

## اخلاق حرفه‌ای و کیفیت فرآیند حسابداری

محمدصادق قیصری

کارشناس ارشد سازمان تامین اجتماعی

### چکیده

هدف پژوهش بررسی اخلاق حرفه‌ای و کیفیت فرآیند حسابداری است. ابزار اندازه‌گیری این تحقیق یک پرسشنامه پنج گزینه‌ای، محقق ساخته است که براساس تحقیقات پیشین و جهت بررسی نقش رعایت اخلاق حرفه‌ای در کیفیت فرآیند حسابداری از جامعه نمونه، مورد بررسی قرار گرفت. اعتبار پرسشنامه نیز از طریق محاسبه ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد. ضریب پایانی بدست آمده ۰/۹۳ است، که نشان‌دهنده اعتبار مناسب پرسشنامه می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه‌ها از آزمون t - راستای تایید یا عدم تایید فرضیات به کار گرفته شده است و از آزمون فریدمن برای بررسی میزان رابطه عوامل ذکر شده و تعیین میزان رتبه تاثیر هر عامل (وزن هر عامل) استفاده گردیده است. نتایج این بررسی‌ها نشان داد که از دیدگاه جامعه آماری مورد نظر، رعایت اخلاق حرفه‌ای موثرترین عامل، ویژگیهای شخصیتی حسابداران دومین عامل و درنهایت مولفه‌های جمعیت شناختی کم‌اثرترین عامل در کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی می‌باشد. اما لازم به یادآوری است که تمام عوامل یادشده کماکان در کیفیت فرآیند حسابرسی موثرند.

واژه‌های کلیدی: اخلاق حرفه‌ای، کیفیت، فرآیند حسابداری

**۱- مقدمه**

ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد و حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. به دلیل رسوایی‌های مالی متعدد، تاکید بر مسئله اخلاق در حسابداری در سالهای اخیر دوباره مورد توجه قرار گرفته است [۱]. در سال‌های اخیر رفتارهای غیرحرفه‌ای به رسوایی‌های مالی و شکست‌های تجاری با اهمیتی منجر شده است. به‌همین دلیل بسیاری از افراد، حسابرسان صورت‌های مالی چنین موسساتی را بخاطر قصور در کشف یا گزارش اشتباهات یا تقلب‌هایی که منجر به این شکست‌ها شده است، مورد انتقاد و سرزنش قرار داده‌اند و اعتبار موسسات حسابرسی و به عبارتی حرفه حسابرسی خدشه‌دار شده است [۲].

رعایت اخلاق و حفظ ارزشهای اخلاقی به صورت یکی از مهمترین پدیده‌هایی درآمده است که در بیشتر سازمان‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد و یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های مدیران کارآمد در سطوح مختلف، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در تمام حرفه‌هاست تا آنها با احساس مسئولیت و تعهد کامل به مسائل جامعه و حرفه خود پردازد و اصول اخلاقی حاکم بر شغل و حرفه خود را رعایت کنند. زیربنای همه ارزش‌ها در سازمان، ارزش‌های اخلاقی می‌باشد این ارزش‌ها به استقرار و حفظ استانداردهایی کمک می‌کند که می‌تواند بر هدایت افراد به سوی اقداماتی که برای سازمان مطلوب هستند تاثیر بگذارد. به‌طور ویژه، هنگامی که استانداردها یا ارزش‌های اخلاقی سازمان به‌طور گسترده‌ای میان اعضایش رایج شود موفقیت سازمانی افزایش می‌یابد [۳].

لذا جامعه حسابداران رسمی نمی‌تواند بدون پیروی از قواعد اخلاق به زندگی، کار و تلاش ادامه دهد. این قواعد اخلاقی عبارت است از هنجارها یا ارزش‌های خاص که با تغییر مکان زیست قابل تغییر نیست. با توجه به اهمیت اخلاق در حوزه‌های مختلف زندگی از جمله کار و حرفه، تحقیق در مورد جایگاه اخلاق در فرایند حسابرسی در سازمان حسابرسی بنا بر ماهیت خدماتی که ارائه می‌نماید، نیز همچون دیگر سازمانها ضروری به‌نظر می‌رسد. این تحقیق بر آن است تا به مفهوم اخلاق حرفه‌ای و اهمیت و ابعاد گوناگون آن و نیاز جوامع امروز به اخلاق پردازد. همچنین به ویژگی‌های افراد دارای اخلاق حرفه‌ای مانند احساس مسئولیت، برتری جویی و رقابت‌طلبی، صادق بودن، احترام و تکریم دیگران، رعایت ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی، عدالت و انصاف، همدردی با دیگران و وفاداری اشاره می‌شود. لذا هدف از این تحقیق بررسی رعایت اخلاق حرفه‌ای در فرایند حسابداری می‌باشد به طوری که معنویت و اخلاق حرفه‌ای به عنوان عوامل تاثیرگذار بر کیفیت فرایند حسابداری بررسی می‌شوند. در مجموع، می‌توان اذعان داشت که بررسی رعایت ابعاد اخلاق در حسابداری علاوه بر اینکه متخصصان این حرفه را در هدایت مطلوب‌تر استفاده‌کنندگان از اصول اخلاقی حمایت می‌کند، به طراحان سازمان نیز بینش و آگاهی بیشتری در زمینه افزایش اصول اخلاقی در جهت استفاده بهتر و مطلوب‌تر از توانایی افراد می‌دهد. با شناخت این عامل‌ها، متخصصان و کارشناسان نیز با شرایط مناسب‌تری از امکان ایجاد محیطی که اخلاق حرفه‌ای در آن به عنوان محور اصلی در نظر گرفته شود برخوردار خواهند بود.

**۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق**

هدف اصلی و اساسی حسابداری ارائه اطلاعات درباره امور اقتصادی یک شخص یا سازمان در قالب صورت‌ها و گزارش‌های مالی می‌باشد. این اطلاعات جهت تصمیم‌گیری مدیران، مالکان، دولت، اتحادیه‌ها، اعتبار دهندگان، عرضه‌کنندگان کالا و کارکنان

شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این رو، خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند از طرفی استفاده کنندگان از خدمات حسابداری، به ویژه تصمیم گیرندگانی که از صورتهای مالی استفاده می‌کنند، انتظار دارند که اطلاعات ارائه شده به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشد. بنابراین، کسانی که در رشته حسابداری فعالیت می‌کنند نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از بالاترین دارایی آنها باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد [۴].

اخلاق حرفه‌ای، تاثیر چشم‌گیری بر روی فعالیت‌ها و نتایج سازمان دارد. آنچه که به‌عنوان رفتار اخلاقی تلقی می‌شود ممکن است بستگی به عواملی داشته باشد که رفتار اخلاقی را تعیین کرده و بر آن تاثیر می‌گذارند. از میان برخی از این عوامل می‌توان به عواملی مانند تفاسیر قانونی<sup>۱</sup>، عوامل سازمانی<sup>۲</sup> و عوامل شخصی<sup>۳</sup> اشاره کرد [۵].

اخلاق حرفه‌ای نیز از دیدگاه افراد مختلف معانی متفاوتی دارد. اما عموماً آن را شناخت درست از نادرست در محیط کار و آنگاه انجام درست و ترک نادرست می‌دانند [۶].

اخلاق حرفه‌ای رشته‌ای از اخلاق کاربردی، حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاصی که از خدمات شاغلین در آن حرفه استفاده می‌کنند، حاکمیت دارد [۷].

اخلاق حرفه‌ای، مجموعه‌ای از اصول و استانداردهای سلوک بشری است که رفتار افراد و گروهها را تعیین می‌کند در حقیقت، اخلاق حرفه‌ای، یک فرآیند تفکر عقلانی است که هدف آن محقق کردن این امر است که در سازمان چه ارزش‌هایی را چه موقع باید حفظ و اشاعه نمود [۸].

باتوجه به اینکه حسابداری حرفه بزرگ و پیچیده‌ای می‌باشد و جامعه انتظار دارد کیفیت خدمات حرفه‌ای بالا باشد. مدلی از اخلاق حرفه‌ای بوسیله آرمسترانگ در سال ۱۹۹۳ پیشنهاد شده است تا از آن طریق دامنه حسابداری اخلاقی شناسایی شود. براساس مدل آرمسترانگ (۱۹۹۳) نظریه‌ها و تئوری‌های اخلاقی، تئوری‌های بلوغ اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای سه بعد اصلی برای مطالعه اخلاق حرفه‌ای هستند که رابطه مشترکی بین این سه بعد وجود دارد [۹].

حداقل چهار نوع دیدگاه فکری درخصوص رفتار اخلاقی در سازمان‌ها وجود دارد که عبارتند از:

- دیدگاه اصالت نفع: رفتارهایی اخلاقی هستند که بیشترین فایده را برای بیشترین تعداد افراد به همراه داشته باشد.
- دیدگاه فردگرایی: رفتاری اخلاقی تلقی می‌شود که برای منافع بلندمدت خود فرد مفید باشد.
- دیدگاه حقوقی- اخلاقی: رفتاری اخلاقی است که حقوق اساسی تمامی افراد جامعه را تأمین می‌نماید.
- دیدگاه عدالت: زمانی که با افراد به‌صورت منصفانه و بی‌طرفانه برخورد شود، رفتار اخلاقی حاکم گردیده است [۱۰].

<sup>1</sup> - Legal Interpretation  
<sup>2</sup> - Organization Factors  
<sup>3</sup> - Individual Factors  
<sup>4</sup> - Utilization View  
<sup>5</sup> - Individualism View  
<sup>6</sup> - Moral-Rights View  
<sup>7</sup> - Justice View

لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاقی حسابداری است. هر یک از انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری، اصول اخلاقی خاص خود را تدوین می‌نمایند که شباهت‌های زیادی به یکدیگر داشته و همگی کارآمدی، قابلیت اعتماد، حرفه‌ای بودن و اعتبار خدمات حسابداری را تأمین می‌نمایند. اصول اخلاقی حسابداری که کم و بیش مورد اتفاق نظر همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بوده و رعایت آنها، موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد به شرح زیر است:

- درستکاری: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.
  - بی‌طرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ‌گونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.
  - صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به‌گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.
  - رازداری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشاء کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد.
  - اصول و ضوابط حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به‌گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و نیز استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل، سازگار باشد [۴].
- «کادوزیر»<sup>۸</sup> درباره‌ی ویژگی‌های افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند موارد زیر را بیان می‌کند:
- مسئولیت‌پذیری: در این مورد فرد پاسخ‌گوست و مسئولیت تصمیم‌ها و پیامدهای آن را می‌پذیرد؛ سرمشق دیگران است؛ حساس و اخلاق‌مند است؛ به درستکاری و خوشنامی در کارش اهمیت می‌دهد؛ برای ادای تمام مسئولیت‌های خویش کوشاست و مسئولیتی را که به عهده می‌گیرد، با تمام توان و خلوص نیت انجام می‌دهد.
  - برتری‌جویی و رقابت‌طلبی: در تمام موارد سعی می‌کند ممتاز باشد؛ اعتماد به نفس دارد؛ به مهارت بالایی در حرفه خود دست پیدا می‌کند؛ جدی و پرجار است؛ به موقعیت فعلی خود راضی نیست و از طرق شایسته دنبال ارتقای خود است؛ سعی نمی‌کند به هر طریقی در رقابت برنده باشد.
  - صادق بودن: مخالف ریاکاری و دورویی است؛ به ندای وجدان خود گوش فرا می‌دهد؛ در همه حال به شرافت‌مندی توجه می‌کند؛ شجاع و با شهامت است.
  - احترام به دیگران: به حقوق دیگران احترام می‌گذارد؛ به نظر دیگران احترام می‌گذارد؛ خوش‌قول و وقت‌شناس است؛ به دیگران حق تصمیم‌گیری می‌دهد؛ تنها منافع خود را مرجح نمی‌داند.
  - رعایت و احترام نسبت به ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی: برای ارزش‌های اجتماعی احترام قائل است؛ در فعالیت‌های اجتماعی مشارکت می‌کند؛ به قوانین اجتماعی احترام می‌گذارد؛ در برخورد با فرهنگ‌های دیگر متعصبانه عمل نمی‌کند.

<sup>8</sup> - Cadozier

- عدالت و انصاف: طرفدار حق است؛ در قضاوت تعصب ندارد؛ بین افراد از لحاظ فرهنگی، طبقه اجتماعی و اقتصادی، نژاد و قومیت تبعیض قائل نمی‌شود.
  - همدردی با دیگران: دلسوز و رحیم است؛ در مصائب دیگران شریک می‌شود و از آنان حمایت می‌کند؛ به احساسات دیگران توجه می‌کند؛ مشکلات دیگران را مشکل خود می‌داند.
  - وفاداری: به وظایف خود متعهد است؛ رازدار دیگران است؛ معتمد دیگران است [۱۱].
- در تحقیقات پیشین؛ تقی‌پوریان و همکاران (۱۳۹۳) تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت را مورد ارزیابی قرار دادند و اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد موثر دانستند و این موضوع نشان‌دهنده اهمیت اخلاق حرفه‌ای در واحدهای مالی و حسابداری در کنار سایر فاکتورها موثر می‌باشد. در بین ابعاد اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت، شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابداران مدیریت بیشترین، سپس عینیت و بی طرفی حسابداران مدیریت تاثیر بسزایی بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت دارند [۱۲].
- قاسمیان و شیروانی (۱۳۸۳) نقش پنج منظومه اخلاقی (قانون جاویدان، سودمندگرایی، وظیفه‌گرایی، عدالت توزیعی، آزادی فردی) در تصمیم‌گیری مدیران شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان و شرکتهای اقماری آن پرداخته‌اند. به‌طور کلی هر منظومه اخلاقی بیانگر بخشی از حقیقت است و به عنوان ابزار قضاوت مفهوم اخلاقی تصمیمات فردی کامل نمی‌باشد، پس ارائه دلیل اخلاقی در مورد موضوعی با بهره‌گیری از هر پنج منظومه اخلاقی آسان و ساده نیست، اما راضی‌کننده است و جواب می‌دهد [۱۳].
- [۱۳]. اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸) تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکتها را انجام دادند. مطالعه بر روی ۱۰۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفت و برای داده‌پردازی از روش الگوی معادلات ساختاری، مبتنی بر روش حداقل مربعات جزئی استفاده گردید. نتایج نشان داده است دیدگاه اخلاقی مدیران و آرمانگرایی بر کیفیت گزارش‌های مالی موثر است. به‌طوری که ۱۸ درصد تغییرات این متغیر را تبیین می‌نماید [۱۴]. شاور، بانکرافت و سنتی<sup>۹</sup> (۲۰۰۳) به بررسی تأثیرات جنسیت، توسعه شناختی و جهت‌گیری اخلاقی بر ارزیابی اخلاقی و نیت اخلاقی حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی بود که زنان از انتخاب روشهایی بیزارند که به مدیریت سود منجر می‌شود. زنان نسبت به مردان حساس تر بودند و بنابراین، با احتمال کمتری اقدامات مشکوک (شامل مدیریت سود) را انتخاب می‌کردند. در کل، قضاوت اخلاقی حسابداران متأثر از جنسیت و جهت‌گیری فرهنگی آنان بود؛ اما از توسعه شناختی متأثر نبود. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که زمان و سطح اجتماعی شدن می‌تواند اثر جنسیت را تحت‌الشعاع قرار دهد [۱۵]. گرینفیلد<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۸) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که دیدگاه اخلاقی ایده آل گراتر در مقایسه با افراد اقتضاء گرا، تمایل کمتری به دست‌کاری ارقام سود شرکت دارند [۱۶]. جین‌سوک<sup>۱۱</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیق خود به دنبال بررسی اثر اخلاق شرکتی بر عملکرد مالی شرکتها بودند. آنها در تحقیق خود از متغیرهای میانجی تعهدات جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی استفاده کردند. پژوهشگران ابتدا اثر اخلاق شرکتی را بر دو متغیر میانجی ارزیابی کرده و نتیجه این اثر را بر عملکرد مالی با استفاده از معادلات ساختاری مورد آزمون قرار دادند. نکته قابل توجه این تحقیق این است که داده‌های مالی فقط برای سالی که پرسشنامه در آن سال جمع‌آوری شده، گردآوری شده و به صورت مقطعی این تحقیق انجام گردید. نتایج مربوط نشان می‌دهد

<sup>9</sup> - Shawver, Bancroft and Sennetti

<sup>10</sup> - Greenfield

<sup>11</sup> - Jinseok

که اخلاق شرکتی از طریق متغیرهای میانجی تعهدات جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی اثر معناداری بر عملکرد مالی شرکت داشته و افزایش میزان اخلاق شرکتی موجب افزایش عملکرد مالی شرکت می‌گردد [۱۷]. مصطفی لئونارد (۲۰۰۸) به تمرکز بر ارزشهای اخلاقی به عنوان یکی از عناصر کلیدی محیط کسب و کار اشاره دارد و پیشنهاد می‌کند که انتقال ارزشهای اخلاقی در زمینه کار برای پیشگیری از شکست‌های آینده حیاتی است و بر شئون اخلاقی در فرهنگ سازمانی تأکید خاص شده و یک مدل برای بررسی اثر فرهنگ سازمانی بر ارزشهای اخلاقی ارائه شده است [۱۸].

### ۳- متغیرها و فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق، متغیر مستقل رعایت اخلاق حرفه‌ای و متغیر وابسته کیفیت فرآیند حسابداری است، که اثر متغیر مستقل بر این متغیر مشخص می‌گردد. در ضمن ویژگیهای شخصیتی حسابداران و مولفه‌های جمعیت شناختی متغیرهای مداخله‌گر در این تحقیق می‌باشند که مورد سنجش قرار می‌گیرند.

با توجه به متغیرهای بیان شده فرضیه‌های تحقیق را می‌توان به شرح زیر ارائه کرد:

- ۱) رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تأثیر دارد.
- ۲) ویژگیهای شخصیتی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تأثیر دارد.
- ۳) عوامل جمعیت شناختی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تأثیر دارد.

### ۴- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر طبقه‌بندی براساس اهداف، کاربردی و در حوزه تحقیقات توصیفی و از نوع تحقیقات پیمایشی است. روش مورد استفاده در تحقیق از نوع همبستگی و شیوه جمع‌آوری اطلاعات، کتابخانه‌ای و میدانی است. ابزار گردآوری اطلاعات، پرسشنامه‌ای منطبق بر سه بخش (۱) مولفه‌های رعایت اخلاق حرفه‌ای شامل: درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، بی‌طرفی، اصول و ضوابط حرفه‌ای حسابداران. (۲) ویژگیهای شخصیتی حسابداران (ویژگی‌های افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند) شامل: مسئولیت‌پذیری، برتری‌جویی و رقابت‌طلبی، صادق بودن، احترام به دیگران، رعایت هنجارهای اجتماعی، رعایت عدالت و انصاف، همدردی با دیگران، ایجاد ویژگی وفاداری. (۳) مولفه‌های جمعیت‌شناختی شامل: سن، محل تولد، جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و سابقه کار، ساخته شده است که، با توجه به ادبیات و پیشینه تحقیق تلاش گردیده پرسشنامه‌های مناسبی را که مفاهیم بنیادی فرضیه را بیان کند طرح گردد. قلمرو تحقیق حاضر از نظر مکانی ۲۵۰ نفر از حسابداران موسسات حسابرسی است و با در نظر گرفتن قلمرو زمانی سال ۱۴۰۰ تعداد ۸۰ پرسشنامه به روش نمونه‌گیری تصادفی بین جامعه آماری توزیع شد که تعداد ۷۲ پرسشنامه بطور کامل برگشت داده شد. در این پژوهش به منظور تعیین ضریب قابلیت اعتماد (پایایی پرسشنامه) از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. این روش، تکنیک آماری است که میزان انسجام درونی پرسشنامه را اندازه‌گیری می‌کند. که بصورت زیر تعریف می‌شود:

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left( 1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{sum}^2} \right)$$

که در آن  $Si$  انحراف معیار سوال  $i$  ام،  $Sum$  انحراف معیار مجموع سؤالها و  $K$  تعداد سؤالهای پرسشنامه است. هرچه مقدار  $\alpha$  نزدیک به مقدار یک باشد نشان دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار  $\alpha$  برای پرسشنامه تحقیق برابر با  $0/93$  بدست آمده است که نشانگر پایایی بالای پرسشنامه است.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.935	19

#### ۵- تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

هدف عمده و اصلی این تحقیق، بررسی رعایت اخلاق حرفه‌ای در فرآیند حسابداری می‌باشد. جهت این بررسی در بخش استنباطی از آزمون  $t$  - استیودنت در راستای تایید یا عدم تایید فرضیات استفاده شده است و از آزمون فریدمن برای بررسی میزان رابطه عوامل ذکر شده و تعیین میزان رتبه تاثیر هر عامل (وزن هر عامل) استفاده گردیده است. محاسبات و استخراج خروجی‌ها با استفاده از نرم افزارهای آماری Excel و SPSS ۱۵ انجام گرفته است. بررسی نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها حاکی از آن است که:

#### ➤ فرضیه اول با استفاده از آزمون $t$ :

$H_0$ : رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر ندارد.  
 $H_1$ : رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر دارد.  
 با توجه به جدول (۱)، مقدار آماره آزمون  $t$  برابر با  $23,19$ ، فرضیه صفر دال بر «رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر ندارد» با  $95$  درصد اطمینان رد شده و فرضیه مخالف دال بر «رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر دارد»، به عنوان فرضیه درست تایید شده است.

#### جدول ۱: آزمون $t$ - استیودنت برای فرضیه اول

فرضیات	تعداد میانگین	انحراف معیار	مقدار $t$	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین تفاوت
فرضیه اول	۷۲	۴,۲۶	۰,۴۶	۲۳,۱۹	۷۱	۰,۰۰۰
						۱,۲۶

#### ➤ فرضیه دوم با استفاده از آزمون $t$ :

$H_0$ : ویژگیهای شخصیتی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر ندارد.  
 $H_1$ : ویژگیهای شخصیتی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر دارد.  
 با توجه به جدول (۲)، مقدار آماره آزمون  $t$  برابر با  $13,50$ ، فرضیه صفر دال بر «ویژگیهای شخصیتی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر ندارد» در سطح اطمینان  $95$  درصد رد شده و فرضیه مخالف دال بر «ویژگیهای شخصیتی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر دارد»، به عنوان فرضیه درست تایید شده است.

## جدول ۲: آزمون t - استودنت برای فرضیه دوم

فرضیات	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین تفاوت
فرضیه دوم	۷۲	۳,۹۸	۰,۶۲	۱۳,۵۰	۷۱	۰,۰۰۰	۰,۹۸

## ➤ فرضیه فرعی سوم با استفاده از آزمون t:

H<sub>0</sub>: عوامل جمعیت شناختی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر ندارد.

H<sub>1</sub>: عوامل جمعیت شناختی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر دارد.

با توجه به جدول (۳)، مقدار آماره آزمون t برابر با ۶,۹۳، فرضیه صفر دال بر «عوامل جمعیت شناختی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر ندارد» در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد شده و فرضیه مخالف دال بر «عوامل جمعیت شناختی حسابداران بر کیفیت فرآیند حسابداری در موسسات حسابرسی تاثیر دارد»، به عنوان فرضیه درست تایید شده است.

## جدول ۳: آزمون t - استودنت برای فرضیه فرعی سوم

فرضیات	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین تفاوت
فرضیه سوم	۷۲	۳,۵۷	۰,۷۰	۶,۹۳	۷۱	۰,۰۰۰	۰,۵۷

## ➤ رتبه‌بندی عوامل موثر بر فرآیند حسابداری

جهت رتبه‌بندی میزان تاثیر عوامل ذکر شده، با توجه به وابستگی پاسخ‌ها مناسبترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می‌باشد.

H<sub>0</sub>: میانگین رتبه عوامل با هم یکسان است.

H<sub>1</sub>: میانگین رتبه عوامل با هم یکسان نیست.

با توجه به جدول (۴) فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود زیرا مقادیر آماره کای - دو برابر با ۸۲/۸۰۹ بدست آمده است که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد. یعنی میزان تاثیرگذاری عوامل در فرآیند حسابداری با هم تفاوت معناداری دارد و با توجه به جدول (۵) از دیدگاه پاسخگویان در رتبه‌بندی عوامل: از دیدگاه پاسخگویان رعایت اخلاق حرفه‌ای موثرترین عامل، ویژگیهای شخصیتی حسابداران در رتبه دوم و مولفه‌های جمعیت شناختی بین سه عامل کم‌اثرترین عامل در فرآیند حسابداری است. اما لازم به یادآوری است که تمام عوامل یاد شده کماکان در فرآیند حسابداری موثرند.

## جدول ۴: آماره آزمون فریدمن (کای - دو) برای مقایسه میزان تاثیر عوامل موثر بر فرآیند حسابداری

متغیرهای مورد بررسی	تعداد نمونه	مقدار کای - دو	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه آزمون
یکسان نبودن میانگین رتبه عوامل	۷۲	۸۲/۸۰۹	۲	۰/۰۰۰	تأیید فرض H <sub>1</sub>

## جدول ۵: رتبه بندی میزان تاثیر عوامل با استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن

میزان تاثیر	میانگین رتبه	عوامل موثر بر فرآیند حسابداری
بیشترین	۲,۷۴	رعایت اخلاق حرفه‌ای
	۲,۰۳	ویژگی‌های شخصیتی حسابداران
کمترین	۱,۲۴	مولفه‌های جمعیت شناختی

## ➤ رتبه بندی کلی عوامل موثر بر کیفیت فرآیند حسابداری

در جدول (۶) به صورتی مشابه شاخصهای موثر از نظر تاثیر در موفقیت کارآفرینی رتبه‌بندی شده است.

## جدول ۶: رتبه بندی کلی میزان تاثیر عوامل با استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن

میزان تاثیر	میانگین رتبه	عوامل موثر بر موفقیت کارآفرینی در سازمان	عوامل
کم اثرترین	۴,۴۹	جنسیت	مولفه‌های جمعیت شناختی
	۴,۷۵	محل تولد	مولفه‌های جمعیت شناختی
	۶,۷۸	میزان تأثیرگذاری ویژگی برتری جویی و رقابت طلبی یکی از ویژگی‌های شخصیتی افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند بر فرآیند حسابداری را تعیین کنید؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۷,۰۶	تا چه اندازه ویژگی همدردی با دیگران، از ویژگی‌های شخصیتی افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند بر فرآیند حسابداری موثر بوده است؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۸,۲۸	سن	مولفه‌های جمعیت شناختی
	۸,۸۵	رشته تحصیلی	مولفه‌های جمعیت شناختی
	۹,۰۶	سطح تحصیلات	مولفه‌های جمعیت شناختی
	۹,۳۷	به نظر شما نقش ویژگی رعایت و احترام نسبت به ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی در کسب موفقیت فرآیند حسابداری به چه میزان می‌باشد؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۹,۷۰	آیا رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای توسط حسابداران را عاملی جهت موفقیت فرآیند حسابداری می‌دانید؟	رعایت اخلاق حرفه‌ای
	۹,۷۴	سابقه کار	مولفه‌های

			جمعیت شناختی
	۱۰،۱۹	میزان موفقیت فرآیند حسابداری را با توجه به ویژگی مسئولیت‌پذیری یکی از ویژگی‌های شخصیتی افراد که اخلاق حرفه‌ای دارند، چگونه ارزیابی می‌کنید؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۱۱،۴۳	به نظر شما رعایت عدالت و انصاف در سازمان، یکی از ویژگی‌های شخصیتی افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند، تا چه میزان در فرآیند حسابداری نقش دارد؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۱۱،۶۳	به نظر شما ایجاد ویژگی وفاداری یکی از ویژگی‌های شخصیتی افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند، چه میزان در کیفیت فرآیند حسابداری مؤثر است؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۱۱،۷۴	تا چه حد تحقق ویژگی احترام به دیگران، یکی از ویژگی‌های شخصیتی افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند، بر کیفیت فرآیند حسابداری تأثیرگذار است؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۱۲،۵۰	رشد ویژگی صادق بودن، یکی از ویژگی‌های شخصیتی افرادی که اخلاق حرفه‌ای دارند، تا چه حد بر میزان موفقیت فرآیند حسابداری تأثیرگذار است؟	ویژگیهای شخصیتی افراد
	۱۲،۹۹	بی‌طرفی حسابداران تا چه حد بر کیفیت فرآیند حسابداری تأثیرگذار است؟	رعایت اخلاق حرفه‌ای
	۱۳،۰۸	رازداری حسابداران را در کسب موفقیت فرآیند حسابداری به چه میزان می‌دانید؟	رعایت اخلاق حرفه‌ای
	۱۳،۶۹	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابداران به چه میزان در کیفیت فرآیند حسابداری مؤثر است؟	رعایت اخلاق حرفه‌ای
موثرترین	۱۴،۶۷	به نظر شما درستکاری حسابداران چه میزان بر کیفیت فرآیند حسابداری اثرگذار است؟	رعایت اخلاق حرفه‌ای

میزان میانگین رتبه نشان می‌دهد که اکثر شاخص‌های رعایت اخلاق حرفه‌ای جزو موثرترین عوامل، شاخص‌های ویژگی‌های شخصیتی در حد وسط و شاخص‌های مولفه‌های جمعیت شناختی کم‌اثرترین هستند.

#### ۶- نتیجه‌گیری

براساس یافته‌های تحقیق مولفه‌های تأثیرگذار بر کیفیت فرآیند حسابداری که تحت بررسی سه دسته عوامل مورد استفاده در این مطالعه قرار گرفت با ساختار عاملی و زیربنای نظری تطابق قابل قبولی دارند بنابراین می‌توان ادعا کرد که عوامل ارائه شده در سه دسته رعایت اخلاق حرفه‌ای، ویژگی‌های شخصیتی حسابداران و مولفه‌های جمعیت‌شناختی در کیفیت فرآیند حسابداری موثرند.

پس از محاسبه میانگین اهمیت هر عامل در سه دسته مولفه‌های یادشده، اولویت‌بندی مولفه‌ها بدست آمد و یافته‌های این اولویت‌بندی را می‌توان به شرح زیر فهرست نمود:

۱- اهمیت مولفه‌های رعایت اخلاق حرفه‌ای، بر کیفیت فرآیند حسابداری بیشترین اهمیت را دارند، یعنی رعایت اخلاق حرفه‌ای مانند: درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، بی‌طرفی، اصول و ضوابط حرفه‌ای، در حسابداران بر میزان کیفیت فرآیند حسابداری تاثیر مطلوبتری دارند. یا به بیان دیگر، از دیدگاه پاسخ دهندگان رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌تواند حسابداران را درجهت موفقیت فرآیند حسابداری یاری نماید.

۲- اهمیت مولفه‌های ویژگی‌های شخصیتی حسابداران، در کیفیت فرآیند حسابداری درحد متوسط است، یعنی ویژگی‌های شخصیتی حسابداران (مسئولیت‌پذیری، برتری‌جویی و رقابت‌طلبی، صادق بودن، احترام به دیگران، رعایت هنجارهای اجتماعی، رعایت عدالت و انصاف، همدردی با دیگران، ایجاد ویژگی وفاداری)، با میزان موفقیت فرآیند حسابداری درحد متوسط ارتباط دارند. و اینکه برای افزایش کیفیت فرآیند حسابداری درجهت رعایت اخلاق حرفه‌ای، از دیدگاه پاسخ دهندگان، باید به ویژگی‌های شخصیتی افراد توجه بیشتری نمود. و به نوعی شاید در انتخاب و استخدام کارکنان به این ویژگیها توجه کرد.

۳- اهمیت مولفه‌های جمعیت‌شناختی بر کیفیت فرآیند حسابداری کمترین اثر را دارد. یعنی می‌توان اینگونه نتیجه گرفت که سن، محل تولد، جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و سابقه کار، از دید پاسخ‌دهندگان با میزان کیفیت فرآیند حسابداری کمترین ارتباط را دارد. یا به نوع دیگر برای افزایش کیفیت فرآیند حسابداری، در بین سه دسته مولفه‌های یاد شده، باید کمترین توجه به مولفه‌های جمعیت‌شناختی حسابداران بشود.

نتیجه نهایی اینکه :

برای افزایش کیفیت فرآیند حسابداری باید به رعایت اخلاق حرفه‌ای توجه نمود، و درضمن برای موفقیت بیشتر باید در زمان استخدام به ویژگی‌های شخصیتی کارآفرینی افراد نیز توجه کرد چراکه با داشتن افرادی که ذاتاً تمایل به رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای دارند می‌توان به نتایج مطلوبتری رسید.

با توجه به نتایج تحقیق می‌توان راهبردهای زیر را ارائه کرد:

- با توجه به رتبه‌بندی شاخص‌های رعایت اخلاق حرفه‌ای، می‌توان دید که درستکاری حسابداران بیشترین تاثیر را در کیفیت فرآیند حسابداری دارد. بنابراین بیشترین توجه مدیریت برای تشویق افراد درخصوص این ویژگی خواهد بود. و همینطور دربحث جمعیت‌شناختی، عامل جنسیت کمترین تاثیر را در فرآیند حسابداری دارد، بنابراین مدیریت درجهت موفقیت فرآیند حسابداری کمترین توجه را به جنسیت افراد خواهدداشت.

- با توجه به این نتیجه که، میزان میانگین رتبه نشان می‌دهد که اکثر شاخص‌های رعایت اخلاق حرفه‌ای جزو عوامل موثر، ویژگی‌های شخصیتی حسابداران در حد وسط و شاخص‌های مولفه‌های جمعیت‌شناختی کم اثرترین هستند، بنابراین مدیریت درجهت افزایش کیفیت فرآیند حسابداری، در زمان استخدام کارکنان باید به ویژگی‌های شخصیتی حسابداران توجه خاص داشته باشد.

## منابع

- [1] Clikeman, P. (2003). The greatest frauds of the(last) century. Retrieved February 22, 2008, from [http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/wealthManagment/Clikemam\\_Greatest\\_Frauds.pdf](http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/wealthManagment/Clikemam_Greatest_Frauds.pdf).
- [2] Copeland, J. (2005). Ethics as an imperative. *Accounting Horizons*, vol.(19), pp.35-43.
- [۳] مجتبی‌نوی نائینی، مهدی (۱۳۷۲) فرهنگ اصطلاحات کار و تأمین اجتماعی، تهران: انتشارات مؤسسه کار و تأمین اجتماعی.
- [۴] کمالی، رسول. (۱۳۹۳) بررسی جایگاه اخلاق در فرآیند حسابرسی‌های سازمان حسابرسی و موسسات بزرگ حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد گرایش حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تاکستان.
- [۵] نیکومرام، هاشم و محمدزاده سالطه، حیدر. (۱۳۸۹) ارایه الگویی برای تبیین ارتباط بین حاکمیت شرکتی و کیفیت سود. *مجله حسابداری مدیریت*، سال سوم، شماره چهارم، صص ۸۰-۵۹.
- [۶] کاویان، بهنام. (۱۳۸۴)، بررسی اخلاق کار در بخش دولتی و خصوصی، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۶۵، صص ۴۸-۴۵.
- [۷] علی‌مدد، مصطفی. (۱۳۸۹) اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای. *نشریه شماره ۱۹۵ سازمان حسابرسی*.
- [۸] قراملکی، احد فرامرز. (۱۳۸۸) مبانی ترویج اخلاق حرفه‌ای در دانشگاه، پژوهشی پژوهشنامه اخلاق، سال اول، شماره سوم، صص ۲۴-۹.
- [9] Lampe, J. C., & Finn, D. W. (1994). Teaching ethics in accounting curricula. *Business & Professional Ethics Journal*, 13 (1&2), 89-128.
- [10] Schermerhorn Jhon and Hunt James and Osburn Richard, (2002) *Organizational Behavior*, Jhon Wiley & Sons.
- [11] Cadozier, V, (2002), *The moral profession: A study of moral development and professional ethics*, Retrieved from proquest.com, P.167.
- [۱۲] تقی‌پوریان، یوسف و همکاران (۱۳۹۳) ارزیابی تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی-فازی)، *حسابداری مدیریت*، دوره ۷، شماره ۲۰، صص ۶۶-۴۹.
- [۱۳] قاسمیان، معصومه؛ شیروانی، علیرضا. (۱۳۸۳) نقش پنج منظومه عمده اخلاقی در تصمیم‌گیری مدیران، *دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت*.
- [۱۴] اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمه، زهرا. (۱۳۸۸) تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکتها، *فصلنامه‌ی اخلاق در علوم و فناوری*، سال چهارم، شماره‌های ۱ و ۲.
- [15] Shawver, T. J., Bancroft, P. C. and Sennetti, J. T. (2003). Gender Differences in Ethical Orientation and Evaluation by IPO Accountants. Working Paper. 1-34.
- [16] Greenfield, A. C. (2008). The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior, *Journal of Business Ethics*, 83, 419-434.
- [17] Jinseok S. Chun, Yuhung Shin, Jin Nam Choi and Min Soo Kim. (2013). "How Does Corporate Ethics Contribute to Firm Financial Performance? The Mediating Role of Collective Organizational Commitment and Organizational Citizenship Behavior" *Journal of Management*, vol 23 , no 8.

[18] Moustafa-Leonard, Karen , Wellington, John F. Ethical Values in the Workplace : Individual Values and Organizational Culture, Proceedings of the Business, Society & Government Consortium of the Midwest Business Administration Association (January 2008 : 90-102)