**بررسي تاثير فرهنگ اخلاقي سازمان بر رفتار حسابرس**

چکيده

هدف اين پژوهش، بررسي تأثير فرهنگ اخلاقي سازمان بر رفتار حسابرس است. جامعه آماري پژوهش را حسابرسان ارشد تشکيل می­دهد که رفتار آنان از طريق طراحی و آزمون چهار فرضيه بررسی شد. ابزار اندازه­گيری پژوهش پرسشنامه استاندارد است. نتايج پژوهش نشان می­دهد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثير ندارد. همچنين، بر اساس يافته­ها درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه و ويژگی­های شخصيتی حسابرسان باعث افزايش کيفيت حسابرسي از طريق رفتار غيرعادی حسابرسان نمي­شود. از آنجا که بهبود فرهنگ اخلاقي مؤسسه باعث افزايش کيفيت حسابرسی می­شود، مي­توان استنتاج کرد که بهبود درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه، گامي مهم در جهت اعتلاي حرفه حسابرسي است و بايد مورد توجه و اهتمام مديران و شرکای مؤسسات حسابرسی قرار گيرد.

**کليد واژه­ها:** فرهنگ اخلاقي سازمان، رفتار حسابرس، رفتار غيرعادي حسابرس، گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي، خاتمه زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي.

**1. مقدمه**

در سال­هاي اخير، رعايت نکردن آيين رفتار حرفه­اي، امانت­داري و اصول اخلاقي به چندين رسوايي مالي منجر شده است. انرون1، وردکام2، آدلفيا3، تايکو4، مارتا استوارت5 و پارمالت6 شرکت­هايي هستند که داراي رويه­هاي غيراخلاقي و غيرحرفه­اي بوده­اند. لغزش­هاي اخلاقي ديگري نيز در صنعت صندوق­هاي سرمايه­گذاري مشترک7 و در صنعت رهن اوليه8 گزارش شده­ است که البته رفتارهاي غيراخلاقي در صنعت رهن اوليه، سهم به­سزايي در مشکلات جهاني داشته است (دونالدسون9، 2005: 3). کپلند10 (2005) معتقد است هرچند تأثير رفتارهاي غيرحرفه­اي و لغزش­هاي اخلاقي ممکن است کم باشد، ولي فروپاشي بزرگ­ترين شرکت­هاي جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها ميليارد دلار ارزش سرمايه سهامداران مي­شود. همچنين، اين رسوايي­ها باعث از بين رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادي مي­شود که زمان خود را صرف رعايت امانت و انجام درست کارها کرده­اند (ص 36). در تجزيه و تحليل اين وقايع، عده­اي با استفاده از فرض­هاي بنيادين اقتصادي، ذات بشر را فرصت­طلب و بي­توجه به اخلاق بيان کرده­اند. برخي ديگر، افول ارزش­هاي اخلاقي در اجتماع را دليل زير پاگذاشتن معيارهاي اخلاقي مي­دانند (اعتمادي و ديانتي ديلمي، 1388: 12).

سما11و شوف12 (2008) معتقدند فرهنگ مؤسسه از عوامل موثر بر رفتار افراد در درون سازمان است. اگر فرهنگ حاکم بر مؤسسه مناسب نباشد باعث بروز مشکلاتي در رهبري خواهد شد. به عنوان نمونه، در مورد آرتور اندرسن، فرهنگ مؤسسه مورد اتهام بوده است (صص 43-42). وايات13 (2004)، معتقد است که فرهنگ مؤسساتي مثل آرتور اندرسون از رفتار حرفه­اي، به رفتار حريصانه تغيير کرده و بازگشت به فرهنگ حرفه­اي ضروري است (ص 23).

ضرورت برقراري فرهنگ و رفتار اخلاقي تا حدي است که بسياري از سازمان­هاي بزرگ در برابر فشارهاي قانوني و محيطي با برقراري فرهنگ­هاي اخلاقي­ در سازمان­ها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه­اي و اخلاقي از سوي حسابرسان، افراد تحصيل کرده، هيئت­هاي نظارتي، مجالس قانونگذاري و صاحبکاران ضروري به­نظر مي­رسد (ويور و همکاران14، 1999: 283). اگر فرهنگ اخلاقي ايجاد مي­شد و حسابرسان به صورت مسئولانه رفتار مي­کردند، رفتارهاي غيراخلاقي شرکت­هاي آمريکايي منجر به شکست­ها و رسوايي­هاي ابتداي قرن 21 نمي­شد. برخي از پژوهشگران معتقدند که فرهنگ سازماني، از جمله مواردي است که رهبران سازمان­ها بايد مورد توجه قرار دهند. فروپاشي آرتور اندرسون، فرصتي براي پرورش فرهنگ اخلاقي به­وسيله رهبران است (جنکينز و همکاران15، 2008: 46).

**2. مسأله پژوهش**

شکست­هاي متعدد شرکت­ها و موسسات باعث شده است که سرمايه­گذاران در سراسر جهان اعتماد خود را در مورد تجارت امريکا از دست دهند و سؤال اصلي و مطرح آن­ها صداقت است. اگر اين وضعيت ادامه يابد، بازار سرمايه امريکا سقوط خواهد کرد و به رهبري و فرهنگ اخلاقي و صداقت بايد توجه بيشتري کرد (دونالدسون، 2005: 4). بنابراين، برای کسب اطمينان جامعه، حسابرسان بايد رفتارهاي اخلاقي را سرلوحه کار خود قرار دهند. در سال­هاي اخير حرفه حسابداري و حسابرسي به طور جدي آسيب ديده است (وايات، 2004: 24). اغلب پژوهشگران (به عنوان نمونه، ويور و همکاران، 1999) راه موفقيت سازمان­ها و مؤسسات را تدوين و به اجرا گذاشتن سياست­هاي اخلاقي خوب مي­دانند. آنان در بررسي شرکت­هاي امريکايي به اين نتيجه رسيدند که اغلب شرکت­ها سياست­هاي اخلاقي را تدوين کرده­اند، اما اين سياست­هاي اخلاقي در عمل داراي نوسان است. در نتيجه مي­توان گفت بررسي عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان لازم و ضروري است. عوامل متعددي بر رفتار حسابرس تأثير دارد. يکي از اين عوامل، فرهنگ اخلاقي مؤسسات حسابرسي است. رهبران از طريق عملکرد خود، بر فرهنگ اخلاقي سازمان يا جو اخلاقي تأثير مي­گذارند. اين عامل بر اهداف سازماني و رفتار اعضاي سازمان تأثير به­سزايي دارد (دونالدسون، 2005: 5).

پژوهش­هاي متعددي در زمينه فرهنگ اخلاقي سازماني در حرفه حسابداري انجام شده است (به عنوان نمونه، جنکينز و همکاران، 2008؛ ساروس و همکاران16، 2011؛ و تيلور و همکاران17، 2012؛ و آلوک18 و اسرائيل19، 2012). افزون براين، پژوهش­هاي زيادي به بررسي رفتارهاي غيرعادي حسابرس پرداخته­اند (آلمر و همکاران20، 2005؛ اسويني21 و پيرس22، 2006؛ امرسون و همکاران23، 2007؛ آرنولد و همکاران24، 2009؛ اسويني و کاستيلو25، 2009؛ مارکوس26 و پريرا27، 2009؛ لينگ28 و اکرس29، 2010؛ و اگوگليا و همکاران30، 2010؛ بايو و همکاران31، 2011؛ و اگبونا32 و ابيمبووي33، 2011). ولي هيچ­کدام از اين پژوهش­ها به­طور مستقيم تأثير فرهنگ اخلاقي سازماني را بر رفتار غيرعادي حسابرس بررسي نکرده­اند. بنابراين، نياز به انجام چنين پژوهشي در ايران احساس مي­شود. افزون بر اين، با انجام اين پژوهش امکان درک و شناخت بهتر عوامل اثرگذار بر رفتار غيرعادي حسابرسان فراهم خواهد شد. در اين راستا، مسأله اصلي اين پژوهش و سؤال اساسي آن در وهله اول اين است که درک حسابرسان ارشد از فرهنگ اخلاقي مؤسسات و رفتارهاي غيرعادي حسابرسان چيست؟ و در گام بعدي پاسخ به اين سؤال است که رفتارهاي غيرعادي حسابرسان تا چه حدي با درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسات و ويژگي­هاي شخصيتي حسابرسان رابطه دارد؟

**3. مبانی نظری و پيشينه­ی پژوهش­**

**3. 1. فرهنگ و فرهنگ سازماني**

از نظر واژه­شناسي «فرهنگ» مرکب از دو جزء است. جزء اول آن «فر» که به معناي بالا، پيش و جلو است و جزء دوم آن «هنگ» يا «هنج» به معناي قصد کردن، کشيدن و آوردن، است. همچنين، فرهنگ به معناي تربيت کردن، پرورش دادن، دانش، هنر، خرد و ادب به­کار رفته است. بايد خاطر نشان کرد که از فرهنگ به معني متون و روش­ها، دانش و هنر، آموزش و تربيت نيز تعبير شده است (آشوري، 1386: 16-15). اين مفهوم ابتدا برابر واژه «Education» گذاشته شد. در زبان علمي مردم­شناسي و جامعه­شناسي ايران، واژه فرهنگ معادل واژه لاتين «Culture» به­کار گرفته شده که در اصل به معناي کشت و زراعت بوده است. در فرهنگ واژگان آکسفورد «فرهنگ» عبارت از «هنر، ادبيات، موسيقي و ساير اظهارات عقلاني جامعه يا سازمان خاص يا رسوم، هنرها، موسسات اجتماعي و غيره متعلق به يک گروه يا ملت» است (هورن­بای34، 2006: 285). افزون بر اين، در فرهنگ پارسي عميد، «فرهنگ» به عنوان، «علم، دانش، ادب، معرفت، تعليم و تربيت و آثار علمي و ادبي قوم يا ملت تعريف شده است» (عميد، 1371: 915). در فرهنگ واژگان معين، «فرهنگ» به عنوان «علم و دانش؛ تربيت و ادب و عقل و خرد تعريف شده است» (معين، 1377). بر طبق فرهنگ لغت وبستر، «فرهنگ» به معني «الگويي يکپارچه از دانش، اعتقاد و رفتار انسان که بستگي به ظرفيت يادگيري و انتقال دانش به نسل­هاي بعدي دارد» است (گيورالنيک35، 1984). به عقيده هافستد36 (1991) فرهنگ، انديشه مشترك اعضاي گروه يا طبقه است كه آن­ها را از ديگر گروه­ها مجزا مي‌كند. در تعريفي ديگر، فرهنگ به‌صورت مجموعه‌اي از الگوهاي رفتار اجتماعي، هنرها، اعتقادات، رسوم و ساير محصولات انسان و ويژگي­هاي فكري جامعه يا ملت تعريف مي‌شود. کورته37 و چرماک38 (2007) فرهنگ را به عنوان زنجير مستحکمی تعبير کرده­اند که موجبات پايداري سازمان را فراهم مي­کند (ص 647). کيتون39 (2005) بيان مي­کند فرهنگ در ابتدا به عنوان يک مفهوم براي گروه­بندي جوامعي به کار مي­رفته که از نظر جغرافيايي از يکديگر متمايز بوده­اند و تأکيد آن بر مطالعات مردم­شناسي بود (ص 17). پس از بيان مفهوم عمومي فرهنگ، در ادامه مفهوم فرهنگ سازماني بحث مي­شود. از تركيب دو واژه فرهنگ و سازمان انديشه‌اي تازه پديد آمده است كه هيچ‌يك از آن دو واژه اين انديشه را در بر ندارد. سازمان، استعاره­ای براي نظم و تربيت است، درحالي‌كه عناصر فرهنگ نه منظم هستند و نه با نظم. از اين رو، مي‌توان گفت فرهنگ در سازمان مانند شخصيت در انسان است. به عبارت ديگر، هر سازمان شخصيتي به نام فرهنگ سازماني دارد. فرهنگ سازماني قسمتي از محيط داخلي سازمان را توصيف مي­کند که در حقيقت ترکيبي از مجموعه تعهدات، اعتقادات و ارزش­هاي مشترک بين اعضاي سازمان است و براي راهنمايي کارکنان در انجام وظايف استفاده مي­شود. شاين40 (1992) بر اين باور است، فرهنگ سازماني داراي سه لايه مفروضات اساسي، ارزش­ها و مظاهر فرهنگ است. همچنين، هيل و همکاران41(2000) معتقدند فرهنگ سازماني الگويي از ارزش­ها، عقايد و رفتارهاي ياد گرفته شده از گذشته به همراه تجربه­اي است که در طول حيات سازمان­ها، توسعه يافته و در رفتار اعضاء آشکار مي­شود (ص 69). مارتين42 (2002) فرهنگ سازماني را به عنوان الگوهايي از مفاهيم می­داند که از به­هم پيوسته­شدن مظاهر فرهنگي گوناگون مانند داستان­ها، آداب و رسوم، تجربيات رسمي و غيررسمي حاصل شده­است (ص 330). از نظر بالتزارد43 و کوک44 (2004) فرهنگ سازماني به مثابه مبدا و سرچشمه فرايندهاي سازماني از قبيل ساختار، سلسله مراتب، نحوه­ي روابط انساني، شيوه­ي مديريت و عملکرد سازمان، نگرش­ها و طرز تلقي اعضاي سازمان است. همچنين، فرهنگ سازماني را مي­توان ترکيبي از باورها، ارزش­ها و پيش­فرض­هايي دانست که در سازمان وجود دارد و همه اعضاي سازمان کم و بيش به طور يکسان در معرض آن قرار مي­گيرند و تا حدي نسبت به آن توافق وجود دارد و به خوبي بين مديريت و کارکنان گسترش يافته است. فرهنگ سازماني مي­تواند به تحکيم تعهد سازماني، ارتقای اخلاقيات، عملکرد کاراتر و عموماً بهره­وري بالاتر منجر شود و به عنوان «حقيقتي از زندگي سازماني» پذيرفته شود. کلمنت45 (2003) معتقد است فرهنگ سازماني، مفهوم تجاري غيرشفافي است که رهبران اغلب از آن غفلت مي­کنند. با اين وجود، فرهنگ موثر، به­طور حتم ارزشمندترين دارايي نامشهود شرکت است. از نظر پست و همکاران46 (2002) فـرهنگ سـازماني، آميزه­اي از ايده­ها، رسوم، رويه سنتي، ارزش­هاي شرکت و معاني مشترکي است که به تعيين رفتار طبيعي کارکنان شرکت کمک مي­کند (ص 132). شاين (2004) تعريفي رسمي از فرهنگ ارائه کرد «الگويي از فرضيه­هاي پايه­اي مشترک که گروه، آن را به دليل حل مسائل، سازگاري برون­سازماني و يکپارچگي درون سازماني ياد گرفته و اثربخشي آن به اندازه­اي است که معتبر تلقي مي­شود. بنابراين، اعضاي جديد، آن را به عنوان روش صحيح درک، تفکر و احساس در ارتباط با مسائل تلقي مي­کنند» (ص 17).

پژوهش­هاي متعددي در راستاي تأثير فرهنگ سازماني بر رفتار و تصميم­گيري افراد انجام شده است. به عنوان نمونه، ويندسور47 و اشکانسي48 (1996) پژوهشي روي 131 موسسه حسابرسي در استراليا انجام دادند. يافته­هاي پژوهش آنان نشان داد که فرهنگ سازماني و عوامل فردي جزء جدايي­ناپذير از شيوه­هاي تصميم­گيري و رفتار حسابرسان است و استدلال اخلاقي حسابرسان با فرهنگ سازماني مؤسسه حسابرسي رابطه دارد (ص 81). همچنين، داگلاس و همکاران49 (2001) در پژوهشي به بررسي رابطه بين فرهنگ سازماني، ارزش­هاي شخصي حسابرسان و قضاوت­هاي حسابرسان پرداختند. نمونه آماري پژوهش مذکور متشکل از 304 حسابدار شاغل بود. نتايج پژوهش آنان نشان داد که قضاوت ­در مؤسسات تحت تأثير ارزش­هاي شخصي و متغيرهاي محيطي از قبيل آيين رفتار حرفه­اي و دستورالعمل­هاي اخلاقي است و فرهنگ مؤسسه بر قضاوت­هاي اخلاقي اثر غيرمستقيم دارد (ص 101). ساروس و همکاران (2011)، در پژوهشي با نمونه آماري 1448 مدير و معاون اجرايي عضو موسسه مديريت استراليايي بيان کردند که رابطه بين ديدگاه رهبري و ابعاد فرهنگ سازماني بين بخش­ها متمايز نيست (ص 291).

**3. 2. رفتار غيرعادي حسابرس**

رفتار غيرعادي حسابرس اصطلاحي است که در متون دانشگاهي براي توصيف رفتاري به­کار مي­رود که منجر به کاهش کيفيت حسابرسي و در نهايت شکست حسابرسي مي­شود (برايان و همکاران50، 2005: 10-9). رفتار غيرعادي حسابرس به­طور مستقيم کيفيت حسابرسي را تحت تأثير قرار مي­دهد. رفتار غيرعادي حسابرس شامل موارد متعددي از جمله گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي (لايتنر و همکاران51، 1982؛ و کلي52 و مارقيم53، 1990) و امضاي زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي (رود54، 1978؛ آلدرمان55 و ديتريک56، 1982؛ و اوتلي57 و پيرس، 1995) مي­شود.

**3. 2. 1. گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي**

گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي رفتاري ناکارا است که تهديدي براي اعتماد به يک روش حسابرسي محسوب مي­شود. گزارش کمتر از حد زمان، همه زمان صرف شده براي وظايف حسابرسي را گزارش مي­کند و آمده است. میزان بالای

زماني اتفاق مي­افتد که حسابرسان به اتمام کار محوله در زمان مورد نظر خود بپردازند و معمولاً به دليل تمايل به اجتناب يا به حداقل رساندن، بودجه دستكاري مي­شود. به گفته پژوهشگران، گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي به راهبردی به نسبت آسان تبديل شده است (به عنوان نمونه، رود، 1987 و اوتلي و پيرس، 1996). در برخي از پژوهش­هاي اخير حسابرسي به بررسي فشار بودجه زماني پرداخته شده است. نتايج اين پژوهش­ها نشان مي­دهد که حسابرسان به طرق گوناگوني به اين فشار واکنش نشان مي­دهند. دست­کاري­ زمان­هاي ثبت­ شده، ارزيابي سطحي مدارک و مستندات مشتريان، اتمام زودهنگام يا بي­موقع بعضي از بخش­هاي حسابرسي و گزارش کمتر زمان مواردي از اين قبيل است. مطابق با نظر پونمن58 (1992) زماني­که حسابرس درگير رفتار گزارش کمتر از حد زمان مي­شود، اغلب باعث تنش اخلاقي براي حسابرسان مي­شود. زيرا اين عمل اغلب تخطي از سياست شرکت يا استانداردهاي مکتوب است. افزون بر اين، وي متوجه شد که حسابرسان نگران تخطي از هنجارهاي تثبيت شده به­وسيله همکاران خود بودند. همچنين، اوتلي و پيرس (1996) نشان دادند هر چند سياست مؤسسات حسابرسي گزارش کمتر از حد زمان نيست ولي اين رويه با تأييد ضمني يا آشکار رهبري مؤسسه ادامه مي­يابد. رود (1978) نشان داد که 55 درصد از حسابداران رسمي، گزارش کمتر از حد زمان را تجربه کرده­اند. در حالي­که اين رقم در پژوهش لايتنر و همکاران (1982) 67 درصد است. 55 درصد از پاسخ­دهندگان به پژوهش اتلي و پيرس اظهار کردند که آن­ها گاهي اوقات گزارش کمتر از حد زماني داشتند. افزون بر اين، پونمن (1992) در طول برنامه آموزشي متوجه شد که حسابرسان مرتکب گزارش کمتر از حد زمان مي­شوند. يافته­هاي پژوهش وي نشان داد که حسابرسان نسبت به فشار بودجه زمان آسيب­پذير هستند و تعداد قابل توجهي زمان تکميل کار را کمتر از حد گزارش مي­کنند. آلمر و همکاران (2005) معتقدند يک بعد غيرمعمول کار حسابرسان اين است که انگيزه­اي براي گزارش کمتر از حد زمان وجود دارد (ص 6). اسويني و پيرس (2006) نيز در بررسي گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي دريافتند که شرکاي مؤسسات حسابرسي معتقدند گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي به سه دليل اصلي رخ مي­دهد. اين دلايل عبارتند از بي­کفايتي، فشار حاصل از نظام­هاي ارزيابي عملکرد و بودجه و درخواست­هاي مديريت (ص 867). پژوهش­هاي متعددي نشان داد که حسابرسان چندين گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي تأييد کردند (به عنوان نمونه، کلي و مارقيم، 1987؛ مک­نيير59، 1991؛ و اتلي و پيرس، 1996). پونمن (1992) دريافت حسابرسان با سطوح پايين استدلال اخلاقي، گزارش کم­تر از حد زمان را جدي­تر مورد توجه قرار مي­دهند. استدلالي که در پژوهش­ پونمن (1992) و پژوهش­هاي مربوط به گزارش کمتر از حد زمان وجود دارد، اين است که گزارش کمتر از حد زمان شکلي از رفتار است که واکنش غيراخلاقي به فشار بودجه زماني را نشان مي­دهد (ص 888).

**3. 2. 2. خاتمه زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي**

نتايج پژوهش­هاي متعددي (رود، 1978؛ آدلرمان و ديتريک، 1982؛ مارقيم و پني60، 1986؛ و راقناتان61، 1991) نشان داد که فشارهاي بودجه زماني مي­تواند روي کيفيت حسابرسي اثرگذار باشد. اين اثر نه تنها از طريق گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي، بلکه از طريق امضاي زودتر از موعد رويه­ها به­وسيله حسابرسان نيز اتفاق مي­افتد. امضاي زودتر از موعد زماني رخ مي­دهد که کاربرگ­هاي حسابرسي نيازمند آزمون حسابرسي بوده و به­وسيله رويه حسابرسي ديگري نيز پوشش داده نشده است، به عبارت ديگر، مدارک و شواهد مربوط به زمان انجام کار کامل شده در حالي که کاري انجام نشده است. مارقيم و پني (1986) دريافتند که امضاي زودتر از موعد رويه­ها به احتمال زياد زماني رخ مي­دهد که حسابرس مرحله­ای را براي کل حسابرسي غيرضروري مي­داند. رود (1978) نشان داد که 60 درصد حسابرسان ارشد، مديران و شرکاي حسابرسي، امضاي زودتر از موعد را در مرحله­اي از زندگي حرفه­اي خود پذيرفته­اند. اوتلي و پيرس (1996) اظهار داشتند 54 درصد حسابرسان ارشد ايرلندي درگير گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي شده­اند. افزون بر اين، آدلرمان و ديتريک (1982) دريافتند که 31 درصد از حسابرسان به امضاي زودتر از موعد رويه­ها اعتقاد دارند. در حالي­که 25 درصد حسابرسان در پژوهش مالون62 و رابرت63 (1996) نشان دادند که آن­ها درگير امضاي زودتر از موعد رويه­ها بوده­اند. همچنين، در پژوهش راقناتان (1991) 55 درصد از پاسخ­دهندگان امضاي زودتر از موعد رويه­ها را به­ندرت پذيرفتند. پژوهش کلي و مارقيم (1990) نشان داد تنها 8 درصد از پاسخ­دهندگان حداقل در يک مورد درگير امضاي زودتر از موعد رويه­ها شده­اند.

## 4. سؤال­های پژوهش

همان­طور که گفته شد، هدف اصلي اين پژوهش بررسي تأثير فرهنگ اخلاقي سازمان روي رفتار حسابرس است. براي رسيدن به هدف اصلي پژوهش، سؤال­هاي زير طراحي شده است:

سؤال اول: آيا درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه دارد؟

سؤال دوم: آيا درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه با خاتمه زودتر از موعد رويه­های حسابرسی رابطه دارد؟

سؤال سوم: آيا فرهنگ اخلاقي مؤسسه که به­وسيله ويژگي­هاي شخصي حسابرسان تعديل شده، با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسي رابطه دارد؟

سؤال چهارم: آيا فرهنگ اخلاقي مؤسسه که به­وسيله ويژگي­هاي شخصي حسابرسان تعديل شده، با خاتمه زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي رابطه دارد؟

## 5. فرضيه‌هاي پژوهش

به منظور بررسي سؤال اصلي اين پژوهش چهار فرضيه به شرح زير طراحي و آزمون شده است:

فرضيه اول: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسي رابطه دارد.

فرضيه دوم: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه با خاتمه زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي رابطه دارد.

فرضيه سوم: فرهنگ اخلاقي مؤسسه که به­وسيله ويژگي­هاي شخصي حسابرسان تعديل شده، با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسي رابطه دارد.

فرضيه چهارم: فرهنگ اخلاقي مؤسسه که به­وسيله ويژگي­هاي شخصي حسابرسان تعديل شده، با خاتمه زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي رابطه دارد.

**6. روش انجام پژوهش**

**6. 1. روش پژوهش وگردآوری داده­ها**

پژوهش حاضر، از نوع پژوهش­های پيمايشی است. برای تدوين متون و ادبيات پژوهش از مطالعات كتابخانه‌اي استفاده شده است. در بخش ميداني، براي جمع‌آوري داده‌ها از پرسشنامه استفاده ­شده است.

**6. 2. جامعه و نمونه آماری**

جامعه آماري اين پژوهش را حسابرسان ارشد64 شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ايران شامل سازمان حسابرسی تشکيل مي­دهد. از آنجا که آمار رسمي از تعداد حسابرسان ارشد در موسسه­هاي حسابرسي و سازمان حسابرسي در دسترس نيست، تعداد جامعه آماري نامشخص فرض شده است. با توجه به رابطه (2) حجم نمونه حدود 170 نفر بدست مي­آيد. با در نظر گرفتن پرسشنامه­هايي که امکان برگشت آن­ها وجود نداشت، 250 پرسشنامه بين اعضاي جامعه آماري توزيع شد. از بين پرسشنامه­هاي توزيع شده در بين اعضاي نمونه، 140 پرسشنامه جمع­آوري شد. بنابراين، نرخ بازگشت در حدود 82 درصد بود. از آنجا که پاسخ­دهندگان تجربه لازم را دارا بودند، تمام پرسشنامه­های جمع­آوری شده، در تجزيه و تحليل مورد استفاده قرار گرفت.

**6. 3. ابزار اندازه­گيری**

در اين پژوهش براي گردآوري داده­ها از 3 پرسشنامه در 2 بخش سوال­هاي عمومي و تخصصي استفاده شد. اولين ابزار مورد استفاده در اين پژوهش، پرسشنامه هانت و همکاران65 (1989) است که شامل 5 سوال بوده و ابزاری استاندارد برای اندازه­گيری ارزش­های اخلاقی است و در بيشتر پژوهش­ها (به عنوان نمونه، هانت و همکاران، 1989؛ داگلاس و همکاران، 2001؛ پاليلو66 و ويتل67، 2002؛ و ولنتينی68 و بارنت69، 2002) مورد استفاده قرار گرفته است. دومين ابزار مورد استفاده پرسشنامه کلي و مارقيم (1990) است که شامل 12 سوال بوده و ابزاری استاندارد برای اندازه­گيری رفتار غيرعادی حسابرس است که اين پرسشنامه هم در بيشتر پژوهش­ها (به عنوان نمونه، کلی و مارقيم، 1990 و اتلی و پيرس، 1996) مورد استفاده قرار گرفته است. سومين ابزار مورد استفاده، پرسشنامه­ ويژگي­هاي شخصيتي حسابرس بوده که حاوي شش سوال است. علی­رغم اين­که پرسشنامه­های مورد استفاده در اين پژوهش به­وسيله پژوهشگران و نظريه­پردازان شهيری تدوين شده و چنانچه آمد در بسياری از پژوهش­ها بکار گرفته شده است، اما اعتبار70 (روايي) اين پرسشنامه­ها به­وسيله صاحب­نظران مورد بررسی مجدد قرار گرفته و تأييد شده است و بنابراين از اعتبار (روايي) لازم برخوردار است. در اين پژوهش براي آزمون قابليت اطمينان (پايايي)71 پرسشنامه­ها از روش­هاي بازآزمايي72 و آلفاي کرونباخ73 استفاده شده است. نتايج حاصل از آزمون بازآزمايي پرسشنامه­هاي فرهنگ اخلاقي و رفتار غيرعادي حسابرس نشان از ضريب همبستگي بالا براي تمامي سؤال­ها دارد، در نتيجه سؤال‌هاي پرسشنامه­ها از طريق آزمون بازآزمايي قابليت اطمينان دارد. ضريب پايايي پرسش­نامه­هاي فرهنگ اخلاقي موسسه و بررسي رفتار غيرعادي حسابرس به ترتيب، در جدول­هاي شماره 1 و 2 ارائه شده است. افزون‌ بر اين، از آلفاي کرونباخ استفاده شد. ضريب آلفاي کرونباخ در جدول شماره 3 ارائه شده است. نتايج نشان­ از آلفاي کرونباخ بالا براي تمام سؤال­ها بوده و در نتيجه هيچ سؤالي حذف نشده است.

|  |  |
| --- | --- |
| جدول 1: نتايج آزمون بازآزمايي پرسشنامه فرهنگ اخلاقي موسسه | |
| شماره سؤال | ضريب همبستگي |
| 1 | %89/87 |
| 2 | %95/13 |
| 3 | %88/61 |
| 4 | %77/41 |
| 5 | %94/15 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | | | |
| جدول 2: نتايج آزمون بازآزمايي پرسشنامه بررسي رفتار غيرعادي حسابرس | | | |
| شماره سؤال | ضريب همبستگي | شماره سؤال | ضريب همبستگي |
| 1 | 89/99% | 7 | 100% |
| 2 | 25/99% | 8 | 87/89% |
| 3 | 41/99% | 9 | 76/72% |
| 4 | 60/98% | 10 | 21/89% |
| 5 | 24/99% | 11 | 68/78% |
| 6 | 88/99% | 12 | 38/76% |

|  |  |
| --- | --- |
| جدول 3: نتايج آزمون آلفاي کرونباخ مربوط به پرسشنامه­هاي مورد استفاده در پژوهش | |
| پرسش‌نامه | آلفاي کرونباخ |
| پرسش‌نامه فرهنگ اخلاقي مؤسسه | %71/70 |
| پرسش‌نامه بررسي رفتار غيرعادی حسابرس | %73/20 |

## 

## 6. 4. روش تجزيه و تحليل داده‌ها

## تجزيه و تحليل داده‌ها در دو مرحله انجام شده است. در مرحله اول، تجزيه و تحليل توصيفي سؤال­هاي عمومي پرسشنامه انجام ‌شده و در مرحله دوم با استفاده از آمار استنباطي فرضيه‌هاي پژوهش آزمون شده است. در اين مرحله از مدل رگرسيون حداقل مربعات معمولي74 و مدل رگرسيون لجستيک75 برای آزمون فرضيه­ها استفاده شده است.

## 6. 5. متغييرهای پژوهش

متغيرهاي مستقل اين پژوهش، فرهنگ اخلاقي سازمان و فرهنگ اخلاقي سازمان تعديل شده به وسيله ويژگي­هاي حسابرس است. متغير وابسته، رفتار غيرعادي حسابرس است. متغيرهاي مستقل فرضيه­های اول و دوم، فرهنگ اخلاقي سازمان است. در فرضيه­های سوم و چهارم، متغير مستقل، فرهنگ اخلاقي سازمان است که به وسيله ويژگي­هاي حسابرس تعديل شده است. متغير وابسته پژوهش در چهار فرضيه رفتار غيرعادي حسابرس است. رفتار غيرعادي حسابرس، از طريق گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي و امضاي زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي مورد سنجش قرار گرفته است.

**7. يافته­های پژوهش**

**7. 1. نتايج آزمون فرضيه اول**

براي آزمون فرضيه­ اول از مدل رگرسيون حداقل مربعات معمولي استفاده شده است. نتايج حاصل از برآورد مدل در جدول‌هاي شماره 4 و 5 ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره 4 نشان مي­دهد، مقدار آماره F76 و معناداري مربوط به اين آماره، بيانگر اين است که نمي‌توان فرضيه صفر آماري را رد کرد که همان بي­معنا بودن کل مدل است و مدل رگرسيون برآورد شده، از لحاظ آماري معنادار نيست. در اين مدل، ضريب تعيين77 برابر با 003/0 است. يعني فقط 3/0% از تغييرات متغير وابسته به وسيله متغير مستقل قابل توضيح است. همچنين، مقدار آماره دوربين- واتسون78 مدل که برابر با 062/2 است، در فاصله بين 500/1 و 500/2 قرار دارد و نشان‌دهنده اين است که بين خطاهاي مدل خودهمبستگي وجود ندارد. همان‌طور که جدول مزبور نشان مي­دهد، ضريب مثبت متغير مستقل مورد بررسي، بيانگر وجود رابطه مستقيم بين وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي است. با اين وجود، مقدار آماره t و معناداري مربوط به متغير مستقل، بيانگر اين است که اين رابطه از لحاظ آماري معنادار نيست.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول 4: مقدار آماره F و معناداري مربوط آن (فرضيه­ اول) | | | | | |
| ضريب همبستگي (R) | ضريب تعيين (R2) | ضريب تعيين تعديل شده | آماره F | معناداري  آماره F | آماره  دوربين - واتسون |
| 0/059 | 0/003 | -0/004 | 0/483 | 0/488 | 2/062 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول 5: مقدار آماره t (فرضيه­ اول) | | | | |
| نام متغير | ضريب | خطاي استاندارد | آماره t | معناداري |
| وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي | 0/022 | 0/031 | 0/695 | 0/488 |
| مقدار ثابت | 0/136 | 0/139 | 0/976 | 0/331 |

**7. 2. نتايج آزمون فرضيه دوم**

براي آزمون فرضيه­ دوم، با توجه به اين‌که متغير وابسته، متغيری دو وجهي است، از مدل رگرسيون لجستيک استفاده شده است. نتايج حاصل از برآورد مدل درجدول­های شماره 6 و 7 ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره 6 نشان مي­دهد، ميزان آماره کاي‌مربع79 و معناداري مربوط به اين آماره بيانگر اين است که مدل برآورد شده از لحاظ آماري معنادار نيست. مقدار هر دو شاخص R2 کاکس- اسنيل و R2 نگلکرک80 در مدل نيز برابر با صفر است که بيانگر توان توضيح‌دهندگي ضعيف متغير مستقل است. نتايج آماري مربوط به ضرايب جزئي مدل نيز در جدول شماره 7 ارائه شده است. همان‌طور که جدول مزبور نشان مي­دهد، مقدار معناداري آماره والد81 مربوط به متغير مستقل بيانگر اين است که رابطه بين وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي و امضاي زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي از لحاظ آماري معنادار نيست. بنابراين، فرضيه دوم پذيرفته نمي‌شود.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| جدول 6: ميزان آماره کاي‌مربع و معناداري آن (فرضيه­ دوم) | | | |
| آماره کاي‌مربع | معناداري | R2 کاکس‌ - اسنيل | R2 نگلکرک |
| 0/038 | 0/846 | 0/000 | 0/000 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول 7: معناداري آماره والد (فرضيه­ دوم) | | | | |
| نام متغير | ضريب | خطاي استاندارد | آماره والد | معناداري |
| وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي | -0/050 | 0/255 | 0/038 | 0/846 |
| مقدار ثابت | 0/712 | 1/130 | 0/397 | 0/528 |

**7. 3. نتايج آزمون فرضيه سوم**

براي آزمون فرضيه­ سوم از مدل ‌رگرسيون حداقل مربعات معمولي استفاده شده است. نتايج حاصل از برآورد مدل در جدول­های شماره 8 و 9 ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره 8 نشان مي­دهد، مقدار آماره F و معناداري مربوط به اين آماره، بيانگر اين است که نمي‌توان فرضيه صفر آماري که همان بي­معنا بودن کل مدل (صفر بودن تمام ضرايب) است را رد کرد و مدل رگرسيون برآورد شده، از لحاظ آماري معنادار نيست. در اين مدل، ضريب تعيين برابر با 027/0 است. يعني فقط 7/2% از تغييرات متغير وابسته به وسيله متغيرهاي مستقل و کنترلي قابل توضيح است. همچنين، مقدار آماره دوربين- واتسون مدل برابر با 154/2 و در فاصله بين 500/1 و 500/2 قرار دارد و نشان‌دهنده اين است که بين خطاهاي مدل خودهمبستگي وجود ندارد. مقدار آماره t و معناداري مربوط به متغيرهاي مستقل و کنترلي، بيانگر اين است که رابطه معناداري بين وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي، نوع موسسه‌هاي حسابرسي، نوع جنسيت، ميزان سابقه کار، سن، رشته تحصيلي و مدرک تحصيلي حسابرسان با گزارش کمتر از حد زمان حسابرسي وجود ندارد. بنابراين، فرضيه سوم پذيرفته نمي‌شود.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول 8: مقدار آماره F و معناداري آن (فرضيه­ سوم) | | | | | |
| ضريب همبستگي (R) | ضريب تعيين (R2) | ضريب تعيين تعديل شده | آماره F | معناداري  آماره F | آماره  دوربين - واتسون |
| 0/166 | 0/027 | -0/024 | 0/532 | 0/809 | 2/154 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول 9: آماره t و معناداري مربوط به متغيرهاي مستقل و کنترلي (فرضيه­ سوم) | | | | |
| نام متغير | ضريب | خطاي استاندارد | آماره t | معناداري |
| وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي | 0/019 | 0/032 | 0/602 | 0/548 |
| نوع موسسه­هاي حسابرسي | -0/070 | 0/060 | -1/167 | 0/245 |
| نوع جنسيت حسابرسان | -0/027 | 0/051 | -0/534 | 0/594 |
| ميزان سابقه کار حسابرسان | -0/007 | 0/007 | -0/968 | 0/335 |
| سن حسابرسان | -0/002 | 0/004 | -0/442 | 0/659 |
| رشته تحصيلي حسابرسان | -0/012 | 0/053 | -0/228 | 0/820 |
| مدرک تحصيلي حسابرسان | -0/012 | 0/049 | -0/250 | 0/803 |
| مقدار ثابت | 0/426 | 0/299 | 1/424 | 0/157 |

**7. 4. نتايج آزمون فرضيه چهارم**

براي آزمون فرضيه­ چهارم با توجه به اين‌که متغير وابسته، متغيری دو وجهي است، از مدل رگرسيون لجستيک استفاده شده است. نتايج حاصل از برآورد مدل در جدول­های شماره 10 و 11 ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره 10 نشان مي­دهد، ميزان آماره کاي‌مربع و معناداري مربوط به اين آماره بيانگر اين است که مدل برآورد شده از لحاظ آماري معنادار نيست. مقدار شاخص R2 کاکس- اسنيل 024/0 و R2 نگلکرک مدل نيز برابر با 032/0 است که بيانگر توان توضيح‌دهندگي ضعيف متغيرهاي مستقل و کنترلي است. نتايج آماري مربوط به ضرايب جزئي مدل نيز در جدول شماره 11 ارائه شده است. مقدار معناداري آماره والد مربوط به متغيرهاي مستقل و کنترلي بيانگر اين است که رابطه بين وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي، نوع موسسه‌هاي حسابرسي، نوع جنسيت، ميزان سابقه کار، سن، رشته تحصيلي و مدرک تحصيلي حسابرسان با امضاي زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي از لحاظ آماري معنادار نيست. بنابراين، فرضيه چهارم پذيرفته نمي‌شود.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| جدول 10: آماره کاي‌مربع و معناداري آن (فرضيه­ چهارم) | | | |
| آماره کاي‌مربع | معناداري | R2 کاکس‌ - اسنيل | R2 نگلکرک |
| 3/368 | 0/849 | 0/024 | 0/032 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول 11: آماره والد مربوط به متغيرهاي مستقل و کنترلي (فرضيه­ چهارم) | | | | |
| نام متغير | ضريب | خطاي استاندارد | آماره والد | معناداري |
| وضعيت اخلاقي مؤسسه حسابرسي | -0/064 | 0/259 | 0/062 | 0/804 |
| نوع موسسه­هاي حسابرسي | 0/287 | 0/480 | 0/358 | 0/549 |
| نوع جنسيت حسابرسان | 0/370 | 0/424 | 0/762 | 0/383 |
| ميزان سابقه کار حسابرسان | 0/068 | 0/061 | 1/241 | 0/265 |
| سن حسابرسان | -0/029 | 0/035 | 0/716 | 0/398 |
| رشته تحصيلي حسابرسان | -0/070 | 0/424 | 0/028 | 0/868 |
| مدرک تحصيلي حسابرسان | -0/033 | 0/395 | 0/007 | 0/933 |
| مقدار ثابت | 0/676 | 2/409 | 0/079 | 0/779 |

**8. بحث و نتيجه­گيری**

در اين پژوهش، آثار فرهنگ اخلاقي موسسه حسابرسي بر رفتار غيرعادي حسابرسان مورد بررسي قرار گرفت. از هدف­هاي اين پژوهش، بررسي رابطه بين رفتار غيرعادي حسابرس با فرهنگ اخلاقي موسسه حسابرسي است. در راستاي دستيابي به اين هدف­ها­، چهار فرضيه طراحي و مورد آزمون قرار گرفت که در ادامه به تفسير آن­ها پرداخته مي­شود.

نتايج آزمون فرضيه­های اول و دوم پژوهش نشان داد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقي مؤسسه به­وسيله حسابرسان با رفتارهاي غيرعادي حسابرسان (کمتر گزارش کردن زمان حسابرسي و خاتمه زودتر از موعد رويه­هاي حسابرسي) رابطه ندارد. نتايج مزبور با نتايج پژوهش­هاي ويندسور و اشکانسي (1996)، داگلاس و همکاران (2001) و شافر82 و سيمونز83 (2011) هم­راستا نيست. ويندسور و اشکانسي (1996) معتقدند که فرهنگ سازماني و عوامل فردي از شيوه­هاي تصميم­گيري و رفتار حسابرسان جدايي­ناپذير است و استدلال اخلاقي با فرهنگ سازماني مؤسسه حسابرسي رابطه دارد. همچنين، نتايج پژوهش داگلاس و همکاران (2001) حاکي از اين بود که قضاوت ­در مؤسسات تحت تأثير ارزش­هاي شخصي و متغيرهاي محيطي از قبيل آيين رفتار حرفه­اي و دستورالعمل­هاي اخلاقي است و فرهنگ مؤسسه بر قضاوت­هاي اخلاقي اثر غيرمستقيم دارد. همچنين، ويژگي­هاي فرهنگي با استانداردهاي قوي اخلاقي و انگيزه براي رفتار اخلاقي به طور با اهميتي احتمال گزارش بکارگيري رفتار غير اخلاقي را کاهش مي­دهد (شافر و سيمونز، 2011). شايد دليل اين نتيجه­­گيري آموزش نديدن حسابرسان و حسابداران در زمينه ايجاد فرهنگ اخلاقي باشد. اغلب حسابرسان معتقد بودند که پيش از ورود به حرفه، گذراندن دوره­ای آموزشي در زمينه اخلاق و فرهنگ اخلاقي لازم به­نظر مي­رسد. نتايج آزمون فرضيه­های سوم و چهارم پژوهش نشان داد که فرهنگ اخلاقي مؤسسه که به­وسيله ويژگي­هاي شخصي حسابرسان تعديل شده با رفتار غيرعادي حسابرسان رابطه معناداري وجود ندارد. نتايج ناشي از تجزيه و تحليل اين فرضيه با پژوهش­هاي ويندسور و اشکانسي (1996)، داگلاس و همکاران (2001) و شافر و سيمونز (2011) هم­راستا نيست. مطابق با پژوهش مهدوي و موسوي نژاد (1390) آموزش نديدن حسابرسان و حسابداران در زمينه ايجاد فرهنگ اخلاقي می­تواند يکی از دلايل اين نتيجه­­گيري باشد.

**9. محدوديت­های پژوهش**

هر پژوهش با هر روش جمع­آوري اطلاعات داراي نقاط قوت و ضعف است. پژوهش حاضر نيز همانند ساير پژوهش­ها با محدوديت­هايي مواجه بوده است كه در زير، به طور خلاصه، به برخی از آن­ها اشاره مي­شود.

1. آزمودني­ها با موضوع پژوهش و هدف انجام آن آشنايي کافي نداشتند.

2. نبود انگيزه کافي براي مشارکت فعال اعضاي نمونه انتخاب شده در اين پژوهش علمي، يکي از محدوديت­هاي پژوهش بوده است.

3. محافظه­کاري برخي پاسخ­دهندگان در پاسخ­گويي به سوال­هاي پرسشنامه­ها از ديگر محدوديت­هاي انجام اين پژوهش بوده است.

3. جديد بودن موضوع باعث شده تا عده­اي از پاسخ به سوا­ل­هاي اين پژوهش خودداري کنند و تنها بعضي از افراد نمونه آماري در تکميل پرسش­نامه همکاري کردند.

**10. پيشنهادهای پژوهش**

**10. 1. پيشنهادهای کاربردی پژوهش**

با توجه به نتايج پژوهش، پيشنهادهاي کاربردی به شرح زير ارائه مي­شود:

1. يکي از مهم­ترين مقولات سازماني که از منظر علمي، عملي و اعتقادي توجه ويژه­اي به آن مبذول شده است، ايجاد و حفظ فرهنگ سازماني اخلاقي براي سازمان­هاي امروزي است. نتايج اين پژوهش­ نشان داد که فرهنگ سازماني اخلاقي نتوانسته تأثيري بر رفتار غيرعادي حسابرسان داشته است. بنابراين، پيشنهاد مي­شود مديران سازمان­ها و موسسات توجه بيشتري نسبت به ايجاد و حفظ فرهنگ سازماني اخلاقي داشته باشند.

2. يکي از معضلاتي که همواره در زمينه رفتار غيرعادي حسابرسان وجود دارد، وضعيت اخلاقي حسابرسان است. نتايج پژوهش نشان داد که وضعيت اخلاقي حسابرسان بر رفتار غيرعادي آن­ها تأثير نداشته است. بنابراين، پيشنهاد مي­شود که زمان ورود افراد به حرفه حسابرسي به اين مورد توجه بيشتري شده و مؤسسات حسابرسی با برگزاری دوره­های آموزشی، اهميت موضوع را برای آنان تبيين کنند.

**10. 2. پيشنهاد برای پژوهش­های آينده**

به نظر پژوهشگران، هنوز موضوعات مختلفي در اين زمينه وجود دارد كه براي انجام پژوهش­هاي آينده مي­تواند حائز اهميت باشد. برخي از اين موضوعات به شرح زير است:

1. بررسي ديدگاه مديران حسابرسي و شرکاي موسسات حسابرسي در مورد فرهنگ اخلاقي سازماني و مقايسه نتايج آن با يافته­هاي اين پژوهش.

2. بررسي رابطه فرهنگ اخلاقي سازماني با ساير رفتارهاي غيرعادي حسابرسان.

3. بررسي ضرورت برگزاری دوره آموزشي در زمينه اخلاق براي دانشجويان حسابداري.

4. بررسي ضرورت برگزاری دوره آموزشي در زمينه اخلاق براي حسابرسان شاغل در حرفه.

5. بررسي رابطه بين اعتقادات مذهبي و رفتارهاي غيرعادي حسابرسان.

6. بررسي تأثير جنسيت بر رفتارهاي غيرعادي حسابرسان.

7. بررسي تأثير اندازه سازمان محل کار حسابرس بر رفتارهاي غيرعادي حسابرسان.

8. بررسي تأثير فرهنگ موسسه بر فشار بودجه زماني در کار حسابرسي.

9. بررسي تأثير فرهنگ موسسه بر انگيزه­هاي حسابرسان برای افزايش کارايي و اثربخشي حسابرسي.

10. انجام پژوهشي براي بررسي راه­کارهاي ايجاد و بکارگيري فرهنگ اخلاقی سازمانی در موسسات حسابرسي.

**پي­نوشت­ها**:

|  |  |
| --- | --- |
| 2. World Com | 1. Enron |
| 4. Tyco | 3. Adelphi |
| 6. Parmalat | 5. Martha Stewart |
| 8. Sub Prime Mortgage Industry | 7. Mutual Fund Industry |
| 10. Copeland | 9. Donaldson |
| 12. Shoaf | 11. Sama  Shoaf |
| 14. Weaver et al. | 13. Wyatt |
| 16. Sarros et al. | 15. Jenkins et al. |
| 18. Alok | 17. Taylor et al. |
| 20. Almer et al. | 19. Israel |
| 22. Pierce | 21. Sweeney |
| 24. Arnold et al. | 23. Emerson et al. |
| 26. Marques | 25. Costello |
| 28. Ling | 27. Pereira |
| 30. Agoglia et al. | 29. Akres |
| 32. Ogbonna | 31. Bayou et al. |
| 34. Hornby | 33. Ebimobowei |
| 36. Hofstede | 35. Guralnik |
| 38. Chermack | 37. Korte |
| 40. Schin | 39. Keyton |
| 42. Martin | 41. Hill et al. |
| 44. Cook | 43. Balthazard |
| 46. Post et al. | 45. Clemente |
| 48. Ashkanasy | 47. Windsor |
| 50. Bryan et al. | 49. Douglas et al. |
| 52. Kelley | 51. Lightner et al. |
| 54. Rhode | 53. Margheim |
| 56. Deitrick | 55. Alderman |
| 58. Ponemon | 57. Otley |
| 60. Pany | 59. McNair |
| 62. Malone | 61. Raghunathan |
| 64. In-Charge Auditors | 63. Robert |
| 66. Paolillo | 65. Hunt et al. |
| 68. Valentine | 67. Vitell |
| 70. Validity | 69. Barnett |
| 72. Retest | 71. Reliability |
| 74. Least Squares Regression Model | 73. Cronbach’s Alpha |
| 76. F Statistic | 75. Logistic Regression |
| 78. Durbin-Watson Statistic | 77. Coefficient of Determination |
| 80. Nagelkrek R Square | 79. Chi-Square Statistic |
| 82. Shafer | 81. Wald Statistic |
|  | 83. Simmons |

**منابع**

1. آشوري، داريوش. (1386). *مفاهيم و تعاريف فرهنگ.* چاپ سوم. تهران: انتشارات آگاه.
2. اعتمادي، حسين و زهرا ديانتي ديلمي. (1388). «تأثير ديدگاه اخلاقي مديران مالي برکيفيت گزارش­هاي مالي شرکت­ها» *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوري*، شماره­های 1 و 2، 22-11.
3. عميد، حسن. (1371). *فرهنگ فارسي عميد.*چاپ دوم. تهران: انتشارات امير کبير.
4. معين، محمد. (1377). *فرهنگ فارسي.* چاپ دوم. تهران انتشارات امير کبير.

5. مهدوي، غلامحسين و سيد روح­الله موسوي نژاد. (1390). «تاثير ميزان و شرايط اخلاقي بر تصميم­گيري مديران مالي دستگاه­هاي اجرايي دولتي استان فارس» *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوري*، شماره­ 4، 52-41.

6. Agoglia, P. C.; Hatfield, R. C.; and T. Lambert (2010). “An Examination of Audit Managers’ Preference for the Underreporting of Time by Their Audit Staff.” *International Conference: Georgia State University.*

7. Alderman, C. and J. Deitrick (1982). “Auditors’ Perception of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory,* 1, pp. 53-68.

8. Almer, E.; Higgs, J.; and K. Hooks (2005). “A Theoretical Framework of the Relationship Between Public Accounting Firms and their Auditors.”*Behavioral Research in Accounting*, 17(1), pp. 1-22.

9. Alok, K. and D. Israel (2012). “Authentic Leadership & Work Engagement.” *The Indian Journal of Industrial Relations*, 47(3), pp. 498-510.

10. Arnold, D. F.; Bernardi, R. A.; and P. E. Neidermeyer (2009). “Do European Auditors Make Decisions that Reflect Harmony: The Impact of Country and Culture.” *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(1), 58-68.

11. Balthazard, P. A. and R. A. Cook (2004). “Organizational culture and Knowledge Management Success: Assessing the Behavior-Performance Continum.”*Proccedings of the 37th Hawaii International Conference on System Science.*

12. Bayou, M. E.; Reinstein, A.; and F. Paul (2011). “[To Tell the Truth: A Discussion of Issues Concerning Truth and Ethics in Accounting](http://econpapers.repec.org/article/eeeaosoci/v_3a36_3ay_3a2011_3ai_3a2_3ap_3a109-124.htm).” *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), pp. 109-124.

13. Bryan, O.; Quirin, J.; and P. Donnelly (2005). “Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior.” *Journal of Business and Economics Research*, 3 (10), pp. 9-14.

14. Clemente, M. (2003). “Growing Concerns: Managing Corporate Culture for Strategic Success, Part One.” *Smart Praos Newsletter.Retrieved from* [*http://accounting.smartpros.com/x36880.xml*](http://accounting.smartpros.com/x36880.xml) *[04/10/2011].*

15. Copeland, J. (2005). “Ethics as Imperative.” *Accounting Horizons,* 19 (1), pp. 35-43.

16. Donaldson, W. (2005). “Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission.” *Retrieved from* [*http://www.sec.gov/news/speech/spch 040105whd.htm*](http://www.sec.gov/news/speech/spch040105whd.htm)*. [04/10/2011].*

17. Douglas, P.; Davison, R.; and B. Schwartz (2001). “The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants’ Ethical Judgments.” *Journal of Business Ethics*, 34 (2), pp. 101-121.

18. Emerson, T.; Conroy, S.; and C. Stanley (2007). “Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners’ Survey.” *Journal of Business Ethics*, 71(1), pp. 73-87.

19. Guralnik, D. B. (1984). *Webster’s New World Dictionary of the English Language,* NewYork: Simon & Schuster.

20. Hill, A. T.; lewis, P.; and M. Millrmser (2000). *A Human Resource Strategy Approach Managing Change,* Firs Publisher.

21. Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, London: McGraw-Hill.

22. Hornby, A. S. (2006). *Oxford Advanced Learner Dictionary of Current English*, Sixth Edition. London: Oxford University Press.

23. Hunt, S.; Chonko, L.; and V. Wood (1989). “Organizational Values and Organizational Commitment in Marketing.” *Journal of Marketing,* 53 (3), pp. 79-90.

24. Jenkins, J.; Deis, D.; Bedard, J.; and M. Curtis (2008). “Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis.” *Behavioral Research in Accounting,* 20 (1), pp. 45-74.

25. Kelley, T. and L. Margheim (1987). “The Effect of Audit Billing Arrangement on Underreporting of Time and Audit Quality Reduction Acts.” *Advances in Accounting,* 5, pp. 221-33.

26. Kelley, T. and L. Margheim (1990). “The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Audit Behavior.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9 (2), pp. 21-41.

27. Keyton , J. (2005). *Communication and Organizational Culture.* London: Age Publications.

28. Korte, R. and T. Chermack (2007). “Changing Organizational Culture With Scenario Planning.” *Journal of Futures*, 39, pp. 645- 656.

29. Lightner, S.; Adams, S.; and K. Lightner (1982). “The Influence of Situation, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants’ Underreporting Behavior.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory,* 2, pp. 1-12.

30. Ling, Q. and M. Akers (2010). “An Examination of Underreporting of Time and Premature Signoffs by Internal Auditors.” *Review of Business Information Systems*, 14(4), pp. 36-48.

31. Malone, C. and R. Roberts (1996). “Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory,*15(2), pp. 49-64.

32. Margheim, L. and K. Pany (1986). “Quality Control, Premature Signoff, and Underreporting of Time: Some Empirical Findings.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory,* 5 (2), pp. 50-63.

33. Marques, P. A. and J. A. Pereira (2009). “Ethical Ideology Andethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession.” *Journal of Business Ethics*, 86, pp. 227-242.

34. Martin, J. (2002). *Organizational Culture.* Thousand Oaks, California: Sage publications.

35. McNair, C. (1991).“Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior.” *Accounting, Organizations and Society*, 16 (7), pp. 635-53.

36. Ogbonna, G. N. and A. Ebimobowei (2011). “Ethical Compliance by the Accountant on the Quality of Financial Reporting and Performance of Quoted Companies in Nigeria.” *Asian Journal of Business Management*, 3(3), pp. 152-160.

37. Otley, D. and B. Pierce (1995). “The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style.” [*Accounting, Organizations and Society*](http://ideas.repec.org/s/eee/aosoci.html)*,* 20 (5), pp. 405-420.

38. Otley, D. and B. Pierce (1996). “The Operation of Control Systems in Large Audit Firms.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory,* 15 (2), pp. 65-84.

39. Paolillo, J. and S. Vitell (2002). “An Empirical Investigation of the Influence of Selected Personal, Organizational and Moral Intensity Factors on Ethical Decision Making.” *Journal of Business Ethics*, 35, pp. 65-74.

40. Ponemon, L. (1992). “Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study.”*Contemporary Accounting Research,* 9 (1), pp. 171-189.

41. Post, J.; Lawrence, A.; and J. Weber (2002). *Business & Society: Corporate Strategy, Ethics, Public Policy*,10th ed., New York: McGraw-Hill.

42. Raghunathan, B. (1991). “Premature Signing-Off of Audit Procedures: An Analysis.”*Accounting Horizons,* 5 (2), pp. 71-79.

43. Rhode, J. G. (1978). *Independent Auditor’s Work Environment: A Survey. Commission on Auditors Responsibilities, Research Study.* No. 4, New York: American Institute of Certified Public Accountants.

44. Sama, L. and V. Shoaf (2008). “Ethical Leadership for the Professions: Fostering a Moral Community.” *Journal of Business Ethics,* 78 (1), pp. 39-46.

45. Sarros, J. C.; Cooper, B. K.; and J. C. Santora (2011). “Leadership Vision, Organizational Culture, and Support for Innovation in Not-for-Profit and For-Profit Organizations.” *Leadership & Organization Development Journal*, 32 (3), pp. 291-309.

46. Schein, E. (1992). *Organizational Culture and Leadership*,2nd ed. San Francisco: Jossey-Bass.

47. Schein, E. (2004). *Organizational Culture and Leadership***,** 3rd ed. San Francisco: Wiley.

48. Shafer, W. E. and R. S. Simmons (2011). “Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China.” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(5), pp. 647-668.

49. Sweeney, B. and F. Costello (2009). “Moral Intensity and Ethical Decision-making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students.” [*Accounting Education*](http://econpapers.repec.org/article/tafaccted/), 18(1), pp. 75-97.

50. Sweeney, B. and B. Pierce (2006). “Good Hours, Bad Hours and Auditors’ Defense Mechanisms in Audit Firms.” *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 19 (6), pp. 858-892.

51. Taylor, E.; Curtis, M.; and L. Chui (2012). “Staff Auditors' Observations of Questionable Peer Behavior.” *The CPA Journal*, 82(6), pp. 66-71.

52. Valentine, S. and T. Barnett (2002). “Ethics Codes and Sales Professionals of Their Organizations’ Ethical Values.” *Journal of Business Ethics*, 40, pp. 191-200.

53. Weaver, G.; Trevino, L.; and P. Cochran (1999). “Corporate Ethics Practices in the Mid- 1990’s: An Empirical Study of the Fortune 1000.” *Journal of Business Ethics,* 18(3), pp. 283-294.

54. Windsor, C. and N. M. Ashkansay (1996). “Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions.” *Behavioral Research in Accounting*, 8, pp. 80-97.

55. Wyatt, A. (2004). “Accounting Professionalism: Accountants’ Responsibilities and Morality.” *CPA Journal.* Vol. LXXIV (3), pp. 22-28.