

بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری

رضانعلی رویانی^۱

قدرت‌اله طالب‌نیا^۲

یحیی حساس یگانه^۳

صابر جلیلی^۴

تاریخ پذیرش: ۹۱/۵/۱

تاریخ دریافت: ۹۱/۱/۲۰

چکیده

حرفه حسابداری حوادث متعددی را در سالهای اخیر تجربه کرده که پایه‌های حرفه را به لرزش در آورده است. بطور مثال رسوایی‌های ورلدکام و انرون که هر دو در تقلب‌هایی گرفتار شدند که حسابرسان را باعث آن دانستند. بعد از وقوع این رسواییها، اعتبار حرفه حسابداری خدشه دار شده و این سؤال در اذهان عمومی مطرح شد که حسابرسان کجا بودند؟. بسیاری از رفتارها و تصمیم‌های کارکنان و مدیران در سازمان‌های امروزی، تحت تأثیر ارزش‌های اخلاقی آنهاست. فلسفه اخلاق فردی نظام ارزش‌ها و عقایدی است که فرد برای خود حفظ کرده و بر اساس آن در مورد مسائل اخلاقی تصمیم‌گیری می‌کند. هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی حسابرسان و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری می‌باشد.

روش تحقیق پیمایشی جهت اجرای این پژوهش بکار گرفته شده و ابزار مورد استفاده پرسشنامه می‌باشد. چارچوب نظری این مطالعه بر مبنای مدل فورسیث (۱۹۸۰) از ایدئولوژی‌های اخلاقی قرار دارد. جهت سنجش فلسفه اخلاق فردی حسابرسان از پرسشنامه موقعیت اخلاقی فورسیث استفاده شده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از ضریب همبستگی پیرسون، آزمون t، آنالیز واریانس و تجزیه تحلیل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری تأثیر گذار است، بطوری که بین آرمانگرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی معنی‌دار و بین نسبی‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه مثبت معنی‌دار وجود دارد.

با توجه به یافته‌های این پژوهش، امید می‌رود سازمان حسابداری، جامعه حسابداران رسمی و موسسات حسابداری، جهت افزایش کیفیت حسابداری، با تدوین راهبرد اخلاقی مناسب و انجام برنامه‌ریزی‌های لازم، در جهت افزایش سطح آرمانگرایی حسابرسان، اقدام کنند.

واژه‌های کلیدی: آرمان‌گرایی، اخلاق در حسابداری، رفتارهای غیر حرفه‌ای، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری، نسبی‌گرایی.

۱- استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، گروه حسابداری، تهران، ایران

۲- استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، گروه حسابداری، تهران، ایران

۳- استادیار دانشگاه علامه طباطبایی، گروه حسابداری، تهران، ایران

۴- دانش‌آموخته دکتری رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران. (مسئول مکاتبات) accounting.jalili@yahoo.com

۱- مقدمه

مبنای تئوری عدالت^۲ در چارچوب وظیفه‌گرایی قرار دارد؛ بنابراین، این بخش با بحث در رابطه با استدلال‌های اخلاقی که تئوری عدالت و پایه‌های آن را در وظیفه‌گرایی^۱ شکل داده‌اند شروع می‌شود.

نظریات مربوط به اخلاق هنجاری در تقسیم اولیه به نظریات ناظر به الزام و ناظر به ارزش تقسیم می‌شوند. نظریات ناظر به الزام به دو دسته «وظیفه‌گرایی» و «غایت‌گرایی^۲» تقسیم می‌شوند و نظریات ناظر به ارزش، نظریات «فضیلت‌گرا» نامیده می‌شوند. نظریات وظیفه‌گرا، آنچه برایشان در درجه اول اولویت قرار دارد، انجام وظایف و الزامات خاص اخلاقی است. منبع این الزامات ممکن است منبع الهی و دینی باشد یا عقل انسانی یا چیز دیگر. ما موظف به وظایف و الزاماتی اخلاقی هستیم که نتایج خوب یا بد عمل، یا اصلاً دخالتی در تعیین آنها ندارد و یا فقط یکی از عوامل تعیین‌کننده هستند...

غایت‌گرایی، نظریه‌ای است که درستی و نادرستی عمل را مبتنی بر نتایج آن و بر ارزش غیر اخلاقی‌ای که آن عمل ایجاد می‌کند، می‌داند. اما وظیفه‌گرایی در مقابل، این ادعا را که درستی و نادرستی اعمال صرفاً مبتنی بر نتایج آنها است، انکار می‌کند. لذا در تعریفش گفته می‌شود «اخلاق وظیفه‌گرا آن دسته از نظریات اخلاقی است که مطابق آنها برخی اعمال بدون لحاظ نتایج شان باید یا نباید انجام شوند» (اترک، ۱۳۸۹).

کوهلبرگ (۱۹۵۸) یک تئوری استدلال اخلاقی را بر مبنای تئوری عدالت، با تقسیم شش مرحله از استدلال اخلاقی به سه سطح، توسعه و طراحی نمود. این پژوهشگر (۱۹۷۰) عدالت را به عنوان مبنایی برای مدل استدلال اخلاقی خود انتخاب نمود و توضیح داد که چرا او معتقد است این یک انتخاب صحیح است: "عدالت یک قانون یا مجموعه‌ای از قوانین نمی‌باشد، آن یک اصل اخلاقی است. بوسیله یک اصل

دلیل رسوایی‌های مالی متعدد، تاکید بر مساله اخلاق در حسابداری در سالهای اخیر دوباره مورد توجه قرار گرفته است، اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی از حساب‌برسان مشاهده شده است، علت بسیاری از شکست‌های حسابرسی بوده‌اند، و شکست‌های حسابرسی از همان روزهای اولیه تولد حرفه حسابرسی توجهات زیادی را به خود جلب کرده‌اند. حال آنکه تمامی شکست‌های حسابرسی، به رفتارهای غیر اخلاقی حساب‌برسان مربوط نمی‌شود، اما بسیاری از آنها به رفتارهای غیر اخلاقی یا حداقل غیرحرفه‌ای بخش‌هایی از حساب‌برسان مربوط می‌شود (کلیکمان، ۲۰۰۳).

در سال‌های اخیر رفتارهای غیرحرفه‌ای به رسوایی‌های مالی و شکست‌های تجاری با اهمیتی منجر شده است. به همین دلیل بسیاری از افراد، حساب‌برسان صورت‌های مالی چنین موسساتی را بخاطر قصور در کشف یا گزارش اشتباهات یا تقلب‌هایی که منجر به این شکست‌ها شده است، مورد انتقاد و سرزنش قرار داده‌اند و اعتبار موسسات حسابرسی و به عبارتی حرفه حسابرسی خدشه دار شده است (کوپلند، ۲۰۰۵).

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- وظیفه‌گرایی و تئوری عدالت - غایت‌گرایی و تئوری سودمندگرایی

یکی از اهداف اولیه این پژوهش بدست آوردن درکی در رابطه با چگونگی تاثیر فلسفه اخلاق فردی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی می‌باشد. بسیاری از متونی که استدلال‌های اخلاقی در میان حسابداران و حساب‌برسان حرفه‌ای را مورد بررسی قرار داده‌اند، بر مبنای الگوی رشد ادراکی - اخلاقی کوهلبرگ، پایه‌گذاری شده‌اند. پایه کار کوهلبرگ بر

اخلاقی، ما شیوه انتخابی را نشان می‌دهیم که جهانی است، قاعده و قانونی از انتخاب که ما می‌خواهیم، عبارتست از شیوه‌هایی که تمام مردم در تمام موقعیت‌ها آن را اتخاذ کنند. ما می‌دانیم که دزدی و تقلب برای حفظ زندگی نادرست است. ما می‌دانیم بعضی از اوقات کشتن صحیح است، بخاطر اینکه بعضی اوقات آن تنها راهکار است، برای قوانین استثناعاتی وجود دارد، اما برای اصول استثنایی وجود ندارد. یک اصل اخلاقی نه تنها قاعده و قانونی برای اقدام و رفتار می‌باشد، بلکه دلیلی برای انجام عمل می‌باشد" (کوهلبرگ، ۱۹۸۱).

پرمواکس (۲۰۰۴) اظهار می‌دارد که "تحت تئوری عدالت، قواعد بایستی بصورت منصفانه مدیریت شود و بصورت بی طرفانه اعمال گردد و اینکه مردم را نباید برای موضوعاتی که کنترلی بر آنها ندارند، پاسخگو دانست. این با عقیده کوهلبرگ (۱۹۸۱) سازگار است که معتقد است می‌تواند برای قواعد و قوانین استثناعاتی وجود داشته باشد. این پژوهشگر علاوه بر این بیان می‌کند که "افراد آسیب دیده باید توسط افراد مسئول جبران خسارت شوند." و مجدداً، این بیانات با منظور کوهلبرگ سازگار است که معتقد است برای رفتار دلایل اخلاقی^۳ وجود دارد، اما به سمت ایده نتایج و پیامدهای اعمال سوق پیدا می‌کند و همینطور به تئوری غایت‌گرایی یا سودمندگرایی منتسب می‌شود. همانطور که ذکر شد، تئوری مرحله ای کوهلبرگ، تئوری برجسته و غالبی در تحت تاثیر قرار دادن محققان اخلاقیات در حسابداری می‌باشد.

رفتار سودمندگرایی نشان می‌دهد که رفتارها بایستی بر مبنای حداکثر خوبی و منافع عموم قرار داشته باشند، و تصمیمات باید بر مبنای اینکه نتایج به سود اغلب و اکثریت جامعه باشد، اتخاذ گردند. براساس اظهارات پروس (۱۹۹۸) قانون سودمندگرایی در یک شورای مشورتی توسط انجمن حسابداران

رسمی اسکاتلند بکار گرفته شد. این پژوهشگر اشاره کرد که شورا توصیه کرد اعضا نباید خطاها و اشتباهات قبلی یا درک شده داخلی، جرایم قانونی یا دیگر جرایم را فاش کنند، مگر اینکه احساس کنند این عدم افشا باعث وارد شدن خسارت جدی به عموم خواهد شد. زمانی که حسابرسان چنین موضوعاتی را منتشر می‌کنند، محیطی را بوجود می‌آورد، جایی که قضاوت حرفه ای می‌تواند معلق شود و پیروی کورکورانه از قواعد می‌تواند اولویت پیدا کند، با این حال، این نوع از رفتار اغلب با سیستم های ارزشی افراد مغایرت دارد (پروس، ۱۹۹۸).

۲-۲- طبقه‌بندی فورسیت و پرسشنامه موقعیت اخلاقی

فورسیت در سال ۱۹۸۰ دو بعد اساسی فلسفه اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) را مطرح کرد که منطبق بر وظیفه‌گرایی و غایت‌گرایی می‌باشد. این پژوهشگر بیان کرد که دیدگاه کوهلبرگ بطورعادی سفسطه برانگیز بوده و مبنای استدلال آن غلط است، و این الگو مبتنی بر یک روش فلسفی و نه علمی برای تحلیل رفتار اخلاقی است. ایشان اظهار داشت که روش علمی برای اندازه‌گیری رفتار، ارجح است، وی معتقد است که افراد صرف نظر از اصول اخلاقی، حالتی به خود می‌گیرند که این موضع‌گیری آنها بر روی قضاوت‌هایشان اثر می‌گذارد. الگوی این پژوهشگر که زیر بنای پرسشنامه موقعیت اخلاقی^۴ است، به جای اینکه به دنبال سطح توسعه اخلاقی افراد باشد، بیشترین تمرکز وی بر روی یک معیار روان‌سنجی کامل برای سنجش رفتار اخلاقی است. او معتقد است، از آنجا که تمرکز این الگو روی قضاوت اخلاقی افراد بالغ است، از این رو از الگوی کوهلبرگ بسیار سودمندتر است. هانت و ویتل (۱۹۹۳) بیان کردند، تصمیم‌گیرندگان درستی و

۲-۳- موقعیت‌گرایی ب- مطلق‌گرایی ج- ذهنی‌گرایی و د- استثنا‌گرایی.

موقعیت‌گراها اصول و قواعد اخلاقی جهانی و عمومی را رد می‌کنند اما بازهم اعتقاد دارند که عمل اخلاقی، عملی است که منافع تمامی افراد را تامین کند. مطلق‌گراها، مفهوم وظیفه‌گرایی از استدلال اخلاقی را دنبال می‌کنند و اعتقاد دارند که پیروی از قواعد اخلاقی جهانی همیشه بهترین نتایج را فراهم خواهد کرد. ذهنی‌گراها به خودخواهان اخلاقی شباهت دارند و اعتقاد دارند که ارزش‌ها و دیدگاه‌های شخصی، بیش از اصول و قواعد اخلاقی جهانی فرایند تصمیم‌گیری را تحریک می‌کنند. سرانجام، استثنا‌گراها رویکرد سودمند‌گرایی یا غایت‌گرایی را بکار می‌گیرند و موافق هستند که اصول اخلاقی بایستی قضاوت‌ها را راهنمایی کنند؛ با این حال استثنا‌قائل شدن در مورد قواعد اخلاقی را زمانی که احتمالاً پیامدهای منفی حاصل خواهد شد اغلب مجاز می‌دانند. پرسشنامه موقعیت‌اخلاقی ابزاری را فراهم کرد که اجازه می‌داد روابط بین ایدئولوژی‌های اخلاقی و رفتارهای اخلاقی مورد آزمون قرار گیرد، فورسیث (۱۹۹۲) بر پایه تحقیقش در این حوزه، بیان داشت که رفتار افراد هنگام رویارویی با یک معضل اخلاقی، بوسیله فلسفه اخلاقی شخصی‌اش مشخص می‌شود.

۲-۴- پیشینه پژوهش

کیفیت اظهار نظر ارائه شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی یک جنبه مهم تعیین‌کننده در ماندگاری درازمدت آنها است. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مشکل است زیرا مرتبط با رفتار افرادی است که کار حسابرسی را انجام می‌دهند. رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی که ناشی از اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب

نادرستی یک عمل را از طریق مقایسه راهکارهای جایگزین یک عمل با ارزش‌های شخصی خودشان تعیین می‌کنند، که به نوعی ذاتی و قبلاً در شخص بوجود آمده است. ارزش‌ها می‌توانند نسبتاً عمومی و کلی باشند (مانند اینکه دروغ گفتن اشتباه است) یا می‌توانند خاص موقعیت‌ها باشند (گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار حسابرسی اشتباه است).

ساختار تئوری‌های وظیفه‌گرایی و غایت‌گرایی در قسمت بالا بطور مختصر مرور شد، فورسیث (۱۹۸۰) از دو بعد متقابل از ایدئولوژی‌های اخلاقی، یعنی آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی برای توسعه ساختار خود جهت طبقه‌بندی مردم در یکی از چهار فلسفه اخلاقی استفاده نمود. آرمان‌گرایی حاکی از عقیده راسخ یک فرد نسبت به این است که قضاوت اخلاقی از نظر وجدانی باید کاملاً بر اساس اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی صورت گیرد. افراد آرمانگرا عقیده دارند که: (۱) اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی همیشه، بدون توجه به موقعیت‌های مختلف، صادق هستند و (۲) آسیب رساندن به دیگران همیشه اجتناب‌پذیر است. درحالی‌که نسبی‌گرایی میزانی است که فرد قوانین اخلاقی جهانی را برای اخذ تصمیم مقتضی‌تر رد می‌کند. از نظر نسبی‌گرایان تمام استانداردهای اخلاقی به جامعه و فرهنگ و ماهیت وضعیت و نتایج بستگی دارد و تفسیرهای زیادی برای نگرش به موضوع اخلاقی وجود دارد. بر اساس دیدگاه نسبی‌گرایی اخلاقی، امکان ارائه تعریف برای رفتار درست و غلط وجود ندارد و بنابراین، نمی‌توان رفتار را بطور واضح درست و یا غلط ارزیابی کرد. به عقیده این پژوهشگر شدت گرایش افراد به طرف هرکدام از این دو بعد، مشخص‌کننده تعلق آنها به یکی از چهار وضعیت و فلسفه اخلاقی مورد نظر وی می‌باشد که عبارتند از الف-

و اثرات بالقوه آن بر کیفیت کار حسابرسی و بطور کلی درگیری‌های اخلاقی، که البته به این موارد محدود نمی‌شود.

پونمن (۱۹۹۲) دریافت که حساب‌رسانی که دارای سطوح پایین تری از استدلال اخلاقی هستند زمان را بسیار شدیدتر کمتر از واقع گزارش می‌کنند. موارد اشاره شده توسط این محقق و سایر مطالعات مربوط به گزارش کمتر از واقع در این مورد اتفاق نظر دارند که گزارش کمتر از واقع یک نمونه و شکل منحصر بفردی از رفتارهایی است که یک پاسخ غیر اخلاقی در مقابل فشار بودجه زمانی را بوجود می‌آورد.

عدم اجرای رویه‌های حسابرسی^۶ اصطلاحی است که در مورد حساب‌رسانی بکار می‌رود که بر روی کاربرگ‌های حسابرسی کاری انجام نداده‌اند در حالی که مستلزم انجام آزمون‌های حسابرسی بوده است، و تظاهر می‌کنند که انجام و کامل شده‌اند. به عبارتی دیگر می‌توان گفت "حذف یک مرحله حسابرسی که به وسیله مراحل دیگر پوشش داده نشده است و عدم اطلاع آن به مافوق". از آنجایی که چنین رفتاری به طور مستقیم سیستم کنترل حسابرسی را سست می‌کند، بنابراین یک تهدید جدی برای کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود. اوپار (۲۰۱۱) دریافت که بین فلسفه اخلاق فردی و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حساب‌رسان رابطه معنی‌دار وجود دارد.

با توجه به تاثیر مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی بر رفتار حساب‌رسان، شاپیرو (۲۰۰۸) اظهار داشتند حساب‌رسان از دیدگاه‌های متفاوت به رفتارهای غیرحرفه‌ای نگاه می‌کنند، که بستگی به محتوای اخلاقی تصمیم مربوط به رفتار مورد نظر دارد. آنها دریافتند که حساب‌رسان تصور نمی‌کنند، گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار به اندازه اتمام پیش از موعد یا عدم اجرای برخی از رویه‌های حسابرسی بدون اطلاع مافوق، غیر اخلاقی باشد. با بکارگیری مدل

کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار داده و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. کیفیت مدارک در حرفه حسابرسی همیشه در اولویت بوده است. اغلب تحقیقات تجربی حسابرسی، کیفیت حسابرسی را به عنوان معیاری از کیفیت شواهد گردآوری شده جهت پشتیبانی از اظهارنظر حسابرسی تعریف کرده‌اند. (انجمن حساب‌رسان رسمی آمریکا، ۲۰۰۶).

گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار^۵ با قصور حساب‌رس در گزارش تمام مدت زمان صرف شده جهت انجام وظایف حسابرسی محوله در ارتباط است. با توجه به اظهارات پونمن (۱۹۹۲)، زمانی که یک حساب‌رس در یک رفتار گزارش کمتر از واقع زمان شرکت می‌کند، این رفتار اغلب می‌تواند برای حساب‌رسان بحران و تنش اخلاقی ایجاد کند.

سوینی و پیرس (۲۰۰۶)، در یک مطالعه موردی در مورد گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار، در یافتند که شرکاء و سرپرستان حسابرسی بر این اعتقادند که گزارش کمتر از واقع زمان به سه دلیل عمده بوقوع می‌پیوندد: "عدم کارایی، فشار بودجه، سیستم‌های ارزیابی عملکرد، و تمایل مدیریت برای گزارش کمتر از واقع زمان". در مطالعه آنها مشخص شد که حساب‌رسان چندین مورد از پیامدهای گزارش کمتر از واقع زمان را برای موسسات حسابرسی تایید می‌کنند. پیامدهای منفی برای موسسه حسابرسی عبارتست از، افزایش فشارهای آتی جهت حفظ همان سطح از کارایی در مورد کارهای حسابرسی آتی، تاثیر گذاری بر حساب‌رسان در سال‌های آتی بخاطر ارائه مداوم بودجه‌های سفت و سخت، ارائه اطلاعات غیر صحیح مدیریت جهت برنامه ریزی و تصمیم‌گیری، از دست دادن فرصت کارهای بیشتر و تحت تاثیر قرار دادن جابجایی و نقل و انتقال‌ها در موسسه

فرضیه نهم: بین گذراندن دوره های آموزشی در زمینه اخلاقیات و آیین رفتار حرفه ای و تکرار رفتارهای غیر حرفه ای آنها رابطه وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است، ابتدا جهت تبیین ادبیات نظری پژوهش، با استفاده از شیوه‌ی کتابخانه‌ای به جمع‌آوری مبانی نظری مبادرت شده است. پس از مطالعه نظری، با استفاده از پرسش‌نامه داده‌های مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش، جمع‌آوری شده است. این پژوهش از لحاظ نوع داده‌ها یک پژوهش توصیفی است. از سویی چون در پژوهش‌های توصیفی می‌توان ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه را از طریق پیمایش ارزیابی کرد و از پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است، از لحاظ نوع اجرا از نوع پیمایشی^{۱۰} و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است، پژوهش حاضر از لحاظ هدف، جزء پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود، هدف پژوهش‌های کاربردی توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. به عبارت دیگر پژوهش‌های کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شوند.

جامعه آماری این پژوهش کلیه حساب‌برسان اجرایی (حساب‌برسان ارشد - سرپرستان و سرپرستان ارشد) شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. انتخاب این گروه از حساب‌برسان برای این پژوهش به دو دلیل است: اولاً این گروه یک دسته محوری در سلسله مراتب شغلی موسسه‌های حسابرسی هستند، ثانیاً از آنجا که آنها حداقل سه سال تجربه حسابرسی دارند، رفتار و نگرش‌هایی تثبیت شده دارند. پس از آزمون نمونه‌گیری تصادفی بدون جایگذاری از جامعه نامحدود

سازی معادلات ساختاری^۷، پژوهشگران، دریافتند که حساب‌برسانی که فرایند ارزیابی اخلاقی وظیفه‌گرایی^۸ را بکار می‌گیرند، کمتر احتمال دارد مدت زمان انجام کار را کمتر از واقع گزارش کنند، در حالی که حساب‌برسانی که از فرایند ارزیابی اخلاقی غایت‌گرایی^۹ استفاده می‌کنند، احتمال زیادی دارد که مدت زمان انجام کار را کمتر از واقع گزارش کنند. (شاپیرو و همکاران، ۲۰۰۸).

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مطالعات انجام شده و بررسی ادبیات نظری و اهداف عنوان شده برای این تحقیق، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: بین فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه دوم: بین فلسفه اخلاقی نسبی‌گرایی و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه سوم: بین جنسیت حساب‌برسان و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین سابقه کار حساب‌برسان و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین سن حساب‌برسان و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه ششم: بین میزان تحصیلات حساب‌برسان و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه هفتم: بین مرتبه شغلی حساب‌برسان و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه هشتم: بین دریافت کارت حساب‌دار رسمی و تکرار رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

می دهد ابزار گردآوری داده ها از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

۵- یافته های پژوهش

نتایج پژوهش نشان داد، از میان رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی، گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار، استفاده از پرسنل کم تجربه، بررسی اسناد و مدارک حسابداری بصورت سطحی و صوری، اتمام پیش از موعد یا عدم اجرای برخی از رویه های حسابرسی، ازکارزدن و کاهش کار به کمتر از آنچه منطقی تصور می شود، عدم مشورت با سایر اعضای تیم حسابرسی در مورد موضوعات پیچیده و بحث بر انگیز به ترتیب با کسب بالاترین میانگین، بیشترین دفعات بروز را در موسسات حسابرسی دارا می باشند، جدول شماره (۱) میزان فراوانی و میانگین هریک از رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را نشان می دهد.

آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش

جدول شماره (۲) نتایج آزمون ضریب همبستگی را برای سنجش میزان و نوع رابطه بین متغیرهای آرمان گرایی و نسبی گرایی حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی و رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی را نشان می دهد. همانطور که ملاحظه می شود مقدار ضریب همبستگی بدست آمده به ترتیب برابر $۰.۳۵۴-$ و $۰.۲۱۹+$ می باشد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد نتیجه می گیریم که از نظر آماری بین سطوح آرمان گرایی و نسبی گرایی حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی و تکرار رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. نتیجه آزمون فرضیه های سوم الی نهم نیز در جدول شماره (۳) ارائه شده است.

۳۵۰ پرسشنامه در بین جامعه آماری توزیع شد که از میان پرسشنامه های برگشتی، ۲۰۹ عدد از آنها قابل استفاده تشخیص داده شد.

برای تعیین رابطه همبستگی و انجام آزمون فرض همبستگی بین متغیرهای مستقل و وابسته، از آزمون-های ضریب همبستگی پیرسون، آزمون t، آنالیز واریانس و تجزیه تحلیل رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شده است.

برای سنجش فلسفه اخلاقی مشارکت کنندگان در پژوهش، از پرسش نامه موقعیت اخلاقی فورسیت استفاده شده است. رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با استفاده از پرسشنامه ای که توسط محققین قبلی (مانند پژوهش کرام و همکاران، ۲۰۰۸؛ هریاج، ۲۰۰۱) جهت اندازه گیری رفتارهای مزبور مورد استفاده قرار گرفته و همچنین پرسش های محقق ساخته مورد سنجش قرار گرفته است.

در این پژوهش بعد از استخراج داده های مورد نظر از طریق پرسشنامه، از نرم افزار آماری SPSS16 و LISREL برای تجزیه و تحلیل داده ها استفاده شده است.

به منظور تامین روایی (اعتبار محتوایی) ابزار پرسشنامه، ابتدا سوال های مرتبط با تمام متغیرهای پژوهش از طریق همفکری و مشورت مکرر با استادان و تعدادی از سرپرستان و مدیران رده بالای حرفه حسابرسی طرح، و با توزیع آزمایشی تعدادی از پرسشنامه ها بصورت محدود، برخی نواقص و اشکال های آن شناسایی و مورد بازبینی و تعدیل قرار گرفت. همچنین برای سنجش میزان پایایی پرسشنامه از شاخص آماری آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه رفتارهای غیر حرفه ای ۰.۸۹۲، برای آرمانگرایی ۰.۸۵۶، و برای نسبی گرایی ۰.۷۹۶، می باشد که نشان

جدول شماره (۱) فراوانی‌های مربوط به رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی

میانگین	فراوانی پاسخ‌ها					رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی
	۴	۱۳	۶۸	۹۱	۳۳	
۳/۳۴۹	۴	۱۳	۶۸	۹۱	۳۳	گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار
۳/۰۲۸	۲۱	۳۶	۹۳	۴۴	۱۴	استفاده از پرسنل کم تجربه
۲/۹۵۶	۱۶	۴۳	۷۷	۶۲	۱۱	بررسی اسناد و مدارک بصورت سطحی و صوری
۲/۶۲۶	۴	۲۷	۸۳	۷۷	۱۸	اتمام پیش از موعد یا عدم اجرای برخی از رویه‌های حسابرسی
۲/۶۰۷	۵	۲۲	۸۲	۸۶	۱۴	از کارزدن و کاهش کار به کمتر از آن چیزی که منطقی تصور می‌شود
۲/۵۵۵	۸	۲۲	۷۱	۸۵	۲۳	عدم مشورت با سایر اعضای تیم حسابرسی در مورد موضوعات پیچیده و بحث برانگیز
۲/۴۰۶	۴	۱۷	۶۸	۹۱	۲۹	عدم انجام تحقیقات کافی در مورد اصول و استانداردهای حسابداری یا یک نکته فنی زمانی که حسابرس از صحت آن مطمئن نیست
۲/۲۹۱	۵	۱۱	۶۷	۸۳	۴۳	پذیرفتن توضیحات شفاهی ضعیف صاحبکار
۲/۰۹۵	۸	۱۲	۴۵	۷۱	۷۳	پذیرش همزمان خدمات حسابداری و حسابرسی صاحبکار
۲/۰۱۴۵	۶	۱۵	۴۴	۵۵	۸۹	انجام رقابت منفی (کاهش قیمت) جهت کسب صاحبکاران بیشتر

جدول شماره (۲) نتیجه آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب همبستگی	سطح معنی داری
فرضیه اول	فلسفه اخلاقی آرمانگرایی	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	-۰.۳۵۴	/۰.۰۰
فرضیه دوم	فلسفه اخلاقی نسبی‌گرایی	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	+۰.۲۱۹	/۰.۰۰۶

جدول شماره (۳) نتیجه آزمون فرضیه‌های سوم الی نهم پژوهش

فرضیه	متغیر	متغیر	نوع آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری
سوم	جنسیت	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	t	T=۳۱۵	/۰.۷۳۵
چهارم	سابقه کار	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	آنالیز واریانس	F=۶/۱۹۰	/۰.۰۰۰
پنجم	سن	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	آنالیز واریانس	F=۴/۴۲۴	/۰.۰۰۰
ششم	سطح تحصیلات	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	آنالیز واریانس	F=۴/۰۶۶	/۰.۰۰۳
هفتم	مرتب‌بندی شغلی	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	t	T=۲/۴۷	/۰.۰۱۴
هشتم	مدرک CPA	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	t	T=-۳/۷۱۸	/۰.۰۰۰
نهم	گذراندن دوره‌های آموزشی	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	t	T=-۲/۱۱۷	/۰.۰۳۶

رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهش می‌یابد. می‌توان نتیجه گرفت با سطح اطمینان ۹۵٪ بین سن حسابرسان و تکرار رفتارهای غیر حرفه‌ای آنها رابطه معناداری وجود دارد و با افزایش سن تکرار رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهش می‌یابد. علاوه بر این می‌توان نتیجه گرفت با سطح اطمینان ۹۵٪ بین میزان تحصیلات حسابرسان و تکرار رفتارهای غیر حرفه‌ای

جدول شماره (۳) نشان می‌دهد از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که بین جنسیت و تکرار رفتارهای غیر حرفه‌ای رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره (۳) می‌توان نتیجه گرفت با سطح اطمینان ۹۵٪ بین سابقه کار حسابرسان و تکرار رفتارهای غیر حرفه‌ای آنها رابطه معناداری وجود دارد، و با افزایش سابقه تکرار

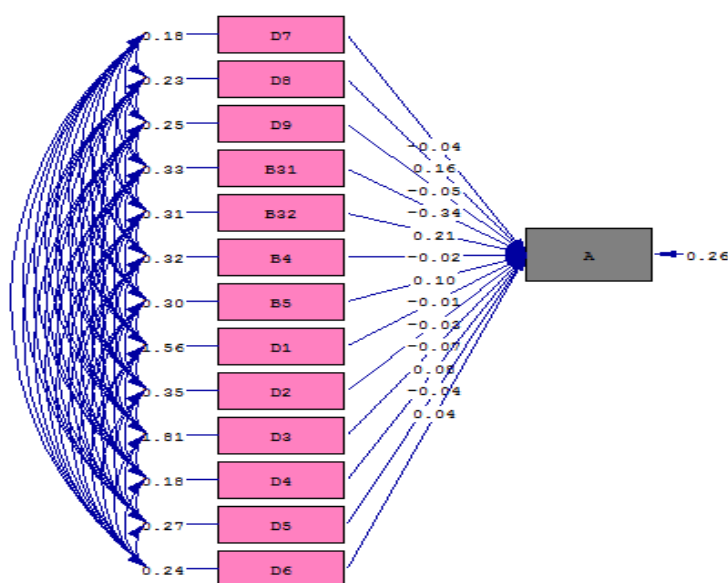
در دوره های آموزشی شرکت کرده اند کمتر می باشد. می توان گفت بین شرکت در دوره های آموزشی و تکرار رفتارهای غیر حرفه ای رابطه معنی دار منفی وجود دارد.

نتایج رگرسیون چند متغیره با استفاده از نرم افزار

LISREL

در این بخش با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره، چگونگی روابط متغیرهای مستقل در مجموع با متغیر وابسته پژوهش، تعیین می-شود و سهم هر یک از آنها در تبیین متغیر وابسته پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. علائم اختصاری متغیرها (B31 فلسفه اخلاقی آرمانگرایی، B32 فلسفه اخلاقی نسبی گرایی، D1 سن، D2 مدرک تحصیلی، D3 سابقه کار، D4 داشتن مدرک حسابداری رسمی، D5 گذراندن دوره های آموزشی در زمینه اخلاقیات و آیین رفتار حرفه ای، D6 گذراندن سایر دوره های آموزشی، D7 جنسیت، D8 اندازه موسسه، D9 رده شغلی، A رفتارهای کاهنده کیفیت حساسی).

ای آنها رابطه معناداری وجود دارد و با افزایش مدرک تحصیلی تکرار رفتارهای غیر حرفه ای کاهش می یابد. از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان گفت که بین مرتبه شغلی حسابرسان و تکرار رفتارهای غیرحرفه ای رابطه معنا داری وجود دارد. با توجه به جدول شماره (۳) می توان نتیجه گرفت از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ بین داشتن کارت حسابداری رسمی یا قبولی در آزمون حسابداری رسمی و تکرار رفتارهای غیرحرفه ای رابطه معنا داری وجود دارد. با توجه به اینکه میانگین تکرار رفتارهای غیر حرفه ای در افرادی که دارای مدرک حسابداری رسمی می باشند کمتر می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که بین داشتن مدرک حسابداری و تکرار رفتارهای غیر حرفه ای رابطه معنی دار منفی وجود دارد. همچنین با توجه به جدول شماره (۳) از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان گفت که بین گذراندن دوره آموزشی و تکرار رفتارهای غیرحرفه ای رابطه معنا داری وجود دارد. با توجه به اینکه میانگین تکرار رفتارهای غیر حرفه ای در افرادی که



Chi-Square=0.00, df=0, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

$$A = -0.04D7 + 0.16D8 - 0.048D9 - 0.34B31 + 0.21B32 - 0.022B4 + 0.10B5 - 0.0098D1 - 0.025D2 - 0.071D3 + 0.077D4 - 0.036D5 + 0.037D6, \text{Errorvar.} = 0.26, R^2 = 0.28$$

باشد، بدین معنی که حسابرسان دارای دیدگاه نسبی گرا، بیشتر مرتکب رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی می شوند و با افزایش سطح نسبی گرای، دفعات بروز رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی افزایش می یابد. این یافته ها با یافته های پژوهش های دیگر مطابقت دارد (داگلاس و دیویدسون و اسچواتز، ۲۰۰۱). تاثیر فلسفه اخلاق فردی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، موضوع بسیار مهمی است که مدیریت موسسات حسابرسی بایستی از آن آگاه باشند، زیرا نوع فلسفه اخلاق فردی چیزی نیست که موسسات حسابرسی مانند سایر عوامل بتوانند آن را کنترل کنند. کیفیت مدارک و روشهای انجام کار در حرفه حسابرسی همیشه در اولویت بوده است، و آینده حرفه حسابرسی و موسسات حسابرسی در گرو حفظ و ارتقاء کیفیت حسابرسی است، بنابراین با توجه به این نتایج، شرکاء موسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بایستی جهت افزایش کیفیت حسابرسی از طریق کاهش رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی، موقع استخدام و ارتقاء حسابرسان به گرایشهای اخلاقی آنها توجه کنند و با ارائه برنامه های مناسب آموزشی در زمینه اخلاقیات، سطح آرمانگرایی آنها را افزایش داده و تاثیر منفی رفتارهای غیرحرفه ای بر کیفیت حسابرسی را کاهش دهند.

آزمون فرضیه سوم نشان داد بین جنسیت و رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد، و میانگین رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی حسابرسان زن و مرد تفاوت معنی داری باهم ندارد. متغیرهای مستقل سابقه کار، سن، سطح تحصیلات رابطه معنی دارمندی با متغیر وابسته دارند. همانطور که نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق نشان می دهد، با

افزایش سابقه کار، سن و سطح تحصیلات دفعات بروز رفتارهای غیرحرفه ای کاهش می یابد. همچنین بین مرتبه شغلی حسابرس ارشد و سرپرست/سرپرست ارشد و رفتارهای غیر حرفه ای رابطه معنی داری وجود دارد، نتایج پژوهش نشان داد میانگین رفتارهای غیرحرفه ای حسابرسان ارشد کمتر از سرپرستان می باشد. نتایج حاصله نشان می دهد بین داشتن کارت عضویت در جامعه حسابداران رسمی و رفتارهای غیرحرفه ای رابطه معنی داری وجود دارد، بطوری که میانگین رفتارهای غیرحرفه ای حسابرسانی که عضو جامعه حسابداران رسمی هستند کمتر از سایر حسابرسان است. نتیجه آزمون فرضیه نهم نشانگر وجود رابطه معنی دار بین شرکت در دوره های آموزشی مربوط به اخلاقیات، آیین رفتار حرفه ای و رفتارهای غیر حرفه ای دارد، بطوری که میانگین رفتارهای غیرحرفه ای حسابرسانی که در این دوره ها شرکت کرده اند، کمتر از حسابرسانی می باشد که در این دوره ها شرکت نکرده اند.

فهرست منابع

- ۱) اترک، حسین، (۱۳۸۹)، وظیفه گرای اخلاقی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. شماره ۱ و ۲ صص ۲۷-۳۵.
- ۲) اعتمادی، حسین؛ زهرا دیانتی دیلمی؛ (۱۳۸۸)، تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها. فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، شماره ۱ و ۲، صص ۱۱-۲۰.
- 3) American Institute of Certified public Accountants. (2006). AICPA professional standards, Vol. 1, New York: AICPA.
- 4) Clikeman, P. (2003). The greatest frauds of the(last) century. Retrieved February 22, 2008, from http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/wealthManagment/Clikemam_Greatest_Frauds.pdf.
- 5) Copeland, J. (2005). Ethics as an imperative. Accounting Horizons, vol.(19), pp.35-43.

7. گزارش Underreporting of chargeable time (URT) کمتر از واقع زمان انجام کار
8. عدم Premature Signoff Audit Procedures (PMSO) اجرای برخی از رویه های حسابرسی بدون اطلاع مافوق
9. مدل سازی Structural equation modeling (SEM) معادلات ساختاری
10. فرایند Deontological moral evaluation process ارزیابی اخلاقی وظیفه گرایی
11. فرایند Teleological moral evaluation process ارزیابی اخلاقی غایت گرایی
12. روش تحقیق پیمایشی Survey
- 6) Douglas, P., Davison, R., & Schwartz, B. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.
- 7) and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.
- 8) Hunt, S. D. & Vitell, S. J. (1993). The general theory of marketing ethics: A retrospective and revision, in N. Smith & J. Quelch.(EDs), *Ethical in Marketing*(35-56). Homewood, IL: Irwin, Inc.
- 9) Kohlberg, L. (1981). *Essays on moral development. Volume one: The philosophy of moral development: Moral stages and the idea of justice.* San Francisco: Harper & Row.
- 10) moral development: Moral stages and the idea of justice. San Francisco: Harper & Row.
- 11) Premeaux.S.(2004). The current link between management behavior and ethical philosophy. *Journal of Business Ethics*, vol.(57), pp.269-278.
- 12) Preuss, L. (1998). On ethical theory in auditing. *Managerial Auditing Journal*, vol.(13), pp. 500-508.
- 13) Ponemon, L. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, vol(9), pp.171-189.
- 14) Sweeney, B. & Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors defense mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol(19), pp.858-892.
- 15) Shapiro, M., Koh, H., and Killough, L. (2008). Underreporting and premature signoff in accounting. *Managerial Auditing Journal*, vol. 18, pp. 478-489.
- 16) Uyar, M & Gokhan Ozer.(2011).The ethical orientation and professional commitment:
- 17) An empirical examination on Turkish accountants. *African Journal of Business Management Vol.5 (23)*, pp. 10023-10037

یادداشت ها:

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) انجمن حسابداران رسمی آمریکا
2. Justice تئوری عدالت
3. Deontology وظیفه گرایی
4. Teleology غایت گرایی
5. Moral reasons دلایل اخلاقی
6. Ethical Position Questionnaire پرسش نامه موقعیت اخلاقی