

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات ۷۰ - ۴۷

## تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی سازمان بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی

ناصر اقبالی فر<sup>۱</sup>

قدرت الله طالب نیا<sup>۲</sup>

حمیدرضا وکیلی فرد<sup>۳</sup>

### چکیده

هدف این پژوهش، آزمون تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی سازمان بر هشدار دهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی است. ضرورت برقراری ابزارهای مراقبت اخلاقی در سازمان تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ‌های اخلاقی در سازمان‌ها، واکنش نشان دادند. پژوهش حاضر از نوع توصیفی-پیمایشی و قلمرو زمانی سال ۱۳۹۵ است. نمونه مورد بررسی شامل تعداد ۳۳۰ پرسش‌شونده از بین حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بود. جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از مقدار احتمال (T-value) حاصل از برآزش مدل در حالت معنی دار پارامترها و با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و AMOS استفاده گردید. یافته‌های پژوهش نشان داد که ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسی حرفه‌ای، برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی و از عواقب عمل سؤال‌برانگیز اثر معناداری دارد. همچنین یافته‌های پژوهش حاکی از عدم معنی داری محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی است.

### واژگان کلیدی

فساد مالی، مراقبت اخلاقی، محیط اخلاق حرفه‌ای، برداشت حسابرسان.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران.

Email: n\_eghbalifar@yahoo.com

۲. دانشیار حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

Email: Ph.talebniya@yahoo.com

۳. دانشیار حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

Email: Vakilifard.phd@gmail.com

پذیرش نهایی: ۱۳۹۸/۹/۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۳

## طرح مسأله

مفهوم محیط اخلاقی سازمان حدود بیست سال پیش برای توصیف اینکه چگونه محیط سازمانی بر رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی تأثیرگذار است، معرفی شد (اسچیوپکر و گاد،<sup>۱</sup> ۲۰۰۹). رفتارهای اخلاقی و ابزارهای مراقبت اخلاقی در یک سازمان به عنوان مسأله‌ای مهم برای مدیریت مطرح هستند و مدیریت باید نقش اساسی در بالابردن رفتارهای اخلاقی داشته باشد. امروزه، سازمان‌ها به مسائل اخلاقی توجه می‌کنند و درصدد آن هستند که سطح استانداردهای اخلاقی را افزایش دهند محیط اخلاقی درون یک سازمان، رفتارهای اخلاقی کارکنان را به صورت معناداری تحت تأثیر قرار می‌دهد (لوئیس و همکاران، ۲۰۰۳).

در این بین حرفه حسابرسی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن نیز به پای بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

اما در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون<sup>۲</sup>، وردکام<sup>۳</sup>، آدلفیا<sup>۴</sup>، تایکو<sup>۵</sup>، مارتا استوارت<sup>۶</sup> و پارمالت<sup>۷</sup> شرکت‌هایی هستند که دارای رویه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای بودند. کاپلند<sup>۸</sup> (۲۰۰۵) معتقد است هر چند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲).

هشدار دهی<sup>۹</sup> به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌گیری از به وجود آمدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌ها از جمله شرکت‌های حسابداری - حسابرسی مطرح شده است. هم‌اکنون از حرفه حسابداری و دیگر نهادهای قانونی ذینفع خواسته شده است که هشدار دهی را به عنوان یک بخش مهم و حساس از فرهنگ سازمانی بگنجانند (ساربینز آکسلی،<sup>۱۰</sup> ۲۰۰۵). هر چند که آئین رفتار حرفه‌ای الزام می‌دارد که حسابرسان می‌بایستی که کار خود را

1. Schiupkr & Gad
2. Enron
3. Wordkom
4. Adelphi
5. Tyco
6. Martha Stewart
7. Parmalat
8. Kaplan
9. Whistle-blowing
10. Sarbanes & Oxley

کامل و بی‌عیب و نقص به سرانجام برسانند و هر خطاکاری که واقعاً اتفاق افتاده یا به آن مشکوک هستند را گزارش نمایند؛ ولی رسوایی‌های مالی که اخیراً به وقوع پیوسته، وثوق آئین‌نامه حرفه‌ای در پیش‌گیری از چنین رسوایی‌هایی و حمایت از منافع عموم را زیر سؤال برده است (دارت، ۲۰۱۱).

لذا مساله اساسی این پژوهش، تبیین این نکته است که تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی بر هشداردهی حسابرسان حرفه‌ای در ایران از طریق چه مکانیزمی صورت می‌پذیرد؟ آیا ابزارهای مراقبت اخلاقی به گونه‌ای مستقیم هشداردهی حسابرسان را تحت تأثیر قرار خواهد داد؟

### اهداف

هدف اصلی تحقیق حاضر آزمون تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی سازمان بر هشداردهی در مورد فساد مالی در مؤسسات حسابرسی است.

از دیگر اهداف تحقیق می‌توان به شناخت پدیده هشداردهی در میان حسابرسان حرفه‌ای در ایران، شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از مسؤلیت فردی در قبال گزارش دهی، شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، شناخت پدیده برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از عواقب عمل سؤال‌برانگیز، تعیین تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی بر هشداردهی حسابرسان حرفه‌ای در ایران، تعیین تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از مسؤلیت فردی در قبال گزارش دهی، تعیین تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و عواقب عمل سؤال‌برانگیز و مسؤلیت فردی در قبال گزارش دهی و هشداردهی از طریق برداشت حسابرسان حرفه‌ای در ایران از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی اشاره کرد.

### اهمیت و ضرورت تحقیق

از آنجا که اخلاق در همه‌ی حوزه‌های علمی این قابلیت را دارد که بخش هدایت‌کننده قلمداد گردد. یکی از حوزه‌های مهمی که اخلاق باید در آن رعایت شود حوزه‌ی حسابرسی و هشداردهی در مورد فساد است که عدم رعایت آن خسارات جبران‌ناپذیری در پی خواهد داشت از این رو ضروری به نظر می‌رسد که رابطه ابزارهای مراقبت اخلاقی موجود در مؤسسات و سازمان حسابرسی یا هشداردهی در مورد فساد بررسی گردد.

تاکنون در خارج از ایران اثر عوامل مختلف بر هشداردهی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است اما هیچ‌کدام اثر ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی را بر هشداردهی

حسابرسان مورد بررسی قرار نداده‌اند. این پژوهش ضمن بررسی تأثیر ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان به بررسی این موضوع خواهد پرداخت که این ابزارهای مراقبت اخلاقی از چه مکانیزمی بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر خواهد داشت. برای این منظور به "مدل گزارش‌گری اختیاری" ارائه شده توسط شولتز و همکاران (۱۹۹۳) اتکا خواهیم نمود. با بررسی متون علمی در ایران نیز مشخص گردید که تاکنون پژوهشی در این زمینه هشدار دهی در حوزه حسابرسی صورت نپذیرفته است. در این پژوهش هم چنین به معرفی و ارائه چارچوب نظری هشدار دهی در زمینه حسابرسی خواهیم پرداخت که این نیز، بیان‌گر نوآوری پژوهش حاضر خواهد بود.

### مبانی و چارچوب نظری پژوهش

«هشدار دهی افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشموع صورت پذیرفته در سازمان، توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمان‌هایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قرار دهند» (نیر و میسلی، ۱۹۸۵). آلین و همکاران (۲۰۱۳)، اعتقاد داشتند که تعریف نیر و میسلی (۱۹۸۵) جدی بودن خطاکاری‌های بالقوه را مورد تأکید قرار نمی‌دهد، با این حال دیدگاه آن‌ها در خصوص هر دو بعد گزارش‌گری برونی و درونی از هشدار دهی را پذیرفتند دورکین و باکوس<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، دریافتند که در هشدار دهی بیرونی، احتمال مقابله به مثل سازمانی بیشتر از زمانی است که هشدار دهی درونی انجام می‌پذیرد؛ چرا که در هشدار دهی بیرونی احتمال آسیب دیدن سازمان و کارکنان آن بیشتر است. بنابراین هشدار دهی از کانال‌های درونی پیش از کانال‌های بیرونی آن در اولویت بوده، چرا که به شرکت این فرصت را می‌دهد تا قبل از این که موضوع خطاکاری به بیرون نشر پیدا کند، توسط شرکت و در داخل اصلاح گردد (دورکین و باکوس، ۱۹۹۸).

فین و لمپ<sup>۲</sup> (۱۹۹۲)، فرضیه‌ای مطرح نمودند با این مضمون که برخی از متغیرهای سازمانی و انفرادی، تصمیم‌گیری افراد در خصوص هشدار دهی را تعدیل می‌کنند. عوامل انفرادی شامل، نیرومندی درونی<sup>۳</sup>، مرکز کنترل<sup>۴</sup> و وابستگی میدانی<sup>۵</sup> می‌باشند. در حالی که عوامل سازمانی شامل، فوریت امور کاری<sup>۶</sup>، فشار سازمانی<sup>۷</sup>، متغیرهای تأثیرگذار اجتماعی<sup>۸</sup> (مهم بودن

- 
1. Dworkin & Baucus
  2. Fin and Lamp
  3. ego strength
  4. locus of control
  5. field dependence
  6. immediate job context
  7. pressures in the organization
  8. social influences

دیگران)، اطاعت از مقامات<sup>۱</sup>، قدرت تشخیص تضادهای اخلاقی<sup>۲</sup> و درک دیدگاه‌های دیگران<sup>۳</sup> می‌باشد (فین و لمپ ۱۹۹۲، شفرت ۲۰۰۹).

با توجه به موارد پیش گفته آلین و همکاران (۲۰۱۳)، تئوری نهادی ارائه شده توسط دی مگیو و پاول<sup>۴</sup> (۱۹۸۳) و تئوری عدالت اجتماعی (رالز<sup>۵</sup> ۱۹۷۱) را در توسعه مدل هشدار دهی به منظور تبیین انگیزه های هشدار دهی در سطوح اجتماعی و سازمانی حسابرسان مدنظر قرار دادند.

### تئوری عدالت

تئوری عدالت رالز به طراحی سازمان‌های عدالت محور در اجتماع تمرکز می‌نماید. بر اساس نظریه عدالت رالز (۱۹۷۱)، از تصمیم گیرندگان انتظار می‌رود که تصمیمات خود را بر اساس انصاف، برابری و بی‌طرفی بنا کنند و سازمان و جامعه نیز در عوض، قوانین خود را در مسیری مشابه هدایت نماید. بنابراین هشدار دهی در زمینه حسابداری بایستی عملی داوطلبانه در بستر گفتار آزاد و تفسیر و برداشت افراد از عدالت و انصاف در جامعه باشد. برای مثال شرون واتکینز<sup>۶</sup> به دلیل برداشتی که از عدالت داشت و آن چه را که برای ذی نفعان هم چون سهام داران و کارکنان منصفانه می‌پنداشت (یعنی اصل آزادی برابر درون جامعه و برای جامعه)، تخلفات حسابداری شرکت انرون را افشاء کرد (آلین و همکاران ۲۰۱۳)

### تئوری نهادی

دی مگیو و پاول در تئوری نهادی<sup>۷</sup> "فرض می‌کنند که سازمان به وسیله عناصر گسترده فرهنگی، اجتماعی و نمادین احاطه کننده محیط اطرافش، شکل گرفته است. سازمان‌ها برای کسب مشروعیت، مکانیزم و ساختارهایی را به کار می‌برند تا به علامت دهی هر آن چیزی بپردازند که به عنوان رفتاری قابل قبول و پذیرفته شده شناخته می‌شود.

پژوهش‌های قبلی به شواهدی در خصوص رابطه منفی بین برداشت از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی و نیت گزارش دهی دست یافتند (آرنولد و پونمون ۱۹۹۱، هوکس و همکاران ۱۹۹۴، کاپلان ۱۹۹۵، کاپلان و ویتکتون ۲۰۰۱، شولتز و همکاران ۱۹۹۳). کورتیس (۲۰۰۶) اظهار داشت، مقابله به مثل علیه فرد هشداردهنده اشکال مختلفی دارد. به اعتقاد وی،

1. obeying authority
2. moral conflict resolution
3. understanding of others' views
4. DiMaggio and Powell
5. Rawls
6. Sherron Watkins
7. Institutional theory

ممانعت از ارتقای شغلی، ارزیابی غیر منصفانه عملکرد، عدم حمایت همکاران، گمارده شدن در پست‌ها و مشاغل ناخوشایند و حتی اخراج می‌تواند عواقبی باشد که در انتظار فرد هشداردهنده است.

از جمله متغیرهای مهم دیگر در این زمینه فرهنگ سازمانی است که رابطه‌ی مستقیم بین ارزش‌های اخلاقی و فرهنگ سازمانی موجب می‌شود که کارکنان سازمان برای تأمین منافع سازمان و ذینفعان آن، رفتاری اخلاق محور داشته باشند. موگان<sup>۱</sup> (۱۹۹۷) معتقد است که فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده اثرگذار بر عملکرد آن است. از نظر بارون و گرینبرگ<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) تاثیر فرهنگ سازمانی بر اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاهها و نگرش اعضای سازمان پی برد و واکنش احتمالی آنان را در مقابل تحولات موردنظر ارزیابی کرد. بنابراین فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش مهمی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای یک سازمان یا موسسه حسابرسی داشته باشد.

#### پیشینه پژوهش

مبانی نظری هشدار دهی توسط چند مطالعه اولیه که در این زمینه صورت پذیرفته است، شکل گرفته که از آن به منظور تبیین رفتار هشدار دهی استفاده شده است. برای مثال، میسلی و نیر، ۱۹۸۵؛ نیر و میسلی، ۱۹۸۵). اخیراً مطالعات صورت پذیرفته در زمینه هشدار دهی به مدل گزارشگری اختیاری « برای مثال شولتز و همکاران، ۱۹۹۳؛ کاپلان و ویتکتون، ۲۰۰۱؛ آیرزو کاپلان، ۲۰۰۵؛ کورتیز، ۲۰۰۶) و «تئوری رفتار برنامه ریزی شده آژن» (۱۹۹۱) (برای مثال پارک و بلنکینسوپ، ۲۰۰۹، رندال و گیسون، ۱۹۹۱، الیس و آریلی، ۱۹۹۹) در زمینه پیش‌بینی انگیزه‌های هشدار دهی، متکی هستند. (دالتون و رادک، ۲۰۱۳).

علاوه بر این، پژوهش‌های پیشین تأثیر شمار زیادی از مشخصه‌های فردی بر هشدار دهی را مورد آزمون قرار داده‌اند. برای مثال سن (مسمر-مگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵)، جنسیت (سیمز و کینان، ۱۹۹۸)، موقعیت شغلی (مسمر-مگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵)، فرهنگ (توکلی و همکاران، ۲۰۰۳؛ پارک و همکاران، ۲۰۰۵)، منبع کنترل (چیو، ۲۰۰۳)، خود کارامدی (مکناب و ورثلی، ۲۰۰۸). دالتون و رادک، ۲۰۱۳). پژوهش‌های دیگری که در زمینه هشدار دهی صورت پذیرفته، به آزمون تأثیر متغیرهای شهودی نظیر عدالت سازمانی (شفرد و همکاران، ۲۰۱۰)، وضع روانی (کورتیز، ۲۰۰۶)، سیاست‌ها و حمایت ناظر (سیمز و کینان، ۱۹۹۸)، اندازه سازمان (بارنت، ۱۹۹۲)، گرایش به خطاکاری (رایبسون و همکاران، ۲۰۱۲) و شدت اخلاقی (تیلور و کورتیس، ۲۰۱۰) پرداخته‌اند.

1. Mogan

2. Baron and Grinberg

بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) مطالعه ای با عنوان "رابطه ی بین فرهنگ سازمانی و تعهدکاری حسابرسان" انجام دادند. هدف این تحقیق باتوجه به تاثیر فرهنگ به ویژه فرهنگ سازمانی بر روی مسئولیت های اخلاقی، رفتار حرفه ای، کم کاری و عدم مسئولیت پذیری حسابرسان، بررسی رابطه فرهنگ سازمانی بر اساس تئوری هافستد بر تعهد کاری حسابرسان می باشد. نتایج تحقیق بیانگر این واقعیت است که از بین متغیرهای هافستد تنها بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری رابطه وجود دارد.

حمید مظاهری راد (۱۳۹۳) مطالعه ای با عنوان "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمانها" را انجام دادند. آنها در مطالعه ی خود به این نتیجه دست یافتند که امروزه، سازمانها به صورت فزاینده ای خود را درگیر مسئله ای می بینند که آن را معمای اخلاقی می نامند، یعنی اوضاع و شرایطی که باید یک بار دیگر کارهای خلاف و کارهای درست را تعریف کرد.

مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) به انجام مطالعه ای با عنوان "بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس" پرداختند. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس است. نتایج پژوهش نشان می دهد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد. همچنین، بر اساس یافته ها درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیر عادی حسابرسان نمی شود.

پژوهش های متعددی در زمینه ابزارهای مراقبت اخلاقی سازمانی در حرفه حسابداری انجام شده است (به عنوان نمونه، جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸؛ ساروس و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱؛ و تیلور و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲؛ و آلوک و اسرائیل<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). ولی هیچ کدام از این پژوهش ها به طور مستقیم رابطه میان ابزارهای مراقبت اخلاقی سازمانی و هشدار دهی فساد را بررسی نکرده اند. بنابراین، نیاز به انجام چنین پژوهشی در ایران احساس می شود. افزون بر این، با انجام این پژوهش امکان درک و شناخت بهتر عوامل اثرگذار بر هشدار دهی در مورد تقلب در مؤسسات حسابرسی فراهم خواهد شد.

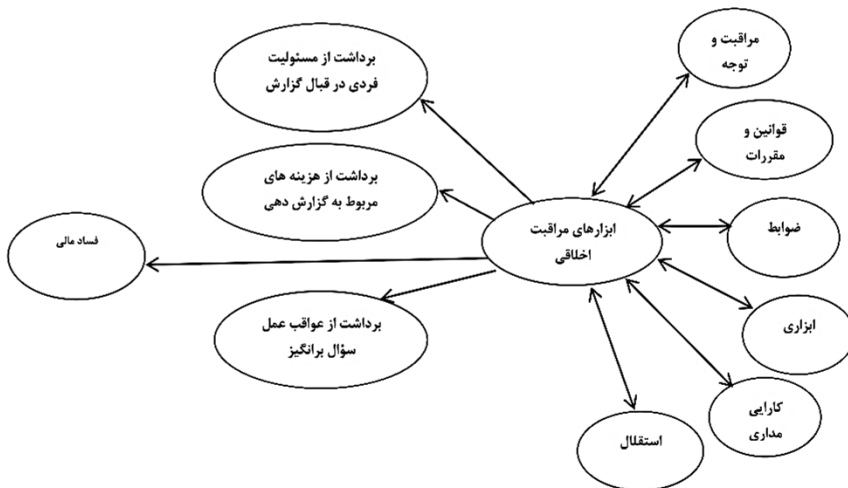
1. Soros et al

2. Taylor et al

3. Aluk and Israel

با عنایت به مبانی تئوریک فوق‌الذکر و پیشینه پژوهش فرضیات این تحقیق عبارتند از:

- ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان حرفه‌ای در ایران تأثیر معناداری دارد.
- ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسؤلیت فردی در قبال گزارش دهی تأثیر معناداری دارد.
- ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی تأثیر معناداری دارد.
- ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال برانگیز تأثیر معناداری دارد.



مدل مفهومی پژوهش برگرفته از بنیان نظری تحقیق

### روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع مطالعه کتابخانه‌ای و تحلیلی - علی‌می‌باشد و روش تحقیق در این پژوهش توصیفی - پیمایشی است، چرا که به تحلیل نظرات پاسخ‌دهندگان (نمونه مورد مطالعه) که به پرسش‌هایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد تحقیق (متغیرها و سؤال‌های مربوط)، پاسخ داده‌اند، می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در سال ۹۶ می‌باشند و از آنجا که آمار رسمی از تعداد حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی در دسترس



نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض گردیده است و در نهایت تعداد نمونه براساس فرمول کوکران ۳۲۰ نفر در نظر گرفته شده است. ادبیات موضوع در پژوهش حاضر با استفاده از مطالعات کتابخانه ای شامل مقالات لاتین و فارسی، کتب، مجلات و نیز استفاده از اینترنت و داده های تجربی با استفاده از ابزار پرسش نامه رتبه بندی شده (لیکرت) و بصورت میدانی گردآوری شد. برای تحلیل داده ها از مدل روابط ساختاری خطی - آموس<sup>۱</sup> (جورسکاگ و سوربوم<sup>۲</sup>، ۱۹۸۹) استفاده خواهد شد. در واقع آموس به بررسی میزان اعتبار متغیرهای انتخاب شده می پردازد. تکنیک آموس آمیزه دو تحلیل است:

### الف- مدل اندازه گیری<sup>۳</sup> ب- مدل تابع ساختاری<sup>۴</sup>

مدل اندازه گیری یا قسمت تحلیل عوامل تأییدی<sup>۵</sup> مشخص می کند که چگونه متغیرهای پنهان یا سازه های فرضی در قالب تعداد بیشتری متغیرهای قابل مشاهده، اندازه گیری شده اند. قسمت تابع ساختاری یا تحلیل مسیر، روابط علی بین این متغیرهای نهفته را مشخص می کند؛ به عبارت دیگر، مدل اندازه گیری سؤالات مربوط به روایی و اعتبار متغیرهای مشاهده شده را پاسخ می دهد و مدل تابع ساختاری سؤالات مربوط به شدت روابط علی (مستقیم، غیرمستقیم و کلی) بین متغیرهای پنهان و مقدار واریانس تبیین شده در کل مدت را پاسخ می دهد.

در تحقیق حاضر روایی پرسشنامه از نوع روایی صوری و محتوایی می باشد. به این معنی که برای بررسی روایی صوری در پرسشنامه، گویه ها با توجه به مولفه های استخراج شده از تحقیق های معتبر گذشته، مشخص گردید و از استاد راهنما برخی اساتید دانشگاهی و نیز تعدادی از خبرگان در سطح شرکتهای درخواست گردید که در جهت سنجش روایی پرسشنامه، اظهار نظر نمایند. پس از بررسی و ارزشیابی پرسشنامه توسط اساتید و صاحب نظران مورد نظر، اصلاحات مربوطه در پرسشنامه اعمال گردید و روایی ظاهری آن تأیید شد و میزان انطباق آن با هنجارهای اجتماعی، محیط سازمانی مورد نظر و اهداف تحقیق مورد ارزیابی قرار گرفت.

هم چنین پس از جمع آوری اطلاعات برای بررسی روایی محتوایی از نرم افزار آموس<sup>۶</sup> نیز به منظور تحلیل عاملی، استفاده شده است. در این تحقیق برای درک این موضوع که گویه ها بیان کننده عامل های (سازه های) مورد نظر هستند، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. در تحلیل عاملی تأییدی هر چه میزان بار عاملی به عدد یک نزدیک تر باشد، در واقع گویای این امر

1. Amos
2. Joreskog & Sorbom
3. Measurement Model
4. Structural Equation Model (SEM).
5. Confirmatory Factor Analysis (CFA).
6. Amos

است که سؤالات پرسشنامه ارتباط قوی‌تری با متغیرهای اصلی دارند.  
 جدول ۱): تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه

تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه					
معنی داری عامل	خطای استاندارد	بار عاملی مرحله ۱	گویه‌ها	نام متغیر	نماد متغیر
		۱.۰۰۰	q <sup>1</sup>	مراقبت و توجه	Care
***	.۰۸۱	۱.۰۸۲	q <sup>2</sup>		
***	.۰۸۶	۱.۲۰۸	q <sup>3</sup>		
***	.۱۰۳	۱.۲۵۳	q <sup>4</sup>		
***	.۰۹۶	۱.۱۲۷	q <sup>5</sup>		
		۱.۰۰۰	q <sup>6</sup>	قوانین و مقررات	Rules
***	.۰۶۵	۱.۰۱۲	q <sup>7</sup>		
***	.۰۷۶	.۹۳۰	q <sup>8</sup>		
***	.۰۸۲	.۹۶۵	q <sup>9</sup>	ضوابط	Regulation
		۱.۰۰۰	q <sup>10</sup>		
***	.۰۸۶	.۹۴۷	q <sup>11</sup>		
***	.۰۹۴	۱.۰۵۰	q <sup>12</sup>		
***	.۰۹۱	.۸۸۵	q <sup>13</sup>	ابزاری	Instrumental
		۱.۰۰۰	q <sup>14</sup>		
***	.۰۷۱	.۹۳۱	q <sup>15</sup>		
***	.۰۹۴	۱.۰۶۸	q <sup>16</sup>		
***	.۰۸۴	.۷۱۰	q <sup>17</sup>		
***	.۰۸۴	.۵۳۰	q <sup>18</sup>	کارایی مدار	Efficiency
***	.۰۹۲	.۷۹۵	q <sup>19</sup>		
		۱.۰۰۰	q <sup>20</sup>		
***	.۰۸۵	.۹۳۸	q <sup>21</sup>	مستقل	Independent
***	.۰۹۵	۱.۱۰۱	q <sup>22</sup>		
		۱.۰۰۰	q <sup>23</sup>	مستقل	Independent
***	.۱۰۳	.۹۹۲	q <sup>24</sup>		
***	.۰۹۱	۱.۰۲۷	q <sup>25</sup>		
***	.۰۹۱	۱.۰۰۰	q <sup>26</sup>	هشدار دهی	Whistle Blowing
		.۹۳۰	qq <sup>1</sup>		
***	.۰۶۶		qq <sup>1</sup>		

در جدول شماره ۱، بار عاملی غیر استاندارد برای هر یک از گویه‌ها آورده شده است،

بزرگی این بارهای عاملی در واقع گویای این امر است که سؤالات پرسشنامه ارتباط قوی‌تری با متغیرهای اصلی دارند. اگر میزان بار عاملی استاندارد صفر باشد به معنای عدم ارتباط بین سؤالات پرسشنامه و متغیر اصلی است و بار عاملی منفی به معنای معکوس بودن جهت اثر گذاری سؤالات پرسشنامه بر متغیر اصلی می‌باشد. با توجه به معیار فرنل و لاکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگ تر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردار می‌باشند. همانگونه که مشاهده می‌شود نتایج مربوط به تحلیل عاملی تأییدی تمام عوامل در سطح مطلوبی می‌باشند. برای سؤالات عامل سؤال  $q^1$  و  $q^9$  و ...  $qq^4$  به دلیل نیاز به شناسایی پذیر بودن مدل بار عامل ۱ در نظر گرفته شده است.

در این تحقیق برای پایایی آزمون از روش پایایی سازه‌ای<sup>۱</sup> استفاده می‌شود.

جدول ۲: روایی پایایی سازه‌های (متغیرهای پنهان) تحقیق

روایی پایایی سازه‌های (متغیرهای پنهان) تحقیق			
ردیف	متغیر	نماد متغیر	پایایی سازه‌ای CR
۱	مراقبت توجه	Care	۰.۷۹۷
۲	قوانین و مقررات	Rules	۰.۸۸۳
۳	ضوابط	Regulation	۰.۸۳۶
۴	ابزاری	Instrumental	۰.۸۱۶
۵	کارایی مدار	Efficiency	۰.۷۹۶
۶	مستقل	Independent	۰.۸۲۷
۷	هشدار دهی	Whistle Blowing	۰.۹۱۷

همانطور که در جدول شماره ۲ ملاحظه می‌شود در موارد مقادیر پایایی سازه‌ای استخراج شده از ۰/۷ بیشتر بوده بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی همگرایی مناسب برخوردار است.

### تعاریف متغیرها

**هشدار دهی:** هشدار دهی در زمینه حسابداری، عمل داوطلبانه ای است که بر اساس آن کارکنان حسابداری رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

**محیط اخلاقی سازمان:** به روش‌هایی اشاره می‌کند که سازمان‌ها رفتارهای عادی - اقدامات و اعمال مورد انتظار خود را عملیاتی می‌سازند و از آنها حمایت می‌کند و به آنها پاداش

1. Construct Reliability

2. Alleyne et al

می‌دهند (اسچیوپکر و گاد، ۲۰۰۹).

سازمان‌ها، واحدها، گروه‌های کاری انواع مختلفی از محیط‌ها از جمله محیط اخلاقی در برمی‌گیرد و به علت تفاوت‌های موقعیتی افراد، گروه‌های کاری و سوابق کاری، ادراک کارکنان از محیط سازمانی و محیط اخلاقی در سازمان‌های مختلف متفاوت می‌باشد. ویکتور و کولن<sup>۲</sup> محیط اخلاقی را ادراک متداول از انواع فعالیتها و رویه‌های اخلاقی که محتوای اطلاعاتی دارند تعریف کرده‌اند.

### یافته‌های تحقیق

جدول ۳) توزیع فراوانی و درصدی نمونه مورد مطالعه برحسب متغیرها شناسایی

متغیر	فراوانی مطلق	فراوانی نسبی
جنسیت	مرد	۳۷/۴
	زن	۶۲/۶
نوع موسسه	خصوصی	۷۴/۱
	سازمان حسابرسی	۲۵/۹
سابقه پاسخگویان	کمتر از ۳ سال	۴۵/۲
	بین ۴-۶ سال	۱۵/۶
	بین ۷-۹ سال	۷/۵۰
	بیش از ۱۰ سال	۳۰/۸
	بدون پاسخ	۰/۹
رتبه شغلی پاسخ‌دهندگان	حسابرس	۵۴/۵
	حسابرس ارشد	۲۱/۵
	سرپرست	۱۶/۸
	مدیر	۱/۶
	شریک	۵/۶
سن پاسخگویان	۲۱-۳۰	۵۱/۱
	۳۱-۴۰	۲۸
	۴۱-۵۰	۱۳/۷
	۵۱-۶۰	۵/۳
	بیش از ۶۰	۱/۹

- 1.Schiupkr & Gad
- 2.Victor & Collen

۵۵/۵	۱۷۸	کارشناسی	تحصیلات
۴۳/۹	۱۴۱	کارشناسی ارشد	
۰/۶	۲	دکتری	

براساس داده های جدول می توان گفت:

- کمترین فراوانی برای سوابق ۹-۷ سال با کمتر از ۷/۵ و افراد با سابقه کمتر از ۳ سال دارای بیشترین فراوانی با ۴۵/۲ فراوانی هستند.
- در رابطه با تحصیلات بیشترین فراوانی برای افرادی با مدرک کارشناسی می باشد که ۵۵/۵ افراد پاسخ گو را شامل می شود کمترین فراوانی نیز برای افرادی با مدرک دکتری می باشد که کمتر از ۰/۶ نمونه را شامل می شود.
- فراوانی بیشتر برای مردها می باشد که ۶۲/۶ افراد پاسخ گو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای خانم ها می باشد که کمتر از ۳۷/۴ نمونه را شامل می شود.
- رتبه شغلی نمونه مورد مطالعه بیانگر این است که فراوانی بیشتر برای حسابرس می باشد که ۵۴/۵ افراد پاسخ گو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای مدیران می باشد که کمتر از ۱/۶ نمونه را شامل می شود
- فراوانی بیشتر برای مؤسسات خصوصی می باشد که ۷۴/۱ افراد پاسخ گو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای سازمان حسابرسی می باشد که کمتر از ۲۵/۹ نمونه را شامل می شود.
- درخصوص سن پاسخ گویان می توان گفت که فراوانی بیشتر برای رده سنی ۲۱-۳۰ می باشد که ۵۱/۱ افراد پاسخ گو را شامل می شود فراوانی کمتر نیز برای رده سنی بیش از ۶۰ سال می باشد که کمتر از ۲ درصد نمونه را شامل می شود.

جدول (۴) آمار توصیفی متغیرها

شاخص های توزیع		شاخص های پراکندگی			شاخص های گرایش مرکزی			متغیرها
					نما	میانه	میانگین	
ضریب کشیدگی	ضریب کجی	انحراف معیار	واریانس	دامنه تغییرات	میانگین	میانه	نما	مراقبت و توجه
۰.۰۸۸	-۰.۷۵۸	۰.۶۳۳	۰.۴۰۲	۲.۸۹	۲.۸۲	۲.۹۲	۳.۰۳	قوانین و مقررات
۱.۸۳۹	-۱.۰۶۰	۰.۶۰۵	۰.۳۶۷	۳.۴۰	۳.۵۳	۳.۶۳	۳.۴۳	ضوابط
۲.۶۲۱	-۱.۳۰۵	۰.۵۹۶	۰.۳۵۵	۳.۵۳	۳.۷۱	۳.۷۹	۳.۶۳	ابزاری
-۰.۹۰۸	۰.۳۳۸	۰.۷۲۵	۰.۵۲۶	۳.۰۸	۲.۳۸	۲.۲۴	۲.۳۹	کارایی مدار
۰.۷۲۰	-۰.۹۴۹	۰.۶۶۳	۰.۴۴۰	۳.۱۰	۳.۲۸	۳.۳۸	۳.۰۴	مستقل
-۰.۷۰۲	۰.۳۸۹	۰.۶۸۴	۰.۴۶۹	۳.۱۲	۲.۴۷	۲.۳۳	۲.۵۲	شهردار دهی
-۰.۲۴۴	-۰.۷۷۰	۱.۵۲	۲.۳۳۰	۵.۹۶	۴.۹۴	۵.۲۷	۴.۵۵	

همانگونه که در جدول فوق دیده می‌شود میانگین و میانه و مد برای متغیر هشدار دهی از سایر متغیرها بیشتر است که به دلیل تغییر طیف پاسخ دهی از ۵ گزینه‌ای به ۷ گزینه‌ای که یکی از علل آن است. بر اساس جدول فوق متغیرهای مدل دارای پارامترهای شکل مشابه نرمال هستند و انحراف بسیاری زیادی نسبت به توزیع نرمال ندارند چون به غیر از متغیرهای مراقبت و توجه و قوانین و مقررات بقیه دارای کشیدگی و چولگی در فاصله بین ۱- و ۱ هستند که شرط لازم برای پیروی از توزیع نرمال است.

### یافته های استنباطی

در هر مطالعه ای پژوهشگر با گردآوری داده‌ها و اطلاعات به روش صحیح و علمی و نیز تجزیه و تحلیل آن‌ها تلاش می‌نماید پاسخ سؤال‌های تحقیق را یافته و فرضیه‌های برآمده از مبانی نظری را مورد ارزیابی قرار دهد. بنابراین پژوهشگر با استناد بر نتایج تحلیل آماری در مورد فرضیه‌ها اظهار نظر کرده و با توجه به نتایج بدست آمده آن‌ها را تأیید یا رد می‌کند.

### روایی (اعتبار) افتراقی

روایی (اعتبار) افتراقی<sup>۱</sup> در مدل معادلات ساختاری SEM بدین معناست که نشانگرهای یک سازه با نشانگرهای سازه دیگر همبستگی بالایی نداشته باشند و از هم متمایز باشند تا بر اساس آن بتوان نتیجه گرفت که دو سازه یک هدف را اندازه‌گیری می‌کنند. این موضوع زمانی رخ می‌دهد که بین دو سازه به لحاظ تعریف هم پوشانی وجود داشته باشد. برای ارزیابی این روایی از روش متوسط واریانس بیان شده استفاده می‌شود.

### روش متوسط و حداکثر مجذور واریانس بیان شده:

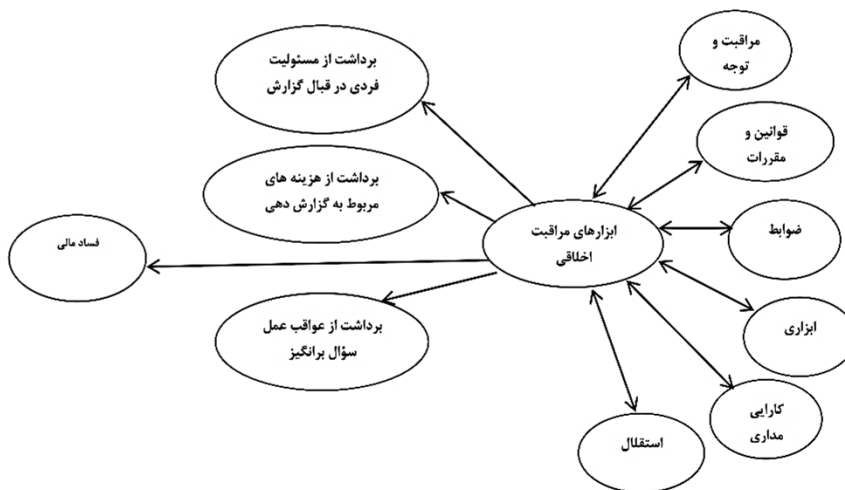
این روش یک روش جایگزین مبتنی بر تحلیل عاملی است که توسط فورنل و ولاکر (۱۹۸۱) ارائه شد. در این روش زمانی بین دو سازه افتراق وجود دارد که متوسط واریانس بیان شده برای یک سازه AVE بزرگتر از مجذور واریانس مشترک بین آن‌ها (ASV) باشد. در جدول زیر مقادیر مورد نیاز برای سنجش روایی افتراقی آورده شده است.

جدول ۵: روایی همگرایی افتراقی (متغیرهای پنهان) تحقیق

روایی همگرایی افتراقی (متغیرهای پنهان) تحقیق					
ردیف	متغیر	نماد متغیر	پایایی سازه‌ای CR	AVE میانگین واریانس استخراجی	CR>AVE
۱	مراقبت و توجه	Organizcare	۰.۵۶۹	۰.۱۹۹	√

√	۰.۰۵۹	۰.۶۰۲	Rules	قوانین و مقررات	۲
√	۰.۱۲۶	۰.۵۶۰	Regulation	ضوابط	۳
√	۰.۱۴۵	۰.۵۲۷	Instrumental	ابزاری	۴
√	۰.۰۷۶	۰.۴۰۴	Efficiency	کارایی مدار	۵
√	۰.۰۹۸	۰.۵۴۷	Independent	مستقل	۶
√	۰.۲۰۷	۰.۶۴۹	Whistle Blowing	هشدار دهی	۷

همان طور که در جدول ۵ ملاحظه می شود در موارد مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از هر مقدار مجذور واریانس مشترک بین آن‌ها (ASV) است و مقدار پایایی افتراقی نیز مورد تأیید است. بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی مناسب برخوردار است برای بررسی فرضیه‌ها، مدل به صورت زیر را در نظر می‌گیریم:

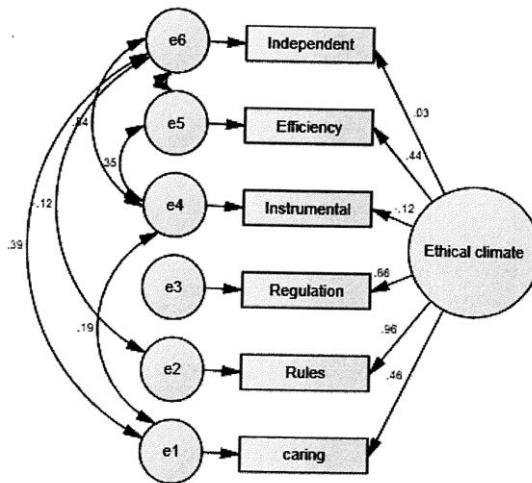


شکل (۱) مدل انتخاب شده برای بررسی فرضیات

در این تحقیق برای داده‌ها پرسش‌های مربوط به شاخصه‌های محیط اخلاقی مطرح شده است و از طرفی متغیرهای مربوط به شاخصه‌های محیط اخلاقی خود بصورت پنهان می‌باشند لذا در اولین مرحله از کار تمام متغیرها (مراقبت و توجه، قوانین و مقررات، ضوابط، ابزاری، کارایی مدار، مستقل، هشدار دهی، هزینه مربوط به گزارش، عواقب گزارش و مسئولیت فردی در قبال گزارش) را بسته بندی<sup>۱</sup> می‌نماییم تا به متغیرهای مشاهده پذیر تبدیل گردند و از متغیرهای

1. parceling

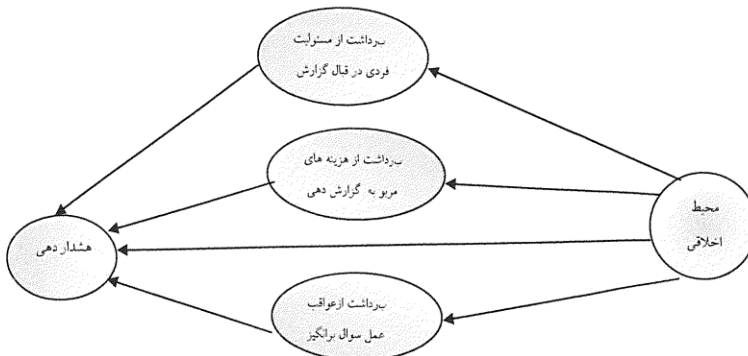
مربوط به محیط اخلاقی استفاده می‌نماییم تا این متغیر را نیز بسته بندی و تبدیل به متغیر قابل مشاهده نماییم مدل برازش داده شده به این متغیر به صورت زیر است.



شکل ۲) مدل انتخاب شده برای متغیر پنهان محیط اخلاقی

منظور از متغیر  $e_6, \dots, e_2, e_1$  جمله خطا است که در معرفی مدل با استفاده از آموس باید در نظر گرفته شود.

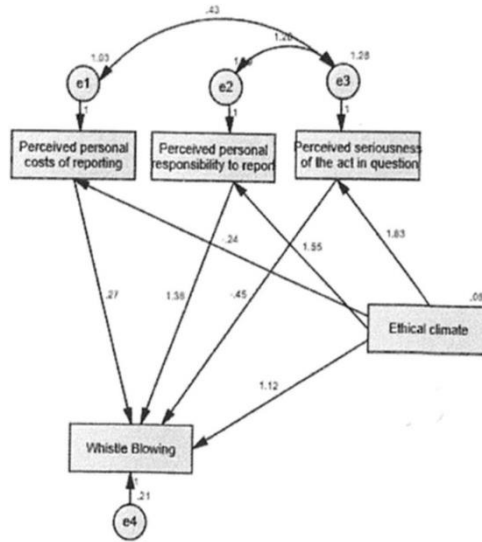
بعد از برازش متغیر پنهان محیط اخلاقی توسط شاخص‌های آن این متغیر را نیز به بسته بندی نموده و به متغیر مشاهده پذیر می‌نماییم لذا مدل مورد بررسی برای بررسی فرضیات به صورت زیر خلاصه می‌گردد:



شکل ۳) مدل انتخاب شده برای بررسی فرضیات پایان نامه

در ادامه به برازش مدل با استفاده از نرم افزار آموس می‌پردازیم.





شکل ۴) مدل برازش داده شده برای بررسی فرضیات پایان نامه در مدل فوق ضرایب مسیر برای برازش تحلیل مسیر نشان داده شده است. در ادامه خروجی های تحلیل مسیر، مربوط به مدل به شرح است.

جدول ۶) ضرایب رگرسیونی برآورد شده توسط نرم افزار اموس

رابطه رگرسیونی	برآورد ضریب رگرسیونی غیر استاندارد	خطای برآورد	ضریب برآورد شده (خطای برآورد)	سطح معنی داری
	۱.۸۲۹	.۲۲۵	۸.۱۳۶	***
	۱.۵۴۷	.۲۵۱	۶.۱۷۴	***
	-.۲۴۴	.۲۰۲	-۱.۲۱۱	.۲۲۶
	۱.۳۷۷	.۰۶۴	۲۱.۵۸۰	***
	.۲۶۹	.۰۴۱	۶۶۰.۴	***
	-.۴۵۵	.۰۷۷	-۵.۹۲۴	***
	۱.۱۱۸	.۱۱۰	۱۰.۱۲۵	***

همان گونه که در جدول فوق نشان داده شده است ضرایب مسیر مربوط به متغیرهای محیط اخلاقی (Ethical climate) بر روی مسئولیت فردی در قبال گزارش (perceived personal responsibility to report) و عواقب گزارش (Perceived seriousness of the act in question) معنی دار ولی ضریب مسیر محیط اخلاقی بر روی هزینه مربوط به گزارش (Perceived Personal costs reporting) معنی دار نیست زیرا سطح معنی داری آن از ۰/۰۵ بزرگتر است.

برای این مدل میزان آماره کی دو برابر با  $0/562$  و درجه آزادی ۱ و سطح معنی داری برابر  $0/453$  است. که در نتیجه سطح معنی داری از  $0/05$  بیشتر است و این امر دلیلی بر برازش مناسب مدل است زیرا موارد آماره کای دو معنی دار است در ادامه آماره های مربوط به نیکویی برازش مدل را مورد بررسی قرار می دهیم:

خروجی های آموس در بررسی مناسبت مدل به شرح زیر است.

جدول (۷) پارامترهای نیکویی برازش مدل

RMR	NFI	GFI	TLI	RFI	IFI	CFI	RMSEA
$0/026$	$1/00$	$0/999$	$1/00$	$0/997$	$1/00$	$1/00$	$0/000$

در این جدول متغیرهای RFI, AGFI, GFI, NFI, IFI در اعداد بزرگی هستند در مدل ارائه شده در شکل بالا تمام این موارد فوق بیش از  $0/9$  می باشد که نشان می دهد مدل در سطح مناسب برازش قرار دارد از طرفی مقدار آماده RMSEA کمتر مساوی  $0/03$  است پس مدل ارایه شده مدل برازش شده یک مدل خوب است.

بعد از تأیید مناسبت مدل اکنون شرایط لازم برای بررسی فرضیات مطرح شده در این تحقیق قابل آزمون می باشد در ادامه به بررسی این فرضیات می پردازیم.

فرضیه ۱: محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان حرفه ای در ایران تأثیر معناداری دارد.

در بررسی آثار محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان، همان طور که در شکل ۴ و جدول ۵ ملاحظه می گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۱.۱۱۸) برآورد شده است. معنی دار بودن این ضریب مقدار  $0/000$  در سطح معنی داری  $0/05$  قرار دارد. خطای این برآورد  $0/11$  است که ضریب برآوردی بزرگی برابر با  $10/13$  نسبت به خطای برآوردی دارد می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای  $0/05$  معنی دار است یعنی محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان در سطح جامعه مورد ارتباط معنی داری دارند. بنابراین فرضیه شماره یک تأیید می گردد.

فرضیه ۲: محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه ای ایرانی از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی تأثیر معناداری دارد.

در بررسی آثار متغیر محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه ای ایرانی از مسئولیت فردی، همان طور که در شکل ۴ و جدول ۵ ملاحظه می گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۱/۵۵) برآورد شده است. معنی دار بودن این ضریب مقدار  $0/000$  در سطح معنی داری  $0/05$  قرار دارد. خطای این برآورد  $0/25$  است که ضریب برآوردی بزرگی برابر با  $6/18$  نسبت به خطای برآوردی دارد می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای  $0/05$  معنی دار

است یعنی محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از مسئولیت فردی در سطح جامعه مورد بررسی تاثیر معنی داری دارد. بنابراین فرضیه شماره دو تأیید می‌گردد

فرضیه ۳: محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی تأثیر معناداری دارد.

در بررسی آثار متغیر محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش دهی، همان طور که در شکل ۴ و جدول ۵ ملاحظه می‌گردد؛ ضریب مسیر به میزان ۰/۲۴- برآورد شده است. معنی دار بودن این ضریب مقدار ۰/۲۲۶ در سطح معنی داری ۰/۰۵ قرار ندارد. خطای این برآورد ۰/۲۰۲ است که ضریب برآوردی بزرگی برابر با ۱/۲۱- نسبت به خطای برآوردی دارد می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ بی معنی است یعنی محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از هزینه‌های مربوط بر گزارش در سطح جامعه مورد بررسی تاثیر معنی داری ندارد. بنابراین فرضیه شماره سه رد می‌گردد.

فرضیه ۴: محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌برانگیز تأثیر معناداری دارد.

در بررسی آثار متغیر محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌برانگیز، همان طور که در شکل ۴ و جدول ۵ ملاحظه می‌گردد؛ ضریب مسیر به میزان ۱/۸۲۹ برآورد شده است. معنی دار بودن این ضریب مقدار ۰/۰۰۰ در سطح معنی داری ۰/۰۵ قرار دارد. خطای این برآورد ۰/۲۲۵ است که ضریب برآوردی بزرگی برابر با ۸/۱۴ نسبت به خطای برآوردی دارد می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی محیط اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر برداشت حسابرسان حرفه‌ای ایرانی از عواقب عمل سؤال‌برانگیز در سطح جامعه مورد بررسی تاثیر معنی داری دارد. بنابر این فرضیه شماره چهار پذیرفته می‌گردد.

## نتیجه گیری

پیاده کردن رفتار های اخلاقی در یک سازمان در قدم اول به میزان ارج گذاری بر ارزش های اخلاقی توسط سیاستهای کلی و اقدامات مدیریت بستگی دارد. حساسیت اخلاقی مدیریت به ارتقای سازگاری کارکنان با استانداردهای اخلاقی کمک می کند (باچسیک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳) یکی از عوامل اصلی شکل دهی به روابط درون سازمانی و نظرات کارکنان محیط اخلاقی است (لویس و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). در این بین حرفه حسابرسی از متشکل ترین و منضبط ترین حرفه های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن نیز به پای بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد اعتمادی و دیناتی دیلمی، ۱۳۸۸).

شکست آشکار آئین رفتار حرفه‌ای در حفظ منافع عموم شاید به دلیل اکراه زیاد کارکنان حسابرسی در گزارش خطاکاری و یا رفتار سؤال برانگیز همکاران خود است (فین و لمپ<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲؛ کاپلان و ویتکتون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱). بخشی از آن به دلیل قصور آئین رفتار حرفه‌ای کنونی است. چرا که نه اعضای حرفه حسابرسی را به هشدار دهی تشویق می کند و نه رهنمودی در این زمینه ارائه می دهد که در شرایطی که حسابرس خطاکاری را به سلسله مراتب بالاتر خود و با کمیته حسابرسی شرکت گزارش داد و عکس العملی از آن‌ها ندید، چه باید بکند. به دلیل رابطه منحصر به فردی که بین موسسه حسابرسی و صاحبکار وجود دارد، کارکنان حسابرسی دسترسی قانونی و اطلاعات زیادی در خصوص امور مالی و تجاری صاحبکار دارند. بنابراین بسیار مهم است که نظام نامه حرفه‌ای به چنین رابطه منحصر به فردی توجه داشته باشد و هنگامی که تعهدات حرفه هم به اعضای حرفه و هم به کثیری از عموم تحمیل می شود دستورات صریحی را در این خصوص دیکته نماید. در اینکه هیچ آئین رفتار حرفه‌ای نمی تواند برای هر موردی دستور العملی صادر نماید، بحثی نیست. بنابراین بایستی به ماوراء آئین رفتار حرفه‌ای نظاره کرده و معیارهای دیگری نظیر هشدار دهی را برای ممانعت از رسوایی های مالی آتی و حفظ منافع عموم مورد توجه قرار دهیم. (آلین و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳).

با توجه به موارد فوق و براساس یافته های پژوهش زیر که کاملاً منطبق با بنیان های نظری است می توان گفت ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی را به عنوان عامل اثرگذار بر هشدار دهی نقشی مهم و تأثیرگذار دارند تا جایی که کلیه فرضیه های پژوهش نشان داد که ابزارهای مراقبت اخلاقی مؤسسات حسابرسی بر هشدار دهی حسابرسان حرفه‌ای در ایران تأثیر معناداری دارد.

1. Bachsyk
2. Louis et al
3. Finn & Lampe
4. Kaplan & Whitecotton
5. Alyn et al

## فهرست منابع

### فارسی

۱. اشرف زاده، حمیدرضا و مهرگان، نادر (۱۳۸۷). "اقتصاد سنجی پانل دیتا"، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
۲. افلاطونی، عباس، نیکبخت، لیلی (۱۳۸۹). کاربرد اقتصاد سنجی در تحقیقات حسابداری، مدیریت مالی و علوم اقتصادی، تهران، انتشارات ترمه، چاپ اول.
۳. افلاطونی، عباس (۱۳۹۲). "تجزیه و تحلیل آماری با ایویوز در تحقیقات حسابداری، مدیریت و اقتصاد". انتشارات ترمه. چاپ اول، تهران
۴. اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۸). "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکتها"، فصلنامه ی اخلاق در علوم و فناوری، شماره های ۱ و ۲، صص ۱۱-۲۲. احمدپور، احمد، کاشانی پور، محمد و شجائی، محمد رضا (۱۳۸۹)؛ " بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری بر هزینه تأمین مالی از طریق بدهی (استقراض)"، بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۶۲، صص ۳۲-۱۷.
۶. آشوری، داریوش (۱۳۸۶). "مفاهیم و تعاریف فرهنگ، چاپ سوم، تهران: انتشارات آگاه .
۷. بنی مهد، بهمن و نجاتی، امیر (۱۳۹۵). "رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهدی کاری حسابرسان"، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابداری، شماره ۳، صص ۱۱۹-۱۳۸ .
۸. حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی (۱۳۸۴)؛ " کیفیت حسابداری مروری بر ادبیات و تحقیقات " فصلنامه بورس، شماره ۶۶، صص ۴۵-۳۸
۹. رضازاده، جواد و ثقفی، علی (۱۳۸۲). "زمینه فرهنگی رفتار حرفه‌ای حسابداران"، مجله مطالعات حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، شماره ۱، صص ۱-۳۹ .
۱۰. سلطانی، مرتضی (۱۳۸۳) "مدیریت اخلاق در سازمانها"، ماهنامه تدبیر، سال چهاردهم، شماره ۱۳۲.
۱۱. علوی طبری، سید حسین، خلیفه سلطان، سید احمد و شهیندیان، ناهید (۱۳۹۱)؛ " کیفیت حسابداری و پیش‌بینی سود"، تحقیقات مالی، شماره ۳، صص ۳۵-۲۳.
۱۲. مظاهری راد، حمید (۱۳۹۳). "مروری بر مفهوم رفتار اخلاقی در سازمان‌ها، پایگاه مقالات مدیریت، شماره ۱۳۳۲، صص ۱۳۳-۱۹۵ .
۱۳. مهدوی، غلام حسین و هوشمند، عبدالحمید (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس"، دانش حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۵۱.
۱۴. نمازی، محمد، بایزدی، انور و جبارزاده، سعید (۱۳۹۰)؛ " بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابداری شماره ۹، صص ۳۰-۱۲ .

۱۵. فرقاندوست حقیقی، کامبیز و بنی مهد بهمن، ولی لر حیدر. (۱۳۹۲). "بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان"، مقاله پذیرفته شده و در نوبت چاپ مجله علمی و پژوهشی حسابداری مالی و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

#### منابع لاتین:

16. Abdolmohammadi, M.J., Gabhart, D.R.L., & Reeves, M.F. (1997). Ethical cognition of business students individually and in groups. *Journal of Business Ethics*, 16(1), 1717-1725.
17. Abdolmohammadi, M.J., & Reeves, M.F. (2003). Does group reasoning improve ethical reasoning? *Business & Society Review*, 108(1), 127-137.
18. Adebayo, D.O. (2005). Ethical attitudes and prosocial behaviour in the Nigeria police: moderator effects of perceived organizational support and public recognition. *Policing: An International Journal of Police Strategies and Management*, 28(4), 684-705.
19. AICPA. (2007). Code of professional conduct. New York, NY: AICPA.
20. Ajzen, I. (1991). The theory of planned behaviour. *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
21. Arnold, D., & Ponemon, L. (Fall 1991). Internal auditors' perceptions of whistle blowing and the influence of moral reasoning: an experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(2), 1-15.
22. Bandura, A. (1977). *Social learning theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
23. Bandura, A. (1997). *Self efficacy*. New Jersey: Prentice Hall.
24. Bettenhausen, K.L., & Murnighan, J.K. (1991). The development of an intragroup norm and the effects of interpersonal and structural challenges. *Administrative Science Quarterly*, 36(1), 20-35.
25. Beu, D.S., Buckley, M.R., & Harvey, M.G. (2003). Ethical decision making: a multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review*, 12(1), 88-107.
26. Blau, P.M. (1964). *Exchange and power in social life*. New York, NY: Wiley.
27. Bobek, D., & Hatfield, R. (2003). An investigation of the theory of planned behaviour and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioural Research in Accounting*, 15, 13-38.
28. Brennan, N., & Kelly, J. (2007). A study of whistle-blowing among trainee auditors. *British Accounting Review*, 39(1), 61-87.
29. Broadhead-Fearn, D., & White, K. (2006). The role of self-efficacy in predicting rule-following behaviors in shelters for homeless youth: a test of the theory of planned behaviour. *Journal of Social Psychology*, 146(3), 307-325.
30. Buchan, H.F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: an extension of Ajzen's theory of planned behaviour. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-181.
31. Balthazard, P.A. and R.A. Cook (2004). "Organizational culture and Knowledge Management Success: Assessing the

- Behavior-Performance Continuum." Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Science.
30. Baron, A., Greenberg, (1994), " Behavior in Organizations Third Edition ", Prentice Hall.
31. Copeland, J. (2005). "Ethics as Imperative." Accounting Horizons, 19 (1), pp.35- 43.
32. Clemente, M. (2003). "Growing Concerns: Managing Corporate Culture for Strategic Success, Part One." Smart Praos Newsletter. Retrieved from <http://accounting.smartpros.com/x36880.xml> [04/10/2011].
33. Carpenter, T.D., & Reimers, J.L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behaviour. Journal of Business Ethics, 60(2), 115-129.
34. Chatman, J.A., & Flynn, F.J. (2001). The influence of demographic composition on the emergence and consequences of cooperative norms in work teams. Academy of Management Journal, 44(5), 956-974.
35. Chiu, R.K. (2002). Ethical judgment, locus of control, and whistle-blowing intention: a case study of mainland Chinese MBA students. Managerial Auditing Journal, 17(9), 581-587.
36. Chung, J., Monroe, G., & Thome, L. (2004). An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. Research seminar. The University of NSW School of Accounting.
37. Cohen, J.R., & Martinov-Bennie, N. (2006). The applicability of a contingent factors model to accounting ethics research. Journal of Business Ethics, 68(1), 1- 18.
38. Cullen, J. (1978). The structure of professionalism. New York: P.B. Inc.
39. Curtis, M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? Journal of Business Ethics, 68(2), 191-209.
40. Deegan C (2004). Financial accounting Theory. McGraw Hill publication. Gowthorpe C, Amat O (2005). Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macroand Micro Manipulation. Journal of Business Ethics 57: 55-64.
41. Donaldson, W. (2005). "Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission." Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/spch040105whd.htm>. [04/10/2011 }.
42. Dart, E. (2011 ). UK investors' perceptions of auditor independence. British Accounting Review, 43, 173-185.
43. De Jong, A., de Ruyter, K., & Lemmink, J. (2005). Service climate in self-managing teams: mapping the linkage of team member perceptions and service performance outcomes in a business-to-business setting. Journal of Management Studies, 42(8), 1593-1620.
44. DeAngelo, L. (August 1981 ). Auditor independence, low-balling and disclosure regulation. Journal of Accounting and Economics, 3(2), 113-127.
45. DiMaggio, P.J., & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational

- fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
46. Dowling, C. (2009). Appropriate audit support system use: the influence of auditor, audit team, and firm factors. *The Accounting Review*, 84(3), 771-810.
47. Dukerich, J.M., Nichols, M., Elm, D., & Vollrath, D. (1990). Moral reasoning in groups: leaders make a difference. *Human Relations*, 43(5), 473-493.
48. Dworkin, T.M., & Baucus, M.S. (1998). Internal vs. external whistle-blowers: a comparison of whistle-blowing processes. *Journal of Business Ethics*, 17(12), 1281-1298.
49. Eisenberger, R., Fasolo, P.M., & Davis-LaMastro, V. (1990). Effects of perceived organizational support on employee diligence, commitment and innovation. *Journal of Applied Psychology*, 75(1), 51-59.
50. Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchinson, S., & Sowa, D. (1986). Perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 71(3), 500-507.
51. Finn, D.W. (1995). Ethical decision making in organizations: a management employee-organization whistle-blowing model. *Research on Accounting Ethics*, 1, 293-313.
52. Finn, D.W., & Lampe, J. (1992). A study of whistle-blowing among auditors. *Professional Ethics*, 1(3-4), 137-168.
53. Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention and behaviour: An introduction to theory and research*. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company.
54. Flannery, B., & May, D. (2000). Environmental ethical decision making in the US metal-finishing industry. *Academy of Management Journal*, 43(4), 642-662.
55. Gray S.J. .1988, "Towards a Theory of Culture Influence on The Development of Accounting System Internationally", *Abacus*, March, PP.1-15.
56. Gaa, J.C. (1992). Discussion of a model of auditors' ethical decision processes. *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, 11(Suppl.), 60-66.
57. Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
58. Gibson, A.M., & Frakes, A.H. (1997). Truth or consequences: a study of critical issues and decision making in accounting. *Journal of Business Ethics*, 16(2), 161- 171.
59. Goldman, A., & Barlev, B. (October 1974). The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence. *The Accounting Review*, 49(4), 707-718.
60. Gouldner, A.W. (1960). The norm of reciprocity: a preliminary statement. *American Sociological Review*, 25(2), 161-178.