

شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی اخلاق با استفاده از روش داده بنیاد

اکبر عباس زاده

دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
akbar_abbaszade@yahoo.com

مهرداد قنبری

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول)
mehrdadghanbary@yahoo.com

بابک جمشیدی نوید

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
jamshidinavid@gmail.com

جواد مسعودی

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
J.masoudi2011@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۵

چکیده

مقدمه: دردنیای کنونی هر سازمانی که در اجتماع فعال است باید در مقابل تمام ذینفعان خود پاسخگو باشند. حسابرسی اخلاق مانند تمام زیر شاخه های حسابرسی اجتماعی ابزار مناسبی برای ایفای نقش پاسخگویی سازمان ها می باشد. راهبری موثر شامل سیستم ها، فرآیندها و کنترل های همراه است که اخلاق و ارزش ها، عملکرد و پاسخگویی و هماهنگی و ارتباط میان هیئت مدیره، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل برای ایفای مسئولیت پاسخگویی را ارتقا می دهد. اعمال و فعالیت های مرتبط استفاده شده توسط عملیات حسابرسی داخلی از جمله حسابرسی اخلاق برای ارتقای روند پیشرفت در نظارت سازمان کمک می کند. هدف این پژوهش شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی اخلاق است.

روش پژوهش: در این تحقیق از روش تحقیق کیفی داده بنیاد استفاده شده است و مطالعه میدانی با استفاده از نظریه مبنایی به جای آزمون فرضیه ها خود در تولید معرفت و ساخت نظریه ای برخاسته از بستر اجتماع و از نگاه سوزه ها به اکتشاف می پردازد. برای بررسی این هدف، با روش کیفی از خبرگان بخش حسابرسی به تعداد ۲۳ نفر به روش نمونه گیری گلوله برفی انتخاب گردید و با مصاحبه عمیق به جمع آوری اطلاعات پرداخته شد.

یافته ها: برای تجزیه و تحلیل، روش گردنند تئوری مورد استفاده قرار گرفت. در مرحله اولیه ۷۷ کد شناسایی شد و در ادامه مراحل، پس از اعمال تغییرات (حذف و ادغام) ۲۰ مفهوم در پنج مولفه اعتقادی و اخلاقی، مولفه حسابرس، ضوابط و قوانین، مولفه سازمانی و مولفه فرا سازمانی دسته بندی شد.

بحث و نتیجه گیری: هر سازمانی که حسابرسی اخلاق را انجام می دهد به جایگاه و سطح اخلاق سازمان اهمیت داده و به دنبال انجام اقدامات و برنامه های ضروری در جهت کاهش چالشهای عمل به فضائل اخلاقی و در نهایت بهبود فرآیند راهبری است. گرچه فرهنگ سازمانی غنی برای اخلاقی عمل نمودن و یا ارتقاء رفتار اخلاقی از طریق اجرای حسابرسی آن طور که شایسته و بایسته است به چشم نمی خورد، ولیکن مقاله پیش رو در صدد برآمد که ضرورت حسابرسی اخلاق و ارزشهای سازمانی و همچنین تدوین استانداردها و دستورالعمل هایی جهت حسابرسی روشمند اخلاق را به تصویر بکشد.

واژه های کلیدی: حسابرسی اخلاق، حسابرسی اجتماعی، روش داده بنیاد (گردنند تئوری).

۱- مقدمه

مدیریت اخلاق در محیط کار منافع بسیار زیادی برای رهبران و مدیران دارد، اعم از منافع عملکردی و منافع اخلاقی. این مطلب بخصوص در عصر حاضر که مدیران با ارزشهای بسیار متنوعی در محیط کار سروکار دارند صادق است. اما تاکنون کسانی که به مباحث اخلاق کار پرداخته اند فلاسفه، دانشگاہیان و منتقدان اجتماعی بوده اند و نه مدیران. در نتیجه بسیاری از مطالبی که تا به امروز در ایران درباره اخلاق کار نوشته شده مطابق با نیازهای عملی مدیران و رهبران سازمانها نیست. با رشد و توسعه صنایع و واحد های تجاری مختلف، مسائل و مشکلات جدیدی پدیدار شده است که ناشی از پیامدها و تاثیرات واحد های تجاری بر روی محیط زیست و اجتماع است. امروزه با توجه به پیچیده شدن ارتباط شرکتهای موجود در جامعه با یکدیگر و همچنین با دولت و افراد حاضر در جامعه شرایطی پیش آمده که شرکتهای می بایست نه تنها به ذینفعان بلکه به آحاد مردم پاسخگو باشند (پاکروان، ل، دنیای اقتصاد).

بنابر این اگر شرکتهای بخواهد منافع همه گروه های ذینفع را حفظ کند، دیگر صرفاً افزایش سود آوری را تنها هدف خویش ندانسته، بلکه به موضوعاتی همچون پرداخت حقوق عادلانه به کارگران، آلودگی محیط زیست و سایر مسائل اخلاقی و اجتماعی توجه ویژه ای خواهد داشت (باترا، ۱۹۹۶، ص ۳۶). با پذیرش این مطلب که ذینفعان شرکتهای افزایش یافته است و همچنین شرکتهای دارای مسئولیت پذیری اجتماعی هستند می توان گفت حسابرسی اخلاق به عنوان جزء لاینفک مسئولیت اجتماعی شرکتهای هستند.

در سال های اخیر انجمن حسابرسان داخلی یک سمینار مفید برای عاملان برنامه ریزی حسابرسی اخلاق و راهبری ارائه نمود. که عنوان برنامه آموزشی اداره امور شرکت، شامل بحث در مورد موضوعاتی از قبیل نقش ها و مسئولیت، الزامات قانونی و نظارتی، مدیریت ریسک سازمانی، مسئولیت های نظارتی، و استراتژی های ارتباطات می شود.

توسعه یک استراتژی ارتباط اخلاقی که شامل آموزش، ارتباطات دوره ای با مدیریت در مورد مسائل اخلاقی و گزارش سالانه ای است که کارکنان آن را سیاست اخلاقی خوانده و از آن آگاه هستند، بهبود سیاست اخلاق برای منع ظاهر نامناسب در تمام شرایط و نه فقط شرایط مربوط به اشتغال در خارج و خدمات اجتماعی. حسابرسان داخلی از رویکرد های متعدد، آزمایش و روش ها برای ارزیابی اخلاق و راهبری در سازمان خود استفاده می کنند. ادبیات حرفه ای در مورد این موضوع در سال های پیش رو، رشد خواهد کرد زیرا فعالیت های حسابرسی داخلی بهتر به سازمان خود خدمت می کنند و در عین حال به

طور کامل با الزامات استاندارد مطابق هستند. شرط استقرار اصول اخلاقی، اساساً تابعی از چگونگی عملکرد راهبری است. شاید مهم ترین تلاشی که یک حاکمیت مناسب بایست در این راستا انجام بدهد، تهیه آیین نامه ی اخلاقی منحصر به فرد است که برای نمونه الزامات اخلاقی ارکان قانونگذاری ساربینز-اکسلی و پاره ای ضوابط آیین رفتار تجاری از جمله مجموعه مقررات مجریان اوراق بهادار کانادا، به عنوان الگوهایی برای تدوین برنامه های اخلاقی به شمار می رود. بر این اساس می توان دریافت که آنچه شرکتهای تحت عنوان آیین نامه اخلاقی تدوین می کند از دو بخش درون سازمانی و برون سازمانی نشأت می گیرد، چراکه قوانین شرکتهای از یک سو با توجه به محیط های قانونی و فرهنگی مختلف و با عنایت بر تفاوت در هدفها، اندازه و ساختار سازمانی، در تدوین استانداردهای آیین رفتار حرفه ای نقش ایفا می نماید و از سوی دیگر قوانینی همچون قانون اوراق بهادار و قانون بورس اوراق بهادار و از همه پیشروتر قانون ساربینز-اکسلی، نقش بسیار پر رنگی را در این زمینه ایفا می نماید.

استناد به همین قوانین، رؤسا و مدیران را ملزم به ارائه گزارش دقیق از عملکرد تجاری بخش تحت نظر خود می نماید و همچنین SEC را مکلف می کند که مسئولین مربوط را ملزم به تدوین اساسنامه اخلاقی برای مسئولین ارشد مالی نماید. از این رو تدوین ضوابط اخلاقی با حذف و یا کاهش بسیاری از محدودیتها و ناملازمات اخلاقی، چالشهای عملی به فضائل اخلاقی را تا حد مناسبی کاهش خواهد داد و منجر به بهبود راهبری سازمان خواهد گردید. لذا یکی از عمده ترین دغدغه های مدیران کارآمد در سطوح مختلف چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در تمامی حرفه هاست تا آنها با حس مسئولیت و تعهد کامل به مسائل جامعه و حرفه خود بپردازند و اصول اخلاقی حاکم بر شغل و حرفه خود را رعایت کنند (عبیری، ۱۳۹۲). در این راستا مهمترین وظایف مدیران در اخلاقی کردن سازمان از نظر یکی از صاحب نظران اخلاق به نام پنیو عبارتند از:

- ارزشیابی عملکردهای اخلاقی کارکنان
- اخلاقی کردن هدفهای سازمان
- اشاعه ارزشها و مسائل اخلاقی در سازمان
- اهمیت دادن به اخلاق حرفه ای در شغل
- برخورد عقلانی و روشمند در مواجهه با مشکلات اخلاقی پیش آمده در سازمان و اقدام برای برطرف کردن آنها.

با توجه به موارد فوق و از آنجا که حسابرسی اخلاق در اشاره به فرآیندی که داده های مربوط به ارزشهای سازمانی را جمع آوری می کند،

داد، چرا که ارزشها، پایه و مبنای همه رفتارهای سازمانی هستند و تمرکز بر ارزشها، مدیران سازمانها را قادر به ارتقاء فرایند حاکمیت سازمانی خواهد کرد.

مبانی نظری

رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، پیدایش حرفه های گوناگون را ایجاد می کند. به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی تر شدن امور، این حرفه ها روز به روز نقش بیشتر و موثرتری در بهبود رفاه اجتماعی برعهده می گیرند. در این میان رعایت اخلاق در حرفه های جدید بسیار نقش مهمی در مقبولیت آن حرفه در جامعه و همچنین رقابت داخلی در آن حرفه را ایفا می نماید.

اصول اخلاق حرفه ای دارای بار و ارزشهای والایی است که رعایت آنها در رعایت هنجارهای اجتماعی بسیار نقش آفرین است و این مستلزم شناخت اولیه و اساسی از اصول مذکور است. اخلاق از نظر جامعه شناسی یعنی رعایت حقوق و انتظارات اجتماعی از روی میل و اختیار، این انتظارات اجتماعی شامل تامین نیازها و رعایت حقوق مردم می شود.

شکل گیری و تولد اصول اخلاق حرفه ای برگرفته از فرهنگ کل جامعه است، به این معنی زمانی که فردی وارد سازمانی می شود به راحتی متوجه می شود که آن سازمان دارای نوعی رفتار ویژه است که در تک تک افرادش قابل مشاهده است. گرچه این نوع رفتار خاص رافرنهنگ سازمانی نامیده اند ولی آنچه مسلم است، این است که همین فرهنگ چارچوبهایی را نیز تعریف می کند که به عنوان اصول اخلاق حرفه ای آن سازمان مطرح است. اول اصول اخلاقی باتمام ویژگی هایش که برگرفته از فرهنگ کلی جامعه (عقاید، مذهب، آداب و رسوم و...) است شکل می گیرد و در مرحله دوم در درون سازمان حالت اختصاصی تری به خود گرفته و به عنوان فرهنگ سازمانی متبلور می شود. در درون این سازمان ها نیز افراد شاغل و طبقات مختلف دارای

خرده فرهنگهای خاص تری هستند که آنها را از یک دیگر متمایز می کند، همه اینها باعث شد که در میان این گروهها و سازمانها نوعی تعصب کاری خاص شکل گیرد که آنها اصول اخلاق حرفه ای می نامند. در نهایت و باتوجه به مطالب گفته شده می توان اظهار کرد که اخلاق حرفه ای متاثر از اخلاق سازمانی است.

تداوم حیاط این حرفه ها منوط به کیفیت خدماتی است که ارائه می کنند و اعتماد و اعتباری که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می آورند. این اعتماد و اعتبار، سرمایه اصلی هر حرفه است و وظیفه هر حرفه و اعضای آن، حفظ سرمایه بدست آمده است. یکی از راه های مشروعیت بخشیدن به حرفه ها بررسی میزان

بکار برده می شود. این فرآیند شامل بررسی اطلاعات موجود در سیستمهای حسابداری و دفترداری سازمان و همچنین بررسی مدارک و مستندات مربوط به فرآیندهای سازمان در ارتباط با اخلاقیات بمنظور نشان دادن واقعیات و شفاف سازی ارزشی (تصریحی و تلویحی) سازمان به صورت تحلیلی است، در چنین رویکردی ارزیابی اخلاقی داخلی نه تنها بدنبال آشکارسازی ارزشهای غالب سازمان است بلکه بدنبال این است که ارزشهای سازمان چه باید باشند. بنابراین، حسابرسی اخلاقی از یک سو شناسایی و مشخص کردن ارزشهای واقعی سازمان و از سوی دیگر در یک مسیر کلی به اینکه سازمان چگونه سیستمهای ارزشی خود را ایجاد و توسعه دهد، منتج خواهد شد (پاکروان، ل، دنیای اقتصاد).

استفاده از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک طراحی و اجرای برنامه های آموزشی اخلاق اداری و حرفه ای در سازمانها و موسسات در حقیقت حسابرسی در اقتصاد اخلاق محور باید حوزه گسترده تری را پوشش داده و در پرتو ارزشهای اخلاقی، به تمامی ذینفعان و جامعه پاسخگو باشد، اقدامهای مدیریت را از بعد اجتماعی- اقتصادی ارزیابی نموده و در مورد مطابقت عملکرد مدیریت و واحد تجاری با اخلاق تجاری از جمله اجرای قراردادها، درستکاری، اجتناب از انحصارطلبی و بیعدالتی و ... گزارش دهد. به عبارتی، حسابرسان در مورد میزان رعایت اخلاق تجاری در عملیات واحدهای تجاری نیز اظهار نظر و موارد بی اخلاقی تجاری را در بندهای گزارش حسابرسی گزارش میکنند (همت فر، ۱۳۹۲، ص ۵۶).

با توجه به مطالب یاد شده از یافته های تحقیق می توان نتیجه گرفت که هر سازمانی که حسابرسی اخلاقی را انجام می دهد به جایگاه و سطح اخلاقی سازمان اهمیت داده و به دنبال انجام اقدامات و برنامه های ضروری در جهت کاهش چالشهای عمل به فضائل اخلاقی و در نهایت بهبود فرآیند راهبری است. گرچه فرهنگ سازمانی غنی برای اخلاقی عمل نمودن و یا ارتقاء رفتار اخلاقی از طریق اجرای حسابرسی آن طور که شایسته و بایسته است به چشم نمی خورد، ولیکن مقاله پیش رو در صدد برآمد که ضرورت حسابرسی اخلاق و ارزشهای سازمانی و همچنین تدوین استانداردها و دستورالعمل هایی جهت حسابرسی روشمند اخلاق را به تصویر بکشد. امید است با همکاری نهادهایی همچون سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان حسابرسی و مراکز آموزش عالی، مجموعه ای از رهنمودهای حسابرسی های اخلاق مطابق با شرایط ایران تدوین شود و موسسه هایی نیز جهت انجام چنین حسابرسی هایی به صورت رسمی تشکیل گردد. و در نهایت یافتههای حسابرسی اخلاقی، دانش لازم برای برنامه ریزی اقدامات مناسب به سازمان را خواهد

رعایت اخلاق حرفه ای می باشد. حسابرسی اخلاق زیر شاخه حسابرسی اجتماعی می باشد.

سه تئوری زیربنای مطالعات حسابداری و حسابرسی اجتماعی را تشکیل میدهد که شامل تئوری مشروعیت، تئوری ذینفعان و تئوری سازمانی است. (فریمپنگ، ۲۰۱۲، ص ۴۷).

تئوری مشروعیت

تئوری مشروعیت بر این فرض تمرکز می کند که یک سازمان باید نقش اجتماعی اش را بوسیله پاسخ به نیازهای جامعه و دادن آنچه جامعه می خواهد حفظ کند. مطابق این تئوری، بقای یک سازمان به وسیله فشارهای بازار و توقعات جامعه پایدار است و از این رو فهم نگرانی های وسیعتر جامعه توقعات جامعه را بیان میکند.

لیندبولم تعریف مفهومی مشروعیت را به شرح زیر بیان کرد: وضعیت یا حالتی است که وقتی سیستم ارزشی سازمان با سیستم ارزشی جامعه، سیستمی که سازمان بخشی از آن است، تطابق دارد. به عبارتی یک سازمان زمانی مشروع است که سیستم ارزشی آن مطابق سیستم ارزشی جامعه ای باشد که در آن به عنوان بخشی از جامعه شکل گرفته و جایی که عدم تطابق وجود دارد مشروعیت سازمان تهدید می شود (علیخانی و مرنجوری، ۲۰۱۴، ص ۳۲۹).

افشای گزارش حسابرسی اخلاق می تواند در راستای نشان دادن تطبیق اهداف اخلاقی سازمان با سیستم های ارزش جامعه به شرکت کمک نموده و به بقای سازمان بی انجامد.

تئوری ذینفعان

اساس تئوری ذینفعان این است که شرکتها بسیار بزرگ شده اند و تاثیر آنها بر جامعه آنچنان عمیق است که باید به جز سهامداران، به بخشهای بسیار بیشتری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. نه تنها ذینفعان تحت تاثیر شرکتها هستند بلکه آنها نیز بر شرکتها تاثیر می گذارند. ذینفعان شامل سهامداران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، بستانکاران، شرکتهای مجاور و عموم مردم می باشند. افراطی ترین حامیان تئوری ذینفعان بر این باورند که محیط زیست، گونه های جانوری و نسلهای آینده نیز باید در زمره ذی نفعان گنجانده شوند.

بر اساس چارچوب تحلیلی، می توان عموم را ذینفع شرکتی در نظر گرفت، زیرا که عموم با پرداخت مالیات، زیر ساخت ملی را برای انجام عملیات شرکت ها فراهم کرده اند. کویم و جونز بحث های مستدلی ارائه دادند که تئوری نمایندگی در صورتی موثر و قابل قبول می شود که از چهار اصل اخلاقی پیروی گردد:

- اجتناب از لطمه زدن به دیگران

- احترام به آرای دیگران

- اجتناب از دروغگویی

- پذیرش توافق ها

حسابرسی اخلاق روشی برای نشان دادن میزان رعایت چهار اصل اخلاقی بالا به شمار می رود و می تواند در شفاف شدن نحوه عملکرد سازمان در مقابل خواسته های ذینفعان کمک کند. (زواری رضایی)

تئوری سازمانی

تئوری سازمانی با آزمون و توضیح اینکه چه طور هنجارهای سازمانی و فشارها بر تغییر اجتماعی در میان سازمانها تأثیر میگذارند سروکار دارند. مطابق تئوری سازمانی فعالیتهای سازمان، توسط انواع فشارهای خارجی محدود میشود. مطابق مفروضات این تئوری سازمانها باید به تقاضاهای خارجی و توقعات جامعه به منظور حفظ مشروعیتشان پاسخگو باشند. این تئوری کشف میکند که چطور ساختارها و فعالیتهای سازمانی توسط فرهنگ، سیاست و فشارهای جامعه ای که آن را احاطه کرده است، شکل میگیرد (عزیرالاسلام، ۲۰۰۹). اثبات پابندی و وفاداری به انتظارات، رفتارها و عقاید ارزشمند جامعه به طور گسترده از طریق حسابرسی اخلاق ممکن است به سازمان در کسب حمایت جامعه و همچنین قانونی بودن و مشروعیت کمک به سزایی داشته باشد.

پیشینه تحقیق

پژوهش های خارجی

برخی معتقدند ایجاد چارچوب تصمیم گیری اخلاقی بدون بررسی استانداردهای اخلاقی ناشی از فلسفه اخلاقی، غیرممکن است. از آنجا که اساس هر رویکرد اخلاقی بر پایه فلسفه اخلاقی فردی قرار می گیرد، فرض بر این است که حسابداران و حسابرسان قوانین و مقررات مربوط به رفتار اخلاقی را بر اساس فلسفه اخلاقی شکل می دهند. افراد، آگاهانه یا ناآگاهانه، از مفروضات فلسفی به عنوان مبنای تصمیم گیری اخلاقی خود استفاده می کنند. فلسفه اخلاقی، اساس و پایه ای است که همه مطالعات اخلاقی بر مبنای آن شکل می گیرند. فلسفه های اخلاقی بر تصمیم گیری اخلاقی افراد تأثیر می گذارند.

به نظر فلانگن و کلارک تصمیم گیری اخلاقی تنها محدود به استانداردها و آیین رفتار حرفه ای حسابداران نیست. در حقیقت منشأ این تصمیم گیری درونی و فراتر از قواعد قراردادی و اجتماعی است و نقش موثری را نیز در تعیین جایگاه حرفه ای حسابرسان ایفا می نماید. به همین دلیل، تدوین قوانین و مقررات

جامع و کامل برای تصمیم های اخلاقی امکان پذیر نیست .
(سلطانی، ۱۳۹۲)

نورمن مارکس مقاله ای در مجله حسابرسی داخلی در ستون دیدگاه « راهبری» که به مسائل مربوط به راهبری و نگرانی همراه آن، اختصاص داده شده است، منتشر نمود. او به نگرانی واقعی بسیاری از حسابرسان حرفه ای اشاره کرد و بیان کرد که «ارزیابی راهبری شرکتی می تواند پیچیده باشد و ممکن است شامل خطر سیاسی باشد، اما هنوز هم باید در برنامه حسابرسی به آن توجه زیادی شود. کرامر اظهار داشت حسابرسی داخلی باید درگیر (الف) کمک به مدیریت برای توسعه ویا تقویت کدهای رفتاری و (ب) ارزیابی دوره ای اثربخشی کدهای اخلاقی باشد. مارکس طی تحقیقی بیان نمود که «هیچ تعریف واحد و عموماً پذیرفته شده از «GRC» راهبری، مدیریت ریسک و رعایت وجود ندارد». او به تعریف جامع توسعه یافته توسط گروه اخلاق و رعایت آزاد (OCEG) اشاره می کند که ۱۴ عملیات و فرآیند از جمله فرآیند حقوقی، فناوری اطلاعات، اخلاق کسب و کار، مدیریت کیفیت، سرمایه انسانی، حسابرسی و بیمه، و غیره را ذکر می کند. نویسنده از حسابرسان داخلی می خواهد تا درک بهتری از بسیاری از اجزاء درگیر GRC داشته باشند و تعریف OCEG را ارتقا دهند. بهرمن در مورد بلوک های ساختمانی در روند راهبری بحث می کند، وی معتقد است یک چارچوب راهبری شرکتی معمولی، بیش از ۲۰ فرآیند داخلی مشترک برای بررسی حسابرسی دارد. مرکز منابع اخلاق اطلاعات مفیدی ارائه می کند که خواندن آن برای برنامه ریزی حسابرسان و بررسی اخلاق و راهبری توصیه می شود. ناوران هفت ویژگی یک برنامه اخلاق موثر را مورد بحث و بررسی قرار می دهد که منجر به یک سری سوالات می شود که مدیران اجرایی باید جهت تشخیص اینکه آیا سازمان برنامه رعایت موثر دارد به آن پاسخ دهند. دو مقاله دیگر نیز توسط مرکز منابع اخلاق منتشر شد که می تواند برای عاملان حسابرسی مفید باشد. گیلمن و همکاران «اقداماتی که شرکت شما می تواند برای جلوگیری از انزوی بعدی بودن انجام دهد» را ارائه دادند. اولین مورد قابل توجه در لیست این بود که توصیه شده بود جو اخلاقی خود را بررسی کنید و در محل مناسب مامور کنترل قرار دهید. مفهوم دوم نیز جالب توجه بود: منشور اخلاقی را، فقط چاپ، ارسال، و دریافت نکنید. هاردمن به گسترش تمرکز دولت در سراسر جهان برای گنجاندن حسابرسی اخلاق اشاره کرد. او گفت: مسائل اخلاقی احتمالاً در زمینه آنچه که با استانداردهای رایج در جوامع خاص از نظر اخلاقی درست در نظر گرفته می شود، بهتر قابل درک است. وی استدلال می کند حسابرسی اخلاق زمانی که سیاستهای بخش عمومی و تصمیم گیری نشان می

دهد دولت، غالب استانداردهای اخلاقی و ارزش های اجتماعی را ترک کرده است لازم است. ریمر توصیه هایی برای مددکاران اجتماعی در مورد موضوعات اخلاقی ارائه کرد. او چهار هدف حسابرسی اخلاق از جمله شناسایی، ارزیابی، تنظیم و نظارت بر مسائل اخلاقی در محیط کار را ارائه کرد. او همچنین هفت مرحله کلیدی در انجام چنین حسابرسی از طریق مکانیزم کمیته حسابرسی سازمان ارائه کرده است.

پژوهش های داخلی

در داخل کشور مطالعه ای در خصوص حسابرسی اخلاق انجام نشده است و بیشتر در زمینه حسابرسی اجتماعی مطالعاتی صورت گرفته است.

جمال محمدی و علی بیات مقاله ای تحت عنوان بررسی جایگاه پاسخگویی و حسابرسی مسئولیت اجتماعی واحدهای اقتصادی انجام دادند. این مقاله رویکردی تحلیلی به حسابرسی اجتماعی، نظام راهبری و نقش حسابرسی در نظام راهبری و ایفای مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری و سازمانهای دولتی ارائه داده است. نتایج این بررسی گویای آن است که در سالهای آینده نقش حسابرسی به منظور افزایش کنترل شرکتها در راستای رعایت منافع ذینفعان و اجتماع، گسترش خواهد یافت. (محمدی و بیات، ۱۳۹۱، ص ۸۶)

جهانیار بامداد صوفی، پژوهشی تحت عنوان اطلاع رسانی در مدیریت منابع انسانی از طریق طراحی سیستم های اطلاعاتی اجتماعی، حسابداری اجتماعی و حسابرسی اجتماعی را انجام داده است. در این مقاله نحوه طراحی و استفاده از سیستم های اطلاعاتی اجتماعی که می توان آن را با ابزار ساده و محدود نیز انجام داد تشریح شده است و در مورد ابزار های اطلاع رسانی مانند حسابداری اجتماعی و حسابرسی اجتماعی نیز اجمالا بحث شده است.

صمدی و همکاران با هدف ارائه الگوی تصمیم گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی با استفاده از نظریه داده بنیاد پژوهشی انجام دادند. بر اساس نتایج بدست آمده از مدل نهایی میتوان گفت که عوامل مختلفی بر روی روند شکل گیری تصمیم گیری اخلاقی در بین حسابداران تاثیرگذار هستند که این عوامل میتوانند پیامدهای مختلفی را در فرآیندهای کاری برای جامعه حسابداران در پی داشته باشند. برای مثال، باورها و عقاید مذهبی افراد در کنار شرایط خانوادگی و خصوصیات فردی آنها میتواند زمینه ساز شکل گیری تفکر و رفتار اخلاقی در افراد باشد. (صمدی و همکاران، ۱۴۰۰)

حرفه حسابرسی مسئولیت های عمومی مهمی دارد. از آنجا که نهاد های حسابداری حرفه ای الزامات اخلاقی برای

رابطه مستقیم بین متغیرهای نظارت حسابرسان (اخلاق و آیین رفتار حرفه ای حسابداران، برنامه ریزی، نظارت بر کنترلهای داخلی و نظارت بر حسابرسی داخلی) و متغیرهای سلامت اداری (قانونگرایی، پاسخگویی، شفافیت، سلامت و یکپارچگی) تأکید دارد. شایان ذکر است که بیشترین رابطه بین سلامت و یکپارچگی با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه ای تأیید گردید. (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۴)

در جدول زیر برخی از عوامل مرتبط و موثر بر حسابرسی اخلاق که هلن عبیری در کتاب اخلاق حرفه ای در کار(عبیری، ۱۳۹۲) شناسایی نموده، آورده شده است:

حسابداران حرفه ای تعیین کرده اند وظیفه حسابرسان است که این الزامات را در عمل به اجرا در آورند تا از وجود مسئولیت پاسخگویی و اعتماد پذیری اطمینان حاصل کنند. جهت گیری اخلاقی دستورالعملی را برای شکل گیری اعتقادات، رفتارها و ارزش های فردی ارائه می دهد که در برخورد با معضلات اخلاقی مورد استفاده قرار می گیرد. (جهانشاد و همکاران، ۱۳۹۸)

حساس یگانه و همکاران تحقیقی تحت عنوان بررسی رابطه میان نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت اداری انجام داده اند. یافته های این تحقیق روابط بین نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری را نشان میدهد به گونه ای که بر

جدول ۱- عوامل موثر بر حسابرسی اخلاقی

ردیف	نویسنده	عوامل
۱	موریموتو و همکاران	رهبری مناسب سازمان، ادغام حسابرسی اخلاق با سیاست های سازمان، اولویت داشتن حسابرسی اخلاق در سطح هیأت مدیره، افزایش آگاهی ذینفعان نسبت حسابرسی اخلاق، هماهنگی میان دولت، تجارت و جامعه در جهت استقرار سیستم حسابرسی اخلاق، اعتبار بخشی و ایجاد اعتماد بیشتر، تهیه کردن گزارش های اخلاقی ارزان و سریع
۲	گرین وود و کاموچ	ارائه آموزش شهای مستمر در خصوص حسابرسی اخلاق
۳	هومر	مسئول دانستن سازمان نسبت به تأثیرات اجتماعی
۴	موریموتو و همکاران، فریمپنگ و اوسو	توجه به همه گروه های ذینفع
۵	علم	تدوین خط مشی مناسب جهت جلوگیری از فساد
۶	پارکر، گرین وود و کاموچ	آموزش در خصوص برنامه های اجتماعی به کارکنان سازمان
۷	هومر، محمدی و بیات	اشتقاق سازمان برای استقرار سیستم حسابرسی اخلاق
۸	باترا، محمدی و بیات	التزام قانونی سازمان به استقرار سیستم حسابرسی اخلاق
۹	پارکر	ایجاد اهداف روشن برای پاسخگویی به ذینفعان
۱۰	باترا	درک درستی از حسابرسی اجتماعی توسط سازمان
۱۱	ازبیکا و همکاران	اهمیت داشتن محیط زیست برای سازمان
۱۲	هومر، محمدی و بیات	نترسیدن سازمان از انتقاد عمومی مداخله دولت
۱۳	بامداد صوفی	ایجاد شاخص هایی برای ارزیابی عملکرد اخلاقی
۱۵	فریمپنگ و اوسو	توجه به پارامترهای اخلاقی
۱۶	گانو و زانگ	یکپارچه سازی اهداف اجتماعی با اهداف اقتصادی
۱۷	راینارد	بهبود سیستم مدیریت
۱۸	گرین وود	استقرار و توجه به مدیریت ریسک، مشروعیت بخشیدن به سازمان
۱۹	فریمپنگ و اوسو، هومر	قوانین اجتماعی کشور
۲۰	راینارد	تنظیم استانداردهای عملکرد اخلاقی
۲۱	گرین وود	تنظیم استانداردهای حسابداری و حسابرسی اخلاقی
۲۲	اکلی و همکاران	کسب اطمینان ذینفعان از اعتبار گزارشات اخلاق
۲۳	باترا	فشار ذینفعان بر شرکت جهت پیاده سازی سیستم حسابرسی اخلاق، دستور دولت برای ایجاد تشکل های مرتبط با حسابرسی اخلاق
۲۴	هویا	وجود پایگاه داده جهت مخابره اطلاعات کلان، اعمال فشار توسط ارگان دولتی اجتماعی، جلوگیری از فساد در سطح ملی
۲۵	احمد	پرورش افراد متخصص در زمینه حسابداری و حسابرسی
۲۶	محمدی و بیات	شکل گیری نهادهای قانونی نظیر اداره سلامت محسوس تر شدن نتایج واقعی عملکرد

ردیف	نویسنده	عوامل
۲۷	گائو و ژانگ	فشار از سوی جامعه بر پیاده سازی این نوع حساسی
۲۸	هانتر	افزایش نگرانی عمومی از عدم پیاده سازی این حساسی
۲۹	گائو و ژانگ	شفافیت و پاسخگویی بیشتر
۳۰	فیلیوس	انتخاب معیار مناسب برای اندازه گیری عملکرد اجتماعی

روش تحقیق

در این تحقیق از روش تحقیق کیفی داده بنیاد استفاده شده است و مطالعه میدانی با استفاده از نظریه ی مبنایی به جای آزمون فرضیه ها خود در تولید معرفت و ساخت نظریه ای برخاسته از بستر اجتماع و از نگاه سوژه ها به اکتشاف می پردازد. مقصود از بکارگیری نظریه زمینه ای این است که نظریه ای ارائه بشود که پیوند عمیق با داده های ما داشته باشد. جامعه آماری این تحقیق خبرگان بخش حساسی و حسابداری می باشد و نمونه های غیر همگون این تحقیق از بین ۲۳ نفر افراد خبره انتخاب شده و با نمونه گیری گلوله برفی استفاده شد تا اشباع نظری حاصل شود، به مصاحبه پرداخته شد.

به طور خلاصه در این پژوهش، هم در بخش استخراج دیدگاه خبرگان و هم در بخش استخراج روشها، گامهای زیر جهت تحلیل کیفی محتوای مصاحبه ها انجام گردید:

- ۱) استخراج شواهد گفتاری (نکات کلیدی)
- ۲) مفهوم پردازی
- ۳) مقوله پردازی
- ۴) ارائه الگوی پژوهش

نتایج و یافته ها

در این بخش داده های حاصل از مصاحبه با خبرگان، با استفاده از روش کدگذاری مورد تحلیل قرار می گیرد. این داده ها که از مصاحبه عمیق با ۲۳ نفر خبرگان حسابداری و حساسی استخراج گردید. نحوه انتخاب بصورت نمونه گیری گلوله برفی بوده است در این روش اعضای آینده نمونه از طریق اعضای سابق نمونه انتخاب می شوند و نمونه مانند یک گلوله برفی بزرگ و بزرگ تر می شود. کاربرد اصلی نمونه گیری گلوله برفی برای تحقیق در مورد جوامع پنهان است. این نمونه گیری با داشتن تعداد اولیه ای از افراد شروع می شود. سپس از آنها خواسته می شود تا کسانی را که فکر می کنند برای این تحقیق مناسب هستند، به برنامه تحقیقاتی معرفی کنند. ممکن است گروه هایی با مشکل مورد تحقیق پیدا شوند که می توان آنها را هم در نمونه گیری به کار برد. در آخر باید با مطالعه شخصیت و زندگی

افراد مطمئن بشویم که بازه خوبی از انواع افراد در نمونه ما حضور داشته باشند.

در طی سه مرحله (کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی) تحلیل می شود. مصاحبه ها ضبط شده و فایل صوتی کاملاً پیاده سازی شده است. در مصاحبه های آخر اشباع نظری حاصل شد و مصاحبه ها جهت حصول اطمینان از کفایت داده ها صورت گرفت. بعلت گستردگی فعالیتها، امکان داشت هر یک از مصاحبه شوندگان برداشت شخصی و منافع سازمانی خود را مطرح کند و از این بابت در برخی از موارد نسبت به یکدیگر در تضاد بودند.

بدین ترتیب که در کدگذاری سطح یک، گفتارهای کلیدی، در کدگذاری سطح دوم به مفاهیم و در کدگذاری سطح سوم به مولفه ها توجه شده است. شواهد گفتاری یا نکات کلیدی وقایع کوچکی هستند که دارای بار معنایی مستقل می باشند. نام گذاری مفهومی (کدگذاری سطح یک) به شواهد گفتاری را مفهوم پردازی می گویند که در این پژوهش با عنوان کدها ذکر شده اند. پس از شناسایی و نامگذاری مفاهیم موجود، مفاهیم مشابه بر اساس منطق تلفیق شده (کدگذاری سطح دو) و هر یک تحت عنوان یک مقوله نامگذاری شد، در نهایت مقوله های اصلی پژوهش که مولفه های اصلی الگو را شکل می دهد، استخراج شده است. در این قسمت، به دلیل اینکه تعداد کل شواهد گفتاری (نکات کلیدی مصاحبه ها) زیاد است فقط کل مفاهیم مربوط به تمامی مصاحبه ها در جدول زیر ارائه شده است. کدها و دسته بندی ها از کل مصاحبه ها با استفاده از نرم افزار مکس کیودا استخراج گردیده است. در جدول (۲) کل کدهای دسته بندی شده در ۸۱ گروه نشان داده شده است که برای ۲۳ مصاحبه می باشد و تعداد فراوانی هر کد نیز نشان داده شده است:

جدول شماره ۲ (کدهای سطح یک)

ردیف	کدهای سطح یک	فرآوانی	ردیف	کدهای سطح یک	فرآوانی
۱	پایبندی به اصول اخلاقی	۱۰	۴۲	سهیم کردن افراد در موفقیت ها	۳
۲	توجه به آرمان سازمان	۸	۴۳	اهمیت داشتن محیط زیست برای سازمان	۲
۳	ارائه آموزش های مناسب حسابرسی و حسابداری	۷	۴۴	رعایت عدالت	۲
۴	درک درستی از حسابرسی در سازمان	۶	۴۵	عدم منفعت طلبی	۲
۵	شفافیت و پاسخگویی بیشتر	۶	۴۶	گسترده‌گی دامنه اطلاعاتی در خصوص حسابداری اجتماعی	۲
۶	شکل گیری نهادهای قانونی نظیر اداره سلامت	۶	۴۷	تعامل با دیگران در هر شرایطی	۲
۷	دفاع از حق و حقوق گروه هدف	۵	۴۸	پیشگام در ایجاد فضایل انسانی	۲
۸	اطاعت پذیری/مدیریت پذیری	۵	۴۹	تنظیم استانداردهای حسابداری توسعه پایدار	۲
۹	استفاده درست از ظرفیتهای	۵	۵۰	مواجهه صادقانه	۲
۱۰	ایجاد قدرت شخصی نه قانونی	۴	۵۱	تقویت سازمانهای نظارتی	۲
۱۱	هماهنگی میان دولت، تجارت و جامعه در جهت استقرار سیستم حسابرسی اخلاق	۴	۵۲	اولویت داشتن حسابرسی اجتماعی در سطح هیأت مدیره	۲
۱۲	ارائه آموز شهای مستمر در خصوص حسابرسی اخلاق	۴	۵۳	قوانین و مقررات مناسب	۲
۱۳	دفاع از پرسنل در مقابل فشار بالادستی ها	۴	۵۴	انتخاب معیار مناسب برای اندازه گیری	۲
۱۴	داشتن دانش تخصصی بالاتر از دیگران	۴	۵۵	تنظیم استانداردهای حسابداری اجتماعی	۲
۱۵	مسئول دانستن سازمان نسبت به تأثیرات	۴	۵۶	تنظیم استانداردهای حسابداری و حسابرسی اخلاقی	۲
۱۶	اعتبار بیشتر	۴	۵۷	توان تعامل با نسل های مختلف	۲
۱۷	افزایش آگاهی ذینفعان نسبت حسابرسی اخلاق	۴	۵۸	فشار ذینفعان بر شرکت جهت پیاده سازی سیستم حسابرسی	۲
۱۸	کسب اطمینان ذینفعان از اعتبار گزارشات اخلاق	۴	۵۹	تنظیم استانداردهای عملکرد اخلاقی	۲
۱۹	پیاده سازی سیستم حسابرسی اخلاق	۴	۶۰	ایجاد شاخص هایی برای ارزیابی عملکرد اخلاقی	۲
۲۰	محسوس تر شدن نتایج واقعی عملکرد	۴	۶۱	توجه به پارامترهای اخلاقی	۲
۲۱	اعتبار بخشی و ایجاد اعتماد بیشتر	۴	۶۲	یکپارچه سازی اهداف اجتماعی با اهداف اقتصادی	۲
۲۲	جلوگیری از فساد در سطح ملی	۴	۶۳	کسب اطمینان ذینفعان از اعتبار گزارشات	۲
۲۳	پرورش افراد متخصص در زمینه حسابداری و حسابرسی	۴	۶۴	تهیه کردن گزارش های اخلاقی ارزان و سریع	۲
۲۴	دستور دولت برای ایجاد تشکل های مرتبط با حسابرسی اخلاق	۴	۶۵	استقرار و توجه به مدیریت ریسک	۲
۲۵	ایجاد اعتماد بیشتر	۴	۶۶	مشروعیت بخشیدن به سازمان	۲
۲۶	ترویج هدف سازمان	۴	۶۷	بهبود سیستم مدیریت	۲
۲۷	جلب رضایت گروه هدف	۳	۶۸	ارجحیت منابع جمعی به فردی	۲
۲۸	تنظیم استانداردهای حسابداری توسعه پایدار	۳	۶۹	روحیه ایثار گری و از خود گذشتگی	۲
۲۹	التزام قانونی سازمان به استقرار سیستم حسابرسی اخلاق	۳	۷۰	عدم منفعت طلبی	۲
۳۰	خدمت درست را به مردم شناساندن	۳	۷۰	توجه به تمام افراد	۲
۳۱	نگرش خدمت رسانی عمومی	۳	۷۲	فشار از سوی جامعه بر پیاده سازی این نوع حسابرسی	۲
۳۲	مربی گری/یاد دهنده/همراهی کننده	۳	۷۳	تعامل اجتماعی بالا و پرنرژگی	۲
۳۳	ایجاد اهداف روشن برای پاسخگویی به ذینفعان	۳	۷۴	توجه به فرصت و تهدید بیرونی	۲

ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی	ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی
۳۴	اشتیاق سازمان برای استقرار سیستم حسابرسی اخلاق	۳	۷۵	نگاه ملی داشتن	۳
۳۵	همکاری داشتن	۳	۷۶	دستور دولت برای ایجاد تشکلهای مرتبط با حسابرسی	۲
۳۶	عدم استفاده ابزاری از دیگران	۳	۷۷	محسوس تر شدن نتایج واقعی عملکرد	۳
۳۷	تعهد و مسئولیت پذیری	۳	۷۸	توجه به منافع عامه	۳
۳۸	ادغام حسابرسی اخلاق با سیاست های سازمان	۳	۷۹	افزایش نگرانی عمومی از عدم پیاده سازی این حسابرسی	۲
۳۹	توجه به ملاحظات اجتماعی	۳	۸۰	فرهنگ اخلاق مداری	۳
۴۰	توجه به مشکلات شخصی پرسنل	۳	۸۱	به روز آوری دانش مدیریت	۳
۴۱	درک درستی از حسابرسی اجتماعی توسط سازمان	۳			

فرایند کدگذاری در مرحله باز در سه سطح صورت گرفته است بدین ترتیب که در کدگذاری سطح یک، گفتارهای کلیدی، در کدگذاری سطح دو به مفاهیم و در کدگذاری سطح سه به مولفه ها توجه شده است. در قسمت بعدی با بررسی مجدد کدها و دسته بندی آنها برخی کدها ادغام شد و نهایتاً ۷۷ کد در نظر گرفته شد و از این تعداد کد ۲۰ مفهوم در سطح دو استخراج گردید که در جدول ۳ دسته بندی شده آورده شده است. وقتی که در داده ها، پدیده های خاصی را مشخص کردیم آنگاه می توانیم مفاهیم را بر محور آنها گروه بندی کنیم. این کار تعداد واحدهایی که باید با آنها کار کنیم کاهش می یابد. روند طبقه مفاهیمی که به نظر می رسد دارای معانی یکسانی باشند و به پدیده های مشابه ربط پیدا می کنند مقوله پردازی نامیده می شود. انتخاب مفاهیم ۲۰ تایی از بین ۸۱ کد بر مبنای اصول تکرار، تاکید و اهمیت (مبنای تئوریک یا فهم پژوهشگر) می باشد که البته به صورت کیفی انتخاب شدند. به عبارت دیگر

فرایند کدگذاری در مرحله باز در سه سطح صورت گرفته است بدین ترتیب که در کدگذاری سطح یک، گفتارهای کلیدی، در کدگذاری سطح دو به مفاهیم و در کدگذاری سطح سه به مولفه ها توجه شده است. در قسمت بعدی با بررسی مجدد کدها و دسته بندی آنها برخی کدها ادغام شد و نهایتاً ۷۷ کد در نظر گرفته شد و از این تعداد کد ۲۰ مفهوم در سطح دو استخراج گردید که در جدول ۳ دسته بندی شده آورده شده است. وقتی که در داده ها، پدیده های خاصی را مشخص کردیم آنگاه می توانیم مفاهیم را بر محور آنها گروه بندی کنیم. این کار تعداد واحدهایی که باید با آنها کار کنیم کاهش می یابد. روند طبقه مفاهیمی که به نظر می رسد دارای معانی یکسانی باشند و به پدیده های مشابه ربط پیدا می کنند مقوله پردازی نامیده می شود. انتخاب مفاهیم ۲۰ تایی از بین ۸۱ کد بر مبنای اصول تکرار، تاکید و اهمیت (مبنای تئوریک یا فهم پژوهشگر) می باشد که البته به صورت کیفی انتخاب شدند. به عبارت دیگر

جدول شماره ۳ کد گذاری سطح دو

ردیف	کد سطح دو	ردیف	کد سطح دو
۱	باورهای و عقاید	۱۱	هماهنگی و همکاری
۲	اخلاق و منش	۱۲	تقویت سازمان
۳	استانداردهای حسابداری و حسابرسی	۱۳	هدایتگری استراتژیک
۴	آموزش و یادگیری	۱۴	عوامل فرهنگی
۵	قوانین سازمانی	۱۵	استانداردهای اخلاق در کار و سازمان
۶	مولفه های اخلاقی	۱۶	عوامل حسابرسی
۷	نیروی انسانی	۱۷	عوامل فرهنگی
۸	مدیریت	۱۸	سیاستهای کلان
۹	عوامل سازمانی	۱۹	مقررات و ضوابط حسابرسی اخلاق
۱۰	آگاهی و برنامه ریزی	۲۰	عوامل اجتماعی

جدول ۴ کدگذاری سطح ۳ (مولفه):

ردیف	مولفه	زیر مولفه ها
۱	مولفه اعتقادی و اخلاقی	باورها و عقاید، اخلاق و منش، مولفه های اخلاقی، استانداردهای اخلاق در کار و سازمان
۲	مولفه حسابرس	استانداردهای حسابداری و حسابرسی، عوامل حسابرسی
۳	مولفه ضوابط و قوانین	قوانین سازمانی، مقررات و ضوابط حسابرسی اخلاق
۴	مولفه سازمانی	آموزش و یادگیری، نیروی انسانی، عوامل سازمانی، آگاهی و برنامه ریزی، هماهنگی و همکاری، تقویت سازمان، هدایتگری استراتژیک
۵	مولفه فرا سازمانی	عوامل فرهنگی، سیاستهای کلان، عوامل اجتماعی

نتیجه گیری

در حقیقت حسابرسی در اقتصاد اخلاق محور باید حوزه گسترده تری را پوشش داده و در پرتو ارزشهای اخلاقی، به تمامی ذینفعان و جامعه پاسخگو باشد، اقدامهای مدیریت را از بعد اجتماعی- اقتصادی ارزیابی نموده و در مورد مطابقت عملکرد مدیریت و واحد تجاری با اخلاق تجاری از جمله اجرای قراردادها، درستکاری، اجتناب از انحصارطلبی و بی عدالتی و ... گزارش دهد. به عبارتی، حسابرسان در مورد میزان رعایت اخلاق تجاری در عملیات واحدهای تجاری نیز اظهار نظر و موارد بی اخلاقی تجاری را در بندهای گزارش حسابرسی گزارش میکنند (همت فر، ۱۳۹۲، ص ۵۶).

پاسخگویی در تمامی ابعاد نقش قابل توجهی در حسابداری و هدف آن ایفا می کند. در جوامع پیشرفته پاسخگویی جزو لاینفک تصمیم گیریها و برنامه ریزی های دولت بوده و پس از اتمام دوره برنامه با حسابرسی، نتایج عملکرد هر دستگاه به طور ملموس و کاملاً واقعی و جامع در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می گیرد. (جمشیدی نوید و نوری، ۲۰۱۳، ص ۱)

بنابراین اجرای حسابرسی اخلاق، سازمان را قادر خواهد ساخت تا با توجه به یافته های حسابرسی مسیر ارتقاء خود را پیگیری نموده و یک تصویر شفاف از ارزشها و ریسک های اخلاق سازمان را ارائه دهد، حین ارزیابی ارزشهای اخلاقی ممکن است هیچ سند و مدرکی برای بررسی، تاییدیه های در دسترس از اشخاص ثالث و یا محاسبه مجدد برای انجام دادن، وجود نداشته باشد. بدیهی است که در چنین شرایطی حسابرس نیازمند روشهای کنترلی نامحسوسی است که غالباً در ادراک کارکنان و یا تاثیرات مربوط به اندیشه و رفتار مدیریت رشد می کند. غالب بررسی های انجام شده در حسابرسی اخلاق شامل پرسش و پاسخ ها، مطالعه خط مشی ها، روش ها، دستورالعمل و آئین نامه های اخلاقی است که بخشی از سیستم های مدیریت را تشکیل میدهد و به طور مثال زمانی که از پرس و جو استفاده می شود بایست پاسخها

را با عطف دادن به دستورالعمل های کاری و یا آیین نامه ها پیشبانی نمود و در غایت اقدام به انتشار گزارش حسابرسی اخلاق نمود که البته تدوین گزارش می تواند از ساده ترین شکل آن که شامل دو قسمت پیشنهادها و یافته ها است، تا شکلی که از یک توافق حسابرسی گرفته شده است، متغیر باشد.

در این مطالعه نیز مولفه ها در ۵ گروه مولفه اعتقادی و اخلاقی، مولفه حسابرس، ضوابط و قوانین، مولفه سازمانی و مولفه فرا سازمانی دسته بندی شدند. بر یافته های تحقیق می توان گفت برای انجام حسابرسی اخلاق باید به پنج مولفه مذکور توجه گردد. برای بررسی مولفه اعتقادی و اخلاقی می بایست به باورها و عقاید که همان فرهنگ سازمانی است توجه نمود و اخلاق و منش کارکنان و مولفه های اخلاقی مطرح در سازمان را مورد بررسی قرار داده و با استاندارد های اخلاق در آن حرفه و همچنین در سطح آن سازمان مورد مطابقت قرار گیرد. در خصوص مولفه حسابرس وجود استاندارد مناسب برای حسابداری و حسابرسی برای حرفه مورد نظر و وجود شرایط مناسب برای این موارد و میزان اثر بخشی حسابرسی های انجام شده می بایست مورد بررسی قرار گیرد. در خصوص مولفه ضوابط و قوانین می بایست به این مورد توجه شود که قوانین سازمانی تا چه اندازه در سطح سازمان نظام مند می باشد و چقدر بر رعایت این قوانین تاکید می گردد همچنین در قوانین سازمانی تا چه اندازه به اندازه گیری میزان رعایت این قوانین و پاداش های رعایت و جرائم عدم رعایت موارد مذکور تاکید شده است، که نشان دهنده میزان اهمیت حسابرسی اخلاق در سازمان می باشد.

در خصوص مولفه سازمانی می بایست میزان آموزش و یادگیری در سازمان در خصوص قوانین و اصول اعتقادی و اخلاقی نظر و اینکه نیروی انسانی تا چه اندازه اهمیت این موارد را درک نموده اند و سازمان تا چه حد بر این یادگیری تاکید دارد مورد بررسی قرار گیرد. توجه به این مورد که استراتژی سازمان تا چه حد بر پایه این عوامل (ضوابط و قوانین و مولفه های اعتقادی و اخلاقی) شکل گرفته است و میزان

* جمشیدی نوید، ب، نوری، ز، (۲۰۱۳)، بررسی تاثیر ارزش های فرهنگ اسلامی بر پایه ابعاد هافستد بر شفافیت گزارشگری مالی و سطح مسئولیت پاسخگویی (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، مجله حسابداری سلامت (۲)، ۱-۱۸)

* جهانشاد، آ، اکبری، ر، (۱۳۹۸)، جهت گیری اخلاقی و بیطرفی حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت (۳۶)، ۱۱۳-۱۲۲.

* حساس یگانه، ی، ظهیر، م، غفاری، ز، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه میان نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت اداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت (۱۸)، ۸۳-۹۳.

* صمدی، م، مشغولی، ر، خلعتبری، ع، (۱۴۰۰)، الگوی تصمیم گیری اخلاقی یکپارچه در جامعه حسابداران رسمی با استفاده از نظریه داده بنیاد. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت (۳۸)، ۲۲۳-۲۳۹.

* عبیری، ح، اخلاق حرفه ای در کار، چاپ پنجم، انتشارات کیا

* علیخانی، ر، مرنجوری، م، (۲۰۱۴)، مسئولیت پاسخگویی اجتماعی و حاکمیت شرکتی، مروری بر حسابداری و حسابرسی (۲۱)، ۳۲۹-۳۴۸.

* محمدی، ج، بیات، ا، (۱۳۹۱)، بررسی جایگاه پاسخگویی و حسابرسی مسولیت های اجتماعی واحد های اقتصادی، نورمگز، (۵۹)، ۸۶-۹۲.

* همت فرم، م، اسلانی، م، لطفعلیان، ف، (۱۳۹۲)، وظایف و نقش های جدید برای حسابرسان در هزاره سوم. حسابرسان (۶۷)، ۵۶-۶۶.

* Azizul Islam, M. (2009). "Social and Environmental Reporting Practices Organizations Operating in, or Sourcing Products from, a Developing Country: Evidence from Bangladesh. Thesis for MSc, University of Dhaka"

* Batra, G.S. (1996). Dynamics of social auditing in corporate enterprises; a study of the Indian corporate sector. *Managerial auditing journal*, Vol.11, No.2, p: 36-45

* Frimpong, Siaw & Owusu, Chareles. (2012). Corporate social and environmental auditing: Perceived responsibility or regulatory requirement. *Research Journal of Finance and Accounting*. Vol 3.No 4, pp.47-56

* mortaza, soltani, "ethic management in organizations", <http://akhlagheherfaei2013.blogfa.com/1392/07>

* Zavari rezaei, akbar, "stakeholders theory", <http://azurmia.blogfa.com/post/4144>

آگاهی و برنامه ریزی و هماهنگی و همکاری انجام شده در راه رسیدن به این استراتژی در مسیر تقویت سازمان به چه میزان بوده، برای انجام حسابرسی اخلاق ضروری می باشد.

همچنین مولفه های فراسازمانی همچون عوامل فرهنگی، سیاست های کلان و عوامل اجتماعی جامعه ای که سازمان در آن فعالیت می نماید می تواند در رعایت اصول اخلاق حرفه ای بسیار موثر باشد. چرا که شکل گیری و تولد اصول اخلاق حرفه ای برگرفته از فرهنگ کل جامعه است. لذا بررسی این عوامل نیز برای ارائه یک گزارش حسابرسی اخلاق بسیار موثر می باشد.

با توجه به مطالب یاد شده از یافته های تحقیق می توان نتیجه گرفت که هر سازمانی که حسابرسی اخلاق را انجام می دهد به جایگاه و سطح اخلاق سازمان اهمیت داده و به دنبال انجام اقدامات و برنامه های ضروری در جهت کاهش چالشهای عمل به فضائل اخلاقی و در نهایت بهبود فرآیند راهبری است. گرچه فرهنگ سازمانی غنی برای اخلاقی عمل نمودن و یا ارتقاء رفتار اخلاقی از طریق اجرای حسابرسی آن طور که شایسته و بایسته است به چشم نمی خورد، ولیکن مقاله پیش رو در صدد برآمد که ضرورت حسابرسی اخلاق و ارزشهای سازمانی و همچنین تدوین استانداردها و دستورالعمل هایی جهت حسابرسی روشمند اخلاق را به تصویر بکشد.

راههایی که موجب میشود اخلاق حرفه ای، اخلاق سازمانی و اخلاق فردی و اجتماعی به واقعیات عملی مورد نیاز جوامع امروز راه پیدا کرده و ارتقاء یابد عبارتند از:

۱) برجسته سازی نقش مثبت کارکنان، استادان و مدیران موفق در اخلاق، علم و عمل به عنوان الگوهای اخلاق حرفه ای اسلامی و ایرانی

۲) قرار گرفتن برنامه های رشد و تعالی اخلاق حرفه ای در دستور کار مدیران ارشد سازمان ها به صورت اولویت درجه اول

۳) ارزیابی و حسابرسی های اخلاق به منظور سنجش میزان توفیق برنامه های توسعه و تعالی اصول اخلاقی در سازمانها

امید است با همکاری نهادهایی همچون سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی و مراکز آموزش عالی، مجموعه ای از رهنمود های حسابرسی اخلاق مطابق با شرایط ایران تدوین شود و موسسه هایی نیز جهت انجام چنین حسابرسی هایی به صورت رسمی تشکیل گردد.

فهرست منابع

* پاکروان، ل. نقش حسابرسی اخلاقی در رقابت سازمان ها. دنیای اقتصاد (۲۷۱۳).



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 50/ Summer 2024

identifying the factors influencing ethic audit by grounded theory

Akbar Abbaszadeh

Ph. D. Student, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran

Mehrdad Ghanbari

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran

Babak Jamshidi Navid

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran

Javad Masoudi

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran

Abstract

Introduction: In the current world, every active organization in society must be responsive to all beneficiaries. Ethic audit like other branches of social audit is an appropriate tool for being responsive to the organizations. An effective leadership which includes systems, processes and controls upgrades ethic and values, performance and responsiveness and coordination and relationship among board of directors, internal and external auditors to have responsive responsibility. Actions such as the ethic audit used by internal audit help development of the organization. This study aims to identify effective factors on ethic audit.

Keywords: Ethic audit, grounded theory, social audit