

## رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حسابربان

دکتر بهمن بنی‌مهدا<sup>۱</sup>، ابراهیم بیگی هرچگانی<sup>۲</sup>

۱- گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج

۲- گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران

(تاریخ دریافت: ۹۱/۳/۱۸، تاریخ پذیرش: ۹۱/۷/۸)

### چکیده

**زمینه:** حسابربان همانند شاغلان سایر حرفه، مسئولیت‌های اخلاقی خاصی دارند و باید علاوه بر تبحر کاری، اصول اخلاقی لازم در شغل خود را نیز رعایت نمایند. اما متأسفانه رخدادهای اخیر حسابرسی در جهان و بررسی روند گزارش‌گری در ایران و سایر کشورها نشان دهنده قصورات اخلاقی در این حرفه است. نگرانی در مورد قابلیت اتکا گزارش‌های حسابرسی، باعث گردید که در این تحقیق به بررسی نیات اخلاقی حسابربان پرداخته شود. فرض بر این است که حسابربان با درجه بالایی از آرمان‌گرایی و درجه پائینی از نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی؛ گرایش کمتری به نیات غیراخلاقی دارند.

**روش کار:** در این پژوهش تعداد ۱۹۸ پرسشنامه بین حسابربان حرفه‌ای شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و داده‌های استخراج شده از آنها با استفاده از مدل رگرسیون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد، از نظر آماری رابطه معناداری بین جهت‌گیری‌های اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و گرایش حسابربان ایرانی به نیات غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی وجود ندارد. به عبارتی تفاوت در جهت‌گیری اخلاقی یک فرد، در پیش‌بینی نیت اخلاقی وی در زمینه حسابرسی بی‌اهمیت است. اما بین رابطه‌مداری و گرایش حسابربان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. به عبارتی با افزایش رابطه‌مداری، گرایش حسابربان به نیات غیراخلاقی هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی افزایش می‌یابد.

**نتیجه‌گیری:** آینده حرفه حسابرسی درگرو رهبری اخلاقی متصدیان این حرفه است. لذا لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درست‌کاری فردی، حسابربان فعلی و آتی را به سوی رعایت رفتار اخلاقی سوق دهند.

**کلید واژه‌ها:** آرمان‌گرایی، رابطه‌مداری، نسبی‌گرایی، نیات اخلاقی

زیرا وظیفه و مسئولیت نظارت بر عملکرد مدیران واحدهای تجاری از سوی مالکان آن واحدها، به حرفه حسابرسی واگذار شده است. انتظارات از حرفه حسابرسی تا آن جا است که استانداردهای حسابرسی الزام دارند، تا حسابربان، وضعیت و

سرآغاز در دنیای امروز بعد از رسوایی‌ها به وجود آمده در شرکت‌های بزرگ آمریکایی و در پی آن افشای فسادهای مختلف مالی، لزوم رعایت اخلاق حرفه‌ای بیش از پیش در اکثر حرفه‌ها الزامی به نظر می‌رسد. در این میان حرفه حسابرسی نیز، مستثنی نیست.

\* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: ebrahimbeigi@gmail.com

ضعف‌های کنترل‌های داخلی، کاستی‌ها در ثبت سوابق را بررسی کرده و در این میان اشتباهات و مبادلات غیرمعارف یا نتایجی که می‌تواند حاکی از تقلب و انجام عملیات غیرمجاز باشد را گزارش نمایند تا منافع عموم و منافع صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع حفظ شود(۱).

بررسی پژوهش‌های انجام شده در حوزه‌های مختلف حسابداری، نشان می‌دهد که هنوز مبحث اخلاق در حوزه‌های پژوهش حسابداری ایران به صورت جدی وارد نشده است. با توجه به اینکه خصوصی‌سازی حرفه حسابداری و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در دهه اول عمر خود قرار دارد و بازار حسابداری کشور، بازاری نوظهور دارد، لذا مطالعه نیت اخلاقی حساب‌رسان در این بازار می‌تواند نتایج سودمندی را برای حرفه حسابداری و نهادهای نظارت‌کننده بر آن به همراه داشته باشد.

آرمان‌گرایی روی رفاه انسانی متمرکز است. به عبارتی افراد آرمان‌گرا، کاری انجام نمی‌دهند که به دیگران صدمه‌ای برسد. نسبی‌گرایی، دغدغه فرد را در سلسله قوانین و معیارهای جهان شمول مورد توجه قرار می‌دهد. به عبارتی، افراد نسبی‌گرا به‌جای تفکر در مورد آسیب‌های بالقوه‌ای که ممکن است برای دیگران ایجاد شود؛ شرایط را در نظر می‌گیرند(۲). رابطه‌مداری، مفهومی از روابط و ارتباطات درون فردی است. رابطه‌مداری را می‌توان به‌عنوان نوع خاصی از رابطه تعریف کرد که اعتماد، مساعدت، وابستگی و سازش را دربردارد(۳). تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های قبلی صورت پذیرفته در زمینه اخلاق در ایران، بررسی ارزش‌های فردی فوق‌الذکر یعنی آرمان‌گرایی، نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری است؛ که در سایر پژوهش‌ها دیده نشده است.

منظور از این پژوهش شناسایی بیشتر ادبیات و چارچوب نظری مربوط به اخلاق، و بررسی ارتباط بین جهت‌گیری‌های اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و رابطه‌مداری با نیت اخلاقی حساب‌رسان حرفه‌ای ایران است. نتایج این پژوهش می‌تواند جامعه حسابداران رسمی ایران را در نظارت بیشتر و بهتر حرفه حسابداری یاری رساند. نتایج این پژوهش نیز ممکن است، فرهیختگان حسابداری را متوجه نیاز بیشتر برای توجه به اصول اخلاقی در آموزش حسابداری و به‌ویژه حسابداری نماید.

## مبانی نظری پژوهش

### ۱- جهت‌گیری‌های اخلاقی<sup>۱</sup>

به عقیده پژوهشگران، هنگام بررسی تصمیم‌گیری‌های اخلاقی یک شخص، تفاوت‌های فردی نظیر جهت‌گیری‌های اخلاقی را باید به‌عنوان یک عامل مهم در نظر گرفت. علاوه‌براین، تفاوت‌های فردی در تصمیمات اخلاقی ممکن است به وسیله دو عامل اساسی مورد بررسی قرارگیرد: آرمان‌گرایی<sup>۲</sup> و نسبی‌گرایی<sup>۳</sup>. آرمان‌گرایی حوزه‌ای را در برمی‌گیرد که یک نفر خود را ملزم به انجام عمل صحیح و درست می‌کند و معتقد است، همیشه می‌توان در تصمیمات خود از آسیب رساندن به دیگران اجتناب کرد. به عبارتی افراد با آرمان‌گرایی بالا معتقدند که اعمال آنها باید عواقب مثبتی برای دیگران به همراه داشته باشد(۴). نسبت اصول اخلاقی به این معناست که اصول اخلاقی را فرهنگ‌ها و خرده فرهنگ‌ها (مانند کشور، قبیله، کلاس و امثالهم) تعیین می‌کنند(۵). به‌طورکلی نسبی‌گرایی حوزه‌ای را دربرگرفته که یک شخص به حساب اتکاء و اعتماد به تحلیل دیدگاه‌های شخصی خود از موقعیت‌ها، از رعایت اصول اخلاقی جامعه پسند اجتناب می‌ورزد. به عبارتی شخصی با جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایانه، تصمیمات خود را ابتدا براساس شرایط و سپس بر مبنای قوانین مورد قبول می‌سنجد(۴).

### ۲- رابطه‌مداری<sup>۴</sup>

رابطه‌مداری، مفهومی است که عمیقاً ریشه در فرهنگ کنفوسیوس چین دارد. بنابراین به منظور درک بهتر آن باید با وجه تسمیه آن آشنا شد. به دلیل بی‌نظمی‌هایی که در نظام قانونی سنتی و فتوایی چین وجود داشت، داشتن رابطه‌ای خوب با متصدیان امور حکومتی به منظور داشتن کسب و کار بی‌دغدغه، امری ضروری بود. چنین رابطه‌ای گانگسی نام گرفت. این کلمه در فرهنگ لغت‌های مختلف، با عنوان رابطه<sup>۵</sup> ترجمه شده است. اما گانگسی، شبکه یا چرخه‌ای از روابط است که، دوستان در این چرخه قرار گرفته و دیگران خارج آن

قرار می‌گیرند. بنابراین این سیستم، یک سیستم کاملاً انتخابی و تبعیضی است و قوانین خاص خود را دارد. (۶).  
 رابطه‌مداری به میزان قابل ملاحظه‌ای توجه پژوهشگران را به خود جلب کرده است، به طوری که مقالات متعددی در زمینه اخلاق کسب‌وکار منتشر شده که بر رابطه‌مداری تمرکز کرده‌اند (۸ و ۷). آنگ و لئونگ، پرسشنامه‌ای شامل ۹ سؤال را برای ارزیابی گرایش به سوی رفتار رابطه‌مدار طراحی کردند (۹). این پرسشنامه توسط پژوهشگران دیگری نیز مورد استفاده قرار گرفته است (۸ و ۱۰).

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

در پژوهشی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها بررسی گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی آنان مؤثر است. علاوه بر این آرمان‌گرایی اثر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت گزارش‌های مالی دارد (۱۱). در پژوهشی دیگر، به بررسی رابطه اخلاقیات و فرهنگ با محافظه‌کاری و مدیریت سود در نظام حسابداری ایران پرداخته شد. نتایج پژوهش نشان داد که تغییرات محافظه‌کاری در حدود ۱۳ درصد تحت تأثیر سازه‌های اخلاقی و تنها ۵ درصد تحت تأثیر سازه‌های فرهنگی است؛ در حالی که تغییرات مدیریت سود، ۶ درصد تحت تأثیر سازه‌های اخلاقی و ۵ درصد تحت تأثیر سازه‌های فرهنگی بود. پیشنهاد پژوهش آن بود که استفاده کنندگان اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های خود علاوه بر متغیرهای مالی به سازه‌های اخلاقی و فرهنگی نیز توجه کنند (۱۲). پژوهشگران، تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که کیفیت سود شرکت‌ها تحت تأثیر مستقیم دیدگاه اخلاقی مدیران آنهاست. به علاوه نتایج پژوهش، آثار دو متغیر کنترلی در تبیین تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت سود را مورد تأکید قرار داده و حاکی از این بود که اندازه شرکت، بر کیفیت سود شرکت‌های دارای مدیران مالی با دیدگاه آرمان‌گرا اثر بازدارنده دارد و نسبت بدهی‌های غیرجاری به

دارایی‌ها، دارای نقش تقویت‌کننده در این رابطه می‌باشد (۱۳).  
 پژوهشگری استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای بررسی کرد. نتایج پژوهش نشان داد که بعد فردگرایی/جمع‌گرایی، بر حساسیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری تأثیرگذار است. هم‌چنین مشخص شد که متغیر جنسیت بر ابعاد اخلاقی تأثیر دارد. با توجه به مقایسه ابعاد اخلاقی بین کشورهای آمریکا، ایران و تایوان مشخص گردید که، اختلاف معناداری بین توسعه اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان کشورهای آمریکا، ایران و تایوان وجود دارد؛ ولیکن اختلاف معناداری بین حساسیت اخلاقی دانشجویان این سه کشور وجود ندارد (۱۴). در پژوهشی دیگر، تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حساب‌برسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت توسط پژوهشگران مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه تحقیق آنها این بود که مهم‌ترین ویژگی اخلاقی فردی مؤثر در استفاده از راهنمای تصمیم توسط حساب‌برسان به ترتیب اولویت عبارت‌اند از: عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی، سابقه حرفه‌ای بیش از ۲۰ سال، مدرک تحصیلی کارشناسی، رده سازمانی سرپرست ارشد و رشته تحصیلی مدیریت. نتایج این پژوهش نشان داد که موانع بکارگیری راهنمای تصمیم از نظر حساب‌برسان در رده سازمانی سرپرست و سرپرست ارشد، عدم وجود ویژگی‌های اخلاقی فوق می‌باشد (۱۵). هم‌چنین پژوهشگران در پژوهشی دیگر تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت حساب‌برسی را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از آن بود که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حساب‌برسان معنا دار است. هم‌چنین جنسیت نیز بر قضاوت حساب‌برسی مؤثر بوده و زنان قضاوت‌های اخلاقی تری نسبت به مردان دارند (۱۶). پژوهشگران در پژوهشی، به مطالعه ادراک اخلاق حرفه‌ای مدیران در کسب و کارهای متوسط و کوچک پرداختند. آنها نشان دادند که تنها، تفاوت ادراک اخلاقی حرفه‌ای مدیران در گروه‌های سنی مختلف معنادار بوده و ادراک اخلاقی حرفه‌ای مدیران با سطح تحصیلات، تعداد کارکنان، سابقه کاری، سطوح مدیریت و نوع فعالیت کسب و کار رابطه معناداری ندارد (۱۷).

## پیشینه پژوهش‌های خارجی

محققان به استناد پاسخ دانشجویان ترم آخر حسابداری به یک سری از موقعیت‌های فرضی اخلاقی در زمینه حسابداری، به رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی و تصمیمات اخلاقی آنان پی بردند. نتایج نشان داد که، دانشجویانی که درجه بالایی از آرمان‌گرایی داشتند، گرایش بیشتری به تصمیمات اخلاقی دارند؛ این درحالی‌است که دانشجویانی که درجه بالایی از نسبی‌گرایی داشتند، گرایش کمتری به تصمیمات اخلاقی داشتند (۱۸). در پژوهش دیگر، براساس چند موقعیت اخلاقی فرضی در رابطه با حسابداری، رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی حساب‌برسان با تصمیمات اخلاقی آنان بررسی شد. نتایج نشان داد که درجات بالای آرمان‌گرایی با تصمیمات اخلاقی تر وابسته است، اما هیچ رابطه با اهمیتی بین نسبی‌گرایی و تصمیمات اخلاقی یافت نشد (۱۹). هم‌چنین پژوهشگران، رابطه بین رشد اخلاق شناختی، رابطه‌مداری و تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان حرفه‌ای هنگ‌کنگ را هنگام مواجهه با دوراهی‌های اخلاقی، بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد که دامنه اثر رابطه‌مداری در تصمیمات اخلاقی به رشد اخلاق شناختی بستگی دارد. به ویژه، حساب‌برسان با سطوح پائین‌تر از رشد اخلاق شناختی و درجه بالایی از رابطه‌مداری تمایل کمتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند درحالی‌که، حساب‌برسان با سطوح بالاتر رشد اخلاق شناختی و درجه پائین‌تری از رابطه‌مداری تمایل بیشتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند (۷). پژوهشگر دیگری به بررسی تأثیر ارزش‌های فردی و رابطه‌مداری بر نیت اخلاقی حساب‌برسان حرفه‌ای چینی پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که حساب‌برسان حرفه‌ای چینی با درجه بالایی از رابطه‌مداری، در تصمیمات خود هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی، گرایش بیشتری به رفتار غیراخلاقی دارند (۱۰). پژوهشگران در عربستان، عوامل مؤثر بر عکس‌العمل حساب‌برسان در پاسخ به خدمات حسابداری مورد تقاضای صاحبکاران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه‌ای عامل انگیزشی مؤثری در این راستا به شمار می‌رود (۲۰). در پاکستان و ترکیه نیز، پژوهشگران طی پژوهشی اثر ارزش‌های شخصی بر تصمیمات اخلاقی

حساب‌برسان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که از نظر آماری تفاوت بااهمیتی بین ارزش‌های مربوط به تعصب اخلاقی حساب‌برسان در این دو کشور وجود ندارد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارزش‌های شخصی هم‌قضاوت‌های اخلاقی و هم نیت اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (۲۱). پژوهشگران، طی پژوهشی به مطالعه اثر سن، جنسیت و معدل دانشجویان حسابداری بر رفتار اخلاقی آنان پرداختند و به این نتیجه رسیدند که، هنگامی که دانشجویان حسابداری با یک دو راهی اخلاقی مواجه می‌شوند؛ اگرچه معتقد به رفتار اخلاقی هستند ولی در حقیقت این گونه نیست. یافته‌های دیگر نشان می‌دهد که انتخاب‌های اخلاقی دانشجویان حسابداری، تحت تأثیر جنسیت، سن و معدل درسی آنان نیست (۲۲). در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه بین جهت‌گیری‌های اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی»، پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که حساب‌برسان کم‌سابقه، تمایل بیشتری به جهت‌گیری نسبی‌گرایی دارند. هم‌چنین از نتایج جالب دیگر پژوهش، این بود که حساب‌برسان مرد نسبت به حساب‌برسان زن در قضاوت اخلاقی، پای بندی کمتری به موازین اخلاقی دارند و حساب‌برسان آموزش دیده نسبت به حساب‌برسان دیگر در قضاوت اخلاقی، پای بندی بیشتری به موازین اخلاقی دارند (۲۳). پژوهشگرانی در هند، به بررسی جهت‌گیری اخلاقی مدیران صنعت بیمه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که با افزایش سن مدیران صنعت بیمه، توجه آنان به منافع شخصی خود کاهش می‌یابد و هم‌چنین مدیرانی که تحصیلات کارشناسی ارشد داشته، در مقایسه با هم‌تایان کارشناسی خود، نسبی‌گراتر بودند. از دیگر نتایج پژوهش آنان این بود که مدیران صنعت بیمه با سطوح درآمدی پایین در مقایسه با مدیران پردرآمد، نسبی‌گراتر بودند و نیز مدیران زن در مقایسه با مدیران مرد، پای بندی بیشتری به معیارهای اخلاقی داشتند (۲۴). پژوهشگران دیگری در مالزی به پیش‌بینی نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری که مایل به اشتغال در حرفه حسابداری بودند، پرداخته و به این نتیجه رسیدند که عقاید اخلاقی دانشجویان مورد مطالعه به طور مستقیم، تحت تأثیر آرمان‌گرایی بوده و آرمان‌گرایی نیز به طور غیر مستقیم نیت اخلاقی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (۲۵).

جدول ۱: تعداد شرکت کنندگان بر حسب جنسیت، محل خدمت، مرتبه شغلی و سابقه کاری

فراوانی	زن	مرد	سازمان حسابرسی	مؤسسات خصوصی	حسابرسی ارشد	حسابرس	سرپرست	مدیر	کمتر از ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	۱۰ تا بالاتر از ۱۵ سال
تعداد	۴۲	۱۵۶	۹۴	۱۰۴	۵۱	۴۸	۴۹	۵۰	۶۳	۳۴	۶۲
درصد	۲۱	۷۹	۴۷	۵۳	۲۶	۲۴	۲۵	۲۵	۳۲	۱۷	۳۱

در پژوهش حاضر، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه به‌طور تصادفی بین حسابرسان حرفه‌ای عضو سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران توزیع گردید که از ۲۰۹ پرسشنامه برگشتی، ۱۹۸ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های استخراج شده از آنها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

## روش بررسی

### فرضیه‌های تحقیق

بین آرمان‌گرایی و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی رابطه معنادار وجود دارد. بین نسبی‌گرایی و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی رابطه معنادار وجود دارد. بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی رابطه معنادار وجود دارد.

### روش پژوهش

روش کلی مورد استفاده در این پژوهش، روش توصیفی پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. از آنجا که هدف از انجام پژوهش بررسی رابطه بین نیت اخلاقی و مشخصه‌های فردی (آرمان‌گرایی، نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری) است، از روش همبستگی استفاده می‌شود. هم چنین با توجه به ماهیت و روشی که در این تحقیق استفاده می‌شود، پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی به شمار می‌رود. داده‌های مورد استفاده این پژوهش، با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده‌اند.

### جامعه آماری و نمونه آماری

از آنجایی که موضوع پژوهش منحصرأً درباره ارزش فردی و نیت اخلاقی حسابرسان حرفه‌ای کشور می‌باشد، لذا جامعه آماری این پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی می‌باشد.

### متغیرهای مورد مطالعه

#### متغیر وابسته

در این پژوهش متغیر وابسته، «نیت اخلاقی» است. این متغیر، یک متغیر کیفی است و برای اندازه‌گیری آن از پرسشنامه طراحی شده داگلاس و همکاران (۲۰۰۱)، استفاده گردید (۱۹). این پرسشنامه، شش موقعیت فرضی حسابرسی را ارائه می‌کند که در هر یک از موقعیت‌های فرضی یک تنگنای اخلاقی به تصویر کشیده می‌شود و از فرد مورد مطالعه خواسته می‌شود تا به تصمیمی که یک حسابرس فرضی در این تنگنای اخلاقی می‌گیرد، امتیاز دهد. برای کاهش سوگیری در پاسخ‌های احتمالی از استراتژی رست استفاده می‌شود. به‌طوری‌که، به جای اینکه از فرد مورد مطالعه پرسیده شود که هنگام مواجهه با این تنگنا (دوراهی) اخلاقی چه عملی انجام می‌داد، از وی خواسته می‌شود تا قضاوتی در مورد عمل حسابرس فرضی که در این دو راهی اخلاقی قرار گرفته، داشته باشد (۲۶). پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های پنج‌گزینه‌ای طیف لیکرت بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۵ برای موافقت کامل قرار می‌گیرند؛ امتیازات بالاتر، درجه بالاتری از نیت غیراخلاقی را نشان می‌دهد.

#### متغیرهای مستقل

جدول ۲: شاخص‌های توصیفی متغیرها

متغیر	تعداد مشاهده	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
نیات اخلاقی	۱۹۸	۲/۶۶۶۷	۲/۷۵۰۰	۰/۵۷۰۹۷	-۰/۲۱۶	-۰/۴۶۲
آرمان‌گرایی	۱۹۸	۷/۰۰۸۱	۷/۴۰۰۰	۱/۳۲۵۲۵	-۱/۱۹۶	۱/۱۲۵
نسبی‌گرایی	۱۹۸	۵/۰۷۸۳	۵/۱۰۰۰	۱/۳۱۴۴۲	-۰/۱۹۸	۰/۶۰۶
رابطه‌مداری	۱۹۸	۷/۰۷۸۰	۷/۲۲۲۲	۱/۱۰۰۹۵	-۱/۰۶۰	۱/۷۹۰
بیش‌نمایی	۱۹۸	۰/۳۷۷۸	۰/۳۵۰۰	۰/۲۲۶۵۱	۰/۳۲۳	-۰/۵۶۲

بیش از واقع نشان می‌دهند و عملکرد خود را در مورد رفتارهای غیرمطلوب، کمتر از واقع نشان می‌دهند؛ از بیش‌نمایی (اغراق) حسابرس، به‌عنوان یک متغیر کنترل استفاده شده است. این متغیر توسط معیار مدیریت مبتنی بر تاثیرگذاری (IMS)<sup>۷</sup>، اندازه‌گیری می‌شود. این معیار توسط پائولز، طراحی شده و شامل بیست سؤال برای اندازه‌گیری سوگیری و گرایش پاسخ‌دهنده‌گان به پاسخ‌های مطلوب جامعه است (۲۸).

### یافته‌ها

در این پژوهش از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در مراتب شغلی حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر استفاده شده است. آمار توصیفی مربوط به مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر به‌طور خلاصه در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. در بخش دیگر از آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی مانند میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار، چولگی و کشیدگی انجام پذیرفته است. نزدیک بودن مقدار میانگین و میانه، تقارن و طبیعی بودن داده‌ها را نشان می‌دهد. مقدار چولگی و کشیدگی متغیرهای وابسته پژوهش (نیات اخلاقی) فاصله اندکی با صفر دارد (مقدار چولگی و کشیدگی برای توزیع طبیعی صفر است) یعنی توزیع متغیر وابسته از این نظر بسیار شبیه توزیع طبیعی

در پژوهش حاضر متغیرهای مستقل، آرمان‌گرایی، نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری می‌باشند. برای اندازه‌گیری آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی از پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی (EPQ)<sup>۶</sup> که توسط فارسی‌ت طراحی شده است، استفاده گردید (۲۷). این پرسش‌نامه هم در حوزه تجارت و هم در حوزه حسابداری به‌طور گسترده توسط پژوهشگران مورد استفاده قرار گرفته است. این پرسش‌نامه در ایران نیز برای اندازه‌گیری جهت‌گیری اخلاقی در حوزه حسابداری، توسط چندین پژوهشگر مورد استفاده قرار گرفته است. این پرسش‌نامه شامل بیست سؤال بوده که ده سؤال اول پرسش‌نامه مذکور برای اندازه‌گیری درجه آرمان‌گرایی است که با فرضیه اول در ارتباط است. ده سؤال دوم پرسش‌نامه مذکور نیز برای اندازه‌گیری درجه نسبی‌گرایی است، که با فرضیه دوم در ارتباط است. پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه‌گزینه‌ای بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفته‌اند. امتیازات بالاتر درجه بالاتر آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی را نشان می‌دهد. برای اندازه‌گیری رابطه‌مداری نیز از پرسش‌نامه‌ای ۹ سؤالی که توسط آنگ و لئونگ، طراحی شده بود؛ استفاده شده است (۹). پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه‌گزینه‌ای بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفته‌اند. امتیازات بالاتر نشان‌دهنده درجه بیشتری از رابطه‌مداری است. این پرسش‌ها با فرضیه سوم پژوهش در ارتباط است. بر مبنای این فرض که برخی از مشارکت‌کنندگان در پژوهش به‌طور سیستماتیک عملکرد خود را در مورد رفتارهای مطلوب،

جدول شماره ۳- آماره‌های مربوط به الگوی پژوهش

آماره ها	آماره (F)	ضریب تعیین	دوربین واتسن
مقدار	۱۰/۸۷۶	٪۱۸/۴	۱/۸۱۲
سطح معنی داری	۰/۰۰۰		

فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی خطی چند متغیره زیر استفاده گردید:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + a_4x_4 + \varepsilon$$

$y$  = نیات اخلاقی،  $x_1$  = آرمان‌گرایی،  $x_2$  = نسبی‌گرایی،

$x_3$  = رابطه‌مداری،  $x_4$  = بیش‌نمایی حسابرس  $\varepsilon$  = خطای مدل

آنگاه معنی‌دار بودن الگوی مفروض فوق مورد آزمون قرار گرفت. همان‌طور که در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود، سطح معنی‌داری آماره (F) برابر با صفر بوده و چون این مقدار کمتر از ۵ درصد است؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد الگو معنی‌داری وجود دارد. هم‌چنین، میزان ضریب تعیین تنها برابر با ۰/۱۸۴ بود یعنی در حدود ۱۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می‌گردد. این مقدار نشان می‌دهد که ۱۸ درصد از نیات غیر- اخلاقی حسابرسان تحت تأثیر دو متغیر رابطه‌مداری و بیش‌نمایی حسابرس است.

سپس برآورد ضرایب معادله رگرسیون با استفاده از آماره  $t$  جزئی انجام پذیرفت. با توجه به جدول شماره ۴ مقدار آماره  $t$  برای متغیر رابطه‌مداری، مثبت و برای بیش‌نمایی حسابرس منفی

است. نتایج به‌طور خلاصه در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

**روایی:** برای اطمینان از روایی پژوهش از روش اعتبار صوری استفاده شده است. لذا پرسشنامه پژوهشی به تعدادی از اساتید و کارشناسان ارائه شد و نظر آنان را در مورد اینکه آیا این آزمون همان چیزی را که باید مورد پرسش قرار داده و اندازه‌گیری می‌نماید، جویا شده که نتیجه نشان دهنده اعتبار پرسشنامه بود.

**اعتبار:** در پژوهش حاضر از میان روش‌های عمده برآورد ضریب پایایی از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. ضریب آلفای کرونباخ توسط برنامه spss محاسبه گردیده و برابر ۰/۸۱ بود و از آنجایی که این ضریب بالاتر از ۰/۷۰ می‌باشد، پس پرسشنامه از پایایی و اعتبار کافی برخوردار بود.

### آزمون‌های آماری

در ابتدا با استفاده از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف نرمال بودن متغیرها بررسی گردید. نتیجه حاکی از این بود که توزیع داده‌ها برای متغیر وابسته پژوهش نرمال است. سپس جهت بررسی

جدول شماره ۴- ضرایب همبستگی با متغیر وابسته (نیات اخلاقی)

ضریب	آماره $t$	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس (VIF)
عرض از مبدأ	۲/۳۲۹	۷/۴۹۸	۰/۰۰۰
آرمان‌گرایی	-۰/۰۰۸	-۰/۲۶۰	۰/۷۹۵
نسبی‌گرایی	-۰/۰۱۳	۰/۴۲۶	۰/۶۷۱
رابطه‌مداری	۰/۰۹۴	۲/۵۴۳	۰/۰۱۲
بیش‌نمایی حسابرس	-۰/۹۹۱	-۵/۷۴۸	۰/۰۰۰

ارتباط متغیر وابسته با متغیرهای مستقل، برای هر یک از

جدول شماره ۵- الگوی گام به گام رگرسیون

مدل	ضریب تعیین	پیش بینی کننده ها	ضریب	آماره t	سطح معنی داری	عامل ——— واریانس (VIF)
۱	۰/۱۵۲	عرض از مبدأ	۳/۰۲۲	۳۹/۵۸۹	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		بیش نمایی حساب‌برس	-۰/۰۲۷	-۵/۹۲۴	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
۲		عرض از مبدأ	۲/۳۳۲	۸/۸۵۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	۰/۱۸۳	بیش نمایی حساب‌برس	-۰/۹۹۶	-۵/۸۲۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۴
		رابطه‌مداری	۰/۰۹۶	۲/۷۲۹	۰/۰۰۷	۱/۰۰۴

بوده و در ناحیه رد فرض صفر قرار گرفتند و دو متغیر دیگر در الگو معنادار نیستند.

برای برآورد الگوی نهایی، با استفاده از روش گام به گام به انتخاب الگوی مناسب پرداخته شده است. در این روش الگو تنها با متغیرهای معنادار در الگو اجرا شده و متغیرهای بی‌معنی از الگو خارج می‌گردند. الگو در یک مرحله انجام شده و میزان ضریب تعیین در نهایت ۰/۱۸۳ است. یعنی در این الگو نسبت به الگوی کامل تغییری محسوس در ضریب تعیین نداشته است. با توجه به جدول شماره ۵ مقدار آماره t برای بیش نمایی حساب‌برس منفی و برای رابطه‌مداری مثبت بوده و هر دو در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرند و دو متغیر دیگر در الگو معنادار نبوده و از الگو خارج شده‌اند. با توجه به موارد پیش گفته الگوی برآوردی به صورت زیر است:

$$y = 2/33 + 0/096 x_3 - 0/996 x_4 + \varepsilon$$

همان‌گونه که در الگو نشان داده شده است، رابطه منفی بین بیش نمایی حساب‌برس و رابطه مثبت بین رابطه‌مداری با گرایش به نیت غیراخلاقی وجود دارد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه اول و فرضیه دوم رد؛ و فرضیه سوم پذیرفته می‌شود.

## بحث

آزمون فرضیه اول نشان داد که بین جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی و گرایش حساب‌برسان ایرانی به نیت غیراخلاقی

هنگام مواجه با تنگنای اخلاقی، رابطه منفی نسبتاً ضعیفی وجود دارد که از لحاظ آماری نیز معنی‌دار نمی‌باشد. هم چنین آزمون فرضیه دوم نشان داد که بین جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی و گرایش حساب‌برسان ایرانی به نیت غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگنای اخلاقی، رابطه مثبت نسبتاً ضعیفی وجود دارد که از لحاظ آماری معنی‌دار نمی‌باشد. آزمون فرضیه سوم نیز نشان می‌دهد که بین رابطه‌مداری و گرایش حساب‌برسان ایرانی به نیت غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگنای اخلاقی، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. با توجه به تایید فرضیه سوم می‌توان گفت رابطه‌مداری، عاملی مؤثر در گرایش حساب‌برسان حرفه‌ای به رفتار غیراخلاقی است. این موضوع نشان می‌دهد که حساب‌برسان ایرانی صاحب‌کاران و مشتریان خود را بر اساس رابطه انتخاب می‌نمایند و نه ضابطه. از این رو، رعایت اخلاق در انتخاب صاحب‌کار و هم چنین انجام کار حساب‌برسی امری اجتناب‌ناپذیر است. عدم رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند قضاوت حساب‌برس را درباره عملکرد مدیران تحت تأثیر قرار دهد و در نتیجه استقلال حساب‌برس نیز کاهش یابد. رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌برسان و نظارت آن توسط جامعه حسابداران رسمی، موجب ارتقای استقلال حساب‌برس شده و این موضوع می‌تواند کارایی و اثر بخشی کار حساب‌برسان را افزایش دهد و در نتیجه فساد و ارتشاء کاهش یابد.

## نتیجه گیری

با توجه به وجود آمدن رسوایی‌های مالی اخیر برخی شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی در سطح جهان که ریشه در نقض ضوابط رفتاری و اخلاقی داشته است، پیشنهاد می‌شود متولیان تدوین استانداردهای حسابرسی و اخلاقی، ضمن تجدید نظر معیارهای آئین رفتار حرفه‌ای موجود، رابطه‌مداری را به عنوان عاملی اثرگذار بر نیت اخلاقی مورد نظر قرار دهد. جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق آموزش اخلاق حرفه‌ای و نظارت بیشتر بر حرفه از رفتارهای رابطه‌مدارانه حسابرسان جلوگیری نماید. هم‌چنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا با استقرار نظام راهبری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، زمینه رعایت اخلاق حرفه‌ای را در حسابرسان معتمد بورس فراهم نماید.

## واژه نامه

1. Ethical Orientation	جهت‌گیری‌های اخلاقی
2. Idealism	آرمان‌گرایی
3. Relativism	نسبی‌گرایی
4. Guanxi Orientation	رابطه‌مداری
5. Relationship	رابطه
6. Ethical Position Questionnaire	پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی
7. Impression Management Scale	معیار مدیریت مبتنی بر تأثیرگذاری

## منابع

۱. علی مدد مصطفی، درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای، مجله حسابر، سال ۱۳۸۳، شماره ۲۷: ۲۷-۳۷
2. Forsyth, D. R. (1982). Judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies. *Journal of Business Ethics* 11 (May-June), 461-470.
3. Wong, Y. H. (1998). The Dynamics of Guanxi in China. *Singapore Management Review*, 20(2): 25-42.

4. Forsyth, D. R., and B. R. Schlenker, (1977), 'On the Ethics of Psychological Research', *Journal of Experimental social Psychology* 13(4): 369-396.
5. Gaffikin, M.(2007), Accounting theory and practice: the ethical dimension, Accounting & Finance Working Paper 07/04, School of Accounting & Finance, University of Wollongong.p3
6. Lee,K(2007);" Developing Guanxi" Lee and Lee Associates,China, www.lla.cc
7. Au, A., and D. Wong, (2000), 'The Impact of Guanxi on the Ethical Decision-Making Process of Auditors-An Exploratory study on Chinese CPAs in Hong Kong', *Journal of Business Ethics* 28(1): 87-93.
8. Su, C., M. J. Sirgy, and J. E. Littlefield, ( 2003), 'Is Guanxi Orientation Bad, Ethically Speaking? A Study of Chinese Enterprises', *Journal of Business Ethics* 44(4): 303-312.
9. Ang, S. H., and S. M. Leong, (2000), Out of the Mouths of Babes: Business Ethics and Youths in Asia , *Journal of Business Ethics* 28(2): 129-144.
10. Liu, Mingzhi,(2008); The effect of personal values on individuals' ethical behavioural intentions: evidence from professional auditors in pepole's republic of china; available at: <http://www.ssrn.com:24-25>

۱۱. اعتمادی حسین، دیانتی دیلمی زهرا، تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳۸۸ سال چهارم شماره های ۲، ۱: ۲۰-۱۱

۱۲. جبارزاده کنگرلوئی سعید، تبیین رابطه اخلاقیات و فرهنگ با محافظه کاری و مدیریت سود در نظام حسابداری ایران، رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران، ۱۳۸۹

۱۳. دیانتی دیلمی زهرا، طیبی وحید، تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، پاییز ۱۳۹۰ سال ششم شماره ۳

۱۴. جباری حسین، استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای (تحقیق تطبیقی بین فرهنگی)، رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران، ۱۳۸۸

۱۵. بولو قاسم، صادقی پیمان، "تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳۸۹ سال چهارم شماره های ۴، ۳: ۸۳-۷۴

۱۶. حساس یگانه یحیی، مقصودی امید، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳۸۹ سال ششم شماره ۱: ۶۲-۷۳

۱۷. امیراکبری علیرضا، داروئیان سهیلا، برداشت‌های ادراک اخلاق حرفه‌ای مدیران در کسب و کارهای متوسط و کوچک، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳۹۰ سال ششم شماره ۱: ۸۴-۹۳

23. Marques ,P A; Perieria ,J.A(2009), "Ethical Ideology and Ethical Judgment in the portogess accounting profession"; Journal of Business Ethics,86-227-242
24. Vij .S, Sharma. R., Kaur. P., (2010)" Ethical Orientation of Managers in Insurance Industry in India", International Conference on Business Ethics & Human Values (Dec 22-23, 2010), University Business School, Panjab University, Chandigarh. available at: <http://ssrn.com/abstract=1730965>
25. Uswati Dewi. N. H., Prihatin. T.,(2010)," Predicting intended ethical behavior of auditor candidate on accounting students",The 18<sup>th</sup> Annual Conference on Pasific Basin Finance, Economic Accounting and Management (PBFEM), available at: <http://ssrn.com/abstract=2046403>
26. Rest, J. R. (1988),Why does college promote development in moral judgment? Journal of Moral Education, 17(3), pp. 183–194.
27. Forsyth, D. R., (1980), ‘A Taxonomy of Ethical Ideologies’, Journal of Personality and Social Psychology 39(1): 175-184.
28. Paulhus, D. L., (1989), ‘Measurement and Control of Response Bias’, in J. P. Robinson, P. R. Shaver, and L. Wrightsman (Eds.), Measures of Social-Psychological Attitudes (Academic Press, New York).
18. Douglas, P. C., and B. N. Schwartz, (1999), ‘Values as the Foundation for Moral Judgment: Theory and Evidence in an Accounting Context’, Research on Accounting Ethics 5: 3-20.
19. Douglas, P. C., R. A. Davidson, and B. N. Schwartz, (2001), ‘The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants’ Ethical Judgments,’ Journal of Business Ethics 34(2): 101-121.
20. Al Moutaz El Mujtaba Mohammed, Bushara Namat Mohamed Saeed, (2012), " Factors Affecting Auditor Response to the Needs of Accounting Services Clients "A Case Study of Audit Offices in Saudi Arabia", Journal of American Science, 8(3): 410-416
21. Karacaer ,Semra;Raheel Gohar;Mehmet Aygu`n;Cem Sayin,(2009)," Effects of Personal Values on Auditor’s Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors"; Journal of Business Ethics ,88:53–64
22. Gupta ,Sanjay . Nancy J. Swanson Donna J. Cunningham;(2010);" A Study of the effect of age, gender & GPA on the ethical behavior of accounting students" Journal of Accounting, Ethics & Public Policy; Volume 11, No. 1

