

## تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری

محمود بانی<sup>۱</sup>، \* خسرو فغانی ماکرانی<sup>۲</sup>، علی ذبیحی<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۱۶

## The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality by Mediating the Ethical Behavior of Governmental Firms Auditors in Structural Equation Modeling

M. Bani<sup>1</sup>, \* Kh. Faghani Makrani<sup>2</sup>, A. Zabihi<sup>3</sup>

1. PhD. student of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

2. Associate, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

3. Assistant, Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran

Received: 2019/9/4 Accepted: 2020/1/6

### Abstract

This research provides evidence of the ethical components that affect audit quality. In order to maintain their professional credibility, auditors seek to increase the quality of auditing. The existence of ethical behavior and the identification of its components is essential for the audit profession and is a fundamental need to gain the trust of users of audit services. The main purpose of the present research is to investigate the impact of professional commitment and ethical ideology on audit quality with the mediating role of ethical behavior of auditors of Governmental firms working in audit organization. The present study is applied in terms of purpose and descriptive-survey and correlational in terms of data collection. The statistical population of this research is all auditors of Governmental firms working in audit organization. In order to achieve the objectives of the research, 830 questionnaires were distributed and 482 questionnaires were received. The data were analyzed by structural equation modeling with a partial least squares approach. The research findings show that professional commitment and ethical ideology have a positive and significant effect on audit quality and ethical behavior, and the mediating role of ethical behavior of state-owned auditors is also confirmed.

**Keywords:** Ethical Behavior, Professional Commitment and Ethical Ideology, Audit Quality.

JEL Classification: M4,H4

### چکیده

این پژوهش شواهدی را در مورد مؤلفه‌های اخلاقی مؤثر بر کیفیت حسابرسی ارائه می‌نماید. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه‌ای خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشند. وجود رفتار اخلاقی و شناسایی مؤلفه‌های آن برای حرفه حسابرسی ضروری بوده و نیازی اساسی جهت جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی می‌باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی است. پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی و از لحاظ گردآوری داده، توصیفی-پیمایشی و از نوع همبستگی است. جامعه آماری پژوهش حاضر، کلیه حسابرسان شرکت‌های دولتی شاغل در سازمان حسابرسی می‌باشد. جهت دستیابی به اهداف پژوهش، ۸۳۰ پرسش‌نامه توزیع و ۴۸۲ پرسش‌نامه دریافت گردید. داده‌های گردآوری شده با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** رفتار اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، کیفیت حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M4,H4

\* Corresponding Author: Kh. Faghani Makrani

E-mail: kh.makrani@chmail.ir

\* نویسنده مسئول: خسرو فغانی ماکرانی

## مقدمه

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم‌تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹).

به‌طور خاص باید سؤال کرد که آیا حسابداری دارای ظرفیت اخلاقی می‌باشد و در اولین گام، اخلاق از دید حسابرسان به چه معناست. ارزش‌های اخلاقی یک سازمان منعکس‌کننده هویت و ارزش‌های کارکنانی می‌باشد که در ایجاد و حفظ استانداردهایی که باید‌ها و نباید‌ها را مشخص می‌کند، کمک می‌نمایند (هانت<sup>۱</sup>، ۱۹۸۹).

ارزش‌های اخلاق در مورد صحیح یا غلط بودن رفتار انسانی بحث می‌کند و به نوعی به نظام مند کردن قضاوت‌های اخلاقی پرداخته و از اصول اخلاقی دفاع می‌کند و از طریق شکل‌دهی به نگرش‌های فردی که برای سازمان نیز مطلوب می‌باشد، بر رفتارهای اخلاقی تأثیر می‌گذارد و منجر به رفتار اخلاقی کارکنان طبق قوانین و مقررات سازمان می‌شود.

بامهارت<sup>۲</sup> (۱۹۶۱)، شواهد اولیه از اهمیت محیط اخلاقی ارائه کرده است. او مدیران بسیاری را مورد تحقیق قرار داد و پی برد که عوامل اصلی تأثیرگذار بر رفتار غیر اخلاقی شامل رفتار موفق، رفتار همکاران و ضوابط اخلاقی رسمی سازمان است.

توجه به رفتار اخلاقی حسابرسان در عصر کنونی به دلیل افزایش نگرانی در ارتباط با رفتارهای غیر اخلاقی و عوامل زمینه‌ساز آن از اهمیت وافری برخوردار شده است که فراوانی پژوهش‌های صورت پذیرفته در این باب و مقالات منتشر شده در داخل و خارج از کشور، شاهدی بر اثبات این ادعاست (ماروتو سانچز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲).

وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابداری ضرورتی است که باعث ارتقای کیفیت حسابداری شده و نیازی اساسی برای

جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد (صالحی، ۱۳۹۵). کیفیت حسابداری بالاتر، اطمینان بخشی بیشتری از کیفیت گزارشگری مالی را فراهم می‌کند (دیفوند و ژانگ<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴).

صورت‌های مالی به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود و حسابداری، کیفیت صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد به عبارتی کیفیت حسابداری بخشی از کیفیت اطلاعات حسابداری است (کلینچ<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰)، لذا با کنترل و کاهش بداخلاقی‌های حرفه‌ای مثل تقلب، می‌توان به افزایش کیفیت صورت‌های مالی در شرکت‌های بزرگ و کوچک که دچار مشکلات گسترده شده‌اند کمک نمود و آنان را از حرکت به سمت ورشکستگی نجات داد.

مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون و حسابرسان آن (شرکت آرتور اندرسون) نشان داد که دلیل سقوط آن، استانداردهای بین‌المللی حسابداری ناکافی و یا استانداردهای حسابداری نبود، بلکه دلیل اصلی عدم رعایت رفتار اخلاقی حرفه‌ای بوده است (حساس یگانه، ۲۰۰۴).

لذا با در نظر گرفتن رسوایی‌های اخیر شرکت‌هایی مثل انرون، وردکام، تایکو و با توجه به اینکه رسالت حرفه حسابداری ایجاد اعتماد و آرامش خیال به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، بنابراین نقش رفتارهای اخلاقی حسابرسان و عواملی که بستر لازم جهت بروز رفتار اخلاقی را فراهم می‌کند مثل ایدئولوژی اخلاقی، جو اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی، به عنوان موضوع مهم و مورد توجه در نظر گرفته شده است. از طرف دیگر با توجه به رقابتی بودن فضای کسب و کار مؤسسات حسابداری، کیفیت حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بنابراین با توجه به تأثیر گذاری رفتار اخلاقی بر دقت اظهار نظر حسابرسان، پژوهش حاضر از این جهت دارای اهمیت است که نتایج آن باعث شناسایی رابطه و تأثیر رفتار اخلاقی و مؤلفه‌های آن بر کیفیت حسابداری می‌باشد. در نتیجه با توجه به مطالب فوق می‌توان گفت که ضرورت پژوهش حاضر احساس می‌شود. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر جو اخلاقی و ارزش‌های اخلاقی بر کیفیت حسابداری با توجه به نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی است. با این توضیح که نظر به اهمیت روزافزون کیفیت حسابداری در رقابت جهانی و در بستر تعاملات و تبادلات پیچیده در سطح فرا ملی، شناسایی زمینه‌ها و عوامل اخلاقی که در هدایت جریان کیفیت حسابداری نقش مؤثری ایفا می‌کنند، یک ضرورت اساسی

حسابرسان نسبت به حرفه خود، منجر به عملکرد مطابق استانداردهای حرفه‌ای شده و در مقایسه با حسابرسانی که سطح تعهد حرفه‌ای پایین‌تری دارند، دارای رفتار اخلاقی بالاتری می‌باشند. (اسماعیل<sup>۹</sup>، ۲۰۱۸).

اینگونه حسابرسان کمتر حاضر می‌شوند که شرایطی را که استانداردهای حرفه در مسیر اشتباه استفاده شده است را جهت انجام بهترین قضاوت حرفه‌ای بپذیرند (برارد<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۶؛ فیولیو و کاپلان<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶؛ اقدم<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۷).

### رفتار اخلاقی

سازمان‌ها همواره در پی دستیابی به عملکردی عاری از خطا و اشتباه‌اند و در این راستا کوشش دارند تدابیر لازم را در جهت جلوگیری و کشف به هنگام انحرافات و انواع خطاکاری‌ها اتخاذ نمایند (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷).

رفتار اخلاقی، انعکاس ارزش‌های فرد است. ارزش‌ها شامل دامنه‌ای از باورها و تمایلات است که رفتار فرد را بر می‌انگیزاند (پیف و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۲).

رفتار اخلاقی نقش مؤثری در پیشرفت و توفیق سازمان برای رسیدن به اهدافش دارد. در مقابل بی‌توجهی به آن نیز ممکن است پیامدهای ناخوشایندی مثل کم‌کاری‌های پنهان و آشکار شغلی، تقویت روابط غیررسمی و نادرست در گروه‌های کاری و کاهش اثربخشی سازمان را به دنبال داشته باشد (ژانگ<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۱). رفتار اخلاقی مفهیمی چون شناخت، قضاوت اخلاقی و شکل‌گیری تمایلات اخلاقی در محیط پیچیده و پویا را در بر می‌گیرد (نگا و لام<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۳).

شناخت رفتار اخلاقی با شناخت ویژگی‌های فرد میسر نیست، بلکه رفتار فرد را باید در فضای اجتماعی و محیط پیرامونش تحلیل کرد، ترویج رفتارهای اخلاقی در سازمان در قدم اول به میزان ارج گذاری به ارزش‌های اخلاقی از سوی سیاست‌های کلی و اقدامات مدیریتی در آن سازمان بستگی دارد، اگر رفتارهای اخلاقی به معنای تمایز رفتار درست و غلط در نظر گرفته شود، افراد را به سوی آنچه که باید انجام دهند و آنچه نباید انجام دهند، هدایت می‌کند (رحیمی، ۱۳۹۶). درحالی که رفتار غیراخلاقی در بخش شرکتی سهامداران یک شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد، رفتار غیراخلاقی در بخش عمومی بر همه مؤدیان و شهروندان تأثیر می‌گذارد

است. لذا با توجه به اینکه مدیران، حسابرسان و دست‌اندرکاران از تأثیر رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی غافل مانده‌اند به عنوان مسئله‌ای است که بایستی متولی و دست‌اندرکاران کسب و کار اهتمام ویژه‌ای به آن بورزند. لذا پژوهش در راستای پاسخگویی به این پرسش است که تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی چگونه است؟

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

#### تعهد حرفه‌ای

تعهد حرفه‌ای در حسابرسی به عنوان رابطه قوی بین حرفه حسابرسی و حسابرس تعریف می‌شود. دلبستگی و تعهد کارمند نه تنها با سازمان، بلکه با مراجع دیگری چون حرفه، خانواده، سرپرست مستقیم، مذهب و غیره در ارتباط است، اما دو جنبه از تعهد بیشتر مورد توجه قرار گرفته است: تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای (متیو<sup>۶</sup>، ۱۹۹۵).

تعهد از نظر لغوی عبارت است از به عهده گرفتن، نگاه داشتن، عهد و پیمان بستن و در اصطلاح عبارت است از عمل متعهد شدن به یک مسئولیت یا یک باور، تقبل یا عهده‌دار شدن انجام دادن کاری در آینده (صادقی فر، ۱۳۸۶).

از دیدگاه رفتاری نیز به "تعهد حسابگرانه" توجه شده است. در این دیدگاه افراد به دلیل مزایا و منافع که دارند و سرمایه‌گذاری‌هایی که در سازمان کرده‌اند، به سازمان دلبسته می‌شوند و به عضویت خود در سازمان ادامه می‌دهند. تعهد حرفه‌ای به معنای تعیین هویت با حرفه است، که شامل تعهد به حرفه، وقف حرفه شدن و پذیرش اهداف و اخلاق حرفه‌ای است. تعهد حرفه‌ای بر احساس مسئولیت و علاقه نسبت به حرفه فرد مبتنی است. به عبارت دیگر، احساس پایبندی فرد به وظایفی که با برعهده گرفتن نقشی، خود را ملزم به انجام دادن آنها می‌داند (حبیبی، ۱۳۸۶).

تعهد حرفه‌ای، احساس هویت و وابستگی نسبت به یک شغل و حرفه خاص و تمایل و علاقه به کار در یک حرفه است (سانتوس<sup>۷</sup>، ۱۹۹۸).

والاس<sup>۸</sup> (۱۹۹۵)، برای تعهد حرفه‌ای حسابرسان سه بعد عاطفی، مستمر و هنجاری در نظر گرفته و تعهد حرفه‌ای را احساس هویت با حرفه حسابرسی، نیاز به استمرار خدمت در شغل حسابرسی و احساس مسئولیت بالا نسبت به حرفه حسابرسی تعریف کرده است. سطح تعهد حرفه‌ای بالاتر

9.Esmail  
10.Brouard  
11.Fiollleau & Kaplan  
12.Aghdam  
13.Piff et al  
14.Zhang  
15.Nga & Lum

6.Mathieu  
7.Santos  
8.Wallace

(اسماعیلی کیا، ۱۳۹۷).

رفتار اخلاق حرفه‌ای عاملی حیاتی در شکل‌دهی حرفه است. آنچه از رفتار اخلاقی مدنظر است تأکید بر این نکته است که کیفیت مدنظر در حسابداری نه تنها مربوط به دانش فنی در حرفه است بلکه بایستی رفتار اخلاقی حسابرسان را نیز شامل شود (سلمان پناه و طالب‌نیا، ۱۳۹۲).

فوکو معتقد بود اخلاق به اختیار و برگرفته از ذهن فرد و نه بازتاب قوانین و مقررات تعریف شده برای او می‌باشد. به گفته وی نگرش اخلاقی زیبا شناسانه جای خود را به آیین نامه‌ها و مقررات کلی اخلاقی داده است، دستوراتی که به صرف از قوانین تجویز شده، ناشی می‌شود. در واقع فوکو میان مقررات اخلاقی و عمل اخلاقی فرق می‌گذارد، او بیشتر طرفدار عمل اخلاقی است (نیک بخت و همکاران، ۱۳۹۷).

#### ایدئولوژی اخلاقی

ایدئولوژی اخلاقی مهمترین عامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی افراد است. به بیان فورسیث<sup>۱۶</sup>، ایدئولوژی اخلاقی امکان پیش‌بینی تفاوت‌های فردی در قضاوت اخلاقی را فراهم می‌کند. همچنین گفتنی است سازه شدت اخلاقی، که اشاره به میزان ادراک شخص از اخلاقی بودن موضوع دارد، خود متأثر از ایدئولوژی اخلاقی است. در میان ابعاد ایدئولوژی اخلاقی، آرمان‌گرایان تأثیر مثبتی بر شدت اخلاقی داشته و نسبی‌گرایان تأثیر منفی بر آن دارند (دورانتس<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۶).

حال چنانچه جونز بیان داشت شدت اخلاقی می‌تواند کل فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت‌های اخلاقی افراد را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین می‌توان انتظار داشت که آرمان‌گرایی (نسبی‌گرایی) بر درک اخلاقی افراد تأثیر مثبت (منفی) گذاشته و قضاوت‌های اخلاقی را دستخوش تغییر کند. افراد به لحاظ اخلاقی ممکن است برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی از یک مسئله یکسان داشته باشند و این تفاوت در قضاوت‌های اخلاقی ریشه در سیستم اخلاقی هر فرد داشته و حاکی از ایدئولوژی اخلاقی وی است (فورسیت، ۱۹۸۰). ایدئولوژی اخلاقی سیستمی از اخلاقیات است که جهت تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان، در مورد رفتارهای چالش برانگیز، به کار می‌رود.

#### کیفیت حسابداری

کیفیت حسابداری می‌تواند به عوامل بسیار زیادی بستگی داشته باشد. استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسان، خود

حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و کل ذی‌نفعان در فرآیند گزارشگری مالی، ممکن است نظرات متفاوتی درباره کیفیت حسابداری داشته باشند. استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی می‌تواند بر این باور باشد که کیفیت بالای حسابداری، یعنی تحریف با اهمیتی در حسابداری وجود ندارد و تعریف کیفیت بالای حسابداری را انجام وظایف مشخص شده حسابرسان براساس شیوه‌های مرسوم بدانند (نچل و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۲). مؤسسه‌های حسابداری می‌توانند کیفیت بالای حسابداری را براساس میزان مؤثر بودن در برابر چالش‌های بازرسی یا دعوی حقوقی ارزیابی کنند. قانون‌گذاران ممکن است کیفیت بالای حسابداری را عاملی بدانند که باعث انجام کار براساس استانداردها می‌شود. سرانجام آن که کیفیت بالای حسابداری را عاملی مد نظر قرار دهند که از بروز مشکلات اقتصادی برای شرکت یا بازار جلوگیری می‌کند. گفتنی است که نگاه‌های متفاوت، معیارهای متفاوتی ارائه می‌کند (همان، ۲۰۱۲).

با اینکه حالت ایده آل این است که تعریف دقیقی از کیفیت حسابداری ارائه کنیم، واقعیت این است که پژوهشگران، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای، اغلب عوامل کاهش دهنده کیفیت بالای حسابداری را توضیح می‌دهند. برای مثال، اشتباه‌ها و کاستی‌هایی که کیفیت حسابداری را کاهش می‌دهند، مشخص می‌کنند. برای هم‌پوشانی دیدگاه‌های مختلف نسبت به کیفیت حسابداری مستقل و همچنین به منظور درک کیفیت نامناسب، ابتدا باید از مفهوم کیفیت حسابداری یک چارچوب نظری ارائه شود که بتواند به شناسایی ویژگی‌های بنیادی کیفیت حسابداری کمک کند (همان، ۲۰۱۲).

کیفیت حسابداری، مفهومی چندوجهی است و می‌تواند از دیدگاه‌های مختلف بررسی شود. در یک دیدگاه به گزارش حسابرسان مانند یک محصول توجه می‌شود و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین شده، گویای کیفیت حسابداری است. در دیدگاه دیگری که در خصوص کیفیت حسابداری مطرح است، حسابداری به عنوان یک خدمت در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرآیند انجام این خدمت و ارائه نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه این خدمت، از نقطه شروع تا پایان که ارائه گزارش حسابداری است، منطبق بر استانداردها و ضوابط تعیین شده باشد، از کیفیت لازم برخوردار است. به بیان دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابداری

16. Forsyth

17. Dorantes

18. Knechel et al

شرکت‌ها، تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی و سوء رفتار سازمانی است، در مجموع ۳۸۲ مورد پذیرفته و قابل استفاده بود. در دستیابی به اهداف تحقیق، رگرسیون چندگانه انجام شد. نتایج نشان می‌دهد که رفتار اخلاق کاری در بین حسابرسان بخش عمومی در مالزی تحت تأثیر قانون و محیط اخلاقی مستقل، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت‌ها و ایدئولوژی اخلاقی آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی می‌باشد.

بارکوس و اسپانیوس پیککی<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۸)، به بررسی تأثیر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال و فرهنگ اخلاقی شرکت‌ها بر ارزش‌های حرفه‌ای و رفتار حسابرسان پرداختند. این مطالعه به بررسی نگرش و رفتار حرفه‌ای حسابرسان می‌پردازد. نتایج نشان می‌دهد که تلاش‌های قانونی برای بهبود رفتار حسابرسان با اجرای قوانین استقلال توسط حسابرسان داخلی شده است. نتایج همچنین نیاز به القای مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان حرفه‌ای را تقویت می‌کند، زیرا تعهدات متقابل حسابرسان نسبت به تصمیم‌گیری اخلاقی آنها بستگی دارد. علاوه بر این، این مطالعه نشان می‌دهد که فرهنگ‌های اخلاقی شرکت‌ها بر تعهد حسابرسان به منافع عمومی و تصمیم‌گیری اخلاقی آنها تأثیر می‌گذارد.

مینوتویی میزا<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۳)، به بررسی تأثیر اختصاصی‌سازی شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی پرداختند. در این مطالعه، بررسی خواهد شد که آیا ویژه‌گری صنعت حسابرس، که با استفاده از سهم بازار صنعت داخلی حسابرس اندازه‌گیری شده است، کیفیت حسابرسی را بهبود داده می‌دهد یا خیر. شواهد ترکیبی در این مطالعه، حاکی از این است که سهم بازار صنعت داخلی حسابرسی، یک شاخص قابل اطمینانی از کیفیت حسابرسی نیست. این یافته‌ها حاکی از این نیست که دانش صنعت برای حسابرسین مهم نیست، بلکه حاکی از این است متودولوژی استفاده شده در مطالعات آرشیبو، تأثیرات ویژه‌گری صنعت حسابرسی را از صفات کلاینت به صورت کامل بررسی نمی‌کند.

دریائی و عزیزی (۱۳۹۷)، در مقاله‌ای به بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای) پرداختند. نمونه نهایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۱۱۸ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی می‌باشد. به منظور گردآوری اطلاعات، پرسش‌نامه آرمگا زارفر<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۵)، مورد استفاده قرار گرفت و برای پردازش

حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی را تعیین می‌کند و بر کیفیت تمام اجزای سیستم، تأکید و توجه می‌شود (انجمن بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۱۱).

بر اساس پژوهش‌های انجام شده، مشخص گردید، هر چند حسابرسان وظایف حرفه‌ای خود را به درستی انجام دهند و قوانین حسابرسی و حسابداری کافی نیز وجود داشته باشد، اما تا زمانی که رفتار اخلاقی آنان کنترل نشود و به حد ایده‌آل نرسد، همچنان باید شاهد ورشکستگی شرکت‌های بزرگ و کوچک بود. در نتیجه از آنجا که وجود تأثیر رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی بسیار محتمل به نظر می‌رسد، لذا باید مؤلفه‌های رفتار اخلاقی را به دقت شناسایی نمود تا بتوان از طریق مسیر غیرمستقیم، کیفیت حسابرسی را از درگاه رفتار اخلاقی ارتقا داد. در این پژوهش تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی که بستر لازم جهت بروز رفتار اخلاقی را فراهم می‌کند به عنوان مؤلفه‌های رفتار اخلاقی معرفی می‌شوند.

### پیشینه پژوهش

آسترو و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۹)، در مقاله‌ای به بررسی تأثیر صلاحیت، تجربه، استقلال، مراقبت مناسب حرفه‌ای و صداقت حسابرس بر کیفیت حسابرسی با نقش تعدیل کننده اخلاق حسابرس پرداختند. داده‌های مورد استفاده در این مطالعه از طریق پرسش‌نامه در اندونزی بدست آمده است. تعداد حسابرسانی که به‌عنوان نمونه انتخاب شدند ۹۷ نفر می‌باشد. ابزار تحلیلی مورد استفاده در این مطالعه تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چندگانه با تعدیل متغیرهایی که با استفاده از حداقل مربعات تخمین زده می‌شوند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که متغیرهای شایستگی، مراقبت‌های حرفه‌ای مناسب و صداقت به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، تأثیر مثبت تجربه و استقلال متغیرها به میزان قابل توجهی روی کیفیت حسابرسی تأثیرگذار نمی‌باشند. همچنین متغیر رفتار اخلاقی حسابرس به طور قابل توجهی نقش تعدیل‌کنندگی در این رابطه ندارد.

اسماعیل و یوهنیس<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۸)، در مقاله‌ای به بررسی عوامل تعیین‌کننده رفتار اخلاق کاری حسابرسان بخش عمومی مالزی پرداختند. هدف این مطالعه، بررسی عوامل مؤثر بر رفتار اخلاق کاری میان حسابرسان بخش عمومی مالزی است. با استفاده از پرسش‌نامه نظرسنجی که شامل ابزارهای مربوط به محیط اخلاقی، ارزش‌های اخلاقی

21. Barrainkua & Espinosa

22. Minotouemiza

23. Armga Zarfer

19. Astro et al

20. Ismail & Yuhanis

داده‌ها نیز از آمار توصیفی و مدل انعکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شد. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیلگر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابداری، نشان می‌دهد.

زحمتکش و رضازاده (۱۳۹۶)، به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابداری بر کیفیت حسابداری پرداختند. هدف از این مطالعه بررسی اثر تجربه کاری، شایستگی حرفه‌ای، انگیزه، مسؤلیت پذیری و عینیت‌گرایی حسابداری بر کیفیت حسابداری از نقطه نظر حسابرسان استخدام شده در شرکت‌ها است. استفاده افراد با تجربه کاری بالا کیفیت حسابداری را به دلیل شایستگی حرفه‌ای حسابداری افزایش می‌دهد؛ حسابرسان به دانش عمیقتر و قضاوت بهتری در جهت دستیابی به کیفیت حسابداری دست پیدا می‌کنند. مسؤلیت‌پذیری عملکرد حسابداری را بهبود می‌بخشد و عینیت‌گرایی آنها را قادر می‌سازد که بدون تأثیرپذیری از افراد دیگر عمل کنند.

نیکبخت و محمودی خوش‌رو (۱۳۹۶)، به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پرداختند. نظرسنجی از خیرگان در سال ۱۳۹۵ به عمل آمد. استنباط آماری پژوهش به کمک منطق فازی صورت می‌پذیرد. مطابق با نتایج به دست آمده، بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابداری، از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمان‌بندی و ساعات کار شرکت، مدیران و بازبینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابداری، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکت و کارکنان و جابه‌جایی مکرر شرکت و مدیران ارشد مؤسسه نشأت می‌گیرد.

زارعی فر و همکاران (۱۳۹۵)، در مقاله‌ای به بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت نسبت به کیفیت حسابداری با حرفه‌ای حسابداری شکاکیت به عنوان یک تعدیل‌کننده پرداختند. این تحقیق اثرات اخلاقی، تجربه و شایستگی حسابداری بر کیفیت حسابداری با توجه به متغیر تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان در استان ریانو مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابداری اثر می‌گذارد. شک و تردید حسابداری حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی، اخلاق و تجربه را به کیفیت حسابداری متصل می‌نماید و در عین حال شک و تردید حسابداری حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی در رابطه صلاحیت با کیفیت حسابداری نیست.

صالحی (۱۳۹۵)، در مقاله‌ای به بررسی رابطه اخلاق

حرفه‌ای حسابداری و کیفیت حسابداری پرداخت. پژوهش حاضر به ارزیابی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای حسابداری و کیفیت حسابداری پرداخت. جامعه شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. نتایج نشان داد که تعهد حسابداری به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابداری و بیطرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابداری به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابداری، تعهد حسابداری به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابداری بر کیفیت حسابداری اثر مثبت و معناداری دارد. با توجه به اینکه رعایت اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری اثر دارد بنابراین لازم است سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابداری توجه بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابداری داشته باشند.

خدامرادی و حاجیها (۱۳۹۵)، در مقاله‌ای به بررسی نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان پرداختند. جامعه آماری عبارتند از: حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابداری (بخش دولتی) و مؤسسات حسابداری (بخش خصوصی). از میان جامعه نمونه‌ای به حجم ۱۵۰ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و اطلاعات با استفاده از پرسش‌نامه استاندارد گردآوری شد. به منظور تجزیه و تحلیل فرضیات تحقیق از آزمون همبستگی پیرسون و آزمون معادلات ساختاری استفاده شد. شواهد نشان می‌دهد که بین وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابداری رابطه مثبت و معنادار و بین وجود فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابداری و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابداری رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۲)، در مقاله‌ای به تدوین مدل کیفیت حسابداری پرداختند. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و از آنجا که حرفه حسابداری در ایران از منظر محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات و... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، در این تحقیق از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده شده است. به این منظور با اخذ نظرات خبرگان حرفه حسابداری و بازار سرمایه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری پرداخته شده و در انتها "مدل یکپارچه کیفیت حسابداری" شامل: شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به کیفیت حسابداری و پیامدهای آنها ارائه گردیده است.

رویایی و همکاران (۱۳۹۲)، در مقاله‌ای به بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری پرداختند. جهت سنجش فلسفه اخلاق فردی حسابرسان از پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی

گردید. در این پژوهش برای سنجش و اندازه‌گیری متغیر تعهد حرفه‌ای از پرسش‌نامه اندازه‌گیری کلایکمن و هنینگ<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۰)، استفاده شد و متغیر ایدئولوژی اخلاقی بر اساس پرسش‌نامه فورسیث (۱۹۸۰)، اندازه‌گیری شد. متغیر رفتار اخلاقی از پرسش‌نامه رفتار اخلاقی نیوستروم، راج (۱۹۹۵) و در نهایت برای کیفیت حسابرسی از پرسش‌نامه کیفیت حسابرسی نجل (۲۰۱۳)، استفاده گردید. پرسش‌نامه‌های این پژوهش از طریق مقیاس لیکرت پنج درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر ماده دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ اندازه‌گیری شده است.

در این پژوهش از آزمون سوبل و آماره VAF نیز استفاده شد. یکی از آزمون‌های پر کاربرد برای سنجش معناداری تأثیر میانجی‌گری یک متغیر در رابطه میان دو متغیر دیگر، آزمون سوبل<sup>۲۵</sup> است. در این آزمون، یک مقدار Z-Value از طریق فرمول زیر به دست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱٫۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد، معنادار بودن تأثیر میانجی یک متغیر را تأیید کرد. در این فرمول، a (مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و میانجی) و b (مقدار ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته) و c (مقدار ضریب مسیر مستقیم میان متغیر مستقل و وابسته) و sa (خطای استاندارد مسیر تغییر مستقل و میانجی) و sb (خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته) هستند:

$$Z - Value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times sa^2) + (a^2 \times sb^2) + (sa^2 \times sb^2)}}$$

همچنین برای تعیین شدت اثر غیرمستقیم متغیر میانجی از آماره‌ای به نام (VAF) استفاده می‌شود که مقداری بین صفر و یک را اختیار می‌کند و هر چه این مقدار به یک نزدیک‌تر باشد، نشان از قوی‌تر بودن تأثیر متغیر میانجی دارد. در واقع این مقدار نسبت اثر غیرمستقیم بر اثر کل را می‌سنجد. مقدار VAF از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$VAF = \frac{a \times b}{(a \times b) + c}$$

در این فرمول، a (مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و میانجی) و b (مقدار ضریب مسیر بین متغیر میانجی و وابسته) و c (مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و وابسته) هستند.

### متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته،

24. Clikeman & Hening

25. Sobel

26. Average Variance Extracted

فورسیث استفاده شده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌های جمع آوری شده از ضریب همبستگی پیرسون، آزمون t، آنالیز واریانس و تجزیه تحلیل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است، بطوری که بین آرمان‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌دار و بین نسبی‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معنی‌دار وجود دارد.

### فرضیه‌های پژوهش

با مطالعه و بررسی پیشینه نظری و تجربی موضوع پژوهش، فرضیه‌های زیر برای این پژوهش تدوین می‌شوند:

- رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
- تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
- تعهد حرفه‌ای بر رفتار اخلاقی تأثیر معناداری دارد.
- رفتار اخلاقی رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند.
- ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
- ایدئولوژی اخلاقی بر رفتار اخلاقی تأثیر معناداری دارد.
- رفتار اخلاقی رابطه بین ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، به دلیل اینکه به آزمودن کارایی نظریه‌های علمی تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی، کیفیت حسابرسی، رفتار اخلاقی می‌پردازد و دانش کاربردی را در مورد کیفیت رابطه و تأثیر میان متغیرها را توسعه می‌دهد، از نظر هدف، پژوهشی کاربردی است. از آنجا که این پژوهش در موقعیت‌های واقعی و با نمونه‌های بزرگ انجام می‌گیرد از نظر موقعیت، میدانی می‌باشد و همچنین چون پژوهش رابطه و همبستگی بین متغیرهای تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، کیفیت حسابرسی، رفتار اخلاقی را مورد مطالعه قرار می‌دهد، بر مبنای گردآوری داده‌ها، پژوهش همبستگی است. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسی می‌باشند که در سازمان حسابرسی مشغول به انجام وظیفه بوده و تا زمان انجام این پژوهش حسابرسی شرکت‌های دولتی را انجام داده باشند. از آنجا که این پژوهش بر اساس نوع هدف کاربردی بوده و معرف بودن گروه نمونه برای اهداف تعمیم‌پذیری به جامعه دارای اهمیت می‌باشد، بنابراین پرسش‌نامه بین حسابرسی که حسابرسی شرکت‌های دولتی را انجام داده بودند، توزیع

مستقل و میانجی به شرح زیر می‌باشد:

### یافته‌های پژوهش

#### بررسی بهنجار بودن داده‌ها

برای آزمون بهنجار بودن متغیرها، از آزمون چولگی و کشیدگی استفاده شد که نتایج آن در جدول ۱ ارائه شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود با توجه به اینکه بازه اعداد چولگی و کشیدگی بین ۱ و -۱ می‌باشد، فرض بهنجار بودن داده‌ها مورد تأیید است.

#### آزمون پایایی ابزار پژوهش

پایایی یعنی اینکه پرسش‌نامه تا چه حد در شرایط یکسان نتایج مشابهی را بدست می‌آورد، که دامنه آن بین صفر (عدم ارتباط نتایج بدست آمده در اندازه‌گیری‌های مکرر بر روی جامعه) تا یک (ارتباط کامل نتایج بدست آمده در اندازه‌گیری‌های مکرر بر روی جامعه) قابل تغییر است. به عبارت دیگر پایایی سازه نشان می‌دهد متغیرهای مشاهده شده با چه دقتی متغیر مکنون را می‌سنجند. برای اندازه‌گیری پایایی پرسش‌نامه، از شاخص پایایی استفاده می‌شود که در این پژوهش از دو معیار ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی مرکب استفاده شد. ضرایب آلفای کرونباخ تمامی متغیرها در این پژوهش از حداقل مقدار ۰,۷ بیشتر است. پایایی مرکب بر خلاف آلفای کرونباخ که به طور ضمنی فرض می‌کند هر شاخص وزن یکسانی دارد، متکی بر بارهای عاملی حقیقی هر سازه است، بنابراین معیار بهتری را برای پایایی ارائه می‌دهد. پایایی مرکب باید مقداری بیش از ۰,۷ را بدست آورد تا بیانگر ثبات درونی سازه باشد. بر اساس جدول ۲ کلیه ارقام گزارش شده برای آلفای کرونباخ بالاتر از ۰,۷ هستند و همچنین ستون آخر در جدول مذکور بیان کننده پایایی ترکیبی متغیرها است که نشان دهنده پایایی قابل قبول ترکیبی پرسش‌نامه‌ها می‌باشد. بنابراین مدل اندازه‌گیری از پایایی سازه مناسبی برخوردار است.

جدول ۱. نتایج آزمون بهنجار بودن داده‌ها

نام متغیر	چولگی	کشیدگی
رفتار اخلاقی	-۰,۱۱۷	۰,۴۰۶
کیفیت حسابرسی	۰,۳۵۶	-۰,۰۴۰
تعهد حرفه‌ای	۰,۲۹۵	۰,۱۷۴
ایدئولوژی اخلاقی	۰,۳۱۱	۰,۵۶۱

#### متغیر وابسته

در این پژوهش کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته تلقی شده است. جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از پرسش‌نامه کیفیت حسابرسی نچل (۲۰۱۳)، دارای ۴ بعد شامل:

۱. مدیریت و رهبری (دارای ۵ گویه)،
۲. کیفیت حرفه‌ای (دارای ۴ گویه)،
۳. هدف و مأموریت (دارای ۴ گویه)،
۴. ارزش مشتری (دارای ۳ گویه)، استفاده شد.

#### متغیرهای مستقل

**تعهد حرفه‌ای:** تعهدات حرفه‌ای عبارت است از پایبندی بر اصول و ارزش‌های اخلاقی حرفه حسابرسی. این پژوهش برای سنجش و اندازه‌گیری متغیر تعهد حرفه‌ای از پرسش‌نامه اندازه‌گیری کلایکمن و هنینگ (۲۰۰۰)، استفاده شد که مؤلفه‌های آن شامل ۳ بعد:

۱. اعتقاد (دارای ۳ گویه)،
۲. تلاش (دارای ۶ گویه)،
۳. وفاداری (دارای ۶ گویه)، می‌باشد.

**ایدئولوژی اخلاقی:** جو به طریقی اشاره دارد که مؤسسات حسابرسی، رفتارهای عادی، اقدامات و اعمال مورد انتظار خود را عملیاتی می‌سازد، از آنها حمایت می‌کنند و به آنها پاداش می‌دهند. ایدئولوژی اخلاقی بر اساس پرسش‌نامه فورسیث (۱۹۸۰)، اندازه‌گیری شد که این پرسش‌نامه دارای ۱۰ گویه است.

#### متغیر میانجی

**رفتار اخلاقی:** رفتار اخلاقی کارکنان به مجموعه خصایص و ویژگی‌های رفتاری کارکنان در رابطه با شغل، همکاران، سازمان و افراد دیگر گفته می‌شود. در این پژوهش منظور از رفتار اخلاقی حسابرسان نمره‌ای است که آنان بر اساس پرسش‌نامه رفتار اخلاقی نیوستروم، راج به سؤالات ۱۷ گویه‌ای پرسشنامه رفتار اخلاقی با ۶ بعد:

۱. استفاده شخصی (دارای ۳ گویه)،
۲. عیب جویی (دارای ۲ گویه)،
۳. رشوه‌گیری (دارای ۴ گویه)،
۴. تزویر (دارای ۳ گویه)،
۵. هزینه‌های اضافی (دارای ۲ گویه)،
۶. فریب کاری (دارای ۳ گویه)، می‌دهند.



### آزمون روایی همگرا

میزان انطباق بین تعریف مفهومی متغیر و تعریف عملیاتی آن است. بدین منظور اعتبار سازه مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد که برای سنجش آن از طریق مقایسه جذر AVE با همبستگی بین متغیرها انجام شد و برای هر کدام از سازه‌های انعکاسی جذر میانگین واریانس استخراج شده باید بیشتر از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها در مدل باشد. طبق اطلاعات جدول ۴ جذر AVE از همبستگی بین سازه‌ها برای هر متغیر، بیشتر است، لذا ابزار پژوهش، روایی واگرایی مناسبی را دارا می‌باشد.

### آزمون فرضیات

**فرضیه اول: بین رفتار اخلاقی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.**

در بررسی اثرات متغیر رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی، طبق جدول ۵ و شکل ۱، ضریب مسیر به میزان (۰,۴۱۵) برآورده شده است که نشان می‌دهد تأثیر مثبت دارد و با توجه به این که مقدار T-Value مطابق شکل ۲ برابر ۸,۳۲۳ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰,۰۵، معنی‌دار است؛ یعنی رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد، بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود.

روایی همگرا همبستگی میان شاخص‌های سنجش هر سازه را نشان می‌دهد. به کارگیری متوسط واریانس استخراج شده (AVE) معیاری برای روایی همگرا است. AVE نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر، AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. حداقل AVE معادل ۰,۵ بیان‌کننده اعتبار همگرایی کافی است، به این معنا که یک متغیر مکنون می‌تواند به طور میانگین بیش از نیمی از پراکندگی معرف هایش را تبیین کند. مقادیر AVE در جدول ۳ بیان شده است.

همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود مقدار AVE برای متغیرهای مکنون بالاتر از ۰,۵ است. بنابراین، می‌توان گفت روایی همگرایی متغیرهای تحقیق مطلوب است.

### آزمون روایی واگرا

روایی واگرا نشان می‌دهد چقدر سؤالات یک متغیر با سؤالات سایر متغیرها تفاوت دارند. در این مرحله، تعیین می‌شود که آیا مفاهیم نظری به درستی توسط متغیرهای مشاهده شده اندازه‌گیری شده‌اند یا خیر. به عبارت دیگر، روایی یا اعتبار،

جدول ۳. روایی همگرایی ابزار تحقیق

متغیرها	AVE
رفتار اخلاقی	۰,۶۶
کیفیت حسابرسی	۰,۶۳
ارزش اخلاقی	۰,۵۳
جو اخلاقی	۰,۶۱

جدول ۲. پایایی ابزار اندازه‌گیری

نام متغیر	ضریب پایایی آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی (CR)
رفتار اخلاقی	۰,۸۸	۰,۹۰
کیفیت حسابرسی	۰,۷۷	۰,۸۲
ارزش اخلاقی	۰,۷۱	۰,۸۱
جو اخلاقی	۰,۸۲	۰,۸۷

جدول ۴. ماتریس همبستگی و بررسی روایی

نام متغیر	رفتار اخلاقی	کیفیت حسابرسی	ارزش اخلاقی	جو اخلاقی	جذر (AVE)
رفتار اخلاقی	۱				۰,۸۱
کیفیت حسابرسی	۰,۳۶	۱			۰,۷۹
ارزش اخلاقی	۰,۲۴	۰,۳۲	۱		۰,۷۳
جو اخلاقی	۰,۳۳	۰,۲۲	۰,۲۹	۱	۰,۷۸

### فرضیه دوم: بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.

به استناد اطلاعات استخراج شده از نرم‌افزار Pls-Smart، که در جدول ۵ و شکل ۱، نشان داده شده است مشخص گردید که ضریب مسیر برای متغیرهای تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابداری به میزان (۰,۲۹۴) برآورده شده است که بدین معنی است که ارزش اخلاقی تأثیر معنی‌دار و مثبت بر کیفیت دارد. همچنین طبق خروجی بدست آمده مقدار T-Value بر اساس شکل ۲ برابر ۶,۴۱۶ محاسبه گردیده است، یعنی ضریب مسیر در سطح خطای ۰,۰۵ معنی‌دار است؛ یعنی ارزش اخلاقی بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد، بنابراین فرضیه دوم تأیید می‌شود.

### فرضیه سوم: بین تعهد حرفه‌ای و رفتار اخلاقی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های پژوهشی می‌توان بیان نمود که، ضریب مسیر تأثیر تعهد حرفه‌ای بر رفتار اخلاقی برابر با (۰,۴۳۶) اندازه‌گیری شده که مطابق با اطلاعات پردازش شده در جدول ۵ و شکل ۱، این رابطه معنادار می‌باشد، چرا که مقدار T-Value برابر با ۷,۳۲۷ محاسبه شده است. لذا این امکان وجود دارد که تعهد حرفه‌ای بر رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری را دارا است، بنابراین فرضیه سوم قابل تأیید

می‌باشد.

### فرضیه چهارم: رفتار اخلاقی رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابداری را میانجی‌گری می‌کند.

جهت سنجش معناداری تأثیر میانجی‌گری متغیر رفتار اخلاقی در رابطه ی میان دو متغیر ارزش اخلاقی و کیفیت حسابداری، از آزمون سوپل استفاده شد که اطلاعات به‌دست آمده به صورت زیر می‌باشد:

$$(s_b=0.039); (s_a=0.021); (c=0.294); (b=0.361); (a=0.436)$$

$$Z - Value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 + sa^2) + (a^2 \times sb^2) + (sa^2 \times sb^2)}} = 8.446$$

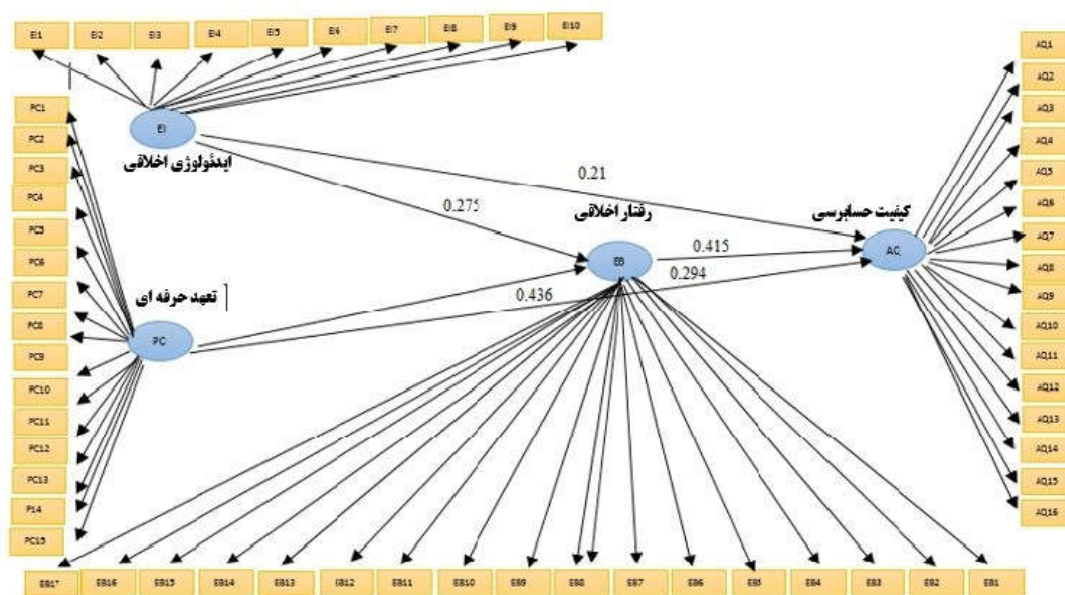
با جایگذاری در فرمول فوق، ارزش Z برابر با ۸,۴۴ بدست آمد که به‌دلیل بیشتر بودن از ۱,۹۶ می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأثیر متغیر میانجی رفتار اخلاقی در رابطه بین ارزش اخلاقی و کیفیت حسابداری معنادار است. بنابراین از آماره VAF جهت تعیین شدت اثر غیرمستقیم متغیر رفتار اخلاقی به صورت زیر استفاده شده است.

$$VAF = \frac{0.436 \times 0.361}{(0.436 \times 0.361) + 0.294} = 0.34$$

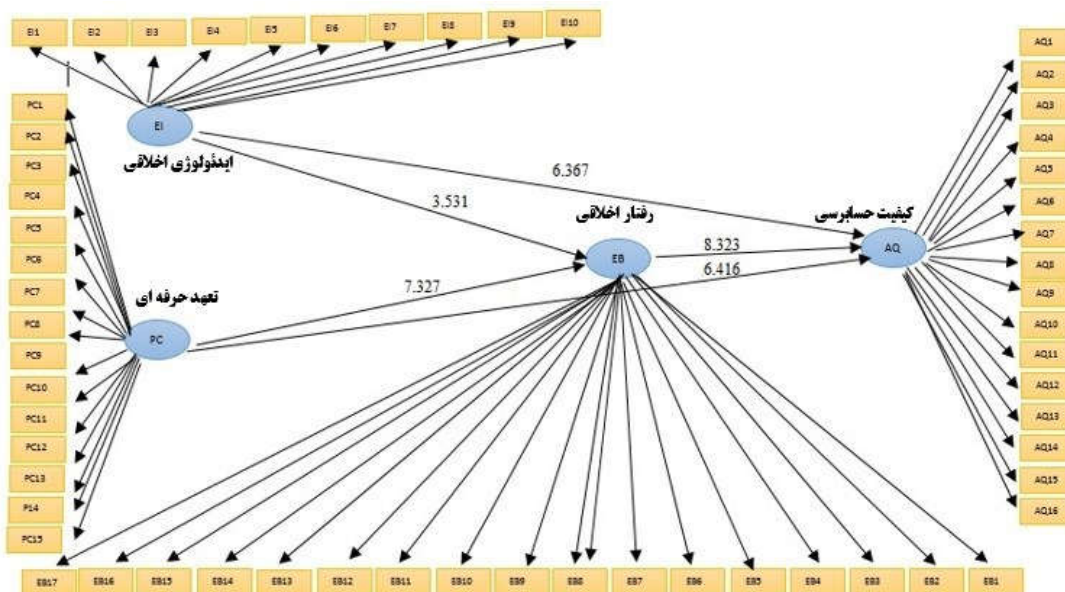
این بدین معنی است که تقریباً بیش از ۳۴ درصد از اثر کل تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری از طریق غیرمستقیم

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیات

فرضیه	مسیر مستقیم	ضریب مسیر	T-value	نتیجه آزمون	
۱	رفتار اخلاقی ← کیفیت حسابداری	۰,۴۱۵	۸,۳۲۳	تأیید فرضیه	
۲	تعهد حرفه‌ای ← کیفیت حسابداری	۰,۲۹۴	۶,۴۱۶	تأیید فرضیه	
۳	تعهد حرفه‌ای ← رفتار اخلاقی	۰,۴۳۶	۷,۳۲۷	تأیید فرضیه	
۵	ایدئولوژی اخلاقی ← کیفیت حسابداری	۰,۲۱۴	۶,۳۶۷	تأیید فرضیه	
۶	ایدئولوژی اخلاقی ← رفتار اخلاقی	۰,۲۷۵	۳,۵۳۱	تأیید فرضیه	
فرضیه	مسیر غیرمستقیم	متغیر میانجی	شدت تأثیرگذاری	Z-value	نتیجه آزمون
۴	تعهد حرفه‌ای ← کیفیت حسابداری	رفتار اخلاقی	۰,۳۴	۸,۴۴۶	تأیید فرضیه
۷	ایدئولوژی اخلاقی ← کیفیت حسابداری	رفتار اخلاقی	۰,۲۸	۸,۲۰۳	تأیید فرضیه



شکل ۱. مدل ترسیم شده همراه با ضرایب مسیر



شکل ۲. مدل ترسیم شده همراه با ضریب معنی داری

توسط متغیر میانجی تعهد حرفه‌ای تبیین می‌شود.

با ۶,۳۶۷ برآورد شده که نشان می‌دهد تأثیرات متغیر مستقل بر وابسته در سطح خطای ۰,۰۵ معنادار می‌باشد. مطابق با مطالب ذکر شده نتیجه گیری می‌شود که ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین فرضیه پنجم، تأیید می‌شود.

### فرضیه پنجم: بین ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به مقدار ضریب معنا داری بدست آمده برای مسیر تأثیر گذاری متغیرهای فرضیه پنجم، مقدار تأثیر گذاری ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی طبق جدول ۵ و شکل ۱، مساوی با ۰,۲۱۴ اندازه‌گیری شده، که بیان می‌کند بیش از ۲۱ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی به ایدئولوژی اخلاقی وابسته است. همچنین طبق شکل ۲ میزان T-Value برابر

### فرضیه ششم: بین ایدئولوژی اخلاقی و رفتار اخلاقی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

برای تأیید فرضیه ششم پژوهش از فرمان Bootstrapping نرم‌افزار PLS Smart استفاده شد

ارزش‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی است (۰,۳۴۷)، که بیانگر وجود ارتباطی متوسط می‌باشد.

شکل فوق اطلاعات استخراجی از نرم‌افزار SMART-PLS، مربوط به ارزیابی معنادار بودن رابطه بین متغیرها می‌باشد. در این آزمون ارزش  $t$ ، معنادار بودن اثر متغیرها را بر هم نشان می‌دهد. اگر  $t\text{-value} > 1.96$  باشد، یعنی متغیر مستقل تأثیر مثبت و معنی‌دار بر متغیر وابسته دارد. اگر:

$$-1.96 \leq t\text{-value} < +1.96$$

باشد، یعنی رابطه معناداری وجود ندارد؛ و اگر:

$$t\text{-value} < -1.96$$

باشد، یعنی اثر معنی‌دار و منفی دارد. طبق شکل ۲، تأثیر تمامی متغیرهای مستقل بر وابسته مثبت و معنادار است.

### بحث و نتیجه‌گیری

بد اخلاقی‌های حرفه‌ای می‌تواند سبب شود حتی شرکت‌های بزرگ نیز دچار بحران‌های مالی شده و به سمت ورشکستگی حرکت نمایند، لذا رفتار اخلاقی به عنوان یکی از عوامل اصلی نیل به موفقیت در سازمان‌ها به شمار می‌آید. در این پژوهش تعهد حرفه‌ای به عنوان یکی از مؤلفه‌های رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی مطرح گردید. تعهد حرفه‌ای باعث احساس مسئولیت و پایبندی حسابرس نسبت به وظایفی است که با برعهده گرفتن نقش حسابرس، خود را ملزم به انجام دادن آنها می‌داند که در نهایت بتواند کیفیت گزارشات حسابرسی را تا حد ممکن بالا برد. مؤلفه دیگری که برای رفتار اخلاقی در این پژوهش ذکر گردید، ایدئولوژی اخلاقی است که امکان پیش‌بینی تفاوت‌های فردی در قضاوت اخلاقی را فراهم می‌کند. افراد با ایده‌آل‌گرایی بالا معتقدند که رفتار اخلاقی درست، امکان جلوگیری از آسیب به دیگران را در تمام شرایط به وجود می‌آورد و همیشه می‌تواند نتیجه‌ای خوشایند و مطلوب به همراه داشته و دارای پیامدهای مثبتی برای دیگران باشد و به ارتقای کیفیت حسابرسی نیز کمک نماید. از این رو هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی است. در این پژوهش به این پرسش پاسخ داده شد که «رابطه تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی چیست؟» و «آیا تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟» برای دستیابی به این هدف، نمونه‌ای از کلیه حسابرسان شرکت‌های دولتی شاغل در سازمان حسابرسی، انتخاب و مورد پیمایش قرار گرفت.

که خروجی حاصل، ضریب مسیر ۰,۲۷۵ را نشان می‌دهد که حاکی از تأثیر قوی و مثبت ایدئولوژی اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرس می‌باشد (جدول ۵، شکل ۱). ضمناً جهت بررسی معنادار بودن تأثیرات، از مستندات شکل ۲ استفاده شد که چون میزان T-Value برابر با ۳,۵۳۱ محاسبه شده است، معناداری رابطه تأیید می‌شود. مطالب مذکور مبین تأثیر مثبت و قوی و معنی‌دار ایدئولوژی اخلاقی بر رفتار اخلاقی است. بنابراین فرضیه ششم، تأیید می‌شود.

### فرضیه هفتم: رفتار اخلاقی رابطه بین ایدئولوژی اخلاقی

و کیفیت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند.

جهت آزمون این فرضیه، با استفاده از آزمون سوبل، مقدار Z-Value از طریق فرمول ذکر شده در فرضیه چهارم به دست می‌آید:

$$(s_b=0.011); (s_a=0.032); (c=0.214); (b=0.305); (a=0.275)$$

$$Z\text{-Value} = \frac{0.275 \times 0.305}{\sqrt{(0.305^2 + 0.032^2) + (0.275^2 \times 0.011^2) + (0.032^2 \times 0.011^2)}} = 8.203$$

با توجه به محاسبات فوق، ارزش Z برابر با ۸,۲۰ بدست آمد که بدلیل بیشتر بودن از ۱,۹۶ می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأثیر متغیر میانجی رفتار اخلاقی در رابطه بین ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی معنادار است. برای تعیین شدت اثر غیرمستقیم متغیر میانجی از آماره‌ای به نام VAF استفاده می‌شود که مقدار VAF از فرمول مذکور در فرضیه چهارم قابل اندازه‌گیری است، که پس از جایگذاری اعداد به صورت زیر محاسبه گردید:

$$VAF = \frac{0.275 \times 0.305}{(0.275 \times 0.305) + 0.214} = 0.28$$

این بدین معنی است که تقریباً بیش از ۲۸ درصد از اثر کل ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی از طریق غیرمستقیم توسط متغیر میانجی رفتار اخلاقی تبیین می‌شود. خروجی‌های استخراج شده از نرم‌افزار PLS Smart به صورت شکل ۱ می‌باشد.

شکل فوق‌الذکر مربوط به ضریب مسیر متغیرهای پژوهش در نرم‌افزار SMART-PLS می‌باشد. ضرایب مسیر اگر بالای ۰,۶ باشد، بدین معنی است که ارتباطی قوی میان دو متغیر وجود دارد، اگر بین ۰,۳ تا ۰,۶ باشند، ارتباط متوسط و اگر کمتر از ۰,۳ باشند، ارتباط ضعیفی وجود دارد. همان‌طور که در شکل ۱ مشاهده می‌شود، ضریب مسیر بین رفتار اخلاقی و جو اخلاقی بالاترین رقم (۰,۷۴۹) که بیان‌کننده وجود رابطه قوی بوده و کمترین ضریب، مربوط به

- داده‌های گردآوری شده با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی مورد تحلیل قرار گرفت. جهت بررسی و آزمون اهداف پژوهش از ۷ فرضیه استفاده شد و مورد سنجش قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد که این یافته پژوهش با نتایج سوهایزا اسماعیل (۲۰۱۸)، بارینکوا (۲۰۱۸)، اقبال (۲۰۱۳)، شعبانی (۲۰۱۴)، شافر (۲۰۱۵)، تانگ (۲۰۱۵)، الینا (۲۰۱۶)، همسان و مورد تأیید است. همچنین یافته‌ها نشان داد که ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته پژوهش با نتایج سوهایزا اسماعیل (۲۰۱۸)، بارینکوا (۲۰۱۸)، جفرای (۲۰۱۵)، الینا (۲۰۱۶)، همسان و مورد تأیید است.
  - بر اساس نتایج پژوهش، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که به مؤلفه‌های رفتار اخلاقی شامل تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی توجه لازم را کرده و زمینه‌های مناسب را برای پیاده‌سازی این ابعاد از طریق اندازه‌گیری تعهد حرفه‌ای حسابرسان خود کرده و سعی در نظارت بیشتر بر کار حسابرسانی نمایند که دارای تعهد حرفه‌ای پایین‌تری می‌باشند. همچنین قابل ذکر است که در این پژوهش از تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی به عنوان مؤلفه‌های رفتار اخلاقی جهت بررسی میزان تأثیر بر کیفیت حسابرسی استفاده شده است که پیشنهاد می‌شود سایر مؤلفه‌های رفتار اخلاقی نیز آزمون گردد. از جمله محدودیت‌های پژوهش استفاده از ابزار پرسش‌نامه جهت دستیابی به نتایج، محدودیت‌های ذاتی از جمله تفسیرهای متفاوت از واژگان و اصطلاحات توسط پاسخ‌دهندگان در پاسخ به سؤالات می‌باشد. همچنین برخی افراد ممکن است بخواهند تصمیمات خود را بیشتر از واقع حرفه‌ای نمایان کنند و یا این امکان وجود دارد که تحت تأثیر شرایط مختلف محیطی قرار گیرند.
- منابع**
- اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۷). استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، سال چهارم، شماره ۲، صفحات ۱۳۴-۱۱۵.
  - تقفی، علی، رحمانی، حلیمه، رفیعی، افسانه، (۱۳۸۹). آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره ۱، ۷-۱۸.
  - جبارزاده کنگرلوئی، فاتحی، سمیه، متوسل، مرتضی، (۱۳۹۵). ایدئولوژی‌های اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۱، ۲۳-۴۰. حافظ‌نیا، محمدرضا، (۱۳۸۴). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات سمت، چاپ یازدهم.
  - حکاک، محمد، وحدتی، حجت، موسوی‌نژاد، سید هادی، (۱۳۹۵). تأثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت (مورد مطالعه: دانشگاه لرستان)، پژوهش‌های مدیریتی در ایران، دوره ۲۰، شماره ۴، ۱۱۷-۱۴۶.
  - رحیمی، حمید، (۱۳۹۶). تحلیل رابطه فرهنگ سازمانی و رفتار اخلاقی کارکنان دانشگاه کاشان، اخلاق، سال ۷، شماره ۲۷، ۹۱-۱۱۵.
  - سرمدزهره، بازرگان، عباس، حجازی، الهه، (۱۳۹۵). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، چاپ دوازدهم، تهران، انتشارات آگه.
  - سلمان‌پناه، نجمه و طالب‌نیا قدرت‌اله (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابداری مدیریتی، سال ششم، شماره ۱۸، صفحات ۸۷-۹۶.
  - صالحی، تابنده، (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره ۳، ۷۷-۸۶.
  - گلدوست، مجید، طالب‌نیا، قدرت، اسماعیل‌زاده مقری، علی، رهنمای رودپوشی، فریدون، رویایی، رمضانعلی، (۱۳۹۷). تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی (مطالعه موردی استان گلستان)، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، سال پنجم، شماره ۱، صفحات ۹۸-۸۵.
  - مرادی، محمد، خاتونی، مرضیه، ضیغمی، رضا، جهانی‌هاشمی، حسن، شیخی، محمد رضا، (۱۳۹۲). بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی پرستاران شاغل در بیمارستان‌های دولتی آموزشی وابسته به دانشگاه علوم پزشکی قزوین، اخلاق پزشکی، سال ۷، شماره ۲۴، ۷۸-۵۵.
  - نیک‌بخت، محمد رضا، مهرگان، محمد رضا، صفری، حسین، مسعودی، جواد، (۱۳۹۷). تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریتی، سال ۸، شماره ۲۹، ۱۸۷-۲۰۲.

- Aghdam, Y. and Karimzadeh, H., 2017. The Role of Ethics on Accounting. Retrieved from
- [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2901664](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2901664)
- Alleyne, P. 2016. The influence of organisational commitment and corporate ethical values
- on non-public accountants whistleblowing intentions in Barbados. Journal of Applied Accounting Research, 17(2), pp.190-210.
- Alsua, J.C, Alas. Ruth and Carneiro . J ,(2012), Moral philosophies and Ethical Across Borders: A study of Brazil, China, Estonia and the United States. Academia, Revista Latinoa mericna de Administracion.PP.30-44.
- Asrar-ul-Haq, M., Kuchinke, K.P. and Iqbal, A. 2017. The relationship between corporate social responsibility, job satisfaction, and organizational commitment: Case of Pakistani higher education. Journal of Cleaner Production, 142, pp.2352-2363.
- Astro Y, Taufiq M, Tertiaro W. 2019, The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity On Audit Quality With Auditor Ethics As Moderating Variable . Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 5/1, pp. 80 -99
- Barrainkua I, Espinosa Pike M, (2018), The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behaviour, Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, 21, 17-52
- Bashiri Z. (2014). Investigating the relationship between ethical climate with organizational
- commitment and turnover intention among telecommunication employee's cross-correlation
- method in Urmia. [MA Thesis]. Urmia: Urmia University. (In Persian).
- Baumhart, R. 1961. Prablems in review: How ethical are businessman? Harvard Business Review 39 (July - August): 6-9.
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S. and Neilson, L.C., 2016. Professional Accountants'
- Identity Formation: An Integrative Framework. Journal of Business Ethics, pp.1-14.
- Chin, W. W. (2003). Issues and opinions on structural equation modeling. MIS Quarterly, 22(1), 7-16.
- Choua, Sh. W., & Chen, P. Y. (2009). The influence of individual differences on continuance intentions of enterprise resource planning (ERP). Int. J. Human Computer Studies, 67(6), 484-496.
- Chouh, JL. Hsiao-Chiao, W. Tsai-Chung, L. Li-Chi, H. (2007). Reliability and validity of nurses' job satisfaction scale and nurses' professional commitment. School of Nursing, School of Traditional Chinese Medicine, ChinaaMedical University, Taichung, Taiwan. 65-75.
- Work ethic and commitment to ethics in Iran.
- Clinch, G., Stokes, D.J. and Zhu, T. (2010). Audit Quality and Information Asymmetry Between Traders. Accounting and Finance, Forthcoming, *Accounting & Finance*, 52,35(3): 743-76.
- DeFond, M, & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics, 58(2-3), 275-326.
- Dorantes CA, Hewitt B., Goles T. (2006) "Ethical decision-making in an IT context: The roles of personal moral philosophies and moral intensity", in In System Sciences, HICSS'06 Proceedings of the 39th Annual Hawaii International Conference on: IEEE, Vol. 8.
- Fiolleau, K. and Kaplan, S.E., 2016. Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students. Journal of Business Ethics, pp.1-18.
- Fornell, C., & Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. Journal of Marketing Research, 18(1), 39-50.
- Forsyth DR (1980) ,Taxonomy of ethical ideologies, Journal of Personality and Social Psychology, 39:175-184.
- Hunt, S. D., Wood, V. R., & Chonko, L. B. (1989). Corporate ethical values and organizational commitment in



- marketing. *Journal of Marketing*, 53 (3): 79-90.
- IAASB. (2011). Audit Quality an IAASB perspective, Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
  - Iqbal, N., Bhatti, W.A. and Zaheer, A., 2013. Corporate ethical values, group creativity, job commitment and performance: The effect of work response on work context. *Management & Marketing*, 8(1), pp.79-94.
  - Ismail, S., Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1): 21-34.
  - Jazayeri, S.Z., Naami, A.Z., Shokrkon, H., Taghipor, M. (2006). An investigation of simple and multiple relationships between personality traits and professional commitment among nurses in some Ahvaz hospitals. *Journal of Education and Psychology*, 13 (3): 189-208.
  - Jeffrey, C., Dilla, W. and Weatherholt, N., 2015. The impact of ethical development and cultural constructs on auditor judgments: A study of auditors in Taiwan. *Business Ethics Quarterly*, 14 (03), pp.553-579.
  - Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
  - Kuei, Y.L., Pi-Li, L., Chiung, M.W., Ya-Lung, H. (2002). The relationships among turnover intentions, professional commitment and job satisfaction of hospital nurses. *Journal of Professional Nursing*, 18 (4): 214-9.
  - Maroto-Sánchez A. (2012), Productivity in the services sector: conventional and current explanations. *Serv Indust J*; 32(5): 719-46.
  - Mathieu, J. E., & Zajac, D. M. (1995). A review and meta-analysis of the antecedents, correlates and consequences of organizational commitment. *Psychological Bulletin*, 108(2), 171-194
  - Meyer, J. P., & Allen, N. T. (1991). A three-component conceptualization of organizational commitment. *Human Resource Management Review*, 1(1), 61-67.
  - Nga, J. & Lum E. (2013); An investigation into unethical behavior intentions among undergraduate students: A Malaysian Study; *J Acad Ethics*.
  - Piff, P.K., Stancato D.M, Cote, S, Mendoza-Denton R. & Keltner, D. (2012); "Higher social class predicts increased unethical behavior"; *National Acad Sci*, 109:4086-4091
  - Sadeghi Far, J (2007), Personal Value and Organizational Commitment. First Edition, Shiraz: Navid Shiraz.
  - Santos, S., & Emmalou, N. L. (1998). Factors Related to Commitment of Extension Professionals in the Dominican Republic. *Journal of Agricultural Education*, 35(3), 57-61.
  - Sarmad Z, Bazargan.A, Hejazi.E, (2016), *Research Methods in Behavioral Sciences*, Twelfth Edition, Tehran, Agah Publications.
  - Schaltegger CH, Torgler B, (2010), Work Ethic, Protestantism and Human Capital. *Economic Letter*; 107(2): 99-101
  - Shabani, J., Garkaz, M. and Azar, A.T. (2014), A Survey about the Correlation between the Corporate Ethical Values and Understanding Earnings Management, *International Research Journal of Management Sciences*. Vol., 2 (1), pp.7-11.
  - Shah, S. and Amjad, S., 2017. Investigating moral ideology, ethical beliefs, and moral intensity among consumers of Pakistan. *Asian Journal of Business Ethics*, pp.1-35.
  - Shafer, W.E., 2015. Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1), pp.43-60.
  - Tang, T.L.P., Sutarso, T., Ansari, M.A., Lim, V.K., Teo, T.S., Arias-Galicia, F., Garber, I.E., Chiu, R.K.K., Charles-Pauvers, B., Luna-Arocas, R. and Vlerick, P., (2015). Monetary Intelligence and Behavioral Economics: The Enron Effect—Love of money, corporate ethical values, Corruption Perceptions Index (CPI), and dishonest-

- ty across 31 geopolitical entities. Journal of Business Ethics, pp.1-19.
- Wallace, J. E. (1995). Organizational and professional commitment in professional and nonprofessional organizations. Administrative Science Quarterly, 40(2), 333-349.
  - Zhang Z. (2011); "On moral hazard of construction project visual organization"; Procedia Engie, 12:156-162.