فصلنامه اخلاق در علوم و فنّاوری، سال هفتم، شماره ۴، ۱۳۹۱

رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حسابرسان

دکتر بهمن بنی‌مهد[۱]، ابراهیم بیگی هرچگانی[۲*]

۱- گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج

۲-گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران

(تاریخ دریافت: ۹۱/۳/۱۸، تاریخ پذیرش:۹۱/۷/۸)

چکیده

زمینه: حسابرسان همانند شاغلان سایر حِرَف، مسئولیت‌های اخلاقی خاصی دارند و باید علاوه‌بر تبحر کاری، اصول اخلاقی لازم در شغل خود را نیز رعایت نمایند. اما متأسفانه رخدادهای اخیر حسابرسی در جهان و بررسی روند گزارش‌گری در ایران و سایر کشورها نشان دهنده قصورات اخلاقی در این حرفه است. نگرانی در مورد قابلیت اتکا گزارش‌های حسابرسی، باعث گردید که در این تحقیق به بررسی نیات اخلاقی حسابرسان پرداخته شود. فرض بر این است که حسابرسان با درجه بالایی از آرمان‌گرایی و درجه پائینی از نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی؛ گرایش کمتری به نیات غیراخلاقی دارند.

روش کار: در این پژوهش تعداد ۱۹۸ پرسشنامه بین حسابرسان حرفه‌ای شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و داده‌های استخراج شده از آنها با استفاده از مدل رگرسیون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد، از نظر آماری رابطه معناداری بین جهت‌گیری‌های اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و گرایش حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی وجود ندارد. به‌عبارتی تفاوت در جهت‌گیری اخلاقی یک فرد، در پیش‌بینی نیت اخلاقی وی در زمینه حسابرسی بی‌اهمیت است. اما بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. به عبارتی با افزایش رابطه‌مداری، گرایش حسابرسان به نیات غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی افزایش می‌یابد.

نتیجه گیری: آینده حرفهٔ حسابرسی درگرو رهبری اخلاقی متصدیان این حرفه است. لذا لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درست‌کاری فردی، حسابرسان فعلی و آتی را به سوی رعایت رفتار اخلاقی سوق دهند.

کلید واژه ها: آرمان‌گرایی، رابطه‌مداری، نسبی‌گرایی، نیات اخلاقی

سرآغاز

در دنیای امروز بعد از رسوایی‌ها به‌وجود آمده در شرکت‌های بزرگ آمریکایی و در پی آن افشای فسادهای مختلف مالی، لزوم رعایت اخلاق حرفه‌ای بیش از پیش در اکثر حرفه‌ها الزامی به نظر می‌رسد. در این میان حرفه حسابرسی نیز، مستثنی نیست. زیرا وظیفه و مسئولیت نظارت برعملکرد مدیران واحدهای تجاری از سوی مالکان آن واحدها، به حرفه حسابرسی واگذار شده است. انتظارات از حرفه حسابرسی تا آن جا است که استانداردهای حسابرسی الزام دارند، تا حسابرسان، وضعیت و

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: ebrahimbeigi@gmail.com

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

ضعف‌های کنترل‌های داخلی، کاستی‌ها در ثبت سوابق را بررسی کرده و در این میان اشتباهات و مبادلات غیرمتعارف یا نتایجی که می‌تواند حاکی از تقلب و انجام عملیات غیرمجاز باشد را گزارش نمایند تا منافع عموم و منافع صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع حفظ شود(۱).

بررسی پژوهش‌های انجام شده در حوزه‌های مختلف حسابداری، نشان می‌دهد که هنوز مبحث اخلاق در حوزه‌های پژوهش حسابداری ایران به صورت جدی وارد نشده است. با توجه به اینکه خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در دهه اول عمر خود قرار دارد و بازار حسابرسی کشور، بازاری نوظهور دارد، لذا مطالعه نیات اخلاقی حسابرسان در این بازار می‌تواند نتایج سودمندی را برای حرفه حسابرسی و نهادهای نظارت کننده بر آن به همراه داشته باشد.

آرمان‌گرایی روی رفاه انسانی متمرکز است. به‌عبارتی افراد آرمان‌گرا، کاری انجام نمی‌دهند که به دیگران صدمه‌ای برسد. نسبی‌گرایی، دغدغهٔ فرد را در سلسله قوانین و معیارهای جهان شمول مورد توجه قرار می‌دهد. به عبارتی، افراد نسبی‌گرا به‌جای تفکر در مورد آسیب‌های بالقوه‌ای که ممکن است برای دیگران ایجاد شود؛ شرایط را در نظر می‌گیرند(۲). رابطه‌مداری، مفهومی از روابط و ارتباطات درون فردی است. رابطه‌مداری را می‌توان به‌عنوان نوع خاصی از رابطه تعریف کرد که اعتماد، مساعدت، وابستگی و سازش را دربردارد(۳). تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های قبلی صورت پذیرفته در زمینه اخلاق در ایران، بررسی ارزش‌های فردی فوق الذکر یعنی آرمان‌گرایی، نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری است؛ که در سایر پژوهش‌ها دیده نشده است.

منظور از این پژوهش شناسایی بیشتر ادبیات و چارچوب نظری مربوط به اخلاق، و بررسی ارتباط بین جهت‌گیری‌های اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و رابطه‌مداری با نیات اخلاقی حسابرسان حرفه‌ای ایران است. نتایج این پژوهش می‌تواند جامعه حسابداران رسمی ایران را در نظارت بیشتر و بهتر حرفه حسابرسی یاری رساند. نتایج این پژوهش نیز ممکن است، فرهیختگان حسابداری را متوجه نیاز بیشتر برای توجه به اصول اخلاقی در آموزش حسابداری و به‌ویژه حسابرسی نماید.

مبانی نظری پژوهش

۱- جهت‌گیری‌های اخلاقی[۱]

به عقیده پژوهشگران، هنگام بررسی تصمیم‌گیری‌های اخلاقی یک شخص، تفاوت‌های فردی نظیر جهت‌گیری‌های اخلاقی را باید به‌عنوان یک عامل مهم در نظر گرفت. علاوه‌براین، تفاوت‌های فردی در تصمیمات اخلاقی ممکن است به وسیله دو عامل اساسی مورد بررسی قرارگیرد: آرمان‌گرایی[۲] و نسبی‌گرایی[۳]. آرمان‌گرایی حوزه‌ای را در برمی‌گیرد که یک نفر خود را ملزم به انجام عمل صحیح و درست می‌کند و معتقد است، همیشه می‌توان در تصمیمات خود از آسیب رساندن به دیگران اجتناب کرد. به عبارتی افراد با آرمان‌گرایی بالا معتقدند که اعمال آنها باید عواقب مثبتی برای دیگران به همراه داشته باشد(۴). نسبیت اصول اخلاقی به این معناست که اصول اخلاقی را فرهنگ‌ها و خرده فرهنگ‌ها (مانند کشور، قبیله، کلاس و امثالهم) تعیین می‌کنند(۵). به‌طورکلی نسبی‌گرایی حوزه‌ای را دربرگرفته که یک شخص به حساب اتکاء و اعتماد به تحلیل دیدگاه‌های شخصی خود از موقعیت‌ها، از رعایت اصول اخلاقی جامعه پسند اجتناب می‌ورزد. به عبارتی شخصی با جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایانه، تصمیمات خود را ابتدا براساس شرایط و سپس برمبنای قوانین مورد قبول می‌سنجد(۴).

۲- رابطه‌مداری[۴]

رابطه‌مداری، مفهومی است که عمیقاً ریشه در فرهنگ کنفسیوس چین دارد. بنابراین به منظور درک بهتر آن باید با وجه تسمیه آن آشنا شد. به‌دلیل بی‌نظمی‌هایی که در نظام قانونی سنتی و فئودالی چین وجود داشت، داشتن رابطه‌ای خوب با متصدیان امور حکومتی به منظور داشتن کسب و کار بی‌دغدغه، امری ضروری بود. چنین رابطه‌ای گانگسی نام گرفت. این کلمه در فرهنگ لغت‌های مختلف، با عنوان رابطه[۵]ترجمه شده است. اما گانگسی، شبکه یا چرخه‌ای از روابط است که، دوستان در این چرخه قرار گرفته و دیگران خارج آن

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

قرار می‌گیرند. بنابراین این سیستم، یک سیستم کاملاً انتخابی و تبعیضی است و قوانین خاص خود را دارد.(۶).

رابطه‌مداری به میزان قابل ملاحظه‌ای توجه پژوهشگران را به خود جلب کرده است، به‌طوری‌که مقالات متعددی در زمینه اخلاق کسب‌وکار منتشر شده که بر رابطه‌مداری تمرکز کرده‌اند(۷و۸). آنگ و لئونگ، پرسشنامه‌ای شامل ۹ سؤال را برای برای ارزیابی گرایش به سوی رفتار رابطه مدار طراحی کردند (۹). این پرسشنامه توسط پژوهشگران دیگری نیز مورد استفاده قرار گرفته است(۸ و۱۰).

پیشینه پژوهش‌های داخلی

در پژوهشی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی برکیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها بررسی گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که دیدگاه اخلاقی مدیران برکیفیت گزارش‌های مالی آنان مؤثر است. علاوه‌براین آرمان‌گرایی اثر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت گزارش‌های مالی دارد(۱۱). در پژوهشی دیگر، به بررسی رابطه اخلاقیات و فرهنگ با محافظه‌کاری و مدیریت سود در نظام حسابداری ایران پرداخته شد. نتایج پژوهش نشان داد که تغییرات محافظه‌کاری در حدود ۱۳درصد تحت‌تأثیر سازه‌های اخلاقی و تنها ۵ درصد تحت تأثیر سازه‌های فرهنگی است؛ درحالی‌که تغییرات مدیریت سود، ۶ درصد تحت‌تأثیر سازه‌های اخلاقی و ۵ درصد تحت‌تأثیر سازه‌های فرهنگی بود. پیشنهاد پژوهش آن بود که استفاده کنندگان اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های خود علاوه بر متغیرهای مالی به سازه‌های اخلاقی و فرهنگی نیز توجه کنند(۱۲). پژوهشگران، تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که کیفیت سود شرکت‌ها تحت‌تأثیر مستقیم دیدگاه اخلاقی مدیران آنهاست. به‌علاوه نتایج پژوهش، آثار دو متغیر کنترلی در تبیین تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت سود را مورد تأکید قرار داده و حاکی از این بود که اندازه شرکت، برکیفیت سود شرکت‌های دارای مدیران مالی با دیدگاه آرمان‌گرا اثر بازدارنده دارد و نسبت بدهی‌های غیرجاری به دارایی‌ها، دارای نقش تقویت کننده در این رابطه می‌باشد(۱۳). پژوهشگری استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای بررسی کرد. نتایج پژوهش نشان داد که بعد فردگرایی/جمع‌گرایی، برحساسیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری تأثیرگذار است. هم چنین مشخص شد که متغیر جنسیت بر ابعاد اخلاقی تأثیر دارد. با توجه به مقایسه ابعاد اخلاقی بین کشورهای آمریکا، ایران و تایوان مشخص گردید که، اختلاف معناداری بین توسعه اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان کشورهای آمریکا، ایران و تایوان وجود دارد؛ ولیکن اختلاف معناداری بین حساسیت اخلاقی دانشجویان این سه کشور وجود ندارد(۱۴). در پژوهشی دیگر، تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت توسط پژوهشگران مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه تحقیق آنها این بود که مهم ترین ویژگی اخلاقی فردی مؤثر در استفاده از راهنمای تصمیم توسط حسابرسان به ترتیب اولویت عبارت‌انداز: عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی ، سابقه حرفه‌ای بیش از۲۰ سال، مدرک تحصیلی کارشناسی، رده سازمانی سرپرست ارشد و رشته تحصیلی مدیریت. نتایج این پژوهش نشان داد که موانع بکارگیری راهنمای تصمیم از نظر حسابرسان در رده سازمانی سرپرست و سرپرست ارشد، عدم وجود ویژگی‌های اخلاقی فوق می‌باشد (۱۵). هم چنین پژوهشگران در پژوهشی دیگر تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای برکیفیت قضاوت حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از آن بود که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنا دار است. هم چنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی مؤثر بوده و زنان قضاوت‌های اخلاقی تری نسبت به مردان دارند(۱۶). پژوهشگران در پژوهشی، به مطالعه ادراک اخلاق حرفه‌ای مدیران در کسب و کارهای متوسط و کوچک پرداختند. آنها نشان دادند که تنها، تفاوت ادراک اخلاقی حرفه‌ای مدیران در گروه‌های سنی مختلف معنادار بوده و ادراک اخلاقی حرفه‌ای مدیران با سطح تحصیلات، تعداد کارکنان، سابقه کاری، سطوح مدیریت و نوع فعالیت کسب و کار رابطه معناداری ندارد(۱۷).

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

پیشینه پژوهش‌های خارجی

محققان به استناد پاسخ دانشجویان ترم آخر حسابداری به یک سری از موقعیت‌های فرضی اخلاقی در زمینه حسابداری، به رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی و تصمیمات اخلاقی آنان پی بردند. نتایج نشان داد که، دانشجویانی که درجه بالایی از آرمان‌گرایی داشتند، گرایش بیشتری به تصمیات اخلاقی دارند؛ این درحالی‌است که دانشجویانی که درجه بالایی از نسبی‌گرایی داشتند، گرایش کمتری به تصمیمات اخلاقی داشتند(۱۸). در پژوهش دیگر، براساس چند موقعیت اخلاقی فرضی در رابطه با حسابرسی، رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان با تصمیمات اخلاقی آنان بررسی شد. نتایج نشان داد که درجات بالای آرمان‌گرایی با تصمیمات اخلاقی تر وابسته است، اما هیچ رابطه با اهمیتی بین نسبی‌گرایی و تصمیمات اخلاقی یافت نشد(۱۹). هم چنین پژوهشگران، رابطه بین رشد اخلاق شناختی، رابطه‌مداری و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان حرفه‌ای هنگ کنگی را هنگام مواجه با دوراهی‌های اخلاقی، بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد که دامنه اثر رابطه‌مداری در تصمیمات اخلاقی به رشد اخلاق شناختی بستگی دارد. به ویژه، حسابرسان با سطوح پائین‌تر از رشد اخلاق شناختی و درجه بالایی از رابطه‌مداری تمایل کمتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند درحالی‌که، حسابرسان با سطوح بالاتر رشد اخلاق شناختی و درجه پائین تری از رابطه‌مداری تمایل بیشتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند(۷). پژوهشگر دیگری به بررسی تأثیر ارزش‌های فردی و رابطه‌مداری بر نیات اخلاقی حسابرسان حرفه‌ای چینی پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که حسابرسان حرفه‌ای چینی با درجه بالایی از رابطه‌مداری، در تصمیمات خود هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، گرایش بیشتری به رفتار غیراخلاقی دارند(۱۰). پژوهشگران در عربستان، عوامل مؤثر بر عکس‌العمل حسابرسان در پاسخ به خدمات حسابداری مورد تقاضای صاحبکاران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه‌ای عامل انگیزشی مؤثری در این راستا به شمار می‌رود(۲۰). در پاکستان و ترکیه نیز، پژوهشگران طی پژوهشی اثر ارزش‌های شخصی بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که از نظر آماری تفاوت بااهمیتی بین ارزش‌های مربوط به تعصب اخلاقی حسابرسان در این دو کشور وجود ندارد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارزش‌های شخصی هم قضاوت‌های اخلاقی و هم نیات اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد(۲۱). پژوهشگران، طی پژوهشی به مطالعه اثر سن، جنسیت و معدل دانشجویان حسابداری بر رفتار اخلاقی آنان پرداختند و به این نتیجه رسیدند که، هنگامی که دانشجویان حسابداری با یک دو راهی اخلاقی مواجه می‌شوند؛ اگرچه معتقد به رفتار اخلاقی هستند ولی در حقیقت این گونه نیست. یافته‌های دیگر نشان می‌دهد که انتخاب‌های اخلاقی دانشجویان حسابداری، تحت تأثیر جنسیت، سن و معدل درسی آنان نیست(۲۲). در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه بین جهت گیری‌های اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی»، پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که حسابرسان کم سابقه، تمایل بیشتری به جهت گیری نسبی‌گرایی دارند. هم چنین از نتایج جالب دیگر پژوهش، این بود که حسابرسان مرد نسبت به حسابرسان زن در قضاوت اخلاقی، پای بندی کمتری به موازین اخلاقی دارند و حسابرسان آموزش دیده نسبت به حسابرسان دیگر در قضاوت اخلاقی، پای بندی بیشتری به موازین اخلاقی دارند(۲۳). پژوهشگرانی در هند، به بررسی جهت گیری اخلاقی مدیران صنعت بیمه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که با افزایش سن مدیران صنعت بیمه، توجه آنان به منافع شخصی خود کاهش می‌یابد و هم چنین مدیرانی که تحصیلات کارشناسی ارشد داشته، در مقایسه با همتایان کارشناسی خود، نسبی‌گراتر بودند. از دیگر نتایج پژوهش آنان این بود که مدیران صنعت بیمه با سطوح درآمدی پایین در مقایسه با مدیران پردرآمد، نسبی گراتر بودند و نیز مدیران زن در مقایسه با مدیران مرد، پای بندی بیشتری به معیارهای اخلاقی داشتند.(۲۴). پژوهشگران دیگری در مالزی به پیش بینی نیات اخلاقی دانشجویان حسابداری که مایل به اشتغال در حرفه حسابرسی بودند، پرداخته و به این نتیجه رسیدند که عقاید اخلاقی دانشجویان مورد مطالعه به طور مستقیم، تحت تأثیر آرمان‌گرایی بوده و آرمان‌گرایی نیز به طور غیر مستقیم نیات اخلاقی آنان را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد(۲۵).

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

جدول ۱: تعداد شرکت کنندگان بر حسب جنسیت، محل خدمت، مرتبه شغلی و سابقه کاری

فراوانی	زن	مرد	سازمان حسابرسی	موسسات خصوصی	حسابرس	حسابرس ارشد	سرپرست	مدیر	کمتر از۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	۱۰ تا ۱۵ سال	بالاتر از ۱۵ سال
تعداد	۴۲	۱۵۶	۹۴	۱۰۴	۵۱	۴۸	۴۹	۵۰	۶۳	۳۴	۳۹	۶۲
درصد	۲۱	۷۹	۴۷	۵۳	۲۶	۲۴	۲۵	۲۵	۳۲	۱۷	۲۰	۳۱

روش بررسی

فرضیه‌های تحقیق

بین آرمان‌گرایی و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار وجود دارد.

بین نسبی‌گرایی و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار وجود دارد.

بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار وجود دارد.

روش پژوهش

روش کلی مورد استفاده در این پژوهش، روش توصیفی پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. از آنجا که هدف از انجام پژوهش بررسی رابطه بین نیات اخلاقی و مشخصه‌های فردی (آرمان‌گرایی، نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری) است، از روش همبستگی استفاده می‌شود. هم چنین با توجه به ماهیت و روشی که در این تحقیق استفاده می‌شود، پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی به شمار می‌رود. داده‌های مورد استفاده این پژوهش، با استفاده از پرسش نامه جمع‌آوری شده اند.

جامعه آماری و نمونه آماری

از آنجایی که موضوع پژوهش منحصراً درباره ارزش فردی و نیات اخلاقی حسابرسان حرفه‌ای کشور می‌باشد، لذا جامعه آماری این پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابدارن رسمی ایران و سازمان حسابرسی می‌باشد.

در پژوهش حاضر، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه به‌طور تصادفی بین حسابرسان حرفه‌ای عضو سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران توزیع گردید که از ۲۰۹ پرسشنامه برگشتی، ۱۹۸ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های استخراج شده از آنها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

متغیرهای مورد مطالعه

متغیر وابسته

دراین پژوهش متغیر وابسته، «نیات اخلاقی» است. این متغیر، یک متغیر کیفی است و برای اندازه‌گیری آن از پرسشنامه طراحی شده داگلاس و همکاران (۲۰۰۱)، استفاده گردید(۱۹). این پرسشنامه، شش موقعیت فرضی حسابرسی را ارائه می‌کند که در هریک از موقعیت‌های فرضی یک تنگنای اخلاقی به تصویر کشیده می‌شود و از فرد مورد مطالعه خواسته می‌شود تا به تصمیمی که یک حسابرس فرضی در این تنگنای اخلاقی می‌گیرد، امتیاز دهد. برای کاهش سوگیری در پاسخ‌های احتمالی از استراتژی رست استفاده می‌شود. به‌طوری‌که، به جای اینکه از فرد مورد مطالعه پرسیده شود که هنگام مواجه با این تنگنا (دوراهی) اخلاقی چه عملی انجام می‌داد، از وی خواسته می‌شود تا قضاوتی در مورد عمل حسابرس فرضی که در این دو راهی اخلاقی قرار گرفته، داشته باشد(۲۶). پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های پنج گزینه‌ای طیف لیکرت بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۵ برای موافقت کامل قرار می‌گیرند؛ امتیازات بالاتر، درجه بالاتری از نیت غیراخلاقی را نشان می‌دهد.

متغیرهای مستقل

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

جدول ۲: شاخص‌های توصیفی متغیرها

متغیر	تعداد مشاهده	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
نیات اخلاقی	۱۹۸	۲/۶۶۶۷	۲/۷۵۰۰	۰/۵۷۰۹۷	-۰/۲۱۶	-۰/۴۶۲
آرمان‌گرایی	۱۹۸	۷/۰۰۸۱	۷/۴۰۰۰	۱/۳۲۵۲۵	-۱/۱۹۶	۱/۱۲۵
نسبی‌گرایی	۱۹۸	۵/۰۷۸۳	۵/۱۰۰۰	۱/۳۱۴۴۲	-۰/۱۹۸	۰/۶۰۶
رابطه‌مداری	۱۹۸	۷/۰۷۸۰	۷/۲۲۲۲	۱/۱۰۰۹۵	-۱/۰۶۰	۱/۷۹۰
بیش نمایی	۱۹۸	۰/۳۷۷۸	۰/۳۵۰۰	۰/۲۲۶۵۱	۰/۳۲۳	-۰/۵۶۲

در پژوهش حاضر متغیرهای مستقل، آرمان‌گرایی، نسبی‌گرایی و رابطه‌مداری می‌باشند. برای اندازه گیری آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی از پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی[۶] (EPQ) که توسط فارسیث طراحی شده است، استفاده گردید(۲۷). این پرسش‌نامه هم در حوزه تجارت و هم در حوزه حسابداری به‌طور گسترده توسط پژوهشگران مورد استفاده قرارگرفته است. این پرسشنامه در ایران نیز برای اندازه‌گیری جهت‌گیری اخلاقی در حوزه حسابداری، توسط چندین پژوهشگر مورد استفاده قرار گرفته است. این پرسشنامه شامل بیست سؤال بوده که ده سوال اول پرسشنامه مذکور برای اندازه گیری درجه آرمان‌گرایی است که با فرضیه اول در ارتباط است. ده سوال دوم پرسشنامه مذکور نیز برای اندازه گیری درجه نسبی‌گرایی است، که با فرضیه دوم در ارتباط است. پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه گزینه‌ای بوده که در دامنه۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفته اند. امتیازات بالاتر درجه بالاترآرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی را نشان می‌دهد. برای اندازه گیری رابطه‌مداری نیز از پرسش نامه‌ای ۹ سؤالی که توسط آنگ و لئونگ، طراحی شده بود؛ استفاده شده است(۹). پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه گزینه‌ای بوده که در دامنه۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفته اند. امتیازات بالاتر نشان دهنده درجه بیشتری از رابطه‌مداری است. این پرسش‌ها با فرضیه سوم پژوهش در ارتباط است.

برمبنای این فرض که برخی از مشارکت‌کنندگان در پژوهش به‌طور سیستماتیک عملکرد خود را در مورد رفتارهای مطلوب، بیش از واقع نشان می‌دهند و عملکرد خود را در مورد رفتارهای غیرمطلوب، کمتر از واقع نشان می‌دهند؛ از بیش‌نمایی (اغراق) حسابرس، به‌عنوان یک متغیر کنترل استفاده شده است. این متغیر توسط معیار مدیریت مبتنی بر تاثیرگذاری[۷](IMS)، اندازه گیری می‌شود. این معیار توسط پائولز، طراحی شده است وشامل بیست سؤال برای اندازه‌گیری سوگیری و گرایش پاسخ‌دهنده گان به پاسخ‌های مطلوب جامعه است(۲۸).

یافته‌ها

در این پژوهش از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در مراتب شغلی حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر استفاده شده است. آمار توصیفی مربوط به مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر به‌طور خلاصه در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. در بخش دیگر از آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی مانند میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار، چولگی و کشیدگی انجام پذیرفته است. نزدیک بودن مقدار میانگین و میانه، تقارن و طبیعی بودن داده‌ها را نشان می‌دهد. مقدار چولگی و کشیدگی متغیرهای وابسته پژوهش (نیات اخلاقی) فاصله اندکی با صفر دارد (مقدار چولگی و کشیدگی برای توزیع طبیعی صفر است) یعنی توزیع متغیر وابسته از این نظر بسیار شبیه توزیع طبیعی

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

جدول شماره ۳-آماره‌های مربوط به الگوی پژوهش

آماره ها	آماره (F)	ضریب تعیین	دوربین واتسن
مقدار	۱۰/۸۷۶	٪۱۸/۴	۱/۸۱۲
سطح معنی داری	۰/۰۰۰		

است. نتایج به‌طور خلاصه در جدول شماره۲ نشان داده شده است.

روایی: برای اطمینان از روایی پژوهش از روش اعتبار صوری استفاده شده است. لذا پرسشنامه پژوهشی به تعدادی از اساتید و کارشناسان ارائه شد و نظر آنان را در مورد اینکه آیا این آزمون همان چیزی را که باید مورد پرسش قرار داده و اندازه گیری می‌نماید، جویا شده که نتیجه نشان دهنده اعتبار پرسشنامه بود.

اعتبار: در پژوهش حاضر از میان روش‌های عمده بر آورد ضریب پایایی از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. ضریب آلفای کرونباخ توسط برنامه spss محاسبه گردیده و برابر ۸۱٪ بود و از آنجایی که این ضریب بالاتر از ۷۰٪ می‌باشد، پس پرسشنامه از پایایی و اعتبار کافی برخوردار بود.

آزمون‌های آماری

در ابتدا با استفاده از آزمون کلموگروف- اسمیرنف نرمال بودن متغیرها بررسی گردید. نتیجه حاکی از این بود که توزیع داده‌ها برای متغیر وابسته پژوهش نرمال است. سپس جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی خطی چند متغیرهٔ زیر استفاده گردید:

$$y= a_0 + a_1x_1 + a_2x_2+ a_3x_3 + a_4x_4+\varepsilon$$

y= نیات اخلاقی، x_1= آرمان‌گرایی، x_2= نسبی‌گرایی، x_3= رابطه‌مداری، x_4= بیش نمایی حسابرس ε= خطای مدل

آنگاه معنی‌دار بودن الگوی مفروض فوق مورد آزمون قرار گرفت. همان‌طورکه در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود، سطح معنی‌داری آماره (F) برابر با صفر بوده و چون این مقدار کمتر از ۵ درصد است؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد الگو معنی‌داری وجود دارد. هم چنین، میزان ضریب تعیین تنها برابر با ۰/۱۸۴ بود یعنی در حدود ۱۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می گردد. این مقدار نشان می‌دهد که ۱۸ درصد از نیات غیر- اخلاقی حسابرسان تحت تأثیر دو متغیر رابطه‌مداری و بیش نمایی حسابرس است.

سپس برآورد ضرایب معادله رگرسیون با استفاده از آماره t جزئی انجام پذیرفت. با توجه به جدول شماره ۴ مقدار آماره t برای متغیر رابطه‌مداری، مثبت و برای بیش نمایی حسابرس منفی

جدول شماره ۴- ضرایب همبستگی با متغیر وابسته (نیات اخلاقی)

	ضریب	آماره t	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس(VIF)
عرض از مبدأ	۲/۳۲۹	۷/۴۹۸	۰/۰۰۰	
آرمان‌گرایی	-۰/۰۰۸	-۰/۲۶۰	۰/۷۹۵	۱/۱۳۱
نسبی‌گرایی	-۰/۰۱۳	۰/۴۲۶	۰/۶۷۱	۱/۱۳۵
رابطه‌مداری	۰/۰۹۴	۲/۵۴۳	۰/۰۱۲	۱/۱۱۲
بیش نمایی حسابرس	-۰/۹۹۱	-۵/۷۴۸	۰/۰۰۰	۱/۰۱۲

ارتباط متغیر وابسته با متغیرهای مستقل، برای هریک از

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

جدول شماره ۵- الگوی گام به گام رگرسیون

مدل	ضریب تعیین	پیش بینی کننده ها	ضریب	آماره t	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس(VIF)
	۰/۱۵۲	عرض از مبدأ	۳/۰۲۲	۳۹/۵۸۹	۰/۰۰۰	
۱		بیش نمایی حسابرس	-۰/۰۲۷	-۵/۹۲۴	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
		عرض از مبدأ	۲/۳۳۲	۸/۸۵۱	۰/۰۰۰	
	۰/۱۸۳	بیش نمایی حسابرس	-۰/۹۹۶	-۵/۸۲۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۴
۲		رابطه‌مداری	۰/۰۹۶	۲/۷۲۹	۰/۰۰۷	۱/۰۰۴

بوده و در ناحیه رد فرض صفر قرار گرفتند و دو متغیر دیگر در الگو معنادار نیستند.

برای برآورد الگوی نهایی، با استفاده از روش گام به گام به انتخاب الگوی مناسب پرداخته شده است. در این روش الگو تنها با متغیرهای معنادار در الگو اجرا شده و متغیرهای بی‌معنی از الگو خارج می‌گردند. الگو در یک مرحله انجام شده و میزان ضریب تعیین در نهایت ۰/۱۸۳ است. یعنی در این الگو نسبت به الگوی کامل تغییری محسوس در ضریب تعیین نداشته است. با توجه به جدول شماره ۵ مقدار آماره t برای بیش نمایی حسابرس منفی و برای رابطه‌مداری مثبت بوده و هردو در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرند و دو متغیر دیگر در الگو معنادار نبوده و از الگو خارج شده‌اند. با توجه به موارد پیش گفته الگوی برآوردی به صورت زیر است:

$$y=۲/۳۳ +۰/۰۹۶ x_3 -۰/۹۹۶ x_4+ \varepsilon$$

همان‌گونه که در الگو نشان داده شده است، رابطه منفی بین بیش نمایی حسابرس و رابطه مثبت بین رابطه مداری با گرایش به نیات غیراخلاقی وجود دارد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵درصد، فرضیه اول و فرضیه دوم رد؛ و فرضیه سوم پذیرفته می‌شود.

بحث

آزمون فرضیه اول نشان داد که بین جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی و گرایش حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، رابطه منفی نسبتاً ضعیفی وجود دارد که از لحاظ آماری نیز معنی‌دار نمی‌باشد. هم چنین آزمون فرضیه دوم نشان داد که بین جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی و گرایش حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، رابطه مثبت نسبتاً ضعیفی وجود دارد که از لحاظ آماری معنی‌دار نمی‌باشد. آزمون فرضیه سوم نیز نشان می‌دهد که بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به نیات غیراخلاقی هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. با توجه به تایید فرضیه سوم می‌توان گفت رابطه‌مداری، عاملی مؤثر در گرایش حسابرسان حرفه‌ای به رفتار غیراخلاقی است. این موضوع نشان می‌دهد که حسابرسان ایرانی صاحب‌کاران و مشتریان خود را بر اساس رابطه انتخاب می‌نمایند و نه ضابطه. از این رو، رعایت اخلاق در انتخاب صاحب‌کار و هم چنین انجام کار حسابرسی امری اجتناب ناپذیر است. عدم رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند قضاوت حسابرس را درباره عملکرد مدیران تحت تأثیر قرار دهد و در نتیجه استقلال حسابرس نیزکاهش یابد. رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و نظارت آن توسط جامعه حسابداران رسمی، موجب ارتقای استقلال حسابرس شده و این موضوع می‌تواند کارایی و اثر بخشی کار حسابرسان را افزایش دهد و در نتیجه فساد و ارتشاء کاهش یابد.

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

نتیجه‌گیری

با توجه به وجود آمدن رسوایی‌های مالی اخیر برخی شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی در سطح جهان که ریشه در نقض ضوابط رفتاری و اخلاقی داشته است، پیشنهاد می‌شود متولیان تدوین استانداردهای حسابرسی و اخلاقی، ضمن تجدید نظر معیارهای آئین‌رفتار حرفه‌ای موجود، رابطه‌مداری را به عنوان عاملی اثرگذار بر نیات اخلاقی مورد نظر قراردهد. جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق آموزش اخلاق حرفه‌ای و نظارت بیشتر بر حرفه از رفتارهای رابطه مدارانه حسابرسان جلوگیری نماید. هم چنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا با استقرار نظام راهبری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، زمینه رعایت اخلاق حرفه‌ای را در حسابرسان معتمد بورس فراهم نماید.

واژه نامه

جهت‌گیری‌های اخلاقی	1. Ethical Orientation
آرمان‌گرایی	2. Idealism
نسبی‌گرایی	3. Relativism
رابطه‌مداری	4. Guanxi Orientation
رابطه	5. Relationship
پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی	6. Ethical Position Questionnaire
معیار مدیریت مبتنی بر تأثیرگذاری	7. Impression Management Scale

منابع

۱. علی مدد مصطفی، درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای ، مجله حسابرس، سال۱۳۸۳، شماره ۲۷ : ۳۷-۲۷

2. 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.

3. Wong, Y. H. (1998).The Dynamics of Guanxi in China. Singapore Management Review, 20(2): 25-42.

4. Forsyth, D. R., and B. R. Schlenker, (1977), 'On the Ethics of Psychological Research', Journal of Experimental social Psychology 13(4): 369-396.

5. Gaffikin, M,(2007), Accounting theory and practice: the ethical dimension, Accounting & Finance Working Paper 07/04, School of Accounting &Finance, University of Wollongong.p3

6. Lee,K(2007);" Developing Guanxi" Lee and Lee Associates,China, www.lla.cc

7. Au, A., and D. Wong, (2000), 'The Impact of Guanxi on the Ethical Decision-Making Process of Auditors-An Exploratory study on Chinese CPAs in Hong Kong', Journal of Business Ethics 28(1): 87-93.

8. Su, C., M. J. Sirgy, and J. E. Littlefield, (2003), 'Is Guanxi Orientation Bad, Ethically Speaking? A Study of Chinese Enterprises', Journal of Business Ethics 44(4): 303-312.

9. Ang, S. H., and S. M. Leong, (2000), Out of the Mouths of Babes: Business Ethics and Youths in Asia , Journal of Business Ethics 28(2): 129-144.

10. Liu, Mingzhi,(2008); The effect of personal values on individuals' ethical behavioural intentions: evidence from professional auditors in pepole's republic of china; available at: http/www.ssrn.com:24-25

۱۱. اعتمادی حسین، دیانتی دیلمی زهرا، تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران برکیفیت گزارش‌های مالی شرکت ها، فصلنامه اخلاق درعلوم و فناوری،۱۳۸۸سال چهارم شماره های۱،۲: ۲۰-۱۱

۱۲. جبارزاده کنگرلوئی سعید، تبین رابطه اخلاقیات و فرهنگ با محافظه کاری ومدیریت سود در نظام حسابداری ایران ، رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران،۱۳۸۹

۱۳. دیانتی دیلمی زهرا، طیبی وحید، تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه اخلاق درعلوم و فناوری،پاییز ۱۳۹۰ سال ششم شماره۳

۱۴. جباری حسین ،استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه ای(تحقیق تطبیقی بین فرهنگی) ، رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران،۱۳۸۸

۱۵. بولو قاسم، صادقی پیمان،" تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت"، فصلنامه اخلاق درعلوم و فناوری،۱۳۸۹سال چهارم شماره های۳،۴: ۸۳-۷۴

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

۱۶. حساس یگانه یحیی، مقصودی امید، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس ، فصلنامه اخلاق درعلوم و فناوری،۱۳۸۹سال ششم شماره ۱: ۷۳-۶۲

۱۷. امیراکبری علیرضا، داروئیان سهیلا، برداشت‌های ادراک اخلاق حرفه‌ای مدیران در کسب و کارهای متوسط و کوچک ، فصلنامه اخلاق درعلوم و فناوری،۱۳۹۰سال ششم شماره ۱: ۹۳-۸۴

18. Douglas, P. C., and B. N. Schwartz, (1999), 'Values as the Foundation for Moral Judgment: Theory and Evidence in an Accounting Context', Research on Accounting Ethics 5: 3-20.

19. Douglas, P. C., R. A. Davidson, and B. N. Schwartz, (2001), 'The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments,' Journal of Business Ethics 34(2): 101-121.

20. Al Moutaz El Mujtaba Mohammed, Bushara Namat Mohamed Saeed, (2012), " Factors Affecting Auditor Response to the Needs of Accounting Services Clients "A Case Study of Audit Offices in Saudi Arabia", Journal of American Science, 8(3): 410-416

21. Karacaer ,Semra;Raheel Gohar;Mehmet Aygu¨n;Cem Sayin,(2009)," Effects of Personal Values on Auditor's Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors"; Journal of Business Ethics ,88:53–64

22. Gupta ,Sanjay ¸ Nancy J. Swanson̦ Donna J. Cunningham;(2010);" A Study of the effect of age, gender & GPA on the ethical behavior of accounting students" Journal of Accounting, Ethics & Public Policy; Volume 11, No. 1

23. Marques ,P A; Perieria ,J.A(2009), "Ethical Ideology and Ethical Judgment in the portogess accounting profession"; Journal of Business Ethics,86-227-242

24. Vij .S, Sharma. R., Kaur. P., (2010)" Ethical Orientation of Managers in Insurance Industry in India", International Conference on Business Ethics & Human Values (Dec 22-23, 2010), University Business School, Panjab University, Chandigarh. available at: http://ssrn.com/abstract=1730965

25. Uswati Dewi. N. H., Prihatin. T.,(2010)," Predicting intended ethical behavior of auditor candidate on accounting students",The 18th Annual Conference on Pasific Basin Finance, Economic Accounting and Management (PBFEAM), available at: http://ssrn.com/abstract=2046403

26. Rest, J. R. (1988),Why does college promote development in moral judgment? Journal of Moral Education, 17(3), pp. 183–194.

27. Forsyth, D. R., (1980), 'A Taxonomy of Ethical Ideologies', Journal of Personality and Social Psychology 39(1): 175-184.

28. Paulhus, D. L., (1989), 'Measurement and Control of Response Bias', in J. P. Robinson, P. R. Shaver, and L. Wrightsman (Eds.), Measures of Social-Psychological Attitudes (Academic Press, New York).

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1391.7.4.4.0] [Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-10-30]

