



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال پنجم / شماره ۱۷ / بهار ۱۳۹۵

جهت گیری اخلاقی و تمایل به دریافت رشوه: شواهدی از بخش خصوصی حرفه حسابرسی

طاهره خسروآبادی

دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
Tahere.khosro@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۴/۷/۱۸ تاریخ پذیرش: ۹۴/۹/۲۳

چکیده

رشوه یک معضل اخلاقی در جامعه و از مصادیق بارز فساد محسوب می شود. حسابرسان نیز همانند سایر افراد در معرض این ناهنجاری اخلاقی قرار دارند. از این رو، این تحقیق ارتباط میان جهت گیری اخلاقی و تمایل به دریافت رشوه حسابرسان را در سال ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار داده است. هدف از انجام این تحقیق شناسایی جهت گیری اخلاقی و تعیین رابطه آن با گرایش به دریافت رشوه در میان حسابرسان بخش خصوصی حرفه حسابرسی است. روش تحقیق حاضر از نظر ماهیت توصیفی پیمایشی است. برای آزمون فرضیه تحقیق از رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. یافته ها نشان می دهد که میان دیدگاه نسبی گرایي و تمایل به دریافت رشوه در میان حسابرسان بخش خصوصی رابطه معنی داری وجود دارد. در مقابل، رابطه منفی و معنی داری میان دیدگاه ایده آل گرایي و تمایل به دریافت رشوه حسابرسان بخش خصوصی وجود دارد. هم چنین شواهد پژوهش نشان می دهد که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی که دارای سن و سابقه کاری کمتری هستند، تمایل بیشتری به دریافت رشوه دارند.

واژه‌های کلیدی: جهت گیری اخلاقی، رشوه، حسابرسی، بخش خصوصی.

۱- مقدمه

لزوم رعایت اخلاق حرفه ای در تمامی حرفه ها از جمله حرفه حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار است. با توجه به اهمیت این موضوع اطمینان سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و تمامی استفاده کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده نسبت به درستکاری و بی طرفی حسابرسان مورد شک و تردید قرار گرفته است زیرا عدم رعایت این اصول و بروز رفتارهای غیراخلاقی نظیر دریافت رشوه، اختلاس، پولشویی و ... در سراسر جهان به چشم می خورد و ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. در گزارشی با عنوان شفافیت بین المللی که در سال ۲۰۰۹ از میان کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا انجام گرفت، کشور ایران به همراه کشور عراق در پایین ترین و بدترین جایگاه از لحاظ فساد مالی قرار گرفت که به نظر می رسد برخی نتایج بدست آمده، واقعیت های موجود در جامعه را به درستی منعکس نکرده است. در این شرایط، عکس العمل افراد جامعه نسبت به گزارش فوق می تواند به دو شکل صورت گیرد. گروهی ممکن است این مطالعات را کاملاً مغرضانه قلمداد کرده و آن ها را فاقد اهمیت و اعتبار بدانند و گروهی نیز این گزارشات را با حساسیت بیشتری مورد بررسی قرار دهند و درصدد رفع نواقص آن برآیند. در حالت اول با بی توجهی به این مطالعات، نه تنها مشکلات و معضلات فساد در جامعه برطرف نخواهد شد، بلکه تأثیر نامطلوبی بر دیدگاه افرادی همچون سرمایه گذاران و سهامداران نسبت به شرایط اقتصادی، مالی، اجتماعی و اخلاقی خواهد گذاشت. از جمله اثرات نامطلوب انجام رفتارهای مفسدانه در جامعه می توان به رشد بیش از حد قیمت فروش کالا و خدمات و به دنبال آن افزایش هزینه مبادلات اشاره نمود (شفافیت بین المللی، ۱۳۹۲).

برای اینکه مشخص شود چرا ایران در بین ۱۶ کشور از کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا که به منطقه منا معروف است، به همراه عراق در نازل ترین جایگاه قرار دارد، باید معیار ارزیابی فساد را به اجزای تشکیل دهنده آن تجزیه کرد تا دقیق تر بتوان علل فساد مالی را در کشور مورد بررسی قرار داد. با تجزیه معیارهای ارزیابی فساد به مواردی نظیر حسابداری، ثبات سیاسی، اثربخشی راهبردی، کیفیت ضوابط، قانونمندی دولت، کنترل فساد، آزادی های مدنی و حقوق سیاسی، درستکاری جهانی و شاخص گذار یا دگردیسی، نتایج حاکی از آن بود که تقریباً اکثریت تشکیلات اقتصادی در ایران مورد حسابداری قرار می گیرند و ایران می تواند در آینده از این لحاظ جایگاه بهتری را کسب نماید. از لحاظ ثبات سیاسی و کیفیت ضوابط نیز ایران به همراه عراق در نازل ترین جایگاه در بین کشورهای منطقه قرار دارد. نتایج گزارش فوق درباره معیار ثبات سیاسی با

اتفاقات واقعی در ایران مطابقت ندارد، زیرا در ایران می توان به وضوح ثبات سیاسی را در اتفاقات مهمی نظیر انتخابات ریاست جمهوری، تعیین جانشین رهبری در کوتاهترین زمان ممکن و مواردی از این قبیل مشاهده نمود. اما ضعف در تدوین قوانین و ضوابط اصولی حاکم بر اقتصاد از جمله عوامل مهم در گسترش فساد است. چنانچه نرخ سود و کارمزد بانکی با توجه به شواهد حاکم بر اقتصاد پایین قرار نمی گرفت، برخی از افراد اقدام به اخذ تسهیلات بدون انجام دادن عملیات تجاری واقعی، با مبالغ هنگفت بانکی نمی کردند و مواردی از قبیل پرونده های ۹ میلیارد دلاری فروش نفت وصول نشده با هدف دور زدن تحریم ها مطرح نمی شد. پایین تر از هزینه ها قرار گرفتن حقوق کارکنان و در مقابل عدم کارایی آن ها و عدم وجود مدیریت مناسب منابع نیروی انسانی از جمله مواردی است که نشان دهنده ضعف در تدوین قوانین و مقررات و سرچشمه تمایلات افراد در سرپیچی از قوانین و بروز فساد است. از این رو، با بازنگری قوانین و ضوابط حاکم بر کشور و ارتقاء کیفیت آن ها، می توان جایگاه ایران را از لحاظ قانونمندی دولت و رعایت قوانین توسط افراد بهبود بخشید (شفافیت بین المللی، ۱۳۹۲).

طبق گزارش ارائه شده، ایران از لحاظ کنترل فساد، با داشتن رتبه سیزدهم دارای جایگاه متوسطی در بین کشورهای منطقه است. با توجه به حجم فساد مالی که در ایران رخ داده است به نظر نمی رسد که در هیچ کدام از کشورهای منطقه نظایر این فسادهای مالی رخ داده باشد. از اینرو، شاید یکی از مهم ترین دلایل آن، حجم اقتصاد بزرگ در ایران نسبت به سایر کشورهای منطقه باشد. اما مشابه مواردی از قبیل حجم چک های برگشتی، زندانی شدن به علت مسائل مالی، حجم تورم و مبالغ عظیم فساد که در پرونده های تقلب های مالی ایران جابه جا می شود، در هیچ یک از کشورهای منطقه مشاهده نشده است (شفافیت بین المللی، ۱۳۹۲).

فساد مالی، از بین رفتن اخلاق و جهت گیری های اخلاقی افراد می تواند در نتیجه خصوصی سازی اقتصاد به وجود آید. به عقیده اقتصاددانان، در فضای رقابتی بازار، بنگاه ها برای عقب نماندن در رقابت در صدد حداکثر کردن منافع خود هستند و برای این منظور ممکن است حدود اخلاقی را رعایت نکنند (فورس^۱، ۲۰۰۸). از آنجایی که خصوصی سازی بازار حسابرسی در دوران ابتدایی خود به سر می برد، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت گیری اخلاقی در این بازار توسط حسابرسان وجود دارد. هم چنین، با توجه به ضعف هایی که در تدوین قوانین و ضوابط حاکم بر اقتصاد کشور است، امکان سوء استفاده از این قوانین توسط افرادی که ملزم به رعایت این قوانین می باشند نیز بعید نیست.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- جهت‌گیری اخلاقی

به عقیده پژوهشگران، هنگام بررسی تصمیم‌گیری‌های اخلاقی یک شخص، تفاوت‌های فردی نظیر جهت‌گیری اخلاقی را باید به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفت. علاوه بر این، تفاوت‌های فردی در تصمیمات اخلاقی ممکن است به وسیله دو عامل اساسی مورد بررسی قرار گیرد: آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی. آرمان‌گرایی حوزه‌ای را در برمی‌گیرد که یک نفر خود را ملزم به انجام عمل صحیح و درست می‌کند و معتقد است همیشه می‌توان در تصمیمات خود از آسیب رساندن به دیگران اجتناب نمود. به عبارتی، افراد با آرمان‌گرایی بالا معتقدند که اعمال آن‌ها باید عواقب مثبتی برای دیگران به همراه داشته باشد و افراد با ایده آل‌گرایی پایین به اینک همیشه اعمالشان بایستی عواقب مثبتی برای دیگران داشته باشد، معتقد نیستند. نسبی‌ت اصول اخلاقی به این معناست که اصول اخلاقی را فرهنگ‌ها و خرده‌فرهنگ‌ها (مانند کشور، قبیله، کلاس و امثالهم) تعیین می‌کنند. به طور کلی نسبی‌گرایی حوزه‌ای را در بر گرفته که یک شخص به حساب اتکاء و اعتماد به تحلیل دیدگاه‌های شخصی خود از موقعیت‌ها، از رعایت اصول اخلاقی جامعه پسند اجتناب می‌ورزد. به عبارتی، شخصی با جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایانه، تصمیمات خود را ابتدا بر اساس شرایط و سپس بر مبنای قوانین مورد قبول می‌سنجد (بنی‌مهد و بیگی هرچگانی، ۱۳۹۱). در مقابل، افراد با نسبی‌گرایی بالا اعتقاد به حقایق اخلاقی مطلق ندارند و بر این باورند که اعمال اخلاقی فرد به ماهیت شرایط و افراد درگیر در آن بستگی دارد. از سوی دیگر، افراد با نسبی‌گرایی پایین، اعمال مطابق با اصول و قوانین کلی را ترجیح می‌دهند. نسبی‌گرایی برای توجیه پرداخت رشوه به منظور پیشبرد امور تجاری در برخی کشورها مورد استفاده قرار گرفته است؛ با این توجیه که این کار "رویه تجاری پذیرفته شده" در آن کشورها است. مطلق‌گرایان در این رابطه با نسبی‌گرایان مخالفند چرا که به نظر آنان استانداردها یا رویه‌های جهان شمولی برای رفتار اخلاقی در تجارت وجود دارد که از پرداخت رشوه ممانعت می‌نماید. اما مشکلی که مطلق‌گرایان با آن روبه‌رو هستند مشکل تعریف رفتار اخلاقی است و همیشه در حال توجیه حالت اتخاذ شده هستند؛ در حالی که بر مبنای اصول نسبی ما قادر به نادیده گرفتن برخی از اصول اخلاقی هستیم که دروناً از آنها تنفر داریم (گفکین، ۲۰۰۷).

منظور از این پژوهش شناسایی بیشتر ادبیات و چارچوب نظری مربوط به علم اخلاق و بررسی ارتباط بین جهت‌گیری‌های اخلاقی با تمایل به دریافت رشوه در حساب‌رسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی است. تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های قبلی صورت گرفته در زمینه اخلاق در ایران، بررسی تفاوت‌های فردی در تصمیمات اخلاقی یعنی ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی حساب‌رسان بخش خصوصی و میزان تأثیر آن بر تمایل آن‌ها در انجام رفتارهای غیراخلاقی نظیر دریافت رشوه است، که در سایر پژوهش‌ها بررسی نشده است. فقدان پژوهش کافی در این زمینه و هم‌چنین اهمیت رعایت اخلاق حرفه‌ای در افراد شاغل در حرفه حسابرسی، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا موضوع جهت‌گیری اخلاقی حساب‌رسان و رابطه آن با رشوه را مورد مطالعه قرار دهد. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا دیدگاه حساب‌رسان درباره رشوه و فساد مالی تحت تأثیر ارزش‌های اخلاقی آن‌ها است یا خیر؟ هدف نخست این پژوهش، تعیین جهت‌گیری‌های اخلاقی حساب‌رسان از نوع نسبی‌گرایی و ایده آل‌گرایی و شناسایی میزان رعایت این ارزش‌های اخلاقی توسط حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابرسی است. هدف دوم بررسی رابطه بین نسبی‌گرایی و ایده آل‌گرایی حساب‌رسان با نگرش آن‌ها درباره رشوه می‌باشد. هدف سوم این پژوهش نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه‌گذاران، دانشجویان، پژوهشگران حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده در مورد اثر ارزش‌های اخلاقی بر تمایل حساب‌رسان به دریافت رشوه است. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا نسبی‌گرایی یا ایده آل‌گرایی حساب‌رسان عامل تأثیر گذاری در نگرش درباره رشوه خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار اخلاق در جامعه قرار دهد. دوم این که این مقاله می‌تواند درک بهتری از عملکرد بخش خصوصی حسابرسی در رعایت اخلاق حرفه‌ای را به خوانندگان دهد. سوم این که نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲-۲ رشوه

فساد مالی عارضه ای است که اغلب از کنش متقابل دولت و اقتصاد بازار سرچشمه می گیرد؛ به ویژه اگر خود دولت نیز به ناچار نقشی درونزا برعهده داشته باشد. نمودهای عینی فساد مالی تا حدود زیادی پیچیده، چند وجهی و دارای شکلها و شیوه های متفاوت است. عارضه فساد مالی از فعل ساده پرداخت غیرقانونی به یک کارمند دولت تا ناکارکردی فراگیر یک نظام سیاسی یا اقتصادی را در بر می گیرد. فساد مالی هم به عنوان یک مشکل ساختاری سیاسی یا اقتصادی و هم به عنوان معضل اخلاقی یا تربیتی فردی قابل تأمل است. با وجود تعاریف بیشماری که در متن ها و مستندات مربوط به فساد مالی به چشم می خورد، گزینش تعریفی جامع در این باره چندان آسان نیست. انتخاب مجموعه ای از تعاریف فساد مالی امری قراردادی است که می تواند به روشهای گوناگون انجام پذیرد. بیشتر پژوهشگران، فساد مالی را به عنوان رابطه خاص حکومت و جامعه تعریف کرده و بین فساد سیاسی و اداری و نیز فساد کارکردی و ناکارکردی تفاوت قائل می شوند و فساد مالی را به عنوان یک سازوکار نشت از بالا یا توزیع مجدد رو به پایین دسته بندی می کنند (رهبر، میرزاوند و زال پور، ۱۳۸۱).

فساد ریشه ها و دلایل متعددی دارد اما عمده ترین و شاخص ترین علت، ناکارآمدی حکومت است. در کشورهای در حال توسعه دولت ها مسئولیت ها و وظایف گسترده ای بر عهده دارند و دامنه فعالیت های دولت در این کشورها به مراتب گسترده تر از کشورهای پیشرفته است (فرج پور، ۱۳۸۳). فساد پدیده ای جهانی است و هیچ جامعه ای تحت هیچ نظامی نمی تواند از فساد و پیامدهای آن ایمن باشد (فرهادی نژاد، ۱۳۸۳). غالباً در نتیجه فساد چیزی نقض می شود که ممکن است یک اصل، رویه یا شیوه اخلاقی یا قانونی باشد. به طور کلی فساد، اشاره به تشویق افراد برای انجام رفتار نادرست از طریق پرداخت رشوه یا دیگر ابزار غیرقانونی دارد (دانایی فرد، ۱۳۸۴). بررسی های انجام شده بر روی پدیده فساد حاکی از گستردگی عوامل مؤثر در بروز این پدیده دارد که مهمترین آن ها عبارتند از: سطح حقوق و مزایای کارکنان، میزان مداخله دولت در ارائه کالا و خدمات (دولتی بودن اقتصاد)، روابط خویشاوندی، افراط در وضع قوانین، نقض تشکیلات و سیستم نظارتی، عدم حساسیت جامعه به معیارهای اخلاقی، افزایش شهرنشینی و شدت و اثر مجازات برای مرتکبین به فساد. تحقیقات موجود نشان می دهد که فساد باعث کاهش سرمایه گذاری و در نتیجه کاهش رشد اقتصادی خواهد شد. فساد مالی می تواند فعالیت های سرمایه گذاری و اقتصادی را از شکل مولد آن به سوی رانت ها و فعالیت های زیرزمینی سوق

دهد. فساد گسترده و فراگیر یکی از نشانه های ضعف حاکمیت است و عملکرد ضعیف حاکمیت می تواند روند رشد و توسعه اقتصادی را رو به تحلیل برد. اگر بخواهیم به علل و عوامل رواج فساد مالی اشاره کنیم باید گفت، اقتصادهای از بالا هدایت شده یکی از پایه های پرورش رشوه خواری و فساد مالی است و تجربه کشورهای جنوب آسیا مؤید آن است. در بررسی های انجام شده توسط محققین مشخص شد که سالانه ۲٪ تا ۵٪ از کل تولید جهان به صورت رشوه رد و بدل می شود (دادگر و معصومی، ۱۳۸۳). هم چنین تخمین محافظه کارانه بر اساس یافته های پیمایش سنج جهانی فساد (سنجه جهانی فساد، ۲۰۰۹) نشان داد که افرادی که رشوه پرداخت کرده بودند ۷٪ درآمد سالانه خود را به آن اختصاص داده اند. به علاوه هیچ کاهشی در سطح رشوه خرد در چند ساله اخیر رخ نداده است (سنجه جهانی فساد، ۲۰۱۰).

با توجه به اهمیت مقوله رعایت اخلاق حرفه ای در هر حرفه به ویژه حرفه حسابرسی و تاثیر بسزای تفاوت های فردی تصمیمات اخلاقی در بروز فساد مالی به عنوان یک معضل اخلاقی و اجتماعی، نویسنده مقاله را بر آن داشت تا بر روی موضوع جهت گیری اخلاقی و تمایل به دریافت رشوه در میان حسابرسی که در بخش خصوصی فعالیت می کنند، متمرکز شود. رعایت اصول اخلاقی و حفظ استقلال و بی طرفی در ارائه گزارشات و افشای موارد تخلف از قبیل تقلب و پولشویی و... توسط حسابرسان حرفه حسابرسی از اهمیت والایی برخوردار است. از این رو، همواره حسابرسان در معرض دوراهی های اخلاقی قرار دارند. از طرفی، با به وجود آمدن رسوایی های مالی اخیر برخی شرکت ها و مؤسسات حسابرسی در سطح جهان نظیر انرون، وردکام و آرتوراندرسون؛ اعتبار و شهرت حرفه حسابرسی در سطح جامعه خدشه دار شده است. بازگشت این اعتبار و شهرت و حفظ آن مستلزم پایبندی هرچه بیشتر اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی است. بنابراین، کسانی که در رشته حسابرسی فعالیت می کنند نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه ای باشند بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه ای نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه ای از مهمترین داراییهای آنها باشد.

در متون حسابداری، واحدهای تجاری را مجموعه ای از قراردادهای میان سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندهگان، مشتریان، دولت، اعتبار دهندگان و سایر گروه ها می شناسند. هر یک از گروه ها، قراردادی جدا با واحد تجاری دارند. سهامداران و اعتبار دهندگان منابع مالی مورد نیاز واحد تجاری را تأمین می کنند و در عوض بازده مورد انتظار خود را می خواهند. مدیران، کارکنان و حسابرسان، خدمات و مهارت

تحقیق حاضر از نظر هدف جزء تحقیقات رفتاری، کاربردی و از نظر رویکرد، جزء رویکردهای فرصت طلبانه یا گذشته نگر به حساب می‌آید.

۲-۳ پیشینه پژوهش

تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که مردان هنگام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، استدلال اخلاقی نتیجه محور^۲ را به کار می‌برند. در حالی که زنان استدلال اخلاقی قانون محور^۳ را به کار می‌برند. از آنجایی که مردان و زنان در پاسخ به مجموعه‌های مشابهی از شرایط، واکنش‌های متفاوتی دارند، فرض می‌شود که مردان و زنان مجموعه‌ای متفاوت از ارزش‌ها را در محیط کار به همراه دارند. دیدگاه مردان پیروزی و موفقیت در رقابت است و تمایل بیشتری دارند تا برای نیل به موفقیت در رقابت، قوانین را زیر پا بگذارند (کوآته و فری، ۲۰۰۰:۳۸۳). این نشان می‌دهد که مردان در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی رویکرد نتیجه محور دارند. برعکس، زنان بیشتر نگران عملکرد خود بوده و سعی می‌کنند قوانین را در محیط کار حفظ کنند. بنابراین زنان تمایل کمتری به زیر پا گذاشتن قوانین داشته و نسبت به قوانین بامدراوتر از مردان رفتار می‌کنند (کوآته و فری، ۲۰۰۰:۳۸۳). این نشان می‌دهد که زنان هنگام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، کلی‌گرا تر هستند. تحقیقات قبلی از این ادعا حمایت کرده‌اند. برای مثال بتز و همکاران (۱۹۸۹)، دریافتند مردان به دنبال پول و موقعیت هستند و برای موفقیت در این راه تمایل بیشتری به زیر پا گذاشتن قوانین دارند. در حالی که زنان، خواستار کمک به دیگران و ایجاد روابط مثبت بوده و قوانین را دنبال می‌کنند (بتز و همکاران، ۱۹۸۹). آتاکان و همکاران (۲۰۰۸)، مشخص نمودند که مردان، در هر موقعیتی به شرایط اقتصادی مرتبط با آن موقعیت توجه بیشتری دارند که این نیز نشان‌دهنده استدلال اخلاقی نتیجه محور مردان است (آتاکان و همکاران، ۲۰۰۸). برخی مطالعات در زمینه رشد اخلاقی نشان می‌دهد، که زنان ایده آل‌گرا تر، باملاحظه تر و حساس تر از مردان هستند و نسبت به مردان کمتر نسی‌گرا هستند (اوملیل و بالون، ۲۰۰۹؛ آتاکان و همکاران، ۲۰۰۸؛ گلیکان، ۱۹۸۲؛ سینگاپادی و همکاران، ۱۹۹۹، بتمن و ولنتاین، ۲۰۱۰).

پژوهشگران در عربستان، عوامل مؤثر بر عکس‌العمل حسابرسان در پاسخ به خدمات حسابداری مورد تقاضای صاحبکاران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه‌ای عامل انگیزشی مؤثری در این راستا به شمار می‌آید (آل موتاز و همکاران، ۲۰۱۲). پژوهشگرانی در هند به بررسی جهت‌گیری اخلاقی مدیران صنعت بیمه پرداختند.

خود را به واحد تجاری و مالکان آن عرضه می‌کنند و انتظار جبران آن را از طریق پاداش، حقوق و حق‌الزحمه دارند. مشتریان در ازای خرید کالا و یا خدمات، به واحدهای تجاری وجه نقد پرداخت و یا تعهد پرداخت آن را تقبل می‌کنند. همچنین فروشندگان در ازای دریافت وجوه نقد، مواد و کالا را به شرکت ارائه می‌نمایند. دولت نیز در ازای فراهم آوردن خدمات عمومی از شرکت مالیات دریافت می‌نماید. در این میان مدیران به عنوان کارگزار، وظیفه اداره واحد تجاری را در راستای تداوم فعالیت واحد تجاری و حفظ افراد طرف قرارداد، نظارت و کنترل بر دریافت‌ها و پرداخت‌های هر یک از مشارکت کنندگان قرارداد و در نهایت انتشار اطلاعات برای جذب مشارکت کنندگان جدید در فرآیند قرارداد را به عهده دارند (ساندر، ۱۹۹۷).

در این میان حسابرس می‌تواند در فرایند اطمینان بخشی به گروه‌های طرف قرار داد، کمک نماید و اعتماد آن‌ها را به مدیران افزایش دهد. شفاف سازی اطلاعات از جمله مهمترین مسئولیت‌های حسابرسان در ارتقای اعتماد و اطمینان افراد می‌باشد. همچنین حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب مدیران را گزارش نمایند. از دیدگاه تئوری، حسابرسان به منظور جلوگیری از ریسک دعاوی حقوقی و قضایی علیه خود و همچنین به منظور ارتقای شهرت خود، سعی می‌کنند تا ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی را رعایت کنند. از این رو به نظر نویسنده مقاله رابطه‌ای مستقیم میان رعایت ارزش‌های اجتماعی از سوی حسابرس و رعایت موازین اخلاقی وجود دارد. رعایت ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی توسط حسابرس، بهبود اخلاق و رفتار حرفه‌ای را به دنبال خواهد داشت.

به منظور دستیابی به نتایج مورد نظر و انجام شایسته از مطالعات کتابخانه‌ای جهت تدوین مبانی، تعاریف و مفاهیم نظری و برای سنجش میزان تمایل حسابرسان به دریافت رشوه و جهت‌گیری اخلاقی آن‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. مدل تحقیق به شکل زیر می‌باشد:

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + a_4X_4 + \varepsilon$$

Y = تمایل حسابرسان به دریافت رشوه

X₁ = ایده آل‌گرایی

X₂ = نسی‌گرایی

X₃ = سن

X₄ = جنسیت

X₅ = تحصیلات

ε = مقادیر باقی مانده

منعکس کننده قضاوت اخلاقی جامعه باشد. از این رو، به نظر می رسد رایج ترین راه برای اطمینان از کنترل فساد در سطوح فردی و سازمانی، تعمیق اخلاقیات در سازمان ها و جامعه است (کونتر و همکاران، ۱۹۹۷).

شاوب و همکاران (۲۰۰۳)، رابطه بین نیت اخلاقی حسابرسان حرفه ای، تعهدات حرفه ای و سازمانی و حساسیت اخلاقی را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که درجه های بالای ایده آل گرای، با تعهد حرفه ای وابستگی بیشتری دارد، در حالی که درجه های بالای نسبی گرای با تعهد حرفه ای و سازمانی و حساسیت اخلاقی پائین تر وابسته است (شاوب و همکاران، ۲۰۰۳). داگلاس و همکاران (۲۰۰۱)، براساس چند موقعیت اخلاقی فرضی در رابطه با حسابرسی، به بررسی رابطه بین جهت گیری اخلاقی حسابرسان با تصمیمات اخلاقی آنان پرداختند. نتایج نشان داد که درجات بالای ایده آل گرای با تصمیمات اخلاقی تر وابسته است، اما هیچ رابطه با اهمیتی بین نسبی گرای و تصمیمات اخلاقی یافت نشد (داگلاس و همکاران، ۲۰۰۱).

جوهایدا جوهری و سانوسی (۲۰۰۹)، طی تحقیقی در مالزی رابطه بین جهت گیری اخلاقی، دانش و تلاش را بر قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که رابطه معنی داری بین دانش و تلاش حسابرسان مالزیایی و قضاوت آنان وجود دارد. علاوه بر این نتایج حاکی از این بود که تفاوت در جهت گیری اخلاقی یک فرد، در پیش بینی قضاوت وی در زمینه حسابرسی بی اهمیت است (جوهایدا جوهری و سانوسی، ۲۰۰۹).

بروکسی و یوگراس (۱۹۹۲)، نتایج ۴۷ مطالعه جداگانه قبلی در مورد جنسیت و ۳۵ مطالعه جداگانه در مورد سن را در سال های ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۴ را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق آنان رابطه ای سازگار بین جنس مؤنث و رفتار اخلاقی و هم چنین بین افزایش سن و رفتار اخلاقی نشان داد (بروکسی و یوگراس، ۱۹۹۲).

عبدالحمیدی و آریال (۲۰۰۹)، طی تحقیقی نشان دادند که جنسیت و آموزش اخلاق اثر بااهمیتی بر شاخص p (شاخص اندازه گیری میزان بکارگیری ملاحظات اخلاقی در تصمیم گیری های اخلاقی) ندارند. اما آنچه انتظار می رفت این بود که حسابرسانی که از سطح تحصیلات بالاتری برخوردار بودند نسبت به آنهایی که از سطح تحصیلات پائین تری برخوردار بودند، امتیاز p بالاتری داشتند. همچنین حسابرسان آزادی خواه نسبت به حسابرسان محافظه کار از امتیاز p بالاتری برخوردار بودند (عبدالحمیدی و آریال، ۲۰۰۹).

نتایج تحقیق آنها نشان داد که با افزایش سن مدیران صنعت بیمه، توجه آنها به منافع شخصی خود کاهش می یابد و همچنین مدیرانی که تحصیلات کارشناسی ارشد دارند، در مقایسه با همتایان با مدرک کارشناسی خود، نسبی گراترند و نیز مدیران زن در مقایسه با مدیران مرد، پایبندی بیشتری به معیارهای اخلاقی دارند (ویچ و شارما، ۲۰۱۰). محققین دیگری در مالزی به پیش بینی نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری که مایل به اشتغال در حرفه حسابرسی بودند، پرداخته و به این نتیجه رسیدند که عقاید اخلاقی دانشجویان مورد مطالعه به طور مستقیم، تحت تأثیر ایده آل گرای بوده و ایده آل گرای نیز به طور غیرمستقیم نیت اخلاقی آنان را تحت تأثیر قرار می دهد (یوسراتی و پری هاتین، ۲۰۱۰).

هاستد (۱۹۹۹) معتقد است که شرکت ها از طریق پرداخت رشوه می خواهند عدم اطمینان و ابهام مربوط به تصمیم گیری های مقامات دولتی را کاهش دهند. او بیان می کند که میزان فساد در فرهنگ هایی که دارای ابهام بالایی هستند، بیشتر می باشد. هاستد دریافت که میزان فساد در فرهنگ های گروه گرا و فرهنگ هایی که بر موفقیت های مادی (مردمنشی) تاکید دارند بیشتر است (هاستد، ۱۹۹۹).

جباری (۱۳۸۸)، طی تحقیقی از نوع تطبیقی بین فرهنگی، به بررسی استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه ای پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که بعد فردگرایی/جمع گرایی، بر حساسیت اخلاقی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری تأثیر دارد. هم چنین مشخص شد که متغیر جنسیت بر ابعاد اخلاقی تأثیرگذار است. با توجه به مقایسه ابعاد اخلاقی بین کشورهای آمریکا، ایران و تایوان مشخص گردید که اختلاف معنی داری بین توسعه اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت گیری اخلاقی دانشجویان کشورهای آمریکا، ایران و تایوان وجود دارد؛ ولیکن اختلاف معنی داری بین حساسیت اخلاقی دانشجویان این سه کشور وجود ندارد (جباری، ۱۳۸۸).

زکوس (۲۰۰۴)، معتقد است که اخلاقیات مانع اصلی در برابر فساد است. زیرا اخلاقیات در پی بیشینه سازی ارزش هاست، در حالی که فساد در دراز مدت به کمینه سازی ارزش ها منجر می شود. البته هنجارهای اخلاقی در حال تغییرند و از فرهنگ، فناوری و مذهب تأثیر می پذیرند. به سخن دیگر، سطح استانداری از اخلاقیات در بخش های مختلف زندگی اجتماعی وجود ندارد، اما جهت گیری اصلی هنجارهای اخلاقی در نقطه مقابل فساد قرار می گیرد (زکوس، ۲۰۰۴). به زعم کونتر و همکاران (۱۹۹۷)، همگانی ترین راه برای نهادی کردن اصول اخلاقی پدید آوردن یک قانون اخلاقی است. قانونی که

موسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، جزء تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. جهت تدوین مبانی، تعاریف و مفاهیم نظری از منابع کتابخانه‌ای استفاده شد. در این پژوهش از پرسشنامه تیان^{۱۱} (۲۰۰۷) برای سنجش فساد مالی (تمایل به دریافت رشوه) استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۱۰ سؤال در طیف لیکرت است و نیز از پرسشنامه موقعیت اخلاقی (EPQ) که توسط فارسیث^{۱۲} (۱۹۸۰) طراحی شده است، برای سنجش جهت‌گیری اخلاقی (ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی) استفاده شده است. این پرسشنامه هم در حوزه تجارت و هم در حوزه حسابداری به طور گسترده توسط پژوهشگران مورد استفاده قرار گرفته است. این پرسشنامه شامل ۲۰ سؤال بوده که ۱۰ سؤال اول پرسشنامه مذکور برای اندازه‌گیری ایده آل‌گرایی است که با فرضیه دوم در ارتباط است و ۱۰ سؤال دوم پرسشنامه مذکور نیز برای اندازه‌گیری درجه نسبی‌گرایی است که با فرضیه اول در ارتباط است. پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه‌گزینه‌ای بوده که در مقدار ۱ برای کاملاً مخالف تا مقدار ۹ برای کاملاً موافق قرار گرفته است. امتیازات بالاتر درجه بالاتر ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی را نشان می‌دهد.

مقدار ضریب آلفای کرونباخ سئوال‌ات رشوه برابر ۶۸/۵ درصد، سئوال‌ات ایده آل‌گرایی برابر ۸۲ درصد و سئوال‌ات نسبی‌گرایی برابر ۸۳/۳ درصد محاسبه شد. از آنجایی که این مقادیر بیش از ۶۷ درصد است، بنابراین پرسشنامه‌ها از روایی لازم برخوردارند. برای تحلیل داده‌های این پژوهش از روش همبستگی پیرسون با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. در این پژوهش نیز برای بررسی وجود یا عدم وجود خود همبستگی در مقادیر باقیمانده‌ها از آزمون دوربین-واتسن استفاده می‌شود. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها اطلاعات خام آنها با استفاده از نرم افزار اکسل خلاصه و سپس بر اساس بسته نرم افزاری SPSS شماره ۲۱ مورد بررسی قرار گرفته است.

۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن

متغیرهای مستقل پژوهش ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی و متغیر وابسته نیز رشوه می‌باشد. هم‌چنین متغیرهای جنسیت، سن و مدرک تحصیلی به عنوان متغیرهای کنترل در این تحقیق در نظر گرفته شده است. متغیرهای کنترل نیز به صورت زیر قابل اندازه‌گیری است:

جنسیت یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. مقدار یک برای جنسیت مرد و مقدار صفر برای جنسیت زن در نظر گرفته شده است. سن یک متغیر نسبی است و عبارت است از سن شناسنامه‌ای حسابرسان بر

مارکوس و پریرا^{۱۳} (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین ایدئولوژی‌های اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان کم سابقه، تمایل بیشتری به ایدئولوژی نسبی‌گرایی دارند (مارکوس و پریرا، ۲۰۰۹). در مطالعه سینقپاکدی^{۱۴} (۱۹۹۵) گزارش شد که بسیاری از بازاریابان نسبی‌گرا تمایل به درک اصول اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی بی‌اهمیت سازمان دارند (سینقپاکدی و همکاران، ۱۹۹۵). اسپارکز و هانت (۱۹۹۸) پی بردند که یک رابطه معکوس (منفی) بین نسبی‌گرایی و حساسیت اخلاقی بازاریابان وجود دارد (اسپارکز و هانت، ۱۹۹۸). سینقپاکدی و همکاران (۲۰۰۰)، معتقدند که ایده آل‌گرایی تحت تأثیر یک مقصد اخلاقی فردی در جهت مثبت خواهد بود، در حالی که نسبی‌گرایی کمتر تحت تأثیر مقاصد اخلاقی فردی قرار خواهد گرفت (سینقپاکدی و همکاران، ۲۰۰۰).

۳- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. روش نمونه‌گیری تصادفی است. از آنجایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد.

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

در این فرمول:

تعداد نمونه $n = Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2 / \epsilon^2$ = مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶ و $d = 0.1$ و $p = q = 0.5$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می‌باشد که در این تحقیق تعداد ۱۷۵ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۱۲۶ پرسشنامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسشنامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد از پرسشنامه کافی است.

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است، زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه اخلاق و فرهنگ حرفه حسابرسی است. هم‌چنین از نظر روش توصیفی-پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه قیاسی استقرایی و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از طریق پرسشنامه انجام می‌شود. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی

دولتی امکان بروز فساد مالی و دریافت و پرداخت رشوه با توجه به نظارت و کنترل قراردادهای منعقد شده ای که توسط دولت صورت گرفته است به مراتب، کمتر از بخش خصوصی است و این محدودیت حسابرسان در بخش دولتی مانعی را برای آن ها جهت انجام فعالیت های مفسدانه فراهم می آورد. در مقابل در بخش های خصوصی و موسسات حسابرسی غیر دولتی با توجه به نظارت و کنترل کمتری که نسبت به بخش های دولتی نظیر سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات و ... بر آن ها حاکم است، امکان بروز فساد مالی و دریافت و پرداخت رشوه بیشتر می باشد.

۲-۵- نتایج آزمون فرضیه

جدول شماره ۲ نتایج آزمون فرضیه را به شرح زیر نشان می دهد.

جدول شماره ۲- نتایج آزمون فرضیه

شرح	ضرایب	آماره T	معنی داری (Sig)	VIF
عرض از مبدأ	۳۲/۴۸۴	۸/۶۰۳	۰/۰۰۰	-----
جنسیت	-۱/۷۳۰	-۱/۶۷۰	۰/۰۹۷	۱/۰۵۴
تحصیلات	-۱/۲۹۵	-۱/۵۳۱	۰/۱۲۸	۱/۰۷۴
نسبی گزایی	۰/۱۷۷	۶/۲۴۰	۰/۰۰۰	۱/۱۱۷
سن	-۰/۱۱۳	-۱/۹۷۷	۰/۰۵۰	۱/۰۴۵
ایده آل گزایی	-۰/۰۹۰	-۲/۶۲۶	۰/۰۱۰	۱/۱۲۱
آماره F		۱۰/۸۰۶		
سطح معنی داری F			۰/۰۰۰	
R ² تعدیل شده			۰/۲۷۲	
دوربین واتسن			۱/۹۵۰	

متغیر وابسته : رشوه

نتایج جدول شماره ۲ نشان می دهد که سطح معنی داری حسابرسان نسبی گرا صفر و سطح معنی داری حسابرسان ایده آل گرا برابر ۱ درصد است. به عبارتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان نتیجه گرفت که میان حسابرسان نسبی گرا و تمایل آن ها به دریافت رشوه رابطه معنی داری وجود دارد. از این رو فرضیه اول تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد با وجود رابطه معنی دار و مثبت تایید می شود. هم چنین می توان این گونه استنباط کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد میان تمایل حسابرسان ایده آل گرا و تمایل آن ها به دریافت رشوه رابطه

حسب سال که به عنوان یکی از متغیرهای کنترل در این تحقیق استفاده شده است. مدرک تحصیلی یک متغیر فاصله ای می باشد که با مقدار یک الی چهار نشان داده می شود. مدرک تحصیلی کاردانی با مقدار ۱، مدرک تحصیلی کارشناسی با مقدار ۲، مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد با مقدار ۳ و مدرک تحصیلی دکتری با مقدار ۴ اختصاص داده می شود که طی پرسشنامه اندازه گیری می شود.

۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه های تحقیق به شرح زیر می باشد:

- ۱) بین نسبی گزایی و تمایل به دریافت رشوه حسابرسان بخش خصوصی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۲) بین ایده آل گزایی و تمایل به دریافت رشوه حسابرسان بخش خصوصی رابطه معنی داری وجود دارد.

۵- نتایج پژوهش

۵-۱- آماره های توصیفی پژوهش

در این بخش و قبل از انجام آزمون فرضیه آماره های توصیفی به شرح جدول شماره ۱ ارائه می شود.

جدول ۱: آماره های توصیفی پژوهش

شرح	سن	نسبی گزایی	تمایل به دریافت رشوه	ایده آل گزایی
تعداد مشاهدات	۱۳۲	۱۳۶	۱۳۶	۱۳۶
میانگین	۳۱/۷۳	۵۴/۰۵	۲۷/۵۲	۷۲/۰۳
میانه	۳۰/۰۰	۵۷/۰۰	۲۸/۰۰	۷۵/۰۰
انحراف معیار	۷/۶۹۹	۱۵/۹۹۵	۵/۶۸۴	۱۳/۱۳۹
حداقل	۲۱	۰	۱۲	۰
حداکثر	۶۰	۹۰	۳۹	۹۰

طبق جدول شماره ۱ از میان ۱۳۶ نفر از افراد مورد تحقیق ۱۳۲ نفر از حسابرسان سن خود را عنوان کردند و میانگین سنی آن ها حدود ۳۵ سال می باشد. هم چنین میانگین تمایل حسابرسان به دریافت رشوه ۲۷/۵۲، میانگین حسابرسان نسبی گرا ۵۴/۰۵ و ایده آل گرایان ۷۲/۰۳ می باشد. در بخش خصوصی انعقاد قرارداد و توافقات پیرامون گزارشات حسابرسی میان حسابرس و واحد تجاری مورد حسابرسی است این در حالی است که در بخش دولتی به این ترتیب نیست. در بخش دولتی توافقات و قرارداد حسابرسی میان دولت و واحد تجاری است. به عبارت دیگر در بخش

این رو خط رگرسیون تمایل حسابرسان به دریافت رشوه به صورت زیر نوشته می‌شود:

$$Y = 32/484 + 0.177 X_1 - 0.090 X_2 - 0.113 X_3 + \varepsilon$$

که در آن متغیرها به شرح زیر می‌باشند:

Y= تمایل حسابرسان به دریافت رشوه

X₁= نسبی گزایی

X₂= ایده آل گزایی

X₃= سن

ε= مقادیر باقی مانده

در این تحقیق سعی بر آن است تا ارتباط میان جهت گیری اخلاقی به عنوان متغیرهای مستقل و تمایل حسابرسان به دریافت رشوه به عنوان متغیر وابسته مورد بررسی قرار گیرد. خط رگرسیون تحقیق حاضر نشان می‌دهد که تمایل حسابرسان به دریافت رشوه تابعی است از، دیدگاه نسبی گزایی، ایده آل گزایی و سن حسابرسان. متغیر نسبی گزایی رابطه ای مثبت و معنی دار با رشوه و متغیرهای سن و ایده آل گزایی رابطه ای منفی و معنی دار با رشوه دارند؛ یعنی هر چه حسابرسان نسبی گراتر باشند و منافع شخصی خود را بر منافع دینفعان مقدم بدانند، تمایل به رشوه نیز افزایش می‌یابد و در مقابل هرچقدر حسابرسان ایده آل گراتر باشند و منافع عموم و دینفعان را مقدم بر منافع شخصی خود بدانند، تمایل به دریافت رشوه کاهش می‌یابد، از طرفی، در حسابرسان با سن بالاتر و سابقه کاری بیشتر در بخش خصوصی نسبت به حسابرسان کم سابقه و کم سن، احتمال انجام رفتارهای غیراخلاقی و پرداخت های غیرقانونی نظیر رشوه کمتر می‌باشد.

با توجه به نتایج به دست آمده، میانگین ایده آل گزایی در میان زنان تحقیق ۹۲/۴۵ و در میان مردان ۹۱/۰۹ می‌باشد که این موضوع بیانگر آن است که زنان ایده آل گراتر و با ملاحظه تر از مردان در حرفه حسابرسی رفتار می‌کنند و این نتیجه با نتایج تحقیقات پیشین در زمینه رشد اخلاقی همسویی و همخوانی دارد و موید این مطلب است که مردان تمایل بیشتری به زیرپا گذاشتن قوانین و انجام رفتارهای غیراخلاقی نظیر دریافت رشوه را دارند. همچنین با توجه به میانگین تمایل به دریافت رشوه در میان حسابرسان با مدارک کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری مشخص شد که، با افزایش سطح تحصیلات میزان تمایل به دریافت رشوه در حسابرسان کاهش می‌یابد به گونه ای که حسابرسان با مدرک دکتری ایده آل گراتر و قانونمندان تر رفتار می‌کنند.

منفی ومعنی داری وجود دارد. از این رو فرضیه دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد با وجود رابطه معنی دار و منفی تایید می‌شود.

حسابرسان با مدرک کاردانی یک درصد، مدرک کارشناسی ۵۷درصد، مدرک کارشناسی ارشد ۴۱درصد و با مدرک دکتری یک درصد جامعه آماری تحقیق را تشکیل می‌دهند. تعداد زنان در این تحقیق ۳۴ نفر و تعداد مردان برابر ۱۰۲ نفر می‌باشد که از این تعداد، ۱۳۲ نفر از حسابرسان سن و تحصیلات خود را عنوان کردند. هم چنین بین متغیر سن و رشوه نیز رابطه معنی دار و منفی وجود دارد. یعنی حسابرسان با سابقه کم و سن پایین نسبت به حسابرسان باسابقه بالا و سن بیشتر، تمایل بیشتری به دریافت رشوه از خود نشان می‌دهند. نتایج حاصله وجود رابطه میان سایر متغیرها و رشوه را تایید نموده است.

برای ارزیابی خط رگرسیون از آزمون آماری آنالیز واریانس (Anova) استفاده می‌شود. این آزمون دارای آماره های F و سطح معنی داری می‌باشد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۲ آورده شده است. مقدار آماره F برابر ۱۰/۸۰۶ و سطح معنی داری آن برابر صفر می‌باشد. از این رو آزمون فوق صحت و معنی دار بودن خط رگرسیون را تأیید می‌نماید که با توجه به جدول شماره ۲ ضریب تعیین برابر ۲۷/۲ درصد است. این موضوع بیانگر آن است که ۲۷/۲ درصد تغییرات متغیر وابسته براساس تغییرات متغیرهای مستقل خط رگرسیون بیان می‌شود و مابقی آن متاثر از سایر عواملی است که در این پژوهش مورد بررسی قرار نگرفته اند.

آزمون دوربین- واتسن برای برآورد وجود یا عدم وجود خود همبستگی در مقادیر باقی مانده^{۱۳} استفاده می‌شود. به این نحوه که تابع آزمون آن بر مبنای فرض صفر آماری به صورت زیر، بنا گردیده است:

H₀: در مقادیر باقی مانده، خود همبستگی وجود دارد.

H₁: در مقادیر باقی مانده، خود همبستگی وجود ندارد.

اگر مقدار آماره مذکور بین ۱/۷ تا ۲/۳ برآورد گردد، در آن صورت فرضیه H₀ مبنی بر وجود خود همبستگی در مقادیر باقی مانده، رد و فرضیه H₁ تأیید می‌گردد.

در اینجا با توجه به جدول شماره ۲ مقدار آماره دوربین- واتسن برابر ۱/۹۵۰ است. بنابراین H₀ رد و فرضیه مقابل آن یعنی H₁ مبنی بر عدم وجود خود همبستگی در مقادیر باقی مانده تأیید می‌شود.

بر اساس نتایج حاصل از رگرسیون چند متغیره مشخص شد که عوامل تأثیرگذار بر تمایل حسابرسان به دریافت رشوه، دیدگاه نسبی گزایی، ایده آل گزایی و سن آن ها می‌باشد. از

به منظور اطمینان از توزیع نرمال داده ها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف طبق جدول زیر استفاده شده است.

جدول شماره ۳- آزمون نرمال بودن

شرح	رشوه	مقادیر باقی مانده
آماره کولموگروف - اسمیرنوف	۱/۰۲۲	۰/۵۱۸
سطح معنی داری	۰/۲۴۷	۰/۹۵۲

نتایج حاصل از جدول شماره ۳ نشان می دهد، از آن جایی که سطح معنی داری آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای متغیر وابسته و مقادیر باقی مانده، بزرگتر از ۵ درصد است، لذا توزیع مقادیر باقی مانده و متغیر وابسته، توزیعی نرمال است. با توجه به نتایج حاصله می توان اینگونه استنباط نمود که دیدگاه و نگرش حسابرسان نسبت به مقوله رشوه تحت تاثیر ارزش های اخلاقی جامعه نظیر ایده آل گرایی و نسبی گرایی است یعنی هرچه قدر حسابرسان نسبی گراتر باشند احتمال بروز رفتارهای غیر اخلاقی در آنان بیشتر خواهد بود و برعکس. شواهد این پژوهش حاکی از این است که تمایل به دریافت رشوه در بخش خصوصی حرفه حسابرسی به سن و میزان سابقه کاری حسابرسان بستگی دارد به گونه ای که حسابرسان دارای سن و سابقه بالاتر بیشتر به قوانین و مقررات احترام گذاشته و از انجام رفتارهای غیر اخلاقی اجتناب می ورزند.

۶- نتیجه گیری و بحث

این مقاله رابطه میان جهت گیری اخلاقی و تمایل حسابرسان را به دریافت رشوه مورد مطالعه قرار داده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که رابطه ای مستقیم و معنی دار میان دیدگاه نسبی گرایی و تمایل حسابرسان بخش خصوصی به دریافت رشوه وجود دارد. به بیان دیگر، هر چه حسابرسان بیشتر به دنبال کسب منافع شخصی خود باشند و شرایط و موقعیت را مقدم بر قوانین بدانند، آن گاه تمایل این اشخاص به رشوه نیز افزایش می یابد. هم چنین حسابرسان با دیدگاه ایده آل گرا، منافع ذینفعان را بر منافع خود ترجیح می دهند و بالطبع تمایل کمتری به اقدامات غیرقانونی و غیر اخلاقی نظیر رشوه خواری دارند. این موضوع متأثر از آن است که با خصوصی سازی حرفه حسابرسی، حسابرسان شاغل در بخش خصوصی به منظور دستیابی به مشتری احتمالاً تمایل بیشتری به پرداخت رشوه دارند. این نتیجه نیز با نتایج تحقیقات قبلی که خصوصی سازی را عاملی برای عدم رعایت حدود اخلاقی می دانستند، همسو است. هم چنین این نتایج با تحقیقات پژوهشگرانی که اعتقاد دارند درجه های بالای ایده آل گرایی با

تعهد حرفه ای به عنوان یکی از ارزش های اخلاقی مهم در حرفه وابستگی بیشتری دارد و در مقابل، درجه های بالای نسبی گرایی با تعهد حرفه ای و سازمانی و حساسیت اخلاقی پایین تر وابسته است نیز، همخوانی دارد. در تحقیقی دیگر که به بررسی رابطه جهت گیری اخلاقی حسابرسان و تصمیمات اخلاقی آنها پرداختند به این نتیجه رسیدند که درجه های بالای ایده آل گرایی با تصمیمات اخلاقی تر وابسته است که این نتایج با نتایج تحقیق حاضر همسویی دارد.

همچنین نتایج تحقیق نشان می دهد که حسابرسان با سابقه و سن بیشتر نسبت به حسابرسان کم سابقه و کم سن تر نیز، تمایل کمتری به دریافت رشوه دارند که این موضوع، نتایج تحقیقات گذشته که بیان نمودند، حسابرسان کم سابقه تمایل بیشتری به ایدئولوژی نسبی گرایی دارند، را تایید نموده و با آن همخوانی دارد. همچنین نتایج این پژوهش با تحقیقاتی که نشان داد، با افزایش سن مدیران صنعت بیمه، توجه آنها به منافع شخصی خود کاهش می یابد نیز، همخوانی دارد. با توجه به نتایج حاصله می توان اینگونه استنباط نمود که دیدگاه و نگرش حسابرسان نسبت به مقوله رشوه و فساد مالی تحت تأثیر ارزش های فردی و اخلاقی حسابرسان حرفه حسابرسی نظیر نسبی گرایی و ایده آل گرایی است.

نتایج تحقیق حاضر، تاییدی مجدد درباره این موضوع در مباحث اخلاقی است که بدون توجه به بهبود ارزش های اجتماعی نمی توان اخلاق حرفه ای را توسعه داد. بهبود ارزش های اخلاقی احتمال بروز فساد مالی و نقض قوانین را کاهش داده و ارتقاء سلامت اداری و مالی را در زمینه های اخلاقی به همراه خواهد داشت. به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود که از طریق آموزش و برگزاری دوره های آئین رفتار حرفه ای، ارتقای سلامت اداری، ارتقای رضایت شغلی حسابرسان و هم چنین نظارت مستمر و کارآمد بر موسسات خصوصی حسابرسی، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان را بهبود بخشند.

فهرست منابع

- * بنی مهد بهمن، بیگی هرچگانی ابراهیم (۱۳۹۱)، رابطه بین ارزش های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۴: ۳۱-۴۰.
- * جباری، حسین (۱۳۸۸)، استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه ای (تحقیق تطبیقی بین فرهنگی)، رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

- * Uswati Dewi. N. H, Prihatin. T, (2010), " Predicting Intended Ethical Behavior of Auditor Candidates on Accounting Students", The 18th Annual Conference on Pasific Basin Finance, Economic Accounting and Management (PBFEM), available at: <http://ssrn.com/abstract=2046403>.
- * Vij .s, Sharma .R, Kaur .p, (2010), " Ethical Orientation of Managers in Insurance Industry in India", International Conference on Business Ethics & Human Values,(Dec 22-23, 2010), University Business School, Panjab University, Chandigarh. available at: <http://ssrn.com/abstract=1730965>.
- * Sunder Shyam, (1997), Theory of Accounting and control, South western college publishing, P. 3-29.

یادداشت‌ها

- ¹ Furse
- ² Consequence-based
- ³ Rule-based
- ⁴ Oumlil and Balloun
- ⁵ Singhapakdi et al
- ⁶ Al Moutaz El Mujtaba Mohammed, Bushara Namat Mohamed Saeed
- ⁷ Vij.s, Sharma.R, Kaur.p
- ⁸ Uswati Dewi. N. H., Prihatin. T
- ⁹ Marques&Pereira
- ¹⁰ Singhapakdi
- ¹¹ Tain(2007)
- ¹² Forsyth(1980)
- ¹³ Residuals

- * دادگر، حسن و معصومی نیا، غلامعلی (۱۳۸۳)، فساد مالی، کانون اندیشه جوان.
- * دانایی فرد، حسن (۱۳۸۴)، استراتژی مبارزه با فساد: آیا فناوری اطلاعات فساد اداری را کاهش می دهد؟، فصلنامه مدرس، دوره ۹، شماره ۲.
- * رهبر، فرهاد (۱۳۸۱)، فضل الله میرزاوند و غلامرضا زال پور، بازشناسی عارضه فساد مالی، ماهیت، گونه ها، پیامدها و آموزه های تجربی، تهران: مؤسسه نشر جهاد، ص ۸.
- * سنجه جهانی فساد (۲۰۰۹)، ترجمه شعبان نجف پور و محمد جواد حق شناس (۱۳۸۸)، تهران، سازمان بازرسی کل کشور.
- * سنجه جهانی فساد (۲۰۱۰)، ترجمه شعبان نجف پور و محمد جواد حق شناس (۱۳۸۹)، تهران، سازمان بازرسی کل کشور.
- * شفافیت بین الملل (۱۳۹۲)، فساد مالی در منطقه منا، ترجمه امیر پوریانسیب، مجله حسابدار.
- * فرج پور، فرامرز (۱۳۸۳)، موانع توسعه: بررسی فقر، تبعیض و فساد، مؤسسه خدمات فرهنگی رسا، چاپ اول.
- * فرهادی نژاد، محسن (۱۳۸۳)، بررسی تطبیقی فساد مالی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، تحول اداری، دوره هفتم، شماره ۴۵.
- * Al Moutaz El M. M & Bushara Namat M. S, (2012), " Factors Affecting Auditor Response to the Needs of Accounting Services Clients "A Case Study of Audit Offices in Saudi Arabia", Journal of American Science, 8(3):410-416.
- * Borowski. S. C & Ugras. Y. J, (1992), The ethical attitudes of students as a function of age, sex and experience. Journal of Business Ethics, 11(12): 961-979.
- * Douglas. P. C, Davidson. R. A & Schwartz. B. N, (2001), "The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on accountants' Ethical Judgments," Journal of Business.
- * Furse. M, (2008), Competition Law of the EU and UK. Oxford : Oxford University Press, 6th Ed.
- * Gaffikin. M, (2007), Accounting theory and practice: the ethical dimension, Accounting & Finance Working Paper 07/04, School of Accounting & Finance, University of Wollongong.
- * Marques, P & Azevedo-Pereira. J, (2009), "Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession", Journal of Business Ethics 2009, vol 86, pp.227-242.
- * Abdolmohammadi. M. J & Ariail. D. L, (2009), " A Test of the Selection-Socialization Theory in Moral Reasoning of CPAs in Industry Practice", BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING Vol. 21, No. 2 2009 pp. 1-12.
- * Tian. Q, (2008), Perception of Business Bribery in China : the Impact of Moral Philosophy, Journal of Business Ethics. 80:437-445.