

## بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر میزان اعتماد آفرینی حسابربان داخلی

- <sup>1</sup> محمدرضا شورورزی  
<sup>2</sup> علی تقوی مقدم  
<sup>3</sup> حسین پارسیان  
<sup>4</sup> امیرشمس کلوخی

تاریخ، دریافت: 94/10/06

تاریخ، پذیرش: 94/11/20

هدف این پژوهش، بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر میزان اعتماد آفرینی حسابربان داخلی است. جامعه آماری این تحقیق، حسابربان داخلی شاغل در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران است و روش نمونه گیری در این تحقیق، نمونه گیری خوشه ای- تصادفی ساده است. نمونه آماری مناسب برای پژوهش براساس فرمول نمونه گیری از جامعه محدود و در سطح خطای 0.05، تعداد 113 نفر محاسبه شد که از طریق طراحی و آزمون چهار فرضیه بررسی شد. ابزار اندازه گیری پژوهش پرسشنامه استاندارد است. نتایج پژوهش نشان داد که درک حسابربان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر میزان اعتماد آفرینی حسابربان داخلی و مولفه های آن (اعتماد راسخ، اعتماد مبتنی بر صداقت و اعتماد فراگیر) تأثیر دارد. از آنجا که بهبود فرهنگ اخلاقی مؤسسه باعث افزایش میزان اعتماد آفرینی حسابربان داخلی می شود، می توان استنتاج کرد که بهبود درک حسابربان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه، گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و باید مورد توجه و اهتمام مدیران و مؤسسات قرار گیرد.

**کلید واژه ها:** فرهنگ، اخلاقی سازمان، رفتار حسابربان، اعتماد آفرینی

<sup>1</sup> گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

<sup>2</sup> گروه حسابداری، واحد بجنورد، دانشگاه آزاد اسلامی، بجنورد، ایران (نویسنده مسئول) [ataghavi94@yahoo.com](mailto:ataghavi94@yahoo.com)

<sup>3</sup> باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد تربت جام، دانشگاه آزاد اسلامی، تربت جام، ایران

<sup>4</sup> باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد تربت جام، دانشگاه آزاد اسلامی، تربت جام، ایران

## مقدمه

در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون<sup>1</sup>، وردکام<sup>2</sup>، آدلفیا<sup>3</sup>، تایکو، مارتا<sup>4</sup>، استوارت<sup>5</sup> و پارمالت<sup>6</sup> شرکت‌هایی‌هایی هستند که دارای رویه‌های غیر اخلاقی و غیر حرفه‌ای بوده‌اند. لغزش‌های اخلاقی دیگری نیز در صنعت صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک<sup>7</sup> و در صنعت رهن اولیه گزارش شده است که البته رفتارهای غیر اخلاقی در صنعت رهن اولیه، سهم به‌سزایی در مشکلات جهانی داشته است (دونالدسون<sup>8</sup>، 2005: 3).

کپلند<sup>9</sup> (2005) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیر حرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود. همچنین، این رسوایی‌ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده‌اند. در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده‌ای با استفاده از فرض‌هایی بنیادین اقتصادی، ذات‌بشر را فرصت‌طلبوبی توجیه اخلاقیان کرده‌اند. برخیدگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل‌زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (اعتمادی و دیانتی دیلمی، 1388).

سما<sup>10</sup> و شوف<sup>11</sup> (2008) معتقدند فرهنگ مؤسسه از عوامل موثر بر رفتار افراد در درون سازمان است. اگر فرهنگ حاکم بر مؤسسه مناسب نباشد باعث بروز مشکلاتی در رهبری خواهد شد. به عنوان نمونه، در مورد آرتور اندرسن، فرهنگ مؤسسه مورد اتهام بوده است. وایات<sup>12</sup> (2004)، معتقد است که فرهنگ مؤسسه‌ای مثل آرتور اندرسون از رفتار حرفه‌ای، به رفتار حریصانه تغییر کرده و بازگشت به فرهنگ حرفه‌ای ضروری است.

اخلاقیات در سازمان به معنای عنوان‌نویسی ..... تمیاز ارزش‌ها .....  
و باید‌ها و نبایدها تعریف می‌شود که بر اساس آن نیکو بد‌ها یسازمان مشخص و عمل‌بد از خوب متمایز می‌شود.

<sup>1</sup> Enron

<sup>2</sup> World Com

<sup>3</sup> Adelphi

<sup>4</sup> Tyco

<sup>5</sup> Martha Stewart

<sup>6</sup> Parmalat

<sup>7</sup> Mutual Fund Industry

<sup>8</sup> Donaldson

<sup>9</sup> Copeland

<sup>10</sup> Sama

<sup>11</sup> Shoaf

<sup>12</sup> Wyatt

لذا یکبار عمده‌تریندغدغه‌های مدیرانکارآمددرسطوحمختلف، چگونگی ایجاد اعتماد بر ابعاد انسانی، باغلدردتمامحرفه‌ها است. آنها با حسمسئولیتوتعهد کاملیهمسائلدردجامعهو حرفه خوددیدهکاربردارند و اصول اخلاقی حاکم بر شغل و حرفه خود را رعایتکنند.

اولینگامدر دستيابیبه ایناهدافدر کصحيححاز مفهوممهورشاخلاقیشناساییعواملتاثير گذاربر اعتمادسازیمديراندرسازمانمیباشدتادیرگامهای بعدیبر رویاینعواملمدققهلازمصورتهپذیرد.

شکستهای متعدد شرکتها و موسسات باعث شده است که سرمایه‌گذاران در سراسر جهان اعتماد خود را در مورد تجارت امریکا از دست دهند و سؤال اصلی و مطرح آنها صداقت است. اگر این وضعیت ادامه یابد، بازار سرمایه امریکا سقوط خواهد کرد و به رهبری و فرهنگ اخلاقی و صداقت باید توجه بیشتری کرد (دونالدسون، 2005). بنابراین، برای کسب اطمینان جامعه، حسابرسان باید رفتارهای اخلاقی را سرلوحه کار خود قرار دهند. در سالهای اخیر حرفه حسابداری و حسابرسی به طور جدی آسیب دیده است (وایات، 2004). اغلب پژوهشگران (به عنوان نمونه، ویور و همکاران، 1999) راه موفقیت سازمانها و مؤسسات را تدوین و به اجرا گذاشتن سیاستهای اخلاقی خوب می‌دانند. آنان در بررسی شرکتهای امریکایی به این نتیجه رسیدند که اغلب شرکتها سیاستهای اخلاقی را تدوین کرده‌اند، اما این سیاستهای اخلاقی در عمل دارای نوسان است. در نتیجه می‌توان گفت بررسی عوامل مؤثر بر اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی لازم و ضروری است. عوامل متعددی بر اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی تأثیر دارد. یکی از این عوامل، فرهنگ اخلاقی مؤسسات است. رهبران از طریق عملکرد خود، بر فرهنگ اخلاقی سازمان یا جو اخلاقی تأثیر می‌گذارند. این عامل بر اهداف سازمانی و اعتماد آفرینی اعضای سازمان تأثیر به‌سزایی دارد (دونالدسون، 2005).

پژوهشهای متعددی در زمینه فرهنگ اخلاقی سازمانی در حرفه حسابداری انجام شده است (به عنوان نمونه، جنکینز و همکاران<sup>1</sup>، 2008؛ ساروس و همکاران<sup>2</sup>، 2011؛ و تیلور و همکاران<sup>3</sup>، 2012؛ و آلوک<sup>4</sup> و اسرائیل<sup>5</sup>، 2012). ولی هیچ‌کدام از این پژوهشها به‌طور مستقیم تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمانی را بر اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی بررسی نکرده‌اند. بنابراین، نیاز به انجام چنین پژوهشی

<sup>1</sup>. Jenkins et al.

<sup>2</sup>. Sarros et al.

<sup>3</sup>. Taylor et al.

<sup>4</sup>. Alok

<sup>5</sup>. Israel

در ایران احساس می‌شود. افزون بر این، با انجام این پژوهش امکان درک و شناخت بهتر عوامل اثرگذار بر اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی فراهم خواهد شد. در این راستا، مسأله اصلی این پژوهش و سؤال اساسی آن در وهله اول این است که درک حسابرسان داخلی از فرهنگ اخلاقی مؤسسات و اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی چیست؟ و در گام بعدی پاسخ به این سؤال است که اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی تا چه حدی با درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسات رابطه دارد؟

همان طور که گفته شد، هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی مؤسسات از منظر و میزان اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی است. برای رسیدن به هدف اصلی پژوهش، فرضیه‌ها به شرح زیر طراحی شده است:

فرضیه‌ها: \_\_\_\_\_ لی:

درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسات میزبان اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیات فرعی نیز عبارتند از:

فرضیه 1: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسات تأثیر مثبت و معناداری، بر اعتماد را ندارد.

فرضیه 2: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسات تأثیر مثبت و معناداری، بر اعتماد مبتنی بر صداقت دارد.

فرضیه 3: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسات تأثیر مثبت و معناداری، بر اعتماد فراگیر دارد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

از نظر واژه‌شناسی «فرهنگ» مرکب از دو جزء است. جزء اول آن «فر» که به معنای بالا، پیش و جلو است و جزء دوم آن «هنگ» یا «هنج» به معنای قصد کردن، کشیدن و آوردن، است. همچنین، فرهنگ به معنای تربیت کردن، پرورش دادن، دانش، هنر، خرد و ادب به کار رفته است. باید خاطر نشان کرد که از فرهنگ به معنی متون و روش‌ها، دانش و هنر، آموزش و تربیت نیز تعبیر شده است (آشوری، 1386). این مفهوم ابتدا برابر واژه «Education» گذاشته شد. در زبان علمی مردم‌شناسی و جامعه‌شناسی ایران، واژه فرهنگ معادل واژه لاتین «Culture» به کار گرفته شده که در اصل به معنای کشت و زراعت بوده است. در فرهنگ واژگان آکسفورد «فرهنگ» عبارت از «هنر، ادبیات، موسیقی و سایر اظهارات عقلانی جامعه یا سازمان خاص یا رسوم، هنرها، مؤسسات اجتماعی و غیره متعلق به یک گروه یا ملت» است (هورن‌بای، 2006). افزون بر این، در فرهنگ پارسی عمید، «فرهنگ» به عنوان، «علم، دانش، ادب، معرفت، تعلیم و تربیت و آثار علمی و ادبی قوم یا ملت تعریف شده است» (عمید، 1371). در فرهنگ واژگان معین، «فرهنگ» به عنوان «علم و دانش؛

تربیت و ادب و عقل و خرد تعریف شده است» (معین، 1377). بر طبق فرهنگ لغت وبستر، «فرهنگ» به معنی «الگویی یکپارچه از دانش، اعتقاد و رفتار انسان که بستگی به ظرفیت یادگیری و انتقال دانش به نسل‌های بعدی دارد» است (گیورالنیک، 1984). به عقیده هافستد<sup>1</sup> (1991) فرهنگ، اندیشه مشترک اعضای گروه یا طبقه است که آن‌ها را از دیگر گروه‌ها مجزا می‌کند. در تعریفی دیگر، فرهنگ به صورت مجموعه‌ای از الگوهای رفتار اجتماعی، هنرها، اعتقادات، رسوم و سایر محصولات انسان و ویژگی‌های فکری جامعه یا ملت تعریف می‌شود. کورته<sup>2</sup> و چرماک<sup>3</sup> (2007) فرهنگ را به عنوان زنجیر مستحکمی تعبیر کرده‌اند که موجبات پایداری سازمان را فراهم می‌کند (ص 647). کیتون<sup>4</sup> (2005) بیان می‌کند فرهنگ در ابتدا به عنوان یک مفهوم برای گروه‌بندی جوامعی به کار می‌رفته که از نظر جغرافیایی از یکدیگر متمایز بوده‌اند و تأکید آن بر مطالعات مردم‌شناسی بود. پس از بیان مفهوم عمومی فرهنگ، در ادامه مفهوم فرهنگ سازمانی بحث می‌شود. از ترکیب دو واژه فرهنگ و سازمان‌اندیشه‌ای تا زهدید آمد هاس‌تک‌ه‌یچ‌یک‌از آندو واژه‌ها ناندیشه‌هراد بر ندارد. سازمان، استعاره‌ای بر این نظم و ترتیب است، در حالی که عناصر فرهنگ منظم هستند و نه ناظم. از این رو، می‌توان گفت فرهنگ در سازمان مانند شخصیت در انسان است. به عبارت دیگر، هر سازمان شخصیتی به نام فرهنگ سازمانی دارد. فرهنگ سازمانی قسمتی از محیط داخلی سازمان را توصیف می‌کند که در حقیقت ترکیبی از مجموعه تعهدات، اعتقادات و ارزش‌های مشترک بین اعضای سازمان است و برای راهنمایی کارکنان در انجام وظایف استفاده می‌شود. شاین<sup>5</sup> (1992) بر این باور است، فرهنگ سازمانی سازمانی دارای سه لایه مفروضات اساسی، ارزش‌ها و مظاهر فرهنگ است. همچنین، هیل و همکاران<sup>6</sup> (2000) معتقدند فرهنگ سازمانی الگویی از ارزش‌ها، عقاید و رفتارهای یاد گرفته شده از گذشته به همراه تجربه‌ای است که در طول حیات سازمان‌ها، توسعه یافته و در رفتار اعضای آشکار می‌شود. مارتین<sup>7</sup> (2002) فرهنگ سازمانی را به عنوان الگوهایی از مفاهیم می‌داند که از به هم پیوسته شدن مظاهر فرهنگی گوناگون مانند داستان‌ها، آداب و رسوم، تجربیات رسمی و غیررسمی حاصل شده‌است. .. از نظر بالتزارد<sup>8</sup> و کوک<sup>1</sup> (2004) فرهنگ سازمانی به مثابه مبدا و سرچشمه

<sup>1</sup>. Hofstede

<sup>2</sup>. Korte

<sup>3</sup>. Chermack

<sup>4</sup>. Keyton

<sup>5</sup>. Schin

<sup>6</sup>. Hill et al.

<sup>7</sup>. Martin

<sup>8</sup>. Balthazard

فرایندهای سازمانی از قبیل ساختار، سلسله مراتب، نحوه‌ی روابط انسانی، شیوه‌ی مدیریت و عملکرد سازمان، نگرش‌ها و طرز تلقی اعضای سازمان است. همچنین، فرهنگ سازمانی را می‌توان ترکیبی از باورها، ارزش‌ها و پیش‌فرض‌هایی دانست که در سازمان وجود دارد و همه اعضای سازمان کم و بیش به طور یکسان در معرض آن قرار می‌گیرند و تا حدی نسبت به آن توافق وجود دارد و به خوبی بین مدیریت و کارکنان گسترش یافته است. فرهنگ سازمانی می‌تواند به تحکیم تعهد سازمانی، ارتقای اخلاقیات، عملکرد کارا تر و عموماً بهره‌وری بالاتر منجر شود و به عنوان «حقیقتی از زندگی سازمانی» پذیرفته شود. کلمنت<sup>2</sup> (2003) معتقد است فرهنگ سازمانی، مفهوم تجاری غیرشفافی است که رهبران اغلب از آن غفلت می‌کنند. با این وجود، فرهنگ موثر، به‌طور حتم ارزشمندترین دارایی نامشهود شرکت است. از نظر پست و همکاران<sup>3</sup> (2002) فرهنگ سازمانی، آمیزه‌ای از ایده‌ها، رسوم، رویه سنتی، ارزش‌های شرکت و معانی مشترکی است که به تعیین رفتار طبیعی کارکنان شرکت کمک می‌کند. شاین (2004) تعریفی رسمی از فرهنگ ارائه کرد «الگویی از فرضیه‌های پایه‌ای مشترک که گروه، آن را به دلیل حل مسائل، سازگاری برون سازمانی و یکپارچگی درون سازمانی یاد گرفته و اثربخشی آن به اندازه‌ای است که معتبر تلقی می‌شود. بنابراین، اعضای جدید، آن را به عنوان روش صحیح درک، تفکر و احساس در ارتباط با مسائل تلقی می‌کنند».

پژوهش‌های متعددی در راستای تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتار و تصمیم‌گیری افراد انجام شده است. به عنوان نمونه، ویندسور<sup>4</sup> و اشکانسی<sup>5</sup> (1996) پژوهشی روی 131 مؤسسه حسابرسی در استرالیا انجام دادند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که فرهنگ سازمانی و عوامل فردی جزء جدایی‌ناپذیر از شیوه‌های تصمیم‌گیری و رفتار حسابرسان است و استدلال اخلاقی حسابرسان با فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی رابطه دارد. همچنین، داگلاس و همکاران<sup>6</sup> (2001) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی، ارزش‌های شخصی حسابرسان و قضاوت‌های حسابرسان پرداختند. نمونه آماری پژوهش مذکور متشکل از 304 حسابدار شاغل بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که قضاوت در مؤسسات تحت تأثیر ارزش‌های شخصی و متغیرهای محیطی از قبیل آیین رفتار حرفه‌ای و

<sup>1</sup>. Cook

<sup>2</sup>. Clemente

<sup>3</sup>. Post et al.

<sup>4</sup>. Windsor

<sup>5</sup>. Ashkanasy

<sup>6</sup>. Douglas et al.

دستورالعمل‌های اخلاقی است و فرهنگ مؤسسه بر قضاوت‌های اخلاقی اثر غیرمستقیم دارد. ساروس و همکاران (2011)، در پژوهشی با نمونه آماری 1448 مدیر و معاون اجرایی عضو مؤسسه مدیریت استرالیایی بیان کردند که رابطه بین دیدگاه رهبری و ابعاد فرهنگ سازمانی بین بخش‌ها متمایز نیست.

در باب مفهوم شناسی اعتماد می‌توان گفت که همچنین اعتبار، متاعی گذرادر و نهر سازمان است و باید برای خدمت‌رسان به‌طور مستمر ساخته و نو شود. (هوی و همکاران، 2004) در موقعیت‌های مخاطره‌آمیز، این اعتماد است که باعث میشود کارکنان سیاست‌ها و خواست‌های سازمان که تأثیرات مثبتی بر آن‌ها در آینده دارد را بپذیرند و راجع به آن سیاست‌ها در خودشان انتظار مثبتی ایجاد کنند. (لوپسکی و همکاران، 1998)

دو پژوهشگر فرایند اعتماد را در سه مرحله بیان کرده‌اند: اعتماد به عنوان یک باور، اعتماد به عنوان یک تصمیم، اعتماد به عنوان یک عمل.

مرحله اول: اعتماد به عنوان یک باور، این اولین مرحله از اعتماد می‌باشد که مجموعه عقاید و باورهای برای یک پارچه کردن دیگر شرکاء است بطوریکه فرد می‌تواند تصور کند که عمل شریکت یا چشمتی دارد.

مرحله دوم: اعتماد به عنوان یک تصمیم، این مرحله یعنی تصمیم‌گیری می‌کند که به‌دین یا اعتماد کنیم. در شرایط واقعی و انتظار وجود دارد که یک انتظار وجود رفتار قبلاً اعتماد او دیگری تمایل به عمل کردن. دو دست‌بندید را نیز مینهبیان شده است.

1- رفتارهای اتکا محور: بعنوان مثال کنترل مدیر بر تصمیمات و برسی اعمال زبردستان

2- رفتارهای مربوط به آشکار سازی اطلاعات و شریک کردن دیگران در آن: بعنوان مثال مدیر می‌تواند استراتژی‌های مهم مربوط به امور تجاری را با کارمندان متخصص در میان‌گذارد.

مرحله سوم: اعتماد به عنوان یک عمل، در این مرحله فرد قصد انجام کار را دارد که بر اساس اعتماد است (دیتز و همکاران، 2006).

مزایای متعددی برای سازمان‌های با سطح بالای اعتماد، عنوان نمودند که این مزایا به شرح زیر است:

الف: تسهیم بهتر دانش، به خاطر روابط اعتماد گونه، مراجع مشترک، اهداف مشترک.

ب: کاهش هزینه‌های مبادله به خاطر سطح بالای اعتماد و روحیه همکاری.

ج: کاهش نرخ جابجایی در سازمان‌ها کاهش هزینه‌ها، تفکیک، آموزش و استخدام، اجتناب از گسیختگی‌های مرتبط با تغییر اندام‌های کارکنان، و حفظ اطلاعات با ارزش سازمان‌ها...

د: همبستگی بسیار در عمل، به دلیل اثبات سازمان‌ها در یک مشترک. (حسنپور و نیاکان، 1386)

## روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی به شیوه پیمایشی محسوب می‌شود. جامعه آماری ما در این تحقیق حساب‌برسان داخلی شاغل در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران است. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، نمونه‌گیری خوشه‌ای-تصادفی ساده است. نمونه آماری مناسب برای پژوهش براساس فرمول نمونه‌گیری از جامعه محدود و در سطح خطای 0.05، تعداد 113 نفر محاسبه شد. جهت گردآوری اطلاعات و داده‌های مورد نیاز به منظور بررسی فرضیات تحقیق از پرسشنامه استفاده شده است. اولین ابزار مورد استفاده در این پژوهش، پرسشنامه هانت و همکاران<sup>1</sup> (1989) است که شامل 5 سوال بوده و ابزاری استاندارد برای اندازه‌گیری ارزش‌های اخلاقی است. پرسشنامه دوم: این پرسشنامه مربوط به اطمینان آفرینی است که توسط طرز و همکاران در سال 1391 ساخته شد. با مؤلفه‌های (اعتماد راسخ، اعتماد مبتنی بر صداقت و اعتماد فرآیند).

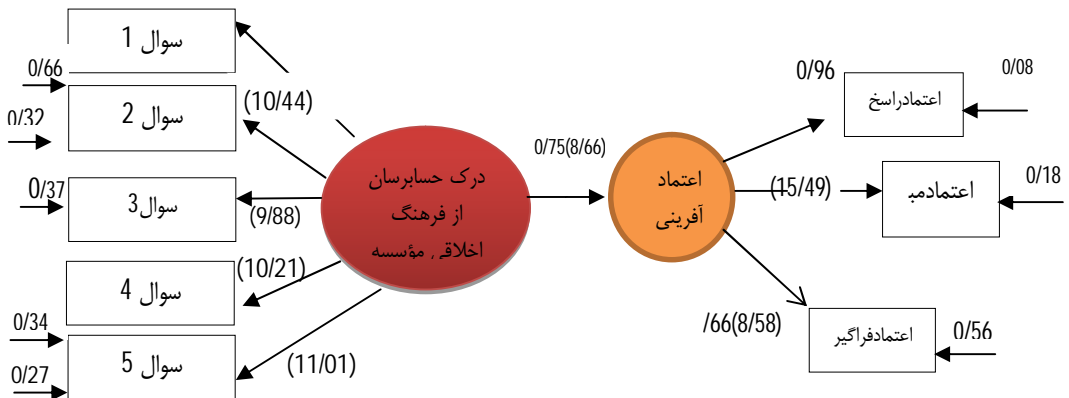
در این پژوهش، از روایی محتوا و روایی سازه برای سنجش روایی ابزار استفاده شده است. برای سنجش روایی محتوا از روش دلفی و برای سنجش روایی سازه از روش تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. در روش دلفی ابعاد و شاخص‌های هر بعد از مدل مفهومی به همراه خود مدل در اختیار 30 نفر از اساتید هیأت علمی دانشگاه قرار داده شده و از آن‌ها خواسته شده که مشخص کنند شاخص‌های مربوط به هر متغیر مناسب است یا خیر و اهمیت آن را طبق طیف لیکرت مشخص نمایند، ثانیاً چنانچه ابعاد یا شاخص‌هایی دیگر را مؤثر می‌دانند ذکر نمایند. در این مرحله هیچ کدام از شاخص‌ها حذف نشدند. برای سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. ضریب مورد نظر برای کل پرسشنامه‌ها 96% تعیین گردید.

<sup>1</sup>. Hunt et al.



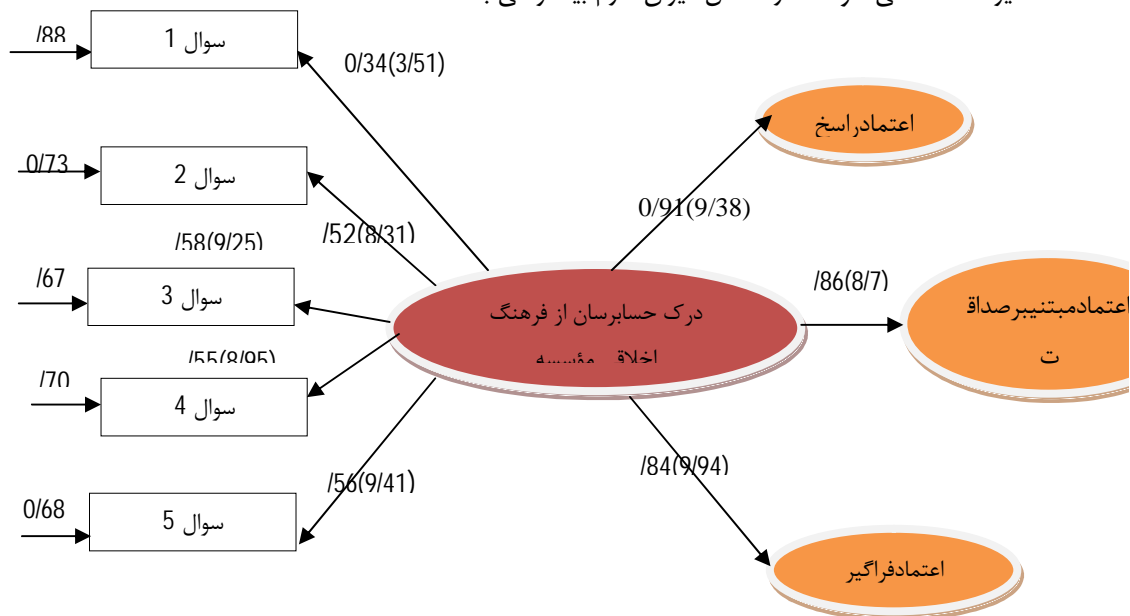
## یافته‌های پژوهش

در بخش مدل معادلات اندازه گیری، روایی ابزار سنجش بررسی و تأیید شد. در ادامه، الگوی مفهومی تحقیق آزمون می‌گردد. در مدلیابی معادلات ساختاری، از یک طرف میزان برازندگی مدل و از طرف دیگر معناداری روابط، در این مدل برازش یافته آزمون می‌شود. با توجه به نرمال بودن متغیرها (استفاده از آزمون کلمو گروف-اسمیرنوف) و مقیاس فاصله ای داده‌ها از روش حداکثر راست نمایی استفاده شد. شاخص‌های برازش الگو در جدول یک آمده است. شاخص‌های برازش مناسب مدل شامل مجذور کای (Chi-Square)، درجه آزادی (df)، سطح معنی داری (P-value)، جذر برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)، شاخص نیکویی برازش (GFI)، شاخص تعدیل شده نیکویی برازش (AGFI) هستند که چنانچه نسبت مجذور کای به درجه آزادی کوچک تر از 4 باشد مورد قبول است؛ مقدار بزرگ تر از 0/05 برای سطح معنی داری، مقدار کوچکتر از 0/07 برای RMSEA و مقدار بالاتر از 80% برای GFI و AGFI، نشان دهنده برازش الگو با داده‌های گردآوری شده است (کلاتنری، 1388). در این بخش دو مدل ساختاری داریم که هر کدام را جداگانه مورد بررسی قرار می‌دهیم. همان طور که در نمودار 1 نشان داده شده است مقدار عدد معناداری 8/66 می‌باشد که بیشتر از مقدار 1/96 می‌باشد به عبارت دیگر رابطه بین درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و میزان اعتمادآفرینی حسابرسان داخلی معنی دار می‌باشد. مقدار ضریب استاندارد نیز در نمودارها آورده شده است. طبق نمودار 1 درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه با ضریب گامای 0/75 بریزان اعتمادآفرینی حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارد.



نمودار 1- اعداد معنادار و ضرایب استاندارد مدل ساختاری تحقیق

در نمودار 2 مدل ساختاری دوم را مشاهده می‌شود. همانطور که مشاهده می‌شود اعداد معنادار مقدار بیشتر از 1/96 دارند که نشان دهنده وجود روابط معنادار بین متغیرها می‌باشند. مقدار ضرایب استاندارد نیز مشاهده می‌شود که از حداقل میزان لازم بیشتر می‌باشند.



نمودار 2- اعداد معنادار و ضرایب استاندارد مدل ساختاری تحقیق (مدل 2)

جدول 2. شاخص‌های برازش الگوها

شاخص‌ها / مدل	$X^2$	DF	CFI	AGFI	RMR	SRMR
مدل 1	49/24	18	0/95	0/92	0/89	0/059
مدل 2	82/63	62	0/94	0/85	0/85	0/055

با نگاهی به اعداد فوق، می‌توان نسبت به برازندگی مدل اندازه‌گیری اطمینان حاصل نمود. به عبارت دیگر داده‌های مشاهده شده با مدل مفهومی پژوهش تناسب داشته است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل معادله‌های ساختاری استفاده شد. این روش، شیوه‌ای جامع برای ارزیابی و بهبود مدل‌های تئوریک محسوب می‌شود. هدف این مدل توضیح الگوها و میان‌مجموعه‌ها یا از متغیرها پهنه‌ها نمی‌باشد که هر کدام توسط یک یا چند متغیر مشاهده‌شده هستند. همیشه می‌توانند.

جدول 3- نتایج آزمون فرضیات

نتیجه آزمون	آماره T	برآورد استاندارد	فرضیه
تأیید	8/66	0/75	H: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر میزاناعتمادآفرینی حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
تأیید	9/38	0/91	H1: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه تأثیر مثبت و معناداری، بر اعتمادراسخ دارد.
تأیید	8/7	0/86	H2: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه تأثیر مثبت و معناداری، بر اعتمادمبتنیبرصداقت دارد.
تأیید	6/94	0/84	H3: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه تأثیر مثبت و معناداری، بر اعتمادفراگیر دارد.

همان طور که نتایج نشان می دهد درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسهها اطمینان 99% به میزان 0/75 روی میزاناعتمادآفرینی حسابرسان داخلی تأثیر ساختاری مثبت و معناداری دارد. درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسهها اطمینان 99% به میزان 0/91 روی اعتمادراسخ تأثیر ساختاری مثبت و معناداری دارد. درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسهها اطمینان 99% به میزان 0/86 روی اعتمادمبتنیبرصداقت تأثیر ساختاری مثبت و معناداری دارد و همان طور که نتایج نشان می دهد درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسهها اطمینان 99% به میزان 0/84 روی اعتمادفراگیر تأثیر ساختاری مثبت و معناداری دارد.

### بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش، آثار فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر میزاناعتمادآفرینی حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار گرفت. از هدفهای این پژوهش، بررسی رابطه بین میزاناعتمادآفرینی حسابرسان داخلی با فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی است. در راستای دستیابی به این هدفها، چهار فرضیه طراحی و مورد آزمون قرار گرفت که در ادامه به تفسیر آنها پرداخته می شود.

نتایج آزمون فرضیههای پژوهش نشان داد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه به وسیله حسابرسان با میزاناعتمادآفرینی حسابرسان داخلی و مولفههای آن (اعتماد راسخ، اعتماد مبتنی بر صداقت و اعتماد فراگیر) رابطه دارد. نتایج مزبور با نتایج پژوهشهای ویندسور و اشکانسی

(1996)، داگلاس و همکاران (2001) و شافر<sup>1</sup> و سیمونز<sup>2</sup> (2011) همراستا است. ویندسور و اشکانسی (1996) معتقدند که فرهنگ سازمانی و عوامل فردی از شیوه‌های تصمیم‌گیری و رفتار حسابرسان جدایی‌ناپذیر است و استدلال اخلاقی با فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی رابطه دارد. همچنین، نتایج پژوهش داگلاس و همکاران (2001) حاکی از این بود که قضاوت در مؤسسات تحت تأثیر ارزش‌های شخصی و متغیرهای محیطی از قبیل آیین رفتار حرفه‌ای و دستورالعمل‌های اخلاقی است و فرهنگ مؤسسه بر قضاوت‌های اخلاقی اثر غیرمستقیم دارد. همچنین، ویژگی‌های فرهنگی با استانداردهای قوی اخلاقی و انگیزه برای رفتار اخلاقی به طور با اهمیتی احتمال گزارش بکارگیری رفتار غیر اخلاقی را کاهش می‌دهد (شافر و سیمونز، 2011). شاید دلیل این نتیجه‌گیری آموزش ندیدن حسابرسان و حسابداران در زمینه ایجاد فرهنگ اخلاقی باشد. اغلب حسابرسان معتقد بودند که پیش از ورود به حرفه، گذراندن دوره‌ای آموزشی در زمینه اخلاق و فرهنگ اخلاقی لازم به نظر می‌رسد.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر ارائه می‌شود:

1. یکی از مهم‌ترین مقولات سازمانی که از منظر علمی، عملی و اعتقادی توجه ویژه‌ای به آن مبذول شده است، ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی برای سازمان‌های امروزی است. نتایج این پژوهش نشان داد که فرهنگ سازمانی اخلاقی نتوانسته تأثیری بر رفتار غیرعادی حسابرسان داشته است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان‌ها و موسسات توجه بیشتری نسبت به ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی داشته باشند.

2. یکی از معضلاتی که همواره در زمینه میزانا اعتمادآفرینی حسابرسان داخلی وجود دارد، وضعیت اخلاقی حسابرسان است. نتایج پژوهش نشان داد که وضعیت اخلاقی حسابرسان بر میزانا اعتمادآفرینی حسابرسان داخلی تأثیر داشته است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که زمان ورود افراد به حرفه حسابرسی به این مورد توجه بیشتری شده و مؤسسات حسابرسی با برگزاری دوره‌های آموزشی، اهمیت موضوع را برای آنان تبیین کنند.

1. Shafer

2. Simmons

### کتابنامه:

- اعتمادی، حسین و زهرا دیانتی ديلمی. (1388). «تأثير دیدگاه‌ها اخلاقی‌مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها» فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره‌های 1 و 2، 11-22.
- آشوری، داریوش. (1386). مفاهیم و تعاریف فرهنگ. چاپ سوم. تهران: انتشارات آگاه.
- حسنپور، اکبر، نیاکان، نازیلا، سرمایه اجتماعی و جنسیت در محیط کار. ماهنامه تدبیر، شماره 183: 2.
- عمید، حسن. (1371). فرهنگ فارسی عمید. چاپ دوم. تهران: انتشارات امیر کبیر.
- قراملکی، احد فرامرز، درآمدی بر اخلاق حرفه‌ای. چاپ دوم، انتشارات سرآمد، 1388: 103.
- معین، محمد. (1377). فرهنگ فارسی. چاپ دوم. تهران انتشارات امیر کبیر.
- Agoglia, P. C.; Hatfield, R. C.; and T. Lambert (2010). "An Examination of Audit Managers' Preference for the Underreporting of Time by Their Audit Staff." International Conference: Georgia State University.
- Alderman, C. and J. Deitrick (1982). "Auditors' Perception of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension." Auditing: A Journal of Practice and Theory, 1, pp. 53-68.
- Almer, E.; Higgs, J.; and K. Hooks (2005). "A Theoretical Framework of the Relationship Between Public Accounting Firms and their Auditors." Behavioral Research in Accounting, 17(1), pp. 1-22.
- Alok, K. and D. Israel (2012). "Authentic Leadership & Work Engagement." The Indian Journal of Industrial Relations, 47(3), pp. 498-510.
- Arnold, D. F.; Bernardi, R. A.; and P. E. Neidermeyer (2009). "Do European Auditors Make Decisions that Reflect Harmony: The Impact of Country and Culture." International Journal of Disclosure and Governance, 6(1), 58-68
- Balthazard, P. A. and R. A. Cook (2004). "Organizational culture and Knowledge Management Success: Assessing the Behavior-Performance Continuum." Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Science.
- Bayou, M. E.; Reinstein, A.; and F. Paul (2011). "To Tell the Truth: A Discussion of Issues Concerning Truth and Ethics in Accounting." Accounting, Organizations and Society, 36(2), pp. 109-124.
- Bryan, O.; Quirin, J.; and P. Donnelly (2005). "Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior." Journal of Business and Economics Research, 3 (10), pp. 9-14.

Clemente, M. (2003). "Growing Concerns: Managing Corporate Culture for Strategic Success, Part One." Smart PraosNewsletter. Retrieved from <http://accounting.smartpros.com/x36880.xml> [04/10/2011]

Copeland, J. (2005). "Ethics as Imperative." Accounting Horizons, 19 (1), pp. 35-43.

Dietz, Graham & Hartog, Deanne N. Den, (2006). Measuring trust inside Organizations, Personnel Review, Volume.35, Number 5.

Donaldson, W. (2005). "Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission." Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/spch040105whd.htm>. [04/10/2011].

Douglas, P.; Davison, R.; and B. Schwartz (2001). "The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments." Journal of Business Ethics, 34 (2), pp. 101-121.

Emerson, T.; Conroy, S.; and C. Stanley (2007). "Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey." Journal of Business Ethics, 71(1), pp. 73-87.

Galford, R. And A. Drapeau, (2007). The Trusted Leader; Available at: [www.quickmba.com](http://www.quickmba.com). Proposal of Management; Vol. 18, No. A, pp. 250-259.

Guralnik, D. B. (1984). Webster's New World Dictionary of the English Language, New York: Simon & Schuster.

Hill, A. T.; Lewis, P.; and M. Millrmer (2000). A Human Resource Strategy Approach Managing Change, First Publisher.

Hofstede, G. (1991). Cultures and Organizations: Software of the Mind, London: McGraw-Hill.

Hornby, A. S. (2006). Oxford Advanced Learner Dictionary of Current English, Sixth Edition. London: Oxford University Press.

Hoy, W. and C.J. Tarter, (2004). Organizational justice in schools: No Justice without trust. Int. J. Educ. Manage., 18: 250-259.

Hunt, S.; Chonko, L.; and V. Wood (1989). "Organizational Values and Organizational Commitment in Marketing." Journal of Marketing, 53 (3), pp. 79-90.

Jenkins, J.; Deis, D.; Bedard, J.; and M. Curtis (2008). "Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis." Behavioral Research in Accounting, 20 (1), pp. 45-74.

Kelley, T. and L. Margheim (1987). "The Effect of Audit Billing Arrangement on Underreporting of Time and Audit Quality Reduction Acts." Advances in Accounting, 5, pp. 221-33.

Kelley, T. and L. Margheim (1990). "The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Audit Behavior." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9 (2), pp. 21-41.

Keyton, J. (2005). *Communication and Organizational Culture*. London: Age Publications.

Korte, R. and T. Chermack (2007). "Changing Organizational Culture With Scenario Planning." *Journal of Futures*, 39, pp. 645- 656.

Lewicki, R. J., McAllister, D. J., Bies, R. J. (1998). Trust and distrust: New Relationships and realities. *The Academy of management Review*, vol. 23 No.3, pp.428-459.

1. Lightner, S.; Adams, S.; and K. Lightner (1982). "The Influence of Situation, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2, pp. 1-12.

2. Ling, Q. and M. Akers (2010). "An Examination of Underreporting of Time and Premature Signoffs by Internal Auditors." *Review of Business Information Systems*, 14(4), pp. 36-48.

3. Malone, C. and R. Roberts (1996). "Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2), pp. 49-64.

4. Margheim, L. and K. Pany (1986). "Quality Control, Premature Signoff, and Underreporting of Time: Some Empirical Findings." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5 (2), pp. 50-63.

5. Marques, P. A. and J. A. Pereira (2009). "Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession." *Journal of Business Ethics*, 86, pp. 227-242.

6. Martin, J. (2002). *Organizational Culture*. Thousand Oaks, California: Sage publications.

7. McNair, C. (1991). "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior." *Accounting, Organizations and Society*, 16 (7), pp. 635-53.

8. Ogbonna, G. N. and A. Ebimobowei (2011). "Ethical Compliance by the Accountant on the Quality of Financial Reporting and Performance of Quoted Companies in Nigeria." *Asian Journal of Business Management*, 3(3), pp. 152-160.

9. Otley, D. and B. Pierce (1995). "The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style." *Accounting, Organizations and Society*, 20 (5), pp. 405-420.
10. Otley, D. and B. Pierce (1996). "The Operation of Control Systems in Large Audit Firms." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15 (2), pp. 65-84.
11. Paolillo, J. and S. Vitell (2002). "An Empirical Investigation of the Influence of Selected Personal, Organizational and Moral Intensity Factors on Ethical Decision Making." *Journal of Business Ethics*, 35, pp. 65-74.
12. Ponemon, L. (1992). "Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study." *Contemporary Accounting Research*, 9 (1), pp. 171-189.
13. Post, J.; Lawrence, A.; and J. Weber (2002). *Business & Society: Corporate Strategy, Ethics, Public Policy*, 10th ed., New York: McGraw-Hill.
14. Raghunathan, B. (1991). "Premature Signing-Off of Audit Procedures: An Analysis." *Accounting Horizons*, 5 (2), pp. 71-79.
15. Rhode, J. G. (1978). *Independent Auditor's Work Environment: A Survey*. Commission on Auditors Responsibilities, Research Study. No. 4, New York: American Institute of Certified Public Accountants.
16. Sama, L. and V. Shoaf (2008). "Ethical Leadership for the Professions: Fostering a Moral Community." *Journal of Business Ethics*, 78 (1), pp. 39-46.
17. Sarros, J. C.; Cooper, B. K.; and J. C. Santora (2011). "Leadership Vision, Organizational Culture, and Support for Innovation in Not-for-Profit and For-Profit Organizations." *Leadership & Organization Development Journal*, 32 (3), pp. 291-309.
18. Schein, E. (1992). *Organizational Culture and Leadership*, 2<sup>nd</sup> ed. San Francisco: Jossey-Bass.
19. Schein, E. (2004). *Organizational Culture and Leadership*, 3<sup>rd</sup> ed. San Francisco: Wiley.
20. Shafer, W. E. and R. S. Simmons (2011). "Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(5), pp. 647-668.
21. Sweeney, B. and B. Pierce (2006). "Good Hours, Bad Hours and Auditors' Defense Mechanisms in Audit Firms." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (6), pp. 858-892.
22. Sweeney, B. and F. Costello (2009). "Moral Intensity and Ethical Decision-making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students." *Accounting Education*, 18(1), pp. 75-97.



23. Taylor, E.; Curtis, M.; and L. Chui (2012). "Staff Auditors' Observations of Questionable Peer Behavior." *The CPA Journal*, 82(6), pp. 66-71.

24. Valentine, S. and T. Barnett (2002). "Ethics Codes and Sales Professionals of Their Organizations' Ethical Values." *Journal of Business Ethics*, 40, pp. 191-200.

25. Weaver, G.; Trevino, L.; and P. Cochran (1999). "Corporate Ethics Practices in the Mid- 1990's: An Empirical Study of the Fortune 1000." *Journal of Business Ethics*, 18(3), pp. 283-294.

26. Windsor, C. and N. M. Ashkansay (1996). "Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions." *Behavioral Research in Accounting*, 8, pp. 80-97.

27. Wyatt, A. (2004). "Accounting Professionalism: Accountants' Responsibilities and Morality." *CPA Journal*. Vol. LXXIV (3), pp. 22-28.

