ریا	(عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۶۱	عدم عیبجویی	(عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۶۲	حفظ آبرو	(عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۶۳	میانہ روی	(عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۶۴	قناعت	(عربشاهی کریزی و موسوی، ۱۳۹۳)
۶۵	مربی گری	(معمارزاده طهران و همکاران، ۱۳۹۷)
۶۶	جانشین پروری	(معمارزاده طهران و همکاران، ۱۳۹۷)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۶۷	کار گروهی	(کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۹)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۶۸	کمک به ایفای مسئولیت همکاران	(کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۹)
۶۹	رعایت مقررات و رویه های سازمانی	(کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۹)
۷۰	الگو بودن	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۷۱	پاکدامنی	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۷۲	پایبندی به فرائض دینی	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۷۳	مشورت کردن	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۷۴	برخورداری از تعهد	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (طالعی اردکانی، ۱۳۹۷)
۷۵	صبر و شکیبایی	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۷۶	شجاعت	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۷۷	دوری از خودپسندی	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۷۸	صلاحیت و شایستگی	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۷۹	قاطعیت	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۸۰	انعطاف پذیری	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۸۱	دوری از طمع	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)
۸۲	پایبندی به ضوابط به جای روابط	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۸۳	وفای به عهد	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸)
۸۴	تشویق و تنبیه به جا و شایسته	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (طالعی اردکانی، ۱۳۹۷)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۸۵	گره گشایی از کار دیگران	(میرسپاسی و همکاران، ۱۳۹۸)، (خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)

۸۶	امر به معروف و نهی از منکر	(میرسپاسی و همکاران ۱۳۹۸)
۸۷	حضور منظم و به موقع	(میرسپاسی و همکاران ۱۳۹۸)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۸۸	داشتن روحیه مشارکت و همکاری	(میرسپاسی و همکاران ۱۳۹۸)
۸۹	مدیریت و رهبری	(میرسپاسی و همکاران ۱۳۹۸)
۹۰	تعقل و تدبیر	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۹۱	مدیریت زمان	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۹۲	سعه صدر	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۹۳	احسان	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۹۴	تحقیر نکردن	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۹۵	نظارت	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۹۶	تقویت انگیزه ها	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۹۷	توجه به مشکلات همکاران	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۹۸	علم و خبرگی کافی در کار	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۹۹	حق مداری	(خیاط مقدم و طباطبایی نسب، ۱۳۹۵)
۱۰۰	عفو و گذشت	(طالعی اردکانی، ۱۳۹۷)
۱۰۱	مدارا	(طالعی اردکانی، ۱۳۹۷)، (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸)
۱۰۲	خانواده گرایی	(طالعی اردکانی، ۱۳۹۷)
۱۰۳	مودت و اخوت	(طالعی اردکانی، ۱۳۹۷)
۱۰۴	احترام و تکریم دیگران	(خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸)
۱۰۵	مهربانی	(خواجوی و همکاران، ۱۳۹۸)
۱۰۶	درستکاری	(اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱)، (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)، (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۰۷	صلاحیت و مراقبت حرفه ای	(اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱)، (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)، (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۰۸	دینداری	(اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱)
۱۰۹	از خود گذشتگی	(نیکخواه فرخانی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۱۰	سهل انگاری نکردن در انجام کار	(نیکخواه فرخانی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۱۱	ظاهر سازی نکردن	(نیکخواه فرخانی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۱۲	نگرش مثبت	(نیکخواه فرخانی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۱۳	پشتیبانی کاری	(نیکخواه فرخانی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۱۴	ایجاد فضای تعاملی	(نیکخواه فرخانی و همکاران، ۱۳۹۶)
۱۱۵	اعتبار	(استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)
۱۱۶	پرهیز از غرض ورزی	(استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات)
۱۱۷	تضاد بین تعهدات اخلاقی با کارفرما و پایبندی به اصول حرفه ای	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۱۸	حمایت همکاران حرفه	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۱۹	داشتن هر گونه رابطه مالی با صاحبکار	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۲۰	داشتن هر گونه رابطه شغلی با صاحبکار	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)

۱۲۱	روابط شخصی و خانوادگی	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۲۲	برنامه ریزی	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۲۳	عدم دریافت هدایا	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۲۴	دعای حقوقی	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۲۵	فعالیت های ناسازگار با حرفه	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۲۶	آگهی و تبلیغات	(آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران)
۱۲۷	پایبندی به قوانین	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۲۸	رعایت حریم شخصی افراد	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۲۹	رعایت ادب و نزاکت	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۳۰	وجدان کاری	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۳۱	حفظ اسرار	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۳۲	رجحان منافع سازمان بر منافع فردی	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۳۳	احتراز از هر گونه تبعیض نژادی، قومی، مذهبی	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)، (منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۳۴	استفاده صحیح و بهینه از امکانات و منابع	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۳۵	عدم افشای اطلاعات	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۳۶	عدم استعمال دخانیات در محل کار	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۳۷	عدم استفاده غیر قانونی از اطلاعات شرکت جهت منافع شخصی خود و دیگران	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۳۸	تلاش برای ارتقا کیفیت خدمات	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۳۹	پایبندی به شئون و ارزشهای مذهبی	(منشور اخلاقی بورس اوراق بهادار)
۱۴۰	تقوای الهی	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۱	توجه عملی به شئون و شعائر دینی	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۲	حاکمیت قانون	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۳	رعایت کرامت و شرافت انسانی	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۴	صیانت از حقوق شهروندان	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۵	عدم تبعیض ناروا	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۶	پاکدستی	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۷	ارزش قائل شدن به ایده ها و افکار جدید	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۸	شفافیت در فرآیند و عملکرد کاری	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۴۹	عدم سوء استفاده از موقعیت شغلی	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۰	خلاقیت، ابتکار و بهبود مستمر	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۱	خردمندی و بردباری	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۲	شاداب بودن	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۳	توجه به تعهد و تخصص در انتصابات	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۴	انجام با دقت، صحت و به موقع کارها	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۵	مردم و شهروندان به عنوان کانون توجه	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۶	تکریم ارباب رجوع	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)

۱۵۷	گره گشایی از مشکلات مردم	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۸	روحیه کار جمعی	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۵۹	قدردانی از اقدامات مثبت	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۶۰	انتقال دانش و تجربه	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۶۱	خوشرویی	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)
۱۶۲	توجه به نظرات، پیشنهادات و بازخوردهای ارباب رجوع	(منشور اخلاقی کارگزاران نظام)

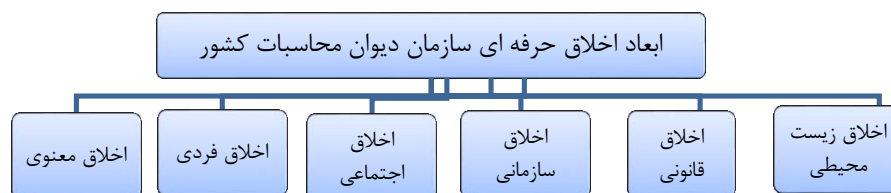
هر کدام از شاخص های جدول ۳ در چندین مقاله دیگر نیز ذکر گردیده بود که برای هر شاخص به ذکر چند منبع قناعت گردید و از آوردن منابع دیگر خودداری شد.

جدول ۴: توزیع فراوانی شاخص های مربوط به هر مولفه و تشخیص اشباع نظری در مصاحبه ها

بعد	مولفه	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	۲۱	۲۲	کل
معنوی	دینی																							۰
رفتاری	رفتاری		۱										۱											۲
	ارزشی							۱																۱
فرهنگی	فرهنگی	۲	۱			۱												۱						۵
	مسئولیت انسانی	۱	۱		۱					۱	۱			۲										۷
درون سازمانی	درون سازمانی											۱							۱					۲
	بیرون سازمانی				۱						۱													۲
قوانین دیوان محاسبات	قوانین دیوان محاسبات				۱			۱																۲
	سایر قوانین		۱									۱												۲
پایداری	پایداری								۱										۱					۳
	حقوق بین دوره ای																		۱					۲
مجموع شاخص های جدید هر مصاحبه		۳	۲	۲	۳	۱	۲	۰	۳	۱	۲	۲	۰	۳	۰	۰	۲	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۲۸

یافته های حاصل نشان می دهد، ابعاد اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور باید در شش بعد مد نظر قرار گیرد که در شکل ۱ نمای شماتیک آن ترسیم شده است.

شکل ۱: ابعاد اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور



در کنار ابعاد ارائه شده در شکل شماره ۱ یازده مولفه نیز برای مدل اخلاقی سازمان دیوان محاسبات کشور ایران، شناسایی و تعیین شد که در مدل شکل شماره ۲ ارائه شده است. همان گونه که در مدل آمده است بعد معنوی یک مولفه و هر کدام از ابعاد فردی، اجتماعی، سازمانی، قانونی و زیست محیطی دارای دو مولفه می باشند که به تفکیک ابعاد ارائه گردیده است. معیار طبقه بندی هر کدام از شاخص ها در جدول تحلیل محتوا بر اساس تعاریف زیر از ابعاد و مولفه ها و همچنین نظر خبرگان پژوهش می باشد.

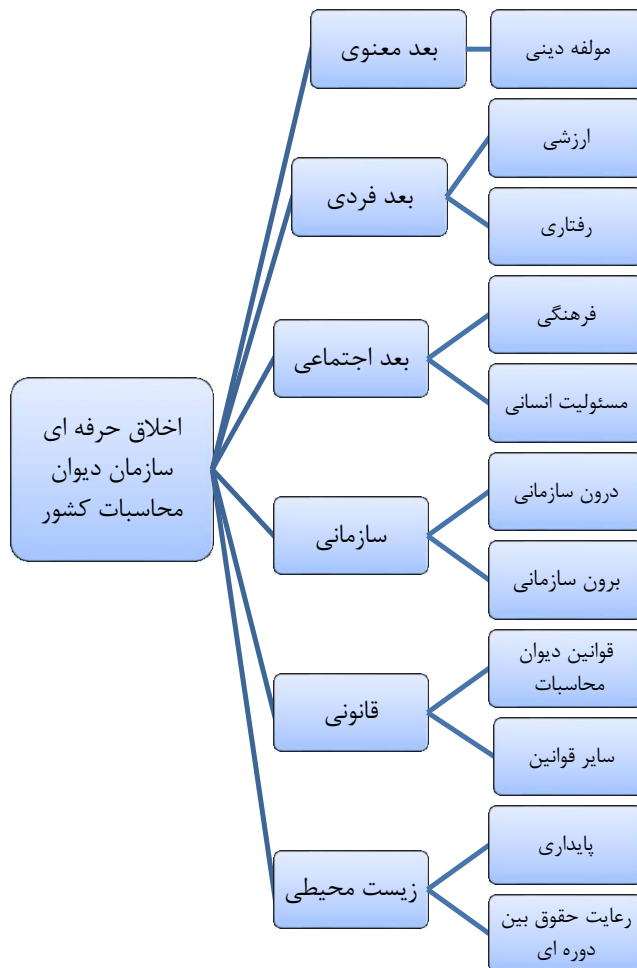
- اخلاق معنوی: فضایل و رذایل مربوط به رابطه انسان و خدا، در اخلاق بندگی مطرح می گردد. (مطهری، ۱۳۵۳).
- اخلاق فردی: ارزش های اخلاقی مربوط به حیات فردی انسان ها است که آدمی را فارغ از رابطه با غیر در نظر می گیرد. اخلاق فردی ارزشی: بر اخلاق و منش شخص متمرکز است. اخلاق فردی رفتاری: متمرکز بر رفتار و عملکرد شخص است (علیزاده، ۱۳۸۹).
- اخلاق سازمانی^۱: اخلاق سازمانی بیانگر ارزش های یک سازمان به کارکنان خود و اشخاص دیگر بدون در نظر گرفتن قوانین دولتی و نظارتی می باشد (توتا و شیوا، ۲۰۱۲).
- اخلاق اجتماعی: ارزش ها و ضدارزش های حاکم بر رابطه فرد با سایر انسان ها می باشد. فرهنگ : به مجموعه آداب سنن و هنجارهای مشترک یک گروه از افراد خاص گفته می شود. مسئولیت انسانی: تعهد نسبت به انجام وظایف محوله و دغدغه های درونی و آرمانی (علیزاده، ۱۳۸۹).
- اخلاق قانونی: شاخص های اخلاقی که به موجب قوانین آمره ملزم به رعایت آنها هستیم. مولفه قانون دیوان محاسبات: شاخص های اخلاقی که به موجب قوانین آمره سازمان دیوان محاسبات کشور ملزم به رعایت آن هستیم. سایر قوانین: شاخص های اخلاقی که بر اساس قوانین آیین رفتار حرفه ای، سازمان بورس و ملزم به رعایت آن هستیم
- اخلاق زیست محیطی^۲: اصول و معیارهایی که بر روابط انسان با طبیعت به منظور حفاظت از آن، حاکم باشند. (عابدی سروستانی و همکاران، ۱۳۸۶). پایداری: توسعه پایدار توسعه ای است که نیازهای نسل فعلی را برآورده میکند بدون آنکه توانایی و حق نسل آینده را در تامین نیازهایش از محیط زیست و منابع طبیعی به خطر اندازد. حقوق

¹ Organizational ethics

² Environmental ethics

بین دوره ای: به این موضوع تاکید دارد که شهروندان در جایگاه تامین کنندگان منابع دولت باید بهای خدماتی را که در دوره جاری دریافت کرده اند در همان دوره تامین کنند و این هزینه ها نباید به مالیات دهندگان نسل های آینده منتقل شود.

شکل شماره ۲: مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور



به منظور پاسخ به سوال اول پژوهش که بیان می دارد (ابعاد، مولفه ها و شاخص های مدل اخلاقی متناسب با سازمان دیوان محاسبات کشور چیست؟) می توان گفت مدل چند بعدی اخلاق

حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور دارای شش بعد و یازده مولفه و ۱۴۸ شاخص است که در جدول شماره ۵ به تفکیک ابعاد و مولفه ها و شاخص ها آورده شده است.

جدول ۵: ابعاد، مولفه ها و شاخص های اخلاقی سازمان دیوان محاسبات کشور

ابعاد مدل	مولفه های مدل	شاخص های اخلاقی مدل
۱. دین	دینی	ایمان به خدا، توکل به خدا، پرهیز از اسراف، خیرخواهی، رعایت تقوا، عدالت، عدم ریا
۲. اخلاق	ارزشی	صبر و شکیبایی، عزت نفس، شجاعت، تعقل، دوری از خودپسندی، تعهد، وجدان کاری، مدیریت زمان، سعه صدر، قاطعیت، نظم، حسن تدبیر، پرهیز از تجمل، پرهیز از کاهلی، تعادل در خوش بینی و بدبینی، صراحت بیان، پشتکار و جدیت، خودباوری، میانه روی
	رفتاری	حسن خلق و خوشرویی، هماهنگی و انطباق با اهداف سازمان، اهمیت دادن به تجربه، از طمع، دوری از تحقیر دیگران، اهمیت به شایستگی، فروتنی، پرهیز از حسادت، پرهیز از جانبداری، پرهیز از خشم، پذیرش اشتباه، مری گیری، انتقاد پذیری، عدم عیب جویی
۳. مهارت	فرهنگی	احترام به عقاید فرهنگی و مذهبی حاکم بر جامعه، احترام به سنت ها، عدم استفاده از مواد ممنوعه، حق طلبی، امر به معروف و نهی از منکر، فرهنگ مشارکتی، احترام متقابل دوری، توجه به کرامت و شان انسانی، پرهیز از تجسس در کار دیگران، قدرشناس بودن، همدلی و همزبانی، نودوستی، آراستگی، احترام به قومیت ها (عدم نژادپرستی)، حفظ آبرو، پرهیز از تعصبات غیر منطقی،
	مسئولیت انسانی	وظیفه شناسی، مسئولیت پذیری، پاسخ گو بودن، روابط محترمانه و صادقانه با سایرین، اعتماد آفرینی، حفظ حریم خصوصی افراد، سازگاری، ترویج رقابت سالم، پرهیز از آزار دیگران، شهروندان به عنوان کانون توجه، تلاش برای جبران اشتباه، افشای فعالیت های غیر قانونی و غیر اخلاقی، ارجحیت منافع سازمانی به منافع شخصی، عدم پنهان کاری، مقاومت در مقابل فشارهای نادرست، گزارش تخلفات، عدم رجحان غیر قانونی و ناعادلانه منافع برخی افراد بر برخی دیگر
۴. تعهد	درون سازمانی	نظارت موثر بر انجام وظایف کارکنان، تقویت انگیزه، علم و خبرگی کافی در کار، پایبندی به ضوابط به جای روابط، توجه به مشکلات همکاران، مشورت کردن، تشویق و تنبیه به جا و شایسته همکاران، ترغیب بر کار جمعی کردن، ارتقای دانش و مهارت حرفه ای کارکنان، نظم و برنامه ریزی، مشارکت دادن کارکنان در تصمیم گیری های سازمان، جلوگیری از سوء استفاده از اموال و اطلاعات سازمان، برانگیختن افراد سازمان به منظور دستیابی به چشم انداز سازمان، عدم تبعیض بین کارکنان، تعهد سازمانی، جانشین پروری، حفظ و انتقال دانش، ایجاد و کاربرد دانش، اعتماد به زیردستان، عمل به نظام شایسته سالاری
	برون سازمانی	وفای به عهد، گره گشایی از کار دیگران، حق مداری، حفظ کرامت ارباب رجوع، ارائه اطلاعات به موقع، شفافیت در ارائه اطلاعات، تلاش برای کاهش تضاد منافع، ارائه خدمات در بالاترین سطح ممکن، گسترش اخلاق حرفه ای، روابط شفاف، ارتقای وضعیت سازمان در دید مردم خارج سازمان،

روابط	قوانین دیوان محاسبات	حقیقت‌یابی، علت‌یابی، صداقت و درستکاری، امانتداری، رازداری، مناعت طبع، شجاعت و شهامت، بی‌طرفی و صحت عمل، استقلال رای، اعتمادسازی، کسب صلاحیت حرفه‌ای، حفظ صلاحیت حرفه‌ای، حسن تدبیر، قانون‌گرایی پویا، انضباط، پاسخ‌گویی
	سایر قوانین	عدم تضاد منافع با شخص یا سازمانی که کار آن محول شده، عدم داشتن هرگونه رابطه مالی با صاحبکار، عدم داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحبکار، عدم ارائه خدمات تخصصی به صاحبکار، عدم روابط شخصی و خانوادگی با صاحبکار، عدم داشتن دعاوی حقوقی با صاحبکار، انجام ندادن فعالیت‌های ناسازگار با حرفه، حمایت همکاران، تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای، رفتار و آداب حرفه‌ای، واقع‌بینی، عدم انجام تبلیغات نادرست، حضور به موقع در محل کار، استفاده صحیح از اختیارات و قدرت سازمانی
بسیار محیط	زیست محیطی - پایداری	جلوگیری از تخریب محیط زیست و انتشار آلاینده‌های زیست محیطی، ترویج فرهنگ حفاظت از محیط زیست، بهبود مستمر عملکرد زیست محیطی، استفاده از تکنولوژی برای تهیه محصولات سازگار با محیط زیست، عضویت در تشکل‌های حامی محیط زیست، آبادی و ایجاد محیط زیست مصنوعی، رعایت بهداشت آب، رعایت بهداشت هوا، رعایت بهداشت صوتی
	زیست محیطی - رعایت حقوق بین دوره‌ای	توجه به حقوق نسل‌های آینده در استفاده از منابع، مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی نسبت به محیط زیست، تلاش برای کاهش تلفات و ضایعات، گزارشگری اطلاعات عملکرد زیست محیطی، مصرف بهینه و میانه روی در مصرف

منبع: یافته‌های پژوهش

به منظور پاسخ به سوال دوم پژوهش که بیان می‌دارد (آیا مدل اخلاقی سازمان دیوان محاسبات کشور از اعتبار لازم برخوردار هست؟)، باید شاخص‌های برازش مدل ارزیابی شود. برای پاسخ به این سوال باید سازگاری درونی، پایایی مرکب، روایی همگرا، روایی واگرا^۱، شاخص ارتباط پیش بین Q^2 بررسی گردد. در ادامه در جدول شماره ۶ شاخص‌های میانگین واریانس استخراج شده، ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و همچنین بارهای عاملی برای بررسی تحلیل عاملی تاییدی یا همان روایی سازه کل برای پرسشنامه مدل چند بعدی اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور ارائه شده است.

اطلاعات مندرج در جدول شماره ۶، تحلیل عاملی تأییدی را نشان می‌دهد. بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار ارتباط شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰.۳ شود، نشان دهنده این است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است (کلاین ۱۹۹۴). نکته مهم در اینجا این است که اگر محقق پس از

¹ Discriminant validity

محاسبه بارهای عاملی بین سازه و گویه های آن با مقادیری کمتر از ۰.۳ مواجه شد، باید آن گویه ها (سؤالات پرسشنامه) را اصلاح نموده و یا از مدل تحقیق خود حذف نماید. در پژوهش حاضر کلیه بارهای عاملی مربوط به سوالات پرسشنامه بیشتر از ۰/۳ می باشد و کلیه مقادیر آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ می باشد که حاکی از مطلوب بودن پایایی پرسشنامه مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور است. مقادیر پایایی مرکب نیز بیشتر از ۰/۷ و تمامی متغیرهای تحقیق دارای میزان AVE بیشتر از ۰/۵ می باشند که حاکی از روایی همگرای مناسب متغیرهای تحقیق است.

جدول ۶: جدول حداقل مربعات جزئی (PLS) شاخص های مدل اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور

سؤالات	ضرایب استاندارد هر شاخص	ضرایب پایایی مرکب (CR)	شاخص میانگین واریانس استخراجی (AVE)
بخش اول: هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه بعد معنوی- مولفه دینی اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟	ایمان به خدا ۰/۸۲۵، توکل بر خدا ۰/۵۵۶، پرهیز از اسراف ۰/۷۲۵، خیرخواهی ۰/۵۲۳، رعایت تقواری ۰/۷۰۰، عدالت ۰/۵۲۸، عدم ریا ۰/۳۵۶	۰/۷۳۵	۰/۵۰۵
بخش دوم: هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه "بعد فردی - مولفه ارزشی" اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟	صبر و شکیبایی ۰/۵۵۸، عزت نفس ۰/۵۵۰، شجاعت ۰/۵۵۲، تعقل ۰/۸۷۵، دوری از خود پسندی ۰/۵۸۵، تعهد ۰/۶۵۵، وجدان کاری ۰/۵۰۰، مدیریت زمان ۰/۵۸۵، سعه صدر ۰/۸۹۹، قاطعیت ۰/۶۹۵، نظم ۰/۶۵۹، حسن تدبیر ۰/۳۳۶، پرهیز از تامل ۰/۵۳۷، پرهیز از کاهلی ۰/۳۷۲، تعادل در خوش بینی و بد بینی ۰/۳۵۲، صراحت در بیان ۰/۵۶۳، پشتکار و جدیت ۰/۵۲۵، خود باوری ۰/۵۹۳، میانه روی ۰/۶۲۶	۰/۷۷۸	۰/۵۷۸
بخش سوم: هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه "بعد فردی - مولفه رفتاری" اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟	حسن خلق و خوشرویی ۰/۵۲۸، هماهنگی و انطباق با اهداف سازمان ۰/۹۳۲، اهمیت دادن به تجربه ۰/۳۶۹، دوری از طمع ۰/۵۳۶، دوری از تحقیر دیگران ۰/۵۹۲، اهمیت به شایستگی ۰/۵۳۵، فروتنی ۰/۹۸۵، پرهیز از حسادت ۰/۶۹۷، پرهیز از جانبداری ۰/۹۲۵، پرهیز از خشم ۰/۵۰۵، پذیرش اشتباه ۰/۵۵۸، مریی گری ۰/۷۳۶، انتقاد پذیری ۰/۵۵۲، عدم عیبجویی ۰/۹۵۵	۰/۷۸۰	۰/۵۳۶

۰/۵۶۵	۰/۷۵۰	احترام به عقاید فرهنگی و مذهبی حاکم بر جامعه ۰/۵۵۶، احترام به سنت‌ها ۰/۳۷۵، عدم استفاده از مواد ممنوعه ۰/۴۵۹، حق طلبی ۰/۵۹۵، امر به معروف و نهی از منکر ۰/۵۵۸، فرهنگ مشارکتی ۰/۹۷۳، احترام متقابل ۰/۵۵۶، توجه به کرامت و شان انسانی ۰/۶۹۵، پرهیز از تجسس در کار دیگران ۰/۵۵۵، قدر شناسی بودن ۰/۸۰۷، همدلی و همزیانی ۰/۳۰۳، نعدوستی ۰/۸۲۵، آراستگی ۰/۷۵۵، احترام به قومیت‌ها (عدم نژاد پرستی) ۰/۷۸۰، حفظ آبرو ۰/۷۳۶، پرهیز از تعصبات غیر منطقی ۰/۷۶۰	بخش چهارم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد اجتماعی - مولفه فرهنگی" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟
۰/۵۹۰	۰/۷۵۹	وظیفه شناسی ۰/۶۹۵، مسئولیت پذیری ۰/۵۸۰، پاسخ گو بودن ۰/۵۹۸، روابط محترمانه و صادقانه با سایرین ۰/۲۹۹، اعتماد آفرینی ۰/۴۰۸، حفظ حریم خصوصی افراد ۰/۳۵۸، سازگاری ۰/۵۲۹، ترویج رقابت سالم ۰/۵۵۵، پرهیز از آزار دیگران ۰/۵۵۵، شهروندان به عنوان کانون توجه ۰/۵۵۸، تلاش برای جبران اشتباه ۰/۵۵۹، افشای فعالیت‌های غیر قانونی و غیر اخلاقی ۰/۵۰۵، ارجحیت منافع سازمانی به منافع شخصی ۰/۴۸۳، عدم پنهان کاری ۰/۵۵۵، مقاومت در مقابل فشارهای نادرست ۰/۴۰۵، گزارش تخلفات ۰/۵۵۸، عدم رجحان غیر قانونی و ناعادلانه منافع برخی افراد بر برخی دیگر ۰/۹۵۳	بخش پنجم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد اجتماعی - مولفه مسئولیت انسانی" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟
۰/۵۲۹	۰/۸۰۵	نظارت موثر بر انجام وظایف کارکنان ۰/۷۹۲، تقویت انگیزه ۰/۶۰۲، علم و خبرگی کافی در کار ۰/۳۶۳، پایبندی به ضوابط به جای روابط ۰/۸۵۸، توجه به مشکلات همکاران ۰/۵۵۰، مشورت کردن ۰/۳۸۳، تشویق و تنبیه به جا و شایسته همکاران ۰/۴۵۸، ترغیب بر کار جمعی کردن ۰/۵۰۳، ارتقای دانش و مهارت حرفه‌ای کارکنان ۰/۵۸۹، نظم و برنامه ریزی ۰/۳۵۶، مشارکت دادن کارکنان در تصمیم‌گیری‌های سازمان ۰/۴۶۰، جلوگیری از سوء استفاده از اموال و اطلاعات سازمان ۰/۵۵۸، برانگیختن افراد سازمان به منظور دستیابی به چشم انداز سازمان ۰/۳۳۲، عدم تبعیض بین کارکنان ۰/۵۹۵، تعهد سازمانی ۰/۶۳۷، جانشین پروری ۰/۵۰۹، حفظ و انتقال دانش ۰/۶۶۰، ایجاد و کاربرد دانش ۰/۵۸۵، اعتماد به زیر دستان ۰/۳۵۹، عمل به نظام شایسته سالاری ۰/۴۵۵	بخش ششم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد سازمانی - مولفه درون سازمانی" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟
۰/۵۹۰	۰/۷۸۲	وفای به عهد ۰/۵۰۹، گره گشایی از کار دیگران ۰/۵۸۲، حق مداری ۰/۸۷۷، حفظ کرامت ارباب رجوع ۰/۸۹۹، ارائه اطلاعات به موقع ۰/۵۳۶، شفافیت در ارائه اطلاعات ۰/۵۷۲، تلاش برای	بخش هفتم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد سازمانی - مولفه برون سازمانی" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟

		کاهش تضاد منافع ۰/۵۵۳، ارائه خدمات در بالاترین سطح ممکن ۰/۸۰۰، گسترش اخلاق حرفه ای ۰/۶۶۳، روابط شفاف ۰/۵۷۵، ارتقای وضعیت سازمان در دید مردم خارج از سازمان ۰/۵۵۲	اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟
۰/۵۳۵	۰/۸۵۳	حقیقت یابی ۰/۴۵۳، علت یابی ۰/۵۲۹، صداقت و درستکاری ۰/۹۰، امانتداری ۰/۶۷۵، رازداری ۰/۴۵۵، مناعت طبع ۰/۵۳۵، شجاعت و شهامت ۰/۸۳۵، بیطرفی و صحت عمل ۰/۵۵۳، استقلال رای ۰/۵۷۷، اعتمادسازی ۰/۴۹۹، کسب صلاحیت حرفه‌ای ۰/۵۷۰، حفظ صلاحیت حرفه‌ای ۰/۴۲۲، حسن تدبیر ۰/۵۰۶، قانون گرایی پویا ۰/۵۹۷، انضباط ۰/۷۲۸، پاسخ گویی ۰/۶۶۵	بخش هشتم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد قانونی- مولفه قوانین دیوان محاسبات کشور" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟
۰/۵۱۵	۰/۷۱۵	تضاد منافع ۰/۵۰۵، عدم داشتن هر گونه رابطه مالی با صاحبکار ۰/۷۳۸، عدم داشتن هر گونه رابطه شغلی با صاحبکار ۰/۵۵۶، عدم ارائه خدمات تخصصی حرفه‌ای به صاحبکار ۰/۵۷۷، عدم روابط شخصی و خانوادگی با صاحبکار ۰/۴۵۲، عدم داشتن دعاوی حقوقی با صاحبکار ۰/۵۲۹، انجام ندادن فعالیت‌های ناسازگار با حرفه ۰/۹۰۳، حمایت همکاران ۰/۶۰۶، تضاد بین تعهدات اخلاقی با کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای ۰/۵۹۵، رفتار و آداب حرفه‌ای ۰/۸۰۷، واقع بینی ۰/۵۳۲، عدم انجام تبلیغات نادرست ۰/۶۵۹، حضور به موقع در محل کار ۰/۵۵۸، استفاده صحیح از اختیارات و قدرت سازمانی ۰/۷۹۸	بخش نهم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد قانونی - مولفه سایر قوانین" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟
۰/۵۶۳	۰/۷۵۳	توجه به حقوق نسل‌های آینده در استفاده از منابع ۰/۹۵۵، مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط زیست ۰/۶۳۵، تلاش برای کاهش تلفات و ضایعات ۰/۷۷۵، گزارشگری اطلاعات عملکرد زیست محیطی ۰/۶۵۲، مصرف بهینه و میانه روی در مصرف ۰/۶۰۹	بخش دهم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد زیست محیطی - مولفه رعایت حقوق بین دوره ای" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟
۰/۵۷۵	۰/۷۵۵	جلوگیری از تخریب محیط زیست و انتشار آلاینده‌های زیست محیطی ۰/۹۵۵، ترویج فرهنگ حفاظت از محیط زیست ۰/۴۵۳، بهبود مستمر عملکرد زیست محیطی ۰/۵۵۵، استفاده از تکنولوژی برای تهیه محصولات سازگار با محیط زیست ۰/۹۵۰، عضویت در تشکلهای حامی محیط زیست ۰/۵۸۷، آبادی و ایجاد محیط زیست مصنوعی ۰/۵۸۰، رعایت بهداشت آب ۰/۵۳۳، رعایت بهداشت هوا ۰/۷۳۳، رعایت بهداشت صوتی ۰/۵۰۵	بخش یازدهم: هر کدام از شاخص‌های زیر تا چه اندازه "بعد زیست محیطی - مولفه پایداری" اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور را می‌سنجد؟

محاسبه اعتبار واگرا (شاخص فورنل و لارکر)

مطابق با جدول شماره ۷ بر اساس معیار فورنل - لارکر، یک متغیر پنهان در مقایسه با سایر متغیرهای پنهان، باید پراکندگی بیشتری را در بین مشاهده پذیرهای خودش داشته باشد، تا بتوان گفت متغیر پنهان مد نظر روایی تشخیصی بالایی دارد. مولفه‌های معنوی - دینی، فردی - ارزشی، فردی - رفتاری، اجتماعی - فرهنگی، اجتماعی - مسئولیت انسانی، سازمانی - درون سازمانی، سازمانی - برون سازمانی، قانونی - قوانین دیوان محاسبات، قانونی - سایر قوانین، زیست محیطی - پایداری و زیست محیطی - رعایت حقوق بین نسلی دارای روایی تشخیصی بالایی بوده‌اند. در جدول شماره ۷ بعد معنوی اخلاق حرفه‌ای دارای بیشترین ارتباط با خودش بوده، و اعتبار واگرایی آن مورد تأیید می‌باشد. درباره سایر متغیرها هم به همین ترتیب اعتبار واگرا تأیید می‌گردد. بر اساس روایی واگرایی قابل قبول یک مدل اندازه‌گیری، یک سازه در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود در مقایسه با سازه‌های دیگر دارد.

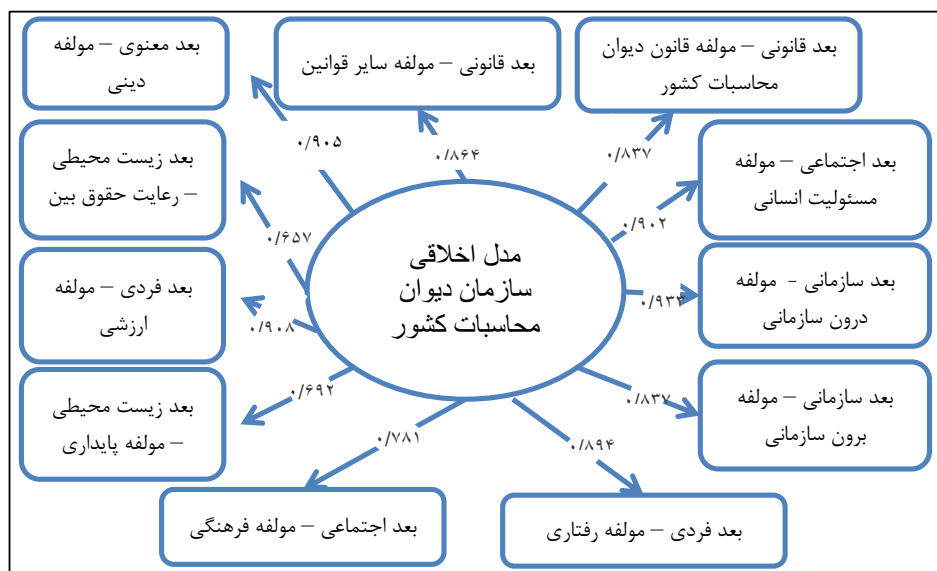
جدول ۷: ماتریس همبستگی و بررسی روایی واگرا مولفه‌های پژوهش بر اساس معیار فورنل

و لارکر مربوط به اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور

	دینی	ارزشی	رفتاری	فرهنگی	مسئولیت انسانی	درون سازمانی	برون سازمانی	قوانین دیوان محاسبات	سایر قوانین	حقوق بین دوره ای	پایداری
دینی	۰.۸۲۴										
ارزشی	۰.۶۹۴	۰.۹۱۹									
رفتاری	۰.۲۷۲	۰.۸۳۲	۰.۹۲۴								
فرهنگی	۰.۴۳۸	۰.۸۷۷	۰.۶۱۳	۰.۸۵۰							
مسئولیت انسانی	۰.۷۹۸	۰.۴۵۸	۰.۷۲۸	۰.۳۹۱	۰.۸۷۵						
درون سازمانی	۰.۵۷۱	۰.۷۸۲	۰.۸۵۸	۰.۵۹۲	۰.۸۱۷	۰.۸۸۰					
برون سازمانی	۰.۵۵۵	۰.۸۱۹	۰.۷۴۸	۰.۶۹۵	۰.۴۵۲	۰.۵۶۴	۰.۸۷۹				
قوانین دیوان محاسبات	۰.۴۳۴	۰.۹۰۷	۰.۷۰۷	۰.۷۸۷	۰.۷۹۵	۰.۵۳۱	۰.۶۷۲	۰.۸۳۴			
سایر قوانین	۰.۵۷۸	۰.۷۲۸	۰.۸۸۰	۰.۵۰۶	۰.۷۷۷	۰.۵۷۰	۰.۷۹۴	۰.۸۳۶	۰.۸۲۹		
رعایت حقوق بین دوره ای	۰.۶۰۳	۰.۶۶۷	۰.۶۸۷	۰.۵۹۷	۰.۷۴۵	۰.۷۰۲	۰.۶۵۴	۰.۷۱۴	۰.۶۵۸	۰.۸۶۱	
پایداری	۰.۶۰۸	۰.۷۶۳	۰.۷۹۰	۰.۶۳۰	۰.۷۰۱	۰.۶۶۵	۰.۷۴۴	۰.۸۰۸	۰.۶۹۴	۰.۷۹۲	۰.۸۲۰

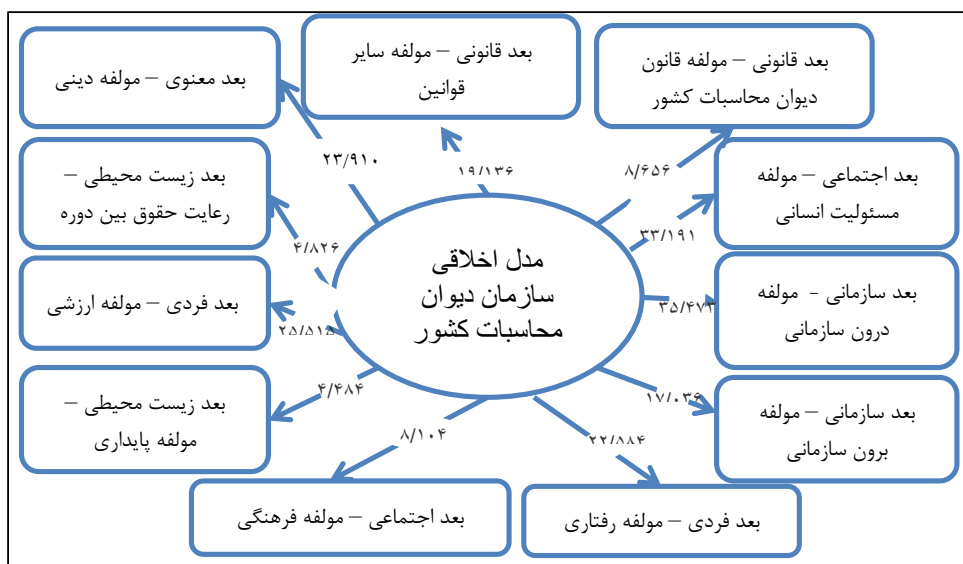
شکل ۳ بارهای عاملی مولفه‌های مدل را نشان می‌دهد و کلیه بارهای عاملی بیشتر از ۰/۳ می‌باشد بنابراین اعتبار مدل به لحاظ بارهای عاملی تأیید می‌گردد.

شکل ۳: نتایج تحلیل عاملی تأییدی مولفه های مدل براساس ضرایب استاندارد



جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین مولفه ها از آماره آزمون t یا همان t -value استفاده می شود. چون معناداری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی می شود بنابراین اگر میزان بارهای عاملی مشاهده شده با آزمون t -value از ۱/۹۶ کوچکتر محاسبه شود، رابطه بین عامل های مدل معنادار نیست و اگر بیشتر از ۱/۹۶ باشد رابطه به لحاظ آماری مورد تأیید است و رابطه مولفه های مدل تأیید می گردند...

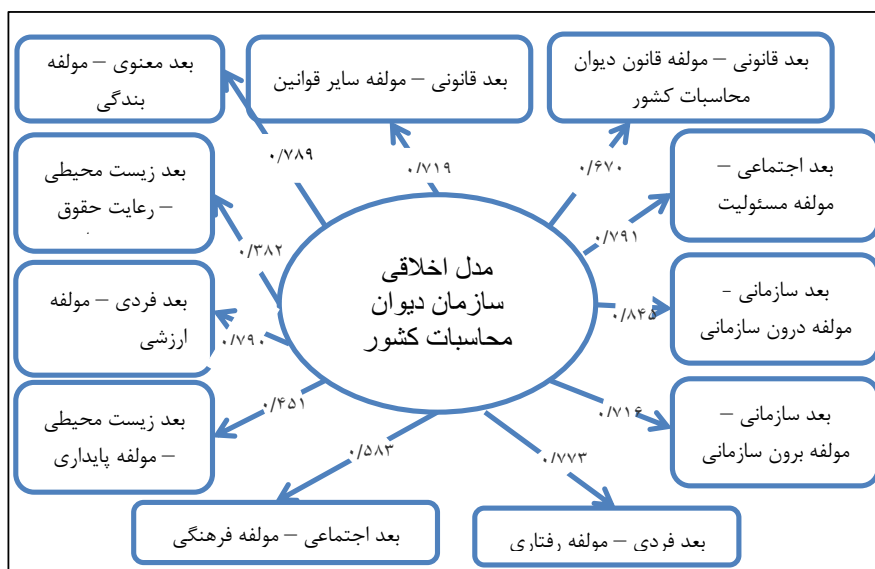
شکل ۴: تحلیل عاملی تأییدی در حالت معناداری شده



در شکل شماره ۴ کلیه مقادیر t -value مقادیر بارهای عاملی بیشتر از $1/96$ می‌باشند بنابراین کلیه مولفه‌های ارائه شده در مدل معنی دار می‌باشند

ارتباط پیش بین شاخصی دیگر در ارزیابی مدل ساختاری و کیفیت آن است که هدف آن بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش بینی کردن به روش چشم پوشی کردن می‌باشد. معروف ترین و شناخته شده ترین معیار اندازه گیری این توانایی، شاخص شاخص اعتبار افزونگی Q^2 استون گایسلر است که بر اساس این ملاک مدل باید نشانگرهای متغیرهای مکنون درون را را پیش بینی کند. مقادیر Q^2 بالای صفر نشان می‌دهند که مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده اند و مدل توانایی پیش بینی دارد؛ به عبارتی در صورتی که کلیه مقادیر به دست آمده برای شاخص اعتبار افزونگی^۱ مثبت باشد، می‌توان گفت مدل ساختاری از کیفیت مناسبی برخوردار است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). همانطور که در شکل ۵ مشاهده می‌شود برای تمامی مولفه‌ها بزرگتر از صفر می‌باشد که نشان دهنده کیفیت مناسب مدل است.

شکل ۵: نتایج تحلیل عاملی تأییدی براساس ضرایب شاخص اعتبار افزونگی (CV RED)



¹ Construct Cross Validated Redundancy

۶- بحث و نتیجه گیری

امروزه مسائل اخلاقی به عنوان یک اصل در سازمان باید مورد توجه قرار گیرد. در هر سازمانی باید مدل اخلاقی متناسب با هدف و رسالت آن ایجاد شود. از این رو مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور تدوین تا از طریق جلب توجه سازمان به مسائل اخلاقی به پیشگیری از رفتارهای ناکارآمد کارکنان منجر شود. با چنین نگرشی هدف این پژوهش طراحی و اعتبار سنجی مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور بوده است. برای انجام پژوهش با توجه به ماهیت و هدف پژوهش از رویکرد مبتنی بر تحلیل محتوا و مصاحبه و برای اعتبار سنجی مدل از روش تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است.

یافته های مرتبط با سوال اول پژوهش حاکی از این است که مدل اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور دارای ۶ بعد ۱۱ مولفه و ۱۴۸ شاخص می باشد. ابعاد شش گانه مدل اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات عبارتند از ۱- اخلاق معنوی (مولفه دینی) ۲- اخلاق فردی (ارزشی و رفتاری) ۳- اخلاق اجتماعی (فرهنگی و مسئولیت انسانی) ۴- اخلاق سازمانی (درون سازمانی و بیرون سازمانی) ۵- اخلاق قانونی (قوانین دیوان محاسبات و سایر قوانین) ۶- اخلاق زیست محیطی (پایداری و رعایت حقوق بین نسلی) می باشد.

در مورد سوال دوم پژوهش به منظور بررسی اعتبار مدل تدوین شده با بکارگیری نرم افزار اسمارت پی-ال-اس برازش مدل بررسی گردید، مقادیر آلفای کرونباخ، پایایی مرکب و میزان میانگین واریانس استخراج شده موید مطلوب بودن پایایی و روایی همگرای مولفه های مدل است.

بر اساس معیار فورنل - لارکر، اعتبار واگرایی مدل تأیید، همچنین مقادیر بارهای عاملی، تی-ولیو و شاخص استون گیسلر تأیید کننده اعتبار و کیفیت مناسب مدل می باشد.

با توجه به اینکه معیارهای اخلاقی متناسب با هدف و رسالت سازمان در مدل تحقیق آمده است از این رو مدل چند بعدی اخلاق حرفه ای سازمان دیوان محاسبات کشور از طریق جلب توجه سازمان به مسائل اخلاقی می تواند به پیشگیری از رفتارهای ناکارآمد کارکنان منجر شود و با ارتقا دانش و بینش کارکنان زمینه را برای اخلاقی عمل کردن آنها فراهم می نماید. در نهایت پابندی به این اصول اخلاقی می تواند دیدگاه مطلوبتری از سازمان در نظر جامعه ایجاد نماید.

بررسی وجوه اشتراکی این پژوهش با پیشینه نشان می دهد در بعد معنوی با برخی شاخص های نتایج مطالعات افرادی چون (خیاط مقدم و طباطبایی نسب ۱۳۹۵) در بعد فردی با برخی شاخص های نتایج مطالعاتی چون (نمازی و همکاران ۱۳۹۶، مهرانی و همکاران ۱۳۹۰، امیری و همکاران ۱۳۸۹، خیاط مقدم و طباطبایی نسب ۱۳۹۵) در بعد اجتماعی با برخی شاخص های پژوهش (نمازی و همکاران ۱۳۹۶) در بعد سازمانی با برخی شاخص های تحقیقات (نمازی و

همکاران ۱۳۹۶، مهرانی و همکاران ۱۳۹۰، امیری و همکاران ۱۳۸۹، خیاط مقدم و طباطبایی نسب (۱۳۹۵) در بعد قانونی با برخی شاخص‌های تحقیق (مهرانی و همکاران ۱۳۹۰) در بعد زیست محیطی برخی شاخص‌های مطالعات (نمازی و همکاران ۱۳۹۶، امیری و همکاران ۱۳۸۹) انطباق دارد.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد:

- مسئولان و مدیران عالی رتبه سازمان خودشان پایبند به موازین اخلاقی باشند تا بصورت عملی این موارد به زیر دستانشان آموزش داده شود.
 - در زمان استخدام افراد جدید برای سازمان ویژگی‌های اخلاقی مد نظر قرارگیرد و افرادی جذب شوند که ویژگی‌های اخلاقی در آنها نهادینه شده است.
 - برای شکل‌گیری فرهنگ سازمانی مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی سازمان و تقویت وفاداری و تعهد کارکنان نسبت به سازمان تلاش مداوم داشته باشند.
 - شاخص‌های اخلاقی ارائه شده در مدل به صورت یک ضابطه و قانون منظم و فراگیر برای همه اجرا و عملیاتی شود.
 - دوره‌های آموزشی جهت شناسایی و معرفی شاخص‌های اخلاقی در دیوان محاسبات کشور برای کارکنان به خصوص کارکنان تازه استخدام تشکیل شود.
- محدوبیت‌های پژوهش:
- به دلیل فراگیری کرونا امکان انجام مصاحبه به صورت رودررو نبود در نتیجه ممکن است مصاحبه از اثر بخشی لازم برخوردار نباشد.
 - شاخص‌های استخراج شده فقط از پایان نامه‌ها و مقالاتی که در زمینه اخلاق حرفه‌ای بوده استخراج شده لذا به دلیل در نظر نگرفتن احادیث، روایات و سایر موارد ناقص هست.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

نویسندگان این مقاله از تمامی خبرگانی که در این پژوهش با صبوری دانسته‌های خود را در اختیار گذاشتند قدردانی و سپاسگزاری می‌نمایند.

پیوست‌ها

فرهیخته گرامی با عرض سلام و خداحوت

احتراماً به منظور انجام پایان نامه مقطع دکترا اینجانب با عنوان : (تدوین مدل اخلاق حرفه‌ای سازمان دیوان محاسبات کشور) ، از حضرتعالی به عنوان یک خبره، تقاضا می‌شود ضمن مطالعه موضوع و هدف تحقیق، با ارائه نظرات و پیشنهادات ارزشمند و حکیمانه ی خود، ما را در انجام هر چه بهتر این مطالعه، یاری فرمایید . قابل ذکر اینکه از نتایج تحقیق حاضر صرفاً استفاده علمی خواهد شد. پیشاپیش از بذل توجه و زمان با ارزشی که صرف می‌فرمایید، صمیمانه سپاسگزاری می‌گردد. هدف تحقیق ارائه مدل اخلاقی دیوان محاسبات بر اساس ابعاد معنوی، فردی، سازمانی، قانونی، اجتماعی و زیست محیطی می‌باشد. شاخص‌های اخلاقی این پرسشنامه بر اساس تحلیل محتوای کتب، مقالات و نظر خبرگان در مرحله اول تحقیق می‌باشد. خواهشمند است میزان موافقت خود را مورد هر کدام از شاخص‌ها بر اساس بعد و مولفه بیان شده اعلام فرمایید .

- اخلاق معنوی: فضایل و رداییل مربوط به رابطه انسان و خدا، در اخلاق بندگی مطرح می‌گردد.
- اخلاق فردی: ارزش‌های اخلاقی مربوط به حیات فردی انسان‌ها است که آدمی را فارغ از رابطه با غیر در نظر می‌گیرد؛ مانند فضیلت‌های صبر، حکمت، توکل، اخلاص و عزت نفس، و ردیلت‌های پُرخوری، شتاب‌زدگی و سَبک‌مغزی .
- اخلاق فردی رفتاری: متمرکز بر رفتار و عملکرد شخص است.
- اخلاق فردی ارزشی: بر اخلاق و منش شخص متمرکز است.
- اخلاق سازمانی: به اخلاق یک سازمان و اینکه چگونه آن سازمان به محرک‌های داخلی و خارجی پاسخ می‌دهد گفته می‌شود. اخلاق سازمانی ارزش‌های آن سازمان را برای کارکنانش یا دیگران مستقل از قوانین و مقررات بیان می‌کند.
- اخلاق قانونی: شاخص‌های اخلاقی که به موجب قوانین آمره (قانون دیوان محاسبات، آیین رفتار حرفه ای حساب‌رسان و) ملزم به رعایت آنها هستیم .
- قانون دیوان محاسبات: شاخص‌های اخلاقی که به موجب قوانین آمره سازمان دیوان محاسبات کشور ملزم به رعایت آن هستیم.
- سایر قوانین: شاخص‌های اخلاقی که بر اساس قوانین آیین رفتار حرفه ای حساب‌رسان، سازمان بورس و ملزم به رعایت آن هستیم.
- اخلاق اجتماعی: ارزش‌ها و ضدارزش‌های حاکم بر رابطه فرد با سایر انسان‌ها می‌باشد. مانند معاشرت نیکو، عدل، احسان، حسد و تکبر.
- فرهنگ : به مجموعه آداب سنن و هنجارهای مشترک یک گروه از افراد خاص گفته می‌شود. مسئولیت: تعهد نسبت به انجام وظایف محوله و دغدغه‌های درونی و آرمانی.

- اخلاق زیست محیطی: احکام ارزشی حاکم بر مناسبات انسان با طبیعت (گیاهان، حیوانات، مراتع، جنگل ها و آبها) را بیان می کند.
- حقوق بین دوره ای: به این موضوع تاکید دارد که شهروندان در جایگاه تامین کنندگان منابع دولت باید بهای خدماتی را که در دوره جاری دریافت کرده اند در همان دوره تامین کنند و این هزینه ها نباید به مالیات دهندگان نسل های آینده منتقل شود.
- پایداری: توسعه پایدار توسعه ای است که نیازهای نسل فعلی را برآورده میکند بدون آنکه توانایی و حق نسل آینده را در تامین نیازهایش از محیط زیست و منابع طبیعی به خطر اندازد.

اطلاعات جمعیت شناختی

۱-۱- جنس:	☐ م	☐ ز		
۲-۱- سن:	☐ ۲۰-۳۰	☐ ۳۰-۴۰	☐ ۴۰-۵۰	☐ بالاتر از ۵۰
۳-۱- تحصیلات	☐ لیسانس	☐ فوق لیسانس	☐ دک	
۵-۱- شغل:	☐ هیات علمی دانشگاه ☐ مدیر سازمان دیوان محاسبا ☐ مدیر سازمان حسابرس			

ردیف	شاخص	بلند	متوسط	پایین	زیر	بالاتر
۱	ایمان به خدا					
۲	توکل به خدا					
۳	پرهیز از اسراف					
۴	خیر خواهی					
۵	رعایت تقوا					
۶	عدالت					
۷	عدم ریا					
۸	صبر و شکیبایی					
۹	عزت نفس					
۱۰	شجاعت					
۱۱	تعقل					
۱۲	دوری از خود پسندی					
۱۳	تعهد					

بخش اول: هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه بعد معنوی- مولفه بندگی اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟ (اخلاق معنوی (دینی) مبین فضایل و رذایل مربوط به

بخش دوم: هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه "بعد فردی - مولفه ارزشی" اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟ اخلاق فردی: ارزش های

					۱۴	اخلاقی مربوط به حیات فردی
					۱۵	انسان‌ها است که آدمی را فارغ
					۱۶	از رابطه با غیر در نظر می‌گیرد.
					۱۷	اخلاق فردی ارزشی: بر اخلاق و
					۱۸	منش شخص متمرکز است
					۱۹	
					۲۰	
					۲۱	
					۲۲	
					۲۳	
					۲۴	
					۲۵	
					۲۶	
					۲۷	بعد فردی - مولفه رفتاری
					۲۸	بخش سوم : هر کدام از
					۲۹	شاخص‌های زیر تا چه اندازه
					۳۰	"بعد فردی - مولفه رفتاری"
					۳۱	اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات
					۳۲	کشور را می‌سنجد؟
					۳۳	اخلاق فردی: ارزش‌های اخلاقی
					۳۴	مربوط به حیات فردی انسان‌ها
					۳۵	است که آدمی را فارغ از رابطه
					۳۶	با غیر در نظر می‌گیرد.
					۳۷	اخلاق فردی رفتاری: متمرکز بر
					۳۸	رفتار و عملکرد شخص است.
					۳۹	
					۴۰	
					۴۱	بعد اجتماعی - مولفه فرهنگی
					۴۲	بخش چهارم : هر کدام از
					۴۳	شاخص‌های زیر تا چه اندازه
					۴۴	"بعد اجتماعی - مولفه

					۴۵	فرهنگی " اخلاق حرفه‌ای دیوان
					۴۶	محاسبات کشور را می‌سنجد؟
					۴۷	اخلاق اجتماعی: ارزش‌ها و
					۴۸	ضد ارزش‌های حاکم بر رابطه
					۴۹	فرد با سایر انسان‌ها می‌باشد.
					۵۰	فرهنگ : به مجموعه آداب سنن
					۵۱	و هنجارهای مشترک یک گروه
					۵۲	از افراد خاص گفته می‌شود. -
					۵۳	
					۵۴	
					۵۵	
					۵۶	
					۵۷	
					۵۸	
					۵۹	
					۶۰	بخش پنجم: هر کدام از
					۶۱	شاخص‌های زیر تا چه اندازه
					۶۲	"بعد اجتماعی - مولفه
					۶۳	مسئولیت انسانی" اخلاق
					۶۴	حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور
					۶۵	را می‌سنجد؟
					۶۶	اخلاق اجتماعی: ارزش‌ها و
					۶۷	ضد ارزش‌های حاکم بر رابطه
					۶۸	فرد با سایر انسان‌ها می‌باشد.
					۶۹	مسئولیت: تعهد نسبت به انجام
					۷۰	وظایف محوله و دغدغه‌های
					۷۱	درونی و آرمانی
					۷۲	
					۷۳	
					۷۴	بعد سازمانی - مولفه درون
					۷۵	سازمانی

۷۶	علم و خبرگی کافی در کار	بخش ششم: هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه
۷۷	پایبندی به ضوابط به جای روابط	"بعد سازمانی - مولفه درون سازمانی" اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟
۷۸	توجه به مشکلات همکاران	اخلاق سازمانی: به اخلاق یک سازمان و اینکه چگونه آن سازمان به محرک های داخلی و خارجی پاسخ می دهد گفته می شود. اخلاق سازمانی از فرهنگ سازمانی مستقل و به آن متکی است. اخلاق سازمانی ارزش های آن سازمان را برای کارکنانش یا دیگران مستقل از قوانین و مقررات بیان می کند.
۷۹	مشورت کردن	
۸۰	تشویق و تنبیه به جا و شایسته همکاران	
۸۱	ترغیب بر کار جمعی کردن	
۸۲	ارتقای دانش و مهارت حرفه ای کارکنان	
۸۳	نظم و برنامه ریزی	
۸۴	مشارکت دادن کارکنان در تصمیم گیری- های سازمان	
۸۵	جلوگیری از سوء استفاده از اموال و اطلاعات سازمان	
۸۶	برانگیختن افراد سازمان به منظور دستیابی به چشم انداز سازمان	
۸۷	عدم تبعیض بین کارکنان	
۸۸	تعهد سازمانی	
۸۹	جانشین پروری	
۹۰	حفظ و انتقال دانش	
۹۱	ایجاد و کاربرد دانش	
۹۲	اعتماد به زیر دستان	
۹۳	عمل به نظام شایسته سالاری	
۹۴	وفای به عهد	بعد سازمانی - مولفه برون سازمانی
۹۵	گره گشایی از کار دیگران	بخش هفتم : هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه
۹۶	حق مداری	"بعد سازمانی - مولفه برون سازمانی" اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟
۹۷	حفظ کرامت ارباب رجوع	اخلاق سازمانی: به اخلاق یک سازمان و اینکه چگونه آن سازمان به محرک های داخلی و
۹۸	ارائه اطلاعات به موقع	
۹۹	شفافیت در ارائه اطلاعات	
۱۰۰	تلاش برای کاهش تضاد منافع	
۱۰۱	ارائه خدمات در بالاترین سطح ممکن	
۱۰۲	گسترش اخلاق حرفه ای	
۱۰۳	روابط شفاف	

					ارتقای وضعیت سازمان در دید مردم خارج	۱۰۴	خارجی پاسخ می‌دهد گفته
					حقیقت یابی	۱۰۵	بعد قانونی - مولفه قوانین دیوان
					علت یابی	۱۰۶	محاسبات کشور
					صداقت و درستکاری	۱۰۷	بخش هشتم : هر کدام از
					امانتداری	۱۰۸	شاخص‌های زیر تا چه اندازه
					رازداری	۱۰۹	"بعد قانونی - مولفه قوانین
					مناعت طبع	۱۱۰	دیوان محاسبات کشور" اخلاق
					شجاعت و شهامت	۱۱۱	حرفه ای دیوان محاسبات کشور
					بی طرفی و صحت عمل	۱۱۲	را می‌سنجد؟
					استقلال رای	۱۱۳	اخلاق قانونی: شاخص‌های
					اعتماد سازی	۱۱۴	اخلاقی که به موجب قوانین
					کسب صلاحیت حرفه ای	۱۱۵	آمره (قانون دیوان محاسبات،
					حفظ صلاحیت حرفه ای	۱۱۶	آیین رفتار حرفه ای حساب‌رسان
					حسن تدبیر	۱۱۷	و) ملزم به رعایت آنها
					قانون گرایی پویا	۱۱۸	هستیم.
					انضباط	۱۱۹	قانون دیوان محاسبات: شاخص -
					پاسخ گویی	۱۲۰	های اخلاقی که به موجب
					تضاد منافع	۱۲۱	قوانین آمره سازمان دیوان
					عدم داشتن هر گونه رابطه مالی با صاحبکار	۱۲۲	محاسبات کشور ملزم به رعایت
					عدم داشتن هر گونه رابطه شغلی با صاحبکار	۱۲۳	بخش نهم : هر کدام از شاخص
					عدم ارائه خدمات تخصصی حرفه ای به صاحبکار	۱۲۴	های زیر تا چه اندازه "بعد
					عدم روابط شخصی و خانوادگی با صاحبکار	۱۲۵	قانونی - مولفه سایر قوانین"
					عدم داشتن دعاوی حقوقی با صاحبکار	۱۲۶	اخلاق حرفه ای دیوان
					انجام ندادن فعالیت های ناسازگار با حرفه	۱۲۷	محاسبات کشور را می‌سنجد؟
					حمایت همکاران	۱۲۸	اخلاق قانونی: شاخص‌های
					تضاد بین تعهدات اخلاقی با کارفرما و	۱۲۹	اخلاقی که به موجب قوانین
					پایبندی به اصول حرفه ای	۱۳۰	آمره (قانون دیوان محاسبات،
					رفتار و آداب حرفه ای	۱۳۰	آیین رفتار حرفه ای حساب‌رسان

۱۳۱	واقع بینی	سازمان بورس و ... ملزم به رعایت آن هستیم
۱۳۲	عدم انجام تبلیغات نادرست	
۱۳۳	حضور به موقع در محل کار	
۱۳۴	استفاده صحیح از اختیارات و قدرت سازمانی	
۱۳۵	توجه به حقوق نسل های آینده در استفاده از منابع	بعد زیست محیطی - مولفه رعایت حقوق بین دوره ای
۱۳۶	مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط زیست	بخش دهم : هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه "بعد زیست محیطی - مولفه رعایت حقوق بین دوره ای" اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟
۱۳۷	تلاش برای کاهش تلفات و ضایعات	اخلاق زیست محیطی: احکام ارزشی حاکم بر مناسبات انسان با طبیعت (گیاهان، حیوانات، مراتع، جنگل ها و آبها) را بیان می کند.
۱۳۸	گزارشگری اطلاعات عملکرد زیست محیطی	حقوق بین دوره ای: به این موضوع تاکید دارد که شهروندان در جایگاه تامین کنندگان منابع دولت باید بهای خدماتی را که در دوره جاری دریافت کرده اند در همان دوره تامین کنند و این هزینه ها نباید به مالیات دهندگان نسل های آینده منتقل شود -
۱۳۹	مصرف بهینه و میانه روی در مصرف	
۱۴۰	جلوگیری از تخریب محیط زیست و انتشار آلاینده های زیست محیطی	بعد زیست محیطی - مولفه پایداری
۱۴۱	ترویج فرهنگ حفاظت از محیط زیست	بخش یازدهم : هر کدام از شاخص های زیر تا چه اندازه "بعد زیست محیطی - مولفه پایداری" اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور را می سنجد؟
۱۴۲	بهبود مستمر عملکرد زیست محیطی	اخلاق زیست محیطی: احکام ارزشی حاکم بر مناسبات انسان با طبیعت (گیاهان، حیوانات، مراتع، جنگل ها و آبها) را بیان
۱۴۳	استفاده از تکنولوژی برای تهیه محصولات سازگار با محیط زیست	
۱۴۴	عضویت در تشکل های حامی محیط زیست	
۱۴۵	آبادی و ایجاد محیط زیست مصنوعی	
۱۴۶	رعایت بهداشت آب	
۱۴۷	رعایت بهداشت هوا	
۱۴۸	رعایت بهداشت صوتی	

فهرست منابع

- احمدی، محمدرمضان؛ آهنگری، عبدالمجید؛ صالحی نیا، محسن. (۱۳۹۸)، مدل سازی سازه‌های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی با بکارگیری مدل سازی ساختاری- تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه، حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۸، صص ۳۱۷-۲۸۱.
- آذرباهمان، علیرضا، کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار. (۱۴۰۰)، هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ششم، شماره ۱۲، صص ۵۷-۹۵.
- آقایی، محمد علی و حصارزاده، رضا. (۱۳۹۱)، الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران. اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۷، صص ۵۳-۶۴.
- اشتراوس و کوربین. (۱۹۹۰)، مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل نظریه های زمینه ای (ا). افشار، مترجم). تهران، نشر نی.
- الوانی، سیدمهدی؛ حسن پور، اکبر؛ داوری، علی. (۱۳۸۹)، تحلیل اخلاق سازمانی کارکنان با استفاده از الگوی دایره اخلاق، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۳ و ۴، صص ۲۵-۳۴.
- امیری، علینقی؛ همتی، محمد؛ مبینی، مهدی. (۱۳۸۹)، اخلاق حرفه‌ای ضرورتی برای سازمان، نشریه معرفت اخلاقی، شماره ۲، صص ۱۵۹-۱۳۷.
- آوانلو، امیر؛ کسمایی، ابوالقاسم؛ صفری، محمود. (۱۳۹۹)، شناسایی شاخص‌ها و مولفه‌های موثر بر ارتقا اخلاق حرفه‌ای کارکنان سازمان تامین اجتماعی، سبک زندگی اسلامی با محوریت سلامت، شماره ۲، صص ۲۸۰-۲۶۵.
- آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران.
- باباجانی، جعفر؛ ثقفی، علی؛ رستگارمقدم، هیوا. (۱۳۹۹)، مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری، حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۱۰، صص ۲۸-۲۱.
- بازرگان، عباس. (۱۳۸۷)، مقدمه ای بر روش های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری، تهران، دیدار.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶)، ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری. اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱۲، صص ۱۳۵-۱۲۰.
- جباری، حسن و گلی، حسن. (۱۴۰۰)، تاثیر اخلاق فردی بر اخلاق سازمانی با میانجی گری اخلاق خانوادگی در کارکنان یک دانشگاه نظامی، پاسداری فرهنگی انقلاب اسلامی، شماره ۲۳، صص ۱۱۸-۹۵.

- چنگیزی محمدی، آزاده؛ میرسپاسی، ناصر؛ مجیبی، تورج؛ اوتادی، محمود. (۱۳۹۸)، کنکاشی پیرامون شاخص های اخلاق حرفه ای اعضای هیأت علمی با بهره گیری از روش *AHP* فازی. اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱۴، صص ۸۶-۸۰.
- حاجیه، زهره و ملاسلطانی، جمال. (۱۳۹۵)، رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۱۱۶-۱۰۵.
- حساس یگانه، یحیی؛ خادم، حمید؛ مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۵)، رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۲، صص ۱۲۲-۱۱۳.
- حسینی، محمد و شاهین مهر، بهار. (۱۳۹۴)، مدل یابی روابط بین اخلاق حرفه ای و مسئولیت اجتماعی با پاسخگویی سازمانی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۳۹-۲۹.
- خداوردی، الهه و حاجیه، زهره. (۱۳۹۵)، نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۳، صص ۱۳۱-۱۲۵.
- خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۴)، پیش بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۴، صص ۵۳-۴۵.
- خلخال، مرضیه؛ مران جوری، مهدی؛ علی خانی، رضیه؛ تقی پوریان، یوسف. (۱۴۰۱)، تعهد حرفه ای، جهت گیری های اخلاقی و نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت های بازاریابی، دانش حسابرسی، شماره ۲۲.
- خیاط مقدم، سعید و طباطبایی نسب، سیده مهدیه. (۱۳۹۵)، اخلاق حرفه ای در مدیریت مولفه های، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۱۳۶-۱۲۷.
- خواجوی، شکرالله؛ اعتمادی عیدگاهی، سارا؛ قدیریان آرائی، محمدحسین. (۱۳۹۹)، اصول اخلاق اسلامی: چارچوبی برای تدوین آیین رفتار حرفه ای حسابداری، نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، شماره ۱۰، صص ۲۹-۱.
- داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۲)، مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار *PLS*، چاپ اول، تهران، جهاد دانشگاهی.
- رحمتی، محمدحسین؛ محمدی، منصور؛ کاشانی پور، محمد؛ رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۹۹)، تدوین مدل جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال ششم، شماره ۲، صص ۴۶-۳۱.

- رحیمی، فتحاله و حقیقی، مهری. (۱۳۹۸)، ضمانت اجرای قانونی نقض ارزشهای اخلاقی در دیوان محاسبات کشور، پژوهشهای اخلاقی، شماره ۱، صص ۳۰۸-۲۵۱.
- رحمانی، حلیمه و رجب ذری، حسین. (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر اخلاق حرفه ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۲، صص ۷۵-۵۳.
- رضایی منش، بهروز. (۱۳۸۳)، بررسی زیر ساخت اخلاقی در بخش خدمات عمومی ایران. (رساله ی دکتری)، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران.
- ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی؛ پیفه، احمد. (۱۳۹۹)، بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه پاسخ گویی مالی به استفاده کنندگان. دانش حسابرسی، شماره ۸۰، صص ۸۴-۵۹.
- سلطانی، مرتضی. (۱۳۸۲)، مدیریت اخلاق در سازمان، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۳۲، صص ۳۴-۴۰.
- شایسته شجاعی، پرویز؛ پورزمانی، زهرا؛ یعقوب نژاد، احمد. (۱۳۹۹)، تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (محیط اخلاقی، تعهد حرفه ای، ارزشهای اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال پنجم، شماره ۱۰، صص ۳۱۸-۲۸۱.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۴، صص ۷۷-۸۶.
- عابدی سروسناتی، احمد؛ شاه ولی، منصور؛ محقق داماد، سیدمصطفی. (۱۳۸۶)، ماهیت و دیدگاه های اخلاق زیست محیطی با تاکید بر دیدگاه اسلامی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۷۲-۵۹.
- علیزاده، مهدی، (۱۳۸۹)، اخلاق اسلامی (مبانی و مفاهیم). قم: دفتر نشر معارف.
- علی مدد، مصطفی. (۱۳۸۹)، اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه ای، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، تهران، ایران.
- فلاح، محمدجواد و کرنوکر، نسیم. (۱۳۹۷)، مرز شناسی اخلاق فردی و اجتماعی و تحلیل ارزش گذاری آن با معیارهای اسلامی، پژوهش نامه اخلاق، شماره ۴۲، صص ۱۱۳-۱۳۲.
- قانون دیوان محاسبات کشور.
- قراملکی، احد فرامرز، (۱۳۹۸)، اخلاق حرفه ای. مجنون.
- کاظمی، سلیم؛ زاهد بالبان، عادل؛ قلعه ای، علیرضا؛ دیوبند، افشین. (۱۳۹۹)، نقش واسطه ای اشتیاق شغلی در رابطه بین اخلاق حرفه ای و پاسخگویی سازمانی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۱۲۹-۱۲۳.

مطهری، مرتضی، (۱۳۵۳)، انسان کامل، قم: صدرا.
منشور اخلاقی و اداری و اخلاق حرفه ای کارگزاران نظام.
منشور اخلاقی کارکنان شرکت بورس کالای ایران.
نمازی، محمد؛ دری، رجب؛ روستامیمندی، محمد. (۱۳۹۶)، تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱۲، صص ۷۰-۸۰.

- Ahmed, A. 2010. Ethics in auditing; and ethical studies in different accounting bodies. Available at SSRN 1631346.
- Awaluddin, M., N. Nirgahayu, R. S. Wardhani, and A. Sylvana. 2019. The effect of expert management, professional skepticism and professional ethics on auditors detecting ability with emotional intelligence as modeling variables. *International journal of islamic business and economics (IJIBEC)* 3(1): 49-67.
- Bujang, M. A., E. D. Omar, and N. A. Baharum. 2018. A review on sample size determination for Cronbach's alpha test: a simple guide for researchers. *The Malaysian journal of medical sciences: MJMS* 25(6): 85.
- Comer, D. R., and L. E. Sekerka. 2018. Keep calm and carry on (ethically): Durable moral courage in the workplace. *Human Resource Management Review* 28(2): 116-130.
- Cronbach, L. J. 1951. Coefficient alpha and the internal structure of tests. *psychometrika* 16(3): 297-334.
- Drozdz, I., M. Pysmenna, and V. Volkov. 2020. Management of ethical behavior of auditors. *Baltic Journal of Economic Studies* 6(4): 66-71.
- Dunn, P., and B. Sainty. 2019. Professionalism in accounting: a five-factor model of ethical decision-making. *Social Responsibility Journal*.
- Fornell, C., and D. F. Larcker. 1981. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research* 18(1): 39-50.
- Gaffikin, M. 2007. Accounting theory and practice: the ethical dimension.
- Hair, J. F., J. J. Risher, M. Sarstedt, and C. M. Ringle. 2019. When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European business review* 31(1): 2-24.
- Hajilo, V., G. Memarzadeh, and M. Alborzi. 1397. Designing an ethical model for human resource development for Public Agencies. *Quarterly Ethical Research (Association for Islamic Thought)* 33(9): 37-60.
- Ismail, S., and N. Yuhanis. 2018. Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*.
- Johari, R. J., M. M. Alam, and J. Said. 2021. Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity. *International Journal of Ethics and Systems* 37(3): 406-421.
- Kohlberg, L. 2002. The philosophy of moral development: the nature and validity of moral stages essays on moral development. San Francisco: Harper& Row: 123-137.
- Krippendorff, K. 1980. Validity in content analysis.

- Kline, P. 1994. An easy guide to factor analysis. London: Routledge.
- Lail, B., J. MacGregor, J. Marcum, and M. Stuebs. 2017. Virtuous professionalism in accountants to avoid fraud and to restore financial reporting. *Journal of business ethics* 140(4): 687-704.
- Lee, Y.-t., A. Stettler, and J. Antonakis. 2011. Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. *Personality and Individual Differences* 50(7): 1110-1115.
- Liyanapathirana, N., and G. Samkin. 2014. Towards an integrated ethical decision making model for the accounting Profession. Sri Lanka: A Developing Country. 113(3): 675-684.
- McDevitt, R., C. Giapponi, and C. Tromley. 2007. A model of ethical decision making: The integration of process and content. *Journal of business ethics* 73(2): 219-229.
- Pratama, B. C., Z. A. Ahmad, and M. N. Innayah. 2018. Obedience Pressure, Professional ethics, attitude of skepticism and Independence towards audit Judgment. *Journal of Accounting Science* 2(2): 141-149.
- Richey, R. C., and J. D. Klein. 2014. Design and development research: Methods, strategies, and issues: Routledge.
- Sarstedt, M., and J.-H. Cheah. 2019. Partial least squares structural equation modeling using SmartPLS: a software review. In: Springer.
- Smith, L. , and D. Murphy. 2008. Luca Pacioli: The Father of Accounting. Texas A&M University.
- Tota, I., and H. Shehu. 2012. The dilemma of business ethics. *Procedia Economics and Finance* 3: 555- 559.
- Vogel, D. 2009. Manager's journal: Could an ethics course have kept Ivan from going bad? *The Wall Street Journal*. Retrieved May.
- Yoon, C. 2011. Ethical decision-making in the Internet context: Development and test of an initial model based on moral philosophy. *Computers in Human Behavior* 27(6): 2401-2409.
- Yusoff, Z. Z. M., W. A. Salleh, Z. Zakaria, G. K. S. Nair, T. Vadeveloo, and A. Luqman. 2011. The influence of personal and organizational factors on ethical decision making intentions among managers. *International Journal of Business and Management* 6(9): 261.

Investigating the Impact of Self-Efficacy and Job Performance with the Mediating Role of Mental Toughness of Accountants: Case Study Offices of Arvand Free Zone

Samira Kamali

Ph.D. Student, Department of Accounting, Khorramshahr International Branch, Islamic Azad University, Khorramshahr, Iran.-kamaliabadanuniversity@gmail.com

Rasoul Karami *

Assistant Professor, Department of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran. (Corresponding Author)- rasoul.karami@iau.ac.ir

Khatereh Kargarpour

Assistant Professor, Department of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran.- Khkargarpour@iauabadan.ac.ir

Abstract:

The effect of behavior psychological characteristics and psychological characteristics of accountants on their performance has caught the attention of researchers. The purpose of this study was to design a structural model of relationship between self-efficacy and job performance with mediating role of mental toughness of accountants. The present study is an applied quantitative research which is based on structural equation modeling. In this study, out of 350 employed accountants in the offices of Arvand Free Zone in 2021 selected by simple random sampling, only 200 people were selected as the sample and answered the research questionnaire. The results showed that self-efficacy has a positive effect on job performance. In addition, self-efficacy has a positive effect on mental toughness. The results also show that mental toughness has a positive effect on the job performance of accountants. Moreover, the results also showed that of this study indicate that self-efficacy has a positive effect on the job performance of accountants by mental toughness. Therefore, attention to the positive psychological variables of self-efficacy and mental toughness of accountants of Arvand Free Zone offices can cause positive behavioral