



Auditing Institutions Characteristics and Moral Courage of Auditors

samane shafiee¹, Mohammad Hamed Khanmohammadi², Amir Mohammadi kahki³

Received: 2022/08/06

Approved: 2022/10/07

Research Paper

Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of the characteristics of audit institutions on the moral courage of auditors in the audit institutions of the Securities and Exchange Organization during the year 2019. Moral courage is an indicator in order to increase the quality and improve moral decisions in facing complex issues. The performance, behavior and moral courage of auditor can affect the overall quality of the financial reporting process. Meanwhile, the characteristics of the auditing firm play a significant role in the auditor's moral courage and achieving the goals set to protect public interests. The independent variables of research include power distance, ambiguity and feminity, which were first operationally defined using the opinion of professional experts and then calculated based on the characteristics of the audit institute. The dependent variable of the research is the moral courage of auditors using the moral courage questionnaire based on the Likert scale, which was answered by 57 auditors of the trusted auditing institutions of the Securities and Exchange Organization. The findings of the research show that the variable of power distance and feminity has a significant relationship with the moral courage of auditor, and the ambiguity space has no significant relationship with the moral courage of auditor.

Key Words: Power Distance, Ambiguity Space and Feminity, Moral Courage of Auditor.

 10.22034/JPAR.2022.559753.1106

1. Ph.D. in accounting, Damavand Branch, Islamic Azad university, Damavand, Iran.

samane_shafiee@yahoo.com

2. Associate Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University,

Damavand, Iran. (Corresponding Author) dr.khanmohammadi@yahoo.com

3. MSc. of accounting, Damavand branch. Islamic Azad University, Damavand, Iran.

amirmohammadi1220@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل

سمانه شفیع^۱، محمدحامد خان محمدی^۲، امیر محمدی کهکی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۷/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی اثر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل در مؤسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران طی سال ۱۳۹۹ می‌پردازد. شجاعت اخلاقی شاخصی است به منظور افزایش کیفیت و بهبود تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در مواجهه با مسائل پیچیده. عملکرد، رفتار و شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل می‌تواند بر کیفیت کلی فرآیند گزارشگری مالی اثرگذار باشد. در این میان ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی نقش قابل توجهی در میزان شجاعت اخلاقی حسابرس و دستیابی به اهداف تعیین شده جهت حفظ منافع عمومی دارد. متغیرهای مستقل پژوهش حاضر شامل فاصله قدرت، فضای ابهام و زن‌منشی می‌باشد که ابتدا با استفاده از نظر خبرگان حرفه‌ای به طور عملیاتی تعریف و سپس بر اساس ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی محاسبه شدند. متغیر وابسته پژوهش، شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل با استفاده از پرسشنامه شجاعت اخلاقی خلیل و همکاران (۲۰۱۸) و صفرزاده و کریم داد (۱۳۹۹) بر اساس طیف لیکرت می‌باشد که ۵۷ نفر از حسابرسان مستقل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به آن پاسخ دادند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که متغیر فاصله قدرت و زن‌منشی با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معناداری دارد و متغیر فضای ابهام با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معناداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: فضای ابهام، فاصله قدرت، زن‌منشی، شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل

doi: 10.22034/JPAR.2022.559753.1106

samane_shafiee@yahoo.com

dr.khanmohammadi@yahoo.com

amirmohammadi1220@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دکتری حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.

۱- مقدمه

گزارشگری مالی نقشی حیاتی در تصمیمات استفاده‌کنندگان بازارهای مالی دارد. کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد. حسابرسان مستقل یکی از گروه‌ها و عواملی است که در این زنجیره، نقش اساسی ایفا می‌کند. این انتظار از حسابرسان مستقل وجود دارد که به استانداردهایی مانند عینیت، استقلال و صداقت پایبند باشد (بادآورنهدی و همکاران، ۱۳۹۲). حسابرسان مستقل در جایگاهی از سیستم اجرایی و نظارت بر شرکت، کاهش هزینه‌های نمایندگی را تسهیل می‌نمایند (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۳). نتیجه این اقدامات و فعالیت‌ها گامی مهم در دستیابی به اهداف تعیین شده به منظور حفظ منافع عمومی می‌باشد و ویژگی‌های موسسه حسابرسانی نقش شایانی در دستیابی به این اهداف دارد. از سویی دیگر حسابرسان مستقل به دلیل وجود فشارهای مختلف، ترس از دست دادن شغل و موقعیت شخصی، قادر به رعایت بی‌طرفی و اظهار نظر واقعی نبوده و عموماً سعی در مخفی نمودن واقعیت‌ها و یا حتی حمایت از مدیران ارشد در جهت تخلفات آنان دارند تا موقعیت خود را حفظ نمایند. این موضوع سبب شده تا حسابرسان مستقل برای حفظ جایگاه و موقعیت شغلی خود، در انجام وظایف کوتاهی نمایند و تخلفات، عدم رعایت و سرپیچی از قوانین و رویه‌ها را مخفی و در گزارشات خود، اطلاع‌رسانی نکنند. براین اساس حسابرسان مستقل برای گزارش حقایق دارای ترس هستند و در تلاش برای حل این مشکل و پیدا نمودن راهی برای غلبه بر ترس و تهدیدها، بایستی شجاعت اخلاقی خود را ارتقا دهند. شجاعت اخلاقی شاخصی است به‌منظور افزایش کیفیت و بهبود تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در مواجهه با مسائل پیچیده. به عبارت دیگر اهمیت شجاعت اخلاقی، عمل به رعایت استانداردهای اخلاقی در شرایط دشوار تصمیم‌گیری‌هاست. عملکرد، رفتار و شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل می‌تواند بر کیفیت کلی فرآیند گزارشگری مالی اثر بگذارد. با عنایت به اهمیت مقوله شجاعت اخلاقی حسابرسان در درستی اظهارنظر وی، در این پژوهش بر آنیم که اثر ویژگی‌های موسسه حسابرسانی را بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل بررسی کنیم. نتایج این پژوهش می‌تواند راه حلی عملی برای آشکار نمودن تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل به‌منظور بیان حقیقت و ساکت نماندن فراهم نماید.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ویژگی‌های مؤسسات حسابرسانی

در پژوهش‌های پیشین تاکنون، ویژگی‌های مؤسسات حسابرسانی از جمله فرهنگ سازمانی در تشریح رفتارهای سیستم‌های اجتماعی مورد بررسی قرار گرفته است، لیکن از بابت تأثیر آن در حسابرسانی، مطالعات کمی صورت پذیرفته است. فرهنگ یک کشور تأثیر قابل توجهی در انتخاب‌های رویه‌های حسابداری دارد و می‌تواند بر تحریفات حسابداری تأثیر مستقیم بگذارد (فرنلی و گری، ۲۰۱۵). بلوغ و پیشرفت حسابداری و حسابرسانی با عوامل و ساختارهای پیرامونی

خود در ارتباط می‌باشد (بلکویی، ۱۹۸۹). کیفیت گزارشگری مالی و تحریفات حسابداری تحت تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی می‌باشند (گری، کانگ و لین و تانگ، ۲۰۱۵). فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش قابل توجهی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای در یک موسسه حسابرسی داشته باشد (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). در پژوهش حاضر به منظور سنجش ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی از متغیرهای فاصله قدرت، فضای ابهام و زن‌منشی استفاده شده است.

فاصله قدرت^۱: فاصله قدرت بیان می‌دارد که در جوامع مختلف، افراد برابر نیستند و اعضای فرودست در سازمان‌ها به چه میزان توزیع نابرابر قدرت را انتظار داشته و می‌پذیرند (گان لی و دیگران، ۲۰۱۳). هافستد فاصله قدرت را به میزان پذیرش و قبول نابرابری نهادها و سازمان‌های درون جامعه توسط افراد عادی (فاقد قدرت) تعریف می‌کند. در سازمان‌هایی با فاصله قدرت پایین، نبود تمرکز، سلسله‌مراتب سازمانی، پذیرش زیردستان به عنوان مشاور و در سازمان‌هایی با فاصله قدرت بالا، تمرکز و سلسله‌مراتب بلند وجود دارد. در سازمان‌هایی با فاصله قدرت پایین، زیر دستان وابستگی کمی به روسا و تمایل به مشورت دارند، لذا وابستگی بین رئیس و مرئوس وابستگی درونی می‌باشد و فاصله احساسی بین آن‌ها نسبتاً پایین است. در سازمان‌های با فاصله قدرت بالا، زیر دستان به طور قابل ملاحظه‌ای به روسای خود متکی هستند. در این حالت زیر دستان تمایلی به نزدیک شدن به روسای خود ندارند و مستقیماً در تضاد با آن‌ها می‌باشند (هافستد، ۲۰۰۲). در پژوهش حاضر، جهت سنجش فاصله قدرت با کسب نظر خبرگان حرفه، از نسبت سهام بزرگ‌ترین شریک مؤسسات حسابرسی نسبت به کوچک‌ترین شریک استفاده می‌شود.

فضای ابهام^۲: فضای ابهام میزان خطر پذیرفته شده در مؤسسات حسابرسی را بیان می‌کند (گان لی و دیگران، ۲۰۱۳). عدم پرهیز از ابهام با روشی که جامعه با آینده نامعلوم برخورد می‌کند، سر و کار دارد. در جوامع و سازمان‌هایی که شفافیت کم و محدود و ابهام و تردید بالاست، انبوهی از قوانین و مقررات متناقض وجود دارد. در این جوامع و سازمان‌ها، عوامل مؤثر بر شفافیت و پاسخگویی از جمله قوانین شفاف وجود ندارد و در مقابل به دلیل وجود قوانین و رویه‌های گوناگون و متفاوت، فاقد نظام اداری صحیح و کارآمد هستند. در مقابل ساختارهای شفاف و با ابهام و تردید پایین، وضعیت مطلوب‌تری دارند (تقوی، ۱۳۸۶). در پژوهش حاضر طبق نظر خبرگان حرفه، برای سنجش شاخص فضای ابهام، از نسبت تعداد شرکای خارج شده به جمع شرکاء طی پنج سال، استفاده شده است. به عبارتی نسبت ماندگاری شرکاء در مؤسسات به عنوان شاخص فضای ابهام در نظر گرفته شده است. زن منشی^۳: یک جامعه زن‌خو جایی است که در آن «کیفیت زندگی» نشانه موفقیت است و برجسته بودن در بین افراد تحسین‌برانگیز نیست. در زمینه حسابرسی و شجاعت اخلاقی حسابرس، بعد مردمنشی و زن‌منشی نیز مصداق دارد. در حسابرسی، جنسیت عامل تأثیرگذار در قضاوت حرفه‌ای و فرآیندهای ارزیابی خطر تلقی می‌شود. به عبارت دیگر، جنسیت را می‌توان عاملی دانست که اظهارنظر حسابرسان پیرامون ارزیابی و مدیریت ریسک سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. علی‌رغم تأثیر تفاوت‌های جنسیتی بر پذیرش ریسک، شواهدی که تأیید کند زنان از مردان ریسک‌گریزتر نیستند، بیشتر است (داموداران، ۲۰۰۸). زنان حسابرس به دلیل داشتن

اصول اخلاقی بالا با تلاش و رسیدگی بیشتر در انجام حسابرسی، نقش مهمی در تقویت شفافیت محیط اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی دارند (کازمی و همکاران، ۱۴۰۰). در پژوهش حاضر طبق نظر خبرگان حرفه، برای سنجش شاخص زن منشی مؤسسات حسابرسی، نسبت تعداد شرکای زن به کل شرکاء در ترکیب شرکاء مدنظر قرار گرفته است.

شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل

شجاعت اخلاقی به عنوان رفتاری شجاعانه تعریف می‌شود، که مزیت مهمی در جامعه است، ذاتی نیست و می‌تواند طی فرآیند یادگیری، آموزش داده شود (سیلویا اسوالد و همکاران، ۲۰۱۲). شجاعت اخلاقی به عنوان شاخه‌ای از رفتار اجتماعی در نظر گرفته می‌شود (فری و شفاقر، ۲۰۰۱). محققان شجاعت اخلاقی را قابل انعطاف و تحت تأثیر ویژگی‌های سازمان تلقی می‌کنند (سین هانا و همکاران، ۲۰۱۱). طبق تحقیقات، فشار مدیران یکی از عواملی است که بیشتر مانع شجاعت اخلاقی در محل کار می‌شود، زیرا مدیران قدرت تنبیه کارمندان را دارند (سکرکا، ۲۰۰۷). شجاعت اخلاقی به عنوان شاخصی به منظور افزایش کیفیت مدیریت و بهبود تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در مواجهه با مسائل پیچیده مطرح شده است. اهمیت شجاعت اخلاقی در عمل به معنای رعایت استانداردهای اخلاقی در شرایط دشوار در محل کار می‌باشد (اوتول، ۱۹۸۵). مقوله شجاعت اخلاقی چالشی جدید برای اخلاق کسب و کار است و به عنوان امری ضروری در شرایط فساد و اخاذی در نظر گرفته می‌شود (ماهونی، ۱۹۹۵). به منظور برطرف نمودن معضلات اخلاقی و یافتن روش‌هایی برای کمک به افرادی که در برابر تهدیدهای کاری مقاوم هستند و با رفتار اخلاقی بر ترس غلبه می‌نمایند، توافق‌های زیادی وجود دارد، و اعتقاد بر آن است که شجاعت اخلاقی افراد باید گسترش یابد. شجاعت اخلاقی توضیح می‌دهد که چرا یک فرد به صورت اخلاقی عمل می‌کند، ولی زمانی که شخص دیگری در همان موقعیت قرار می‌گیرد، به صورت اخلاقی عمل نمی‌کند. شجاعت اخلاقی یک ویژگی است که عامل انگیزش و اقدام افراد بر اساس اخلاق حرفه‌ای می‌شود (سکرکا و همکاران، ۲۰۰۹). محققان بر این باورند که رفتارهای جامعه پسند مانند اعلام نظر، نیاز به شجاعت اخلاقی دارد. چنین شجاعتی نوعی از صلاحیت اخلاقی است که به غلبه بر ترس تکیه می‌کند (مورالس سانچز و کابلینو مدینا، ۲۰۱۳). پژوهش‌ها نشان داده ترس از انتقام، علت اصلی سکوت و عدم گزارش حسابرسان می‌باشد (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). انتقام به چندین شکل از جمله از دست دادن شغل، ارباب، تهدید به مرگ، بدنام کردن و تأثیر منفی بر حرفه فرد خود را نشان داده که می‌تواند موجب خسارات روحی و جسمی بر گزارش دهنده شود (کومر و شوارتز، ۲۰۱۷).

با عنایت به اینکه متغیر مستقل پژوهش حاضر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی و متغیر وابسته، شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل می‌باشد، بررسی‌ها نشان داده که تاکنون پژوهش‌هایی در رابطه با هر یک از موضوعات فوق به طور جداگانه انجام شده است، لیکن در رابطه با تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل تاکنون پژوهشی انجام نشده است. در ادامه به ارائه خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه می‌پردازیم.

سجادی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد حضور زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی اثر منفی و بر عملکرد غیر مالی اثر مثبت دارد.

آقایی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این موضوع می‌باشد که توازن و سلسله مراتب رابطه منفی و معنادار با تحریفات حسابداری دارد و از سویی دیگر اقتدارگرایی و تسلط رابطه مثبت و معنادار با تحریفات حسابداری دارند. صفرزاده و کریمداد (۱۳۹۹)، عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر شجاعت اخلاقی آنان دارد.

جزندری و جوادی (۱۳۹۷) در بررسی رابطه ابعاد فرهنگ سازمانی شامل فاصله قدرت کم، جمع‌گرایی و مردانگی با تعهد سازمانی نشان دادند که ابعاد مذکور بر تعهد سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد در هر دو مقوله شخصیت و جنسیت، عامل مهمی در عملکرد سازمانی و فردی به شمار می‌رود و در پیشبرد اهداف سازمانی اهمیت شایانی دارد. هاربور و کیس فالوی (۲۰۱۴) و گروبر (۲۰۱۱)، در پژوهش خود، شجاعت اخلاقی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد شجاعت اخلاقی مانند یک نیروی روانی و دارای قدرت اراده، نقش مهمی در فعال کردن رفتار اخلاقی توسط حسابرسان و حسابداران ایفا می‌کند.

হারدیس و بریج (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تحلیلی تفاوت‌های جنسیتی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج به‌دست آمده نشان داد که حسابرسان زن قدری ریسک‌گریزتر از مردان هستند. اما در دیگر ویژگی‌های فردی حسابرسان، شواهدی مبنی بر تأثیر تفاوت‌های جنسیتی مشاهده نشد.

هاگس و همکاران (۲۰۰۹) در بررسی فاصله قدرت، فردگرایی و اجتناب از فضای ابهام در ایالات متحده و مکزیک نشان دادند توانایی استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی ارقام صورت سود و زیان توسط این ابعاد دچار اختلال نشده است، اما پتانسیل بالقوه‌ای برای تأثیر این ابعاد بر پیش‌بینی تغییرات در حساب‌های ترازنامه‌ای موجود است.

آرمسترانگ و همکاران (۲۰۰۳)، ساختار مدل تصمیم‌گیری اخلاقی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که شجاعت اخلاقی به عنوان یک فضیلت، ابزاری برای توانایی حسابرسان در اعمال نیت اخلاقی درست و رعایت استقلال است.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و هدف پژوهش مبنی بر بررسی ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر

- شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل تدوین گردید:
۱. فاصله قدرت در مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل اثر معنادار دارد.
 ۲. فضای ابهام در مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل اثر معنادار دارد.
 ۳. زن منشی در مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل اثر معنادار دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر نتیجه اجرا کاربردی، از منظر فرایند اجرا کمی، از منظر منطق اجرا ترکیبی (قیاسی-استقرایی)، از منظر بعد زمانی طولی و گذشته‌نگر و از منظر هدف پژوهش توصیفی-پیمایشی و تحلیلی-همبستگی می‌باشد. مبانی نظری بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و نتایج پایان نامه‌ها و مقالات گردآوری شده است. متغیر وابسته، شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل با استفاده از پرسشنامه شجاعت اخلاقی خلیل و همکاران (۲۰۱۸) و صفرزاده و کریم داد (۱۳۹۹) به صورت طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) امتیاز بندی شده و در اختیار حسابرسان مستقل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار قرار گرفته است. روش نمونه‌گیری در این پژوهش تصادفی ساده و تعداد پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، ۵۷ مورد می‌باشد. برای محاسبه متغیر شجاعت اخلاقی امتیازات سوال‌ها با هم جمع و سپس بر تعداد سوالات تقسیم شده تا مقدار متغیر شجاعت اخلاقی بر حسب عددی بین یک تا پنج محاسبه شود. متغیرهای مستقل نیز ابتدا با استفاده از نظر خبرگان حرفه‌ای به طور عملیاتی تعریف و سپس بر اساس ویژگی‌های موسسه محاسبه شدند. در نهایت از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد که در بخش آمار توصیفی به محاسبه جدول فراوانی، میانگین، انحراف معیار و ... پرداختیم و در بخش آمار استنباطی به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون با نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

تعریف عملیاتی متغیرها:

فضای ابهام: در این پژوهش چرخش شرکاء در مؤسسات طی ۵ سال اخیر به عنوان شاخص فضای ابهام در نظر گرفته شده است. شاخص مذکور از نسبت شرکای خارج شده طی ۵ سال به جمع تعداد شرکاء در پنج سال به دست آمده است.

$$A.S = \frac{Q.P}{T.P} \quad \text{معادله (۱)}$$

فاصله قدرت: در این پژوهش نسبت سهام در اختیار بزرگ‌ترین شریک موسسه به کوچک‌ترین شریک موسسه (از لحاظ نسبت سهم‌الشرکه) به عنوان شاخص فاصله قدرت در نظر گرفته شده است.

$$P.D = \frac{B.P}{S.P} \quad \text{معادله (۲)}$$

زن منشی: این شاخص از تقسیم تعداد شرکای خانم به کل شرکای موسسه در سال صدور

گزارش به دست می‌آید.

معادله (۳)

$$F = \frac{B.P}{S.P} .M$$

شجاعت اخلاقی: متغیر وابسته پژوهش شجاعت اخلاقی است. این متغیر، متغیر پاسخ، برون داد یا ملاک است و عبارت است از وجهی از رفتار یک ارگانیزم که تحریک شده است. متغیر وابسته، مشاهده یا اندازه‌گیری می‌شود تا تأثیر متغیر مستقل بر آن معلوم و مشخص شود. در پژوهش حاضر به منظور اندازه‌گیری این متغیر از پرسشنامه شجاعت اخلاقی استفاده شده است. در بررسی روایی و اگرایی پرسشنامه از شاخص HTMT و روایی همگرایی از میانگین واریانس استخراج شده و پایایی مرکب استفاده شده است.

مدل پژوهش:

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل زیر استفاده شده است: معادله (۴)

$$\text{Moral courage} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Ambiguity} + \beta_2 \text{ Female} + \beta_3 \text{ Power} + \varepsilon_{it}$$

جدول شماره (۱): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	نام انگلیسی متغیر	متن فارسی متغیر
وابسته	Moral courage	شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل
مستقل	Ambiguity Space	فضای ابهام
مستقل	Feminity	زن منشی
مستقل	Power Distance	فاصله قدرت

۴- یافته‌های پژوهش
آمار توصیفی و آمار استنباطی:

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

جدول شماره (۲): جدول شاخص‌های توصیفی و آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

آماره جارک	کشدگی	چولگی	انحراف معیار	مینیمم	ماکسیمم	میانه	میانگین	
۰,۶۹	۳,۹۲	۰,۳۴	۸۵,۴۲	۴۷۰,۱۳	۹۱۵,۰۰	۷۵۱,۵۴	۶۷۸۲۶	شجاعت اخلاقی حسابرسی
۵۷,۰۲	۷,۸۴	۱,۹۵	۰,۱۶	۰,۰۰	۰,۶۰	۰,۰۲	۰,۰۸۶	زن منشی
۴,۶۹	۳,۱۵	۰,۹۹	۰,۰۷	۰,۰۰	۰,۱۴	۰,۰۴	۰,۰۳	فضای ابهام
۲۰,۰۳	۴,۶۴	۱,۹۲	۱۲,۰۶	۱,۰۰	۵۴,۰۰	۶,۵۱	۹,۵۳	فاصله قدرت

با توجه به جدول فوق، چولگی (یکی از مهمترین شاخص‌های تشخیص نرمال بودن توزیع داد) برای همه متغیرهای پژوهش کمتر از ۵ می‌باشد. لذا بر مبنای مباحث نظری آمار و قضیه حد مرکزی فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیرهای تحقیق رد نخواهد شد. موید این مطلب نیز ناچیز بودن مقادیر چولگی (کمتر از ۵) در تمامی متغیرها می‌باشد.

جدول شماره (۳): مدل رگرسیونی آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی‌داری
فضای ابهام	۳۵۹,۴۸	۳۸۴,۱۷	-۲,۰۶	۰,۳۲
زن منشی	۲۳۰,۹۱	۸۴,۹۵	۲,۷۱	۰,۰۰
فاصله قدرت	-۲,۱۴	۰,۸۸	-۲,۲۲	۰,۰۴
C	۷۹۵,۷۴	۳۴,۳۸	۲۳,۱۴	۰,۰۰
شاخص‌های مدل				
مجذور R	۰,۱۷	میانگین متغیر وابسته		۶۲۵,۰۴
آماره f	۱,۷۱	دوربین واتسون		۲,۱۴
احتمال معنی‌داری f	۰,۰۴			

با توجه به اینکه مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد، با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود. ضریب تعیین مدل نیز این مطلب را تأیید می‌کند. همچنین نتایج برآورد آماره دوربین واتسون در محدوده مناسب قرار دارد. با توجه به اینکه مقدار sig متغیر فاصله قدرت کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود و بین فاصله قدرت مؤسسات حسابرسی و شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معنی‌دار وجود دارد. با توجه به اینکه مقدار sig متغیر فضای ابهام بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود و بین فضای ابهام و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی‌دار وجود ندارد. با توجه به اینکه مقدار sig متغیر زن منشی کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه سوم پژوهش پذیرفته می‌شود و بین زن منشی و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی‌دار وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل پرداخته شد. متغیر وابسته پژوهش، شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل می‌باشد که از طریق پرسشنامه شجاعت اخلاقی محاسبه شده است. متغیرهای مستقل پژوهش شامل ویژگی‌های زن منشی، فاصله قدرت، فضای ابهام می‌باشد. یافته‌های پژوهش نشان داد بین متغیرهای زن منشی و فاصله قدرت با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معنادار وجود دارد و از طرفی بین متغیر فضای ابهام با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه

معناداری وجود ندارد. وجود زن‌ها در ترکیب شرکای مؤسسات منجر به افزایش شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل شده است که شاید بتوان گفت شخصیت محافظه‌کار و ریسک‌گریز زن‌ها منجر به رعایت بهتر قوانین و مقررات می‌شود. در رابطه با متغیر فاصله قدرت می‌توان نتیجه گرفت در موسساتی که ترکیب مناسب و هموار سهامدارای دارند و کنترل در دست یک نفر نیست، حسابرسان مستقل شجاعت اخلاقی بهتری در عملکرد خود دارند. به عبارتی عدم تمرکز مالکیت در مؤسسات و کم بودن فاصله قدرت بین شرکاء و همچنین پر رنگ بودن جمع‌گرایی در بین شرکاء، منجر به افزایش شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل می‌گردد. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های جزندری و جوادی (۱۳۹۷)، احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶)، هاربور و کیس فالوی (۲۰۱۴)، گروبر (۲۰۱۱) و آرمسترانگ و همکاران (۲۰۰۳)، همراستا و در رابطه با اثر تفاوت‌های جنسیتی بر رفتار اخلاقی حسابرس، با پژوهش هاردیس و بریچ (۲۰۱۰) مغایر می‌باشد. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب معرفی موضوع جدیدی در حوزه تحقیقات حسابرسی رفتاری شود و پژوهشگران را به انجام پژوهش‌های رفتاری دیگری ترغیب نماید. همچنین شواهد این پژوهش نشان داد ویژگی‌ها و مشخصه‌های مؤسسات حسابرسی، تا چه اندازه می‌تواند بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل اثر گذار باشد. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی مستقل به منظور تدوین خط‌مشی‌های حسابرسی قرار دهد. همچنین با توجه به نتایج تحقیق و تأثیر معنادار وجود زن‌ها در ترکیب شرکاء بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل پیشنهاد می‌شود جهت ایجاد ترکیب بهینه شرکاء از وجود زنان در ترکیب شرکاء مؤسسات و ایجاد سیاست‌های تشویقی توسط نهادهای ناظر حرفه مانند جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار استفاده گردد.

منابع:

احمدزاده، طه و همکاران، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، مجله حسابداری سلامت، سال ششم، شماره دوم، پیاپی ۱۸، ص. ۱-۲
آقایی، محمدعلی، جواد رضازاده و مرتضی بیات، (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری. مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره سیزدهم
بادآورنهدی، یونس و وحید تقی‌زاده خانقاه، (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۰، شماره ۲، ص ۱۹-۴۲
بنی‌مهد، بهمن و امیر نجاتی، (۱۳۹۵)، رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸ شماره ۳۰، ص ۱۱۹-۱۳۷
تقوی، علی، (۱۳۸۶)، تأثیر فرهنگ سازمانی بر فساد اداری، تدبیر، شماره ۱۸۱، ص ۲۷-۳۱
جزندری، زهرا و سیدمصطفی جوادی، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه فرهنگ با تعهد سازمانی براساس مدل فرهنگی هافستد. کنفرانس بین‌المللی علوم انسانی، روانشناسی و علوم اجتماعی. مرکز همایش‌های صدا و سیما.

سجادی، سیدحسین، منتی، وحید، وطن خواه، فرامرز(۱۴۰۱)، تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت، فصلنامه پژوهش‌های حرفه‌ای حسابرسی، ۲(۷)، ص ۵۰-۷۸
 صفرزاده، محمدحسین و کریمداد، علیرضا (۱۳۹۹)، عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، مجله دانش حسابداری مالی، ۷(۱):ص ۱۳۵-۱۵۵.
 کاظمی، پوریا، غلامرضا پور، محمد، عرب، روح اله، شمگانی، رضا (۱۴۰۰)، تأثیر جنسیت شریک موسسه حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام، فصلنامه پژوهش‌های حرفه‌ای حسابرسی، ۱(۴) ص.۵۰-۶۹

Ahmadzadeh, T., Kheirollahi, farshid, Shahveisi, F. Taherabadi, A.(2017) Investigating the Relationship between Personality Dimensions and Gender with Reduced Audit Quality Behaviors, Journal of health accounting, 6(2)18.pp.1-20 (in Persian)

Aghaei, Mohammad Ali, rezazadh, javad, bayat, morteza,(2021), Investigating the Impact of Culture on Accounting Distortions, Journal of accounting advances,13(in Persian)

Armstrong ,M.B., Ketz, J.E. and Owsen,D. (2003), "Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior", Journal of Accounting Education ,21(1):.1-16.

Badavar Nahandi,Taghizadeh Khanqah, (2013), The Relationship between Audit Quality and Investment Efficiency, Accounting and auditing review ,20(2)pp.19-42(in Persian)

Belkaoui, A. (1989). Behavioral Accounting. New York: Quorum Books

Comer, D. R., & Schwartz, M, (2017), Highlighting moral courage in the business ethics course, Journal of Business Ethics, 146(4): 703-724.

Damodaran, A., (2008), "Strategic Risk Taking , A framework for risk management", Wharton School Publishing, Upper Saddle River, N.J.

Fearnley, N. and Gray, S. (2015) 'National institutional factors and IFRS Implementation in Europe, International Journal of Accounting and Information Management, 23 (3): 271-288

Frey, D., & Schœfer, M. (2001). Determinanten der Zivilcourage und des Hilfeverhaltens [Determinants of moral courage and helping behavior]. In H.-W. Bierhoff & D. Fetchenhauer (Eds.), Solidarität, Konflikt, Umwelt und Dritte Welt € (pp. 93–122). Opladen: Leske und Butrich

Gray, S.J., Kang T, Lin, Z. and Tang, Q. (2015) 'Earnings Management in Europe Post IFRS: Do Cultural Influences Persist?', Management International Review, 55 (6): 827-856

Gruber, C. (2011),"The Psychology of Courage: Modern Research on an Ancient Virtue" Integrative Psychological and Behavioral Science, Vol. 45(2): 272-279.

Gun Lee , Silvana Trimi , Changsoo Kim (2013)," The impact of cultural differences on technology adoption", journal of word business 48,pp.20-29

Hofstede, G, Van Dusen, C.A, Mueller, C,B, Charles, T.A ,2002,

"What Goals to Business Leaders Pursue? A Study in Fifteen Countries", Journal of International Business Studies, 33, 785 -804.

Harbour, M. and Kisfalvi, V. (2014), "In the eye of the beholder: An exploration of managerial courage", Journal of Business Ethics, Vol.119 No.4, pp. 493-515.

Hardies, K. and Breesch, D. & Branson, J., (2010), "Are Female Auditors still women: Analyzing the gender differences affecting audit quality", Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American Accounting Association , Long Branch, NJ

Hughes, S. Sander, J., Higgs, S., & Cullinan, C. (2009). The Impact of Cultural Environment on entry-Level Auditors' abilities to perform analytical procedures. Journal of International

Accounting, Auditing and Taxation, 18,29-43

Kazemi, Seyed pouria, Gholamrezapoor, Mohammad, Arab, Rohollah, Shangani, Reza, (2021), The Effect of Audit Partners Gender on the Future Stock Price Crash Risk, Journal of professional auditing research, 1(4), 50-69 (in Persian)

Khelil, L., Akrouf, O., Hussainey, K., & Noubbigh, H, (2018), An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage, International Journal of Auditing, 22(2): 268-284.

Mahoney. J. (1995), "Ethical Attitudes to Bribery and Extortion", in S. Stewart and G. Donleavy, eds, Whose Business Values? Some Asian and Cross- Cultural Perspectives, Hong Kong University Press, pp. 241-242.

Morales-Sánchez, R., & Cabello-Medina, C, (2013), The role of four universal moral competencies in ethical decision-making, Journal of Business Ethics, 116(4): 717-734.

O'Toole James (1985), Vanguard Management: Redesigning the Corporate Future Hardcover, the book of vanguard management.

Safarzadeh, mohammad hossein, Karimdad, alireza (2020), Financial accounting knowledge, 7(1), pp. 135-175 (in Persian)

Seyed Hossein Sajadi, Vahid Menati, Faramarz Vatankhah, (2022), The Effect Gender Of Diversity In Audit Committee On Performance, Journal of professional auditing research, 2(7), 50-78 (in Persian)

Sean T. Hannah, Bruce J. Avolio, and Fred O. Walumbwa (2011), Relationships between Authentic Leadership, Moral Courage, and Ethical and Pro-Social Behaviors, 21(4): 555-578.

Sekerka, L. E., Bagozzi, R. P. & Charnigo, R, (2009), Facing ethical challenges in the workplace: Conceptualizing and measuring professional moral courage, Journal of Business Ethics, 89(4): 565-579.

Sekerka, Leslie E. (2007) Moral courage in the workplace: moving to and from the desire and decision to act, 16(2): 132-149.

Silvia Osswald, Dieter Frey, Bernhard Streicher (2012), Moral Courage, journal of reaserch gate, Department of Social Psychology, Ludwig-Maximilians-University Munich, Munich, Germany, 3(24): 391-405.

Taghavi, ali, (2007), The effect of organizational culture on administrative corruption, tadbir, 181, pp. 27-31 (in Persian)

Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. Journal of Law & Economics, 26 (3): 613-633.

پی‌نویس:

1. Power Distance
2. Ambiguity Space
3. Femininity

