

ویژگی‌های فردی و تمایل به گزارش اخلاقی تقلب در حرفه حسابرسی

مجید دریایی^۱، دکتر هاشم نیکومرام^{۲*}، دکتر محمد حامد خان محمدی^۱

۱. گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، تهران، ایران

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

(تاریخ دریافت: ۹۷/۸/۱۹، تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۲۰)

چکیده

زمینه: ویژگی‌های فردی حسابرسان شامل جنسیت، تحصیلات، تجربه کاری و رتبه شغلی از جمله متغیرهای تأثیرگذار در حوزه اخلاق کاری محسوب می‌شوند. تحقیق حاضر سعی دارد تا این تأثیرگذاری را در ارائه و گزارش تقلب در حرفه حسابرسی مورد مطالعه قرار دهد. از این رو، هدف این پژوهش مطالعه تأثیر ویژگی‌های فردی بر گزارش تقلب و تخلفات به عنوان یک رفتار اخلاقی است.

روش: روش پژوهش حاضر توصیفی-همبستگی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۷ می‌باشد، که ۱۳۹ نفر از آن‌ها به عنوان نمونه نهایی و با روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه استاندارد می‌باشد. به منظور تجزیه تحلیل آماری داده‌ها و سؤال تحقیق از رگرسیون چند متغیره و آمار ناپارامتریک استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج این تحقیق نشان می‌دهد، جنسیت رابطه‌ای معنی‌داری و منفی با گزارش اخلاقی تقلب دارد. به بیان دیگر زنان در مقایسه با مردان کمتر تمایل دارند تا تقلب را در حرفه حسابرسی گزارش نمایند. نتایج دیگر این پژوهش نشان می‌دهد که رابطه‌ای معنی‌دار میان تحصیلات، تجربه کاری و رتبه شغلی با گزارش اخلاقی تقلب وجود ندارد. هم‌چنین شواهد تحقیق بیانگر آن است که برداشت و درک زنان در مسئولیت فردی، هزینه‌های مترتب و عواقب عمل سؤال‌برانگیز گزارش موارد تقلب و تخلفات بیشتر از مردان در حرفه حسابرسی است.

نتیجه‌گیری: براساس یافته‌های این پژوهش، جنسیت حسابرسان مهم‌ترین متغیر اثرگذار بر گزارش تقلب و خطا کاری است. این موضوع نشان می‌دهد جنسیت عامل مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان است. از آنجائیکه در حرفه حسابرسی اصول اخلاقی، اصول با اهمیتی هستند، زنان نیز باید در تدوین این اصول مشارکت داشته باشند و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی باید این امکان را فراهم آورند.

کلیدواژه‌گان: اخلاقی، گزارش تقلب، جنسیت، حسابرسی

سر آغاز

و پای بندی فکری و عملی اعضای حرفه‌ای به ضوابط رفتاری و اخلاقی از حرفه حسابرسی مورد انتظار است و اجرای این نقش حرفه حسابرسی را در موقعیت منحصر به فرد و اساسی در جامعه قرار داده است همچنین عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی منجر به رسوایی‌های مالی می‌شود. در بررسی عوامل تأثیرگذار بر شیوع این رسوایی‌ها، پژوهشگران عامل ذات بشر را فرصت‌طلب و بی‌توجه به اخلاق^۱ بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در جامعه را قصور در رعایت موازین اخلاقی می‌دانند.

پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگیهای شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می‌گیرد. حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه به معنای عام آن برخوردار است و از آن‌جا که تصمیم‌گیرندگان باتوجه به اطلاعات رسیده اقدام به تصمیم می‌نمایند و در صورتی که اطلاعاتی که در اختیار آنان قرار می‌گیرد نامربوط، سودار و گمراه‌کننده باشد می‌تواند منجر به تصمیم غلط و زیان‌آور شود لذا همواره دریافت خدمات با کیفیت، تداوم اعتبار و اعتماد

مترتب بر گزارش تقلب و تمایل به گزارش آن وجود دارد. آن ها هم چنین بر این عقیده هستند که زنان به دلیل رفتار محافظه کارانه خود، ارزیابی محافظه کارانه ای از هزینه های مذکور دارند. بنابراین، آن ها تمایل کمتری به گزارش تخلفات از خود نشان می دهند (۷). هم چنین در تحقیقی دیگر، تایید گردید که تفاوت جنسیتی مدیران می تواند بر عملکرد اخلاقی آن ها تاثیر گذار باشد. شواهد این تحقیق، دلیل این موضوع را تفاوت در ثبات عاطفی^{۱۲}، عقلانیت^{۱۳} و رقابت شغلی در میان مدیران مرد و زن می دانند (۸). مطالعه دیگر نشان می دهد زنان رفتار های غیر قانونی در انتشار غیر واقع صورت های مالی را بیشتر از مردان گزارش می نمایند. اما زمانی که این کار برای آن ها، هزینه ای به همراه داشته باشد، تمایل و جرأت زنان به افشای این گونه رفتارها کاهش می یابد (۹).

مطالعات در حوزه گزارش تخلفات و تقلب ویژگی های تاثیرگذار بر افشای تقلب را به ویژگی های فردی و سازمانی طبقه بندی می کنند. این مطالعات نشان می دهند که ویژگی های فردی شامل جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کار، رتبه شغلی و ویژگی های رفتاری و شخصیتی مانند خودکارآمدی و خودکنترلی در برانگیختن کارکنان به افشای گری اخلاقی تقلب تاثیرگذار هستند (۵). تحقیق دیگری رابطه میان سابقه و رتبه شغلی کارکنان را با افشای موارد تقلب در گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفت. در این تحقیق نشان داده شد افراد در رده های بالای سازمانی و دارای سابقه بیشتر، برای حفظ شهرت و اعتبار خود تمایل بیشتری به گزارش موارد تخلف در گزارشگری مالی دارند. آن ها نمی خواهند در آستانه بازنشستگی، متحمل هزینه های عدم گزارش تخلفات شوند (۱۰). هم چنین در مطالعه ای دیگر، محققین دریافتند متغیرهای سن و سابقه، مدت زمان تصدی حسابرسان^{۱۴} در واحد مورد رسیدگی و تعداد صاحبکاران حسابرسان تاثیر بر گزارش تخلفات و تقلب ندارند. اما در این تحقیق نشان داده شد که زنان در مقایسه با مردان تمایل بیشتری به گزارش تخلفات دارند (۱۱). هم چنین شواهد نشان می دهد مدیران مرد در مقایسه با مدیران زن، موارد مشکوک رفتارهای غیر اخلاقی بیشتر توجیه می نمایند و آن را قانونی جلوه می دهند. هم چنین در کارهای گروهی مانند حسابرسی، تفاوت معنی داری میان مدیران زن و مرد در رده های بالای شغلی در گزارش موارد تقلب و تخلف وجود ندارد (۱۲). علت این که تفاوت معنی داری در رفتارهای اخلاقی زنان و مردان در رتبه های بالای شغلی وجود ندارد را باید در نظریه جامعه پذیری شغلی جستجو نمود. بر اساس این نظریه، کارکنان زن و مرد ابتدا که در رده های پائین شغلی فعالیت می کنند، فاقد تجربه هستند. به مرور زمان، آن ها وظایف شغلی مختلفی را تجربه می کنند، آموزش می بینند و بر دانش و تجربه آن ها افزوده می شود. ارزش های سازمان را به خوبی درک می کنند و خود را با فرهنگ سازمانی مطابقت می دهند. این موضوع باعث می شود تا آن ها به موقعیت های شغلی بالاتر در سازمان ارتقاء یابند و هم زمان رفتاری های اخلاقی آن ها نیز تقویت می شود (۱۳). مطالعات درباره گزارش تخلفات و تقلب در دو بخش دولتی و خصوصی نشان می

در این راستا پژوهش گران سعی نموده اند به شناسایی عواملی بپردازند که در پیش گیری از به وجود آمدن چنین معضلاتی، نقش باز دارنده داشته باشند. گزارش تقلب و تخلفات^۲ به عنوان یکی از مهم ترین مکانیزم های نظارتی در پیش گیری از به وجود آمدن رسوایی های مالی^۳ در حرفه حسابرسی، مطرح شده است. گزارش اخلاقی تقلب و موارد تخلف، افشای فعالیت های غیر قانونی، غیر اخلاقی و غیر مشروع صورت پذیرفته در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان هایی است که قادرند چنین فعالیت هایی را تحت تأثیر قرار دهند. گزارش تقلب در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیر اخلاقی^۴ که کارکنان سازمان مرتکب آن شده اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین تخلف هایی را دارند، گزارش می دهند (۱).

مطالعه نقش جنسیت^۵ در رعایت اخلاق حرفه ای^۶ در موسسات حسابرسی یکی از موضوعات جذاب در این رشته است. تحقیقات نشان داده اند زنان در مقایسه با مردان اخلاق کاری را بیشتر رعایت می نمایند و قضاوت اخلاقی^۷ آن ها بیشتر از مردان است. برخی دیگر از تحقیقات اعتقاد دارند که مطالعه در این زمینه، هنوز به حد کافی انجام نشده است (۲). پاره ای از تحقیقات نشان داده اند تفاوتی میان زنان و مردان در رعایت اخلاق وجود ندارد. اما، آن چه که بیشتر این تحقیقات به آن تاکید دارند آن است که در مقایسه مردان، زنان در فرایند قضاوت و تصمیم گیری^۸ به عواقب مربوط به عدم رعایت اخلاق توجه بیشتری دارند (۳) و (۴).

یکی از وظایف قانونی حرفه حسابرسی، اطمینان بخشی^۹ به استفاده کنندگان اطلاعات مالی واحدها و بنگاه های اقتصادی است. موازین اخلاق حرفه ای و آیین رفتار حسابرسی، کارکنان حسابرسی را ملزم می نماید که با گزارش تقلب در خصوص تخلفات همکاران خود در راستای حمایت از حرفه و منافع عموم^{۱۰} همت بگمارند. با وجود حمایت هایی که قانون گذار از کشف و گزارش رفتارهای غیر اخلاقی و غیر قانونی می نماید، اما این گزارش هزینه هایی را نیز متوجه سازمان ها و افراد گزارش کننده نیز می نماید. به عنوان نمونه در پژوهشی نشان داده شد که ماهیت و میزان مقابله به مثل یا مجازات هایی که از سوی مدیریت و همکاران به فرد گزارش کننده تحمیل می شود، شاید مهم ترین عاملی است که تصمیمات آتی فرد گزارش کننده تقلب و تخلف^{۱۱} را، تحت تأثیر قرار می دهد (۵). در تحقیق دیگری تایید شد زنان شاغل در بخش دولتی در مقایسه با مردان تمایل کمتری به افشاء و گزارش تقلب دارند. این در حالی است که در بخش خصوصی تفاوت معنی داری میان رفتار زنان و مردان در گزارش اخلاقی تقلب وجود نداشت. پژوهشگران در این مورد اعتقاد دارند که ویژگی های شخصیتی زنان نظیر فلسفه اخلاقی آنان یکی از عوامل تعیین کننده در قضاوت و تصمیم گیری آن ها در گزارش تقلب می باشد. فلسفه اخلاقی فردی، در روابط بین فردی و عملکرد شخصی تاثیرگذاری زیادی دارد (۶). صاحب نظران معتقد هستند که ارتباط معنی دار و منفی میان ارزیابی افراد از هزینه های

دهد، کارکنان بخش دولتی تمایل بیشتری به کشف و گزارش موارد تخلف دارند. صاحب نظران دلیل این امر را تدوین مقررات اخلاقی توسط دولت و نظارت بیشتر دولت در راستای تأمین منافع عموم تفسیر می نمایند (۱۴). اما در برخی دیگر از پژوهش‌ها ادعان شده است در همه موارد، تخلفات توسط کارکنان دولتی گزارش نمی شود. این دسته از پژوهشگران اعتقاد دارند کارکنان دولتی، فساد همکاران خود را نزد خود پنهان می نمایند (۱۵). با این وجود، دلیل دیگری که برای گزارش تخلفات در بخش دولتی وجود دارد، دیدگاه کارکنان این بخش نسبت به سازمان و شغل خود است. سازمان‌های دولتی بیشتر از موسسات خصوصی در قانون توجه قرار دارند. از این رو، کارکنان آن‌ها تمایل بیشتری به افشاء و گزارش تقلب همکاران خود دارند (۱۶).

یافته‌های پژوهش‌های داخلی بیانگر آن است هرچقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی، برای حسابرسان در اولویت باشد، گرایش کمتری به گزارش و هشداردهی اخلاقی تقلب وجود دارد. شدت این تأثیر به واسطه برداشتی که از عواقب تخلف‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این تخلف‌ها دارند؛ افزایش می‌یابد. اما وقتی که ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع عموم، برای حسابرسان ایرانی در اولویت باشد، نتایج برعکس است (۱). در مطالعه‌ای دیگر، نتایج پژوهش نشان داد جو اخلاقی حاکم بر موسسات حسابرسی، می‌تواند بر تصمیم حسابرسان به افشاء و گزارش تقلب موثر باشد. یافته‌های این پژوهش بیانگر آن بود که برداشت و درک حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال گزارش موارد تقلب و هم‌چنین درک آن‌ها از عواقب آن متأثر از جو اخلاقی است. اما درک حسابرسان از هزینه‌های مربوط به گزارش تقلب تحت تأثیر جو اخلاقی حاکم بر موسسه حسابرسی نیست (۱۷). هم‌چنین شواهد نشان می‌دهد هر چه ویژگی شخصیتی فرصت طلبی^{۱۵} در میان حسابرسان افزایش یابد، تمایل آن‌ها به افشای تخلفات کاهش می‌یابد. زیرا افراد فرصت طلب، به واسطه برداشتی که از عواقب افشای تخلف و مسئولیت فردی در قبال آن دارند، هزینه‌های مترتب با افشای تقلب را به نفع خود نمی‌دانند (۱۸). شواهد تحقیق دیگری نشان می‌دهد جنسیت رابطه‌ای با رعایت اخلاق در حرفه حسابداری ندارد. اما هنگامی که جنسیت در کنار سن قرار می‌گیرد، رابطه‌ای معنی‌دار میان جنسیت و اخلاق حرفه‌ای وجود دارد. به عبارت دیگر، در سنین پایین، جنسیت می‌تواند بر رعایت اخلاق حرفه‌ای تأثیرگذار باشد، اما هر چه سن افزایش می‌یابد این تأثیرگذاری کمتر می‌شود (۱۹). یافته‌های تحقیقی که ارزش‌های فرهنگی را با اخلاق حرفه‌ای در میان دانشجویان حسابداری ایران و انگلستان مقایسه می‌کند نشان می‌دهد، دانشجویان حسابداری زن در مقایسه با دانشجویان مرد سطح درک بالاتری از اصول اخلاق حرفه‌ای دارند. هم‌چنین دانشجویان حسابداری در کشور انگلستان از سطح درک اخلاقی بالاتری برخوردار هستند (۲۰). در تحقیقی عوامل تعیین‌کننده گزارش اخلاقی تقلب در بخش دولتی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد که درک کارکنان از هزینه‌های مترتب بر افشای تقلب بیشترین تأثیر را بر افشای تقلب دارد. هم‌چنین سطح تحصیلات و طرح‌های

حمایتی درون سازمانی می‌تواند بر تمایل کارکنان به افشای تقلب تأثیر مثبت داشته باشد (۲۱). برخی دیگر از محققان ادعان دارند آموزش و ارتقای سطح تحصیلات از جمله عوامل مهم و تعیین‌کننده در افشای تقلب می‌باشد. به عقیده آن‌ها آموزش و ارتقای سطح تحصیلات می‌تواند موجب اتخاذ تصمیمات اخلاقی مناسب درباره معضلات اخلاقی گردد. اهمیت آموزش در افشاء و گزارش تخلفات در آن است که آن را می‌توان به عنوان یک عامل برانگیزاننده در تمایل به افشای تخلفات در نظر گرفت (۲۲). هم‌چنین در تحقیق دیگر نشان داده شد که تحصیلات، جنسیت و رتبه شغلی بالا الزام به افشای تقلب را در کارکنان سازمان بیشتر می‌نماید (۲۳). در تایید این عقیده پژوهشگران دیگری دریافتند افراد با تجربه کاری بالا و سطح تحصیلات بالاتر احتمالاً در موقعیت‌های شغلی بالاتری قرار می‌گیرند و از نظر قانونی باید خطا کاری‌ها و تخلفات سازمانی را گزارش نمایند (۲۴). به عقیده برخی دیگر از صاحب نظران تحصیلات و تجربه شغلی مقدمات لازم را برای چگونگی افشای تقلب را به منظور کاهش هزینه‌های مترتب بر گزارش تقلب را فراهم می‌آورد. در نهایت این دو متغیر باعث می‌شوند تا ریسک‌های مرتبط با افشای تقلب کاهش یابد (۲۵). در تایید این مطلب، محققان دیگری نشان دادند هر چه سطح تحصیلات و آموزش در حوزه افشای تقلب در شرکت‌های بزرگ دولتی بیشتر گردد، در آن صورت تمایل به افشای تقلب نیز بیشتر خواهد شد (۲۶). پژوهشگران هم‌چنین دریافتند ویژگی‌های فردی نظیر جنسیت، سطح تحصیلات و تجربه کاری از عوامل تأثیرگذار بر گزارش تخلفات است (۲۷).

با توجه به آنچه که در بالا به آن اشاره شد می‌توان این پرسش را مطرح نمود که ویژگی‌های فردی حسابرسان مانند جنسیت، تحصیلات، تجربه کاری و رتبه شغلی چه تأثیری بر تمایل آن‌ها به گزارش تقلب و تخلف به عنوان یک رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی دارد؟ بر این اساس، مدل مفهومی تحقیق در نگاره شماره ۱ آورده شده است. هدف تحقیق حاضر در درجه اول مطالعه تأثیر ویژگی‌های فردی به ویژه جنسیت در راستای بسط مبانی نظری گزارش تخلفات و تقلب در حرفه حسابرسی و در درجه دوم آگاهی بخشی به سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی درباره تأثیر جنسیت بر قضاوت و تصمیم‌گیری درباره افشاء و گزارش تخلفات در این حرفه است. تحقیقات نشان می‌دهند فرایند پردازش اطلاعات در میان مردان و زنان متفاوت است. این تحقیقات بیان می‌کنند که زنان تمایل دارند تا اطلاعات جزئی را در پردازش و قضاوت و تصمیم‌گیری خود استفاده نمایند. اما مردان اطلاعات جزئی را بی‌اهمیت می‌دانند و آن را در مدل‌های تصمیم‌گیری خود وارد نمی‌کنند و بر اساس مجموعه‌ای از اطلاعات با اهمیت تمرکز می‌نمایند. در راستای این موضوع تحقیقات در حوزه حسابرسی نیز نشان می‌دهند زنان در مقایسه با مردان در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری خود از اطلاعات بیشتر و جزئی‌تری استفاده می‌نمایند (۲۸). از این رو، انتظار می‌رود این مقاله بتواند در راستای اهداف تحقیق، ارزش افزوده علمی لازم را برای تحقیقات رفتاری در حوزه تصمیم‌گیری‌های اخلاقی برای

پژوهش را تشکیل می دهند. تعداد ۱۵۰ پرسش نامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که ۱۳۹ پرسش نامه قابل استفاده بود. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شده است:

دانشجویان، پژوهشگران و سیاست گذاران در حوزه حسابرسی فراهم نماید.

روش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی و قلمرو زمانی آن ۱۳۹۷ می باشد. حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی، جمعیت هدف این



نگاره ۱: مدل مفهومی تحقیق

پرسش نامه استاندارد استفاده شده است (۲۹). این پرسش نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می دهد که نسبت به گزارش اخلاقی تقلب تصمیم گیری نماید. هم چنین از وی خواسته می شود به عامل موثر بر انگیزه وی اشاره نماید. پاسخ ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه ای می باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین انگیزه گزارش دهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه گزارش دهی می باشد. برای اندازه گیری متغیرهای مستقل به صورت زیر عمل شده است:

جنسیت: یک متغیر اسمی با مقدار یک و صفر است. اگر حسابرس زن باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر است. رتبه شغلی: یک متغیر رتبه ای است که با مقادیر یک تا ۴ نشان داده می شود. عدد یک برای رتبه شغلی حسابرس، عدد ۲ برای رتبه شغلی حسابرس ارشد، عدد ۳ برای رتبه شغلی سرپرست و عدد ۴ برای رتبه شغلی مدیر.

تجربه کاری: یک متغیر نسبی است و عبارت است از سال هایی که پاسخ دهنده در شغل حسابرسی تجربه دارد.

در پژوهش حاضر داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار SPSS شماره ۲۲ و بر اساس روش رگرسیون چند متغیره و هم چنین آماره ناپارامتریک من ویتنی و ویلکاکسون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. برای اندازه گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ پرسش نامه برابر ۷۴ درصد است.

یافته ها

جدول شماره ۱ آمار توصیفی متغیر تمایل به گزارش تقلب و مولفه های آن را نشان می دهد. این جدول نشان می دهد میانگین تمایل به

رابطه (۱) فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 p q}{d^2}$$

در این فرمول:

n = تعداد نمونه

$\frac{\alpha}{2}$

Z = مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶

$P=q=0/5$

$d=0/1$

تعداد نمونه آماری تحقیق طبق فرمول بالا، ۹۶ می باشد که در این تحقیق ۱۳۹ پرسش نامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. هم چنین نتایج آزمون آماری کلموگروف - اسمیرنوف نشان می دهد که توزیع متغیر وابسته نرمال است. زیرا این آماره برابر ۰/۹۱۰ و سطح معنی داری آن بیش از ۵ درصد و برابر ۳۷/۹ درصد است.

مشخصه های جمعیت شناختی اعضای نمونه نشان می دهد که ۱۱۰ نفر از مشارکت کنندگان، مرد (۷۹ درصد) و ۲۹ نفر (۲۱ درصد)، زن بوده اند. از نظر مرتبه شغلی ۲۳ نفر (۱۶/۵ درصد) حسابرس، ۳۲ نفر (۲۳ درصد) حسابرس ارشد، ۵۲ نفر (۳۷/۵ درصد) سرپرست و ۳۲ نفر (۲۳ درصد) مدیر بوده اند. ۶۳ نفر (۴۵ درصد) دارای تحصیلات کارشناسی، ۶۶ نفر (۴۷/۵ درصد) کارشناسی ارشد و ۱۰ نفر (۷/۵ درصد) نیز دارای سطح تحصیلی دکتری بودند. هم چنین میانگین تجربه کاری حسابرس برابر ۱۴/۵ سال و میانه آن ۱۲ سال بود.

در پژوهش حاضر از پرسش نامه به عنوان ابزار کار استفاده گردید. برای اندازه گیری متغیر وابسته گزارش اخلاقی تقلب و مولفه های آن شامل برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز از

گزارش تقلب در حسابرسان از طیف لیکرت ۱ تا ۷ برابر است با ۴/۹۳. هم چنین میانگین برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی برابر ۴/۷۴، میانگین برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی برابر ۵/۰۵ و میانگین برداشت از عواقب سوال برانگیز برابر ۵/۰۱ می باشد.

جدول ۱. آمار توصیفی تمایل به گزارش تقلب و مولفه های آن

شرح	تمایل به گزارش تقلب	برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی	برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز
میانگین	۴/۹۳۵	۴/۷۴	۵/۰۵	۵/۰۱
میان	۵	۵	۶	۵
انحراف معیار	۱/۵۲	۱/۸۵	۱/۷۴	۱/۸۶
حداقل	۱	۱	۱	۱
حداکثر	۷	۷	۷	۷

۵ درصد است، لذا رابطه ای معنی دار میان این متغیرها با متغیر وابسته وجود ندارد. آماره عامل تورم واریانس برای همه متغیرها کمتر از عدد ۵ می باشد. این موضوع نشان می دهد که خود همبستگی شدید میان متغیرهای مستقل تحقیق وجود ندارد. آماره دوربین واتسن نیز به عدد ۲ نزدیک می باشدو نشان دهنده آن است که در مقادیر پسماند خط رگرسیون خود همبستگی وجود ندارد. از آنجایی ضریب تعیین برابر ۹/۹ درصد است می توان گفت که در حدود ۱۰ درصد تغییرات متغیر وابسته به جنسیت مربوط است.

جدول شماره ۲ نیز با استفاده از رگرسیون چند متغیره نشان می دهد که جنسیت رابطه ای معنی دار با گزارش اخلاقی تقلب وجود دارد. زیرا مقدار آماره T برابر ۲/۹۶ و سطح معنی داری آن نیز نزدیک صفر و کمتر از ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که جنسیت رابطه ای معنی دار و منفی با گزارش تقلب توسط حسابرسان دارد. به معنی که هرگاه حسابرس زن باشد، گزارش تقلب توسط حسابرس کاهش می یابد. هم چنین از آنجایی که سطح معنی داری متغیرهای سطح تحصیلات، مرتبه شغلی و تجربه کاری بیشتر از

جدول ۲. آزمون رگرسیون چند متغیره

متغیرها	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس
مقدار ثابت	۴/۱۳۲	۶/۴۲۲	۰/۰۰۰	-
جنسیت	-۱/۰۷۵	-۲/۹۶۲	۰/۰۰۴	۱/۳۹۸
تحصیلات	۰/۰۵۴	۰/۲۵۲	۰/۸۰۱	۱/۳۱۴
تجربه کاری	۰/۰۱۳	۰/۶۹۵	۰/۴۸۸	۲/۱۳۶
رتبه شغلی	۰/۲۳۷	۱/۳۳۱	۰/۱۸۶	۲/۰۷۰
آماره F	۳/۶۶۳		۰/۰۰۰	
ضریب تعیین = ۰/۰۹۹		آماره دوربین واتسن = ۱/۸۵۹		

برانگیز وجود دارد. نتایج این جدول بیانگر آن است که میانگین رتبه زنان در هر سه مولفه گزارش اخلاقی تقلب بیشتر از مردان است و سطح معنی داری آن ها نیز زیر ۵ درصد می باشد.

هم چنین نتایج جدول شماره ۳ بر اساس آزمون ناپارامتریک من ویتنی و ویلکاکسون نشان می دهد که تفاوت معنی داری در میان مردان و زنان در برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی و برداشت از عواقب عمل سوال

جدول ۳. آزمون ناپارامتریک

شرح		برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز		برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی		برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی	
		مرد	زن	مرد	زن	مرد	زن
میانگین رتبه		۶۵/۶۷	۸۶/۴۱	۶۴/۲۰	۹۲/۰۲	۶۵/۶۴	۸۶/۵۵
مجموع رتبه ها		۷۲۲۴	۲۵۰۶	۷۰۶۱/۵	۲۶۶۸/۵	۷۲۲۰	۲۵۱۰
آماره من ویتنی		۱۱۱۹		۹۵۶/۵		۱۱۱۵	
آماره ویلکاکسون		۷۲۲۴		۷۰۶۱/۵		۷۲۲۰	
آماره Z		-۲/۵۰۸		-۳/۳۸۴		-۲/۵۵۴	
سطح معنی داری		۰/۰۱۲		۰/۰۰۱		۰/۰۱۱	

بحث

یافته های پژوهش بیانگر آن است که جنسیت رابطه ای معنی دار و منفی با گزارش اخلاقی تقلب توسط حسابرسان دارد. به عبارت دیگر، هرگاه حسابرس زن باشد، گزارش تقلب توسط حسابرس کاهش می یابد. هم چنین نتایج نشان می دهد متغیرهای سطح تحصیلات، مرتبه شغلی و تجربه کاری رابطه ای معنی دار با متغیر وابسته ندارند. این موضوع این گونه تفسیر می شود که در این تحقیق، از میان متغیرها و ویژگی های فردی حسابرسان، تنها جنسیت حسابرس عامل تاثیرگذاری بر گزارش تقلب محسوب می شود. هم چنین شواهد تحقیق مشخص می نماید که تفاوت معنی داری در میان مردان و زنان در برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی تقلب، برداشت از هزینه های مربوط بر گزارش دهی تقلب و برداشت از عواقب عمل سوال برانگیز گزارش تقلب وجود دارد. به بیان دیگر، برداشت و درک زنان در مسئولیت فردی، هزینه های مترتب و عواقب عمل سئوال برانگیز گزارش موارد تقلب و تخلفات بیشتر از مردان در حرفه حسابرسی است. یافته های این تحقیق با برخی از تحقیقات قبلی مطابقت دارد. آن تحقیقات نشان دادند که جنسیت افراد تاثیر منفی بر برداشت آن ها از هزینه های مترتب بر گزارش تقلب و تمایل به گزارش آن وجود دارد. این تحقیقات دلیل این موضوع را در ویژگی های شخصیتی و رفتاری زنان می دانند. زنان به دلیل رفتار محافظه کارانه خود، ارزیابی محافظه کارانه ای از هزینه های مذکور دارند. بنابراین، آن ها تمایل کمتری به گزارش تخلفات از خود نشان می دهند (۷) و (۹). هم چنین پژوهشگران دیگری نیز علت آن را تفاوت در ثبات عاطفی و رقابت شغلی در میان مدیران مرد و زن می دانند (۸).

پژوهش حاضر شواهدی درباره تاثیر جنسیت بر رفتار اخلاقی حسابرسان در گزارش تقلب را فراهم می آورد. شناخت این موضوع که افراد تا چه اندازه تمایل به گزارش و افشای تقلب و تخلف دارند، امری مهم در حرفه حسابرسی به شمار می رود. زیرا وظیفه حسابرسان اعتبار دهی به اطلاعات مالی و اطمینان بخشی به استفاده کنندگان درباره صحت و درستی آن اطلاعات است. از این رو، اگر حسابرس تمایل به افشای تخلفات همکاران خود در اجرای وظایف اعتباردهی و اطمینان بخشی به اطلاعات مالی داشته باشد، در آن صورت می توان انتظار داشت که موسسات حسابرسی وظایف خود را در راستای اعتباردهی و اطمینان بخشی اطلاعات مالی به درستی عمل نموده اند، استقلال و کیفیت حسابرسی نیز بهبود یافته است.

شناخت و آگاهی از این که زنان نسبت به مردان در حرفه حسابرسی تمایل کمتری به گزارش و افشای موارد تخلف همکاران خود دارند، می تواند اطلاعات سودمندی را برای سیاست گذاران حرفه حسابرسی و موسسات حسابرسی فراهم آورد. براساس یافته های این پژوهش به سیاست گذاران و نهادهای نظارتی حرفه حسابرسی، هم چون جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود تا مکانیزم هایی را برای پشتیبانی از اقدامات افشاء و گزارش تقلب و تخلفات حسابرسان فراهم آورند و از آن

حمایت کنند. چرا که یافته های این پژوهش نشان می دهد، حسابرسان زن به دلیل ترس از خساراتی که در نتیجه گزارش تقلب ممکن است متوجه او شود، مهم ترین عاملی است که وی را از انجام این کار باز می دارد. هم چنین با توجه به این که گزارش تقلب و تخلفات به عنوان یک مکانیزم موثر می تواند مانع بسیاری از خطاکاری های سازمانی گردد، لذا به مسئولین آموزش عالی و دست اندرکاران حرفه حسابداری و حسابرسی پیشنهاد می شود که بر گنجاندن آموزش اصول اخلاقی در دوران تحصیل دانشجویان این رشته و نیز حین کار برای شاغلین این حرفه، تلاش بیشتری داشته باشند.

نتیجه گیری

گزارش تقلب و تخلف در حرفه حسابرسی به عنوان یک رفتار اخلاقی، داوطلبانه و عملی فراسوی آئین رفتار حرفه ای، نقش موثری در پیش گیری از رسوایی های مالی ایفا می کند. در این پژوهش سعی شد تا به این سوال پاسخ داده شود که آیا ویژگی های فردی حسابرس شامل جنسیت، تحصیلات، تجربه کاری و مرتبه شغلی حسابرسان تاثیری بر گزارش تقلب دارد یا خیر؟ در این پژوهش نشان داده شد از میان ویژگی های مذکور، تنها جنسیت حسابرس بر گزارش موارد تقلب و تخلف تاثیر معنی دار و منفی دارد. به بیان دیگر، زنان در مقایسه با مردان تمایل کمتری به افشاء و گزارش تقلب دارند. یافته های این تحقیق نشان می دهد زنان در مقایسه با مردان، ارزیابی محافظه کارانه تری از افشای تقلب دارند و این موضوع باعث می شود تا آن ها تمایل کمتری به گزارش موارد تقلب داشته باشند. هم چنین شواهد این تحقیق نشان می دهد متغیرهای سطح تحصیلات، تجربه کاری و مرتبه شغلی حسابرسان رابطه ای معنی دار با گزارش تقلب ندارند. این موضوع را این گونه می توان تفسیر نمود که از میان ویژگی های فردی بررسی شده در این تحقیق، تنها جنسیت بر گزارش تخلفات اثرگذار است. نتایج این تحقیق، موجب گسترش مبانی نظری گزارش تخلفات و تقلب در حرفه حسابرسی درباره تاثیر جنسیت بر قضاوت و تصمیم گیری می شود. نتایج این مقاله نشان داد فرایند پردازش اطلاعات در زمینه قضاوت و تصمیم گیری در میان مردان و زنان متفاوت است. شواهد این پژوهش همانند پژوهش های پیشین تأیید می نماید که توسعه اخلاق در حرفه حسابرسی مستلزم بهبود ارزش های اجتماعی است (۳۰). یکی از این ارزش ها، مشارکت بیشتر زنان در اداره جامعه است. این مشارکت باعث می شود تا جسارت و جرأت آن ها در گزارش موارد تقلب افزایش یابد. به نظر می رسد توجه به اصول اخلاقی در حرفه حسابرسی کشور و مشارکت زنان در توسعه این اصول، موضوعی است که باید به شکل جدی به آن پرداخته شود و این واقعیتی است که باید آن را پذیرفت و در راستای بهبود آن چاره ای اندیشد.

نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص عوامل فردی اثرگذار بر گزارش تقلب و تخلف در حرفه حسابرسی در اختیار مخاطبان

References

1. Beigi Harchegani E, Banimahd B, Raiisade SM, Royae R. (2018). Motivational values and ethical whistle-blowing on wrongdoing. *Ethics in Science & Technology*; 12(4): 120-135. (In Persian).
2. Valentine S, Godkin L, Page K, Rittenburg T. (2009). Gender and ethics. *Gender in Management: An International Journal*; 24(2): 112 - 130
3. Thoursie PS. (2007). Happy birthday! You're insured! Gender differences in work ethics. *Economics Letters*; 94(1):141-145.
4. McCabe A, Ingram R, Dato-On M. (2006). The business of ethics and gender. *Journal of Business Ethics*; 64(3): 101-116.
5. Dalton D, Radtke R. (2013) The joint effects of machiavellianism and ethical environment on Whistle-Blowing. *Journal of Business Ethics*; 117(5):153-172.
6. Nayır DZ, Rehg MT, Asa Y. (2018) Influence of ethical position on whistleblowing behaviour: Do preferred channels in private and public sectors differ? *Journal of Business Ethics*; 149(1):147-167
7. Kaplan SE, Whitecotton SM. (2001). An examination of auditors reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*; 20(1): 45-63.
8. Heilman MC, Block R. (1995). Sex stereotypes: Do they influence perceptions of managers? *Journal of Social Behavior and Personality*; 10(3):237-252.
9. Rothschild J, Miethe TD. (1999). Whistle-blower disclosures and management retaliation. *Work and Occupations*; 26(4): 107-128.
10. Nayir ZD, Herzig C. (2012). Value orientations as determinants of preference for external and anonymous whistleblowing. *Journal of Business Ethics*; 107(6): 197-213.
11. Erkmen T, Çaliskan AO, Esen E. (2014). An empirical research about whistle-blowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting & Organizational Change*; 10 (2):229 -243
12. Chen CW. (2014). Does job position moderate the relationship between gender and ethics?: a cross-cultural analysis. *Cross Cultural Management*; 21(4): 437 - 452
13. Moores TT, Esichaikul V. (2011). Socialization and software piracy: a study. *Journal of Computer Information Systems*; 51 (3): 1-9.
14. Johnson RA. (2003). Whistle-blowing: When it works-and why. Boulder: Lynne Rienner Publishers.
15. De Graaf G, Huberts LWC. (2008). Portraying the nature of corruption using an explorative case-study design. *Public Administration Review*; 68(3): 640-653.

آن قرار می‌دهد. این نتایج می‌تواند در برنامه ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه حسابرسی و سیاست گذاری در جذب حسابرسان به ویژه حسابداران رسمی مورد استفاده قرار گیرد. هم چنین شواهد این پژوهش، موجب گسترش و توسعه مباحث مربوط به تاثیر جنسیت در قضاوت و تصمیم گیری در حرفه حسابرسی می‌گردد. یکی از محدودیت های پژوهش حاضر که احتمالاً می‌تواند بر نتایج آن تاثیرگذار باشد، عدم اندازه گیری متغیرهایی نظیر ترس و سایر هیجانات منفی پاسخ دهندگان به ویژه حسابرسان زن است. شاید یکی از دلایل عدم تمایل حسابرسان زن به افشای تخلفات، تاثیر گذاری متغیرهای مذکور باشد. لذا این پژوهش زمینه ای را برای پژوهش های آتی فراهم می‌آورد تا تاثیر هیجانات و عواطف مثبت و منفی را بر گزارش تخلفات مورد بررسی قرار دهند.

ملاحظه های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانت داری علمی رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده شده است و سایر اصول اخلاق علمی همچون رازداری و رضایت آگاهانه، رعایت شده است.

سپاسگزاری

نویسندگان این مقاله از حسابرسان و تمامی بزرگواری که در تکمیل پرسشنامه این پژوهش آنان را یاری کرده اند، کمال امتنان و سپاسگزاری را دارند.

واژه نامه

1. Ethics	اخلاق
2. Whistle blowing	گزارش تقلب و تخلفات
3. Financial scandals	رسوایی های مالی
4. Unethical behaviors	رفتارهای غیر اخلاقی
5. Gender	جنسیت
6. Professional ethics	اخلاق حرفه ای
7. Ethical judgment	قضاوت اخلاقی
8. Judgment and decision making	قضاوت و تصمیم گیری
9. Assurance	اطمینان بخشی
10. Public interest	منافع عموم
11. Whistle blower	گزارش کننده تقلب
12. Emotional stability	ثبات عاطفی
13. Rationality	عقلانیت
14. Auditor tenure	مدت تصدی حسابرسان
15. Machiavellianism	فرصت طلبی



24. Mesmer-Magnus J, Viswesvaran C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*; 62: 277-297.
25. Bhal K, Dadhich A. (2011). Impact of ethical leadership and leader-member exchange on whistle blowing: The moderating impact of the moral intensity of the issue. *Journal of Business Ethics*; 103: 485-496.
26. Previtali P, Cerchiello P. (2018). The determinants of whistleblowing in public administrations: an analysis conducted in Italian health organizations, universities, and municipalities. *Public Management Review*; 11(20):1-21
27. Latani H, Ringle CM, Jabbour CJC. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*; 152: 573-588
28. Chung J, Monroe GS. (1998). Gender differences in information processing: An empirical test of the hypothesis-confirming strategy in an audit context. *Accounting and Finance*; 38(2): 265-279.
29. Taylor EZ, Curtis MB. (2009). an examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*; 93(1): 21-37.
30. Khosroabadi T, Banimahd B. (2015). Forecast of unethical behavior and fiscal corruption according to social trust in the auditing profession. *Ethics in Science & Technology*; 10(4): 45-53. (In Persian).
16. Boyne GA. (2002). Public and private management: What's the difference? *Journal of Management Studies*; 39(1): 97-122.
17. Banimahd B, Golmohamadi A. (2017). Investigating the relationship between ethical climate and Whistle-blowing through optional reporting model in Iran's audit profession. *Quarterly Iranian Journal of Behavioral & Valued Accounting*; 3(2):61-86. (In Persian)
18. Beigi Harchegani E, Banimahd B, Raiiszade SM, Royae R. (2016). The effect of auditors' feature Machiavellian behavior on their Whistle Blowing. *Quarterly Iranian Journal of Behavioral & Valued Accounting*; 1(2):65-95. (In Persian)
19. Hejazi R, Mosaferi J. (2012). The relationship between gender with the professional ethics in academic community and accounting profession. *Ethics in Science & Technology*; 7(1): 50-57. (In Persian).
20. Moeinizadeh M, Abbaszadeh M. (2014). The effect of gender on accounting students' perception: Cross-cultural study in Iran and United Kingdom. *Quarterly Iranian Journal of Emperical Accounting Research*; 3(3): 55-73. (In Persian).
21. Cho YJ, Song HJ. (2015). Determinants of whistleblowing within government agencies. *Public Personnel Management*; 44(4): 450- 472.
22. Frisque D, Kolb J. (2008). The effects of an ethics training program on attitude, knowledge, and transfer of training of office professional: A treatment-and control-group design. *Human Resource Development Quarterly*; 19: 35-53.
23. Sims RL, Keenan JP. (1998). Predictors of external whistleblowing: Organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*; 17: 411-421.