ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرس

دکتر یحیی حساس یگانه*، امید مقصودی

دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران

چکیده

زمینه: کسب و کار امروز نیازمند تعاملات اجتماعی و رعایت ملاحظات اخلاقی است. الزام تحصیل سود، فعالیتهای غیر اخلاقی و نادیده انگاری کردارهای مورد پذیرش جامعه را توجیه نمی نماید. فرایند تصمیم‌گیری به صورت ساختاری و از طریق بررسی انطباقی با مجموعه ضوابط اخلاقی تدوین شده از جانب نهادهای حرفه ای و یا ارزشهای اخلاقی حاکم بر جامعه قابل تبیین است. این پژوهش تاثیر آیین رفتار حرفه ای را بر چگونگی قضاوتهای حسابرسی در دو گام انگیزشی و عملگرایانه مطالعه می‌نماید.

روش کار: در این تحقیق روش پیمایشی با طرح تجربی مستقل شامل چهار موقعیت آزمایشی به کار رفته است. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و در قالب طرح پس آزمون با گروه نظارت به روش میدانی جمع آوری شده است.

یافته‌ها: نتایج تحلیلهای آماری مبین آن است که تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی موثر بوده و زنان، قضاوتهای اخلاقی تری اعمال نموده اند.

نتیجه‌گیری: با توجه به تاثیر مثبت آیین رفتار حرفه ای بر قضاوت حسابرسی، اهمیت یک واحد درسی با عنوان آیین رفتار حرفه‌ای در دوره کارشناسی قابل توجه است. دانشجویان می‌بایست با موضوعات حرفه آشنا شده و از انتظارات جامعه از اخلاق حرفه‌ای آگاه گردند. موسسات حسابرسی نیز می‌توانند از نتایج این تحقیق برای جذب و آموزش کارکنان خود استفاده نمایند.

کلید واژه‌ها: آیین رفتار حرفه‌ای، جنسیت حسابرس، قضاوت حرفه‌ای

سرآغاز

پیچیده شدن معاملات تجاری و تقاضا برای اطلاعات مربوط و قابل اتکا در تصمیم گیری، نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخگو و پاسخ خواه را ضروری می‌سازد.

به‌کارگیری معیارهای مناقصه در استفاده از خدمات اعتباردهی، اجرای حسابرسی در فشار بودجه زمانی، تلاش در جلب رضایت صاحبه‌کار و رسواییهای مالی واحدهای تجاری، قضاوتهای اعمال شده را با تردید مواجه می‌سازد. جوامع حرفه‌ای نیز با معرفی معیارهای اخلاقی و الزامی نمودن رعایت آن، قصد عبور اعضا از مفهوم معیشتی کار و نیل به تمایلات متعالی‌تر را دارند. بنابراین، این سوال به ذهن خطور می‌کند که آیا آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان معیاری اخلاقی، قضاوتهای حسابرسی با کیفیت‌تری را به همراه دارد؟

پاسخ به پرسش فوق در قالب *رویکرد شناخت*[1] و *نظریه ساختاری*[2] قابل تبیین است (۱). مطالعات پیشین عمدتاً قضاوت را تابعی از ویژگی و تواناییهای فردی دانسته و ساختارهای محیطی و هنجارهای حرفه‌ای را صرفا به ارزیابی اخلاقی بودن

* **نویسنده مسؤول:** نشانی الکترونیکی: yahya_yeganeh@yahoo.com

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

کردارها محدود می‌نماید. لیکن، به اعتقاد لیبی و لافت یک عامل محیطی می‌تواند الزامات مسؤولیت را تحت تاثیر قرار داده و یا در تخصیص تلاش برای به‌کارگیری این گونه الزامات تغییر به وجود آورد (۲).

پیش از این نیز مطالعاتی در این خصوص انجام شده است. انجمن حسابداران خبره کانادا عوامل محیط کار حسابرسی، ویژگیهای شخصی حسابرس، چگونگی شواهد حسابرسی، فرایند تصمیم گیری و خصوصیات کیفی آن را به عنوان معیارهای قضاوت حرفه‌ای مطرح نموده است.

تحقیقات دیگر نیز محیطهای اخلاقی را عاملی برای قضاوت حرفه‌ای با کیفیت و منطبق با معیارهای حسابرسی مطرح

نموده‌اند (۳). لیکن، الزامات اخلاقی در محیط حسابرسی کمرنگ بوده و به همین علت، تفاوت معناداری بین ارزیابی اخلاقی حسابرسان و تمایل به انجام آنها وجود دارد (۴). بنابراین، رعایت الزامات آیین رفتار حرفه ای در قالب یک عامل کاملاً موثر بر قضاوت حرفه‌ای می‌باشد (۵).

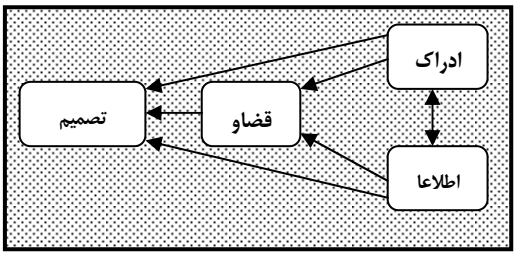
از سوی دیگر حسابرسان تا حدی به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند هستند، اما نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی مناسبی وجود ندارد (۶).

این تحقیق می‌تواند اهمیت ایجاد یک واحد درسی تحت عنوان آیین رفتار حرفه‌ای در دوره کارشناسی را تبیین نماید. ضروری است که دانشجویان با نقش خود در جامعه آشنا شده و به مهارتهای استدلالی مجهز شوند.

در این خصوص، قضاوت و تصمیم‌گیری فرایندی است شامل دو وظیفه: ۱) انجام دادن یک عمل با توجه به معیارهای تعیین شده و ۲) تشریح چگونگی انجام عمل از طریق ارائه گزارشهای لازم است. بنابراین، مسؤولیت پاسخگویی از طریق بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، پیامد عملکرد افراد را بهبود می‌بخشد (۷).

در این فرایند، مهم آن است که استفاده کنندگان خدمات، موسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل را لایق بپندارند. لیکن، حسابرسی فرایندی است که حتی پس از ارائه خدمات، اغلب افراد مهارت لازم برای ارزیابی آن را ندارند. به همین علت، حسابرسان اغلب به رعایت معیارهای صاحبکار در ارزیابی کیفیت حسابرسی توجه می‌نمایند، حتی اگر با آن مخالف باشند. بنابراین، ضرورت تدوین چارچوبی برای تحدید چگونگی رویه‌های حسابرسی احساس می‌شود که نیازمند آشنایی با مفاهیم نظریه‌های اخلاقی است.

در رویکرد شناخت بر حسابداران حرفه‌ای به عنوان افرادی آگاه و تصمیم گیرانی هدفمند تاکید می‌شود (۸). در این خصوص، الگو واسطه‌نگر را که در برگیرنده شش رویکرد اخلاقی شامل خودخواهی اخلاقی[۳]، وظیفه شناسی اخلاقی[۴]، سودمندگرایی[۵]، نسبت گرایی (نسبی نگری)[۶]، فضیلت‌های اخلاقی[۷] و ملاحظات اخلاقی[۸] است می‌توان به عنوان نظریه غالب معرفی نمود (۹). این الگو توسط رادگرز (۱۹۹۷) مطرح گردید و چارچوبی را برای بررسی تاثیر روابط بالقوه اقتصادی بر نگرش حسابرسان نسبت به مسائل اخلاقی ارائه می‌نماید. این الگو فرض می‌کند که چهار مفهوم «ادراک»، «اطلاعات» و «قضاوت»، پیش از «تصمیم‌گیری» نسبت به یک موضوع در یک توالی مشخص به‌کار گرفته می‌شوند. شکل ۱ نشان دهنده مفهوم الگو واسطه‌نگر می‌باشد.



شکل ۱. الگوی واسطه نگر

مطابق شکل فوق اولین گام در حسابرسی، ساختار بندی مناسب محیط و به‌کارگیری اطلاعات می‌باشد. در مرحله قضاوت نیز اطلاعات مالی و غیر مالی با معیارهای موجود ارزیابی و توزین می‌شوند، این امر حسابرسان را قادر می‌سازد تا نسبت به موضوعی خاص تصمیم گیری نمایند.

۱) خودخواهی اخلاقی (ادراک ← تصمیم گیری): این رویکرد مبین آن است که یک عمل زمانی اخلاقی است که منجر به حداکثر سازی منافع شخصی شود. بنابراین، رویداد ابتدا درک شده و تصمیم پیش از لحاظ نمودن اطلاعات و قضاوتهای

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

زمینه‌ای اتخاذ می‌شود. کوتاه‌ترین رویکرد، رضایتمندی فردی است که با کنارگذاری هر گونه اطلاعات و قضاوتهای مربوطه، تصمیم گیری را تسهیل می‌نماید.

۲) وظیفه شناسی (ادراک ← قضاوت ← تصمیم گیری): این رویکرد بر تبعیت از قواعد و وظایف ذهنی متمرکز بوده و اعمال قضاوتهای کافی و مناسب را به درک منطقی از وظایف و قواعد اخلاقی وابسته می‌داند. طبق این رویکرد، شخص بر اساس قواعد و قوانین موجود اقدام به تحلیل موقعیت ها کرده (قضاوت) و سپس تصمیم‌گیری می‌نماید. بنابراین، کردار حسابرسان به جای پیامدهای آن ملاک استنباط اخلاقی قرار می‌گیرد.

۳) سودمندگرایی (اطلاعات ← قضاوت ← تصمیم گیری): این نظریه بر اساس معیار «بهترین خوب» بوده و فرد در زمان مواجهه با یک مسأله اخلاقی، نتایج کردار را در حالتهای بیشترین سودمندی برای بیشترین افراد ارزیابی می‌نماید. در این رویکرد کردارها بدون در نظر گرفتن پیامدهای آنان فاقد ارزش ذاتی می‌باشند و عملی که بیشترین سودمندی را عاید افراد نماید اخلاقی است.

این نظریه منطبق با دیدگاه پراگماتیسم جان دیوی و همکاران در قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم بوده و نتایج عملی اندیشه‌ها و عقاید را به عنوان معیار تعیین ارزش و تصدیق آنها به کار می‌برد؛ اصول مقولات را کنار می‌گذارد و به غایت اشیاء، دستاورد، نتایج و واقعیات توجه می‌کند (۱۰).

۴) نسبی نگری (اطلاعات ← ادراک ← تصمیم گیری): در این رویکرد تصمیم گیران از خود و افراد پیرامونی به عنوان معیاری برای دفاع از معیارهای اخلاقی استفاده می‌کنند. این رویکرد فرد را مجاز به تغییر در باورهای اخلاقی بسته به وضعیتهای محیطی می‌نماید. تضاد ارزشی، منافع و تنش بین گروههای مختلف می‌تواند مانع انطباق گروههای ذی‌نفع گردد. بنابراین، یک کردار می‌تواند در یک جا اخلاقی و در جایی دیگر غیر اخلاقی برداشت شود. در این رویکرد اطلاعات جاری قادر به تقویت و یا تعدیل درک از محیط شده و مسیر تصمیم گیری را مشخص می‌سازند.

۵) فضیلت اخلاقی (ادراک ← اطلاعات ← قضاوت ← تصمیم گیری): این نوع نگرش در گذشته توسط افلاطون و ارسطو مطرح شده است و به جای چگونه خوب نمودن یک عمل بر چگونگی خوب نمودن انسان متمرکز می‌باشد. در این رویکرد، موقعیت درک شده بر انتخاب و جمع آوری اطلاعات موثر است. اطلاعات نیز مورد قضاوت و تحلیل قرار گرفته و تصمیمات ماخوذ را توجیه می‌نماید.

۶) ملاحظات اخلاقی (اطلاعات ← ادراکات ← قضاوت ← تصمیم‌گیری): این رویکرد بر تمایل به مواجهه با موضوعات متمایز و جوانب ناشناخته متمرکز است. این رویکرد مشابه نظریه ذی‌نفعان است که تلاش می‌نماید تا فعالیتهای شرکت را در جهت ممانعت از آسیب رسانی به ذی‌نفعان، تعدیل کند. بنابراین، اطلاعات مربوط و قابل اتکا بر درک فرد نسبت به یک وضعیت خاص موثر بوده و تعدیل ادراک و تحلیلها (قضاوت) را در پی داشته که به تصمیم‌گیری می‌انجامد. در این رویکرد، اطلاعات بر ادراک چیره شده و بر تصورات موثر می‌گردد؛ به گونه‌ای که سعی می‌شود تا تصمیمات بر اساس شناخت بدست آمده از تمامی اطلاعات بوده و ذی‌نفعان نسبت به اخلاقی بودن آن به اجماع برسند.

در رویکرد شناخت، ساختارهای اجتماعی و تاثیر پذیری افراد از این ساختارها به میزان کافی مورد توجه قرار نمی‌گیرد. آنچه پیشنهاد می‌شود، به‌کارگیری نظریه ساختاری به همراه نظریه ذی‌نفعان و مسؤولیت اخلاقی است (۱۱). لیکن، در نظریه‌های شناخت یک عامل فردی، به تنهایی مورد تحلیل قرار گرفته و نهایتا رفتار اخلاقی بایستی مورد پذیرش جامعه حرفه‌ای باشد. در این شرایط رفتار اخلاقی، واکنشی از پیش تعریف شده و به عنوان بخشی از رهنمودهای ساختاری به نظر می‌رسد. در نظریه ساختاری، فرض بر آن است که تغییر در سیستمهای الزام‌آور قادر به تغییر رفتار حرفه‌ای می‌شود. بنابراین، نظریه ساختاری تنها محدود به شناسایی و محوریت نمایندگی انسانی و ساختارهای اجتماعی نبوده، بلکه به تعاملات پویا میان این دو با توجه به عناصر زیر می‌پردازد.

۱) نمایندگی[۹]: نظریه ساختاری، حسابرس را در قالب فردی هدفمند، آگاه و انعطاف پذیر معرفی می‌کند که با دقت به روابط

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

کردارها و پیامدهای پیش بینی شده آنها توجه می‌نماید. اغلب حسابرسان تمایل ندارند که از قواعد و رویه‌های مرسوم منحرف شده و سعی می‌کنند تا منافع شخصی خود را در مواجهه با پیامدهای تصمیمات اخلاقی حفظ نماید.

۲) ساختار: ساختار متشکل از قواعد و سازوکارهای نظارتی می‌باشد که رهنمودهای لازم را برای چگونگی رفتار نماینده ها درون نظامهای اجتماعی تشریح می‌نماید. در محیط حسابرسی، تلاشهای فراوانی برای ایجاد تغییرات ساختاری به منظور تشویق اعضاء به داشتن رفتار اخلاقی از طریق تدوین آیین رفتار حرفه ای انجام شده است. در این خصوص، برنامه‌های آموزشی کارکنان و نیز ساختارهایی که به نظر بیرونی بوده به‌کار گرفته می‌شود.

۳) دوگانگی ساختار[۱۰]: دوگانگی ساختار پیشنهاد می‌نماید که تلاشهایی برای اعمال تغییر در فرایندهایی که از طریق آنها ساختارهای هنجاری به وجود می‌آید، انجام و از طریق ردیادهای کرداری بازآفرینی گردد. بنابراین، تغییر نیازمند تقدم بر و دنباله روی از کردار است.

بر اساس نظریه شناخت کلبرگ (۱۹۶۹) و نظریه رست (۱۹۷۹) فرایند استنباط و قضاوت اخلاقی در چهار گام مطرح شده است.

۱- شناخت و درک حسابرس از جنبه اخلاقی یک موضوع؛

۲- ارزیابی از صحت اخلاقی یک عمل؛

۳- تمایل به انجام عمل اخلاقی؛

۴- رفتار عمل گرا.

این تحقیق بر دو جزء از فرایند فوق شامل تمایل به انجام عمل اخلاقی و رفتار عملگرایانه تمرکز می‌نماید.

بنابراین، هدف این تحقیق بررسی تاثیر وجود (در مقابل فقدان) آیین رفتار حرفه‌ای بر کیفیت قضاوت حسابرس است.

روش بررسی

هدف معیارهای اجرایی، بهبود کیفیت از طریق ایجاد محیط حرفه‌ای رشد یافته است. آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان معیار ارزشهای اخلاقی با ایجاد چارچوب رفتاری تاثیر مثبتی بر کیفیت قضاوت حسابرسان دارد. بر همین اساس، موقعیتهای آزمایشی ایجاد گردید تا با استفاده از روش پیمایشی و از طریق توزیع پرسشنامه، اطلاعات به روش میدانی و با رویکردی تجربی در قالب طرح پس آزمون با گروه نظارت در موضوعات شناسایی ذخیره تعهدات احتمالی، کاهش ارزش موجودی کالا و سرمایه گذاری کوتاه مدت جمع‌آوری گردد. دلیل این انتخاب، ارزیابی قضاوت مشارکت کنندگان در زمینه‌های نیمه ساختار یافته‌ای است که علی‌رغم طرح رهنمود و معیارهای مربوطه، نیازمند توجه و قضاوتهای خاص نسبت به موقعیت تحقق هر یک می‌باشد.

ماهیت پژوهش، انجام پیش آزمون را امکان پذیر نمی سازد. بنابراین، تحقیق زمینه‌یابی با رویکرد مقطعی بوده و توزیع و جمع آوری پرسشنامه آن در آذرماه ۱۳۸۸ انجام گرفته است.

در این تحقیق، از دو گروه حسابرس باتجربه و بدون تجربه استفاده شده و فرضیه پژوهش در هر یک از گروههای مزبور به صورت جداگانه و مشترک در خطای برآورد ۰/۰۵ آزمون گردید. بنابراین، جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل با حداقل سه‌سال سابقه کاری در موسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل به صورت انفرادی در ایران و دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری در تهران بوده که نیمی از نمونه انتخابی در قالب گروه آزمون تحت تاثیر مطالبی در خصوص نقش و جایگاه حرفه ای یک حسابدار حرفه ای و برخی از معیارها و رهنمودهای انگیزشی و مورد انتظار مطرح در آیین رفتار حرفه ای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران قرار می‌گیرد. بنابراین، پاسخگویان با توجه به میزان تجربه و تاثیر از آیین رفتار حرفه‌ای در چهار موقعیت آزمایشی طبقه بندی گردید.

در دستورالعمل پرسشنامه، پاسخگویان در موقعیت یک حسابرس ارشد می‌باشند که در فشار محدودیت زمانی است. لذا از وی درخواست می‌شود تا در مدت کوتاهی که باقیمانده است به مستندات خود رجوع کرده و نهایتا نیز نتایج رسیدگی خود را بر اساس آخرین شواهد جمع آوری و در قالب صورتخلاصه نکات حسابرسی ارائه نماید. بر اساس مستندات موجود، قضاوتهای اولیه وی تعدیل شده و نیازمند بررسی بیشتر است که پیگیری آنها در زمان تعیین شده امکان پذیر نمی باشد. بنابراین، فرد در شرایط تقابل رعایت الزامات اخلاقی و

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

معیارهای اجرایی و توجه به نیازهای فردی قرار داده شده است. بر همین اساس، کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس در قالب دو گام انگیزشی و عملکردی تعریف و اندازه گیری می‌گردد:

- احتمال آن که مشارکت کنندگان، سرپرست را متوجه نکته با اهمیت نمایند؛ (با استفاده از طیف ۷ مرحله ای لیکرت)

– تفاوت بین مبلغی که مشارکت کننده معتقد است که از لحاظ فنی منطبق با معیارهای مربوط می‌باشد و مبلغی که با توجه به توضیحات، خواست و ترجیحات واحد مورد رسیدگی نسبت به عدم تعدیل حساب پیشنهاد می‌شود.

واحد مورد رسیدگی مطرح در پرسشنامه در صنعت نساجی فعالیت می‌نماید و اطلاعاتی در خصوص دوره مورد رسیدگی و سال ماقبل و صنعت فعالیت آن نیز ارائه شده است.

از سوی دیگر، طبق معیارهای حسابرسی و مفاهیم آیین رفتار حرفه ای، قضاوت حسابرس تابع صلاحیت حرفه‌ای بوده که مبین مفاهیم دانش و تجربه است. بنابراین دانش را می‌توان از یک طرف به عنوان متغیر مزاحم یا مداخله‌گر نسبت به موضوع تحقیق، و از طرف دیگر به عنوان یک ضرورت برای قضاوت و تصمیم گیری حسابرس مطرح نمود.

به همین علت سعی شده تا با انتخاب تصادفی افراد و همتاسازی دانش آنها تاثیر این متغیر بررسی شود. همچنین، به منظور اطمینان از انتخاب حجم نمونه مناسب، حجم نمونه تحقیق بر اساس پیش آزمون محاسبه شده است. بدین سبب خاطر، مشارکت کنندگان به صورت نمونه گیری تصادفی از میان کارکنان سازمان حسابرسی، انتخاب تصادفی ۱۱ موسسه حسابرسی و نیز ۳۰ شاغل انفرادی انتخاب شده است. پرسشنامه تحقیق در اختیار افراد مزبور با حداقل سه سال سابقه کاری در حرفه حسابرسی و نیز دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاههای سراسری و آزاد تهران قرار داده شد. در نهایت نیز ۲۶۱ پرسشنامه از ۵۰۰ پرسشنامه توزیع شده در اختیار قرار گرفت که قابلیت انجام تحلیلهای آماری بر روی آنها وجود داشت.

به منظور همتاسازی دانش، برای هر یک از زمینه‌های سه گانه ۵ سؤال تستی مطرح شد. پرسشنامه ای قابلیت تحلیل آماری را دارد که سطح دانش پاسخگو حداقل ۶۰ درصد میانگین دانش کلیه پاسخگویان باشد. از این میان، پرسشنامه ۵۰ حسابرس و ۵۰ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری به صورت تصادفی و در قالب گروه پیش آزمون انتخاب گردید. اندازه نمونه از فرمول کسر نمونه گیری تقریبا برابر ۱۶۰ نفر محاسبه شده است که شامل ۸۰ حسابرس و ۸۰ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری می‌باشد. به گونه ای که نیمی از گروههای مزبور در گروه آزمون و تحت تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای قرار گرفته است.

همچنین، معناداری تاثیر تفاوت درک گروههای آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه ای بر قضاوت ایشان در مقایسه با سایر عوامل از طریق مقایسه پاسخگویی ایشان به ۵ سوال مربوط به مفاهیم آیین رفتار حرفه ای ارزیابی شده است.

اعتبار ابزار اندازه گیری از طریق تعیین ضریب آلفای کرونباخ بررسی گردید. اعتبار برآورده شده برابر با ۰/۸۵۹ می‌باشد. از آنجا که نرمال بودن داده‌ها و همگونی واریانس آنها پیش نیاز به‌کارگیری تحلیل واریانس است. نرمال بودن از طریق ترسیم نمودار هیستوگرام و همگونی واریانس به جهت نوع متغیرهای مورد مطالعه با محاسبه مجذور اتا (η^2) بررسی گردید.

علاوه بر این، تاثیر جنسیت افراد در چگونگی قضاوتهای مشارکت کنندگان از طریق مقایسه پاسخهای آنان آزمون شده است.

یافته‌ها

همانگونه که در جدول ۱ نیز آمده است. تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای در انگیزش و عملکرد قضاوتهای حرفه‌ای حسابرسان باتجربه به استثنای انگیزش در شناسایی ذخیره تعهدات احتمالی معنادار است؛ حال آن که بر اساس اطلاعات جدول ۲، تاثیر آیین رفتار حرفه ای صرفا بر انگیزش دانشجویان (حسابرسان کم تجربه) نسبت به شناسایی کاهش ارزش موجودی کالا معنادار است. نتایج مزبور، منطبق با مفاهیم نظریه ساختاری است.

طبق این نظریه محیط حسابرسی بر نگرش و قضاوتهای افراد موثر بوده و محیط اخلاقی و الزامات آیین رفتار حرفه ای زیر

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

مجموعه ای از نظام مذکور می‌باشد. همچنین، نتایج تحقیق مدرس و رفیعی نشان می‌دهد که آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان رعایت می‌شود. بنابراین معناداری تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای در گروه حسابرسان در مقایسه با دانشجویان دور از انتظار نیست.

علاوه بر موارد فوق، به منظور بررسی تاثیر آیین رفتار حرفه ای در جامعه حرفه ای ایران، گروههای حسابرسان باتجربه و دانشجویان با هم مطالعه شده است. نتایج به‌دست آمده در جدول ۳ نشان دهنده معناداری تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای می‌باشد. مقایسه انگیزش و عملکرد گروههای آزمون و نظارت در نمودارهای ۱ و ۲ نیز موید این مطلب است.

مطابق با مطالب پیشین در انتخاب نمونه، سطح دانش نسبت به زمینه‌های مورد بررسی همتا شده است. اطلاعات جدول ۴ نشان می‌دهد که تاثیر دانش بر چگونگی قضاوتهای پاسخگویان معنادار نیست.

همچنین، مطابق با جدول ۵، تفاوت بین پاسخهای گروههای آزمون و نظارت از مفاهیم آیین رفتار حرفه ای معنادار بوده و بر قضاوتهای پاسخگویان موثر است.

همچنین، مطابق جدول ۶ جنسیت در تمامی زمینه‌های تحقیق و جوانب انگیزشی و عملکردی معنادار است. مطابق نمودارهای ۳ و ۴، زنان در مقایسه با مردان قضاوتهای باکیفیت تری را اعمال نموده اند.

جدول ۱: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان

	منبع تغییرات		مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
انگیزش رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۱,۲۵۰	۱	۱,۲۵۰	۲,۵۶۹	۰,۱۱۳
		درون گروهی	۳۷,۹۵۰	۷۸	۰,۴۸۷		
		کل	۳۹,۲۰۰	۷۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۳,۶۱۳	۱	۳,۶۱۳	۸,۷۸۵	۰,۰۰۴
		درون گروهی	۳۲,۰۷۵	۷۸	۰,۴۱۱		
		کل	۳۵,۶۸۸	۷۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۳,۲۰۰	۱	۳,۲۰۰	۶,۴۶۶	۰,۰۱۳
		درون گروهی	۳۸,۶۰۰	۷۸	۰,۴۹۵		
		کل	۴۱,۸۰۰	۷۹			
عملکرد رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۴۳,۵۱۲	۱	۴۳,۵۱۲	۱۶,۵۲۶	۰,۰۰۰
		درون گروهی	۲۰۵,۳۷۵	۷۸	۲,۶۳۳		
		کل	۲۴۸,۸۸۸	۷۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۳۰,۰۱۳	۱	۳۰,۰۱۳	۹,۵۴۰	۰,۰۰۳
		درون گروهی	۲۴۵,۳۷۵	۷۸	۳,۱۴۶		
		کل	۲۷۵,۳۸۷	۷۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۲۸,۸۰۰	۱	۲۸,۸۰۰	۱۱,۷۵۲	۰,۰۰۱
		درون گروهی	۱۹۱,۱۵۰	۷۸	۲,۴۵۱		
		کل	۲۱۹,۹۵۰	۷۹			

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

جدول ۲: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد دانشجویان

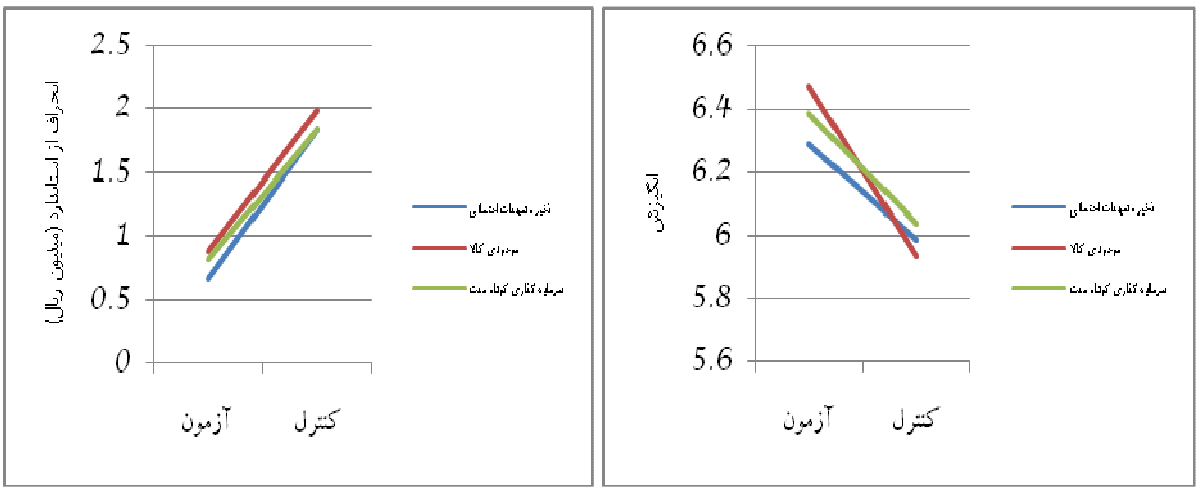
	منبع تغییرات		مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
انگیزش رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۲,۴۵۰	۱	۲,۴۵۰	۳,۲۷۸	۰,۰۷۴
		درون گروهی	۵۸,۳۰۰	۷۸	۰,۷۴۷		
		کل	۶۰,۷۵۰	۷۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۸,۴۵۰	۱	۸,۴۵۰	۱۲,۳۲۰	۰,۰۰۱
		درون گروهی	۵۳,۵۰۰	۷۸	۰,۶۸۶		
		کل	۶۱,۹۵۰	۷۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۱,۸۰۰	۱	۱,۸۰۰	۲,۱۲۲	۰,۱۴۹
		درون گروهی	۶۶,۱۵۰	۷۸	۰,۸۴۸		
		کل	۶۷,۹۵۰	۷۹			
عملکرد رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۱۵,۳۱۳	۱	۱۵,۳۱۳	۲,۷۴۸	۰,۱۰۱
		درون گروهی	۴۳۴,۵۷۵	۷۸	۵,۵۷۱		
		کل	۴۴۹,۸۸۸	۷۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۱۹,۵۰۳	۱	۱۹,۵۰۳	۳,۴۸۷	۰,۰۶۶
		درون گروهی	۴۳۶,۲۹۴	۷۸	۵,۵۹۴		
		کل	۴۵۵,۷۹۷	۷۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۱۴,۴۵۰	۱	۱۴,۴۵۰	۲,۳۸۶	۰,۱۲۶
		درون گروهی	۴۷۲,۳۰۰	۷۸	۶,۰۵۵		
		کل	۴۸۶,۷۵۰	۷۹			

جدول ۳: تحلیل واریانس تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان

	منبع تغییرات		مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
انگیزش رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۱۴,۷۲۵	۳	۴,۹۰۸	۷,۹۵۵	۰,۰۰۰
		درون گروهی	۹۶,۲۵	۱۵۶	۰,۶۱۷		
		کل	۱۱۰,۹۷۵	۱۵۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۲۰,۶۱۹	۳	۶,۸۷۳	۱۲,۵۲۹	۰,۰۰۰
		درون گروهی	۸۵,۵۷۵	۱۵۶	۰,۵۴۹		
		کل	۱۰۶,۱۹۴	۱۵۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۱۴,۰۲۵	۳	۴,۶۷۵	۶,۹۶۲	۰,۰۰۰
		درون گروهی	۱۰۴,۷۵۰	۱۵۶	۰,۶۷۱		
		کل	۱۱۸,۷۷۵	۱۵۹			
عملکرد رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۶۶,۰۵۰	۳	۲۲,۰۱۷	۵,۳۶۷	۰,۰۰۲
		درون گروهی	۶۳۹,۹۵۰	۱۵۶	۴,۱۰۲		
		کل	۷۰۶,۰۰۰	۱۵۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۵۷,۳۹۲	۳	۱۹,۱۳۱	۴,۳۷۸	۰,۰۰۵
		درون گروهی	۶۸۱,۶۶۹	۱۵۶	۴,۳۷۰		
		کل	۷۳۹,۰۶۱	۱۵۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۵۷,۶۵۰	۳	۱۹,۲۱۷	۴,۵۱۹	۰,۰۰۵
		درون گروهی	۶۶۳,۴۵۰	۱۵۶	۴,۲۵۳		
		کل	۷۲۱,۱۰۰	۱۵۹			

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]



شکل ۱: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروههای آزمون و نظارت

شکل۲: مقایسه میانگین عملکرد رفتاری گروههای آزمون و نظارت

جدول ۴: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه‌های مورد بررسی

منبع تغییرات			مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F فیشر	معناداری
سطح دانش	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۹۱۳,۶۶۹	۳	۳۰۴,۵۵۶	۰,۴۸۸	۰,۶۹۱
		درون گروهی	۹۷۳۹۲,۸۲۵	۱۵۶	۶۲۴,۳۱۳		
		کل	۹۸۳۰۶,۴۹۴	۱۵۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۱۷۵۱,۳۱۹	۳	۵۸۳,۷۷۳	۱,۰۶۳	۰,۳۶۷
		درون گروهی	۸۵۶۶۶,۱۲۵	۱۵۶	۵۴۹,۱۴۲		
		کل	۸۷۴۱۷,۴۴۴	۱۵۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۱۱۹۷,۹۵۰	۳	۳۹۹,۳۱۷	۰,۸۶۶	۰,۴۶۰
		درون گروهی	۷۱۹۱۲,۴۵۰	۱۵۶	۴۶۰,۹۷۷		
		کل	۷۳۱۱۰,۴۰۰	۱۵۹			

جدول ۵: تحلیل واریانس دانش مشارکت کنندگان تحقیق در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای

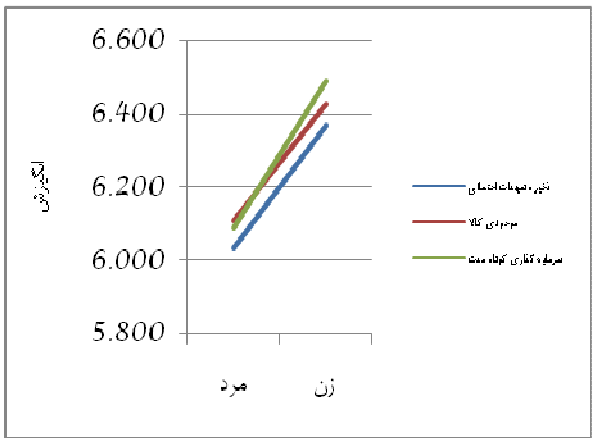
منبع تغییرات			مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
دانش آیین رفتار حرفه ای		بین گروهها	۳۳۱۲,۴۰۰	۱	۳۳۱۲,۴۰۰	۸,۳۹۹	۰,۰۰۴
		درون گروهی	۶۲۳۱۱,۵۰۰	۱۵۸	۳۹۴,۳۷۷		
		کل	۶۵۶۲۳,۹۰۰	۱۵۹			

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

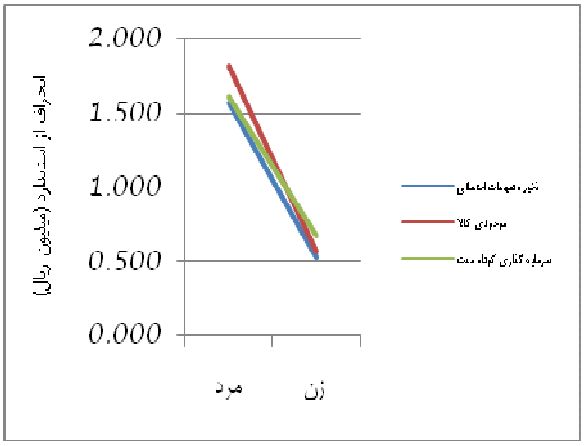
[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

جدول ۶: تحلیل واریانس تاثیر جنسیت بر انگیزش و عملکرد مشارکت کنندگان

منبع تغییرات			مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	معناداری
انگیزش رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۳,۷۳۱	۱	۳,۷۳۱	۵,۴۹۷	۰,۰۲۰
		درون گروهی	۱۰۷,۲۴۴	۱۵۸	۰,۶۷۹		
		کل	۱۱۰,۹۷۵	۱۵۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۳,۴۹۱	۱	۳,۴۹۱	۵,۳۷۱	۰,۰۲۲
		درون گروهی	۱۰۲,۷۰۳	۱۵۸	۰,۶۵۰		
		کل	۱۰۶,۱۹۴	۱۵۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۵,۴۳۱	۱	۵,۴۳۱	۷,۵۷۱	۰,۰۰۷
		درون گروهی	۱۱۳,۳۴۴	۱۵۸	۰,۷۱۷		
		کل	۱۱۸,۷۷۵	۱۵۹			
عملکرد رفتاری	ذخیره تعهدات احتمالی	بین گروهها	۳۶,۵۵۳	۱	۳۶,۵۵۳	۸,۶۲۷	۰,۰۰۴
		درون گروهی	۶۶۹,۴۴۷	۱۵۸	۴,۲۳۷		
		کل	۷۰۶,۰۰۰	۱۵۹			
	موجودی کالا	بین گروهها	۵۲,۵۹۷	۱	۵۲,۵۹۷	۱۲,۱۰۶	۰,۰۰۱
		درون گروهی	۶۸۶,۴۶۴	۱۵۸	۴,۳۴۵		
		کل	۷۳۹,۰۶۱	۱۵۹			
	سرمایه گذاری کوتاه مدت	بین گروهها	۲۹,۹۸۲	۱	۲۹,۹۸۲	۶,۸۵۴	۰,۰۱۰
		درون گروهی	۶۹۱,۱۱۸	۱۵۸	۴,۳۷۴		
		کل	۷۲۱,۱۰۰	۱۵۹			



شکل ۳: مقایسه میانگین انگیزش رفتاری گروههای زنان و مردان



شکل ۴: مقایسه میانگین عملکرد رفتاری گروههای زنان و مردان

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

بحث

در این تحقیق، تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر کیفیت قضاوت حسابرسی در سه گام بررسی شده است. نخست، انگیزش و عملکرد رفتاری مشارکت‌کنندگان در گروههای آزمون و نظارت و به تفکیک حسابرسان باتجربه و دانشجویان در جداول ۱ و ۲ مطالعه شد و سپس کلیه مشارکت‌کنندگان در جدول ۳ بررسی گردید. نتایج نشان می‌دهد که تاثیر آیین رفتار حرفه ای در هر یک از زمینه‌های مزبور و موضوعات مورد رسیدگی بین کلیه مشارکت کنندگان معنادار است. در گام بعدی، معناداری تفاوت درک افراد از مفاهیم آیین رفتار حرفه ای بر قضاوتهای ایشان بررسی شده است. این امر از طریق مقایسه پاسخگویی مشارکت کنندگان به سوالات مربوط به مفاهیم آیین رفتار حرفه ای ارزیابی گردید. مطابق جدول ۵ تفاوت بین پاسخهای گروههای آزمون و نظارت معنادار می‌باشد. بنابراین، تفاوت آگاهی مشارکت کنندگان از مفاهیم آیین رفتار حرفه ای بر ایجاد تمایزات قضاوتی موثر بوده است.

با توجه به مباحث فوق، آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوتهای حسابرسی موثر است. این امر نتایج مطالعات انجام شده توسط مارتینو و همکاران (۲۰۰۴)، لمبرتن و همکاران (۲۰۰۵)، عبدالمحمدی (۱۹۹۱)، فردینانـد و همکاران (۲۰۰۳)، بارنت و وارسیس (۲۰۰۰) را تائید نموده و موید شناسایی آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان عاملی کاملاً مؤثر در تحقیق جواد بستانیان (۱۳۸۷) است.

جنسیت حسابرس نیز بر کیفیت قضاوتهای حسابرسی معنادار بوده و زنان در مقایسه با مردان، قضاوتهای باکیفیت تری را اعمال نموده اند. این امر تحقیقات انجام شده توسط بارنت و همکاران (۱۹۹۴)، برناردی و آرنولد(۱۹۹۷)، کلارک و همکاران (۱۹۹۶) و کوهن و همکاران (۱۹۹۸) را تائید می‌نماید.

محدودیتهای احتمالی تحقیق

۱- رویه افراد در کسب شناخت از یک مفهوم متفاوت بوده و به صورت هنجاری یا غیر هنجاری است. بنابراین، به‌کارگیری طرح تجربی باعث کاهش اعتبار بیرونی این مطالعه می‌گردد. زیرا ممکن است تمامی اطلاعات مورد توجه حسابرسان در اختیار آنان قرار نگیرد. با این حال سعی شده تا با توصیف هر چه بیشتر از وضعیت فرضی، واحد مورد رسیدگی و صنعت فعالیت آن تمامی اطلاعات مورد نیاز در کسب شناخت ارائه گردد.

۲- به منظور بررسی و همگون سازی سطح دانش افراد برای هر یک از زمینه ها و آیین رفتار حرفه ای پنج سوال چهار گزینه ای اغلب از کتب معتبر طراحی شده است. علی‌رغم آن که سوالات مزبور و توضیحات ارائه شده، طولانی شدن مطالب و دشوار شدن جمع آوری پرسشنامه‌های تکمیل شده را در پی داشت، باز این ابهام نسبت به کفایت و مطلوب بودن سوالات زمینه ای وجود دارد.

۳- تفاوتهای فرهنگ سازمانی بین موسسات حسابرسی، کارکنان آنها و سایر افراد نمونه مورد بررسی می‌تواند بر قضاوتهای اتخاذ شده موثر بوده و به عنوان متغیر مداخله کننده عمل نماید.

۴- در این پژوهش، قضاوتهای حسابرسی نسبت به یک سازمان فرضی که صنعت فعالیت آن شرایط مطلوبی ندارد، صرفا از سه جنبه مورد بررسی قرار گرفته است. این امر اعتبار بیرونی تحقیق را متاثر نموده و تعمیم پذیری نتایج را با محدودیت مواجه می‌سازد.

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

۱- نتایج پژوهش بیانگر تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای بر کیفیت قضاوتهای حسابرسی است. از آنجا که بخش عمده تلاشهای آموزشی به خصوص در مقطع کارشناسی حسابداری صرف آموزش نظری اندازه گیری و گزارش رویدادهای مالی و فرایندهای حسابرسی آنها می‌گردد. توجه بیشتر به مباحث حرفه‌ای در قالب گرایشهای مختلف با تاکید

بر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و به صورت واحد درسی جداگانه ضرورت دارد.

۲- موسسات حسابرسی می‌بایست در جذب و آموزش کارکنان خود، علاوه بر توجه به مسائل فنی و دانش افراد، مبانی اخلاقی موجود در آیین رفتار حرفه ای را مورد توجه قرار دهند.

۳- بر اساس نتایج پژوهش، استفاده کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده که توسط موسسه حسابرسی باتجربه و با حسن شهرت مناسب رسیدگی شده است، می‌توانند نسبت به اطلاعات صورتهای مالی اتکاء بیشتری نمایند.

نتیجه‌گیری

ساختار قضاوت حرفه ای حسابرس، افراد علاقه مند به بررسی این مفهوم را ملزم به تعریف دقیق جغرافیای پژوهش خود می‌نماید. در این تحقیق با بهره‌گیری از تحقیقات انجام شده و آگاهی از عوامل موثر بر قضاوتهای حرفه‌ای بر اساس اولویتهای حسابرسان ایرانی تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و جنسیت بر قضاوتهای حرفه‌ای بررسی شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیات، تاثیر جداگانه مفاهیم مزبور را رد نمی نماید. بر همین اساس می‌توان این گونه استدلال نمود که مفاهیم اخلاقی بر قضاوتهای حرفه ای حسابرسان ایرانی مؤثر است.

واژه نامه

1. Cognitive Perspective:	رویکرد شناخت
2. Structuration Theory	نظریه ساختاری
3. Ethical Egoism	خودخواهی اخلاق
4. Deontology	وظیفه‌شناسی اخلاقی
5. Utilitarianism	سودمندگرایی
6. Relativism	نسبت‌گرایی، نسبی نگری
7. Virtue Ethics	فضیلتهای اخلاقی
8. Ethics of Care	ملاحظات اخلاقی
9. Agent	نماینده، نمایندگی
10. Duality of Structure	دوگانگی ساختار

منابع

1. Harvey S.J (2000). Reinforcing Ethical Decision Making Through Organzational Structure. Journal of Business Ethics 28: 43-58.

2. Pflugrath G, Martinov-Bennie N, Chen L (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. Managerial Auditing Journal 22(6): 566-589.

3. Martinov-Bennie N, Pflugrath G (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. Journal of Business Ethics 87: 237–253.

4. Sweeney B, Arnold D, Pierce B (2009). The Impact of perceived ethical culture of the firm and Demographic Variables on Auditors ' Ethical Evaluation and Intention to Act Decision. Journal of Business Ethics 93: 20-41.

۵. بستانیان جواد. قضاوت حرفه ای در حسابرسی. رساله دکتری حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی. ۱۳۸۷.

۶. مدرس احمد، رفیعی افسانه. بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. دانش حسابرسی.۱۳۸۷، شماره ۲۵و۲۶: ۲۰ – ۴.

7. Barnett T, Cheryl V (2000). The Moderating Effect of Individuals' Perceptions of Ethical Work Climate on Ethical Judgments and Behavioral Intentions. Journal of Business Ethics 27: 351-362.

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]

8. Preuss L (1998). On ethical theory in auditing.Managerial Auditing Journal 13(9): 500-508

9. Rodgers W, Guiral A, Gonzalo J (2009). Different Pathways that Suggest Whether Auditors' Going Concern Opinions are Ethically Based.Journal of Business Ethics 86: 347–361.

۱۰. قاسمی اعظم، آیت اللهی حمید رضا. بررسی انتقادی مبانی فلسفی دیدگاه‌های اخلاقی جان دیویی. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۶، شماره‌های ۱ و ۲: ۴۱-۳۱.

11. Dillard J, Yuthas K (2002). Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective. Journal of Business Ethics 36(1/2): 49-64.

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1390.6.1.7.0]