

فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره سوم، شماره پیاپی (5)، پاییز 1392، صص. 54-67.

## ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حساب‌رسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران

دکتر غلامحسین مهدوی<sup>1\*</sup>، فهیمه ابراهیمی<sup>2</sup>

تاریخ دریافت: 1391/10/16 تاریخ اصلاح نهایی: 1392/04/20 تاریخ پذیرش: 1392/04/31

### چکیده

**مقدمه:** رفتار اخلاقی به عنوان یکی از شرط‌های بقای حرفه حساب‌رسان داخلی در نظر گرفته می‌شود و عوامل گوناگونی بر ادراک اخلاقی و به تبع آن بر تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر است. هدف این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر ادراک اخلاقی حساب‌رسان داخلی است. به این منظور، نقش عواملی مانند فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی سازمان، آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه حساب‌رسان مورد بررسی قرار می‌گیرد.

**روش پژوهش:** این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی - توصیفی است و برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان دوایر اداره رسیدگی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور است. در این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نشده است و لذا روش نمونه‌گیری و تعداد نمونه مطرح نیست. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل رگرسیون آزمون شده است.

**یافته‌ها:** نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها بیانگر این است که فلسفه اخلاقی شخصی دارای تأثیری ضعیف و منفی بر ادراک اخلاقی حساب‌رسان داخلی است و تأثیر سایر متغیرهای مورد بررسی بر ادراک اخلاقی حساب‌رسان داخلی معنادار نیست.

**نتیجه‌گیری:** نتایج حاصل از پژوهش بیانگر ضعف فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی و آگاه‌نبودن از آیین رفتار حرفه‌ای در میان حساب‌رسان مورد آزمون است. از این رو، لزوم توجه به اصول اخلاقی و برگزاری دوره‌های آموزشی اخلاق با تأکید بر مبانی اخلاق اسلامی و آیین رفتار حرفه‌ای به منظور ارتقای ادراک اخلاقی بیش از پیش احساس می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** قانون ادراک اخلاقی، فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی سازمان، آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه حساب‌رسان.

1. دانشیار حسابداری دانشگاه شیراز و حسابدار رسمی.

2. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: [ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir](mailto:ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir)

اقداماتی مانند تدوین آیین رفتار حرفه‌ای برای حساب‌برسان از جمله گام‌هایی است که حرفه به منظور تشویق اعضاء در جهت تأمین منافع عموم و جلب نظر آن‌ها برداشته است. پژوهش‌های بسیاری بیانگر این است که آیین رفتار حرفه‌ای نقش مهمی را در بهبود رفتار حرفه‌ای اعضاء حرفه ایفا می‌کند اما مسأله‌ای که وجود دارد این است که عوامل گوناگونی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حرفه‌ای‌ها تأثیرگذار است و پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تنها عامل مؤثر بر این تصمیم‌گیری نیست. به عقیده صاحب‌نظران افراد در تصمیم‌گیری با این مسئله روبرو هستند: «چه چیزی بیشترین اهمیت را دارد؟» در این ارتباط استدلال می‌شود چیزی که بیشترین اهمیت را دارد تا حد زیادی مشاجره‌ای درونی بین ارزش‌هایی است که فرد به آن پایبند است و چیزی که جامعه از حرفه انتظار دارد (4). بر این اساس می‌توان استدلال کرد که عوامل مختلفی بر رفتار اخلاقی افراد مؤثر است. مسأله رفتار اخلاقی حساب‌برسان به وسیله پژوهشگران بسیاری مورد توجه قرار گرفته است. بخش عمده‌ای از این پژوهش‌ها مربوط به ارزیابی عواملی است که می‌تواند بر رفتار اخلاقی و ادراک اخلاقی حساب‌برسان مؤثر واقع شود. این پژوهش‌ها بر این عقیده بنا شده‌اند که فرایند شناختی افراد نباید به عنوان «جعبه سیاه» تلقی شود، بلکه نظر به اینکه انتظار می‌رود این فرایندها بر تصمیم‌گیری اخلاقی افراد تأثیرگذار باشد، باید به وضوح مورد شناسایی قرار گیرد (5 - 7).

مطابق با چارچوب نظری اخلاقی ارائه شده به وسیله پژوهشگران و صاحب‌نظران، چهار عامل محیط

جهانی‌شدن اقتصاد، پیشرفت‌های فن‌آوری، پیچیدگی تجاری و ظهور پدیده تقلب در گزارشگری‌های مالی منجر به توجه فزاینده به نقش کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی شده است، به طوری که می‌توان حسابرسی داخلی را به عنوان فعالیت مشاوره و اطمینان‌دهی عینی و مستقلانه‌ای تعریف کرد که منجر به افزایش ارزش و بهبود عملکرد سازمان می‌شود. حسابرسی داخلی با فراهم آوردن نگرش نظام‌مند و منظم در ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت خطر و کنترل و فرایندهای تجاری، به سازمان در جهت دستیابی به هدف‌ها کمک می‌کند (1). نقش مهمی که حسابرسی داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند آن را در زمره یکی از مشکل‌ترین حرفه‌ها قرار داده است. از این رو، حساب‌برسان داخلی به عنوان اعضاء حرفه متعهد هستند تا مراقب منافع مشتریان خود باشند. پژوهشگران و صاحب‌نظران رفتار اخلاقی را به عنوان شرط بقای هر حرفه در نظر می‌گیرند (2). این مسأله به ویژه در مورد حسابرسی داخلی حائز اهمیت است. حساب‌برسان داخلی مرتب در معرض رویارویی با مسائل اخلاقی هستند که می‌تواند استانداردهای آن‌ها را به چالش بکشد. آن‌ها ممکن است با موقعیت‌هایی مواجه شوند که با وجود تحت فشار قرار گرفتن از جانب مدیریت‌ارشد، مجبور به بی‌پرده سخن گفتن شوند. از سوی دیگر حساب‌برسان داخلی می‌توانند نقشی اساسی را در تقویت اصول اخلاقی سازمان ایفا کنند (3).

جهان‌شمول از قوانین و معیارهای اخلاقی وجود ندارد. نسبی‌گرایان معتقدند که راه‌های بسیاری برای حل مسائل اخلاقی وجود دارد و نسبت به اصول اخلاقی خاص تردید دارند. آرمان‌گرایان دارای دیدگاه آرمانی هستند و معتقدند که نتیجه‌های خوب همیشه دست‌یافتنی است و حقایق اخلاقی و به تبع آن اوصافی نظیر خوب و بد و فضایل و رذایل اخلاقی در عالم وجود دارد که از باورها، گرایش‌ها، امیال و احساسات بشر مستقل است. بر اساس تعالیم دین مبین اسلام ارزش‌های اخلاقی زمان‌شمول و مکان‌شمول بوده و دارای معیارهای دائمی و واقعی هستند (10).

#### فرهنگ اخلاقی سازمان

فرهنگ اخلاقی سازمان بُعد اصلی فرهنگ سازمانی است که می‌تواند منجر به تمایز سازمان‌های مختلف از یکدیگر شود (11). مطابق نتایج پژوهش صاحب‌نظران، فرهنگ اخلاقی سازمان به عنوان ترکیبی از ارزش‌های اخلاقی شخصی مدیران و خط‌مشی‌های رسمی و غیررسمی مربوط به اصول اخلاقی سازمان تعریف می‌شود (12). فرهنگ اخلاقی سازمان از طریق رویه‌ها و ارزش‌های مورد حمایت مدیریت می‌تواند به عنوان مهم‌ترین عامل در برابر رفتارهای غیراخلاقی عمل کند. مطالعه کمیسیون تردوی از گزارشگری مالی متقابلانه بیانگر این است که رویه اتخاذ شده به وسیله مدیریت ارشد عامل مهمی در ایجاد محیط اخلاقی در درون سازمان است (13). هم‌چنین، این دیدگاه وجود دارد که فرهنگ اخلاقی با بنا نهادن موارد قابل قبول در سازمان بر رفتار و نگرش کارکنان تأثیر می‌گذارد (14).

فرهنگی، محیط صنعتی، محیط سازمانی و ویژگی‌های شخصی، به عنوان عوامل مؤثر بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی معرفی شده‌اند (8). هدف این پژوهش نیز بررسی عوامل مؤثر بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی است. از این‌رو، نقش عواملی مانند فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی سازمان، آیین‌رفتار حرفه‌ای و تجربه حسابرس مورد بررسی قرار می‌گیرد. به این منظور، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ به چهار سؤال زیر است:

1. آیا فلسفه اخلاقی شخصی تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد؟
2. آیا فرهنگ اخلاقی سازمان تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد؟
3. آیا آگاهی از آیین‌رفتار حرفه‌ای تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد؟
4. آیا تجربه حسابرس تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد؟

#### مبانی نظری

##### فلسفه اخلاقی شخصی

نتایج پژوهش‌های پیشین بیانگر این است که تفاوت‌های فردی باید به هنگام بررسی قضاوت‌های اخلاقی مورد توجه قرار گیرد. اگرچه نگرش‌های متفاوتی برای تشریح تفاوت‌های فردی در متون اخلاقی ارائه شده است اما پژوهشگران و صاحب‌نظران معتقدند که تفاوت‌های فردی در انجام قضاوت‌های اخلاقی را می‌توان به وسیله دو فلسفه اخلاقی آرمان‌گرا و نسبی‌گرا تشریح کرد (9). نسبی‌گرایی فلسفه‌ای اخلاقی است که از منظر آن مجموعه‌ای

### آیین رفتار حرفه‌ای

برخی نظریه‌ها بیانگر این است که رفتار اخلاقی می‌تواند از آیین رفتار حرفه‌ای تأثیر بپذیرد. به عنوان نمونه، نتایج پژوهشی نشان داد که اصول اخلاقی مرتبط با خط‌مشی‌های سازمان بر رفتار اخلاقی مؤثر است (15). در پژوهش دیگری مدل تصمیم‌گیری اخلاقی بر اساس تعامل بین موقعیت و شخص ارائه شد. در این پژوهش آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان بخشی از متغیر فرهنگ اخلاقی سازمان در نظر گرفته شد. نتایج پژوهش مزبور بیانگر این بود که یکی از راه‌هایی که سازمان‌ها تلاش می‌کنند تا به وسیله آن رفتار اخلاقی کارکنان خود را هدایت کنند استفاده از آیین رفتار حرفه‌ای است (16). نتایج پژوهشی که بر اساس آن مدل «شبکه اجتماعی از رفتار غیراخلاقی» ارائه شد حاکی از این بود که یکی از عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی، آیین رفتار حرفه‌ای است که می‌تواند به صورت معناداری منجر به کاهش رفتار غیراخلاقی در سازمان شود (17).

### تجربه حسابرس

پژوهش‌های پیشین بیانگر تأثیر معنادار تجربه بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان است، اگرچه جهت این رابطه مبهم است. به عنوان نمونه، نتایج پژوهشی بیانگر این بود که رابطه مثبت و معناداری بین تجربه و پیشرفت اخلاقی، تنها در حسابداران زن، وجود دارد (18)، در مقابل نتایج پژوهش دیگری بیانگر رابطه منفی و معنادار بین این دو متغیر بود (19). در پژوهشی که به بررسی تأثیر تجربه بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی

پرداخته شد، این نتیجه بدست آمد که با افزایش تجربه، حسابرسان داخلی رفتار غیراخلاقی را بهتر تشخیص می‌دهند (20).

### پیشینه پژوهش

نظر به اهمیت اخلاق در حرفه حسابرسی، پژوهش‌های بسیاری در این زمینه در خارج از کشور انجام شده است. به عنوان نمونه، زیگنفس و سینقپکدی در پژوهشی با استفاده از نمونه‌ای شامل 1000 عضو انجمن حسابرسان داخلی به بررسی تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابرسان پرداخته و به نتایج زیر دست یافتند:

1. اگرچه مفاد آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی می‌تواند بهبود یابد اما بیشتر اعضای انجمن معتقدند که آیین رفتار حرفه‌ای در حل مسائل اخلاقی مفید است.

2. آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی تأثیر مثبتی بر ادراک اخلاقی اعضای آن دارد.

3. تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی بر ادراک اخلاقی حسابرسان بیشتر از عواملی مانند فلسفه اخلاقی شخصی و فرهنگ اخلاقی سازمان است (11).

زیگنفس و سینقپکدی در پژوهش دیگری فلسفه اخلاقی شخصی حسابرسان داخلی و حسابداران مدیریت را مقایسه کردند. نمونه مورد بررسی در این پژوهش شامل 1000 حسابرس داخلی و 1500 حسابدار مدیریت بود. نتایج این پژوهش نشان داد که فلسفه اخلاقی شخصی حسابرسان

اخلاقی سنجیده شد. نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش نشان داد که دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر است، به طوری که 18% تغییرات را تبیین می‌کند. افزون بر این، آرمان‌گرایی اثر مثبت و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد (21).

مهدوی و علی‌پور به شناسایی رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که مدیران مالی به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی، مذهبی و وظیفه‌شناسی معتقد هستند اما رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری، غیراخلاقی و عمل‌گرایی را باور ندارند. افزون بر این، به نظر این مدیران قوی‌ترین رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی، منفعت‌گرایی و ضعیف‌ترین آن عمل‌گرایی است (4). حساس‌یگانه و مقصودی در پژوهشی با عنوان «ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس» تأثیر آیین‌رفتار حرفه‌ای بر چگونگی قضاوت‌های حسابرسی در دو گام انگیزشی و عمل‌گرایانه را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تأثیر آیین‌رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. هم‌چنین، جنسیت بر قضاوت حسابرسی مؤثر بوده و زنان قضاوت‌های اخلاقی‌تری را اتخاذ می‌کنند (22).

مهدوی و موسوی‌نژاد به بررسی رابطه بین اخلاقیات، جو اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی و هم‌چنین اثر تعدیل‌کنندگی جو اخلاقی بر رابطه بین

داخلی و حسابداران مدیریت متفاوت از یکدیگر است، به طوری که حسابداران مدیریت مطلق‌گراتر از حسابرسان داخلی هستند و حسابرسان داخلی ذهنی‌گراتر از حسابداران مدیریت هستند. هم‌چنین، فلسفه اخلاقی شخصی حسابداران مدیریت بستگی به موقعیت شغلی و محیط اخلاقی سازمان دارد که این همبستگی در مورد محیط اخلاقی سازمان نسبت به موقعیت شغلی بیشتر است (11).

لارکین در پژوهشی با عنوان «توانایی حسابرسان داخلی در تعیین مسائل اخلاقی» به بررسی عوامل مؤثر بر این توانایی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که سن حسابرسان داخلی تأثیر اندکی بر رفتار آنان دارد و حسابرسان دارای تجربه بیشتر در تفسیر مسائل اخلاقی محافظه‌کارتر هستند. هم‌چنین، توانایی زنان در تعیین مسائل اخلاقی بیشتر از مردان است. افزون بر این، افراد در بیشتر موارد خود را از نظر اخلاقی برتر از همکاران خود می‌پندارند (20).

آرمسترانگ در پژوهشی با استفاده از نمونه‌ای شامل 66 حسابرس داخلی به بررسی عوامل حاکمیت شرکتی و تجربه حسابرس بر تصمیم‌گیری اخلاقی پرداخت. نتیجه پژوهش وی بیانگر رابطه مثبت و معنادار بین کیفیت حسابرسی مستقل و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی بود. هم‌چنین، تجربه حسابرسی بر تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر بود (3).

اعتمادی و دیانتی‌دیلمی در پژوهشی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها را بررسی کردند. در این پژوهش دیدگاه اخلاقی مدیران مالی با استفاده از پرسش‌نامه موقعیت

## روش پژوهش

این پژوهش، کاربردی و روش مورد استفاده نیز پیمایشی - توصیفی است. به منظور تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است. در بخش میدانی، رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسش‌نامه است که در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه شامل 6 بخش است. در بخش اول سؤال‌های عمومی شامل جنسیت، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، سن و میزان تجربه پاسخ‌دهندگان مورد پرسش قرار گرفت. بخش دوم پرسش‌نامه مربوط به سنجش وظیفه حسابرس داخلی و بخش‌های بعدی مربوط به سنجش سایر متغیرهای پژوهش است. در این پژوهش به منظور حصول اطمینان از اعتبار و روایی پرسش‌نامه، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای آزمون پایایی پرسش‌نامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است که نتایج این آزمون بیانگر این است که ضرایب آلفای کرونباخ برای متغیرهای ادراک اخلاقی حسابرس داخلی، فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی سازمان و آیین رفتار حرفه‌ای، به ترتیب، 0/733، 0/826، 0/731 و 0/900 است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان دوایر اداره رسیدگی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور است. این انتخاب از آن جهت انجام شده که یکی از موارد مورد تأکید طرح نظام نوین مالی بهبود کنترل‌های داخلی است. در

شدت اخلاقیات و تصمیم‌گیری اخلاقی در بین مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر این بود که بین دو متغیر شدت اخلاقیات و جو اخلاقی و تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس هیچ رابطه معناداری وجود ندارد (23).

ستایش و همکاران به بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر درک اصول اخلاقی مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر این بود که به طور کلی سازه‌های فردی شامل جنسیت و سن مدیران تأثیر معناداری بر درک اصول اخلاقی مدیران مورد بررسی ندارد. هم‌چنین، نتایج نشان داد که از بین سازه‌های اجتماعی شامل سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، سابقه خدمت و پست سازمانی مدیران، تنها سابقه خدمت دارای رابطه معناداری با درک اصول اخلاقی است (24).

### فرضیه‌های پژوهش

- برای دستیابی به هدف‌های پژوهش فرضیه‌های زیر طراحی و مورد آزمون قرار می‌گیرد:
1. فلسفه اخلاقی شخصی تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد.
  2. فرهنگ اخلاقی سازمان تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد.
  3. آگاهی از آیین رفتار حرفه‌ای تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد.
  4. تجربه حسابرس تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد.

این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نشده است و لذا روش نمونه‌گیری و تعداد نمونه مطرح نیست. حجم جامعه مورد استفاده 137 نفر است که پس از ارسال پرسش‌نامه در نهایت 101 پرسش‌نامه دریافت شد. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزارهای اکسل و SPSS نسخه 16 استفاده شده است.

#### متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته این پژوهش ادراک اخلاقی حسابرس داخلی و متغیرهای مستقل شامل فلسفه اخلاقی شخصی حسابرس داخلی، فرهنگ اخلاقی سازمان، آیین‌رفتار حرفه‌ای و تجربه حسابرس داخلی است.

جنبه خاصی از ادراک اخلاقی مورد استفاده در این پژوهش، ادراک حسابرس داخلی از مسائل و مشکلات اخلاقی است که به وسیله پاسخ آن‌ها به سه موقعیت دربرگیرنده مسائل اخلاقی مورد سنجش قرار گرفته است. پژوهشگران و صاحب‌نظران معتقدند که استفاده از این موقعیت‌های اخلاقی منجر به بهبود کیفیت داده‌ها شده و به استاندارد کردن محرک‌های اجتماعی در میان پاسخ‌دهندگان کمک می‌کند و هم‌چنین موقعیت تصمیم‌گیری را واقعی‌تر می‌سازد (25). سه موقعیت اخلاقی مورد استفاده در این پژوهش براساس پژوهش‌های پیشین قرار دارد (11). هر موقعیت اخلاقی مورد استفاده در پرسش‌نامه دربرگیرنده یک وضعیت واقعی پیش روی حسابرسان داخلی است که به همراه تشریحی از عملکرد حسابرس داخلی فرضی ارائه شده است. در ابتدا، از پاسخ‌دهنده خواسته شده که میزان موافقت خود را با عملکرد اتخاذ شده به وسیله

حسابرس داخلی فرضی مشخص کند و سپس نظر خود را در مورد این موضوع که «موقعیت تشریح شده در برگرفته یک موقعیت اخلاقی است» بر اساس طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای (از 1= کاملاً مخالف تا 5= کاملاً موافق) بیان کند.

متغیر فلسفه اخلاقی شخصی پاسخ‌دهندگان با استفاده از پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی ارائه شده به وسیله پژوهشگران پیشین مورد سنجش قرار گرفته است (26). این پرسش‌نامه شامل دو قسمت است، 10 پرسش مربوط به سنجش آرمان‌گرایی و 10 پرسش مربوط به سنجش نسبی‌گرایی است. برای سنجش فرهنگ اخلاقی سازمان نیز از پرسش‌نامه ارزش‌های اخلاقی شرکتی ارائه شده به وسیله پژوهشگران پیشین استفاده شده است (12). برای سنجش متغیر آیین‌رفتار حرفه‌ای نیز از استانداردهای گنجانده شده در آیین‌رفتار حرفه‌ای استفاده شده و از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است تا میزان استفاده از این استانداردها را در کار خود مشخص کنند. لازم به ذکر است که در تمامی این موارد از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای استفاده شده است. هم‌چنین، از میزان تجربه پاسخ‌دهندگان در سمت حسابرسی داخلی بر حسب سال به عنوان متغیر تجربه حسابرس داخلی استفاده شده است.

#### یافته‌های پژوهش

##### آمار توصیفی

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها،

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه در جدول شماره 2 ارائه شده است. نتایج بیانگر این است که حدود 67% از پاسخ‌دهندگان مرد و بقیه زن هستند. رشته تحصیلی 82% از آزمودنی‌ها حسابداری، 13% مدیریت، 2% اقتصاد و 3% سایر رشته‌ها است. 70% از پاسخ‌دهندگان دارای

آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه شامل میانگین و انحراف معیار محاسبه و در جدول شماره 1 ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود متغیرهای ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی و تجربه حسابرسان داخلی، به ترتیب، دارای کم‌ترین و بیش‌ترین میانگین هستند.

جدول 1: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی	فلسفه اخلاقی شخصی	فرهنگ اخلاقی سازمان	آیین رفتار حرفه‌ای	تجربه حسابرسان داخلی
میانگین	3/211	3/800	3/584	4/454	6/475
انحراف استاندارد	0/977	0/471	0/486	0/474	4/774

جدول 2: توزیع فراوانی و درصد ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان

ویژگی‌های نمونه آماری	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	67/33
	زن	32/67
رشته تحصیلی	حسابداری	82/18
	مدیریت	12/87
	اقتصاد	1/98
	سایر	2/97
میزان تحصیلات	کارشناسی	70/30
	کارشناسی ارشد	28/71
	دکتری	0/99
سن	21-30	39/60
	31-40	50/50
	41-50	9/90
تجربه کاری	1-10	82/18
	11-20	15/84
	21-30	1/98



با 3 است. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با استفاده از آزمون t یک نمونه‌ای نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌های ارائه شده برابر با 3/668 است. همانطور که در جدول شماره 3 ملاحظه می‌شود، مقدار معناداری آماره t بیانگر رد فرض صفر بوده و مقادیر مثبت کران بالا و پایین فاصله اطمینان نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها به طور معناداری بیشتر از 3 است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در جدول‌های شماره 4 تا 7 ارائه شده است. همانطور که در جدول شماره 4 ملاحظه می‌شود بررسی آزمون فرضیه اول با استفاده از مدل رگرسیون بیانگر ضریب تعیین ( $R^2$ ) معادل 10/9% است. از این رو، 10/9% از تغییرات متغیر ادراک اخلاقی حسابرس داخلی به وسیله متغیر فلسفه اخلاقی شخصی قابل توضیح است.

مدرک تحصیلی کارشناسی، 29% دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و 1% نیز دارای مدرک دکتری هستند. تجربه کاری 82% از آزمودنی‌ها بین 1 تا 10 سال، 16% بین 11 تا 20 سال و فقط 2% از آزمودنی‌ها بیشتر از 20 سال سابقه کار دارند. بنابراین، پاسخ‌دهندگان از صلاحیت لازم برای پاسخ به سؤال‌های پرسش‌نامه برخوردار هستند.

#### آمار استنباطی

در این پژوهش به منظور سنجش میزان ایفای وظیفه حسابرسی داخلی به وسیله حسابرسان اداره رسیدگی با مطرح کردن 15 پرسش، بررسی اولیه‌ای انجام شد. در این پرسش‌نامه نیز از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای استفاده شده است. فرضیه صفر مطرح شده بیانگر این است که میانگین پاسخ‌ها برابر

جدول 3: نتایج حاصل از آزمون میزان ایفای وظیفه حسابرسی داخلی

معناداری	درجه آزادی	آماره t	فاصله اطمینان تفاوت		تفاوت میانگین
			کران بالا	کران پایین	
0/0001	100	9/524	0/807	0/529	0/668

جدول 4: نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

نام متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
فلسفه اخلاقی شخصی	-0/684	0/197	-3/479	0/0001
مقدار ثابت	5/811	0/753	7/718	0/0001
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره دوربین - واتسون	آماره F	معناداری آماره F
0/109	0/100	2/076	12/103	0/0001

جدول 5: نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

نام متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
فرهنگ اخلاقی سازمان	-0/073	0/202	-0/363	0/718
مقدار ثابت	3/474	0/731	4/752	0/0001
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب همبستگی	آماره F	معناداری آماره F
0/001	-0/009	0/036	0/132	0/718

جدول 6: نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

نام متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
آیین رفتار حرفه‌ای	0/265	0/206	1/291	0/200
مقدار ثابت	2/029	0/921	2/204	0/030
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب همبستگی	آماره F	معناداری آماره F
0/017	0/007	0/129	1/667	0/200

جدول 7: نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

نام متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
تجربه حسابرس داخلی	-0/018	0/020	-0/888	0/377
مقدار ثابت	3/329	0/165	20/230	0/0001
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب همبستگی	آماره F	معناداری آماره F
0/008	-0/002	0/089	0/789	0/377

ضریب تعیین این تأثیر ضعیف است. از این رو، فرضیه اول در سطح اطمینان 95% پذیرفته می‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم در جدول شماره 5 ارائه شده است. همانطور که ملاحظه

ضریب و معناداری آماره t مربوط به متغیر فلسفه اخلاقی شخصی بیانگر این است که فلسفه اخلاقی شخصی تأثیر منفی و معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد، اگرچه با توجه به مقدار

می‌شود، آزمون این فرضیه با استفاده از مدل رگرسیون بیانگر ضریب تعیین ( $R^2$ ) معادل 0/1% است. از این رو، 0/1% از تغییرات متغیر ادراک اخلاقی حسابرس داخلی به وسیله متغیر فرهنگ اخلاقی سازمان قابل توضیح است. آماره دوربین واتسون نیز برابر با 1/934 است که نشان‌دهنده نبود خطای خودهمبستگی در مدل است. هم‌چنین، مقدار ضریب و معناداری آماره  $t$  مربوط به متغیر فرهنگ اخلاقی سازمان نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی سازمان تأثیر منفی و غیرمعناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد. از این رو، فرضیه دوم در سطح اطمینان 95% پذیرفته نمی‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم در جدول شماره 6 ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، آزمون این فرضیه با استفاده از مدل رگرسیون بیانگر ضریب تعیین ( $R^2$ ) معادل 1/7% است. از این رو، 1/7% از تغییرات متغیر ادراک اخلاقی حسابرس داخلی به وسیله متغیر آیین رفتار حرفه‌ای قابل توضیح است. آماره دوربین واتسون نیز برابر با 1/909 است که نشان‌دهنده نبود خطای خودهمبستگی در مدل است. هم‌چنین، مقدار ضریب و معناداری آماره  $t$  مربوط به متغیر آیین رفتار حرفه‌ای نشان می‌دهد که آگاهی از آیین رفتار حرفه‌ای تأثیر مثبت و غیرمعناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد. از این رو، فرضیه سوم در سطح اطمینان 95% پذیرفته نمی‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم در جدول شماره 7 ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود،

آزمون این فرضیه با استفاده از مدل رگرسیون بیانگر ضریب تعیین ( $R^2$ ) معادل 0/8% است. از این رو، 0/8% از تغییرات متغیر ادراک اخلاقی حسابرس داخلی به وسیله تجربه حسابرس داخلی قابل توضیح است. آماره دوربین واتسون نیز برابر با 1/926 است که نشان‌دهنده نبود خطای خودهمبستگی در مدل است. هم‌چنین، مقدار ضریب و معناداری آماره  $t$  مربوط به متغیر تجربه حسابرس داخلی نشان می‌دهد که تجربه حسابرس تأثیر منفی و غیرمعناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد. از این رو، فرضیه چهارم در سطح اطمینان 95% پذیرفته نمی‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی است. از این رو، نقش عواملی مانند فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی سازمان، آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. به این منظور چهار فرضیه مطرح شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که فلسفه اخلاقی شخصی تأثیر منفی و معنادار ضعیفی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد که از نظر معناداری مطابق با برخی پژوهش‌های پیشین (21) و از نظر نوع رابطه در تعارض با آن قرار دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نیز نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی سازمان تأثیر منفی و غیرمعناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد که برخلاف نتایج برخی از پژوهش‌های پیشین است (14). نتایج

با توجه به پژوهش حاضر و نتایج آن به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود که تأثیر ویژگی‌های فردی نظیر سن و جنسیت و عواملی مانند جو اخلاقی را بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار دهند. هم‌چنین، پیشنهاد می‌شود که تأثیر عواملی مانند فرهنگ اخلاقی و جو اخلاقی، که بیانگر محیط اخلاقی سازمان است، بر مفاهیمی مانند تعهد سازمانی، رضایت شغلی و هویت سازمانی حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار گیرد.

#### محدودیت‌های پژوهش

1. پژوهش حاضر محدود به حسابرسان دواير اداره رسیدگی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور بوده و تعمیم نتایج به کل دانشگاه‌های علوم پزشکی باید با بررسی مجدد و با احتیاط بیشتری انجام شود.
2. نتایج بدست آمده محدود به سؤال‌های مطرح شده و موقعیت اخلاقی تشریح شده در پرسش‌نامه بوده است که نوعی تصور را در پاسخ‌دهنده ایجاد کرده است و ممکن است حسابرسان داخلی در رویارویی با مسائل اخلاقی در محیط واقعی رفتار متفاوتی را از خود نشان دهند.

#### تشکر و قدردانی

در اینجا از همه عزیزانی که زحمت شرکت در این پژوهش و پاسخ‌گویی به پرسش‌نامه‌ها را بر خود هموار کردند، صمیمانه تشکر می‌شود.

حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان‌دهنده این است که آگاهی از آیین‌رفتار حرفه‌ای تأثیر مثبت و غیرمعناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد که بر خلاف نتایج پژوهش‌های پیشین است (11 و 22). نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم نیز بیانگر این است که تجربه حسابرس تأثیر معناداری بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی ندارد که با نتایج برخی از پژوهش‌های پیشین همسو (24) و با نتایج برخی از آنها همسو نیست (3، 20 و 27).

#### پیشنهادهای حاصل از پژوهش

نتایج حاصل از پژوهش بیانگر ضعف فلسفه اخلاقی شخصی، فرهنگ اخلاقی و آگاهی‌نداشتن از آیین‌رفتار حرفه‌ای در میان حسابرسان داخلی اداره رسیدگی است. از این رو، با توجه به نقش اساسی که حسابرسان داخلی می‌توانند در تقویت اصول اخلاقی سازمان ایفا کنند، لزوم توجه به اصول اخلاقی و برگزاری دوره‌های آموزشی اخلاق با تأکید بر مبانی اخلاق اسلامی و آیین‌رفتار حرفه‌ای، به منظور ارتقای ادراک اخلاقی، بیش از پیش احساس می‌شود. هم‌چنین، با توجه به اینکه رویه اتخاذ شده به وسیله مدیریت‌ارشد عامل مهمی در ایجاد یک محیط اخلاقی در درون سازمان است، پیشنهاد می‌شود که مدیران در تدوین خط‌مشی‌ها و نظام پاداش و تنبیه به مبانی اخلاقی توجه بیشتری داشته باشند. از سوی دیگر، اهتمام به اصول اخلاقی در انتصاب مدیران‌ارشد می‌تواند نقش به‌سزایی در ارتقای فرهنگ اخلاقی سازمان داشته باشد.

## References

- 1 Karagiorgos, T.; Drogalas, G.; and N. Giovanis (2011). "Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business". *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, Vol. 4, No.1, pp. 19-34.
- 2 Armstrong, M. B. (1993). *Ethics and Professionalism for CPAs*. Mason, OH: South-Western Publishing Co.
- 3 O'Leary, C. and J. Stewart (2007). "Governance Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision-Making: An Exploratory Study". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 8, pp. 787-808.
- 4 Mahdavi, G. and S. Alipour (2010). "Ethical Decision-Making Approaches of Companies' Financial Managers". *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 1, No. 2, pp. 33-53. [In Persian]
- 5 Ponemon, L. A. (1990). "Ethical Judgments in Accounting: A Cognitive-Developmental Perspective". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 1, Issue. 2, pp. 191-215.
- 6 Ponemon, L. A. (1992). "Ethical Reasoning and Selection Socialization in Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, Issues. 3-4, pp. 239-258.
- 7 Tsui, J. S. L. and F. A. Gul (1996). "Auditors' Behavior in an Audit Conflict Situation: A Research Note on the Role of Locus of Control and Ethical Reasoning". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 1, pp. 41-51.
- 8 Hunt, S. D. and S. Vitell (1986). "A General Theory of Marketing Ethics". *Journal of Macromarketing*, Vol. 6, No. 1, pp. 5-16.
- 9 Schlenker, B. R. and D. R. Forsyth (1977). "On the Ethics of Psychological Research". *Journal of Experimental Social Psychology*, Vol. 13, No. 4, pp. 369-396.
- 10 Mohammadi, M. (2008). "Review and Criticism of Moral Relativism". *Religion and Policy*, Vol. 4, Nos. 13-14, pp. 131-147. [In Persian]
- 11 Ziegenfuss, D. E. and A. Singhapakdi (1994). "Professional Values and the Ethical Perceptions of Internal Auditors". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9, Issue. 1, pp. 34-44.
- 12 Hunt, S. D.; Wood, V. R.; and L.B. Chonko (1989). "Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing". *Journal of Marketing*, Vol. 53, No. 3, pp. 79-90.
- 13 Douglas, P. C.; Davidson, R. A.; and B. N. Schwartz (2001). "The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants". *Ethical Judgments, Journal of Business Ethics*, Vol. 34, No. 2, pp. 101-121.
- 14 Treviño, L. K.; Butterfield, K. D.; and D. L. McCabe (1998). "The Ethical Context in Organizations: Influences on Employee Attitudes and Behaviors". *Business Ethics Quarterly*, Vol. 8, No. 3, pp. 447-476.
- 15 Ferrell, O. C. and L. G. Gresham (1985). "A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making in Marketing". *Journal of Marketing*, Vol. 49, No. 3, pp. 87-96.
- 16 Trevino, K. (1986). "Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model". *Academy of Management Review*, Vol. 11, No. 3, pp. 601-617.

- 17 Brass, D. J.; Butterfield, K. D.; and B. C. Skaggs (1998). "Relationships and Unethical Behavior: A Social Network Perspective". *Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 1, pp. 14-31.
- 18 Bernardi, R. and D. Arnold (1997). "An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff Level, and Firm". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 14, No. 4, pp. 653-68.
- 19 Shaub, M. (1994). "An Analysis of Factors Affecting the Cognitive Moral Development of Accountants and Auditing Students". *Journal of Accounting Education*, Vol. 12, No. 1, pp. 1-26.
- 20 Larkin, J. M. (2000). "The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas". *Journal of Business Ethics*, Vol. 23, No. 4, pp. 401-409.
- 21 Etemadi, H. and Z. Dianati Dilami (2010). "The Effect of Ethical Ideology of Financial Managers on the Quality of Financial Reporting". *Ethics in Science & Technology*, Issue. 1, pp. 11-20. [In Persian]
- 22 Hassas Yeganeh, Y. and O. Maghsudi (2011). "Ethics in Professional Auditor Judgments". *Ethics in Science & Technology*, Vol. 6, No. 1, pp. 62-73. [In Persian]
- 23 Mahdavi, G. and S. R. Mousavi Nejad (2012). "The Effect of Moral Intensity and Climate on Financial Managers' Decision-Making in Governmental Executive Organizations in Fars Province". *Ethics in Science & Technology*, Vol. 6, No. 4, pp. 41-52. [In Persian]
- 24 Setayesh, M. H.; Maher, M. H.; and M. Abolhallaj (2012). "The Effect of Personal and Social Characteristics on Perception of Moral Principles among Finance and Budget Directors of the Universities of Medical Sciences in Iran". *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 17-32. [In Persian]
- 25 Alexander, C. S. and H. J. Becker (1978). "The Use of Vignettes in Survey Research". *Public Opinion Quarterly*, Vol. 42, No. 1, pp. 93-104.
- 26 Forsyth, D. R. (1980). "A Taxonomy of Ethical Ideologies". *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 38, No. 1, pp. 175-184.
- 27 Singhapakdi, A. and S. J. Vitell (1990). "Marketing Ethics: Factors Influencing Perceptions of Ethical Problems and Alternatives". *Journal of Macromarketing*, Vol. 10, No. 1, pp. 4-18.