

تدوین مدل جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور

* محمد کاشانی پور^۱، نظام الدین رحیمیان^۲، محمد حسین رحمتی^۳، منصور محمدی^۴

۱. دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه خاتم، ایران.

۳. استادیار مدیریت، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۰

Developing a Model for Supreme Audit Court Ethical Climate

*M. Kashanipour¹, N. Rahimian², M.H. Rahmati³, M. Mohamadi⁴

1. Associate Professor in Accounting, University of Tehran (Farabi), Iran.

2. PhD. of Accounting, Khatam University, Iran.

3. Assistant Professor in Management, University of Tehran (Farabi), Iran.

4. PhD. student of Accounting, University of Tehran (Farabi), Iran.

Received: 2020/7/17

Accepted: 2020/8/10

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The role of the Supreme Audit Court in protecting public interest with regarding the vastness of public sector in our country is very important. to attract and increase public confidence, the action and decision of the supreme audit court auditor's must be based on appropriate ethical climate framework and ethical codes. Implementation and promotion of a appropriate ethical climate requires identifying it's dimensions and factors affecting. The purpose of this research, identifying the factors constituting Supreme Audit Court ethical climate for representation a appropriate model in this regard.

Research Method: the qualitative approach has been pursued and the data has been collected using the interviews conducted with the 21 Supreme Audit Court experts. Accordingly, Grounded Theory has been adopted as the methodology of the research through which the data has been analyzed in three phases, open coding, axial coding and selective coding.

Research Findings: In overall the research findings indicate the Significant differences in Supreme Audit Court ethical climate dimensions with previous research. most important differences in Supreme Audit Court ethical climate consists of the lack of individual interests, organization interests, friendship and personal moralities dimensions.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: the result showing the Some special dimensions consists of Effectiveness, general considerations and identifying The issue of safeguarding treasury in the Supreme Audit Court ethical climate.

Keywords: Ethical Climate, Public Sector Auditing, Supreme Audit Court.

JEL Classification: H1, M4

چکیده

موضوع و هدف مقاله: نقش دیوان محاسبات کشور در حسابرسی بخش عمومی، بسیار پررنگ بوده و به منظور جلب اعتماد عمومی باید تصمیم‌گیری‌های حساب‌رسان این سازمان در چارچوب جو اخلاقی سازمانی مطلوب باشد. هدف پژوهش حاضر، شناسایی عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و ارائه مدلی مناسب در این زمینه است.

روش پژوهش: رویکرد پژوهش کیفی و داده‌های مورد نظر از طریق بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه با ۲۱ نفر از خبرگان شاغل در دیوان محاسبات کشور گردآوری شده است. استراتژی پژوهش، نظریه داده‌بنیاد است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش حاکی از تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در ابعاد جو اخلاقی سازمانی دیوان محاسبات کشور با پژوهش‌های قبلی است. از جمله مهم‌ترین تفاوت‌ها، عدم دلالت برخی از ابعاد جو اخلاقی در دیوان محاسبات کشور شامل منافع شخصی، منافع سازمانی، دوستی و اخلاقیات فردی است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: نتایج این پژوهش، بیانگر معرفی برخی ابعاد خاص از جمله اثربخشی و ملاحظات عمومی و شناسایی موضوع صیانت از بیت‌المال به عنوان مقوله محوری در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی بخش عمومی، جو اخلاقی، دیوان محاسبات کشور.

طبقه‌بندی موضوعی: H1, M4

* Corresponding Author: M. Kashanipour

E-mail: Kashanipour@ut.ac.ir

* نویسنده مسئول: محمد کاشانی پور

مقدمه

جو اخلاقی سازمان، درک رایج از رویه‌ها و نحوه عمل‌های رسمی سازمان (ویکتور و کولن^۱، ۱۹۸۸) و از اجزای مجموعه فرهنگ یا جو سازمانی محسوب می‌شود که تأثیر آن بر تصمیم‌گیری فردی و رفتارهای اخلاقی در پژوهش‌های قبلی شناسایی شده است (شفر، ۲۰۰۹؛ شفر و همکاران، ۲۰۱۳).

در هر سازمان، هنجارها، اصول و اعتقادات رسمی و غیررسمی وجود دارد که اعضای سازمان بر مبنای آن عمل می‌کنند (ترسای و همکاران، ۲۰۱۹).

این اصول و ارزش‌های اخلاقی، سنگ بنایی برای سبک و رفتار سازمانی افراد هستند که ادراک و قضاوت آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. افراد شاغل در محیط‌های اخلاقی و برخورداری از ارزش‌های اخلاقی و معنوی بالاتر، معمولاً درک بیشتری از مشکلات اخلاقی داشته و در تصمیم‌گیری اخلاقی خود بهتر کار می‌کنند (حکاک و همکاران، ۱۳۹۵).

از دیدگاه شفر (۲۰۱۳)، جو اخلاقی سازمان، از اهمیت بالایی برخوردار است و تصمیم‌گیری بدون وجود جو اخلاقی مطلوب ممکن است پیامدهای غیر قابل انتظار و نامطلوبی به دنبال داشته باشد (آپرلیانی و همکاران، ۲۰۱۴).

همچنین، جو اخلاقی عاملی برای حل و فصل مسائل مربوط به شیوه‌های رفتاری غیر اخلاقی در سازمان محسوب می‌شود (شفر، ۲۰۰۹؛ مالوی و اگراول، ۲۰۰۸).

با این وجود، مطالعات اندکی در رابطه با جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی به ویژه در بخش عمومی انجام شده است و بر مبنای این مطالعات جو اخلاقی حسابرسی در کشورهای مختلف و به تناسب نوع حسابرسی نیز متفاوت است (پاربوتا و همکاران، ۲۰۱۰؛ شفر و همکاران، ۲۰۱۳).

در کشورهای مختلف، دیوان محاسبات (مؤسسه عالی حسابرسی) به عنوان نهاد عالی نظارتی و حسابرسی مستقل بخش عمومی، مجری حسابرسی بخش عمومی بوده و بازوی نظارتی قوه مقننه محسوب می‌شود. گروه‌های اصلی استفاده‌کنندگان در بخش عمومی (اعم از دولت، نمایندگان، شهروندان) با استفاده از گزارش‌های مالی بخش عمومی، به ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی کشور می‌پردازند (آذر و حبشی، ۱۳۹۶).

در سالیان اخیر، افکار عمومی کشور با افشای متعدد اطلاعات تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی روبه‌رو بوده است و این موضوع باعث خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شده است (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷).

لذا با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور، نقش

حسابرسان فعال در این حوزه به منظور حفاظت از منافع عمومی بسیار پررنگ بوده و به منظور جلب و افزایش اعتماد عمومی باید فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان این حوزه در چارچوب جو اخلاقی سازمانی مطلوب و مبتنی بر اصول اخلاقی باشد.

طبقه‌بندی‌های متفاوتی از عوامل تشکیل‌دهنده جو اخلاقی ارائه شده است. ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، ابعاد پنج‌گانه‌ای برای جو اخلاقی سازمانی شامل جو اخلاقی مراقبتی، حرفه‌گرایی، مقرراتی، مستقل و ابزاری، ارائه کرده است. هر یک از این ابعاد، ویژگی‌های خاصی دارند و این ویژگی‌ها با توجه به مشخصه‌های هر سازمان تفاوت دارند (شاکلوک و همکاران، ۲۰۱۱).

به عنوان نمونه، پژوهش مالوی و اگراول (۲۰۰۸)، نشان می‌دهد که جو اخلاقی ادارات بخش عمومی، تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای با شرکت‌های بخش خصوصی دارد و باید از روش‌های متفاوتی برای ارزیابی آنها استفاده نمود.

با توجه به عدم انجام پژوهش‌های کافی در رابطه با شناخت جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و عوامل تشکیل‌دهنده آن و لحاظ تفاوت‌های خاص عوامل تشکیل‌دهنده جو اخلاقی با توجه به نوع سازمان‌ها (عمومی و خصوصی) و نوع فعالیت آنها، سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که در ایران، جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور از چه عواملی تشکیل شده است؟ با توجه به اینکه جو اخلاقی سازمانی از عواملی است که باید به گونه‌ای اثربخش مدیریت شود (آپرلیانی و همکاران، ۲۰۱۴)، لذا پاسخ به این سؤال و ارائه الگویی مناسب در این خصوص می‌تواند باعث ارتقای درک حسابرسان از مسائل اخلاقی و نحوه تصمیم‌گیری در خصوص آنها و همچنین بهبود برنامه‌ریزی به منظور پیاده‌سازی و ارتقای جو اخلاقی به منظور هدایت فعالیت‌ها و اقدامات حسابرسان در جهت سیاست‌های ابلاغی و چشم انداز دیوان محاسبات کشور و حداقل‌سازی عملکردهای نامناسب گردد. علاوه بر این، الگوی ارائه شده در این پژوهش قابلیت کاربرد به منظور ارزیابی جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی بخش عمومی به جای استفاده از الگوهای عمومی جو اخلاقی سازمانی را نیز دارد.

برای بررسی این مسئله، ابتدا پیشینه نظری تحقیق (شامل تعریف جو اخلاقی سازمانی، جو اخلاقی بخش عمومی و جو اخلاقی حسابرسی بخش عمومی)، پیشینه تجربی و چارچوب نظری تحقیق آورده می‌شود، سپس به روش‌شناسی و تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی اشاره می‌گردد و در انتهای به بحث و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات آتی و

کاربردی ختم می‌گردد.

مروری بر پیشینه

جو اخلاقی سازمانی

جو اخلاقی سازمانی، خط‌مشی‌ها، روش‌ها و سیاست‌های سازمانی را منعکس می‌کند و نتایج اخلاقی به دنبال دارد و ابزار قدرتمندی برای مدیران به منظور اطلاع‌رسانی باورها و ارزش‌های سازمانی به کلیه اعضای سازمان است. مدیران باید به دنبال توسعه و پیاده‌سازی جو اخلاقی و الزام کارکنان به پیروی از آن باشند. تصمیم‌گیری بدون وجود جو اخلاقی مطلوب ممکن است پیامدهای غیر قابل انتظار و نامطلوبی به همراه داشته باشد (آپرلیانی و همکاران، ۲۰۱۴).

موران و ولکوپن (۱۹۹۲)، جو اخلاقی را به عنوان ویژگی تعریف می‌کنند که در درک جامع کارکنان از خلایق، فردگرایی، حمایت، صداقت، انسجام و عدالت ظهور می‌کند. آنها نشان دادند که جو ایجاد شده از طریق ارتباط بین اعضای سازمان باعث تأثیرگذاری و هدایت رفتارها می‌شود.

ویکتور و کولن (۱۹۹۳)، بیان می‌کنند که اصول مرتبط با جو اخلاقی، هنگام تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر نگرش و اقدامات فردی برای اقدام اخلاقی و غیر اخلاقی دارد. نظریه وی از مهم‌ترین و تأثیرگذارترین نظریه‌ها در زمینه جو اخلاقی است. این پژوهشگران، جو اخلاقی را درک مشترک اعضای سازمان از آنچه اخلاق صحیح است و چگونگی حل و فصل موضوعات اخلاقی، تعریف کرده‌اند. چارچوب مطرح شده توسط وی از طریق تجزیه و تحلیل گزینه‌های اخلاقی انتخاب شده توسط افراد در تصمیم‌گیری‌ها پایه‌ریزی شده است. در این چارچوب، برای بررسی الگوهای تصمیم‌گیری اعضای سازمان نوع شناسی دو بعدی مطرح شده و توسط آن درک کارکنان درباره فعالیت‌های اخلاقی، رویدادهای اخلاقی و فرآیندهای اخلاقی ساخته شده است و از دو بعد معیار و اصول اخلاقی افراد در تصمیم‌گیری و کانون تجزیه و تحلیل مرجع تصمیمات اخلاقی تشکیل شده است. مبنای نظری این مدل، روان‌شناسی اخلاقی، فلسفه اخلاق و جامعه‌شناسی است (پاریوتا و همکاران ۲۰۱۰).

ابعاد این طبقه‌بندی‌ها بر اساس دو جریان نظری شامل سطوح منطقی اخلاق که با معیار اخلاقی متناظر (افراد بر اساس چه معیار اخلاقی تصمیم‌گیری می‌کنند) و چارچوب طبقه‌بندی الگوهای نفوذ بنا شده است که با کانون تجزیه و تحلیل متناظر است و به مرجع تصمیم‌گیری سازمانی مربوط می‌شود (محمودزاده و شجاعی، ۱۳۹۶).

ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، در مدل جو اخلاقی خود با استفاده از سطوح منطقی اخلاق کلبرگ (۱۹۸۱)، سه بعد معیار اخلاقی را ارائه نمودند. این سه معیار اخلاقی بر اساس مشاهده‌ای انتخاب شده‌اند که اغلب نظریه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی آنها را مطرح کرده‌اند. بر اساس این سه معیار، انتخاب‌ها و گزینش‌ها ممکن است بر اساس حداکثر کردن منافع شخصی (خودبینی و خودستایی)، حداکثر کردن منافع متقابل یا مشترک (خیرخواهی و نیکوکاری) و تبعیت و پیروی از استانداردهای اخلاقی اصول و ضوابط اخلاقی انجام شود. جو اخلاقی در سطح خودخواهی به وسیله تمایل کارکنان به حداکثر کردن منفعت شخصی توصیف می‌شود، جو اخلاقی در سطح خیرخواهی بیانگر تمایل کارکنان به حداکثر کردن سود مشترک در سازمان است. جو اخلاقی در سطح اصول اخلاقی نیز به وسیله پیروی کارکنان از قانون توصیف می‌شود (محمودزاده و شجاعی، ۱۳۹۶).

بعد مکانی مدل ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، نیز بر اساس نظریه علوم اجتماعی و گروه‌های مرجع و نظریه سطوح منطقی اخلاق کلبرگ (۱۹۸۱)، تعیین شده است. سطح فردی در این بعد به دلالت‌های اخلاقی در فرد اشاره دارد. سطح سازمانی به گروه‌های موجود در نظام اجتماعی و سطح اجتماعی به دلالت‌های اخلاقی فراتر از سازمان و گروه ارتباط دارد. ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، با ترکیب این دو سطح انواع جو اخلاقی موجود در سازمان‌ها را به صورت جدول ۱ ارائه نموده‌اند (داده و همکاران، ۲۰۱۰).

در سطح فردی، بعد معیار اخلاقی خود محوری بر نیازها و تمایلات فردی تأکید دارد و حداکثر کردن سود فردی مدنظر است. در سطح سازمانی، بر علایق و ترجیحات سیستم اجتماعی مورد نظر (گروه، بخش، سازمان) توجه شده و در سطح اجتماعی، بر ترجیحات اقتصادی جهان و حداکثر کردن کارایی (رویکرد منفعت به هزینه) تأکید می‌شود (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷).

اساس تصمیم‌گیری در این جو اخلاقی حداکثر کردن سود به هر طریق و وسیله‌ای است، به عبارت بهتر، در این فضا، هدف وسیله را توجیه می‌کند و می‌توان برای رسیدن به هدف از هر وسیله‌ای (حتی غیراخلاقی و انسانی) استفاده نمود. افراد در این جو اخلاقی با این پیش فرض تصمیم‌گیری و رفتار می‌کنند که رسیدن به هدف و سود، مهم‌ترین اصل است (محمودزاده و شجاعی، ۱۳۹۶).

توجه افراد در بعد معیار اخلاقی، خیرخواهی در سطح فردی بر مراقبت شخصی بوده و هدف آن ایجاد حس پذیرش فردی و روابط بین فردی است. سطح سازمانی در بعد معیار

جدول ۱. انواع جو اخلاقی (ویکتور و کولن، ۱۹۸۷)

معیارهای اخلاقی	کانون تجزیه و تحلیل		
	سطح فردی	سطح سازمانی	سطح اجتماعی
خود محوری	نفع شخصی	سود سازمانی	کارایی
خیرخواهی (نوع پرستی)	دوستی	علاقه تیمی	مسئولیت پذیری اجتماعی
اصول اخلاقی	اخلاقیات فردی	قوانین و رویه‌های	قوانین و ضوابط حرفه‌ای

کردن خلأ تحقیقاتی موجود در حوزه جو اخلاقی سازمانی مؤسسات غیر انتفاعی بخش عمومی بودند. در این پژوهش، پنج بعد جو اخلاقی در مؤسسات انتفاعی مورد شناسایی قرار گرفت. این ابعاد شامل مراقبت شخصی^۲، ماکیاولیسم^۳، استقلال، مراقبت اجتماعی^۴ و قوانین و مقررات است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، جو اخلاقی در مؤسسات غیرانتفاعی دارای تفاوت‌هایی با مؤسسات انتفاعی است که از جمله این موارد می‌توان به نحوه درک جو اخلاقی خیرخواهی و حذف بعد سازمانی جو اخلاقی اشاره نمود.

مالوی و اگراول (۲۰۰۸)، در پژوهشی به بررسی تفاوت‌های چارچوب اخلاقی در دولت و بخش غیر انتفاعی با جو اخلاقی مؤسسات انتفاعی پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که به رغم وجود برخی شباهت‌ها در درک مشترک از جو اخلاقی، تفاوت‌های کلیدی در بین دو بخش وجود دارد که از جمله می‌توان به عدم دلالت ابعاد منافع شخصی، کار گروهی و قوانین و رویه‌های سازمانی در بخش عمومی اشاره نمود.

رازموسن و همکاران (۲۰۱۰)، نیز با بررسی تفاوت‌های موجود بین جو اخلاقی سازمان‌های دولتی و بخش خصوصی به این نتیجه رسیدند که تفاوت‌هایی در خصوص کانون تجزیه و تحلیل جو اخلاقی و معیارهای مورد استفاده برای قضاوت در خصوص جو اخلاقی در این حوزه‌ها وجود دارد. کارکنان بخش عمومی تمایل بیشتری به کانون تجزیه و تحلیل در سطح اجتماعی دارند که این موضوع می‌تواند ناشی از نرم‌ها و هنجارهای قانونی و حرفه‌ای موجود در سازمان

اخلاقی بر توسعه حس انسجام و اثربخشی گروهی متمرکز است. در سطح اجتماعی این بعد نیز مسئولیت‌پذیری اجتماعی به عنوان هدف مطلوب در نظر گرفته شده است. افراد در این سطح به افراد انسانی و منفعت جمعی بدون توجه به قید عضو سازمان بودن یا نبودن تأکید دارند و خیر و منفعت جمعی را می‌خواهند. مبنای تصمیم‌گیری در این سطح خیرخواهی جمعی و توجه به انسانیت است و قوانین سازمانی نیز افراد را به رفتارهای اخلاقی و انسانی‌تر رهنمون می‌نماید (مالوی و اگراول، ۲۰۰۶).

در بعد اصول اخلاقی در سطح فردی، افراد بر اساس مجموعه‌ای از اصول اخلاقی شخصی عمل می‌کنند که انسانی و صحیح هستند و این اصول اخلاقی مبنای تصمیم‌گیری افراد بوده و در سطح سازمانی نیز توجه به قوانین سازمانی در اولویت قرار دارد و هدف آن تبعیت کامل از سیاست‌های ابلاغی سازمان است. در سطح اجتماعی نیز اصول و قوانین خارج از سازمان و حرفه‌ای مبنای تصمیم‌گیری قرار می‌گیرند و افراد بر اساس قوانین سازمانی کشور خود یا قوانین حرفه‌ای مربوط به سازمان و شغل خود عمل می‌نمایند (ویکتور و کولن، ۱۹۸۸). حرفه حسابداری و حسابرسی، معمولاً دارای چنین جو اخلاقی است و با توجه به نقش پررنگ اصول و ضوابط حرفه‌ای در آن افراد معمولاً بر اساس این اصول حرفه‌ای عمل می‌کنند (شفر، ۲۰۰۸).

جو اخلاقی بخش عمومی

چارچوب ارائه شده در خصوص جو اخلاقی توسط ویکتور و کولن (۱۹۸۷، ۱۹۸۸)، به صورت عمومی برای کلیه سازمان‌ها ارائه شده است، لیکن با توجه به تفاوت ویژگی‌های سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی، جو اخلاقی سازمان‌های بخش عمومی تحت تأثیر معیارهای متفاوتی قرار دارد (ونزیا، ۲۰۱۰؛ لاتارا، ۲۰۰۹) و در همین راستا، تاکنون پژوهش‌های مختلفی در خصوص شناسایی و ارزیابی ابعاد جو اخلاقی سازمانی در بخش عمومی انجام شده است و اغلب این پژوهش‌ها با بهره‌گیری از چارچوب اولیه ارائه شده توسط ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، اقدام به ارائه مدل‌هایی برای جو اخلاقی سازمان‌های بخش عمومی به تناسب نوع فعالیت آنها نموده‌اند. نکته قابل توجه در این پژوهش‌ها، وجود تفاوت‌های قابل ملاحظه بین ابعاد و ویژگی‌های جو اخلاقی سازمانی بخش عمومی با بخش خصوصی و حتی بین سازمان‌های مختلف بخش عمومی با یکدیگر است.

اگراول و مالوی (۱۹۹۹)، در پژوهشی اقدام به شناسایی ابعاد جو اخلاقی در سازمان‌های غیر انتفاعی به منظور پر

2. Individual Caring
3. Machiavellianism
4. Social Caring

حسابرسان این حوزه قلمداد شده است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۱)، در حالی که در حوزه حسابرسی بخش عمومی و خصوصا مؤسسات عالی حسابرسی، هدف اصلی تأمین منافع عمومی (عادل آذر و حبشی، ۱۳۹۶)، در نظر گرفته شده است. از طرفی ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، در پژوهش دیگری، پنج نوع جو اخلاقی سازمانی را شامل جو اخلاقی ابزاری، حرفه‌گرایی، مقرراتی، مستقل و ابزاری معرفی نمودند. بر اساس این طبقه‌بندی و با در نظر گرفتن رویکرد اخلاقی بودن لاتنگ (۲۰۰۷)، جو اخلاقی حرفه‌گرایی در بالاترین سطح اخلاقی و پس از آن جو اخلاقی مقرراتی قرار دارد. همچنین جو اخلاقی ابزاری و پس از آن مستقل در پایین‌ترین سطح اخلاقی قرار دارد.

با در نظر گرفتن این نوع طبقه‌بندی و لحاظ ویژگی‌های حرفه حسابرسی و همچنین شرایط محیط حسابرسی بخش عمومی از جمله دیوان محاسبات کشور به منظور شناسایی و مقابله با فساد مالی (کریمی پور و مهدوی، ۱۳۹۶)، انتظار بر این است که جو اخلاقی حرفه‌گرایی به عنوان رویکرد سازمانی قالب در سطح محیط حسابرسی بخش عمومی مطرح باشد (شفر، ۲۰۰۸؛ بوکن، ۲۰۰۹؛ اسماعیل و یوهانیس، ۲۰۱۸).

جو اخلاقی حرفه‌گرایی به صورت خلاصه بیانگر پایبندی افراد به اصول مقررات حرفه شامل آیین رفتار حرفه‌ای در تصمیم‌گیری است. همچنین، با توجه به تعریف جو اخلاقی ابزاری که هدف اصلی آن تأمین حداکثر منافع شخصی است و تصمیمات اخذ شده، باید در خدمت منافع سازمان یا ارائه دهنده نفع شخصی باشد (ویکتور و کولن، ۱۹۸۸)، انتظار می‌رود که چنین جو اخلاقی در محیط حسابرسی بخش عمومی و به صورت خاص دیوان محاسبات کشور مطرح نباشد.

در همین راستا، پژوهش ونزیا و همکاران (۲۰۱۰)، نشان داد که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی، اهمیت بیشتری به ابعاد جو اخلاقی کارایی و اصول اخلاقی فردی می‌دهند که این موضوع بیانگر برجسته بودن جو ابزاری و مستقل به عنوان پایین‌ترین سطح جو اخلاقی در این حوزه است.

پیشینه تجربی

در این بخش، پیشینه تجربی پژوهش به تفکیک پژوهش‌های انجام شده در خصوص جو اخلاقی حوزه حسابرسی و حوزه بخش عمومی، ارائه شده است.

باشد. در طرف دیگر، مدیران بخش غیرانتفاعی تمایل بیشتری به باورهایی دارند که اصول آنها به صورت شخصی انتخاب می‌شود و جو اخلاقی آنها بیشتر به سمت اخلاق شخصی هدایت می‌شود. در این پژوهش، تشکیل تیم‌های کاری، تعریف نقش‌ها و وظایف سازمانی و کارایی کلی سیستم در بخش دولتی اشاره شده و کانون تجزیه و تحلیل از سطح فردی و سازمانی در بخش عمومی کاهش یافته و به سمت سطح اجتماعی متمایل است.

جو اخلاقی حسابرسی بخش عمومی

انتظار عمومی جامعه از همه حرفه‌ها، مخصوصاً حرفه حسابرسی، رعایت اخلاق است. اخلاق، نقش مهمی در بقای حرفه حسابرسی و افزایش قابلیت اعتماد آن دارد. حسابرسان نه تنها در قبال سازمان تحت فعالیت خود، دارای تعهد قانونی و اخلاقی هستند، بلکه با توجه به اینکه به منظور حفاظت از منافع عمومی انتخاب شده‌اند، باید از اخلاقی بودن تصمیمات اتخاذ شده در خصوص تأمین این منافع، نیز اطمینان حاصل نمایند (زکریا و همکاران^۵، ۲۰۱۰) و احتمال عدم کشف موارد سوءاستفاده و عدم استفاده بهینه از منابع عمومی را کاهش دهند (اسلام‌زاده و همکاران، ۱۳۹۷).

همچنین از دیگر ویژگی‌های برجسته حرفه حسابرسی، تدوین اصول و ضوابط حرفه‌ای شامل آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی است (شفر، ۲۰۰۸).

از طرف دیگر، در صورتی که ویژگی‌ها و تفاوت‌های سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی را نیز در خصوص حرفه حسابرسی لحاظ نماییم، می‌توان به طبقه‌بندی متفاوتی از جو اخلاقی در خصوص حسابرسی بخش عمومی دست یافت. از جمله مهم‌ترین ویژگی‌های بخش عمومی بوروکراسی بیشتر، تأکید بر ارائه خدمت و محدود بودن به رعایت قوانین و مقررات است. در طرف مقابل بخش خصوصی دارای ویژگی‌های متفاوتی از جمله ریسک‌پذیری بیشتر و به کارگیری رویکردهای خلاقانه‌ای است که حتی ممکن است باعث نقض قوانین و مقررات به منظور پاسخ به سهامداران نیز شود (ونزیا، ۲۰۱۰).

علاوه بر این، در محیط حسابرسی بخش خصوصی، کسب سود و منفعت ممکن است به عنوان اولویت‌های فعالیت در این حوزه قلمداد شود به گونه‌ای که بر مبنای آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۶ (۲۰۱۱)، منافع شخصی، به عنوان مهم‌ترین عامل تهدید کننده استقلال

عمومی به عنوان بخشی از جو اخلاقی آنها، باعث بروز رفتارهای نقض قوانین و مقررات می‌شود.

نتایج پژوهش لاتارا (۲۰۰۹)، بیانگر آن است که نوع شناسی جو اخلاقی حاکم بر سازمان‌های غیر انتفاعی شباهت زیادی به نوع شناسی جو اخلاقی حاکم بر واحدهای دولتی دارد و در بخش غیر انتفاعی فعالیت‌های فرصت‌طلبانه کمتری نسبت به بخش خصوصی انجام می‌شود. همچنین یافته‌های پژوهش در خصوص انواع جو اخلاقی حاکم بر سازمان‌های دولتی بیانگر آن است که تمرکز اصلی در این بخش، تأمین منافع عمومی (تأمین رفاه بهره‌برداران از خدمات یا مسئولیت‌پذیری در قبال افراد) و مسئولیت‌پذیری اجتماعی است.

ماسکالک (۲۰۰۵)، در پژوهشی با تطبیق نوع‌شناسی چارچوب جو اخلاقی سازمانی ارائه شده توسط ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، با ویژگی‌های سازمان‌های بخش عمومی تغییراتی در پرسشنامه جو اخلاقی سازمانی ارائه شده توسط وی اعمال نمودند. بر مبنای یافته‌های این پژوهش برخی از عوامل متفاوت تشکیل دهنده جو اخلاقی سازمانی در بخش عمومی شامل همکاری بین کارکنان، ایفای مسئولیت‌های کارکنان، تأمین اهداف سیاستمداران و کمک به ادای مسئولیت پاسخگویی سیاستمداران است.

درایسا و پیک (۲۰۱۱)، نیز نشان دادند که کارکنان بخش عمومی اهمیت بیشتری به ارزش‌هایی از قبیل کمال^۷، صداقت، حمایت و پشتیبانی، انعطاف‌پذیری و پاسخگویی می‌دهند. البته برخی از نتایج نیز نشان داد که برخی از مدیران لزوماً از چنین ارزش‌هایی برخوردار نیستند و این موضوع به این مفهوم است که ممکن است کارکنانی با پیروی از جو اخلاقی منافع شخصی نیز در بخش عمومی وجود داشته باشد. از نکات قابل توجه در این چارچوب تأکید بر پاسخگویی به عنوان هسته اصلی جو اخلاقی بخش عمومی است.

بر مبنای پژوهش شاکلوک و همکاران (۲۰۱۱)، پنج بعد جو اخلاقی در بخش عمومی شامل قوانین و رویه‌های سازمانی، مراقبتی، استقلال، ابزاری و کارایی مورد شناسایی قرار گرفت. یافته‌های این پژوهش در راستای تأیید این دیدگاه است که ابعاد جو اخلاقی در سازمان‌های مختلف متفاوت است.

نتایج پژوهش وایسر (۲۰۰۹)، بیانگر معرفی پنج بعد جو اخلاقی سازمانی در ادارات عمومی شامل راهبری و مسئولیت اجتماعی، منافع شخصی و اخلاقیات فردی، قوانین و رویه‌های سازمانی، منافع سیاسی و اصول حرفه‌ای است.

(۲۰۱۸)، در پژوهشی در خصوص جو اخلاقی سازمانی و رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی نشان داد که ابعاد جو اخلاقی استقلال و قوانین بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی تأثیر می‌گذارد.

شفر و همکاران (۲۰۱۳، الف)، در پژوهشی به ارزیابی جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی در سنگاپور پرداخته و به این نتیجه رسیدند که تعهد سازمانی حسابرسان تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر ارتباط بین جو اخلاقی تأمین منافع عمومی و تضادهای مرتبط دارد.

شفر و همکاران (۲۰۱۳، ب)، در پژوهش دیگری به بررسی ارتباط بین جو اخلاقی سازمانی، وابستگی متقابل اهداف (اهداف رقابتی و همکاری) و تعهد حرفه‌ای و سازمانی در بین حسابرسان آسیایی به این نتیجه رسیدند که جو اخلاقی ابزاری، که بر پیگیری منافع شخصی و سود سازمانی متمرکز است، باعث افزایش رقابت و کاهش همکاری بین حسابرسان می‌گردد. همچنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که جو اخلاقی تأمین منافع عمومی باعث تقویت همکاری بین حسابرسان می‌شود.

ونزیا (۲۰۱۰)، در پژوهشی با مقایسه کامل جو اخلاقی سازمانی بین حسابداران بخش عمومی و خصوصی به این نتیجه رسیدند که تفاوت‌های معناداری بین درک حسابداران از جو اخلاقی در بخش عمومی و خصوصی وجود دارد. حسابداران شاغل در بخش عمومی درک بیشتری از برخی ابعاد جو اخلاقی شامل قوانین و مقررات و رویه‌های سازمانی، مراقبتی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارند، در حالی که حسابداران شاغل در بخش خصوصی، اهمیت بیشتری به کارایی و اصول اخلاقی فردی می‌دهند.

نتایج پژوهش بوکن (۲۰۰۹)، بیانگر آن است که سبک رهبری شرکای مؤسسات حسابرسی، منافع عمومی، مسئولیت‌پذیری در قبال ذینفعان و اصول و استانداردهای حرفه‌ای بر تدوین نوع جو اخلاقی این مؤسسات تأثیر می‌گذارد. یافته‌های پژوهش شفر (۲۰۰۸)، نیز بیانگر نقش پررنگ آیین رفتار حرفه‌ای در جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی چین بوده است.

ب) جو اخلاقی حوزه بخش عمومی: یافته‌های پژوهش گارسیا و همکاران (۲۰۱۸)، بیانگر آن است که هنجارهای اجتماعی و فردی باعث تعدیل جو اخلاقی سازمانی و کاهش رفتارهای انحرافی در سازمان می‌شود.

بوری (۲۰۱۱)، نیز در پژوهشی به این نتیجه رسید که نرم‌ها و هنجارهای اقتصادی و اجتماعی حاکم بر سازمان‌های

تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و انتخابی تمرکز می‌کند و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد. همچنین پژوهش حاضر از لحاظ استراتژی در دسته تحقیقات غیر آزمایشی و میدانی قرار می‌گیرد و از لحاظ هدف از نوع تحقیقات اکتشافی محسوب می‌شود. ابزار مورد استفاده این پژوهش، مطالعه کتابخانه‌ای، اسناد و مدارک دیوان محاسبات، مصاحبه با خبرگان شاغل در دیوان محاسبات کشور و نیز بررسی مدل‌های جو اخلاقی بخش عمومی در کشورهای مختلف است. شیوه نمونه‌گیری به صورت هدفمند بوده و نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند تا یافته‌های مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسد. جمعا تعداد نه نفر مدیران ستادی و صفی دیوان محاسبات کشور با حداقل ۱۸ سال تجربه کاری، سه نفر حسابرس کل از ستاد دیوان با حداقل ۲۰ سال تجربه کاری، سه نفر معاونین مدیران کل ستادی و صفی با حداقل ۱۵ سال سابقه کار و شش نفر از سایر کارکنان دارای تحصیلات دکتری تخصصی حسابداری با حداقل ۱۰ سال سابقه کاری، جزو نمونه مورد بررسی بوده‌اند. فرایند انجام مصاحبه نیز بدین صورت طراحی شده که ابتدا با طرح چند پرسش دیدگاه کلی پاسخگو پیرامون موضوع کسب شده و رفته‌رفته بحث به کانون اصلی و مدنظر پژوهش هدایت شود (سکاران، ۱۳۹۵). با پیشرفت در مصاحبه و با توجه به موقعیت، سؤال‌های دقیق‌تری مطرح می‌شد؛ پس از هر مصاحبه، با انجام تجزیه و تحلیل‌های لازم روی داده‌ها، مفاهیم لازم استخراج و مدل پژوهش تعیین شد. شایان ذکر است که برای اطمینان از متناسب بودن مدل ارائه شده، این مدل توسط شش نفر از خبرگان شامل سه نفر از گروه مصاحبه‌شوندگان و سه نفر دیگر خارج از گروه مصاحبه‌شونده‌های قبلی مورد بازبینی قرار گرفته و مدل نهایی پژوهش ارائه شده است.

تحلیل داده‌ها

در رویکرد نظریه داده بنیاد، داده‌های استخراج شده از ادبیات پژوهش و مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل سه مرحله‌ای کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی مفهوم‌بندی می‌شوند.

کدگذاری باز

در کدگذاری باز، داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری می‌شوند. مبنای اجرای کدگذاری باز بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها و اسناد به صورت خط به خط و حتی واژه

تاکنون هیچ کار پژوهشی در کشور ما به منظور بررسی و شناسایی عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی و به صورت خاص عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور صورت نپذیرفته و پژوهش‌های انجام شده عمدتاً به بررسی تأثیر جو اخلاقی بر عوامل مختلف پرداخته‌اند لذا در ادامه، صرفاً تعدادی از پژوهش‌های انجام شده در خصوص جو اخلاقی در حرفه حسابرسی مطرح می‌شود:

نتایج پژوهش بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶)، بیانگر آن است که جو اخلاقی سازمانی بر برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب تأثیر می‌گذارد، لیکن برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب تحت تأثیر جو اخلاقی قرار ندارد.

یافته‌های پژوهش شهریاری و برزگر (۱۳۹۵)، نیز نشان داد بین درک حسابداران مبتدی و با سابقه از جو اخلاقی سازمان با تعهد سازمانی آنان و بین تعهد سازمانی با تعهد حرفه‌ای حسابداران مبتدی و با سابقه، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

سؤال پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و تفاوت‌های خاص عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی با توجه به نوع سازمان‌ها (عمومی و خصوصی) و نوع فعالیت آنها، سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که، "جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور از چه عواملی تشکیل شده است؟"

روش شناسی پژوهش

روش این پژوهش، کیفی است و برای گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش نظریه داده بنیاد استفاده می‌شود. روش داده بنیاد^۸، روش استقرایی برای نظریه‌پردازی است و برای تدوین نظریه، داده‌های مورد نیاز به صورت نظام‌مند و همزمان گردآوری و تجزیه و تحلیل می‌شوند (گلنیزر و استراوس، ۱۹۶۷ و استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). به این دلیل نظریه داده بنیاد، استقرایی است که در آن فرضیه‌ای آزمون نمی‌شود، بلکه نظریه بر مبنای گردآوری و تجزیه و تحلیل همزمان داده‌ها تدوین می‌شود (گولدینگ ۲۰۰۲؛ نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). الگوهای مختلفی از این نظریه توسط صاحب‌نظران ارائه شده که در این پژوهش از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۸۹ و ۱۹۹۰)، استفاده شده است که بر

محوری را به شکل نظام مندی با سایر مقوله‌ها مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). از دیدگاه استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، مقوله محوری باید در قانون قرار داشته و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند؛ با فراوانی بالایی در تجزیه و تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛ به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه بین مقوله‌ها ارائه دهد و در نهایت با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد. پس از شناسایی مقوله محوری، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیف کننده مقوله محوری می‌شوند. در نهایت نظریه داده بنیاد از طریق ترسیم روابط بین مقوله محوری و مقوله‌های فرعی و مفاهیم، تدوین می‌شود (توری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰).

یافته‌های پژوهش

الگوی استخراج شده پژوهش حاضر با استفاده از فرایند سه مرحله‌ای کدگذاری تشریح شده ارائه شده است. استراوس و کوربین برای بیان مدل و نتیجه تحقیق دو روش نمودار و روش خط سیر داستان را معرفی نموده‌اند (دانایی فرد، ۱۳۹۲). در این پژوهش از روش نمودار استفاده شده است. در ادامه بخش‌های مختلف مدل بر مبنای هر یک از مقوله‌های اصلی شناسایی شده تشریح می‌شود.

۱. شرایط علی: مهم‌ترین شرایط علی شناسایی شده در این پژوهش، قوانین و مقرراتی هستند که ضرورت اجرای وظایف دیوان محاسبات کشور را تبیین می‌کنند. این قوانین شامل اصول پنجاه و چهارم و پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قانون دیوان محاسبات کشور و سایر قوانین و مقررات از جمله آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی و قوانین بودجه سالانه کشور است که وظایفی برای دیوان محاسبات کشور تعیین نموده‌اند.

۲. مقوله محوری: بر اساس کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش، موضوع پاسداری یا صیانت از بیت‌المال پرتکرارترین مفهوم در هر مصاحبه بوده و هسته مرکزی فعالیت‌های دیوان و نگرش مشترک خبرگان مصاحبه شونده را تشکیل داده است. لذا صیانت از بیت‌المال به عنوان مقوله محوری جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور قلمداد می‌شود.

۳. راهبردها: راهبردهای مورد استفاده در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور شامل مواردی هستند که از طریق بررسی

به واژه است (استراوس، ۱۹۸۷). تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده هدف اجرای این روش است و به همین دلیل کدگذاری باز منجر به تولید نظریه مفهومی انبوه می‌شود. استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، کدگذاری مبتنی بر تجزیه و تحلیل خرد را توصیه می‌کنند. تحلیل خرد، یعنی تحلیل داده‌ها به صورت واژه به واژه و کدگذاری یعنی معنایی که از واژه‌ها یا مجموعه واژه‌ها استنباط می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). پس از شناسایی مفاهیم، روابط بین آنها و محورهای مشترک ارتباط دهنده آنها با یکدیگر شناسایی می‌شود. به بیان دیگر، از طریق مقایسه مفاهیم با یکدیگر، محورهای مشترک دیگری تحت عنوان مقوله (طبقه) ایجاد می‌شود. به دنبال استخراج مقوله‌های اصلی، ابعاد و مشخصات هر مقوله نیز تعیین می‌شود.

جدول ۲ نتایج کدگذاری باز را بر اساس کدهای استخراج شده از ادبیات پژوهش و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد.

کدگذاری محوری

پس از کدگذاری باز فرایند کدگذاری محوری انجام می‌شود. در مرحله کدگذاری محوری باید طبقه‌بندی مقوله‌های شناسایی شده در دسته‌های پنج‌گانه زیر انجام شود: الف) شرایط علی یا سبب ساز؛ متغیرها یا رویدادهایی هستند که ایجاد یا توسعه پدیده‌ای را هدایت می‌کنند. ب) راهبردها؛ کنش‌ها یا فعالیت‌های پیامد محوری هستند که در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله گر، انجام می‌شوند. ج) شرایط مداخله گر؛ عوامل زمینه‌ساز عام هستند که انجام راهبردها را با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند. د) شرایط بستر؛ به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد که مجموعه و ارتباط آنها بستر مناسب برای بروز و ظهور یک پدیده را فراهم می‌سازد و بر راهبردها اثرگذار است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

ه) پیامدها؛ نتایج اجرای راهبردها هستند. در ادامه این پژوهش نتایج حاصل از طبقه‌بندی مقوله‌ها در قالب شکل ۱، ارائه شده است.

کدگذاری انتخابی

هدف از اجرای کدگذاری انتخابی تعیین مقوله محوری و برقراری ارتباط بین سایر مقوله‌ها بر محور آن است؛ به بیان دیگر، پژوهشگر با استفاده از اجرای کدگذاری انتخابی، مقوله محوری را به صورت نظام‌مند انتخاب و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله

جدول ۲. نتایج کدگذاری باز

ایجاد	مقوله	مفهوم	منبع
سازمانی	کار گروهی	تمرکز بر کار گروهی	ماسکالک (۲۰۰۵)؛ رازموسن و همکاران (۲۰۱۰)؛ شفر و همکاران (۲۰۱۳)
		کمک به ایفای مسئولیت همکاران	
		توزیع عادلانه منابع بین وظایف و نقش‌های سازمانی	کوهن (۱۹۹۸)
	سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی	رعایت مقررات و رویه‌های سازمانی تحت هر شرایطی	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۳)؛ کوهن (۱۹۹۸)
		توجه به سیاست‌های ابلاغی سازمان تحت هر شرایطی	
اجتماعی	اثربخشی	مشارکت در فرآیند تصویب قوانین	مصاحبه
		تنقیح قوانین و مقررات	
		تقویت کنترل‌های داخلی	
		ارتقای شفافیت مالی و حسابرسی عملکرد	
		اقدامات پیشگیرانه	
	ملاحظات عمومی	تأثیر هنجارها و نرم‌های اجتماعی بر تصمیم‌گیری	ایسا و پیک (۲۰۱۱)؛ بوری (۲۰۱۱)
		تأثیر شرایط سیاسی بر تصمیم‌گیری	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۳)
		تأثیر شرایط اقتصادی بر تصمیم‌گیری	وایسر (۲۰۰۹)؛ ایسا و پیک (۲۰۱۱)؛ بوری (۲۰۱۱)
	قانون	قانون به عنوان مبنای اصلی فعالیت	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸)
		تقدم قانون بر سایر ملاحظات در تصمیم‌گیری	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ کوهن (۱۹۹۸)
	مسئولیت اجتماعی	مسئولیت‌پذیری در قبال ذینفعان سازمان	وایسر (۲۰۰۹)؛ ایسا و پیک (۲۰۱۱)؛ ونزیا و همکاران (۲۰۱۰)؛ لاتارا (۲۰۱۱)
		مسئولیت‌پذیری در قبال عموم مردم	
		توجه به تأثیر تصمیمات بر ذینفعان سازمان	
		توجه به تأثیر تصمیمات بر عموم مردم	
	اصول و ضوابط حرفه‌ای	توجه به ارزش‌ها و هنجارهای حرفه‌ای تحت هر شرایطی	کوهن (۱۹۹۸)؛ گارسیا و همکاران (۲۰۱۸)
		رعایت کامل اصول حرفه‌ای	شفر (۲۰۰۸)؛ وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۳)؛ پاربوتا و همکاران (۲۰۰۵)؛ بوکن (۲۰۰۹)
		توجه کارکنان به اخلاق حرفه‌ای	
	صیانت از بیت‌المال	تلاش برای صیانت از بیت‌المال	مصاحبه

→ ادامه جدول ۲			
ردیف	مقوله	مفهوم	منبع
۱. شرایط مداخله‌گر	شرایط فردی	سطح تحصیلات	مالوی و اگراول (۲۰۰۳)
		سطح تجربه	
		اصول و باورهای شخصی	واتکس (۱۹۹۶)؛ مارتین و کولن (۲۰۰۶)
		سطح درک اصول اخلاقی	
		تلاش کارکنان برای تأمین منافع شخصی	وایسر (۲۰۰۹)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)
	شرایط سیاسی	تلاش برای تأمین منافع سیاسی	وایسر (۲۰۰۹)؛ ماسکالک (۲۰۰۴)؛
		کمک به ادای مسئولیت پاسخگویی سیاستمداران	ماسکالک (۲۰۰۵)، بوکن (۲۰۰۹)
		فشارهای سیاسی	مصاحبه
	شرایط قانونی	ضعف قوانین و مقررات	مصاحبه
		تعدد قوانین و مقررات	
		تفسیرپذیری قوانین و مقررات	
		تغییرات مکرر قوانین و مقررات	
۲. شرایط سازمانی	شرایط سازمانی	ساختار وظایف و تصمیم‌گیری سازمانی	بوکن (۲۰۰۹)؛ کوهن (۱۹۹۸)
		نحوه برنامه‌ریزی حسابرسی	مصاحبه
		نظام ارزیابی عملکرد	
		نحوه برخورد دادسرا با تخلفات	
		فرآیند ارتقاء و انتصاب	کوهن (۱۹۹۸)

شناسایی شده در جو اخلاقی دیوان محاسبات تأکید خبرگان بر پیروی و اجرای مقررات، سیاست‌ها و رویه‌های ابلاغی از دیوان محاسبات کشور در مراحل مختلف اجرای فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها بوده است. به عنوان نمونه تلاش برای اجرای برنامه حسابرسی سالانه ابلاغی از طرف مرکز، از موضوعات مورد توجه بوده است.

راهبرد اثربخشی: از مقوله‌های با اهمیتی که به صورت خاص در این پژوهش در خصوص جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور در مصاحبه‌ها مطرح شده است موضوع تلاش برای اثربخشی دیوان محاسبات کشور در سطح کلان بوده است. از دیدگاه خبرگان پژوهش و بررسی‌های انجام شده این مقوله در واقع به عنوان جایگزینی برای مقوله کارایی شناسایی شده در ابعاد جو اخلاقی ویکتور و کولن (۱۹۸۷) قلمداد می‌شود. از دیدگاه ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، در جو اخلاقی کارایی، هدف سازمان کسب سود با در نظر گرفتن رویکرد فزونی منافع بر مخارج است. با این وجود در مصاحبه‌های انجام شده بر بهبود اثربخشی دیوان محاسبات کشور در فرآیند صیانت از بیت‌المال از طریق اقداماتی شامل

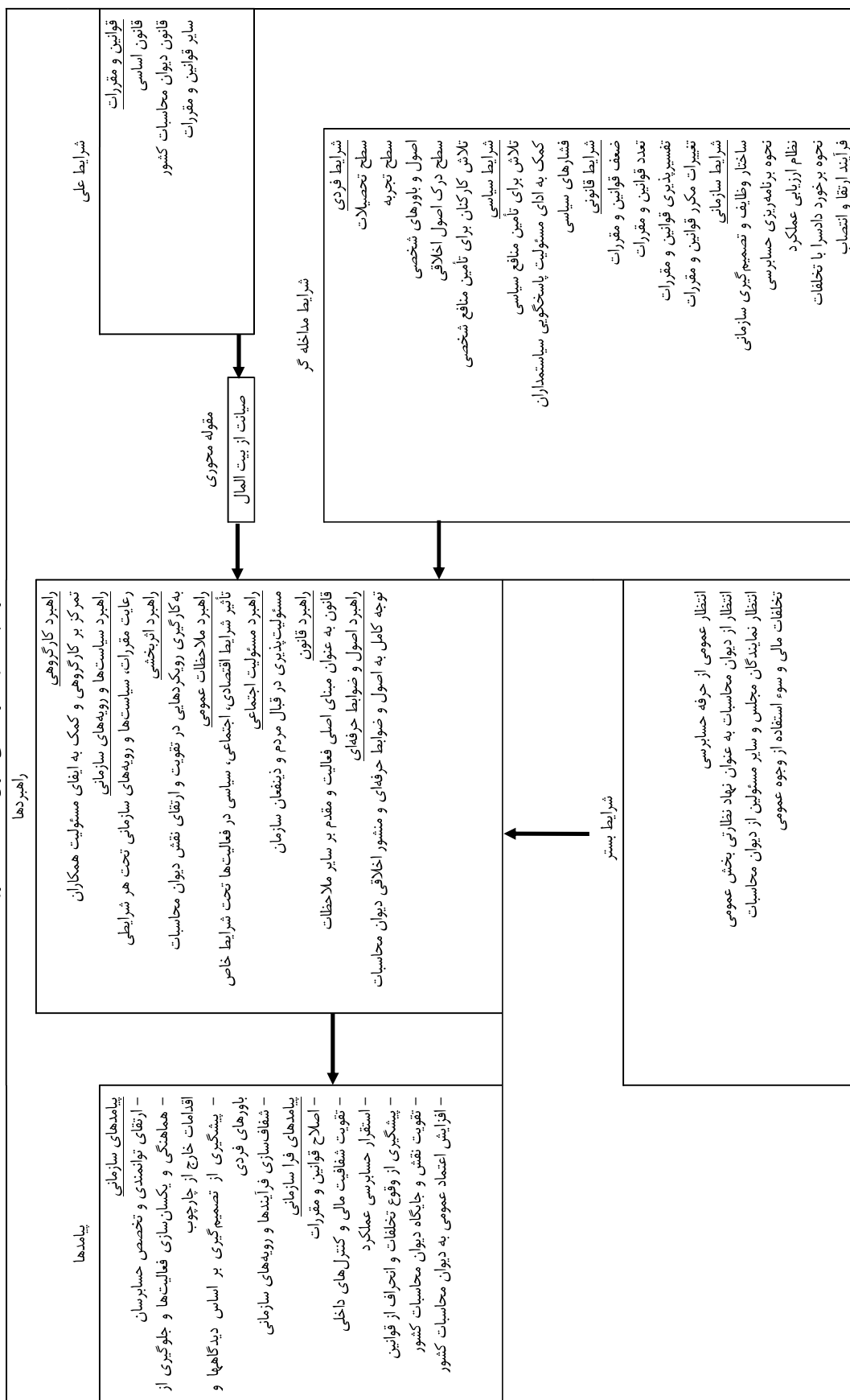
ادبیات پژوهش و مصاحبه با خبرگان مورد شناسایی قرار گرفته است. این راهبردها در قالب دو بعد سازمانی و اجتماعی بر مبنای طبقه‌بندی ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، در جدول ۲ ارائه شده است.

راهبرد کار گروهی: این مقوله در پژوهش‌های انجام شده مختلف در خصوص جو اخلاقی سازمانی مورد شناسایی قرار گرفته و حسب مصاحبه بعمل آمده با خبرگان پژوهش نیز بر این موضوع در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور تأکید شده است. به عنوان نمونه در یکی از بخش‌های مصاحبه این نقل قول در خصوص کار گروهی عنوان شده است:

فرآیند تفریغ بودجه از مهم‌ترین اقدامات دیوان محاسبات کشور، فرآیندی گروهی بوده و اساساً تحقق آن بدون همکاری گروهی در سطح کلیه واحدها مقدور نبوده، ضمن اینکه کلیه فعالیت‌های حسابرسی دیوان نیز در قالب هیئت‌های حسابرسی چند نفره و به صورت گروهی انجام می‌شود.

راهبرد سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی: از دیگر مقوله‌های

شکل ۱. الگوی پیاده‌سازی جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور



مشارکت در فرآیند تصویب قوانین، تنقیح قوانین و مقررات، مشارکت در تقویت کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی، ارتقای شفافیت مالی و حسابرسی عملکرد و انجام اقدامات پیشگیرانه تأکید شده است.

راهبرد ملاحظات عمومی: بر اساس بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه‌های خبرگان برخی عوامل از قبیل تأثیر هنجارها و نرم‌های اجتماعی، شرایط سیاسی و شرایط اقتصادی بر تصمیم‌گیری مورد شناسایی قرار گرفته است و در قالب مقوله ملاحظات عمومی طبقه‌بندی شده است. در نقل قول‌های مصاحبه بر لحاظ برخی شرایط خاص فراتر از قانون در تصمیم‌گیری‌ها، اشاره شده است. شایان ذکر است یکی از موارد مورد تأکید خبرگان در خصوص تأثیر چنین عواملی در تصمیم‌گیری‌ها، لزوم درک تأثیر آنها بر صیانت از بیت‌المال است.

راهبرد قانون: بر اساس مصاحبه‌های انجام شده رعایت قانون در تصمیم‌گیری‌ها به عنوان مهم‌ترین و اولین موضوع مورد نظر در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور مطرح شده است.

راهبرد مسئولیت اجتماعی: موضوع مسئولیت اجتماعی از جمله مواردی است که در حرفه حسابرسی همواره مورد توجه قرار دارد و مورد تأکید خبرگان مصاحبه شونده نیز قرار گرفته است. ضمناً مهم‌ترین محورهای مورد اشاره در رابطه با مسئولیت اجتماعی حسابرسان دیوان محاسبات کشور مسئولیت‌پذیری در قبال عموم مردم و سایر ذینفعان از جمله نمایندگان مجلس شورای اسلامی بوده است.

راهبرد اصول و ضوابط حرفه‌ای: موضوع رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای در جو اخلاقی بسیاری از پژوهش‌های بخش عمومی شناسایی شده است و بر اساس مصاحبه‌های به عمل آمده با خبرگان نیز مورد تأکید قرار گرفته است. در مصاحبه‌های انجام شده اشاره شده که دیوان محاسبات به عنوان نهاد کاملاً حرفه‌ای در حال فعالیت است و مواردی از قبیل رعایت کامل منشور اخلاقی دیوان محاسبات کشور و استاندارد اصول اخلاقی دیوان محاسبات کشور نیز مطرح شده است.

۴. شرایط مداخله‌گر: همانگونه که اشاره شد شرایط مداخله‌گر عوامل زمینه‌ساز عام هستند که انجام راهبردها را با

محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند. عواملی از قبیل پیروی از اصول و دیدگاه‌های اخلاقی فردی، منافع شخصی، جهت‌گیری‌های سیاسی، فشارهای سیاسی، ضعف قوانین و مقررات، ساختار وظایف و تصمیم‌گیری، نحوه پیگیری تخلفات در دادرسی دیوان محاسبات کشور و میزان شفافیت این فرآیند بر جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور تأثیر داشته و ممکن است محدودیت‌هایی در اجرای راهبردهای مورد نظر در راستای صیانت از بیت‌المال ایجاد کنند.

۵. شرایط بستر: انتظار از دیوان محاسبات به عنوان نهاد نظارتی بخش عمومی، انتظار نمایندگان مجلس و سایر مسئولان از دیوان محاسبات، انتظار عمومی از حرفه حسابرسی و شرایط سنوات اخیر مبنی بر افشای اطلاعات تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی، از مهم‌ترین شرایط بستر است که لزوم اجرای راهبردهای مناسب در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور به منظور تحقق مقوله محوری را مطرح می‌کنند.

۶. پیامدها: اجرای راهبردهای مطرح شده در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و توجه به کاهش تأثیر پیامدهای منفی شرایط مداخله‌گر می‌تواند منجر به بروز پیامدهای مورد انتظار در حوزه‌های مختلف سازمانی و فراسازمانی شود. در سطح سازمانی ارتقای توانمندی و تخصص حسابرسان، هماهنگی و یکسان‌سازی فعالیت‌ها و جلوگیری از اقدامات خارج از چارچوب، پیشگیری از تصمیم‌گیری بر اساس دیدگاه‌ها و باورهای فردی و شفاف‌سازی فرآیندها و رویه‌های سازمانی و در سطح فرا سازمانی اصلاح قوانین و مقررات، تقویت شفافیت مالی و کنترل‌های داخلی، استقرار حسابرسی عملکرد و پیشگیری از وقوع تخلفات و انحراف از قوانین از مهم‌ترین پیامدها هستند.

بحث و نتیجه‌گیری

جو اخلاقی سازمانی، از اجزای مجموعه فرهنگ یا جو سازمانی محسوب می‌شود که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر تصمیم‌گیری‌ها و شیوه‌های رفتاری اعضای هر سازمان دارد. در این پژوهش، ضمن شناسایی ابعاد جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور، الگویی متناسب در این زمینه نیز بر اساس روش پژوهش داده بنیاد ارائه گردید.

بر مبنای نتایج این پژوهش و با توجه به چارچوب نظری ارائه شده، چارچوب پیشنهادی برای جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور به صورت جدول ۳ می‌باشد.

جدول ۳. چارچوب جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور

کانون تجزیه و تحلیل			معیارهای اخلاقی
اجتماعی	سازمانی	فردی	
اثر بخشی			خود محوری
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	کار گروهی		خیرخواهی (نوع پرستی)
صیانت از بیت‌المال			
ملاحظات عمومی			
قانون	سیاست‌ها و رویه‌های		اصول اخلاقی
اصول و ضوابط حرفه‌ای	سازمانی		

تحت عنوان صیانت از بیت‌المال جایگزین بعد منافع عمومی شده است که به صورت خاص در پژوهش‌های قبلی در خصوص جو اخلاقی بخش عمومی (وایسر، ۲۰۰۹)، شناسایی شده است.

الگوی ارائه شده در این پژوهش می‌تواند به عنوان چارچوب و زمینه‌ای برای مسئولان دیوان محاسبات کشور به منظور توسعه و ارتقای جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و شناسایی و رفع محدودیت‌های تأثیرگذار بر انحراف از جو اخلاقی مطلوب قلمداد شود. همچنین با توجه به اینکه پژوهش‌های انجام شده در زمینه جو اخلاقی بخش عمومی کشور بر مبنای چارچوب ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، انجام شده و با لحاظ تفاوت‌های اساسی ابعاد جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور با چارچوب مزبور، نتایج این پژوهش می‌تواند به عنوان چارچوبی برای پژوهش‌های آتی در خصوص جو اخلاقی بخش عمومی کشور به خصوص حسابرسی بخش عمومی محسوب شود.

با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با استفاده از روش‌های کمی پرسشنامه‌ای به منظور ارزیابی جو اخلاقی بخش عمومی کشور و به صورت خاص دیوان محاسبات کشور بر مبنای چارچوب پیشنهادی این پژوهش تهیه گردد و تأثیر جو اخلاقی سازمانی بر عوامل مختلفی از قبیل تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و ... مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- آذر، عادل. و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۷ (۶۶)، ۴۰-۵.
- اسلام‌زاده، امید؛ ایزدی‌نیا، ناصر و فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان

بررسی و مقایسه نتایج حاصل از این پژوهش بر مبنای چارچوب ارائه شده با چارچوب عمومی جو اخلاقی ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، بیانگر محدودیت‌های چارچوب مذکور در توصیف ابعاد جو اخلاقی بخش عمومی است. همچنین مقایسه ابعاد شناسایی شده در این پژوهش برای جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور با پژوهش‌های انجام شده در خصوص جو اخلاقی بخش عمومی در سایر کشورها بیانگر تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در این زمینه است. از جمله، مهم‌ترین تفاوت‌ها، عدم دلالت سطح فردی مدل جو اخلاقی ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، در دیوان محاسبات کشور است. به صورت خاص برخی از ابعاد جو اخلاقی شناسایی شده در پژوهش‌های قبلی شامل منافع شخصی، منافع سازمانی، دوستی و اخلاقیات فردی در دیوان محاسبات کشور مشاهده نشده است. بخشی از این یافته‌ها، با نتایج پژوهش‌های انجام شده در بخش عمومی سایر کشورها از جمله اگراول و مالوی (۱۹۹۹)، مالوی و اگراول (۲۰۰۶) و رازموسن و همکاران (۲۰۱۰)، مطابقت دارد.

لیکن، در مواردی نیز برخی از نتایج این پژوهش از جمله عدم دلالت ابعادی از جو اخلاقی شامل منافع شخصی، اخلاقیات فردی و کسب سود (ایزاری) با برخی از سایر پژوهش‌های قبلی در بخش عمومی از جمله وایسر (۲۰۰۹) و شاکلوک و همکاران (۲۰۱۰)، مطابقت ندارد. دلایل مختلفی می‌تواند باعث بروز چنین تفاوت‌هایی بین جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور با جو اخلاقی بخش عمومی در سایر کشورها گردد که از جمله می‌توان به تفاوت‌های حرفه حسابرسی با سایر بخش‌های عمومی، تفاوت‌های مذهبی، فرهنگی، ساختاری و قانونی اشاره نمود. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر شناسایی برخی از ابعاد خاص از جمله اثربخشی و ملاحظات عمومی در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور است که در سایر پژوهش‌ها مورد شناسایی قرار نگرفته است. لازم به توضیح است، در این پژوهش بعدی از جو اخلاقی سازمانی

- محاسبات کشور در اجرای آن. *دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۴۰-۲۳.
- بنی مهد، بهمن و گل محمدی، آرش. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۸۶-۶۱.
- حکاک، محمد؛ وحدتی، حجت و موسوی نژاد، سید هادی. (۱۳۹۵). تأثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت مورد مطالعه: دانشگاه لرستان. *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۲۰(۴)، ۱۴۶-۱۱۷.
- سکاران، اوما. (۱۳۹۵). *روش‌های تحقیق در مدیریت*. (صائبی، محمد و شیرازی، محمود، مترجم). تهران: مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- شهریار، مرضیه و برزگر، الهه. (۱۳۹۵). رابطه بین جو اخلاقی و مشاوره با تعهد حرفه‌ای و سازمانی حسابداران بخش عمومی. *حسابداری سلامت*، ۵(۲)، ۷۰-۴۷.
- کریمی‌پور، عیسی و مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۶). شناسایی عوامل مؤثر بر فساد مالی کارکنان دستگاه‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات استان‌های فارس و کرمان. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۴(۱)، ۸۶-۷۳.
- گلدوست، مجید؛ طالب نیا، قدرت اله؛ اسماعیل‌زاده مقری، علی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۷). تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی (مطالعه موردی استان گیلان). *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۸۵-۹۸.
- محمودزاده، سید مجتبی، شجاعی، محمد حسین (۱۳۹۶). جو اخلاقی ادراک شده در سازمان: مفاهیم و طبقه‌بندی‌ها. *پژوهش‌های اخلاقی*، ۳(۲۷)، ۴۵-۲۳.
- نوری، علی و مهرمحمدی، محمود. (۱۳۹۰). الگوی برای بهره‌گیری از روش نظریه برخاسته از داده‌ها در پژوهش‌های تربیتی. *مطالعات برنامه درسی*، ۶(۲۳)، ۸-۳۵.
- Agarwal, J. & Malloy, D.C. (1999) Ethical Work Climate Dimensions in a Not-for-Profit Organization: An Empirical Study. *Journal of Business Ethics*, (1)20, 1-14.
- Apriliani, D., Anggraini, ZR. & R. Choirul, A. (2015) The Effect of Organization Ethical Culture and Ethical Climate on Ethical Decision Making of Auditor with Self Efficacy as Moderating. *Review of Integrative Business and Economics Research*, (1)4, 226-244.
- Azar, A. & Habashi, N. (2018). Representation an effective model for auditing the public sector of the Supreme Audit Court of the Islamic Republic of Iran. *Journal of Audit Science*, (66)17, 5-40, (in Persian).
- Borry, E. (2011). Ethical Climate in the Public Sector: Influence on Rule Bending. Public Management Research Conference, Maxwell School, Syracuse University.
- Buchan, H. (2009). Public Accountants' Perceptions of Ethical Work Climate: An Exploratory Study of the Difference Between Partners and Employees within the Instrumental Dimension. *The Open Ethics Journal*, 3, 1-7.
- Cullen, J.B., Victor, B. & et al. (1993). The Ethical Climate Questionnaire : An Assessment of its Development and Validity. *Psychological Reports*, 73, 667-674.
- Cohen, D.V. (1993). Creating and maintaining ethical work climates: anomie in the workplace and implications for managing change. *Business Ethics Quarterly*, 3, 343-5.
- Cohen, D. (1998). Moral climate in Business Firms: A conceptual framework for analysis and change. *Journal of Business ethics*, 12, 1211-1226.
- Duh, M., Belak, J. & Milfender, B. (2010). Core Values, Culture and Ethical Climate as Constitutional Elements of Ethical Behaviour: Exploring Differences Between Family and Non-Family Enterprises. *Journal of Business Ethics*, 97, 473-489.
- Eslamzadeh, O., Izadinia, N. & Forooghi, D. (2018). Explaining the Corporate Governance Components of Governmental Organizations and Assessing the Ability of Supreme Audit Court for It's Implementation. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, 4(2), 23-40. (in Persian).
- Glaser, B.G. & Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative Research*. Chicago: Aldine Publishing.

- Goulding, C. (2002). *Grounded theory: a practical guide for management, business and market researchers*. London: Sage.
- Gorsira, M., Steg, L., Denkers, A. & Huisman, W. (2018). Corruption in Organizations: Ethical Climate and Individual Motives. *The journal of administrative sciences*, (4)8, 2-19.
- Hakkak, M., Vahdati, H. & Mousavi Nejad, S.H. (2017). The Effect of Ethical Climate and Ethical Ideology on Developing Moral Judgment of Management Students (Case Study: Lorestan Univesity). *IQBQ*, (4)20. 117-146, (in Persian).
- International Federation of Accountants (IFAC), Code of ethics for professional accountants. (revised 2011). *available at: <http://www.ifac.org>*.
- Ismail, S. & Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, (1)10, 21-34.
- Theodora, I. & Pick, D. (2011). Ethical climate of Public Sector organizations in Australia, in Proceedings of the 12th International Conference of the Society for Global Business & Economic Development, Building Capabilities for Sustainable Global Business. *Balancing Corporate Success & Social Good*, 514-522.
- Johari, R.J., Mohd. Sanusi, Z. & Ismail, A.H. (2012). Exploratory factor analysis of the ethical orientation scale. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 3, 1-11.
- Johari, R.J., Mohd. Sanusi, Z. & Vincent, Chang, K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, (21)32, 38-58.
- karimipoor, I. & Mahdavi, G. (2018). Identifying Factors Influencing the Employee's Corruption of Governmental Organizations Based on Court of Auditor's Viewpoint of Fars and Kerman Provinces. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)4, 73-86, (in Persian).
- Kohlberg, L. (1981). *The meaning and measurement of moral development*. Worecester, MA: Calrk University Press.
- Laratta, R. (2009a) Ethical Climate in Nonprofit Organizations: A Comparative Study. *International Journal of Sociology and Social Policy*, (7)29, 35-71.
- Leung, A. (2007). Matching ethical work climate in-role and extra-role behaviors in a collective work setting. *Journal of business ethics*, 79, 43-55.
- Mahmoodzadeh, S.M., Shojaei, M.H. (2017). Ethical Climate concepts and categories. *The Journal of Etical Research*, (27)3, 23-45, (in Persian).
- Malloy, D.C. & Agarwal, J. (2008) Ethical Climate in Government and Nonprofit Sectors: Public Policy Implications for Service Delivery. *Journal of Business Ethics*, (8)3, 224-50.
- Martin, K. D, & John, B. Cullen. (2006). Continuities and Extensions of Ethical Climate Theory: A Meta-Analytic Review. *Journal of Business Ethics* 69: 175-94.
- Moran, E. T., & Volkwein, J. F. (1992). The cultural approach to the formation of organizational climate. *Human Relations*, 45(1), 19-47.
- Malloy, D.C. & Agarwal, J. (2008). Ethical Climate in Government and Nonprofit Sectors: Public Policy Implications for Service Delivery. *Journal of Business Ethics*, (3)8, 150-240.
- Malloy, D. C. and J. Agarwal (2003). "Factors influencing ethical climate in a non-profit organisation : An empirical Investigation." *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing* 8(3), 224-250.
- Maesschalck, J. (2005). The use of ethical climate questionnaire in the public sector: an empirical assessment. *Ethic and integrity of governance: the first transatlantic dialogue, leuven, belgium*.
- Parboteeah, K., Cullen, J.B. & Victor, B. (2005). National Culture and Ethical Climates: A Comparison of U.S. and Japanese Accounting Firms. *Management International Review*, (1)45, 459-481.
- Parboteeah, K., Chun chen, H., Lin, Y., Chen, I., Lee, A. & Chung, A. (2010). Establishing Organizational ethical

- climates: How do managerial practices work?. *Journal of business ethics*, 97, 599-611.
- Rasmussen, K., Malloy, D. & Agarwal, J. (2010). The ethical climate of government and non-profit organizations Implications for public-private partnerships. *Public Management Review*, (1)5, 84-100.
 - Sekaran, U. (2016). *Research Method in Management*. (Saebi, M. & Shirazi, M.). Tehran: Institute for Management and Planning studies, (in Persian).
 - Shafer, W.E., Poon, M. & Tjosvold, D.W. (2013). An investigation of ethical climate in a Singaporean accounting firm. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (2)26, 312-343.
 - Shafer, W.E., Poon, M., & Tjosvold, D.W. (2013). Ethical climate, goal interdependence and commitment asian auditors. *Managerial Auditing Journal*, (3)28, 217-244.
 - Shafer, W.E. (2008). Ethical climate in Chinese CPA firms. *Accounting, Organizations and Society*, (33), 825-35.
 - Shafer, W.E. (2009). Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: a study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 1087-110.
 - Strauss, A. (1987). *Qualitative Analysis For Social Scientists*. New Work: Cambridge University Press.
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures For Developing Grounded Theory (2 Nd Ed.)*. Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.
 - Shacklock, A., Manning, M. & Hort, L. (2011). Dimensions and Types of Ethical Climate within Public Sector Human Resource Management. *Journal of New Business Ideas & Trends*, (1)9, 51-66.
 - Teresi, M., Pietroni, D.D., Barattucci, M., Giannella, V.A. & Pagliaro, S. (2019). Ethical Climate(s), Organizational Identification, and Employees' Behavior. *Frontiers in Psychology*, (1)10, 1-13.
 - Victor, B. & Cullen, J.B. (1987). *A Theory and Measure of Ethical Climate in Organizations. Research in Corporate Social Performance and Policy*, (ur. W.C. Frederick). 51-71. Greenwich, CT: JAI Press.
 - Victor, B. & Cullen, J.B. (1988). The Organizational Bases of Ethical Work Climates. *Administrative Science Quarterly*, (1)33, 101-25.
 - Venezia, G., Venezia, C.C. & Hung, C. (2010). A Comparative Studey of Ethical Work Climates Among Public and Private Sector Asian Accountants. *International Business & Economics Research Journal*, (4)9, 77-85.
 - Wimbush, J.C., Shepard, J.M. & Markham, S.E. (1997). An Empirical Examination of the Relationship between Ethical Climate and Ethical Behavior from Multiple Levels of Analysis. *Journal of Business Ethics*, (16)16, 1705-1716.
 - Weber, J. (1995). Influences Upon Organizational Ethical Subclimates: A Multi-Departmental Analysis of a Single Firm. *Organization Science*, 6, 509-523.
 - Weber, J. & Gerde, V.W. (2010). Organizational Role and Environmental Uncertainty as Influences on Ethical Work Climate in Military Units. *Journal of Business Ethics*, DOI 10.1007/s10551-010-0698-4.
 - Weber, J. & Seger, J.E. (2002). nfluences upon organizational ethical subclimates: A replication study of a single firm at two points in time. *Journal of Business Ethics*, (1/2)41, 69-84.
 - Wyser, C. (2009). Ethical Climates in Public Administration. *EGPA Annual Conference-Malta*.
 - Zakaria, M., Haron, H. & Ismail, I. (2010). Knowledge of ethics, perceived ethical problems and ethical judgments. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, (1)8, 50-64.