



تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای

در مؤسسات حسابداری

زاهد احمدزاده^۱

احمد یعقوب نژاد^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۵

چکیده

مقاله حاضر، به بررسی تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابداری را مورد بررسی قرار داده است. در تئوری‌هایی فلسفه اخلاق و رفتار سازمانی ادعای شهود و ویژگی‌ها و رفتار حرفه‌ای به تنهایی مبتنی بر باورهای افراد نبوده، بلکه علاوه بر این تحت تأثیر مفاهیم و شرایط سازمانی نیز قرار می‌گیرد.

جامعه آماری پژوهش کلیه شرکاء، مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابداری مورد اعتماد بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۹۹ بین ۱۵۹ نفر مورد آزمون قرار گرفت. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه طراحی شده که روایی آن مورد تأیید خبرگان حرفه قرار گرفته است جمع‌آوری شده و برای آزمون فرضیه‌ها از روش مدلسازی معادلات ساختاری و نرم‌افزارهای آماری Spss24 و SmartPls3 استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده وجود رابطه مثبت درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات و تعهد آن‌ها نسبت به منافع عموم می‌باشد. همچنین نتایج پژوهش بیانگر وجود رابطه منفی بین درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسات و پذیرش و مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای است. علاوه بر این نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد بین پذیرش اخلاقی حسابرسان نسبت به اقدامات غیر حرفه‌ای و مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسات می‌تواند عاملی تأثیرگذار در کاهش پذیرش و مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای اخلاقی حسابرسان و افزایش تعهد این افراد در حفظ منافع عموم باشد. پژوهش حاضر در راستای نهادینه سازی فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابداری می‌تواند مورد استفاده شرکاء، مدیران و سرپرستان حسابداری مؤسسات حسابداری قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی، تعهد نسبت به منافع عموم، ارزش‌های حرفه‌ای.

۱- گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. ahmadzadeh.zahed@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. yaghoobacc@gmail.com



۱- مقدمه

افزایش اهمیت ملاحظات اخلاقی برای حرفه حسابرسی به خاطر افزایش شدید رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر بوده که در عمل تأثیر منفی بر مواجهه بودن حرفه حسابرسی و دیدگاه عموم نسبت به عملکرد حسابرسان داشته است. در نتیجه این شرایط درستکاری حسابرسان و پایبندی آن‌ها نسبت به اصول اخلاقی توسط استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی و گروه‌های ذینفع مورد سؤال و تردید قرار گرفته است. علاوه بر این، شرایط فوق باعث شده مشروعیت عملکرد حسابرسان در بازار با توجه به ایجاد ابهام نسبت به رعایت اصول اخلاقی در فعالیت حرفه‌ای با تردید و ابهام روبرو شود (کاپلند^۱، ۲۰۱۵).

نهاد بین‌المللی وضع‌کننده اصول اخلاقی برای حرفه حسابرسی فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲ است که در عمل حوزه‌های مربوط به حفاظت از منافع عموم و دستورالعمل‌های مربوط به آن را ارائه می‌کند. به منظور دستیابی به این هدف، فدراسیون بین‌المللی حسابداران اصول اخلاقی لازم را وضع کرده و اجرای آن‌ها را در هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای الزامی می‌نماید. با وجودی که تعریف یک اصل اخلاقی یک ابزار رسمی برای اطمینان از درستکاری و بی‌طرفی حسابرسان در ارتباط با اظهار نظر وی می‌باشد، اجزایی همچون فرهنگ و ارزش‌های حاکم را می‌توان به عنوان عوامل غیر رسمی در نظر گرفت که در نهایت بر تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر دارند. در این بخش حتی با وجودی که محققانی همچون سومرز^۳ (۲۰۰۱) بیان می‌کنند تدوین اصول اخلاقی نمی‌تواند بطور کامل به عنوان یک عامل بازدارنده برای رفتار غیر اخلاقی برای حسابرسان باشد، همگان اعتقاد دارند وضع اصول اخلاقی و الزامی کردن رعایت آن‌ها می‌تواند یک اقدام با اهمیت در جهت‌دهی عملکرد حسابرسان به سمت رفتار اخلاقی و بی‌طرفانه در ارتباط با خدمات حرفه‌ای باشد. محیط اخلاقی یک سازمان تشکیل‌دهنده دیدگاه‌های اشتراکی درباره رفتار اخلاقی پذیرفته شده در یک سازمان بوده و این محیط در عمل می‌تواند بر رفتار و قضاوت اخلاقی پرسنل فعال در سازمان تأثیر مشخص داشته باشد. با در نظر گرفتن این که فرهنگ سازمانی می‌تواند تأثیر قابل توجه بر تصمیم‌گیری اخلاقی داشته باشد (تریونو، ۱۹۸۶)، این فرهنگ می‌تواند با شکل‌دهی به محیط اخلاقی یک مؤسسه بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی پرسنل تأثیر قابل توجه گذارد.

در بسیاری از شکست‌های شرکت‌ها، حسابداران و مدیران ارشد مالی به دلیل عدم توانایی تشخیص تقلب‌ها و عدم گزارش تقلب‌ها در زمان مناسب و فرضاً به دلیل انگیزه‌های مالی احتمالی مانند افزایش حق‌الزحمه-ها و یا استمرار خدمات به مشتریان (صاحبکاران)، به صورت یک عامل منفی در معرض اتهام قرار گرفته-اند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۸).

^۱Copeland

^۲International Federation of Accountants (IFAC)

^۳Somers

باتوجه به پیچیدگی تصمیمات حرفه‌ای وتوقعات ذینفعان واستفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، حسابرسان در بسیاری از موارد، میان وظایف اخلاقی، در تعارض قرار می‌گیرند. به عبارتی یک تصمیم‌گیری حرفه-ای، همواره بر مبنای وظیفه اخلاقی نخواهد بود و ممکن است حسابرسان، در موقعیت‌هایی قرار گیرند، که هیچ گزینه‌ای یافت نشود مگر اینکه یک وظیفه‌ی حرفه‌ای نقض گردد. هدف اصلی پژوهش بر این است که نشان دهد، ادراک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی می‌تواند بهبود ارزش‌های مؤسسات حسابرسی مفید واقع شود. این فرهنگ اخلاقی باید بر ارتقاء مهارت‌های شناختی، رفتاری و شخصیتی حسابرسان تمرکز کند. تهدید جرمی، از دست دادن گواهینامه حرفه‌ای یا زندانی شدن ممکن است برای بعضی از افراد بازدارنده باشد، اما این روش‌ها به روشنی اثربخش نبوده‌اند (میلر و بکر^۱، ۲۰۱۱).

امروزه، حرفه حسابرسی تصمیم‌گیری در مورد مسائل مختلف راحائز اهمیت می‌شمارد. به منظور انجام مراقبت‌های حرفه‌ای به شیوه اخلاقی، لازم است حسابرسان جنبه‌های خاص اخلاقی را بهتر یاد بگیرند و در مورد پیچیدگی‌های دنیای حسابرسی اندیشه کنند. مطالعات قبلی انجام شده در این حوزه تلاش کرده‌اند ویژگی‌های حسابداران را بطور خاص در راستای فعالیت حرفه‌ای توضیح داده (برای مثال، تحقیق در زمینه تعهد حرفه‌ای) و سطح توجه به این ویژگی را در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تحلیل نمایند (کاپلان^۲، ۲۰۱۵). مطالعات انجام شده در این بخش عمدتاً بر تعهد حرفه‌ای حسابداران و تأثیر آن بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان متمرکز بوده و در این فرآیند توجه خاص به بیان تعهد حسابداران نسبت به تعهد نسبت به منافع عموم وجود نداشته است. علاوه بر این همانطور که در تئوری‌های فلسفه اخلاقی و رفتار سازمانی ادعا می‌شود (آرژن^۳، ۱۹۹۱؛ فیروز و گریشام^۴، ۱۹۸۵؛ هونت و ویتل^۵، ۱۹۸۹؛ جونز و همکاران^۶، ۲۰۰۳)، ویژگی‌ها و رفتار حرفه‌ای به تنهایی مبتنی بر باورهای افراد نبوده، بلکه علاوه بر این تحت تأثیر مفاهیم و شرایط سازمانی می‌باشد. به این ترتیب می‌توان گفت فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی و ساختار آن‌ها در عمل باعث شکل‌گیری ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای حسابرسان می‌شود (شافر^۷، ۲۰۱۵).

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB، ۲۰۱۶) در فعالیت خود ویژگی‌های کلیدی را شناسایی کرده که بر اساس آن‌ها فرهنگ مؤسسات حسابرسی بر ارزش‌های اخلاقی حسابرسان تأثیر گذشته و در نهایت نقش حمایتی در ارتباط با کیفیت حسابرسی دارد. علیرغم نگرانی رو به رشد موجود درباره تأثیر تمرکز تجاری مؤسسات حسابدار رسمی بر ارزش‌های اخلاقی و رفتارهای حسابرسان، در این ارتباط هنوز در ادبیات تحقیق شواهد تجربی محدود وجود دارد.

¹Miller, & Becker

²Copeland,

³Ajzen

⁴Ferrell, O. C., & Gresham

⁵Hunt, S. D., & Vitell

⁶Jones et al

⁷Shafer

در این حوزه، رابطه بین ارزش‌ها و باورهای حرفه‌ای حسابرسان، فرهنگ اخلاق سازمانی مشاهده شده و تصمیم‌های اخلاقی در موارد بسیار نادر و محدود در ادبیات تحقیق مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است (شافر، ۲۰۱۵). بنابراین در مطالعه حاضر نحوه تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است. به این منظور، رفتارهای حرفه‌ای در ارتباط با توانایی حسابرسان برای بی‌طرفی باقی ماندن در هنگام مواجه شدن با فشارهای ناشی از تهدید بی‌طرفی بررسی شده‌اند.

باتوجه به مطالب بالا و مطالعه پژوهش‌های گوناگون در زمینه تأثیر توسعه فرهنگ اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابرسان، می‌توان به اهمیت و جایگاه این موضوع پی‌برد. این اهمیت بیانگر این موضوع است که یک حسابرس علاوه برداشتن تسلط کافی بر حرفه تخصصی خود باید اصول اخلاقی رانیز مدنظر قرار دهد. این پژوهش به بررسی نگرش کلی پاسخ‌دهندگان نسبت به تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی پرداخته است و به این پرسش پاسخ می‌دهد که آیا درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی تأثیرگذار است؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی تنها درگیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست، بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات و مدارک حسابرسی روبه‌رو است (نیچل، ۲۰۰۰). در نتیجه، فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت-های حرفه‌ای زیادی توسط حسابرسان است و این قضاوت‌ها و انتخاب رویه‌ها مستلزم وجود اخلاق حرفه‌ای می‌باشد (چوی و کینگ^۱، ۲۰۰۵؛ ترا تمن و همکاران^۲، ۲۰۱۵) رست^۳ (۱۹۹۴) در الگوی خود توضیح می‌دهد که ساختارهای شناختی مختلف و فرایندهای موجود در بطن فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی چگونه برای ایجاد رفتار اخلاقی فرد با هم ترکیب می‌شوند. این پژوهشگر به چهار مؤلفه عمده درونی در فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی اشاره می‌کند، که این مؤلفه‌ها عبارت‌اند از حساسیت اخلاقی، توانایی استدلال برای پیدا کردن یک راه‌حل مطلوب داشتن انگیزه اخلاقی و بالاخره ویژگی‌های شخصیتی فرد است. برخی دیگر از پژوهشگران چارچوب نظری دیگری در مورد تصمیمات اخلاقی ارائه می‌دهند. این پژوهشگران بر دیدگاه ادراکی تأکید می‌کنند و با قبول نظریه پیاژه اظهار می‌دارند که یادگیری فردی یا به عبارتی توسعه ادراکی، پیش شرط لازم در جهت استدلال اخلاقی است. همچنین مدیران مسن‌تر به افشا مشکلات اخلاقی تمایل دارند و نسبت به مسائل مربوط به تخطی اخلاقی که می‌تواند به سازمان و ذینفعان مربوط شود، حساس‌تر هستند. کولبرگ^۴

¹Choy, A. K., & King,

²Trotman et al

³Rest

⁴Kohlberg

(۲۰۰۲) با استفاده از تئوری رشد اخلاقی در یافت همان‌طور که شخص مراحل اخلاقی را طی می‌کند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر کند. کولبرگ (۲۰۰۲) اظهار می‌کنند که سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند زیرا بهبود اخلاق به طور عمده با توجه به تجربه‌های حاصل از زندگی رخ می‌دهد. با این وجود انجام قضاوت کامل با کاملاً عاری از جانب‌داری بسیار دشوار است، چرا که فرهنگ محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آن‌ها در کشف انحراف‌ها مؤثر است و در نهایت این مسئله قضاوت و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد (کوادا کرز، ۲۰۰۹). سازه‌های محیطی مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل شرایط و سازه‌های محیط بیرونی حسابرسان هستند که محیط حرفه حسابرسی را احاطه نموده، با حرفه تأثیر و تأثر متقابل داشته و خارج از کنترل حرفه می‌باشند. این سازه‌ها عملکرد بیشتر حسابرسان را تحت تأثیر خود قرار می‌دهند. سازه‌های محیطی مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل بودجه زمانی، پاسخگویی، محیط حسابداری، رقابت در بازار حسابرسی و ... می‌باشد. سازه‌های رفتاری مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل سازه‌ها و روابط انسانی در حرفه حسابرسی است که فرهنگ اخلاقی سازمان، ارتباط غیر رسمی و الگوهای خاص به هم پیوسته و محتوای اصلی حرفه را تشکیل می‌دهند. در این رابطه صفرزاده و کریم راد (۱۳۹۹) در پژوهشی عنوان داشتند که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری و استقلال حسابرسان بر شجاعت اخلاقی این افراد مؤثر بوده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی سبب افزایش شجاعت اخلاقی آنان در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می‌گردد. همچنین احمدی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان پرداختند و عنوان داشتند که اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی سازه رقابت در بازار حسابرسی، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرسان، مشکلات مالی حسابرسان و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم می‌باشد. این سازه‌ها مرتبط با شاخص‌های محیطی و اقتصادی می‌باشند.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود با بررسی توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران عنوان داشتند توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری به ترتیب دارای تأثیر ۰/۱۳، ۰/۶۸ و ۰/۷۳ بر متغیرهای وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عموم و صداقت است. بنابراین حرفه حسابداری نیازمند الگویی است که بتواند به اهداف ارتقا رفتار اخلاقی در این رشته منجر شود. شریعتی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود نتیجه‌گیری می‌کنند که توانمندسازی رفتار تصمیم‌گیری حسابداران در باور از طریق تأثیر آگاهی فراشناختی بر ابعاد ارزش‌گذاری، فعالیت و قدرت درک معنای ضمنی امکان‌پذیر است. اما توانمندسازی رفتار تصمیم‌گیری حسابداران در عمل فقط از طریق تأثیر بر ابعاد ارزش‌گذاری و فعالیت درک معنای ضمنی امکان‌پذیر است. پژوهشگر در بیان یافته‌های خود رعایت ارزش‌های اخلاقی را از عوامل مؤثر و مهم در اثربخشی فردی حسابرسان می‌داند. چگونگی اتخاذ تصمیمات اخلاقی توسط حسابرسان داخلی، با توجه به نقش اساسی و کلیدی که در نگاه‌های اقتصادی دارند، از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. لذا رحمان نیاویعقوب نژاد (۱۳۹۶) در

پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. جامعه آماری پژوهش، تمامی حسابرسان داخل یک شور بوده که با توجه به میزان دسترسی به این افراد، ۳۰۰ نفر از حسابرسان داخلی شناسایی گردیده که از این افراد نیز ۲۲۰ نفر به پرسشنامه‌های ارسالی پاسخ نداده‌اند. بنابراین، نمونه‌نهایی پژوهش، شامل ۸۰ نفر از حسابرسان داخلی می‌باشد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرسان داخلی و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرسان داخلی است، می‌تواند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین، نتایج نشان داد، آن دسته از حسابرسان داخلی که میزان عاقبت‌اندیشی در آن‌ها بیشتر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی ناشی از اتخاذ تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد اخلاق‌مدارتری هستند و این که هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیشتر (محدودیت کم‌تری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیشتری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیشتر توجه خواهند نمود.

بنک ریمی و همکاران^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حسابرسان و قدرت آن‌ها در کاهش فرار مالیاتی در چندین کشور پرداختند و عنوان داشتند ما شواهد جدید در سطح جهانی در مورد تأثیرات این دو عامل بر فرار مالیاتی ارائه داده‌ایم. به طور کلی، حتی اگر استانداردهای حسابرسی قوی بتواند فرار مالیاتی را کاهش دهند، با این حال رفتار اخلاقی شرکت‌ها از نظر آماری تأثیر قویتری در دستیابی به این هدف دارد. این نتایج پس از کنترل درون‌زایی و دوره‌های زمانی مختلف (قبل، حین و بعد از بحران مالی جهانی اخیر) همچنان برقرار است. به طور خاص، رفتار اخلاقی شرکت‌ها برای کشورهای با درآمد کم و متوسط و با سطح پایین وبالایی از حمایت از سرمایه‌گذاران و با کارایی پایین هیئت‌مدیره‌های شرکت مؤثر است، با این حال رفتارهای اخلاقی و استانداردهای حسابرسی برای کشورهای با درآمد بالا و کشورهای با سطح متوسط حمایت از سرمایه‌گذاران و هیئت‌مدیره‌های شرکت‌هایی با کارایی متوسط و بالا، دارای اثر متقابل هستند. همچنین هاریدیستیا و فادجارینی^۲ (۲۰۱۹) نیز در پژوهش خود که بر تأثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که این متغیرها بر کیفیت حسابرسی هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای توسط حسابرسان رسمی تأثیر معنادار و با اهمیتی دارد.

در ارتباط با درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات باید بیان کرد که در دنیایی امروزی پیاده‌سازی و الزام مکانیزم‌هایی مناسب در شرکت‌ها که از طریق آنها امکان بهبود استدلال اخلاقی حسابرسان وجود داشته باشد، از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد بنابراین با توجه به مطالب عنوان شده در این پژوهش، فرضیه‌های زیر تدوین و آزمون می‌شوند:

فرضیه ۱. بین درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات و تعهد آن‌ها نسبت به منافع عموم رابطه مثبت وجود دارد.

^۱Benkraiemet al

^۲Haeridistia and Fadjaranie

فرضیه ۲. بین درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات و پذیرش اخلاقی آن‌ها نسبت به رفتار غیرحرفه‌ای رابطه منفی وجود دارد.

فرضیه ۳. بین درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات و مشارکت آن‌ها در رفتار غیرحرفه‌ای رابطه منفی وجود دارد.

حسابرسان در فعالیت‌های خود اغلب با شرایطی مواجه می‌شوند که در آنها لازم است بین خوب و بد انتخاب لازم را انجام داده و در عمل هر یک از این انتخاب‌ها بر انتخاب دیگر تأثیر دارد. در این ارتباط، حسابرسان با چالش‌های اخلاقی در فعالیت‌های روزمره خود مواجه هستند. قضاوت اخلاقی را می‌توان با توجه به مدل چهار جزئی ریست^۱ (۱۹۸۶) به عنوان دومین مرحله در یک فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تعریف کرده و در این بخش به قضاوت‌های اخلاقی اتخاذ شده توسط افراد درباره اقدامات لازم نسبت به موقعیت‌های قبلی شناسایی شده، اشاره کرد. مدل چهار جزئی ریست در عمل نشان می‌دهد ارزشیابی اخلاقی انجام شده توسط حسابرسان در ارتباط با اقدامات حرفه‌ای آنها می‌تواند بر رفتار افراد تأثیر داشته باشد.

مطالعات قبلی انجام شده در ارتباط با تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری نشان می‌دهد ارزشیابی اخلاقی رویکردهای ابهام برانگیز دارای تأثیر بر قصد افراد برای مشارکت در این فعالیت‌ها و نیز اتخاذ اقدامات واقعی در این حوزه می‌باشد (کوهن و همکاران، ۲۰۰۱؛ سوینی و همکاران^۲، ۲۰۱۰). باراینکوا و اسپینوزا-پایک^۳ (۲۰۱۸) همچنین رامن و همکاران^۴ (۲۰۱۸) در این باره عنوان داشتند به علت رسوایی‌های مالی اخیر، حسابرسان بطور جدی‌تر آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای و اصول اخلاقی را در عملکرد حرفه‌ای خود دنبال می‌کنند. به این ترتیب در پژوهش حاضر رابطه بین پذیرش اخلاقی حسابرسان نسبت به اقدامات غیرحرفه‌ای و مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای با تدوین فرضیه زیر مورد آزمون و تحلیل قرار گرفته است:

فرضیه ۴: بین پذیرش اخلاقی حسابرسان نسبت به اقدامات غیر حرفه‌ای و مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه مثبت وجود دارد.

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نوع تحقیقات توصیفی-پیمایشی است که در طی مراحل اجرای آن به دنبال توصیف تأثیر شاخص‌های مورد مطالعه می‌باشد. جامعه آماری انتخاب شده برای این مطالعه ۳۰ مؤسسه حسابرسی مورد اعتماد بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران می‌باشد. براساس تحقیقات انجام شده طراحی پرسشنامه اولیه بر گرفته از مقالات انگلیسی و فارسی و آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه حسابرسان

¹Rest's four-component model

²Cohen et al.; Sweeney et al.

³Barrinkua and Espinosa-Pike

⁴Ramen et al.

رسمی ایران می‌باشد، پرسشنامه مورد نظر طراحی شده و در اختیار جمعی از خبرگان حرفه قرار گرفت تا در خصوص معیارهای در نظر گرفته شده اعلام نظر نمایند. نهایتاً پس از اعلام نظرات و خبرگان حرفه، پرسشنامه مزبور در میان اعضای جامعه آماری توزیع گردید و اطلاعات لازم جمع‌آوری شد. نظرسنجی خبرگان حرفه انجام و نهایتاً پرسشنامه نهایی تدوین گردید. پرسشنامه پژوهش حاضر محقق ساخته و شامل ۱۹ گویه می‌باشد که به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۱. گویه‌های پرسشنامه پژوهش

ردیف	متغیر	تعریف مفهومی	شماره گویه
۱	درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی	فرهنگ اخلاقی یک رابطه پیچیده مبتنی بر سیستم‌های رسمی و غیررسمی که در عمل امکان حمایت از رفتار سازمانی اخلاقی یا غیر اخلاقی را دارد. بدین ترتیب در شرکت‌هایی که فرهنگ اخلاقی آن‌ها قوی باشد، هنجارهای اخلاقی از عملکرد اخلاقی حمایت کرده، مدیران سازمان رفتار اخلاقی را تشویق می‌نمایند.	۸-۱
۲	مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای	این متغیر میزان مشارکت حسابرس را در ارتباط با تعدادی از رویکردهای غیر حرفه‌ای ارزیابی می‌کند	۱۱-۹
۳	پذیرش رفتار غیر حرفه‌ای	متغیر حاضر در خصوص پذیرش رفتارهای غیر حرفه‌ای توسط حسابرسان در حیطه رفتار حرفه‌ای است.	۱۴-۱۲
۴	تعهد نسبت به منافع عموم	منافع گروه‌های ثالثی که بر نظرات حسابرسان و راهنمایی‌های دریافت شده از اعضای حرفه حسابداری اتکا می‌کنند. تعهد حسابرسان به حفاظت از منافع عموم چارچوب قضاوت‌های اخلاقی آنها را در حسابداری تشکیل می‌دهد.	۱۹-۱۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پرسشنامه حاضر در میان ۲۰۸ نفر از شرکاء؛ مدیران و سرپرستان حسابرسی این مؤسسات توزیع شد که در نهایت ۱۵۹ پرسشنامه تکمیل شده؛ جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل بر روی آنها انجام شد. جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و متون موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتاب‌های مورد نیاز و نیز از پایگاه‌های اطلاعاتی علمی و مجله‌های الکترونیکی و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد. بدین ترتیب که ابتدا با تشریح مبانی نظری تحقیق و توصیف شرایط موجود سپس با استفاده از نرم‌افزارهای آماری SmartPls3 و Spss24 رابطه میان متغیرها براساس هدف پژوهش تحلیل می‌شود که به طور مشخص، مبتنی بر مدلسازی معادلات ساختاری انجام شد.

۴- یافته‌های پژوهش

در جدول ۲ فراوانی و درصد متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۲. بررسی شاخص‌های توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

درصد	فراوانی	متغیر	
۷۴/۲۱	۱۱۸	مرد	جنسیت
۲۵/۷۹	۴۱	زن	
۶/۹۲	۱۱	کاردانی و پایین تر از آن	مدرک تحصیلی
۴۳/۴۰	۶۹	کارشناسی	
۳۳/۹۶	۵۴	کارشناسی ارشد	
۱۵/۷۲	۲۵	دکتر	
۱۶/۹۸	۲۷	۱-۵ سال	سابقه کار
۲۲/۶۴	۳۶	۶-۱۰ سال	
۲۶/۴۲	۴۲	۱۱-۱۵ سال	
۲۰/۵۷	۳۳	۱۶-۲۰ سال	
۱۳/۲۱	۲۱	بیش از ۲۰ سال	
۳۴/۵۹	۵۵	شریک حسابرسی	مرتبه شغلی
۳۵/۲۲	۵۶	سرپرست حسابرسی	
۳۰/۱۹	۴۸	مدیر حسابرسی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

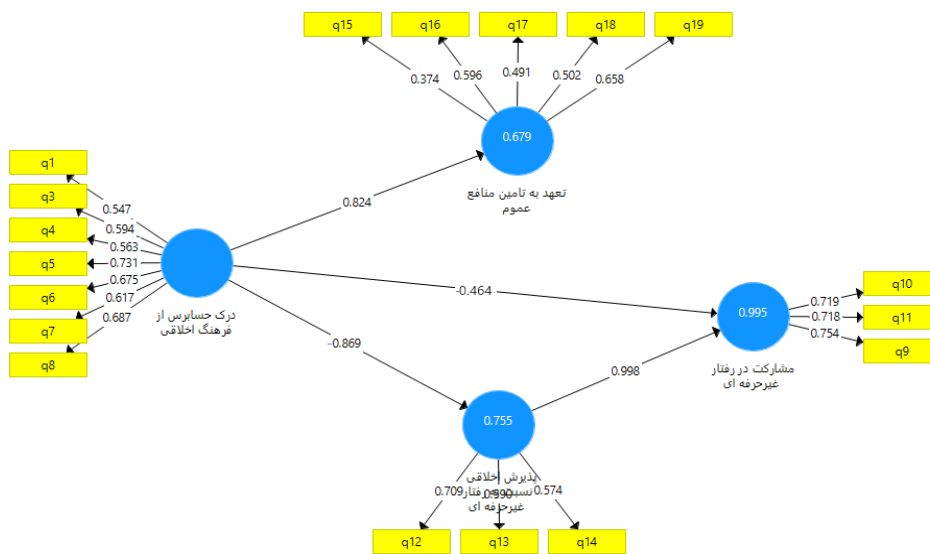
۵- بررسی مدل پژوهش

مدل بیرونی هم ارز تحلیل عامل تأییدی است. یعنی جهت بررسی مدل، نخست برای سنجش روابط متغیرهای پنهان با گویه‌های سنجش آنها از مدل بیرونی استفاده شده است. مدل بیرونی ارتباط گویه‌ها یا همان سؤالات پرسشنامه را با سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع تا ثابت نشود سؤالات پرسشنامه، متغیرهای پنهان را به خوبی اندازه‌گیری کرده‌اند، نمی‌توان روابط را مورد آزمون قرار داد. برای آنکه نشان داده شود متغیرهای پنهان به درستی اندازه‌گیری شده‌اند از مدل بیرونی استفاده شده است. نتایج مدل اندازه‌گیری در جدول ۳ ارائه شده است. نتایج تحلیل عاملی مقیاس سنجش متغیرهای پژوهش در شکل‌های ارائه شده است. بار عاملی متغیر قابل مشاهده در تمامی موارد مقداری بزرگتر از ۰/۳ دارد که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای پنهان با متغیرهای قابل مشاهده، قابل قبول است. مقدار آماره t-value بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد که نشان می‌دهد همبستگی‌های مشاهده شده معنادار است.

جدول ۳. بار عاملی و ضرایب معناداری t مؤلفه‌ها و شاخص‌های موثر در ارزش‌های حرفه‌ای مؤسسات

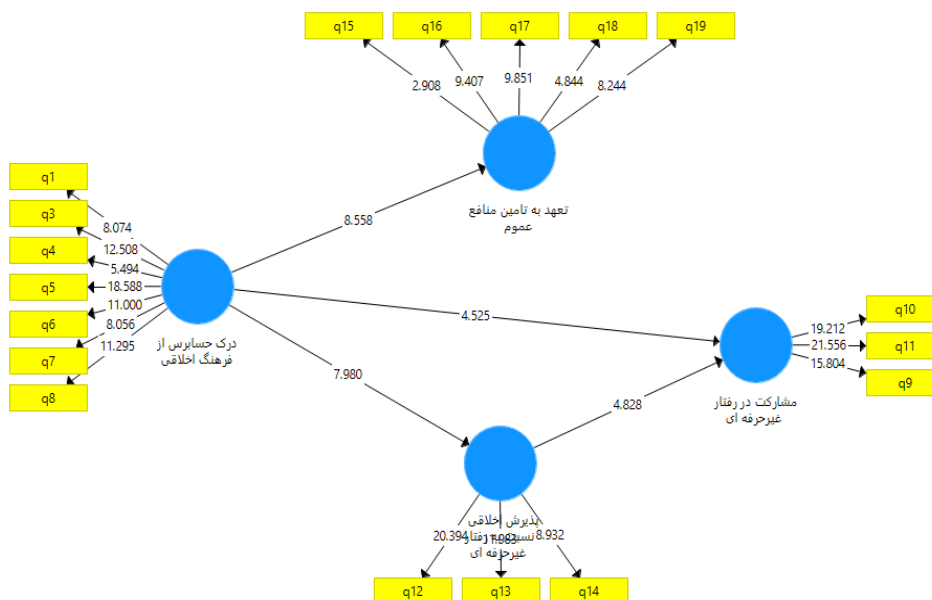
متغیر	گویه	بار عاملی	معناداری t	متغیر	گویه	بار عاملی	معناداری t
درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی	Q1	۰/۵۴۷	۸/۰۷۴	تعهد به تأمین منافع عمومی	Q12	۰/۷۰۹	۲۰/۳۹
	Q3	۰/۵۹۴	۱۲/۵۰۸		Q13	۰/۹۰۰	۱۲/۰۸
	Q4	۰/۵۶۳	۵/۴۹		Q14	۰/۵۷۴	۸/۹۳
	Q5	۰/۷۳۱	۱۸/۵۸		Q15	۰/۳۷۴	۲/۹۰
	Q6	۰/۶۷۵	۱۱		Q16	۰/۵۹۶	۹/۴۰
مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای	Q7	۰/۶۱۷	۸/۰۵	Q17	۰/۴۹۱	۹/۸۵	
	Q8	۰/۶۸۷	۱۱/۲۹	Q18	۰/۵۰۲	۴/۸۴	
	Q9	۰/۷۵۴	۱۵/۸۰	Q19	۰/۶۵۸	۸/۲۴	
	Q10	۰/۷۱۹	۲۱/۵۵				
	Q11	۰/۷۱۸	۱۹/۲۱				

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۱. ضرایب استاندارد شده مولفه‌ها و شاخص‌های موثر در ارزش‌های حرفه‌ای موسسه

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۲. ضرایب معناداری داری عوامل موثر در ارزش‌های حرفه‌ای موسسه
منبع: یافته‌های پژوهشگر

با بررسی ارقام شکل فوق مشاهده می‌شود که همه ضرایب از مقدار معیار $1/96$ بیشتر بوده و این معنادار بودن مسیرها و مناسب بودن مدل ساختاری را نشان می‌دهد.

جدول ۴. روایی همگرا، پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ مولفه‌های در ارزش‌های حرفه‌ای موسسه

سازه‌های پژوهش	پایایی ترکیبی (CR)	روایی همگرا (AVE)	آلفای کرونباخ
درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی	۰/۸۵۵	۰/۵۸۴	۰/۸۲
مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای	۰/۸۲۴	۰/۵۲۳	۰/۸۱
پذیرش رفتار غیرحرفه‌ای	۰/۸۰۸	۰/۵۵۱	۰/۷۷
تعهد نسبت به منافع عموم	۰/۸۶۴	۰/۵۴۲	۰/۷۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بطور معمول اولین معیاری که در مدل‌های اندازه‌گیری کنترل می‌شود، پایایی سازگاری درونی است. معیار سنتی برای این کنترل آلفای کرونباخ است. براین اساس طبق نتایج حاصل از جدول ۴ آلفای کرونباخ برای ارزیابی همسانی درونی ابزار اندازه‌گیری محاسبه شده و مقادیر بالاتر از ۰/۷ نشان‌گر پایایی قابل قبول متغیرهای پژوهش است. بنابراین براساس آلفای کرونباخ سازگاری درونی مدل اندازه‌گیری تأیید شد.

پایایی ترکیبی^۱ (CR) در مدل‌های ساختاری معیار بهتر و معتبرتری نسبت به آلفای کرونباخ به شمار می‌رود، به دلیل اینکه در محاسبه آلفای کرونباخ در مورد هر سازه تمامی شاخص‌ها با اهمیت یکسان وارد محاسبات می‌شوند، ولی در محاسبه پایایی ترکیبی شاخص‌ها با بارهای عاملی بیشتر اهمیت بیشتری داشته و باعث می‌شود که مقادیر CR، شاخص‌ها با بار عاملی بیشتر اهمیت بیشتری داشته و باعث شود مقادیر CR سازه‌ها معیار واقعی‌تر و دقیق‌تری نسبت به آلفای کرونباخ باشد (داوری و رضاده، ۱۳۹۲). در صورتی که میزان مقدار پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ باشد، نشان از پایداری درونی مناسب است. بنابراین می‌توان گفت مدل حاضر از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

روایی مدل اندازه‌گیری نیز که با استفاده از متوسط واریانس تبیین شده بررسی شده، نشان‌دهنده‌ی روایی همگرای مناسب مدل اندازه‌گیری شده است.

جدول ۵. شاخص‌های نیکویی برازش بدست آمده

GOF	شاخص Q ²	شاخص R ²	ابعاد
۰/۶۰۲	۰/۳۹	---	درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی
	۰/۴۰	۰/۹۹۵	مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای
	۰/۴۱	۰/۷۵۵	پذیرش رفتار غیرحرفه‌ای
	۰/۳۶	۰/۶۷۹	تعهد نسبت به منافع عموم

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب تعیین نشان از تأثیر متغیر برون‌زا بر متغیر درون‌زا دارد. این معیار قابلیت کاهش خطاها در مدل اندازه‌گیری و افزایش واریانس بین سازه و شاخص‌ها را دارد و صرفاً در PLS کنترل می‌شود. سه مقدار ۰/۱۰، ۰/۲۳ و ۰/۵۷ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای شدت رابطه شده‌اند که با توجه به مقدار ضریب تعیین بدست آمده از جدول ۵ مقدار ضریب تعیین متغیر درون‌زا قوی می‌باشند.

کیفیت مدل ساختاری توسط شاخص قدرت پیش‌بینی (Q²) محاسبه می‌گردد. هدف این شاخص بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی به روش چشم‌پوشی می‌باشد که براساس این ملاک مدل باید نشان‌گرهای متغیرهای مکتون درون‌زا انعکاسی را پیش‌بینی کند (طباطبایی و جهانگرد، ۱۳۹۵). در مورد شدت قدرت

¹ Composite Reliability (CR)

پیش‌بینی مدل سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را بعنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند که با توجه به میزان بدست آمده برای تمامی متغیرهای جدول ۵ این میزان قابل قبول است. معیار نیکویی برازش (GOF) مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است که پس از بررسی بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود، برازش کلی را نیز کنترل نماید که توسط تنهاوس و همکاران (۲۰۰۴) ابداع گردید و طبق فرمول زیر محاسبه می‌شود. سه مقدار ۰/۰۱ و ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را بعنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی نمودند؛ که با محاسبه‌ی مدل مقدار قوی برازش شد.

۶- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

اولین معیار برای بررسی مدل، بررسی هم‌خطی متغیرها می‌باشد، که به این منظور از شاخص تحمل و عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شده است. سطح تحمل کمتر از ۰/۲ (VIF بالاتر از ۵)، نشان‌دهنده هم‌خطی بین متغیرهاست. همانطور که از جدول ۶ می‌توان مشاهده کرد، شرط هم‌خط بودن رعایت شده است. نتایج جدول ۶ و سطح معناداری بدست آمده از آزمون t حاکی از این است که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی بر تعهد آن‌ها نسبت به منافع عموم تأثیری مثبت و معنادار داشته و موجب بهبود تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم می‌گردد. همچنین نتایج حاکی از این است که بهبود درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی می‌تواند موجب کاهش پذیرش و مشارکت در رفتارهای غیراخلاقی در سازمان گردد.

جدول ۶. بررسی نتایج فرضیه‌های پژوهش

نتایج بدست آمده	اندازه اثر	سطح معناداری	آماره t	ضریب تاثیر	هم خطی (VIF)	فرضیه های پژوهش
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۸	۰/۰۰۰	۸/۵۵	۰/۸۲۴	۱/۴۵	درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی -- < تعهد نسبت به منافع عموم
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۶	۰/۰۰۰	۷/۹۸	-۰/۸۶۹	۱/۶۳	درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی -- < پذیرش اخلاقی آن‌ها نسبت به رفتار غیر حرفه‌ای
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۴	۰/۰۰۰	۴/۵۲	-۰/۴۶۴	۱/۵۰۱	درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی -- < مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای
تأیید می‌گردد	۰/۰۳	۰/۰۰۰	۴/۸۲	۰/۹۹۸	۱/۷۴	پذیرش اخلاقی حسابرسان نسبت به اقدامات غیر حرفه‌ای -- < مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در نهایت نتایج گویای این است که پذیرش رفتار غیراخلاقی توسط حسابرسان بر مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای تأثیرگذار می‌باشد.

۷- بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی است. در این پژوهش با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به بررسی نقش درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی پرداخته شد. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که افزایش درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در سازمان می‌تواند بر افزایش تعهد این افراد نسبت به حفظ منافع عموم و کاهش مشارکت آن‌ها در رفتارهای غیراخلاقی و غیر حرفه‌ای تأثیرگذار می‌باشد. فرهنگ اخلاقی یک سازمان تشکیل‌دهنده دیدگاه‌های اشتراکی درباره رفتار اخلاقی پذیرفته شده در یک سازمان بوده و این محیط در عمل می‌تواند بر رفتار و قضاوت اخلاقی پرسنل فعال در سازمان تأثیر مشخص داشته باشد. با در نظر گرفتن اینکه فرهنگ سازمانی می‌تواند تأثیر قابل توجه بر تصمیم‌گیری اخلاقی داشته باشد. این فرهنگ می‌تواند با شکل‌دهی به محیط اخلاقی یک موسسه بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی پرسنل تأثیر قابل توجه گذارد. تاکنون مطالعات حسابداری متعدد چگونگی تأثیرگذاری محیط اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را مورد بررسی قرار داده‌اند. در این زمینه نیکبخت و همکاران (۱۳۹۸) عنوان داشتند حرفه حسابداری نیازمند الگویی است که بتواند به اهداف ارتقا رفتار اخلاقی در این رشته منجر شود. همچنین شریعتی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود نتیجه‌گیری می‌کنند که توانمندسازی رفتار تصمیم‌گیری حسابداران در باور از طریق تأثیر آگاهی فراشناختی بر ابعاد ارزش‌گذاری، فعالیت و قدرت درک معنای ضمنی امکان‌پذیر است. اما توانمندسازی رفتار تصمیم‌گیری حسابداران در عمل فقط از طریق تأثیر بر ابعاد ارزش‌گذاری و فعالیت درک معنای ضمنی امکان‌پذیر است. رحمان نیاویعقوب نژاد (۱۳۹۶) نیز در پژوهشی عنوان داشتند میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرسان داخلی و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرسان داخلی است، می‌تواند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. در راستای این مطالعات هاریدیستیا و فادجارینی (۲۰۱۹) نیز به این نتیجه رسیدند که این متغیرها بر کیفیت حسابرسی هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای توسط حسابرسان رسمی تأثیر معنادار و بااهمیتی دارد که این نتایج همسو با نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر است. بنک ریمی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حسابرسان و قدرت آنها در کاهش فرار مالیاتی در چندین کشور پرداختند و عنوان داشتند ما شواهد جدید در سطح جهانی در مورد تأثیرات این دو عامل بر فرار مالیاتی ارائه داده‌ایم. به طور کلی، حتی اگر استانداردهای حسابرسی قوی بتواند فرار مالیاتی را کاهش دهند، با این حال رفتار اخلاقی شرکت‌ها از نظر آماری تأثیر قویتری در دستیابی به این هدف دارد که این نتایج همسو با نتایج پژوهش حاضر رسیدند. آپریلیانی و همکاران (۲۰۱۴) نیز در پژوهش خود به نتایجی همسو با نتایج پژوهش حاضر رسیدند.

تصمیم‌های غیراخلاقی حسابرسان در سال‌های اخیر، اطمینان جامعه را نسبت به حسابرسان زیر سؤال برده و سیاست انجمن‌های حرفه‌ای را درباره‌ی منافع عموم به شدت تحت تأثیر قرار داده است (خلیل پور و همکاران، ۱۳۹۸). طبق نتایج این پژوهش توسعه فرهنگ اخلاقی حاکم بر سازمان باعث بهبود ارزش‌های حاکم بر مؤسسات شده که این به نوبه خود بهبود رعایت اصول اخلاق و رفتار حرفه‌ای مانند افزایش تعهد نسبت به منافع عموم، رعایت منافع ذینفعان، وظیفه شناسی و عدم مشارکت در رفتارهای غیراخلاقی را در برخواهد داشت. بنابراین می‌توان گفت پایبندی به اخلاق حرفه‌ای باعث می‌شود که حسابرسان از انجام رفتارهای غیراخلاقی دوری کنند.

در این راستا پیشنهاد می‌شود برنامه‌های آموزشی جهت ایجاد درک صحیح از رفتار اخلاقی در حسابرسان توسط دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای کشور تولید شود و همچنین کفایت نظارت بیشتر جامعه حسابداران رسمی برای جلوگیری از رفتارهای رابطه‌مدارانه حسابرسان و توسعه منافع شخصی مورد بررسی قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری قوانینی را وضع نمایند که در آن‌ها اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در مورد صداقت و درستکاری یکسان باشد. ضروری است که کوشش‌هایی که در جهت ارتقاء آموزش اخلاق حسابرسی صورت می‌گیرد، به صورت ساماندهی شده، در برنامه‌های آموزشی حسابرسی گنجانده شود. مؤسسات حسابرسی در کنار سازمان‌های ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی دوره‌های آموزشی، اقدامات انتظامی، اقدامات اقتصادی و کارگاه‌هایی در مورد کار حرفه‌ای و قوانین اخلاقی حسابرسی به طور خاص برای اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی و دوره‌های آموزشی در سطح مدیران و سرپرستان در خصوص تعهد نسبت به منافع عموم برگزار کرده و اهتمام بیشتری به این مقوله اخلاقی داشته باشد. همچنین مؤسسات در جذب و بکارگیری کارکنان؛ علاوه بر توجه به مسائل فنی و دانش افراد، مبانی اخلاقی موجود در آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای را مورد توجه قرار دهند. هم‌چنان که در همه پژوهش‌هایی که از داده‌های پرسشنامه‌ای استفاده می‌کنند در این پژوهش نیز ممکن است پاسخگویان در برابر نظرات خود صادقانه عمل ننموده باشند و پاسخ‌های دریافتی با مقداری اریبی همراه باشد که این محدودیت جزو محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه است. همچنین این پژوهش تنها بر حسابرسان ۳۰ مؤسسه حسابرسی مورد اعتماد بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام گرفته است، لذا تعمیم نتایج آن بر سایر مؤسسات حسابرسی می‌بایست با احتیاط صورت گیرد.

فهرست منابع

- ۱) احمدی، محمدرمضان، عبدالمجید آهنگری و محسن صالحی نیا، (۱۳۹۸)، "مدل‌سازی سازه‌های موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری-تفسیری از دیدگاه خیرگان حرفه"، دو فصلنامه حسابداری ارزشی رفتاری، ۴(۸)، صص ۲۸۱-۳۱۷.
- ۲) صفرزاده، محمدحسین و علیرضا کریم داد، (۱۳۹۹)، "بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی"، مجله علمی دان حسابداری مالی، ۷(۱)، صص ۱۳۵-۱۵۵.
- ۳) رحمانی نیا، احسان و احمد یعقوب نژاد، (۱۳۹۶)، "عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۴۲)، صص ۱۶۶-۱۴۵.
- ۴) درخشان‌مهر، آرشف، سعید جبارزاده کنگرلویی و جمال بحری ثالث، (۱۳۹۷)، "تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای"، مجله مدیریت، اقتصاد و حسابداری، مدیریت سازمان‌های دولتی، ۶(۲)، صص ۱۴۹-۱۵۸.
- ۵) شریعی، مرضیه، فریدون رهنمای رودپشتی، قدرت اله طالب نیا و رمضانعلی رویایی، (۱۳۹۷)، "آگاهی فراشناختی، ابعاد درک معنای ضمنی و رفتار تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت در باور و عمل؛ مطالعه‌ی ذهنیت دانشجویان حسابداری"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۶)، صص ۱۱-۳۰.
- ۶) نیکبخت، محمدرضا، محمدرضا مهرگان، حسین صفری و جواد مسعودی، (۱۳۹۸)، "تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹).
- 7) Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2018), "The Influence of Auditors' Commitment to Independence and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behavior", *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 21, PP.17-52.
- 8) Benkraiem Ramzi, Ali Uyar b , Merve Kilic c , Friedrich Schneider.(2021), "Ethical Behavior, Auditing Strength, and Tax Evasion: A Worldwide Perspective", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 43, PP. 125-352.
- 9) Cohen, J., Pant, L., Sharp, D. (2001), "An Examination of differences in Ethical Decision-making between Canadian Business Students and Accounting Professionals", *Journal of Business Ethics*, 30(4), PP. 319-336
- 10) Choy, A. K., & King, R. R. (2005), "An Experimental Investigation of Approaches to Audit Decision Making: an Evaluation Using Systems Mediated Mental Models", *Contemporary Accounting Research*, 22(2), PP. 311-350
- 11) Copeland, M. K. (2015), "The Importance of Ethics and Ethical Leadership in the Accounting Profession. In C. Jeffrey (Ed.)", *Research on professional Responsibility and Ethics in Accounting*, Vol. 19, PP. 61-98. Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.

- 12) Haeridistia, N., Fadjarenie, A. (2019), "The Effect of Independence, Professional Ethics and Auditor Experience on Audit Quality", *International Journal of Scientific & Technology Research*. Vol. 8.
- 13) Ismail, S., Yuhani, N. (2018), "Determinants of Ethical Work Behavior of Malaysian Public Sector Auditors", *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1).
- i. Holm, C., Zaman, M. (2012), "Regulating Audit Quality: Restoring Trust and Legitimacy", *Accounting Forum*. 36(1), PP. 51-61.
- 14) Jones, J., Massey, D. W., & Thorne, L. (2003), "Auditors' Ethical Reasoning: Insights from Past Research and Implications for the Future", *Journal of Accounting Literature*, 22, PP. 45-103
- 15) Kohlberg L (2002), "The Philosophy of Moral Development: the Nature and Validity of Moral Stages Essays on Moral Development", San Francisco: Harper& Row, PP. 123-137
- 16) Miller, W. F., & Becker, D. A. A. (2011), "Ethics in the Accounting Curriculum: What Is Really Being Covered?", *American Journal of Business Education (AJBE)*, 4(10), PP. 1-10.
- 17) Ramen, M., Jugurnath, B., Gunnoo, H. (2018), "An Assessment of the Factors Affecting the Ethical Judgment of Auditors to Prevent Fraudulent Activities", *International Conference on Business, Management and Accounting*. Hanoi University of Industry. Vietnam
- 18) Shafer, W. E. (2015), "Ethical Climate, Social Responsibility, and Earnings Management", *Journal of Business Ethics*, 126(1), PP. 43-60.
- 19) Shafer, W., Simmons, R. (2011), "Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(5).
- 20) Rest JR (1994), "Moral Development in the Professions", New Jersey: Hillsdale, PP. 78-90
- 21) Trotman, K. T., Bauer, T. D., & Humphreys, K. A. (2015), "Group Judgment and Decision Making in Auditing: Past and Future Research", *Accounting, Organizations and Society*, 47, PP. 56-72.

Abstract

The Effect of Auditors' Inception of Ethical Culture on Professional Values in Audit Firms

Zahed Ahmadzadeh¹
Ahmad Yaghoob Nezhad²

Received: 26 / June / 2022 Accepted: 30 / August / 2022

Abstract

The purpose of this study analyzes auditors' inception of ethical culture. In doing so, the impact of auditors' inception of ethical culture on professional values in audit firms has been investigated. As theories of moral psychology and organizational behavior claim professional attitudes and behaviors do not depend solely on individual beliefs, but are also influenced by organizational contexts.

In order to test research hypotheses, the information of partners, managers, and supervisors of Trusted Auditing Firms of Central Insurance Organization of Iran with the purposive sampling method in 2020 are gathered and analyzed. Furthermore, the questionnaire is used to gather the required data that its validity is confirmed by professional experts. Then the AMOS 24 and Spss24 software are used for analyzing purposes mainly with respect to the model of structural equation.

The results of the study confirm the significant positive relation between auditors' perception of ethical culture in audit firms and auditors' commitment to public interest. However, there is a negative relation between auditors' perception of ethical culture in audit firms and their level of participation in unprofessional behavior. In addition, based on the evidence, there is a meaningful positive relation between ethical acceptance of unprofessional affairs and the participation in an unprofessional behavior.

The findings show that auditors' perception of ethical culture in audit firms could be an influential factor in reducing auditors' moral deviation and boosting auditors' commitment to public interest, as well.

Keywords: Auditors' Perception of Ethical Culture, Commitment to Public Interest, Professional Values

1 Department of Finance, Central Insurance, Tehran, Iran. ahmadzadeh.zahed@gmail.com

2 Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Corresponding Author. yaghoobacc@gmail.com

