

## فصل دوم:

آموزش حسابداری، فرسنگ و اقتصاد معاومتی





## بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی به روی کیفیت کار حسابرسی

آرزو آقایی<sup>۱</sup>، نوشین احمدی<sup>۲</sup>

### چکیده

موضوع و هدف مقاله: نداشتن انگیزه لازم برای گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده توسط حساب‌رسان باعث کاهش کیفیت کار آنها و منجر به شکست موسسه حسابرسی می‌شود. به دلیل اهمیت این موضوع و به منظور افزایش کیفیت کار حساب‌رسان، بررسی عوامل موثر بر انگیزه حساب‌رسان برای گزارش اشتباهات کشف شده لازم و ضروری است. در این پژوهش، تأثیر عواملی چون کنترل درونی و بیرونی، تیپ شخصیتی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حساب‌رسان به گزارش اشتباهات کشف شده (کیفیت حسابرسی) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

روش پژوهش: در این پژوهش مدل رگرسیون چند متغیره برای سنجش ارتباط این متغیرها بکار گرفته شده است. رابطه بین متغیرهای پژوهش و فرضیه‌ها با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده توجیه می‌شود. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. جامعه آماری این پژوهش را شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل در سازمان و موسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند. یافته‌های پژوهش: چهار عامل تیپ شخصیتی حساب‌رسان، مرکز کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حساب‌رسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تأثیر معنی‌دار دارد.

نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه مثبت و معنی‌داری بین تیپ شخصیتی حساب‌رسان، مرکز کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد.

**واژگان کلیدی:** کیفیت حسابرسی، تیپ شخصیتی حساب‌رسان، کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی

۱. دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نجف آباد arezooaghaie2001@yahoo.com

۲. دانشگاه آزاد اسلامی، واحد دولت آباد

## ۱. مقدمه

حسابرسان ملزم به برنامه ریزی و انجام مراحل حسابرسی به نحوی هستند که به استفاده کنندگان اطمینان دهند صورتهای مالی عاری از هر گونه اشتباه با اهمیت هستند. به عبارت دیگر، حسابرسان مسئول انجام کار حسابرسی با بالاترین کیفیت می باشند. کیفیت کار حسابرسی توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباهات و تقلبات در صورتهای مالی تعریف شده است. کشف اشتباهات و تقلبات به تجربه و دانش حسابرس بستگی دارد، حال آنکه گزارش اشتباهات به انگیزه و تمایل حسابرس به گزارش دادن و اخلاقی و حرفه ای رفتار نمودن بستگی دارد. بر اساس نظریه واتس و زیمرمان (۱۹۸۶)، حتی اگر حسابرسان تجربه و دانش کافی برای کشف اشتباهات و تقلبات داشته باشند اما انگیزه لازم برای گزارش اشتباهات کشف شده را نداشته باشند، کیفیت کار حسابرسی به دلیل گزارش نشدن اشتباهات کشف شده زیر سوال می رود. در حقیقت گزارش نکردن اشتباهات و تقلبات کشف شده در طی کار حسابرسی یک رفتار غیر اخلاقی در میان حسابرسان است که منجر به کاهش کیفیت کار حسابرسان و در نهایت شکست موسسه حسابرسی می شود (والترز و دانگول ۲۰۰۶).

به منظور افزایش انگیزه در میان حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده، بررسی عوامل موثر بر انگیزه آنها امری ضروری است. طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده تحت تاثیر دو گروه عوامل فردی و عوامل سازمانی قرار می گیرد. رفتار حسابرسان منعکس کننده ویژگیهای شخصیتی آنهاست (پاینو و دیگران ۲۰۱۰). علاوه بر ویژگیهای شخصیتی، طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، عوامل محیطی شامل عوامل سازمانی و تیمی نیز می تواند انگیزه حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. پژوهش های انجام شده بیشتر به روی رابطه بین ویژگیهای فردی تمرکز داشته اند و تاثیر سایر عوامل مانند عوامل شرکتی و تیمی را نسنجیده اند. در این پژوهش تاثیر سه گروه عوامل فردی، شرکتی و تیمی شامل ویژگیهای شخصیتی حسابرسان، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی به روی انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده به عنوان کیفیت کار حسابرسان بررسی خواهد شد. در حقیقت در این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این پرسش هستیم که آیا ویژگیهای فردی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده تاثیر دارند؟

این پژوهش گسترش دهنده پژوهش های انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی و انگیزه رفتاری حسابرس می باشد و مدل ارائه شده در این پژوهش درک ما را از موضوع کیفیت حسابرسی افزایش خواهد داد. تا کنون پژوهش های انجام شده بیشتر به روی رابطه بین ویژگیهای فردی تمرکز داشته اند و تاثیر سایر عوامل مانند عوامل شرکتی و تیمی را نسنجیده اند. بنابراین، این

پژوهش باعث گسترش دامنه تحقیق در زمینه کیفیت حسابداری با بررسی تاثیر عوامل فردی، شرکتی و تیمی به روی انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده خواهد شد. نتایج حاصل از این پژوهش به شرکتهای حسابداری کمک می کند تا بتوانند با شناسایی عوامل موثر بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی، باعث افزایش کیفیت خدمات حسابداری گردند. در ادامه مقاله، به چارچوب نظری و ادبیات پژوهش پرداخته می شود، و سپس فرضیه ها بیان و مورد آزمون قرار می گیرند و در انتهای مقاله بحث و نتیجه گیری، محدودیت های پژوهش و پیشنهادات برای پژوهش های آتی بیان می شود.

## ۲. مروری بر پیشینه

پس از منحل شدن شرکت حسابداری اندرسون در پی فروپاشی انرون، کیفیت کار حسابداری مورد انتقاد قرار گرفته است (وان راک، ۲۰۱۱). در نتیجه این شکست تصویر حرفه حسابداری خدشه دار شد زیرا به نظر می رسید حسابرسان استقلال خود را حفظ نکرده و درگیر رفتارهای غیراخلاقی و غیر حرفه ای شده اند (آلینه و دیگران، ۲۰۱۲).

حسابرسان موظف به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده در طی مراحل کار حسابداری هستند. به عبارت دیگر، حسابرسان مسئول انجام کار حسابداری با بالاترین کیفیت می باشند. کیفیت کار حسابداری توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباهات و تقلبات در صورتهای مالی تعریف شده است. کشف اشتباهات و تقلبات به تجربه و دانش حسابرسان بستگی دارد حال آنکه گزارش اشتباهات به انگیزه و تمایل حسابرسان به گزارش دادن و اخلاقی و حرفه ای رفتار نمودن بستگی دارد. بسیاری از پژوهش های اخیر نشان داده تعداد زیادی از حسابرسان درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند که باعث کاهش کیفیت کار آنها می گردد (پابنو و دیگران ۲۰۱۲، احمر احمد ۲۰۱۱ و موهده نور ۲۰۱۱). به همین دلیل محققان در پی تعیین عوامل موثر بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی و حرفه ای برآمدند. بعضی از این پژوهش ها به بررسی ویژگیهایی چون جنسیت، سن، تحصیلات و دیگر خصوصیات حسابرسان پرداخته اند (چین و چو ۲۰۰۸، هاردیس و دیگران ۲۰۱۰، گول و دیگران ۲۰۱۱).

بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده<sup>۱</sup> (TPB)، بهترین عامل پیش بینی کنندگی رفتار اشخاص، انگیزه افراد به انجام عمل می باشد. رابطه بین انگیزه رفتاری افراد و رفتار واقعی آنها بسیار قوی بوده و به همین دلیل پژوهشگران انگیزه افراد برای انجام عمل را به عنوان معیاری برای سنجش رفتار واقعی در نظر گرفته اند (تسای و فانگ، ۲۰۱۲). چو (۲۰۰۳) معتقد است اندازه

<sup>۱</sup>. Theory of Planned Behavior

گیری رفتارهای واقعی مانند افشاگری یا گزارش تقلب و یا گزارش اشتباهات کشف شده بسیار مشکل است. به همین دلیل انگیزه افراد به انجام این رفتارها به عنوان معیاری برای اندازه گیری این متغیرها در نظر گرفته می شود.

طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، انگیزه رفتاری افراد تحت تاثیر سه عامل قرار می گیرد: نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده، نگرش نسبت به رفتار و کنترل رفتاری درک شده ارزیابی افراد از رفتار مورد نظر است و کنترلی که بر آن رفتار دارند و هنجارهای ذهنی فشاری است که از محیط به فرد برای انجام آن رفتار وارد می شود. در حقیقت بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده، انگیزه رفتاری تحت تاثیر دو گروه عوامل فردی و محیطی قرار می گیرد.

آلینه و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند در زمینه گزارش تقلبات و اشتباهات در موسسه حسابرسی، نگرش و کنترل افراد مربوط به ویژگیهای شخصیتی حسابرسان و هنجارهای ذهنی یا عوامل محیطی مربوط به عوامل شرکتی و تیمی در موسسه حسابرسی می باشد. نلسون و تان (۲۰۰۵) بیان می کنند که ویژگیهای شخصیتی حسابرسان تاثیر بااهمیتی به روی انگیزه رفتاری آنها دارد. در حقیقت ویژگیهای فردی و شخصیتی حسابرسان (عوامل فردی) که می تواند تحت تاثیر محیط قرار گیرد، نقش مهمی در انگیزه افراد به انجام رفتارهای حرفه ای دارد. این عوامل فردی شامل تیپ شخصیتی و مرکز کنترل درونی و بیرونی هستند. اگر چه تمرکز بیشتر محققان پیشین به روی عوامل فردی بوده، طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده عوامل محیطی که در محیط حسابرسی شامل عوامل شرکتی و تیمی هستند نیز می توانند انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی را تحت تاثیر قرار دهند. فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی از جمله عوامل شرکتی است که می تواند حسابرسان را به حرفه ای و اخلاقی رفتار کردن تشویق کند. شافر و سایمون (۲۰۱۰) معتقدند فرهنگ اخلاقی سازمان به روی قضاوتهای اخلاقی و انگیزه های رفتاری تاثیر دارد. طبق نتایج آنها، فرهنگ سازمانی که شامل قوانین قوی اخلاقی است به طور با اهمیت احتمال انجام رفتارهای غیر اخلاقی را کاهش می دهد.

آلینه و دیگران (۲۰۱۲) معتقدند به دلیل اینکه حسابرسان به صورت تیمی کار می کنند و گاهاً تصمیمات گروهی می گیرند، هنجارها و قوانین وضع شده در تیم حسابرسی نیز می تواند رفتارهای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. آلینه (۲۰۱۰) به بررسی تاثیر هنجارهای تیم حسابرسی به روی انگیزه حسابرسان به گزارش تخلفات همکارانشان پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد هنجارهای قوی تیمی که شامل هنجارهای اخلاقی نیز می شود انگیزه حسابرسان به گزارش تخلفات همکاران را تحت تاثیر قرار داده و هر چه این هنجارها قوی تر باشد، حسابرسان انگیزه بیشتری برای گزارش تخلفات همکاران خود دارند.

در زمینه تاثیر ویژگیهای فردی به روی کیفیت حسابرسی، چین و چیو (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر جنسیت به روی کیفیت کار حسابرسی پرداختند. آنها معتقدند زنان بیشتر از مردان ریسک گریز و ملاحظه کار هستند و کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند. آنها دریافتند جنسیت می تواند کیفیت کار حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. گول و دیگران (۲۰۱۱) به دنبال گسترش پژوهشهای قبلی به بررسی تاثیر جنسیت، سن، تحصیلات و تجربه کار حسابرسی به روی کیفیت کار حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند تحصیلات حسابرسان و تجربه آنها می تواند تصمیمات و به طبع کیفیت کار آنها را تحت تاثیر قرار دهد. آگاهی از چنین تأثیری به مدیران و شرکای حسابرسی این امکان را می دهد که برنامه حسابرسی و تقسیم کار بین اعضای تیم حسابرسی را با کارایی بیشتری تنظیم کنند.

در مطالعه هرت (۲۰۰۸) در دانشگاه بایلور بر ارتباط مثبت بین تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی تاکید شده است. در بررسی کاربرگهای حسابرسی که بصورت آزمایشی توسط هرت و همکاران وی به عمل آمد مشخص گردید که حسابرسان تردید گرا در مقابل مقتضیات حسابرسی معمول، رفتار معقول تر و عاقلانه تری دارند و در مقابل شرایطی که نیاز به تردید دارد (شرایط مشکوک) واکنش مناسب تری را نشان می دهند. آنها بطور کلی نتیجه گرفتند که حسابرسان با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابرسان با تردیدگرایی پائین نشان می دهند و در نتیجه حسابرسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می دهند.

با اینکه برخی از پژوهش های پیشین به روی تاثیر ویژگیهای فردی حسابرسان تاکید داشته اند، اخیراً پژوهش هایی انجام شده که سعی در یافتن ترکیب تاثیر عوامل فردی و عوامل سازمانی بر رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی حسابرسان دارد (آلینه و همکاران ۲۰۱۳، سویینی و همکاران ۲۰۱۳). برای مثال، سویینی و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین فرهنگ اخلاقی و انگیزه حسابرسان برای انجام رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد فرهنگ اخلاقی در سازمان تاثیر بااهمیتی بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای غیراخلاقی دارد. به این صورت که در موسساتی که فرهنگ اخلاقی قوی دارند، حسابرسان کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند. آلینه و همکاران (۲۰۱۳) تاثیر هنجارهای تیم حسابرسی را بر انگیزه افشای تقلب در میان حسابرسان سنجیدند. نتایج آنها نشان داد در موسسات حسابرسی که هنجارهای تیم حسابرسی تاکید بر رفتارهای اخلاقی دارند، حسابرسان بیشتر تمایل به افشای تقلبات کشف شده دارند.



در این پژوهش تاثیر همزمان ویژگیهای فردی حسابرسان، فرهنگ اخلاقی و هنجارهای تیم حسابرسی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان با توجه به تئوری رفتار برنامه ریزی شده بررسی می شود.

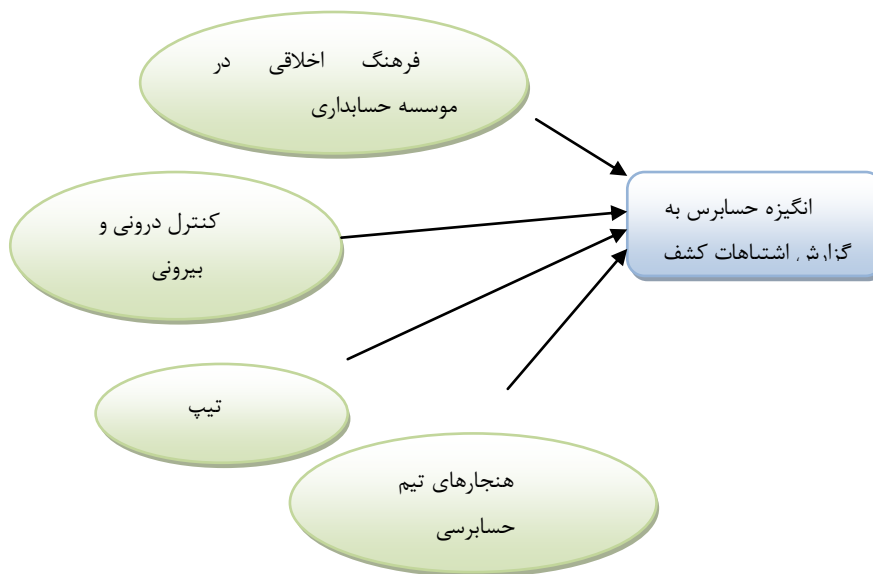
### ۳. تئوری رفتار برنامه ریزی شده و چارچوب مفهومی پژوهش

تئوری رفتار برنامه ریزی شده یک تئوری مهم در حوزه روانشناسی است که مکانیسم اصلی پذیرش رفتار را توضیح می دهد. طبق این تئوری زمانی که فرد انگیزه برای انجام یک رفتار را دارد بیشتر احتمال می رود که آن رفتار به وقوع بپیوندد. در این تئوری بیان شده که انگیزه فرد برای انجام رفتار تحت تاثیر سه عامل نگرش، هنجارهای انتزاعی و کنترل رفتاری درک شده قرار می گیرد. در حقیقت بر طبق این تئوری قصد برای انجام یک رفتار توسط سه عامل پیش بینی می شود:

۱. فرد دید مثبتی نسبت به انجام رفتار داشته باشد (نگرش).
۲. فرد احساس کند برای انجام دادن آن رفتار تحت فشار از طرف محیط می باشد (هنجارهای انتزاعی).
۳. فرد احساس کند به روی آن رفتار کنترل دارد و قادر است آن را انجام دهد (کنترل رفتاری درک شده)

به عنوان یک قاعده کلی، طبق این تئوری دو دسته عوامل کلی به روی انگیزه فرد برای انجام رفتار وجود دارد: عوامل فردی و عوامل محیطی. بنابراین، در این پژوهش طبق این تئوری عوامل فردی و عوامل محیطی که شامل عوامل شرکتی و تیمی در موسسه حسابرسی است بر انگیزه حسابرس به گزارش اشتباهات کشف شده تاثیر دارند.

طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، در این پژوهش تاثیر ویژگیهای فردی حسابرس، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرس به گزارش اشتباهات کشف شده بررسی شده است. متغیرهای مستقل شامل کنترل درونی و بیرونی و تیپ شخصیتی به عنوان ویژگیهای فردی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی به عنوان عامل شرکتی و هنجارهای تیم حسابرسی به عنوان عامل تیمی و متغیر وابسته انگیزه حسابرس به گزارش اشتباهات کشف شده به عنوان کیفیت حسابرسی می باشد. شکل (۱) نشان دهنده چارچوب مفهومی این پژوهش می باشد.



شکل (۱): چارچوب مفهومی پژوهش

بر اساس چارچوب مفهومی پژوهش یک مدل رگرسیون چندگانه برای بررسی تاثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته به شرح زیر استفاده شده است:

$$RI = \beta_0 + \beta_1 LOC + \beta_2 PT + \beta_3 EC + \beta_4 TN + \epsilon$$

در این مدل RI انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده، LOC کنترل درونی و بیرونی، PT تیپ شخصیتی، EC فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری و TN هنجارهای تیم حسابداری هستند.

#### ۴. فرضیه های پژوهش

##### ۴.۱. تیپ شخصیتی حسابرسان و کیفیت حسابداری

طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده زمانی که افراد نگرش مثبت نسبت به یک رفتار دارند، انگیزه بیشتری برای انجام آن رفتار دارند (آجنز ۱۹۹۱). با توجه به اینکه رفتاری چون گزارش اشتباهات کشف شده جزو رفتارهای اخلاقی است، نگرش فرد مربوط به ویژگیهایی می شود که ریشه در اخلاق دارند. بنابراین، با توجه به تئوری حسابداری که اعتقاد دارند گزارش اشتباهات منجر به نتیجه مثبت می شود و اخلاقی تر رفتار می کنند، انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند (ریبرن و ریبرن ۱۹۹۶).

محققان علم روانشناسی دریافته اند که افراد با تیپ های شخصیتی مختلف، نسبت به مسائل اخلاقی متفاوت برخورد می کنند (فیشر ۲۰۰۱). نتایج پژوهش های پیشین نشان داده که تیپ شخصیتی افراد با نگرش اخلاقی آنها رابطه بااهمیتی دارد. از آنجا که گزارش اشتباهات کشف شده و کیفیت کار حسابرسی جزو تصمیمات اخلاقی حسابرسان است، پیش بینی می شود که تیپ شخصیتی حسابرسان بر انگیزه آنها به گزارش اشتباهات تاثیر بگذارد. بر طبق تئوری تیپ شخصیتی، افراد با تیپ شخصیتی A افرادی هستند که دارای گرایش بیشتری به اخلاقی رفتار کردن نسبت به افراد با تیپ شخصیتی B هستند (منک ۲۰۱۱). منک (۲۰۱۱) به این نتیجه رسید که افراد با تیپ شخصیتی A کمتر درگیر رفتارهای غیر اخلاقی می شوند.

در حقیقت، افراد دارای تیپ شخصیتی A بیشتر از افراد با تیپ شخصیتی B به کار خود متعهد هستند و تلاش بیشتری می کنند تا به اهداف سازمان دست یابند بدون اینکه درگیر رفتارهای غیر اخلاقی شوند (موهد نور ۲۰۱۱). پژوهشگران قبلی دریافتند که افراد با تیپ شخصیتی A کمتر درگیر رفتارهای کاهش دهنده کیفیت حسابرسی می شوند به دلیل اینکه تعهد بیشتری به اهداف سازمان خود دارند (گوندی و لیاناراچچی ۲۰۰۷). بنابراین، پیش بینی می شود حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده نسبت به حسابرسان دارای تیپ شخصیتی B دارند و بنابراین کیفیت کار بالاتری دارند. فرضیه اول این پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول: تیپ شخصیتی حسابرسان بر انگیزه آنها به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تاثیر معنی دار دارد.

#### ۴.۲. کنترل درونی و بیرونی و کیفیت حسابرسی

بر طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، هر چه بیشتر افراد به روی رفتار خود کنترل داشته باشند بیشتر احتمال دارد که آن رفتار را انجام دهند (اب قانی و دیگران ۲۰۱۱). میزان کنترلی که افراد بر رفتار و نتایج رفتار خود دارند با عامل کنترل درونی و بیرونی شناخته می شود. کنترل درونی و بیرونی یک ویژگی شخصیتی مهم است که برای تشریح رفتار افراد در سازمان ها بکار می رود (دونلی و دیگران ۲۰۰۳). در حقیقت، کنترل درونی و بیرونی مشخص کننده اعتقاد افراد درباره رابطه بین رفتارشان و نتایج آن رفتارهاست (ریسر ۲۰۱۰).

چیو (۲۰۰۳) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که مدیران با کنترل درونی بیشتر احتمال دارد که تخلفات را گزارش کنند و اخلاقی تر عمل کنند. پژوهش های قبلی بروی کنترل درونی و بیرونی نشان داده است که این متغیر به طور مستقیم با تعهد شغلی، انگیزه، رضایت شغلی و عملکرد در ارتباط است (جادیج و دیگران ۲۰۰۳، چن و سیلورتورن ۲۰۰۸). زمانی که فردی با

کنترل درونی سمتی را در یک سازمان قبول می کند تعهد بیشتری نسبت به سازمان نسبت به فرد با کنترل بیرونی دارد. بنابراین حسابرسان با کنترل درونی بیشتر احتمال دارد که اخلاقی تر رفتار کنند و اشتباهات کشف شده را گزارش کنند به دلیل اینکه تعهد بیشتری به سازمان دارند. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه دوم: مرکز کنترل درونی و بیرونی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابداری) تاثیر معنی دار دارد.

### ۴,۳. فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری و کیفیت حسابداری

بر طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، زمانی که افراد از طرف محیط برای اخلاقی رفتار کردن تحت فشار هستند بیشتر احتمال دارد که اخلاقی رفتار کنند. این فشار به وسیله فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری به حسابرسان وارد می شود. سوینی و روبرتز (۱۹۹۷) دریافتند که فرهنگ اخلاقی در محیط نقش مهمی در ایجاد انگیزه برای حسابرسان به منظور تشویق به اخلاقی رفتار کردن دارد.

آگاه و ریوردان (۱۹۸۹) اعتقاد دارند که انگیزه رفتار اخلاقی در سازمان تحت تاثیر دو گروه عوامل فردی و سازمانی قرار می گیرد. هانت و ویتل (۱۹۹۱) و تروینو (۱۹۸۶) به این نتیجه رسیدند که فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار افراد و انگیزه آنها تاثیر دارد. نتایج پژوهش کی (۱۹۹۹) نشان داد رفتار افراد سازمان توسط فرهنگ اخلاقی سازمان شکل می گیرد و رفتارهای غیر اخلاقی در سازمانهایی که در آنها فرهنگ اخلاقی ضعیف است بیشتر اتفاق می افتد تا در سازمانهایی که در آنها فرهنگ اخلاقی قوی است.

فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری به عنوان یک عامل مهم بازدارنده رفتارهای غیر اخلاقی شناخته شده است (داگلاس و دیگران ۲۰۰۱). پژوهش های بسیاری به این نتیجه رسیده اند که تصمیم گیریهای حسابرسان تحت تاثیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری قرار می گیرد (پونمون ۱۹۹۲، وینسور و اشکاناسی ۱۹۹۶ و داگلاس و دیگران ۲۰۰۱). سووینی و دیگران (۲۰۱۰) دریافتند که فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری بر انگیزه حسابرسان تاثیر داشته و از درگیر شدن به رفتارهای غیر اخلاقی جلوگیری می کند. بنابراین پیش بینی می شود فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری به عنوان یک فشار از طرف محیط حسابداری باعث افزایش انگیزه در حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده شود. بنابراین فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم: فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابداری) تاثیر معنی دار دارد.

#### ۴.۴. هنجارهای تیم حسابرسی و کیفیت حسابرسی

بر طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده، هنجارهای تیم حسابرسی عامل دیگری در محیط موسسه حسابرسی است که بر رفتار حسابرس تاثیر می گذارد. هنجارهای تیم حسابرسی اعتقادات گروه نسبت به رفتارهای اخلاقی است که از اعضای گروه انتظار می رود انجام دهند (هودیب و دیگران ۲۰۱۲). هنجارهای تیم حسابرسی یک محیط اخلاقی که از هنجارها و قوانین اخلاقی تشکیل شده است را بوجود می آورد که بر اعضا فشار می آورد که اخلاقی رفتار کنند. هنجارهای تیم رفتار افراد را هدایت می کند و برای اعضا راهنمایی ایجاد می کند (دی جونگ و دیگران ۲۰۰۵). نارایانان و دیگران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که اگر هنجارهای تیم رفتارهای اخلاقی را حمایت کنند، افراد تمایل بیشتری به اخلاقی رفتار کردن دارند. به عبارت دیگر، هنجارهای تیم حسابرسی می تواند فشاری بر اعضای تیم وارد کند که طبق دستورالعملها و قوانین رفتار کنند. بنابراین، هنجارهای تیم حسابرسی منبع دیگری از فشار توسط محیط است که درون موسسه حسابرسی ایجاد می شود و رفتارهای اخلاقی را حمایت می کند. بنابراین، هنجارهای تیم حسابرسی می تواند انگیزه حسابرسان را به انجام رفتارهای اخلاقی افزایش دهد. فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه چهارم: هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات و تقلبات کشف شده (کیفیت حسابرسی) تاثیر معنی دار دارد.

#### ۵. روش شناسی پژوهش

بررسی حاضر در حوزه پژوهش های رفتاری و از لحاظ هدف در زمره پژوهش های کاربردی قرار می گیرد. همچنین بر حسب روش، جزء پژوهش های همبستگی می باشد، یعنی به دنبال تعیین رابطه بین دو یا چند متغیر است. هدف از پژوهش های همبستگی، بکارگیری روابط در پیش بینی ها می باشد. این مطالعات، تعدادی از متغیرهایی را ارزیابی می کنند که تصور می رود با موضوع مرتبط هستند.

#### ۵.۱. جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل در سازمان و موسسات حسابرسی تشکیل می دهند. از آنجا که آمار رسمی از تعداد حسابرسان در موسسه های 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 می آید. با در نظر گرفتن پرسشنامه هایی که امکان برگشت آن ها وجود نداشت، ۵۰۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری

توزیع شد. از بین پرسشنامه‌های توزیع شده در بین اعضای نمونه، ۲۳۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. بنابراین، نرخ بازگشت در حدود ۴۷ درصد بود. از آنجا که پاسخ‌دهندگان تجربه لازم را دارا بودند، تمام پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

$$(1) \delta = \frac{m}{n}$$

$$(2) n =$$

## ۵,۲. نحوه جمع‌آوری داده‌ها

در این پژوهش، داده‌ها با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. پرسشنامه پژوهش شامل ۵ بخش است. بخش اول سناریویی را مطرح کرده و از حسابرس در مورد انگیزه او به گزارش اشتباهات کشف شده سوال می‌کند که این بخش برای اندازه‌گیری متغیر وابسته که همان کیفیت حسابرسی است استفاده شده است. بخش دوم تیپ شخصیتی حسابرسان و بخش سوم کنترل درونی و بیرونی آنها را اندازه‌گیری می‌کند. بخش چهارم فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و بخش پنجم هنجارهای تیم حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کند.

## ۵,۳. محاسبه متغیرهای پژوهش

متغیرهای مورد بررسی در این پژوهش شامل متغیر وابسته و متغیرهای مستقل می‌باشند که به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شوند.

### ➤ کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی که متغیر وابسته پژوهش است، به وسیله شرح یک سناریو و طرح یک سوال اندازه‌گیری می‌شود. سناریو این پژوهش از پژوهش انجام شده توسط منک (۲۰۱۱) اقتباس شده است که میزان انگیزه حسابرسان را به گزارش اشتباهات کشف شده اندازه‌گیری می‌کند. این سناریو یک ثبت مهم ثبت نشده حسابداری مربوط به درآمد فروش را تشریح می‌کند. از حسابرسان خواسته شده که سناریو را خوانده و نشان دهند چه میزان احتمال دارد که این اشتباه کشف شده را به افراد سطوح بالاتر گزارش کنند. بنابراین، انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده یا همان کیفیت حسابرسی با پرسیدن این سوال که حسابرسان چه میزان احتمال دارد

که اشتباه کشف شده را گزارش کنند، با استفاده از طیف ۵ گزینه ای لیکرت اندازه گیری شده است.

### ➤ کنترل درونی و بیرونی

برای اندازه گیری کنترل درونی و بیرونی، پرسشنامه طراحی شده توسط اسپکتور (۱۹۸۸) استفاده شده است. بر طبق این پرسشنامه افراد به دو گروه افراد با کنترل درونی و افراد با کنترل بیرونی تقسیم می شوند. این پرسشنامه اخیراً توسط پائینو و دیگران (۲۰۱۲) استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۱۶ سوال است. ۸ سوال مربوط به کنترل درونی و ۸ سوال مربوط به کنترل بیرونی هستند. افراد با نمره زیر میانه به عنوان افراد با کنترل درونی و افراد با نمره بالای میانه به عنوان افراد با کنترل بیرونی شناخته می شوند. هنگام وارد کردن اطلاعات در نرم افزار SPSS به افراد با کنترل بیرونی عدد صفر و به افراد با کنترل درونی عدد ۱ را می دهیم.

### ➤ تیپ شخصیتی

برای اندازه گیری تیپ شخصیتی، پرسشنامه طراحی شده توسط بلومنتال (۱۹۸۵) استفاده شده است به دلیل اینکه در پژوهش های سازمانی بیشتر استفاده شده است (پارنولد و بریانت ۱۹۹۴، بلومنتال و دیگران ۱۹۸۵، فیشر ۲۰۰۱). بر طبق این پرسشنامه افراد به دو گروه افراد با تیپ شخصیتی A و افراد با تیپ شخصیتی B تقسیم می شوند. این پرسشنامه اخیراً توسط موهد نور (۲۰۱۱) استفاده شده است. در این پرسشنامه از افراد سوال می شود که تا چه میزان هر کدام از خصوصیات در مورد آنها صدق می کند. این پرسشنامه شامل ۳۸ ویژگی شخصیتی است. ۷ مورد مربوط به تیپ شخصیتی B و بقیه مربوط به تیپ شخصیتی A هستند. افراد با نمره بالای میانه به عنوان افراد با تیپ شخصیتی A و افراد با نمره زیر میانه به عنوان افراد با تیپ شخصیتی B شناخته می شوند. به افراد با تیپ شخصیتی B عدد صفر و به افراد با تیپ شخصیتی A عدد ۱ را می دهیم.

### ➤ فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی

برای اندازه گیری فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی، پرسشنامه ECQ که توسط کی (۱۹۹۹) طراحی شده است استفاده شد. ECQ نظر افراد در مورد میزان اجرای قوانین مربوط به فرهنگ اخلاقی در سازمان را می سنجد. این پرسشنامه دارای ۱۸ سوال است. سوالات

۱۳، ۱۱، ۷، ۳، ۲، ۱ و ۱۵ میزان رعایت قوانین مربوط به فرهنگ اخلاقی در سازمان توسط مدیران را می‌سنجد و بقیه سوالات میزان تنبیهات و پاداشهای مربوط به رعایت کردن و نکردن قوانین مربوط به فرهنگ اخلاقی در سازمان توسط کارکنان را می‌سنجد. هر چه نمره اتخاذ شده بیشتر باشد نشان دهنده این است که فرهنگ اخلاقی در آن موسسه حسابرسی بیشتر رعایت می‌شود.

### ➤ هنجارهای تیم حسابرسی

برای اندازه‌گیری هنجارهای تیم حسابرسی، پرسشنامه‌ای که توسط دی‌جونگ و دیگران (۲۰۰۵) طراحی شده است استفاده شد. این پرسشنامه اخیراً توسط آئینه و دیگران (۲۰۱۲) استفاده شده است. این پرسشنامه نظر افراد در مورد میزان اجرای قوانین مربوط به هنجارهای تیم حسابرسی را می‌سنجد. این پرسشنامه دارای ۴ سوال است. هر چه نمره اتخاذ شده بیشتر باشد نشان دهنده این است که هنجارها و قوانین مربوط به تیم حسابرسی در آن موسسه حسابرسی بیشتر رعایت می‌شود.

### ۵.۴. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

داده‌های گردآوری شده با استفاده از نرم‌افزار SPSS، خلاصه و طبقه‌بندی شدند؛ سپس محاسبات اولیه بر روی داده‌ها جهت تجزیه و تحلیل انجام گرفت. در نهایت با استفاده از نرم‌افزارهای آماری SPSS نسخه ۲۱ آزمون‌های آماری مربوط به فرضیه‌ها، در قالب رگرسیون چند متغیره انجام گردید.

در این پژوهش، رابطه بین انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده (کیفیت حسابرسی) به عنوان متغیر وابسته و کنترل درونی و بیرونی، تیپ شخصیتی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی به عنوان متغیرهای مستقل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این راستا مدل رگرسیون چند متغیره برای سنجش ارتباط این متغیرها بکار گرفته شده است. رابطه بین متغیرهای پژوهش و فرضیه‌ها با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده توجیه می‌شود.

### ۶. نتایج پژوهش

#### ۶.۱. آمار توصیفی

در ابتدا آمارهای توصیفی را بررسی می‌کنیم. آمارهای توصیفی به صورت زیر (جدول (۱))

هستند:



## جدول (1): آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

الف: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی شده				
متغیرها	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
کیفیت حسابرسی (انگیزه گزارش)	۵	۱	۳,۶۰	۱,۰۳
فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی	۵	۱,۲۵	۳,۴۳	۰,۹۸
هنجارهای تیم حسابرسی	۵	۱	۳,۴۲	۱,۱۰
ب: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی نشده				
متغیرها	مقدار (تعداد)		درصد	
تیپ شخصیتی	A نوع		۶۱	
	B نوع		۳۹	
	جمع		۱۰۰	
مرکز کنترل	کنترل درونی		۵۵	
	کنترل بیرونی		۴۵	
	جمع		۱۰۰	

با توجه به مقادیر جدول (۱) که اطلاعات آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد می‌توان نتیجه گرفت در تمامی متغیرها پراکندگی متوسطی وجود دارد که این موضوع را می‌توان از روی مقدار انحراف استاندارد استنباط کرد. همچنین اطلاعات نشان می‌دهد که با توجه به میانگین متغیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و همچنین متغیر هنجارهای تیم حسابرسی که بالای ۳ هستند، حسابرسان معتقدند که موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستند از سطح بالایی از فرهنگ اخلاقی برخوردارند و هنجارهای تیم حسابرسی در آنها اجرا می‌شود. قسمت دوم این جدول نشان می‌دهد که تعداد بیشتری از حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A هستند و همچنین تعداد بیشتری از پاسخ دهندگان (حسابرسان) دارای مرکز کنترل درونی یا به عبارتی درونگرا هستند.

## ۶,۲. پیش فرض های مدل رگرسیون چندگانه

مدل رگرسیون چندگانه رابطه بین چند متغیر مستقل را با یک متغیر وابسته توضیح می دهد. مدل رگرسیون چندگانه بر مبنای چند فرض تبیین می شود. مهمترین این پیش فرضها فرض اندازه نمونه، فرض نرمال بودن و خود همبستگی میان متغیرهای مستقل می باشد.

### ➤ اندازه نمونه

یکی از پیش فرض های مهم مدل رگرسیون چک کردن تعداد نمونه است. تعداد کم نمونه باعث می شود نتوان نتایج پژوهش را تعمیم داد. تاباچنیک و فیدل (۲۰۰۷) فرمولی برای محاسبه تعداد نمونه بر اساس تعداد متغیرهای مستقل ارائه کرده اند،  $(N > 50 + 8M)$  که  $M$  تعداد متغیرهای مستقل است. با توجه به اینکه تعداد متغیرهای مستقل در این پژوهش ۴ است، تعداد ۸۲ نمونه برای تجزیه و تحلیل نیاز است. فرمول دیگری توسط گرین (۱۹۹۱) ارائه شده که تعداد متغیرهای مستقل به اضافه ۱۰۴ می شود. طبق این فرمول ۱۰۸ نمونه نیاز است. با توجه به اینکه تعداد نمونه در این پژوهش ۲۳۴ است پس این پیش فرض برای تبیین مدل رگرسیون چندگانه رعایت شده است.

### ➤ فرض نرمال بودن

دومین پیش فرض مهم مدل رگرسیون چک کردن نرمال بودن متغیرهای پژوهش است. تجزیه و تحلیل مربوط به چولگی و کشیدگی که نرمال بودن متغیرها را نشان می دهد در جدول (۲) ارائه شده است. مقدار چولگی باید در دامنه ۱- تا ۱+ قرار گیرد و مقدار کشیدگی باید در دامنه ۲- تا ۲+ قرار گیرد.

جدول (۲): آزمون نرمال بودن متغیرها

کشیدگی		چولگی		متغیرها
انحراف معیار	مقدار	انحراف معیار	مقدار	
۰,۳۶۶	-۰,۶۷۳	۰,۱۸۴	-۰,۳۴۴	کیفیت حسابرسی (انگیزه گزارش)
۰,۳۶۶	-۰,۶۹۰	۰,۱۸۴	-۰,۵۲۹	فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی
۰,۳۶۶	-۰,۵۷۳	۰,۱۸۴	-۰,۷۹۴	هنجارهای تیم حسابرسی

## ➤ هم خطی بین متغیرهای مستقل<sup>۱</sup>

جدول (۳) همبستگی بین متغیرهای پژوهش را با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون<sup>۲</sup> و اسپیرمن<sup>۳</sup> نشان می دهد. برای آزمون همبستگی بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری و هنجارهای تیم حسابداری با کیفیت حسابداری (انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات)، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. در صورتی که برای تیپ شخصیتی و مرکز کنترل درونی و بیرونی که متغیرهای پیوسته نیستند از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. نتایج این آزمون نشان می دهد که تمام متغیرهای مستقل پژوهش با متغیر وابسته (کیفیت حسابداری) وابستگی دارند.

جدول (۳): نتایج همبستگی

مرکز کنترل	تیپ شخصیتی	هنجارهای تیم	فرهنگ اخلاقی	کیفیت حسابداری	
				۱	کیفیت حسابداری
			۱	۰,۴۹۹	فرهنگ اخلاقی
		۱	۰,۵۶۶	۰,۴۹۷	هنجارهای تیم
	۱	۰,۴۵۴	۰,۴۵۲	۰,۴۷۶	تیپ شخصیتی
۱	۰,۳۸۲	۰,۴۴۸	۰,۴۸۳	۰,۴۴۴	مرکز کنترل

با توجه به نتایج جدول ۳، مقدار R-value باید برابر یا کمتر از ۰,۹ باشد. نتایج نشان می دهد که ماتریس همبستگی بین متغیرهای مستقل حاکی از این است که مقدار R-value برای تمام متغیرها زیر ۰,۹ است. بنابراین هم خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد.

## ۶,۳. نتایج مدل رگرسیون

جدول (۴) رابطه بین تمام متغیرهای مستقل و متغیر وابسته این پژوهش را نشان می دهد.

<sup>۱</sup>. Multicollinearity

<sup>۲</sup>. Pearson

<sup>۳</sup>. Spearman

جدول (۴): نتایج مدل رگرسیون

کیفیت حسابرسی			
sig	آماره t	ضریب	
۰,۰۰	۳,۵۱۹		مقدار ثابت
۰,۰۰	۳,۰۵۳	۰,۲۴۲	تیپ شخصیتی (PT)
۰,۰۱	۲,۳۳۷	۰,۱۶۳	مرکز کنترل (LOC)
۰,۰۲	۳,۲۹۴	۰,۱۹۹	فرهنگ اخلاقی (EC)
۰,۰۱	۲,۱۲۴	۰,۱۶۶	هنجارهای تیم (TN)
$R^2 = 0.42$ Adjusted $R^2 = 0.40$ F-value = 34.235 P < 0.05			

نتایج جدول (۴) نشان می‌دهد که رابطه معنی‌داری بین تمام متغیرهای مستقل و متغیر وابسته وجود دارد. ضریب تعیین ( $R^2$ ) برابر با ۰,۴۲ است که نشان‌دهنده این است که ۴۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل استفاده شده در مدل قابل توضیح است. مقدار آماره  $F$  برابر با ۳۴,۲۳۵ برای این مدل است که در سطح ۱٪ خطا از نظر آماری با اهمیت است. مقدار بتا یا ضریب در جدول حاکی از این است که رابطه مثبت و با اهمیتی بین تیپ شخصیتی، مرکز کنترل درونی و بیرونی، فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد. همچنین مقدار بتا نشان می‌دهد که تیپ شخصیتی بیشترین تاثیر را بر کیفیت حسابرسی دارد.

#### ۶,۴. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

طبق نتایج مدل رگرسیون، رابطه مثبت و معنی‌داری بین تیپ شخصیتی حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد. در فرضیه اول پیش‌بینی شده بود که حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده نسبت به حسابرسان دارای تیپ شخصیتی B دارند. علامت مثبت  $\beta$  نشان می‌دهد که رابطه مثبت بین تیپ شخصیتی حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد. به این معنی که سطوح بالاتر تیپ شخصیتی (تیپ شخصیتی A) انگیزه بیشتری به گزارش اشتباهات نسبت به سطوح پایین‌تر (تیپ شخصیتی B) دارند.

همچنین طبق نتایج مدل رگرسیون، رابطه مثبت و معنی‌داری بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. در فرضیه دوم پیش‌بینی شده بود که حسابرسان دارای مرکز کنترل درونی (درون‌نگراها) انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده نسبت به

حسابرسان دارای مرکز کنترل بیرونی (برونگراها) دارند. علامت مثبت  $\beta$  نشان می دهد که رابطه مثبت بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. به این معنی که سطوح بالاتر مرکز کنترل (درونگراها) انگیزه بیشتری به گزارش اشتباهات نسبت به سطوح پایین تر (برونگراها) دارند.

علاوه بر آن طبق نتایج مدل رگرسیون ارائه شده در جدول ۴، رابطه مثبت و معنی داری بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی و همچنین بین هنجارهای تیم حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد. علامت مثبت  $\beta$  نشان می دهد که رابطه مثبت بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی و همچنین بین هنجارهای تیم حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد. این نتایج نشان می دهد که در موسساتی که فرهنگ اخلاقی قوی وجود دارد و هنجارهای تیم حسابرسی رعایت می شوند، حسابرسان انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند. بنابراین فرضیه های سوم و چهارم نیز پذیرفته می شوند.

## ۷. بحث و نتیجه گیری

### تفسیر نتایج فرضیه اول (تاثیر عوامل فردی (تیپ شخصیتی))

در این پژوهش، فرضیه یک پیش بینی می کند حسابرسان با تیپ شخصیتی A انگیزه بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده نسبت به حسابرسان با تیپ شخصیتی B دارند. نتایج مدل رگرسیون این رابطه را تایید کرد.

نتایج این پژوهش همچنین با نتایج پژوهش ریبرن و ریبرن (۱۹۹۶)، گاندوری و لیاراناجچی (۲۰۰۷) و همچنین موهده نور (۲۰۱۱) هماهنگ است که به این نتیجه رسیدند که حسابرسان دارای تیپ شخصیتی A نسبت به حسابرسان دارای تیپ شخصیتی B کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند. هرچند نتایج این پژوهش با نتایج کلی و مارقیم (۱۹۹۰) سازگار نیست. آنها دریافتند که رابطه معنی داری بین تیپ شخصیتی و انگیزه رفتاری وجود ندارد. احتمالاً دلیل این ناسازگاری این است که آنها از فرم کوتاه پرسشنامه تیپ شخصیتی دارای ۶ سوال استفاده کردند. در حالی که در این پژوهش فرم کامل پرسشنامه تیپ شخصیتی دارای ۳۸ سوال استفاده شد.

توجیه دیگر برای این نتایج این است که افراد دارای تیپ شخصیتی A رضایت بیشتری از کار خود دارند و همچنین تعهد بیشتری به محل کار و سازمانی که در آن مشغول هستند دارند. بنابراین این افراد وظیفه خود را با کیفیت بیشتری برای حمایت از موسسه حسابرسی که در آن مشغول هستند، انجام می دهند. همچنین، طبق نتایج گاندوری و لیاراناجچی (۲۰۰۷)، حسابرسان با تیپ شخصیتی B افرادی هستند که کنجکاوی کمتری دارند و کمتر نسبت به موارد خاص

مشکوک می شوند. طبق این نظر، حسابرسانی که تیپ شخصیتی B دارند کمتر احتمال دارد که اشتباهات را کشف کنند و بعد آن را گزارش کنند.

همچنین این نتایج سازگار با تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل فردی تاثیر بااهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

### تفسیر نتایج فرضیه دوم (تاثیر عوامل فردی (مرکز کنترل درونی و بیرونی))

در فرضیه دوم پیش بینی شد که مرکز کنترل درونی و بیرونی تاثیر بااهمیتی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده دارد. در حقیقت پیش بینی شد که حسابرسان دارای مرکز کنترل درونی (درونگراها) انگیزه بیشتری به گزارش اشتباهات کشف شده نسبت به حسابرسان دارای مرکز کنترل بیرونی (برونگراها) دارند. نتایج مدل رگرسیون و بتای مثبت این رابطه را تایید کرد.

دونلی و همکاران (۲۰۰۳) و گابل و دانجلو (۱۹۹۴) به این نتیجه رسیدند که همبستگی مثبتی بین مرکز کنترل بیرونی و تمایل به تقلب و انجام رفتارهای غیراخلاقی وجود دارد. به این معنی که افراد برونگرا بیشتر تمایل به انجام رفتارهای غیراخلاقی دارند. همچنین، پاینو و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که رابطه معنی داری بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و رفتارهای اخلاقی وجود دارد. آنها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان درونگرا نسبت به حسابرسان برونگرا کمتر درگیر رفتارهای غیراخلاقی می شوند. یک دلیل برای نتیجه بالا این است که افراد درونگرا کنترل بیشتری بروی رفتار خود دارند و تمایل بیشتری به اخلاقی رفتار کردن نسبت به افراد برونگرا دارند. در حالی که افراد برونگرا معتقدند امور زندگی خارج از کنترل افراد است و بستگی به شانس و سرنوشت افراد دارد.

اگرچه نتایج این پژوهش با نتایج اب فانی و همکاران (۲۰۱۱) ناسازگار است چراکه آنها به این نتیجه رسیدند که رابطه معنی داری بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و رفتار افشاگری وجود ندارد. به عقیده آنها رفتار افشاگری بین حسابرسان کشور چین تحت تاثیر ارزش های فرهنگی قرار دارد. بنابراین عدم وجود رابطه معنی دار بین مرکز کنترل درونی و بیرونی و انگیزه برای افشاگری بین حسابرسان ممکن است به دلیل تفاوت فرهنگ بین گروههای مختلف باشد.

همچنین این نتایج سازگار با تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل فردی تاثیر بااهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

تفسیر نتایج فرضیه سوم (تاثیر عوامل شرکتی (فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی))

فرضیه سوم پیش بینی می کند که فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی تاثیر بااهمیتی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده دارد. نتایج مدل رگرسیون با تایید این فرضیه نشان داد که رابطه معنی دار و مثبتی بین فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. این نتایج با نتایج آمپوفو (۲۰۰۴) سازگار است که دریافت رابطه مثبت و معنی داری بین فرهنگ اخلاقی و رفتارهای اخلاقی میان حسابداران وجود دارد. او به این نتیجه رسید که هر چه فرهنگ اخلاقی در سازمان قوی تر باشد، حسابداران با احتمال بیشتری اخلاقی رفتار می کنند. این نتایج با نتایج اسپین (۲۰۰۴) سازگار است که به این نتیجه رسید ارزش ها و باورهای فرهنگ اخلاقی سازمان انگیزه رفتاری افراد را تحت تاثیر قرار می دهد. او به این نتیجه رسید که رابطه منفی و معنی داری بین فرهنگ اخلاقی و وقوع رفتارهای غیراخلاقی وجود دارد. کی (۱۹۹۹) نیز به این نتیجه رسید که فرهنگ اخلاقی در سازمان افراد را برای انجام رفتارهای اخلاقی و گرفتن تصمیمات اخلاقی هدایت می کند و رفتارهای اخلاقی را میان افراد رواج می دهد. همچنین این نتایج سازگار با تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل محیطی تاثیر بااهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

#### تفسیر نتایج فرضیه چهارم ( تاثیر عوامل تیمی (هنجارهای تیم حسابرسی))

فرضیه چهارم پیش بینی می کند که هنجارهای تیم حسابرسی تاثیر بااهمیتی بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده دارد. نتایج مدل رگرسیون با تایید این فرضیه نشان داد که رابطه معنی دار و مثبتی بین هنجارهای تیم حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. آلینه (۲۰۱۰) و نارایانان و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که تیم های دارای سطوح بالای هنجارها با تاکید بر رفتارهای اخلاقی رفتار اعضای تیم را تحت تاثیر قرار می دهد. نتایج این پژوهش با نتایج آلینه (۲۰۱۰) سازگار است که رابطه مثبت و معنی داری را بین هنجارهای تیم حسابرسی و انگیزه حسابرسان به افشاگری یافت. او معتقد است هنجارها و قوانین رفتار اعضای تیم را هدایت می کند و در نتیجه افراد طبق انتظارات تیم عمل می کنند. اگر تیم حسابرسی سطوح بالایی از هنجارهای اخلاقی داشته باشد، اعضای آن تیم انگیزه بیشتری به اخلاقی رفتار کردن دارند. نتایج این پژوهش تاثیر هنجارهای تیم را بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده تایید می کند.

نتایج این پژوهش همچنین با نتایج چادوگان و همکاران (۲۰۰۸) سازگار است که نتیجه گرفتند وقتی یک تیم حسابرسی هنجارهای اخلاقی قوی دارد، اعضای آن تیم الزام بیشتری به اخلاقی رفتار کردن دارند. در چنین موسساتی انتظار می رود اعضای تیم حسابرسی به دلیل فشارهای محیطی از طرف تیم حسابرسی اخلاقی تر رفتار کنند. همچنین این نتایج سازگار با

تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که بیان می کند عوامل محیطی تاثیر بااهمیتی بر انگیزه فردی دارد.

## ۸. محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌هایی که در اجرای این پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن بایستی مورد ملاحظه قرار گیرد به شرح زیر می باشد:

(۱) این پژوهش طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده از انگیزه رفتاری به جای رفتار واقعی استفاده کرده است. آجزن (۱۹۹۱) در تئوری بیان می کند که انگیزه رفتاری شاخصی برای رفتار واقعی می باشد. در صورتی که ممکن است انگیزه رفتاری به رفتار واقعی منجر نگردد. به دلیل حساسیت موضوع گزارش اشتباهات کشف شده در این پژوهش مانند پژوهش های پیشین از انگیزه رفتاری به عنوان شاخصی برای رفتار واقعی استفاده شده است.

(۲) یکی دیگر از محدودیت های این پژوهش استفاده از یک منبع (پرسشنامه) برای جمع آوری اطلاعات بوده است. این محدودیت باعث می شود نتایج را نتوان تعمیم داد. به دلیل اینکه داده ها با استفاده از پرسشنامه و پرسیدن سوال از حسابرسان جمع آوری شده است، نتایج پژوهش تحت تاثیر درستی و صداقت افراد پاسخ دهنده قرار می گیرد. در صورتی که انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده طبق پژوهش های قبلی تنها از طریق پرسیدن سوال از آن ها قابل دستیابی است.

(۳) در این پژوهش تنها نظر حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است و انگیزه حسابرسان داخلی و دولتی مورد بررسی قرار نگرفته است. این محدودیت باعث می شود نتایج را نتوان به بخش های دیگر و سطوح دیگر حسابرسی تعمیم داد.

## ۹. پیشنهادهای حاصل از پژوهش

با توجه به نتایج فرضیه‌های پژوهش پیشنهادهای زیر به موسسات حسابرسی ارائه می‌گردد:

(۱) پیشنهاد می شود موسسات حسابرسی قبل از استخدام حسابرسان مطمئن شوند آنها از نظر تیپ شخصیتی و مرکز کنترل برای انجام کار حسابرسی مناسب هستند یا خیر؟

(۲) با توجه به تاثیر فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسان، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود نسبت به ایجاد و یا گسترش این فرهنگ در موسسه حسابرسی اقدام کنند.

(۳) با توجه به تاثیر هنجارهای تیم حسابرسی، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود این هنجارها و قوانین را برای افزایش کیفیت موسسه خود مورد توجه قرار دهند.



۴) با توجه به اهمیت عوامل شرکتی و تیمی مانند فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابداری و هنجارهای تیم حسابداری، به سازمان حسابداری پیشنهاد می شود نسبت به ایجاد و حمایت این قوانین تلاش کنند و نسبت به اجرای آنها تاکید داشته باشند.

## منابع و مأخذ

حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). *ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرف های حسابرسان*.

فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم شماره ۱، ص ۶۲-۷۳.

- Ab Ghani, N., J. Galbreath, & R. Evans. 2011. Predicting Whistle-blowing Intention among Supervisors in Malaysia. *Journal of Global Management* 3 (1): 1-18.
- Ahmar Ahmad, S. 2011. Internal Auditors and Internal Whistle-blowing Intentions: A Study of Organizational, Individual, Situational and Demographic Factors. PhD Dissertation, Edith Cowan University, Western Australia.
- Ajzen, I. 1991. The Theory of Planned Behaviour. *Organisational Behaviour and Human Decision Processes*, 50, 179-211.
- Akaah, I. P., & E. A. Riordan. 1989. Judgments of marketing professionals about ethical issues in marketing research: A replication and extension. *Journal of Marketing Research*, 26, 112-120.
- Alleyne, P. A. 2010. The influence of individual, team and contextual factors on external auditors' whistle-blowing intentions in Barbados : towards the development of a conceptual model of external auditors' whistle-blowing intentions PhD Dissertation, University of Bradford, Barbados.
- Alleyne, P. A., M. Hudaib, and R. Haniffa. 2012. A Model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors. *Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand conference*.
- Ampofo, A., B. Mujtaba, F. Cavico, and L. Tindall. 2004. Organizational Ethical Culture: A Significance Determinant of Ethical Behavior. Retrieved on July 24 from: [http://www.aaahq.org/AM2004/cpe/Ethics/Forum\\_2001.pdf](http://www.aaahq.org/AM2004/cpe/Ethics/Forum_2001.pdf).
- Windsor, C., & N. Ashkanasy. 1996. Auditor Independence Decision Making: The Role of Organisational Culture Perceptions. *Behavioural Research in Accounting Horizons* 8 (Supplement): 80-97.

- Bell, T.B., M.E. Peecher, and Thomas H. (2011), The 21st Century Public Company Audit. New York, NY: KPMG LLP , pp 357-381
- Blumenthal, J. A., S. Herman, L. C. O'Toole, T. L. Haney, R. B. Williams, & J. C. Barefoot. 1985. Development of a brief self-report measure of the Type A (coronary prone) behaviour pattern. *Journal of Psychosomatic Research* 29 (3): 265-274.
- Chen, J. C., & C. Silverthorne. 2008. The impact of locus of control on job stress, job performance and job satisfaction in Taiwan. *Leadership & Organisation Development Journal* 29: 572-582.
- Chin, C. L., and H.-Y. Chiu. 2008. Reducing restatements with increased industry expertise. *Contemporary Accounting Research* 26 (3):729-766.
- Chiu, R. K. 2003. Ethical judgment and whistle-blowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics* 43: 65-74.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3):183-199.
- De Jong, A., K. De Ruyter, & J. Lemmink. 2005. Service climate in self-managing teams: Mapping the linkage of team member perceptions and service performance outcomes in a business-to-business setting. *Journal of Management Studies* 42 (8): 1593-1620.
- Donnelly, D., J. Quirin, & D. O'Bryan. 2003. Auditor Acceptance of Dysfunctional Behaviour: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Behavioural Research in Accounting* 15: 87-110.
- Douglas, P. C., R. A. Davidson, & B. N. Schwartz. 2001. The Effect of Organisational Culture and Ethical Orientation on Accountants: Ethical Judgements. *Journal of Business Ethics* 34 (2): 101-121.
- Fisher, R. T. 2001. Role stress, the Type A behaviour pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioural Research in Accounting* 13: 143-170.
- Gundry, L. C., & G. A. Liyanarachchi. 2007. Time Budget Pressure Auditors' Personality Type and the Incidence of Reduced Audit Quality Practices. *Pacific Accounting Review* 19 (2): 125-152.

- Gul, F. A., D. Wu, and Z. Yang. 2011. Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1888424>.*
- Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson. 2010. Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. Working paper, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1409964>.
- Hunt, S. D., & S. Vitell. 1991. The General Theory of Marketing Ethics: A Retrospective and Revision. *Ethics in Marketing*: 775-784.
- Hurt et al. (2008), An Experimental Examination Of Professional Skepticism ; Hankamer School of Business ; pp1-38.
- Key, S. 1999. Organisational Ethical Culture: Real or Imagined? *Journal of Business Ethics* 20: 217-225.
- Menk, K. B. 2011. The Impact of Materiality, Personality Traits, and Ethical Position on Whistle-Blowing Intentions PhD Dissertation, James Madison University, Harrisonburg.
- Mohd Nor, M. N. 2011. Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality. PhD Thesis, Edith Cowan University, Australia.
- Narayanan, J., S., S. Ronson, & M. Pillutla. 2006. Groups as enablers of unethical behaviour: The role of cohesion on group members' actions. *Ethics in groups: Research on managing groups and teams* 8: 127-147.
- Nelson, M., & H. Tan. 2005. Judgment and decision making research in auditing: A task, person and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24 (Supplement): 41-71.
- Paino, H., Z. Ismail, and M. Smith. 2010. Dysfunctional Audit Behavior: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting* 18 (2):162-173.
- Paino, H., M. Smith, and Z. Ismail. 2012. Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model using Individual Factors. *Journal of Applied Accounting Research* 13 (1):3-3.
- Ponemon, L. A. 1992. Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting. *Accounting, Organisations and Society* 17 (3/4): 239-258.

- Qiu Chen et al, (2009), Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Scepticism Deter Potential Management Malfeasance?, New England Behavioral Accounting Research Seminar, Mannheim University.
- Rayburn, J. M., & L. G. Rayburn. 1996. Relationship between Machiavellianism and Type A and ethical-orientation. *Journal of Business Ethics* 15: 1209-1219.
- Risser, H. S. 2010. Internal and External Comments on Course Evaluations and Their Relationship to Course Grades. *The Montana Mathematics Enthusiast* 7 (2 & 3): 401-412.
- Spector, P. E. 1988. Development of the work locus of control scale. *Journal of Occupational Psychology* 61: 335-340.
- Shafer, E. W., and S. R. Simmons. 2010. Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 24 (5):647-668.
- Sweeney, J. T., & R. W. Roberts. 1997. Cognitive Moral Development and Auditor Independence. *Accounting Organisations and Society* 22 (3/4): 337-352.
- Trevino, L. K. 1986. Ethical decision making in organisations: a person-situation interactionist model. *Academy of Management Review* 11: 601-617.
- Tsai, M. T., & I. C. Fang. 2012. Effects of Ethical and Moral judgments on Internal Auditors' Decision Intention. *The 17th Asia-Pacific Decision Sciences Institute Conference, Chiang Mai, Thailand*.
- Van Raak, J. J. 2011. Empirical Studies on Audit Quality in the Belgian Market for Audit Services. Dissertation, *university Maastricht, the Netherlands*.
- Walters, J. E., and R. Dangol. 2006. Ethical Implications of Independent Quality Auditing *Asian Journal of Information Technology* 5 (1):107-110
- Watts, R. L., and J. L. Zimmerman. 1986. Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall.

