

رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حسابرسان

دکتر بهمن بنی‌مهد^۱، ابراهیم بیگی هرچکانی^{۲*}

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: حسابرسان همانند شاغلان سایر حرفه‌ها مسئولیت‌های اخلاقی خاصی دارند و باید علاوه‌بر تبخر کاری، اصول اخلاقی لازم در شغل خود را نیز رعایت نمایند. اما متاسفانه 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 حسابرسان پرداخته شود. فرض بر این است که حسابرسان با درجه بالایی از آرمان‌گرایی و درجه پائینی از نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی؛ گرایش کمتری به نیات غیراخلاقی دارند.

روش کار: در این پژوهش تعداد ۱۹۸ پرسشنامه بین حسابرسان 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 حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای 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 حسابرسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. به عبارتی با افزایش رابطه‌مداری، گرایش حسابرسان به نیات غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی افزایش می‌یابد.

نتیجه گیری: آینده حرفه حسابرسی درگرو رهبری اخلاقی متصدیان این حرفه است. لذا لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درست کاری فردی، حسابرسان 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 حسابرسان، وضعیت و

سرآغاز در دنیای امروز بعد از رسوایی‌ها به وجود آمده در شرکت‌های بزرگ آمریکایی و در پی آن افشاری 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

مبانی نظری پژوهش

۱- جهت‌گیری‌های اخلاقی^۱

به عقیده پژوهشگران، هنگام بررسی تصمیم‌گیری‌های اخلاقی یک شخص، تفاوت‌های فردی نظیر جهت‌گیری‌های اخلاقی را باید به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفت. علاوه بر این، تفاوت‌های فردی در تصمیمات اخلاقی ممکن است به وسیله دو عامل اساسی مورد بررسی قرار گیرد: آرمان‌گرایی^۲ و نسبی‌گرایی^۳. آرمان‌گرایی حوزه‌ای را در بر می‌گیرد 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). نسبیت اصول اخلاقی به این معناست که اصول اخلاقی را فرهنگ‌ها و خرده فرهنگ‌ها (مانند کشور، قبیله، کلاس و امثال‌الله) تعیین می‌کنند^(۵). به طور کلی نسبی‌گرایی حوزه‌ای را در بر گرفته که یک شخص به حساب اتكاء 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^(۶).

۲- رابطه‌مداری^۴

رابطه‌مداری، مفهومی است که عمیقاً ریشه در فرهنگ کنفیسیون چین دارد. بنابراین به منظور درک بهتر آن باید با وجه تسمیه آن آشنا شد. به دلیل بی‌نظمی‌هایی که در نظام قانونی سنتی و فنودالی 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^۵ ترجمه شده است. اما گانگسی، شبکه یا چرخه‌ای از روابط است که، دوستان در این چرخه قرار گرفته و دیگران خارج آن

ضعف‌های کنترل‌های داخلی، کاستی‌ها در ثبت سوابق را بررسی کرده و در این میان اشتباها و مبادلات غیرمتعارف 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 حسابرسی و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در دهه اول عمر خود قرار دارد و بازار حسابرسی کشور، بازاری نوظهور دارد، لذا مطالعه نیات اخلاقی حسابرسان در این بازار می‌تواند نتایج سودمندی را برای حرفه حسابرسی و نهادهای نظارتی کننده بر آن به همراه داشته باشد. آرمان‌گرایی روی رفاه انسانی متمرکز است. به عبارتی افراد آرمان‌گرایانه، 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 به جای 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 به عنوان نوع خاصی از رابطه تعریف کرد که اعتماد، مساعدت، وابستگی و سازش را در بردارد^(۳). تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های قبلی صورت پذیرفته در زمینه اخلاق در ایران، بررسی ارزش‌های فردی فوق الذکر 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 نیات اخلاقی حسابرسان حرفه‌ای ایران است. نتایج این پژوهش می‌تواند جامعه حسابداران رسمی ایران را در نظارت بیشتر و بهتر حرفه حسابرسی یاری رساند. نتایج این پژوهش نیز ممکن است، فرهیختگان حسابداری را متوجه نیاز بیشتر برای توجه به اصول اخلاقی در آموزش حسابداری و بهویژه حسابرسی نماید.

دارایی‌ها، دارای نقش تقویت کننده در این رابطه می‌باشد(۱۳). پژوهشگری استبیان دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای بررسی کرد. نتایج پژوهش نشان داد که بعد از فردگرایی/جمع‌گرایی، برحاسیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری تأثیرگذار است. هم چنین 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 حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت توسط پژوهشگران مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه تحقیق آنها این بود که مهم ترین ویژگی اخلاقی فردی مؤثر در استفاده از راهنمای تصمیم توسط حسابرسان به ترتیب اولویت عبارت‌انداز: 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 حسابرسان در رده سازمانی سرپرست و سرپرست ارشد، عدم وجود ویژگی‌های اخلاقی فوق می‌باشد(۱۵). هم چنین پژوهشگران در پژوهشی دیگر تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای برکیفیت قضاوت حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از آن بود که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنا دار است. هم چنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی 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).

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 کسب و کار منتشر شده که بر رابطه‌مداری تمرکز کرده‌اند(۷ و ۸). آنگ و لئونگ، پرسشنامه‌ای شامل ۹ سؤال را برای ارزیابی گرایش به سوی رفتار رابطه مدار طراحی کردند(۹). این پرسشنامه توسط پژوهشگران دیگری نیز مورد استفاده قرار گرفته است(۱۰ و ۱۱).

پیشنهاد پژوهش‌های داخلی

در پژوهشی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی برکیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها بررسی گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که دیدگاه اخلاقی مدیران برکیفیت 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، تأثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادر 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، برکیفیت سود شرکت‌های دارای مدیران مالی با دیدگاه آرمان‌گرای اثر بازدارنده دارد و نسبت بدھی‌های غیرجاری به

حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که از نظر آماری تفاوت بالایمیتی بین ارزش‌های مربوط به تعصب اخلاقی حسابرسان در این دو کشور وجود ندارد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارزش‌های شخصی هم قضاؤت‌های اخلاقی و هم نیات 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 جهت گیری‌های اخلاقی و قضاؤت‌های اخلاقی»، پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که حسابرسان کم سایقه، تمایل بیشتری به جهت گیری نسبی‌گرایی دارند. هم چنین از نتایج جالب دیگر پژوهش، این بود که حسابرسان مرد نسبت به حسابرسان زن در قضاؤت اخلاقی، پای بندی کمتری به موازین اخلاقی دارند و حسابرسان آموزش دیده نسبت به حسابرسان دیگر در قضاؤت اخلاقی، پای بندی بیشتری به موازین اخلاقی دارند(۲۳). پژوهشگرانی در هند، به بررسی جهت گیری 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 هم چنین مدیرانی که تحصیلات کارشناسی ارشد داشته، در مقایسه با همتایان کارشناسی خود، نسبی‌گرatter بودند. از دیگر نتایج پژوهش آنان این بود که مدیران صنعت بیمه با سطوح درآمدی پایین در مقایسه با مدیران پردرآمد، نسبی‌گرatter بودند و نیز مدیران زن در مقایسه با مدیران مرد، پای بندی بیشتری به معیارهای اخلاقی داشتند(۲۴). پژوهشگران دیگری در مالزی به پیش‌بینی نیات اخلاقی دانشجویان حسابداری که مایل به اشتغال در حرفة حسابرسی 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 نیات اخلاقی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد(۲۵).

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 پس برdenد. نتایج نشان داد که، دانشجویانی که درجه بالایی از آرمان‌گرایی داشتند، گرایش بیشتری به تصمیمات اخلاقی دارند؛ این در حالی است 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 حسابرسی، رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان 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). هم چنین پژوهشگران، رابطه بین رشد اخلاق شناختی، رابطه‌مداری و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان حرفة‌ای هنگ کنگی را هنگام مواجه با دوراهی‌های اخلاقی، بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد که دامنه اثر رابطه‌مداری در تصمیمات اخلاقی به رشد اخلاق شناختی بستگی دارد. به ویژه، حسابرسان با سطوح پائین‌تر از رشد اخلاق شناختی و درجه بالایی از رابطه‌مداری تمایل کمتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند در حالی که، حسابرسان با سطوح بالاتر رشد اخلاق شناختی و درجه پائین‌تری از رابطه‌مداری تمایل بیشتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند(۷). پژوهشگران دیگری به بررسی تأثیر ارزش‌های فردی و رابطه‌مداری بر نیات اخلاقی حسابرسان حرفة‌ای چینی پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که حسابرسان حرفة‌ای چینی با درجه بالایی از رابطه‌مداری، در تصمیمات خود هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، گرایش بیشتری به رفتار غیراخلاقی دارند(۱۰). پژوهشگران در عربستان، عوامل مؤثر بر عکس‌العمل حسابرسان در پاسخ به خدمات حسابداری مورد تقاضای صاحبکاران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفة‌ای عامل انگیزشی مؤثری در این راستا به شمار می‌رود(۲۰). در پاکستان و ترکیه نیز، پژوهشگران طی پژوهشی اثر ارزش‌های شخصی بر تصمیمات اخلاقی

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

فراتر از حسابرسی	سن	مرد	سازمان	موسسات	حسابرس	حسابرس	مدیر	کمتر	۵ تا ۱۰	۱۰ تا ۱۵	۱۵ تا ۲۰	۲۰ تا ۳۱	درصد
ارشد	سال	سال	سال	سال	سال	سال	سال	سال	۴۹	۴۸	۵۱	۱۰۴	۹۴
	۶۲	۳۹	۳۴	۶۳	۵۰	۲۵	۲۵	۲۵				۱۵۶	۴۲
	۳۱	۲۰	۱۷	۳۲	۲۵							۴۷	۷۹
												۲۱	

در پژوهش حاضر، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه به طور 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.

متغیرهای مورد مطالعه

متغیر وابسته

در این پژوهش متغیر وابسته، «نیات 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 هریک 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. به طوری که، به جای اینکه از فرد مورد مطالعه پرسیده شود که هنگام مواجه 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 پنج گزینه‌ای 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

روش بررسی

فرضیه‌های تحقیق

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

بین نسی‌گرایی و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگنای اخلاقی رابطه معنادار وجود دارد.

بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه 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 نیات اخلاقی و مشخصه‌های فردی (آرمان‌گرایی، نسی‌گرایی 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 پرسش نامه جمع‌آوری شده اند.

جامعه آماری و نمونه آماری

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

جدول ۲: شاخص‌های توصیفی متغیرها

متغیر	تعداد مشاهده	میانگین	میانگینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
نیات اخلاقی	۱۹۸	۲/۶۶۷	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
بیش نمایی	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 بیش نمایی (اغراق) حسابرس، به عنوان یک متغیر کنترل استفاده شده است. این متغیر توسط معیار مدیریت مبتنی بر تاثیرگذاری^۷ (IMS)، اندازه گیری می‌شود. این معیار توسط پائولز، طراحی شده است و شامل بیست سؤال برای اندازه گیری سوگیری و گرایش پاسخ‌دهنده گان به پاسخ‌های مطلوب جامعه است(۲۸).

یافته‌ها

در این پژوهش از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌ای 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 به طور 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 اندازه گیری آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی از پرسشنامه موقعیت اخلاقی^۶ (EPQ) که توسط فارسی‌شده 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 اندازه گیری چهتگیری اخلاقی در حوزه حسابداری، توسط چندین پژوهشگر مورد استفاده قرار گرفته است. این پرسشنامه شامل بیست سؤال بوده که ده سوال اول پرسشنامه مذکور برای اندازه گیری درجه آرمان‌گرایی است که با فرضیه اول در ارتباط است. ده سوال دوم پرسشنامه مذکور نیز برای اندازه گیری درجه نسبی‌گرایی است، که با فرضیه دوم در ارتباط است. پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه گزینه‌ای بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفته اند. امتیازات بالاتر درجه بالاتر آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی را نشان می‌دهد. برای اندازه گیری رابطه‌مداری نیز از پرسشنامه‌ای ۹ سؤالی که توسط آنگ و لئونگ، طراحی شده بود؛ استفاده شده است(۹). پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه گزینه‌ای بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفته اند. امتیازات بالاتر نشان دهنده درجه بیشتری از رابطه‌مداری است. این پرسش‌ها با فرضیه سوم پژوهش در ارتباط است. برمبانی این فرض که برخی از مشارکت کنندگان در پژوهش به‌طور سیستماتیک عملکرد خود را در مورد رفتارهای مطلوب،

جدول شماره ۳-آماره‌های مربوط به الگوی پژوهش

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

فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی خطی چند متغیره زیر

استفاده گردید:

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

y = نیات اخلاقی، x_1 = آرمان‌گرایی، x_2 = نسبی‌گرایی، x_3 = رابطه‌مداری، x_4 = بیش نمایی حسابرس = خطای مدل آنگاه معنی دار 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. هم چنین، 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 بیش نمایی 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 بیش نمایی حسابرس منفی

است. نتایج به طور 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 اندازه گیری می‌نماید، جویا شده که نتیجه نشان دهنده اعتبار پرسشنامه بود.

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

آزمون‌های آماری

در ابتدا با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنف 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)

عرض از مبدأ	-۰/۹۹۱	-۵/۷۴۸	۰/۰۰۰	۷/۴۹۸	۲/۳۲۹	آماره t	ضریب	آماره (VIF)	عامل تورم واریانس	سطح معنی داری	نیات اخلاقی
آرمان‌گرایی	-۰/۰۰۸	-۰/۲۶۰	۰/۷۹۵	۱/۱۳۱							
نسبی‌گرایی	-۰/۰۱۳	-۰/۰۲۶	۰/۶۷۱	۱/۱۳۵							
رابطه‌مداری	۰/۰۹۴	۰/۵۴۳	۰/۰۱۲	۱/۱۱۲							
بیش نمایی حسابرس	۰/۰۹۱	-۰/۹۹۱	۰/۰۰۰	۱/۰۱۲							

ارتباط متغیر وابسته با متغیرهای مستقل، برای هریک از

جدول شماره ۵- الگوی گام به گام رگرسیون

مدل	ضریب تعیین	پیش‌بینی کننده‌ها	ضریب	آماره t	سطح معنی داری	عامل تدور	واریانس (VIF)
۰/۱۵۲	عرض از مبدأ			۳/۰۲۲	۳۹/۵۸۹	۰/۰۰۰	
۱	بیش‌نمایی حسابرسان			-۰/۰۲۷	-۵/۹۲۴	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
	عرض از مبدأ			۲/۳۳۲	۸/۸۵۱	۰/۰۰۰	
۰/۱۸۲	بیش‌نمایی حسابرسان			-۰/۹۹۶	-۵/۸۲۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۴
۲	رابطه‌مداری			۰/۰۹۶	۲/۷۲۹	۰/۰۰۷	۱/۰۰۴

هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، رابطه منفی نسبتاً ضعیفی وجود دارد که از لحاظ آماری نیز معنی دار نمی‌باشد. هم‌چنین آزمون فرضیه دوم نشان داد که بین جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی و گرایش حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، رابطه مثبت نسبتاً ضعیفی وجود دارد که از لحاظ آماری معنی دار نمی‌باشد. آزمون فرضیه سوم نیز نشان می‌دهد که بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. با توجه به تایید فرضیه سوم رابطه انتخاب صاحب‌کاران و مشتریان خود را بر اساس می‌توان گفت رابطه‌مداری، عاملی مؤثر در گرایش حسابرسان حرفه‌ای به رفتار غیراخلاقی است. این موضوع نشان می‌دهد که حسابرسان ایرانی صاحب‌کاران و مشتریان خود را بر اساس رابطه انتخاب کار و هم‌چنین انجام کار حسابرسی امری اجتناب ناپذیر است. عدم رعایت اخلاق و آینین رفتار حرفه‌ای می‌تواند قضاوت حسابرس را درباره عملکرد مدیران تحت تأثیر قرار دهد و در نتیجه استقلال حسابرس نیز کاهش یابد. رعایت اخلاق و آینین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و نظارت آن توسط جامعه حسابداران رسمی، موجب ارتقای استقلال حسابرس شده و این موضوع می‌تواند کارایی و اثر بخشی کار حسابرسان را افزایش دهد و در نتیجه فساد و ارتشهای کاهش یابد.

بوده و در ناحیه رد فرض صفر قرار گرفتند و دو متغیر دیگر در الگو معنadar 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 معنadar در الگو اجرا شده و متغیرهای بی‌معنی از الگو خارج می‌گردند. الگو در یک مرحله انجام شده و میزان ضریب تعیین در نهایت ۰/۱۸۲ است. یعنی در این الگو نسبت به الگوی کامل تعییری محسوس در ضریب تعیین نداشته است. با توجه به جدول شماره ۵ مقدار آماره t برای بیش‌نمایی حسابرس منفی و برای رابطه‌مداری مثبت بوده و هردو در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرند و دو متغیر دیگر در الگو معنadar نبوده و از الگو خارج شده‌اند. با توجه به موارد پیش‌گفته الگوی برآورده به صورت زیر است:

$$y = ۲/۳۳ + ۰/۰۹۶ x_3 - ۰/۹۹۶ x_4 + \epsilon$$

همان‌گونه که در الگو نشان داده شده است، رابطه منفی بین بیش‌نمایی حسابرس و رابطه مثبت بین رابطه‌مداری با گرایش به نیات 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 حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی

نتیجه‌گیری

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.lia.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 زهراء، تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳۸۸، سال چهارم شماره های ۱، ۲۰: ۱۱-۲۰

۱۲. جبارزاده کنگره‌لئی 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 زهراء، طیبی وحید، تأثیر 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 ۳، ۴: ۷۴-۸۳

با توجه به وجود آمدن رسوایی‌های مالی اخیر برخی شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی در سطح جهان که ریشه در نقض خوابط 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 نیات اخلاقی مورد نظر قراردهد. جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق آموزش اخلاق حرفه‌ای و نظارت بیشتر بر حرفه از رفتارهای رابطه‌مدارانه حسابرسان جلوگیری نماید. هم چنین 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 حسابرس، سال ۱۳۸۳، شماره ۲۷: ۳۷-۲۷
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.

۱۶. حساس پگانه یحیی، مقصودی امید، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳۸۹، سال ششم شماره ۱: ۷۲-۶۲

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: ۹۳-۸۴

۱۸. 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.

۱۹. 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.

۲۰. 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

۲۱. 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

۲۲. 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

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 18th Annual Conference on Pasific Basin Finance, Economic Accounting and Management (PBFEAM), 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).

