



فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری
دوره ۱۶ / شماره ۱ (پیاپی ۶۱) / بهار ۱۴۰۶
صفحه ۶۳ تا ۸۲

ارائه مدل مفهومی عوامل تاثیرگذار بر توسعه اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان سازمان امور مالیاتی کشور

مهرداد کیانی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
mehrdadkiani1359@gmail.com

بابک جمشید نوید

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول)
Email: jamshidinavid@iauaksh.ac.ir

مهرداد قنبری

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
Email: ghanbari@iauaksh.ac.ir

جواد مسعودی

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
Email: j.masoudi2011@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۲۶

چکیده

سازمانها و واحدهای تجاری که اخلاق حرفه‌ای توسط حساب‌برسان در آنها رعایت می‌شود باعث به وجود آمدن ضریب اطمینان بالا بین سازمان‌ها و حساب‌برسان شده و سبب می‌شود که هر دو طرف امور سازمان را با خیالی آسوده در جهت رسیدن به اهداف برنامه ریزی و مدیریت کنند. در این راستا، این پژوهش با هدف ارائه مدل مفهومی عوامل تاثیرگذار بر توسعه اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان سازمان امور مالیاتی کشور به انجام رسیده است. بدین منظور از روش تحقیق کیفی استفاده شد و خبرگان در بخش کیفی این مطالعه شامل اساتید دانشگاه و کلیه مدیران ارشد سازمان امور مالیاتی کشور بودند که گردآوری داده‌ها تا کفایت داده ادامه داشت و با روش اشباع نظری تعداد ۱۹ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. داده‌های گردآوری شده این پژوهش مربوط به دوره زمانی سال ۱۴۰۱-۱۴۰۰ می‌باشد؛ در این پژوهش، عوامل اثرگذار بر اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان سازمان امور مالیاتی کشور با استفاده از تکنیک دلفی تعیین شدند. در ادامه برای تعیین وزن شاخصها از تکنیک آنترابی شانون استفاده گردید. نتایج بدست آمده حاکی از تاثیر مثبت عوامل مذهبی، انتقادپذیری، عدم تبعیض، عدالت شغلی، نگرش کارکنان، ارزشیابی هم‌هنگ، مسئولیت‌پذیری، رعایت حرمت، حفظ اسرار، رفتارهای شهروندی سازمانی و اعتماد بر اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان سازمان امور مالیاتی کشور است.

واژه‌های کلیدی: اخلاق، اخلاق حرفه‌ای، حسابرسی مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور.

۱- مقدمه

اخلاق حرفه‌ای به مسائل و رفتار اخلاقی یک نظام حرفه‌ای مانند حرفه‌ی پزشکی، وکالت، مهندسی و ... می‌پردازد و ناظر بر افعال ارادی افراد آن حرفه در حیطه‌ی فعالیت‌های حرفه‌ای خودشان است. وجود اخلاق در انجام وظایف از جمله ضرورت‌ها در هر حرفه و شغل و محیط‌کاری می‌باشد و کاربرد اخلاق در محیط‌های کار به یک نیاز جدی تبدیل شده است (میری و بنی‌مهد، ۱۴۰۰). در یکی از پژوهش‌هایی که به تحلیل مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای مدیران در حوزه‌ی سازمانی پرداخته، رعایت صداقت و تعهد در اطلاع‌رسانی درست به متقاضیان استخدام، جبران خدمات کارکنان با شرط رعایت عدالت و داشتن تعهد نسبت به آنها، رعایت عدالت در ارتقاء کارکنان، رعایت قاطعیت و صداقت در انتقال اطلاعات مربوط به عملکرد کارکنان، انجام تعهد در جهت کاهش آسیب‌های شغلی را موثر در موفقیت مدیران می‌داند یک رویکرد جامع در زمینه‌ی موفقیت سازمان‌های اخلاقی، اشاعه فضای اخلاقی مناسب می‌باشد که نیازمند رعایت ملاحظات اخلاقی در تصمیم‌گیری‌ها، عملکرد، سودآوری و سایر موضوعات استراتژیک است (محمدی‌فومنی و همکاران، ۱۳۹۹). مدیران می‌توانند با مدیریت فضای اخلاقی سازمان، بر رفتارهای افراد سازمان اثر گذاشته و سبب کاهش رفتارهای غیراخلاقی شوند، آنچه مهم است، انتظار مدیران از بروز رفتارهای اخلاقی توسط کارکنان در شرایطی که خود و سازمانشان غیراخلاقی عمل می‌کنند، بسیار بهبود یافته است و رفتارهای حاکم بر سازمان‌ها کاملاً دو طرفه است. به این معنا که اگر سازمان‌ها مایلند، به بهبود فضای اخلاقی خود کمک کنند، پیش از توصیه کردن به کارکنان باید ابتدا به خود توصیه کنند که انسانی و اخلاقی عمل کنند. رفتار کارکنان بازتاب رفتار مدیران است و می‌توان به جای وضع قوانین و دستورات انضباطی و کنترل‌های یک‌جانبه مدیریتی و اجبارها و محدودیت‌ها، نسبت به مدیریت فضای اخلاقی سازمان همت گماشت، که از این طریق نوعی پایداری از سرآگاهی و مسئولیت، نسبت به مدیران و کارکنان به وجود خواهد آمد. هنگامی که موضوع‌های مهمی مانند اخلاق و مباحث مالی ادغام می‌گردند، نیاز به توجه و دقتی دو چندان می‌یابند، زیرا در شرایط کنونی که رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی موجب ایجاد فسادهای مالی شده و نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است، توجه به اخلاق راه نجات اصلی از این بحران است (قنبرپور و همکاران، ۱۳۹۸). لذا ضروری است که یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های مدیران در سطوح مختلف، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عامل‌های انسانی شاغل در حرفه باشد، تا افراد با حس مسئولیت و تعهد کامل به کار بپردازند و اصول اخلاقی را رعایت کنند. در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانتداری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. بنابراین، به نظر می‌رسد در جهت توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان هر سازمان خود نیازمند مدلی است که با شرایط سازمانی تطابق لازم را داشته باشد. طی سال‌های اخیر مدلی برای توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان ارائه نشده و این خلاء پژوهشی در زمینه توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان خود چالش مهمی است. ارائه مدل یک نمایش از سیستم است که توسط ترکیبی از مفاهیمی است که برای کمک به درک، فهم، یا شبیه‌سازی یک موضوع استفاده می‌شود و این خود می‌تواند گام مهمی در توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان باشد.

«انرون ۱، وردکام ۲، آدلفیا ۳، تایکو ۴، مارتا استوارت ۵ و پارمالت ۶» شرکت‌هایی هستند که دارای رویه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای بوده‌اند. لغزش‌های اخلاقی دیگری نیز در صنعت صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک و در صنعت رهن اولیه گزارش شده است که البته رفتارهای غیراخلاقی در صنعت رهن اولیه، سهم زیادی در مشکلات جهانی داشته‌است (مارتین و روبرت ۲۰۲۱، ۷). یکی از جنبه‌های اساسی توسعه اقتصادی به عنوان یکی از مولفه‌های اصلی توسعه در هر کشور، نظام اقتصادی آن کشور است. دولتی که بتواند از یک اقتصاد مولد، درون‌زا و رو به رشد، به درستی و عادلانه مالیات دریافت کند، درحقیقت موتور محرک توسعه پایدار اقتصادی را به حرکت درآورده است. مالیات یکی از ارکان مهم تمدن امروزی است. دولت‌ها از طریق مالیات هزینه‌های خود و منابع مالی لازم برای ارائه خدمت به شهروندان را تأمین می‌کنند اما این تمام ماجرا نیست. هر دولت می‌تواند با تعیین مالیات، نقدینگی کشور را کنترل کند و همچنین با کم و زیاد کردن آن، شهروندان را به سوی استفاده از کالاهای خاصی سوق دهد. نظام مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای مهم مدیریت اقتصادی کشور، اصلی‌ترین کارکردها را در ایجاد توازن و تعادل در بخش‌های مختلف اقتصادی برعهده دارد. طبق تئوری‌های اقتصاد بخش عمومی، نظام مالیاتی مطلوب در کنار حکمرانی مطلوب، از ارکان محوری نظام‌های اقتصادی پیشرفته محسوب می‌شود. نظام مالیاتی مطلوب نظامی است که هم به رضایتمندی عمومی اهمیت می‌دهد و هم آنکه با تأمین هزینه‌های بخش عمومی، به بازتوزیع درآمد و ثروت در جامعه کمک می‌کند. این نظام همچنین منجر به شکل‌گیری پدیده پاسخگویی در دولت و تقویت روحیه مردم‌سالاری نیز می‌شود. مالیات همچنین به عنوان یکی از ابزارهای هدایت غیرمستقیم دولت از طریق تأثیر بر فعالیت‌های بنگاه‌های اقتصادی، می‌تواند در سیاستگذاری‌های توسعه صنعتی نقش کلیدی ایفا کند. با توجه به نقش مهم درآمدهای مالیاتی در توسعه و پیشبرد اهداف دولت، نظام مالیاتی همواره کوشیده است موانع و مشکلات پیش‌رو را با اتخاذ تدابیر مناسب برطرف سازد. در این راستا کوشش شده است فرایندهای مالیاتی کارآمد شده و بازده مناسبی داشته باشد. بررسی سابقه تاریخی درآمدهای دولت در ایران حاکی از این است که دولت به درآمدهای مالیاتی به صورت منبعی برای تأمین بخشی از هزینه‌های خود می‌نگریسته؛ به همین دلیل یک ابزار مهم سیاستگذاری در جهت عدالت اجتماعی، رشد اقتصادی، ایجاد اشتغال و... استفاده می‌شود. همچنین با افزایش درآمدهای مالیاتی اهمیت مالیات و نظام مالیاتی در تأمین درآمدهای دولت افزایش یافته است.

حسابرسان مالیاتی به عنوان بازوی سازمان امور مالیاتی در بررسی و رسیدگی به امور مالیاتی، ایفای نقش می‌کنند به طوری که پس از حصول اطمینان از شواهد عینی و قراین موجود و حسابرسی دفاتر و اسناد و مدارک، اظهارنامه مالیاتی و صورت‌های مالی و نظایر آن نسبت به تشخیص، مطالبه و وصول مالیات اقدام می‌نمایند. بحث حسابرسی مالیاتی یکی از مباحث جدید داخلی و بسیار کاربردی در حرفه حسابرسی است که کمتر مورد بررسی

1. Anron
2. Wordcom
3. Adlfia
4. Taico
5. Marta estwart
6. Parmalt
7. Martin & Robert

قرار گرفته است در اینجا ذکر این نکته ضروری است، از بین ۱۳ کشور پیشرفته جهان صرفاً ۳ کشور حسابرسی مالیاتی را به صورت برون‌سپاری انجام می‌دهند و در دیگر کشورها حسابرسی مالیاتی به تمامی توسط کادر مالیاتی انجام می‌گیرد، (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۷). با توجه به اهمیت مالیات در توسعه اقتصادی کشور و نقش سازمان امور مالیاتی در تحقق درآمدهای مالیاتی در کشور هدف اصلی این مقاله طراحی مدل عوامل تاثیرگذار بر توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

مبانی نظری پژوهش

اخلاق و اخلاقیات از بدو تولد بشر تا این زمان که عصر تکنولوژی و اطلاعات می‌باشد مطرح بوده است و مسأله‌ای نیست که بتوان آن را چه در زندگی اجتماعی و چه در زندگی سازمانی نادیده گرفت. اهمیت این مسأله امروزه بیشتر نیز شده است، به‌ویژه در خصوص سازمان‌ها که ملزم هستند خود را علاوه بر پاسخگو بودن در قبال اعضای سازمان، ارباب‌رجوعان و افراد ذینفع، در قبال جامعه نیز پاسخگو بدانند و به همین خاطر بحث مسئولیت‌های اجتماعی و استانداردهای جهانی اخلاقی در دنیا بسیار مهم می‌باشد (آراسته و جاهد، ۱۳۹۰). حاکمیت اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها می‌تواند به میزان چشمگیری تنش‌ها را کاهش داده و به سازمانها در توان پاسخگویی و کسب موفقیت بیشتر کمک کند آنچه که مسلم است این است که از سازمانها انتظار می‌رود که به ارزش‌ها، هنجارها، اعتقادات و باورهای مردم احترام گذاشته و شئون اخلاقی را در فعالیت‌های خود و در مواجهه با مردم مورد توجه قرار دهند که این امر امکان پذیر نمی‌باشد جز آنکه اخلاق حرفه‌ای در سازمان نهادینه باشد؛ از زاویه‌ای دیگر، بی‌توجهی سازمان‌ها به اخلاق حرفه‌ای و ضعف در رعایت اصول اخلاقی در برخورد با نیروی انسانی سازمان و ذی‌نفعان بیرونی، می‌تواند مشکلاتی را برای خود سازمان ایجاد کند و مشروعیت سازمان و اقدامات آن را زیر سوال ببرد. کارکنان نیز ترجیح می‌دهند در سازمان‌های حرفه‌ای فعالیت کنند، زیرا یک محیط اخلاقی، ناشی از حرفه‌ای بودن، باعث کاهش عوامل ناخوشایند در کار گروهی و افزایش رضایت‌شغلی و روابط مناسب بین همکاران می‌شود (مارتینز و همکاران، ۲۰۲۱، ۱). قصور عمده در حسابرسی همانند خطاها و لغزش‌های غیر معمول و استثنایی، باعث زیان سرمایه‌گذاران می‌شود که این امر خارج از مفروضات اخلاقی است. اعمال غیراخلاقی حسابداران و حسابرسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم، در عملکرد کارای بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می‌کند، در نتیجه ضرورت برخورداری از اخلاق حرفه‌ای در کنار صلاحیت‌های علمی و توانایی‌های تخصصی برای حسابداران و حسابرسان حائز اهمیت است. از سوی دیگر استمرار رفتارهای غیراخلاقی نشان داد که اصول اخلاقی در حرفه‌حسابداری و حسابرسی فراتر از رعایت قواعد فنی است. (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۳).

تأثیرپذیری از عوامل اجتماعی و مشاهده بسیاری از نشانه‌های غیراخلاقی همچون پائین بودن سطح استانداردهای رفتاری و خدمات ارائه شده توسط سازمان‌های بخش عمومی ایران (به طور مثال وجود شبکه‌های رشوه‌خواری، گسترش سوءاستفاده‌های کلان مالی، اختلاس و رشوه‌خواری در ادارات و سازمان‌ها، تبانی‌های مالی در قراردادهای حکایت از فقدان یک مدیریت اخلاقی اثربخش دارد (قموشی و همکاران، ۱۳۹۸). با توجه به اهمیت

¹. Martinez et al

فرایند حسابرسی، اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسان باید بطور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بدون غرض می‌باشد. پس حسابرسان نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار باشند. اخلاق موضوع مهمی در حسابداری و حسابرسی است که تاکنون توجه لازم به آن صورت نگرفته است. امروز جامعه حسابداری و حسابرسی کشور بیش از پیش به مباحث اخلاقی و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای نیازمند است. وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضروری است. رفتار اخلاقی نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد، که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت در ارائه صورت‌های مالی هستند. هدف اصول رفتار حرفه‌ای در حسابرسی، بالا بردن اعتبار حرفه‌حسابرسی، توسعه همکاری میان حسابداران و حسابرسان، مراقبت از منافع حسابرسان، توسعه آرامش و اعتماد به نفس برای استفاده‌کنندگان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرس و استقلال حسابرس در محل کار می‌باشد.

اخلاق حرفه‌ای

اخلاق حرفه‌ای مجموعه‌ای از آیین‌نامه‌ها و مقرراتی است که عمل اخلاقی را برای آن حرفه مشخص و خاص تعریف می‌کند و چارچوبی برای عمل و قضاوت اخلاقی یا غیراخلاقی هر حرفه محسوب می‌شود. اخلاق حرفه‌ای به مسائل و رفتار اخلاقی یک نظام حرفه‌ای مانند حرفه پزشکی، وکالت، مهندسی، حسابداری و حسابرسی و ... می‌پردازد و ناظر بر افعال ارادی افراد آن حرفه در حیطه فعالیت‌های حرفه‌ای خودشان است. اخلاق، اصول اخلاقی و ارزش‌ها همگی اصطلاحاتی هستند که برای نشان دادن آنچه که درست و خوب است استفاده می‌شود؛ مفاهیم اخلاقی نمایانگر اشکالی از زندگی بشر است و اعتقادات و ارزش‌های هدایتگر افراد در تصمیماتشان را توصیف می‌نماید، اخلاق‌مندی به عنوان سرمایه‌ای راهبردی برای مجموعه‌های انسانی مطرح است و پیش شرط زندگی اجتماعی کارآمد را تشکیل می‌دهد. اخلاق به عنوان تنظیم‌کننده روابط میان انسانها از اهمیت زیادی برخوردار است چرا که به عنوان یک نظام درونی، بدون آنکه نیاز به اهرم‌های بیرونی داشته باشد قادر است تا عملکردهای اخلاقی را در کارکنان تضمین نموده و یک نظام اخلاقی به وجود آورد. نقش اخلاق در عملکردها و رفتارها در تصمیم‌گیری‌ها و انتخاب‌ها و در برخوردها و ارتباطات مهم و تعیین‌کننده است. از این رو، بحث اخلاقیات در مدیریت و سازمان‌ها، امروزه به یکی از مباحث عمده رشته مدیریت مبدل شده است (الوانی، ۱۳۸۰). اصول اخلاقی حرفه راجع به چگونگی بودن افراد و این که در سازمان متبوع خود چطور رفتار کنند، مطرح می‌شود اخلاق حرفه‌ای می‌تواند از طریق تنظیم بهتر روابط، کاهش اختلاف و تعارض، افزایش جو تفاهم و همکاری و همچنین کاهش هزینه‌های ناشی از کنترل عملکرد را تحت تأثیر قرار دهد. اخلاق و ارزش‌های اخلاقی می‌تواند سبب کاهش هزینه‌های ناشی از کنترل و بهبود روابط، افزایش جو تفاهم و کاهش تعارضات شود. رعایت اخلاق در سازمان‌ها باعث تنظیم بهتر روابط در سازمان می‌شود که این به نوبه خود باعث افزایش جو تفاهم در سازمان و کاهش تعارضات بین افراد و گروه‌ها و بهبود عملکرد تیمی است (پورکریمی و همکاران، ۱۳۹۸). عدم رعایت ارزش‌های اخلاقی در اموری مانند جذب و گزینش، اقدامات خلاف اخلاق و خلاف قانون را در سازمان فراهم می‌کند. رعایت ملاحظات اخلاقی در گزینش و استخدام، ارزیابی عملکرد، نظام پاداش‌ها، اخراج و کوچک‌سازی سازمان، باعث کاهش بدبینی و پرخاشگری و تعارض،

مسئولیت‌پذیری بیشتر، افزایش تنوع طلبی و در نهایت افزایش ارزش و سود و درآمد شده، رفاه بیشتر سرمایه‌گذاران، مشتریان و کارمندان را موجب می‌شود. از این رو اخلاق حرفه‌ای نقش مهمی بر میزان اثربخشی سازمانی دارد. پس باید به نقش نظام ارزشی در بهبود عملکرد سازمانها توجه داشت چرا که نظام ارزشی افراد در هنگام تصمیم‌گیری همچون نگرش ادراکی عمل می‌کند و از جمله عواملی است که به طور مستقیم بر رفتار کارکنان تأثیر می‌گذارد. لذا، هدایت و آموزش افراد در جهت به دست آوردن یک نظام ارزشی برتر می‌تواند موجب بروز عملکردهای مطلوب در آنان شده در نتیجه به اثربخشی سازمانی منجر می‌شود.

از آنجایی که بی‌اعتنایی به مسائل اخلاقی و فرار از مسئولیت‌ها و تعهدات اجتماعی می‌تواند سبب از بین رفتن بنگاه‌های اقتصادی و سازمانی شود، به همین دلیل، بسیاری از شرکت‌های موفق برای تدوین استراتژی اخلاقی احساس نیاز کرده و به این باور رسیده‌اند که باید در سازمان یک فرهنگ مبتنی بر اخلاق رسوخ کند؛ این رو، کوشیده اند به تحقیقات درباره اخلاق حرفه‌ای جایگاه ویژه‌ای بدهند (ویلسون، ۲۰۲۱).

اخلاق در حسابداری و حسابرسی

فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامنگیر حسابرسان نیز بوده است. این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابداری مورد تردید قرار گرفته، شهرت مشروعیت مؤسسات حسابداری نیز در معرض خطر باشد رفتار حرفه‌ای نشان دهنده مجموعه‌ای از قوانین و فضائل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند. لذا با توجه به اهمیت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به طور کاملاً صادقانه، بی‌عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه حسابداری، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پایبندی به قوانین و مقررات هستند. حسابرسان نیز مانند حرفه‌های دیگر نیاز به این اصول و یا بیشتر از آن دارند چرا که نتایج کار آنها مشتریان، جامعه خود و دیگران را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین، آنها باید به قوانین اخلاق و رفتار حرفه‌ای، به منظور تأثیر سازنده آنها، متعهد باشند؛ وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابداری ضروری است. رفتار اخلاقی نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد؛ که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت در ارائه صورت‌های مالی هستند. مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون و حسابرسان آن (شرکت آرتور اندرسون) نشان داد که دلیل آن استانداردهای بین‌المللی حسابداری ناکافی و یا استانداردهای حسابداری نبود، دلیل اصلی عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای خود آنها بود. تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابداری و قواعد رفتار حرفه‌ای، با پرسنل متخصص و دارای صلاحیت علمی، بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت دارد. موسسات حسابداری با رعایت معیارهای کنترل کیفیت و حفظ استقلال حسابرسان خود باعث بهبود خدمات ارائه شده توسط حسابرسان می‌شوند. همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت و صلاحیت حسابرسان، و کیفیت حسابداری وجود دارد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱). عامل موفقیت سازمان‌های امروزی رعایت معیارهای اخلاقی است. رفتار حسابرسان شاغل در یک موسسه حسابداری یکی از همین معیارها می‌باشد. یافته‌های پژوهش‌های خدماوردی و

حاجیهها (۱۳۹۵) نشان می‌دهد اگر برداشت حسابرسان این باشد که فرهنگ سازمانی موسسه حسابرسی اخلاق محور باشد و ارزش‌های اخلاق سازمانی مطرح در پرسشنامه ارزش‌های اخلاق سازمانی، در آن رعایت می‌شود، دفعات بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت. در واقع بین فرهنگ سازمانی اخلاقی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌دار وجود دارد و ساختار تئوری رهبری مورد اعتماد توانایی ایجاد فرهنگ سازمانی اخلاق محور که رفتارهای اخلاقی را بهبود می‌دهد، دارد (خداامردی و حاجیهها، ۱۳۹۵). یافته‌های پژوهش خداامردی و حاجیهها همچنین بیان می‌کند که فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است و بین ایجاد انگیزش اخلاقی و تصمیم‌گیری مرتبط با سازمان و محیط کار رابطه معنی‌دار قوی مشاهده می‌شود.

پیشینه پژوهش

در رابطه با اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مطالعات و پژوهش‌های متعددی به انجام رسیده است، که ابتدا به پژوهش‌های انجام گرفته در خارج از کشور پرداخته می‌شود و سپس در ادامه به برخی از مهم‌ترین پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور نیز اشاره می‌شود. بحری سجارود و همکاران^۱ (۲۰۲۳) مدلی از رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابرسان را با تأکید بر جو اخلاقی از دیدگاه کارشناسان حرفه‌ای تدوین کردند. در این پژوهش در بخش کیفی با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه تخصصی به شناسایی شاخص‌ها پرداخته شد. سپس برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی و غربالگری شاخص‌ها به ترتیب از تحلیل تم و دلفی فازی استفاده شد. ۱۰ خبره از جامعه حسابداران رسمی از طریق نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. در مرحله بعد مدلی با استفاده از روش کمی ساختاری تفسیری تدوین شد. بر اساس یافته‌های پژوهش، اساسی‌ترین سازه‌های تأثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان عبارتند از: جو اخلاقی، شرایط اقتصادی، فرهنگ اجتماعی، ایدئولوژی اخلاقی، ساختار سازمانی، مدیریت و رهبری، سیاست‌گذاری و سیاست‌گذاری، نظارت و ارزیابی، مهارت‌ها و پتانسیل‌ها، ویژگی‌های فردی، استخدام و حفظ، تعهدات حرفه‌ای و اخلاق شغلی.

سافیتترین و آرفین^۲ (۲۰۲۲) تأثیر اخلاق حرفه‌ای، حرفه‌گرایی، استقلال و تجربه حسابرسان را بر گزارش حسابرسان در سطح اهمیت مالی بخش عمومی در هندوستان بررسی کردند. در این تحقیق داده‌های مورد نیاز با ارسال پرسشنامه به شرکت‌های حسابداری جوکو، سیدیک و ایندرا در هندوستان جمع‌آوری شد. روش نمونه‌گیری با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها از رگرسیون چندگانه شده است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، حرفه‌گرایی و تجربه بر میزان مادی‌گرایی تأثیرگذار است و اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرسان بر دستیابی به هدف تأثیر بسیاری دارد. لی و ماین^۳ (۲۰۲۱) به بررسی عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی از دیدگاه حسابرسان در کشور ویتنام پرداختند. در این پژوهش، از رویکرد ترکیبی بر اساس روش‌شناسی تجربی، روش پژوهش آرشیوی و بحث گروهی برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی مسائل و تایید با داده‌های تجربی

^۱. Bahari Sejahrood

^۲. Safitri & Arifin

^۳. Le & Minh

استفاده شد. در این راستا، تعداد ۳۰۰ مدیر، حسابرس، دستیار حسابرس را که در ۷۰ شرکت حسابرسی مشغول به کار بودند، مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج نشان داد که ادراک استقلال متأثر از آگاهی اخلاقی، محیط کار و انجمن حرفه‌ای است. عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان از آگاهی اخلاقی حسابرس عبارتند از: ادراک سودمندی، ادراک هنجاری و درک خودخواهی. همچنین، عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس عبارتند از: محیط کاری شامل فلسفه کسب و کار، ارزشیابی عادلانه و منسجم، شیوه‌های مدیریت و عوامل مرتبط با انجمن حرفه‌ای به عنوان جهت‌گیری، نظارت، ریسک عملکرد حسابرسی. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که حسابرسان، مؤسسات حسابرسی و انجمن حسابداران رسمی باید جهت‌گیری‌ها و خط‌مشی‌های مناسبی برای ارتقای درک استقلال حسابرس داشته باشند. بدین ترتیب حسابرسان نگرش و رفتار خود را برای اطمینان از استقلال بهبود خواهند بخشید (لی‌وماین، ۲۰۲۱). ساتریا و همکاران^۱ (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر هوش هیجانی، اخلاق حرفه‌ای و حرفه‌ای بودن بر عملکرد حسابرس در شرکت‌های حسابداری عمومی در اندونزی پرداختند. در این پژوهش که داده‌های آن با کمک پرسشنامه گردآوری شد. جامعه آماری تعداد ۹ شرکت حسابرسی در استان بالی بود که حجم نمونه حسابرسان به عنوان جمعیت مورد مطالعه ۷۷ نفر تعیین شد. در پس از تحلیل داده‌ها با استفاده از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه نتایج نشان داد که هوش هیجانی، اخلاق حرفه‌ای و حرفه‌ای بودن تأثیر مثبتی بر عملکرد حسابرسان در استان بالی دارد.

در ایران هم پژوهش‌هایی در رابطه با اخلاق حرفه‌ای حسابرسان به انجام رسیده است که در اینجا به برخی از مهم‌ترین آنها اشاره می‌شود. صالحی کمردخی (۱۴۰۲) تأثیر اخلاق و فرهنگ سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در رابطه با مسئولیت اجتماعی شرکت با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری را مورد بررسی قرار دادند. جامعه آماری این پژوهش کارشناسان و حسابداران بود که حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۲۱۱ نفر تعیین شد. در این تحقیق از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. داده‌ها با استفاده از نرم افزار اسپس پی اس و مدل سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که اخلاق سازمانی بر قضاوت حسابرس تأثیر معناداری دارد. با این حال، فرهنگ سازمانی تأثیر معناداری بر قضاوت حسابرس نداشت. همچنین یافته‌ها نشان داد که فرهنگ سازمانی تأثیر معناداری بر اخلاق سازمانی دارد. علاوه بر این، مسئولیت اجتماعی شرکتی تأثیر اخلاق سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تعدیل نمی‌کند. با این حال، مسئولیت اجتماعی شرکتی تأثیر فرهنگ سازمانی را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس تعدیل می‌کند.

کریم‌آبادی و همکاران (۱۴۰۱) به مطالعه اولویت‌های اخلاقی حرفه‌ای در حسابرسی با استفاده از رویکرد فازی دلفی پرداختند. در این پژوهش، تکنیک دلفی فازی به عنوان یکی از تکنیک‌های تحلیل علمی برای دستیابی به اجماع بین اعضای پانل (پژوهشگران) برای تعیین ابعاد و شاخص‌های کد رفتار حرفه‌ای مورد استفاده قرار گرفته است. یک پرسشنامه ۲۵ سوالی برای جمع‌آوری داده‌های تحقیق با استفاده از نتایج مطالعات قبلی طراحی شده و برای اعضای پانل شامل دانش پژوهان و متخصصان دارای دکترای حسابداری و ۵ سال سابقه کار با سوابق پژوهشی مصاحبه ارسال شده است. نتایج به‌دست‌آمده با استفاده از تکنیک دلفی فازی تحلیل شده و نتایج حاکی از آن

^۱ . Satria

است که پنج جنبه و شاخص‌های بعدی تحت مؤلفه‌های محیطی، سازمانی، اجتماعی، ارزش‌های اخلاقی و ویژگی‌های شخصیتی شناسایی شده‌اند. شجاع و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی تأثیر سرمایه فرهنگی، اجتماعی و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی مورد مطالعه قرار دادند. داده‌های مورد نیاز این پژوهش با کمک پرسشنامه گردآوری شد. بر این اساس کلیه نمونه‌های آماری ۳۵۰ نفر می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که سرمایه فرهنگی (۸۹ درصد)، سرمایه اجتماعی (۸۵ درصد) و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان (۸۶ درصد) تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند.

میری و بنی‌مهد (۱۴۰۰) در پژوهش خود به بررسی رابطه جهت‌گیری ارزشی، عواطف مثبت و درک از انصاف با تمایل حسابرسان داخلی به گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که جهت‌گیری ارزشی با تمایل حسابرسان داخلی مادی‌گرا به گزارش تقلب رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت دارد اما این رابطه در گروه حسابرسان فرامادی‌گرا رابطه‌ای معنی‌دار و منفی دارد. در گروه سوم یعنی حسابرسان داخلی مادپگرا - فرامادی‌گرا رابطه‌ای معنی‌دار میان جهت‌گیری ارزشی و تمایل به گزارش تقلب وجود ندارد (میری و بنی‌مهد، ۱۴۰۰). ملک‌نیا و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود به طراحی مدل اخلاق حرفه‌ای باشگاه‌های فوتبال لیگ برتر با رویکرد نظریه داده‌بنیاد پرداختند داده‌ها از طریق مصاحبه عمیق و نیمه ساختار یافته با ۲۷ نفر از اساتید و کارشناسان خبره جمع‌آوری شد. این مطالعه توسط اساتید متخصص بررسی و تأیید شد. داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، مقوله‌های اصلی و فرعی اخلاق حرفه‌ای باشگاه‌ها شناسایی و به یکدیگر مرتبط شدند که عبارتند از: شرایط علی (ساختار، قانون، آموزش، الگو سازی، نهادینه کردن اخلاق، دخالت سیاست)؛ تعاملات (نبود شفافیت، نظارت ضعیف، رفتار مسولان و تشویق و تنبیه)؛ و پیامدها (پیامدهای توسعه‌ای، پیامدهای ارتقا اخلاقی و اجتماعی و پیامدهای خسارتی) که روابط بین آن‌ها در قالب مدل ترسیم و ارائه شد (ملک‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹). قنبرپور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به طراحی الگوی اخلاق حرفه‌ای معلمان پرداختند پژوهش مذکور با استفاده از رویکردهای آمیخته اکتشافی به شناسایی ابعاد و نشانگان تشکیل دهنده اخلاق حرفه‌ای معلمان و رعایت آن می‌پردازد. داده‌های کیفی با استفاده از مصاحبه نیمه ساختار یافته از ۱۶ نفر مطلع کلیدی و دارای تجربه زیسته در حوزه اخلاق حرفه‌ای معلمان که از طریق نمونه‌گیری هدفمند و روش گلوله برفی شناسایی شده بودند گردآوری شد. یافته‌های کیفی با استفاده از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شد. نتایج به دست آمده نشان دادند، اخلاق حرفه‌ای معلمان دارای هشت مؤلفه اساسی است که عبارت‌اند از: معنویت؛ شخصیت؛ خودشناسی؛ مسئولیت اخلاقی در قبال دانش‌آموزان؛ مسئولیت اخلاقی در قبال اولیا و سرپرستان؛ مسئولیت اخلاقی در قبال حرفه و همکاران؛ مسئولیت اخلاقی در قبال سازمان و اداره؛ و مسئولیت اجتماعی. نتایج حاصل از بخش کمی نشان دارد، معلمان شهر تهران معتقدند مسئولیت اخلاقی در قبال اولیاء بیشتر از دیگر مؤلفه‌ها، و مسئولیت اخلاقی در قبال سازمان و اداره کمتر از دیگر مؤلفه‌ها رعایت می‌شود (قنبرپور و همکاران، ۱۳۹۸).

سوال‌های پژوهش

- ۱- عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی کدامند؟
- ۲- مدل عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی کشور چگونه است؟
- ۳- رتبه بندی عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی چگونه است؟

روش پژوهش

این پژوهش برحسب هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و شبه تجربی است. پژوهش شبه تجربی پژوهشی است علمی که معمولاً در شرایط واقعی و حقیقی اجتماعی به کار می‌رود. امکان کنترل همه متغیرها وجود ندارد، در این نوع پژوهش، پژوهشگر در نقش یک مشاهده‌گر عمل می‌کند. از نظر زمان اجرا از نوع مقطعی است و از نظر منطق اجرا از نوع قیاسی - استقرایی است و از نظر نحوه اجرا تحلیلی و نیمه تجربی است. برای جمع آوری داده‌های مورد نیاز این پژوهش از روش‌های گوناگون استفاده شده است.

در این پژوهش جهت جمع آوری اطلاعات برای پی‌ریزی میانی کلی پژوهش همچون تعریف مفاهیم کلیدی، طرح ضرورت‌ها، بیان کاربردها و تشریح اهمیت آن از مطالعات کتابخانه‌ای مانند مطالعات مقالات و کتب فارسی و لاتین در زمینه اخلاق حرفه‌ای عوامل مرتبط با آن و پایان نامه‌های مشابه در این زمینه و منابع اینترنتی و سمینارها استفاده گردیده است.

در پژوهش حاضر، ابزار اصلی سنجش، مصاحبه و پرسشنامه است که از ابزارهای رایج پژوهش و روش مستقیم برای کسب داده‌های پژوهش است. روش پژوهش از نوع روش تحقیق آمیخته (کیفی-کمی) می‌باشد. در بخش کیفی، برای استخراج عوامل توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان از مصاحبه با خبرگان استفاده می‌شود و در بخش کمی پلایش عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای از تکنیک دلفی استفاده می‌شود که یکی از روش‌های کسب دانش گروهی مورد استفاده است تکنیک دلفی فرایندی دارای ساختار برای پیش بینی و کمک به تصمیم گیری در طی راندهای پیمایشی، جمع آوری اطلاعات و در نهایت، اجماع گروهی است. جامعه آماری این مطالعه شامل اساتید دانشگاه، کلیه مدیران و معاونان و مدیران کل همتراز سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد که از بین آنها با روش اشباع نظری (نمونه‌گیری مختص مطالعات کیفی) تعداد ۱۹ نفر به عنوان نمونه (۸ نفر از اساتید دانشگاهی با رتبه علمی دانشیار و بالاتر با سابقه تدریس درس اخلاق حرفه‌ای و ۱۱ نفر از مدیران ارشد سازمان امور مالیاتی کشور که دارای حداقل مدرک کارشناسی ارشد و ۲۰ سال سابقه کار می‌باشند) انتخاب شدند.

یافته‌های پژوهش

سوال اول پژوهش: عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی کدامند؟ در این پژوهش جهت شناسایی عوامل تاثیرگذار بر توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی از تکنیک دلفی استفاده گردیده است. اساس و پایه روش یا تکنیک دلفی بر این است که نظر متخصصان هر قلمرو علمی در مورد پیش‌بینی آینده صائب‌ترین نظرست؛ اعتبار روش دلفی نه به‌شمار شرکت‌کنندگان در پژوهش که

به اعتبار علمی متخصصان شرکت‌کننده بستگی دارد. شرکت‌کنندگان در تحقیق دلفی از ۵ تا ۲۰ نفر را شامل می‌شوند. ارتباطات داخلی شرکت‌کنندگان به صورت ناشناس بوده و نظرات، پیش‌بینی‌ها و تمایلات به ارائه دهندگان آن‌ها منتسب نمی‌شود.

مؤلفه‌های بسیاری بر اخلاق حرفه‌ای و تقویت آن تأثیرگذار می‌باشند. با توجه به سوابق پژوهش‌های پیشین و استفاده از تکنیک دلفی و نظرات خبرگان که شامل اساتید دانشگاه، مدیران، معاونان و مدیران کل هم‌تراز سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد که از بین آنها با روش اشباع نظری (نمونه‌گیری مختص مطالعات کیفی) تعداد ۱۹ نفر که دارای سابقه تدریس، دانش و تخصص در این حوزه بودند و صلاحیت لازم در زمینه اظهارنظر در ارتباط با مسئله پژوهش و یا سابقه تدریس دروس مرتبط با اخلاق حرفه‌ای را داشتند؛ به عنوان خبرگان انتخاب شدند. در راند اول هر کدام از ۱۹ نفر از اعضای خبره دلفی مربوطه نظرات خود را در زمینه عوامل تأثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای بیان کردند. محقق با گرفتن همه نظرات بیان شده از طرف اعضای خبره دلفی، عوامل اثرگذار بر اخلاق حرفه‌ای را که نتیجه راند اول بود، استخراج کرد. هر کدام از اعضای خبره دلفی تعدادی عامل را برای این منظور بیان کردند که با تلفیق این عوامل از طرف محقق، تعداد ۶۶ عامل مشخص شد. این عوامل در راند دوم مجدداً در اختیار محققان مربوطه قرار گرفت تا با نظرات دیگر همکاران خود نیز آگاه شوند و نظراتشان را در مورد آن عوامل بیان کنند. بعد از اعلام نظر محققان در راند دوم، بیشتر آنها بر حذف ۵ مؤلفه که تأثیر کمتری بر اخلاق حرفه‌ای داشتند، تأکید کردند. بنابراین در نتیجه راند دوم، در مجموع ۶۱ مؤلفه باقی ماند. بعد از نتیجه راند دوم، محقق اقدام به طراحی پرسشنامه نمود و به منظور اولویت‌بندی این عوامل، مجدداً پرسشنامه طراحی شده در راند سوم در اختیار اعضای خبره دلفی قرار گرفت. پس از جمع‌آوری نظرات اعضای خبره دلفی ۶۱ مؤلفه فرعی و ۱۱ عامل اصلی شامل عوامل مذهبی، انتقادپذیری، عدم تبعیض، عدالت‌کاری، حفظ اسرار، رعایت حرمت، مسئولیت‌پذیری، ارزشیابی‌همه‌نگ، رفتارهای شهروندی سازمانی، اعتماد و نگرش کارکنان به عنوان عوامل تأثیرگذار بر توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی کشور مورد تأیید نهایی قرار گرفت.

جدول ۱- مؤلفه‌ها و عوامل مد نظر ۱۹ نفر از صاحب‌نظران در راند سوم و نهایی دلفی

میانگین بدست آمده از راند سوم	میزان موافقت شما با این معیار / سوال					زیرشاخص (مؤلفه)	شاخص (عامل)
	۵	۴	۳	۲	۱		
-							
۴/۰۱						وجدان کاری	عوامل مذهبی
۳/۹۴						صبر	
۴/۲۱						اعتقادات	
۴/۰۹						نماز خواندن	
۳/۷۸						قرآن خواندن	
۴/۰۲						توکل به خدا	
۴/۱۶						پذیرش نکته نظرات همکاران	

میانگین بدست آمده از راند سوم	میزان موافقت شما با این معیار / سوال					زیرشاخص (مولفه)	شاخص (عامل)
	۵	۴	۳	۲	۱		
۴/۰۳						پذیرش انتقادات از سوی ارباب رجوع	انتقاد پذیری
۴/۱۱						پذیرش ارزیابی سالیانه مدیران	
۴/۷۴						گوش کردن به نظرات مخالف	
۴/۰۰						اصلاح رفتارهای غلط پس از متوجه شدن	
۴/۱۸						اذعان به تصمیم‌گیری‌های نادرست	عدم تبعیض
۴/۸۵						تفاوت نژادی	
۴/۱۷						تفاوت سنی	
۴/۳۹						تفاوت جنسیتی	
۴/۱۱						تفاوت جناحی	
۳/۹۹						تفاوت مذهبی	
۴/۴۴						تفاوت سوابق تحصیلی	
۳/۵۸						حضور به موقع در محل کار	عدالت کاری
۴/۰۸						شفاف سازی برای ارباب رجوع	
۴/۶۶						ارزیابی تمام همکاران با یک شاخص منسجم	
۴/۵۲						در برابر قانون و بخشنامه ها همه برابرند	
۴/۳۳						رعایت سلسله مراتب سازمانی	
۴/۱۵						اریایی به صورت عدالت محور و منصفانه	
۴/۴۳						پرهیز از تلاش در جهت دستیابی به مسائل محرمانه سازمان	حفظ اسرار
۴/۲۲						عدم اعلام مسائل شخصی ارباب رجوع	
۴/۱۹						عدم افشای اطلاعات مربوط به فعالیت ارباب رجوع	
۳/۸۲						عدم طرح مسائل شخصی با ارباب رجوع	

شاخص (عامل)	زیرشاخص (مولفه)	میزان موافقت شما با این معیار / سوال					میانگین بدست آمده از راند سوم
		۵	۴	۳	۲	۱	
	عدم افشای مسائل سازمان توسط همکاران						۴/۰۷
	عدم تجسس در مورد دیگران توسط همکاران						۳/۹۹
رعایت حرمت	حفظ شان و موقعیت ارباب رجوع						۴/۵۲
	پرهیز از بیان الفاظ رکیک						۴/۳۰
	تکریم ارباب رجوع						۳/۴۸
	برخورد صحیح با افراد متخلف						۳/۶۱
	داشتن روحیه تحمل و بردباری در برخورد با همکاران						۳/۹۸
مسئولیت‌پذیری	رعایت شأن بزرگان سازمان						۳/۷۹
	توجه به مسئولیت‌های خود						۳/۸۹
	جدی گرفتن کار						۴/۰۴
	داشتن تعهد نسبت به انجام وظایف						۴/۱۰
	انتقال اطلاعات شغلی به دیگران						۳/۷۶
	خودداری از اتلاف وقت و کار بیهوده						۳/۸۹
	مواظبت از وسایل کار و صرفه جویی در مصرف آنها						۴/۱۴
ارزشیابی هماهنگ	ارزیابی بر مبنای فعالیت زیردستان						۴/۲۶
	ارزیابی بر مبنای حضور مستمر و منظم						۴/۶۹
	ارزیابی بر مبنای مقررات انضباطی						۴/۲۸
	ارزیابی بر مبنای مشارکت در کار						۴/۳۶
	ارزیابی بر مبنای عملکرد						۴/۱۹
رفتارهای شهروندی سازمانی	کمک به همکاران در کارها و مشکلات آنان						۳/۹۷
	توجه به ارزش‌های سازمانی						۴/۰۲
	وفاداری به سازمان						۳/۷۹
	علاقه به شغل						۳/۸۶
	تلاش برای اثربخشی سازمانی						۳/۹۹

میانگین بدست آمده از راند سوم	میزان موافقت شما با این معیار / سوال					زیرشاخص (مولفه)	شاخص (عامل)
	۵	۴	۳	۲	۱		
-							
۳/۹۰						نگرش به شغل	نگرش کارکنان
۳/۷۹						نگرش به جو سازمان	
۴/۰۹						نگرش به اهداف سازمان	
۳/۹۴						نگرش به مدیران ارشد	
۳/۸۸						نگرش نسبت به همکاران مستقیم	
۳/۶۲						نگرش نسبت به سایر کارکنان	
۳/۶۷						اعتماد به ارتقاء بر مبنای شایستگی در سازمان	اعتماد
۳/۹۱						اعتماد به مدیران	
۳/۷۹						اعتماد به همکاران	

سوال دوم پژوهش: مدل عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی کشور چگونه است؟

با توجه به جمع‌آوری نظرات اعضای خبره دلفی و تأیید نهایی عوامل یازده‌گانه تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی کشور این عوامل به صورت مدل مفهومی عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای در شکل ۱ نمایش داده شده است.



شکل ۱- مدل مفهومی عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان

سوال سوم پژوهش: رتبه‌بندی عوامل تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی چگونه است؟

عوامل و معیارهای متفاوتی در ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرسان نقش دارد که وزن و تأثیر هر یک از این معیارها متفاوت است. وزن‌دهی عوامل تاثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای با استفاده از تکنیک آنتروپی شانون صورت گرفته شده است؛ در روش آنتروپی شانون، مقدار وجود متغیرها با مقدار اهمیت آن محاسبه می‌شود. روش وزن‌دهی آنتروپی وزن بیشتری برای شاخص‌هایی در نظر می‌گیرد که از تغییرپذیری بیشتری برخوردارند. در نتیجه، این موضوع سبب می‌شود تا از طریق وزن‌های متفاوتی که آنتروپی حاصل می‌سازد (اصغریور، ۱۴۰۰). با توجه به این موضوع که مولفه‌های شناسایی شده تاثیرگذار بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای در بخش کیفی می‌توان ادعا کرد که ارزشیابی هماهنگ با وزن ۰.۰۱۷۶۰۹ و رتبه ۱؛ عدم تبعیض با وزن ۰.۰۱۷۶۰۳ و رتبه ۲؛ عدالت کاری با وزن ۰.۰۱۷۵۹۳ و رتبه ۳؛ انتقادپذیری با وزن ۰.۰۱۷۵۸۶ و رتبه ۴؛ حفظ اسرار با وزن ۰.۰۱۷۵۶۳ و رتبه ۵؛ عوامل مذهبی با وزن ۰.۰۱۷۵۷۵ و رتبه ۶؛ مسئولیت‌پذیری با وزن ۰.۰۱۷۴۹۱ و رتبه ۷؛ رعایت حرمت با وزن ۰.۰۱۷۴۷۶ و رتبه ۸؛ رفتارهای شهروندی سازمانی با وزن ۰.۰۱۷۴۴۲ و رتبه ۹؛ نگرش با وزن ۰.۰۱۷۴۱۹ و رتبه ۱۰ و اعتماد با وزن ۰.۰۱۷۴۰۳ و رتبه ۱۱ از نظر تاثیرگذار بودن بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای را دارند.

جدول ۲- وزن و رتبه مولفه‌ها از نظر موثر بودن بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای

رتبه	وزن شاخص (Wj)	میانگین	شاخص (عوامل)
۶	۰.۰۱۷۵۷۵	۴.۰۰۹	عوامل مذهبی
۴	۰.۰۱۷۵۸۶	۴.۲۰۴	انتقاد پذیری
۲	۰.۰۱۷۶۰۳	۴.۳۲۵	عدم تبعیض
۳	۰.۰۱۷۵۹۳	۴.۲۲۰	عدالت کاری
۵	۰.۰۱۷۵۶۳	۴.۱۲۸	حفظ اسرار
۸	۰.۰۱۷۴۷۶	۳.۹۴۷	رعایت حرمت
۷	۰.۰۱۷۴۹۱	۳.۹۷۰	مسئولیت‌پذیری
۱	۰.۰۱۷۶۰۹	۴.۳۵۶	ارزشیابی هماهنگ
۹	۰.۰۱۷۴۴۲	۳.۹۲۶	رفتارهای شهروندی سازمانی
۱۰	۰.۰۱۷۴۱۹	۳.۸۷۰	نگرش
۱۱	۰.۰۱۷۴۰۳	۳.۷۹۱	اعتماد

بحث و نتیجه گیری

یکی از اساسی‌ترین اصول ایجاد ارتباطات سالم و اثرگذار در میان کارکنان سازمان‌ها، رعایت و اهمیت به اصول اخلاقی انسانی است، اما در جهان امروز به دلیل گسترش روز افزون تکنولوژی و برقراری وسیع ارتباطات در محیط مجازی و عدم توجه به ابعاد معنوی و روحی انسان، بسیاری از اصول اخلاقی در میان کارکنان سازمان‌ها مورد

غفلت واقع شده است؛ اگر اصول و ارزش‌های اخلاقی به طور گسترده‌ای میان کارکنان سازمان‌ها رایج شود و مدیریت بر عملکرد سازمانی با رعایت اصول اخلاقی صورت پذیرد، موفقیت سازمانی افزایش خواهد یافت. این پژوهش با هدف ارائه مدل مفهومی عوامل تاثیرگذار بر توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امورمالیاتی کشور به انجام رسید. این پژوهش از چند جنبه با سایر پژوهش‌های انجام گرفته متفاوت است، این پژوهش مدلی را در حوزه توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تدوین نموده است در حالیکه اکثر پژوهش‌های پیشین به بررسی تاثیر و اثرات و یا شناسایی عوامل متمرکز و محدود بوده‌اند. این پژوهش از نظر خبرگان در ایران بهره‌گرفته است و این خود جنبه بومی بودن مدل را بهبود می‌بخشد.

نتایج به دست آمده پژوهش حاضر با پژوهش خسروآبادی و بنی‌مهد (۱۳۹۴)، که در پژوهش خود نشان دادند که رابطه مستقیمی میان اعتماد اجتماعی پایین و فساد مالی در میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی وجود دارد سازگاری دارد. همچنین با پژوهش عباسی و صریحی (۱۴۰۰) که در پژوهش خود نشان دادند که مهم‌ترین موانع شناسایی شده در سازمان به ترتیب دارای مقادیر، فقدان نظام ارزیابی عملکرد و نظارت مقررات دست و پاگیر اداری و فقدان نظام جامع و اخلاقی پرداخت هستند تطابق دارد. علاوه بر این، پژوهش بیک‌زاده و همکاران (۱۳۹۱) که بیانگر آن است که ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، آموزش کارکنان و نظام اطلاع‌رسانی بر رشد اخلاق حرفه‌ای کارکنان در شرکت ملی پخش فرآورده‌های نفتی غرب استان مازندران تاثیر دارد؛ همسو و هماهنگ می‌باشد.

با توجه به نظرات اعضای خبره دلفی در تعیین مولفه‌ها و عوامل موثر بر توسعه با اخلاق حرفه‌ای حسابرسان سازمان امور مالیاتی، در ادامه پیشنهادهای کاربردی ارائه می‌شود. به مدیران سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود که اهداف سازمان را برای حسابرسان شفاف سازی کنند. حسابرسانی که ندانند دقیقاً چه هدفی را دنبال می‌کنند، اغلب نه عملکرد کاری مطلوبی خواهند داشت و نه به اخلاق حرفه‌ای سازمان اهمیت چندانی خواهند داد. وقتی حسابرسان بدانند که دقیقاً چه هدفی را دنبال می‌کنند، بیشتر به رعایت اصول و ارزش‌های کاری اهمیت می‌دهند. حسابرسان حرفه‌ای را در سازمان امور مالیاتی به الگو تبدیل کنید. چرا که حسابرس حرفه‌ای، در محیط کار به رفتار و نگرش و طرز صحبت کردنش شناخته می‌شود. سایرین از کارکردن کنار حسابرس حرفه‌ای لذت می‌برند و از او می‌آموزند. نشان دهید که حرفه‌ای‌گری در حسابرسی با اعتماد، عمل‌گرایی، وفاداری، نظم و تلاش برای پیشرفت شغلی و بهبود عملکرد گره خورده است. حسابرسان حرفه‌ای در هر جایگاهی که باشند با تمام وجود برای انجام وظایفشان تلاش می‌کنند. همچنین، از حسابرسان حرفه‌ای در سازمان امور مالیاتی بخواهید که بازخورد مستمر داشته باشند. چرا که، بازخورد مستمر بخش مهمی از ارتباطات اعضای سازمان است و نقش حیاتی در پیشبرد اهداف سازمان امور مالیاتی و توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در این سازمان ایفا می‌کند. حسابرسان حرفه‌ای می‌بایست بیاموزند که برای توسعه اخلاق حرفه‌ای بهبود عملکرد شغلی، بازخورد سازنده و صادقانه ضروری است. مدیران و سیاستگذاران سازمان امور مالیاتی باید بدانند که برای توسعه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در سازمان، باید موانع شکل‌گیری این اخلاق در حسابرسان را از سر راه بردارند لذا، انجام پژوهش و شناسایی موانع حرفه‌ای گرای حسابرسان بسیار مهم است. در جهت مشخص بودن توسعه حرفه‌ای گرای اخلاق حسابرسان به

مدیران سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود که منشور حرفه‌ای گرای حسابرسان را برای این سازمان به کمک خبرگان این حوزه تدوین نماید.

فهرست منابع

- آراسته، حمیدرضا و جاهد، حسینعلی (۱۳۹۰) «رعایت اخلاق در دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی: گزینه‌ای برای بهبود رفتارها»، فصلنامه نشاء علم، دوه اول، شماره ۲، صفحات ۴۰-۳۱.
- الوانی، سیدمهدی (۱۳۸۰) «ضرورت تدوین منشور اخلاقیات سازمانی»، فصلنامه تحول اداری، دوره پنجم، شماره ۱۹، صفحات ۵۹-۵۱.
- اعتمادی، حسین؛ خلیل پور، مهدی و تقی پوریان، یوسف (۱۳۹۱) «تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی» فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۳، صفحات ۹-۱.
- اصغر پور، محمد جواد (۱۴۰۰) «تصمیم‌گیری‌های چند معیاره» چاپ هجدهم، تهران، مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران.
- بیک‌زاده، جعفر؛ صادقی، محمد و ابراهیم پور، داود (۱۳۹۱) «تأثیر عوامل سازمانی بر رشد اخلاق حرفه‌ای کارکنان» فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۲، صفحات ۶۳-۵۵.
- پورکریمی، جواد؛ قموشی، زهرا؛ احتشام، زهرا و محسنی مهر، زهرا (۱۳۹۸) «رویکرد مقایسه‌ای به اخلاق حرفه‌ای اعضای هیئت علمی از دیدگاه اساتید و دانشجویان دانشگاه تهران»، فصلنامه فرهنگ در دانشگاه اسلامی، دوره ۹، شماره ۲، صفحات ۱۸۶-۱۵۱.
- خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن (۱۳۹۴)، «پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی»، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره دهم، شماره ۴، صفحات ۵۳-۴۵.
- خدامرادی، الهه و حاجیها، زهره (۱۳۹۵) «نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان» فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱ شماره ۳، صفحات ۱۳۰-۱۲۵.
- سازمان حسابرسی (۱۳۸۳) آیین رفتار حرفه‌ای تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، تهران.
- شجاع، حسین، مهران پور، محمدرضا، جهانگیرنیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا (۱۴۰۰)، تأثیر سرمایه فرهنگی، اجتماعی و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی، مجله برنامه ریزی مالی، شماره ۴۱، ۲۵۶-۲۳۹.
- عباسی، حمیده و صریحی، رسول (۱۴۰۰) «بررسی و اولویت بندی موانع سازمانی رشد اخلاق حرفه‌ای (مورد مطالعه ذی حسابان دستگاه‌های اجرایی)»، مجله اخلاق زیستی دوره یازدهم، شماره ۳۶، صفحات ۱۴-۱.
- صالحی کمرخانی، سمانه، آزادی، کیهان و وطن پرست، محمدرضا (۱۴۰۱)، تأثیر اخلاق و فرهنگ سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در رابطه با مسئولیت اجتماعی شرکت با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری، مجله انجمن حسابداری مدیریت ایران، شماره ۳۰، ۲۷۳-۲۵۹.

- قموشی، زهرا؛ پورکریمی، جواد و عزتی، میترا (۱۳۹۸) «نقش شایستگی اخلاقی مدیران در فضیلت سازمانی» فصلنامه اندیشه‌های نوین تربیتی، دوره پانزدهم، شماره ۲، صفحات ۷۰-۳۱.
- قنبرپور، امید، عباسیان، محسن، آراسته، حمیدرضا و نوه ابراهیم، عبدالرحیم (۱۳۹۸) «طراحی الگوی اخلاق حرفه‌ای معلمان: یک مطالعه آمیخته» فصلنامه نوآوری‌های آموزشی سال هجدهم شماره ۶۹، صفحات ۶۰-۳۳.
- کریم‌آبادی، محمد، حاجیه‌ها، زهره، جهانگیرنیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا (۱۴۰۱). بررسی اولویت‌های اخلاقی حرفه‌ای در حسابرسی با استفاده از رویکرد فازی دلفی، مجله پژوهشی حسابداری، حسابرسی و مالی دانشگاه فردوسی مشهد، شماره ۶، ۳۴-۲۵.
- میری، اکبر و بنی‌مهد، بهمن (۱۴۰۰) «تاثیر ذهن آگاهی بر جهت‌گیری اخلاقی حسابداران شاعل در حرفه حسابرسی» تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره سیزدهم، شماره ۵۲، صفحات ۱۰۸-۹۷.
- ملک‌نیا، حمیدرضا؛ خسروی زاده، اسفندیار؛ فروغی پور، حمید و همتی، جمشید (۱۳۹۹) «طراحی مدل اخلاق حرفه‌ای باشگاه‌های فوتبال لیگ برتر با رویکرد نظریه داده‌بنیاد» فصلنامه علوم ورزش، دوره: ۱۳، شماره ۴۱، صفحات ۱۴۰-۱۵۵.
- محمدی فومنی، میرمجید؛ اعتماد اهری، علالدین و شریفی، اصغر (۱۳۹۹) «ارائه مدل اخلاق حرفه‌ای برای اعضای هیات علمی دانشگاه فرهنگیان» فصلنامه تحقیقات مدیریت آموزشی، دوره ۱۲ شماره ۴۵، صفحات ۲۸۱-۲۸۷

نمازی، محمد و حسین رجب‌دری (۱۳۹۷) «اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا»، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صفحات ۳۴-۱

- Brenda, N. & Mary, C. (2022). Character-Infused Ethical Decision Making, *Journal of Business Ethics*, 178:171-191.
- Bahari Sejahrood, Mohammad Ali, Ali Khozain, Jomadoordi Gorganli Davaji & Arash Naderian. (2023). Provide a model of auditors' professional ethics behaviour with emphasis on ethical climate using interpretive structural modelling from the professional experts' perspective, *Int. J. Nonlinear*, 14(1), 1509-1523.
- Cavusoglu, K., & Angaykutluk, F. (2020). the effect of professional skepticism and ethics on the ability to detect creative accounting. *Prestige International Journal of Management & IT-Sanchayan*, 9(1), 70-91
- Le, D., Minh, D. (2021). Factors Affecting Audit Professional Ethics - Approach from the Perception of Auditors in Vietnam *International Journal of Innovative Research and Scientific Studies*, 4(4): 238-246
- Merdekawati, E. (2022). The Effect of Audit Experience and Audit Risk on Audit Judgment with Auditor's Perceptions of the Code of Ethics of Public Accountants as Moderating Variables *E3S Web of Conferences*
- Martin, K, Robert. P. (2021). Stakeholder Friction *Journal of Business Ethics*: 177, 519-531
- Martinez, C., Skeet, A., & Sasia, P. (2021). Managing rganizational ethics: How ethics becomes pervasive within organizations. *Business Horizons*, 64(1), 83-92.
- Satria, Gagus Irsan Putra, I Dewa Gede Dharma, Dodik Ariyanto, Made Gede Wirakusuma. (2021). The Influence of Emotional Intelligence, Professional Ethics, and Professionalism on Auditor

- Performance at the Public Accounting Firm in Bali Province, *International Journal of Management and Commerce Innovations*, 8(2). 278-282.
- Safitri, Arrum & Arifin, Atwal.(2022). The Influence Of Professional Ethics, Professionalism, Independence, And Experience On The Materiality Level Of Public Sector Financial Report Auditors (Auditor at KAP Djoko, Sidik, and Indra), *Sinomics Journal*, 5(2),681-697.
- Wilson, R. (2021). Ethical issues in teledentistry: Following the American dental association principles of ethics and code of professional conduct. *The Journal of the American Dental Association*, 152(2), 176-177.

Presenting a conceptual model of influencing factors on the development of the professional ethics of auditors of the state tax affairs administration

Mehrdad kiani

PhD student of accounting Kermanshah branch. Islamic azad university.kermanshah. iran
mehrdadkiani1359@gmail.com

Babak jamshidinavid

(corresponding author)
Email:jamshidinavid@iauksh.ac.ir

Mehrdad ghanbari

Email:ghanbari@iauksh.ac.ir

Javad masodi

Email:j.masoudi2011@gmail.com

Abstract

Organizations and business units in which professional ethics are respected by auditors have created a high level of confidence between organizations and auditors and cause both parties to plan and manage the organization's affairs with ease in order to achieve the goals. In this regard, this research has been carried out with the aim of providing a conceptual model of factors affecting the development of the professional ethics of auditors of state tax affairs administration. For this purpose, a qualitative research method was used, and the experts in the qualitative part of this study included university professors and all senior managers of the state tax affairs administration, and data collection continued until data sufficiency, and 19 people were selected as a sample using the theoretical saturation method. The collected data of this research is related to the time period of 1400-1401; In this research, the influencing factors on the professional ethics of the auditors of the state tax affairs administration. were determined using the Delphi technique. In the following, the Shannon entropy technique was used to determine the weight of the indicators. The obtained results indicate the positive effect of religious factors, receptivity to criticism, non-discrimination, job justice, employees' attitude, coordinated evaluation, responsibility, respect, keeping secrets, organizational citizenship behaviors and trust in the professional ethics of auditors of the state tax affairs administration.

Keywords: Ethics, professional ethics, tax audit, state tax affairs administration.