

بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران

نجمه سلمان پناه^۱

قدرت‌اله طالب‌نیا^۲

تاریخ پذیرش: ۹۱/۳/۱۰

تاریخ دریافت: ۹۰/۱۲/۱۲

چکیده

مطابق با مدل تصمیم‌گیری رست (۱۹۸۶)، دومین مرحله از مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی، قضاوت اخلاقی است. قضاوت اخلاقی عبارت‌است از میزانی که فرد یک رفتار مشخص را از لحاظ اخلاقی قابل قبول بداند. قضاوت اخلاقی یک فرد، ادراک وی از این‌که چرا بعضی اعمال، اخلاقی شناخته یا ترجیح داده می‌شوند، را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در بررسی قضاوت اخلاقی به‌عنوان متغیر وابسته، فاکتورهای زیر را مورد بررسی قرار داده‌ایم: آیین رفتار حرفه‌ای، محیط اخلاقی شرکت و ویژگی‌های فردی نظیر سن، تجربه کاری و میزان تحصیلات، با توجه به تصمیم‌های اخلاقی اتخاذ شده توسط حسابداران رسمی در عمل. این پژوهش روی ۱۱۵ نفر از حسابداران رسمی ایران صورت گرفته و داده‌های آن از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شده‌است. با استفاده از مدل رگرسیون لجستیک مالتی نومینال نتایج آزمون فرضیه‌های ۱ و ۲ حاکی از این‌است که: آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه حسابداران رسمی و محیط اخلاقی شرکت، متغیرهای موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران است. آزمون فرضیه سوم پژوهش با استفاده از آنالیز واریانس صورت پذیرفته‌است و نتایج حاکی از این‌است که بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: قضاوت اخلاقی، آیین رفتار حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت.

۱- مقدمه

امروزه اخلاق موضوعی است که توجه زیادی را در سراسر جامعه ما به خود معطوف کرده است، دلیل این توجه دو نشانه بارز است: اول نقش مهم و پرمعنای رفتار اخلاقی در حفظ و بقای یک جامعه مدنی و دوم، وجود تعداد پرشمار از نمونه‌های رفتار ضد اخلاقی (پوریا نسب، ۱۳۷۹).

اولین گام در استقرار فرهنگ پذیرش قانونی و درست‌کاری اخلاقی، استقرار آیین رفتار حرفه‌ای است که به‌طور روشن، قلمرو رفتار قابل پذیرش و خطوط قرمز را تعیین می‌کند (مهدوی و دیگران، ۱۳۸۹).

دیر زمانی است که مجامع حرفه‌ای حسابداری در کشورهای مختلف با هدف ملزم کردن حسابداران به مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عموم و رعایت اخلاق حرفه‌ای، اقدام به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای نموده‌اند. اما گویا آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای به‌تنهایی نمی‌تواند مشکلات موجود را حل کند و همچنان رسوایی‌های حرفه حسابداری در گوشه و کنار جهان به وقوع می‌پیوندد. به نظر می‌رسد سلطه فرضیه اثباتی حسابداری (که فرض زیربنایی آن حداکثر کردن منافع شخصی است) به عنوان الگوی غالب در پژوهش‌های حسابداری، ما را از توجه به رفتار حرفه‌ای در قضاوت‌هایمان دور کرده است (اعتمادی و دیگران، ۱۳۸۸).

از آن‌جا که حساب‌دهی عرصه‌ای است که به‌شدت بر اعتماد و انجام مسئولیت‌های اعتباری استوار است، اهمیت گنجانیدن قضاوت اخلاقی در حوزه حسابداری، روشن است (پترینا، ۲۰۰۸). حرفه حسابداری باید مهارت لازم در قضاوت اخلاقی کسب نماید به‌طوری‌که بتواند رفاه همه کسانی که از عملکرد او تاثیر پذیر هستند را، در نظر بگیرد. بدون رفتار اخلاقی استوار و قوی، جایگاه این فن و حرفه قدیمی متزلزل می‌گردد (سرلک، ۱۳۸۷).

حسابداران شاغل در حرفه حسابداری، همه‌روزه درگیر قضاوت و انتخاب رویه‌های حسابداری هستند، و اخلاق و قضاوت اخلاقی در حوزه پژوهش‌های حسابداری در ابتدای راه قرار دارد. این وظیفه بر دوش ما پژوهش‌گران است تا در جهت بهبود این مسیر تدبیری بیاندیشیم.

وظیفه اصلی حرفه حسابرسی، اعتباردهی و اعتبارافزایی در زمینه گزارش‌گری مالی است. حسابداران رسمی برای توفیق در ادای این وظیفه، نیازمند جلب اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی‌اند و این جلب اعتماد تنها موکول به انجام وظیفه درست و کامل حسابداران رسمی در بلندمدت است (صفا، ۱۳۸۳:۳).

به نقل از شلدهال^{۱۶} (۱۹۸۰)، از رفتار اخلاقی تنها حق انجام چیزی نیست - بلکه یک ضرورت است. اگر حرفه بخواهد پیشرفت کند باید یک الگوی غالب از رفتار مسئولانه وجود داشته‌باشد. به‌طور کلی به‌منظور حفظ و توسعه چنین الگویی در حرفه، اشخاص باید قادر به اتکا بر دو عامل به عنوان چارچوب‌های عمل مناسب اخلاقی باشند: آیین رفتار حرفه‌ای و محیط اخلاقی شرکت (ماری و دیگران، ۲۰۰۷).

در این پژوهش مربوط بودن و اثربخشی چندین عامل را مورد هدف قرار داده‌ایم، نخست: آیین رفتار حرفه‌ای در ایران، و سپس محیط اخلاقی شرکت و همچنین تاثیر ویژگی‌هایی نظیر سن، تجربه‌کاری و میزان تحصیلات حسابداران رسمی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها با توجه به تصمیم‌های اخلاقی اتخاذ شده توسط آن‌ها در عمل. هم‌چنین انتظار می‌رود با استفاده از نتیجه‌های این پژوهش اهداف زیر حاصل گردد: ۱. کمک به ادبیات موضوعی پژوهش، ۲. کمک به دست‌اندرکاران حرفه در امر تدوین و بهبود آیین

۲-۲- ارزش‌های اخلاقی شرکت

ارزش‌های اخلاقی شرکت شامل مجموعه‌ای از اعتقادات، معیارها و رویه‌های مشترک میان افراد درون یک سازمان است. علاوه بر این جوانب رسمی، ارزش‌های اخلاقی شرکت می‌تواند از طریق سیستم‌های رسمی دیگری نظیر سیستم پاداش، سیاست‌ها و قوانین ارایه شود. ارزش‌های اخلاقی برتر شرکت زمانی وجود دارد که کارکنان معتقدند سیاست‌ها و فرآیندهای مربوط به اخلاق توسط مدیران و سایر کارکنان سازمان دنبال می‌شود (تروینو و دیگران^۳، ۱۹۹۸).

کندی و دیل^۴ (۱۹۸۲) بیان می‌کنند که ارزش‌ها، یک حس هماهنگی را به اعضای سازمان‌ها منتقل می‌کنند، ثبات سیستم اجتماعی را افزایش می‌دهند و تصمیم‌های مدیران را هدایت و راهنمایی می‌کنند (همان منبع).

۲-۳- ویژگی‌های فردی

با استفاده از تئوری رشد اخلاقی کولبرگ و همکاران^۵ (۲۰۰۲) دریافتند همان‌طور که شخص مراحل اخلاقی را طی می‌کند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر کند. آن‌ها اظهار می‌کنند که سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند زیرا، بهبود اخلاق به‌طور عمده با توجه به تجربه‌های حاصل از زندگی رخ می‌دهد. به نقل از سینگپاکدی^۶ (۱۹۹۹)، مدیران مسن‌تر به افشا مشکلات اخلاقی تمایل دارند و نسبت به مسایل مربوط به تخطی اخلاقی که می‌تواند به سازمان و ذی‌نفعان مربوط شود، حساس‌تر هستند (فرناندو و دیگران^۷، ۲۰۰۸).

تجربه تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه‌کارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه

رفتار حرفه‌ای، و ۳. کمک به افراد در حیطه حسابداری و حسابرسی با توجه به مبانی اخلاقی.

ضمناً در این پژوهش سعی بر آن است مشخص کنیم، میان پیروی حسابداران رسمی از آیین رفتار حرفه‌ای مصوب، ارزش‌های اخلاقی شرکت، و ویژگی‌های فردی با قضاوت‌های حسابداران رسمی در وضعیتی شامل مسایل اخلاقی، چگونه ارتباطی وجود دارد؟

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- آیین رفتار حرفه‌ای

اغلب استانداردهای اخلاقی در آیین رفتار حرفه‌ای ارایه می‌شود که هدف خود تنظیمی و تعهد حرفه نسبت به عموم را دنبال می‌کند. گفته می‌شود که آیین رفتار حرفه‌ای عاملی حیاتی در شکل‌دهی یک حرفه است و در واقع حرفه‌ای‌های با اخلاق، بالاتر از حداقل الزامات رفتار می‌کنند (اسمیت و دیگران^۸، ۲۰۰۵).

اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای بدین خاطر است که به‌طور ضمنی حدودی را برای رفتارهای غیراخلاقی تدوین می‌کند و نیز انتظار می‌رود که رهنمودهایی را در مورد شرایط توأم با ابهام از قبیل تدوین صریح ارزش‌های اخلاقی که پیش از این مطرح نشده و یا صراحت نداشته، هشدار به کارکنان نسبت به اینکه چه کارهایی غیراخلاقی بوده و قابل مجازات است و کمک به موسسات نسبت به انتقال مسئولیت پاسخگویی از سازمان به افراد، ارایه کند. بنابراین آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند قضاوت حسابرسان را از طریق کمک به تشخیص افراد نسبت به (۱) نکته‌ای که کارکنان سازمان اخلاقاً مربوط می‌دانند و (۲) معیاری که آن‌ها برای سنجش و رفع این‌گونه نکات به کار می‌گیرند، بهبود بخشد (حساس یگانه و دیگران، ۱۳۸۹).

باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (سیرانی و دیگران، ۱۳۸۷).

در دنیای امروز، ارزیابی ریسک و سنجش خطرات رویدادهای نامطلوب آتی، اهمیت و حساسیت فوق‌العاده‌ای پیدا کرده است (مدرس و دیگران، ۱۳۸۷:۱۳). حرفه حسابرسی در طول زمان با اتکای بر شهرت، درستی و صداقت، جایگاه خود را در میان سایر حرفه‌ها حفظ کرده و این امر آن را قادر ساخته است تا بتواند به فعالیت در زمینه منافع عمومی بپردازد. دهه ۱۹۹۰ دوره بحرانی به شمار می‌رود زیرا، نه تنها ثبات بلکه بقای حسابرسی با تهدید مواجه گردید (حساس یگانه و دیگران، ۱۳۸۷:۵۰). رسوایی‌هایی نظیر ماجرای انرون^{۱۴} و آرتور اندرسون^{۱۵} و ... بر عدم اطمینان موجود افزوده است. عمارت اعتماد اخلاقی با تلنگری فرو ریخته و بازسازی آن کار چندان راحتی نیست (مدرس و دیگران، ۱۳۸۷:۱۳).

اعتماد جامعه (سهامداران، اعتباردهندگان و ...) به حرفه حسابداری امری حیاتی است، هم برای رشد و موفقیت حرفه و هم برای رشد و موفقیت کسب و کارهایی که حرفه به آن‌ها خدمات ارائه می‌دهد. فرآیند حسابداری عاملی مهم در اندازه‌گیری رشد اقتصادی سازمان‌هاست (AICPA, 1972).

بهبود هرچه بیشتر کیفیت گزارش حسابرسی می‌تواند پاسخی مناسب به انتقادهایی باشد که امروزه حسابرسان به‌علت فروپاشی شرکت‌های مطرح و رسوایی‌های مالی با آن مواجه‌اند. به منظور ارتقا سطح کیفی گزارش حسابرسی، توجه به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و چگونگی برخورد آن‌ها با جامعه و شرکت‌های مورد رسیدگی بسیار حیاتی است (حساس یگانه و دیگران، ۱۳۸۷:۵۷).

هرچند حرفه حسابداری وضع قوانین سخت‌گیرانه برای کنترل رفتار حرفه‌ای حسابرسان را لازمه بقای این حرفه می‌داند، با این وجود جامعه دانشگاهی به این موضوع بااهمیت، کم توجه بوده است و پژوهش‌های کمی در این زمینه انجام گرفته است (مدرس و دیگران، ۱۳۸۷:۱۳). بنابراین، پژوهش درباره رفتار و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ممکن است به حفظ موقعیت حرفه کمک کند.

۲-۳- مروری بر پیشینه

مدرس و دیگران (۱۳۸۷) پژوهشی در رابطه با دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران انجام داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که از دیدگاه عموم حسابرسان نسبتاً به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند هستند اما با وجود نیاز به اقدامات انضباطی برای جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای، نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی برای آیین رفتار حرفه‌ای وجود ندارد.

مارتینسون و دیگران^{۱۶} (۲۰۰۲)، تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران مدیریت، ارزش‌های اخلاقی شرکت، سن و نوع گواهینامه را بر ادراک و قضاوت اخلاقی اعضا مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که بین رتبه‌بندی اجرای آیین رفتار حرفه‌ای توسط اعضا و ادراک و قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه آماری معناداری وجود دارد. در حالی که بین ادراک و قضاوت اخلاقی اعضا، و ارزش‌های اخلاقی شرکت، سن و نوع گواهینامه، ارتباط ضعیفی پیدا شد. آراس و دیگران^{۱۷} (۲۰۰۴)، عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی شاغلین حسابداری و مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند. خلاصه یافته‌های پژوهش وجود تاثیرات معنادار ارزش‌های اخلاقی شرکت، تاثیر محیط و سن پاسخ‌دهندگان بر قضاوت‌های اخلاقی را، نشان می‌-

۳- فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی اول: آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی مؤثر است.

فرضیه اصلی دوم: محیط اخلاقی شرکت بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی مؤثر است.

فرضیه اصلی سوم: ویژگی‌های فردی حسابداران رسمی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها مؤثر است.

فرضیه فرعی ۱-۳: سن بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی مؤثر است.

فرضیه فرعی ۲-۳: تجربه کاری بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی مؤثر است.

فرضیه فرعی ۳-۳: میزان تحصیلات بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی مؤثر است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

مطابق با پاتل و دیویدسون^{۱۷} (۲۰۰۳)، یک روش کمی به این معنی است که اندازه‌گیری متغیرها با جمع‌آوری داده‌ها انجام می‌شود. معمول‌ترین روش کمی برای جمع‌آوری اطلاعات، پرسش‌نامه است (لارسون و دیگران^{۱۸}، ۲۰۰۶). در این پژوهش جهت جمع‌آوری داده‌ها از روش کمی و از پرسش‌نامه استفاده می‌کنیم.

پرسش‌نامه شامل ۴ بخش است. در بخش اول سوال‌هایی در مورد اطلاعات فردی پاسخ‌دهنده مطرح می‌شود. از داده‌های این بخش در تجزیه و تحلیل اطلاعات، آزمون فرضیه‌های مربوط به ویژگی‌های فردی حسابداران رسمی و نتیجه‌گیری استفاده خواهد شد. در بخش دوم، آیین رفتار حرفه‌ای مصوب مورد ارزیابی قرار گرفته و از پاسخ‌دهندگان درخواست شده تا نظر خود را درباره اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان یک اصل راهنما ابراز نمایند. سوال‌های این بخش از آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه

دهد. این در حالیست که بین اهمیت دادن به آیین رفتار حرفه‌ای و قضاوت اخلاقی حسابداران و مدیران مالی، اگرچه آن‌ها عموماً با این نکته که آیین رفتار حرفه‌ای راهنمایی مناسب برای مقرر داشتن برهان-های اخلاقی است، موافقت، رابطه معناداری وجود ندارد.

ماری و دیگران^{۱۰} (۲۰۰۷)، عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی آفریقای جنوبی را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که آیین رفتار حرفه‌ای مورد توافق حسابداران رسمی است و یک فرهنگ اخلاقی مستحکم نیازمند بهبود مستمر است.

فلاگرت و دیگران^{۱۱} (۲۰۰۷)، تاثیر حضور آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه را بر قضاوت حسابرس مورد ارزیابی قرار داده‌اند. نتایج این مطالعه حاکی از این است که حضور آیین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرسان موثر است ولیکن نه بر روی دانشجویان. این بدان معنی است که آیین رفتار حرفه‌ای با وجود تجربه بیشتر است که به کیفیت بالاتر قضاوت‌ها منجر می‌شود.

مارکز و دیگران^{۱۲} (۲۰۰۹)، رابطه ایدئولوژی اخلاقی و قضاوت اخلاقی در حرفه حسابداری را مورد آزمون قرار داده‌اند. نتایج حاکی از اینست جنسیت، مهم‌ترین عامل قضاوت اخلاقی باشد. یافته‌ها همچنین نشان می‌دهد که ایدئولوژی افراد تفاوتی در قضاوت اخلاقی آنها ایجاد نمی‌کند.

بالتین و دیگران^{۱۳} (۲۰۱۱)، تاثیر جهت‌یابی اخلاقی و جنسیت را بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان سال آخر حسابداری در استرالیا، مورد بررسی قرار داده‌اند. در کل هیچ رابطه معناداری بین جهت‌یابی اخلاقی و قضاوت اخلاقی یافت نشد. هم‌چنین در این مطالعه بین جنسیت و قضاوت اخلاقی، رابطه معناداری یافت نشد.

استفاده کرده‌ایم و ضریب آلفا ۰.۷۸۵۷ بدست آمده- است (بیشتر از ۰.۷۵ خوب است).

۵-۲- آماره‌های توصیفی

جدول زیر آماره‌های توصیفی مربوط به مشخصات فردی پاسخ‌دهندگان را ارائه می‌دهد.

جدول ۱

تعداد	درصد	
جنسیت:		
۹۸	۸۵.۲	مرد
۱۷	۱۴.۸	زن
سن:		
۶	۵.۲	۲۰-۲۹
۴۰	۳۴.۸	۳۰-۳۹
۳۴	۲۹.۶	۴۰-۴۹
۱۸	۱۵.۷	۵۰-۵۹
۱۷	۱۴.۸	بالتر از ۶۰
تحصیلات:		
۶۰	۵۲.۲	لیسانس
۵۳	۴۶.۱	فوق لیسانس
۲	۱.۷	دکتری
رشته تحصیلی:		
۱۰۲	۸۸.۷	حسابداری
۸	۷.۰	مدیریت
۱	۰.۹	اقتصاد
۴	۳.۵	سایر
سمت:		
۶	۵.۲	رئیس
۵۳	۴۶.۱	شریک
۱۸	۱۵.۷	مدیر
۱۹	۱۶.۵	سرپرست
۶	۵.۲	کارمند
۱۳	۱۱.۳	سایر
تجربه کاری:		
۷	۶.۱	کمتر از پنج سال
۱۱	۹.۶	۵-۹ سال
۳۲	۲۷.۸	۱۰-۱۵ سال
۶۵	۵۶.۵	بیشتر از ۱۵ سال

حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۸۲ اقتباس شده- است. در بخش سوم و چهارم پرسش‌نامه به ترتیب سوال‌های مربوط به محیط اخلاقی شرکت و سناریوهای اخلاقی (پنج سناریوی فرضی حاوی مسایل اخلاقی) مطرح شده و از پاسخ‌دهندگان خواسته شده‌است میزان موافقت یا مخالفت خود را در رابطه با بیانه‌های مربوطه رتبه‌بندی نمایند. پرسش‌های هر دو بخش برگرفته از مطالعه انجام‌شده توسط مارتینسون و زیگنفس (۲۰۰۲) می‌باشد.

بعد از جمع‌آوری پرسش‌نامه و پاسخ آزمودنی‌ها به سوال‌ها، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از دو روش آمار توصیفی و استنباطی استفاده می‌شود. ابتدا برای به‌دست آوردن شناخت از جامعه مورد مطالعه، سوال‌های عمومی پرسش‌نامه با استفاده از آمار توصیفی تجزیه و تحلیل شده و سپس به منظور آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون لجستیک مالتی نومینال و آنالیز واریانس استفاده می‌شود.

جامعه آماری مربوط به این پژوهش، حسابداران رسمی ایران می‌باشد. جامعه حسابداران رسمی ایران طبق آمار جامعه حسابداران رسمی ایران شامل ۱۸۲ نفر اعضای شاغل انفرادی، ۹۵ نفر اعضای شاغل در موسسات عضو سازمان، ۷۶۱ نفر شاغلین شریک در موسسات عضو جامعه، ۲۵۷ نفر اعضای شاغل در سازمان حسابرسی، و ۴۶۷ نفر اعضای غیرشاغل، می‌باشد. با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده حجم نمونه ۱۱۵ نفر برآورد شده‌است.

۵- نتایج پژوهش

۵-۱- قابلیت اعتماد داده

در این پژوهش به منظور ارزیابی قابلیت اعتماد پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. برای محاسبه فرمول آلفای کرونباخ، از نرم‌افزار SPSS

۰.۴۸۸	۰.۰۰۰	۷۶.۹۰۴	بخش الف
۰.۴۹۳	۰.۰۰۰	۷۸.۰۵۳	بخش ب
۰.۴۸۱	۰.۰۰۰	۷۵.۳۵۹	بخش ج
۰.۴۶۲	۰.۰۰۰	۷۱.۳۹۲	ارزش‌های اخلاقی شرکت

تعداد	درصد	نوع عضویت:
۳۳	۲۸.۷	شاغل انفرادی
۴۷	۴۰.۹	شاغل شریک در موسسه
۲۱	۱۸.۳	شاغل سازمان حسابرسی
۱۰	۸.۷	شاغل در موسسات عضو
۴	۳.۵	سایر موارد

۵-۳-۱- آزمون فرضیه اول

برای آزمون این فرضیه از رگرسیون لجستیک مالتی نومینال استفاده می‌کنیم. سطح معناداری برای تمامی سناریوها کم‌تر از ۵٪ است، فرضیه اصلی اول تایید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی موثر است. نتایج آمار توصیفی (جدول ۳) نیز اهمیت هر سه بخش احکام آیین رفتار حرفه‌ای را تایید می‌کند.

جدول ۳: میانگین و انحراف استاندارد بخش‌های آیین رفتار حرفه‌ای

میانگین	بالاترین امتیاز	انحراف استاندارد	آیین رفتار حرفه‌ای
۲۶.۳۱۳۰	۳۰.۰	۳.۱۶۳	بخش الف
۲۲.۰۹۵۷	۲۵.۰	۲.۶۴۸	بخش ب
۱۶.۳۳۹۱	۲۰.۰	۲.۴۱۳	بخش ج
۶۴.۷۴۷۸	۷۵.۰	۶.۹۰۶	بخش‌های الف، ب و ج

۵-۳-۲- آزمون فرضیه دوم

از مجموع بیانیه‌های پرسش‌نامه ارزش‌های اخلاقی شرکت، بیانیه‌های ۱، ۲، ۶ منفی هستند و از پاسخ‌دهندگان انتظار می‌رفت در سطح پایین مقیاس لیکرت پاسخ دهند. بیانیه‌های ۳، ۴، ۵، ۷ مثبت هستند و انتظار می‌رفت پاسخ‌هایی در سطح بالای مقیاس لیکرت دریافت شود. میانگین حاصل از پاسخ‌ها این انتظار را برآورده کرد. پاسخ‌ها به‌طور کلی حاکی از این است که پاسخ‌دهندگان معتقدند در موسسه‌ای که مشغول به‌کار هستند، از انجام رفتارهای غیر اخلاقی جلوگیری می‌شود.

۵-۳-۳- آزمون فرضیه‌ها:

نتایج آماری آزمون فرضیه‌های ۱ و ۲ در جدول ۲ ارائه شده‌است.

جدول ۲: رگرسیون لجستیک مالتی نومینال

cox& snell	Sig	Chi square	
۰.۴۵۹	۰.۰۰۰	۷۰.۶۵۱	سناریوی ۱
۰.۴۶۱	۰.۰۰۰	۷۱.۱۲۲	آیین رفتار حرفه‌ای
۰.۴۵۹	۰.۰۰۰	۷۰.۵۷۷	بخش الف
۰.۴۵۲	۰.۰۰۰	۶۹.۲۱۶	بخش ب
۰.۴۴۹	۰.۰۰۰	۶۸.۵۶۶	بخش ج
۰.۳۳۷	۰.۰۰۰	۴۷.۳۴۲	ارزش‌های اخلاقی شرکت
۰.۳۴۲	۰.۰۰۰	۴۸.۰۹۵	سناریوی ۲
۰.۳۳۸	۰.۰۰۰	۴۷.۴۳۷	آیین رفتار حرفه‌ای
۰.۳۲۶	۰.۰۰۰	۴۵.۳۶۸	بخش الف
۰.۳۰۹	۰.۰۰۰	۴۲.۴۵۷	بخش ب
۰.۲۹۲	۰.۰۰۰	۳۹.۷۵۴	بخش ج
۰.۲۸۷	۰.۰۰۰	۳۸.۹۵۹	ارزش‌های اخلاقی شرکت
۰.۲۸۸	۰.۰۰۰	۳۹.۰۱۵	سناریوی ۳
۰.۳۰۳	۰.۰۰۰	۴۱.۴۴۰	آیین رفتار حرفه‌ای
۰.۲۶۳	۰.۰۰۰	۳۵.۱۱۴	بخش الف
۰.۱۰۷	۰.۰۱۱	۱۳.۰۷۷	بخش ب
۰.۱۰۶	۰.۰۱۲	۱۲.۸۶۸	بخش ج
۰.۱۱۱	۰.۰۰۹	۱۳.۵۰۸	ارزش‌های اخلاقی شرکت
۰.۱۰۵	۰.۰۱۳	۱۲.۷۱۹	سناریوی ۴
۰.۱۰۴	۰.۰۱۳	۱۲.۶۲۸	آیین رفتار حرفه‌ای
۰.۴۸۹	۰.۰۰۰	۷۷.۱۴۲	سناریوی ۵
			آیین رفتار حرفه‌ای

سناریوها بزرگ‌تر از ۵٪ است. آزمون رابطه را تایید نمی‌کند. هر سه فرضیه فرعی ۱-۳، ۲-۳ و ۳-۳ رد می‌شود. یعنی متغیرهای سن، تجربه و تحصیلات بر قضاوت اخلاقی بی‌اثر است.

با توجه به آزمون فرضیه‌های فرعی، از آنجا که هیچکدام از متغیرهای ویژگی فردی نظیر سن، تجربه کاری و میزان تحصیلات بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی موثر نمی‌باشد، فرضیه سوم رد می‌شود و می‌توان چنین استدلال کرد که ویژگی‌های فردی بر قضاوت اخلاقی موثر نیست.

با توجه به نتایج ارایه شده در جدول ۲، سطح معناداری برای تمامی سناریوها کم‌تر از ۵٪ است، فرضیه دوم تایید می‌شود، و می‌توان نتیجه گرفت که ارزش‌های اخلاقی شرکت بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی موثر است.

۵-۳-۳- آزمون فرضیه سوم

جدول ۴ نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی سوم را ارایه می‌دهد.

جدول ۴: آزمون آنالیز واریانس

Sig	Df	F	
۰.۱۷۳	۴	۱.۶۲۶	سناریو ۱
۰.۳۶۴	۳	۱.۰۷۱	سن
۰.۴۲۷	۲	۰.۸۵۶	تجربه
			تحصیلات
۰.۲۳۱	۴	۱.۴۲۵	سناریو ۲
۰.۴۵۸	۳	۰.۸۷۱	سن
۰.۴۴۶	۲	۰.۸۱۲	تجربه
			تحصیلات
۰.۸۸۵	۴	۰.۲۸۸	سناریو ۳
۰.۶۳۷	۳	۰.۵۶۹	سن
۰.۰۰۴	۲	۰.۸۳۱	تجربه
			تحصیلات
۰.۱۷۳	۴	۱.۶۲۴	سناریو ۴
۰.۳۲۴	۳	۱.۱۷۲	سن
۰.۸۳۲	۲	۰.۱۸۵	تجربه
			تحصیلات
۰.۲۲۶	۴	۱.۴۳۸	سناریو ۵
۰.۱۷۴	۳	۱.۶۸۸	سن
۰.۸۰۵	۲	۰.۲۱۷	تجربه
			تحصیلات

۶- نتیجه‌گیری و بحث

همان‌گونه که نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد، باتوجه به این‌که هر سه بخش از احکام قابل اجرا مطابق با آزمون درست‌نمایی بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی موثر هستند، فرضیه اول تایید می‌شود. پس به‌طورکلی می‌توان نتیجه گرفت آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران راهنمایی است در جهت تشخیص و حل مسایل اخلاقی. نتیجه این فرضیه با نتیجه پژوهش‌های انجام‌شده توسط مارتینسون و دیگران (۲۰۰۲)، ماری و دیگران (۲۰۰۷) مطابقت دارد؛ ولیکن با نتایج حاصل از مطالعه گولر و دیگران (۲۰۰۴)، مغایر است.

با توجه به این‌که اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابداران رسمی تایید شده است می‌توان چند دلیل را برای اثربخش بودن آن برشمرد:

- آیین رفتار حرفه‌ای تنها آیینی هست که جهت رفتار اخلاقی و حرفه‌ای حسابداران رسمی تدوین شده‌است.
- آیین رفتار حرفه‌ای در ایران اقتباسی از آیین رفتار حرفه‌ای AICPA می‌باشد که جهت تدوین آن از منابع زیادی استفاده شده‌است.

برای بررسی اثربخشی سن، تجربه کاری و تحصیلات بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی از آزمون آنالیز واریانس، استفاده کرده‌ایم. مطابق با جدول ۴، سطح معناداری سن برای هر یک از

دهنده غیراخلاقی بودن عملکرد برخی از حسابداران رسمی در محیط کاریشان می‌باشد. پیشنهاد می‌شود جهت بهبود محیط موسسه‌های حسابرسی آیین‌نامه‌ای توسط موسسه‌ها تدوین شود تا از رفتار غیر اخلاقی کارکنان جلوگیری شود.

فهرست منابع

- * اعتمادی، حسین. و دیلمی، زهرا، ۱۳۸۸، "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکتها"، اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره‌های او ۲، صص ۱۱-۲۲
- * پوریان‌سب، امیر، (۱۳۷۹)، "اصول اخلاق حرفه- ای"، حسابدار، سال چهاردهم، شماره ۱۳۷، ۱۳۷۹، صص ۱۸-۲۲، و ۷۰-۷۳
- * حساس یگانه، یحیی. و مقصودی، امید، ۱۳۸۹، "تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی"، حسابدار رسمی، شماره ۹، ۱۳۸۹، صص ۴۹-۵۷
- * سرلک، نرگس، (۱۳۸۷)، "اخلاق حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره‌های او ۲، بهار و تابستان
- * سیرانی، محمد،، خواجه‌ی، شکراله. و نوشادی، میثم، (۱۳۸۷)، "تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، صفحات ۱-۹۱
- * صفار، م.ج.، ۱۳۸۳ "جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای و آموزش حرفه‌ای مستمر"، مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران، چاپ اول، تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران
- * مدرس، احمد. و رفیعی، افسانه، (۱۳۸۷)، "بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای

- حسابداران رسمی موظف به تبعیت از آیین رفتار حرفه‌ای هستند و تبعیت از آن اختیاری نیست.
- وجود ضمانت اجرایی برای آیین رفتار حرفه‌ای برای جلوگیری از رفتارهای خلاف بیانیه‌های احکام اجرایی نیز عاملی مهم برای تبعیت از آیین رفتار حرفه‌ای مصوب می‌باشد.

بر اساس آزمون فرضیه دوم پاسخ‌دهندگان اظهار می‌کنند در محیطی مشغول به کار هستند که به ارزش-های اخلاقی توجه می‌شود و محیط کاری آن‌ها مانعی برای انجام اعمال غیراخلاقی است. آزمون مالتی نومینال این فرض را تایید می‌کند. یعنی محیط اخلاقی شرکت بر قضاوت اخلاقی افراد موثر است. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج گولرآراس و دیگران (۲۰۰۴) و ماری و دیگران (۲۰۰۷) مطابقت دارد ولیکن با نتایج مارتینسون و دیگران (۲۰۰۲) مغایر است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم حاکی از این- است که ویژگی‌های فردی نظیر سن، تجربه و میزان تحصیلات بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی تاثیری ندارند. نتایج فرضیه سوم با ماری و دیگران (۲۰۰۷) مطابقت دارد ولیکن با نتیجه‌های گولر آراس (۲۰۰۴)، مک-کینی و دیگران (۱۹۹۹) مغایر است.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها و توافق حسابداران رسمی با آیین رفتار حرفه‌ای در جهت مسایل اخلاقی، پیشنهاد می‌گردد برای سایر حسابداران مالی و حسابداران مدیریت نیز آیینی مقرر شود و تمامی حسابداران ملزم به تبعیت از چنین قوانینی گردند تا از این طریق امنیت شغلی حسابداران از طریق اعتماد جامعه، تامین گردد. هم‌چنین پیشنهاد می‌گردد آموزش اخلاق هم‌چون سایر آموزش‌های ضمن خدمت، در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد. با وجود تصدیق فرضیه دوم، شواهد اندکی در بین پاسخ‌ها وجود دارد که نشان-

- Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments", *Journal of Business Ethics*, vol87, pp237-253
- * McKinney, j., Moore, c., Longenecker, j. and Weeks, w., 1999, "The Effects of Gender and Career Stage on Ethical Judgment", *Journal of Business Ethics* 20: 301-313
- * P. Wittmer, D., "Ethical Decision-Making," *Handbook of Administrative Ethics* (Terry L. Cooper, ed.), pp. 481-507
- * Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. and Chen, L., 2007, "The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments", *Managerial Auditing Journal* Vol. 22 No. 6, 2007, PP 566-589
- * Pei chun feng(petrina)., 2008, "An empirical study of CPA's moral development, ethical evaluation and ethical intention: a selected group of Taiwanese CPAs", A Dissertation of doctor of philosophy, pp1-179
- * Smith, L., Smith, K. & Mulig, E. (2005). "Application and Assessment of an Ethics Presentation for Accounting and Business Classes", *Journal of Business Ethics*. Vol. 61, 153-164
- * Trevino LK, Butterfield KD, McCabe DL." The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors", *Bus Ethics Q* 1998;8: 447-76
- * Ziegenfuss, D. and Martinson, O., 2002, "The IMA code of ethics and IMA members' ethical perception and judgment", *managerial auditing journal*, vol 17, no 4, pp 165-173
- توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران"، دانش حسابرسی، شماره ۲۵ و ۲۶.
- * مهدوی، غلامرضا و علی‌پور، صفدر، ۱۳۸۹، "رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها"، دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲، پاییز ۱۳۸۹، صص ۱-۳۳
- * American institute of certified public accountant., 1972, " Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises", accounting principles statement 4
- * Aras, G. and Muslumov, A., 2004, "The analysis of factors affecting ethical judgments: The Turkish evidence", pp 1-12
- * Ballantine, j. and Mccourt, p., 2011, "The Impact of Ethical Orientation and Gender on Final Year Undergraduate Auditing Students' Ethical Judgments", *accounting education*, vol20, 2011, pp 187-201
- * Bass, k., Barnett, T. and Brown, G., 1999, " Individual differences variables, ethical judgments, and ethical behavioral intentions", *business ethics quarterly*, vol 9, issue 2, pp 183-205
- * Fernando, m., Dharmage, S. and Almeida, S., 2008, "Ethical Ideologies of Senior Australian Managers: An Empirical Study", *University of Wollongong Research Online*, PP 1-27
- * Karabrahimoglu, K., Erdener, E. and Var, T., 2009, "Ethical behavior in accounting: Some evidence from Turkey", *African Journal of Business Management* Vol.3 (10), pp. 540-547
- * Larsson, M. and Wennerholm, C. 2006, " Ethics in the auditing profession - a comparison between auditors and students- ", *Master thesis in Auditing*, PP 1-47
- * Maree, KW. And Radloff, s., 2007, " Factors affecting ethical judgement of South African chartered accountants", *Meditari Accountancy Research* Vol. 15 No. 1,
- * Marques, P. and Azevedo-Pereira, J., 2009, "Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession", *Journal of Business Ethics* 2009, vol 86, pp 227-242
- * Martinson, O. B. and E. Ziegenfuss, D., 2000, "Looking at what influences ethical perception and judgment", *Management Accounting Quarterly* (Fall), pp 41-47
- * Martinov-Bennie, N. and Pflugrath, G., 2009, "The Strength of an Accounting

یادداشت‌ها

1. Petrina, 2008
2. Smith et.al, 2005
3. Trevino et.al, 1998
4. Deal & Kennedy, 1982
5. Kohlberg et al, 2002
6. Singhapakdi, 1999
7. Fernando et.al, 2008
8. Martinson et.al, 2002
9. Aras et.al, 2004
10. Mare et.al, 2007
11. P. Flugrath et.al, 2007
12. Marques et.al, 2009
13. Ballantine et.al, 2011
14. Enron
15. Anderson
16. Sheldahl, 1980
17. Davidson, Patel, 2003
18. Larsson et.al, 2006