

بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس

چکیده

هدف این پژوهش، بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس است. جامعه آماری پژوهش را حسابرسان ارشد تشکیل می‌دهد که رفتار آنان از طریق طراحی و آزمون چهار فرضیه بررسی شد. ابزار اندازه‌گیری پژوهش پرسشنامه استاندارد است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد. همچنین، بر اساس یافته‌ها درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان نمی‌شود. از آنجا که بهبود فرهنگ اخلاقی مؤسسه باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، می‌توان استنتاج کرد که بهبود درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه، گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی قرار گیرد.

کلید واژه‌ها: فرهنگ اخلاقی سازمان، رفتار حسابرس، رفتار غیرعادی حسابرس، گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۱. مقدمه

در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون^۱، وردکام^۲، آدلفیا^۳، تایکو^۴، مارتا استوارت^۵ و پارمالت^۶ شرکت‌هایی هستند که دارای رویه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای بوده‌اند. لغزش‌های اخلاقی دیگری نیز در صنعت صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک^۷ و در صنعت رهن اولیه^۸ گزارش شده است که البته رفتارهای غیراخلاقی در صنعت رهن اولیه، سهم به‌سزایی در مشکلات جهانی داشته است (دونالدسون^۹، ۲۰۰۵: ۳). کیپلند^{۱۰} (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه‌سازان می‌شود. همچنین، این رسوایی‌ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده‌اند (ص ۳۶). در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت‌طلب و بی‌توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸: ۱۲).

سما^{۱۱} و شوف^{۱۲} (۲۰۰۸) معتقدند فرهنگ مؤسسه از عوامل موثر بر رفتار افراد در درون سازمان است. اگر فرهنگ حاکم بر مؤسسه مناسب نباشد باعث بروز مشکلاتی در رهبری خواهد شد. به عنوان نمونه، در مورد آرتور اندرسن، فرهنگ مؤسسه مورد اتهام بوده است (صص ۴۳-۴۲). وایات^{۱۳} (۲۰۰۴)، معتقد است که فرهنگ مؤسسه‌ای مثل آرتور اندرسون از رفتار حرفه‌ای، به رفتار حریصانه تغییر کرده و بازگشت به فرهنگ حرفه‌ای ضروری است (ص ۲۳).

ضرورت برقراری فرهنگ و رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ‌های اخلاقی در سازمان‌ها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از سوی حساب‌سازان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، مجالس قانونگذاری و صاحبکاران ضروری به‌نظر می‌رسد (ویور و همکاران^{۱۴}، ۱۹۹۹: ۲۸۳). اگر فرهنگ اخلاقی ایجاد می‌شد و حساب‌سازان به صورت مسئولانه رفتار می‌کردند، رفتارهای غیراخلاقی شرکت‌های آمریکایی منجر به شکست‌ها و رسوایی‌های ابتدای قرن ۲۱ نمی‌شد. برخی از پژوهشگران معتقدند که فرهنگ سازمانی، از جمله مواردی است که رهبران سازمان‌ها باید مورد توجه قرار دهند. فروپاشی آرتور اندرسون، فرصتی برای پرورش فرهنگ اخلاقی به‌وسیله رهبران است (جنکینز و همکاران^{۱۵}، ۲۰۰۸: ۴۶).

۲. مسأله پژوهش

شکست‌های متعدد شرکت‌ها و موسسات باعث شده است که سرمایه‌گذاران در سراسر جهان اعتماد خود را در مورد تجارت امریکا از دست دهند و سؤال اصلی و مطرح آن‌ها صداقت است. اگر این وضعیت ادامه یابد، بازار سرمایه امریکا سقوط خواهد کرد و به رهبری و فرهنگ اخلاقی و صداقت باید توجه بیشتری کرد (دونالدسون، ۲۰۰۵: ۴). بنابراین، برای کسب اطمینان جامعه، حسابرسان باید رفتارهای اخلاقی را سرلوحه کار خود قرار دهند. در سال‌های اخیر حرفه حسابداری و حسابرسی به طور جدی آسیب دیده است (وایات، ۲۰۰۴: ۲۴). اغلب پژوهشگران (به عنوان نمونه، ویور و همکاران، ۱۹۹۹) راه موفقیت سازمان‌ها و مؤسسات را تدوین و به اجرا گذاشتن سیاست‌های اخلاقی خوب می‌دانند. آنان در بررسی شرکت‌های امریکایی به این نتیجه رسیدند که اغلب شرکت‌ها سیاست‌های اخلاقی را تدوین کرده‌اند، اما این سیاست‌های اخلاقی در عمل دارای نوسان است. در نتیجه می‌توان گفت بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان لازم و ضروری است. عوامل متعددی بر رفتار حسابرس تأثیر دارد. یکی از این عوامل، فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسی است. رهبران از طریق عملکرد خود، بر فرهنگ اخلاقی سازمان یا جو اخلاقی تأثیر می‌گذارند. این عامل بر اهداف سازمانی و رفتار اعضای سازمان تأثیر به‌سزایی دارد (دونالدسون، ۲۰۰۵: ۵).

پژوهش‌های متعددی در زمینه فرهنگ اخلاقی سازمانی در حرفه حسابداری انجام شده است (به عنوان نمونه، جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸؛ ساروس و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۱؛ و تیلور و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۲؛ و آلوک^{۱۸} و اسرائیل^{۱۹}، ۲۰۱۲). افزون بر این، پژوهش‌های زیادی به بررسی رفتارهای غیرعادی حسابرس پرداخته‌اند (آلمر و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۵؛ اسوینی^{۲۱} و پیرس^{۲۲}، ۲۰۰۶؛ امرسون و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۷؛ آرنولد و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۹؛ اسوینی و کاستیلو^{۲۵}، ۲۰۰۹؛ مارکوس^{۲۶} و پیرا^{۲۷}، ۲۰۰۹؛ لینگ^{۲۸} و اکرس^{۲۹}، ۲۰۱۰؛ و اگوگلیا و همکاران^{۳۰}، ۲۰۱۰؛ بایو و همکاران^{۳۱}، ۲۰۱۱؛ و اگیونا^{۳۲} و ابیمبووی^{۳۳}، ۲۰۱۱). ولی هیچ‌کدام از این پژوهش‌ها به‌طور مستقیم تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمانی را بر رفتار غیرعادی حسابرس بررسی نکرده‌اند. بنابراین، نیاز به انجام چنین پژوهشی در ایران احساس می‌شود. افزون بر این، با انجام این پژوهش امکان درک و شناخت بهتر عوامل اثرگذار بر رفتار غیرعادی حسابرسان فراهم خواهد شد. در این راستا، مسأله اصلی این پژوهش و سؤال اساسی آن در وهله اول این است که درک حسابرسان ارشد از فرهنگ اخلاقی مؤسسات و رفتارهای غیرعادی حسابرسان چیست؟ و در گام بعدی پاسخ به این سؤال است که رفتارهای غیرعادی حسابرسان تا چه حدی با درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسات و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان رابطه دارد؟

۳ مبانی نظر و پیشینه پژوهش

۳.۱. فرهنگ و فرهنگ سازمانی

از نظر واژه‌شناسی «فرهنگ» مرکب از دو جزء است. جزء اول آن «فر» که به معنای بالا، پیش و جلو است و جزء دوم آن «هنگ» یا «هنج» به معنای قصد کردن، کشیدن و آوردن، است. همچنین، فرهنگ به معنای تربیت کردن، پرورش دادن، دانش، هنر، خرد و ادب به کار رفته است. باید خاطر نشان کرد که از فرهنگ به معنی متون و روش‌ها، دانش و هنر، آموزش و تربیت نیز تعبیر شده است (آشوری، ۱۳۸۶: ۱۶-۱۵). این مفهوم ابتدا برابر واژه «Education» گذاشته شد. در زبان علمی مردم‌شناسی و جامعه‌شناسی ایران، واژه فرهنگ معادل واژه لاتین «Culture» به کار گرفته شده که در اصل به معنای کشت و زراعت بوده است. در فرهنگ واژگان آکسفورد «فرهنگ» عبارت از «هنر، ادبیات، موسیقی و سایر اظهارات عقلانی جامعه یا سازمان خاص یا رسوم، هنرها، موسسات اجتماعی و غیره متعلق به یک گروه یا ملت» است (هورن‌بای^{۳۴}، ۲۰۰۶: ۲۸۵). افزون بر این، در فرهنگ پارسی عمید، «فرهنگ» به عنوان، «علم، دانش، ادب، معرفت، تعلیم و تربیت و آثار علمی و ادبی قوم یا ملت تعریف شده است» (عمید، ۱۳۷۱: ۹۱۵). در فرهنگ واژگان معین، «فرهنگ» به عنوان «علم و دانش؛ تربیت و ادب و عقل و خرد تعریف شده است» (معین، ۱۳۷۷). بر طبق فرهنگ لغت ویستر، «فرهنگ» به معنی «الگوی یکپارچه از دانش، اعتقاد و رفتار انسان که بستگی به ظرفیت یادگیری و انتقال دانش به نسل‌های بعدی دارد» است (گیورالنیک^{۳۵}، ۱۹۸۴). به عقیده هافستد^{۳۶} (۱۹۹۱) فرهنگ، اندیشه مشترک اعضای گروه یا طبقه است که آن‌ها را از دیگر گروه‌ها مجزا می‌کند. در تعریفی دیگر، فرهنگ به صورت مجموعه‌ای از الگوهای رفتار اجتماعی، هنرها، اعتقادات، رسوم و سایر محصولات انسان و ویژگی‌های فکری جامعه یا ملت تعریف می‌شود. کورته^{۳۷} و چرماک^{۳۸} (۲۰۰۷) فرهنگ را به عنوان زنجیر مستحکمی تعبیر کرده‌اند که موجبات پایداری سازمان را فراهم می‌کند (ص ۶۴۷). کیتون^{۳۹} (۲۰۰۵) بیان می‌کند فرهنگ در ابتدا به عنوان یک مفهوم برای گروه‌بندی جوامعی به کار می‌رفته که از نظر جغرافیایی از یکدیگر متمایز بوده‌اند و تأکید آن بر مطالعات مردم‌شناسی بود (ص ۱۷). پس از بیان مفهوم عمومی فرهنگ، در ادامه مفهوم فرهنگ سازمانی بحث می‌شود. از ترکیب دو واژه فرهنگ و سازمان اندیشه‌ای تازه پدید آمده است که هیچ‌یک از آن دو واژه این اندیشه را در بر ندارد. سازمان، استعاره‌ای برای نظم و تربیت است، درحالی که عناصر فرهنگ نه منظم هستند و نه با نظم. از این رو، می‌توان گفت فرهنگ در سازمان مانند شخصیت در انسان است. به عبارت دیگر، هر سازمان شخصیتی به نام فرهنگ سازمانی دارد. فرهنگ سازمانی قسمتی از محیط داخلی سازمان را توصیف می‌کند که در حقیقت ترکیبی از مجموعه تعهدات، اعتقادات و ارزش‌های مشترک بین اعضای سازمان است و برای راهنمایی کارکنان در انجام وظایف استفاده می‌شود. شاین^{۴۰} (۱۹۹۲) بر این باور است، فرهنگ سازمانی دارای سه لایه مفروضات اساسی، ارزش‌ها و مظاهر فرهنگ

است. همچنین، هیل و همکاران^{۴۱} (۲۰۰۰) معتقدند فرهنگ سازمانی الگویی از ارزش‌ها، عقاید و رفتارهای یاد گرفته شده از گذشته به همراه تجربه‌ای است که در طول حیات سازمان‌ها، توسعه یافته و در رفتار اعضاء آشکار می‌شود (ص ۶۹). مارتین^{۴۲} (۲۰۰۲) فرهنگ سازمانی را به عنوان الگوهایی از مفاهیم می‌داند که از به هم پیوسته شدن مظاهر فرهنگی گوناگون مانند داستان‌ها، آداب و رسوم، تجربیات رسمی و غیررسمی حاصل شده‌است (ص ۳۳۰). از نظر بالتزارد^{۴۳} و کوک^{۴۴} (۲۰۰۴) فرهنگ سازمانی به مثابه مبدا و سرچشمه فرایندهای سازمانی از قبیل ساختار، سلسله مراتب، نحوه روابط انسانی، شیوه‌ی مدیریت و عملکرد سازمان، نگرش‌ها و طرز تلقی اعضای سازمان است. همچنین، فرهنگ سازمانی را می‌توان ترکیبی از باورها، ارزش‌ها و پیش‌فرض‌هایی دانست که در سازمان وجود دارد و همه اعضای سازمان کم و بیش به طور یکسان در معرض آن قرار می‌گیرند و تا حدی نسبت به آن توافق وجود دارد و به خوبی بین مدیریت و کارکنان گسترش یافته‌است. فرهنگ سازمانی می‌تواند به تحکیم تعهد سازمانی، ارتقای اخلاقیات، عملکرد کارتر و عموماً بهره‌وری بالاتر منجر شود و به عنوان «حقیقتی از زندگی سازمانی» پذیرفته شود. کلمنت^{۴۵} (۲۰۰۳) معتقد است فرهنگ سازمانی، مفهوم تجاری غیرشفافی است که رهبران اغلب از آن غفلت می‌کنند. با این وجود، فرهنگ موثر، به‌طور حتم ارزشمندترین دارایی نامشهود شرکت است. از نظر پست و همکاران^{۴۶} (۲۰۰۲) فرهنگ سازمانی، آمیزه‌ای از ایده‌ها، رسوم، رویه سنتی، ارزش‌های شرکت و معانی مشترکی است که به تعیین رفتار طبیعی کارکنان شرکت کمک می‌کند (ص ۱۳۲). شاین (۲۰۰۴) تعریفی رسمی از فرهنگ ارائه کرد «الگویی از فرضیه‌های پایه‌ای مشترک که گروه، آن را به دلیل حل مسائل، سازگاری برون‌سازمانی و یکپارچگی درون سازمانی یاد گرفته و اثربخشی آن به اندازه‌ای است که معتبر تلقی می‌شود. بنابراین، اعضای جدید، آن را به عنوان روش صحیح درک، تفکر و احساس در ارتباط با مسائل تلقی می‌کنند» (ص ۱۷).

پژوهش‌های متعددی در راستای تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتار و تصمیم‌گیری افراد انجام شده‌است. به عنوان نمونه، ویندسور^{۴۷} و اشکانسی^{۴۸} (۱۹۹۶) پژوهشی روی ۱۳۱ مؤسسه حسابرسی در استرالیا انجام دادند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که فرهنگ سازمانی و عوامل فردی جزء جدایی‌ناپذیر از شیوه‌های تصمیم‌گیری و رفتار حسابرسان است و استدلال اخلاقی حسابرسان با فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی رابطه دارد (ص ۸۱). همچنین، داگلاس و همکاران^{۴۹} (۲۰۰۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی، ارزش‌های شخصی حسابرسان و قضاوت‌های حسابرسان پرداختند. نمونه آماری پژوهش مذکور متشکل از ۳۰۴ حسابدار شاغل بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که قضاوت در مؤسسات تحت تأثیر ارزش‌های شخصی و متغیرهای محیطی از قبیل آیین رفتار حرفه‌ای و دستورالعمل‌های اخلاقی است و فرهنگ مؤسسه بر قضاوت‌های اخلاقی اثر غیرمستقیم دارد (ص ۱۰۱). ساروس و همکاران (۲۰۱۱)، در

پژوهشی با نمونه آماری ۱۴۴۸ مدیر و معاون اجرایی عضو موسسه مدیریت استرالیایی بیان کردند که رابطه بین دیدگاه رهبری و ابعاد فرهنگ سازمانی بین بخش‌ها متمایز نیست (ص ۲۹۱).

۳. رفتار غیرعادی حسابرس

رفتار غیرعادی حسابرس اصطلاحی است که در متون دانشگاهی برای توصیف رفتاری به کار می‌رود که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و در نهایت شکست حسابرسی می‌شود (برایان و همکاران^{۵۰}، ۲۰۰۵: ۹-۱۰). رفتار غیرعادی حسابرس به طور مستقیم کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. رفتار غیرعادی حسابرس شامل موارد متعددی از جمله گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی (لایتنر و همکاران^{۵۱}، ۱۹۸۲؛ و کلی^{۵۲} و مارقیم^{۵۳}، ۱۹۹۰) و امضای زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی (رود^{۵۴}، ۱۹۷۸؛ آلدرمان^{۵۵} و دیتریک^{۵۶}، ۱۹۸۲؛ و اوتلی^{۵۷} و پیرس، ۱۹۹۵) می‌شود.

۳.۲.۱. گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی

گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی رفتاری ناکارا است که تهدیدی برای اعتماد به یک روش حسابرسی محسوب می‌شود. گزارش کمتر از حد زمان، همه زمان صرف شده برای وظایف حسابرسی را گزارش می‌کند و زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرسان به اتمام کار محوله در زمان مورد نظر خود بپردازند و معمولاً به دلیل تمایل به اجتناب یا به حداقل رساندن، بودجه دستکاری می‌شود. به گفته پژوهشگران، گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی به راهبردی به نسبت آسان تبدیل شده است (به عنوان نمونه، رود، ۱۹۸۷ و اوتلی و پیرس، ۱۹۹۶). در برخی از پژوهش‌های اخیر حسابرسی به بررسی فشار بودجه زمانی پرداخته شده است. نتایج این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان به طرق گوناگونی به این فشار واکنش نشان می‌دهند. دست‌کاری زمان‌های ثبت شده، ارزیابی سطحی مدارک و مستندات مشتریان، اتمام زودهنگام یا بی‌موقع بعضی از بخش‌های حسابرسی و گزارش کمتر زمان مواردی از این قبیل است. مطابق با نظر پونمن^{۵۸} (۱۹۹۲) زمانی که حسابرس درگیر رفتار گزارش کمتر از حد زمان می‌شود، اغلب باعث تنش اخلاقی برای حسابرسان می‌شود. زیرا این عمل اغلب تخطی از سیاست شرکت یا استانداردهای مکتوب است. افزون بر این، وی متوجه شد که حسابرسان نگران تخطی از هنجارهای تثبیت شده به وسیله همکاران خود بودند. همچنین، اوتلی و پیرس (۱۹۹۶) نشان دادند هر چند سیاست مؤسسات حسابرسی گزارش کمتر از حد زمان نیست ولی این رویه با تأیید ضمنی یا آشکار رهبری مؤسسه ادامه می‌یابد. رود (۱۹۷۸) نشان داد که ۵۵ درصد از حسابداران رسمی، گزارش کمتر از حد زمان را تجربه کرده‌اند. در حالی که این رقم در پژوهش لایتنر و همکاران (۱۹۸۲) ۶۷ درصد است. ۵۵ درصد از پاسخ‌دهندگان به پژوهش اتلی و پیرس اظهار کردند که آن‌ها گاهی اوقات گزارش کمتر از حد زمانی داشتند. افزون بر این،

پونمن (۱۹۹۲) در طول برنامه آموزشی متوجه شد که حسابرسان مرتکب گزارش کمتر از حد زمان می‌شوند. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که حسابرسان نسبت به فشار بودجه زمان آسیب‌پذیر هستند و تعداد قابل توجهی زمان تکمیل کار را کمتر از حد گزارش می‌کنند. آلمر و همکاران (۲۰۰۵) معتقدند یک بعد غیرمعمول کار حسابرسان این است که انگیزه‌ای برای گزارش کمتر از حد زمان وجود دارد (ص ۶). اسوینی و پیرس (۲۰۰۶) نیز در بررسی گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی دریافتند که شرکای مؤسسات حسابرسی معتقدند گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی به سه دلیل اصلی رخ می‌دهد. این دلایل عبارتند از بی‌کفایتی، فشار حاصل از نظام‌های ارزیابی عملکرد و بودجه و درخواست‌های مدیریت (ص ۸۶۷). پژوهش‌های متعددی نشان داد که حسابرسان چندین گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی تأیید کردند (به عنوان نمونه، کلی و مارقیم، ۱۹۸۷؛ مک‌نیپر^{۵۹}، ۱۹۹۱؛ واتلی و پیرس، ۱۹۹۶). پونمن (۱۹۹۲) دریافت حسابرسان با سطوح پایین استدلال اخلاقی، گزارش کمتر از حد زمان را جدی‌تر مورد توجه قرار می‌دهند. استدلالی که در پژوهش پونمن (۱۹۹۲) و پژوهش‌های مربوط به گزارش کمتر از حد زمان وجود دارد، این است که گزارش کمتر از حد زمان شکلی از رفتار است که واکنش غیراخلاقی به فشار بودجه زمانی را نشان می‌دهد (ص ۸۸۸).

۳.۲.۲. خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی

نتایج پژوهش‌های متعددی (رود، ۱۹۷۸؛ آدلرمان و دیتریک، ۱۹۸۲؛ مارقیم و پنی^{۶۰}، ۱۹۸۶؛ و راقناتان^{۶۱}، ۱۹۹۱) نشان داد که فشارهای بودجه زمانی می‌تواند روی کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد. این اثر نه تنها از طریق گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، بلکه از طریق امضای زودتر از موعد رویه‌ها به وسیله حسابرسان نیز اتفاق می‌افتد. امضای زودتر از موعد زمانی رخ می‌دهد که کاربرگ‌های حسابرسی نیازمند آزمون حسابرسی بوده و به وسیله رویه حسابرسی دیگری نیز پوشش داده نشده است، به عبارت دیگر، مدارک و شواهد مربوط به زمان انجام کار کامل شده در حالی که کاری انجام نشده است. مارقیم و پنی (۱۹۸۶) دریافتند که امضای زودتر از موعد رویه‌ها به احتمال زیاد زمانی رخ می‌دهد که حسابرس مرحله‌ای را برای کل حسابرسی غیرضروری می‌داند. رود (۱۹۷۸) نشان داد که ۶۰ درصد حسابرسان ارشد، مدیران و شرکای حسابرسی، امضای زودتر از موعد را در مرحله‌ای از زندگی حرفه‌ای خود پذیرفته‌اند. واتلی و پیرس (۱۹۹۶) اظهار داشتند ۵۴ درصد حسابرسان ارشد ایرلندی درگیر گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی شده‌اند. افزون بر این، آدلرمان و دیتریک (۱۹۸۲) دریافتند که ۳۱ درصد از حسابرسان به امضای زودتر از موعد رویه‌ها اعتقاد دارند. در حالی که ۲۵ درصد حسابرسان در پژوهش مالون^{۶۲} و رابرت^{۶۳} (۱۹۹۶) نشان دادند که آن‌ها درگیر امضای زودتر از موعد رویه‌ها بوده‌اند. همچنین، در پژوهش راقناتان (۱۹۹۱) ۵۵ درصد از پاسخ‌دهندگان امضای زودتر از موعد رویه‌ها را به‌ندرت پذیرفتند.

پژوهش کلی و مارقیم (۱۹۹۰) نشان داد تنها ۸ درصد از پاسخ‌دهندگان حداقل در یک مورد درگیر امضای زودتر از موعد رویه‌ها شده‌اند.

۴. سؤاها پژوهش

همان‌طور که گفته شد، هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان روی رفتار حسابرس است. برای رسیدن به هدف اصلی پژوهش، سؤال‌های زیر طراحی شده است:
سؤال اول: آیا درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه دارد؟

سؤال دوم: آیا درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه با خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی رابطه دارد؟

سؤال سوم: آیا فرهنگ اخلاقی مؤسسه که به‌وسیله ویژگی‌های شخصی حسابرسان تعدیل شده، با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه دارد؟

سؤال چهارم: آیا فرهنگ اخلاقی مؤسسه که به‌وسیله ویژگی‌های شخصی حسابرسان تعدیل شده، با خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی رابطه دارد؟

۵. فرضیها پژوهش

به منظور بررسی سؤال اصلی این پژوهش چهار فرضیه به شرح زیر طراحی و آزمون شده است:
فرضیه اول: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه دوم: درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه با خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه سوم: فرهنگ اخلاقی مؤسسه که به‌وسیله ویژگی‌های شخصی حسابرسان تعدیل شده، با کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه چهارم: فرهنگ اخلاقی مؤسسه که به‌وسیله ویژگی‌های شخصی حسابرسان تعدیل شده، با خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی رابطه دارد.

۶. روش انجام پژوهش

۶. روش پژوهش و گردآور داده‌ها

پژوهش حاضر، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است. برای تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است. در بخش میدانی، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است.

۶.۲. جامعه و نمونه‌آمار

جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان ارشد^{۶۴} شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل سازمان حسابرسی تشکیل می‌دهد. از آنجا که آمار رسمی از تعداد حسابرسان ارشد در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شده است. با توجه به رابطه (۲) حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر بدست می‌آید. با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت، ۲۵۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری توزیع شد. از بین پرسشنامه‌های توزیع شده در بین اعضای نمونه، ۱۴۰ پرسشنامه جمع‌آوری شد. بنابراین، نرخ بازگشت در حدود ۸۲ درصد بود. از آنجا که پاسخ‌دهندگان تجربه لازم را دارا بودند، تمام پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

$$(۱) = \frac{\max(\quad) - \min(\quad)}{۶} = \frac{۵ - ۶}{۶} = ۰.۶۶۷$$

۶.۳. ابزار اندازه‌گیری

در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها از ۳ پرسشنامه در ۲ بخش سوال‌های عمومی و تخصصی استفاده شد. اولین ابزار مورد استفاده در این پژوهش، پرسشنامه هانت و همکاران^{۶۵} (۱۹۸۹) است که شامل ۵ سوال بوده و ابزاری استاندارد برای اندازه‌گیری ارزش‌های اخلاقی است و در بیشتر پژوهش‌ها (به عنوان نمونه، هانت و همکاران، ۱۹۸۹؛ داگلاس و همکاران، ۲۰۰۱؛ پالیلو^{۶۶} و ویتل^{۶۷}، ۲۰۰۲؛ و ولنتینی^{۶۸} و بارنت^{۶۹}، ۲۰۰۲) مورد استفاده قرار گرفته است. دومین ابزار مورد استفاده پرسشنامه کلی و مارقیم (۱۹۹۰) است که شامل ۱۲ سوال بوده و ابزاری استاندارد برای اندازه‌گیری رفتار غیرعادی حسابرس است که این پرسشنامه هم در بیشتر پژوهش‌ها (به عنوان نمونه، کلی و مارقیم، ۱۹۹۰ و اتلی و پیرس، ۱۹۹۶)

مورد استفاده قرار گرفته است. سومین ابزار مورد استفاده، پرسشنامه ویژگی‌های شخصیتی حسابرس بوده که حاوی شش سوال است. علی‌رغم این که پرسشنامه‌های مورد استفاده در این پژوهش به‌وسیله پژوهشگران و نظریه‌پردازان شهیری تدوین شده و چنانچه آمد در بسیاری از پژوهش‌ها بکار گرفته شده است، اما اعتبار^{۷۰} (روایی) این پرسشنامه‌ها به‌وسیله صاحب‌نظران مورد بررسی مجدد قرار گرفته و تأیید شده است و بنابراین از اعتبار (روایی) لازم برخوردار است. در این پژوهش برای آزمون قابلیت اطمینان (پایایی)^{۷۱} پرسشنامه‌ها از روش‌های بازآزمایی^{۷۲} و آلفای کرونباخ^{۷۳} استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون بازآزمایی پرسشنامه‌های فرهنگ اخلاقی و رفتار غیرعادی حسابرس نشان از ضریب همبستگی بالا برای تمامی سؤال‌ها دارد، در نتیجه سؤال‌های پرسشنامه‌ها از طریق آزمون بازآزمایی قابلیت اطمینان دارد. ضریب پایایی پرسشنامه‌های فرهنگ اخلاقی موسسه و بررسی رفتار غیرعادی حسابرس به ترتیب، در جدول‌های شماره ۱ و ۲ ارائه شده است. افزون بر این، از آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ در جدول شماره ۳ ارائه شده است. نتایج نشان از آلفای کرونباخ بالا برای تمام سؤال‌ها بوده و در نتیجه هیچ سؤالی حذف نشده است.

جدول ۱: نتایج آزمون بازآزمایی پرسشنامه فرهنگ اخلاقی موسسه	
شماره سؤال	ضریب همبستگی
۱	٪۸۹/۸۷
۲	٪۹۵/۱۳
۳	٪۸۸/۶۱
۴	٪۷۷/۴۱
۵	٪۹۴/۱۵

جدول ۲: نتایج آزمون بازآزمایی پرسشنامه بررسی رفتار غیرعادی حسابرس			
شماره سؤال	ضریب همبستگی	شماره سؤال	ضریب همبستگی
۱	٪۹۹/۸۹	۷	٪۱۰۰
۲	٪۹۹/۲۵	۸	٪۸۹/۸۷
۳	٪۹۹/۴۱	۹	٪۷۲/۷۶
۴	٪۹۸/۶۰	۱۰	٪۸۹/۲۱
۵	٪۹۹/۲۴	۱۱	٪۷۸/۶۸
۶	٪۹۹/۸۸	۱۲	٪۷۶/۳۸

جدول ۳: نتایج آزمون آلفای کرونباخ مربوط به پرسشنامه‌های مورد استفاده در پژوهش	
آلفای کرونباخ	پرسشنامه
٪۷۱/۷۰	پرسشنامه فرهنگ اخلاقی مؤسسه
٪۷۳/۲۰	پرسشنامه بررسی رفتار غیرعادی حسابرس

۶.۴. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله انجام شده است. در مرحله اول، تجزیه و تحلیل توصیفی سؤال‌های عمومی پرسشنامه انجام شده و در مرحله دوم با استفاده از آمار استنباطی فرضیه‌های پژوهش آزمون شده است. در این مرحله از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی^{۷۴} و مدل رگرسیون لجستیک^{۷۵} برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

۶.۵ متغیرها پژوهش

متغیرهای مستقل این پژوهش، فرهنگ اخلاقی سازمان و فرهنگ اخلاقی سازمان تعدیل شده به وسیله ویژگی‌های حسابرس است. متغیر وابسته، رفتار غیرعادی حسابرس است. متغیرهای مستقل فرضیه‌های اول و دوم، فرهنگ اخلاقی سازمان است. در فرضیه‌های سوم و چهارم، متغیر مستقل، فرهنگ

اخلاقی سازمان است که به وسیله ویژگی‌های حسابرس تعدیل شده است. متغیر وابسته پژوهش در چهار فرضیه رفتار غیرعادی حسابرس است. رفتار غیرعادی حسابرس، از طریق گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و امضای زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی مورد سنجش قرار گرفته است.

۷. یافته‌های پژوهش

۱.۷. نتایج آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول‌های شماره ۴ و ۵ ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، مقدار آماره $F^{۶}$ و معناداری مربوط به این آماره، بیانگر این است که نمی‌توان فرضیه صفر آماری را رد کرد که همان بی‌معنا بودن کل مدل است و مدل رگرسیون برآورد شده، از لحاظ آماری معنادار نیست. در این مدل، ضریب تعیین R^2 برابر با ۰/۰۰۳ است. یعنی فقط ۰/۳٪ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. همچنین، مقدار آماره دوربین-واتسون W مدل که برابر با ۲/۰۶۲ است، در فاصله بین ۱/۵۰۰ و ۲/۵۰۰ قرار دارد و نشان‌دهنده این است که بین خطاهای مدل خودهمبستگی وجود ندارد. همان‌طور که جدول مزبور نشان می‌دهد، ضریب مثبت متغیر مستقل مورد بررسی، بیانگر وجود رابطه مستقیم بین وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی است. با این وجود، مقدار آماره t و معناداری مربوط به متغیر مستقل، بیانگر این است که این رابطه از لحاظ آماری معنادار نیست.

جدول ۴: مقدار آماره F و معناداری مربوط آن (فرضیه اول)					
ضریب همبستگی (R)	ضریب تعیین (R^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره F	معناداری آماره F	آماره دوربین - واتسون
۰/۰۵۹	۰/۰۰۳	-۰/۰۰۴	۰/۴۸۳	۰/۴۸۸	۲/۰۶۲

جدول ۵: مقدار آماره t (فرضیه اول)				
نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۲۲	۰/۰۳۱	۰/۶۹۵	۰/۴۸۸
مقدار ثابت	۰/۱۳۶	۰/۱۳۹	۰/۹۷۶	۰/۳۳۱

۲.۷. نتایج آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم، با توجه به این که متغیر وابسته، متغیری دو وجهی است، از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول‌های شماره ۶ و ۷ ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره ۶ نشان می‌دهد، میزان آماره کای مربع^۹ و معناداری مربوط به این آماره بیانگر این است که مدل برآورد شده از لحاظ آماری معنادار نیست. مقدار هر دو شاخص R^2 کاکس-اسنیل و R^2 نگلکرک^{۱۰} در مدل نیز برابر با صفر است که بیانگر توان توضیح‌دهندگی ضعیف متغیر مستقل است. نتایج آماری مربوط به ضرایب جزئی مدل نیز در جدول شماره ۷ ارائه شده است. همان‌طور که جدول مزبور نشان می‌دهد، مقدار معناداری آماره والد^{۱۱} مربوط به متغیر مستقل بیانگر این است که رابطه بین وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی و امضای زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی از لحاظ آماری معنادار نیست. بنابراین، فرضیه دوم پذیرفته نمی‌شود.

جدول ۶: میزان آماره کای مربع و معناداری آن (فرضیه دوم)			
آماره کای مربع	معناداری	R^2 کاکس - اسنیل	R^2 نگلکرک
۰/۰۳۸	۰/۸۴۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

جدول ۷: معناداری آماره والد (فرضیه دوم)				
نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	معناداری
وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۵۰	۰/۲۵۵	۰/۰۳۸	۰/۸۴۶
مقدار ثابت	۰/۷۱۲	۱/۱۳۰	۰/۳۹۷	۰/۵۲۸

۳.۷. نتایج آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول‌های شماره ۸ و ۹ ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره ۸ نشان می‌دهد، مقدار آماره F و معناداری مربوط به این آماره، بیانگر این است که نمی‌توان فرضیه صفر آماری که همان بی‌معنا بودن کل مدل (صفر بودن تمام ضرایب) است را رد کرد و مدل رگرسیون برآورد شده، از لحاظ آماری معنادار نیست. در این مدل، ضریب تعیین برابر با ۰/۰۲۷ است. یعنی فقط ۲/۷٪ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است. همچنین، مقدار آماره دوربین-واتسون مدل برابر با ۲/۱۵۴ و در فاصله بین ۱/۵۰۰ و ۲/۵۰۰ قرار دارد و نشان‌دهنده این است که بین خطاهای

مدل خودهمبستگی وجود ندارد. مقدار آماره t و معناداری مربوط به متغیرهای مستقل و کنترلی، بیانگر این است که رابطه معناداری بین وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی، نوع موسسه‌های حسابرسی، نوع جنسیت، میزان سابقه کار، سن، رشته تحصیلی و مدرک تحصیلی حسابرسان با گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی وجود ندارد. بنابراین، فرضیه سوم پذیرفته نمی‌شود.

جدول ۸: مقدار آماره F و معناداری آن (فرضیه سوم)					
ضریب همبستگی (R)	ضریب تعیین (R^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره F	معناداری آماره F	آماره دوربین - واتسون
۰/۱۶۶	۰/۰۲۷	-۰/۰۲۴	۰/۵۳۲	۰/۸۰۹	۲/۱۵۴

جدول ۹: آماره t و معناداری مربوط به متغیرهای مستقل و کنترلی (فرضیه سوم)				
نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۱۹	۰/۰۳۲	۰/۶۰۲	۰/۵۴۸
نوع موسسه‌های حسابرسی	-۰/۰۷۰	۰/۰۶۰	-۱/۱۶۷	۰/۲۴۵
نوع جنسیت حسابرسان	-۰/۰۲۷	۰/۰۵۱	-۰/۵۳۴	۰/۵۹۴
میزان سابقه کار حسابرسان	-۰/۰۰۷	۰/۰۰۷	-۰/۹۶۸	۰/۳۳۵
سن حسابرسان	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۴	-۰/۴۴۲	۰/۶۵۹
رشته تحصیلی حسابرسان	-۰/۰۱۲	۰/۰۵۳	-۰/۲۲۸	۰/۸۲۰
مدرک تحصیلی حسابرسان	-۰/۰۱۲	۰/۰۴۹	-۰/۲۵۰	۰/۸۰۳
مقدار ثابت	۰/۴۲۶	۰/۲۹۹	۱/۴۲۴	۰/۱۵۷

۴.۷. نتایج آزمون فرضیه چهارم

برای آزمون فرضیه چهارم با توجه به این که متغیر وابسته، متغیری دو وجهی است، از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول‌های شماره ۱۰ و ۱۱ ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره ۱۰ نشان می‌دهد، میزان آماره کای مربع و معناداری مربوط به این آماره بیانگر این است که مدل برآورد شده از لحاظ آماری معنادار نیست. مقدار شاخص R^2 کاکس-اسنیل ۰/۰۲۴ و R^2 نگلکرک مدل نیز برابر با ۰/۰۳۲ است که بیانگر توان توضیح‌دهندگی ضعیف متغیرهای مستقل و کنترلی است. نتایج آماری مربوط به ضرایب جزئی مدل نیز در جدول شماره ۱۱ ارائه شده است. مقدار

معناداری آماره والد مربوط به متغیرهای مستقل و کنترلی بیانگر این است که رابطه بین وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی، نوع موسسه‌های حسابرسی، نوع جنسیت، میزان سابقه کار، سن، رشته تحصیلی و مدرک تحصیلی حسابرسان با امضای زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی از لحاظ آماری معنادار نیست. بنابراین، فرضیه چهارم پذیرفته نمی‌شود.

جدول ۱۰: آماره کای مربع و معناداری آن (فرضیه چهارم)			
آماره کای مربع	معناداری	R ² کاکس - اسنیل	R ² نگلکرک
۳/۳۶۸	۰/۸۴۹	۰/۰۲۴	۰/۰۳۲

جدول ۱۱: آماره والد مربوط به متغیرهای مستقل و کنترلی (فرضیه چهارم)				
نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	معناداری
وضعیت اخلاقی مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۶۴	۰/۲۵۹	۰/۰۶۲	۰/۸۰۴
نوع موسسه‌های حسابرسی	۰/۲۸۷	۰/۴۸۰	۰/۳۵۸	۰/۵۴۹
نوع جنسیت حسابرسان	۰/۳۷۰	۰/۴۲۴	۰/۷۶۲	۰/۳۸۳
میزان سابقه کار حسابرسان	۰/۰۶۸	۰/۰۶۱	۱/۲۴۱	۰/۲۶۵
سن حسابرسان	-۰/۰۲۹	۰/۰۳۵	۰/۷۱۶	۰/۳۹۸
رشته تحصیلی حسابرسان	-۰/۰۷۰	۰/۴۲۴	۰/۰۲۸	۰/۸۶۸
مدرک تحصیلی حسابرسان	-۰/۰۳۳	۰/۳۹۵	۰/۰۰۷	۰/۹۳۳
مقدار ثابت	۰/۶۷۶	۲/۴۰۹	۰/۰۷۹	۰/۷۷۹

۸. بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، آثار فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی بر رفتار غیرعادی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. از هدف‌های این پژوهش، بررسی رابطه بین رفتار غیرعادی حسابرس با فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی است. در راستای دستیابی به این هدف‌ها، چهار فرضیه طراحی و مورد آزمون قرار گرفت که در ادامه به تفسیر آن‌ها پرداخته می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش نشان داد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه به‌وسیله حسابرسان با رفتارهای غیرعادی حسابرسان (کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی و خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی) رابطه ندارد. نتایج مزبور با نتایج پژوهش‌های ویندسور و اشکانسی (۱۹۹۶)،

داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) و شافر^{۸۲} و سیمونز^{۸۳} (۲۰۱۱) همراستا نیست. ویندسور و اشکانسی (۱۹۹۶) معتقدند که فرهنگ سازمانی و عوامل فردی از شیوه‌های تصمیم‌گیری و رفتار حسابرسان جدایی‌ناپذیر است و استدلال اخلاقی با فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی رابطه دارد. همچنین، نتایج پژوهش داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) حاکی از این بود که قضاوت در مؤسسات تحت تأثیر ارزش‌های شخصی و متغیرهای محیطی از قبیل آیین رفتار حرفه‌ای و دستورالعمل‌های اخلاقی است و فرهنگ مؤسسه بر قضاوت‌های اخلاقی اثر غیرمستقیم دارد. همچنین، ویژگی‌های فرهنگی با استانداردهای قوی اخلاقی و انگیزه برای رفتار اخلاقی به طور با اهمیتی احتمال گزارش بکارگیری رفتار غیر اخلاقی را کاهش می‌دهد (شافر و سیمونز، ۲۰۱۱). شاید دلیل این نتیجه‌گیری آموزش ندیدن حسابرسان و حسابداران در زمینه ایجاد فرهنگ اخلاقی باشد. اغلب حسابرسان معتقد بودند که پیش از ورود به حرفه، گذراندن دوره‌ای آموزشی در زمینه اخلاق و فرهنگ اخلاقی لازم به نظر می‌رسد. نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش نشان داد که فرهنگ اخلاقی مؤسسه که به وسیله ویژگی‌های شخصی حسابرسان تعدیل شده با رفتار غیرعادی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد. نتایج ناشی از تجزیه و تحلیل این فرضیه با پژوهش‌های ویندسور و اشکانسی (۱۹۹۶)، داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) و شافر و سیمونز (۲۰۱۱) همراستا نیست. مطابق با پژوهش مهدوی و موسوی نژاد (۱۳۹۰) آموزش ندیدن حسابرسان و حسابداران در زمینه ایجاد فرهنگ اخلاقی می‌تواند یکی از دلایل این نتیجه‌گیری باشد.

۹. محدودیتها پژوهش

هر پژوهش با هر روش جمع‌آوری اطلاعات دارای نقاط قوت و ضعف است. پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که در زیر، به طور خلاصه، به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود.

۱. آزمودنی‌ها با موضوع پژوهش و هدف انجام آن آشنایی کافی نداشتند.
۲. نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال اعضای نمونه انتخاب شده در این پژوهش علمی، یکی از محدودیت‌های پژوهش بوده است.
۳. محافظه‌کاری برخی پاسخ‌دهندگان در پاسخ‌گویی به سوال‌های پرسشنامه‌ها از دیگر محدودیت‌های انجام این پژوهش بوده است.
۳. جدید بودن موضوع باعث شده تا عده‌ای از پاسخ به سوال‌های این پژوهش خودداری کنند و تنها بعضی از افراد نمونه آماری در تکمیل پرسش‌نامه همکاری کردند.

۱۰. پیشنهادها پژوهش

۱۰.۱. پیشنهادها کاربرد پژوهش

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. یکی از مهم‌ترین مقولات سازمانی که از منظر علمی، عملی و اعتقادی توجه ویژه‌ای به آن مبذول شده است، ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی برای سازمان‌های امروزی است. نتایج این پژوهش نشان داد که فرهنگ سازمانی اخلاقی نتوانسته تأثیری بر رفتار غیرعادی حسابرسان داشته است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان‌ها و موسسات توجه بیشتری نسبت به ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی داشته باشند.

۲. یکی از معضلاتی که همواره در زمینه رفتار غیرعادی حسابرسان وجود دارد، وضعیت اخلاقی حسابرسان است. نتایج پژوهش نشان داد که وضعیت اخلاقی حسابرسان بر رفتار غیرعادی آن‌ها تأثیر نداشته است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که زمان ورود افراد به حرفه حسابرسی به این مورد توجه بیشتری شده و مؤسسات حسابرسی با برگزاری دوره‌های آموزشی، اهمیت موضوع را برای آنان تبیین کنند.

۱۰.۲. پیشنهادها برای پژوهش‌ها آینده

به نظر پژوهشگران، هنوز موضوعات مختلفی در این زمینه وجود دارد که برای انجام پژوهش‌های آینده می‌تواند حائز اهمیت باشد. برخی از این موضوعات به شرح زیر است:

۱. بررسی دیدگاه مدیران حسابرسی و شرکای مؤسسات حسابرسی در مورد فرهنگ اخلاقی سازمانی و مقایسه نتایج آن با یافته‌های این پژوهش.

۲. بررسی رابطه فرهنگ اخلاقی سازمانی با سایر رفتارهای غیرعادی حسابرسان.

۳. بررسی ضرورت برگزاری دوره آموزشی در زمینه اخلاق برای دانشجویان حسابداری.

۴. بررسی ضرورت برگزاری دوره آموزشی در زمینه اخلاق برای حسابرسان شاغل در حرفه.

۵. بررسی رابطه بین اعتقادات مذهبی و رفتارهای غیرعادی حسابرسان.

۶. بررسی تأثیر جنسیت بر رفتارهای غیرعادی حسابرسان.

۷. بررسی تأثیر اندازه سازمان محل کار حسابرس بر رفتارهای غیرعادی حسابرسان.

۸. بررسی تأثیر فرهنگ موسسه بر فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی.

۹. بررسی تأثیر فرهنگ موسسه بر انگیزه‌های حسابرسان برای افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی.

۱۰. انجام پژوهشی برای بررسی راه‌کارهای ایجاد و بکارگیری فرهنگ اخلاقی سازمانی در مؤسسات حسابرسی.

۱. Enron
۳. Adelphi
۵. Martha Stewart
۷. Mutual Fund Industry
۹. Donaldson
۱۱. Sama
۱۳. Wyatt
۱۵. Jenkins et al.
۱۷. Taylor et al.
۱۹. Israel
۲۱. Sweeney
۲۳. Emerson et al.
۲۵. Costello
۲۷. Pereira
۲۹. Akres
۳۱. Bayou et al.
۳۳. Ebimobowei
۳۵. Guralnik
۳۷. Korte
۳۹. Keyton
۴۱. Hill et al.
۴۳. Balthazard
۴۵. Clemente
۴۷. Windsor
۴۹. Douglas et al.
۵۱. Lightner et al.
۵۳. Margheim
۵۵. Alderman
۵۷. Otley
۵۹. McNair
۶۱. Raghunathan
۶۳. Robert
۶۵. Hunt et al.
۶۷. Vitell
۶۹. Barnett
۷۱. Reliability
۷۳. Cronbach's Alpha
۲. World Com
۴. Tyco
۶. Parmalat
۸. Sub Prime Mortgage Industry
۱۰. Copeland
۱۲. Shoaf
۱۴. Weaver et al.
۱۶. Sarros et al.
۱۸. Alok
۲۰. Almer et al.
۲۲. Pierce
۲۴. Arnold et al.
۲۶. Marques
۲۸. Ling
۳۰. Agoglia et al.
۳۲. Ogbonna
۳۴. Hornby
۳۶. Hofstede
۳۸. Chermack
۴۰. Schin
۴۲. Martin
۴۴. Cook
۴۶. Post et al.
۴۸. Ashkanasy
۵۰. Bryan et al.
۵۲. Kelley
۵۴. Rhode
۵۶. Deitrick
۵۸. Ponemon
۶۰. Pany
۶۲. Malone
۶۴. In-Charge Auditors
۶۶. Paolillo
۶۸. Valentine
۷۰. Validity
۷۲. Retest
۷۴. Least Squares Regression Model

٧٥. Logistic Regression

٧٧. Coefficient of Determination

٧٩. Chi-Square Statistic

٨١. Wald Statistic

٨٣. Simmons

٧٦. F Statistic

٧٨. Durbin-Watson Statistic

٨٠. Nagelkre R Square

٨٢. Shafer



۱. آشوری، داریوش. (۱۳۸۶). *مفاهیم و تعاریف فرهنگ*. چاپ سوم. تهران: انتشارات آگاه.
۲. اعتمادی، حسین و زهرا دیانتي دیلمی. (۱۳۸۸). «تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها» *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، شماره‌های ۱ و ۲، ۱۱-۲۲.
۳. عمید، حسن. (۱۳۷۱). *فرهنگ فارسی عمید*. چاپ دوم. تهران: انتشارات امیر کبیر.
۴. معین، محمد. (۱۳۷۷). *فرهنگ فارسی*. چاپ دوم. تهران: انتشارات امیر کبیر.
۵. مهدوی، غلامحسین و سید روح‌الله موسوی نژاد. (۱۳۹۰). «تأثیر میزان و شرایط اخلاقی بر تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی استان فارس» *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، شماره ۴، ۴۱-۵۲.
۶. Agoglia, P. C.; Hatfield, R. C.; and T. Lambert (۲۰۱۰). "An Examination of Audit Managers' Preference for the Underreporting of Time by Their Audit Staff." *International Conference: Georgia State University*.
۷. Alderman, C. and J. Deitrick (۱۹۸۲). "Auditors' Perception of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۱, pp. ۵۳-۶۸.
۸. Almer, E.; Higgs, J.; and K. Hooks (۲۰۰۵). "A Theoretical Framework of the Relationship Between Public Accounting Firms and their Auditors." *Behavioral Research in Accounting*, ۱۷(۱), pp. ۱-۲۲.
۹. Alok, K. and D. Israel (۲۰۱۲). "Authentic Leadership & Work Engagement." *The Indian Journal of Industrial Relations*, ۴۷(۳), pp. ۴۹۸-۵۱۰.
۱۰. Arnold, D. F.; Bernardi, R. A.; and P. E. Neidermeyer (۲۰۰۹). "Do European Auditors Make Decisions that Reflect Harmony: The Impact of Country and Culture." *International Journal of Disclosure and Governance*, ۶(۱), ۵۸-۶۸.
۱۱. Balthazard, P. A. and R. A. Cook (۲۰۰۴). "Organizational culture and Knowledge Management Success: Assessing the Behavior-Performance Continuum." *Proceedings of the ۳۷th Hawaii International Conference on System Science*.
۱۲. Bayou, M. E.; Reinstein, A.; and F. Paul (۲۰۱۱). "To Tell the Truth: A Discussion of Issues Concerning Truth and Ethics in Accounting." *Accounting, Organizations and Society*, ۳۶(۲), pp. ۱۰۹-۱۲۴.

۱۳. Bryan, O.; Quirin, J.; and P. Donnelly (۲۰۰۵). "Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior." *Journal of Business and Economics Research*, ۳ (۱۰), pp. ۹-۱۴.
۱۴. Clemente, M. (۲۰۰۳). "Growing Concerns: Managing Corporate Culture for Strategic Success, Part One." *Smart Praos Newsletter*. Retrieved from <http://accounting.smartpros.com/x۳۶۸۸.xml> [۰۴/۱۰/۲۰۱۱].
۱۵. Copeland, J. (۲۰۰۵). "Ethics as Imperative." *Accounting Horizons*, ۱۹ (۱), pp. ۳۵-۴۳.
۱۶. Donaldson, W. (۲۰۰۵). "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_۰۴۰۱۰۵whd.htm. [۰۴/۱۰/۲۰۱۱].
۱۷. Douglas, P.; Davison, R.; and B. Schwartz (۲۰۰۱). "The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments." *Journal of Business Ethics*, ۳۴ (۲), pp. ۱۰۱-۱۲۱.
۱۸. Emerson, T.; Conroy, S.; and C. Stanley (۲۰۰۷). "Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey." *Journal of Business Ethics*, ۷۱(۱), pp. ۷۳-۸۷.
۱۹. Guralnik, D. B. (۱۹۸۴). *Webster's New World Dictionary of the English Language*, New York: Simon & Schuster.
۲۰. Hill, A. T.; Lewis, P.; and M. Millrmer (۲۰۰۰). *A Human Resource Strategy Approach Managing Change*, Firs Publisher.
۲۱. Hofstede, G. (۱۹۹۱). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, London: McGraw-Hill.
۲۲. Hornby, A. S. (۲۰۰۶). *Oxford Advanced Learner Dictionary of Current English*, Sixth Edition. London: Oxford University Press.
۲۳. Hunt, S.; Chonko, L.; and V. Wood (۱۹۸۹). "Organizational Values and Organizational Commitment in Marketing." *Journal of Marketing*, ۵۳ (۳), pp. ۷۹-۹۰.
۲۴. Jenkins, J.; Deis, D.; Bedard, J.; and M. Curtis (۲۰۰۸). "Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis." *Behavioral Research in Accounting*, ۲۰ (۱), pp. ۴۵-۷۴.

۲۵. Kelley, T. and L. Margheim (۱۹۸۷). "The Effect of Audit Billing Arrangement on Underreporting of Time and Audit Quality Reduction Acts." *Advances in Accounting*, ۵, pp. ۲۲۱-۲۳۳.
۲۶. Kelley, T. and L. Margheim (۱۹۹۰). "The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Audit Behavior." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۹ (۲), pp. ۲۱-۴۱.
۲۷. Keyton, J. (۲۰۰۵). *Communication and Organizational Culture*. London: Age Publications.
۲۸. Korte, R. and T. Chermack (۲۰۰۷). "Changing Organizational Culture With Scenario Planning." *Journal of Futures*, ۳۹, pp. ۶۴۵- ۶۵۶.
۲۹. Lightner, S.; Adams, S.; and K. Lightner (۱۹۸۲). "The Influence of Situation, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۲, pp. ۱-۱۲.
۳۰. Ling, Q. and M. Akers (۲۰۱۰). "An Examination of Underreporting of Time and Premature Signoffs by Internal Auditors." *Review of Business Information Systems*, ۱۴(۴), pp. ۳۶-۴۸.
۳۱. Malone, C. and R. Roberts (۱۹۹۶). "Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۱۵(۲), pp. ۴۹-۶۴.
۳۲. Margheim, L. and K. Pany (۱۹۸۶). "Quality Control, Premature Signoff, and Underreporting of Time: Some Empirical Findings." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۵ (۲), pp. ۵۰-۶۳.
۳۳. Marques, P. A. and J. A. Pereira (۲۰۰۹). "Ethical Ideology Andethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession." *Journal of Business Ethics*, ۸۶, pp. ۲۲۷-۲۴۲.
۳۴. Martin, J. (۲۰۰۲). *Organizational Culture*. Thousand Oaks, California: Sage publications.
۳۵. McNair, C. (۱۹۹۱). "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior." *Accounting, Organizations and Society*, ۱۶ (۷), pp. ۶۳۵-۵۳.

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*, 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*, 1th 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.

۴۶. Schein, E. (۱۹۹۲). *Organizational Culture and Leadership*, ۲nd ed. San Francisco: Jossey-Bass.
۴۷. Schein, E. (۲۰۰۴). *Organizational Culture and Leadership*, ۳rd ed. San Francisco: Wiley.
۴۸. Shafer, W. E. and R. S. Simmons (۲۰۱۱). "Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, ۲۴(۵), pp. ۶۴۷-۶۶۸.
۴۹. Sweeney, B. and F. Costello (۲۰۰۹). "Moral Intensity and Ethical Decision-making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students." *Accounting Education*, ۱۸(۱), pp. ۷۵-۹۷.
۵۰. Sweeney, B. and B. Pierce (۲۰۰۶). "Good Hours, Bad Hours and Auditors' Defense Mechanisms in Audit Firms." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, ۱۹ (۶), pp. ۸۵۸-۸۹۲.
۵۱. Taylor, E.; Curtis, M.; and L. Chui (۲۰۱۲). "Staff Auditors' Observations of Questionable Peer Behavior." *The CPA Journal*, ۸۲(۶), pp. ۶۶-۷۱.
۵۲. Valentine, S. and T. Barnett (۲۰۰۲). "Ethics Codes and Sales Professionals of Their Organizations' Ethical Values." *Journal of Business Ethics*, ۴۰, pp. ۱۹۱-۲۰۰.
۵۳. Weaver, G.; Trevino, L.; and P. Cochran (۱۹۹۹). "Corporate Ethics Practices in the Mid- ۱۹۹۰'s: An Empirical Study of the Fortune ۱۰۰۰." *Journal of Business Ethics*, ۱۸(۳), pp. ۲۸۳-۲۹۴.
۵۴. Windsor, C. and N. M. Ashkansay (۱۹۹۶). "Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions." *Behavioral Research in Accounting*, ۸, pp. ۸۰-۹۷.
۵۵. Wyatt, A. (۲۰۰۴). "Accounting Professionalism: Accountants' Responsibilities and Morality." *CPA Journal*. Vol. LXXIV (۳), pp. ۲۲-۲۸.