

## ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابررس

دکتر یحیی حساس یگانه\*، امید مقصودی

دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

### چکیده

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

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

**یافته‌ها:** نتایج تحلیلهای آماری مبین آن است که تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابررسی موثر بوده و زنان، قضاوتهای اخلاقی تری اعمال نموده‌اند.

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

**کلیدواژه‌ها:** آیین رفتار حرفه‌ای، جنسیت حسابررس، قضاوت حرفه‌ای

### سرآغاز

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

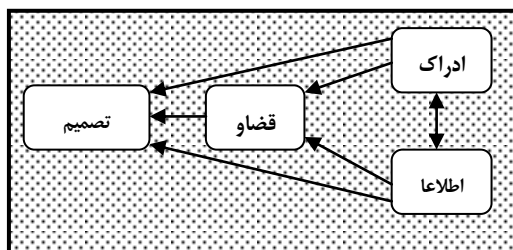
پاسخ به پرسش فوق در قالب رویکرد شناخت<sup>1</sup> و نظریه ساختاری<sup>2</sup> قابل تبیین است (1). مطالعات پیشین عمدتاً قضاوت را تابعی از ویژگی و تواناییهای فردی دانسته و ساختارهای محیطی و هنجارهای حرفه‌ای را صرفاً به ارزیابی اخلاقی بودن

پیچیده شدن معاملات تجاری و تقاضا برای اطلاعات مربوط و قابل اتکا در تصمیم‌گیری، نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخگو و پاسخ‌خواه را ضروری می‌سازد. به‌کارگیری معیارهای مناقصه در استفاده از خدمات اعتباردهی، اجرای حسابررسی در فشار بودجه زمانی، تلاش در جلب رضایت صاحب‌کار و رسواییهای مالی واحدهای تجاری، قضاوتهای اعمال شده را با تردید مواجه می‌سازد. جوامع حرفه‌ای نیز با

\* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: yahya\_yeganeh@yahoo.com

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

در رویکرد شناخت بر حسابداران حرفه‌ای به عنوان افرادی آگاه و تصمیم‌گیرانی هدفمند تاکید می‌شود (8). در این خصوص، الگو واسطه‌نگر را که در برگرنده شش رویکرد اخلاقی شامل خودخواهی اخلاقی<sup>3</sup>، وظیفه شناسی اخلاقی<sup>4</sup>، سودمندگرایی<sup>5</sup>، نسبت‌گرایی (نسبی‌نگری)<sup>6</sup>، فضیلت‌های اخلاقی<sup>7</sup> و ملاحظات اخلاقی<sup>8</sup> است می‌توان به عنوان نظریه غالب معرفی نمود (9). این الگو توسط رادگرس (1997) مطرح گردید و چارچوبی را برای بررسی تاثیر روابط بالقوه اقتصادی بر نگرش حسابرسان نسبت به مسائل اخلاقی ارائه می‌نماید. این الگو فرض می‌کند که چهار مفهوم «ادراک»، «اطلاعات» و «قضاوت»، پیش از «تصمیم‌گیری» نسبت به یک موضوع در یک توالی مشخص به کار گرفته می‌شوند. شکل 1 نشان دهنده مفهوم الگو واسطه‌نگر می‌باشد.



شکل 1. الگوی واسطه‌نگر

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

**1) خودخواهی اخلاقی (ادراک = تصمیم‌گیری):** این رویکرد مبین آن است که یک عمل زمانی اخلاقی است که منجر به حداکثر سازی منافع شخصی شود. بنابراین، رویداد ابتدا درک شده و تصمیم پیش از لحاظ نمودن اطلاعات و قضاوت‌های

کردارها محدود می‌نماید. لیکن، به اعتقاد لیسی و لافیت یک عامل محیطی می‌تواند الزامات مسؤولیت را تحت تاثیر قرار داده و یا در تخصیص تلاش برای به کارگیری این گونه الزامات تغییر به وجود آورد (2).

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

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

نموده‌اند (3). لیکن، الزامات اخلاقی در محیط حسابرسی کم‌رنگ بوده و به همین علت، تفاوت معناداری بین ارزیابی اخلاقی حسابرسان و تمایل به انجام آنها وجود دارد (4). بنابراین، رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در قالب یک عامل کاملاً موثر بر قضاوت حرفه‌ای می‌باشد (5).

از سوی دیگر حسابرسان تا حدی به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند هستند، اما نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی مناسبی وجود ندارد (6).

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

در این خصوص، قضاوت و تصمیم‌گیری فرایندی است شامل دو وظیفه: 1) انجام دادن یک عمل با توجه به معیارهای تعیین شده و 2) تشریح چگونگی انجام عمل از طریق ارائه گزارشهای لازم است. بنابراین، مسؤولیت پاسخگویی از طریق بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، پیامد عملکرد افراد را بهبود می‌بخشد (7).

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

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

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

در رویکرد شناخت، ساختارهای اجتماعی و تاثیر پذیری افراد از این ساختارها به میزان کافی مورد توجه قرار نمی‌گیرد. آنچه پیشنهاد می‌شود، به کارگیری نظریه ساختاری به همراه نظریه ذی‌نفعان و مسؤولیت اخلاقی است (11). لیکن، در نظریه‌های شناخت یک عامل فردی، به تنهایی مورد تحلیل قرار گرفته و نهایتاً رفتار اخلاقی بایستی مورد پذیرش جامعه حرفه‌ای باشد. در این شرایط رفتار اخلاقی، واکنشی از پیش تعریف شده و به عنوان بخشی از رهنمودهای ساختاری به نظر می‌رسد. در نظریه ساختاری، فرض بر آن است که تغییر در سیستم‌های الزام‌آور قادر به تغییر رفتار حرفه‌ای می‌شود. بنابراین، نظریه ساختاری تنها محدود به شناسایی و محوریت نمایندگی انسانی و ساختارهای اجتماعی نبوده، بلکه به تعاملات پویا میان این دو با توجه به عناصر زیر می‌پردازد.

**1) نمایندگی<sup>9</sup>:** نظریه ساختاری، حسابرس را در قالب فردی هدفمند، آگاه و انعطاف‌پذیر معرفی می‌کند که با دقت به روابط

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

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

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

این نظریه منطبق با دیدگاه پراگماتیسم جان دیوی و همکاران در قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم بوده و نتایج عملی اندیشه‌ها و عقاید را به عنوان معیار تعیین ارزش و تصدیق آنها به کار می‌برد؛ اصول مقولات را کنار می‌گذارد و به غایت اشیاء، دستاورد، نتایج و واقعیات توجه می‌کند (10).

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

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

ماهیت پژوهش، انجام پیش آزمون را امکان پذیر نمی‌سازد. بنابراین، تحقیق زمینه‌یابی با رویکرد مقطعی بوده و توزیع و جمع آوری پرسشنامه آن در آذرماه 1388 انجام گرفته است.

در این تحقیق، از دو گروه حسابرس باتجربه و بدون تجربه استفاده شده و فرضیه پژوهش در هر یک از گروه‌های مزبور به صورت جداگانه و مشترک در خطای برآورد 0/05 آزمون گردید. بنابراین، جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل با حداقل سه سال سابقه کاری در موسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل به صورت انفرادی در ایران و دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری در تهران بوده که نیمی از نمونه انتخابی در قالب گروه آزمون تحت تاثیر مطالبی در خصوص نقش و جایگاه حرفه‌ای یک حسابدار حرفه‌ای و برخی از معیارها و رهنمودهای انگیزشی و مورد انتظار مطرح در آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران قرار می‌گیرد. بنابراین، پاسخگویان با توجه به میزان تجربه و تاثیر از آیین رفتار حرفه‌ای در چهار موقعیت آزمایشی طبقه بندی گردید.

در دستورالعمل پرسشنامه، پاسخگویان در موقعیت یک حسابرس ارشد می‌باشند که در فشار محدودیت زمانی است. لذا از وی درخواست می‌شود تا در مدت کوتاهی که باقیمانده است به مستندات خود رجوع کرده و نهایتاً نیز نتایج رسیدگی خود را بر اساس آخرین شواهد جمع آوری و در قالب صورت‌خلاصه نکات حسابرسی ارائه نماید. بر اساس مستندات موجود، قضاوت‌های اولیه وی تعدیل شده و نیازمند بررسی بیشتر است که پیگیری آنها در زمان تعیین شده امکان پذیر نمی‌باشد.

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

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

**3) دوگانگی ساختار<sup>10</sup>:** دوگانگی ساختار پیشنهاد می‌نماید که تلاش‌هایی برای اعمال تغییر در فرایندهایی که از طریق آنها ساختارهای هنجاری به وجود می‌آید، انجام و از طریق ردیادهای کرداری بازآفرینی گردد. بنابراین، تغییر نیازمند تقدم بر و دنباله روی از کردار است.

بر اساس نظریه شناخت کلبگ (1969) و نظریه رست (1979) فرایند استنباط و قضاوت اخلاقی در چهار گام مطرح شده است.

- 1- شناخت و درک حسابرس از جنبه اخلاقی یک موضوع؛
- 2- ارزیابی از صحت اخلاقی یک عمل؛
- 3- تمایل به انجام عمل اخلاقی؛
- 4- رفتار عمل‌گرا.

این تحقیق بر دو جزء از فرایند فوق شامل تمایل به انجام عمل اخلاقی و رفتار عمل‌گرایانه تمرکز می‌نماید. بنابراین، هدف این تحقیق بررسی تاثیر وجود (در مقابل فقدان) آیین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرس است.

### روش بررسی

هدف معیارهای اجرایی، بهبود کیفیت از طریق ایجاد محیط حرفه‌ای رشد یافته است. آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان معیار ارزش‌های اخلاقی با ایجاد چارچوب رفتاری تاثیر مثبتی بر کیفیت قضاوت حسابرسان دارد. بر همین اساس، موقعیت‌های

دارد که سطح دانش پاسخگو حداقل 60 درصد میانگین دانش کلیه پاسخگویان باشد. از این میان، پرسشنامه 50 حسابرس و 50 دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری به صورت تصادفی و در قالب گروه پیش آزمون انتخاب گردید. اندازه نمونه از فرمول کسر نمونه گیری تقریباً برابر 160 نفر محاسبه شده است که شامل 80 حسابرس و 80 دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری می‌باشد. به گونه ای که نیمی از گروههای مزبور در گروه آزمون و تحت تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای قرار گرفته است.

همچنین، معناداری تاثیر تفاوت درک گروههای آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه ای بر قضاوت ایشان در مقایسه با سایر عوامل از طریق مقایسه پاسخگویی ایشان به 5 سوال مربوط به مفاهیم آیین رفتار حرفه ای ارزیابی شده است.

اعتبار ابزار اندازه گیری از طریق تعیین ضریب آلفای کرونباخ بررسی گردید. اعتبار برآورده شده برابر با 0/859 می‌باشد. از آنجا که نرمال بودن داده‌ها و همگونی واریانس آنها پیش نیاز به‌کارگیری تحلیل واریانس است. نرمال بودن از طریق ترسیم نمودار هیستوگرام و همگونی واریانس به جهت نوع متغیرهای مورد مطالعه با محاسبه مجذور اتا ( $\eta^2$ ) بررسی گردید. علاوه بر این، تاثیر جنسیت افراد در چگونگی قضاوت‌های مشارکت کنندگان از طریق مقایسه پاسخهای آنان آزمون شده است.

#### یافته‌ها

همانگونه که در جدول 1 نیز آمده است. تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای در انگیزش و عملکرد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان باتجربه به استثنای انگیزش در شناسایی ذخیره تعهدات احتمالی معنادار است؛ حال آن که بر اساس اطلاعات جدول 2، تاثیر آیین رفتار حرفه ای صرفاً بر انگیزش دانشجویان (حسابرسان کم تجربه) نسبت به شناسایی کاهش ارزش موجودی کالا معنادار است. نتایج مزبور، منطبق با مفاهیم نظریه ساختاری است.

بنابراین، فرد در شرایط تقابل رعایت الزامات اخلاقی و معیارهای اجرایی و توجه به نیازهای فردی قرار داده شده است. بر همین اساس، کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس در قالب دو گام انگیزشی و عملکردی تعریف و اندازه گیری می‌گردد:

- احتمال آن که مشارکت کنندگان، سرپرست را متوجه نکته با اهمیت نمایند؛ (با استفاده از طیف 7 مرحله ای لیکرت)

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

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

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

به همین علت سعی شده تا با انتخاب تصادفی افراد و هم‌تاسازی دانش آنها تاثیر این متغیر بررسی شود. همچنین، به منظور اطمینان از انتخاب حجم نمونه مناسب، حجم نمونه تحقیق بر اساس پیش آزمون محاسبه شده است. بدین سبب خاطر، مشارکت کنندگان به صورت نمونه گیری تصادفی از میان کارکنان سازمان حسابرسی، انتخاب تصادفی 11 موسسه حسابرسی و نیز 30 شاغل انفرادی انتخاب شده است. پرسشنامه تحقیق در اختیار افراد مزبور با حداقل سه سال سابقه کاری در حرفه حسابرسی و نیز دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاههای سراسری و آزاد تهران قرار داده شد. در نهایت نیز 261 پرسشنامه از 500 پرسشنامه توزیع شده در اختیار قرار گرفت که قابلیت انجام تحلیلهای آماری بر روی آنها وجود داشت.

به منظور هم‌تاسازی دانش، برای هر یک از زمینه‌های سه گانه 5 سؤال تستی مطرح شد. پرسشنامه ای قابلیت تحلیل آماری را

مطابق با مطالب پیشین در انتخاب نمونه، سطح دانش نسبت به زمینه‌های مورد بررسی هم‌تا شده است. اطلاعات جدول 4 نشان می‌دهد که تاثیر دانش بر چگونگی قضاوت‌های پاسخگویان معنادار نیست.

همچنین، مطابق با جدول 5، تفاوت بین پاسخهای گروههای آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه ای معنادار بوده و بر قضاوت‌های پاسخگویان موثر است.

همچنین، مطابق جدول 6 جنسیت در تمامی زمینه‌های تحقیق و جوانب انگیزشی و عملکردی معنادار است. مطابق نمودارهای 3 و 4، زنان در مقایسه با مردان قضاوت‌های باکیفیت تری را اعمال نموده اند.

طبق این نظریه محیط حساسی بر نگرش و قضاوت‌های افراد موثر بوده و محیط اخلاقی و الزامات آیین رفتار حرفه ای زیر مجموعه ای از نظام مذکور می‌باشد. همچنین، نتایج تحقیق مدرس و رفیعی نشان می‌دهد که آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان رعایت می‌شود. بنابراین معناداری تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای در گروه حسابرسان در مقایسه با دانشجویان دور از انتظار نیست.

علاوه بر موارد فوق، به منظور بررسی تاثیر آیین رفتار حرفه ای در جامعه حرفه ای ایران، گروههای حسابرسان باتجربه و دانشجویان با هم مطالعه شده است. نتایج به‌دست آمده در جدول 3 نشان دهنده معناداری تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای می‌باشد. مقایسه انگیزش و عملکرد گروههای آزمون و نظارت در نمودارهای 1 و 2 نیز موید این مطلب است.

جدول 1: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
انگیزش رفتاری	بین گروهها	1	1.250	2.569	0.113
	درون گروهی	78	0.487		
	کل	79			
انگیزش رفتاری	بین گروهها	1	3.613	8.785	0.004
	درون گروهی	78	0.411		
	کل	79			
عملکرد رفتاری	بین گروهها	1	3.200	6.466	0.013
	درون گروهی	78	0.495		
	کل	79			
انگیزش رفتاری	بین گروهها	1	43.512	16.526	0.000
	درون گروهی	78	2.633		
	کل	79			
عملکرد رفتاری	بین گروهها	1	30.013	9.540	0.003
	درون گروهی	78	3.146		
	کل	79			
عملکرد رفتاری	بین گروهها	1	28.800	11.752	0.001
	درون گروهی	78	2.451		
	کل	79			

جدول 2: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد دانشجویان

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	
0.074	3.278	2.450	1	2.450	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
		0.747	78	58.300	درون گروهی	
			79	60.750	کل	
0.001	12.320	8.450	1	8.450	بین گروهها	موجودی کالا
		0.686	78	53.500	درون گروهی	
			79	61.950	کل	
0.149	2.122	1.800	1	1.800	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		0.848	78	66.150	درون گروهی	
			79	67.950	کل	
0.101	2.748	15.313	1	15.313	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
		5.571	78	434.575	درون گروهی	
			79	449.888	کل	
0.066	3.487	19.503	1	19.503	بین گروهها	موجودی کالا
		5.594	78	436.294	درون گروهی	
			79	455.797	کل	
0.126	2.386	14.450	1	14.450	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		6.055	78	472.300	درون گروهی	
			79	486.750	کل	

انگیزش رفتاری

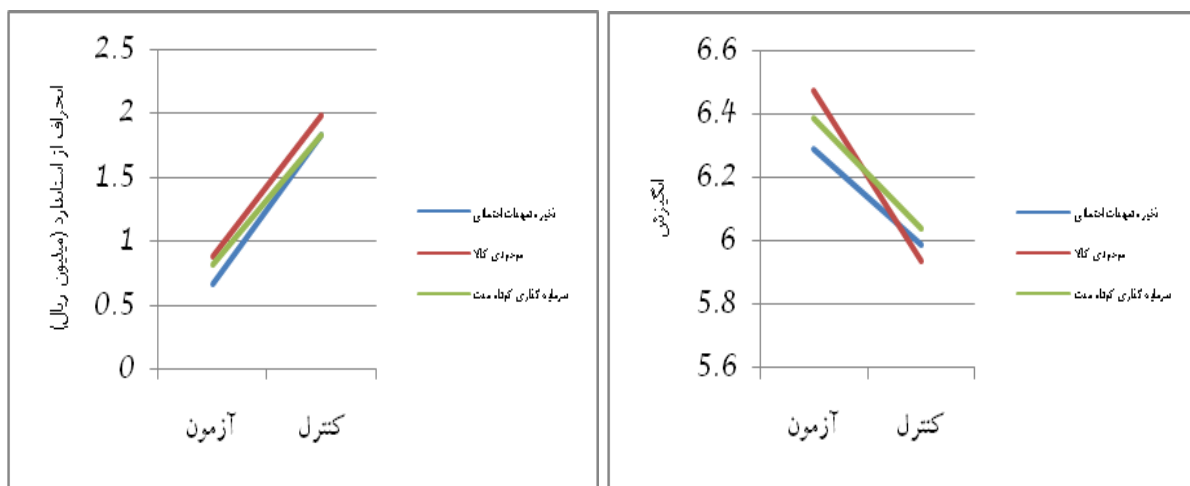
عملکرد رفتاری

جدول 3: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	
0.000	7.955	4.908	3	14.725	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
		0.617	156	96.25	درون گروهی	
			159	110.975	کل	
0.000	12.529	6.873	3	20.619	بین گروهها	موجودی کالا
		0.549	156	85.575	درون گروهی	
			159	106.194	کل	
0.000	6.962	4.675	3	14.025	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		0.671	156	104.750	درون گروهی	
			159	118.775	کل	
0.002	5.367	22.017	3	66.050	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
		4.102	156	639.950	درون گروهی	
			159	706.000	کل	
0.005	4.378	19.131	3	57.392	بین گروهها	موجودی کالا
		4.370	156	681.669	درون گروهی	
			159	739.061	کل	
0.005	4.519	19.217	3	57.650	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		4.253	156	663.450	درون گروهی	
			159	721.100	کل	

انگیزش رفتاری

عملکرد رفتاری



شکل 1: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروههای آزمون و نظارت  
شکل 2: مقایسه میانگین عملکرد رفتاری گروههای آزمون و نظارت

جدول 4: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه‌های مورد بررسی

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
0.691	0.488	304.556	3	913.669	بین گروهها
		624.313	156	97392.82	درون گروهی
			159	98306.49	کل
0.367	1.063	583.773	3	1751.319	بین گروهها
		549.142	156	85666.12	درون گروهی
			159	87417.44	کل
0.460	0.866	399.317	3	1197.950	بین گروهها
		460.977	156	71912.45	درون گروهی
			159	73110.40	کل

جدول 5: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
0.004	8.399	3312.400	1	3312.400	بین گروهها
		394.377	158	62311.500	دانش
			159	65623.900	آیین رفتار حرفه ای

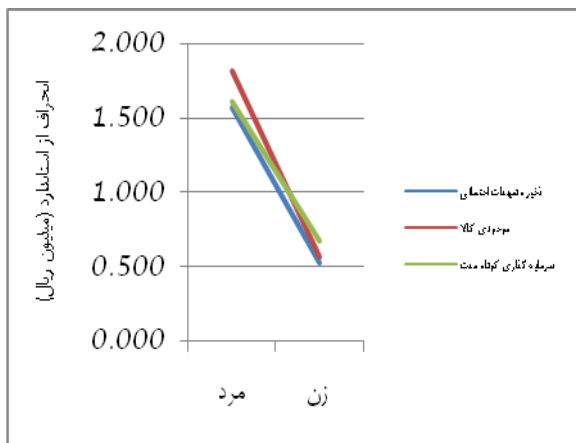


جدول 6: تحلیل واریانس تاثیر جنسیت بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان

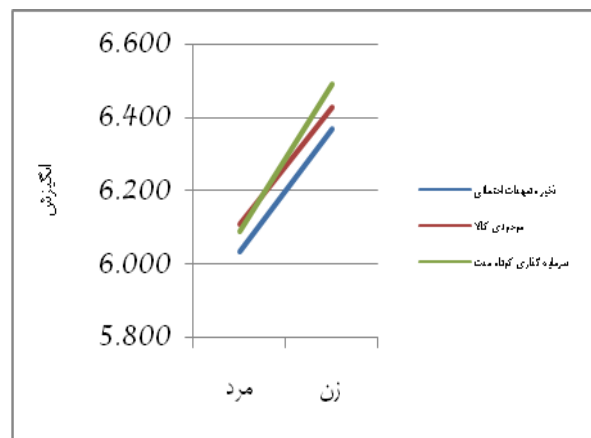
معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	
0.020	5.497	3.731	1	3.731	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
		0.679	158	107.244	درون گروهی	
			159	110.975	کل	
0.022	5.371	3.491	1	3.491	بین گروهها	موجودی کالا
		0.650	158	102.703	درون گروهی	
			159	106.194	کل	
0.007	7.571	5.431	1	5.431	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		0.717	158	113.344	درون گروهی	
			159	118.775	کل	
0.004	8.627	36.553	1	36.553	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
		4.237	158	669.447	درون گروهی	
			159	706.000	کل	
0.001	12.106	52.597	1	52.597	بین گروهها	موجودی کالا
		4.345	158	686.464	درون گروهی	
			159	739.061	کل	
0.010	6.854	29.982	1	29.982	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		4.374	158	691.118	درون گروهی	
			159	721.100	کل	

انگیزش رفتاری

عملکرد رفتاری



شکل 4: مقایسه میانگین عملکرد رفتاری گروههای زنان و مردان



شکل 3: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروههای زنان و مردان

## بحث

همکاران (1996) و کوهن و همکاران (1998) را تأیید می‌نماید.

## محدودیت‌های احتمالی تحقیق

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

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

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

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

در این تحقیق، تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرسی در سه گام بررسی شده است. نخست، انگیزش و عملکرد رفتاری مشارکت‌کنندگان در گروه‌های آزمون و نظارت و به تفکیک حسابرسان باتجربه و دانشجویان در جداول 1 و 2 مطالعه شد و سپس کلیه مشارکت‌کنندگان در جدول 3 بررسی گردید. نتایج نشان می‌دهد که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای در هر یک از زمینه‌های مزبور و موضوعات مورد رسیدگی بین کلیه مشارکت‌کنندگان معنادار است. در گام بعدی، معناداری تفاوت درک افراد از مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت‌های ایشان بررسی شده است. این امر از طریق مقایسه پاسخگویی مشارکت‌کنندگان به سوالات مربوط به مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای ارزیابی گردید. مطابق جدول 5 تفاوت بین پاسخ‌های گروه‌های آزمون و نظارت معنادار می‌باشد. بنابراین، تفاوت آگاهی مشارکت‌کنندگان از مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای بر ایجاد تمایزات قضاوتی موثر بوده است.

با توجه به مباحث فوق، آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت‌های حسابرسی موثر است. این امر نتایج مطالعات انجام شده توسط مارتینو و همکاران (2004)، لمبرتن و همکاران (2005)، عبدالمحمیدی (1991)، فردیناند و همکاران (2003)، بارنت و وارسیس (2000) را تأیید نموده و موید شناسایی آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان عاملی کاملاً مؤثر در تحقیق جواد بستانیان (1387) است.

جنسیت حسابرس نیز بر کیفیت قضاوت‌های حسابرسی معنادار بوده و زنان در مقایسه با مردان، قضاوت‌های باکیفیت تری را اعمال نموده‌اند. این امر تحقیقات انجام شده توسط بارنت و همکاران (1994)، برناردی و آرنولد (1997)، کلارک و

### پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

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

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

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

### نتیجه گیری

ساختار قضاوت حرفه ای حسابرسان، افراد علاقه مند به بررسی این مفهوم را ملزم به تعریف دقیق جغرافیای پژوهش خود می نماید. در این تحقیق با بهره گیری از تحقیقات انجام شده و آگاهی از عوامل موثر بر قضاوتهای حرفه ای بر اساس اولویتهای حسابرسان ایرانی تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و جنسیت بر قضاوتهای حرفه ای بررسی شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیات، تاثیر جداگانه مفاهیم مزبور را رد نمی نماید. بر همین اساس می توان این گونه استدلال نمود که مفاهیم اخلاقی بر قضاوتهای حرفه ای حسابرسان ایرانی مؤثر است.

### واژه نامه

1. Cognitive Perspective:	رویکرد شناخت
2. Structuration Theory	نظریه ساختاری
3. Ethical Egoism	خودخواهی اخلاق
4. Deontology	وظیفه شناسی اخلاقی
5. Utilitarianism	سودمندگرایی
6. Relativism	نسبت گرایی، نسبی نگری
7. Virtue Ethics	فضیلت های اخلاقی
8. Ethics of Care	ملاحظات اخلاقی
9. Agent	نماینده، نمایندگی
10. Duality of Structure	دوگانگی ساختار

### منابع

- Harvey S.J (2000). Reinforcing Ethical Decision Making Through Organizational Structure. Journal of Business Ethics 28: 43-58.
- Pflugrath G, Martinov-Bennie N, Chen L (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. Managerial Auditing Journal 22(6): 566-589.
- Martinov-Bennie N, Pflugrath G (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. Journal of Business Ethics 87: 237-253.
- Sweeney B, Arnold D, Pierce B (2009). The Impact of perceived ethical culture of the firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decision. Journal of Business Ethics 93: 20-41.
- بستانیان جواد. قضاوت حرفه ای در حسابرسی. رساله دکتری حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی. 1387.
- مدرس احمد، رفیعی افسانه. بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. دانش حسابرسی. 1387، شماره 25 و 26: 20 - 4.
- Barnett T, Cheryl V (2000). The Moderating Effect of Individuals' Perceptions of Ethical Work Climate on Ethical Judgments and Behavioral Intentions. Journal of Business Ethics 27: 351-362.

10. قاسمی اعظم، آیت‌اللهی حمید رضا. بررسی انتقادی مبانی فلسفی دیدگاه‌های اخلاقی جان دیویی. اخلاق در علوم و فناوری. 1386، شماره‌های 1 و 2: 31-41.
11. Dillard J, Yuthas K (2002). Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective. Journal of Business Ethics 36(1/2): 49-64.
8. Preuss L (1998). On ethical theory in auditing. Managerial Auditing Journal 13(9): 500-508
9. Rodgers W, Guiral A, Gonzalo J (2009). Different Pathways that Suggest Whether Auditors' Going Concern Opinions are Ethically Based. Journal of Business Ethics 86: 347-361.