Quarterly Financial Accounting
E-ISSN: 2783-4417
Vol. 15, Issue 1, No. 57, Spring 2023, p 73-99
Received: 14.06.2023 Accepted: 12.10.2023

Research Paper

The Impact of Moral Philosophy and Personal Values on the Ethical Beliefs of Auditors

Sayed Ali Aleali
Ph.D Student, Department of Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University, Shahrekord, Iran.
alealisayed@gmail.com

Dariush Foroghi *
Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran.
foroghi@ase.ui.ac.ir

Hadi Amiri
Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran.
h.amiri@ase.ui.ac.ir

Abstract
Crystallization of contradictory behaviors of auditors despite the existence of laws and regulations, the same and similar codes of professional conduct can be indicative of the impact of factors other than regulatory laws and regulations in auditors' decisions. The objective of this paper is to investigate the impact of personal values and moral philosophy on the ethical beliefs of auditors. The statistical population of the research is the members of the community of certified accountants and professional employees working in the auditing institutes of Iran in 2022, and due to the nature of the research, Cochran's sampling method was used to calculate the sample size. In this research, the number of 260 questionnaires among the auditors working in the audit organization and audit institutions member of the Certified Public Accountants Society of Iran was randomly distributed and the data extracted from them were analyzed using the structural equation approach and Lisrel software. The results show that personal values and moral philosophy impact auditors' ethical beliefs in such a way that conservation personal characteristics have more intolerant than open to change personal characteristics and self-enhancement personal characteristics have more tolerance than auditors' self-transcendental personal characteristics. in condemning the unethical behavior of the owners, and the moral philosophy of idealism has a positive effect and the moral philosophy of relativism has a negative effect on the ethical beliefs of auditors to condemn the unethical behavior of the owners.

Keywords: Ethical beliefs, Personal values, Moral philosophy.

Introduction: A spate of corporate scandals in recent years has raised public awareness regarding the ethical decisions faced by auditors. Audit failures have attracted wide publicity and tarnished the reputation of the profession, dissolving the respect and trust previously bestowed upon auditors. Despite the numerous regulations that have been established to prevent or halt unethical activities, fraudulent conduct continues to make its way into the corporate sphere. However, stringent regulation is not the only means to resolve this problem. Auditors play the role of gatekeepers in monitoring decision-relevant information and are obliged to fulfill their responsibilities in a professional manner.

Method and Data: The information is collected from questionnaires completed 260 auditors working in the audit organization and audit institutions member of the Certified Public Accountants Society of Iran in 2022, and the hypotheses were tested using structural equation model (SEM) and SPSS. Excel and SmartPLS were also used to perform these analyses.

* Corresponding author
Aleali, S.A., Foroghi, D., Amiri, H. (2023). The Impact of Moral Philosophy and Personal Values on the Ethical Beliefs of Auditor. *Quarterly Financial Accounting*, 15(57): 73-99.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

Findings: The results show that value preferences alone fail as predictors of ethical beliefs. Instead, personal values have an indirect impact on ethical beliefs via moral philosophy. Moreover, auditors strongly motivated by values based on self-enhancement were negatively associated with idealism in ethics and positively associated with relativism. Therefore, it can be concluded that idealist auditors were more likely to condemn the actions of clients that violated moral norms, while relativist auditors were more permissive.

Conclusion and discussion: Collectively, The empirical results support those of previous studies, which indicate that moral philosophy is related to ethical beliefs (Hua Kung & Li Huang.2016). These results also identify the role of moral philosophy as a mediator for the personal values and ethical beliefs of auditors, shedding light on how personal values can impact ethical sensitivity.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

فصلنامه حسابداری مالی
سال پانزدهم، شماره ۵۷، بهار ۱۴۰۲، ص ۹۹-۷۳
تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰

مقاله پژوهشی

تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان

سید علی آل علی
دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران.
alealisayed@gmail.com

داریوش فروغی *
استاد،گروه حسابداری،دانشکده علوم اداری واقتصاد، دانشگاه اصفهان،اصفهان، ایران.
foroghi@ase.ui.ac.ir

هادی امیری
دانشیار، گروه حسابداری،دانشکده علوم اداری واقتصاد، دانشگاه اصفهان،اصفهان، ایران.

h.amiri@ase.ui.ac.ir

چکیده:
تبلور رفتارهای متناقض حسابرسان با وجود قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای یکسان و مشابه می‌تواند گویای تأثیر عواملی به‌جز قوانین و مقررات نظارتی در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان است. جامعه آماری پژوهش اعضاء جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۱ است که با توجه به ماهیت پژوهش، از روش نمونه‌گیری کوکران جهت محاسبه حجم نمونه استفاده گردیده است. در این پژوهش تعداد ۲۶۰ پرسشنامه بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و داده‌های استخراج شده از آنها با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری و نرم‌افزار لیزرل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج گویای آن است که ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد به نحوی که ویژگی‌های فردی محافظه‌کارانه دارای تعصب بیشتری نسبت به ویژگی‌های فردی تغییرپذیر و ویژگی‌های فردی خودافزا دارای مدارای بیشتری نسبت به ویژگی‌های فردی خودبرتر حسابرسان در محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران می‌باشند و فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی دارای تأثیر منفی بر باورهای اخلاقی حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران دارند.

واژه‌های کلیدی: باورهای اخلاقی، ارزش‌های فردی، فلسفه اخلاقی.

---

* نویسنده مسئول

آل علی، سید علی، فروغی، داریوش، امیری، هادی. (۱۴۰۲). تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۵(۵۷): ۹۹-۷۳.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

مقدمه

علی‌رغم تلاش حسابرسان در زمینه ارائه خدمات مناسب، رسوایی‌های حسابداری شرکت انرون[۱] و موسسه حسابرسی آرتور اندرسون[۲] مسبب پاسخ قانون‌گذاران با وضع قانون ساربینز-اکسی[۳] در سال ۲۰۰۲ جهت پیشگیری از این‌گونه مشکلات مالی گردید. لذا پاسخ دولت‌های سراسر جهان به رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، وضع مقررات بیشتر بوده است. این پاسخ غالباً حمایت از "ضرورت پشتیبانی از منابع عمومی[۴]" نام گرفت. قوانین جدید، استانداردهای راهنما جهت اتخاذ بهترین روش‌ها، نظارت دقیق بر استقلال حسابرسان، آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای و... از پیامدهای پاسخ‌های دولت‌ها جهت جلوگیری از چنین رخدادهای مالی بوده است (کمبل و هاگتون[۵]، ۲۰۰۵). با این حال وجود قوانین و مقررات به تنهایی نمی‌تواند اهداف نظارتی حرفه حسابرسی را در پی داشته باشد (جوهاری، موهد سنوسی و چونگ[۶]، ۲۰۱۷). در واقع با وجود قوانین و مقررات متعدد، موج رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر گویای بی‌اعتنایی حسابرسان به معیارهای کیفی همچون استقلال و بی‌طرفی بوده و باعث لکه‌دار شدن شهرت حرفه حسابرسی و سلب اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های منتشر شده حسابرسان شده است. همین مسئله نظر استفاده‌کنندگان را نسبت به نحوه تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و چگونگی قضاوت حسابرسان جلب کرده است. لذا این سؤال وجود دارد که چه چیزی منجر به شکل‌گیری باورهای اخلاقی در حسابرسان می‌شود (کانگ و لی هوانگ[۷]، ۲۰۱۶).

در این راستا اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای به این خاطر است که به‌طور ضمنی حدودی را برای رفتارهای غیراخلاقی تدوین نموده و رهنمودهایی را در مورد شرایط توأم با ابهام ارائه می‌نماید، همچنین بهترین راه برای نشان دادن آنکه حرفه، صنعت یا سازمان در راستای اخلاقی گام برمی‌دارد تدوین آیین رفتار حرفه‌ای است (حساس یگانه و کاظم پور، ۱۳۹۲). با این حال بحران سلب اعتماد عمومی در حرفه حسابرسی، ناشی از عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای یا مصالحه در قضاوت‌های حرفه‌ای نه‌تنها برای حرفه حسابرسی، بلکه برای خود واحدهای تجاری مورد حسابرسی نیز یک تهدید محسوب می‌شود. اگر ورشکستگی غیرمنتظره شرکت‌ها قبل از افشا موارد بی‌نظمی و بی‌قانونی در گزارش حسابرسی مشخص گردد، دیگر چه اعتمادی می‌توان به اعتبار گزارش حسابرسی و روش‌های حسابرسی داشت (مک پایل، پایزی و پایزی[۸]، ۲۰۱۰). لذا با رخداد مشکلات مالی اخیر می‌توان انتظار داشت که به غیر از قوانین و مقررات الزام‌آور عوامل دیگری نیز بر نوع رفتار و قضاوت‌های حسابرسان یا به‌طور کلی باورهای اخلاقی حسابرسان تأثیر گذار باشند.

وجود تفاوت های فردی همچون ارزش‌های فردی، فلسفه اخلاق، ویژگی‌های جمعیت شناختی (سن، تجربه، تحصیلات و ...) حسابرسان می‌تواند بر قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای ایشان در برخورد با محتوای گزارشگری و فعالیت های متعارض صاحبکاران موثر باشد (صالحی و فرهنگ دوست[۹]، ۲۰۲۰). نتایج پژوهش هایی نظیر (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ سیاهکل رودی، فیضی، رسولی و حضوری، ۱۳۹۴؛ سلمان پناه و طالب نیا، ۱۳۹۲؛ فروغی، جعفری و نادری بنی، ۱۳۹۲؛ سپاسی و نجفی، ۱۳۹۵؛ کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶؛ جوهاری، موهد سنوسی و چونگ، ۲۰۱۷؛ هرمیتی و ارفع[۱۰]، ۲۰۱۷؛ جفری، ویلیام و ویثرهولت[۱۱]، ۲۰۱۶) نشان می دهد که دو دسته ویژگی‌های بیرونی (محیطی)[۱۲] و درونی (فردی)[۱۳] بر "قضاوت‌های اخلاقی[۱۴]"

[1] Enron
[2] Arthur Andersen
[3] Sarbanes-Oxles
[4] The Need to Support Public Resourcess
[5] Campbell & Houghton
[6] Johari, Mohd-Sanusi & Chong
[7] Kung & Li Huang
[8] McPhail, Paisey & Paisey
[9] Salehi & Farhangdoust
[10] Hermiyetti & Arfah
[11] Jeffrey, William & Weatherholt
[12] Exterior Features - Peripheral
[13] Internal Features - Individual
[14] Ethical Beliefs

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

حسابرسان تأثیر گذار است. طبق نظریه ارزش‌های فردی شوارتز[1] (۱۹۹۲)، کل ساختار ارزشی افراد را می‌توان در چهار سبک ارزشی مشتمل بر محافظه کاری[2]، تغییر پذیری[3]، خود افزایی[4] و خود برتری[5]، طبقه بندی نمود. این ابعاد در دو گروه دو قطبی عمومی قابل تفسیر می‌باشند، بعد اول محافظه کاری در مقابل تغییرپذیری قرار می گیرد. در این قطب از یک سو افراد به دنبال حفظ ارزش ها و وضعیت موجود بوده و رفتار خود را با سنت، قوانین پذیرفته شده موجود وفق داده و در سطح اجتماعی نیز به دنبال همرنگی و امنیت های اجتماعی می‌باشند (محافظه کاری) و در سوی دیگر این قطب افراد به دنبال تفکر و عملکرد مستقل بوده و تازگی و روبرو شدن با چالش های روزمره را جستجومی کنند (تغییرپذیری). بعد دوم خود افزایی در مقابل خود برتری است. در این قطب افراد از یک سو به دنبال افزایش منافع شخصی، کسب قدرت و پیشرفت بوده و منافع فردی را به منافع و رفاه گروهی ترجیح می دهند (خودبرتری) و از سوی دیگر با افرادی مواجه هستیم که خیرخواه بوده و نگران رفاه سایر افراد جامعه می‌باشند و به دنبال درک، احترام و پشتیبانی از رفاه عموم مردم، احترام و پشتیبانی از طبیعت می‌باشند (خودافزایی) (کانگ و لی هوانگ،۲۰۱۶).

لحاظ نمودن ارزش‌های فردی در حرفه حسابرسی می‌تواند یک سری نشانه های جدید را در خصوص نحوه رفتار و قضاوت اخلاقی حسابرسان نشان دهد به نحوی که حسابرسان با وجود ارزش‌های فردی مناسب می‌توانند قضاوت‌های اخلاقی مناسبی را اتخاذ نمایند یا بالعکس، با جهت گیری های ارزشهای فردی، الزامات قانونی و حرفه‌ای را در حاشیه قرار داده و بر اساس تأثیر انگیزشی فردی قضاوت نمایند. برای قضاوت اخلاقی یک شخص، تفاوت های درونی افراد نظیر ارزش‌های فردی می‌تواند به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفته شود. لذا در راستای تقویت مقررات الزام‌آور و جلوگیری از مشکلات مالی جامعه لحاظ نمودن ارزش‌های فردی مناسب افراد، می‌تواند آخرین خط دفاعی باشد (کانگ و لی هوانگ،۲۰۱۶). نتیجه پژوهش عسگری، عریضی و نوری (۱۳۹۰) نشان می دهد، بین عوامل ارزش‌های فردی و ارزش‌های حرفه‌ای ارتباط معناداری وجود دارد و هم گرایی ارزش‌های فردی و حرفه‌ای منجر به افزایش تناسب فرد - شغل و فرد – سازمان می‌شود. لذا بررسی تأثیر ارزش‌های فردی بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان در برخورد با رفتارهای صاحبکار از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

علاوه بر این فلسفه اخلاق[6] یا فلسفه های اخلاقی یک فرد عامل کلیدی در قضاوت‌های اخلاقی می‌باشد. افراد به لحاظ اخلاقی ممکن است از یک مسئله برداشتها و قضاوت‌های متفاوتی داشته باشند و این تفاوت در قضاوت‌های اخلاقی ریشه در سیستم اخلاقی هر فرد داشته و حاکی از فلسفه اخلاقی وی است (فورست، ۱۹۸۰). افراد صرف نظر از قوانین و استانداردها، دارای دیدگاه های اخلاقی خاصی بوده که باعث موضع گیری و تأثیر آن بر قضاوت‌هایشان می‌شود. در واقع ارزش ها می‌توانند نسبتا عمومی و کلی باشند یا می‌توانند خاص موقعیت ها تعریف شوند (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶). فورست[7] (۱۹۸۰) مفهوم دو بعدی فلسفه اخلاق موثر بر قضاوت‌های اخلاقی افراد را شامل آرمان‌گرایی[8] و اقتضا گرایی[9] مشخص نمود. قضاوت اخلاقی آرمان‌گرایی کاملا بر اساس اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی صورت گرفته و تحت تأثیر شرایط و ارزیابی پیامدهای قضاوتی قرار نمی گیرد. افراد آرمان گرا بر این باور بوده که " اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی، همیشه و بدون توجه به موقعیت های مختلف صادق هستند" این در حالی است که قضاوت اخلاقی اقتضاگرایان بر اساس جامعه، فرهنگ، موقعیت ها، ماهیت وضعیت و پیامدهای قضاوت اتخاذ می گردد. اقتضا گرایی ماهیت و پیامد های قضاوت اخلاقی را در نظر گرفته و ممکن است در راستای اخذ تصمیم مقتضی تر، قوانین و اصول اخلاقی جهانی را نقض کنند. از دیدگاه اقتضا گرایی تفکیک رفتار به درست و غلط به‌طور صریح امکان پذیر نبوده و خوب و بد بودن رفتار نسبت به موقعیت و پیامدهای قضاوتهای اخلاقی ارزیابی می‌شود (رویائی، یعقوب نژاد و آذین فر، ۱۳۹۳)؛ بنابراین بررسی تأثیر فلسفه اخلاق بر قضاوت اخلاقی حسابرسان از اهمیت ویژه ای بر

[1] Schwartz
[2] Conservation
[3] Opennes to Change
[4] Self-Enhancement
[5] Self-Transcendence
[6] Moral Philosophy
[7] Forsyth
[8] Idealism
[9] Relativism

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

خوردار است به نحوی که انتظار می رود، حسابرسان با فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی، رفتارها و اقدامات ناقض هنجارهای اخلاقی صاحبکاران را محکوم نموده و حسابرسان با فلسفه اخلاقی اقتضا گرایی با این‌گونه رفتارهای صاحبکاران بر اساس موقعیت و پیامدهای اخلاقی بیشتر مدارا نمایند. با تاکید بر ویژگی‌های درونی افراد شامل"ارزش‌های فردی" و "فلسفه اخلاق" تعیین نحوه ارتباط و تاثیرگذاری همزمان این دو مفهوم در قضاوت‌های اخلاقی، جهت برخورد با رفتار مشکوک صاحبکاران از اهمیت زیادی بر خوردار است. در ادامه این مقاله در ابتدا مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها آورده شده است. سپس در بخش سوم روش پژوهش شرح داده می‌شود. در بخش چهارم نتایج آماری ارائه شده است و در نهایت در بخش پنجم به نتیجه گیری و جمع بندی پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ارزش‌های فردی و باورهای اخلاقی حسابرسان

باورهای اخلاقی بازنمایی ذهنی از دیدگاه های ناگفته افراد بوده که از ساختار ادراک و تجربه های فرد در موقعیت های اخلاقی نشات گرفته و در قالب رفتارهای فردی و اجتماعی بروز پیدا می کنند، به عبارت دیگر پاسخ فرد به یک موقعیت اخلاقی ریشه در بـاورهای اخلاقی وی داشته و پاسخ فرد نشان دهنـده ادراک فرد از موقعیت های اخلاقی بر اساس عوامل متعدد چون تجربه های فردی و اجتماعی می‌باشد. عدم توافق در قضاوت‌های اخلاقی می‌تواند نشات گرفته از عدم توافق درباره هدف حسابرسی با لحاظ کردن پیامدهای کوتاه مدت و بلند مدت ارائه گزارش حسابرسی باشد. حسابرس در برخورد با موقعیت های اخلاقی با در نظر گرفتن پیامد های کوتاه مدت ناشی از نوع اظهارنظر گزارش حسابرسی از جمله از دست دادن شرایط تامین مالی (اخذ تسهیلات جدید)، جذب سرمایه گذاران بالقوه، جذب نیروی انسانی جدید و تثبیت شغل کارکنان، کاهش هزینه های مالیاتی و ... اقدام به تعدیل گزارش و اظهارنظر مطلوب تر نماید و یا با در نظر گرفتن پیامد های بلند مدت از جمله ارتقاء کیفیت حرفه حسابرسی، جلوگیری از بحران های مالی آینده شرکت و ایجاد رونق اقتصادی با هدایت منابع مالی به سمت شرکت‌های بهینه و ... صرفاً تاکید بر پیاده سازی استانداردهای حسابداری و حسابرسی متکی بر قوانین و مقررات نموده و اظهار نظر سخت گیرانه تری حتی با وقوع عواقب نا مناسب کوتاه مدت برای واحد صاحبکار می نمایند که این‌گونه موارد می‌تواند بر گرفته از باورهای اخلاقی حسابرسان باشد. باور های اخلاقی ریشه در فلسفه اخلاق داشته و فلسفه اخلاق با منش و رفتار اختیاری انسان که توصیف اجتماعی به نیکی و بدی (درست و غلط) می شود، سر و کار دارد.

بر اساس نوع واکنش هایی که در بر خورد با رویدادهای اخلاقی صورت می گیرد، سه شاخه اصلی برای فلسفه اخلاق شامل، " اخلاق توصیفی[1]"، " اخلاق هنجاری[2]" و "فرا اخلاق[3]" عنوان می‌شود. "اخلاق توصیفی"، این شاخه از اخلاق، درصدد پژوهش توصیفی، تجربی، تاریخی یا علمی از ارزش ها و باید و نبایدهای مورد قبول مردم و تبیین پدیده های اخلاقی است. اخلاق توصیفی به مردم شناسی و جامعه شناسی اخلاق نزدیک می‌باشد." اخلاق هنجاری"، این شاخه از اخلاق، به بررسی افعال خوب و بد و معیارهای قضاوت درباره نیکی و بدی یا درستی و نادرستی افعال می پردازد. "فرا اخلاق"، این شاخه از اخلاق نیز به تحلیل منطقی، معرفت شناختی یا معنی شناختی احکام اخلاقی می پردازد. در حوزه" اخلاق هنجاری" چهار نظریه شاخص را می توان از هم متمایز کرد، نظریه" نتیجه محور[4]"، نظریه" وظیفه محور[5]"، نظریه "حق محور[6]"و نظریه "فضیلت محور[7]".

مطابق نظریه نتیجه محور، وجه تمایز افعال نیک از افعال بد آن است که افعال نیک نتایج بهتری به بار می آورند. بر این اساس معیار اصلی ارزش اخلاقی ایجاد یک "وضعیت خوب" است، بدین معنی که از بین نتایج اخلاقی مختلف باید نتیجه ای را

[1] Descriptive Ethics
[2] Normative Ethics
[3] Meta Ethics
[4] Consequence-Based Theory
[5] Duty-Based Theory
[6] Right-Based Theory
[7] Virtue-Based Theory

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

اتخاذ نمود که حداکثر مزایای ممکن در این جهان را برای همه افراد مربوطه در بر داشته باشد. در نظریه وظیفه محور، در برخورد با مواردی که نیاز به قضاوت اخلاقی دارند باید با در نظر گرفتن نتایج اجتماعی و پیامدهای قضاوت، با اتکا بر قوانین و مقررات موضوعه تصمیم گیری نمود. مطابق نظریه وظیفه محور، وظایفی اخلاقی وجود دارد که انسان ها باید صرف نظر از نتیجه، به آن ها تعهد نمایند. بر این اساس، معیار اصلی ارزش اخلاقی "کار و عملی نیک" است. مطابق نظریه حق محور، عملی اخلاقی است که احترام به حقوق انسان ها را به همراه داشته باشد. بر این اساس، معیار اصلی ارزش اخلاقی "حقوق طبیعی" انسان ها می‌باشد. از جمله حقوق طبیعی و سلب نشدنی انسان ها می‌توان به حق حیات، مالکیت و آزادی اشاره نمود که اساس شکل‌گیری این‌گونه حقوق مدنی، قرارداد های اجتماعی می‌باشد. مطابق نظریه فضیلت محور، عملی اخلاقی است که در جهت پرورش و رشد شخصیت مبتنی بر فضائل باشد. معیار اصلی ارزش در این نظریه "شخص خوب" است. کاری نیک است که به پرورش اشخاص خوب و با فضیلت بینجامد (خندان، ۱۳۸۹).

باورهای مداراگونه یا متعصبانه را که بر اساس نگرش های فردی و شخصیتی معنا پیدا می کند خود نشات گرفته از دو نظریه نتیجه محور (مداراگونه) و نظریه وظیفه محور (متعصبانه) می‌باشد. در حرفه حسابرسی میزان انطباق فعالیت های صاحبکاران با اصول پذیرفته شده حسابداری مبنای قضاوت حسابرسان را تشکیل داده، به نحوی که هر میزان فعالیت های صاحبکاران منطبق با قوانین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری باشد حسابرسان گزارش مناسب تر (مقبول یا مشروط با بندهای استثناء کمتر) ارائه می نمایند حال این امکان وجود دارد که حسابرسان در برخورد با "فعالیت های جعلی صاحبکاران" (فعالیت هایی که ناقض قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری باشند) و یا در برخورد با "فعالیت های مشکوک صاحبکاران" (فعالیت های که در مرز شکستن قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری باشند) صرفاً بر اساس قوانین و استانداردهای حسابداری و حسابرسی پیش رفته و تمام موارد را در قضاوت‌های خود بدون در نظر گرفتن پیامدها و عواقب گزارش لحاظ نمایند (نظریه وظیفه محور و باور متعصبانه) و یا با در نظر گرفتن پیامدهای گزارش از برخی فعالیت های مشکوک یا ناقض قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری چشم پوشی نمایند (نظریه نتیجه محور و باور مداراگونه). در پژوهش حاضر همانند پژوهش کانگ و لی هوانگ (۲۰۱۶) جهت ارزیابی قضاوت و باورهای اخلاقی حسابرس از دو گروه سناریوهای کوتاه با محوریت ذکر چند موقعیت مختلف مربوط به فعالیت های غیراخلاقی "مدیریت سود" توسط صاحبکار استفاده شده است. گروه اول سناریو ها فعالیت های صاحبکارانی را تفسیر می کندکه درگیر "فعالیتهای جعلی" و دارای عواقب قانونی در رابطه با مدیریت سود هستند و گروه دوم سناریوها فعالیت صاحبکارانی را تفسیر می کند که فعالیت مربوط به مدیریت سود آنها مرز رعایت قوانین و استانداردها را نقض و شکسته و جهت مدیریت سود از "فعالیت های مشکوک" استفاده شده است.

اخلاق قلمرویی است که افعال انسان از روی اراده از وی سر می زند. این افعال و واکنش ها، در مجموع " سنن، آداب و رسوم" را می سازند. "فلسفه اخلاق[1]" حوزه ای از معارف انسانی است که افعال اختیاری انسان را همراه تامل نقادانه و نظام یافته در باره آداب و رسوم را در بر می گیرد. تاکید بر "افعال اختیاری" از این رو است که اگر فعلی که از انسان سر می زند برآمده از اراده درونی شخص وی نباشد و از خارج به او تحمیل شده باشد، فعل اخلاقی نخواهد بود. ویلیامز[2] (۲۰۰۳)، فلسفه اخلاق را مطالعه فلسفی و قابل تامل نسبت به ارزشهای مربوط به انسان می داند که در تلاش است انواع خاص دلایل اعمال را بشناسد. پالمر[3] (۱۹۹۵)، تامل درباره صدور احکام اخلاقی در ارتباط با بایدها و نبایدهای رفتار و منش انسان، با تاکید بر توجیه مواضع اخلاقی استدلال هایی که پشت باورهای اخلاقی انسان نهفته است را فلسفه اخلاق بیان می کند.

شوارتز[4] (۱۹۹۲) معتقد است که ارزش‌های فردی، اعتقادهای ذهنی و نگرش درباره اهداف مطلوب، مواردی هستند که زندگی مردم را هدایت می کنند. "مدل بین فرهنگی شوارتز[5]" (۱۹۹۲)، سه انگیزه ارزشی همگانی زندگی بشر را شامل

[1] Ethics
[2] Williams
[3] Palmer
[4] Schwartz
[5] Schwarz Intercultural Model

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

ارزش‌های مرتبط با علایق شخصی (نیازهای زیستی)، ارزش‌های مرتبط با اهداف جمعی (رفاه گروهی) و رفتار خاص بر اساس انگیزه های فردی و گروهی در راستای تعاملات اجتماعی می داند. طبق نظریه ارزش‌های فردی شوارتز، ارزش ها نسبت به کارها یا موقعیت های خاص اولویت دارند، ارزش ها مانند استانداردهایی برای ارزیابی رفتار و رویدادها، به عنوان معیاری برای سنجش و ارزیابی رفتار، مردم و وقایع بکار می روند (اسمیت و شوارتز[۱]، ۱۹۹۷). شوارتز بر اساس انگیزه های ارزشی مطرح شده، ده نوع ارزش سطح فردی را شناسایی ودسته بندی نمود. این ده نوع ارزش، تاثیرات انگیزشی متفاوتی دارند. ارزشهای شناسایی و بررسی شده توسط شوارتز مرتبط با علایق شخصی (به عنوان فرد) شامل: "قدرت طلبی[۲]"، "پیشرفت[۳]"، "لذت جویی[۴]"، "برانگیختگی[۵]" و "خود رهبری[۶]" هستند؛ از نظر وی همه این ارزش ها در یک مجموعه قرار می گیرند، در حالی که ارزشهای مرتبط با اهداف جمعی شامل "خیرخواهی[۷]"، "سنت[۸]" و "همرنگی[۹]" می‌باشند، این مجموعه از ارزشها در برابر مجموعه اول قرار می گیرند. ارزش‌هایی هم وجود دارند که در میان این دو مجموعه قرار گرفته و کمک به ترکیب علایق پایدار شده می کنند که شامل ارزش‌های "جهان شمول نگری[۱۰]" و "ایمنی[۱۱]" می شوند. این ارزشها نشان دهنده ایده ها، اعتقادات با یک شخصیت پویا است که فراتر از حوزه عملیات و یا شرایط خاص می‌باشد. لذا ارزشها معیارهایی برای ارزیابی رفتارهای آشکار شده افراد، رویدادها و پدیده است.

شوارتز (۱۹۹۵) عنوان نمود که این ده نوع ارزش می‌توانند به چهار سبک ارزش رده بالاتر مرتب و دسته بندی شوند. طبق این نظریه کل ساختار ارزشی افراد را می‌توان در چهار سبک ارزشی مشتمل بر محافظه کاری[۱۲]، تغییرپذیری[۱۳]، خود افزایی[۱۴] و خود برتری[۱۵]، طبقه بندی نمود. همانطور که پیشتر نیز اشاره شد، چهار گروه ارزش شوارتز در ابعاد دو قطبی عمومی قابل تفسیر می‌باشند، بعد اول محافظه کاری در مقابل تغییرپذیری، در این قطب از یک سو افراد به دنبال حفظ ارزش ها و وضعیت موجود بوده و رفتار خود را با سنت، قوانین پذیرفته شده موجود وفق داده و و در سطح اجتماعی نیز به دنبال همرنگی و امنیت های اجتماعی می‌باشند و در سوی دیگر این قطب افراد به دنبال تفکر و عملکرد مستقل بوده و تازگی و روبرو شدن با چالش های روزمره را جستجومی کنند. بعد دوم خود افزایی در مقابل خود برتری، در این قطب افراد از یک سو به دنبال افزایش منافع شخصی، کسب قدرت و پیشرفت بوده و منافع فردی را به منافع و رفاه گروهی ترجیح می دهند و از سوی دیگر با افرادی مواجه هستیم که خیرخواه بوده و نگران رفاه سایر افراد جامعه می‌باشند و به دنبال درک، احترام و پشتیبانی از رفاه عموم مردم، احترام و پشتیبانی از طبیعت می‌باشند (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶).

نتایج پژوهش هایی نظیر اکبری و فهام (۱۳۹۵)؛ پاکیزه، دهقانی و بهزادفر (۱۳۹۵)؛ عسگری، عریضی و نوری (۱۳۹۰)؛ شیروانی، علوی، نجم السادات و عریضی (۱۳۸۸) نشان می دهد ارزش‌های فردی بر عواملی چون مسئولیت پذیری، ارزش‌های حرفه‌ای و سازمانی و تعالی شخصیتی افراد تأثیر گذار است.

طبقه بندی افراد بر اساس ارزش‌های فردی برای جامعه حسابرسان نیز قابل تعمیم می‌باشد. لحاظ نمودن ارزش‌های فردی در حرفه حسابرسی می‌تواند یک سری نشانه های جدید را در خصوص نحوه رفتار و قضاوت اخلاقی حسابرسان نشان دهد به نحوی که حسابرسان با وجود ارزش‌های فردی مناسب می‌توانند قضاوت‌های اخلاقی مناسبی را اتخاذ نمایند یا بالعکس، با

[1] Smith & Schwartz
[2] Power
[3] Achievement
[4] Hedonism
[5] Stimulation
[6] Self-direction
[7] Benevolence
[8] Tradition
[9] Conformity
[10] Universalism
[11] Security
[12] Conservation
[13] Opennes to change
[14] Self-enhancement
[15] Self-transcendence

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

جهت گیری های ارزشهای فردی، الزامات قانونی و حرفه‌ای را در حاشیه قرار داده و بر اساس تأثیر انگیزشی فردی قضاوت نمایند. برای قضاوت اخلاقی یک شخص، تفاوت های درونی افراد نظیر ارزش‌های فردی می‌تواند به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفته شود. لذا در راستای تقویت مقررات الزام‌آور و جلوگیری از مشکلات مالی جامعه لحاظ نمودن ارزش‌های فردی مناسب افراد، می‌تواند آخرین خط دفاعی باشد (کانگ و لی هوانگ،۲۰۱۶). نتیجه پژوهش عسگری، عریضی و نوری (۱۳۹۰) نشان می دهد، بین عوامل ارزش‌های فردی و ارزش‌های حرفه‌ای ارتباط معناداری وجود دارد و هم گرایی ارزش‌های فردی و حرفه‌ای منجر به افزایش تناسب فرد - شغل و فرد – سازمان می‌شود. لذا بر اساس مبانی نظری مطرح شده می‌توان اذعان داشت که ارزش‌های فردی حسابرسان می‌تواند دلیلی برای باورهای اخلاقی بوده و منجر به بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شود.

فلسفه اخلاقی و باورهای اخلاقی حسابرسان

یکی دیگر از شاخص ها و ویژگی‌های درونی که می‌تواند بر قضاوت‌های اخلاقی موثر واقع شود، فلسفه اخلاق افراد است. فورست و سلنکر[1] (۱۹۷۷) تایید نموده اند که فلسفه اخلاق[2] یا فلسفه های اخلاقی یک فرد عامل کلیدی در قضاوت‌های اخلاقی می‌باشد. فورست (۱۹۸۰) معتقد است که افراد به لحاظ اخلاقی ممکن است از یک مسئله برداشتها و قضاوت‌های متفاوتی داشته باشند و این تفاوت در قضاوت‌های اخلاقی ریشه در سیستم اخلاقی هر فرد داشته و حاکی از فلسفه اخلاقی وی است. فورست (۱۹۸۰) مفهوم دو بعدی فلسفه اخلاق موثر بر قضاوت‌های اخلاقی افراد را شامل: آرمان‌گرایی[3] و اقتضا گرایی[4] مشخص نمود، وی معتقد است افراد صرف نظر از قوانین و استانداردها، دارای دیدگاه های اخلاقی خاصی بوده که باعث موضع گیری و تأثیر آن بر قضاوت‌هایشان می‌شود. طبق نظر فورست ارزش ها می‌توانند نسبتا عمومی و کلی باشند یا می‌توانند خاص موقعیت ها تعریف شوند (کانگ و لی هوانگ، ۲۰۱۶).

قضاوت اخلاقی آرمان‌گرایی کاملا بر اساس اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی صورت گرفته و تحت تأثیر شرایط و ارزیابی پیامدهای قضاوتی قرار نمی گیرد. افراد آرمان گرا بر این باور بوده که" اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی، همیشه و بدون توجه به موقعیت های مختلف صادق هستند" این در حالی است که قضاوت اخلاقی اقتضاگرایان بر اساس جامعه، فرهنگ، موقعیت ها، ماهیت وضعیت و پیامدهای قضاوت اتخاذ می گردد. اقتضا گرایی ماهیت و پیامد های قضاوت اخلاقی را در نظر گرفته و ممکن است در راستای اخذ تصمیم مقتضی تر، قوانین و اصول اخلاقی جهانی را نقض کنند. از دیدگاه اقتضا گرایی تفکیک رفتار به درست و غلط به‌طور صریح امکان پذیر نبوده و خوب و بد بودن رفتار نسبت به موقعیت و پیامدهای قضاوتهای اخلاقی ارزیابی می‌شود (رویایی و همکاران ۱۳۹۳).

نتیجه پژوهش شاپ، فین و مونتر[5] (۱۹۹۳)، نشان می دهد که حسابرسان با فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی کمتر دچار مقتضی گرایی قضاوتی می شوند. استنهات و وان کنهو[6] (۲۰۰۶) مشخص نمودند که افراد آرمان گرا، باورهای قوی تری را نسبت به اقتضا گرایان در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی دارند. همچنین نتایج پژوهش حکاک و همکاران (۱۳۹۵)، نشان دهنده این است که آرمان‌گرایی تأثیر مثبت و معنادار و اقتضا گرایی تأثیر منفی و معناداری بر قضاوت اخلاقی افراد دارد. بر این اساس مطالعات متعددی استدلال فورست را مورد بررسی و نفوذ دیدگاه های فلسفه اخلاق (آرمان‌گرایی و اقتضا گرایی) افراد را بر قضاوت‌های اخلاقی تایید نموده اند؛ بنابراین بررسی تأثیر فلسفه اخلاق بر قضاوت اخلاقی حسابرسان از اهمیت ویژه ای بر خوردار است به نحوی که انتظار می رود، حسابرسان با فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی، رفتارها و اقدامات ناقض هنجارهای اخلاقی صاحبکاران را محکوم نموده و حسابرسان با فلسفه اخلاقی اقتضا گرایی با این‌گونه رفتارهای صاحبکاران بر اساس موقعیت و پیامدهای اخلاقی بیشتر مدارا نمایند.

[1] Schlenker & Forsyth
[2] Moral Philosophy
[3] Idealism
[4] Relativism
[5] Shaup, Finn & Munter
[6] Steenhaut & Van Kehno

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

نتایج پژوهش هایی نظیر کاهلز[1] (۱۹۸۳)، سینگپاکدی و ویتل[2] (۱۹۹۳) و ویتل، سینگ هاپاکدی و توماس[3] (۲۰۰۱)، ارتباط بین ارزش های فردی و فلسفه اخلاق را در حوزه اقتصادی را نشان می دهد، به نحوی که بین قضاوت افراد "آرمان گرا" و افراد با ویژگی ارزش‌های فردی "محافظه کار" یک نوع ارتباط همراستا و مشابه وجود دارد و از سوی دیگر بین قضاوت افراد" اقتضا گرا" و قضاوت افراد با ارزش‌های فردی "تغییر پذیر" نیز ارتباط و هماهنگی مشاهده می‌شود. فلسفه اخلاق به شناخت و توسعه اصول اخلاقی در قضاوت ها اخلاقی افراد می پردازد، ارزش‌های فردی نیز عامل گرایش افراد به رفتارهای متفاوت است و می‌تواند بر فلسفه اخلاقی افراد موثر واقع شود (هانت و ویتل[4]، ۱۹۹۳؛ کلسر، سیواداس، کلارایس و داهلستروم[5]، ۲۰۰۳؛ استنهات و وان کنهو[6]، ۲۰۰۶).

نتیجه پژوهش کانگ و لی هوانگ (۲۰۱۶)، نشان می دهد که فلسفه اخلاقی افراد به عنوان یک عامل میانجی میان رابطه بین ارزش‌های فردی و قضاوت‌های اخلاقی افراد عمل می‌نماید. ارزش‌های فردی می‌تواند باعث حساسیت های اخلاقی و تاثیرگذاری بر فلسفه اخلاقی افراد شده و فلسفه اخلاق بر قضاوت‌های فردی تأثیرگذار باشد. قضاوت اخلاقی حسابرسان با ارزش‌های فردی محافظه‌کارانه با نوع قضاوت‌های افراد با فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی ارتباط مثبتی دارد اما با فلسفه اخلاق اقتضا گرایی ارتباط منفی دارد. همچنین قضاوت اخلاقی با ارزش‌های فردی خود افزایی، ارتباط مثبتی با فلسفه اخلاقی حسابرسان اقتضا گرا و ارتباط منفی با قضاوت اخلاقی افراد با فلسفه اخلاق آرمان گرا دارد. (همگرایی ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاق)؛ بنابراین با تاکید بر ویژگی‌های درونی افراد شامل"ارزش‌های فردی" و "فلسفه اخلاق" انتظار می رود که ارزش‌های فردی با اثرگذاری بر فلسفه اخلاق، منجر به بهبود باورهای اخلاقی حسابرسان شود.

پیشینه پژوهش

هادی، پرماناساری، هارتانتو، شولیهین و ساری (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان توسعه رسانه های یادگیری مبتنی بر واقعیت و هدف کاربران برای استفاده از آن برای آموزش اخلاق حسابداری، دریافتند که به دلیل تشدید تقلب در شیوه های تجاری، آموزش اخلاق به‌طور فزاینده ای در مدارس کسب و کار مورد نیاز است و با به کارگیری الگوی پذیرش فن آوری به این نتیجه رسیدندکه آموزش اخلاق حسابداری بر سودمندی، سهولت استفاده و باورها اثرگذار می باشد. راتنانینگسیه و لینداديانا (۲۰۲۰) به پژوهشی با عنوان تأثیر آموزش اخلاق حرفه‌ای و دینداری بر ادراک دانشجویان از رفتار اخلاقی حسابداران پرداختند. یافته ها بیانگر آن است که آموزش اخلاق حرفه ای حسابداری بر درک دانشجویان از رفتار غیراخلاقی تاثیر می گذارد و هرچه دین داری و پیروی فرد از آموزه های دینی بالاتر باشد، رفتار و نگرش وی نیز اخلاقی تر خواهد بود. والنتینه و گودکین (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان شدت اخلاقی، تصمیم گیری اخلاقی و قصد افشاگری انجام دادند. نتایج نشان دادکه چندین بعد از شدت اخلاقی، عمدتاً جدی بودن پیامدها و اجماع اجتماعی، به‌طور مثبت با مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی یعنی شناخت و اهمیت درک شده یک موضوع اخلاقی مرتبط است. همچنین، مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی و قضاوت اخلاقی با قصد افشاگری رابطه مثبت دارد. لیو، ژائو، ژو و تیان (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان رابطه بین هویت سازمانی و افشاگری داخلی با اثرات تعدیل کننده ادراک اخلاقی و شخصیت پویا در کشور چین انجام دادند. نتایج نشان داد که هویت سازمانی با قصد افشاگری داخلی ارتابط مثبت دارد و این رابطه به‌طور مشترک از طریق جو اخلاقی درک شده و شخصیت پویا تعدیل می شود. جوهاری، موهد سنوسی و چونگ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی و تهدید استقلال بر روند تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان پرداخته اند. در این پژوهش از الگوی چهار مرحله ای تصمیم گیری اخلاقی جونز (۱۹۹۱) جهت معیار سنجش، روند تصمیم گیری اخلاقی و از دو سناریو تفسیر فعالیت حسابرسان ارشد در خصوص تهدید استقلال (منافع شخصی) حسابرس برای معیار سنجش تهدید استقلال حسابرس استفاده است. نتایج و یافته های پژوهش تأثیر مستقیم فلسفه اخلاقی و

[1] Kahles
[2] Singhapakdi & Vitell
[3] Vitell, Singhapakdi & Thomas
[4] Hunt & Vitell
[5] Kleiser, Sivadas, Kellaris & Dahlstrom
[6] Steenhaut & Van Kehno

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

تهدید استقلال حسابرسان بر تصمیم گیری اخلاقی ایشان را تایید می‌نماید. شدت اخلاقی حسابرسان بر تصمیم گیری اخلاقی تأثیر گذار بوده و به عنوان یک متغیر میانجی بین جهت گیری اخلاقی، تهدید استقلال حسابرس و الگوی تصمیمی گیری اخلاقی عمل می‌نماید. یافته های این پژوهش نشان می دهد، تهدید استقلال (تهدید منافع شخصی) در حسابرسان اقتضاگرا تأثیر بیشتری بر شدت اخلاقی و تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان دارد.

کانگ و لی هوانگ (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی و ارزش‌های فردی بر باورهای اخلاقی حسابرسان پرداخته اند. آنها از آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی به عنوان معیار سنجش فلسفه اخلاقی و از چهار سبک ارزشی محافظه کاری، تغییرپذیری، خود افزایی و خود برتری به عنوان متغیرهای ارزش‌های فردی و جهت سنجش باورهای اخلاقی حسابرسان از ده سناریو مربوط به فعالیتهای صاحبکار در خصوص مدیریت سود استفاده نمودند. در این پژوهش ابزار سنجش متغیر ها، پرسشنامه زمینه یاب ارزش‌های شوارتز[1]، پرسشنامه موقعیت اخلاقی فورست[2] و ده سناریو کوتاه تفسیر موقعیت های صاحبکار است. نتایج و یافته های پژوهش نشان می دهد که فلسفه اخلاقی حسابرسان بر روی باورها و قضاوت‌های ایشان تأثیرگذار بوده به نحوی که حسابرسان آرمان گرا در قضاوت‌های اخلاقی خود، رفتارهای نابهنجار صاحبکاران را بیشتر محکوم می کنند. همچنین فلسفه اخلاقی فرد به عنوان یک عامل میانجی میان رابطه بین ترجیحات ارزش‌های فردی و قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان عمل می‌نماید.

موشادی شاه و امجد[3] (۲۰۱۶) نیز تأثیر فلسفه اخلاقی و شدت اخلاقی بر باورهای اخلاقی استفاده‌کنندگان را بررسی کردند. در این پژوهش ۳۳۸ نفر از استفاده‌کنندگان به عنوان نمونه پژوهش در یک محیط دانشگاهی انتخاب و با استفاده از ابزار پرسشنامه و سناریو نویسی اطلاعات جمع آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. نتایج و یافته های این پژوهش نشان می دهد که هر دو گروه استفاده‌کنندگان آرمان گرا و اقتضا گرا نسبت به فعالیت های مشکوک و مضر برای دیگران واکنش نشان می دهند و این‌گونه رفتارها را محکوم می کنند؛ به عبارت دیگر بین رفتارهای مشکوک و شدت اخلاقی استفاده‌کنندگان ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

در ایران میرزایی، پورزمانی و حیدرپور (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان تاثیر هویت اجتماعی، ارزش های اخلاقی و ایدئولوژی های اخلاقی بر کیفیت صورت های مالی، دریافتند که هویت اجتماعی تاثیری بر کیفیت صورت های مالی ندارد ولی ارزش های اخلاقی و آرمان گرایی تاثیر مثبت و اقتضاگرایی تاثیر منفی بر کیفیت صورتهای مالی دارد.

رجب دری، وکیلی فرد، سالاری و امیری (۱۴۰۱) در پژوهشی باعنوان، رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان دریافتند که نظریه های دیگرگرایی، عدالت گرایی، خیرگرایی و فضیلت محور رابطه مثبت و معناداری با رفتار اخلاقی در حسابرسان دارند. رجب دری، وکیلی فرد، سالاری و امیری (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان، الگوی رابطه فلسفه های اخلاقی و فن اوری اطلاعات با رفتار اخلاقی حسابرسان: رویکرد نظریه شبکه کنشگران، نشان دادند رفتار اخلاقی در حسابرسان تحت تاثیر کنشگران انسانی و فنی است. اجزای کنشگران انسانی و فنی دارای تاثیر مثبت و معناداری بر گسترش رفتار اخلاقی در حسابرسان است. مباشر و صالحی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان، رابطه هوش هیجانی، فضاهای اخلاقی و ارزش های اخلاقی شرکت ها با قضاوت اخلاقی حسابرسان انجام دادند. یافته های آنان حاکی از آن است که بین هوش هیجانی، ارزش های اخلاقی و فضاهای اخلاقی حرفه ای، ابزاری و مستقل با قضاوت اخلاقی حسابرسان ارتباط معناداری وجود دارد. حساس یگانه و عموزاد مهدیرجی (۱۳۹۹) در پژوهشی باعنوان، عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابرسان و فشارهای وارده بر آن ها، به این نتیجه رسیدند که اندازه موسسه و تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه معکوس و با قضاوت اخلاقی آن ها، رابطه مستقیم و معناداری دارد. نمازی و رجب دری (۱۳۹۷) دریافتند که که تا کنون اخلاق حرفه ای در حسابرسی به نحو شایسته ای مورد دقت نظر پژوهشگران قرار نگرفته و این موضوع نیازمند بررسی بیشتری است.

سپاسی و نجفی (۱۳۹۵) با هدف شناسایی عوامل موثر بر کشف اطلاعات دستکاری شده توسط حسابرسان یک نمونه ۱۵۰ نفری اعضا جامعه حسابدران رسمی ایران را انتخاب نموده و اطلاعات شاخص های استقلال، صداقت و بی‌طرفی، قوانین اخلاق

[1] Schwartz Values Background Questionnaire
[2] Forrest's Ethical Questionnaire
[3] Moshadi Shah & Amjad

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

مدارانه (حق الزحمه مشروط، حقوق تبلیغات، محاسبه کمیسیون و استفاده از نوع سازمان و شهرت) در قالب متغیر های مستقل و نماد چگونگی اخلاق حسابرسان، همچنین متغیر کشف اطلاعات دستکاری شده را به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته و بوسیله ابزار پرسشنامه و تشخیص ویژگی‌های جمعیت شناختی همچون جنسیت، موقعیت شغلی، سطح تحصیلات و سن مورد اندازه گیری قرار داده اند و در نهایت با استفاده از تحلیل عاملی و مدل های ساختاری روابط بین متغیر ها مورد بررسی قرار داده و دریافتند که شاخص های استقلال، صداقت و بی‌طرفی، قوانین اخلاق مدارانه به عنوان نماد اخلاق حسابرسان بر توانایی کشف اطلاعات دستکاری شده اثر مثبت و معناداری دارد.

بنی مهد و وهاب زاده (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان " اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان" اقدام به جمع آوری داده‌های پژوهش از اعضا جامعه حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی نمودند. در این پژوهش برای اندازه گیری مولفه رابطه مداری از پرسشنامه فان، وودبین و اسکولی[1] (۲۰۱۲) و برای ارزیابی قضاوت اخلاقی حسابرسان از پرسشنامه شامل یک مطالعه موردی و طرح سه سؤال در باره قضاوت اخلاقی حسابرس استفاده شده است. آزمون فرضیه در این پژوهش با استفاده از رگرسیون لجستیک انجام شده و نتایج پژوهش نشان می دهد که رابطه مستقیم و معناداری میان قضاوت‌های اخلاقی و رابطه مداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر این است که سطح رابطه مداری و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر است.

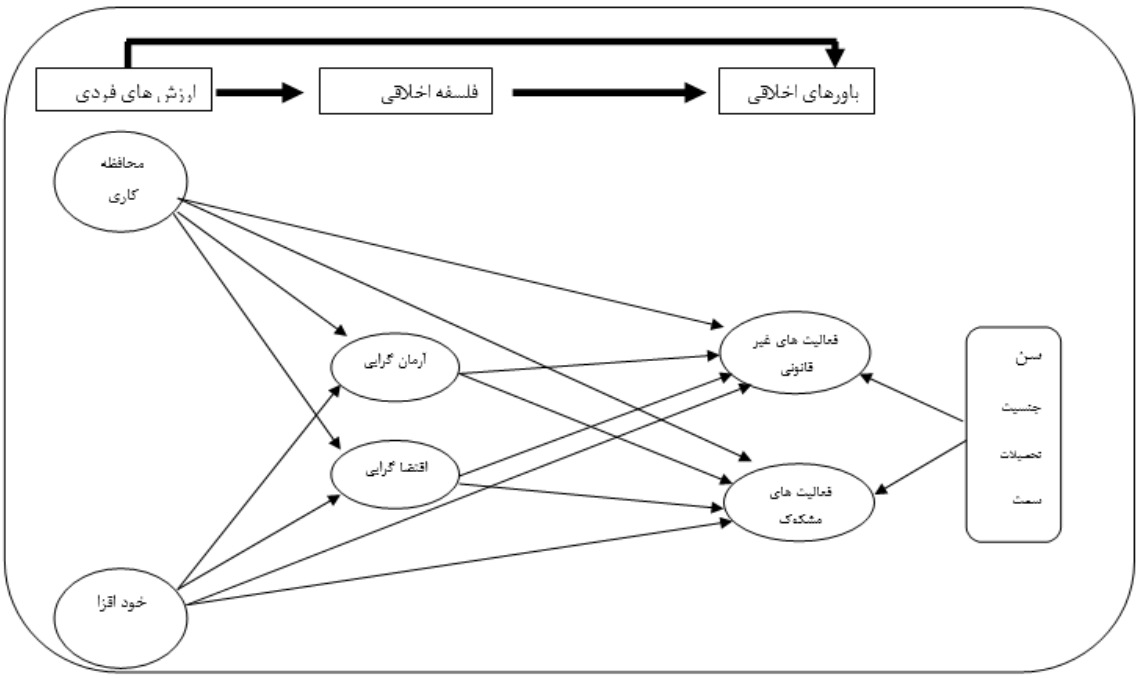
صالحی (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی" به بررسی تأثیر سه ویژگی اخلاق حرفه‌ای شامل استقلال، صداقت و درستکاری بر روی کیفیت حسابرسی پرداخته است. در این پژوهش جهت جمع آوری داده‌های مربوط از روش پرسشنامه ای بهره گرفته شده است به نحوی که برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی ۱۲ سؤال و برای اندازه گیری اخلاق حرفه‌ای حسابرس ۳۷ سؤال مطرح گردیده است. تجزیه و تحلیل داده ها در این پژوهش به وسیله رگرسیون چند متغیره و با استفاده از نرم‌افزار اس پی اس اس انجام شده است. یافته های این پژوهش نشان می دهد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای و تعهد حسابرس به رازداری بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

بر اساس مبانی نظری و مطالعات انجام شده، مدل مفهومی پژوهش بر اساس شکل ۱، آورده شده است. البته باید گفت که ارزش‌های فردی بر اساس یک پیش آزمون مدل اولیه که در نتایج به آن اشاره شده است و پس از برآورد مدل ساختاری تنها دو بعد محافظه کاری و خودافزایی در مدل قرار گرفت که دو فرضیه اول نیز در همین راستا مطرح شده است.

[1] Fan, Woodbine & Scully

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]



شکل (۱): رابطه بین ارزش‌های فردی، فلسفه اخلاقی و باورهای اخلاقی

فرضیه های پژوهش

بر اساس مدل مفهومی اهداف و فرضیه های پژوهش به شرح زیر است:

هدف اول: تعیین تأثیر ارزش‌های فردی بر باورهای اخلاقی حسابرسان، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران

هدف دوم: تعیین تأثیر فلسفه اخلاق بر باورهای اخلاقی حسابرسان، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران

هدف سوم: تعیین نحوه ارتباط تأثیر ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی حسابرسان بر باورهای اخلاقی ایشان در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران

فرضیه اول: حسابرسان محافظه کار نسبت به حسابرسان تغییرپذیر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تعصب بیشتری دارند.

فرضیه دوم: حسابرسان خود افزا نسبت به حسابرسان خود برتر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران مدارای بیشتری دارند.

فرضیه سوم: فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: فلسفه اخلاقی اقتضا گرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر منفی دارد.

فرضیه پنجم: باورهای اخلاقی حسابرسان محافظه کار ارتباط مستقیم با باورهای اخلاقی حسابرسان آرمان گرا و ارتباط معکوس با باورهای اخلاقی حسابرسان اقتضا گرا دارد.

فرضیه ششم: باورهای اخلاقی حسابرسان خود افزا ارتباط معکوس با باورهای اخلاقی حسابرسان آرمان گرا و ارتباط مستقیم با باورهای اخلاقی حسابرسان اقتضا گرا دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ جهت‌گیری‌های پژوهش کاربردی، از لحاظ هدف، توصیفی و همبستگی، از لحاظ استراتژی‌های پژوهش، پیمایشی و از لحاظ ماهیت، علی است و به بررسی نقش ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان می‌پردازد. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش جمع کلی حسابداران رسمی و کارکنان حرفه‌ای شاغل در مؤسسه های حسابرسی ایران در سال ۱۴۰۱ در نظر گرفته شده است. تعداد این افراد طبق سایت جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۱ بترتیب ۲۳۸۴ و ۷۸۶۳ نفر (جمعاً ۱۰۲۴۷ نفر) است با توجه به ماهیت پژوهش، محدود بودن جامعه مورد بررسی، در پژوهش حاضر روش نمونه‌گیری کوکران[1] جهت محاسبه حجم نمونه استفاده می‌شود. در این راستا حجم نمونه با میزان خطای ۶ درصد برابر با ۲۶۰ نفر تعیین شد. در نهایت ۲۳۳ پرسشنامه کامل برگشت داده شد. لازم به ذکر است که تمامی پرسشنامه‌ها با مراجعه حضوری بین حسابداران رسمی و کارکنان حرفه‌ای شاغل در مؤسسه های حسابرسی توزیع و سپس جمع‌آوری شد.

در این پژوهش برای اندازه گیری ارزش‌های فردی از فرم استاندارد ۵۷ سوالی زمینه یابی ارزش‌های شوارتز (۱۹۹۶)، استفاده شده که هر سؤال یک گزاره ارزشی و به عنوان شیوه عمل تلقی شده که ممکن است برای پاسخ دهنده اهمیت بیشتر یا کمتری داشته باشند لذا برای امتیازدهی به هر گزاره ارزشی از طیف ۹ گزینه ای لیکرت (اهمیت ارزش برای فرد پاسخگو) استفاده گردیده، سپس با دسته بندی گزاره های ارزشی و جمع جبری نمره های عناصر ارزشی و تقسیم آن بر تعداد عناصر ارزشی متعلق، ۱۰ ساختار ارزشی افراد شامل خیرخواهی، سنت، همرنگی، ایمنی، قدرت طلبی، پیشرفت، برانگیختگی، لذت جویی، خود رهبری و جهان شمول بودن، مورد ارزیابی قرار گرفته است. در این پژوهش جهت میزان هماهنگی درونی گزاره های هر یک از ساختار ارزشی ده گانه به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته و ضریب آلفای کرونباخ هر یک از ساختار های ارزشی ده گانه جداگانه مورد سنجش با حذف گزاره هایی که با سایر گزاره ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته اند میزان ضریب آلفای کرونباخ ساختار هر ارزش به حد قابل قبولی (بین ۵۰ تا ۷۵ درصد) رسیده است. جهت ارزیابی روایی پرسشنامه نیز از روش "تحلیل عامل تاییدی" و شاخص های برازش مدل تحلیل عاملی در معادلات ساختاری استفاده شده است. در ادامه با دسته بندی ۱۰ ساختار ارزشی ذکر شده در چهار سبک ارزشی محافظه کاری، تغییرپذیری، خود برتری، خود افزایی، افراد پاسخ دهنده سنجیده شده است و مجدداً از روش "تحلیل عامل تاییدی" و شاخص های برازش مدل تحلیل عاملی برای روایی بین ساختار ارزشی و سبک ها استفاده شده است.

برای اندازه گیری فلسفه اخلاقی، پرسشنامه استاندارد موقعیت اخلاقی فورست (۱۹۸۲) که در حوزه تجارت و حسابداری به‌طور گسترده توسط پژوهشگران مورد استفاده قرار گرفته و شامل دو قسمت مجوعاً ۲۰ سؤال است؛۱۰ سؤال اول پرسشنامه برای اندازه گیری آرمان‌گرایی و ۱۰ سؤال دوم برای اندازه گیری درصد اقتضا گرایی فرد طراحی شده است. برای پاسخگویی به سوالات از پاسخ‌های ۹ گزینه ای لیکرت (میزان موافقت/ مخالفت با مطلب ذکر شده در پرسشنامه) استفاده شده است. میزان هماهنگی درونی سؤال ها با جهت گیری اخلاقی آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته و ضریب آلفای کرونباخ هر یک از جهت گیری های اخلاقی جداگانه مورد سنجش با حذف سوالی که با سایر سؤال ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته اند میزان ضریب آلفای کرونباخ هر جهت گیری به حد قابل قبولی رسیده است. جهت ارزیابی روایی پرسشنامه نیز از روش "تحلیل عامل تاییدی" و شاخص های برازش مدل تحلیل عاملی در معادلات ساختاری استفاده شده است.

در نهایت و در راستای اندازه گیری باورهای اخلاقی حسابرس نیز از پرسشنامه خود ساخته "زمینه یاب باورهای اخلاقی حسابرس" استفاده شده و دو گروه (الف و ب) و ۱۰ موقعیت (سناریوهای کوتاه) باورهای اخلاقی فرد در مورد "مدیریت سود توسط صاحبکار" مشتمل بر ۵ موقعیت (سناریو) در هر گروه طراحی شده است. گروه اول "فعالیتهای جعلی" وگروه دوم سناریوها "فعالیت های مشکوک" صاحبکاران را جهت شیوه انجام مدیریت سود تفسیر می کنند. در خصوص طراحی سناریو های مذکور از موقعیت های اخلاقی "مدیریت سود توسط صاحبکار" با در نظر گرفتن "سطح اهمیت" استفاده گردید که علت به کارگیری موضوع مدیریت سود را می‌توان ویژگی‌های خاص مدیریت سود شامل انگیزه ها (فرصت طلبانه یا حفظ ارزش

1. Cochran Formula

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

شرکت)، روش‌ها (تغییر در رویه ها و برآوردهای حسابداری یا دستکاری اقلام تعهدی یا تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی)، زمان انجام (طی دوره یا پایان دوره)، چگونگی (تحریف یا انتقال اطلاعات) و نحوه (مبتنی بر اعداد حسابداری یا تحریف سود واقعی) مدیریت سود در نظر گرفت که هر یک از ویژگی ها نیز از لحاظ اخلاقی متفاوت می‌باشد. به منظور تامین روایی پرسشنامه خود ساخته، ابتدا سناریو ها و سؤال های مرتبط از طریق همفکری و مشورت مکرر با استادان و تعدادی از سرپرستان و مدیران رده بالای حرفه حسابرسی طرح و مشورت شده است (اعتبار محتوایی). سپس پاسخ هر سناریو که بر اساس "درستی" و "شایستگی" فعالیت صاحبکار مورد تجزیه و تحلیل و بر اساس یک طیف هفت گزینه ای بسیار مناسب (۱) تا بسیار نامناسب (۷) توسط پاسخ دهنده مورد امتیاز بندی قرار گرفته و امتیازات بالاتر در سناریوهای گروه اول درجه بالاتر "مدارا[۱]" و امتیازات بالاتر در سناریوهای گروه دوم درجه بالاتر "تعصب[۲]" را در باورهای اخلاقی حسابرسان نشان می دهد با استفاده از معادلات ساختاری مورد تحلیل عاملی (اعتبار عاملی) قرار گرفته تا نهایت یک ساختار در ارتباط بین متغیر ها (اعتبار سازه) ایجاد گردد.

مدل معادلات ساختاری ترکیب مدل اندازه گیری (مدل عاملی[۳]) و مدل ساختاری (مدل مسیر[۴]) می‌باشد. در مراحل قبلی نحوه ایجاد و ارزیابی مدل عاملی برای هر یک از متغیرهای پژوهش تشریح شد، در ادامه با استفاده از مبانی نظری اقدام به طراحی مدل ساختاری پژوهش گردیده، این مدل روابط بین متغیرها و تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته را با سنجش ضریب مسیر مشخص می سازد. در این قسمت با استفاده از داده‌های جمع‌آوری‌شده به تحلیل استنباطی و بررسی آزمون‌های سازگاری و خوبی برازش مدل پژوهش با استفاده از نرم‌افزار لیزرل و بر اساس الگوهای معادلات ساختاری پرداخته شده است، به نحوی که مقدار ضرایب ساختاری بدست آمده، نشان دهنده قدرت همبستگی روابط بین متغیرهای پژوهش بوده که برای آزمون فرضیه های پژوهش استفاده می‌شود و برای برازش مدل‌های معادلات ساختاری از شاخص ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSE[5])، شاخص خی دو ($\chi 2$)[۶]، شاخص P- Value، شاخص T- Value استفاده شده است. همچنین در این پژوهش از شاخص های دیگری همچون شاخص نیکویی برازش (GFI[7])، شاخص نرم شدگی برازش (NFI[8])، شاخص غیر نرم شده (NNFI[9])، شاخص برازندگی فزاینده (IFI[۱۰]) و شاخص برازندگی مقایسه ای (CFI[۱۱]) برای ارزیابی مدل تحلیل عاملی تأییدی و بررسی مشخصه برازندگی استفاده گردید.

1. Tolerant
2. Intolerant
3. Factor Model
4. Path Model
5. RMSEA= Root Mean Square Error of Approximation
6. $\chi 2$ = chi-square
7.GFI= Goodness-of-Fit Index
8. NFI= Normed Fit Index
9. NNFI= No Normed Fit Index
10. IFI= Incremental Fit Index
11.CFI=Comparative Fit Index

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

یافته‌های پژوهش

در جدول ۱، نتایج آمار توصیفی مربوط به ویژگی‌های جمعیت شناختی ارائه شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	ابعاد	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
جنسیت	مرد	۱۹۸	۸۴/۹	۸۴/۹
	زن	۳۵	۱۵/۱	۱۰۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۷	۱۱/۵۸	۱۱/۵۸
	۳۱ الی ۴۰ سال	۱۴۳	۶۱/۳۷	۷۲/۹۵
	۴۱ الی ۵۰ سال	۵۴	۲۳/۱۸	۹۶/۱۳
	بیشتر از ۵۰ سال	۹	۳/۸۷	۱۰۰
تحصیلات	کارشناسی	۱۶۹	۷۲/۵۳	۷۲/۵۳
	کارشناسی ارشد	۵۹	۲۵/۳۲	۹۷/۸۵
	دکتری	۵	۲/۱۵	۱۰۰
تجربه مفید کاری	کمتر از ۱۰ سال	۱۵۸	۶۷/۸۱	۶۷/۸۱
	۱۱-۲۰	۵۱	۲۱/۸۹	۸۹/۷
	۲۱-۳۰	۱۷	۷/۳	۹۷
	بیشتر از ۳۰ سال	۷	۳	۱۰۰
رتبه شغلی	حسابرس ارشد	۱۵۲	۶۵/۲۳	۶۵/۲۳
	سرپرست	۳۷	۱۵/۸۸	۸۱/۱۱
	مدیر	۲۶	۱۱/۱۶	۹۲/۲۷
	شریک	۱۸	۷/۷۳	۱۰۰
	جمع	۲۳۳	۱۰۰	-

بر اساس نتایج جدول ۱، مشاهده می‌شود که اکثر پاسخ‌دهندگان مرد بوده‌اند بطوری که ۸۴/۹ درصد از نمونه مورد بررسی را تشکیل می‌دهند. همچنین عمده پاسخ دهندگان سن ۳۱ تا ۴۰ سال داشته اند که ۶۱/۳۷ درصد از نمونه را تشکیل داده اند. از نظر تحصیلات نیز عمده پاسخ دهندگان مدرک کارشناسی داشته اند که درصد فراوانی این گروه ۷۲/۵۳ درصد است. کمترین فراوانی نیز دکتری با ۲/۱۵ درصد (۵ نفر) است. تجربه کاری مفید نیز نشان می‌دهد که ۶۷/۸۱ درصد از پاسخ دهندگان سابقه کمتر از ۱۰ سال دارند. ۲۱/۸۹ درصد سابقه ۱۰ تا ۲۰ سال و ۷/۳ درصد نیز سابقه ۲۱ تا ۳۰ سال و درنهایت ۳ درصد نیز سابقه بیشتر از ۳۰ سال دارند. لذا می‌توان نتایج پژوهش را بر اساس دیدگاه جامعی از حسابرسان با سوابق کاری مختلف دانست و بیشتر به نتایج اتکا کرد. رتبه شغلی نیز بیانگر آن است که ۶۵/۲۳ درصد از پاسخ دهندگان حسابرس ارشد هستند که دارای بالاترین فراوانی می‌باشند. به ترتیب سرپرست، مدیر و شریک در رده های بعدی هستند.

در جدول ۲، نتایج آلفای کرونباخ به تفکیک ابعاد پرسشنامه های مورد نظر آورده شده است. بر اساس نتایج میزان هماهنگی درونی گزاره های هر یک از سبک های ارزشی، جهت گیری های اخلاقی و باورهای اخلاقی به صورت جداگانه مورد بررسی و ضریب آلفای کرونباخ هر کدام به صورت جداگانه مورد سنجش قرار گرفته که در ابتدا ضریب مذکور ساختار ارزش‌های فردی از ۴۵ درصد کمتر بوده است و با حذف گزاره هایی که با سایر گزاره ها هماهنگی درونی مناسبی نداشته اند میزان ضریب آلفای کرونباخ به حد قابل قبولی به شرح زیر رسیده است. در همین راستا برای ابعاد پرسشنامه فلسفه اخلاقی فورست (۱۹۸۲) و باورهای (قضاوت) اخلاقی حسابرس نیز پایایی مناسب درونی بین سازه ها وجود دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

جدول (۲): ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی متغیرهای پرسشنامه

متغیر	نام مولفه	آماره کرونباخ
ارزش‌های فردی شوارتز	محافظه کاری	/۷۰
	تغییر پذیری	/۷۱
	خود برتری	/۷۴
	خودافزایی	/۷۶
فلسفه اخلاقی فورست	آرمان‌گرایی	/۸۹
	اقتضاگرایی	/۷۲
باورهای (قضاوت) اخلاقی حسابرس	باورهای متعصبانه	/۷۱
	باورهای مداراگونه	/۷۸

در پژوهش حاضر با توجه به اینکه مدل فرضی تعریف و بر اساس مبانی نظری جهت ارزیابی متغیرهای پنهان از متغیرهای آشکار مشخصی استفاده شده لذا روش "تحلیل عامل تاییدی" مورد استفاده قرار گرفته و از شاخص های برازش مدل تحلیل عاملی استفاده شده است که در جدول ۳ شاخص های برارزش سنجش مدل گزارش شده است. در ابتدا شاخص های برازش مدل اندازه گیری نشان دهنده برازش ضعیف مدل های اندازه گیری و ضرورت اصلاح مدل اندازه گیری متغیرهای پنهان را مشخص نمود، برای سنجش مناسب بودن داده‌های پژوهش و یا به عبارتی دیگر برای بررسی این موضوع که آیا سؤالات پژوهش که برای سنجش متغیرهای پژوهش مورد استفاده قرارگرفته‌اند، به درستی انتخاب و طراحی‌شده‌اند یا خیر، از بار عاملی هر کدام از متغیرها استفاده گردید. مقایسه این مقدار با عدد حداقل ۰/۴ به تصمیم‌گیری در مورد ماندگار بودن متغیر مشاهده شده کمک می‌نماید. به عبارتی در ارتباط با حذف متغیرهای مشاهده شده با مقادیر کمتر از ۰/۴ و یا با حذف بارهای عاملی (گویه ها) که مقادیر آماره تی آنها کمتر از ۱/۹۶ بود، تصمیم‌گیری شد و به این ترتیب به ارزیابی روایی سازه‌ها محقق و مدل اصلاح شده مجدداً اجرا شد و نهایتاً خروجی های نرم‌افزار لیزرل در قالب مدل های اصلاح شده با شاخص های برازش قابل قبول به شرح جدول (۳)، قابل مشاهده است. به منظور نشان دادن معناداری هر کدام از پارامترهای مدل از آماره تی استفاده شده که این شاخص برای گویه های پژوهش بیشتر از ۱/۹۶ است که نشان دهنده معنادار بودن رابطه بین پرسش و مولفه های مکنون و تأثیر بارعاملی مدل می‌باشد. برای برازش مدل نیز از شاخصهای مختلف شامل، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA) این شاخص یا کمتر از ۰/۰۵ بوده که این مقدار نشان دهنده برازش خوب مدل و یا مقادیر بین ۰/۰۵ و ۰/۱۰ را اخذ نموده که نشان دهنده برازش متوسط مدل می‌باشد. شاخص کای اسکورب هنجارشده به درجه آزادی (CMIN/df) نیز که شاخص بد بودن مدل نیز محسوب می‌شود، در مدل های مذکورکمتر از ۳ بوده و مقدار شاخص P- Value بالای ۰/۰۵ بوده است که خود این شاخص ها نیز بیانگر مناسب بودن مدل می‌باشد، همچنین شاخص نیکویی برازش (GFI) و شاخص برازندگی فزاینده (IFI) استفاده شده که این شاخص ها نیز بالای ۰/۹۰ را اخذ و برازندگی مدل تحلیل عاملی را مشخص می سازد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه تعداد گویه های ارزش‌های فردی زیاد بوده است، لذا میانگین ضریب مسیر برای متغیر مورد نظر آورده شده است.

جدول (۳): شاخص های برارزش سنجش متغیرهای پژوهش

ارزش‌های فردی	ساختار ارزشی	آماره تی	ضریب بار عاملی	شاخص برازش				
				RMSEA	P- Value	IFI	GFI	χ2/df
محافظه کاری	سنت	۳/۲۸	۰/۹۱	۰/۰۴۶	۰/۰۴۴	۰/۹۵	۰/۹۴	۱/۴۸
	همرنگی	۴/۷۰	۰/۴۶					
	ایمنی	۳/۸۰	۰/۶۱					
تغییر پذیری	خود رهبری	۴/۳۱	۰/۴۹	۰/۰۵۲	۰/۰۷۹	۰/۹۸	۰/۹۸	۱/۷۰
	برانگیختگی	۳/۷۶	۰/۴۲					
خودبرتری	جهان شمول نگری	۴/۵۷	۰/۴۳	۰/۰۸۸	۰/۰۱۶	۰/۹۱ .	۰/۸۹	۱/۸۶
	خیرخواهی	۴/۷۹	۰/۴۲					

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

	قدرت طلبی	۲/۷۴	۰/۸۸						
خود افزایی	پیشرفت	۲/۱۳	۰/۳۹		۰/۰۲۲	۰/۰۴	۰/۹۷	۰/۹۸	۱/۴۴
	لذت جویی	۲/۵۹	۰/۶۱						
فلسفه اخلاقی									
	۲	۱۲/۷۴	۰/۷۴						
	۳	۱۲/۷۹	۰/۷۲						
	۴	۹/۰۱	۰/۵۸						
آرمان‌گرایی	۸	۱۰/۹۳	۰/۶۹	۰/۰۸۸	۰/۰۰	۰/۹۴	۰/۹۲		۲/۸۰
	۹	۱۶/۵۶	۰/۸۹						
	۱۰	۱۲/۸۰	۰/۷۵						
	۲	۸/۰۰	۰/۵۰						
	۴	۱۰/۴۹	۰/۶۳						
	۵	۱۲/۵۸	۰/۷۲						
اقتضا گرایی	۷	۱۳/۰۴	۰/۷۶	۰/۰۷۵	۰/۰۰۰۰۲	۰/۹۷	۰/۹۴		۲/۲۹
	۸	۱۵/۶۷	۰/۸۴						
	۹	۱۸/۰۸	۰/۹۶						
	۱۰	۱۷/۹۱	۰/۹۱						
باور اخلاقی									
	فعالیت مشکوک ۱	۸/۰۵	۰/۵۸						
	فعالیت مشکوک ۲	۸/۴۹	۰/۶۱						
متعصبانه	فعالیت مشکوک ۳	۸/۱۷	۰/۵۹	۰/۰۳۹	۰/۰۲۴	۰/۹۹	۰/۹۹		۱/۳۴
	فعالیت مشکوک ۴	۸/۲۵	۰/۶۰						
	فعالیت مشکوک ۵	۶/۶۶	۰/۴۹						
	فعالیت ناهنجار ۱	۱۰/۱۴	۰/۶۷						
	فعالیت ناهنجار ۲	۹/۲۲	۰/۶۰						
مداراگونه	فعالیت ناهنجار ۳	۹/۴۵	۰/۶۳	۰/۰۳۹	۰/۰۲۳	۰/۹۹	۰/۹۹		۱/۳۵
	فعالیت ناهنجار ۴	۹/۹۰	۰/۶۵						
	فعالیت ناهنجار ۵	۱۰/۲۳	۰/۶۸						

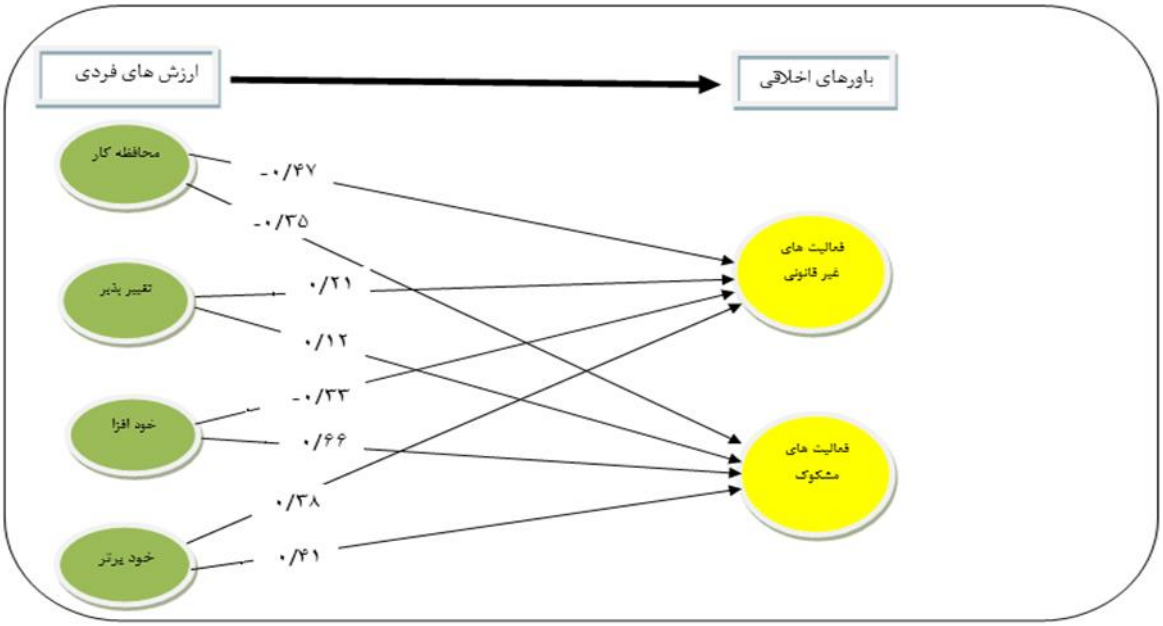
در راستای بررسی روابط بین متغیرها و پس از انجام تحلیل مسیر، با توجه به مناسب بودن نتایج مدل ساختاری پژوهش برآورد گردید. نتایج مورد نظر در جدول ۴ و ۵، گزارش شده است. بر اساس نتایج تحلیل آماری، ضریب تأثیر ارزش‌های فردی بر شایستگی فعالیت های مشکوک و ناهنجار صاحبکار در حسابرسان محافظه کار به ترتیب ۰/۳۵- و ۰/۴۷- و در حسابرسان تغییر پذیر به ترتیب ۰/۱۲ و ۰/۲۱ می‌باشد. لذا می‌توان عنوان نمود که حسابرسان محافظه کار میزان شایستگی و درستی هر دو گروه فعالیت های غیراخلاقی (مشکوک و نا هانجار) صاحبکاران در انجام مدیریت سود را منفی و ناشایسته تشخیص داده، اما حسابرسان تغییر پذیر میزان شایستگی و درستی دو گروه فعالیت های مذکور را مثبت و شایسته تشخیص داده اند. بر اساس گونه شناسی باورهای اخلاقی حسابرسان مذکور در جدول ۶، حسابرسان با باور اخلاقی صحیح فعالیت های مشکوک و ناهنجارصاحبکاران در انجام مدیریت سود را به ترتیب شایسته (مثبت) و ناشایسته (منفی) قضاوت می کنند. لذا حسابرسان محافظه کار در باورهای اخلاقی خود نسبت به فعالیت های مشکوک صاحبکار داری تعصب و حسابرسان تغییر پذیر در برخورد با فعالیت های ناهنجار صاحبکاران در مدیریت سود دارای باور مداراگونه می‌باشند، از این رو فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "حسابرسان محافظه کار نسبت به حسابرسان تغییر پذیر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تعصب بیشتری دارند." در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. همچنین نتایج حاصل از تحلیل های زیر نشان می دهد، ضریب تأثیر ارزش فردی بر باور اخلاقی حسابرسان، در سبک ارزشی خودافزا ۰/۶۶ و در سبک ارزشی خودبرتری ۰/۴۱ می‌باشد به عبارت دیگر حسابرسان دارای ویژگی ارزش‌های فردی خودافزا نسبت به حسابرسان دارای ویژگی فردی خودبرتر میزان شایستگی فعالیت های غیراخلاقی مشکوک صاحبکاران را بالاتر قضاوت و در برخورد با این‌گونه فعالیت ها باورهای مداراگونه تری را اتخاذ نموده اند، از این رو فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه " حسابرسان خود افزا نسبت به حسابرسان خود برتر، در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران مدارای بیشتری دارند" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

جدول (۴): روابط بین متغیر ها، ضرایب استاندارد شده و شاخص های برازش مدل

متغیر ها	آماره تی	ضریب بار عاملی	نتیجه تاثیرگذاری	شاخص برازش RMSEA	P- Value	χ2/df
مستقل - وابسته						
محافظه کاری- تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)	۲/۰۸	-۰/۳۵	معنادار و منفی	۰/۰۰۹	۰/۰۰۰۱	۱/۱۹
محافظه کاری- مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)	۲/۰۴	-۰/۴۷	معنادار و منفی			
تتغییر پذیر- تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)	۱/۹۶	۰/۱۲	معنادار و مثبت			
تغییر پذیر- مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)	۲/۸۲	۰/۲۱	معنادار و مثبت			
خودافزا –تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)	۳/۵۸	۰/۶۶	معنادار و مثبت			
خودافزا- مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)	۰/۹۹	-۰/۳۳	بی معنی			
خودبرتری- تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)	۳/۴۱	۰/۴۱	معنادار و مثبت			
خودبرتری –مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)	۱/۷۵	۰/۳۸	بی معنی			



شکل (۲): روابط بین چهار سبک ارزش‌های فردی و باورهای اخلاقی حسابرسان

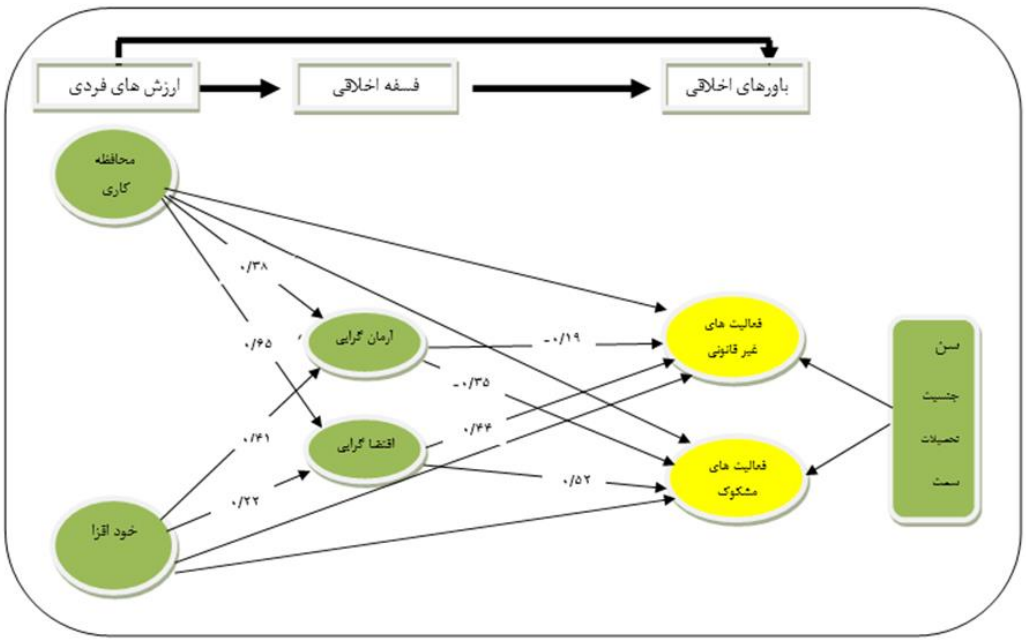
نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم مشخص نمود که در برخورد با رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران، حسابرسان محافظه کار دارای باور اخلاقی متعصبانه تر و حسابرسان با ویژگی فردی خودافزا دارای باور اخلاقی مداراگونه تری می‌باشند، حال در ادامه و در قالب فضیه های سوم الی ششم میزان تاثیرگذاری فلسفه اخلاقی (آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی) حسابرسان بر شکل‌گیری باور متعصبانه و مداراگونه ایشان مورد سنجش قرار گرفته است. بر اساس نتایج تحلیل آماری خلاصه شده در جدول ۵، ضریب تأثیر فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی بر باورهای اخلاقی حسابرسان (تصمیم گیری) جهت تایید میزان شایستگی انجام فعالیت های ناهنجار (جعلی) در انجام مدیریت سود ۰/۱۹- و جهت فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت ۰/۳۵- و معنادار می‌باشد و از آنجا که ضریب بار عاملی مسیر محاسبه شده بین محافظه کاری و میزان شایستگی انجام فعالیت های ناهنجار (جعلی) و فعالیت های مشکوک صاحبکاران منفی است، بنابراین می‌توان گفت که وجود فلسفه اخلاقی حسابرسان باعث عدم تایید فعالیت های ناهنجار (جعلی) و فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت می‌شود (باور متعصبانه). از این رو فرضیه سوم پژوهش مبنی بر اینکه " فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر مثبت دارد" در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. ضریب تأثیر فلسفه اخلاقی اقتضا گرایی بر باورهای اخلاقی حسابرسان (تصمیم گیری) جهت تایید میزان شایستگی انجام

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت ۰/۵۲ و معنادار می‌باشد و جهت تایید میزان شایستگی انجام فعالیت های ناهنجار (جعلی) ۰/۴۴ و معنادار نمی‌باشد. از آنجا که ضریب بار عاملی مسیر محاسبه شده بین فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی و میزان شایستگی انجام فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود مثبت است (باور مداراگونه)، بنابراین می‌توان گفت که وجود فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی حسابرسان باعث تایید فعالیت های مشکوک صاحبکاران در انجام مدیریت سود شرکت می‌شود به عبارت دیگر فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی بر باورهای حسابرسان جهت محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیر منفی دارد و بر این اساس فرضیه چهارم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. علاوه بر این نتایج تحلیل آماری نشان می دهد، ضریب تأثیر سبک ارزش فردی محافظه کاری بر فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی حسابرسان ۰/۳۸ و تأثیر معنادار دارد و بر فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی حسابرسان ضریب ۰/۶۵- اما تأثیر معناداری ندارد. از آنجا که ضریب مسیر محاسبه شده بین محافظه کاری و آرمان‌گرایی مثبت است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که وجود ارزش فردی محافظه کاری اثر مستقیم بر فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی حسابرسان دارد اما تأثیر معناداری بر فلسفه اخلاقی اقتضاگرایی ندارد از این رو فرضیه پنجم پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد رد می‌شود. ضریب تأثیر سبک ارزشی خودافزا بر فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی حسابرسان به ترتیب ۰/۴۱ و ۰/۲۲- می‌باشد اما تأثیر انها معنادار نبوده، لذا سبک ارزش فردی خودافزا تأثیر معناداری بر فلسفه اخلاقی آرمان‌گرایی و اقتضاگرایی ندارد از این رو فرضیه ششم پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد رد می‌شود.

جدول (۵): روابط بین متغیر ها، ضرایب استاندارد شده و شاخص های برازش مدل

متغیر ها	آماره تی	ضریب مسیر	نتیجه تاثیرگذاری	شاخص برازش RMSEA	شاخص برازش P- Value	شاخص برازش χ2/df
آرمان‌گرایی-تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)	۲/۲۰	-۰/۳۵	معنادار و منفی	۰/۰۲۹	۰/۰۰۰۲۵	۱/۱۹۲
آرمان‌گرایی- مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)	۲/۷۱	-۰/۱۹	معنادار و منفی			
اقتضا گرایی- تعصب (شایستگی فعالیت های مشکوک)	۲/۶۹	۰/۵۲	معنادار و مثبت			
اقتضا گرایی- مدارا (شایستگی فعالیت های ناهنجار)	۱/۷۵	۰/۴۴	بی معنی			
محافظه کاری- آرمان‌گرایی	۲/۰۸	۰/۳۸	معنادار و مثبت			
محافظه کاری- اقتضا گرایی	۱/۵۱	-۰/۶۵	بی معنی			
خودافزا - آرمان‌گرایی	۱/۶۸	۰/۴۱	بی معنی			
خودافزا - اقتضا گرایی	۱/۹۲	-۰/۲۲	بی معنی			



شکل (۳): روابط بین دو سبک ارزش‌های فردی و فلسفه اخلاقی بر باورهای اخلاقی حسابرسان

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

بحث و نتیجه‌گیری

هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی جهت کسب اطمینانی معقول از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی و اظهار نظر نسبت به «ارائه مطلوب» آن در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه های بااهمیت و نهایتاً اعتبار بخشی به آن است. یکی از مهمترین ویژگی‌های هر حرفه، وجود آیین نامه رفتـار حرفه‌ای و احکام اخلاقی و میزان پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزشهای مربوط در آن حرفه می‌باشد. از سوی دیگر بسط و گسترش حوزه های مختلف مالی و پیچیده تر شدن قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان باعث گسترده تر و پیچیده تر شدن مسائل اخلاقی در قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان گردیده به نحوی که احکام اخلاق می بایست به صورت تفصیلی و بسط یافته تر در آیین نامه ها و دستورالعملهای حرفه در نظر گرفته شود. در این راستا توجه به فلسفه اخلاقی و ارزش‌های فردی دغدغه اصلی برای دستیابی به باورهای اخلاقی مطلوب حسابرسان است که توسط نهادهای نظارتی و ذینفعان شرکت‌ها دنبال می‌شود. نتایج پژوهش حاضر بیانگر آن است که از یک سو ارزش‌های فردی حسابرسان بر باورهای اخلاقی ایشان در محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران تأثیرگذار بوده به نحوی که حسابرسان محافظه کار دارای تعصب بیشتری نسبت به حسابرسان تغییر پذیر و حسابرسان خودافزا دارای مدارای بیشتری نسبت به حسابرسان خودبرتر می‌باشند و از سوی دیگر فلسفه اخلاقی حسابرسان نیز بر باورهای اخلاقی تأثیر گذار بوده به نحوی که آرمان کرایی حسابرسان تأثیر مثبت و اقتضاگرایی حسابرسان تأثیر منفی در محکوم کردن رفتارهای غیراخلاقی صاحبکاران را نشان می دهد، نتایج این پژوهش هم راستا با پژوهش کانگ و لی هوانگ (۲۰۱۶) می‌باشد.

محدودیت های پژوهش

بر خلاف اهمیت کاربرد مباحث روانشناسی و فلسفی افراد در فرآیند حسابرسی و همچنین تأثیر ناآگاهانه باورهای اخلاقی ایشان در فرآیند تصمیم گیری موقعیت های اخلاقی، در مطالعات دانشگاهی کمتر به آن پرداخته شده است. در دسترس نبودن نمونه های بزرگ و فقدان شواهد تجربی کافی در زمینه پژوهش حاضر نشان می دهد که اکثر مطالعات بر اساس تحقیقات پرسشنامه ای و یا مطالعات آزمایشی می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به محدود بودن نمونه آماری، تسری نتایج به کلیه فعالان حرفه حسابرسی بایستی با احتیاط انجام پذیرد. یکی دیگر از محدودیت های دیگر پژوهش حاضر عدم شناخت از ویژگی‌های افراد پاسخ دهنده می‌باشد که آیا سوالات پرسشنامه را با دقت کافی مطالعه نموده اند؟ آیا وقت کافی برای پاسخ به پرسشنامه ها گذاشته اند؟ آیا پاسخ دهندگان بدون قصد و غرض پاسخ داده اند؟ لذا میزان درک سؤالات و دقت پاسخ به آن ها، محدود به اعتبار و پایایی ابزار اندازه گیری می باشد. با این وجود، اعتقاد پژوهشگر بر این است که هیچ کدام از محدودیت های مزبور منجر به خدشه دار شدن پژوهش حاضر نشده و پژوهش از روایی داخلی و خارجی مناسبی برخوردار است.

پیشنهادهای های پژوهش

بر اساس نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود، در دوره های مهارتی و تخصصی حسابرسان مستقل و کارکنان موسسه‌های حسابرسی دیدگاه های شخصیت شناسی و فلسفه اخلاقی نیز لحاظ گردد، همچنین شرکا و سرپرستان گروه های حسابرسی نیر در تقسیم کار ویژگی‌های و ارزش‌های فردی افراد و فلسفه اخلاقی ایشان را در نظر بگیرند. همچنین به دانشجویان علاقمند پژوهش در این زمینه پیشنهاد می گردد سایر موارد روانشناسی و فلسفه اخلاقی را برای اعضاء جامعه حسابداران رسمی و مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد مطالعه و بررسی قرار دهند.

منابع

اسفیدانی، رحیم و شهریار محسنین، (۱۳۹۳)، **"مدل سازی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل"** نشر مهران نشر.

اعتمادی، حسین و حلیمه رحمانی. (۱۳۸۸). بررسی تجربی اخلاق در مدیریت، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال چهارم شماره ۳ و ۴: ۸۹-۷۹.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

اعتمادی، حسین و زهرا دیانتی دیلمی. (۱۳۸۸). تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشهای مالی شرکت‌ها، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال چهارم شماره ۱ و ۲: ۲۲-۱۱.

اکبری، مرتضی و الهام فهام. (۱۳۹۵). بررسی نقش ارزش‌های فردی و اخلاق کسب و کار در مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی در بنگاههای بخش کشاورزی، **مجله تحقیقات اقتصاد و توسعه کشاورزی**، دوره دوم شماره ۱: ۲۰۹-۱۹۷.

امیرشاهی، میراحمد، محمود شیرازی و سارا قوامی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی فروشندگان و فرآیند تصمیم گیری اخلاقی آنها، **فصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول**، شماره ۶۳: ۶۲-۲۷.

بقایی، رحیم، یاسر مرادی، سمیرا امین الشرع و هاله زارع. (۱۳۹۲). بررسی حساسیت اخلاقی در تصمیم گیری پرستاران مرکز آموزشی درمانی آیت الله طالقانی ارومیه در سال ۱۳۹۱، **مجله دانشکده پرستاری و مامایی ارومیه**، دوره یازدهم شماره ۱۱: ۹۰۰-۹۰۶.

بنی مهد، بهمن و ابراهیم بیگی هرچگانی. (۱۳۹۱). رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حسابرسان، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال هفتم شماره ۴: ۴۰-۳۱.

بنی مهد، بهمن و میلاد وهاب زاده گردرودباری. (۱۳۹۵). اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، **فصلنامه پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال پنجم شماره ۲۰: ۱۲-۱.

پاکیزه، علی، یوسف دهقانی و مریم بهزاد فر. (۱۳۹۵). بررسی بین تعالی شخصیت و ارزش‌های فردی در دانشجویان، **مجله روانشناسی**، سال بیستم شماره ۴: ۴۵۲-۴۳۹.

پالمر، مایکل (۱۹۹۵). مسائل اخلاق. ترجمه علیرضا آل بویه (۱۳۸۸)، تهران: **سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها** (سمت)، قم: پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی.

جواهری، اسماعیل. (۱۳۸۵). قانون ساربیز- اکسلی، **مجله حسابرس**، شماره ۳۵: ۸۷-۸۳.

حبیب پور، کرم و رضا صفری (۱۳۹۰)، **" راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی** (تحلیل داده‌های کمی)"، نشر متفکران.

حساس یگانه، یحیی و احسان کاظم پور. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، **فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری**، سال سوم شماره ۱۰: ۷۰-۵۳.

حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال ششم شماره ۱: ۷۳-۶۲.

حساس یگانه، یحیی و شهرام عموزاد مهدیرجی. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن ها، **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال هفدهم شماره ۶۷: ۱-۲۶.

حساس یگانه، یحیی و محمد حسین مدنی. (۱۳۸۳). تأثیر گزارش حسابرسی مستقل در تصمیم گیری اعتباردهندگان – بانکهای ایرانی، **فصلنامه مطالعات حسابداری**، شماره ۶: ۱۲۷-۱۱۳.

حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). **فلسفه حسابرسی**، انتشارات علمی و فرهنگی.

حکاک، محمد، حجت وحدتی و هادی موسوی نژاد. (۱۳۹۵). تأثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت- مورد مطالعه، دانشگاه لرستان، **پژوهش های مدیریت در ایران**، دوره ۲۰ شماره ۴: ۱۴۶-۱۱۷.

خندان، محمد. (۱۳۸۹). نظریه های اخلاق هنجاری و چالش های اخلاقی در عرصه مدیریت اطلاعات، **نشریه تحقیقات کتابداری و اطلاع رسانی دانشگاهی**، سال چهل و چهارم شماره ۵۳: ۱۲۱-۸۷.

رجب دری، حسین، حمیدرضا وکیلی فرد، حجت الله سالاری و علی امیری. (۱۴۰۰). الگوی رابطه فلسفه های اخلاقی و فن آوری اطلاعات با رفتار اخلاقی حسابرسان: رویکرد نظریه شبکه کنشگران، **مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی**، دوره ۲ شماره ۳: ۲۲۸- ۲۱۶.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

رجب دری، حسین، حمیدرضا وکیلی فرد، حجت الله سالاری و علی امیری. (۱۴۰۱). رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان، **فصلنامه قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱ شماره ۱: ۱۴۱- ۱۱۳.

رضوی زاده، نفیسه و علی اکبر نونهال نهر. (۱۳۹۴). تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال یازدهم شماره ۲: ۱۳۴-۱۲۳.

رویایی، رمضانعلی، احمد یعقوب نژاد و کاوه آذین فر. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، **پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی**، سال ششم شماره ۲۲: ۹۵-۶۷.

سپاسی، سحر و فائزه نجفی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر اخلاق حسابرسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی، **پژوهش های اخلاقی**، سال ششم شماره ۴: ۷۶-۵۹.

سلمان پناه، نجمه و قدرت اله طالب نیا. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت**، سال ششم شماره ۱۸: ۹۶-۸۷.

سیاهکل رودی، مژگان، طاهره فیضی، رضا رسولی و جواد حضوری. (۱۳۹۴). شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تصمیم گیری اخلاقی مدیران دانشگاه پیام نور، **فصلنامه مدیریت دولتی**، دوره هفتم شماره ۳: ۵۴۶-۵۲۵.

شیروانی، لیلا، کمال علوی، جلال نجم السادات و حمیدرضا عریضی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه میان ارزش‌های فردی و سازمانی در بین کارکنان شرکت پالایش نفت اصفهان، **فصلنامه مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت**، سال سوم شماره ۹: ۱۲۶-۱۰۹.

صالحی، تابنده. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال یازدهم شماره ۳: ۸۶-۷۷.

صدرائی، غزل السادات. (۱۳۹۳). رابطه بین جنسیت و خطر اخلاقی حسابرسان، **دومین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت**، تهران.

عسگری، آزاده، حمید رضا عریضی و ابولقاسم نوری. (۱۳۹۰). رابطه بین ارزش‌های فردی (ابزاری و نهایی) و حرفه‌ای در بین پرستاران بیمارستان های وابسته به دانشگاه علوم پزشکی اصفهان، **دو ماهنامه مدیریت اطلاعات سلامت**، دوره هشتم شماره ویژه نامه مدیریت خدمات بهداشتی و درمانی ۸: ۱۰۵۰-۱۰۳۹.

عسگری، سعید، فریدون رهنمای رودپشتی و احمد گودرزی. (۱۳۹۰). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی، **مجله حسابداری مدیریت**، سال چهارم شماره ۸: ۱۳۴-۱۲۳.

علی بابایی، یحیی (۱۳۹۲)، "جزوه آموزشی نرم‌افزار LISREL به زبان ساده"، دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه تهران.

فروغی، میثم، علیرضا جعفری و رحمت اله نادری بنی. (۱۳۹۲). عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی**، سال ششم شماره ۲۲: ۱۳۳-۱۱۴.

قاسمی، وحید، (۱۳۸۹)، "**مدل سازی معادله ساختاری در پژوهش های اجتماعی با کاربرد** Amos Graphics"، نشر جامعه شناسان.

کمبل، تام و کیت هاگتون، (۲۰۰۵)، **اخلاق و حسابرسی**، ترجمه زهره حاجیها، (۱۳۹۵)، تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق، چاپ اول: ۸۳-۵۱.

مباشر، طاهره و مهرداد صالحی. (۱۳۹۹). رابطه هوش هیجانی، فضاهای اخلاقی و ارزش های اخلاقی شرکت ها با قضاوت اخلاقی حسابرسان، **فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری**، سال پانزدهم شماره ۲: ۱۰۸- ۱۱۵.

مسعودی، حمید (۱۳۹۱)، جزوه آموزشی " **آموزش نرم‌افزار معادلات ساختاری EQS**" دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اجتماعی.

میرزایی، مختار، زهرا پورزمانی و فرزانه حیدرپور. (۱۴۰۱). تاثیر هویت اجتماعی، ارزش های اخلاقی و ایدئولوژی های اخلاقی بر کیفیت صورت های مالی، **فصلنامه حسابداری مالی**، دوره ۱۴ شماره ۵۴: ۹۶- ۷۲.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

نمازی، محمد و حسین رجب دری. (۱۳۹۷). اخلاق حرفه ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال پانزدهم شماره ۵۹: ۳۴-۱.

نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران، **فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی**، دوره دوم شماره ۵: ۱۳۳-۱۰۹.

نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. (۱۳۹۵). مدل بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران، **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال دوازدهم شماره ۴۹: ۲۸-۱.

ودیعی، محمد حسین و صالح عنبرانی. (۱۳۹۱). بررسی عوامل موثر اخلاقی در مدیریت سود، **فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی**، سال دوم شماره ۳: ۷۷-۶۵.

ویلیامز، برنارد (۲۰۰۳). **فلسفه اخلاق**. ترجمه زهرا جلالی (۱۳۸۳)، قم: دفتر نشر معارف

Abdullah A., Sulong Z., Mohd Said R. (2014) "An analysis on ethical climate and ethical judgment among public sector employees in Malaysia", **Journal of Applied Business and Economics**, 16:133-142.

Apriliani, Dewi, Ratna Anggraini ZR & Choirul Anwar (2014) The Effect of Organization Ethical Culture and Ethical Climate on Ethical Decision Making of Auditor with Self Efficacy as Moderating, **Integrative Business and Economics**, Vol 4(1): 246-226

Belski, William H., Joseph D. Beams, John A. Brozovsky, (2008), "Ethical Judgments of Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings," **Journal of Global Business Issues**., Vol. 2, Issue 2, pp.59-69.

Callanan, G. A., Rotenberry, P. F., Perri, D. F. & Oehlers, P. (2010), 'Contextual factors as moderators of the effect of employee ethical ideology on ethical decision-making', International **Journal of Management**, Vol. 27, No. 1, pp. 52–75.

Cianci, M. Anna and James Lloyd Bierstaker (2009) The Impact of Positive and Negative Mood on the Hypothesis Generation and Ethical Judgments of Auditors. AUDITING: A **Journal of Practice** & Theory, Vol. 28, No. 2, pp. 119-144

Collins SO. (2019). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making. **Journal of Accounting in Emerging Economies**; 9(2).

Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. & Woodliff, D. R. (2008), 'The moral intensity of reduced audit quality acts', Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 27, No. 1, pp. 127–49.

Crowne, D.P and Marlowe,D. (1996).A new Scale of social desirability independent of psychopathology.**Journal of consulting psycholiogy**,24:349-354.

De Angelo, L. E, (1981), "Auditor Size and Audit Quality", J**ournal of Accounting and Economics**. Vol. 3, No. 3: 183-199.

Fan Y, H.,, Woodbine,G, and Scully G (2012) Guanxi and its influence on the **judgmentts of Chinese auditors**.No۱.Vol۱۸.page۸۳-۹۷

Fernando, M. & Chowdhury, R. (2010), 'The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia'**, Journal of Business Ethics**, Vol. 95, No. 2, pp. 211–25.

Fernando, M. & Chowdhury, R. (2010), 'The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia', **Journal of Business Ethics**, Vol. 95, No. 2, pp. 211–25.

for the reproduction of the accounting profession and practice. **Critical Perspectives on Accounting**, 21(1), 31-50.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

Forsyth, D.R. & Barry R. Schlenker (1977) Attributing the causes of group performance: Effects of performance quality, task importance, and future testing, **Journal of Personality**, Volume 45, Issue 2 June 1977 Pages 220–236

Forsyth, D.R. (1980) "Taxonomy of ethical ideologies", **Journal of Personality and Social Psychology**, 39:175-184.

Forsyth, D.R. (1982)."Judging the morality of business practices:The influence of personal moral philosophies". **Journal of Business Ethics**, 11 (May- June), 461-470.

Hadi, S.H., Permanasari, A.E., Hartanto, R., Sakkinah, I., Sholihin, M., Sari, R., and Haniffa, R. (2021), "Developing Augmented Reality-based Learning Media and Users' Intention to Use It for Teaching Accounting Ethics", Education and Information Technologies, Special Issue on: **The Frontiers of Augmented and Mixed Reality in all Levels of Education**, PP. 1- 28

Hermiyetti & Eka Ariaty Arfah, (2017) Characteristics Of The Individual Auditor's Dysfunctional Behavior (Underreporting Of Time) In Audit Implementation And Reduction In Audit Quality, **Qualitative and Quantitative Research Review**, Vol 2, Issue 1, pp. 208-239.

Hunt, S. & Vitell, S. (1986). A General Theory of Marketing Ethics. **Journal of Macromarketing**, 6: 5-16.

Hunt, S.D. and Vitell, S. (1993), "The general theory of marketing ethics: A retrospective and revision", in Smith, N.C. and Quelch, J.A. (Eds.), **Ethics in Marketing, Irwin, Homewood**, CA, pp. 775-784.

Jeffrey, C. William, D & Nancy, W (2016) The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan, **Business Ethics Quarterly**, Volume 14, no. 3, pp. 553-579.

Jiraporn, Pornsit , Soon Suk Yoon, Gary A. Miller & Soon Suk Yoon (2008), Is Earnings Management Opportunistic or Beneficial? An Agency Theory Perspective, International **Review of Financial Analysis**, Volume 17, PP 622-634.

Johari, Razana Juhaida, Zuraidah Mohd-Sanusi & Vincent K. Chong. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process**, International Journal of Auditing**, No. 21, pp. 38-58.

Jones, T. M. (1991), "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-contingent Model", Academy of Management Review, Vol. 16, No. 2: 366 – 395.

Kahle, L.R. (1983), **Social values and social change adaptation to life in America**. Praeger, New York, NY.

Kaplan, S.E. and Whitecottonan, S.M. (2001). "Examination of Auditors' Reporting Intentions When another Auditor Is Offered Client Employment". Auditing: A **Journal of Practice & Theory**, 20 (1): 45-63.

Karacaer, S., Gohar, R., Aygün, M. and Sayin, C. (2009), "Effects of personal values on auditor's ethical decisions: A comparison of Pakistani and Turkish professional auditors**", Journal of Business Ethics**, Vol. 88 No. 1, pp. 53-64.

Kleiser, S.B., Sivadas, E., Kellaris, J.J. and Dahlstrom, R.F. (2003), "Ethical deologies: Efficient assessment and influence on ethical judgments of arketing Practices", **Psychology and Marketing**, Vol. 20 No. 1: 1–21.

Kung, F. H., & Li Huang, C. (2013). **Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. Management Decisio**n, 51(3), 479-500.

Kung, Fan-Hua & Cheng-Li Huang (2016). Auditors' Moral Philosophies and Ethical Beliefs**. Management Decision**, Volume 51, Issue 4: 1-35.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

Li, C. (2009), 'Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions', **Contemporary Accounting Research**, Vol. 26, No. 1, pp. 201–30.

Marques, P. A. & Azevedo-Pereira, J. (2009), 'Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession', **Journal of Business Ethics**, Vol. 86, No. 2, pp. 227–42.

Marta, J., Singhapakdi, A. & Kraft, K. (2008), 'Personal characteristics underlying ethical decisions in marketing situations: a survey of small business managers', **Journal of Small Business Management**, Vol. 46,No. 4, pp. 589–606.

McPhail, K., Paisey, C., & Paisey, N. J. (2010). Class, **social deprivation and accounting education in Scottish schools**: Implications

Merchant, Kenneth A., Rockness, J., 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. **Journal of Accounting and Public Policy** 13, 79-94.

Metwally D, Ruiz-Palomino P, Metwally M, & Gartzia L. (2019). How ethical leadership shapes employees' readiness to change: The mediating role of an organizational culture of effectiveness. **Frontiers in Psychology**; 10: 2493.

Moshadi Shah, Syed Afzal & Shehla Amjad, (2016), Consumer Ethical Decision Making: Linking Moral Intensity, Self-Consciousness and Neutralization Techniques, Australasian Accounting, **Business and Finance Journal**, Volume 11, pp. 98-130

Nasution, Damai, (2013) Essays on Auditor Independence, ISBN: 978-952-12-2912-1

Nelson, M., Elliott, J. & Tarpley, R. (2002), 'Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions', **The Accounting Review**, Vol. 77, Supplement, pp. 175–203.

Randall, M Donna, Maria F. Fernandes. (1991), The social desirability esponse bias in ethics research, **Journal of Business Ethics**, Volume 10, Issue 11, pp 05–817

Ratnaningsih, R., and Linda Diana, A. (2020), "The Effect of Accountant Professional Ethic's Education and Religiosity on Student's Perception of Accountant's Ethical Behavior (Study on Indonesia College of Economics Bachelor of Accounting Students)", Advances in Economics, **Business and Management Research**, 127, PP. 1-4.

Rest, J.R. (1986). Moral development: **Advances in research and theory**. estport, CT: Praeger.

Salehi, M., Seyyed, F., & Farhangdoust, S. (2020). The impact of personal characteristics, quality of working life and psychological well-being on job burnout among Iranian external auditors. **International Journal of Organization Theory** & Behavior.

Schwartz, S., (1996). **Value priorities and behavior**: applying a theory of integrated alue systems. Psychology, 8(1): 119-144.

Schwartz, S.H. (1992), "Universals in the content and structure of values: heoretical advances and empirical tests in 20 countries", in Zanna, M.P. (Ed.), **Advances in Experimental Social Psychology**, Academic Press, Orlando, FL, pp. 1-65.

Schwartz, S.H. and Sagiv, L. (1995), "Identifying culture specifics in the ontent and structure of values", **Journal of Cross-Cultural Psychology**, Vol. 26, pp. 92-116.

Shaub, M.K., Finn, D.W. and Munter, P. (1993), "The effects of auditors' thical orientation on commitment and ethical sensitivity", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 5, pp.145-169.

Singhapakdi, A. and Vitell, S.J. (1993), "Personal and professional values nderlying the ethical judgments of marketers", **Journal of Business Ethics**, Vol. 12 No. 7, pp. 525-533.

Smith, P. B., & Schwartz, S. H. (1997). Values. In J. W. Berry, M. H. Segall, & C. Kagitc¸ibasi (Eds.), Handbook of cross-cultural psychology: Vol. 3. **Social behavior and applications** (2nd ed., pp. 77–118). Boston: Allyn & Bacon.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

Steenhaut, S. & P.van Kenhove (2006). The Mediating Role of Anticipated Guilt in Consumers' Ethical Decision-Making, **Journal of Business Ethics**, Volume 69, pp 269–288

Steenhaut, S. and Van Kenhove, P. (2006), "An empirical investigation of the relationships among a consumer's personal value, ethical ideology and ethical beliefs", **Journal of Business Ethics**, Vol. 64 No. 2, pp. 137-155.

Subramanyam, K. and Wild, J. (1996) "Going Concern Status, Earnings Persistence and the Informativeness of Earnings", **Contemporary Accounting Research**, 13, 251-274.

Sweeney, B. & Costello, F. (2009), 'Moral intensity and ethical decision- aking: an empirical examination of undergraduate accounting and business students', **Accounting Education**, Vol. 18,No. 1, pp. 75–97.

Valentine S, & Godkin L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. **Journal of Business Research**; 98: 277-288.

Vitell, S. J., Singhapakdi, A. and Thomas, J. (2001)'Consumer Ethics: An Application and Empirical Testing of the Hunt-Vitell Theory of Ethics'The **Journal of Consumer Marketing**18: 153-178

Zerbe, W.J. and Paulhus, D.L. (1987), "Socially desirable responding in organizational behavior: A reconception ", **Academy of Management Journal**, Vol. 12 No. 2, pp. 250-264.

پیوست

در خصوص طراحی سناریو های باورهای اخلاقی از موقعیت های اخلاقی "مدیریت سود توسط صاحبکار" با در نظر گرفتن "سطح اهمیت" استفاده می‌شود که علت به کارگیری موضوع مدیریت سود را می‌توان ویژگی‌های خاص مدیریت سود از جمله انگیزه، روش، زمان و چگونگی انجام در نظر گرفت. در این پژوهش موقعیت ها (سناریوهای کوتاه) "مدیریت سود توسط صاحبکار" مشتمل بر ۵ موقعیت (سناریو) اول"فعالیت های مشکوک" و ۵ موقعیت (سناریو) دوم "فعالیتهای جعلی" صاحبکاران با لحاظ کردن ویژگی‌های مختلف مدیریت سود در هر سناریو به شرح زیر تدوین و در پرسشنامه ارائه شده است:

مدیریت سود با انجام فعالیت های مشکوک (مرز نقض قانون) توسط صاحبکار:

۱) شرکت در پایان دوره مالی یک مبادله (فروش) با اهمیت با شرایط قرارداد بازرگانی بین المللی - FOB (تحویل کالا در عرشه کشتی) را انجام داده است، کالای مورد مبادله در دوره جاری بارگیری اما در دوره آتی تحویل خریدار می گردد. شرکت قبل از حمل و انتقال کالا به اسکله کشتی عمداً اقدام به شناسایی فروش و درآمد حاصل از این رویداد نموده است.

۲) شرکت در طی دوره مالی با هدف فراهم ساختن منافع با اهمیت (افزایش قیمت سهام) برای برخی از وابستگان خویش (سهامداران نهادی جدید شرکت) اولاً با تولید بیش از حد محصول (مازاد بر نیاز) و سرشکن کردن هزینه های ثابت بر روی تعداد بیشتری از محصولات تولید شده، اقدام به کاهش بهای تمام شده کالای فروش رفته و ارائه تصویر مطلوبی از عملکرد شرکت نموده است و از سوی دیگر بدون اخذ مجوز های لازم اقدام به فروش برخی از داراییهای ثابت (دارایی هایی که تجدید ارزیابی نشده اند) نموده است، همچنین علی الرغم کاهش ارزش فروش سرمایه گذاری های سریع المعامله از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه گذاری ها استفاده ننموده است. این اقدامات می‌تواند زیان های آتی برای سهامداران خرد را به همراه داشته باشد.

۳) شرکت از ابتدای سال گذشته اقدام به عملیات احداث و گسترش خط تولید نموده، اما عملیات اجرایی این بخش در طول سال مورد رسیدگی (دوره جاری) متوقف گردیده و فاقد پیشرفت بوده است. این شرکت علی الرغم توقف غیر عادی عملیات احداث و گسترش خط تولید، مخارج تحقق یافته (با اهمیت) که عمدتاً ناشی از هزینه استهلاک دارایی های ثابت مربوط به پروژه بوده است را به بهای تمام شده پروژه در دست احداث منظور نموده است. موسسات مالی تقسیم به رسمیت شناختن

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

زیان های ناشی از وام های غیر فعال به پنج سال بر اساس قانون ادغام موسسات مالی، برای جلوگیری از تأثیر فوری بر سود خالص. (چنین اقدامات اصول حسابداری عمومی را نقض می کند).

۴) یک موسسه مالی و اعتباری با هدف کاهش ریسک نقدینگی، حفظ قیمت سهام و اجتناب از کاهش شدید سود خالص و ارزش دارایی ها در پایان دوره مالی، از یک سو اقدام به افشا مبلغ با اهمیتی از بدهی های کوتاه مدت در طبقه بندی بدهی های بلند مدت (مدیریت بدهی ها و دارایی ها) نموده و از سوی دیگر اقلام متعددی از مطالبات معوق (راکد و سنواتی) و هزینه های ناشی از این گونه مطالبات را شناسایی ننموده است.

۵) شرکت در گزارش‌های مالی پایان دوره و به منظور اجتناب از کاهش قابل توجه قیمت سهام، بر عدم شناسایی زیان (با اهمیت) ناشی از کاهش ارزش داریی ها اصرار دارد. کاهش ارزش این‌گونه دارایی ها محرز شده است.

مدیریت سود با انجام فعالیت های ناهنجار (نقض قانون یا استاندارد) توسط صاحبکار:

۶) با بهبود شرایط اقتصادی، فروش شرکت در سال جاری افزایش چشمگیری نسبت به سنوات گذشته داشته است، این شرکت به منظور پوشش عملکرد ضعیف احتمالی در سال آینده، علی الرغم اینکه برخی مبادلات با اهمیت فروش در پایان سال اتفاق افتاده است اما با توافق با خریدار تحویل کالا و صدور صورتحساب را به سال بعد موکول نموده است.

۷) شرکت در سرمایه گذاری در واحد سرمایه پذیر خود (در طی دوره مالی) عمداً درصد مالکیت خود را در سطح ۱۹٪ نگه داشته است. این اقدام شرکت به منظورجلوگیری از بکارگیری روش ارزش ویژه و در نتیجه کاهش تأثیر عملکرد واحد سرمایه پذیر بر سود شرکت انجام شده است.

۸) ماده ۱۹ اصلاحی بخش مقررات و ضوابط اجرایی دارایی های استهلاک پذیر مقرر داشته" موسسات مجازند دارایی های استهلاک پذیر خود را بیش از مدت و یا با نرخی کمتر از نرخ های مقرر مستهلک نمایند" بر این اساس شرکت فعال در صنعت تولید سیمان، استهلاک ماشین آلات خطوط سیمان خود را از ابتدای سال جاری بر اساس عمر برآوردی جدید به مدت ۳۰ سال محاسبه نموده است. عمر مفید و روش محاسبه استهلاک سنوات قبل این دارایی ها، ۱۰ ساله مستقیم بوده است. این اقدام شرکت منجر به کاهش هزینه استهلاک و افزایش سود دوره مالی (با اهمیت) و نهایتاً افزایش پاداش هیات مدیره گردیده است.

۹) موسسه مالی و اعتباری مورد رسیدگی، انتقال مطالبات معوق مشتریان خود به سر فصل مطالبات مشکوک الوصول (بعد از ۱۸ ماه از تاریخ سررسید- طبق دستور العمل خط مشی اعتباری موسسات مالی اعتباری بانک مرکزی) را به منظور جلوگیری از تأثیر آنی بر سود خالص و ریسک اعتباری خود به تاخیر انداخته و تا پایان دوره مالی این انتقال را انجام نداده است.

۱۰) شرکت به منظور ارزشیابی دارایی های خود در پایان سال از نظر چند کارشناس رسمی استفاده نموده و نهایتاً نظر کارشناسی را پذیرفته که بیشترین رقم ارزیابی شده را ارائه نموده است. این تصمیم به منظور اجتناب از شناسایی زیان با اهمیت ناشی از کاهش ارزش دارایی ها اتخاذ گردیده است.

در پرسشنامه پژوهش از پاسخ دهنگان خواسته می‌شود " میزان درستی و شایستگی هر یک از فعالیتهای مطرح شده در سناریوها را بر روی پیوستاری که از ۱ الی ۷ مقیاس بندی شده، علامت بزنند. بدیهی است نمره های (۱، ۲، ۳، ۴، ۵،۶ و ۷) بیانگر نظر پاسخ دهنده در خصوص "درستی" و "شایستگی" فعالیت صاحبکار (شرکت مورد بررسی) است، به نحوی که نمره ۱ کمترین میزان و نمره ۷ بالاترین میزان درستی و شایستگی فعالیت را از نظر پاسخ دهنده نشان می دهد. " پاسخ دهندگان (حسابرسان) می‌توانند در قضاوت‌های فردی خود در برخورد با فعالیت های مشکوک صاحبکاران به صورت افراطی برخورد نموده و با وجود کم اهمیت ترین فعالیت مشکوک صاحبکاران صرفاً با بر پایه اصول و استانداردها و قوانین برخورد و بدون هیچ گونه انعطافی و بی توجه به سطح اهمیت یا عواقب و پیامدهای قضاوت خود بر اساس قوانین سخت گیرانه ترین نوع قضاوت را داشته باشند، به عبارت دیگر در قضاوت‌های اخلاقی خود از یک باور متعصبانه و صرفاً بر اساس قوانین استفاده می کنند. همچنین پاسخ دهندگان (حسابرسان) می‌توانند در قضاوت‌های فردی خود در برخورد با فعالیت های جعلی صاحبکاران به صورت کاملا منعطف برخورد نموده و علی الرغم با اهمیت بودن موقعیت فعالیت جعلی صاحبکاران با در نظر گرفتن پیامدها و تاثیرات قضاوتی کاملاً منعطف و بدون در نظر گرفتن اصول و استانداردها و قوانین برخورد و بدون توجه به سطح اهمیت یا

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]

عواقب و پیامدهای قضاوت خود بر اساس چشم پوشی نوع قضاوت را داشته باشند، به عبارت دیگر در قضاوت‌های اخلاقی خود از یک باور مداراگونه استفاده می کنند.

جدول (۶): گونه شناسی باورهای اخلاقی افراد (حسابرسان)

نمره پاسخگو به موقعیت اخلاقی (سناریو)، مدیریت سود توسط صاحبکار با انجام		فعایت های مشکوک (مرز نقض قانون یا استا نداردها)	
		نمره بالا (درست)	نمره پایین (نادرست)
فعالیت های جعلی (ناهنجار - ناقض قوانین یا اسنانداردها)	نمره بالا (درست)	باور مداراگونه	باور غلط (بدون شناخت)
	نمره پایین (نادرست)	باور صحیح (اعتدال)	باور متعصبانه
نمره: (پاسخ حسابرس در خصوص میزان درستی یا شایستگی فعالیت صاحبکار در دو گروه سناریو ها)			

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1402.15.57.6.1]