

مجله دانش حسابداری / سال پنجم / ش ۱۸ / پاییز ۱۳۹۳ / ص ۱۴۱ تا ۱۶۳

## بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی

دکتر جواد مرادی\*

زهرا زکی‌زاده\*\*

### چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر تصمیم‌گیری گزارشگری مالی است. جامعه آماری این پژوهش، حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مستقر در استان فارس و حسابداران شرکت‌های فعال در شهرک صنعتی شیراز است و بین این دو گروه مقایسه صورت گرفته است. از تعداد ۲۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دفتر آن‌ها در استان فارس مستقر بوده است، تعداد ۱۶۷ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده، و در گروه دوم تعداد ۲۵۵ پرسش‌نامه جمع‌آوری و تحلیل گردیده است. در تحقیق حاضر، از روش توصیفی-پیمایشی استفاده شده است و جهت تحلیل داده‌ها، از آزمون‌های تحلیل کوواریانس، واریانس و تست سوبل استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با هم تعامل دارند و بر انجام عمل غیراخلاقی تأثیر می‌گذارند. به طور خاص، یافته‌ها نشان می‌دهد احتمال این که حسابدار، در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با

---

\* استادیار حسابداری، دانشگاه شیرازی.

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت

نویسنده مسئول مقاله: جواد مرادی (Email: Jmoradi2005@yahoo.com)

تاریخ پذیرش: ۹۳/۷/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۰/۲۹

شرایط دیگر، یک عمل غیراخلاقی انجام دهد، کمتر است. در مجموع، نتایج حاکی از آن است که گرایش‌های اخلاقی افراد بر تصمیم‌های گزارشگری مالی اخلاقی توسط آنان و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی، مؤثر است.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق در حسابداری، گرایش اخلاقی، مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی.

## مقدمه

اخلاق به عنوان یک ضرورت برای نیل به جامعه‌ای سالم، با توجه به کارکردها و پیامدهای مثبت فردی، سازمانی و اجتماعی آن، همواره توجه دانشمندان، مرییان و مدیران سازمان‌ها را برانگیخته است تا برای حفظ و ارتقای آن کوشش نمایند (رضایی‌منش، ۱۳۸۳). تصمیم‌هایی که از نظر اخلاقی ابهام داشته باشند، باعث می‌شوند محیط گزارشگری مالی دچار اشتباه شود (بندی<sup>۱</sup> و همکاران، ۱۹۹۳). معمولاً مدیران مالی در تصمیم‌های خود با عدم قطعیت روبه‌رو هستند و درصدد یافتن رهنمودهایی برای غلبه بر آن برمی‌آیند. گاه، راهنمایی می‌تواند با کمک عوامل سازمانی، مانند مدیریت اجرایی یا حسابرسی داخلی انجام شود. این دو عامل داخلی در سازمان، به همراه دو عامل خارجی (حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی)، چهار ستون حاکمیت شرکتی را تشکیل می‌دهند که به کنترل داخلی موثر و گزارشگری مالی موثق کمک می‌کنند (انجمن حسابرسان داخلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). مدیر مالی خط مشی کلی سازمان را تعیین می‌کند و نقش الگو را برای کارکنان دارد. بنابراین، اگر به حسابدار، تصمیمی در مورد یک ثبت دفتری سؤال برانگیز داده شود (ثبت دفتری بدون مستندات کافی)، حسابدار ممکن است ویژگی‌های اخلاقی مدیر مالی را برای انجام چنین عملی مد نظر قرار دهد (می‌یر<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۹).

بنابراین، از آنجا که عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت اخلاقی اجزای اصلی کنترل داخلی هستند، این مطالعه به بررسی تأثیر مشترک این دو عامل بر تصمیم‌های حسابداری و گزارشگری حسابداران می‌پردازد. سؤال اصلی این پژوهش آن است که مجموع این

عوامل کنترلی، چه تأثیری بر کنترل اعمال غیراخلاقی (نظیر ثبت بدون مدارک و مستندات توسط کارکنان مالی) دارند؟

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اخلاق نمایان‌گر شخصیت و هویت افراد است و در چارچوب اخلاق حرفه‌ای است که نقش‌پذیری افراد در جامعه شکل می‌گیرد، ارتباط اجتماعی بین اشخاص شکل می‌گیرد و یک مجموعه از هنجارها و رفتارهای درونی اخلاقی بین کارمندان و مدیران نمود می‌یابد. همچنین، اخلاق حرفه‌ای در انجام فعالیت‌ها و امور اداری و غیراداری مرتبط با ارباب رجوع نقش مهمی را ایفا می‌کند (کوهن<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱).

تصمیم‌های مرتبط با اخلاق به تنهایی اتخاذ نمی‌شوند و عوامل موقعیتی مثل زمینه کاری، فرهنگ سازمانی، و ویژگی‌های کار بر فرآیند تصمیم‌گیری در این زمینه تأثیر می‌گذارند. زمانی که مدیر در تعامل و رفتارهای خود با کارکنان، شرایط شغلی، روانی و اجتماعی آن‌ها را در نظر می‌گیرد و با احترام با آن‌ها برخورد می‌کند، حس ارزشمندی شخصی را به آن‌ها منتقل می‌کند. این حس ارزشمندی به طور طبیعی باعث احساس امید و سرزندگی در کارکنان می‌شود (اتواتر و کارملی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹). در مقابل، وقتی مدیر با کارکنان به شیوه‌های غیراخلاقی برخورد می‌کند، آن‌ها حالات هیجانی و عاطفی منفی را تجربه می‌کنند. در کنار تعاملات و روابط غیراخلاقی، شکل تعمیم‌یافته‌تر این نوع رفتارها از طریق دخالت در تصمیم‌گیری شغلی غیراخلاقی و غیرمنصفانه، بستر را برای افزایش فشارهای کاری و شغلی برای کارکنان فراهم می‌سازد (هریس<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۷). بنابراین، هرگونه سخن و اقدامی از جانب مدیران و سرپرستان از طرف کارکنان مورد توجه قرار می‌گیرد و به دنبال آن، بر اساس ماهیت آن عمل، حتی سخن، رفتار و ادراک کارکنان تحت تأثیر قرار می‌گیرد (یامارینو<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۰۸).

چون بر این باور است که مسایل اخلاقی از نظر گرایش اخلاقی<sup>۸</sup> متفاوت هستند. در صورتی که گرایش اخلاقی یک مسأله نسبت به مسأله دیگر تفاوتی نداشته باشد، همه

مسایل اخلاقی تأثیری یکسان خواهند داشت. همچنین، جونز برای گرایش اخلاقی شش جزء قایل است: اهمیت عواقب، توافق اجتماعی، احتمال اثر، فوریت زمانی، تقریب و نزدیکی، تمرکز اثر. گرایش اخلاقی هم در زمینه کسب و کار و هم در زمینه حسابداری، بر فرایند تصمیم‌گیری اثرگذار است (جونز<sup>۹</sup>، ۱۹۹۱).

کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی نیز می‌تواند از طریق در نظر گرفتن کنترل‌های داخلی و عملکرد مدیر، رهنمودهایی به تصمیم‌گیرندگان ارائه نماید. زمانی که حسابدار بداند که حسابرسان داخلی ممکن است عملکرد گزارشگری مالی نادرست را شناسایی کنند، ممکن است در مورد انجام ثبت دفتری سؤال برانگیز (ثبت یک سند حسابداری بدون مدارک و مستندات لازم) درنگ کند (پراویت<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). با توجه به موارد بیان شده، مسأله اصلی این تحقیق، بررسی تأثیر مشترک دو عنصر مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی بر انجام یک عمل غیراخلاقی می‌باشد. تاکنون تحقیقات معدودی در این زمینه صورت گرفته است که در ادامه به برخی از مطالعات مرتبط اشاره می‌شود. اشنایدر و ویلنر<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۰) عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت را مانعی بر قانون‌شکنی و تخطی احتمالی از اصول پذیرفته شده حسابداری در گزارشگری های مالی می‌دانند. دیویدسون<sup>۱۲</sup> و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند داوطلبانه عملکرد حسابرسی داخلی نمی‌تواند به کاهش قابل توجهی در تخلف منجر شود.

آساره<sup>۱۳</sup> و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند که حسابرسان داخلی به تغییرات مشوق‌های عملکردی مدیریت حساس بوده و برنامه‌های حسابرسی خود را در واکنش به آن‌ها تنظیم می‌کنند که این امر بر مقاصد گزارشگری مدیریت تأثیر می‌گذارد. یافته‌های پراویت و همکاران (۲۰۰۹)، نشان داد که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و نه فقط وجود آن، میزان مدیریت سود را تعدیل می‌کند بنابراین، نقش مهمی در فرایند گزارشگری مالی ایفا می‌کند. آرل<sup>۱۴</sup> و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش اخلاقی بر تصمیم‌های اخلاقی گزارشگری مالی پرداختند و نشان دادند که کلیه عوامل مذکور بر تصمیم‌های اخلاقی گزارشگری مالی اثر با اهمیتی دارند.

اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸)، به بررسی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد دیدگاه اخلاقی افراد (آرمان‌گرا یا نسبی‌گرا) بر تصمیم آن‌ها و نحوه انجام وظایفی که به آن‌ها محول شده است، اثر می‌گذارد. مهدوی و علی‌پور (۱۳۸۹)، به شناسایی رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها و عوامل موثر بر آن پرداختند. آن‌ها دریافتند مدیران مالی شرکت‌ها به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرای، مذهبی و وظیفه‌شناسی معتقد هستند، اما به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری، غیراخلاقی و عمل‌گرای اعتقادی ندارند.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، نشان دادند که قوانین و مقررات، ویژگی‌های فردی حسابدار رسمی، ویژگی‌های کار حسابرسی و ویژگی‌های سازمان حسابرسی‌کننده بر تصمیم‌های اخلاقی این گروه اثرگذار هستند. مهدوی و موسوی‌نژاد (۱۳۹۰) در پژوهش خود به بررسی رابطه شدت اخلاقیات (گرایش اخلاقی)، شرایط اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی و نقش تعدیل‌کننده شرایط اخلاقی بر رابطه بین شدت اخلاقیات و تصمیم‌گیری اخلاقی پرداختند و نشان دادند که بین دو پارامتر شدت اخلاقیات و شرایط اخلاقی با تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس رابطه معناداری وجود ندارد.

ودיעی و عنبرانی (۱۳۹۱) به بررسی عوامل موثر اخلاقی در مدیریت سود پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که اهداف مدیریت سود متفاوت هستند و مدیریت سود با اهداف شخصی، غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود با اهداف شرکت، و مدیریت سود با اهمیت، غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود کم اهمیت است. رحمان‌سرشت و حبیبی (۱۳۹۱) با بررسی نقش ابعاد فضایی اخلاقی در سلامت سازمان دریافتند که کلیه ابعاد فضایی اخلاق به جز صمیمیت، بر سلامت سازمان اثر مثبت و معناداری دارند.

بررسی اجمالی پیشینه‌ها و مطالعات انجام شده در داخل و خارج از کشور، حاکی از آن است که در حوزه اخلاق مطالعات متعددی انجام شده است، اما کمتر به بررسی اثرات

همزمان محیط سازمان، به ویژه پایداری مدیریت به اصول اخلاقی و عوامل کنترلی نظیر عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته شده است. از آنجا که عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت اخلاقی اجزای اصلی کنترل داخلی هستند، این مطالعه به بررسی تأثیر ترکیب این دو عامل بر تصمیم‌های حسابداری و گزارشگری حسابداران می‌پردازد.

### روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ شیوه گردآوری داده‌ها، پیمایشی است. اطلاعات با استفاده از روش کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری می‌شوند.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که در استان فارس مستقر هستند و حسابداران شرکت‌های فعال در شهرک صنعتی شیراز در نظر گرفته شده است. حجم نمونه در گروه اول، برابر با تعداد حسابداران و مدیران مالی شاغل در جامعه آماری است. در گروه دوم، از ۶۴۸ شرکت فعال در شهرک صنعتی شیراز، براساس فرمول کوکران، حجم نمونه ۲۴۱ شرکت تعیین شده است.

### ابزار گردآوری اطلاعات

برای آزمودن فرضیه‌ها، یک پرسش‌نامه دو بخشی تهیه شده و در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفته است. در بخش اول پرسش‌نامه، دو متغیر مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی، در دو سطح قوی و ضعیف در نظر گرفته شده است که با هدف تعیین وضعیت سازمان فرد پاسخ‌دهنده از نظر اخلاق مدیریت و عملکرد حسابرسی داخلی تدوین گردیده است و به‌طور ضمنی، امکان طبقه‌بندی سازمان‌ها و شرکت‌های مورد مطالعه را فراهم می‌سازد. در بخش دوم پرسش‌نامه، که شامل سناریوی فرضی تحقیق است، رئیس حسابداری از حسابدار شرکت می‌خواهد که مبلغ سه میلیارد ریال هزینه مشاوره را در دفتر

روزنامه ثبت کند، اما مسأله اصلی این است که رئیس حسابداری برای درخواست ثبت، سند یا مدرکی ندارد و چنین بیان می کند که این هزینه طبق برآورد مدیریت می باشد و در نهایت، اسناد هزینه را که افراد هنوز به حسابداری تحویل نداده اند، دریافت خواهیم کرد. در پاسخ به درخواست رئیس حسابداری، حسابدار روش های تحلیلی برای سه فصل گذشته سال جاری و پایان سال قبل انجام می دهد تا بررسی کند آیا مبلغ هزینه مشاوره در حساب ها کمتر محاسبه شده است یا خیر؟ بررسی های او نشان می دهد که برخی هزینه های تحقق یافته برای سال جاری در حساب ها به درستی تعهد نشده اند و کمتر از عملکرد واقعی سال گذشته در نظر گرفته شده است. بنابراین، حسابدار با این معضل اخلاقی روبرو است که آیا درخواست را بدون مستندات کافی، ثبت کند یا خیر؟

برای آزمون اثر تعدیلی گرایش اخلاقی افراد، بر مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی از آزمون سو بل<sup>۱۵</sup> استفاده شده است. این آزمون اثر تعدیلی متغیر کنترل (گرایش های اخلاقی افراد) بر متغیرهای مستقل (مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی) را به طور همزمان بر متغیر وابسته (تصمیم گیری برای انجام ثبت سؤال برانگیز در دفتر روزنامه) بررسی می نماید.

در گروه اول نمونه آماری، تعداد ۱۶۷ پرسش نامه جمع آوری شده است و در گروه دوم، ۳۰۰ پرسش نامه توزیع گردید و در هر شرکت یکی از افراد بخش مالی (حسابدار، رئیس حسابداری یا مدیر مالی) پرسش نامه را تکمیل نموده است که در نهایت، ۲۵۵ پرسش نامه جمع آوری شده است. ضریب آلفای کرونباخ به دست آمده برای پرسش نامه شرکت های بورسی، ۸۶ درصد و پرسش نامه شرکت های شهرک صنعتی فارس، ۷۹ درصد می باشد که حاکی از قابلیت اطمینان ابزار تحقیق است.

### فرضیه های تحقیق و مبانی نظری فرضیه ها

تعارض های اخلاقی معمولاً برای کارکنان رده های پایین شرکت ها مطرح می گردد، به این دلیل که از این کارکنان مدام خواسته می شود دستورهای مقام مافوق خود را اجرا

کنند (آرل و همکاران، ۲۰۱۱). انتظار می‌رود عملکرد حسابرسی داخلی بتواند فرآیند تصمیم‌گیری حسابداران را تغییر دهد، البته این امر بستگی به کیفیت مدیریت اخلاقی در سازمان نیز دارد. عملکرد حسابرسی داخلی نقش نهاد مستقلی را دارد که هدف آن کمک به کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی است و اطمینان از این مسأله که فرایند حاکمیت شرکتی در ایجاد نتایج مالی دقیق، اثرگذار است. اگر کارمندی از قدرت عملکرد حسابرسی داخلی آگاه باشد، ممکن است بسته به وضعیت مدیریت اخلاقی، درخواست مدیر مالی را برای ثبت دفتری سؤال برانگیز به گونه‌ای متفاوت، تاویل کند. در صورتی که عملکرد حسابرسی داخلی قوی باشد و مدیریت اخلاقی، ضعیف؛ ممکن است این تصور را در کارکنان ایجاد کند که درخواست ثبت دفتری سؤال برانگیز مناسب نیست. در این حالت، حسابدار ممکن است برای ثبت، انگیزه‌های مدیریت را زیر سؤال ببرد و احتمال این که دستورهای مدیر مالی را انجام ندهد، وجود دارد. وقتی عملکرد حسابرسی داخلی قوی و مدیریت اخلاقی نیز قوی باشد، ممکن است کارکنان احساس کنند که درخواست ثبت دفتری سؤال برانگیز قابل قبول است، چرا که مدیر قابل اعتماد است و بر عملکرد او نظارت می‌شود. در این حالت، حسابدارانی که در یک محیط با عملکرد حسابرسی داخلی قوی و مدیریت اخلاقی قوی کار می‌کنند، با توجه به ویژگی‌های اخلاقی محیط، باید تمایل بیشتری به دنبال کردن درخواست رئیس حسابداری داشته باشند؛ و از طرف دیگر، وقتی عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف باشد، نظارت موثری بر عملکرد مدیریت وجود ندارد. در این حالت، حسابدار دلیل کمتری برای بررسی انگیزه‌های مدیریت دارد. بنابراین، زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت اخلاقی هر دو قوی باشند، نسبت به زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف است، حسابدار تمایل بیشتری برای ثبت دفتری سؤال برانگیز خواهد داشت (براون<sup>۱۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۵). بنابراین، فرضیه اول تحقیق به شرح زیر است:



فرضیه اول: در محیطی با عملکرد حسابرسی داخلی قوی و مدیریت اخلاقی، ضعیف؛ حسابدار تمایل کمتری به انجام ثبت سؤال برانگیز در دفتر روزنامه دارد تا در شرایط دیگر.

جونز (۱۹۹۱) بر این باور است که گرایش اخلاقی به مسأله مربوط است، نه فرد یا بافت سازمانی. با این حال، بافت سازمانی می‌تواند بر تصور کارکنان از میزان گرایش اخلاقی تأثیر بگذارد. به عنوان مثال، در مورد اهمیت عواقب، جونز بر این باور است که بسیاری از مسایل اخلاقی از نظر عواقب، تأثیر ناچیزی دارند. با این حال، احتمال این که چنین مسایل کم‌اهمیتی، در بافت‌های مختلف سازمانی با هم تفاوت داشته باشند، وجود دارد (جونز، ۱۹۹۱). وقتی عملکرد حسابرسی داخلی یا مدیریت اخلاقی، قوی باشد، ممکن است مسأله، با اهمیت قلمداد شود؛ اما وقتی عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف باشد، ممکن است همان مسأله، کم اهمیت تصور شود.

در مورد توافق اجتماعی، جونز (۱۹۹۱) بر این باور است که آگاهی از شیوه اخلاقی در یک موقعیت، بدون دانستن این که چه رفتاری قابل پذیرش است، برای افراد دشوار است و منطقی است که دو محیط سازمانی متفاوت (مانند محیط‌های با عملکرد حسابرسی داخلی قوی و ضعیف) باعث ایجاد دو ارزیابی متفاوت از یک پدیده اخلاقی می‌گردد. فوریت زمانی به عنوان جزء چهارم گرایش اخلاقی است. محیط‌های کاری متفاوت، باعث ایجاد صورهای متفاوت از فوریت زمانی می‌شوند. مثلاً اگر عملکرد حسابرسی داخلی قوی وجود داشته باشد، کارکنان به پیامد عملکرد خود حساس‌تر می‌شوند؛ زیرا هر چه عملکرد حسابرسی داخلی قوی‌تر باشد، احتمال کشف تخلفات کنترل‌های داخلی بیشتر خواهد بود.

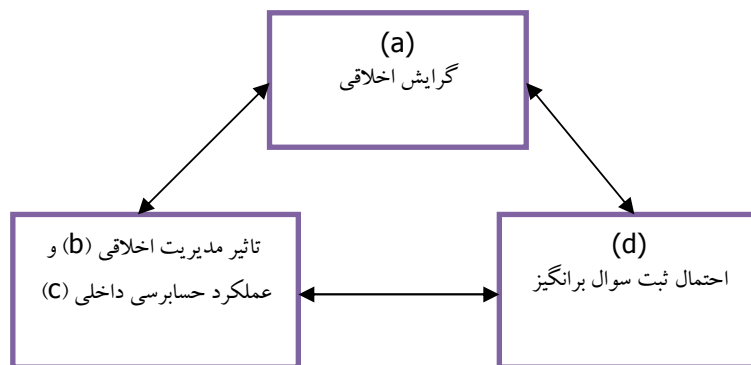
با توجه به مطالب فوق، بافت سازمانی می‌تواند بر اجزای مختلف گرایش اخلاقی تأثیر بگذارد، بنابراین، تأثیر مشترک مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با توجه به گرایش اخلاقی افراد بر تصمیم‌گیری آنان اثرگذار است. انتظار می‌رود زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی قوی است، مدیریت اخلاقی ضعیف باعث افزایش توجه

کارکنان و حساسیت آن‌ها به پیامدها و توافق اجتماعی مربوط به فعالیت‌های سؤال برانگیز گردد. بنابراین، این احتمال هست که وقتی مدیریت اخلاقی ضعیف وجود دارد، عملکرد حسابرسی داخلی قوی بتواند حساسیت فرد را به تأثیری که عملکرد او بر دیگران دارد، افزایش دهد. بنابراین، انتظار می‌رود که گرایش اخلاقی مسأله باعث تعدیل تأثیر مدیریت اخلاقی و کیفیت حسابرسی داخلی بر تصمیم، شود (براون و همکاران، ۲۰۰۵). در نتیجه، فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه دوم: گرایش‌های اخلاقی افراد باعث تعدیل تأثیر همزمان مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی بر تصمیم‌گیری جهت ثبت سؤال برانگیز در دفتر روزنامه می‌گردد.

### الگو و متغیرهای تحقیق

الگوی مورد استفاده در این پژوهش در نمودار شماره ۱، ارائه شده است. در الگوی مذکور، گرایش اخلاقی (a)، با استفاده از پرسش‌ها و مقیاس مک ماهون و هاروی<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۶) اندازه‌گیری شده است. مدیریت اخلاقی (b) در دو حالت قوی و ضعیف مدنظر قرار گرفته است و عملکرد حسابرسی داخلی (c) نیز به دو صورت قوی و ضعیف در نظر گرفته شده است. پاسخ‌دهندگان (حسابداران) نیز، تصمیم خود در زمینه احتمال انجام ثبت سؤال برانگیز (d) را در قالب مقیاسی شش رتبه‌ای بیان می‌نمایند (۱: بعید و ۶: خیلی بعید).



نمودار شماره ۱. گرایش اخلاقی به عنوان تعدیل‌کننده تأثیر تعاملی مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی (آزل و همکاران، ۲۰۱۱).

متغیر مستقل اول، مدیریت اخلاقی است. براون و همکاران (۲۰۰۵) اجزای مدیریت اخلاقی، شامل استانداردهای اخلاقی قوی و برخورد عادلانه و ملاحظه کارانه کارکنان می‌شود، و بیانگر حالتی است که در آن، کارکنان مسئولیت رفتار اخلاقی خود را بر عهده دارند. در شرایط مدیریت اخلاقی قوی، کارکنان به مدیر مالی (بالاترین مقام مالی) به عنوان فردی که برخوردی عادلانه با افراد دارد، اعتماد دارند. مدیر مالی اهمیت تصمیم‌های اخلاقی را می‌گوید، ارزش‌های اخلاقی عملکرد را شرح می‌دهد و زمانی که با تصمیم‌های حسابداری مواجه باشد، می‌پرسد: آیا «انجام این کار صحیح است؟» در شرایط مدیریت اخلاقی ضعیف، کارکنان به مدیر مالی به عنوان فردی که برخوردی عادلانه با افراد دارد، اعتماد نمی‌کنند؛ زیرا او درباره اهمیت تصمیم‌های اخلاقی چیزی نمی‌گوید و ارزش اخلاقی عملکرد را شرح نمی‌دهد. همچنین، وقتی با تصمیم‌های حسابداری دشوار مواجه می‌شود، می‌پرسد: «آیا این تصمیم، به نتایج مالی مورد نیاز منجر خواهد شد؟» (گرمینگ و هرمانسون<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۹).

متغیر مستقل دوم، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی است. این متغیر نیز در دو سطح قوی و ضعیف در نظر گرفته شده است. در حالت عملکرد حسابرسی داخلی قوی، حسابرسان داخلی گزارش‌های عملکرد حسابرسی داخلی را مستقیماً به کمیته حسابرسی گزارش می‌کنند و عمده فعالیت عملکرد حسابرسی داخلی بر کشف اشتباهات سهوی و فعالیت‌های نظارتی متمرکز است و همواره سعی دارد که نقایص کنترل داخلی را بیابد. در موقعیت عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف، حسابرسان داخلی مستقیماً به مدیر مالی گزارش می‌دهد و حسابرسان داخلی، فعالیت‌های مشاوره مدیریت را کانون اصلی تمرکز فعالیت بخش حسابرسی داخلی قرار داده و زمان کمی را برای پیدا کردن نقایص صرف می‌کنند. در مورد کیفیت عملکرد، مقیاس‌هایی مانند شاخص‌های کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (یعنی سابقه یافتن نواقص کنترل داخلی) نیز در ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی، سودمند هستند (دی‌زورت<sup>۱۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۱).

متغیر وابسته تحقیق، احتمال ثبت درخواست رئیس حسابداری در دفتر روزنامه توسط حسابدار است و شرکت کنندگان به این پرسش پاسخ دادند: «احتمال این که به عنوان حسابدار، ثبت دفتری بدون مستندات را به درخواست رئیس حسابداری، انجام دهند، چقدر است؟» در فرضیه دوم، نقش تعدیل کننده گرایش اخلاقی بر رابطه مورد مطالعه، بررسی شده است. بر اساس نظریه جونز، گرایش اخلاقی از شش جز تشکیل شده است: اهمیت عواقب، توافق اجتماعی، احتمال اثر، فوریت زمانی، تقریب و نزدیکی و تمرکز اثر (جونز، ۱۹۹۱). برای اندازه گیری گرایش اخلاقی، از مقیاس گرایش‌های اخلاقی مطرح شده توسط مک ماهون و هاروی (۲۰۰۶) با پرسیدن نظر پاسخ دهندگان در قالب نه جمله (جدول شماره ۱) و در قالب مقیاسی هفت رتبه‌ای (۱: کاملاً مخالفم، ۷: کاملاً موافقم) استفاده شده است (الیاس<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۲).

#### جدول شماره ۱. مقیاس گرایش‌های اخلاقی مک ماهون و هاروی (۲۰۰۶)

- ۱- به طور کلی ضرر و خسارت کلی حاصل از این اقدام بسیار کم خواهد بود.
- ۲- به احتمال زیاد، اشخاص در مورد این که آیا تصمیم گیری برای ثبت یا عدم ثبت در دفتر درست است یا خیر، اتفاق نظر ندارند.
- ۳- احتمال این که تصمیم به ثبت مبلغ مذکور، باعث ایجاد خسارت شود، بسیار کم است.
- ۴- این تصمیم گیری باعث ضرر و زیان در آینده نزدیک نخواهد شد.
- ۵- اکثر اشخاص در خصوص تصمیم گیری مناسب در این سناریو، اتفاق نظر دارند.
- ۶- شما به عنوان حسابدار شرکت با اشخاصی که تصمیم مذکور آثار منفی برای آنها در پی دارد، ارتباط نزدیکی ندارید.
- ۷- پیامدهای منفی مرتبط با ثبت در دفتر روزنامه بسیار جدی خواهد بود.
- ۸- پیامدهای منفی این تصمیم گیری در صورت وجود، بسیار سریع احساس خواهد شد.
- ۹- اثر منفی تصمیم شما، به عنوان حسابدار بر همکاران شما تاثیر منفی خواهد داشت.

#### آمار توصیفی و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

خلاصه اطلاعات جمعیت‌شناختی به تفکیک آزمودنی‌های شرکت‌های بورسی استان فارس و شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز در جدول شماره ۲، خلاصه شده است.

جدول شماره ۲. اطلاعات جمعیت شناختی نمونه آماری

شرح	نمونه آماری		شرکت های بورسی		شرکت های شهرک	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۳۵	۸۰/۸	۱۱۴	۴۴/۷	
	زن	۳۲	۱۹/۲	۱۴۱	۵۵/۳	
	جمع	۱۶۷	۱۰۰	۲۵۵	۱۰۰	
مدرک	دیپلم / فوق دیپلم	۵۷	۳۴/۱	۸۵	۳۳/۳	
	کارشناسی	۹۴	۵۶/۳	۱۳۴	۵۲/۵	
	کارشناسی ارشد	۱۶	۹/۶	۳۶	۱۴/۱	
	جمع	۱۶۷	۱۰۰	۲۵۵	۱۰۰	
پست سازمانی	کارمند ارشد مالی	۴۸	۲۸/۷	۴۸	۱۸/۸	
	مدیر مالی / حسابداری	۱۲	۷/۲	۳۶	۱۴/۱	
	کارمند مالی / حسابداری	۱۰۷	۶۴/۱	۱۷۱	۶۷/۱	
	جمع	۱۶۷	۱۰۰	۲۵۵	۱۰۰	
تجربه کار حرفه ای	کمتر از ۵ سال	۳۱	۱۸/۶	۴۵	۱۷/۶	
	بین ۵ تا ۱۵ سال	۷۵	۴۴/۹	۱۱۰	۴۳/۱	
	بین ۱۵ تا ۳۰ سال	۶۱	۳۶/۵	۹۹	۳۸/۹	
	بیش از ۳۰ سال	۰	۰	۱	۰/۴	
	جمع	۱۶۷	۱۰۰	۲۵۵	۱۰۰	
حسابرس مستقل	با مدرک حسابرسی مستقل	۲۳	۱۳/۸	۱۲	۴/۷	
	بدون مدرک حسابرسی مستقل	۱۴۴	۸۶/۲	۲۴۳	۹۵/۳	
	جمع	۱۶۷	۱۰۰	۲۵۵	۱۰۰	
حسابرس داخلی	با تجربه کار حسابرسی داخلی	۳۹	۲۳/۴	۵۸	۲۲/۷	
	بدون تجربه کار حسابرسی داخلی	۱۲۸	۷۶/۶	۱۹۷	۷۷/۳	
	جمع	۱۶۷	۱۰۰	۲۵۵	۱۰۰	

### یافته‌های پژوهش

#### نتایج آزمون فرضیه اول

به منظور آزمون فرضیه اول، بر اساس دو سؤال مطرح شده در بخش اول پرسش‌نامه، شرکت‌های مورد مطالعه در قالب سه گروه، به شرح جدول شماره ۳ طبقه‌بندی شده‌اند.

جدول شماره ۳. طبقه‌بندی شرکت‌های مورد مطالعه در قالب سه گروه

گروه	مدیریت اخلاقی (EL)	عملکرد حسابرسی داخلی (IAF)
اول	قوی	قوی
دوم	قوی	ضعیف
سوم	ضعیف	قوی

لازم به ذکر است که بر اساس پاسخ‌های دریافتی از پاسخ‌دهندگان، فقط یک نفر از آنان مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی را به طور همزمان ضعیف بیان کرده است که از تحقیق حذف شد. آمار توصیفی متغیر وابسته (انجام ثبت دفتری سؤال برانگیز) برای هر یک از سه گروه فوق، در شرکت‌های بوری، در جدول شماره ۴، نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول شماره ۴ مشاهده می‌شود میانگین متغیر وابسته در گروه دوم (مدیریت اخلاقی قوی و عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف) بیشترین و در گروه سوم (مدیریت اخلاقی ضعیف، عملکرد حسابرسی داخلی قوی) کمترین است.

جدول شماره ۴. آمار توصیفی متغیر وابسته - شرکت‌های بوری مستقر در استان فارس

متغیر وابسته: انجام ثبت دفتری							
مدیریت اخلاقی - حسابرسی داخلی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	خطای استاندارد	بیشینه	کمینه	فاصله اطمینان ۹۵٪
قوی - قوی	۱۰۰	۳/۳۲	۱/۶۷۵	۰/۱۶	۶	۱	حد بالا ۳/۶۵ حد پایین ۲/۹۹
قوی - ضعیف	۴۲	۳/۹۳	۱/۹۳۰	۰/۲۹	۶	۱	حد بالا ۴/۵۳ حد پایین ۳/۳۳
ضعیف - قوی	۲۴	۲/۵۰	۱/۶۶۸	۰/۳۴	۶	۱	حد بالا ۳/۲۰ حد پایین ۱/۸۰
جمع	۱۶۶	۳/۳۶	۱/۷۸۶	۰/۱۳	۶	۱	حد بالا ۳/۶۳ حد پایین ۳/۰۸

میانگین متغیر وابسته (انجام ثبت دفتری) برای سه گروه مذکور در شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز در جدول شماره ۵، نشان داده شده است. ملاحظه می‌شود که میانگین متغیر وابسته در گروه سوم (مدیریت اخلاقی ضعیف و حسابرسی داخلی قوی) کمتر از میانگین این متغیر در گروه دوم (مدیریت اخلاقی قوی و حسابرسی داخلی ضعیف) است. بنابراین، زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی قوی و مدیریت اخلاقی ضعیف است، حسابداری تمایل کمتری به انجام ثبت سؤال برانگیز دارد.

جدول شماره ۵. آمار توصیفی متغیر وابسته - شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز

متغیر وابسته: انجام ثبت دفتری							
مدیریت اخلاقی - حسابرسی داخلی	تعداد	میانگین	انحراف		فاصله اطمینان ۹۵٪		
			استاندارد	خطای استاندارد	بیشینه	کمینه	حد بالا / حد پایین
قوی - قوی	۱۳۰	۳/۲۲	۱/۷۰۷	۰/۱۵	۶	۱	۳/۵۱ / ۲/۹۲
قوی - ضعیف	۷۹	۴/۱۰	۱/۵۴۹	۰/۱۷	۶	۱	۴/۴۵ / ۳/۷۵
ضعیف - قوی	۴۶	۳/۴۶	۱/۵۱۶	۰/۲۲	۶	۱	۳/۹۱ / ۳/۰۱
جمع	۲۵۵	۳/۵۳	۱/۶۶۷	۰/۱	۶	۱	۳/۷۴ / ۳/۳۳

همچنین، نتایج آزمون تحلیل همبستگی (ANCOVA) مندرج در جدول‌های شماره ۶ و ۷، نشان می‌دهد که تأثیر تعاملی عملکرد حسابرسی داخلی (IAF) و مدیریت اخلاقی (EL) در شرکت‌های بورسی استان ( $p=0/002$ ) و همچنین، شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز ( $p=0/014$ ) معنادار است.

جدول شماره ۶. نتایج آزمون تحلیل همبستگی: شرکت‌های بورسی مستقر در استان فارس

متغیر وابسته: انجام ثبت دفتری					
عنوان	سطح معناداری	آماره F	میانگین توان دوم	درجه	جمع توان دوم
الگوی کامل	۰/۰۱۷	۳/۵۰۴	۱۰/۶۳۲	۳	۳۱/۸۹۷
ضریب ثابت	۰/۲۳۵	۰/۹۲۹	۰/۷۵۸	۱	۱/۷۵۸
مدیریت اخلاقی	۰/۶۷۹	۰/۱۷۲	۰/۵۲۱	۱	۰/۵۲۱
عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۲۴۵	۱/۳۶۳	۴/۱۳۴	۱	۴/۱۳۴
مدیریت اخلاقی * حسابرسی داخلی	۰/۰۰۲	۳/۹۴۴	۱۸/۷۳۹	۱	۴۱/۷۳۹
خطا			۳/۰۳۴	۱۶۳	۴۹۴/۵۴۶
جمع				۱۶۷	۲۴۱۱/۰۰۰
جمع کل				۱۶۶	۵۲۶/۴۴۳

با توجه به نتایج حاصل، می‌توان با اطمینان ۹۵٪ اذعان داشت زمانی که مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی وجود دارد، نسبت به وضعیت دیگر (زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف است)، حسابدار تمایل کمتری به انجام ثبت سؤال برانگیز در دفتر روزنامه دارد.

جدول شماره ۷. نتایج آزمون تحلیل همبستگی: شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز

متغیر وابسته: انجام ثبت دفتری					
عنوان	سطح معناداری	آماره F	میانگین توان دوم	درجه	جمع توان دوم
الگوی کامل	۰/۰۰۰	۶/۹۹۹	۱۸/۱۵۴	۳	۵۴/۴۱۲
عدد ثابت	۰/۰۰۰	۳۱۸/۴۶۳	۸۲۵/۹۸۰	۱	۸۲۵/۹۸۰
مدیریت اخلاقی	۰/۰۴۱	۴/۲۱۴	۱۰/۹۲۹	۱	۱۰/۹۲۹
عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۹۰۹	۰/۰۱۲	۰/۰۳۴	۱	۰/۰۳۴
مدیریت اخلاقی*حسابرسی داخلی	۰/۰۱۴	۶/۱۲۴	۱۵/۸۸۲	۱	۱۵/۸۸۳
خطا			۲/۵۹۴	۲۵۱	۶۵۱/۰۰۵
جمع				۲۵۵	۳۸۸۹/۰۰۰
جمع کل				۲۵۴	۷۰۵/۴۶۷

### نتایج آزمون فرضیه دوم

به منظور آزمون فرضیه دوم، همان‌گونه که پیش از این ذکر شد، به کمک مقیاس مک ماهون و هاروی (۲۰۰۶) گرایش اخلاقی افراد اندازه‌گیری شده است. در تحقیق حاضر به کمک چرخش واریماکس<sup>۱</sup>، در شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز سه عامل تعیین شده است: عامل اول شامل سؤال‌های ۱، ۳، ۴ و ۶؛ عامل دوم شامل سؤال‌های ۷، ۸ و ۹، ۶؛ و عامل سوم شامل سؤال‌های ۲ و ۵، تعیین شده است. نتایج مندرج در جدول شماره ۸ نشان می‌دهد فقط عامل سوم که توافق اجتماعی می‌باشد، با عامل‌های بیان شده توسط مک ماهون و هاروی (۲۰۰۶) همخوانی دارد.



جدول شماره ۸. تعیین ارزش ویژه و درصد تبیین واریانس در شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز

عامل	ارزش ویژه	درصد واریانس	سؤال‌ها	عامل
اول	۲/۹۰	۵۸/۹۵	۴،۳،۱،۶	اول
دوم	۲/۰۶	۱۶/۱۹	۹،۸،۷	دوم
سوم	۱/۰۶	۲۴/۷۸	۲،۵	سوم

در شرکت‌های بورسی استان فارس نیز سه عامل تعیین شده است: عامل اول شامل سؤال‌های ۱، ۳، ۴ و ۵؛ عامل دوم شامل سؤال‌های ۶، ۷، ۸ و ۹؛ و عامل سوم شامل سؤال ۲، تعیین شده است. نتایج مندرج در جدول شماره ۹، نشان می‌دهد فقط عامل دوم، که نزدیکی اثر می‌باشد، با عامل‌های بیان شده توسط مک ماهون و هاروی (۲۰۰۶) همخوانی دارد.

جدول شماره ۹. تعیین ارزش ویژه و درصد تبیین واریانس در شرکت‌های بورسی استان فارس

عامل	ارزش ویژه	درصد واریانس	سؤال‌ها	عامل
اول	۲/۸۶	۶۰/۳۳	۵،۴،۳،۱	اول
دوم	۲/۶۰	۲۲/۲۸	۹،۸،۷،۶	دوم
سوم	۰/۸۶۵	۱۷/۳۶	۲	سوم

برای بررسی آزمون فرضیه دوم، میانگین گرایش اخلاقی بر اساس ۹ سؤال مک ماهون و هاروی (۲۰۰۶)، در سه گروه ذکر شده در فرضیه اول در شرکت‌های بورسی استان فارس بررسی شد که نتایج آن در جدول شماره ۱۰، آورده شده است. نتایج مندرج در جدول مذکور نشان می‌دهد، بیشترین گرایش اخلاقی، مربوط به گروه سوم (مدیریت اخلاقی ضعیف و حسابرسی داخلی قوی) است. همان‌طور که در فرضیه اول بیان شد، احتمال ثبت دفتری در این گروه کمترین است. بنابراین، هرچقدر موضوع برای افراد مهم-تر تلقی شود (گرایش اخلاقی زیاد)، احتمال انجام ندادن درخواست ثبت دفتری نیز کمتر است.

جدول شماره ۱۰. آمار توصیفی گرایش اخلاقی در سه گروه شرکت‌های بورسی استان فارس

متغیر وابسته: گرایش اخلاقی

مدیریت اخلاقی - حسابرسی داخلی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	خطای استاندارد	فاصله اطمینان ۹۵٪			
					بیشینه	کمینه	حد بالا حد پایین	
قوی - قوی	۱۰۰	۳/۸۲۵	۰/۹۰۷	۰/۰۹۰	۵/۷۸	۱/۷۸	۴/۰۰۵	۳/۶۴
قوی - ضعیف	۴۲	۳/۶۰۵	۰/۹۹۱	۰/۱۵۲	۵/۴۴	۱/۷۸	۳/۹۰۹	۳/۲۹
ضعیف - قوی	۲۴	۴/۳۶۵	۰/۹۲۹	۰/۱۸۲	۵/۸۹	۲/۵۶	۴/۷۵۸	۳/۹۷
جمع	۱۶۶	۳/۸۴۷	۰/۹۵۵	۰/۰۷۴	۵/۸۹	۱/۷۸	۳/۹۹۳	۳/۷۰

در جدول شماره ۱۱، میانگین گرایش اخلاقی افراد در شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز در سه گروه مذکور بررسی و نتایج بررسی ارائه شده است. همان‌طور که نتایج نشان می‌دهد، گرایش اخلاقی در شرکت‌های شهرک صنعتی در گروه سوم (مدیریت اخلاقی ضعیف و حسابرسی داخلی قوی) بیشتر از گروه دوم است. بنابراین، حسابداران شرکت‌های با عملکرد حسابرسی داخلی قوی، حساسیت بیشتری نسبت به مسأله اخلاقی مورد نظر دارند و گرایش آنان نسبت به انجام ثبت دفتری کمتر است.

جدول شماره ۱۱. آمار توصیفی گرایش اخلاقی در سه گروه شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز

متغیر وابسته: گرایش اخلاقی

مدیریت اخلاقی - حسابرسی داخلی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	خطای استاندارد	فاصله اطمینان ۹۵٪			
					بیشینه	کمینه	حد بالا حد پایین	
قوی - قوی	۱۳۰	۳/۹۷۴	۰/۸۹۶	۰/۰۷۸	۵/۸۹	۱/۳۳	۴/۱۳۰	۳/۸۱۸
قوی - ضعیف	۷۹	۳/۴۱۴	۱/۱۱۰	۰/۱۲۴	۵/۵۶	۲/۲۲	۳/۶۶۳	۳/۱۶۶
ضعیف - قوی	۴۶	۳/۸۷۶	۱/۰۷۴	۰/۱۵۸	۵/۸۹	۱/۷۸	۴/۱۹۵	۳/۵۵۷
جمع	۲۵۵	۳/۷۸۳	۱/۰۲۶	۰/۰۶۴	۵/۸۹	۱/۳۳	۳/۹۱۰	۳/۶۵۶

به منظور آزمون اثر تعدیلی گرایش اخلاقی بر رابطه مورد مطالعه، از آزمون سوبل استفاده شده است. جدول شماره ۱۲، اثر تعدیلی گرایش اخلاقی افراد بر رابطه مورد مطالعه، در شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز و مقادیر Z سوبل را نشان می‌دهد. با توجه به

این که سطح معناداری کوچکتر از ۵٪ است، بنابراین، یافته‌ها حاکی از تأیید اثر تعدیل-کنندگی گرایش‌های اخلاقی افراد در تأثیر همزمان مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابداری داخلی بر تصمیم‌گیری جهت ثبت سؤال برانگیز در دفتر روزنامه است و فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌گردد.

**جدول شماره ۱۲. نتایج آزمون سوبل در شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز**

متغیر وابسته: انجام ثبت دفتری		متغیر مستقل: مدیریت اخلاقی		متغیر مستقل: عملکرد حسابداری داخلی
معناداری		معناداری		Z سوبل
گرایش اخلاقی		۰/۰۰۰۰۱	۴/۴۱	۳/۲۴

در جدول شماره ۱۳، برای شرکت‌های بورسی مستقر در استان فارس، مقادیر Z سوبل به ازای هر یک از متغیرها ارائه شده است.

**جدول شماره ۱۳. نتایج آزمون سوبل در شرکت‌های بورسی مستقر در استان فارس**

متغیر وابسته: انجام ثبت دفتری		متغیر مستقل: مدیریت اخلاقی		متغیر مستقل: عملکرد حسابداری داخلی
معناداری		معناداری		Z سوبل
گرایش اخلاقی		۰/۰۰۰۱۴	۳/۸۰	۰/۶۲۵

برای متغیر مستقل مدیریت اخلاقی، سطح معناداری کوچکتر از ۵٪ است، اما به ازای متغیر مستقل عملکرد حسابداری داخلی، سطح معناداری بیش از ۵٪ است. بنابراین، فرضیه دوم تحقیق، تأیید نمی‌شود و می‌توان چنین ادعان داشت که در شرکت‌های بورسی مستقر در استان فارس، گرایش‌های اخلاقی افراد باعث تعدیل تأثیر همزمان مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابداری داخلی بر تصمیم‌گیری جهت ثبت سؤال برانگیز در دفتر روزنامه نمی‌گردد.

### نتیجه‌گیری

در این تحقیق به بررسی تأثیر مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر تصمیم‌گزارشگری مالی پرداخته شده است. نتایج فرضیه اول نشان می‌دهد، چنانچه در سازمان، مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی باشد، در مقایسه با زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف و مدیریت اخلاقی قوی است، احتمال این که حسابدار، درخواست غیراخلاقی مدیر مالی را برای ثبت دفتری سؤال برانگیز انجام دهد، بسیار کم است. علاوه بر این، نتایج گویای این است که حسابداران، درستی و اخلاقی بودن درخواست ثبت در دفتر روزنامه را، در موقعیت مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی، بیشتر زیر سؤال می‌برند تا در حالت‌های دیگر. همچنین، نتایج تحقیق نشان می‌دهد زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی قوی است، با اتکا بر کیفیت مدیریت اخلاقی سازمان، عملکرد حسابرسی داخلی تأثیری متفاوت بر تصمیم‌گزارشگری مالی دارد. بنابراین، عملکرد حسابرسی داخلی قوی، باعث افزایش حساسیت حسابدار به گرایش‌های اخلاقی موضوع می‌شود که به نوبه خود بر تصمیم‌های حسابداری، تأثیر می‌گذارد. نتایج مذکور با نتیجه تحقیقات مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)، رحمان‌سرشت و حبیبی بدرآبادی (۱۳۹۱) و آرل و همکاران (۲۰۱۱) مشابه و با نتایج تحقیق مهدوی و موسوی‌نژاد (۱۳۹۰) مغایر است.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد که حسابدار، با توجه به کیفیت مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی، تصمیم‌گزارشگری مالی متفاوتی می‌گیرد و این امر متأثر از گرایش اخلاقی است. یعنی گرایش اخلاقی، تأثیر تعاملی عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت اخلاقی را تعدیل می‌کند. بسیاری از تصمیم‌هایی که حسابداران در زمینه‌ی گزارشگری مالی اتخاذ می‌کنند، بار اخلاقی دارد، از این نظر که آن‌ها برخی موارد را از نظر اخلاقی شدیدتر از موارد دیگر می‌دانند (براون و همکاران، ۲۰۰۵). در مواردی که گرایش اخلاقی زیاد است، مدیریت اخلاقی و نقش عملکرد حسابرسی داخلی، پیام کاملاً متفاوتی را به حسابدار می‌دهد. نتایجی که در اینجا ارائه شد، گویای این است که ارزیابی

گرایش اخلاقی در یک موقعیت خاص، برای الگوسازی فرایند تصمیم‌گیری گزارشگری مالی، ضروری است. به ویژه واکنش حسابدار به عوامل پیرامون مسأله-یعنی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت اخلاقی- تحت تأثیر تصور حسابدار از گرایش اخلاقی مسأله است. یعنی چنانچه گرایش اخلاقی مسأله بیشتر تصور شود، تمایل حسابدار به ثبت دفتری سؤال برانگیز و عدول از استانداردها، کمتر خواهد بود. نتایج این بخش با یافته‌های آرل و همکاران (۲۰۱۱) مشابه است.

نتایج تحقیق نشان داد که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی بر تصمیم‌های اخلاقی حسابداران و کارکنان بخش مالی مؤثر هستند؛ لذا به سازمان‌ها و شرکت‌ها توصیه می‌شود از طریق راهکارهایی نظیر آموزش مدیران، ایجاد بسترهای لازم برای تسهیل انتقال اطلاعات و روابط کاری سالم بین سطوح بالا و پایین سازمانی، فضای اخلاق را بر محیط مدیریتی شرکت حاکم نمایند و از طریق تقویت حسابرسی داخلی و نقش این واحد در بررسی عملکرد بخش‌های مختلف سازمان، تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و پایبندی به اخلاق را در سازمان خود توسعه دهند.

به منظور انجام تحقیقات آینده پیشنهادهایی به شرح زیر مطرح می‌گردد:

- انجام این تحقیق برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران،
- بررسی نقش فضایل اخلاقی و حاکم بودن محیط ارزشی بر سازمان به عنوان یک متغیر
- مداخله‌گر در تصمیم‌گیری اخلاقی کارکنان و برخورد اخلاقی مدیران،
- بررسی نقش ابعاد فرهنگی و اجتماعی نظیر فاصله قدرت، شفافیت و رازداری، زن‌منشی و مردمنشی بر تصمیم‌های اخلاقی کارکنان، و
- بررسی نقش اخلاق در توسعه حاکمیت شرکتی در سازمان‌ها.

## یادداشت‌ها

1. Bandy
2. Institute of Internal Auditors (IIA)
3. Mayer
4. Kohen
5. Atwater and Carmeli
6. Harris
7. Yammarino
8. Moral Intensity

9. Jones	10. Prawitt
11. Schneider and Wilner	12. Davidson
13. Asare	14. Arel
15. Sobel	16. Brown
17. McMahon and Harvey	18. Gramling and Hermanson
19. DeZoort	20. Elias

## منابع و مآخذ

- اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا، (۱۳۸۸)، تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش مالی شرکت‌ها، فصلنامه اخلاق در فنون و فناوری، ۱ و ۲: ۱۱-۲.
- رحمان سرشت، حسین و حبیبی بدرآبادی، محبوبه، (۱۳۹۱)، ارتباط پایبندی سازمان به فضایل اخلاقی و سلامت سازمان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۷ (۳): ۱۰-۱.
- رضایی‌منش، بهروز، (۱۳۸۳)، بررسی زیر ساخت اخلاقی در بخش خدمات عمومی ایران، پایان نامه دکترا، دانشگاه علامه طباطبایی تهران.
- مهدوی، غلامحسین و علی‌پور، صفدر، (۱۳۸۹)، رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها، دانش حسابداری، ۱ (۲): ۵۳-۳۳.
- مهدوی، غلامحسین و موسوی‌نژاد، روح‌الله، (۱۳۹۰)، تاثیر میزان و شرایط اخلاقی بر تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی استان فارس، اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۳): ۴۱-۵۲.
- مهرانی، ساسان؛ ثقفی، علی؛ موسی‌خانی، محمد و سیاسی، سحر، (۱۳۹۰)، عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۳): ۱۲-۶.
- ودیعی، محمدحسین و عنبرانی، صالح، (۱۳۹۱)، بررسی عوامل موثر اخلاقی در مدیریت سود، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۲ (۱): ۷۷-۶۵.
- Arel, B., Beaudoin, C. and Cianci, C., (2011), The Impact of ethical leadership, the internal audit function and moral intensity on a financial reporting decision, *Journal of Business Ethics*, 101: 313-324.
- Asare, S. K., Davidson, R. and Gramling, A., (2008), Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit: The importance of audit committee quality and management incentives International. *Journal of Auditing*, 12 (3): 181-203.
- Atwater, L. and Carmeli, A., (2009), Leader-member exchange, feelings of energy and involvement in creative work. *The Leadership Quarterly*, 55: 81-106.
- Bandy, D., Judd, A. and Kelleher, C., (1993), Dealing with shades of gray: The realistic possibility standard. *Journal of Accountant*, 176 (6): 51-58.

- Brown, M.E., Trevino, L.K. and Harrison, D.A., (2005), Ethical leadership: A social learning perspective for construct development and testing. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 117-134.
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J. and Kent, P., (2005), Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance*, 45 (2): 241-267.
- DeZoort, F.T., Houston, R.W. and Peters, M.F., (2001), The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research*, 18 (Summer): 257-281.
- Elias, R.Z., (2002), Determinants of earnings management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics*, 40: 33-45
- Gramling, A.A. and Hermanson, D.R., (2009), Internal audit quality: Would we know it if we saw it?, *Internal Auditing*, 24 (1): 36-39.
- Harris, K.J., Kacmar, K.M. and Zivnuska, S., (2007), An investigation of abusive as a predictor of performance and the meaning of work as a moderator of the relationship. *The Leadership Quarterly*, 18: 252-263.
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2005), *Corporate governance*. The Institute of Internal Auditors Homepage. <http://www.theiia.Org/?doc id=1041>.
- Jones, T.M., (1991), Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 2: 366-395.
- Koehn, D., (2001), *The Ground of Professional Ethics*, New York: Teylor Francis.
- Mayer, D.M., Kuenzi, M., Greenbaum, R., Bardes, M. and Salvador, R., (2009). How low does ethical leadership flow? Test of a trickle-down model. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 108: 1-13.
- McMahon, J.M. & Harvey, R.J., (2006), An analysis of the factor structure of Jones' moral intensity construct. *Journal of Business Ethics*, 64: 381-404.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L. and Wood, D.A., (2009), Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84 (4): 1255-1280.
- Schneider, A. and Wilner, N., (1990), A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique, *The Accounting Review*, 65 (3): 668-681.
- Yammarino, F.J., Dionne, S.D., Schriesheim, C.A. and Dansereau, F., (2008), Authentic leadership and positive organizational behavior: A miso, multi-level perspective. *The Leadership Quarterly*, 19: 693-707.