

(مقاله پژوهشی)

## تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حساب‌رسان

نفسیه رضوی‌زاده<sup>1</sup>، دکتر علی اکبر نون‌هال نهر<sup>2\*</sup>

1. گروه حسابداری، واحد مرنند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرنند، ایران

2. گروه حسابداری، واحد بستان‌آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان‌آباد، ایران

تاریخ دریافت: 94/2/27 تاریخ پذیرش: 94/5/24

### چکیده

**زمینه:** در مؤسسه‌ها آنچه می‌دانند (سرمایه فکری) بیش از آنچه دارند (سرمایه مادی) اهمیت دارد؛ همچنین، امروزه مؤسسه‌های حسابداری به صورت فزاینده درگیر معمای اخلاقی می‌باشند، یعنی شرایطی که باید بار دیگر کارهای خلاف و درست را تعریف کرد. از این رو، هدف از پژوهش حاضر، بررسی تأثیر برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حساب‌رسان بر حسب میزان سرمایه فکری‌شان است.

**روش:** روش پژوهش حاضر، از دید هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش اجراء از نوع پژوهش‌های زمینه‌یابی است. جامعه آماری؛ تمامی اعضاء شاغل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. از میان جامعه آماری 142 نفر به‌عنوان نمونه پژوهش با استفاده از جدول مورگان انتخاب شدند. ابزار پژوهش، پرسشنامه بوده و داده‌های به‌دست آمده با استفاده از آزمون مقایسه میانگین‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

**یافته‌ها:** یافته‌ها نشان داد: برآیندهای تصمیم و هم‌نیت مدیران بر حساسیت اخلاقی حساب‌رسان دارای سرمایه فکری بالا، برآیندهای تصمیم بر قضاوت اخلاقی حساب‌رسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر داشته است. در نهایت، با وجود برآیندهای تصمیم و نیت مدیران، سرمایه فکری حساب‌رسان بر انتخاب مجازات علیه سایر حساب‌رسان تأثیر نداشته است.

**نتیجه‌گیری:** برآیندهای محیط حسابداری بر رفتارهای اخلاقی (به غیر از انتخاب مجازات علیه سایر حساب‌رسانی که دچار قصور در وظایف محول‌شان شده‌اند) حساب‌رسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر داشته است. همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسه‌های حسابداری می‌توانند ارتقاء سطح سرمایه فکری را در برنامه‌ریزی‌های خود در اولویت قرار دهند.

**کلید واژگان:** سرمایه فکری، برآیندهای محیطی، رفتار اخلاقی

### سرآغاز

موضوع‌های مربوط به تصمیم‌گیری اخلاقی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. حرفه حسابداری نیز همواره برآن بوده است که تصمیم‌ها و قضاوت‌های حساب‌رسان به صورت منطقی و همراه با در نظر گرفتن مسائل اخلاقی<sup>2</sup> اتخاذ شوند. تصمیم‌گیری اخلاقی<sup>3</sup> عبارت است از: به‌کارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت یک تصمیم یا رفتار. عوامل مؤثر بر این فرآیند از دیرباز، مورد بررسی قرار گرفته و چندین مدل در این زمینه ارائه شده

سرمایه فکری<sup>1</sup> از جمله مؤلفه‌های مهم در مؤسسه‌های حسابداری می‌باشد که نقش کلیدی را جهت ارتقاء اعتبار صورت‌های مالی برعهده دارند. سرمایه فکری یعنی کل موجودی سرمایه یا حق مالکانه مبتنی بر دانش که شرکت مالک آن است (1). رسوایی‌های اخلاقی برخی شرکت‌های بزرگ جهان انتظار از حسابداران رسمی را برای رعایت همه جانبه رهنمودهای اخلاقی افزایش داده است (2). از این‌رو،

\* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: anonahal@gmail.com

است. مدل رست مشهورترین آنها است. تصمیم‌گیری اخلاقی در این مدل چهار مرحله (حساسیت اخلاقی<sup>4</sup>، قضاوت اخلاقی<sup>5</sup>، نیت و عمل) دارد. هریک از این مؤلفه‌ها تأثیر عمده‌ای بر رفتار اخلاقی<sup>6</sup> می‌گذارد و نقص در هر یک از آنها منجر به یک رفتار غیر اخلاقی می‌شود (3). اولین مرحله از مدل، حساسیت اخلاقی است که عبارت است از؛ شناسایی بُعد اخلاقی مشکلات تحت رسیدگی. این شناخت، پس از شناسایی منافع همه افراد برخوردار، آگاهی از اهداف، نیت و رفاه آنها و بررسی تأثیر نتیجه حاصل از تصمیم بر منافع این افراد بدست می‌آید. محققین در تحقیق‌های خود عوامل مؤثر بر حساسیت اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار داده‌اند. در مطالعه‌ای عوامل مؤثر بر حساسیت اخلاقی حسابرسان ایرانی در تصمیم‌گیری مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این مطالعه نشان داد: حسابرسان به‌طور کلی نسبت به موضوع‌های اخلاقی مطرح شده در سناریوها، دارای حساسیت می‌باشند. همچنین، نتایج تجزیه و تحلیل همبستگی نشان دادند که رابطه بین اکثر اجزای تمایلات اخلاقی<sup>7</sup> مثبت و معنادار می‌باشد (4). دومین مرحله از مدل، قضاوت اخلاقی است که عبارت است از: ارزیابی عینی و منصفانه عملکرد دیگران. با توجه به گفته محققین، قضاوت اخلاقی مرحله‌ای است که در آن، فرد مسائل مربوط به اخلاق را تشخیص داده و بهترین گزینه را برای رسیدن به نتیجه مطلوب در نظر می‌گیرد (5). از آنجا که حسابداری عرصه‌ای است که به شدت بر اعتماد و انجام مسئولیت‌های اعتباری استوار بوده و اهمیت گنجانیدن قضاوت اخلاقی در حوزه حسابداری، روشن است (6). سومین مرحله از مدل، نیت اخلاقی<sup>8</sup> است. در این مرحله فرد بایستی برای ارزش‌های اخلاقی در ارتباط با ارزش‌های دیگر برای ایجاد نیت اخلاقی توجه داشته باشد (7) و (8). یکی از عوامل مؤثر در تصمیم‌گیری اخلاقی، درک مناسب از اهداف، نیت و منافع دیگران است. از این‌رو، بررسی اهداف، نیت و منافع مدیران در حسابداری با توجه به تأثیری که در ارزیابی ریسک ذاتی و کشف تقلب و شناسایی فعالیت‌های غیرقانونی دارد ضروری می‌باشد (9). چهارمین مرحله از مدل، عمل است. در این مرحله فرد تصمیم‌گیرنده و درگیر در مسائل قضاوتی در یک عملکرد مناسب به نتیجه نیت خود دست می‌یابد. در رابطه با تصمیم‌گیری اخلاقی تحقیقات زیادی صورت گرفته است. به‌عنوان مثال، در مطالعه‌ای عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفت. نتایج

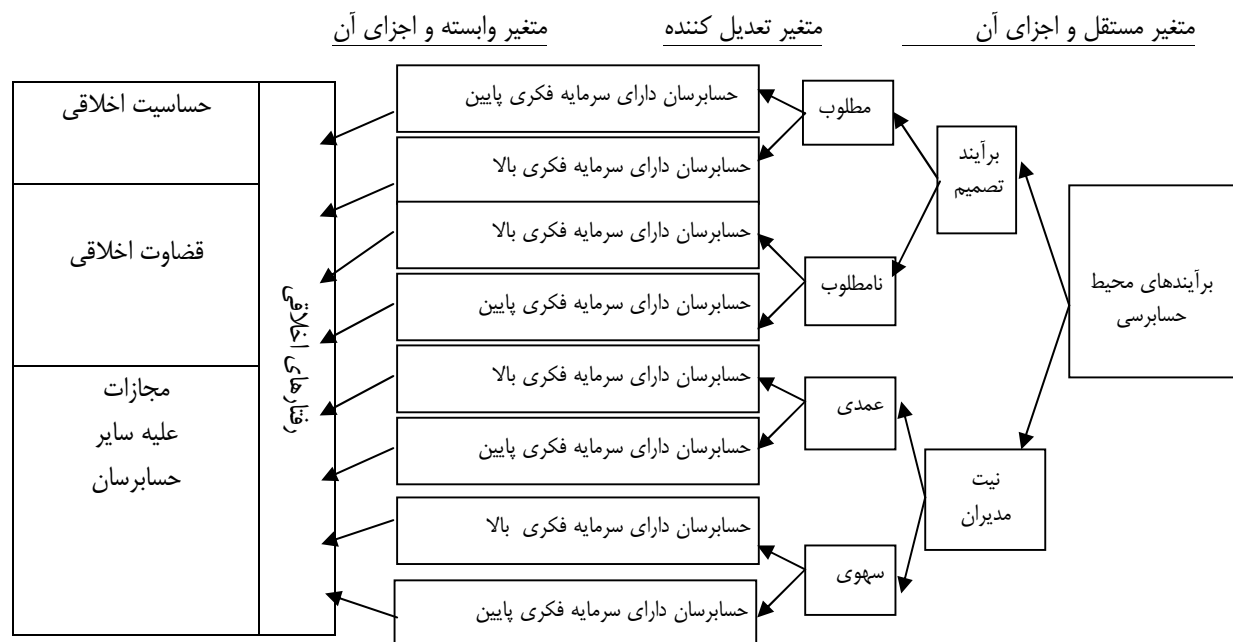
این بررسی نشان داد: قوانین، ویژگی‌های فردی حسابدار رسمی، ویژگی‌های کار حسابداری و ویژگی‌های سازمان حسابداری‌کننده از جمله عواملی هستند که می‌تواند بر تصمیم‌های اخلاقی حرفه‌ای حسابداران رسمی کشور تأثیر بگذارد (10). طبق مدل رست<sup>9</sup>، مفهوم‌سازی حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی، از حسابرسان انتظار دارد نسبت به نیت عمده مدیران حساس شده و اظهارهای غلط را تشخیص و آن را گزارش دهد. در غیر این صورت یک برآیند نامطلوب<sup>10</sup> که منجر به شکست حسابرس می‌شود، حاصل خواهد شد. محقق‌ها به این نتیجه رسیدند که حتی حسابرسان در قلمرو آشنا از طریق برآیندها تحت تأثیر قرار می‌گیرند و بیشتر متمرکز به برآیندهای نامطلوب می‌باشند (11). با این حال، مرور نتایج پیشین نشان داد: امکان سوگیری در قضاوت حسابرسان باتجربه و ماهر کمتر است (12 و 13). برخلاف اثرهای زبان‌آور برآیندهای نامطلوب، برآیندهای مطلوب<sup>11</sup> چنین اثری را در پی ندارند. با در نظر گرفتن شکاف مورد انتظار در خصوص کشف رفتار عمده مدیران، حسابرسان باید حساسیت بیشتری نسبت به برخورداران داشته باشند، به‌ویژه هنگامی که نیت مدیران به‌طور عمده همراه‌کننده است. همچنین، بررسی نیت افراد با توجه به تأثیری که در ارزیابی ریسک ذاتی و کشف تقلب دارد، ضروری است (14). با توجه به نتایج تحقیق‌های قبلی، توجه حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی<sup>12</sup> هستند، به صلاحیت و درستی مدیران بیشتر است (12). حسابرسان دارای سرمایه فکری می‌توانند با توجه به مهارت و تجربه‌ای که در زمینه‌های مختلف حسابداری دارا می‌باشند، متوجه نیت مدیران شوند. سرمایه فکری عامل مهمی در ارتقاء رشد شرکت‌های حسابداری به حساب می‌آید که به سرمایه رابطه‌ای<sup>13</sup> و سرمایه انسانی<sup>14</sup> وابسته هستند (15). اگرچه حسابرسان تصمیماتی را بدون آگاهی از برآیند تصمیم می‌گیرند، با این حال تعهد حسابرس از جنبه‌ای تعیین می‌شود که شامل آگاهی از برآیند است و زمانی هم که حسابرس بدون آگاهی اقدام به انتخاب برآیندهای نامطلوب می‌کند ممکن است به دادخواهی حسابرس منجر شود. در واقع، افراد اقدام به ارزیابی قضاوت‌هایی می‌کنند که منجر به برآیند نامطلوب می‌شوند که به‌طور معناداری دارای کیفیت پایینی نسبت به قضاوت‌هایی هستند که منجر به برآیند مطلوب می‌شوند بدون در نظر گرفتن واقعی بودن فرایندی که منجر به چنین برآیندهایی شده است (16). همچنان که ممکن است این برآیندها حاصل تقلب ذاتی باشد نه اهمال‌کاری

ندارد. اما بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد (22). همچنین، در رابطه با سرمایه فکری و نقشی که می‌تواند در حسابرسی داشته باشد تحقیقات گذشته مرور شده است. در مطالعه‌ای ارتباط مابین سرمایه فکری و نتایج حسابرسی براساس آمار شرکت‌های حسابداری داخلی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بررسی نشان داد: سرمایه فکری عامل مهمی در ارتقاء رشد شرکت‌های حسابداری است که به سرمایه رابطه‌ای و سرمایه انسانی وابسته هستند. با این وجود، رشد کسب و کار شرکت به‌طور کامل منعکس‌کننده ارزش سرمایه فکری نمی‌باشد، بلکه در نتیجه بهبود گردش کار و بهره‌وری سازمانی و همچنین نوآوری سازمانی می‌باشد (15). در محیط حسابرسی مشکلات اخلاقی دور از انتظار نمی‌باشد و در کنار کیفیت خدمات در عصر حاضر، سازمان‌های کشورمان برای همسویی با سایر سازمان‌ها و برای افزایش توان رقابتی، در عرصه‌های داخلی و جهانی نیازمند استفاده از سرمایه فکری هستند. لذا، پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر برآوردهای محیط حسابرسی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان با توجه به سرمایه فکری حسابرس در دو سطح بالا و پایین انجام شد. پژوهش حاضر درصدد ایجاد نوعی مزیت رقابتی در رابطه با مؤسسه‌هایی است که به نوعی از خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند تا گامی در جهت ضرورت بازنگری مؤسسه‌ها در طرز نگرششان در رابطه با سرمایه فکری مؤسسه و سازمان‌شان برداشته شود.

## روش

پژوهش حاضر برحسب هدف، کاربردی است و از نظر ماهیت و روش اجراء از نوع پژوهش‌های زمینه‌یابی می‌باشد. جامعه آماری عبارت است از؛ تمامی اعضاء شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. از میان جامعه آماری، 142 نفر با استفاده از جدول مورگان به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. ویژگی‌های نمونه آماری پژوهش حاضر، در جدول شماره 1 نشان داده شده است. داده‌های مورد بررسی در این پژوهش، از طریق دو پرسشنامه (پرسشنامه بسط یافته توسط بونتیس که برگرفته از مدل بونتیس می‌باشد) و (پرسشنامه‌ای که مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای ایران و با استفاده از تحقیق‌های خارج از کشور تکمیل

شخص حسابرس، این پدیده را در اصطلاح اثر برآیند می‌نامند (13). ادبیات رفتاری در مورد برآوردها نشان می‌دهد که اطلاع از برآیند، اثر زیادی بر روی قضاوت دارد. در واقع، زمانی که فرد در رابطه با برآوردها اطلاعاتی دارد، این امر ارزیابی‌های کیفی بررسی توسط داوران و قضاوت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (17) - (19). داوران به اندازه کافی در مورد نقش و مسئولیت‌های حسابرسان اطلاعی ندارند (18). اگر خود حسابرسان در مورد اثر برآیند تسلیم شوند، آنگاه یک فرآیند روان‌شناسانه بسیار کلی که در بردارنده اثرات برآیند خواهد بود و نه عدم آشنایی با مسئله مورد بررسی به وجود خواهد آمد که در نهایت باعث ایراد تهمت به حسابرسان خواهد شد. می‌توان گفت که حسابرسی اثربخش مستلزم تأکید بر فرآیند است و نه نتیجه. استانداردهای حسابرسی، مانند قانون، نشان می‌دهند که حسابرسان باید طبق سطوح کیفیت حسابرسی‌ای که فراهم می‌کنند، مورد ارزیابی قرار گیرند و نه براساس نتایج حاصل از آن (17 و 20). نامطلوب بودن برآوردهای تصمیم و عدم کشف نیت عمدی مدیران توسط حسابرسان منجر به وضع مجازات‌های سنگین، مقرر در آیین رفتار حرفه‌ای خواهد شد. به‌طور متقابل در نیت سهوی مدیران مجازات‌های سبک‌تری برای حسابرسانی که دچار تخطی شده‌اند، در نظر گرفته می‌شود. برای بررسی تأثیر برآوردهای محیطی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان تحقیقات گذشته مرور شده است. برای مثال، در مطالعه‌ای تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم و نیت مدیران را بر حساسیت اخلاقی حسابرسان مورد بررسی قرار داده است. نتایج این تحقیق نشان داد: حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است. همچنین، حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در صورت تحریف عمدی صورت‌های مالی توسط مدیران، بیشتر از حسابرسان ماهر و در صورت تحریف سهوی، کمتر از حسابرسان ماهر است (13). در مطالعه دیگری رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج بررسی نشان داد: بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آنها اختلاف معناداری وجود دارد، ولی در بررسی همپیشگان، آنها با یکدیگر اختلاف معناداری ندارند (21). مطالعه‌ای دیگر به بررسی رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان پرداخته است. نتایج بررسی نشان داد: از نظر آماری بین جهت‌گیری‌های اخلاقی و گرایش حسابرسان ایرانی به نیت غیر اخلاقی، هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی وجود



نگاره ۱: مدل مفهومی پژوهش

می‌باشد. بخش دوم، مربوط به سؤال‌های سرمایه فکری حسابرس و بخش سوم پرسشنامه مربوط به سنجش برآیندهای محیطی و رفتارهای اخلاقی می‌باشد که این بخش از پرسشنامه با طرح یک سناریو شروع می‌شود. در این سناریو، مؤسسه حسابرسی گاما صورتهای مالی دو شرکت «آلفا» و «بتا» را که دارای رابطه تجاری هستند، مورد بررسی قرار داده است. نتایج بررسی اسناد و مدارک مالی شرکت «بتا» نشان می‌دهد که این شرکت قرارداد فی‌مابین را نقض و ارزش یک موجودی شرکت «آلفا» را بیش از حد واقع گزارش کرده است. ولی مؤسسه حسابرسی گاما برای هر دو شرکت، گزارش مقبول صادر کرده است. پاسخ‌دهندگان باید این سناریو را مطالعه کرده و به سؤال‌های اختصاصی بعد سناریو پاسخ دهند.

شد) جمع‌آوری شد. چون هدف از بکارگیری مدل سرمایه فکری بوتنیس، اندازه‌گیری سرمایه فکری حسابرس می‌باشد، تغییراتی از لحاظ لغوی، شکلی و نه ماهوی در ترجمه این پرسشنامه اعمال گردید و جمع مؤلفه‌های (سرمایه انسانی، سرمایه رابطه‌ای و سرمایه ساختاری) 15) به‌عنوان سرمایه فکری حسابرس مورد استفاده قرار گرفت. روایی محتوایی ابزار توسط اساتید مجرب تایید گردید. پایایی عوامل مورد نظر در پرسشنامه سرمایه فکری حسابرس با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفت. در صورتی که ضریب آلفا بیشتر از 0/7 باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه برابر با 0/928 می‌باشد که نشان‌دهنده پایایی کلی پرسشنامه می‌باشد. پرسشنامه شامل 1 بخش عمومی (اطلاعات جمعیت‌شناسی) و 2 بخش اختصاصی

جدول 1: تعداد پاسخ‌دهندگان بر حسب جنسیت، مرتبه شغلی و وضعیت استخدامی

فرآوانی	زن	مرد	حسابرس ارشد	حسابرس سرپرست	رسمی	قراردادی	ساعتی	
حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا	2	41	17	15	11	26	16	1
درصد	4/7	95/3	39/5	34/9	25/6	60/5	37/2	2/3
حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین	3	36	6	14	19	35	4	-
درصد	7/7	92/3	15/4	35/9	48/7	89/7	10/3	-

جدول 2: مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و

## پایین

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
پذیرش فرضیه	39	11	28	39	11	28	فرآوانی
		14/55	22/14	13/18	22/68		برآیند نامطلوب تصمیم
		94/000		79/000			U
		-2/008		-2/543			Z مقدار
		0/045		0/011			سطح معنی‌داری

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 2 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا کمتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم پذیرفته می‌شود. بنابراین، برآیندهای نامطلوب تصمیم بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد.

آزمون فرضیه دوم: مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم تفاوت معناداری وجود دارد.

از میان 142 پرسشنامه ارسالی به حسابرسان 82 پرسشنامه دریافت شد و در نهایت داده‌های بدست آمده با استفاده از آمار استنباطی (آزمون U من- ویتنی) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

## یافته‌ها

جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش از آزمون U من- ویتنی استفاده شده است که آزمون انجام شده سطح زیر 0/05 معنادار تلقی شد.

آزمون فرضیه اول: مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول 3: مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی نسبت به برآیندهای مطلوب تصمیم حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
پذیرش فرضیه	43	28	15	43	28	15	فراوانی
		18/32	28/87		17/93	29/60	میانگین
		107/000			96/000		U
		-2/715			-3/009		Z مقدار
	0/007			0/003		سطح معنی داری	

برآیندهای مطلوب تصمیم بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد.

آزمون فرضیه سوم: مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین بر حسب نیت عمدی مدیران تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 3 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا کمتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین نسبت به برآیندهای مطلوب تصمیم پذیرفته می‌شود. بنابراین،

جدول 4: مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی بر حسب نیت عمدی مدیران حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
پذیرش فرضیه	43	11	32	43	11	32	فراوانی
		15/55	24/22		14/18	24/69	میانگین
		105/000			90/000		U
		-2/137			-2/622		Z مقدار
	0/033			0/009		سطح معنی داری	

عمدی مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد.

آزمون فرضیه چهارم: مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین بر حسب نیت سهوی مدیران تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 4 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا کمتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین بر حسب نیت عمدی مدیران پذیرفته می‌شود. بنابراین، نیت

## جدول 5: مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی بر حسب نیت سهوی مدیران حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و

نتیجه آزمون	پایین						متغیر
	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
	39	28	11	39	28	11	فراوانی
پذیرش فرضیه		17/32	26/82	16/88	27/95		میانگین
			79/000	66/500			U
			-2/413	-2/820			Z مقدار
			0/016	0/005			سطح معنی داری

سهوی مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد.

آزمون فرضیه پنجم: مابین قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین نسبت به برآوردهای نامطلوب تصمیم تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 5 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا کمتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین بر حسب نیت سهوی مدیران پذیرفته می‌شود. بنابراین، نیت

## جدول 6: مقایسه میانگین قضاوت اخلاقی نسبت به برآوردهای نامطلوب تصمیم حسابرسان دارای سرمایه فکری

نتیجه آزمون	بالا و پایین						متغیر
	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
	39	11	28	39	11	28	فراوانی
پذیرش فرضیه		14/36	22/21	11/18	23/46		میانگین
			92/000	57/000			U
			-1/972	-3/178			Z مقدار
			0/049	0/001			سطح معنی داری

برآوردهای نامطلوب تصمیم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد.

آزمون فرضیه ششم: مابین قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین نسبت به برآوردهای مطلوب تصمیم تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 6 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا کمتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین نسبت به برآوردهای نامطلوب تصمیم پذیرفته می‌شود. بنابراین،

جدول 7: مقایسه میانگین قضاوت اخلاقی نسبت به برآیندهای مطلوب تصمیم حسابرسان دارای سرمایه فکری

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
	پذیرش فرضیه	43	28	15	43	28	
		19/23	27/17		18/79	28/00	برآیند مطلوب تصمیم
		132/500			120/000		میانگین U
		-2/003			-2/338		Z مقدار
		0/045			0/019		سطح معنی داری

آزمون فرضیه هفتم: مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان نسبت به برآیندهای مطلوب تصمیم تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 7 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا کمتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین نسبت به برآیند مطلوب تصمیم پذیرفته می‌شود. بنابراین، برآیندهای مطلوب تصمیم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد.

جدول 8: مقایسه میانگین انتخاب مجازات نسبت به برآیندهای مطلوب تصمیم حسابرسان دارای سرمایه فکری

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
	عدم پذیرش فرضیه	43	28	15	43	28	
		20/50	24/80		19/96	25/80	برآیند مطلوب تصمیم
		168/000			153/000		میانگین U
		-1/118			-1/527		Z مقدار
		0/263			0/127		سطح معنی داری

تصمیم، سرمایه فکری حسابرس بر انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است.

آزمون فرضیه هشتم: مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 8 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا بیشتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان نسبت به برآیندهای مطلوب تصمیم پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، با وجود برآیندهای مطلوب

جدول 9: مقایسه میانگین انتخاب مجازات نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
عدم پذیرش فرضیه	39	11	28	39	11	28	فراوانی
		16/91	21/21		18/00	20/79	میانگین
			120/000			132/000	U
			-1/089			-0/709	Z مقدار
		0/276			0/479	سطح معنی داری	

تصمیم، سرمایه فکری حسابرس بر انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است.

آزمون فرضیه نهم: مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه - فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان برحسب نیت عمدی مدیران تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 9 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا بیشتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، با وجود برآیندهای نامطلوب

جدول 10: مقایسه میانگین انتخاب مجازات برحسب نیت عمدی مدیران حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
عدم پذیرش فرضیه	43	11	32	43	11	32	فراوانی
		19/27	22/94		19/68	22/80	میانگین
			146/000			150/500	U
			-0/856			-0/736	Z مقدار
		0/392			0/462	سطح معنی داری	

آزمون فرضیه دهم: مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه - فکری بالا و حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان برحسب نیت سهوی مدیران تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 10 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا بیشتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان بر حسب نیت عمدی مدیران پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، با وجود نیت عمدی مدیران، سرمایه فکری حسابرس بر انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است.

نتیجه آزمون	سرمایه فکری حسابرس (شرکت بتا)			سرمایه فکری حسابرس (شرکت آلفا)			متغیر
	جمع	پایین	بالا	جمع	پایین	بالا	
	39	28	11	39	28	11	فراوانی
عدم پذیرش فرضیه	18/89	22/82		19/61	21/00		نیت سهوی مدیران
		123/000			143/000		میانگین U
		-1/008			-0/367		Z مقدار
		0/313			0/714		سطح معنی داری

## جدول 11: مقایسه میانگین انتخاب مجازات بر حسب نیت سهوی مدیران حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و

### پایین

پژوهشی است که بین حسابرسان ماهر و نیمه ماهر انجام گرفت (21). نتایج نشان داد: برآیندهای تصمیم نامطلوب، مطلوب تصمیم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد. این نتایج مغایر با نتایج پژوهش‌هایی است که توسط سایر پژوهشگران انجام گرفت. نتایج پژوهش این پژوهشگران نشان داد که برآیند نامطلوب تصمیم تأثیر فراوانی بر روی قضاوت اخلاقی حسابرسان تازه‌کار داشته است و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر قضاوت حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد (12 و 13). در تحقیقی مشابه نتایج نشان داد که: برآیند تصمیم مطلوب بر روی قضاوت اخلاقی حسابرسان تازه‌کار تأثیر دارد (14). نتایج پژوهش حاضر نشان داد: با وجود برآیندهای مطلوب، نامطلوب تصمیم و نیت عمدی، سهوی مدیران، سرمایه فکری حسابرس بر انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است. نتایج پژوهش حاضر مغایر با نتایج تحقیق پژوهشگری است که نشان داد: آگاهی از پیامد تصمیم بر انتخاب تنبیه‌ها توسط حسابرسان ماهر تأثیر دارد (13). این پژوهش با بررسی تأثیر برآیندهای محیطی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان با توجه به میزان سرمایه فکری‌شان درک ما را از توجه به سرمایه فکری مؤسسه‌هایی که دارای خدمات حسابرسی می‌باشند، افزایش می‌دهد. موقعیت مورد آزمایش استفاده شده در این پژوهش ممکن است یکی از محدودیت‌های این بررسی باشد. موقعیتهای مورد آزمایش، موقعیتهای خیالی را به تصویر می‌کشد و از پاسخ‌دهندگان خواسته می‌شود خود را در این موقعیت قرار دهند. به این دلیل که شرکت-کنندگان در واقع مجبور نیستند این تصمیم را در واقعیت بگیرند، این احتمال وجود دارد که شرکت‌کنندگان موقعیت را جدی نگیرند.

با توجه به یافته‌های حاصل از جدول شماره 11 چون سطح معناداری در دو شرکت آلفا و بتا بیشتر از 0/05 است و نتیجه آن این است که فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار مابین ارزیابی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین در مورد مجازات علیه سایر حسابرسان بر حسب نیت سهوی مدیران پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، با وجود نیت سهوی مدیران، سرمایه فکری حسابرس بر انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است.

### بحث

از آنجا که پژوهش حاضر جزو معدود پژوهش‌های موجود در کشور در زمینه تأثیر برآیندهای محیطی و سرمایه فکری حسابرس بر رفتارهای اخلاقی است برای حمایت از یافته‌های آن می‌توان به پژوهش‌های موجود در زمینه رفتارهای اخلاقی، به طور کلی، اشاره کرد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد: برآیندهای نامطلوب، مطلوب تصمیم و نیت عمدی، سهوی مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر داشته است. نتایج پژوهش حاضر مغایر با نتایج پژوهش‌هایی است که توسط سایر پژوهشگران انجام گرفت. نتایج پژوهش این پژوهشگران نشان داد که آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر، تأثیر دارد و حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در حالت پیامد نامطلوب بیشتر از حالت پیامد مطلوب است (21 و 13). همچنین، نشان داد: مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر نسبت به نیت عمدی مدیران، تفاوت معناداری وجود ندارد (21). در رابطه با تأثیر نیت سهوی مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا نیز موافق با نتایج

## ملاحظه‌های اخلاقی

پژوهش حاضر با آگاهی پژوهشگران از هدف پژوهش و همکاری آنها در تکمیل سؤال‌های پرسشنامه پژوهش و با معرفی منابع مورد استفاده، اصل امانتداری رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده است.

## سپاسگزاری

پژوهشگران بر خود لازم می‌دانند که از همکاری کلیه حسابرسی‌ها که در تکمیل پرسشنامه پژوهش، محققان را یاری نموده‌اند، صمیمانه سپاسگزاری نمایند.

## واژه‌نامه

1. Intellectual Capital	سرمایه فکری
2. Ethical Dilemma	مسائل اخلاقی
3. Ethical Decisions	تصمیم‌گیری‌های اخلاقی
4. Ethical Sensitivity	حساسیت اخلاقی
5. Ethical Judgment	قضاوت اخلاقی
6. Ethical Behavior	رفتارهای اخلاقی
7. Ethical Inclinations	تمایلات اخلاقی
8. Ethical Intent	نیت اخلاقی
9. Rest's Model	مدل رست
10. Unfavorable Consequenc	برآیند نامطلوب
11. Favorable Consequences	برآیندهای مطلوب
12. Ethical Reasonin	استدلال اخلاقی
13. Relational Capital	سرمایه رابطه‌ای
14. Human Capital	سرمایه انسانی
15. Structural Capital	سرمایه ساختاری

## منابع

1. intellectual capital: An introduction. Management Accounting; 78 (2): 32-36.

بنابراین، پاسخ‌دهندگان ممکن است در صورتی که با موقعیتی واقعی روبرو شوند به صورت مشابه یا به صورتی غیر از آنچه در این پرسشنامه بیان می‌کنند، عمل کنند. نتایج این پژوهش به معیارهای مورد استفاده در عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش متکی می‌باشد و ممکن است استفاده از سایر مدل‌ها برای عملیاتی کردن متغیرهایی مانند رفتارهای اخلاقی به نتایج متفاوتی منتج شود. به محققان آتی پیشنهاد می‌شود با استفاده از سایر مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی پژوهش حاضر را دوباره انجام دهند. همچنین، پیشنهاد می‌شود هر یک از ابعاد سرمایه فکری مدل بوتنیس را در ارتباط با رفتارهای اخلاقی در سایر سازمان‌ها که می‌تواند ارتباط با این ابعاد داشته باشد مورد بررسی قرار دهند.

## نتیجه‌گیری

با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان چنین نتیجه گرفت که اگر در جهت ارتقای سطح سرمایه فکری حسابرس در مؤسسه‌های حسابرسی کوشیده شود، گامی اساسی در جهت بهبود مسائل مالی که منشاء فایده در وضعیت اقتصاد جوامع است، برداشته خواهد شد. با توجه به مشاهده تفاوت که بیانگر حساسیت اخلاقی بالای حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا نسبت به حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین می‌باشد، به مسئولین جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود در جهت بهبود سرمایه فکری مؤسسه‌های حسابرسی از لحاظ سرمایه انسانی، سرمایه مشتری و سرمایه ساختاری تلاش کنند، از جمله اعطای تسهیلات ویژه (مانند ارائه و آموزش نرم‌افزارهای پیشرفته مرتبط با کار حسابرسی). به‌طور کلی، این نتایج باید برای مؤسسه‌ها و سازمان‌هایی که به نوعی از خدمات حسابرسی بهره‌مند می‌شوند و همچنین تحلیلگران و محققین حسابداری و حسابرسی اهمیت داشته باشد. در واقع، تمام این گروه‌ها با درک بهتر از تأثیر بالقوه‌ای که سرمایه فکری بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان دارد می‌توانند راه‌حلی جهت کاهش رفتارهای غیراخلاقی ارائه کنند. چرا که، بدون رفتار اخلاقی استوار و قوی، جایگاه این فن و حرفه قدیم (حسابداری) متزلزل می‌شود. (23)

13. Oxner M. (2006). Is ethical judgment dimension of auditor expertise? London: University of Alberta.
14. Jones J, Massey DW, Thorne L. (2003). Auditors "ethical reasoning: insights from pass research and implication for the future. *Journal of Accounting Literature*; (22): 45-103.
15. Zheng J, Mengqi L, Zhanxia W. (2010). An empirical study of relationship between the intellectual capital and audit results: based on statistics of domestic accounting firms in 2010. Shanghai: IEEE.
16. Baron J, Hershey JC. (1988). Outcome bias in decision evaluation. *Journal of Personality and Social Psychology*; 54 (4): 569-579.
17. Kadous K. (2000). The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses. *The Accounting Review*; 75 (3): 327-341.
18. Anderson JC, Jennings MM, Lowe DJ, Reckers PMJ. (1997). The mitigation of hindsight bias in judges' evaluation of auditor decisions auditing. *A Journal of Practice & Theory*; 16 (2): 20-39.
19. Low DJ, Reckers PMJ. (1994). The effects of hindsight bias on jurors' evaluations or auditor decisions. *Decision Sciences*; 25(3): 401-426.
20. Causey DY, Causey SA. (1991). Duties and liabilities of public accountants. 4<sup>th</sup> Edition. Mississippi State, MS: Accountant's Press.
21. Kazempoor E, Yeganeh-Hasas Y. (2012). Respect moral judgment and sensitivity with level of skill auditors. *Empirical Research in Accounting*; 3 (10): 53-70. (In Persian).
22. Banimahd B, Bagiharchegani E. (2012). The relationship between individual values and auditor's ethical intentions. *Ethics in Science & Technology*; 7 (4). (In Persian).
23. Sarlak N. (2010). Accounting ethical. *Ethics in Science & Technology*; 3 (1 , 2). (In Persian).
2. Dredge D. (2010). Place change and tourist development conflict: Evaluating public interest. *Tourism Management*; 31 (1): 104-112.
3. Rest JR, Narvaez D, Bebeau MJ, Thoma SJ. (1999). Postconventional moral thinking: A Neo-Kohlbergian approach. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
4. Shadmehr F, Moradi M. (2013). Factors influencing auditors ethical sensitivity in ethical decision-making: evidence from Iran. *Universal Journal of Management and Social Sciences*; 3 (11): 1. (In Persian).
5. Hunt SD, Vitell S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of Marketing*; 6 (1): 5-16.
6. Pei Chun F. (2008). An empirical study of CPA's moral development, ethical evaluation and ethical intention: a selected group of Taiwanese CPAs. [PhD Thesis]. China: Peking University. P. 1-179
7. Jones TM. (1991). Ethical decision by individuals in organizations: an issue-contingent model. *The Academy of Management Review*; 2 (16): 366-395.
8. Rest JR. (1986). Moral development: advances in research and theory. New York: Praeger.
9. Jones J, Massey DW, Thorne L. (2003). Auditors 'ethical reasoning: insights from pass research and implication for the future. *Journal of Accounting Literature*; 22: 45-103.
10. Mehrani S, Sagafi A, Mosakhani M, Sepaci S. (2010). Factors influencing Iran formal accountants' ethical Decisions. *Ethics in Science & Technology*; 6(3): 6-12. (In Persian).
11. Emby C, Alexander MG, Lowe DJ. (2002). A research note on the influence of outcome knowledge on audit partners' judgments. *Behavioral Research in Accounting*; 14: 87-103.
12. Lee Y, Stettler A, Antonakis J. (2012). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. *Personality & Individual Differences*; 50(7): 1110-1115.