

## بررسی مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای از دیدگاه علمی (مطالعه موردی: سازمان مالیاتی استان هرمزگان)

منا باتوته<sup>۱</sup>، علی امیری<sup>۲\*</sup>، مهدی دسینه<sup>۳</sup>، داوود خدادادی<sup>۴</sup>

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

۲- گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

۳- گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

۴- گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

### چکیده

سبک آموزش و شیوه ارزیابی اخلاق حرفه‌ای در دانشجویان حسابداری و حسابرسی نشان می‌دهد که درس اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان یک درس دو واحدی در مقطع مشخص به دانشجویان ارائه می‌شود و با انجام یک ارزیابی کتبی به پایان می‌رسد. درحالی‌که ارزشیابی رسمی بایستی با استفاده از شیوه‌های کارآمد که شامل ارزیابی دانش، نگرش و توانمندی‌های اخلاقی و حرفه‌ای در کل دوره تحصیل و بعد از فارغ‌التحصیلی می‌شود، باشد و بایستی به ارزیابی همان درس به‌صورت مقطعی و صرفاً در حوزه تئوری‌های اخلاق محدود گردد. بسیاری از دانشجویان رشته حسابداری، حسابرسی و فعالان این حرفه نه‌تنها سهم مناسبی از اصول و فلسفه پشتوانه آیین رفتار حرفه‌ای ندارند؛ بلکه مهم‌تر از آن، از مهارت‌های کافی اخلاقی برای درک سیستم ارزشی برخوردار نیستند. نکته قابل‌تأمل آن است که عملکرد سازمان‌ها تنها برحسب موضوعات مالی، ارزیابی و تفسیر نمی‌شود. این بیانگر نقش قابل‌توجه عوامل غیرمادی، معنوی و اخلاقی در بالندگی سازمان‌ها است. اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان یکی از موضوعات مهم و کلیدی اصلی یک سیستم اداری توسعه‌یافته است. با توجه به جایگاه حسابرسان و ممیزین مالیاتی در سازمان امور مالیاتی به‌عنوان منبع اصلی ایجاد درآمد مالیاتی برآن شدیم تا سازمان مالیاتی را محور توجه قرار دهیم. لذا قصد داریم تا به ارزیابی مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای در حیطه حسابرسی از دیدگاه علمی در سازمان امور مالیاتی استان

هرمزگان پردازیم. این پژوهش، شامل دو بخش کیفی و کمی می باشد، در بخش کیفی از روش نظریه داده بنیاد با ۲۰ مصاحبه نیمه ساختار یافته استفاده شده است. بر اساس یافته های حاصل از بخش کیفی، فرضیه های تحقیق در بخش کمی مطرح شد و نهایتاً ۲۳۰ پرسشنامه ارایه گردید. نسخه ۳ نرم افزار اسمارت PLS برای تدوین مدل معادلات ساختاری و SPSS نسخه ۲۶ برای سایر تحلیل ها استفاده شده است. نتیجه نهایی بررسی مولفه های اخلاق حرفه ای، طبقه بندی مولفه ها به توانایی های انفرادی و توانایی های حرفه ای است که توانایی های معنوی به عنوان نکته برجسته مطرح گردیده است، و عوامل مداخله گرو پیامدهای حاصل از رعایت مبانی اخلاق حرفه ای نیز مطرح گردید.

**کلمات کلیدی:** اخلاق حرفه ای، حسابرسی مالیاتی، مولفه های اخلاق، حسابرسی.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی

## ۱- مقدمه

آموزه‌های اخلاقی ریشه در ۱۵۰۰ سال پیش از میلاد دارند. به طوری که در تاریخ آمده است ده فرمان مشهور موسی میراث یک قبیله سامی است که به ازای هر ده انگشت دست، صادر شده تا به آسانی امکان یادآوری آن‌ها وجود داشته باشد. این گونه فرمان‌های پنج‌گانه یا ده‌گانه در میان تمدن‌های قبل از دوران کتابت و آموزش انسان رایج بوده است. در زمان داریوش پادشاه هخامنشی (۴۸۶ تا ۵۲۱ پیش از میلاد) کودکان از پوشش خدمات و حمایت اجتماعی بهره‌مند می‌شدند. دستمزد کارگران بر اساس مهارت و سن طبقه‌بندی می‌شدند. مادران از مرخصی و حقوق زایمان و نیز حق اولاد استفاده می‌کردند. حقوق زن و مرد برابر بود و زنان می‌توانستند کار نیمه‌وقت انتخاب کنند تا از عهده وظایفی که در خانه داشتند برآیند (فرهود، ۱۳۸۶). آنچه در تاریخ شناخته شده و فرهنگ مدون انسانی نشان می‌دهد، زرتشت نخستین کسی است که در بهترین پایه به ارزش‌های والای اخلاقی اندیشیده و با زبانی آسمانی درباره آن‌ها سخن گفته است. سخنان و اندیشه‌های زرتشت بسیار بلند و ارجمند است تا بدان جا که از دوران باستان دوستانداران افلاطون برای ستایش او، وی را با زرتشت می‌سنجیدند و فیلسوف نام‌آور آلمانی نیچه از زرتشت در نقش "آفریننده اخلاق" سخن می‌گوید. در سال ۱۸۰۳ میلادی توماس پرسیوال\*، پزشک، فیلسوف و نویسنده سرشناس انگلیسی در شهر منچستر، قانون (اخلاقیات پزشکی) خود را منتشر کرد. در سال ۱۸۴۷ نخستین جلسه انجمن پزشکان آمریکا در فیلادلفیا "اصول اخلاق پزشکی آمریکا" را با الهام گرفتن از همان قانون پرسیوال به تصویب رساند که به ترتیب در سال‌های بعد و دست‌آخر در سال ۲۰۰۱ در آمریکا مورد تجدیدنظر قرار گرفت. در امریکا نهضت فرهنگ اخلاقی توسط فلیکس آدلر<sup>†</sup> تأسیس شد. وی اولین جامعه اخلاقی را با فراخوان یک‌صد رهبر، شخصیت اجتماعی و فرهنگی در تاریخ ۱۵ ماه می سال ۱۸۷۶ در نیویورک بنیاد نهاد. از آن‌پس جوامع دیگری در شیکاگو ۱۸۸۲، فیلادلفیا ۱۸۸۹، یکی پس از دیگری در شهرهای آمریکا تشکیل شدند. بیش از ۳۰ جامعه اخلاقی در ایالت متحده آمریکا وجود دارد که هر کدام حدود ۶۰۰۰ عضو دارند که بیش از نیمی از آن‌ها را زنان و جوانان تشکیل می‌دهند (فرهود، ۱۳۸۶).

## ۲- بیان مسئله

در زمان‌ها و فرهنگ‌های مختلف اخلاق حرفه‌ای به عنوان قلب هر رشته مورد توجه بوده است. اخلاق حرفه‌ای، حسابرسان را برای ایجاد ارتباط با مؤدیان، همکاران و جامعه راهنمایی کرده و استانداردهای رفتار و اصول تصمیم‌گیری در مورد انتظاراتی که مؤدیان، همکاران و جامعه از حسابرسان دارند را بیان می‌کند. به طور کلی اخلاق حرفه‌ای یعنی رعایت موازین اخلاق عمومی و تخصصی توسط شاغلان حرفه حسابداری و حسابرسی در رشته‌های وابسته. کدها یا معیارهای اخلاقی سازمان به چگونه قرار گرفتن ارزش‌های محوری همچون؛ امانت‌داری، دوری از تبعیض، صداقت، راست‌گویی، اعتماد، احترام، عدالت و ... درون‌خط‌مشی‌ها، برنامه‌ها، اقدامات و تصمیمات گفته می‌شود. سازمان به هر میزان به این ارزش‌های محوری قربت و نزدیکی خود را نشان دهد، سازمانی اخلاقی محسوب می‌شود. به نظر می‌رسد که سطح آگاهی‌های اخلاقی و بحث‌های پیرامون اخلاق در سطح جامعه رو

\* - Thomas Percival

† - Felix Adler

به افزایش است، با این حال این آگاهی‌ها چندان عمیق نیست. لیکن بسیاری از دانشجویان رشته حسابداری، حسابرسی و فعالان این حرفه نه تنها سهم مناسبی از اصول و فلسفه پشتوانه آیین رفتار حرفه‌ای ندارند؛ بلکه مهم‌تر از آن، از مهارت‌های کافی اخلاقی برای درک سیستم ارزشی برخوردار نیستند. به عنوان مثال، آن‌ها قادر نیستند در حوزه‌هایی مثل مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، حقوق بشر، اصول جامعه مدنی، عملکرد و آینده حسابداری و حسابرسی بحث و اظهار نظر کنند. البته ما نمی‌گوییم این افراد فاقد ظرفیت کافی در تشخیص رفتار خوب از بد هستند؛ بلکه نگرانی ما در مورد توانایی تحلیل اخلاقی در سطحی فراتر از سازمان یعنی در حوزه سیاسی - اقتصاد (به عبارتی در زمینه بینش عمیق و ریشه‌ای) است (رؤیایی و رمضانی، ۱۳۹۴). برخی مطالعات اذعان می‌کنند که به نظر، حسابداران و حسابرسان در مقایسه با سایر گروه‌های حرفه‌ای از سطح پایین‌تری از استدلال‌ات اخلاقی برخوردار دارند. در این بین آیین رفتار حرفه‌ای ابعاد و مولفه‌های متفاوتی برای اخلاق حرفه‌ای شناسایی کرده است. اما با توجه به جایگاه حسابرسان و ممیزین مالیاتی در سازمان امور مالیاتی به عنوان حیاتی‌ترین و منبع اصلی ایجاد درآمد مالیاتی و به منظور اجرای مطلوب نظام جامع مالیاتی یکپارچه جدید، ایفای موثر تکلیف قانونی و اخلاقی و اخذ عادلانه مالیات، جلب رضایت مردم، افزایش درآمدهای مالیاتی منصفانه، تحقق اهداف اخلاقی و سازمانی و با توجه به شرایط گذار از مالیات ستانی سنتی به مدرن و با توجه به تغییر در نقش‌های عوامل انسانی، حرفه‌ای، اخلاقی، فناوری، ساختاری و فرآیندهای مالیاتی و لزوم در نظر گرفتن اولویت به جای انجام امور پراکنده به منظور پر کردن خلا، بر آن شدیم تا سازمان مالیاتی را محور توجه قرار دهیم. با توجه به موارد مطرح شده، در این پژوهش بر آن شدیم تا به بررسی مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای در حیطه حسابرسی در قالب مطالعه موردی در سازمان امور مالیاتی استان هرمزگان بپردازیم.

### ۳- پیشینه تحقیق

رضا محمدی (۱۴۰۳) تأثیر سلامت سازمانی بر اخلاق حرفه‌ای کارکنان با نقش میانجی مدیریت راهبردی منابع انسانی را مورد بررسی قرار داد. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد نیاز به توجه بیشتر به اخلاق حرفه‌ای و عوامل استقرار آن از جمله مدیریت راهبردی منابع انسانی و سلامت سازمانی بیش از پیش است. چنانچه سازمانها بخواهند از رشد و بالندگی بهره‌مند گردند، باید از کارکنان و مدیرانی برخوردار باشند که توجه ویژه‌ای به مقوله‌های اخلاق حرفه‌ای، منابع انسانی و سلامت سازمانی اعضای خود داشته باشند.

لیلا ریسی و همکاران (۱۴۰۳) در مقاله‌ای با عنوان "بررسی اثر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی در ایران" بیان کردند که رابطه کاری مثبت و قوی بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌تواند به تقویت تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی کمک کند و باعث افزایش اعتماد و همکاری بین دو گروه شود و حسابرسان داخلی را تشویق کند تا تعهد اخلاقی بیشتری در انجام وظایف خود داشته باشند. همچنین توجه به ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و ترویج همکاری و هماهنگی بین آنها می‌تواند به بهبود عملکرد حسابرسان داخلی و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌ها شود.

سیفی (۱۳۹۱) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان تأثیر اخلاق حرفه ای کارکنان بر وفاداری مشتریان بانکها نشان داد که اخلاق و رفتار حرفه ای کارکنان بر وفاداری مشتریان تأثیرگذار است و بین عوامل اخلاقی و رفتار حرفه ای و وفاداری رابطه معناداری وجود دارد. در این تحقیق با بررسی های انجام شده، برای سنجش اخلاق حرفه ای ابعادی از جمله رعایت قوانین و مقررات، امانت داری کارکنان، مسئولیت پذیری کارکنان، توجه به منافع مشترک، حفاظت از اطلاعات مشتریان، رعایت موازین اسلامی و ادب، دقت و سرعت کارکنان در نظر گرفتند. نتایج این تحقیق نشان داد که امانت داری از بین عوامل بیشترین رابطه را با وفاداری دارد.

اعظم السادات حسینی (۱۳۹۱) پژوهشی با عنوان مقایسه و بررسی رابطه بین اخلاق حرفه ای و تعهد سازمانی مدیران و اعضای هیئت علمی انجام داده است. روش تحقیق؛ توصیفی -زمینه یابی و از نوع همبستگی است و جامعه آماری شامل کلیه مدیران و اعضای هیئت علمی پنج دانشگاه جامع شهر تهران است. بر اساس یافته های دست آمده، رشد و پیشرفت اخلاق حرفه ای منابع انسانی؛ زمینه رشد سایر حوزه های رفتار سازمانی از جمله تعهد سازمانی را فراهم آورده و تلاش در این زمینه نتایج سازنده ای برای حوزه های حرفه ای، چون آموزش عالی به بار می آورد.

بروبرگ و همکاران\* (۲۰۰۷) در مطالعه ای به بررسی هویت حرفه ای و هویت سازمانی حسابرسان و فرآیند تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. مطالعه آنها بر اساس ۳۷۴ پاسخ به پرسشنامه هایی که بین ۳۵۸۸ عضو FAR، انجمن حسابداران حرفه ای، حسابرسان و مشاوران در کشور سوئد توزیع شده بود، صورت گرفت. آنها ضمن در نظر گرفتن معیارهای مشخصی برای هویت حرفه ای و هویت سازمانی، سه مفهوم بازار گرایی، مشتری گرایی و فرآیند گرایی شرکت را به عنوان سه جنبه از تجاری سازی بررسی کردند. نتایج آنها حاکی از آن است که بین هویت سازمانی و سه جنبه تجاری سازی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. همچنین بین هویت حرفه ای حسابرس و فرآیند تجاری سازی رابطه معنی دار وجود دارد. این مسئله حکایت از تغییر در نقش هویت حرفه ای در رابطه با تجاری سازی مؤسسات حسابرسی دارد. رابطه مثبت بین هویت حرفه ای و تجاری گرایی منجر به ظهور یک پدیده جدید به نام حرفه ای سازی سازمانی گشته است. باوئر<sup>†</sup> (۲۰۰۸) در تحقیقی با عنوان بررسی اثرات برجستگی هویت حرفه ای و هویت صاحب کار بر قضاوت حسابرس، هویت را در قضاوت حسابرسی مورد بررسی قرارداد. نتایج مطالعه وی حکایت از این دارد که برجستگی هویت حرفه ای رابطه میان قدرت هویت صاحب کار و توافق نهایی حسابرس با صاحب کار را تعدیل می کند. همچنین این نتایج مطالعه نشان داد که بین قدرت هویت صاحب کار و تجدیدنظرهای بعدی در خصوص توافق حسابرس با صاحب کار رابطه ای معنی داری وجود ندارد. حتی زمانی که هویت حرفه ای قوی است بازهم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بی طرفی در اثر هویت صاحب کار قوی، کافی نباشد؛ در این حالت هویت حرفه ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. به علاوه، نتایج نشان داد که می توان برجستگی هویت حرفه ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش های افزایش برجستگی هویت حرفه ای می تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند.

\* -Broberg et al

† - Bauer

مهدوی خو و خودتنلو (۲۰۱۲) در تحقیقی تحت عنوان "رویکرد جدید به آموزش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، اخلاق اسلامی در آموزش حسابداری" با روش پیمایشی به بررسی نظریه‌ها و روش‌های مختلف مورد استفاده برای آموزش اخلاق در حسابداری پرداختند. نتایج نشان می‌داد استانداردهای حسابداری و قوانین فی‌نفسه، گزارش مالی مناسب را تضمین نمی‌کند، و فقدان اخلاق حرفه‌ای می‌تواند یک تصویر غیرواقعی از گزارش‌های مالی را بدهد. با وجود استانداردهای حسابداری و قوانین، بدون ارزش‌ها و مسئولیت، حسابداران می‌توانند گزارش‌های مالی را دست‌کاری کنند. آن‌ها نتیجه گرفتند که نیاز به یک برنامه‌ریزی اجتماعی را برای دانشجویان حسابداری در دانشگاه‌ها و سازمان‌های دولتی یا خصوصی را لازم دانسته تا از رفتار اخلاقی حسابداری آگاه شوند.

فانگ\* (۲۰۱۱) در تحقیق خود رابطه بین تصمیم‌گیری اخلاقی و عملکرد سازمانی را در سه گروه مورد بررسی قرارداد. به طور خلاصه می‌توان گفت که سطوح بالاتر عملکرد سازمانی به طور مستقیم قابل اکتساب به سطح بالای اخلاقیات فردی و سازمانی می‌باشند.

#### ۴- روش شناسی بخش کیفی

در این پژوهش از روش نظریه داده بنیاد استفاده شده است. پژوهش حاضر بر اساس ماهیت و روش از نوع توصیفی می‌باشد. این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی است و از لحاظ رویکرد، پژوهش آمیخته از نوع اکتشافی ( کمی و کیفی) می‌باشد. در طرح‌های اکتشافی نتایج به دست آمده از اولین روش پژوهشی به نوعی تقویت‌کننده و پشتیبان دومین روش پژوهشی به شمار می‌آید. جهت جمع‌آوری داده‌ها در این تحقیق، دو روش کتابخانه‌ای و میدانی بکار گرفته شد. برای نگارش ادبیات و مبانی نظری تحقیق از کتاب‌ها، مجلات و پایگاه‌های علمی مختلف استفاده گردید. داده‌های اصلی تحقیق در بخش کیفی، با روش میدانی و از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته با حسابرسان مالیاتی استان هرمزگان به دست آمد. مصاحبه‌شونده‌ها از روش گلوله برفی انتخاب شدند که در این روش افراد مورد مطالعه، افراد دیگر را برای مشارکت در تحقیق معرفی می‌کنند. انتخاب مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی، به شیوه هدفمند انجام شده است. در این تحقیق، از مصاحبه دوازدهم احساس رسیدن به اشباع به وجود آمد اما برای حصول اطمینان از جمع‌آوری داده‌های کافی، مصاحبه‌ها تا ۲۰ نفر ادامه پیدا کرد. زمان مصاحبه‌ها بین ۴۰ تا ۱۱۰ دقیقه متغیر بوده است.

#### ۴-۱- روش و ابزار تجزیه و تحلیل داده‌های بخش کیفی

فرآیند تحلیل شامل یک رفت‌وبرگشت مستمر بین مجموعه داده‌ها و مجموعه کدگذاری‌ها و تحلیل داده‌ها است. نحوه رسیدن به کدهای اولیه بدین صورت بوده است که هر یک از مصاحبه‌ها پس از پیاده‌سازی متن آن‌ها به صورت جمله به جمله مورد بررسی دقیق قرار می‌گرفت و سپس پیام اصلی یا مفهوم کلیدی که در هر یک از عبارات مستتر بود استخراج می‌شد. در برخی جمله‌ها، مصاحبه‌شوندگان از اصطلاحاتی استفاده می‌کردند که مستقیماً قابل استفاده به عنوان یک کد بود و در برخی موارد، مفهومی در ورای جملات پنهان بود که محقق با توجه به نیت گوینده یک

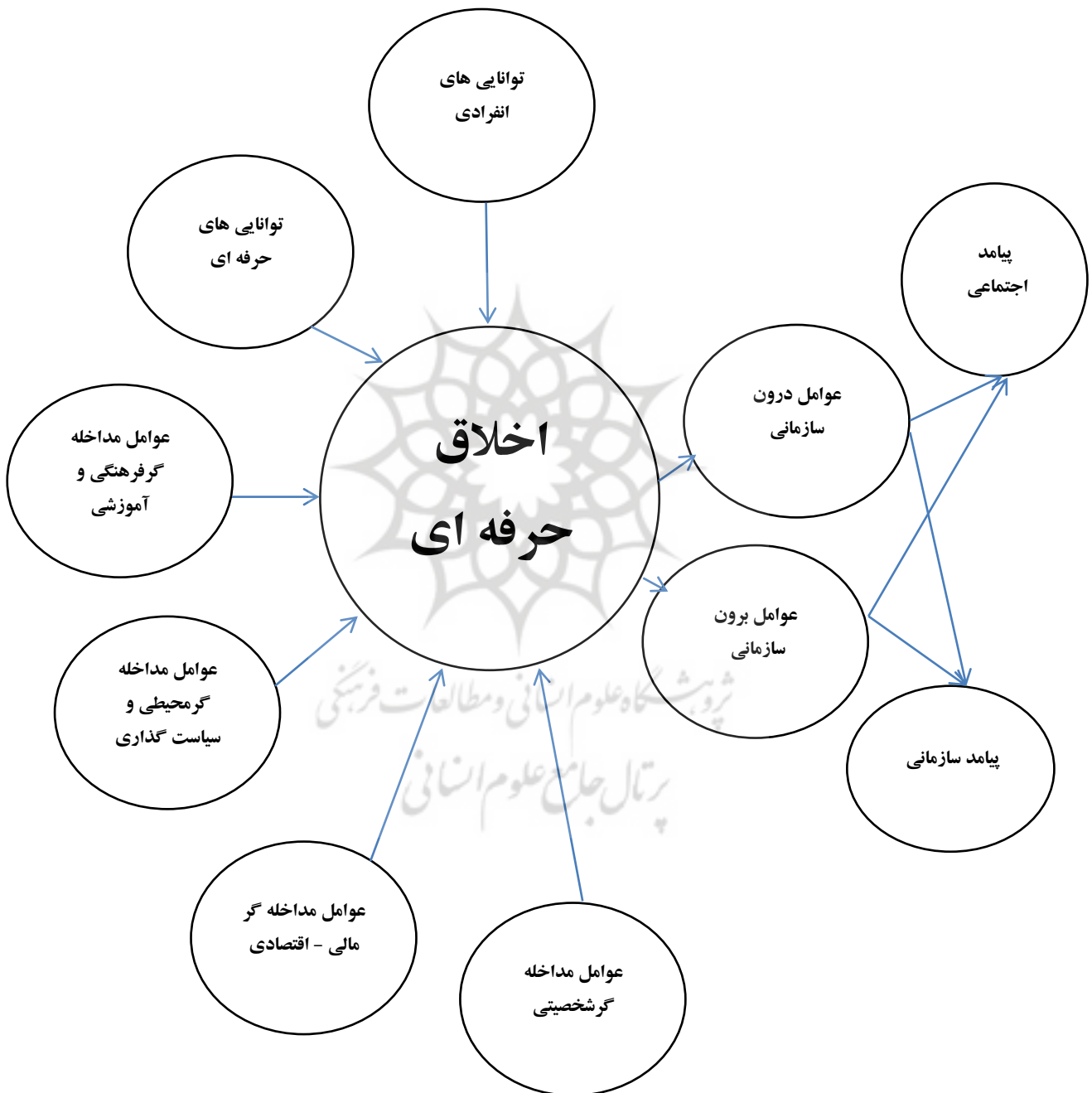
\*-Fanc

مفهوم را به آن نسبت داده است و به صورت یک کد اولیه در نظر گرفته است. به عنوان نمونه وقتی مصاحبه شونده ای می گوید " به نظرم مهم ترین شاخصه ای که یک ممیز مالیاتی خوب باید داشته باشد، تعهد است " برچسب مفهومی تعهد، مستقیماً به عنوان یک کد قابل استنباط است. اما در جمله " یک ممیز بایستی مجموعه همکاران عضو گروه را طوری سازمان دهی کند که در غیاب خودش احساس خلأ به وجود نیاید و کارها به خوبی و طبق روال صحیح اداره شود " مفهوم جانشین پروری و سازمان دهی صحیح امور توسط محقق برای آن انتخاب شده است. برای اطمینان از روایی و پایایی داده ها با معیارهای خاص پژوهش کیفی بررسی های لازم شامل مقبولیت و قابلیت تأیید صورت گرفته است، جهت افزایش مقبولیت از روش های بازنگری توسط شرکت کنندگان استفاده شد.

## ۲-۴- الگوی مفهومی تحقیق

با بررسی پیشینه پژوهش، نظر خبرگان و نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل بخش کیفی، مولفه های بهینه اخلاق حرفه ای در بین حسابرسان و ممیزین مالیاتی در قالب الگوی مفهومی ارائه گردید. در مدل مفهومی توانایی های انفرادی و توانایی های حرفه ای، جز علل و عوامل تاثیرگذار بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی است. عوامل مداخله گر در این مجموعه عبارتند از: ۱. عوامل مالی - اقتصادی، ۲. عوامل محیطی و سیاست گذاری، ۳. عوامل فرهنگی و آموزشی، ۴. عوامل شخصیتی. راهبردها به دو بخش درون سازمانی و برون سازمانی تقسیم می شود و پیامدهای اجتماعی و سازمانی جز موارد دارای ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه است که با اخلاق حرفه ای حسابرسان یک مدل با شاخص انعکاسی را تشکیل می دهد.

شکل (۱) الگوی مفهومی تحقیق



### ۳-۴- روش شناسی بخش کمی:

فرضیه های تحقیق در بخش دوم بر اساس مقوله های اصلی حاصل از بخش کیفی تدوین گردید. برای آزمون فرضیه ها، پرسشنامه ای طراحی و اطلاعات آن توسط حسابرسی که در بخش قبل حضور نداشتند، تکمیل گردید پرسشنامه این تحقیق، محقق ساخته است و سؤالات آن بر اساس الگوی مفهومی استخراج و همچنین با لحاظ مبانی نظری و پیشینه تحقیق و نظر خبرگان طراحی شده است. پرسشنامه از دو بخش اصلی تشکیل شده که بخش اول شامل متغیرهای جمعیت شناختی (جنسیت، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سابقه کاری، سن) و بخش دوم دربرگیرنده گویه های مربوط به موضوع اصلی پژوهش است که با استفاده از رویکرد تحلیل مسیر به تجزیه و تحلیل داده ها پرداختیم. نمونه آماری در بخش کمی از طریق جدول مورگان ۲۰۱ پرسشنامه محاسبه شد ولی برای اطمینان بیشتر تعداد ۲۳۰ پرسشنامه توزیع و در نهایت ۲۱۴ پرسشنامه دریافت گردید.

فرضیه های تحقیق بر اساس مقوله های اصلی حاصل از بخش کیفی به شرح زیر می باشد:

فرضیه (۱)

H0: توانایی های انفرادی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار نیست.

H1: توانایی های انفرادی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار است.

فرضیه (۲)

H0: توانایی های حرفه ای بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار نیست.

H1: توانایی های حرفه ای بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار است.

فرضیه (۳): فرضیه ۳ تا ۶ جز عوامل مداخله گر می باشد.

H0: عوامل مالی - اقتصادی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار نیست.

H1: عوامل مالی - اقتصادی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار است.

فرضیه (۴)

H0: شرایط محیطی و سیاست گذاری بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار نیست.

H1: شرایط محیطی و سیاست گذاری بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار است.

فرضیه (۵)

H0: عوامل فرهنگی و آموزشی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار نیست.

H1: عوامل فرهنگی و آموزشی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار است.

فرضیه (۶)

H0: عوامل شخصیتی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار نیست.

H1: عوامل شخصیتی بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی تأثیرگذار است.

فرضیه (۷)

H0: اخلاق حرفه ای بر راهبردهای درون سازمانی تأثیر گذار نیست.

H1: اخلاق حرفه ای بر راهبردهای درون سازمانی تأثیر گذار است.

فرضیه (۸)

H0: اخلاق حرفه ای بر راهبردهای برون سازمانی تأثیر گذار نیست.

H1: اخلاق حرفه ای بر راهبردهای برون سازمانی تأثیر گذار است.

فرضیه (۹)

H0: راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی تأثیر گذار نیست.

H1: راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی تأثیر گذار است.

فرضیه (۱۰)

H0: راهبردهای برون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی تأثیر گذار نیست.

H1: راهبردهای برون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی تأثیر گذار است.

فرضیه (۱۱)

H0: راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای سازمانی تأثیر گذار نیست.

H1: راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای سازمانی تأثیر گذار است.

فرضیه (۱۲)

H0: راهبردهای برون سازمانی بر پیامدهای سازمانی تأثیر گذار نیست.

H1: راهبردهای برون سازمانی بر پیامدهای سازمانی تأثیر گذار است.

#### ۴-۴- روش و ابزار تجزیه و تحلیل داده‌های بخش کمی

در بخش آمار استنباطی جهت بررسی توزیع داده‌ها از نظر نرمال یا غیر نرمال بودن، از آزمون کلموگروف اسمیرنف استفاده می‌شود. قبل از رسیدن به مرحله تحلیل مدل و مدلسازی معادلات ساختاری لازم است تا میزان و جهت ارتباط بین متغیرها مشخص شود. به همین منظور با توجه به عدم نرمال بودن توزیع داده‌ها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. پس از بررسی نوع توزیع داده‌ها و همبستگی بین متغیرها به دنبال آزمون مدل مفهومی تحقیق رفته تا در نهایت در خصوص تایید یا رد شدن فرضیات بحث و تفسیر صورت گیرد. نسخه ۳ نرم افزار اسمارت PLS برای تدوین مدل معادلات ساختاری و SPSS نسخه ۲۶ برای سایر تحلیل‌ها استفاده شده است.

توصیف متغیرهای مورد مطالعه

جدول (۱) شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	واریانس	بازه نمرات		چولگی	کشدگی
					سوالات	بازه نمرات		
					بیشترین	کمترین		
توانایی‌های انفرادی	۲۱۴	۳.۸۰	۰.۷۷	۰.۶۰	۵	۱.۷۷	۰.۴۴	-۰.۵۷
توانایی‌های	۲۱۴	۳.۲۲	۰.۸۷	۰.۷۶	۵	۱	۰.۱۵	-۰.۴۳

حرفه ای										
عوامل مالی - اقتصادی	۲۱۴	۳.۶۵	۰.۸۴	۰.۷۰	۱	۵	۱.۵	۵	-۰.۵۳	-۰.۳۱
شرایط محیطی و سیاست گذاری	۲۱۴	۳.۵۲	۰.۸۴	۰.۷۲	۱	۵	۱	۵	-۰.۷۳	۰.۰۴
عوامل فرهنگی و آموزشی	۲۱۴	۳.۷۸	۰.۸۲	۰.۶۸	۱	۵	۱.۵	۵	-۰.۸۳	۰.۶۹
عوامل شخصیتی	۲۱۴	۳.۵۵	۱.۰۳	۱.۰۶	۱	۵	۱	۵	-۰.۶۷	-۰.۳۳
اخلاق حرفه ای	۲۱۴	۳.۹۵	۰.۷۸	۰.۶۱	۱	۵	۱.۵	۵	-۱.۰۶	۱.۱۳
راهکارهای درون سازمانی	۲۱۴	۳.۶۶	۰.۷۲	۰.۵۲	۱	۵	۱	۵	-۰.۸۰	۰.۵۷
راهکارهای برون سازمانی	۲۱۴	۳.۲۱	۰.۶۹	۰.۴۸	۱	۵	۱	۵	-۰.۲۰	۰.۶۵
پیامدهای اجتماعی	۲۱۴	۳.۸۲	۰.۷۲	۰.۵۱	۱	۵	۱.۵	۵	-۰.۵۸	۰.۷۵
پیامدهای سازمانی	۲۱۴	۳.۴۵	۰.۷۳	۰.۵۴	۱	۵	۲	۵	۰.۳۴	-۰.۰۵

همانطور که در جدول فوق نمایان است، میتوان با اطمینان بالا نتایج نمونه را به جامعه آماری تعمیم داد.

بررسی نرمالیتی داده های متغیرها  
جدول (۲) نتایج مربوط به آزمون نوع توزیع داده ها

نتیجه	کلموگروف اسمیرنوف		متغیرها
	سطح معناداری	مقدار آماره	
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۱۲۰	توانایی های انفرادی
غیر نرمال	۰.۰۰۷	۰.۰۷۴	توانایی های حرفه ای
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۰۲۲۴	عوامل مالی - اقتصادی
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۱۹۴	شرایط محیطی و سیاست گذاری
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۲۵۳	عوامل فرهنگی و آموزشی
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۱۸۲	عوامل شخصیتی
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۱۴۶	اخلاق حرفه ای
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۱۲۰	راهکارهای درون سازمانی
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۱۲۹	راهکارهای برون سازمانی
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۲۳۰	پیامدهای اجتماعی
غیر نرمال	۰.۰۰۰	۰.۱۵۷	پیامدهای سازمانی

همانطور که در جدول فوق مشخص است، میتوان اینگونه استنباط نمود که توزیع داده های همه متغیرها غیر نرمال بوده و باید از روشهای متناسب با نوع توزیع داده ها استفاده کرد.

### ۵-۴- آزمون ضریب همبستگی اسپیرمن

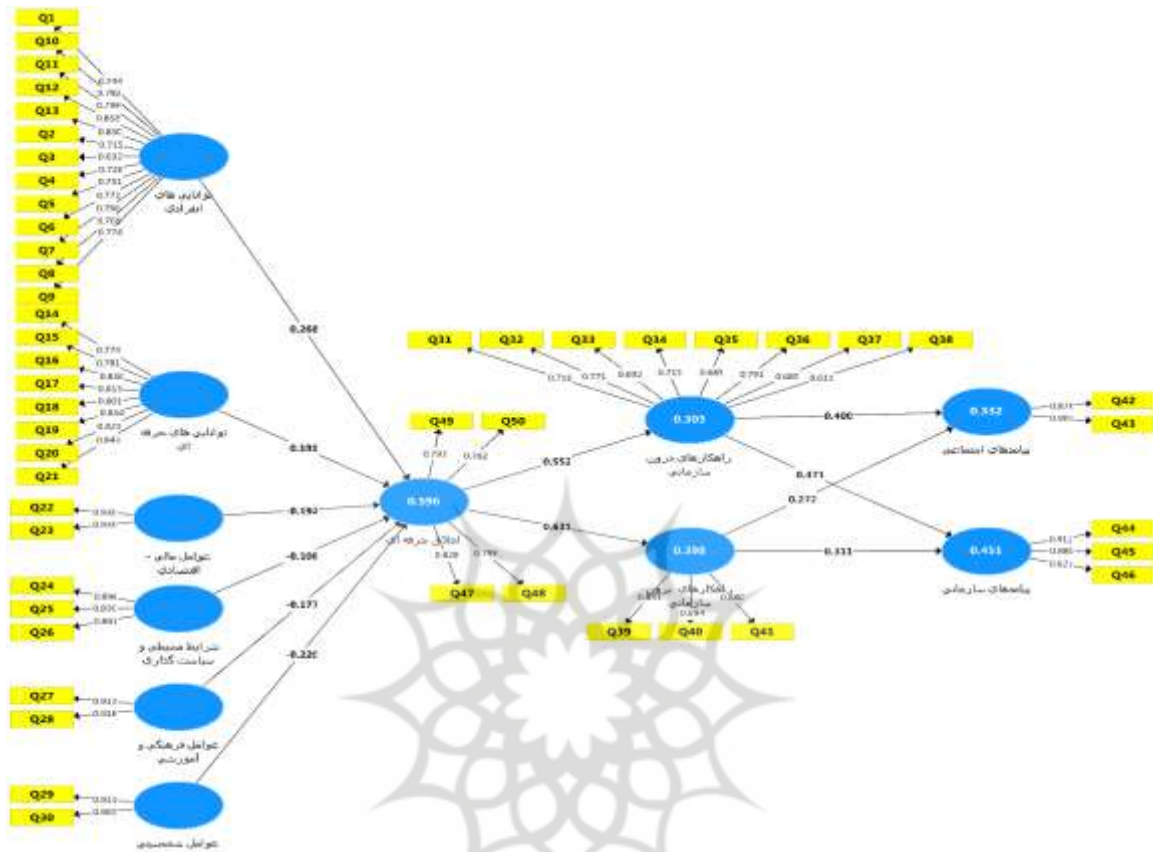
برای آنکه میزان و جهت ارتباط بین متغیرها مشخص شود، با توجه به عدم نرمال بودن توزیع داده ها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده می شود.

جدول (۳) ضرایب همبستگی بین متغیرهای مورد مطالعه تحقیق

متغیرها	توانایی های انفرادی	توانایی های حرفه ای	عوامل مالی - اقتصادی	شرایط محیطی و سیاست گذاری	عوامل فرهنگی و آموزشی	عوامل شخصیتی	اخلاق حرفه ای	راهکارهای درون سازمانی	راهکارهای برون سازمانی	پایمدهای اجتماعی	پایمدهای سازمانی
توانایی های انفرادی	مقدار همبستگی ۱	سطح معناداری ۰									
توانایی های حرفه ای	مقدار همبستگی ۰.۳۷۱	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
عوامل مالی - اقتصادی	مقدار همبستگی -۰.۰۴۱۵	-۰.۳۵۳	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
شرایط محیطی و سیاست گذاری	مقدار همبستگی -۰.۱۱۲	-۰.۱۵۴	۰.۴۳۳	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
عوامل فرهنگی و آموزشی	مقدار همبستگی -۰.۰۷۴	-۰.۱۷۱	۰.۳۲۰	۰.۵۹۸	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
عوامل شخصیتی	مقدار همبستگی -۰.۱۴۳	-۰.۲۷۹	۰.۳۹۲	۰.۵۷۲	۰.۷۱۵	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
اخلاق حرفه ای	مقدار همبستگی ۰.۴۷۵	۰.۴۷۱	-۰.۵۶۱	-۰.۴۸۵	-۰.۵۱۶	-۰.۵۷۸	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
راهکارهای درون سازمانی	مقدار همبستگی ۰.۲۷۸	۰.۳۳۸	-۰.۳۱۴	-۰.۲۵۷	-۰.۳۳۹	-۰.۳۹۵	۰.۵۴۶	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
راهکارهای برون سازمانی	مقدار همبستگی ۰.۴۵۸	۰.۴۱۸	-۰.۵۲۵	-۰.۳۶۸	-۰.۲۸۷	-۰.۴۱۷	۰.۶۲۷	۰.۴۳۳	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
پایمدهای اجتماعی	مقدار همبستگی ۰.۳۲۶	۰.۳۶۸	-۰.۳۸۴	-۰.۲۶۹	-۰.۳۵۰	-۰.۳۹۸	۰.۵۵۳	۰.۵۱۶	۰.۴۴۸	۱	مقدار همبستگی ۰.۰۰۰
پایمدهای سازمانی	مقدار همبستگی ۰.۲۶۶	۰.۳۶۳	-۰.۳۹۷	-۰.۲۶۹	-۰.۳۵۰	-۰.۴۲۰	۰.۴۸۹	۰.۶۱۸	۰.۵۱۰	۰.۳۸۸	۱
	سطح معناداری ۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰

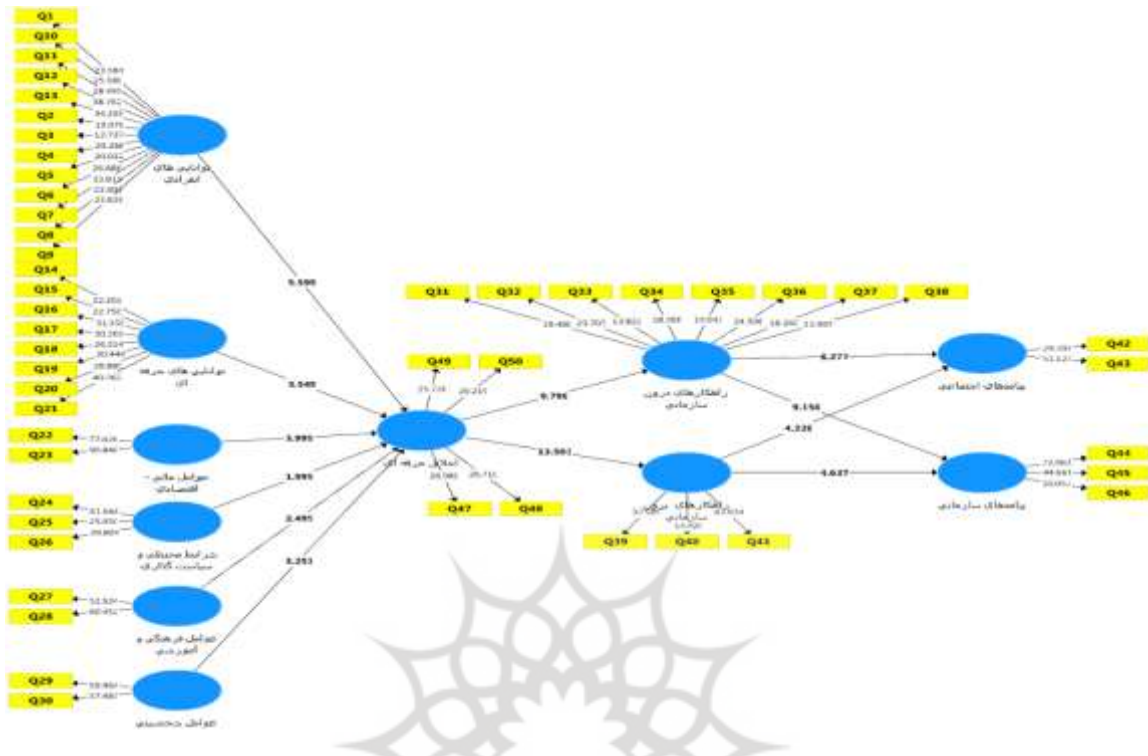
یافته های تحقیق نشان می دهد که فرض صفر آزمون همبستگی رد و فرض مقابل آن مبنی بر وجود رابطه بین آن متغیرها تایید میشود.

شکل (۲) مدل با ضرایب استاندارد شده بار عاملی و ضرایب مسیر (ارزیابی مدل‌های اندازه گیری)



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

شکل (۳) مدل با ضرایب t-Values (ارزیابی مدل‌های اندازه گیری)



جدول (۴) مقادیر بارهای عاملی به همراه معناداری آن

متغیرها	گویه ها	مقدار بار عاملی	مقدار آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
توانایی های انفرادی	Q1	۰.۷۴۴	۲۳.۵۸	۰.۰۰	معنی دار
	Q2	۰.۷۱۵	۱۹.۰۷	۰.۰۰	معنی دار
	Q3	۰.۶۳۲	۱۲.۷۳	۰.۰۰	معنی دار
	Q4	۰.۷۲۶	۲۰.۲۸	۰.۰۰	معنی دار
	Q5	۰.۷۵۱	۲۰.۰۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q6	۰.۷۷۳	۲۶.۸۸	۰.۰۰	معنی دار
	Q7	۰.۷۹۶	۳۳.۸۱	۰.۰۰	معنی دار
	Q8	۰.۷۶۹	۲۳.۰۰	۰.۰۰	معنی دار
	Q9	۰.۷۷۴	۲۳.۸۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q10	۰.۷۸۲	۲۵.۵۸	۰.۰۰	معنی دار
	Q11	۰.۷۹۸	۲۸.۴۹	۰.۰۰	معنی دار
	Q12	۰.۸۵۸	۳۸.۷۶	۰.۰۰	معنی دار
	Q13	۰.۸۳۰	۳۴.۲۵	۰.۰۰	معنی دار
	Q14	۰.۷۷۴	۲۲.۲۰	۰.۰۰	معنی دار
	Q15	۰.۷۸۱	۲۲.۷۵	۰.۰۰	معنی دار
	توانایی های حرفه ای	Q16	۰.۸۳۶	۳۱.۳۵	۰.۰۰

متغیرها	گویه ها	مقدار بار عاملی	مقدار آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
عوامل مالی - اقتصادی	Q17	۰.۸۱۳	۳۰.۳۰	۰.۰۰	معنی دار
	Q18	۰.۸۰۱	۲۶.۳۱	۰.۰۰	معنی دار
	Q19	۰.۸۳۴	۳۰.۴۴	۰.۰۰	معنی دار
	Q20	۰.۸۲۳	۲۸.۸۸	۰.۰۰	معنی دار
	Q21	۰.۸۴۳	۴۰.۲۶	۰.۰۰	معنی دار
	Q22	۰.۹۳۰	۷۷.۰۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q23	۰.۹۳۹	۹۰.۸۴	۰.۰۰	معنی دار
	Q24	۰.۸۹۶	۶۱.۶۶	۰.۰۰	معنی دار
	Q25	۰.۸۳۰	۲۵.۰۵	۰.۰۰	معنی دار
	Q26	۰.۸۶۱	۳۹.۸۰	۰.۰۰	معنی دار
عوامل فرهنگی و آموزشی	Q27	۰.۹۱۳	۵۲.۹۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q28	۰.۹۱۸	۶۰.۴۵	۰.۰۰	معنی دار
	Q29	۰.۹۱۱	۵۹.۹۶	۰.۰۰	معنی دار
عوامل شخصیتی	Q30	۰.۹۰۳	۵۷.۴۸	۰.۰۰	معنی دار
	Q31	۰.۷۱۸	۱۸.۴۸	۰.۰۰	معنی دار
راهکارهای درون سازمانی	Q32	۰.۷۷۱	۲۳.۷۰	۰.۰۰	معنی دار
	Q33	۰.۶۹۲	۱۳.۸۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q34	۰.۷۱۵	۱۸.۳۶	۰.۰۰	معنی دار
	Q35	۰.۶۸۵	۱۴.۰۴	۰.۰۰	معنی دار
	Q36	۰.۷۹۱	۲۴.۵۰	۰.۰۰	معنی دار
	Q37	۰.۶۸۵	۱۸.۲۶	۰.۰۰	معنی دار
	Q38	۰.۶۱۱	۱۱.۹۹	۰.۰۰	معنی دار
	Q39	۰.۸۵۱	۳۲.۵۸	۰.۰۰	معنی دار
راهکارهای برون سازمانی	Q40	۰.۶۹۴	۱۴.۴۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q41	۰.۸۸۰	۴۳.۹۲	۰.۰۰	معنی دار
پیامدهای اجتماعی	Q42	۰.۸۷۶	۲۹.۷۰	۰.۰۰	معنی دار
	Q43	۰.۹۰۳	۵۱.۱۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q44	۰.۹۱۲	۷۲.۰۶	۰.۰۰	معنی دار
پیامدهای سازمانی	Q45	۰.۸۸۰	۴۴.۶۶	۰.۰۰	معنی دار
	Q46	۰.۶۲۷	۱۰.۰۵	۰.۰۰	معنی دار
اخلاق حرفه ای	Q47	۰.۸۲۸	۲۶.۹۸	۰.۰۰	معنی دار
	Q48	۰.۷۹۸	۲۶.۷۱	۰.۰۰	معنی دار
	Q49	۰.۷۹۳	۲۵.۷۲	۰.۰۰	معنی دار
	Q50	۰.۷۶۲	۲۰.۲۱	۰.۰۰	معنی دار

همانطور که در جدول فوق نمایان است ، نتایج حکایت از آن دارد که با توجه به داده های گرد آوری شده سوالات بدرستی وارد مدل شده و نیاز به حذف یا تغییر دیگری در سوالات پرسشنامه احساس نمی شود.

جدول (۵) شاخص های ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی

نتیجه	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha >0.7)	متغیرها
مطلوب	۰.۸۷۳	۰.۸۰۶	اخلاق حرفه ای
مطلوب	۰.۹۴۹	۰.۹۴۱	توانایی های انفرادی
مطلوب	۰.۹۴۰	۰.۹۲۷	توانایی های حرفه ای
مطلوب	۰.۸۵۲	۰.۷۳۶	راهکارهای برون سازمانی
مطلوب	۰.۸۹۰	۰.۸۵۹	راهکارهای درون سازمانی
مطلوب	۰.۸۹۷	۰.۸۲۸	شرایط محیطی و سیاست گذاری
مطلوب	۰.۹۰۳	۰.۷۸۵	عوامل شخصیتی
مطلوب	۰.۹۱۲	۰.۸۰۷	عوامل فرهنگی و آموزشی
مطلوب	۰.۹۳۲	۰.۸۵۴	عوامل مالی - اقتصادی
مطلوب	۰.۸۸۴	۰.۷۳۸	پیامدهای اجتماعی
مطلوب	۰.۸۵۴	۰.۷۳۳	پیامدهای سازمانی

همانطور که در جدول فوق مشاهده می شود مناسب بودن پایایی با این شاخص تایید میشود.

جدول (۶) شاخص میانگین واریانس استخراجی

نتیجه	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)	متغیرها
مطلوب	۰.۶۳۳	اخلاق حرفه ای
مطلوب	۰.۵۸۹	توانایی های انفرادی
مطلوب	۰.۶۶۲	توانایی های حرفه ای
مطلوب	۰.۶۶۱	راهکارهای برون سازمانی
مطلوب	۰.۵۰۵	راهکارهای درون سازمانی
مطلوب	۰.۷۴۴	شرایط محیطی و سیاست گذاری
مطلوب	۰.۸۲۳	عوامل شخصیتی
مطلوب	۰.۸۳۸	عوامل فرهنگی و آموزشی
مطلوب	۰.۸۷۳	عوامل مالی - اقتصادی
مطلوب	۰.۷۹۲	پیامدهای اجتماعی
مطلوب	۰.۶۶۶	پیامدهای سازمانی

همانطور که در جدول فوق مشاهده می شود، مناسب بودن روایی همگرا با این شاخص تایید میشود.

برای روایی واگرا در مدل اندازه گیری انعکاسی سه آزمون مطرح است:

۱. آزمون عرضی ۲. آزمون فورنل و لارکر ۳. آزمون HTMT

جدول (۷) نتایج حاصل از آزمون عرضی

اخلاق حرفه ای	توانایی های انفرادی	توانایی های حرفه ای	راهکارهای برون سازمانی	راهکارهای درون سازمانی	شرایط محیطی و سیاست گذاری	عوامل شخصیتی	عوامل فرهنگی و آموزشی	عوامل مالی - اقتصادی	پیامدهای اجتماعی	پیامدهای سازمانی	سوالات
0.39	0.74	0.30	0.39	0.25	-0.13	-0.13	-0.10	-0.28	0.34	0.22	Q1
0.33	0.71	0.27	0.27	0.21	-0.08	-0.10	-0.06	-0.26	0.27	0.21	Q2
0.27	0.63	0.13	0.27	0.15	-0.02	0.00	-0.04	-0.25	0.17	0.11	Q3
0.36	0.73	0.31	0.30	0.26	-0.07	-0.08	-0.09	-0.31	0.24	0.21	Q4
0.40	0.75	0.32	0.34	0.23	-0.03	-0.09	-0.01	-0.32	0.26	0.16	Q5
0.41	0.77	0.31	0.41	0.30	-0.07	-0.18	-0.10	-0.36	0.30	0.29	Q6
0.41	0.80	0.27	0.39	0.24	-0.18	-0.17	-0.10	-0.36	0.21	0.27	Q7
0.35	0.77	0.35	0.36	0.18	-0.04	-0.11	0.03	-0.35	0.23	0.21	Q8
0.31	0.77	0.23	0.33	0.18	-0.09	-0.10	-0.03	-0.34	0.24	0.21	Q9
0.35	0.78	0.24	0.35	0.16	-0.11	-0.11	-0.01	-0.28	0.30	0.18	Q10
0.39	0.80	0.32	0.44	0.23	-0.15	-0.11	-0.08	-0.37	0.29	0.26	Q11
0.39	0.86	0.31	0.38	0.24	-0.10	-0.12	-0.11	-0.32	0.27	0.25	Q12
0.36	0.83	0.32	0.36	0.16	-0.08	-0.11	-0.03	-0.33	0.17	0.19	Q13
0.38	0.28	0.77	0.32	0.30	-0.08	-0.23	-0.19	-0.31	0.27	0.36	Q14
0.40	0.27	0.78	0.37	0.37	-0.16	-0.29	-0.21	-0.38	0.38	0.32	Q15
0.35	0.31	0.84	0.31	0.18	-0.07	-0.18	-0.08	-0.23	0.23	0.27	Q16
0.40	0.36	0.81	0.35	0.29	-0.14	-0.20	-0.12	-0.25	0.31	0.28	Q17
0.37	0.32	0.80	0.37	0.29	-0.14	-0.21	-0.10	-0.27	0.37	0.32	Q18
0.38	0.26	0.83	0.30	0.22	-0.11	-0.23	-0.10	-0.28	0.27	0.22	Q19
0.36	0.28	0.82	0.32	0.31	-0.18	-0.26	-0.20	-0.28	0.32	0.28	Q20
0.41	0.34	0.84	0.40	0.26	-0.13	-0.21	-0.12	-0.30	0.27	0.36	Q21
-0.51	-0.39	-0.33	-0.47	-0.32	0.37	0.35	0.28	0.93	-0.37	-0.38	Q22
-0.54	-0.39	-0.34	-0.51	-0.27	0.44	0.38	0.32	0.94	-0.37	-0.38	Q23
-0.46	-0.15	-0.15	-0.40	-0.20	0.90	0.52	0.57	0.41	-0.28	-0.24	Q24
-0.38	-0.04	-0.08	-0.25	-0.20	0.83	0.50	0.51	0.37	-0.18	-0.21	Q25
-0.41	-0.10	-0.18	-0.29	-0.26	0.86	0.46	0.46	0.34	-0.25	-0.24	Q26
-0.47	-0.04	-0.14	-0.20	-0.33	0.51	0.64	0.91	0.24	-0.26	-0.31	Q27
-0.48	-0.09	-0.18	-0.34	-0.29	0.58	0.67	0.92	0.34	-0.39	-0.34	Q28
-0.53	-0.12	-0.23	-0.40	-0.37	0.48	0.91	0.66	0.37	-0.41	-0.38	Q29
-0.51	-0.14	-0.28	-0.38	-0.35	0.56	0.90	0.64	0.35	-0.32	-0.42	Q30
0.42	0.19	0.15	0.28	0.72	-0.17	-0.34	-0.30	-0.18	0.39	0.43	Q31
0.41	0.25	0.36	0.32	0.77	-0.20	-0.34	-0.28	-0.27	0.44	0.45	Q32
0.35	0.23	0.29	0.24	0.69	-0.13	-0.28	-0.27	-0.17	0.27	0.42	Q33
0.41	0.23	0.29	0.39	0.72	-0.20	-0.20	-0.19	-0.29	0.43	0.39	Q34
0.41	0.26	0.27	0.45	0.69	-0.14	-0.27	-0.20	-0.26	0.33	0.45	Q35
0.47	0.18	0.24	0.41	0.79	-0.23	-0.31	-0.25	-0.27	0.39	0.50	Q36
0.33	0.09	0.18	0.21	0.68	-0.22	-0.27	-0.25	-0.18	0.41	0.44	Q37

سوالن	پیمادهای سازمانی	پیمادهای اجتماعی	پیمادهای اقتصادی	عوامل مالی - اقتصادی	عوامل فرهنگی و آموزشی	عوامل شخصیتی	گذارسی و سیاست‌گذاری	شرایط محیطی	راهکارهای درون سازمانی	راهکارهای برون سازمانی	توانایی‌های حرفه‌ای	توانایی‌های انفرادی	اخلاق حرفه‌ای
Q38	0.38	0.29	-0.17	-0.17	-0.18	-0.23	-0.17	0.61	0.21	0.17	0.17	0.31	
Q39	0.42	0.40	-0.44	-0.44	-0.31	-0.40	-0.28	0.43	0.85	0.40	0.40	0.52	
Q40	0.39	0.39	-0.37	-0.37	-0.14	-0.24	-0.28	0.29	0.69	0.32	0.28	0.44	
Q41	0.46	0.31	-0.46	-0.46	-0.26	-0.39	-0.34	0.38	0.88	0.40	0.35	0.56	
Q42	0.29	0.88	-0.31	-0.31	-0.30	-0.34	-0.23	0.45	0.35	0.32	0.32	0.48	
Q43	0.43	0.90	-0.38	-0.38	-0.33	-0.38	-0.25	0.48	0.45	0.34	0.34	0.50	
Q44	0.91	0.38	-0.37	-0.37	-0.31	-0.42	-0.21	0.55	0.49	0.35	0.27	0.46	
Q45	0.88	0.37	-0.39	-0.39	-0.36	-0.43	-0.26	0.48	0.51	0.33	0.28	0.47	
Q46	0.63	0.24	-0.21	-0.21	-0.18	-0.18	-0.18	0.46	0.25	0.21	0.10	0.27	
Q47	0.36	0.43	-0.48	-0.48	-0.44	-0.42	-0.38	0.41	0.48	0.32	0.39	0.83	
Q48	0.41	0.45	-0.42	-0.42	-0.45	-0.46	-0.38	0.43	0.49	0.39	0.41	0.80	
Q49	0.45	0.44	-0.44	-0.44	-0.37	-0.46	-0.36	0.47	0.55	0.35	0.39	0.79	
Q50	0.37	0.45	-0.46	-0.46	-0.38	-0.49	-0.42	0.44	0.48	0.44	0.33	0.76	

همانگونه که در جدول فوق مشاهده می‌کنید، مدل اندازه‌گیری، آزمون بارهای عاملی عرضی را با موفقیت طی می‌کند.

جدول (۸) نتایج روایی و اگر با روش فورنل و لارکر

متغیرها	اخلاق حرفه‌ای	توانایی‌های انفرادی	توانایی‌های حرفه‌ای	راهکارهای برون سازمانی	راهکارهای درون سازمانی	شرایط محیطی و سیاست‌گذاری	عوامل شخصیتی	عوامل فرهنگی و آموزشی	عوامل مالی - اقتصادی	پیمادهای اجتماعی	پیمادهای سازمانی
اخلاق حرفه‌ای	0.796										
توانایی‌های انفرادی	0.477	0.767									
توانایی‌های حرفه‌ای	0.469	0.374	0.813								
راهکارهای برون سازمانی	0.631	0.463	0.424	0.813							
راهکارهای درون سازمانی	0.552	0.282	0.344	0.450	0.710						
شرایط محیطی و سیاست‌گذاری	-0.484	-0.116	-0.156	-0.369	-0.256	0.863					
عوامل شخصیتی	-0.577	-0.146	-0.279	-0.426	-0.397	0.571	0.907				
عوامل فرهنگی و آموزشی	-0.514	-0.075	-0.173	-0.297	-0.339	0.599	0.715	0.916			
عوامل مالی - اقتصادی	-0.562	-0.416	-0.356	-0.526	-0.318	0.434	0.393	0.321	0.934		
پیمادهای اجتماعی	0.556	0.333	0.372	0.452	0.523	-0.274	-0.404	-0.354	-0.393	0.890	
پیمادهای سازمانی	0.501	0.281	0.371	0.523	0.611	-0.268	-0.437	-0.358	-0.406	0.412	0.816

جدول فوق نشان می‌دهد که روایی و اگر با روش فورنل و لارکر تایید می‌شود.

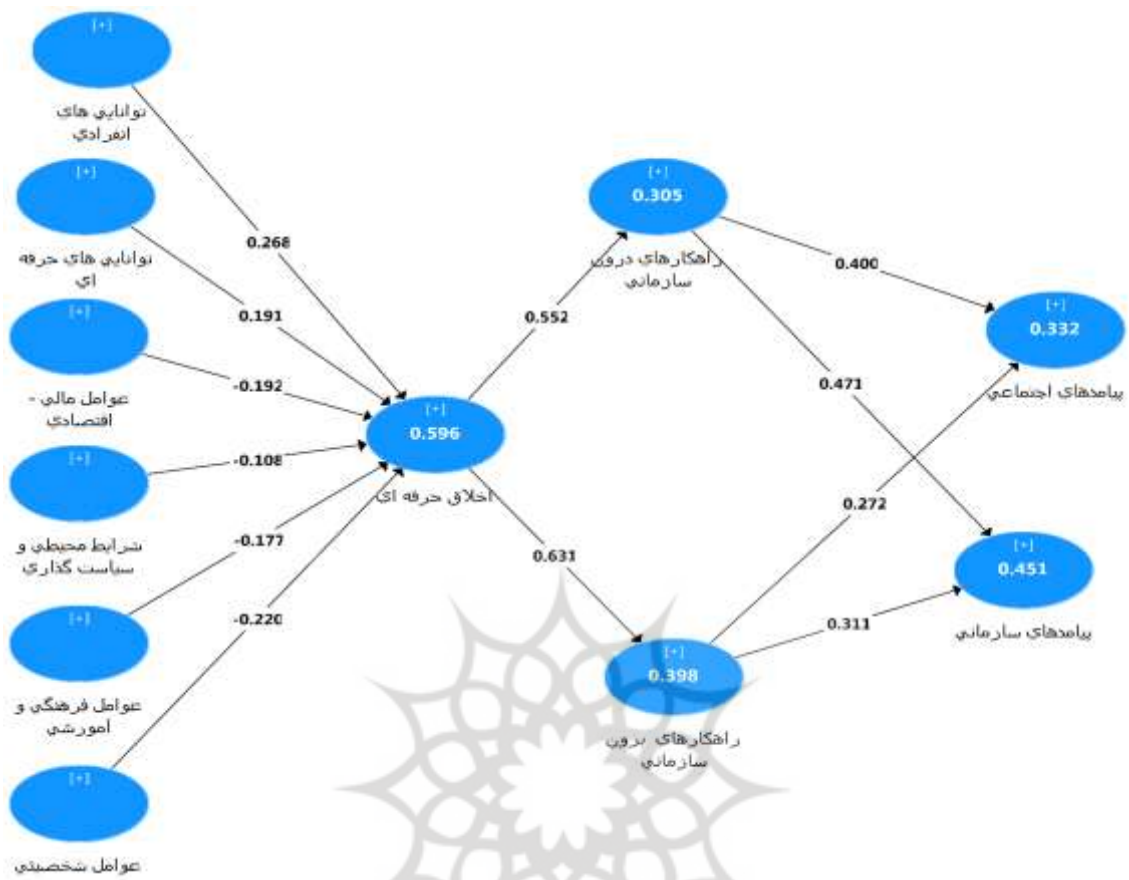
جدول (۹) نتایج روایی واگرا به روش HTMT

متغیرها	اخلاق حرفه ای	توانایی های انفرادی	توانایی های حرفه ای	راهکارهای برون سازمانی	راهکارهای درون سازمانی	شرایط محیطی و سیاست گذاری	عوامل شخصیتی	عوامل فرهنگی و آموزشی	عوامل مالی - اقتصادی	پیامدهای اجتماعی	پیامدهای سازمانی
اخلاق حرفه ای											
توانایی های انفرادی	0.544										
توانایی های حرفه ای	0.541	0.395									
راهکارهای برون سازمانی	0.817	0.552	0.511								
راهکارهای درون سازمانی	0.659	0.313	0.383	0.558							
شرایط محیطی و سیاست گذاری	0.590	0.128	0.175	0.468	0.303						
عوامل شخصیتی	0.724	0.166	0.328	0.558	0.483	0.708					
عوامل فرهنگی و آموزشی	0.638	0.089	0.199	0.380	0.407	0.729	0.898				
عوامل مالی - اقتصادی	0.677	0.462	0.398	0.662	0.369	0.514	0.479	0.385			
پیامدهای اجتماعی	0.719	0.396	0.448	0.614	0.651	0.346	0.529	0.457	0.492		
پیامدهای سازمانی	0.641	0.324	0.444	0.700	0.777	0.345	0.562	0.458	0.506	0.548	

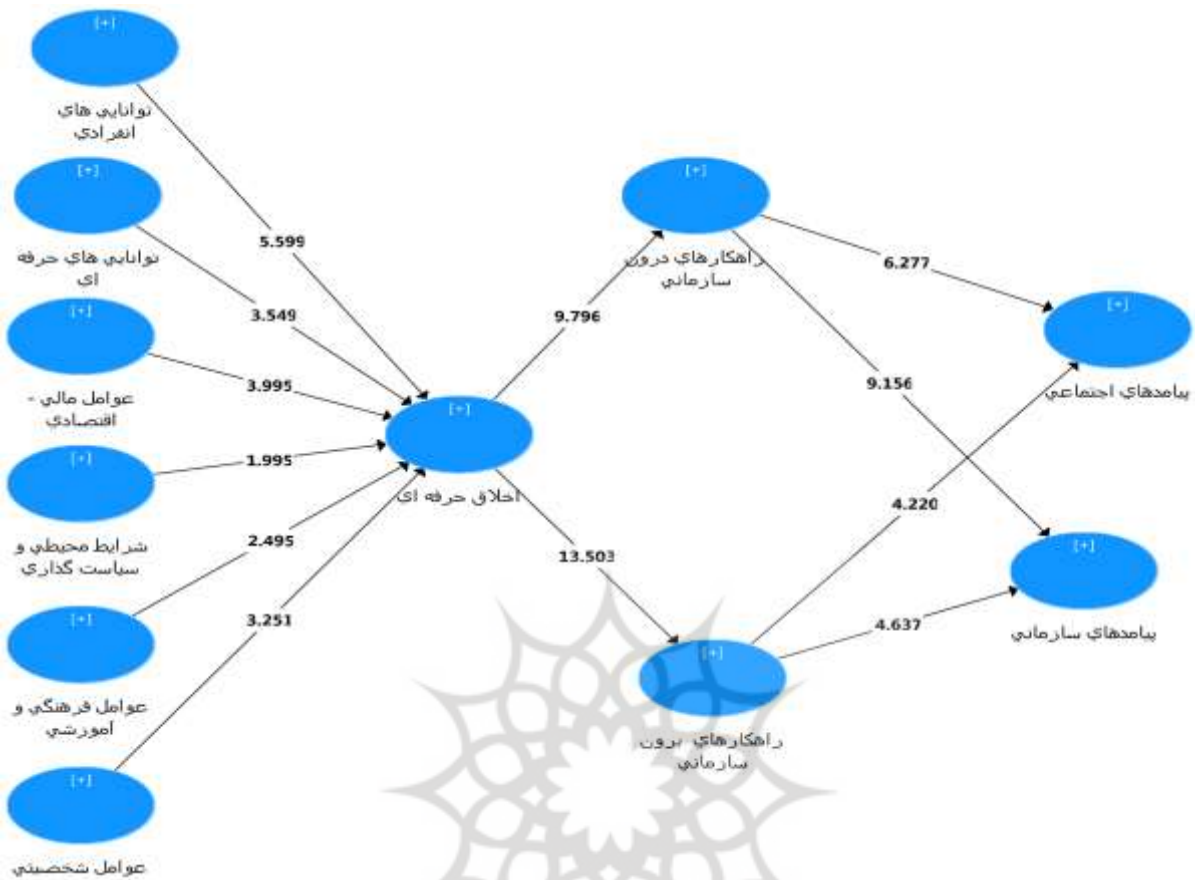
با توجه به موفقیت مدل اندازه گیری در آزمون های عرضی، HTMT و فورنل و لارکر می توان گفت مدل از روایی

واگرایی مناسب برخوردار است. با توجه به اتمام مدل اندازه گیری به سراغ بررسی مدل ساختاری می رویم.

شکل (۴) مدل پژوهش در حالت ضرایب مسیر استاندارد شده (ارزیابی مدل‌های ساختاری)



شکل (۵) مدل پژوهش در حالت معناداری تی (ارزیابی مدل‌های ساختاری)



معیار اول: ضرایب مسیر (بتا) و معناداری آن (مقادیر t-value)

جدول (۱۰) نتایج مربوط به معناداری روابط بین متغیرها

نتیجه	سطح معناداری	T_value	انحراف استاندارد (STDEV)	فاصله اطمینان		ضریب مسیر	مسیر: متغیر مستقل ← متغیر وابسته
				حد بالا	حد پایین		
معنادار	0.000	13.503	0.047	0.710	0.533	0.631	اخلاق حرفه ای ← راهکارهای برون سازمانی
معنادار	0.000	9.796	0.056	0.666	0.442	0.552	اخلاق حرفه ای ← راهکارهای درون سازمانی
معنادار	0.000	5.599	0.048	0.357	0.175	0.268	توانایی های انفرادی ← اخلاق حرفه ای
معنادار	0.000	3.549	0.054	0.285	0.080	0.191	توانایی های حرفه ای ← اخلاق حرفه ای
معنادار	0.000	4.220	0.065	0.386	0.137	0.272	راهکارهای برون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی

معنادار	0.000	4.637	0.067	0.433	0.174	0.311	راهکارهای برون سازمانی ← پیامدهای سازمانی
معنادار	0.000	6.277	0.064	0.524	0.286	0.400	راهکارهای درون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی
معنادار	0.000	9.156	0.051	0.572	0.366	0.471	راهکارهای درون سازمانی ← پیامدهای سازمانی
معنادار	0.047	1.995	0.054	0.006	-0.203	-0.108	شرایط محیطی و سیاست گذاری ← اخلاق حرفه ای
معنادار	0.001	3.251	0.068	-0.095	-0.353	-0.220	عوامل شخصیتی ← اخلاق حرفه ای
معنادار	0.013	2.495	0.071	0.029	-0.307	-0.177	عوامل فرهنگی و آموزشی ← اخلاق حرفه ای
معنادار	0.000	3.995	0.048	-0.098	-0.286	-0.192	عوامل مالی - اقتصادی ← اخلاق حرفه ای

همانطور که در جدول فوق ملاحظه می شود، میتوان نتیجه گرفت که تمامی روابط مدل به لحاظ آماری تایید می شود.

معیار دوم: شاخص ضریب تعیین ( $R^2$ ) متغیرهای مکنون درون زا

جدول (۱۱) نتایج مربوط به ضریب تعیین متغیرهای وابسته

نتیجه مطلوب	ضریب تعیین شده	ضریب تعیین	متغیرهای وابسته
مطلوب	۰.۵۸۵	۰.۵۹۶	اخلاق حرفه ای
مطلوب	۰.۳۰۲	۰.۳۰۵	راهکارهای درون سازمانی
مطلوب	۰.۳۹۵	۰.۳۹۸	راهکارهای برون سازمانی
مطلوب	۰.۳۲۶	۰.۳۳۲	پیامدهای اجتماعی
مطلوب	۰.۴۴۵	۰.۴۵۱	پیامدهای سازمانی

معیار سوم: شاخص ارتباط پیش بینی  $Q^2$

جدول (۱۲) نتایج مربوط به قدرت پیش بینی مدل در خصوص متغیرهای وابسته

نتیجه مطلوب	$Q^2$	متغیرهای وابسته
مطلوب	۰.۳۶۵	اخلاق حرفه ای
مطلوب	۰.۲۵۹	راهکارهای برون سازمانی
مطلوب	۰.۱۵۱	راهکارهای درون سازمانی
مطلوب	۰.۲۵۷	پیامدهای اجتماعی
مطلوب	۰.۲۹۲	پیامدهای سازمانی

معیار چهارم: معیار اندازه اثر ( $f^2$ )

جدول (۱۳) نتایج مربوط به شدت تاثیر متغیرهای مستقل بر وابسته

متغیر مستقل	متغیر وابسته	مسیر: $f^2$
متغیر مستقل	متغیر وابسته	$f^2$

۰.۰۸۹	راهکارهای برون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی
۰.۱۹۱	راهکارهای درون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی
۰.۱۴۰	راهکارهای برون سازمانی ← پیامدهای سازمانی
۰.۳۲۳	راهکارهای درون سازمانی ← پیامدهای سازمانی
۰.۰۱۶	شرایط محیطی و سیاست گذاری ← اخلاق حرفه ای
۰.۰۵۲	عوامل شخصیتی ← اخلاق حرفه ای
۰.۰۳۴	عوامل فرهنگی و آموزشی ← اخلاق حرفه ای
۰.۰۵۸	عوامل مالی - اقتصادی ← اخلاق حرفه ای
۰.۱۳۵	توانایی های انفرادی ← اخلاق حرفه ای
۰.۰۷۱	توانایی های حرفه ای ← اخلاق حرفه ای

معیار پنجم: معیار همخطی (VIF)

جدول (۱۴) نتایج مربوط به شاخص همخطی متغیرهای مستقل

نتیجه	VIF متغیر مستقل	مسیر:
		متغیر مستقل ← متغیر وابسته
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۲۵۴	راهکارهای برون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۲۵۴	راهکارهای درون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۲۵۴	راهکارهای برون سازمانی ← پیامدهای سازمانی
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۲۵۴	راهکارهای درون سازمانی ← پیامدهای سازمانی
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۸۱۴	شرایط محیطی و سیاست گذاری ← اخلاق حرفه ای
کمتر از ۵ و مناسب	۲.۳۳۲	عوامل شخصیتی ← اخلاق حرفه ای
کمتر از ۵ و مناسب	۲.۳۱۱	عوامل فرهنگی و آموزشی ← اخلاق حرفه ای
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۵۷۳	عوامل مالی - اقتصادی ← اخلاق حرفه ای
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۳۱۳	توانایی های انفرادی ← اخلاق حرفه ای
کمتر از ۵ و مناسب	۱.۲۷۸	توانایی های حرفه ای ← اخلاق حرفه ای

بررسی مدل کلی

جدول (۱۵) نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF

مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین	متغیرها
۰.۳۸۶	۰.۵۹۶	اخلاق حرفه ای
۰.۵۱۴	-	توانایی های انفرادی
۰.۵۵۹	-	توانایی های حرفه ای
۰.۳۳۳	۰.۳۹۸	راهکارهای برون سازمانی
۰.۳۶۳	۰.۳۰۵	راهکارهای درون سازمانی
۰.۴۷۵	-	شرایط محیطی و سیاست گذاری
۰.۴۰۳	-	عوامل شخصیتی

۰.۴۴۲	-	عوامل فرهنگی و آموزشی
۰.۵۱۲	-	عوامل مالی - اقتصادی
۰.۳۴۱	۰.۳۳۲	پیامدهای اجتماعی
۰.۳۶۲	۰.۴۵۱	پیامدهای سازمانی
۰.۴۲۶	۰.۴۱۶	میانگین
$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2} = \sqrt{0.426 \times 0.416} = 0.420$		
سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ برای <i>gof</i> بترتیب برازش ضعیف، متوسط و قوی		
<b>SRMR=0.071</b>		
<b>Smrs کمتر از ۰.۰۸ نشان از برازش مطلوب مدل است</b>		

همانطور که در جدول فوق مشاهده می شود، میتوان اینگونه برداشت نمود که مدل ارائه شده دارای برازش مطلوبی بوده و داده های گرد آوری شده به خوبی توانسته اند مدل طراحی شده را پوشش دهند و با قدرت بالایی مدل را تایید نمایند.

## ۶-۴- آزمون فرضیه های پژوهش

در واقع این بخش از تحقیق به بررسی فرضیات تحقیق با تکنیک تحلیل مسیر پرداخته شده است. تصمیم گیری در خصوص تایید یا رد فرضیات بر اساس مقدار آماره تی (T-VALUE) و سطح معناداری (p-value) صورت خواهد گرفت. نتایج مربوط به فرضیه های تحقیق در جدول زیر آمده است.

شماره فرضیه	مسیر مستقیم	ضریب مسیر (B)	مقدار تی (t-value)	سطح معناداری	نتیجه
۱	توانایی های انفرادی ← اخلاق حرفه ای	۰.۲۶۸	۵.۵۹۹	۰.۰۰	تایید
۲	توانایی های حرفه ای ← اخلاق حرفه ای	۰.۱۹۱	۳.۵۴۹	۰.۰۰	تایید
۳	عوامل مالی - اقتصادی ← اخلاق حرفه ای	-۰.۱۹۲	۳.۹۹۵	۰.۰۰	تایید
۴	شرایط محیطی و سیاست گذاری ← اخلاق حرفه ای	-۰.۱۰۸	۱.۹۹۵	۰.۰۴۷	تایید
۵	عوامل فرهنگی و آموزشی ← اخلاق حرفه ای	-۰.۱۷۷	۲.۴۹۵	۰.۰۱۳	تایید
۶	عوامل شخصیتی ← اخلاق حرفه ای	-۰.۲۲۰	۳.۲۵۱	۰.۰۰۱	تایید
۷	اخلاق حرفه ای ← راهبردهای درون سازمانی	۰.۵۵۲	۹.۷۹۶	۰.۰۰	تایید
۸	اخلاق حرفه ای ← راهبردهای برون سازمانی	۰.۶۳۱	۱۳.۵۰۳	۰.۰۰	تایید
۹	راهبردهای درون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی	۰.۴۰۰	۶.۲۷۷	۰.۰۰	تایید
۱۰	راهبردهای برون سازمانی ← پیامدهای اجتماعی	۰.۲۷۲	۴.۲۲۰	۰.۰۰	تایید

تایید	۰.۰۰	۹.۱۵۶	۰.۴۷۱	راهبردهای درون سازمانی ← پیامدهای سازمانی	۱۱
تایید	۰.۰۰	۴.۶۳۷	۰.۳۱۱	راهبردهای برون سازمانی ← پیامدهای سازمانی	۱۲

### ۵- نتیجه گیری

مجموعه داده های جمع آوری شده پس از طی فرآیند مقایسه مستمر داده ها و کدگذاری های باز، محوری و انتخابی، در قالب ۲ طبقه، ۴ مقوله و ۸ مفهوم، سازمان دهی شدند.

جدول (۱۶) فهرست مقوله ها و مفاهیم ناشی از کدگذاری محوری از علل و عوامل تاثیرگذار بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی

مفاهیم	مقوله های فرعی	مقوله اصلی
ویژگی های شخصیتی ذاتی - اکتسابی ویژگی های رفتاری فردی - شغلی	توانایی های شخصیتی _ رفتاری	توانایی های انفرادی
تگرش مثبت به ماهیت انسان تفکر معنوی	توانایی های معنوی	
صلاحیت فنی و مراقبت حرفه ای قضاوت حرفه ای با نگاه تعهد حرفه ای و اخلاقی	توانایی های تخصصی	توانایی های حرفه ای
توانایی های ارتباطی فردی توانایی های ارتباطی گروهی	توانایی های تعاملی	

شکل (۶) الگوی مفهومی اخلاق حرفه ای حسابرسان مالیاتی در پژوهش



آنچه در این الگو در مقایسه با آیین رفتار حرفه‌ای خودنمایی می‌کند، گستردگی توانایی‌های شناسایی شده برای ممیزین و حساب‌رسان مالیاتی و نیز توجه به عوامل محیطی است که می‌تواند به‌عنوان متغیری اثرگذار نقش بسیار قابل ملاحظه‌ای داشته باشد. مجموعه توانایی‌های شناسایی شده در این تحقیق علاوه بر این که تقریباً تمام توانایی‌های مطرح شده در آیین رفتار حرفه‌ای را در بردارد، به طبقه‌بندی‌ها و ویژگی‌های جدیدی نیز دست یافته است. به‌عنوان مثال توانایی‌های جدیدی از جمله توانایی‌های معنوی شامل نگرش مثبت به ماهیت انسان و تفکر معنوی، به‌عنوان مفاهیمی جدید به فهرست الگوی بهینه اخلاق حرفه‌ای در حساب‌رسی مالیاتی در سازمان مالیاتی اضافه گردید. برخی مفاهیم دیگر نیز در این پژوهش شناسایی شد که در قالب مفاهیم دیگری در پیشینه تحقیق مشاهده می‌شوند که در سایر پژوهش‌ها تحت این نام‌ها نیامده‌اند اما مفاهیمی نزدیک به آن‌ها را می‌توان تشخیص داد.

به‌عبارت دیگر منظور از توانایی‌های انفرادی، مجموعه‌ای از ویژگی‌های کارکردی است که بخش عمده‌ای از آن‌ها ناشی از یادگیری بوده و در طول زمان کسب می‌شوند و جز توانایی‌های رفتاری شغلی است و مابقی آن به‌صورت ذاتی در افراد وجود دارد و جز توانایی‌های رفتاری فردی است. با توجه به سنجیت کدهای اولیه و سازمان‌دهی آن‌ها در قالب مفاهیم و مقوله‌ها، توانایی‌های انفرادی شامل ۲ دسته مقوله فرعی و ۴ مفهوم می‌گردد که عبارت‌اند از: ۱. توانایی‌های شخصیتی \_ رفتاری (شامل ویژگی‌های شخصیتی ذاتی - اکتسابی، ویژگی‌های رفتاری فردی - شغلی). ۲. توانایی‌های معنوی (شامل نگرش مثبت به ماهیت انسان، تفکر معنوی). توانایی‌های حرفه‌ای دومین طبقه از توانایی‌های حساب‌رسان و ممیزین مالیاتی است که در این پژوهش شناسایی شده است. توانایی‌های حرفه‌ای، به مجموعه‌ای از مهارت‌ها ارتباط می‌یابد که حساب‌رسان مالیاتی در شغل خود به آن‌ها نیازمندند. بنابراین این گروه از توانایی‌ها به‌عنوان محملی برای متصل شدن توانایی‌های انفرادی به عملکرد یا همان توانایی‌های حرفه‌ای تلقی می‌شود. به این ترتیب، اگر یک حساب‌رس و ممیز مالیاتی که از توانایی‌های انفرادی مناسب برخوردار بوده و تعامل مؤثری نیز با محیط و سایرین داشته باشد، شانس قابل توجهی برای تبدیل شدن به فرد اثربخش با اخلاق را دارا خواهد بود. توانایی‌های حرفه‌ای در قالب ۲ مقوله ۱. توانایی‌های تخصصی (شامل صلاحیت فنی و مراقبت‌های حرفه‌ای، قضاوت حرفه‌ای با دید تعهد حرفه‌ای و اخلاقی) و ۲. توانایی‌های تعاملی (شامل توانایی‌های ارتباطی فردی و توانایی‌های ارتباطی گروهی) دسته‌بندی شده‌اند.

## ۱-۵- عوامل مداخله گر

در این الگوی مفهومی مهمترین عوامل مداخله گر ( منظور از عوامل مداخله گر عواملی است که زمینه کاهش رعایت اخلاق حرفه‌ای را در بین حساب‌رسان مالیاتی فراهم می‌نماید) عبارتند از:

۱. عوامل مالی و اقتصادی که در برگیرنده فشارهای مالی و اقتصادی و سطوح پایین درآمد در مقایسه با سطح تورم گسترده می‌باشد.

۲. عوامل محیطی و سیاستگذاری از دیگر عوامل مداخله گر می باشد که شامل عدم وجود سیاست گذاری اصولی و روش های کنترل و نظارت اصولی می باشد. ارتباط مستقیم مودیان و ممیزین و عدم وجود محیط انگیزشی و عدم وجود تشویق و تنبیه قابل ملاحظه می باشد.

۳. سومین عامل از مجموعه عوامل مداخله گر عدم فرهنگ سازی و عدم آموزش تخصصی و کاربردی در حیطه اخلاق حرفه ای می باشد .

۴. چهارمین عامل مداخله گر روحیه زیاد خواهی و عدم قناعت و عدم مناعت طبع و تنوع پذیری بالا در شخصیت حسابرسان مالیاتی می باشد .

## ۲-۵- پیامدهای اعمال اخلاق حرفه ای بهینه

### پیامدهای اجتماعی

بر طبق این الگوی مفهومی به کارگیری اخلاق حرفه ای بهینه در بین حسابرسان مالیاتی زمینه افزایش ثبات و آرامش اجتماعی و اقتصادی و بهبود اطمینان بخشی در عموم افراد جامعه را فراهم می سازد.

### پیامدهای سازمانی

همچنین از دیگر پیامدهای مثبت به کارگیری اخلاق حرفه ای کاربردی ( پیامد های سازمانی)، افزایش اعتبار و جایگاه سازمان مالیاتی ، کاهش هزینه های ناشی از کنترل ، بهبود روابط، افزایش جو تفاهم و کاهش تعارضات ، افزایش تعهد و مسئولیت پذیری ، افزایش بهبود عملکرد این سازمان و همچنین بهینه نمودن فرآیند پاسخگویی ممیزین مالیاتی خواهد بود.

نتایج حاصل از بررسی فرضیه ها نشان میدهد که :

توانایی های انفرادی بر اخلاق حرفه ای تأثیر مثبت و معناداری دارد. یعنی با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات توانایی های انفرادی، شاهد افزایش در نمرات اخلاق حرفه ای به اندازه ۰.۲۶۸ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده، فرضیه اول تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری توانایی های انفرادی بر اخلاق حرفه ای با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

توانایی های حرفه ای بر اخلاق حرفه ای تأثیر مثبت و معناداری دارد. یعنی با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات توانایی های حرفه ای ، شاهد افزایش در نمرات اخلاق حرفه ای به اندازه ۰.۱۹۱ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه دوم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری توانایی های حرفه ای بر اخلاق حرفه ای با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

عوامل مالی - اقتصادی بر اخلاق حرفه ای تأثیر منفی و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات عوامل مالی - اقتصادی ، شاهد کاهش در نمرات اخلاق حرفه ای به اندازه ۰.۱۹۲ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه سوم تحقیق مبنی بر وجود اثر گذاری عوامل مالی - اقتصادی بر اخلاق حرفه ای با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

شرایط محیطی و سیاست گذاری بر اخلاق حرفه ای تأثیر منفی و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات شرایط محیطی و سیاست گذاری ، شاهد کاهش در نمرات اخلاق حرفه ای به اندازه ۰.۱۰۸ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه چهارم تحقیق مبنی بر وجود اثر گذاری شرایط محیطی و سیاست گذاری بر اخلاق حرفه ای با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

عوامل فرهنگی و آموزشی بر اخلاق حرفه ای تأثیر منفی و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات شرایط عوامل فرهنگی و آموزشی ، شاهد کاهش در نمرات اخلاق حرفه ای به اندازه ۰.۱۷۷ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه پنجم تحقیق مبنی بر وجود اثر گذاری عوامل فرهنگی و آموزشی بر اخلاق حرفه ای با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

عوامل شخصیتی بر اخلاق حرفه ای تأثیر منفی و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات عوامل شخصیتی ، شاهد کاهش در نمرات اخلاق حرفه ای به اندازه ۰.۲۲۰ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه ششم تحقیق مبنی بر وجود اثر گذاری عوامل شخصیتی بر اخلاق حرفه ای با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

اخلاق حرفه ای بر راهبردهای درون سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات اخلاق حرفه ای، شاهد افزایش در نمرات راهبردهای درون سازمانی به اندازه ۰.۵۵۲ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه هفتم تحقیق مبنی بر وجود اثر گذاری اخلاق حرفه ای بر راهبردهای درون سازمانی با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

اخلاق حرفه ای بر راهبردهای برون سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات اخلاق حرفه ای، شاهد افزایش در نمرات راهبردهای برون سازمانی به اندازه ۰.۶۳۱ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه هشتم تحقیق مبنی بر وجود اثر گذاری اخلاق حرفه ای بر راهبردهای برون سازمانی با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات راهبردهای درون سازمانی، شاهد افزایش در نمرات پیامدهای اجتماعی به اندازه ۰.۴۰۰ انحراف

استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه نهم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

راهبرد های برون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات راهبردهای برون سازمانی، شاهد افزایش در نمرات پیامدهای اجتماعی به اندازه ۰.۲۷۲ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه دهم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری راهبردهای برون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات راهبردهای درون سازمانی، شاهد افزایش در نمرات پیامدهای سازمانی به اندازه ۰.۴۷۱ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه یازدهم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری راهبردهای درون سازمانی بر پیامدهای سازمانی با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

راهبردهای برون سازمانی بر پیامدهای سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در حقیقت با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات راهبردهای برون سازمانی، شاهد افزایش در نمرات پیامدهای سازمانی به اندازه ۰.۳۱۱ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین با توجه به داده های گرد آوری شده فرضیه دوازدهم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری راهبردهای برون سازمانی بر پیامدهای سازمانی با احتمال ۹۵ درصد تایید می شود.

## ۶- محدودیت ها و پیشنهادات کاربردی پژوهش:

با توجه به آنکه این پژوهش در بین حسابرسان و ممیزین سازمان مالیاتی استان هرمزگان انجام شده است می توان به محدودیت جغرافیایی آن اشاره نمود. با توجه به اهمیت اخلاق حرفه ای در سازمان و ممیزین مالیاتی و انتصاب آنها به پست های مربوطه، پیشنهاد می شود ابزارهای سنجش توانایی های افراد در هر یک از طبقات سه گانه (کمک ممیز، کارشناس ارشد مالیاتی یا "سر ممیز"، رئیس گروه مالیاتی یا "ممیز کل") در سایر استان ها بررسی و طراحی گردد. این موضوع می تواند در قالب طرح های پژوهشی متعدد پیگیری شود. به نظر می رسد که هر یک از طبقات، مقوله ها و مفاهیم استخراج شده در این مطالعه، می توانند به عنوان یک پروژه تحقیقاتی مجزا در نظر گرفته شوند و سهم هر یک از این توانایی ها در اثربخشی اخلاقی ممیزین و حسابرسان مورد ارزیابی قرار گیرد. محققان می توانند در قالب طرح های مطالعاتی مجزا، به نحوه عملیاتی نمودن هر یک از طبقات و مقوله ها بپردازند. بدین معنی که برنامه های آموزشی و نوع آموزش های متناسب با هر طبقه را با هدف ایجاد یا تقویت توانایی های ذیل آن طراحی نمایند. به منظور اولویت بندی هر یک از توانایی ها (دو بخش)، مطالعه ای گسترده در سطح نظام اداری انجام شود تا جایگاه

این طبقات مشخص گردد. همچنین پیشنهاد می شود مطالعه ای بر اساس همین روش تحقیق در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی مستقل انجام گیرد و سپس یافته های بررسی با نتایج حاصل از این مطالعه مورد بررسی تطبیقی قرار گیرد تا الگوهای غالب در دو بخش دولتی و خصوصی مشخص گردد.

پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش به منظور افزایش سطح اخلاق حرفه ای در بین حسابرسان مالیاتی

- افزایش آگاهی عموم نسبت به قوانین
- افزایش کنترل های داخلی و نظارت های گسترده
- کاهش ارتباط مستقیم مؤدیان با ممیزین مالیاتی
- تکمیل پایگاه اطلاعات پایه و عملیات مالی مؤدیان و گرفتن بازخورد از مؤدیان
- ایجاد واحد مشاوره با اصلاح فرآیندها و سامانه های عملیاتی پویا
- نظام تشویق و تنبیه و اعمال مجازات قابل ملاحظه برای متخلفین
- افزایش حقوق و امکانات رفاهی حسابرسان مالیاتی
- ایجاد محیط انگیزشی و اشاعه الگوسازی و شایسته سالاری
- سهولت در ارتباط مستقیم با مدیران ارشد سازمانی
- پاسخ خواهی کافی از ممیزین مالیاتی
- شخصیت شناسی کاربردی قبل از استخدام
- زمینه سازی اخلاقی و فرهنگی و آموزش های کاربردی اخلاق حرفه ای

هیچ کس تردید ندارد که «زمینه سازی اخلاقی و فرهنگی» یک ضرورت ملی است. سقوط اخلاقی این انسان ها نتیجه بی مسئولیتی جامعه در فضای تعلیم و تربیت و متعاقب آن رها شدنشان در یک سیستم غیر اخلاقی است. مشکلات و نقاط ضعفی که در حوزه آموزش اخلاق فعلی داریم به شرح زیر است: (علی ثقفی و همکاران)

۱. نواقص موجود در برنامه درسی اخلاق حرفه ای.
۲. مشکلات مربوط به روش های ارزیابی دانشجویان در حوزه اخلاق.
۳. محدودیت های موجود در ارزیابی و پیگیری میزان پایبندی رفتارهای اخلاقی در فارغ التحصیلان.
۴. عدم تناسب محتوا با نیازها و ضرورت های تعیین شده.
۵. ملال آور بودن روش تدریس و آموزش اخلاق حرفه ای.
۶. کیفیت و کمیت ناکافی محتوای درسی.

اگر دانشگاه‌ها مدیران، حسابداران و حسابرسان آینده را درباره ارتباط بنیادی و اساسی جامعه و شرکت‌ها تعلیم ندهند، نمی‌توانیم انتظار داشته باشیم که مدیران اجرایی رده‌بالا این روابط را درک نمایند. دانشجویان حسابداری، حسابرسی، مدیریت و بازرگانی باید به صداقت در سطوح شخصی، شرکتی و اجتماعی توجه داشته باشند. دانشگاه‌ها باید به سمت وسوی یک دگرگونی در برنامه آموزشی پیش روند تا بتوانند بازرگانی در جامعه را جایگزین بازرگانی و اقتصاد نمایند. اکثر مدیرعاملان و حسابداران و حسابرسان، انسان‌های شریف و محترمی هستند که به صداقت و اصول اخلاقی خاصی در زندگی پایبندند، اما برخی از آن‌ها به خاطر عدم خودسازی، گمراه شده و در سازمان آن‌ها هیچ گزینه دیگری به جز نفع شخصی به‌عنوان هدف، معرفی نگردیده است و شیوه رفتاری متفاوتی را نیز در حین تحصیل در دانشگاه نیاموخته‌اند. حرفه حسابرسی باید به این امر واقف باشد که حسابداری و حسابرسی اساساً علاوه بر اینکه یک مبحث فنی است، یک بحث اخلاقی نیز می‌باشد. برای آنکه حسابداران بتوانند با صداقت عمل نموده و گستردگی مجموعه‌ای را که در آن کار می‌کنند درک نمایند، باید تحت تعلیم قرار گرفته و نسبت به اموری نظیر آگاهی از سامانه‌های فکری، هوشیاری نسبت به نتایج و دارا بودن تفکر وسیع و پویا درباره اثر فعالیت‌ها و تصمیماتشان آموزش داده شوند. این حرفه موقعیتی دارد که ذاتاً با ارزش و سرشار از مسئولیت‌های اخلاقی می‌باشد. از این دیدگاه اخلاق، درستی و شفافیت از حرفه تفکیک‌ناپذیر است و همین رابطه جدایی‌ناپذیر اخلاق و حرفه است که از نظر دانشکده‌های حسابداری حسابرسی و مدیریت مغفول مانده است. متأسفانه، امروزه نقش واحدهای آموزشی که به دانشجویان توجه به عواقب تصمیمات را تعلیم دهد، بسیار کم‌رنگ و کم رونق است.

### منابع و مأخذ:

۱. آذر عادل. (۱۹۹۴). تبیین آماری فرضیات در پژوهش‌های مدیریتی- رفتاری. فصلنامه دانش مدیریت ۲۶.
۲. ثقفی علی، رحمانی حلیمه و رفیعی افسانه. آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی.
۳. حساس یگانه و مقصودی امید. (۲۰۱۱). ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶(۱)، ۶۳-۷۴.
۴. خنیفر ح، جندق غ، شریعتی ف، زروندی ن، بررسی نقش ارتباطی شتود مؤثر و تعهد سازمانی، فصلنامه پژوهش‌های مدیریت امام حسین (ع)، ۱(۳): ۱۷۰-۱۴۷.
۵. رحیمی پور (۲۰۲۱). بررسی مولفه‌های اخلاقی در آموزش عالی. همایش پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران، ۹(۹)، ۱۳۴۲-۱۳۵۰.
۶. رویایی و رمضان. (۱۳۹۴). فلسفه اخلاق و اخلاق حرفه‌ای، کسب و کار حسابداری.
۷. ریثی، لیل، سالاری، حجت الله؛ غلامی قوام آبادی، افسانه، (۱۴۰۳) بررسی اثر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی در ایران، مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، تابستان ۱۴۰۳، شماره ۱۲، ۹۴ تا ۱۱۳۸.

۸. سیفی، سارا. (۱۳۹۱). تأثیر رعایت اصول اخلاق حرفه ای کارکنان بر وفاداری مشتریان بانک ها، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
۹. شمالی (۲۰۱۰). علم اخلاق و فلسفه اخلاق؛ تأملی درباره حوزه های مختلف مطالعات اخلاقی. معرفت اخلاقی، ۳(۱)، ۷-۲۶.
۱۰. فرهود، داریوش (۱۳۸۶). مروری بر تاریخچه اخلاق همراه با گردآوری زمینه های گوناگون اخلاق. نشریه اخلاق در علوم و فنآوری ۲.
۱۱. محمدی، رضا (۱۴۰۳). تأثیر سلامت سازمانی بر اخلاق حرفه ای کارکنان با نقش میانجی مدیریت راهبردی منابع انسانی. مجله مدیریت منابع انسانی در ورزش، تابستان، شماره ۲۲، ص ۴۷۰ - ۴۸۵.
۱۲. مهدوی خو، مهدی؛ ختن لو، محسن و کرمی، غلامرضا (۱۳۹۶). بررسی و تبیین جایگاه ارزش های اخلاقی در حرفه مالیات. فصل نامه مدیریت فراگیر. دوره سه، شماره ۴.

1. Bauer, H. H. (2008). Ethics in Science by HH Bauer. AGAINST THE TIDE, 169.
2. Broberg, O. (2007). To do business, to practise ethics, and to produce knowledge: the construction of 'organic milk' in Sweden in the late 20th century. Food and History, 5(2), 171-202.
3. Chudasama, H. Our ethical obligation in research and practice Our ethical obligation in research and practice.
4. Fanc.S., and L.G. hau,(2011) , “ Share performance and profit efficiency of banks in an oligopolistic market: evidence from Singapore “journal of multinational financial management . 8(2-3) 155-68.
5. Friess, H. L. (1981). Felix Adler and ethical culture: Memories and studies. Columbia University Press.
6. Naude, I. (2004). Factors impacting on ethical behaviour in organisations (Doctoral dissertation, University of Pretoria).
7. Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchand, A. A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 14(3), 254-277.
8. Thomas, J. L., Vitell, S. J., Gilbert, F. W., & Rose, G. M. (1803). The Impact of Ethical Cues on Customer Satisfaction with Service. Journal of Retailing, 78, 167-173.
9. Waddock, S. (2005). Hollow men and women at the helm... Hollow accounting ethics?. Issues in Accounting Education, 20(2).

## Investigating the components of professional ethics from a scientific perspective (Case study of Hormozgan Province Tax Organization)

Mona batuteh<sup>1</sup>, Ali Amiri<sup>\*2</sup>, Mehdi Dasineh<sup>3</sup>, Davood Khodadadi<sup>4</sup>

<sup>1</sup> PhD Student in Accounting, B.A.C. , Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

<sup>2</sup> Department of Accounting, B.A.C. , Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

<sup>3</sup> Department of Accounting, B.A.C. , Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

<sup>4</sup> Department of Accounting, B.A.C. , Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

### Abstract:

The teaching style and method of assessing professional ethics in accounting and auditing students show that the professional ethics course is presented to students as a two-credit course at a specific stage and ends with a written assessment. While formal assessment should be done using efficient methods that include assessing knowledge, attitude, and ethical and professional capabilities throughout the entire education period and after graduation, and should not be limited to assessing the same course in a sectional manner and solely in the field of ethical theories. Many accounting and auditing students and activists in this profession not only do not have an appropriate share of the principles and philosophy supporting the code of professional conduct; but more importantly, they do not have sufficient ethical skills to understand the value system. It is worth considering that the performance of organizations is not evaluated and interpreted only in terms of financial issues. This indicates the significant role of intangible, spiritual and moral factors in the development of organizations. Professional ethics has been developed as one of the important and key issues of an administrative system. Considering the position of auditors and tax auditors in the Tax Affairs Organization as the main source of tax revenue generation, we decided to focus on the Tax Organization. Therefore, we intend to evaluate the components of professional ethics in the field of auditing from a scientific perspective in the Tax Affairs Organization of Hormozgan Province. This research consists of two qualitative and quantitative parts. In the qualitative part, the grounded theory method was used with 20 semi-structured interviews. Based on the findings from the qualitative part, research hypotheses were proposed in the quantitative part and finally 230 questionnaires were presented. Smart PIs version 3 was used to develop the structural equation model and SPSS version 26 was used for other analyses. The final result of the study of the components of professional ethics is the classification of the components into individual abilities and professional abilities, with spiritual abilities being the most prominent point, and the intervening factors related to the outcomes of observing the principles of professional ethics were also discussed.

**Keywords:** Professional ethics, tax audit, components of ethics, audit

---

\* Corresponding Author Email: amiri.study@gmail.com