

## ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

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 نمی‌نماید. 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 حسابرسان 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 حسابرسان موثر بوده و زنان، قضاوت‌های اخلاقی تری اعمال نموده‌اند.

**نتیجه‌گیری:** با توجه به تاثیر مثبت آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان، 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 حسابرسان نیز می‌توانند از نتایج این تحقیق برای جذب و آموزش کارکنان خود استفاده نمایند.

**کلید واژه‌ها:** آیین رفتار حرفه‌ای، جنسیت حسابرسان، 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 حسابرسان با کیفیت‌تری را به همراه دارد؟

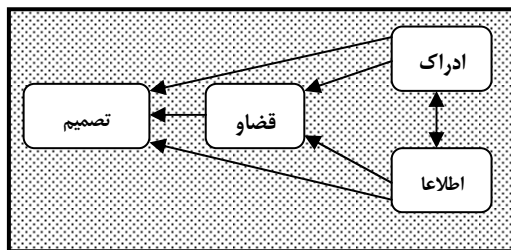
پاسخ به پرسش فوق در قالب رویکرد شناخت<sup>۱</sup> و نظریه ساختاری<sup>۲</sup> قابل تبیین است (۱). مطالعات پیشین عمدتاً قضاوت را تابعی از ویژگی و توانایی‌های فردی دانسته و ساختارهای محیطی و هنجارهای حرفه‌ای را صرفاً به ارزیابی اخلاقی بودن

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 حسابرسان 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 (۸). در این خصوص، الگو واسطه‌نگر را که در برگیرنده شش رویکرد اخلاقی شامل خودخواهی اخلاقی<sup>۳</sup>، وظیفه شناسی اخلاقی<sup>۴</sup>، سودمندگرایی<sup>۵</sup>، نسبت‌گرایی (نسبی‌نگری)<sup>۶</sup>، فضیلت‌های اخلاقی<sup>۷</sup> و ملاحظات اخلاقی<sup>۸</sup> است می‌توان به عنوان نظریه غالب معرفی نمود (۹). این الگو توسط رادگرز (۱۹۹۷) 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» و «تصمیم‌گیری» نسبت به یک موضوع در یک توالی مشخص به کار گرفته می‌شوند. شکل ۱ نشان دهنده مفهوم الگو واسطه‌نگر می‌باشد.



شکل ۱. الگوی واسطه‌نگر

مطابق شکل فوق اولین گام در حسابرسی، ساختار بندی مناسب محیط و به‌کارگیری 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.

(۱) 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 تصمیم‌گیری از لحاظ نمودن اطلاعات و قضاوت‌های

کردارها محدود می‌نماید. لیکن، به اعتقاد لیسی و لافنت یک عامل محیطی می‌تواند الزامات مسؤولیت را تحت تاثیر قرار داده و یا در تخصیص تلاش برای به‌کارگیری این گونه الزامات تغییر به وجود آورد (۲).

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 (۳). 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 (۴). بنابراین، رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در قالب یک عامل کاملاً موثر بر قضاوت حرفه‌ای می‌باشد (۵).

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 (۶).

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: (۱) انجام دادن یک عمل با توجه به معیارهای تعیین شده و (۲) 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 (۷).

در این فرایند، مهم آن است که استفاده‌کنندگان 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

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

**(۲) 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.

**(۳) 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 (۱۰).

**(۴) 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.

**(۵) فضیلت اخلاقی (ادراک - اطلاعات - قضاوت - تصمیم‌گیری):** این نوع نگرش در گذشته توسط افلاطون و ارسطو مطرح شده است و به جای چگونه 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.

**(۶) 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 (۱۱). 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.

**(۱) نمایندگی<sup>۱</sup>:** نظریه ساختاری، حسابرس را در قالب فردی هدفمند، آگاه و انعطاف‌پذیر معرفی می‌کند که با دقت به روابط

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 ۱۳۸۸ 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 ۰/۰۵ آزمون گردید. بنابراین، جامعه آماری شامل حسابران 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. بنابراین، فرد در شرایط تقابل رعایت الزامات اخلاقی و

کردارها و پیامدهای پیش بینی شده آنها توجه می‌نماید. اغلب حسابران 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.

**۲) 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.

**۳) دوگانگی ساختار:** 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 (۱۹۶۹) و نظریه رست (۱۹۷۹) فرایند استنباط و قضاوت اخلاقی در چهار گام مطرح شده است.

۱- شناخت و درک حسابرس از جنبه اخلاقی یک موضوع؛

۲- ارزیابی از صحت اخلاقی یک عمل؛

۳- تمایل به انجام عمل اخلاقی؛

۴- 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 حسابران دارد. بر همین اساس، موقعیت‌های آزمایشی ایجاد گردید تا با استفاده از روش پیمایشی و از طریق

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 اندازه‌گیری می‌گردد:

- احتمال آن که مشارکت کنندگان، سرپرست را متوجه نکته با اهمیت نمایند؛ (با استفاده از طیف ۷ 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 حرفه‌ای، 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 تصمیم‌گیری 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 پیش‌آزمون محاسبه شده است. بدین سبب خاطر، مشارکت کنندگان به صورت نمونه‌گیری تصادفی از میان کارکنان سازمان حسابرسی، انتخاب تصادفی ۱۱ موسسه حسابرسی و نیز ۳۰ 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 ۲۶۱ پرسشنامه از ۵۰۰ 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 ۵ سؤال تستی مطرح شد. پرسشنامه ای قابلیت تحلیل آماری را دارد که سطح دانش پاسخگو حداقل ۶۰ درصد میانگین دانش

کلیه پاسخگویان باشد. از این میان، پرسشنامه ۵۰ حسابرس و ۵۰ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری به صورت تصادفی و در قالب گروه پیش‌آزمون انتخاب گردید. اندازه نمونه از فرمول کسر نمونه‌گیری تقریباً برابر ۱۶۰ نفر محاسبه شده است که شامل ۸۰ حسابرس و ۸۰ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری می‌باشد. به گونه ای که نیمی از گروههای مزبور در گروه آزمون و تحت تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای قرار گرفته است.

همچنین، معناداری تاثیر تفاوت درک گروههای آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت ایشان در مقایسه با سایر عوامل از طریق مقایسه پاسخگویی ایشان به ۵ سوال مربوط به مفاهیم آیین رفتار حرفه‌ای ارزیابی شده است.

اعتبار ابزار اندازه‌گیری از طریق تعیین ضریب آلفای کرونباخ بررسی گردید. اعتبار برآورده شده برابر با ۰/۸۵۹ می‌باشد. از آنجا که نرمال بودن داده‌ها و همگونی واریانس آنها پیش‌نیاز 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 ۱ 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 ۲، تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای صرفاً بر انگیزش دانشجویان (حسابرسان کم تجربه) نسبت به شناسایی کاهش ارزش موجودی کالا معنادار است. نتایج مزبور، منطبق با مفاهیم نظریه ساختاری است.

طبق این نظریه محیط حسابرسی بر نگرش و قضاوتهای افراد موثر بوده و محیط اخلاقی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای زیر

مطابق با مطالب پیشین در انتخاب نمونه، سطح دانش نسبت به زمینه‌های مورد بررسی هم‌تا شده است. اطلاعات جدول ۴ نشان می‌دهد که تاثیر دانش بر چگونگی قضاوت‌های پاسخگویان معنادار نیست.

همچنین، مطابق با جدول ۵، تفاوت بین پاسخهای گروههای آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه ای معنادار بوده و بر قضاوت‌های پاسخگویان موثر است.

همچنین، مطابق جدول ۶ جنسیت در تمامی زمینه‌های تحقیق و جوانب انگیزشی و عملکردی معنادار است. مطابق نمودارهای ۳ و ۴، زنان در مقایسه با مردان قضاوت‌های باکیفیت تری را اعمال نموده اند.

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 ۳ نشان دهنده معناداری تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای می‌باشد. مقایسه انگیزش و عملکرد گروههای آزمون و نظارت در نمودارهای ۱ و ۲ نیز موید این مطلب است.

جدول ۱: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان

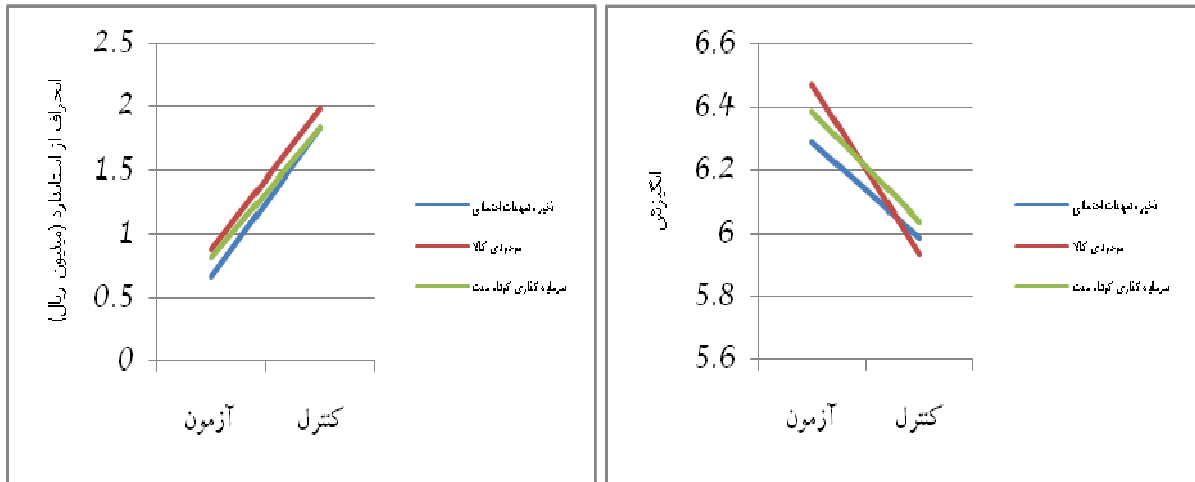
منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
انگیزش رفتاری	بین گروهها	۱	۱,۲۵۰	۲,۵۶۹	۰,۱۱۳
	درون گروهی	۷۸	۰,۰۴۸۷		
	کل	۷۹			
	بین گروهها	۱	۳,۶۱۳	۸,۷۸۵	۰,۰۰۴
	درون گروهی	۷۸	۰,۰۴۱۱		
	کل	۷۹			
	بین گروهها	۱	۳,۲۰۰	۶,۴۶۶	۰,۰۱۳
	درون گروهی	۷۸	۰,۰۴۹۵		
	کل	۷۹			
عملکرد رفتاری	بین گروهها	۱	۴۳,۵۱۲	۱۶,۵۲۶	۰,۰۰۰
	درون گروهی	۷۸	۲,۶۳۳		
	کل	۷۹			
	بین گروهها	۱	۳۰,۰۱۳	۹,۵۴۰	۰,۰۰۳
	درون گروهی	۷۸	۳,۱۴۶		
	کل	۷۹			
	بین گروهها	۱	۲۸,۸۰۰	۱۱,۷۵۲	۰,۰۰۱
	درون گروهی	۷۸	۲,۴۵۱		
	کل	۷۹			

جدول ۲: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد دانشجویان

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	
انگیزش رفتاری	۰,۰۷۴	۳,۲۷۸	۱	۲,۴۵۰	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
			۷۸	۵۸,۲۰۰	درون گروهی	
			۷۹	۶۰,۷۵۰	کل	
	۰,۰۰۱	۱۲,۳۲۰	۱	۸,۴۵۰	بین گروهها	موجودی کالا
			۷۸	۵۳,۵۰۰	درون گروهی	
			۷۹	۶۱,۹۵۰	کل	
	۰,۱۴۹	۲,۱۲۲	۱	۱,۸۰۰	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
			۷۸	۶۶,۱۵۰	درون گروهی	
			۷۹	۶۷,۹۵۰	کل	
عملکرد رفتاری	۰,۱۰۱	۲,۷۴۸	۱	۱۵,۳۱۳	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
			۷۸	۴۳۴,۵۷۵	درون گروهی	
			۷۹	۴۴۹,۸۸۸	کل	
	۰,۰۶۶	۳,۴۸۷	۱	۱۹,۵۰۳	بین گروهها	موجودی کالا
			۷۸	۴۳۶,۲۹۴	درون گروهی	
			۷۹	۴۵۵,۷۹۷	کل	
	۰,۱۲۶	۲,۳۸۶	۱	۱۴,۴۵۰	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
			۷۸	۴۷۲,۳۰۰	درون گروهی	
			۷۹	۴۸۶,۷۵۰	کل	

جدول ۳: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان

معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	
انگیزش رفتاری	۰,۰۰۰	۷,۹۵۵	۳	۱۴,۷۲۵	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
			۱۵۶	۹۶,۲۵	درون گروهی	
			۱۵۹	۱۱۰,۹۷۵	کل	
	۰,۰۰۰	۱۲,۵۲۹	۳	۲۰,۶۱۹	بین گروهها	موجودی کالا
			۱۵۶	۸۵,۵۷۵	درون گروهی	
			۱۵۹	۱۰۶,۱۹۴	کل	
	۰,۰۰۰	۶,۹۶۲	۳	۱۴,۰۲۵	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
			۱۵۶	۱۰۴,۷۵۰	درون گروهی	
			۱۵۹	۱۱۸,۷۷۵	کل	
عملکرد رفتاری	۰,۰۰۲	۵,۳۶۷	۳	۶۶,۰۵۰	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
			۱۵۶	۶۳۹,۹۵۰	درون گروهی	
			۱۵۹	۷۰۶,۰۰۰	کل	
	۰,۰۰۵	۴,۳۷۸	۳	۵۷,۳۹۲	بین گروهها	موجودی کالا
			۱۵۶	۶۸۱,۶۶۹	درون گروهی	
			۱۵۹	۷۳۹,۰۶۱	کل	
	۰,۰۰۵	۴,۵۱۹	۳	۵۷,۶۵۰	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
			۱۵۶	۶۶۳,۴۵۰	درون گروهی	
			۱۵۹	۷۲۱,۱۰۰	کل	



شکل ۱: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروه‌های آزمون و نظارت  
شکل ۲: مقایسه میانگین عملکرد رفتاری گروه‌های آزمون و نظارت

جدول ۴: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه‌های مورد بررسی

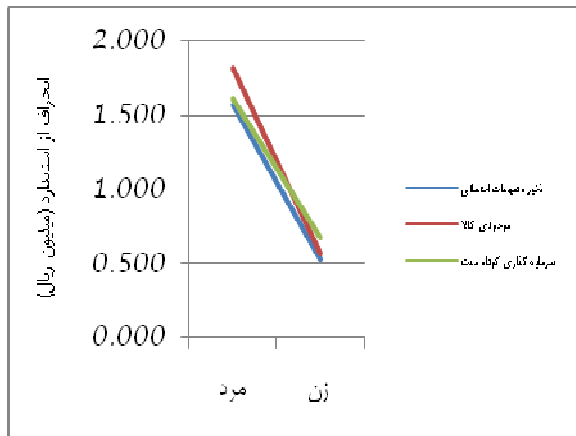
معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	سایر دانش
۰,۶۹۱	۰,۴۸۸	۳۰۴,۵۵۶	۳	۹۱۳,۶۶۹	بین گروهها	ذخیره تعهدات احتمالی
		۶۲۴,۳۱۳	۱۵۶	۹۷۳۹۲,۸۲۵	درون گروهی	
			۱۵۹	۹۸۳۰۶,۴۹۴	کل	
۰,۳۶۷	۱,۰۶۳	۵۸۳,۷۷۳	۳	۱۷۵۱,۴۱۹	بین گروهها	موجودی کالا
		۵۴۹,۱۴۲	۱۵۶	۸۵۶۶۲,۱۲۵	درون گروهی	
			۱۵۹	۸۷۴۱۷,۴۴۴	کل	
۰,۴۶۰	۰,۸۶۶	۳۹۹,۳۱۷	۳	۱۱۹۷,۹۵۰	بین گروهها	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		۴۶۰,۹۷۷	۱۵۶	۷۱۹۱۲,۴۵۰	درون گروهی	
			۱۵۹	۷۳۱۱۰,۴۰۰	کل	

جدول ۵: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای

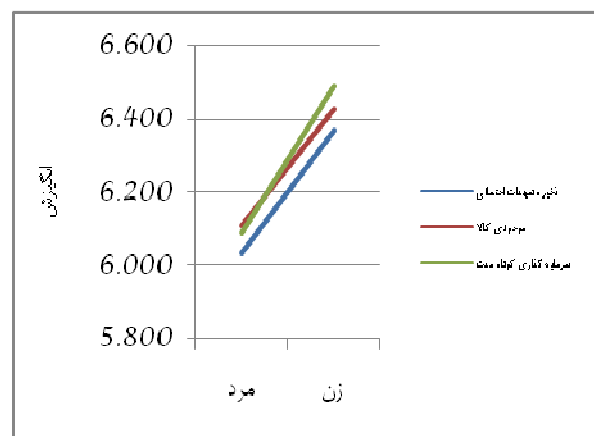
معناداری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
۰,۰۰۴	۸,۳۹۹	۳۳۱۲,۴۰۰	۱	۳۳۱۲,۴۰۰	بین گروهها
		۳۹۴,۳۷۷	۱۵۸	۶۲۳۱۱,۵۰۰	دانش گروهی
			۱۵۹	۶۵۶۲۳,۹۰۰	کل

جدول ۶: تحلیل واریانس تاثیر جنسیت بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری	
انگیزش رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۳,۷۳۱	۵,۴۹۷	۰,۰۲۰	
		درون گروهی	۱۰۷,۲۴۴	۰,۶۷۹		
		کل	۱۱۰,۹۷۵			
	موجودی کالا	بین گروهها	۳,۴۹۱	۵,۳۷۱	۰,۰۲۲	
		درون گروهی	۱۰۲,۷۰۳	۰,۶۵۰		
		کل	۱۰۶,۱۹۴			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۵,۴۳۱	۷,۵۷۱	۰,۰۰۷	
		درون گروهی	۱۱۳,۳۴۴	۰,۷۱۷		
		کل	۱۱۸,۷۷۵			
	عملکرد رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۳۶,۵۵۳	۸,۶۲۷	۰,۰۰۴
			درون گروهی	۶۶۹,۴۴۷	۴,۲۳۷	
			کل	۷۰۶,۰۰۰		
موجودی کالا		بین گروهها	۵۲,۵۹۷	۱۲,۱۰۶	۰,۰۰۱	
		درون گروهی	۶۸۶,۴۶۴	۴,۳۴۵		
		کل	۷۳۹,۰۶۱			
سرمایه گذاری کوتاه مدت		بین گروهها	۳۹,۹۸۲	۶,۸۵۴	۰,۰۱۰	
		درون گروهی	۶۹۱,۱۱۸	۴,۲۷۴		
		کل	۷۳۱,۱۰۰			



شکل ۴: مقایسه میانگین عملکرد رفتاری گروههای زنان و مردان



شکل ۳: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروههای زنان و مردان

## بحث

همکاران (۱۹۹۴)، برناردی و آرنولد (۱۹۹۷)، کلارک و همکاران (۱۹۹۶) و کوهن و همکاران (۱۹۹۸) را تأیید می‌نماید.

### محدودیت‌های احتمالی تحقیق

۱- رویه افراد در کسب شناخت از یک مفهوم متفاوت بوده و به صورت هنجاری یا غیر هنجاری است. بنابراین، به‌کارگیری 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.

۲- 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.

۳- تفاوت‌های فرهنگی 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.

۴- 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 ۱ و ۲ مطالعه شد و سپس کلیه مشارکت‌کنندگان در جدول ۳ 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 ۵ 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 (۲۰۰۴)، لمبرتن و همکاران (۲۰۰۵)، عبدالمحمدی (۱۹۹۱)، فردیناند و همکاران (۲۰۰۳)، بارت و وارسیس (۲۰۰۰) را تأیید نموده و موید شناسایی آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان عاملی کاملاً مؤثر در تحقیق جواد بستانیان (۱۳۸۷) 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 بارت و

## پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

۱- 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 می‌گردد. توجه بیشتر به مباحث حرفه‌ای در قالب گرایشهای مختلف با تاکید بر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و به صورت واحد درسی جداگانه ضرورت دارد.

۲- موسسات حسابرسی می‌بایست 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.

۳- بر اساس نتایج پژوهش، استفاده کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده که توسط موسسه حسابرسی باتجربه و با حسن شهرت مناسب رسیدگی شده است، می‌توانند 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 می‌نماید. در این تحقیق با بهره‌گیری از تحقیقات انجام شده و آگاهی از عوامل موثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای بر اساس اولویتهای حسابرسان ایرانی تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و جنسیت بر قضاوت‌های حرفه‌ای بررسی شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیات، تاثیر جداگانه مفاهیم مزبور را رد نمی‌نماید. بر همین اساس می‌توان 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	وظیفه‌شناسی اخلاقی
5. Utilitarianism	سودمندگرایی
6. Relativism	نسبت‌گرایی، نسبی‌نگری
7. Virtue Ethics	فضیلت‌های 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. ۱۳۸۷.
- مدرس احمد، رفیعی افسانه. بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. دانش حسابرسی. ۱۳۸۷، شماره ۲۶ و ۲۰: ۴-۲۰.
- 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.

۱۰. قاسمی اعظم، آیت‌اللهی حمید رضا. بررسی انتقادی مبانی فلسفی دیدگاه‌های اخلاقی جان دیویی. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۶، شماره‌های ۱ و ۲: ۳۱-۴۱.

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.