

ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی

دریافت: ۱۳۹۱//

پذیرش: ۱۳۹۱//

رمضان علی رویایی*

قدرت‌الله طالب‌نیا**

یحیی حساس یگانه***

صابر جلیلی****

چکیده

رفتارهای غیر حرفه‌ای به شکست‌های تجاری و رسوایی‌های مالی متعددی منجر شده است؛ که در این میان حسابرسان مستقل صورت‌های مالی چنین شرکت‌هایی به خاطر قصور در کشف یا گزارش اشتباه‌ها و تقلب‌هایی که منجر به چنین رسوایی‌هایی شده است، مورد سرزنش و انتقاد قرار می‌گیرند. در این پژوهش رابطه بین رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی مورد آزمون قرار گرفته است. جامعه آماری این پژوهش، کلیه حسابرسان اجرایی در سطح ارشد و سرپرست شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی می‌باشند. داده‌های حاصل از پرسش‌نامه‌های پژوهش با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون و تحلیل رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تحت تاثیر شیوه رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاق محور و فرهنگ سازمانی اخلاق محور تحت تاثیر سبک رهبری موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. بنابراین ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور ضرورتی اجتناب ناپذیر برای موسسات حسابرسی محسوب می‌شود. مفاهیم کلیدی: رفتارهای غیر حرفه‌ای، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، تئوری رهبری مورد اعتماد، فرهنگ سازمانی اخلاق محور

* عضو هیئت علمی دانشکده‌ی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

** عضو هیئت علمی دانشکده‌ی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

*** عضو هیئت علمی دانشکده‌ی حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

**** عضو هیئت علمی دانشکده‌ی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

مقدمه

بیشتر نظریه پردازان امور سازمانها بر این نکته که رهبری و مدیریت موثر یکی از عوامل دخیل در موفقیت سازمانی است اتفاق نظر دارند (فری، ۲۰۰۳). هرگونه عمل، سخن و اقدامی از جانب رهبران و مدیران از طرف کارکنان مورد توجه قرار می گیرد و به دنبال آن، بر اساس ماهیت عمل و رفتار (و حتی سخن)، رفتار، ادراکات و احساسات کارکنان تحت تاثیر قرار می گیرد (یامامارینو و همکاران، ۲۰۰۸). رسوایی‌های اخیر شرکت‌ها و ایجاد بحرانها، مد نظر قراردادن فرهنگ و ارزش‌های اخلاقی را در شرکت‌های بزرگ مجدداً کانون توجه ساخته است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹). تقلب عمده در گزارشگری مالی شرکت‌هایی مانند تیکو، کواست، آدلپیا، وردکام و در سال‌های اخیر، شرکت انرون، و سوء استفاده بزرگ بانکی در ایران، مجامع حرفه‌ای اغلب کشورها را ناچار به اتخاذ راهکارهایی برای جلوگیری از این گونه تحریفات با اهمیت کرده است. در صورت وقوع چنین تحریفاتی، اولین سوالی که در ذهن استفاده‌کنندگان متبادر می‌شود این است که «حسابرسان کجا بودند؟». دونالدسون و دیویس^۱ (۱۹۹۰) براین باورند که مدیریت ارزشهای اخلاقی در محیط کار موجب مشروعیت اقدامات مدیریتی شده، انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی را تقویت می‌کند، اعتماد در روابط بین افراد و گروه‌ها را بهبود می‌بخشد و با پیروی بیشتر از استانداردها، موجب بهبود رفتار کارکنان و در نهایت افزایش سود خواهد شد. امروزه سازمان‌ها ناچار به انجام اقدامات وسیع و گسترده برای جلب افکار عمومی هستند که وجه غالب آنها نشان دادن وجهه اخلاقی کارهای سازمان است. هس مر طی بررسی در چندین سازمان، به این نتیجه رسید، سازمان‌هایی که رفتار اخلاقی دارند، دارای شانس موفقیت بیشتری نسبت به سازمان‌هایی که در رفتارهای غیراخلاقی و غیرصادقانه وارد می‌شوند، هستند.

با مشاهده رسوایی‌های مالی ۲ اخیر این سوال به ذهن می‌آید که چرا و چگونه چنین رسوایی‌هایی به بار آمده است. جواب این است: عدم رعایت اخلاق. این گونه رسواییها حاکی از آن است که رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات است (سرلک، ۱۳۸۷). چرا که علاوه بر اینکه ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران منافع سهامداران زیر پا گذاشته شود، از حیث اینکه اطلاعات حسابداری ورودی بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود نیز نقش حسابداری بسیار حائز اهمیت است (اعتمادی و رحمانی، ۱۳۸۸). از طرفی هم با توجه به کم رنگ شدن نظام‌های سنتی اخلاقی در جوامع و رشد پرشتاب علم و فناوری، توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار

مهمی تلقی می‌شود. حسابرسان مسئولیت حساس و دشواری در بررسی و اعتباردهی به اطلاعات مالی شرکت‌ها و ارائه آنها به شکل گزارش‌های مالی که قابل اتکا و قابل استفاده برای گروه‌های ذینفع جهت ارزیابی عملکرد شرکتها دارند، بنابراین انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. با افزایش توجه جهانی به مبحث اخلاق و نیز اهمیت کیفیت اطلاعات در حرفه حسابداری، در این تحقیق سعی شده است تا گوشه‌ای از خلا تحقیقاتی موجود در تبیین تاثیر سبک رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و به نوعی کیفیت حسابرسی پر شود.

انگیزه این پژوهش از آنجا ناشی می‌شود که در رابطه با تاثیر نوع رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاقی موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های بسیار اندکی در ادبیات مربوطه وجود دارد و رفتارهای غیر حرفه‌ای ۳ و کاهنده کیفیت حسابرسی ۴، موجب مشکلات و نگرانی‌هایی برای موسسات حسابرسی شده است و نیاز به تجزیه و تحلیل‌های بیشتر را توجیه می‌کند. رعایت اخلاق و حفظ ارزشهای اخلاقی به صورت یکی از مهمترین پدیده‌هایی درآمده است که در بیشتر سازمانها مورد توجه قرار می‌گیرد. اصول اخلاقی به صورت بخشی از سیاستهای رسمی و فرهنگ‌های غیر رسمی سازمانها در آمده است (دفت ریچاردال^۵، ۱۳۸۵).

در شرایط کنونی رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است. باید به این نکته اساسی توجه نمود که رفتار حسابرسان شاغل در یک موسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است و همچنین رفتار آنها تحت تاثیر فرهنگ سازمانی آن موسسه قرار می‌گیرد و فرهنگ سازمانی نیز از شیوه مدیریت یک موسسه حسابرسی تاثیر می‌پذیرد (روکنس، ۲۰۰۵). لذا محققان به بررسی جنبه‌های متفاوت آن پرداخته اند. این ادبیات، در واقع ادبیاتی جدید و درحال توسعه در حرفه حسابرسی می‌باشد، و هر محقق سعی دارد تا نقشی در این توسعه و تکامل داشته باشد. از طرف دیگر، تاکنون این موضوعها در ادبیات حسابرسی ایران مطرح نشده و شواهدی از تاثیر سبک رهبری و فرهنگ سازمانی موسسات حسابرسی بر رفتار حسابرسان، در محیط ایران در دست نیست. لذا این پژوهش سعی دارد تا به این هدف دست یافته و نه

تنها خلاءهای موجود شناسایی شده را پوشش دهد، بلکه سهمی نیز در تکامل این بخش از ادبیات حسابرسی ایران داشته باشد.

مرور ادبیات

رهبری مورد اعتماد

آشکار شدن رسواییهای رهبری و مدیریت و شکستهای رهبری در سازمانهای مختلف در سطح ملی و بین المللی (موارد اخیر همچون وردکام، انرون، جنرال موتورز و برادران لهمن) همراه با چالشهای پیش و روی سازمانهای خصوصی و عمومی، توجه رهبران اجرایی و پژوهشگران دانشگاهی را به چالشهای اخلاقی در رهبری جلب نمود. این بحرانهای رفتاری در سطوح بالای رهبری یکی از مهمترین عواملی است که باعث شد با وجود تئوریهای شناخته شده رهبری، پژوهشگران به دنبال نوعی از مدل رهبری باشند که بتواند با توجه به چالشهای پیش و روی جامعه جهانی، مناسب ترین مدل رهبری باشد. نتیجه مطالعات پژوهشگران منجر به معرفی تئوری رهبری مورد اعتماد شد (کلودیا پئوس و همکاران^۶، ۲۰۱۱).

تئوری رهبری مورد اعتماد^۷ یکی از تئوریهای نوظهور در حوزه رهبری می باشد که در سالهای اخیر از اشتراک ادبیات رهبری، اخلاقیات، رفتار سازمانی مثبت و دانشوری معرفی شده است (اوولویو، گاردنر، والومبوا و لئوفنز^۸، ۲۰۰۴؛ کوپر، اسکاندرا و اسپریشیم^۹، ۲۰۰۶). بخش عمده و قابل توجهی از ادبیات مربوطه بصورت تئوریک پایه گذاری شده، و از ابتدای سال ۲۰۰۱ ایجاد شده است (یامارینو، دیبونه، اسپریشیم و دانسرا^{۱۰}، ۲۰۰۸). و پژوهشهای تجربی مهمی در مورد این تئوری نوظهور رهبری، انجام نشده، که برای اولین بار در آسیا در حرفه حسابرسی در این پژوهش بصورت تجربی مورد آزمون قرار می گیرد.

گاردنر، اوولویو، لاتانز، می و والومبوا (۲۰۰۵) نشان دادند که مشکلات اخلاقی اخیر در کسب و کار، نشاندهنده تمایل مردم به اطمینان و اعتماد نکردن به رهبران نالایق و غیر قابل اعتماد است، و بسیاری از مشکلات اخلاقی که در کسب و کار بوجود می آید، در نتیجه اعتماد آنها به رهبران غیرقابل اعتماد است. والومبوا، اوولویو، گاردنر، ورنسینگ و پترسون^{۱۱} (۲۰۰۸) تعریف و مفهومی از رهبری مورد اعتماد را بیان کردند که بطور کامل به ابعاد اصلی این الگوی رهبری اشاره می کند. آنها رهبری مورد اعتماد را به عنوان الگویی از رفتار رهبر تعریف کردند که جهت پرورش خودآگاهی بیشتر، درونی سازی دیدگاههای اخلاقی، ارزیابی متوازن اطلاعات و شفافیت در روابط، هر دو مورد قابلیتهای روانشناختی و

جو اخلاقی مثبت را بوجود می‌آورد و ارتقا می‌دهد، که این امر توسعه و خود تکاملی مثبت را تسریع می‌کند.

این چهار ساختار(خودآگاهی^{۱۲}؛ درونی سازی دیدگاههای اخلاقی^{۱۳}؛ تجزیه تحلیل متوازن اطلاعات^{۱۴} و شفافیت در روابط^{۱۵}) چهارچوب تئوری رهبری مورد اعتماد را بوجود می‌آورد. بدیهی است، پایه و اساس رهبری مورد اعتماد در اصالت و درستی رهبر قرار دارد. چهار بعد تشکیل دهنده تئوری بر مبنای مدل کرنیز(۲۰۰۳) از اصالت، قابلیت اعتماد و درستی قرار دارد. اولیو و دیگران(۲۰۰۴) اظهار داشتند که رهبران مورد اعتماد می‌دانند چه کسانی هستند، و از باورها و اعتقادات خود آگاه هستند و بر آن‌ها ارزش قائلند، و بر مبنای این دانش و معرفت عمل کرده، و در عین حال شفافیت با دیگران را حفظ می‌کنند. یوکل^{۱۶}(۲۰۰۲) بیان کرد که رهبری فرایندی از تعاملات اجتماعی است، یعنی تعامل بین رهبر و پیرو و مطالعه‌ای که در این پژوهش انجام می‌شود بر مبنای درک پیروان(در این مطالعه درک سرپرستان و حسابرسان ارشد) از رهبران نشان قرار دارد. درجه‌ای که این رهبران شفاف هستند و پیروان اعتقاد دارند که مطابق با تئوری رهبری مورد اعتماد می‌توانند رهبر و مدیر واقعی را ببینند، بر روابط بین رهبر و پیرو تاثیر گذار است.

با در نظر گرفتن ابعاد رابطه‌ای تئوری رهبری مورد اعتماد، چن^{۱۷} و همکارانش(۲۰۰۵) اظهار کردند که "قابلیت اعتماد و درستی موازی با اخلاقیات توسعه پیدا می‌کند" و ممکن نیست که از لحاظ اخلاقی فرد مورد وثوق و قابل اعتماد، غیر اخلاقی یا ضد اجتماعی باشد. کوپر و دیگران(۲۰۰۶) بیان کردند که توسعه دهندگان تئوری رهبری مورد اعتماد از ارائه این تئوری دارای یک هدف هنجاری در ذهن خود می‌باشند؛ آنها می‌خواهند رهبرانی را تربیت و توسعه دهند که بطور فعال محیط‌های مثبت را پرورش دهند و کسب و کار را با یک روش اخلاقی و اجتماعی پاسخگو انجام دهند. اگر این ساختار از تئوری رهبری دقیق و صحیح باشد، آن دقیقاً مدلی است که مطابق با آن قصد داریم رهبری موسسات حسابرسی را مورد سنجش قرار دهیم.

گاردنر^{۱۸} و دیگران(۲۰۰۵) بیان کردند که پیش نیازهای رهبری مورد اعتماد شامل موارد زیر است:

- خود آگاهی رهبر در مورد نقاط قوت و ضعف خود، چگونگی نگرش دیگران درباره خود و چگونگی تاثیرگذاری خود بر دیگران که بوسیله درجات بالایی از خودآگاهی، خود انضباطی و اعتماد به نفس مشخص می‌شود.

- هیجانانگیز و احساسات رهبر: یک رهبر از احساسات و هیجانانگیز خود متأثر می شود و باید از اثرات آنها بر خود و دیگران و بر فرایند تصمیم گیری خود آگاه باشد.
 - توانایی تجزیه تحلیل متوازن اطلاعات توسط رهبر یا توانایی او در ارزیابی بسیار عینی و بی طرفانه و پذیرش جنبه های مثبت و منفی خصوصیات و کیفیت های خود، شامل کمبود مهارت ها و هیجانانگیز منفی. یک رهبر بایستی قبل از اتخاذ تصمیم های مهم، اطلاعات، دیدگاه ها و نقطه نظرات کافی را جمع آوری و مرور کند.
 - رفتار مورد اعتماد و مورد وثوق رهبر، بدلیل اینکه برداشت ها و درک پیروان و اطمینان به رهبر، عمدتاً مبتنی بر اقدامات رهبر می باشد، این اقدامات باید با ارزش های منتسب به رهبر جهت متقاعد کردن پیروان نسبت به امانت داری و درستی رهبر، همخوانی داشته باشد.
 - شفافیت رهبر در روابط با دیگران، که این ویژگی به دیگران اجازه می دهد شخصیت واقعی رهبر را ببینند. یک رهبر بایستی فضای بازی را ایجاد کند که فرصتی را جهت ارائه نظرات، عقاید و چالش ها برای دیگران ایجاد کند.
 - مدل نقش مثبت رهبر یا ابلاغ و انتقال ارزش های مثبت، هیجانانگیز، احساسات، انگیزه ها، اهداف و رفتارها به پیروان جهت تقلید کردن آنها.
 - یک رهبر بایستی استانداردهای بالایی را در رابطه با رفتارهای اخلاقی رعایت کند.
- اوولویو، لاتانزو والومبو(۲۰۰۴) بیان کردند که رهبری مورد اعتماد به عنوان الگویی از رهبری تعریف می شود که می تواند رهبری تحول آفرین و رهبری اخلاقی^{۱۹} را ترکیب کند.

فرهنگ سازمانی و رهبری در حرفه حسابداری

تعریف فرهنگ سازمانی به دلیل مشخصات پیچیده آن، مشکل است؛ زیرا بخشی از صورت های فرهنگ، غیر ملموس بوده و قابل مشاهده نیست. با وجود این سختی، به نظر می رسد بیشتر نویسندگان بر این نکته اتفاق نظر دارند که فرهنگ سازمانی نقطه محوری و مرکز عملکرد سازمان است (هافستد^{۲۰}، ۲۰۰۴). فرهنگ عامل قدرتمندی در رفتار فردی و گروهی است. فرهنگ سازمانی، تمام صور زندگی سازمانی از جمله تعامل کارکنان با یکدیگر، انجام دادن کار و لباس پوشیدن، انواع تصمیم هایی که در شرکت اتخاذ می شود، سیاست ها و روش های سازمانی و ملاحظیات استراتژی را در بر می گیرد. مطالعه فرهنگ سازمانی و تاثیر آن بر رفتار کارکنان از جمله مباحث مهمی است که در جهان امروز بخش عظیمی از وقت، بودجه و توجه صاحب نظران را به خود اختصاص داده است.

عامل مهم موفقیت سازمان‌های امروزی، تبدیل آنها به سازمان‌های اخلاقی است. ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی، ضرورتی انکار ناپذیر برای سازمان‌های امروزی محسوب می‌شود (مقیمی، ۱۳۸۷). در این نوع فرهنگ سازمانی، ارزش‌ها، باورهای اخلاقی محیطی و روش‌های فلسفه‌ای که سازمان بر اساس آن تاسیس گردیده، کلیه فرایندهای ساختاری و رفتاری سازمان را تحت تاثیر قرار داده و در قالب عملیات سازمانی متبلور می‌شود (مقیمی، ۱۳۸۷). اخلاق سازمانی ۲۱ و مسئولیت‌پذیری اجتماعی ۲۲، پدیده‌های جدیدی نیستند. موج اخیر ورشکستگی و رسوایی‌های مالی شرکت‌ها و سازمان‌ها، توجه به فوریت نیاز سازمان‌ها به حکمرانی مناسب سازمانی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اخلاق سازمانی را به اوج خود رسانده است. علاوه بر سازمان‌های عمومی، سازمان‌های بازرگانی نیز به این تشخیص رسیده‌اند که مجبورند علاوه بر رفتارهای اقتصادی (حداکثر سازی سود)، به رفتارهای اخلاقی روی بیاورند. لذا رفتارهای اقتصادی و اخلاقی به صورت توأمان تنها گزینه آنها برای دستیابی به اهداف سازمانی است (کوهیان و بو^{۲۳}، ۲۰۰۴).

هانت و همکارانش در سال ۱۹۸۹ ارزش‌های اخلاق سازمانی را به عنوان ترکیبی از ارزش‌های اخلاقی شخصی مدیران و سیاست‌های رسمی و غیر رسمی سازمان در رابطه با اخلاقیات تعریف کردند. با توجه به بیانات هانت^{۲۴} و همکارانش (۱۹۸۹) معیار آنها در رابطه با ارزش‌های اخلاق سازمانی تلاش می‌کند تا اصول وسیعتری را در مورد درجه‌ای که یک سازمان در رابطه با موضوعات اخلاقی مورد توجه قرار می‌دهد، و نسبت به موضوعات خاص مربوط به تولید، خدمات یا صنعت به یک روش اخلاقی عمل می‌کند، بدست آورد. رهبران بسیاری از موسسات حسابرسی به این نتیجه رسیده‌اند که جهت ممانعت و کاهش رفتارهای غیرحرفه‌ای و کاهنده کیفیت حسابرسی کارکنان خود همچون عدم اجرای برخی از رویه‌های حسابرسی بدون کسب اجازه از مافوق، گردآوری شواهد ناکافی و گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار، بایستی یک محیط اخلاقی را در موسسه خود بوجود آورند (کلی و مارگیم^{۲۵}، ۱۹۹۰). این عقیده بر مبنای دو فرضیه زیر قرار دارد: رفتار حسابرسان یکی از اجزای تشکیل دهنده کیفیت حسابرسی می‌باشد و رفتار حسابرسان شاغل در یک موسسه تحت تاثیر فرهنگ سازمانی آن موسسه قرار دارد.

می^{۲۶} و دیگران (۲۰۰۳) اظهار داشتند، به خاطر اینکه یک رهبر اخلاقی باشیم، شخص باید جرات اخلاقی شخصی، جهت تغییر شکل دادن و تبدیل نیت اخلاقیش به رفتار را داشته باشد، اگر چه فشارهایی بر او جهت رفتار به گونه‌ای دیگر وارد شود. آنها همچنین بیان کردند

که رهبران موسسه به عنوان یک عنصر تاثیرگذار بر فرهنگ موسسه هستند و اشاره نمودند این فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی است که تعیین می کند آیا فرهنگ موسسه کیفیت محور است یا درآمد محور، و آیا مدیریت رده بالا از ارزش و نقش مهمی که حسابرسی در بازارهای سرمایه بازی می کند آگاه است. جنکینز^{۳۷} و دیگران (۲۰۰۸) به ما یادآور می شوند که عبور از قانون سارینز آکسلی و مرگ اندرسون فرصتی را برای ما بوجود آورد تا روی نتایج و پیامدهای ترویج فرهنگی که بر تولید درآمد از طریق تاکید بر کیفیت خدمات، ارزش می نهد، تامل کنیم. پونمن^{۳۸} (۱۹۹۲)، با استفاده از یک طرح پژوهش سه بخشی مقطعی، به این نتیجه رسید که بین فرهنگ سازمانی ایجاد شده توسط رهبران موسسات حسابرسی و سبک‌های تصمیم گیری زیردستان، همبستگی وجود دارد. ویندسور و اشکانسی^{۳۹} (۱۹۹۶) به نتایج مشابهی در پژوهش خود با ۱۳۱ شریک موسسات بزرگ ملی حسابرسی در استرالیا دست یافتند. یافته‌های آنها نشان داد که فرهنگ سازمانی و فاکتورهای شخصی، از عوامل اصلی تعیین کننده سبک‌های تصمیم گیری حسابرسان و رفتار مستقل آنان است. ساتاوا، کالدول و ریچاردز^{۳۰} (۲۰۰۶) به این باور رسیدند که "حرفه حسابرسی اگر خواهان اعاده اعتبار از دست رفته خود نزد عموم است باید تمایل و اشتیاق خود را جهت ارزیابی خود بطور جدی نشان دهد و اصول محور شود و متعهد به تغییر فرهنگ خود شود و رهبران موسسه باید اهمیت انجام کارهای حرفه‌ای، باکیفیت بالا را، به تمام پرسنل حسابرسی گوشزد کنند و بر آن تاکید ورزند. آنها همچنین اشاره کردند رهبران بایستی روی نقش‌ها و مسئولیت‌های حسابرسان و مفاهیمی همچون "امانت داری و بی طرفی، استقلال، تردید حرفه‌ای و پاسخگویی به عموم، تاکید کنند".

رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی

کیفیت اظهار نظر ارایه شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی یک جنبه مهم تعیین کننده در ماندگاری درازمدت آنها است که هم اکنون توجه مراجع حرفه‌ای حسابداری کشورمان همچون جامعه حسابداران رسمی ایران را به خود جلب کرده است. برخی از محققان برای سنجش کیفیت حسابرسی از مدل‌های کمی استفاده می کنند، به عنوان مثال از سطح اقلام تعهدی اختیاری گزارش شده، اندازه حسابرس یا دوره تصدی حسابرس به عنوان معیاری برای سنجش کیفیت حسابرسی استفاده می کنند، اما باید توجه نمود اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مشکل است زیرا مرتبط با رفتار افرادی است که کار حسابرسی را انجام می‌دهند.

رفتارهای غیر حرفه‌ای حسابرسی که ناشی از اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند (عرب صالحی، کاظمی و ذولفعلی زاده، ۱۳۹۰).

کیفیت مدارک در حرفه حسابرسی همیشه در اولویت بوده است. اغلب پژوهش‌های تجربی حسابرسی، کیفیت حسابرسی را به عنوان معیاری از کیفیت شواهد گردآوری شده جهت پشتیبانی از نظر حسابرسی تعریف کرده‌اند. پژوهش‌های زیادی با استفاده از معیارهای مختلف از کیفیت حسابرسی انجام شده است (بطور مثال، دی آنجلو^{۳۱}، ۱۹۸۱). بسیاری از این پژوهش‌های بر موضوعها و معیارهایی از رفتارهای غیر حرفه‌ای تمرکز کرده‌اند که بطور قابل ملاحظه‌ای می‌تواند کیفیت شواهد حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد.

مارگیم و پنی^{۳۳} (۱۹۸۶) بیان داشتند، رفتارهایی همچون گزارش کمتر از واقع مدت زمان انجام کار و عدم اجرای برخی از رویه‌های حسابرسی بدون کسب اجازه از مافوق، با فشارهای زمان و بودجه در ارتباطند، که ممکن است در آینده "به بودجه‌های غیر واقعی، ارزیابی نامناسب کارکنان، کیفیت حسابرسی پایین، کاهش و از دست دادن درآمدهای موسسه حسابرسی و دچار شدن به بدهی‌های قانونی منجر شوند". الدرمن و دبتریک^{۳۳} (۱۹۸۲) یافته‌های رودز را تایید کردند و بیان داشتند که موسسات حسابرسی باید ارتباطات خود را با کارکنان تقویت کرده و آموزش‌های خود را جهت کمک به حل این موضوعات بهبود بخشند. اظهار نظر شرکای حسابرسی به طور کلی از فرآیند کار حسابرسی انجام شده توسط تیم حسابرسی جدا نیست، بدلیل اینکه شرکای حسابرسی بر اساس پرونده‌های تهیه شده توسط تیم حسابرسی اظهار نظر می‌کنند، بنابراین عملکرد و رفتار حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. اغلب این ادبیات نشان می‌دهد که حسابرسان در معرض فشار بودجه زمانی و دو واکنش در مقابل این فشار شامل گزارش کمتر از واقع مدت زمان انجام کار و اتمام زود هنگام یا عدم اجرای رویه‌های حسابرسی، قرار دارند. پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد هر دو مورد این رفتارها دارای اثر منفی بر کیفیت حسابرسی می‌باشند.

این پژوهش همانند پژوهش‌های قبلی، نگاهی دارد بر این دو رفتار و سایر رفتارهای غیر حرفه‌ای اما با یک رویکرد جدید جهت فهم تأثیر سبک رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاقی موسسات حسابرسی بر رفتارهای غیر حرفه‌ای حسابرسان. ساسان مهرانی (۱۳۷۹) با انجام تحقیقی تحت عنوان تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری

عدالت نسبی به این نتیجه رسید که بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای در ایران نیز وجود دارد و مهمترین دلایل آن فشار بودجه زمانی، فشارمدیر پروژه، عدم نظارت کافی و عدم اهمیت برخی مراحل حسابرسی می باشد و بیشترین رفتار غیرحرفه‌ای مربوط به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی می باشد.

مهارت رهبری مجموعه فرایندهایی است که سازمان را با تغییر شرایط سازگار می کند، و آن را در موقعیت برتر قرار می دهد، برای آینده سازمان چشم انداز مشترک تعریف می کند و افراد را با یکدیگر متحد می کند. مهارت رهبری است که قادر است افراد را برای یادگیری گروهی و اقدامات مورد نیاز برای تغییر رفتار برانگیزد. اهمیت رهبری به حدی است که امروزه دانشمندان بیان می دارند که کلید خلق و بقای سازمان‌های موفق در قرن بیست و یکم رهبری است. آن هم نه در رأس سازمان، بلکه در سراسر سازمان باید این مهارت توسعه پیدا کند. مطالعه فرهنگ سازمانی و تاثیر آن بر رفتار کارکنان از جمله مباحث مهمی است که در جهان امروز بخش عظیمی از وقت، بودجه و توجه صاحبانظران را به خود اختصاص داده است. به همین دلیل در این رساله سعی می شود تاثیر یکی از تئوری‌های نو ظهور رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاق محور بر رفتار حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی ایران مورد بررسی قرار گیرد. بنابراین با توجه به مطالعات انجام شده و بررسی ادبیات نظری، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می شود:

فرضیه اصلی اول: بین سبک رهبری مورد اعتماد در موسسات حسابرسی و تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی اول

۱. بین جزء شفافیت تئوری رهبری مورد اعتماد و تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.
۲. بین جزء درونی سازی اخلاقیات تئوری رهبری مورد اعتماد و تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.
۳. بین جزء تجزیه تحلیل متوازن اطلاعات تئوری رهبری مورد اعتماد و تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

۴. بین جزء خودآگاهی تئوری رهبری مورد اعتماد و تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

فرضیه اصلی دوم: بین درک حسابرسان از فرهنگ سازمانی اخلاق محور موسسات حسابرسی و تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.
فرضیه اصلی سوم: بین سبک رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور موسسات رابطه منفی وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی سوم

۱. بین جزء شفافیت تئوری رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور، رابطه منفی وجود دارد.
۲. بین جزء درونی سازی اخلاقیات تئوری رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور، رابطه منفی وجود دارد.
۳. بین جزء تجزیه تحلیل متوازن اطلاعات تئوری رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور، رابطه منفی وجود دارد.
۴. بین جزء خودآگاهی تئوری رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور، رابطه منفی وجود دارد.

روش پژوهش

در این پژوهش متغیر وابسته «رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی» و متغیرهای مستقل شامل تئوری رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور می باشد. پرسشنامه رهبری مورد اعتماد ۳۴ جهت سنجش معیارهای رهبری مورد اعتماد مورد استفاده قرار گرفته است، این پرسشنامه در سال ۲۰۰۷ توسط اولیو، گاردنر و والومبوز ارائه شده است. این پرسشنامه دارای شانزده سؤال است، که برای اولین بار در این پژوهش ترجمه و برای اجرا آماده گردید، که پنج مورد آن معیار شفافیت در روابط، چهار مورد آن معیار اخلاقیات، سه مورد آن معیار تجزیه و تحلیل اطلاعات و چهار مورد آن معیار خودآگاهی تئوری رهبری مورد اعتماد را مورد سنجش قرار می دهد.

فرهنگ سازمانی اخلاق محور ۳۵ با استفاده از پرسشنامه مقیاس ارزشهای اخلاق سازمانی مورد سنجش قرار گرفته است. این ابزار در سال ۱۹۸۹ توسط هانت، وودو و چونکو

ارائه شده است، این پرسشنامه: میزان اخلاقی بودن رفتار مدیران در موسسه از دیدگاه کارکنان، میزان توجه و اهمیت دادن به موضوعات اخلاقی توسط مدیران در موسسه از دیدگاه کارکنان و درک کارکنان در مورد میزان تشویق (تنبیه) رفتارهای اخلاقی (غیراخلاقی) در موسسه را مورد سنجش قرار می دهد.

رفتارهای غیر حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از پرسشنامه‌ای که توسط محقق با الهام از پرسشنامه‌هایی که در پژوهش‌های قبلی (مانند پژوهش کرام و همکاران، ۲۰۰۸ و مالونه و رابرت، ۱۹۹۶) جهت سنجش رفتارهای غیر حرفه‌ای حسابرسان مورد استفاده قرار گرفته، طراحی شده، مورد سنجش قرار گرفته است، شاخص‌های اندازه‌گیری این متغیر در جدول شماره دو ارائه شده است.

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است، ابتدا جهت تبیین ادبیات نظری پژوهش، با استفاده از شیوه‌ی کتابخانه‌ای مبادرت به جمع‌آوری مبانی نظری شده است. پس از مطالعه نظری، با استفاده از پرسش‌نامه داده‌های مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های تحقیق، جمع‌آوری شده است. برای انجام تحلیل‌های یاد شده به تناسب از نرم‌افزار آماری SPSS و LISREL استفاده شده است. برای سنجش نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف بهره گرفته شد.

جامعه آماری این پژوهش کلیه حسابرسان اجرایی (حسابرسان ارشد - سرپرستان و سرپرستان ارشد) شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (شامل موسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی) می باشد. انتخاب این گروه از حسابرسان برای این پژوهش به دو دلیل است: اولاً این گروه یک دسته محوری در سلسله مراتب شغلی موسسه‌های حسابرسی هستند، ثانیاً از آنجا که آنها حداقل سه سال تجربه حسابرسی دارند، رفتار و نگرش‌هایی تثبیت شده دارند و با نوع مدیریت و فرهنگ موسسه حسابرسی شاغل در آن آشنایی کامل دارند. بدیهی است اگر جامعه مورد نظر بزرگ و حجم و تعداد افراد آن زیاد باشد مطالعه کل جامعه مشکل است، بنابراین جهت سهولت و صرفه‌جویی در وقت، انرژی و بودجه می‌توان از روش نمونه‌گیری استفاده کرد و نتایج را به جامعه تعمیم داد. همانطور که در بخش پیشین گفته شده است، تعداد کل مؤسسه‌های حسابرسی در تاریخ اواخر سال ۱۳۹۰ ۲۳۹ مؤسسه است.

یافته‌های پژوهش

از میان رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار، استفاده از پرسنل کم تجربه، بررسی اسناد و مدارک حسابداری بصورت سطحی و صوری، اتمام پیش از موعد یا عدم اجرای برخی از رویه‌های حسابرسی بدون کسب مجوز از مافوق که توسط سایر روشها نیز پوشش داده نخواهد شد، از کارزدن و کاهش کار به کمتر از آنچه منطقی تصور می شود، عدم مشورت با سایر اعضای تیم حسابرسی در مورد موضوعات پیچیده و بحث بر انگیز، عدم انجام تحقیقات کافی در مورد اصول، استانداردهای حسابداری یا نکات فنی، پذیرفتن توضیحات شفاهی ضعیف صاحبکار، پذیرش همزمان خدمات حسابداری و حسابرسی صاحبکار، انجام رقابت منفی (کاهش قیمت) جهت کسب صاحبکاران بیشتر به ترتیب با کسب بالاترین میانگین، بیشترین دفعات بروز را در موسسات حسابرسی دارا می باشند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش مهرانی (۱۳۷۹) مطابقت دارد که به این نتیجه رسیده بود که بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی ایران نیز وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اصلی و فرعی پژوهش در جداول ۱ و ۲ آمده است.

جدول ۱ - نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اصلی پژوهش

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب همبستگی	سطح معنی داری	تایید یا رد فرضیه
فرضیه اصلی اول	سبک رهبری مورد اعتماد	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	-۰.۲۱۸	۰/۰۱۰	تایید می شود
فرضیه اصلی دوم	فرهنگ سازمانی اخلاق محور	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	-۰/۵۲۵	۰/۰۰۰	تایید می شود
فرضیه اصلی سوم	سبک رهبری مورد اعتماد	فرهنگ سازمانی اخلاق محور	۰/۲۴۸	۰/۰۰۰	رد می شود

همانطور که در جدول شماره ۱ مشاهده می شود از بین سه مورد از فرضیه‌های اصلی پژوهش، فرضیه‌های اول و دوم تایید شده اند، و فرضیه سوم، رد شد. بنابراین با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌های اصلی اول و دوم، می توان به این نتیجه رسید که بین سبک رهبری

مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، رابطه منفی معنی دار وجود دارد، بدین معنی که هر چقدر حسابرسان مدیران و شرکاء موسسه حسابرسی را نزدیک به معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد درک کنند، از دفعات بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کاسته خواهد شد. از طرف دیگر هر چقدر فرهنگ سازمانی یک موسسه حسابرسی اخلاق محور باشد(نباشد)، موجب کاهش(افزایش) بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی خواهد شد. علاوه بر این بین سبک رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور رابطه منفی معنی دار وجود ندارد. بنابراین می توان نتیجه گرفت بین سبک رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور رابطه مثبت معنی دار وجود دارد. این نتایج با نتایج پژوهش شکلاک و لولیز(۲۰۰۷) مطابقت دارد. آنها به این نتیجه رسیده بودند که فرهنگ سازمانی موسسات حسابرسی تحت تاثیر رفتار رهبران موسسه قرار گرفته و بر رفتار حسابرسان شاغل در موسسه تاثیر گذار است. نتایج این پژوهش همچنین با نتایج پژوهش ویندسور و اشکانسی(۱۹۹۶) مطابقت دارد. پژوهشگران مزبور به این نتیجه رسیده بودند فرهنگ سازمانی یکی عوامل اصلی تاثیرگذار بر رفتار حسابرسان است.

جدول ۲ - همبستگی بین معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و فرهنگ سازمانی اخلاق محور

فرضیه ها	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب همبستگی	سطح معنی داری	تایید یا رد فرضیه
۱-۱	شفافیت	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	-/۰۷۰	/۳۱۱	رد می شود
۲-۱	اخلاقیات	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	-/۲۴۶	/۰۱۷	تایید می شود
۳-۱	تجزیه و تحلیل اطلاعات	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	-/۱۵۳	/۰۲۷	تایید می شود
۴-۱	خودآگاهی	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	-/۲۳۳	/۰۰۱	تایید می شود
۱-۳	شفافیت	فرهنگ سازمانی اخلاق محور	+/۱۷۰	/۰۱۴	رد می شود
۲-۳	اخلاقیات	فرهنگ سازمانی اخلاق محور	+/۲۴۱	/۰۰۰	رد می شود
۳-۳	تجزیه و تحلیل اطلاعات	فرهنگ سازمانی اخلاق محور	+/۲۲۱	/۰۰۱	رد می شود
۴-۳	خودآگاهی	فرهنگ سازمانی اخلاق محور	+/۲۲۰	/۰۰۱	رد می شود

در اینجا رابطه بین معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و فرهنگ سازمانی اخلاق محور که فرضیه‌های فرعی این پژوهش را تشکیل می‌دهند، مورد آزمون قرار گرفته است. همانطور که در جدول ۲ مشاهده می‌کنید، بین معیار شفافیت در روابط تئوری رهبری مورد اعتماد و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی دار مشاهده نشد. بین معیارهای اخلاقیات، تجزیه و تحلیل متوازن اطلاعات و خودآگاهی تئوری رهبری مورد اعتماد و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی دار وجود دارد. علاوه بر این بین معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور رابطه منفی معنی دار مشاهده نشد.

نتایج رگرسیون چند متغیره

در این بخش با استفاده از تحلیل رگرسیون چند متغیره، چگونگی روابط متغیرهای مستقل در مجموع با متغیر وابسته پژوهش، تعیین می‌شود و سهم هر یک از آنها در تبیین متغیر وابسته پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. علائم اختصاری متغیرها (B2 فرهنگ سازمانی اخلاق محور، B11 شفافیت در روابط و ایجاد محیط باز، B12 خود آگاهی، B13 تجزیه تحلیل متوازن اطلاعات و B14 معیار اخلاقیات تئوری رهبری مورد اعتماد و A رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی)

در مدل رگرسیونی پژوهش معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد به همراه فرهنگ سازمانی اخلاق محور به عنوان متغیرهای مستقل مورد استفاده در این پژوهش به عنوان متغیرهای پیش بین وارد مدل شدند. همانطور که شکل (۱) نشان می‌دهد، مقدار ضریب تعیین بدست آمده برای مدل بالا برابر با $0/30$ است. یعنی مجموع متغیرهای مستقل، روی هم رفته $0/30$ درصد واریانسهای متغیر وابسته (رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی) را تبیین می‌کند.

بحث و نتیجه گیری

تئوری رهبری مورد اعتماد از زمره تئوری‌های جدیدی است که در عرصه علم مدیریت مطرح شده است. این تئوری نوظهور به واسطه اهمیتی که برای اداره سازمانها و محیطهای کار پیدا نموده، شروع به جلب توجهات پژوهشی در خارج از ایران نموده است، از سوی دیگر با توجه به اینکه در رابطه با فرهنگ سازمانی موسسات حسابرسی و چگونگی تاثیرگذاری

شرکاء و مدیران(رهبران) و فرهنگ سازمانی اخلاقی این موسسات بر کیفیت حسابرسی شواهد تجربی اندکی وجود دارد، و به دلیل موقعیت خاص حرفه حسابرسی در کشور، توجه به کیفیت کار باید مهمترین موضوعی باشد که بایستی مورد توجه موسسات حسابرسی قرار گیرد، و حفظ و ارتقاء جایگاه حرفه حسابرسی، و ماندگاری بلند مدت موسسات حسابرسی در درجه اول منوط به توجه بیش از پیش به کیفیت حسابرسی می باشد. به همین دلیل در این پژوهش تصور و درک حسابرسان از شرکاء و مدیران موسسه و تاثیر رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاقی بر رفتار حسابرسان، بر مبنای یک چاقوب اخلاقی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین سبک رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور با رفتارهای غیرحرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی، رابطه منفی معنی داری وجود دارد.

این پژوهش یافته‌های بسیار مهمی را به حرفه حسابرسی معرفی می کند. یکی از این یافته‌ها به تئوری رهبری مورد اعتماد مربوط می شود که قبلاً مورد پژوهش قرار نگرفته بود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این پژوهش نشان می دهد که یک رابطه منفی معنی دار بین برداشت حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد. این نشان می دهد اگر رهبران موسسات حسابرسی توسط حسابرسان مطابق با معیارهای رهبری مورد اعتماد درک شوند، بویژه در جهت گیری‌های خود بسیار اخلاقی باشند، دفعات بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کاهش می یابد. علاوه بر این نتایج حاصله نشان می دهد معیار اخلاقیات تئوری رهبری مورد اعتماد در مقایسه با سایر اجزای رهبری مورد اعتماد تاثیر بیشتری بر رفتار حسابرسان دارد. از دیگر یافته‌های مهم این پژوهش عبارت از این است که برداشت حسابرسان در رابطه با نزدیکی رهبران موسسات حسابرسی به معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد، بر برداشت آنها از فرهنگ سازمانی موسسات حسابرسی تاثیر گذار است و اگر آنها رهبران موسسات حسابرسی را مطابق با معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد درک کنند، فرهنگ سازمانی موسسه را نیز اخلاقی تر درک خواهند کرد. نتایج حاصل از ضرایب همبستگی نشان دهنده وجود یک رابطه مثبت معنی دار بین معیارهای تئوری رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاقی می باشد. علاوه بر این نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اصلی و فرعی پژوهش نشان می دهد تمام چهار جزء تشکیل دهنده تئوری رهبری مورد اعتماد، بر درک حسابرسان در رابطه با ماهیت اخلاقی فرهنگ سازمانی موسسات حسابرسی موثر است. یافته‌های پژوهش نشان می دهد

اگر برداشت حسابرسان این باشد که فرهنگ سازمانی موسسه حسابرسی اخلاق محور می باشد و ارزش‌های اخلاق سازمانی مطرح در پرسشنامه ارزش‌های اخلاق سازمانی در آن رعایت می شود، دفعات بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت. در واقع بین فرهنگ سازمانی اخلاقی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی دار وجود دارد و ساختار تئوری رهبری مورد اعتماد توانایی ایجاد فرهنگ سازمانی اخلاق محور که رفتارهای اخلاقی را بهبود می دهد، دارد.

این یافته‌ها، با یافته‌های پژوهش‌های سایر محققان همچون اسپین^{۳۶} (۲۰۰۴) مطابقت دارد، که بیان کرده بودند ارزش‌ها و اعتقادات اساسی یک فرهنگ سازمانی بر رفتار اعضای آن موثر است. با توجه به محیط جدید حسابرسی در کشور، هرکدام از این یافته‌ها، اطلاعات مربوط، به موقع و بسیار ضروری را برای حرفه حسابرسی فراهم می کند. این یافته‌ها همچنین شواهدی تجربی ارزشمندی را در تایید، توسعه ادبیات و سومندی تئوری نوظهور رهبری مورد اعتماد، فراهم می کند با این حال جهت تایید این تئوری نیاز به تحقیقات بیشتر و بکارگیری عملی آن وجود دارد.

پژوهش‌های قبلی لزوم در نظر گرفتن موضوعات مرتبط با رهبری توسط موسسات حسابرسی، برای دست یابی به موفقیت را مشخص کرده بودند. اما مطالعات مربوط به تاثیر رهبری بر رفتار حسابرسان، در حرفه حسابرسی بسیار اندک می باشد (اوتلی و پیرس^{۳۷}، ۱۹۹۶). این پژوهش متمایز از پژوهش‌های قبلی می باشد، بخاطر اینکه برای اولین بار درک سرپرستان و حسابرسان ارشد در رابطه با ویژگی‌های رهبری موسسات حسابرسی را مورد مطالعه قرار می دهد، یعنی مدیران و شرکاء موسسه که در بالاترین سطح مدیریت موسسات حسابرسی قرار دارند. علاوه براین، این پژوهش از تئوری نوظهور رهبری مورد اعتماد به عنوان مبنایی برای فهم برداشت حسابرسان از رهبران موسسات حسابرسی، استفاده نمود. در واقع این پژوهش از طریق مشخص کردن رابطه بین رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاقی و نوع تاثیر گذاری هرکدام از این موارد بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، در توسعه ادبیات حسابرسی و رهبری تاثیر گذار است.

مقالات زیادی در مورد لزوم تغییرات در داخل موسسات حسابرسی همچون مقاله ویات^{۳۸} (۲۰۰۴) نوشته شده که به رهبران موسسات حسابرسی در رابطه با انجام تغییرات مهم در فرهنگ سازمانی موسسه شان توصیه‌هایی کرده اند، که این پژوهش شواهد تجربی در حمایت از اظهارات ویات ارائه می کند. موسسات حسابرسی بطور مستقیم و تنظیم کنندگان

استانداردهای حسابرسی و صاحبکاران موسسات حسابرسی بطور غیر مستقیم از نتایج این پژوهش منتفع می شوند، بخاطر اینکه در مورد آزمون سبک رهبری موسسات حسابرسی و فرهنگ سازمانی آنها، و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، شواهد تجربی مهمی را ارائه می کند. امروزه لزوم درک چگونگی تاثیر گذاری و رابطه بین رفتار رهبران بر فرهنگ سازمانی اخلاقی موسسات حسابرسی، بشدت احساس می شود، رسوایی‌های حسابداری در سال‌های اخیر، موجبات جلب توجهات عمومی به طرف حرفه حسابداری شده است. با آشکار شدن رسوایی‌های مالی اخیر (انرون، ورلدکام و برادران لهمن) علاقه و توجه به اخلاقیات حسابداران رسمی و افراد حرفه‌ای شاغل در حرفه حسابداری، در کانون توجه عموم قرار گرفته است. در ایران نیز سوء استفاده بزرگ بانکی اخیر، جامعه را در مورد لزوم توجه و تاکید بر اهمیت موضوعات اخلاقی در حرفه حسابداری بیدار کرد. از حسابداران و حسابرسان انتظار می رود که سطح بالایی از اعتماد و اطمینان عموم را نسبت به حرفه حسابداری و حسابرسی بوجود آورند، بخاطر اینکه اعتماد عمومی در حرفه حسابداری و حسابرسی هم برای رشد، توسعه و موفقیت خود افراد حرفه‌ای وهم برای رشد و موفقیت کسب و کارهایی که افراد حرفه‌ای برای آنها خدمت ارائه می کنند، بسیار ضروری و حیاتی است.

نتایج این پژوهش نشان می دهد رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی هنوز هم یکی از مشکلات موسسات حسابرسی است، که نشان می دهد رهبران موسسات حسابرسی بایستی، با نزدیک شدن به ویژگی‌های رهبران مورد اعتماد (شفافیت و ایجاد فضای باز، خودآگاهی، رعایت اخلاقیات و توانایی تجزیه و تحلیل همه جانبه اطلاعات) یک محیط مناسبی را برای انجام حسابرسی، فراهم کنند. این مطالعه نشان داد که اگر حسابرسان رهبران موسسه را مطابق با ویژگی‌های تئوری رهبری مورد اعتماد ببینند، فرهنگ سازمانی و رفتار آنها تحت تاثیر این سبک از رهبری قرار خواهد گرفت و ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور ضرورتی اجتناب ناپذیر برای موسسات حسابرسی محسوب می شود.

به خاطر ماهیت محیط حسابرسی، استفاده کنندگان از صورتهای مالی راهی برای ارزیابی کیفیت کارهایی که در طی دوره حسابرسی انجام می شود ندارند، به همین خاطر پژوهش‌هایی لازم است تا متغیرهایی که باعث می شود، حسابرسان در رفتارهای غیر حرفه‌ای و کاهنده کیفیت حسابرسی مشارکت کنند، مشخص شود. به همین خاطر در این پژوهش تاثیر سبک رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاقی بر رفتار حسابرسان مورد آزمون قرار گرفت. با توجه به نتایج حاصله (جداول ۸ و ۹)، رهبران موسسات حسابرسی باید

جهت افزایش کیفیت حسابرسی، توجه بیشتری بر این عوامل داشته باشند. یکی از دغدغه‌های جامعه حسابداران رسمی، ارائه راهکارهای لازم جهت بهبود و افزایش کیفیت حسابرسی می باشد، که پیشنهاد می شود با تاکید بر تقویت سبک رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور می تواند به این مهم دست یابد.

پی‌نوشت‌ها

1. Donaldson, T & K. Davis
2. Financial Scandals
3. Unprofessional practices
4. reduced audit quality practices
5. Daft recharal
6. Claudia Peus, Jenny Sarah Wesche, Bernhard Streicher, Susanne Braun & Dieter Frey
7. Authentic Leadership Theory
8. Avolio, Gardner, Walumbwa & Luthans
9. Cooper, Scandura & Schriesheim
10. Yammarino, Dionne, Schriesheim & Dansereau
11. Walumbwa, Avolio, Gardner, Wernsing & Peterson
12. authentic leadership measure of self-awareness
13. authentic leadership measure of moral/ethical
14. authentic leadership measure of balanced processing
15. authentic leadership measure of transparency
16. Yukl
17. Chan
18. Gardner
19. transformational leadership and ethical leadership
20. Hofstede
21. organizational ethics
22. organizational responsibility
23. Koh Hian & Boo
24. Hunt
25. Kelly & Margheim
26. May
27. Jenkinz
28. Ponemon
29. Windsor & Ashkansay
30. Satava, Caldwell & Richards
31. DeAngelo
32. Margheim & Pany
33. Alderman & Deitrick
34. Authentic Leadership Questionnaire
35. corporate Ethical Values scale(CEV)
36. Schein
37. Otley & Pierce
38. Wyatt

منابع

- اعتمادی، ح و رحمانی، ح. (۱۳۸۸). بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود. فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، شماره‌های ۳ و ۴، ۷۹-۸۹.
- اعتمادی، ح، فرزانی، غلامی حسین آباد، و ناظمی اردکانی، م. (۱۳۸۹). بررسی تاثیر ارزشهای اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود. فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، شماره‌های ۳ و ۴، ۳۵-۴۵.

- دفت، ریچاردال. تئوری و طراحی سازمان. جلد دوم. چاپ پنجم، انتشارات دفتر پژوهشهای فرهنگی. تهران، ۱۳۸۵، ۶۴۸-۶۵۱
- سرلک، ن. (۱۳۸۷). اخلاق حسابداری فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، شماره‌های ۲ و ۱، ۷۱-۸۲
- عرب صالحی، م. کاظمی، ج. و ذولفعلی زاده، م. (۱۳۹۰). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی. مجله دانش حسابداری، شماره ۵، ۱۲۷-۱۴۷.
- قراملکی، ف. (۱۳۸۲). اخلاق حرفه‌ای. چاپ اول، انتشارات مولف.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۵). آیین رفتار حرفه‌ای، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی. مقیمی، س. (۱۳۸۷). اخلاق سازمانی؛ جوهره فرهنگ سازمانی کارآمد. مجله فرهنگ مدیریت، سال ششم، شماره هفدهم، ۶۳-۸۷.
- مهرانی، س. (۱۳۷۹). تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی. رساله دکتری. دانشگاه تهران.
- هس مر، ال تی، (۱۳۸۲): اخلاق در مدیریت، ترجمه سید محمد اعرابی و داوود ایزدی، تهران، دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

- Alderman, C. & Deitrick, J. (1982). Auditors perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, Vol 7, 53-68.
- Avolio, B. J., Gardner, W. L., Walumbwa, F. O., Luthans, F., & May, D. R. (2004). Unloding the mask: A look at the process by which authentic leaders impact follower attitudes and behaviors. *Leadership Quarterly*, vol, 15, 801-823.
- Bruce J. Avolio, William L. Gardner, & Fred O. Walumbwa, (2007), *Authentic Leadership Questionnaire*.
- Chan, A., Hannah, S., & Gardner, W. (2005). Veritable authentic leadership: Emergence, functioning, and impacts, *Monographs in leadership and management*, Vol.3, 3-41.
- Claudia. P, Jenny Sarah. W ,Bernhard. S & Susanne. B. (2011). Authentic Leadership: An Empirical Test of Its Antecedents, Consequences, and Mediating Mechanisms. *Journal of Business Ethics*, 97(1), 1-8.
- Cooper, Scandura, T., & Schriesheim, C. (2006). Looking forward by learning from our past: potential challenges to developing authentic leadership theory and authentic leaders. *The Leadership Quarterly*, vol 16, 475-493.

- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 127-149.
- De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, vol 5, 183-199.
- Donaldson, W. (2003). Speech by SEC Chairman: Remarks before the economic club of New York. U.S. Securities and Exchange Commission.
- Donaldson, T. & K. Davis (1990), «Business Ethics». *Management Decision*, V.28, N6
- Fry LW (2003). Toward a theory of spiritual leadership. *The Leadership Quarterly* 14: 693- 727.
- Gardner, W., Avolio, B., Luthans, F., May, D. & Walumbwa, F. (2005). Can you see the real me? A self-based model of authentic leader and follower development. *The leadership Quarterly*, vol,16,343-372.
- Hofstede, Geert (2004). *Cultures and organization. Software of the Mind* McGraw-Hill New York.
- Hunt, S., Chonko, L. & Wood, V. (1989). Organizational values and organizational commitment in marketing, *Journal of Marketing*. Vol, 53, 53-90.
- Jenkins J., Deis, D., Bedard, J. & Curtis, M. (2008). Accounting firm culture and governance: A research synthesis. *Behavioral Research in Accounting*, vol, 20, 45-74.
- Kelley, T. & Margheim, L. (2002). The relationships between senior auditor budget participation, job structuring, job consideration and staff auditor time budget pressure. *The Journal of Applied Business Research*, vol.18. 105-113.
- Kelly, T. & Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and Leadership variables on dysfunctional audit behavior. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, vol, 9, 21-42.
- Kernis, M. H. (2003). Toward a sense of organizational humor: Implications for organizational diagnosis and change. *Journal of Applied Behavioral Science*, 23, 531-546.
- Koh Hian & Boo elfred. (2004), Organizational ethics and employee satisfaction and commitment, *Management Decision*, Vol. 42, No.5.677-693.
- Malone, C. & Roberts, R. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2), 49-64.

- Margheim, L. & Pany, K.(1986). Quality control, premature signoff, and underreporting of time: some empirical findings. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, vol.5. 50-63.
- May, D., Chan, A., Hodges T., & Avolio, B.(2003). Developing the moral component of authentic leadership. *Organizational Dynamics*, vol. 32. 247-260.
- Otley, D. & Pierce, B.(1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and society*, vol.20. 405-420.
- Ponemon, L.(1992). Ethical reasoning and selection- socialization in accounting. *Accounting, Organizations and society*, vol. 17. 239-258.
- Rhode, J.G.(1978).Independent auditors work environment: A survey. Commission on auditors responsibilities, Research Study No.4. New York: American Institute of Certified public Accountants.
- Rockness, H. & Rockness, J. (2005). Legislated ethics: From Enron to Sarbanes-oxley, the impact on corporate America. *Journal of Business Ethics*, vol.5.31-54.
- Satava, D., Caldwell, C, & Richards, L.(2006). Ethics and the auditing culture: Rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business Ethics*, vol.64. 271-284.
- Schein, E.(2004). *Organizational culture and leadership*(3rd) San Francisco:Wiley.
- Shacklock, A., & Lewis, M.(2007). Leading with integrity: Ethical leadership-A Fundamental principle of integrity and good governance. *GovNet eJournal*, vol.1.22-24.
- Walumbwa, F., Avolio, B., Gardner, W., Wernsing, T., & Peterson, S.(2008). Authentic leadership: Development and validation of a theory-based measure. *Journal of Management*, vol.34.89-126.
- Windsor, C.& Ashkansay, (1996). Auditor independence decision making: The role of organizational culture perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, vol.8.80-97.
- Yammarino, F., Dionne, S., Schriesheim, C, Dansereau, F.(2008). Authentic leadership positive organizational behavior: A meso, multi-level perspective. *The leadership Quarterly*, vol.19.693-707.
- Yukl, G.(2002). *Leadership in organizations* (5th). Englewood Cliffs, NJ: PRENTICE Hall.

- K.Davis&. ^۱ - Donaldson,T
Financial Scandals - ^۲
^۳ - Unprofessional practices
reduced audit quality practices-^۴
^۵ - Daft rechar dal
^۶ - Claudia Peus, Jenny Sarah Wesche, Bernhard Streicher, Susanne Braun &
Dieter Frey
Authentic Leadership Theory-^۷
^۸ - Avolio, Gardner, Walumbwa & Luthans
^۹ - Cooper, Scandura & Schriesheim
^{۱۰} - Yammarino, Dionne, Schriesheim & Dansereau
^{۱۱} - Walumbwa, Avolio, Gardner, Wernsing & Peterson
authentic leadership measure of self-awareness-^{۱۲}
authentic leadership measure of moral/ethical-^{۱۳}
authentic leadership measure of balanced processing-^{۱۴}
^{۱۵} - authentic leadership measure of transparency
^{۱۶} - Yukl
^{۱۷} - Chan
^{۱۸} - Gardner
transformational leadership and ethical leadership-^{۱۹}
^{۲۰} - Hofsted
^{۲۱} -organizational ethics
^{۲۲} - organizational responsibility
^{۲۳} - Koh Hian & Boo
^{۲۴} - Hunt
^{۲۵} - Kelly & Margheim
^{۲۶} - May
^{۲۷} - Jenkinz
^{۲۸} - Ponemon
Windsor & Ashkansay-^{۲۹}
^{۳۰} - Satava, Caldwell & Richards
^{۳۱} - DeAngelo
^{۳۲} - Margheim & Pany
^{۳۳} - Alderman & Deitrick
Authentic Leadership Questionnaire-^{۳۴}
corporate Ethical Values scale(CEV)-^{۳۵}
^{۳۶} - Schein
^{۳۷} - Otley & Pierce
^{۳۸} - Wyatt