

# ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس

دکتر یحیی حساس یگانه<sup>\*</sup>، امید مقصودی

دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

## چکیده

زمینه: کسب و کار امروز نیازمند تعاملات اجتماعی و رعایت ملاحظات اخلاقی است. الزام تحصیل سود، فعالیتهای غیر اخلاقی و نادیده انگاری کردارهای مورد پذیرش جامعه را توجیه نمی‌نماید. فرایند تصمیم‌گیری به صورت ساختاری و از طریق بررسی انطباقی با مجموعه ضوابط اخلاقی تدوین شده از جانب نهادهای حرفه‌ای و یا ارزش‌های اخلاقی حاکم بر جامعه قابل تبیین است. این پژوهش تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای را بر چگونگی قضاوت‌های حسابرسی در دو گام انگیزشی و عملگرایانه مطالعه می‌نماید.

روش کار: در این تحقیق روش پیمایشی با طرح تجربی مستقل شامل چهار موقعیت آزمایشی به کار رفته است. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و در قالب طرح پس آزمون با گروه نظارت به روش میدانی جمع آوری شده است.

یافته‌ها: نتایج تحلیلهای آماری می‌بین آن است که تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی موثر بوده و زنان، قضاوت‌های اخلاقی تری اعمال نموده اند.

نتیجه‌گیری: با توجه به تاثیر مثبت آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی، اهمیت یک واحد درسی با عنوان آیین رفتار حرفه‌ای در دوره کارشناسی قابل توجه است. دانشجویان می‌بایست با موضوعات حرفه آشنا شده و از انتظارات جامعه از اخلاق حرفه‌ای آگاه گردند. موسسات حسابرسی نیز می‌توانند از نتایج این تحقیق برای جذب و آموزش کارکنان خود استفاده نمایند.

کلید واژه‌ها: آیین رفتار حرفه‌ای، جنسیت حسابرس، قضاوت حرفه‌ای

معرفی معیارهای اخلاقی و الزامي نمودن رعایت آن، قصد عبور اعضا از مفهوم معیشتی کار و نیل به تمایلات متعالی تر را دارند. بنابراین، این سوال به ذهن خطور می‌کند که آیا آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان معیاری اخلاقی، قضاوت‌های حسابرسی با کیفیت‌تری را به همراه دارد؟

پاسخ به پرسش فوق در قالب رویکرد شناخت<sup>۱</sup> و نظریه ساختاری<sup>۲</sup> قابل تبیین است (۱). مطالعات پیشین عمدهاً قضاوت را تابعی از ویژگی و تواناییهای فردی دانسته و ساختارهای محیطی و هنجارهای حرفه‌ای را صرفاً به ارزیابی اخلاقی بودن

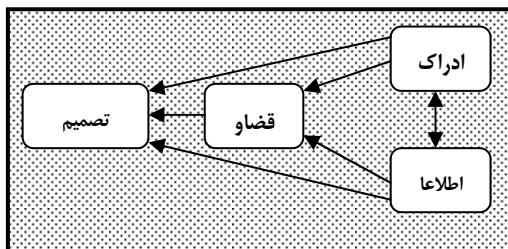
## سرآغاز

پیچیده شدن معاملات تجاری و تقاضا برای اطلاعات مربوط و قابل اتکا در تصمیم‌گیری، نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخگو و پاسخ خواه را ضروری می‌سازد. به کارگیری معیارهای منافقه در استفاده از خدمات اعتباردهی، اجرای حسابرسی در فشار بودجه زمانی، تلاش در جلب رضایت صاحبه کار و رسواییهای مالی و احدهای تجاری، قضاوت‌های اعمال شده را با تردید مواجه می‌سازد. جوامع حرفه‌ای نیز با

\* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: [yahya\\_yeganeh@yahoo.com](mailto:yahya_yeganeh@yahoo.com)

کیفیت حسابرسی توجه می‌نمایند، حتی اگر با آن مخالف باشند. بنابراین، ضرورت تدوین چارچوبی برای تحديد چگونگی روابه‌های حسابرسی احساس می‌شود که نیازمند آشنایی با مفاهیم نظریه‌های اخلاقی است.

در رویکرد شناخت بر حسابداران حرفه‌ای به عنوان افرادی آگاه و تصمیم‌گیرانی هدفمند تاکید می‌شود (۸). در این خصوص، الگو واسطه‌نگر را که در برگیرنده شش رویکرد اخلاقی شامل خودخواهی اخلاقی<sup>۳</sup>، وظیفه‌شناسی اخلاقی<sup>۴</sup>، سودمندگرایی<sup>۵</sup>، نسبت‌گرایی (نسبی نگری)<sup>۶</sup>، فضیلت‌های اخلاقی<sup>۷</sup> و ملاحظات اخلاقی<sup>۸</sup> است می‌توان به عنوان نظریه غالب معرفی نمود (۹). این الگو توسط رادگرز (۱۹۹۷) مطرح گردید و چارچوبی را برای بررسی تاثیر روابط بالقوه اقتصادی بر نگرش حسابرسان نسبت به مسائل اخلاقی ارائه می‌نماید. این الگو فرض می‌کند که چهار مفهوم «ادراک»، «اطلاعات» و «قضاؤت»، پیش از «تصمیم‌گیری» نسبت به یک موضوع در یک توالی مشخص به کار گرفته می‌شوند. شکل ۱ نشان دهنده مفهوم الگو واسطه‌نگر می‌باشد.



شکل ۱. الگوی واسطه نگر

مطابق شکل فوق اولین گام در حسابرسی، ساختار بندی مناسب محیط و به کارگیری اطلاعات می‌باشد. در مرحله قضاؤت نیز اطلاعات مالی و غیر مالی با معیارهای موجود ارزیابی و توزین می‌شوند، این امر حسابرسان را قادر می‌سازد تا نسبت به موضوعی خاص تصمیم‌گیری نمایند.

**۱) خودخواهی اخلاقی (ادراک → تصمیم‌گیری):** این رویکرد می‌بین آن است که یک عمل زمانی اخلاقی است که منجر به حداقل سازی منافع شخصی شود. بنابراین، رویداد ابتدا درک شده و تصمیم پیش از لحاظ نمودن اطلاعات و قضاؤتهاي

کردارها محدود می‌نماید. لیکن، به اعتقاد لیبی و لافت یک عامل محیطی می‌تواند الزامات مسؤولیت را تحت تاثیر قرار داده و یا در تخصیص تلاش برای به کارگیری این گونه الزامات تغییر به وجود آورد (۲).

پیش از این نیز مطالعاتی در این خصوص انجام شده است. انجمن حسابداران خبره کانادا عوامل محیط کار حسابرسی، ویژگیهای شخصی حسابرس، چگونگی شواهد حسابرسی، فرایند تصمیم‌گیری و خصوصیات کیفی آن را به عنوان معیارهای قضاؤت حرفه‌ای مطرح نموده است.

تحقیقات دیگر نیز محیطهای اخلاقی را عاملی برای قضاؤت حرفه‌ای با کیفیت و منطبق با معیارهای حسابرسی مطرح

نموده‌اند (۳). لیکن، الزامات اخلاقی در محیط حسابرسی کمرنگ بوده و به همین علت، تفاوت معناداری بین ارزیابی اخلاقی حسابرسان و تمایل به انجام آنها وجود دارد (۴). بنابراین، رعایت الزامات آین رفتار حرفه‌ای در قالب یک عامل کاملاً موثر بر قضاؤت حرفه‌ای می‌باشد (۵).

از سوی دیگر حسابرسان تا حدی به آین رفتار حرفه‌ای پایین داشتند، اما نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی مناسبی وجود ندارد (۶).

این تحقیق می‌تواند اهمیت ایجاد یک واحد درسی تحت عنوان آین رفتار حرفه‌ای در دوره کارشناسی را تبیین نماید. ضروری است که دانشجویان با نقش خود در جامعه آشنا شده و به مهارت‌های استدلالی مجدهز شوند.

در این خصوص، قضاؤت و تصمیم‌گیری فرایندی است شامل دو وظیفه: ۱) انجام دادن یک عمل با توجه به معیارهای تعیین شده و ۲) تشریح چگونگی انجام عمل از طریق ارائه گزارش‌های لازم است. بنابراین، مسؤولیت پاسخگویی از طریق بهبود کیفیت قضاؤت و تصمیم‌گیری، پیامد عملکرد افراد را بهبود می‌بخشد (۷).

در این فرایند، مهم آن است که استفاده کنندگان خدمات، موسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل را لائق بپندازند. لیکن، حسابرسی فرایندی است که حتی پس از ارائه خدمات، اغلب افراد مهارت لازم برای ارزیابی آن را ندارند. به همین علت، حسابرسان اغلب به رعایت معیارهای صاحبکار در ارزیابی

۵) فضیلت اخلاقی (ادراک ← اطلاعات ← قضایت ← قضاوت ←

تصمیم‌گیری): این نوع نگرش در گذشته توسط افلاطون و ارسطو مطرح شده است و به جای چگونه خوب نمودن یک عمل بر چگونگی خوب نمودن انسان متمرکز می‌باشد. در این رویکرد، موقعیت درک شده بر انتخاب و جمع آوری اطلاعات موثر است. اطلاعات نیز مورد قضاوت و تحلیل قرار گرفته و تصمیمات ماخوذ را توجیه می‌نماید.

۶) ملاحظات اخلاقی (اطلاعات ← ادراکات ← قضایت ← قضاوت ←

تصمیم‌گیری): این رویکرد بر تمایل به مواجهه با موضوعات متمازی و جوانب ناشناخته متمرکز است. این رویکرد مشابه نظریه ذی‌نفعان است که تلاش می‌نماید تا فعالیتهای شرکت را در جهت ممانعت از آسیب رسانی به ذی‌نفعان، تعدیل کند. بنابراین، اطلاعات مربوط و قابل اتکا بر درک فرد نسبت به یک وضعیت خاص موثر بوده و تعدیل ادراک و تحلیلها (قضاوت) را در پی داشته که به تصمیم‌گیری می‌انجامد. در این رویکرد، اطلاعات بر ادراک چیزه شده و بر تصورات موثر می‌گردد؛ به گونه‌ای که سعی می‌شود تا تصمیمات بر اساس شناخت بدست آمده از تمامی اطلاعات بوده و ذی‌نفعان نسبت به اخلاقی بودن آن به اجماع برسند.

در رویکرد شناخت، ساختارهای اجتماعی و تاثیر پذیری افراد از این ساختارها به میزان کافی مورد توجه قرار نمی‌گیرد. آنچه پیشنهاد می‌شود، به کارگیری نظریه ساختاری به همراه نظریه ذی‌نفعان و مسؤولیت اخلاقی است (۱۱). لیکن، در نظریه‌های شناخت یک عامل فردی، به تنها ی مورد تحلیل قرار گرفته و نهایتاً رفتار اخلاقی بایستی مورد پذیرش جامعه حرفله‌ای باشد. در این شرایط رفتار اخلاقی، واکنشی از پیش تعریف شده و به عنوان بخشی از رهنمودهای ساختاری به نظر می‌رسد. در نظریه ساختاری، فرض بر آن است که تغییر در سیستمهای الزام‌آور قادر به تغییر رفتار حرفله‌ای می‌شود. بنابراین، نظریه ساختاری تنها محدود به شناسایی و محوریت نمایندگی انسانی و ساختارهای اجتماعی نبوده، بلکه به تعاملات پویا میان این دو با توجه به عناصر زیر می‌پردازد.

۱) نمایندگی<sup>۲</sup>: نظریه ساختاری، حسابرس را در قالب فردی هدفمند، آگاه و انعطاف‌پذیر معرفی می‌کند که با دقت به روابط

زمینه‌ای اتخاذ می‌شود. کوتاه‌ترین رویکرد، رضایتمندی فردی است که با کنارگذاری هر گونه اطلاعات و قضایتها مربوطه، تصمیم‌گیری را تسهیل می‌نماید.

۲) وظیفه شناسی (ادراک ← قضایت ← تصمیم‌گیری): این رویکرد بر تبعیت از قواعد و وظایف ذهنی متمرکز بوده و اعمال قضایتها کافی و مناسب را به درک منطقی از وظایف و قواعد اخلاقی وابسته می‌داند. طبق این رویکرد، شخص بر اساس قواعد و قوانین موجود اقدام به تحلیل موقعیت‌ها کرده (قضاوت) و سپس تصمیم‌گیری می‌نماید. بنابراین، کردار حسابرسان به جای پیامدهای آن ملاک استنباط اخلاقی قرار می‌گیرد.

۳) سودمندگرایی (اطلاعات ← قضایت ← تصمیم‌گیری): این نظریه بر اساس معیار «بهترین خوب» بوده و فرد در زمان مواجهه با یک مسئله اخلاقی، نتایج کردار را در حالتهای بیشترین سودمندی برای بیشترین افراد ارزیابی می‌نماید. در این رویکرد کردارها بدون در نظر گرفتن پیامدهای آنان فاقد ارزش ذاتی می‌باشند و عملی که بیشترین سودمندی را عاید افراد نماید اخلاقی است.

این نظریه منطبق با دیدگاه پرآگماتیسم جان دیوی و همکاران در قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم بوده و نتایج عملی اندیشه‌ها و عقاید را به عنوان معیار تعیین ارزش و تصدیق آنها به کار می‌برد؛ اصول مقولات را کنار می‌گذارد و به غایت اشیاء، دستاورده، نتایج و واقعیات توجه می‌کند (۱۰).

۴) نسبی نگری (اطلاعات ← ادراک ← تصمیم‌گیری): در این رویکرد تصمیم‌گیران از خود و افراد پیرامونی به عنوان معیاری برای دفاع از معیارهای اخلاقی استفاده می‌کنند. این رویکرد فرد را مجاز به تغییر در باورهای اخلاقی بسته به وضعیتهای محیطی می‌نماید. تضاد ارزشی، منافع و تنفس بین گروههای مختلف می‌تواند مانع انطباق گروههای ذی‌نفع گردد. بنابراین، یک کردار می‌تواند در یک جا اخلاقی و در جایی دیگر غیر اخلاقی برداشت شود. در این رویکرد اطلاعات جاری قادر به تقویت و یا تعديل درک از محیط شده و مسیر تصمیم‌گیری را مشخص می‌سازند.

توزیع پرسشنامه، اطلاعات به روش میدانی و با رویکردی تجربی در قالب طرح پس آزمون با گروه نظارت در موضوعات شناسایی ذخیره تعهدات احتمالی، کاهش ارزش موجودی کالا و سرمایه گذاری کوتاه مدت جمع‌آوری گردد. دلیل این انتخاب، ارزیابی قضاوت مشارکت کنندگان در زمینه‌های نیمه ساختار یافته‌ای است که علی‌رغم طرح رهنمود و معیارهای مربوطه، نیازمند توجه و قضاوتهای خاص نسبت به موقعیت تحقق هر یک می‌باشد.

ماهیت پژوهش، انجام پیش آزمون را امکان پذیر نمی‌سازد. بنابراین، تحقیق زمینه‌یابی با رویکرد مقطعی بوده و توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه آن در آذرماه ۱۳۸۸ انجام گرفته است.

در این تحقیق، از دو گروه حسابرس با تجربه و بدون تجربه استفاده شده و فرضیه پژوهش در هر یک از گروههای مذبور به صورت جداگانه و مشترک در خطای برآورد ۰/۵ آزمون گردید. بنابراین، جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل با حداقل سه‌سال سابقه کاری در موسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل به صورت انفرادی در ایران و دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری در تهران بوده که نیمی از نمونه انتخابی در قالب گروه آزمون تحت تاثیر مطالبی در خصوص نقش و جایگاه حرفه‌ای یک حسابدار حرفه‌ای و برخی از معیارها و رهنمودهای انگیزشی و مورد انتظار مطرح در آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران قرار می‌گیرد. بنابراین، پاسخگویان با توجه به میزان تجربه و تاثیر از آیین رفتار حرفه‌ای در چهار موقعیت آزمایشی طبقه‌بندی گردید.

در دستورالعمل پرسشنامه، پاسخگویان در موقعیت یک حسابرس ارشد می‌باشند که در فشار محدودیت زمانی است. لذا از وی درخواست می‌شود تا در مدت کوتاهی که باقیمانده است به مستندات خود رجوع کرده و نهایتاً نیز نتایج رسیدگی خود را بر اساس آخرین شواهد جمع‌آوری و در قالب صورت خلاصه نکات حسابرسی ارائه نماید. بر اساس مستندات موجود، قضاوتهای اولیه وی تعديل شده و نیازمند بررسی بیشتر است که پیگیری آنها در زمان تعیین شده امکان پذیر نمی‌باشد. بنابراین، فرد در شرایط تقابل رعایت الزامات اخلاقی و

کردارها و پیامدهای پیش بینی شده آنها توجه می‌نماید. اغلب حسابرسان تمایل ندارند که از قواعد و رویه‌های مرسوم منحرف شده و سعی می‌کنند تا منافع شخصی خود را در مواجهه با پیامدهای تصمیمات اخلاقی حفظ نماید.

(۲) ساختار: ساختار متشکل از قواعد و سازوکارهای نظارتی می‌باشد که رهنمودهای لازم را برای چگونگی رفتار نماینده‌ها درون نظامهای اجتماعی تشریح می‌نماید. در محیط حسابرسی، تلاشهای فراوانی برای ایجاد تغییرات ساختاری به منظور تشویق اعضاء به داشتن رفتار اخلاقی از طریق تدوین آیین رفتار حرفه‌ای انجام شده است. در این خصوص، برنامه‌های آموزشی کارکنان و نیز ساختارهایی که به نظر بیرونی بوده به کار گرفته می‌شود.

(۳) دوگانگی ساختار<sup>۱</sup>: دوگانگی ساختار پیشنهاد می‌نماید که تلاشهایی برای اعمال تغییر در فرایندهایی که از طریق آنها ساختارهای هنجاری به وجود می‌آید، انجام و از طریق ردیادهای کرداری بازآفرینی گردد. بنابراین، تغییر نیازمند تقدم بر و دنباله روی از کردار است.

بر اساس نظریه شناخت کلبرگ (۱۹۷۹) و نظریه رست (۱۹۶۹) فرایند استنباط و قضاؤ اخلاقی در چهار گام مطرح شده است.

- ۱- شناخت و درک حسابرس از جنبه اخلاقی یک موضوع؛
- ۲- ارزیابی از صحبت اخلاقی یک عمل؛
- ۳- تمایل به انجام عمل اخلاقی؛
- ۴- رفتار عمل گرا.

این تحقیق بر دو جزء از فرایند فوق شامل تمایل به انجام عمل اخلاقی و رفتار عملگرایانه تمرکز می‌نماید.

بنابراین، هدف این تحقیق بررسی تاثیر وجود (در مقابل فقدان) آیین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت قضاؤ حسابرس است.

### روش بررسی

هدف معیارهای اجرایی، بهبود کیفیت از طریق ایجاد محیط حرفه‌ای رشد یافته است. آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان معیار ارزشهای اخلاقی با ایجاد چارچوب رفتاری تاثیر مثبتی بر کیفیت قضاؤ حسابرسان دارد. بر همین اساس، موقعیتهای آزمایشی ایجاد گردید تا با استفاده از روش پیمایشی و از طریق

کلیه پاسخگویان باشد. از این میان، پرسشنامه ۵۰ حسابرس و ۵۰ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری به صورت تصادفی و در قالب گروه پیش آزمون انتخاب گردید. اندازه نمونه از فرمول کسر نمونه گیری تقریباً برابر ۱۶۰ نفر محاسبه شده است که شامل ۸۰ حسابرس و ۸۰ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری می‌باشد. به گونه‌ای که نیمی از گروههای مزبور در گروه آزمون و تحت تأثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای قرار گرفته است.

همچنین، معناداری تاثیر تفاوت درک گروههای آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت ایشان در مقایسه با سایر عوامل از طریق مقایسه پاسخگویی ایشان به ۵ سوال مربوط به مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای ارزیابی شده است.

اعتبار ابزار اندازه گیری از طریق تعیین ضریب آلفای کرونباخ بررسی گردید. اعتبار برآورده شده برابر با ۸۵۹٪ می‌باشد. از آنجا که نرمال بودن داده‌ها و همگونی واریانس آنها پیش نیاز به کارگیری تحلیل واریانس است. نرمال بودن از طریق ترسیم نمودار هیستوگرام و همگونی واریانس به جهت نوع متغیرهای مورد مطالعه با محاسبه مجذور اتا ( $\alpha$ ) بررسی گردید.

علاوه بر این، تاثیر جنسیت افراد در چگونگی قضاوت‌های مشارکت کنندگان از طریق مقایسه پاسخهای آن‌آزمون شده است.

#### یافته‌ها

همانگونه که در جدول ۱ نیز آمده است. تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای در انگیزش و عملکرد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابران باتجربه به استثنای انگیزش در شناسایی ذخیره تعهدات احتمالی معنادار است؛ حال آن که بر اساس اطلاعات جدول ۲، تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای صرفاً بر انگیزش دانشجویان (حسابران کم تجربه) نسبت به شناسایی کاهش ارزش موجودی کالا معنادار است. نتایج مزبور، منطبق با مفاهیم نظریه ساختاری است.

طبق این نظریه محیط حسابرسی بر نگرش و قضاوت‌های افراد موثر بوده و محیط اخلاقی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای زیر

معیارهای اجرایی و توجه به نیازهای فردی قرار داده شده است.

بر همین اساس، کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس در قالب دو گام انگیزشی و عملکردی تعریف و اندازه گیری می‌گردد:

- احتمال آن که مشارکت کنندگان، سرپرست را متوجه نکته با اهمیت نمایند؛ (با استفاده از طیف ۷ مرحله‌ای لیکرت)

- تفاوت بین مبلغی که مشارکت کننده معتقد است که از لحاظ فنی منطبق با معیارهای مربوط می‌باشد و مبلغی که با توجه به توضیحات، خواست و ترجیحات واحد مورد رسیدگی نسبت به عدم تعدیل حساب پیشنهاد می‌شود.

واحد مورد رسیدگی مطرح در پرسشنامه در صنعت نساجی فعالیت می‌نماید و اطلاعاتی در خصوص دوره مورد رسیدگی و سال ماقبل و صنعت فعالیت آن نیز ارائه شده است.

از سوی دیگر، طبق معیارهای حسابرسی و مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای، قضاوت حسابرس تابع صلاحیت حرفه‌ای بوده که مبین مفاهیم دانش و تجربه است. بنابراین دانش را می‌توان از یک طرف به عنوان متغیر مزاحم یا مداخله‌گر نسبت به موضوع تحقیق، و از طرف دیگر به عنوان یک ضرورت برای قضاوت و تصمیم گیری حسابرس مطرح نمود.

به همین علت سعی شده تا با انتخاب تصادفی افراد و همتاسازی دانش آنها تاثیر این متغیر بررسی شود. همچنین، به منظور اطمینان از انتخاب حجم نمونه مناسب، حجم نمونه تحقیق بر اساس پیش آزمون محاسبه شده است. بدین سبب خاطر، مشارکت کنندگان به صورت نمونه گیری تصادفی از میان کارکنان سازمان حسابرسی، انتخاب تصادفی ۱۱ موسسه حسابرسی و نیز ۳۰ شاغل انفرادی انتخاب شده است. پرسشنامه تحقیق در اختیار افراد مزبور با حداقل سه سال سابقه کاری در حرفه حسابرسی و نیز دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاههای سراسری و آزاد تهران قرار داده شد. در نهایت نیز ۲۶۱ پرسشنامه از ۵۰۰ پرسشنامه توزیع شده در اختیار قرار گرفت که قابلیت انجام تحلیلهای آماری بر روی آنها وجود داشت.

به منظور همتاسازی دانش، برای هر یک از زمینه‌های سه گانه ۵ سؤال تستی مطرح شد. پرسشنامه ای قابلیت تحلیل آماری را دارد که سطح دانش پاسخگو حداقل ۶۰ درصد میانگین دانش

مطابق با مطالب پیشین در انتخاب نمونه، سطح دانش نسبت به زمینه‌های مورد بررسی همتا شده است. اطلاعات جدول ۴ نشان می‌دهد که تاثیر دانش بر چگونگی قضاوت‌های پاسخگویان معنادار نیست.

همچنین، مطابق با جدول ۵، تفاوت بین پاسخهای گروه‌های آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای معنادار بوده و بر قضاوت‌های پاسخگویان موثر است.

همچنین، مطابق جدول ۶ جنسیت در تمامی زمینه‌های تحقیق و جوانب انگیزشی و عملکردی معنادار است. مطابق نمودارهای ۳ و ۴، زنان در مقایسه با مردان قضاوت‌های باکیفیت تری را اعمال نموده‌اند.

مجموعه‌ای از نظام مذکور می‌باشد. همچنین، نتایج تحقیق مدرس و رفیعی نشان می‌دهد که آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان رعایت می‌شود. بنابراین معناداری تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای در گروه حسابرسان در مقایسه با دانشجویان دور از انتظار نیست.

علاوه بر موارد فوق، به منظور بررسی تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای در جامعه حرفه‌ای ایران، گروه‌های حسابرسان با تجربه و دانشجویان با هم مطالعه شده است. نتایج به دست آمده در جدول ۳ نشان دهنده معناداری تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای می‌باشد. مقایسه انگیزش و عملکرد گروه‌های آزمون و نظارت در نمودارهای ۱ و ۲ نیز مovid این مطلب است.

**جدول ۱: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان**

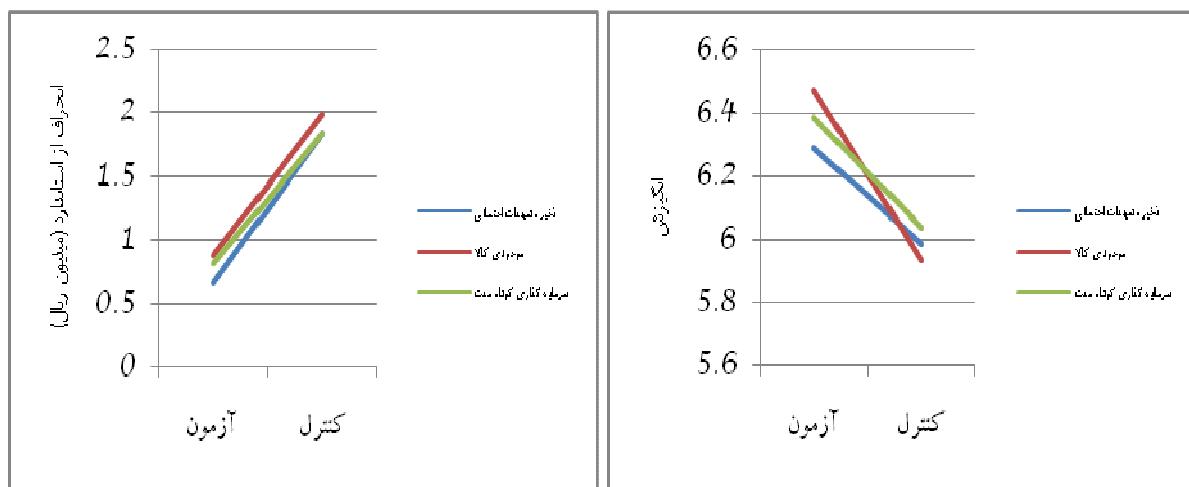
منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
ذخیره تعهدات احتمالی	۱,۲۵۰	۱	۱,۲۵۰	۲,۵۶۹	۰,۱۱۳
	۳۷,۹۵۰	۷۸	۰,۴۸۷		
	۳۹,۲۰۰	۷۹			
آنکیزش و عملکرد رفتاری	۳,۶۱۳	۱	۳,۶۱۳	۸,۷۸۵	۰,۰۰۴
	۳۲,۰۷۵	۷۸	۰,۴۱۱		
	۳۵,۶۸۸	۷۹			
سرمایه گذاری کوتاه مدت	۳,۲۰۰	۱	۳,۲۰۰	۶,۴۶۶	۰,۰۱۳
	۳۸,۶۰۰	۷۸	۰,۴۹۵		
	۴۱,۸۰۰	۷۹			
ذخیره تعهدات احتمالی	۴۳,۵۱۲	۱	۴۳,۵۱۲	۱۶,۵۲۶	۰,۰۰۰
	۲۰,۵۳۷۵	۷۸	۲,۶۳۳		
	۲۴۸,۸۸۸	۷۹			
عملکرد رفتاری	۳۰,۰۱۳	۱	۳۰,۰۱۳	۹,۵۴۰	۰,۰۰۳
	۲۴۵,۳۷۵	۷۸	۳,۱۴۶		
	۲۷۵,۳۸۷	۷۹			
سرمایه گذاری کوتاه مدت	۲۸,۸۰۰	۱	۲۸,۸۰۰	۱۱,۷۵۲	۰,۰۰۱
	۱۹۱,۱۵۰	۷۸	۲,۴۵۱		
	۲۱۹,۹۵۰	۷۹			

جدول ۲: تحلیل واریانس تاثیر آبین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد دانشجویان

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
۰,۰۷۴	۳,۲۷۸	۲,۴۵۰	۱	۲,۴۵۰	بین گروهها
		۰,۷۴۷	۷۸	۵۸,۳۰۰	ذخیره تعهدات
		۷۹		۶۰,۷۵۰	احتمالی
۰,۰۰۱	۱۲,۳۲۰	۸,۴۵۰	۱	۸,۴۵۰	بین گروهها
		۰,۶۸۶	۷۸	۵۳,۵۰۰	موجودی کالا
		۷۹		۶۱,۹۵۰	کل
۰,۱۴۹	۲,۱۲۲	۱,۸۰۰	۱	۱,۸۰۰	بین گروهها
		۰,۸۴۸	۷۸	۶۶,۱۵۰	سرمایه گذاری کوتاه
		۷۹		۶۷,۹۵۰	مدت
۰,۱۰۱	۲,۷۴۸	۱۵,۳۱۳	۱	۱۵,۳۱۳	بین گروهها
		۵,۵۷۱	۷۸	۴۳۴,۵۷۵	ذخیره تعهدات
		۷۹		۴۴۹,۸۸۸	احتمالی
۰,۰۶۶	۳,۴۸۷	۱۹,۰۰۳	۱	۱۹,۰۰۳	بین گروهها
		۵,۵۹۴	۷۸	۴۳۶,۲۹۴	موجودی کالا
		۷۹		۴۵۵,۷۹۷	کل
۰,۱۲۶	۲,۳۸۶	۱۴,۴۵۰	۱	۱۴,۴۵۰	بین گروهها
		۶,۰۵۵	۷۸	۴۷۲,۳۰۰	سرمایه گذاری کوتاه
		۷۹		۴۸۶,۷۵۰	مدت

جدول ۳: تحلیل واریانس تاثیر آبین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
۰,۰۰۰	۷,۹۵۵	۴,۹۰۸	۳	۱۴,۷۲۵	بین گروهها
		۰,۶۱۷	۱۵۶	۹۶,۲۵	ذخیره تعهدات
		۱۵۹		۱۱۰,۹۷۵	احتمالی
۰,۰۰۰	۱۲,۵۲۹	۶,۱۷۳	۳	۲۰,۵۱۹	بین گروهها
		۰,۵۴۹	۱۵۶	۸۵,۷۷۵	موجودی کالا
		۱۵۹		۱۰۶,۱۹۴	کل
۰,۰۰۰	۶,۹۶۲	۴,۶۷۵	۳	۱۴,۰۲۵	بین گروهها
		۰,۵۷۱	۱۵۶	۱۰۴,۷۵۰	سرمایه گذاری کوتاه
		۱۵۹		۱۱۸,۷۷۵	مدت
۰,۰۰۲	۵,۳۶۷	۲۲,۰۱۷	۳	۶۶,۰۵۰	بین گروهها
		۴,۱۰۲	۱۵۶	۶۳۹,۹۵۰	ذخیره تعهدات
		۱۵۹		۷۰۶,۰۰۰	احتمالی
۰,۰۰۵	۴,۳۷۸	۱۹,۱۳۱	۳	۵۷,۳۹۲	بین گروهها
		۴,۳۷۰	۱۵۶	۶۸۱,۶۶۹	موجودی کالا
		۱۵۹		۷۳۹,۰۶۱	کل
۰,۰۰۵	۴,۵۱۹	۱۹,۲۱۷	۳	۵۷,۵۵۰	بین گروهها
		۴,۲۵۳	۱۵۶	۶۶۳,۴۵۰	سرمایه گذاری کوتاه
		۱۵۹		۷۲۱,۱۰۰	مدت



شکل ۱: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروههای آزمون و نظارت

جدول ۴: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه‌های مورد بررسی

منابع	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
ذخیره تعهدات	۰,۶۹۱	۳۰۴,۵۵۶	۳	۹۱۳,۶۶۹	احتمالی
		۶۲۴,۳۱۳	۱۵۶	۹۷۳۹۲,۸۲۵	
		۱۵۹	۹۸۳۰۶,۴۹۴	کل	
موجودی کالا	۰,۳۶۷	۵۸۳,۷۷۳	۳	۱۷۰۱,۳۱۹	قطع داشت
		۵۴۹,۱۴۲	۱۵۶	۸۵۶۶۶,۱۲۵	
		۱۵۹	۸۷۴۱۷,۴۴۴	کل	
سرمایه گذاری کوتاه مدت	۰,۴۶۰	۳۹۹,۳۱۷	۳	۱۱۹۷,۹۵۰	دانش
		۴۶۰,۹۷۷	۱۵۶	۷۱۹۱۲,۴۵۰	
		۱۵۹	۷۳۱۱۰,۴۰۰	کل	

جدول ۵: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه آینین رفتار حرفه‌ای

منابع	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
دانش	۰,۰۰۴	۳۳۱۲,۴۰۰	۱	۳۳۱۲,۴۰۰	آینین رفتار حرفه‌ای
		۳۹۴,۳۷۷	۱۵۸	۶۲۳۱۱,۵۰۰	
		۱۵۹	۶۵۶۲۳,۹۰۰	کل	

**جدول ۶: تحلیل واریانس تاثیر جنسیت بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان**

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
-.,.۰۲۰	۵,۴۹۷	۳,۷۳۱	۱	۳,۷۳۱	بین گروهها
			۱۵۸	۱۰۷,۳۴۴	درون گروهی
			۱۵۹	۱۱۰,۹۷۵	کل
-.,.۰۲۲	۵,۳۷۱	۳,۴۹۱	۱	۳,۴۹۱	بین گروهها
			۱۵۸	۱۰۲,۷۰۳	درون گروهی
			۱۵۹	۱۰۶,۱۹۴	کل
-.,.۰۰۷	۷,۰۷۱	۵,۴۳۱	۱	۵,۴۳۱	بین گروهها
			۱۵۸	۱۱۳,۳۴۴	درون گروهی
			۱۵۹	۱۱۸,۷۷۵	کل
-.,.۰۰۴	۸,۶۲۷	۳۶,۵۵۳	۱	۳۶,۵۵۳	بین گروهها
			۱۵۸	۶۶۹,۴۴۷	درون گروهی
			۱۵۹	۷۰۶,۰۰۰	کل
-.,.۰۰۱	۱۲,۱۰۶	۵۲,۵۹۷	۱	۵۲,۵۹۷	بین گروهها
			۱۵۸	۶۸۶,۴۶۴	درون گروهی
			۱۵۹	۷۳۹,۰۶۱	کل
-.,.۰۱۰	۶,۸۵۴	۲۹,۹۸۲	۱	۲۹,۹۸۲	بین گروهها
			۱۵۸	۶۹۱,۱۱۸	درون گروهی
			۱۵۹	۷۲۱,۱۰۰	کل

انگیزش رفتاری

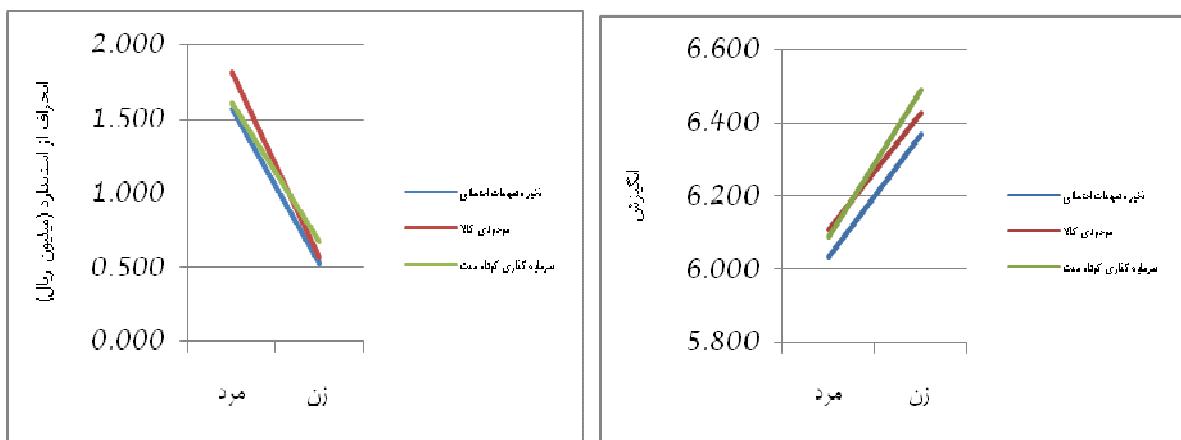
عملکرد رفتاری

ذخیره تعهدات  
احتمالی

سرمایه گذاری کوتاه  
مدت

ذخیره تعهدات  
احتمالی

سرمایه گذاری کوتاه  
مدت



شکل ۴: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروههای زنان و مردان

شکل ۳: مقایسه میانگین عینکیان عملکرد رفتاری گروههای زنان و مردان

## بحث

همکاران (۱۹۹۴)، برناردی و آرنولد (۱۹۹۷)، کلارک و همکاران (۱۹۹۶) و کوهن و همکاران (۱۹۹۸) را تائید می‌نماید.

### محدودیتهای احتمالی تحقیق

۱- رویه افراد در کسب شناخت از یک مفهوم متفاوت بوده و به صورت هنجاری یا غیر هنجاری است. بنابراین، به کارگیری طرح تجربی باعث کاهش اعتبار بیرونی این مطالعه می‌گردد. زیرا ممکن است تمامی اطلاعات مورد توجه حسابرسان در اختیار آنان قرار نگیرد. با این حال سعی شده تا با توصیف هر چه بیشتر از وضعیت فرضی، واحد مورد رسیدگی و صنعت فعالیت آن تمامی اطلاعات مورد نیاز در کسب شناخت ارائه گردد.

۲- به منظور بررسی و همگون سازی سطح دانش افراد برای هر یک از زمینه‌ها و آین رفتار حرفه‌ای پنج سوال چهار گزینه‌ای اغلب از کتب معتبر طراحی شده است. علی‌رغم آن که سوالات مذبور و توضیحات ارائه شده، طولانی شدن مطالب و دشوار شدن جمع آوری پرسشنامه‌های تکمیل شده را در پی داشت، باز این ابهام نسبت به کفايت و مطلوب بودن سوالات زمینه‌ای وجود دارد.

۳- تفاوت‌های فرهنگ سازمانی بین موسسات حسابرسی، کارکنان آنها و سایر افراد نمونه مورد بررسی می‌تواند بر قضاوت‌های اتخاذ شده مؤثر بوده و به عنوان متغیر مداخله کننده عمل نماید.

۴- در این پژوهش، قضاوت‌های حسابرسی نسبت به یک سازمان فرضی که صنعت فعالیت آن شرایط مطلوبی ندارد، صرفا از سه جنبه مورد بررسی قرار گرفته است. این امر اعتبار بیرونی تحقیق را متأثر نموده و تعمیم پذیری نتایج را با محدودیت مواجه می‌سازد.

در این تحقیق، تاثیر آین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرسی در سه گام بررسی شده است. نخست، انگیزش و عملکرد رفتاری مشارکت‌کنندگان در گروههای آزمون و نظارت و به تفکیک حسابرسان با تجربه و دانشجویان در جداول ۱ و ۲ مطالعه شد و سپس کلیه مشارکت‌کنندگان در جدول ۳ بررسی گردید. نتایج نشان می‌دهد که تاثیر آین رفتار حرفه‌ای در هر یک از زمینه‌های مذبور و موضوعات مورد رسیدگی بین کلیه مشارکت‌کنندگان معنادار است. در گام بعدی، معناداری تفاوت درک افراد از مفاهیم آین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت‌های ایشان بررسی شده است. این امر از طریق مقایسه پاسخگویی مشارکت‌کنندگان به سوالات مربوط به مفاهیم آین رفتار حرفه‌ای ارزیابی گردید. مطابق جدول ۵ تفاوت بین پاسخهای گروههای آزمون و نظارت معنادار می‌باشد. بنابراین، تفاوت آگاهی مشارکت‌کنندگان از مفاهیم آین رفتار حرفه‌ای بر ایجاد تمایزات قضاوتی موثر بوده است.

با توجه به مباحث فوق، آین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت‌های حسابرسی موثر است. این امر نتایج مطالعات انجام شده توسط مارتینو و همکاران (۲۰۰۴)، لمبرتن و همکاران (۲۰۰۵)، عبدالمحمدی (۱۹۹۱)، فردیناند و همکاران (۲۰۰۳)، بارنت و وارسیس (۲۰۰۰) را تائید نموده و موید شناسایی آین رفتار حرفه‌ای به عنوان عاملی کاملاً مؤثر در تحقیق جواد بستانیان (۱۳۸۷) است.

جنسيت حسابرس نیز بر کیفیت قضاوت‌های حسابرسی معنادار بوده و زنان در مقایسه با مردان، قضاوت‌های باکیفیت تری را اعمال نموده اند. این امر تحقیقات انجام شده توسط بارنت و

واژه نامه	پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش
1. Cognitive Perspective:	رویکرد شناخت
2. Structuration Theory	نظریه ساختاری
3. Ethical Egoism	خودخواهی اخلاقی
4. Deontology	وظیفه‌شناسی اخلاقی
5. Utilitarianism	سودمندگرایی
6. Relativism	نسبت‌گرایی، نسبی نگری
7. Virtue Ethics	فضیلتهای اخلاقی
8. Ethics of Care	ملاحظات اخلاقی
9. Agent	نماینده، نمایندگی
10. Duality of Structure	دوگانگی ساختار

## منابع

- Harvey S.J (2000). Reinforcing Ethical Decision Making Through Organizational Structure. *Journal of Business Ethics* 28: 43-58.
- Pflugrath G, Martinov-Bennie N, Chen L (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal* 22(6): 566-589.
- Martinov-Bennie N, Pflugrath G (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. *Journal of Business Ethics* 87: 237-253.
- Sweeney B, Arnold D, Pierce B (2009). The Impact of perceived ethical culture of the firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decision. *Journal of Business Ethics* 93: 20-41.
- بستانیان جواد. قضایت حرفه ای در حسابرسی. رساله دکتری حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی. ۱۳۸۷.
- مدرس احمد، رفیعی افسانه. بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. دانش حسابرسی. ۱۳۸۷، شماره ۲۵ و ۲۶: ۲۰ - ۴.
- Barnett T, Cheryl V (2000). The Moderating Effect of Individuals' Perceptions of Ethical Work Climate on Ethical Judgments and Behavioral Intentions. *Journal of Business Ethics* 27: 351-362.

۱- نتایج پژوهش بیانگر تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای بر کیفیت قضایت‌های حسابرسی است. از آنجا که بخش عمده تلاشهای آموزشی به خصوص در مقطع کارشناسی حسابداری صرف آموزش نظری اندازه گیری و گزارش رویدادهای مالی و فرایندهای حسابرسی آنها می‌گردد. توجه بیشتر به مباحث حرفه‌ای در قالب گرایشهای مختلف با تأکید بر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و به صورت واحد درسی جدگانه ضرورت دارد.

۲- موسسات حسابرسی می‌بایست در جذب و آموزش کارکنان خود، علاوه بر توجه به مسائل فنی و دانش افراد، مبانی اخلاقی موجود در آیین رفتار حرفه ای را مورد توجه قرار دهند.

۳- بر اساس نتایج پژوهش، استفاده کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده که توسط موسسه حسابرسی با تجربه و با حسن شهرت مناسب رسیدگی شده است، می‌توانند نسبت به اطلاعات صورتهای مالی اتكاء بیشتری نمایند.

## نتیجه گیری

ساختار قضایت حرفه ای حسابرس، افراد علاقه مند به بررسی این مفهوم را ملزم به تعریف دقیق جغرافیای پژوهش خود می‌نماید. در این تحقیق با بهره‌گیری از تحقیقات انجام شده و آگاهی از عوامل موثر بر قضایت‌های حرفه‌ای بر اساس اولویتهای حسابرسان ایرانی تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و جنسیت بر قضایت‌های حرفه‌ای بررسی شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیات، تاثیر جدگانه مفاهیم مذبور را رد نمی‌نماید. بر همین اساس می‌توان این گونه استدلال نمود که مفاهیم اخلاقی بر قضایت‌های حرفه ای حسابرسان ایرانی مؤثر است.

۱۰. قاسمی اعظم، آیت الله‌ی حمید رضا. بررسی انتقادی مبانی فلسفی دیدگاه‌های اخلاقی جان دیوبی. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۶، شماره‌های ۱ و ۲: ۴۱-۳۱.
۱۱. Dillard J, Yuthas K (2002). Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective. *Journal of Business Ethics* 36(1/2): 49-64.
8. Preuss L (1998). On ethical theory in auditing. *Managerial Auditing Journal* 13(9): 500-508
9. Rodgers W, Guiral A, Gonzalo J (2009). Different Pathways that Suggest Whether Auditors' Going Concern Opinions are Ethically Based. *Journal of Business Ethics* 86: 347-361.