دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال چهارم، شماره هشتم، پاییز و زمستان ۱۳۹۸، صفحه۲۸۱-۳۱۷

مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری – تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه

محمد رمضان احمدی*[۱] عبدالمجید آهنگری[۲] محسن صالحی نیا[۳]

تاریخ دریافت:۹۸/۰۴/۱۳ تاریخ پذیرش:۹۸/۰۵/ ۲۶

چکیده

ورشکستگی شرکت‌های بین‌المللی ریشه در چشم‌پوشی بر تخلفات حسابداری دارد و این چشم‌پوشی در نهایت به دلیل افول اخلاق و فراموش کردن رسالت حرفه حسابرسی به‌عنوان یک حرفه خودگردان می‌باشد. از آنجا که سازه های متعددی بر اخلاق حرفه ای حسابرسی تاثیرگذار است؛ لذا این پژوهش با درک این موضوع از طریق مدلسازی ساختاری – تفسیری به دنبال طراحی مدلی مبنی بر سطح بندی و تفکیک سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابداران رسمی کشور در سال ۱۳۹۸ می باشد که جهت انتخاب نمونه از روش نمونه گیری هدفمند استفاده شده است. روش شناسی پژوهش ترکیبی می باشد که در بخش کیفی مبتنی بر شناسایی سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی از طریق تحلیل محتوای مبانی نظری، پیشینه تجربی و انجام تحلیل دلفی فازی با مشارکت ۲۰ خبره حرفه حسابرسی به عنوان اعضای پانل و در بخش کمی نیز با مشارکت ۱۶ خبره حرفه حسابرسی و از طریق تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به دنبال مدلسازی ساختاری – تفسیری می باشد. نتایج پژوهش نشان می دهد که اساسی ترین سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی سازه رقابت در بازار حسابرسی، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس،

[۱]استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران (نویسنده مسئول)،ahamadi_m@scu.ac.ir

[۲]دانشیار، گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران a_m_ahangari@yahoo.com

[۳]دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران research@mohsensalehinia.ir

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم می باشد. این سازه ها مرتبط با شاخص های محیطی و اقتصادی می باشند.

واژگان کلیدی: اخلاق حرفه ای حسابرسی، سازه های اقتصادی، سازه های رفتاری، سازه های محیطی، سازه های وظیفه ای و مدلسازی ساختاری – تفسیری.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

۱- مقدمه

دنیای تجاری و حرفه‌ای امروز، دستخوش تحولات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه‌تنها به تجارت، بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته است و به این ترتیب، تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت بـه نتیجه کارهای حرفه‌ای افزایش‌یافته و دیگر نمی‌توان به سیستم‌ها و روش‌های سنتی اتکا کرد. حرفه حسابرسی نیز، از این موضوع مستثنا نیست. در فضای کنونی اقتصاد دنیا حسابرسی به یک ابزار کلیدی و اثربخش تبدیل شده است که نقش آن انکارناپذیر است؛ اما در طی دو دهه اخیر جایگاه و موقعیت حسابرسی در سطح بین‌المللی تنزل یافته است و علت این امر ورشکستگی‌های متعددی همچون ورشکستگی انرون[1]، ورلدکام[2]، سان بیم[3]، منیجمنت ویست[4] و بنیاد باپتیستی آریزونا[5] می باشد که این ورشکستگی‌ها ابعاد بین‌المللی داشتند. زمانی که این ورشکستگی‌ها به دقت مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد، مشخص می‌شود که ریشه اصلی این ضایعات اقتصادی در حسابداری و حسابرسی نهفته است (تیبودو، ۲۰۰۸). مسائلی همچون عدم رعایت اصل استقلال، عدم اعمال مراقبت حرفه‌ای در حین رسیدگی‌ها، عدم شناخت ساختار کنترل‌های داخلی زمینه‌ساز بروز این ورشکستگی‌ها بوده است. ورشکستگی این شرکت‌های بین‌المللی ریشه در چشم‌پوشی بر تخلفات حسابداری دارد و این چشم‌پوشی در نهایت به دلیل افول اخلاق در حرفه و فراموش کردن رسالت حرفه حسابرسی به‌عنوان یک حرفه خودگردان می‌باشد. موضوع اخلاق به دلیل نقش مهم و پرمعنای رفتار اخلاقی در حفظ و بقای یک جامعه مدنی و وجود تعداد پرشمار از نمونه‌های رفتار ضد اخلاقی، توجه زیادی را در سراسر جامعه به خود معطوف کرده است (پوریا نسب، ۱۳۷۹).

مراعات نکات اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران چندان آسان نیست. عوامل مختلفی بر نحوه تصمیم‌گیری حسابداران رسـمی تأثیر می‌گذارد. پژوهشگرانی از قبیل بوچن (۲۰۰۴) و کیم و همکاران (۲۰۰۹) بـه عوامـل مختلفـی در شـیوه تصمیم‌گیری حسابداران رسمی اشـاره می‌کنند. ازجمله ایـن عوامل می‌توان بـه باورهـای مـذهبی، ویژگی‌های شخصـیتی حسابدار و جامعه و نوع حرفه اشاره کرد. عوامل موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی را می توان به سازه های رفتاری[6] (روابط انسانی در حرفه حسابرسی) ، سازه های محیطی[7] (شرایط محیط بیرونی حسابرس)، سازه

1. Enron
2. WorldCom
3. Sunbeam
4 . Waste Management
5 . Baptist foundation of Arizona
6 . Behavior
7 . Environment

ای وظیفه ای[1] (ابعاد و ماهیت کار حسابرسی) و سازه ای اقتصادی[2] (شرایط اقتصاد و مالی حسابرسان) تفکیک کرد. در راستای اینکه تاکنون پژوهش جامعی در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در داخل و خارج کشور، که اقدام به شناسایی و مدل‌سازی سازه‌های محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی کرده باشد، یافت نشده و با توجه به نقش سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش اصلی است که: سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان کدام اند؟ همچنین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از فرآیند دلفی فازی کدامند؟ و درنهایت با استفاده از مدل‌سازی ساختاری – تفسیری، مدل سازه های موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با توجه به شاخص های محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی چیست؟ در پاسخ به پرسش های فوق نخست به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش و فرضیه های پژوهش پرداخته می شود؛ سپس، روش شناسی پژوهش مورد بحث قرار می گیرد. در پایان نیز، یافته های پژوهش و نتیجه گیری و بحث ارائه می شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی تنها درگیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست، بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات، و مدارک حسابرسی روبه‌رو است (نیچل، ۲۰۰۰). در نتیجه، فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای زیادی توسط حسابرسان است و این قضاوت‌ها و انتخاب رویه‌ها مستلزم وجود اخلاق حرفه‌ای می‌باشد (جیبنس و سوارین، ۱۹۹۵؛ لیبی، ۱۹۹۵؛ میسر، ۱۹۹۵؛ سالومن و شیلدز، ۱۹۹۵؛ چوی و کینگ، ۲۰۰۵؛ تراتمن و همکاران، ۲۰۱۵). رست (۱۹۹۴) در الگوی خود توضیح می‌دهد که ساختارهای شناختی مختلف و فرایندهای موجود در بطن فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی چگونه برای ایجاد رفتار اخلاقی فرد با هم ترکیب می‌شوند. این پژوهشگر به چهار مؤلفه عمده درونی در فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی اشاره می‌کند، که این مؤلفه‌ها عبارت‌انداز حساسیت اخلاقی، توانایی استدلال برای پیدا کردن یک راه حل مطلوب، داشتن انگیزه اخلاقی و بالاخره ویژگی‌های شخصیتی فرد است. برخی دیگر از پژوهشگران چارچوب نظری دیگری در مورد تصمیمات اخلاقی ارائه می‌دهند. این پژوهشگران بر دیدگاه ادراکی تأکید می‌کنند و با قبول نظریه پیاژه اظهار می‌دارند که یادگیری فردی یا به عبارتی توسعه ادراکی، پیش شرط لازم در جهت استدلال اخلاقی است. همچنین مدیران مسن‌تر به افشا مشکلات اخلاقی تمایل دارند و نسبت به مسائل مربوط به تخطی اخلاقی که می‌تواند به سازمان و ذینفعان مربوط شود، حساس‌تر هستند (فرناندو و همکاران، ۲۰۰۸). کولبرگ (۲۰۰۲) با استفاده از تئوری رشد اخلاقی دریافت همان‌طور که شخص مراحل اخلاقی را طی می‌کند ممکن

1. Task
2. Economic

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر کند. کولبرگ (۲۰۰۲) اظهار می‌کنند که سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند زیرا بهبود اخلاق به‌طور عمده با توجه به تجربه‌های حاصل از زندگی رخ می‌دهد. با این وجود انجام قضاوت کامل یا کاملاً عاری از جانب‌داری بسیار دشوار است، چرا که ویژگی‌های محیطی[1] ، رفتاری[2]، وظیفه‌ای[3] و اقتصادی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آن‌ها در کشف انحراف‌ها مؤثر است و در نهایت این مسئله قضاوت و تصمیم‌گیری های اخلاقی آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد (کواداکرز، ۲۰۰۹). سازه های محیطی موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل شرایط و سازه های محیط بیرونی حسابرس هستند که محیط حرفه حسابرسی را احاطه نموده، با حرفه تاثیر و تاثر متقابل داشته و خارج از کنترل حرفه می باشند. این سازه ها عملکرد بیشتر حسابرسان را تحت تاثیر خود قرار می دهند. سازه های محیطی موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل بودجه زمانی، پاسخگویی، محیط حسابداری، رقابت در بازار حسابرسی و ... می باشد. سازه های رفتاری موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل سازه ها و روابط انسانی در حرفه حسابرسی است، که هنجارهای رفتاری، ارتباط غیررسمی و الگوهای خاص به هم پیوسته و محتوای اصلی حرفه را تشکیل می دهند.

این سازه ها در واقع قسمت زنده حرفه تلقی می شوند و هرگونه سازه ای که به طور مستقیم مربوط به نیروی انسانی می باشد، در این شاخه قرار می گیرد. سازه های رفتاری موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل دانش، تخصص، توانایی پردازش اطلاعات، بیش اطمینانی و ... می باشند. سازه های وظیفه ای در فرآیند اخلاق حرفه ای حسابرسی برگیرنده ابعاد و ماهیت کار حسابرسی می باشد؛ که با قاعده و ترتیب خاص و به هم پیوسته؛ چارچوب و پوسته کار حسابرسی را در بر می گیرند. سازه های وظیفه ای موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل شکل ارائه اطلاعات، پیچیدگی اطلاعات، ریسک و ... می باشند. سازه های اقتصادی موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل شرایط و سازه های اقتصادی و مالی مرتبط با حسابرسان می باشند که بر ارائه خدمات حسابرسی احاطه دارند. سازه های اقتصادی موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی شامل بهای تمام شده خدمات، حق الزحمه خدمات، مشکلات مالی حسابرس، نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم و ... می باشند (کواداکرز، ۲۰۰۹؛ مالا و چاند، ۲۰۱۵).

■ پیشینه پژوهش های خارجی

لمبرت (۱۹۷۴) در مطالعه‌ای بر روی حسابداران نشان می‌دهد که حدود ۲۸/۶۳ درصد حسابداران با آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان یک رهنمود عملی موافق هستند. هرچند، مطالعه

[1] Environmental
[2] Behavioral
[3] Task

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

مالان (۲۰۰۲) در آفریقای جنوبی نشان می‌دهد که شرکت‌های آفریقای جنوبی نمی‌توانند رویه‌های اخلاقی مدیریت را با رویه‌های فعلی مدیرانشان همسو نمایند. ایشان همچنین معتقد است که اگرچه بیشتر سازمان‌ها آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای دارند، اما عده کمی از آن‌ها متعهد به اجرا و به‌کارگیری عملی آن‌ها هستند.

شانتیو (۱۹۹۲) معتقد است توانایی‌ها و مهارت‌هایی که در خبرگان ظاهر می‌شود، به پنج عامل بستگی دارند: میزان دانش، ویژگی‌های روان‌شناختی، مهارت‌های شناختی، استراتژی‌های تصمیم‌گیری و ویژگی‌های وظیفه. برخی از عوامل اشاره‌شده‌ی شانتیو در مطالعات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است (بونر و لویس، ۱۹۹۰؛ عبدالمحمدی و شانتیو،۱۹۹۲؛ مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳؛ خوش‌طینت و بستانیان، ۱۳۸۶ و خواجوی و نوشادی، ۱۳۸۸).

نتایج پژوهش مارتین سون و زیگنفوس (۲۰۰۰) در آمریکا مبین حمایت و دفاع محکمی برای آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای در بین جامعه حسابداران رسمی آن‌ها است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رابطه معناداری بین قضاوت‌های اخلاقی حرفه‌ای و میزان اهمیت آن‌ها برای آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی سازمانی‌شان وجود دارد. این در حالی است که نتایج پژوهش موسلمو و آراس (۲۰۰۴) متفاوت است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد حمایت ضعیفی در بین افراد حرفه از آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای کشور ترکیه وجود دارد و رابطه معناداری بین قضاوت‌های اخلاقی حرفه‌ای و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی وجود ندارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد حمایت افراد کم سن تر برای رفتارهای اخلاقی بیشتر است، البته این حمایت وقتی که آن‌ها با مسائل سودآوری شرکت درگیر می‌شوند، ضعیف‌تر می‌شود.

با استفاده از تئوری رشد اخلاقی، کولبرگ و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند همان‌طور که شخص مراحل اخلاقی را طی می‌کند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر کند. آن‌ها اظهار می‌کنند که سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند زیرا بهبود اخلاق به‌طور عمده با توجه به تجربه‌های حاصل از زندگی رخ می‌دهد. به نقل از سینگاپاکدی (۱۹۹۹) مدیران مسن‌تر به افشا مشکلات اخلاقی تمایل دارند و نسبت به مسائل مربوط به تخطی اخلاقی که می‌تواند به سازمان و ذینفعان مربوط شود، حساس‌تر هستند (فرناندو و همکاران، ۲۰۰۸)

آراس و همکاران (۲۰۰۴) عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی شاغلین حسابداری و مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند. خلاصه یافته‌های پژوهش وجود تأثیرات معنادار ارزش‌های اخلاقی شرکت، تأثیر محیط و سن پاسخ دهندگان بر قضاوت‌های اخلاقی را نشان می‌دهد.

نتایج پژوهش میر شکاری و همکاران (۲۰۰۸) نشان دهنده تفاوت میان دانشجویان حسابداری ایران و استرالیا نسبت به موضوع تقلب آکادمیک و نیز محیط‌های تجاری است. این نتایج نشان می‌دهد دانشجویان دختر استرالیایی نسبت به دانشجویان پسر اخلاقی ترند همچنین دانشجویان

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

دختر ایرانی از دانشجویان پسر اخلاقی‌تر عمل کردند. همچنین در محیط‌های دانشگاهی، دانشجویان عضو خانواده‌های مرفه و با تحصیلات بیشتر نسبت به گروه‌های دیگر کمتر اخلاق را رعایت می‌کردند.

لی و همکاران (۲۰۱۲) رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان را بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوگیری کمتری نسبت به منافع صاحب‌کاران خود دارند و در هنگام رسیدگی به منافع همه افراد توجه می‌کنند.

پاینو و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی از رفتار سازمانی که شامل عوامل رفتاری و ادبیات روانشناسی صنعتی است، به‌عنوان مبنایی برای ارائه و آزمون مدل رفتاری برای رفتار ناکارآمد حسابرسان استفاده کردند. نتایج مطالعه آن‌ها که با استفاده از فن تحلیل مسیر به‌دست‌آمده حاکی از آن است که حسابرسانی که رفتار ناکارآمد زیادی را پذیرفته‌اند، تمایل به داشتن یک منبع کنترل بیرونی و نمایش گردش مالی بالایی دارند.

مالا و چاند (۲۰۱۵) در پژوهشی به تحلیل محتوای مقالات منتشرشده در ده مجله‌ی معتبر حسابداری در مورد قضاوت و تصمیم‌گیری حسابداری و حسابرسی طی سال‌های ۱۹۸۰ الی ۲۰۱۰ کرده و مطابق با پژوهش بونر (۱۹۹۰) این مقالات را به سه‌طبقه کلی متغیرهای شخصیتی (انفرادی)، وظیفه‌ای و محیطی کردند. آن‌ها اذعان داشته که این طبقه‌بندی هرچند مفید بوده، اما ممکن است که بین این متغیرها در طبقه‌های مختلف رابطه متقابل وجود داشته باشد.

بانگون و آسری (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر اطلاعات مالی بر تصمیم گیری اخلاقی، ایدئولوژی های اخلاقی[1]، ضوابط اخلاقی[2]، اخلاق حرفه ای و تعهد حرفه ای[3] پرداختند. در این پژوهش جهت جمع آوری داده ها از روش پیمایشی و جهت تجزیه و تحلیل داده ها از روش تحلیل رگرسیون ساده و تحلیل رگرسیون تعدیل شده استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که اطلاعات مالی بر هر شش متغیر تصمیم گیری اخلاقی، ایدئولوژی های اخلاقی، ضوابط اخلاقی، اخلاق حرفه ای و تعهد حرفه ای موثر است.

اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) به بررسی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی پرداختند. در این پژوهش چهار حوزه، ضوابط اخلاقی موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی، تعهد حرفه ای موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی، ارزش های اخلاقی

1. Ethical Ideology
2. Ethical Climate
3. Professional Commitment

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

شرکتی[1] موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی و ایدئولوژی اخلاقی موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است. جهت سنجش حوزه های فوق ۳۸۲ پرسشنامه متشکل از سازه های ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه ای، ارزش های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی بین حسابرسان بخش عمومی مالزی توزیع و جمع آوری شده است. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی متاثر از قانون و ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه ای، ارزش های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی می باشد.

حلیم و همکاران (۲۰۱۸) به شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان در مالزی پرداختند. در این پژوهش جهت سنجش میزان قضاوت حرفه ای و عوامل مؤثر بر قضاوت (از قبیل جنسیت، صلاحیت حرفه ای، سطح وضعیت (اجتماعی)، تجربه و اندازه شرکت) از پرسشنامه استفاده شد. نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چندگانه در این پژوهش نشان می دهد که سطح وضعیت (اجتماعی) و تجربه بر قضاوت حرفه ای حسابرسان موثر هستند؛ لیکن جنسیت، صلاحیت حرفه ای و اندازه شرکت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان موثر نیستند.

کشیوگلی و همکاران (۲۰۱۹) به تجزیه و تحلیل مشارکت حسابرس داخلی در تأمین اطمینان در ارتباط با پیاده سازی های اخلاق حرفه ای در سازمان ها پرداختند. در این پژوهش با استفاده از داده های جهانی و نظرات حسابرس داخلی یک مدل معادلات ساختاری ارائه شده است. در این مدل معادلات ساختاری عوامل تعیین کننده اخلاق حرفه ای در شش حوزه مستندات سیاست حسابرسی[2]، صداقت حسابرس[3]، استانداردهای اخلاقی[4]، حسابرسی اخلاقی[5] و حاکمیت شرکتی[6] قرار گرفته است.

■پیشینه پژوهش های داخلی

خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶) نیز در مطالعه خود به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بودند. یافته‌های آنان نشان داد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی، مهم‌ترین ویژگی‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود وضعیتی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، وجود

1. Corporate Ethical Values
2. Audit Policy Documents
3. Auditor Integrity
4. Ethics Standards
5. Ethics Audit
6. Corporate Governance

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی و تفسیر ناپذیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی از مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به شمار می‌روند.

مدرس و همکاران (۱۳۸۷) پژوهشی در رابطه با دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران انجام داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که از دیدگاه عموم، حسابرسان نسبتاً به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند هستند اما با وجود نیاز به اقدامات انضباطی برای جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای، نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی برای آیین رفتار حرفه‌ای وجود ندارد.

همچنین خواجوی و نوشادی (۱۳۹۱) در پژوهشی اقدام به ارائه نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان کردند. از دیدگاه خواجوی و نوشادی، دستیابی به افزایش کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای آن‌هاست؛ بنابراین، به نقش مدل‌های تصمیم‌گیری و الگوهای رفتاری در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان پرداخته، و از دید روانشناسی برای درک، ارزیابی و بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری در فرآیندهای حسابرسی استفاده کردند. یافته‌های مطالعه نشان داد که توجه به ویژگی‌های فردی، الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری منجر به بهبود کیفیت قضاوت در مراحل مختلف حسابرسی می‌شود و پژوهش‌های کافی در زمینه‌ی حالات فردی و احساسی تیم حسابرسی انجام‌نشده است. برخی ویژگی‌های فردی مانند حالات عاطفی و احساسی حسابرسان که در نتیجه محدودیت‌هایی مانند فشار زمانی و محدودیت‌های بودجه‌ای با آن مواجه می‌شوند، ممکن است بر عملیات حسابرسی نیز تأثیر بگذارند.

حساس یگانه و کاظم پور (۱۳۹۲) رابطه سطح مهارت حسابرسان را با حساسیت و قضاوت اخلاقی بررسی کردند. هدف پژوهش آن‌ها پاسخی برای این سؤال بود که: آیا اخلاق جزئی از مهارت حسابرسان محسوب می‌شود؟ نتایج مطالعه حاکی از وجود اختلاف معنادار بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آن‌ها بود، ولی در بررسی هم‌پیشگان آن‌ها با یکدیگر، اختلاف معناداری مشاهده نشد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و اولویت‌بندی این عوامل پرداختند. جامعه آماری پژوهش را کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ تشکیل می‌دهند. بدین منظور، تعداد ۲۵۰ عدد پرسشنامه به مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های بورسی ارسال شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری بیانگر تأثیر منفی و معنادار جنسیت و همچنین تأثیر مثبت و معنادار سن و دینداری بر شدت اخلاقی ادراک شده است در حالی که تأثیر متغیرهای

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

سطح تحصیلات و رشته تحصیلی معنادار نیست. نتایج حاصل از اولویت‌بندی این عوامل نیز بیانگر این است که متغیرهای دینداری و جنسیت دارای بیشترین تأثیر بر شدت اخلاقی ادراک شده هستند. از این رو، به منظور افزایش ادراک حسابداران از شدت اخلاقی، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه‌های آموزشی اخلاق و برنامه‌های فرهنگی و دینی در دانشگاه‌ها و شرکت‌ها که می‌توانند تأثیر مثبتی بر شدت اخلاقی بگذارند، حائز اهمیت است.

صفری گرایلی و ولیان (۱۳۹۷) در پژوهشی به طراحی مدل و ارزیابی نقش قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی پرداختند. روش شناسی تحقیق ترکیبی می‌باشد و جامعه هدف شامل دو بخش کیفی و کمی است. به منظور آزمون فرضیات تحقیق در بخش کیفی از روش دلفی و در بخش کمی از آزمون‌های تعقیبی و تحلیل واریانس بر اساس بررسی شدت میانگین استفاده شد است. نتایج این پژوهش نشان می دهد زمانی که ابعاد قابلیت‌های دورنی و بیرونی یک موسسه حسابرسی با هم تطبیق داشته باشند، یعنی شاخص‌های قابلیت‌های درونی با هم همراستا باشند، همچنین شاخص‌های قابلیت‌های بیرونی نیز با هم همراستا باشند، ضمن تایید این موضوع که موسسه حسابرسی دارای قابلیت و توانمندی است، باعث ارتقای سطح اعتماد اجتماعی سهامداران و تصمیم گیرندگان مالی می‌شود.

اخیرا مهدوی و زمانی (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر منبع کنترل، تجربه و میزان تحصیلات حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنان پرداختند. در این پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه، داده‌های مورد نیاز از ۲۸۱ نفر از کارکنان مؤسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۶ جمع‌آوری و با استفاده از ضریب همبستگی اسپیرمن و رگرسیون خطی چندگانه تجزیه و تحلیل شده است. بر اساس نتایج پژوهش، مؤسسات حسابرسی باید هنگام استخدام نیروهای جدید، افراد با منبع کنترل درونی که نتایج تلاش‌های انجام شده به وسیله خودشان و یا وابسته به خودشان را به وقایع قابل‌کنترل مرتبط کرده را استخدام کنند و بیشتر بر کار حسابرسان کم‌تجربه و حسابرسانی که موفقیت را به شرایط نسبت می‌دهند و توانایی پذیرش مسئولیت خود را ندارند، نظارت کرده و زمینه ارتقاء تعهد آنان به مؤسسه و حرفه حسابرسی را فراهم کنند.

صادقیان و همکاران (۱۳۹۸) درپژوهشی با موضوع نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرس مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی به تبیین مدل تعامل استراتژیک بین حسابرسان و مدیریت پرداختند. اگر رسوایی های اخیر حسابداری نشانگر بحران اخلاقی باشد، این مدل نوید آن را می دهد که افزایش درصد مدیران علاقه مند به اعمال اخلاقی منجر به کاهش گزارش های مالی متقلبانه می شود. مدل ارایه شده همچنین تاثیر افزایش پاداش برای ارتکاب تقلب (شامل گزینه های متعدد تصاحب سهام، ایجاد محدودیت در سهام و انگیزه های عملکردی مبتنی بر

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

گزارشات حسابداری) و تاثیر افزایش مجازات برای کشف تقلب (مانند مجازات های سنگین در قانون ساربینز اکسلی) را نیز تبیین می نماید.

■ نقد پژوهش‌های پیشین

ادبیات موجود اهمیت سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان را روشن می‌سازد و در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان نیز حاکی از تأثیر انکارناپذیر سازه‌های محیطی، رفتاری، وظیفه-ای و اقتصادی بر اخلاق حرفه‌ای آنان است؛ اما این سازه‌ها در مطالعات مربوط به سایر کشورها به صورت پراکنده اشاره شده (بونر، ۱۹۹۰؛ مالا و چاند، ۲۰۱۵) و در پژوهش‌های داخلی تنها به مطالعه تعداد محدودی از شاخص‌های متغیرهای محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی پرداخته شده است. افزون بر این، در هیچ‌یک از مطالعات داخلی و خارجی مربوط در این زمینه، از فن‌های نوین (مانند مدل‌سازی ساختاری – تفسیری و فرآیند دلفی فازی) جهت مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان استفاده نشده است. در پژوهش حاضر ضمن بررسی جامع سازه‌های محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی از این فن‌ها جهت گسترش بحث اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در ایران استفاده خواهد شد.

۳- سوال پژوهش

مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری – تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه چگونه است؟

۴-روش شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر شناسایی و مدل‌سازی سازه‌های محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان ایران با استفاده فرآیند دلفی فازی و مدل‌سازی ساختاری - تفسیری است؛ بنابراین، این مطالعه کاربردی بوده و از نظر ماهیتی، پیمایشی- تحلیلی است. به این دلیل کاربردی است که به دنبال توسعه‌ی کاربردی دانش در یک زمینه خاص است. پژوهش‌های کاربردی به دنبال کاربرد عملی دانش هدایت می‌شود و به دنبال بهبود درک نسبت به م سئله فرا روی حرفه و یافتن راه‌حلی برای آن ا ست (سرمد و همکاران، ۱۳۹۰). پیمای شی ا ست زیرا بخ شی از اطلاعات پژوهش حا ضر از طریق پر س شنامه جمع‌آوری می شود و به این دلیل تحلیلی است که رابطه بین سازه ها را نیز بررسی می‌کند. همچنین رویکرد این پژوهش به لحاظ منطق گردآوری داده ها از نوع ا ستقرا – قیا سی ا ست؛ بدین منظور ابتدا با برر سی مبانی نظری و تئوریک پژوهش سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرس شناسایی و در قالب چک لیست امتیازی جدول ۱ تهیه و تدوین گردید و بر مبنای رویکرد قیاسی تلاش شد از طریق روش دلفی فازی در دو رند سازه های پژوهش تایید، سپس براساس روش مدل سازی ساختاری

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

- تفسیری مدل سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی طراحی گردید. جهت مدل سازی ساختاری - تفسیری و سنجش پایایی پرسشنامه از نرم افزار صفحه گستر EXCEL و نرم افزار MATLAB استفاده شده است.

جدول ۱-چک لیست امتیازی پژوهش

شاخص	سازه ها	منابع مورد استفاده جهت استخراج سازه ها
سازه های محیطی	رقابت در بازار حسابرسی	مک دویت (۲۰۰۰)
	فشار روانی کار حسابرس	سرلک (۱۳۸۷)
	امکانات ارگونومیک محیط کار	آراس و همکاران (۲۰۰۴)
	تاثیرگذاری حسابداران با تجربه صاحبکار	آراس و همکاران (۲۰۰۴)
	بودجه زمانی کار حسابرسی	فلمینگ (۱۹۸۰)، مالا و چاند (۲۰۱۵)
	میزان پاسخگویی حرفه حسابرسی به جامعه	مک دویت (۲۰۰۰)
	اعتبار و شهرت صاحبکار	البردن (۲۰۱۵)
	خصوصی یا غیر خصوصی بودن صاحبکار	البردن (۲۰۱۵)، مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)، مالا و چاند (۲۰۱۵)
	نوع و قدرت حاکمیت شرکتی	البردن (۲۰۱۵)، مالا و چاند (۲۰۱۵)
	بورسی بودن یا نبودن صاحبکار	مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)
	اندازه سازمان صاحبکار	مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)
سازه های رفتاری	اطمینان بیش از حد حسابرس	بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵)
	میزان علاقه و توانایی فهم مطالب و روحیه کار تیمی	پونمون (۱۹۹۳)، صالحی (۱۳۹۵)
	روحیه وظیفه شناسی و پرهیز از بی تفاوتی	بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵)
	نگرش مذهبی	دکونینک (۲۰۰۵)، صالحی (۱۳۹۵)
	برخورد با مسائل قضاوتی	گندرون و همکاران (۲۰۰۶)
	مصلحت در عدم رعایت برخی از استانداردها	دکونینک (۲۰۰۵)
	تعهد به قواعد اخلاقی از قبیل رازداری	دکونینک (۲۰۰۵)، بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵)، صالحی (۱۳۹۵)
	داشتن و حفظ صلاحیت حرفه ای	اسچلاچتر (۲۰۰۲)، سوینی (۱۹۹۵)، پونمون (۱۹۹۳)، بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵)، مالا و چاند (۲۰۱۵)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

سازه های وظیفه ای	عدم رعایت رجحان محتوا بر شکل	بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵)
	پیچیدگی اطلاعات حسابداری	مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)، مالا و چاند (۲۰۱۵)
	تناسب حجم کاری و حق الزحمه	بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵)
	تهیه صورت های مالی توسط حسابرس	دکونینک (۲۰۰۵)
	عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس	لی و همکاران (۲۰۱۲)
	دغدغه گرفتن کار در سال ها آتی	گندرون و همکاران (۲۰۰۶)،
	ارائه خدمات اطمینان بخشی و غیر اطمینان بخشی با هم	بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵) و صالحی (۱۳۹۵)
	رعایت استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه ای	دکونینک (۲۰۰۵)، کوهن و همکاران (۲۰۰۱)، لمپ و همکاران (۱۹۹۲)
	امضا گزارش حسابرسی که جمع آوری شواهد آن توسط دیگران انجام شده	دکونینک (۲۰۰۵)
	پذیرش کار حسابرسی متناسب با صلاحیت حرفه ای	صالحی (۱۳۹۵)
سازه های اقتصادی	بهای تمام شده آزمون های رسیدگی	گندرون و همکاران (۲۰۰۶)
	مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم	مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)
	پذیرش کار با شرایط ناسالم مالی و پرداخت کمیسیون پذیرش کار	میگز و همکاران (۱۳۷۵)، صالحی (۱۳۹۵)
	دریافت هدیه یا اخذ تسهیلات	باوتم و همکاران (۲۰۰۹)، صالحی (۱۳۹۵)
	شرط برای حق الزحمه حسابرس	گندرون و همکاران (۲۰۰۶)، بوهاوی و همکاران (۲۰۱۵)
	داشتن رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم بااهمیت	گندرون و همکاران (۲۰۰۶)، صالحی (۱۳۹۵)
	روابط تجاری یا خویشاوندی با صاحبکار	گندرون و همکاران (۲۰۰۶)، صالحی (۱۳۹۵)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

سازه های پژوهش

در روش‌شناسی کیفی محقق به جای متغیر، با سازه[1] که مفهومی با معناست ارتباط دارد. در اینجا بحث از مفهوم معنا به جای متغیر است (ایمان، ۱۳۹۳). در پژوهش حاضر، سازه‌های محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی به‌عنوان سازه‌های اصلی در نظر گرفته شده است و به منظور اندازه‌گیری و شناسایی این سازه‌ها از تحلیل محتوای پژوهش‌های اشاره شده در بخش مبانی نظری، پیشینه تجربی و همچنین مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی و مدیران شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی هستند[2] که در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در عمل اقدام می‌نمایند. شیوه نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی-میدانی، نمونه‌گیری کیفی است که به آن نمونه‌گیری هدفمند یا «نمونه‌گیری نظری[3]» نیز گفته می‌شود (استراوس و کربن، ۱۹۹۰). در این نوع از نمونه‌گیری می‌توان از افراد، رویدادها، فضاها و موقعیت‌ها نمونه‌گیری کرد، برای گردآوری اطلاعات پژوهشگر با افرادی تماس برقرار می‌کند که در زمینه پژوهش مورد بررسی یا جنبه‌هایی از آن دارای اطلاعات و شناخت مناسب و کافی باشند. همچنین در روش هدفمند نمونه‌ها به صورت غیر تصادفی و بر اساس ویژگی‌های خاصی که دارند، برگزیده می‌شوند (جلالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش نیز جهت انتخاب نمونه خبرگان، از روش نمونه گیری هدفمند استفاده شده است. خبرگان این پژوهش شامل دو بخش است. در بخش اول یعنی انجام دلفی فازی، سازه ها موثر بر اخلاق حرفه ای از طریق تحلیل محتوای مبانی نظری، پیشینه تجربی و همچنین مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی تعیین و در قالب پرسشنامه طیف لیکرت ۷ امتیازی در اختیار ۲۰ خبره حرفه حسابرسی (جدول ۲) قرار داده شد.

جدول ۲. جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در بخش کیفی

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	شغل
مشارکت کننده شماره ۱	مرد	۲۷	کارشناسی ارشد	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۲	زن	۳۰	کارشناسی ارشد	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۳	مرد	۳۷	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی

1. construct

۲. براساس اطلاعات موجود در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، در تاریخ ۱۳۹۵/۰۷/۲۷، تعداد حسابداران رسمی شامل ۳۱۷ نفر به عنوان شاغل در موسسات عضو، ۲۱۲ نفر به عنوان شاغل در سازمان حسابرسی و ۵۶ نفر به عنوان شاغل انفرادی فعالیت می‌کنند.

.3 Theoretical Sampeling

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	شغل
مشارکت کننده شماره ۴	مرد	۳۵	کارشناسی ارشد	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۵	زن	۳۳	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۶	مرد	۴۴	کارشناسی	بیش از ۲۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۷	مرد	۲۹	کارشناسی ارشد	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۸	مرد	۳۲	کارشناسی ارشد	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۹	مرد	۴۰	دکتری	۱۵ تا ۲۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۰	مرد	۴۵	دکتری	بیش از ۲۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۱	مرد	۲۸	دکتری	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۲	زن	۳۵	دکتری	۱۵ تا ۲۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۳	مرد	۳۰	دکتری	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۴	مرد	۴۵	کارشناسی ارشد	۱۵ تا ۲۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۵	مرد	۲۹	دکتری	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۶	مرد	۳۴	دکتری	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۷	مرد	۴۳	دکتری	بیش از ۲۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۸	مرد	۲۶	دکتری	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۹	مرد	۳۵	کارشناسی ارشد	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۲۰	مرد	۵۴	دکتری	بیش از ۲۰ سال	حسابدار رسمی

در بخش دوم یعنی طراحی مدل ساختاری و تفسیری سازه های تعیین شده توسط خبرگان بخش اول در قالب پرسشنامه مقایسه زوجی در اختیار ۱۶ خبره حرفه حسابرسی (جدول ۳) قرار داده شد. این پرسشنامه ها در سال ۱۳۹۸ توزیع و جمع آوری گردیده است.

جدول ۳. جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در بخش کمی

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	شغل
مشارکت کننده شماره ۱	مرد	۳۵	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۲	مرد	۴۷	کارشناسی ارشد	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۳	مرد	۳۳	کارشناسی ارشد	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۴	زن	۵۰	دکتری	بیش از ۲۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۵	مرد	۴۶	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۶	مرد	۴۱	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۷	مرد	۲۹	دکتری	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره ۸	مرد	۳۵	دکتری	کمتر از ۵ سال	حسابدار رسمی

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	شغل
مشارکت کننده شماره ۹	مرد	۳۳	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۰	مرد	۳۵	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۱	مرد	۴۰	دکتری	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۲	مرد	۳۸	کارشناسی ارشد	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۳	زن	۳۹	دکتری	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۴	زن	۳۸	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۵	مرد	۴۴	دکتری	۱۰ تا ۱۵ سال	حسابدار رسمی
مشارکت کننده شماره۱۶	مرد	۴۱	دکتری	۵ تا ۱۰ سال	حسابدار رسمی

به منظور تایید روایی پرسشنامه های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از ۱۲ نفر از اعضای خبرگان خواسته شد، به هر شاخص اصلی امتیازی داده شود. براساس نتایج جدول ۴، CVR شاخص های اصلی بزرگتر از ۰/۷۵ است، که نشان دهنده اعتبار محتوایی شاخص های پژوهش است. همچنین به منظور تعیین پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده و نتایج جدول ۵ بیان کننده این است که ضریب آلفای کرونباخ تمامی شاخص های پژوهش بالاتر از ۰/۷ و تمام شاخص های پژوهش پایا می باشند.

جدول ۴. روایی (CVR) شاخص های پژوهش

شاخص	سازه ها	غیر ضروری	مفید ولی ضرورتی ندارد	ضروری	نتیجه	تایید/ حذف
سازه های محیطی	رقابت در بازار حسابرسی	-	-	۱۲	۱	تایید
	فشار روانی کار حسابرس	-	-	۱۲	۱	تایید
	امکانات ارگونومیک محیط کار	-	۱	۱۱	۰/۸۳	تایید
	تاثیرگذاری حسابداران با تجربه صاحبکار	-	-	۱۲	۱	تایید
	بودجه زمانی کار حسابرسی	-	۱	۱۱	۰/۸۳	تایید
	میزان پاسخگویی حرفه حسابرسی به جامعه	-	-	۱۲	۱	تایید
	اعتبار و شهرت صاحبکار	-	۱	۱۱	۰/۸۳	تایید
	خصوصی یا غیر خصوصی بودن صاحبکار	-	-	۱۲	۱	تایید
	نوع و قدرت حاکمیت شرکتی	-	-	۱۲	۱	تایید
	بورسی بودن یا نبودن صاحبکار	-	-	۱۲	۱	تایید
	اندازه سازمان صاحبکار	-	-	۱۲	۱	تایید

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

سازه های رفتاری	اطمینان بیش از حد حسابرس	-	-	۱۲	۱	تایید
	میزان علاقه و توانایی فهم مطالب و روحیه کار تیمی	-	-	۱۲	۱	تایید
	روحیه وظیفه شناسی و پرهیز از بی تفاوتی	-	-	۱۲	۱	تایید
	نگرش مذهبی	-	-	۱۲	۱	تایید
	برخورد با مسائل قضاوتی	-	-	۱۲	۱	تایید
	مصلحت در عدم رعایت برخی از استانداردها	-	-	۱۲	۱	تایید
	تعهد به قواعد اخلاقی از قبیل رازداری	-	-	۱۲	۱	تایید
	داشتن و حفظ صلاحیت حرفه ای	-		۱۲	۱	تایید
سازه های وظیفه ای	عدم رعایت رجحان محتوا بر شکل	-	۱	۱۲	۰/۸۳	تایید
	پیچیدگی اطلاعات حسابداری	-	۱	۱۲	۰/۸۳	تایید
	تناسب حجم کاری و حق الزحمه	-		۱۲	۱	تایید
	تهیه صورت های مالی توسط حسابرس	-	۱	۱۱	۰/۸۳	تایید
	عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس	-	-	۱۲	۱	تایید
	دغدغه گرفتن کار در سال ها آتی	-	-	۱۲	۱	تایید
	ارائه خدمات اطمینان بخشی و غیر اطمینان بخشی با هم	-	-	۱۲	۱	تایید
	رعایت استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه ای	-	-	۱۲	۱	تایید
	امضا گزارش حسابرسی که جمع آوری شواهد آن توسط دیگران انجام شده	-	-	۱۲	۱	تایید
	پذیرش کار حسابرسی متناسب با صلاحیت حرفه ای	-	-	۱۲	۱	تایید
سازه های اقتصادی	بهای تمام شده آزمون های رسیدگی	-	-	۱۲	۱	تایید
	مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم	-	-	۱۲	۱	تایید
	پذیرش کار با شرایط ناسالم مالی و پرداخت کمیسیون پذیرش کار	-	-	۱۲	۱	تایید
	دریافت هدیه یا اخذ تسهیلات	-		۱۲	۱	تایید
	شرط برای حق الزحمه حسابرس	-	۱	۱۱	۰/۸۳	تایید
	داشتن رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم بااهمیت	-	۱	۱۱	۰/۸۳	تایید
	روابط تجاری یا خویشاوندی با صاحبکار	-	۱	۱۱	۰/۸۳	تایید

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

جدول ۵. ضریب آلفای کرونباخ شاخص های پژوهش

شاخص های اصلی	ضریب آلفای کرونباخ
سازه های محیطی	۰/۸۲
سازه های رفتاری	۰/۷۹
سازه ای وظیفه ای	۰/۸
سازه های اقتصادی	۰/۷۹

۵. یافته های پژوهش

تکنیک دلفی فازی

پرسشنامه سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی از طریق تحلیل محتوای مبانی نظری، پیشینه تجربی و همچنین مصاحبه با خبرگان حرفه با ۴ شاخص سازه های محیطی، رفتاری، وظیفه ای و اقتصادی و ۳۶ سازه طراحی و در اختیار خبرگان حرفه قرار گرفت. جهت تایید یا حذف سازه ها و ورود آن ها به مدل از تکنیک دلفی فازی استفاده شده است. جدول ۶ نتایج حاصل از دور اول دلفی فازی منعکس شده است؛ براساس این جدول از مجموع ۳۶ سازه ۱۳ سازه به دلیل ضریب توافق کمتر از ۰/۷ حذف گردید. در همین راستا می توان گفت براساس نظر خبرگان این سازه ها چندان در اخلاق حرفه ای حسابرسی تاثیر گذار نیستند.

جدول ۶. نتایج دور اول دلفی فازی

شاخص	سازه ها	انحراف معیار	میانگین	ضریب توافق	نتیجه
سازه های محیطی	رقابت در بازار حسابرسی	۱/۷۵	۵/۴	۰/۷۳	تایید
	فشار روانی کار حسابرس	۱/۳۷	۵/۹	۰/۸۲	تایید
	امکانات ارگونومیک محیط کار	۱/۸۶	۴/۷	۰/۶۴	رد
	تاثیرگذاری حسابداران با تجربه صاحبکار	۱/۳۹	۵/۴۵	۰/۷۶	تایید
	بودجه زمانی کار حسابرسی	۱/۱۸	۵/۶	۰/۷۹	تایید
	میزان پاسخگویی حرفه حسابرسی به جامعه	۱/۶۰	۵/۴	۰/۷۵	تایید
	اعتبار و شهرت صاحبکار	۱/۸۲	۴/۸	۰/۶۵	رد
	خصوصی یا غیر خصوصی بودن صاحبکار	۱/۵۳	۵/۰۵	۰/۷۰	تایید
	نوع و قدرت حاکمیت شرکتی	۱/۸۹	۵/۱۵	۰/۷	تایید
	بورسی بودن یا نبودن صاحبکار	۱/۷۵	۵/۶	۰/۷۷	تایید
	اندازه سازمان صاحبکار	۱/۸۷	۵/۵	۰/۷۶	تایید

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

سازه های رفتاری	اطمینان بیش از حد حسابرس	۱/۵۹	۴/۸۵	۰/۶۶	رد
	میزان علاقه و توانایی فهم مطالب و روحیه کار تیمی	۱/۵۷	۵/۵	۰/۷۶	تایید
	روحیه وظیفه شناسی و پرهیز از بی تفاوتی	۱/۳۷	۶	۰/۸۴	تایید
	نگرش مذهبی	۱/۷۲	۳/۳۵	۰/۴۱	رد
	برخورد با مسائل قضاوتی	۱/۶۹	۴/۸۵	۰/۶۷	رد
	مصلحت در عدم رعایت برخی از استانداردها	۱/۷۲	۴/۴	۰/۵۹	رد
	تعهد به قواعد اخلاقی از قبیل رازداری	۱/۶۳	۵/۶۵	۰/۷۸	تایید
	داشتن و حفظ صلاحیت حرفه ای	۱/۴۱	۵/۹	۰/۸۲	تایید
سازه های وظیفه ای	عدم رعایت رجحان محتوا بر شکل	۱/۵۸	۵	۰/۶۹	رد
	پیچیدگی اطلاعات حسابداری	۱/۳۳	۵	۰/۶۹	رد
	تناسب حجم کاری و حق الزحمه	۱/۶۳	۵/۶	۰/۷۷	تایید
	تهیه صورت های مالی توسط حسابرس	۱/۷۸	۴/۶	۰/۶۲	رد
	عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس	۱/۷۱	۵/۲۵	۰/۷۲	تایید
	دغدغه گرفتن کار در سال ها آتی	۱/۵۷	۵/۸	۰/۷۹	تایید
	ارائه خدمات اطمینان بخشی و غیر اطمینان بخشی با هم	۱/۳۳	۵	۰/۶۹	رد
	رعایت استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه ای	۱/۶۶	۵/۴۵	۰/۷۵	تایید
	امضا گزارش حسابرسی که جمع آوری شواهد آن توسط دیگران انجام شده	۱/۸۰	۴/۹	۰/۶۵	رد
	پذیرش کار حسابرسی متناسب با صلاحیت حرفه ای	۱/۴۶	۵/۶	۰/۷۸	تایید
سازه های اقتصادی	بهای تمام شده آزمون های رسیدگی	۱/۱۹	۵/۴۵	۰/۷۷	تایید
	مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم	۱/۲۳	۵/۴	۰/۷۶	تایید
	پذیرش کار با شرایط ناسالم مالی و پرداخت کمیسیون پذیرش کار	۱/۶۰	۵/۴۵	۰/۷۶	تایید
	دریافت هدیه یا اخذ تسهیلات	۱/۸۴	۵/۴	۰/۷۴	**تایید**
	شرط برای حق الزحمه حسابرس	۱/۹۵	۴/۹۵	۰/۶۶	**رد**
	داشتن رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم بااهمیت	۱/۹۸	۵/۲	۰/۷۱	**تایید**
	روابط تجاری یا خویشاوندی با صاحبکار	۱/۹۴	۴/۹	۰/۶۶	**رد**

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

با توجه به سازه های حذف شده، مجددا پرسشنامه دور دوم طراحی و به منظور تایید نهایی سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی در اختیار خبرگان قرار گرفت. نتایج حاصل از دور دوم دلفی فازی بیانگر این است که به دلیل ضریب توافق بیشتر از ۰/۷ تمام سازه های دور دوم مورد تایید هستند. سازه های نهایی جهت ورود به مدل ساختاری – تفسیری در جدول ۷ (با علائم اختصاری) منعکس شده است.

جدول ۷. علائم اختصاری سازه های نهایی

شاخص	سازه ها	اختصار	سازه ها	اختصار
سازه های محیطی	رقابت در بازار حسابرسی	X1	خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار	X6
	فشار روانی کار حسابرس	X2	نوع و قدرت حاکمیت شرکتی	X7
	تاثیرگذاری حسابداران با تجربه صاحبکار	X3	بورسی بودن یا نبودن صاحبکار	X8
	بودجه زمانی کار حسابرسی	X4	اندازه سازمان صاحبکار	X9
	میزان پاسخگویی حرفه حسابرسی به جامعه	X5		
سازه های رفتاری	میزان علاقه و توانایی فهم مطالب و روحیه کار تیمی	X10	تعهد به قواعد اخلاقی از قبیل رازداری	X12
	روحیه وظیفه شناسی و پرهیز از بی تفاوتی	X11	داشتن و حفظ صلاحیت حرفه ای	X13
سازه های وظیفه ای	تناسب حجم کاری و حق الزحمه	X14	رعایت استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه ای	X17
	عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس	X15	پذیرش کار حسابرسی متناسب با صلاحیت حرفه ای	X18
	عدم دغدغه گرفتن کار در سال ها آتی	X16		
سازه های اقتصادی	بهای تمام شده آزمون های رسیدگی	X19	دریافت هدیه یا اخذ تسهیلات	X22
	مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم	X20	داشتن رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم بااهمیت	X23
	پذیرش کار با شرایط ناسالم مالی و پرداخت کمیسیون پذیرش کار	X21		

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

مدل سازی ساختاری – تفسیری

■ تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری

پس از مشخص شدن سازه های نهایی موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی به منظور طراحی مدل از مدلسازی ساختاری – تفسیری استفاده می شود. به این منظور نخست پرسشنامه ای طراحی شد که کلیت آن مانند جدول ۶ است. در این پرسشنامه ۲۳ سازه در سطر و ستون به صورت ماتریسی قرار گرفته؛ که خبرگان نوع روابط دوبه دویی سازه ها را مشخص کرده اند. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان براساس تکنیک های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیر استفاده شود (سینگ و همکاران، ۲۰۰۳)؛ بنابراین ماتریس خودتعاملی با استفاده از چهار حالت روابط مفهومی تشکیل و توسط ۱۸ نفر از خبرگان تکمیل شده است. برای تعیین نوع رابطه از نمادهای مندرج در جدول ۸ استفاده شده است. در نهایت نیز جهت تجمیع نظر خبرگان از شاخص مد استفاده شده؛ به گونه ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین شاخص ها، رابطه ای که بیشترین فراوانی را از نظر خبرگان داشته باشد، در جدول ۹ ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی منظور شده است.

جدول ۸. روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

نماد	مفهوم نماد
V	سازه سطر باعث محقق شدن سازه ستون می شود
A	سازه ستون باعث محقق شدن سازه سطر می شود
X	هر دو سازه سطر و ستون باعث محقق شدن یکدیگر می شوند (رابطه دو طرفه دارند)
O	بین سازه سطر و ستون هیچ ارتباطی وجود ندارد

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

جدول ۹. ماتریس خود تعاملی ساختاری نهایی

X23	X22	X21	X20	X19	X18	X17	X16	X15	X14	X13	X12	X11	X10	X9	X8	X7	X6	X5	X4	X3	X2	X1	
O	V	V	V	V	V	V	V	V	O	V	V	O	O	O	O	O	O	V	V	O	O		**X1**
O	O	O	A	O	A	A	A	A	A	X	A	X	A	A	A	A	O	X	A	V			**X2**
O	O	O	O	O	A	V	A	A	O	A	A	O	A	A	A	A	A	X	O				**X3**
O	O	O	A	V	A	A	O	A	V	X	O	X	O	A	A	A	A	X					**X4**
O	O	A	A	V	X	X	A	A	A	X	X	X	O	A	X	A	A						**X5**
O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O							**X6**
O	O	O	O	O	O	O	O	V	O	O	O	O	O	O	O								**X7**
O	O	O	O	O	O	V	O	O	O	V	O	O	O	O									**X8**
O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O										**X9**
O	O	O	A	V	V	V	O	O	O	X	X	X											**X10**
O	O	O	A	V	V	V	O	O	A	X	X												**X11**
V	V	X	O	O	V	V	O	O	A	X													**X12**
O	O	O	O	V	V	V	O	O	A														**X13**
O	O	O	A	O	O	V	O	O															**X14**
O	O	V	X	O	O	V	V																**X15**
V	V	X	A	O	O	V																	**X16**
V	V	A	O	V	X																		**X17**
O	O	A	A	O																			**X18**
O	O	O	A																				**X19**
V	V	V																					**X20**
O	O																						**X21**
O																							**X22**
																							X23

■ تشکیل ماتریس دستیابی

از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی (صفر و یک)، ماتریس دستیابی اولیه حاصل شده است؛ نحوه این تبدیل در جدول ۱۰ بیان شده است (جتیش تاکار و همکاران، ۲۰۱۷).

جدول ۱۰. نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

نماد	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می گیرد.
A	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می گیرد.
X	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می گیرد.
O	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می گیرد.

به منظور سازگاری ماتریس دسترسی اولیه، با دخیل کردن انتقال پذیری در روابط متغیرها، ماتریس دسترسی نهایی تشکیل میشود. بدین صورت که اگر (I,J) با هم در ارتباط باشند و نیز

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

(J,K) باهم رابطه داشته باشند؛ آن گاه (I,K) نیز با هم در ارتباط هستند (آذر و بیات، ۱۳۸۷؛ راوی و شانکار، ۲۰۰۴). انتقال پذیری روابط مفهومی بین متغیرها در مدل سازی ساختاری تفسیری یک فرض مبنایی می باشد. در این مرحله تمام روابط ثانویه بین متغیرها بررسی ریس دستیابی نهایی مطابق جدول ۱۱ بدست می آمده است.

جدول ۱۱. ماتریس دستیابی نهایی

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X20	X21	X22	X23
X1	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
X2	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱
X3	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
X4	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰
X5	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
X6	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰
X7	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰
X8	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱
X9	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰
X10	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
X11	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
X12	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
X13	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
X14	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
X15	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
X16	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
X17	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱
X18	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱
X19	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰
X20	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
X21	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
X22	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
X23	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱

■تعیین روابط بین متغیرها و تشکیل ماتریس مخروطی

به منظور تعیین روابط بین سازه ها ابتدا باید سازه های دستیابی[1]، سازه های پیش نیاز[2] و سازه های مشترک شناسایی گردد. سازه های دستیابی شامل سازه هایی می شود که از طریق این سازه می توان به آن ها رسید (سطرهای ماتریس دستیابی نهایی که حاوی مقادیر یک هستند، به عنوان سازه های دستیابی در نظر گرفته می شوند) و سازه های پیش نیاز شامل سازه

1. Rechability Set
2. Antecedent Set

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

هایی می شود که بر طبق آن ها می توان به این سازه رسید (ستون های ماتریس دستیابی نهایی که حاوی مقادیر یک هستند، به عنوان سازه های پیش نیاز در نظر گرفته می شوند). سپس اشتراکات سازه های دستیابی و پیش نیاز همه سازه ها تعیین می شود و در صورت یکسان بودن سازه های دستیابی با سازه های اشتراک آن سازه (سازه ها) به عنوان سطح در نظر گرفته می شود (سطح اشاره به لایه های طراحی شده مدل نهایی دارد). برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی[1] نامیده می شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۲). این تکرارها تا مشخص شدن سطح همه سازه ادامه می یابد. در این پژوهش سطوح ۸ گانه سازه ها در جداول مختلف به دست آمده که نتیجه نهایی آن ها در جدول ۱۲ جمع بندی شده است.

جدول ۱۲. سطح بندی سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی

نماد	سازه های پیش نیاز	سازه های دستیابی	سازه های اشتراک	سطح
X1	X1	X1-X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X19-X20-X21-X22-X23	X1	۸
X2	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X17-X18-X19	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X17-X18	۲
X3	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X17-X18-X19-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X17-X18	۲
X4	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X18	۲
X5	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19-X21-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X21	۲

1. Conical Matrix

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

X6	X2-X3-X4-X5-X6-X8-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19	X6	۷
X7	X2-X3-X4-X5-X7-X8-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X19-X20-X21	X7	۸
X8	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9- X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X14-X17-X18	۴
X9	X9	X2-X3-X4-X5-X8-X9-X11-X14-X17-X18-X19	X9	۷
X10	X1-X2-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X10-X11-X12-X13-X17-X18-X19-X21-X22-X23	X2-X4-X5-X10-X11-X12-X13-X21	۳
X11	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10- X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19-X21-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X21	۲
X12	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10- X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X16-X17-X18-X19-X21-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X16-X17-X18-X21	۲
X13	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10- X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19-X21-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X21	۲
X14	X1-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X11-X13-X14-X15-X17-X18-X20	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19-X21-X22-X23	X4-X5-X8-X11-X13-X14-X17-X18	۶
X15	X1-X7-X15-X20	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X19-X20-X21-X22-X23	X15-X20	۷
X16	X1-X7-X12-X15-X16-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X16-X17-X18-X19-X21-X22-X23	X12-X16-X21	۵
X17	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10- X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X14-X17-X18	۲

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

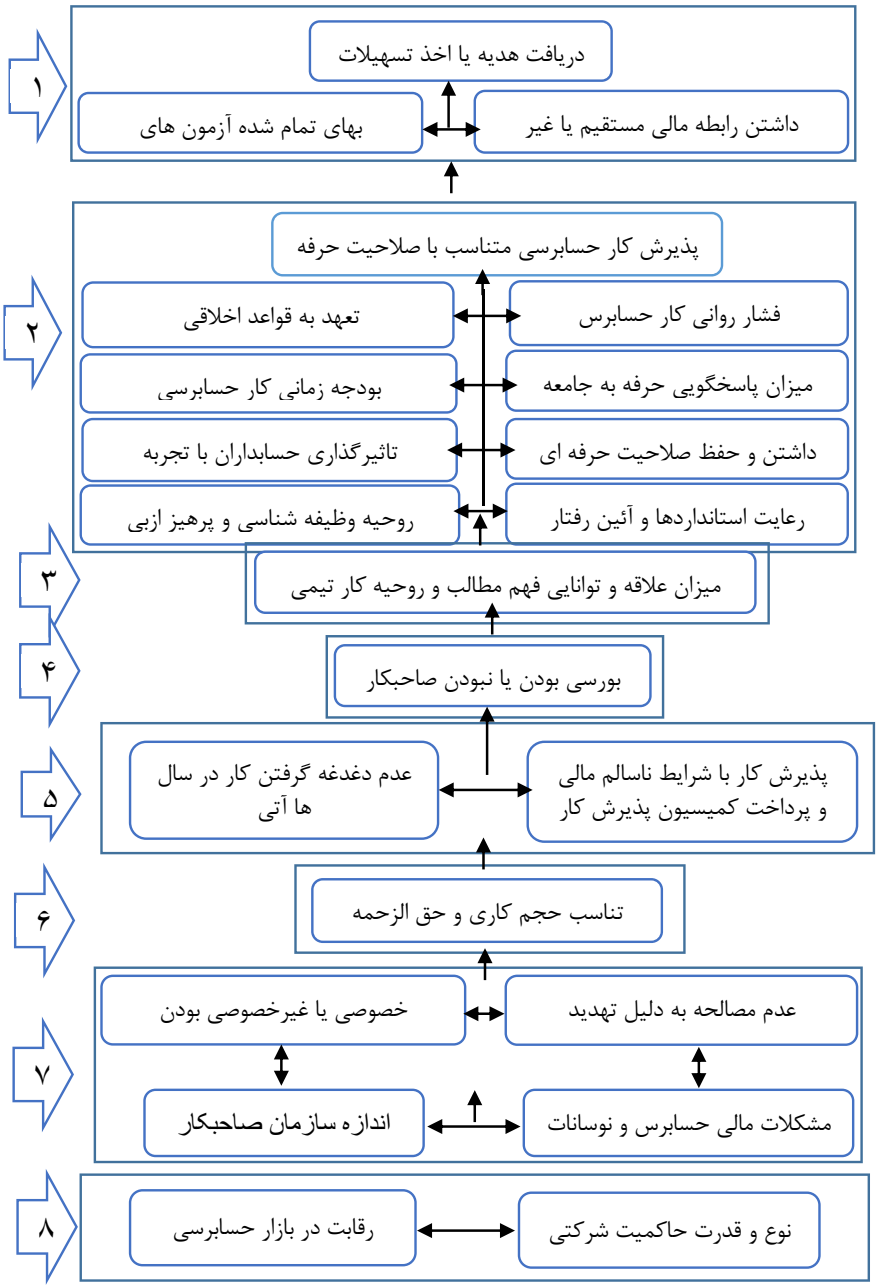
X18	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10- X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X14-X17-X18-X19-X22-X23	X2-X3-X4-X5-X8-X11-X12-X13-X14-X17-X18	۲
X19	X1-X2-X3-X4-X5-X6-X7-X8-X9-X10- X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X19-X20-X21	X19	X19	۱
X20	X1-X7-X15-X20	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X19-X20-X21-X22-X23	X15-X20	۷
X21	X1-X5-X7-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X20-X21	X2-X3-X4-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X16-X17-X18-X21-X22-X23	X5-X10-X11-X12-X13-X16-X21	۵
X22	X1-X3-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21-X22	X22	X22	۱
X23	X1-X3-X5-X8-X10-X11-X12-X13-X14-X15-X16-X17-X18-X20-X21-X23	X23	X23	۱

■ مدل نهایی ساختاری – تفسیری

در گراف مدلسازی ساختاری – تفسیری روابط متقابل و تاثیرگذاری بین معیارها و ارتباط معیارهای سطوح مختلف نمایان است که موجب درک بهتر فضای تصمیم گیری می شود. با استفاده از سطح بندی انجام شده در جدول ۱۲ دیاگرامی با عنوان « مدل ساختاری – تفسیری سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی» در شکل ۱ ترسیم شده است. در این شکل ۲ سازه رقابت در بازار حسابرسی و نوع و قدرت حاکمیت شرکتی در بالاترین ترین سطح قرار گرفته اند که مانند سنگ زیربنایی مدل عمل می کنند، در نتیجه ارتقا اخلاق حرفه ای حسابرسی باید از این سازه ها آغاز شود و به سایر سازه ها تعمیم یابد (این ۲ سازه ارتباطات دوسویه با یکدیگر دارند). تمامی سازه ها از مهم ترین سازه های کلیدی در اخلاق حرفه ای حسابرسی است؛ اما سازه هایی که در سطح بالای مدل سازی ساختاری تفسیری قرار گرفته اند از تاثیرگذاری بیشتری برخوردارند. همچنین باید توجه داشت سازه های که در سطح پایین قرار دارند، از تاثیر گذاری کمتری برخوردار هستند و بیشتر تحت تاثیر سازه سطوح بالاتر می باشد. در واقع سازه سطح بالاتر به عنوان زیر ساخت و پایه اساسی اخلاق حرفه ای حسابرسی محسوب می شوند.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

شکل ۱. مدل ساختاری – تفسیری سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی



[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

■ **نمودار تحلیلی MICMAC**

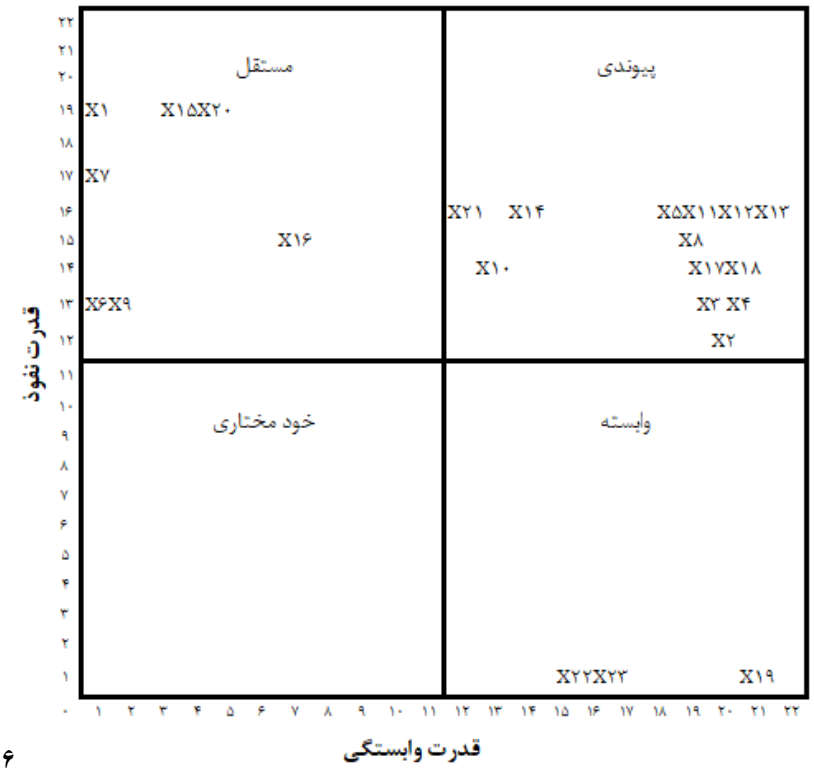
در این مرحله با استفاده از تکنیک MICMAC نوع سازه ها با توجه به اثرگذاری بر سایر سازه ها و اثر پذیری از سایر سازه ها مشخص شده و پس از تعیین قدرت نفوذ و قدرت وابستگی سازه ها، تمام سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی در یکی از گروه های چهارگانه طبقه بندی گردید. نخستین گروه شامل متغیرهای خودمختار می شود که قدرت نفوذ و وابستگی ضعیفی دارند (این متغیرها تا حدودی از سایر متغیرها مجزاند و ارتباطات کمی دارند). گروه دوم متغیرهای وابسته که از قدرت نفوذ ضعیف، ولی وابستگی بالایی برخوردار هستند. گروه سوم متغیرهای مستقل که دارای قدرت نفوذ بالا و وابستگی پایینی هستند؛ و در نهایت گروه چهارم متغیرهای پیوندی که قدرت نفوذ و وابستگی بالایی دارند. نگاره ۶ بیانگر این است که هیچ یک از سازه ها در گروه خود مختار قرار نگرفتند؛ که این به معنای آن است که ارتباط سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی در حد مطلوب و قوی است. براساس این نگاره سازه های رقابت در بازار حسابرسی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس، دغدغه گرفتن کار در سال ها آتی و مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم جز متغیرهای کلیدی برای ارتقای اخلاق حرفه ای حسابرسی به شمار می روند. این سازه ها به دلیل قدرت نفوذ بالا و وابستگی پایین، تاثیر بسیاری بر تحقق و ارتقای اخلاق حرفه ای حسابرسی دارند. اصولا سازه هایی که قدرت نفوذ بالایی دارند به اصطلاح سازه های کلیدی خوانده می شوند.

این سازه ها در یکی از دو گروه سازه های مستقل یا پیوندی جای می گیرند. همچنین براساس این نگاره سازه های فشار روانی کار حسابرس، تاثیرگذاری حسابداران با تجربه صاحبکار، بورسی بودن یا نبودن صاحبکار، بودجه زمانی کار حسابرسی، میزان پاسخگویی حرفه حسابرسی به جامعه، میزان علاقه و توانایی فهم مطالب و روحیه کار تیمی، تعهد به قواعد اخلاقی از قبیل رازداری، روحیه وظیفه شناسی و پرهیز از بی تفاوتی، داشتن و حفظ صلاحیت حرفه ای، تناسب حجم کاری و حق الزحمه، رعایت استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه ای، پذیرش کار حسابرسی متناسب با صلاحیت حرفه ای و پذیرش کار با شرایط ناسالم مالی و پرداخت کمیسیون پذیرش کار جز سازه های پیوندی و از قدرت نفوذ و وابستگی بالایی برخوردار است. هرگونه عملی بر این سازه ها سبب تغییر سایر سازه ها می شود. در نهایت نیز براساس این نگاره بهای تمام شده آزمون های رسیدگی، دریافت هدیه یا اخذ تسهیلات و داشتن رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم بااهمیت بیشتر تحت تاثیر سایر سازه ها بوده و از منظر سیستمی جز سازه های اثرپذیر

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

و ابسته هستند؛ به بیان دیگر برای ایجاد این سازه ها عوامل زیادی دخالت دارند و خود ان ها کمتر می توانند زمینه ساز سازه های دیگر می شوند.

شکل ۲. سطح بندی سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی با استفاده از تکنیک MICMAC



۶-

بحث و نتیجه گیری

اخلاق، موضوعی فراگیر است که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می دهد. رشد روز افزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را ایجاد کرده است. پیدایش حرفه ها گوناگون زاییده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل گرفته و به تدریج سیر تحول و تکامل را می پیمایند. تدام حیات هر حرفه به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می کند. حسابرسی نیز به عنوان یک حرفه از این امر جدا نیست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می کند، باید از اعتبار و اعتماد بالایی برخوردار باشد. همچنین، تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹). از سوی دیگر رسوایی های اخیر حسابرسی، نقطه شروع مسئله اخلاق حسابرسان و تاثیر آن بر شهرت حرفه بوده است. در نتیجه، اعتماد عمومی مبتنی بر صحت و دقت خدمات ارائه شده از سوی حسابرسان، به وسیله شکست های اخیر به شدت تحت تاثیر منفی قرار گرفته است (آردلین، ۲۰۱۳). از آنجا که عوامل متعددی بر اخلاق حرفه ای حسابرسی تاثیرگذار است؛ این پژوهش به طراحی مدل سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری – تفسیری پرداخته است. پس از شناسایی سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی، از طریق تشکیل ماتریس دستیابی تلاش گردید لایه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد.

در تحلیل نتایج حاصل از پژوهش مشخص گردید که اساسی ترین سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرس ۲ سازه رقابت در بازار حسابرسی و نوع و قدرت حاکمیت شرکتی می باشد. این سازه ها مربوط به شاخص سازه های محیطی می باشند. در واقع این نتیجه بیان می کند، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی به عنوان یک اهرم باعث حفظ و ارتقای اخلاق حرفه ای حسابرسی می گردد و از سوی دیگر رفتارهایی که به لحاظ اخلاقی ناپسند تلقی و به دلیل وجود حس طمع ورزی و زیاده جویی نکوهش شده اند گاهی پیامد وجود رقابت در بازار حسابرسی هستند. بعد از سازه های رقابت در بازار حسابرسی و نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، سازه های خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس، مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم در مرتبه دوم سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی تلقی می گردند. این ساز ها بیانگر این هستند که عمده سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی سازه های شاخص محیطی می باشند. پژوهش آراس و همکاران (۲۰۰۴) وجود تأثیرات محیط بر قضاوت‌های اخلاقی را نشان می‌دهد. آلبرت بندورا (۱۹۹۷) نیز معتقد است که رفتار انسان تابع موقعیت او و تفسیر انسان از آن موقعیت است. یعنی رفتار فرد با توجه به تغییرات محیطی و تفسیر او از آن موقعیت، دستخوش تغییر می گردد. همچنین سازه های شاخص اقتصادی به عنوان سازه های مهم و زیر بنایی اخلاق حرفه ای حسابرسی تلقی می گردد. نتایج پژوهش دادگر (۱۳۹۴) نیز بیانگر این است که بین اقتصاد و اخلاق از نظر خاستگاه و منشا شکل گیری، جایگاه اجرایی و نیز ظرفیت پویایی و سیستمی ارتباطی ساختاری، دو طرفه و پایدار وجود دارد. نتایج پژوهش با نتایج پژوهش های کشیوگلی و همکاران (۲۰۱۹)، حلیم و همکاران (۲۰۱۸)، مالا و چاند (۲۰۱۵) و کواداکرز (۲۰۰۹) مطابقت دارد.

این پژوهش با تکیه بر تحلیل MICMAC نشان می دهد، سازه های بهای تمام شده آزمون های رسیدگی، دریافت هدیه یا اخذ تسهیلات و داشتن رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

بااهمیت بیشترین تاثیرپذیری نسبت به سایر سازه ها را دارد و از منظر سیستمی جز سازه های اثرپذیر و وابسته است. به عبارتی دیگر برای ایجاد و ارتقا این سازه ها عوامل بسیاری دخالت دارند و خود آن ها کمتر می توانند زمینه ساز تغییر و تاثیر در اخلاق حرفه ای حسابرسی شوند. همچنین سازه های سازه های رقابت در بازار حسابرسی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس، دغدغه گرفتن کار در سال ها آتی و مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم جز سازه های کلیدی برای حفظ و ارتقای اخلاق حرفه ای حسابرسی به شمار می روند؛ این سازه ها قدرت نفوذ بالا و وابستگی پایینی دارند. در نهایت نیز سازه های فشار روانی کار حسابرس، تاثیرگذاری حسابداران با تجربه صاحبکار، بورسی بودن یا نبودن صاحبکار، بودجه زمانی کار حسابرسی، میزان پاسخگویی حرفه حسابرسی به جامعه، میزان علاقه و توانایی فهم مطالب و روحیه کار تیمی، تعهد به قواعد اخلاقی از قبیل رازداری، روحیه وظیفه شناسی و پرهیز از بی تفاوتی، داشتن و حفظ صلاحیت حرفه ای، تناسب حجم کاری و حق الزحمه، رعایت استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه ای، پذیرش کار حسابرسی متناسب با صلاحیت حرفه ای و پذیرش کار با شرایط ناسالم مالی و پرداخت کمیسیون پذیرش کار جز سازه های پیوندی هستند که قدرت نفوذ و وابستگی بالایی دارند. در واقع هر گونه عملی بر این سازه ها سبب تغییر سایر سازه ها می شود.

از آنجا که سازه های محیطی موثرترین سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی می باشند؛ به سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نهادهای نظارتی پیشنهاد می گردد که جهت ارتقای اخلاق حرفه ای حسابرسی، بر اصلاح و تقویت سازه های محیطی تمرکز کنند. همچنین به این نهادهای ناظر پیشنهاد می گردد؛ با توجه به مدل نهایی سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی، درجه رعایت سازه های اخلاق حرفه ای توسط موسسات حسابرسی را افشا کنند. با توجه به تحلیل میک مک سازه های سازه های رقابت در بازار حسابرسی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرس، دغدغه گرفتن کار در سال ها آتی و مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم بیشترین تاثیر را بر اخلاق حرفه ای حسابرسی دارند؛ بنابراین به مسئولین فرهنگی کشور جهت تنظیم یک خط مشی مناسب جهت ارتقای اخلاق حرفه ای حسابرسی و به سازمان های ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی پیشنهاد می گردد بر این سازه ها تمرکز کنند. در نهایت نیز پیشنهاد می گردد در راستای ارتقای ارزش های اخلاقی برای دانش آموختگان رشته حسابداری و حسابرسی، واحد درسی با عنوان اخلاق حرفه ای حسابرسی با

تاکید بر سازه های محیطی و اقتصادی موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی به عنوان سرفصل آموزشی، در دوره کارشناسی گنجانده شود.

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش ها با محدودیت هایی مواجه است. برای نمونه، برای اندازه گیری و گردآوری داده ها از پرسشنامه استفاده شده است که در این رابطه زمینه های ذهنی نظیر احساسات، عواطف و نگرش ها بر بروی داده اثر می گذارد.

فهرست منابع

آذر، عادل و بیات، کریم.(۱۳۸۷)، طراحی مدل فرآیند محوری کسب و کار با رویکرد مدل سازی ساختاری تفسیری (ISM)، نشریه مدیریت فناوری اطلاعات، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۸-۳.

آذر، عادل؛ خسروانی، فرزانه؛ جلالی، رضا.(۱۳۹۲)، تحقیق در عملیات نرم رویکردهای ساختاردهی، تهران: سازمان مدیریت صنعتی.

استراوس، انسلمی و کربن، جولیت.(۱۹۹۰)، مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه‌ی زمینه‌ای (مترجم: ابراهیم افشار)، تهران: نشر نی.

ایمان، محمد تقی.(۱۳۹۳)، روش‌شناسی تحقیقات کیفی (چاپ دوم)، تهران: پژوهشکده حوزه و دانشگاه.

پوریانسب، امیر.(۱۳۷۹)، اصول اخلاق حرفه ای ، حسابدار، سال چهاردهم، شماره ۱۳۷.

تیبودو، جی سی.(۲۰۰۸)، حسابرسی پس از قانون ساربنز اکسلی، ترجمه رحمت اله نادری بنی، تهران: انتشارات چرتکه.

ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه؛ رفیعی، افسانه.(۱۳۸۹)، آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۷-۱۸.

جلالی، رستم.(۱۳۹۱)، نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی، تحقیقات کیفی در علوم سلامت، دوره ۴، صص ۳۱۰-۳۲۰.

حساس‌یگانه، یحیی و کاظم‌پور، احسان.(۱۳۹۲)، رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۰، صص ۵۳-۷۰.

خواجوی، شکراله و نوشادی، میثم.(۱۳۸۸)، تجربه حسابرس و نقش آن در موضوعات ساختار نیافته حسابرسی، تحقیقات حسابداری، ۳، صص ۱۰۸-۱۲۱.

خواجوی، شکراله و نوشادی، میثم.(۱۳۹۱)، نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری، ۵، صص ۱۲۳-۱۳۵.

خوش‌طینت، محسن و بستانیان، جواد.(۱۳۸۶)، قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸، صص ۲۵-۵۸.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

دادگر، یداله.(۱۳۹۴)، اخلاق و اقتصاد: پیوندی ساختاری، دوطرفه، و پایدار، بررسی مسائل اقتصاد ایران، دوره ۲، شماره ۲، صص ۲۷-۵۲.
سرلک، نرگس.(۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱-۲، صص ۷۱-۸۲.
سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه.(۱۳۹۰)، روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگه، چاپ ۲۱.
صادقیان، مسعود؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا.(۱۳۹۸)، نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرس مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شمار ۲۹، صص ۴۳-۵۶.
صالحی، تابنده.(۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۳، صص ۷۳-۸۶.
صفری گرایلی، مهدی و ولیان، حسن.(۱۳۹۷)، طراحی مدل و ارزیابی قابلیت های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۶، صص ۶۵-۱۰۴.
مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین.(۱۳۸۳)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۸، صص ۵۳-۷۶.
مدرس، احمد و رفیعی، افسانه.(۱۳۸۷)، بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران، دانش حسابرسی، شماره ۲۵ و ۲۶، صص ۴-۲۰.
مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا.(۱۳۹۷)، بررسی تأثیر منبع کنترل، تجربه و میزان تحصیلات حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنان، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۵، صص ۱۳۱-۱۵۰.
مهرانی، ساسان؛ ثقفی، علی؛ موسی خانی، محمد؛ سپاسی، سحر.(۱۳۹۰)، عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شمار ۳، صص ۶-۱۲.
میگز، والتربی؛ ویتنگتون، ا. ری؛ پینی، کرت؛ میگز، رابرت اف.(۱۳۷۵). اصول حسابرسی ۲. (عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری). تهران: انتشارات سازمان حسابرسی. (۱۹۹۰).
نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه.(۱۳۹۶)، بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۴، صص۹۷-۱۲۱.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

Abdolmohammadi, M. J., & Shanteau, J. 1992. Personal attributes of expert auditors. Organizational Behavior and human decision processes, 53(2), 158-172.

Ardelean, A. 2013. Auditors' ethics and their impact on public trust. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 92: 55-60.

Bandura, A. 1997. Self-efficacy: The exercise of control. Macmillan.

Bangun, Y. K., & Asri, M. 2017. Auditor Ethical Decision Making. Scientific Research Journal.

Baotham, S., & Ussahawanitchakit, P. 2009. Audit independence, quality, and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. International Journal of Business Research, 9(1), 1-25.

Bonner, S. E. 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. Accounting Review: 72-92.

Bonner, S. E., & Lewis, B. L. 1990. Determinants of auditor expertise. Journal of accounting research, 28: 1-20.

Bouhawia, M. S., Irianto, G., & Baridwan, Z. 2015. The Effect of Working Experience, Integrity, Competence, and Organizational Commitment on Audit Quality (Survey State Owned Companies In Libya). IOSR Journal of Economics and Finance (IOSR-JEF) Volume, 6: 60-67.

Buchan, H. F. 2004. Public accountants' ethical intentions: extending the theory of planned behavior. State University of New York at Binghamton.

Choy, A. K., & King, R. R. 2005. An experimental investigation of approaches to audit decision making: an evaluation using systems-mediated mental models. Contemporary Accounting Research, 22(2), 311-350.

Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. 2001. An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. Journal of Business Ethics, 30(4), 319-336.

Deconinck, J. B. 2005. the influence of ethical control systems and moral intensity on managers' ethical perceptions and behavioral intentions. Marketing Management Journal, 15(2):123-131.

Elbardan, H., Ali, M., & Ghoneim, A. 2015. The dilemma of internal audit function adaptation: The impact of ERP and corporate governance pressures. Journal of Enterprise Information Management, 28(1):93-106.

Fernando, M., Dharmage, S., & Almeida, S. 2008. Ethical ideologies of senior Australian managers: An empirical study. Journal of Business Ethics, 82(1),145-155.

Fleming, M. M. K. 1980. Budgeting practices in large CPA firms. Journal of Accountancy, 149(5): 55.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. 2006. An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. Journal of Business Ethics, 64(2): 169-193.

Gibbins, M., & Swieringa, R. J. 1995. Twenty years of judgment research in accounting and auditing. Judgment and decision-making research in accounting and auditing:231-249.

Halim, H. A., Jaafar, H., & Janudin, S. E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia. International Business Research, 11(11), 119-127.

Ismail, S., & Yuhanis, N. 2018. Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. Asia-Pacific Journal of Business Administration, 10(1): 21-34.

Kim, B. P., Murrmann, S. K., & Lee, G. (2009). Moderating effects of gender and organizational level between role stress and job satisfaction among hotel employees. International Journal of Hospitality Management, 28(4): 612-619.

Knechel, W. R. 2000. Behavioral research in auditing and its impact on audit education. Issues in accounting education, 15(4), 695-712.

Kohlberg L 2002. The philosophy of moral development: the nature and validity of moral stages essays on moral development. San Francisco: Harper& Row: 123-137.

Lambert, J. C. 1974. Proposed code of professional conduct. Management Accounting, 55: 19-22.

Lampe, J. C., Finn, D. W., Gaa, J., & Malley, P. L. (1992). A model of auditors' ethical decision processes; Discussions; Reply. Auditing, 11, 33.

Lee, Y. T., Stettler, A., & Antonakis, J. 2012. Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. Personality and Individual Differences, 50(7): 1110-1115.

Libby, R. (1995). The role of knowledge and memory in audit judgment. Judgment and decision-making research in accounting and auditing, 1, 176-206.

Mala, R., & Chand, P. 2015. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. Accounting Perspectives, 14(1): 1-50.

Martinson, O. B., & Ziegenfuss, D. E. 2000. Looking at What Influences ETHICAL Perception and Judgment. Management Accounting Quarterly, 2(1):41-47.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

McDevitt, R. K. 2000. A systems approach to identifying the sources of decision influences and their importance to individuals facing ethical dilemmas.

Messier, W. F. 1995. Research in and development of audit decision aids. Judgment and decision making research in accounting and auditing:207-228

Mirshekary, S, Yaftian, A and Nasirzadeh, F. (2008). "Academic and Business Dishonesty: A Comparison of Iranian and Australian Accounting Students". In: Proceedings of the 7th International Business Research Conference. University of Technology Sydney.

Modarres, A., & Rafiee, A. 2011. Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants. Social Responsibility Journal, 7(1):136-144.

Muslumov, A. & Aras, G. (2004). The analysis of factors affecting ethical judgment: the Turkish evidence. Conference proceding: Global Business and Technology Association, 2004 International Conference, June 8 to 12, Cape town, South Africa. Unpublished.

Muslumov, A., & Aras, G. 2004. The analysis of factors affecting ethical judgements: the Turkish evidence.

Paino, H., Ismail, Z., & Smith, M. 2014. Modelling dysfunctional behaviour: individual factors and ethical financial decision. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 145: 116-128.

Ponemon, L. A. 1993. The influence of ethical reasoning on auditors' perceptions of management's competence and integrity. Advances in Accounting, 11(1): 1-29.

Quadackers, L. 2009. Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions, Dissertation Amsterdam , 10: 50-70.

Ravi, V., & Shankar, R. 2005. Analysis of interactions among the barriers of reverse logistics. Technological Forecasting and Social Change, 72(8):1011-1029.

Rest JR .1994. Moral development in the professions. New Jersey: Hillsdale: 78-90

Schlachter, P. J. 2002. Organizational influences on individual ethical behavior in public accounting. Journal of Business Ethics, 9(11), 839-853.

Shanteau, J. 1992. Competence in experts: The role of task characteristics. Organizational behavior and human decision processes, 53(2):252-266.

Singh, M. D., Shankar, R., Narain, R., & Agarwal, A. 2003. An interpretive structural modeling of knowledge management in engineering industries. Journal of Advances in Management Research, 1(1):28-40.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]

Solomon, I., & Shields, M. D. 1995. research in auditing. Judgment and decision-making research in accounting and auditing, 137.

Sweeney, J. (1995). The moral expertise of auditors: An exploratory analysis. Research on accounting ethics, 1(2):213-234.

Thakkar, J., Deshmukh, S. G., Gupta, A. D., & Shankar, R. 2006. Development of a balanced scorecard: an integrated approach of interpretive structural modeling (ISM) and analytic network process (ANP). International Journal of Productivity and Performance Management, 56(1): 25-59.

Trotman, K. T., Bauer, T. D., & Humphreys, K. A. 2015. Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. Accounting, Organizations and Society, 47: 56-72.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2025-12-14]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.10.3]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.281]