



ارائه مدل ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای

طاهر داوری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

رضیه علی‌خانی^۱

دانشیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

مهدی مران‌جوری

دانشیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

رضا فلاح

استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

(تاریخ دریافت: ۹ اسفند ۱۴۰۳؛ تاریخ پذیرش: ۱۹ خرداد ۱۴۰۴)

رعایت اصول و ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسي از اهمیت بسزایی برخوردار است، زیرا حسابرسان نقش کلیدی در تضمین اعتبار و شفافیت اطلاعات مالی بنگاه‌ها ایفا می‌کنند. این پژوهش با هدف ارائه مدلی برای ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای انجام شد. روش تحقیق از نوع آمیخته اکتشافی (کیفی-کمی) و توسعه‌ای میدانی بود. در بخش کیفی از رویکرد نظریه زمینه‌ای و در بخش کمی از رویکرد همبستگی-مدلسازی استفاده شد. در مرحله کیفی، از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با ۱۵ خبره که به روش گلوله برفی و نمونه‌گیری هدفمند و متوالی انتخاب شدند، الگوی مفهومی ریاکاری اخلاقی حسابرسان شکل گرفت. در مرحله کمی، جامعه آماری شامل ۳۶۰ حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسي ایران بود که با روش نمونه‌گیری خوشه‌ای چندمرحله‌ای انتخاب شدند. داده‌های پژوهش با ابزار پرسشنامه محقق ساخته جمع‌آوری و روایی و پایایی آن مورد تأیید قرار گرفت. نتایج نشان داد ریاکاری اخلاقی حسابرسان دارای ۲۸ گویه و ۵ شاخص، پیش‌ران‌های آن ۴۹ گویه و ۵ شاخص، و پس‌ران‌های آن ۳۲ گویه و ۴ شاخص بودند. یافته‌های این پژوهش می‌تواند زمینه را برای شناخت بهتر ریاکاری اخلاقی حسابرسان و عوامل مؤثر بر آن فراهم کند همچنین آموزش و آگاهی بخشی به حسابرسان در خصوص پیامدهای ریاکاری اخلاقی و عوامل تشدیدکننده و تعدیل‌کننده آن می‌تواند به ارتقای رفتار اخلاقی آنان منجر شود.

واژه‌های کلیدی: ریاکاری اخلاقی، خدمات حرفه‌ای، عوامل افزایشنده، عوامل کاهشنده.

¹ Raziehalikhani@iaau.ac.ir

مقدمه

در مطالعه‌ای که بعد از انقلاب در ایران صورت گرفته است بیان شده است که با آغاز برنامه‌های توسعه‌ای، نظام اجتماعی جامعه و به تبع آن نظام ارزشی جامعه دستخوش تغییر شده است و در این فرایند تغییر ارزشی، چرخشی به سوی تقویت ارزش‌های مادی و تضعیف ارزش‌های مذهبی صورت گرفته است [۲]. در نگاه اول شاید به نظر می‌رسد ریاکاری، مخصوص جوامع دینی است، اما با تأمل بیشتر می‌توان متوجه شد که این تصور اشتباه است و ریاکاری در تمامی جوامع دیده می‌شود. گرچه به دلیل عدم شناخت و آگاهی از فرهنگ کشورهای دیگر، ممکن است این گونه تصور شود که ریاکاری در ایران بیشتر رواج دارد؛ اما ممکن است در کشورهای دیگر، ریاکاری در حوزه‌هایی مانند سیاست، اقتصاد و ... اتفاق بیفتد. نوام چامسکی^۱ اندیشمند آمریکایی ریاکاری را یکی از مصائب عمده جوامع بشری می‌داند که منشاء نابرابری اجتماعی، جنگ و بی‌عدالتی می‌شود. رفتارهای دوگانه‌ای که در سطح بین‌المللی از سوی کشورهای غربی و استعمارگر و در رأس آنها آمریکا، در موضوعاتی هم چون، حقوق بشر، مبارزه با تروریسم و آزادی و ... دیده می‌شود، گواه خوبی بر وجود این خصلت در تمامی جوامع به ویژه میان دولتمردان است [۲]. سازمان‌ها به عنوان بخش تأثیرگذار در زندگی اجتماعی ما از وجود این نوع رفتارها مستثنی نیستند. از آن جا که احتمال به کار گرفتن چنین رفتارهایی در هر سازمانی وجود دارد آگاهی و درک این نوع رفتارها برای مدیریت و کنترل آنها و هم چنین جلوگیری از بروز اثرات منفی آنها کاملاً ضروری است [۷].

لیندنبرگ و همکاران^۲ در سال ۲۰۱۸ علل ریاکاری اخلاقی را بررسی کردند و برخلاف ریاکاری عملی، جایی که مردم تعهد اخلاقی را به نفع خود جعل می‌کنند (مثلاً ادعا می‌کنند فقط برای بهره‌مندی از همکاری دیگران همکاری می‌کنند) برای اینکه احساس خوب برای کارهای خود داشته باشند ریاکاری اخلاقی را پیشه گرفته‌اند. به عبارت دیگر یک ریاکار اخلاقی موضع اخلاقی خواهد گرفت و هنگامی که از شما خواسته شود اخلاقی عمل کنید اگر تلاش لازم بیش از حد باشد، از انجام آن خودداری خواهد کرد. از همه مهمتر یک ریاکار اخلاقی یک نوع بازیگر سفت و سخت نیست [۱۸].

اخلاق پایه و اساس هر جامعه است که مسئول و زمینه ساز توسعه معنی دار و پایدار است. در سطح جهانی، کاهش مداوم ارزش‌های اخلاقی در سازمان‌ها و جوامع نگرانی را برای مطالعات اخلاقی در جوامع بیشتر کرده است. با بهبود اخلاق می‌توان اعتماد عمومی را به حرفه حسابداری و حسابرسی بازگرداند. مجامع حرفه‌ای، دولت و غیره می‌توانند نقش اساسی در بهبود پایه‌های اخلاقی، حرفه حسابداری و حسابرسی ایفا کنند. همچنین سازمانها با توجه بیشتر به اخلاق و مباحث اخلاقی که باعث ارتقاء مسئولیت اجتماعی می‌شود، در ایجاد، حفظ و بهبود پاسخگویی سازمانی تاثیر خواهند داشت. رسوایی‌های اخلاقی و مالی برخی از شرکت‌ها و سازمان‌های مطرح دنیا، گویای آن است که حسابداران

¹ Noam Chomsky

² Lindenberg et al

و حسابرسان، در انجام وظیفه خود در حفاظت از منافع سرمایه گذاران و سایر ذینفعان، موفق عمل نکرده و رسوایی هایی به بار آورده و باعث نشانه گیری انگشت اتهام به سوی خود شده اند. از این رو افکار عمومی را به سمت درک مجدد ارزشهای اخلاقی وا داشته و ابعادی برای بررسی نقش اخلاق و رفتارهای اخلاقی در سراسر دنیا مهیا نموده است. این وضعیت باعث ایجاد هزینه بیشتر برای مؤسسات حسابرسی می شود، لذا انجام تحقیقات در خصوص نیروی انسانی و شناسایی رفتار حسابرسان، الزامی و ضروری می باشد؛ چون که می تواند به یک فضای کاری ایده آل و مناسب برای ایشان و منجر افزایش اثربخشی و کارایی فعالیت هایشان شود. با توجه به نقش های ضروری که حسابداری در تلاش های انسان و اقتصاد جهانی بازی می کند، محققان سعی کرده اند از ابعاد مختلف درک کنند، چه عواملی باعث می شود افراد حرفه ای بسیار ماهر، با پاداش خوب، مسئولیت محافظت از منافع مردم در امور مالی، رفتار مغایر با استانداردهای حرفه ای را داشته باشند [۶].

حسابداری و حسابرسی در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه هایی حیاتی هستند، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آنها نمی تواند وجود داشته باشد. با توجه به تضاد منافع و تأثیر اطلاعات حسابداری بر ثروت گروه های ذی نفع، انتخاب حسابرسان مستقل برای نظارت، گواهی و اعتباربخشی به این اطلاعات، امری ضروری است [۱]. حسابداران در صورتی نتایج کارشان قابل اعتماد و اتکا خواهد بود که خدمات حرفه ای خود را با رعایت آیین رفتار حرفه ای انجام دهند. همچنین حسابداران باید علاوه بر دانش، مهارت و تجربه از درستکاری و صداقت، واقع بینی، استقلال و بیطرفی و حفظ منافع عمومی برخوردار باشند [۴]. گزارش حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری می شود و مبنای تصمیم گیری گروه های ذی نفع در شرکت هاست. از اینرو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کار آمد، قابل اتکا، واقعی و بی غرضانه باشد؛ جهت نیل به این هدف حسابداران و حسابرسان علاوه برداشتن مهارت، تجربه و آموزش مستمر؛ باید از فضیلت های اخلاقی نظیر درستکاری، واقع بینی و صداقت برخوردار بوده و خدمات حرفه ای خود را با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه ای انجام دهند [۳]. چرا که تصمیم سازی و چگونگی رفتار آنها می تواند عواقب متفاوتی برای ذینفعان، استفاده کنندگان از اطلاعات و صورتهای مالی به همراه داشته باشد. با این حال، گاهی شاهد رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان هستیم. این رفتارها می تواند صدمات جبران ناپذیری به ذینفعان وارد کند. بنابراین، شناسایی دقیق علل این رفتارها با شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان اهمیت زیادی دارد.

بیان مساله

حسابرسی به عنوان یک حرفه با اهمیت، نقش محوری در اطمینان بخشی به صحت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی شرکت ها دارد. بنابراین، رعایت اصول و استانداردهای اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان اهمیت ویژه ای دارد [۱]. متأسفانه گاهی ریاکاری و رفتار غیراخلاقی در بین حسابرسان مشاهده می شود که می تواند آسیب های جبران ناپذیری به حرفه و جامعه وارد کند.

ریاکاری و رفتار غیراخلاقی در میان حسابرسان و ارائه‌دهندگان خدمات حرفه‌ای همواره یکی از چالش‌ها و معضلات اصلی در حوزه حسابرسی و خدمات مالی بوده است. تحقیقات نشان می‌دهد که علی‌رغم افزایش نظارت‌ها، مقررات و استانداردهای اخلاقی، همچنان میزان قابل‌توجهی از رفتارهای غیرحرفه‌ای و غیراخلاقی در بین حسابرسان وجود دارد [۸]. محققان معمولاً ریاکاری را، انگیزه و استراتژیک می‌دانند، اما ریاکاری در حسابرسی که ممکن است از تفاوت‌های اساسی افراد در دسترسی به اطلاعات ناشی شود، می‌تواند منجر به تحریف‌های شناختی شود که پرداختن به ریاکاری و رفتار غیراخلاقی را به‌طور گسترده‌تر سخت‌تر می‌کند [۶].

ریاکاری اخلاقی حسابرسان شامل رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای آنها در انجام وظایف حرفه‌ای‌شان از جمله اظهارنظرهای نادرست، پنهان‌کاری و عدم افشای اطلاعات مهم برای ذی‌نفعان، دستکاری صورت‌های مالی، و سوءاستفاده از منابع سازمانی برای منافع شخصی است [۲۱]. ریاکاری اخلاقی حسابرسان می‌تواند تبعات منفی زیادی برای سازمان‌ها، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و جامعه به همراه داشته باشد [۱۱]. ریاکاری اخلاقی حسابرسان می‌تواند صحت و درستی صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی را به شدت تحت تأثیر قرار دهد و منجر به اتخاذ تصمیمات اشتباه توسط سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری شود [۱۹]. همچنین ریاکاری اخلاقی حسابرسان می‌تواند باعث بروز بحران‌های مالی و ورشکستگی شرکت‌ها شود و خسارات جبران‌ناپذیری را به ذی‌نفعان وارد کند [۱۸]. ضمناً ریاکاری اخلاقی حسابرسان به شدت بر اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی و کیفیت گزارش‌های حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد [۱۴]. شناسایی عوامل مرتبط با ریاکاری اخلاقی حسابرسان می‌تواند به مقابله با این پدیده کمک کند و در نهایت درک عوامل انگیزشی و بازدارنده ریاکاری اخلاقی، راه را برای اتخاذ سیاست‌ها و رویه‌های مناسب باز می‌کند.

نظریه انتخاب عقلایی بیان می‌کند افراد هنگام ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی، منافع و هزینه‌ها را مقایسه می‌کنند [۲۰]. پیش‌ران‌ها و پس‌ران‌ها می‌توانند بر این محاسبات تأثیر بگذارند. به عنوان مثال، احتمال شناسایی و مجازات می‌تواند هزینه و پس‌ران باشد. نظریه فشار هنجاری نیز معتقد است فشار گروه‌های هنجاری مانند همکاران و سرپرستان می‌تواند پیش‌ران رفتار غیراخلاقی باشد [۲۲]. همچنین نظریه شناختی اجتماعی بر نقش خودپنداره اخلاقی تأکید دارد که تحت تأثیر پیش‌ران‌ها و پس‌ران‌ها قرار می‌گیرد [۱۰]. در نهایت، نظریه یادگیری اجتماعی بیان می‌کند الگوهای رفتاری محیط بر رفتار اخلاقی اثرگذار است [۱۷].

پیش‌ران‌ها و پس‌ران‌های ریاکاری اخلاقی به عواملی اطلاق می‌شود که باعث ترغیب یا بازدارندگی افراد از انجام رفتارهای غیراخلاقی می‌شوند [۱۵]. پیش‌ران‌های ریاکاری اخلاقی، عواملی هستند که احتمال انجام رفتار غیراخلاقی را افزایش می‌دهند. مانند فشارهای مالی و شغلی، فرصت‌های موجود برای سوءاستفاده، نبود نظارت کافی، ویژگی‌های شخصیتی خاص و توجه‌پذیر جلوه دادن رفتار غیراخلاقی [۱۳]. از سوی دیگر، پس‌ران‌ها عواملی هستند که فرد را از انجام رفتار غیراخلاقی باز می‌دارند. مانند ترس از عواقب قانونی و حرفه‌ای، احتمال شناسایی و مجازات، ارزش‌ها و استانداردهای اخلاقی

شخصی، فرهنگ سازمانی، قوانین و مقررات حرفه‌ای، و نظارت‌های مؤثر [۲۰]. ارائه مدلی از پیش‌ران‌ها و پسران‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان مفید است. این مدل به درک بهتر عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان کمک می‌کند و روابط بین عوامل را نشان می‌دهد. با استفاده از این مدل می‌توان پیش‌بینی بهتری از احتمال ریاکاری در شرایط مختلف داشت. این مدل به شناسایی و کنترل عوامل پُرخطر کمک می‌کند. همچنین راهکارهایی برای تقویت پسران‌ها و تعدیل پیش‌ران‌ها ارائه می‌دهد. این مدل به سازمان‌های حرفه‌ای و نظارتی در تدوین سیاست‌ها کمک می‌کند و زمینه ساز پژوهش‌های بعدی است. بنابراین، ارائه این مدل گام مهمی در مبارزه با ریاکاری اخلاقی حسابرسان است. مدل پیشنهادی این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که چه عواملی به عنوان پیش‌ران و پسران، ریاکاری اخلاقی حسابرسان را در حوزه خدمات حرفه‌ای تحت تأثیر قرار می‌دهند.

پیشینه تحقیق

ووگت^۱ (۲۰۲۳) در پژوهشی تحت عنوان «چرا اخلاق از ریاکاری شکست نمی‌خورد؟» بیان داشت بین ریاکاری به عنوان اشتباه و ریاکاری به عنوان تضعیف جایگاه اخلاقی تفاوت وجود دارد. گزارش اخلاقی کاربردی در خصوص ریاکاری معتقد است که برابری اخلاقی یک نظریه برجسته است در مورد اینکه چرا ریاکاران هیچ جایگاه اخلاقی برای گناه قائل نیستند. منافقان برای خود استثنا قائل می‌شوند و از این طریق تلویحاً برابری اخلاقی را انکار می‌کنند، که یک مقدمه اساسی برای سرزنش اخلاقی است. برابری اخلاقی اخیراً با چالش‌هایی از جانب فیلسوفانی مواجه شده است که انکار می‌کنند که این رد برابری اخلاقی توسط منافق است که باعث می‌شود او جایگاه اخلاقی را برای سرزنش از دست بدهد. همچنین بین این سؤال که چرا ریاکاری اشتباه است یا بد، و این سؤال که چرا جایگاه اخلاقی را تضعیف می‌کند، تمایز قائل می‌شود.

لئو و همکاران^۲ (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای با عنوان «تحسین کردن یا سرزنش کردن؟ سیگنال‌های عصبی پاسخ‌های متفاوتی را به ریاکاری اخلاقی پیش‌بینی می‌کنند.» چنین بیان می‌کنند که ریاکاری اخلاقی در جامعه رایج است و اگر افراد اخلاق مدار همواره اخلاقی رفتار کنند، می‌توان از آن جلوگیری کرد. درک پاسخ افراد اخلاق مدار به ریاکاری اخلاقی برای ترویج اخلاق اصیل حیاتی است. این مطالعه دیدگاه آنان را گرفت و پاسخ‌های رفتاری و عصبی آنها را با ریاکاری اخلاقی در مقابل اعمال آشکار اخلاقی/غیر اخلاقی مقایسه کرد. از نظر رفتاری، متوجه شدیم که ادعای کمک کردن اما اجتناب از هزینه کمک (یعنی نفاق اخلاقی) اخلاقی‌تر از رد کمک بود و حتی از ۴۰ درصد ناظران تمجیدهای مالی دریافت کرد. از نظر عصبی، ریاکاری اخلاقی در مقابل اعمال واضح اخلاقی باعث کاهش پاسخ‌ها در سیستم پاداش (مثلاً قشر جلوی مغز) و افزایش پاسخ‌ها در مناطق مسئول انزجار می‌شود (مثلاً اینسولای قدامی). سیگنال‌های عصبی همراه با فعل و انفعالات شبکه ذهنی‌سازی (به عنوان مثال، اتصال زمانی

1. Vogt

2. Liu et al

پاریتال) پاسخ‌های واگرا را حتی پنج ماه بعد پیش‌بینی کردند. یافته‌های ما گزارش‌های رفتاری و عصبی از چگونگی درک ریا و چرایی غلبه آن ارائه می‌کند. استدلال می‌کنند که ریاکاری یک اشتباه اخلاقی متمایز است زیرا توانایی ما برای مشارکت در بحث متقابل در مورد تخلف را مختل می‌کند.

ژاو و لئو با ارائه تحقیقی (۲۰۲۱) با عنوان " هویت اخلاقی و ریاکاری شرکتی و پنهان کاری دانش " به نتایجی از جمله اینکه اتخاذ تدابیری برای کاهش ریاکاری شرکتی نقشی حیاتی در جلوگیری از پنهان کردن دانش نیروی انسانی دارد ارائه کردند.

آپادیا^۱ (۲۰۲۰) نیز در پژوهش خود بیان داشت ریاکاری یک اشتباه اخلاقی متمایز است، که می‌تواند توانایی اشخاص را برای درک ارزش افراد خاصی دیگر که با هم درگیر یک روند پاسخگویی هستند، مختل کند.

بیان و همکارانش (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان تأثیرات حضور و رفتار غریبه‌های درون گروهی و برون گروهی بر ریاکاری اخلاقی، با انجام دو آزمایش مبتنی بر الگوی تحقیق حضور واقعی غریبه، بررسی کردند که چگونه حضور و رفتار اخلاقی غریبه‌های درون گروهی و خارج از گروه ممکن است در کاهش ریاکاری اخلاقی مؤثر باشد. نتایج آزمایش یک نشان داد که در مقایسه با حضور غریبه‌های خارج از گروه، حضور غریبه‌های درون گروهی می‌تواند به طور مؤثر ریاکاری اخلاقی را مهار کند. نتایج آزمایش دو نتایج آزمایش یک را تکرار و گسترش داد، ابتدا با نشان دادن این که حضور غریبه‌های درون گروه می‌تواند به طور مؤثر ریاکاری اخلاقی را مهار کند و سپس با آشکار کردن تأثیر رفتار غریبه‌های فعلی (اخلاقی یا ریاکارانه) بر نفاق اخلاقی. نتایج نشان داد که رفتار اخلاقی غریبه‌ها می‌تواند ریاکاری اخلاقی شرکت کنندگان را به ویژه در حضور غریبه‌های گروهی از بین ببرد. با این حال، هنگامی که غریبه‌های حاضر رفتار ریاکارانه از خود نشان می‌دهند، صرف نظر از شرایط غریبه‌های درون گروهی و خارج از گروه، هیچ نفوذی در ریاکاری اخلاقی شرکت کنندگان ندارند.

بارتل (۲۰۱۹) ضمن ارائه تحقیقی با موضوع ریاکاری اعلام داشتند ریا به طور معمول به عنوان یک ناسازگاری درک شده بین اعتقادات اخلاقی و نحوه رفتار آن عامل تصور می‌شود.

دانگ، پروجن و لانگ (۲۰۱۹) در تحقیق خود به بررسی این موضوع پرداختند که آیا احساس برتری اخلاقی (بعنوان مظهر انگیزه‌های خود تقویتی)، رفتار ریاکارانه افراد را تحریک می‌کند؟ یعنی عملکردهای اخلاقی ناسازگار آنها در موقعیت‌های عمومی و خصوصی. نتایج نشان داد انگیزه‌های خود تقویتی و هویت اخلاقی با تقویت ظواهر اخلاقی عمومی، دلالت‌هایی برای رفتار ریاکارانه دارند. پرزپیورکا (۲۰۱۹) در تحقیق خود دریافت افرادی که حالات روحی بدی دارند، موضع اخلاقی می‌گیرند و زمانیکه از آنها خواسته می‌شود اخلاقی عمل کنند، از انجام آن خودداری می‌کنند، خصوصاً وقتی هزینه‌های عملی اخلاقی زیاد باشد.

¹. Upadhyaya

لیندنبرگ و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی علت‌های ریاکاری اخلاقی پرداخته و دریافتند جایی که افراد تعهد اخلاقی را به نفع خود جعل می‌کنند، برای اینکه حس خوب برای کارهای خود داشته باشند، ریاکاری اخلاقی را انجام می‌دهند.

نوروزی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی تحت عنوان «طراحی الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی مدیران از نگاه مدیریت جهادی با رویکرد کیفی» نشان دادند عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی در سازمان‌های دولتی شامل ۷ بعد عوامل ارزشی، توانایی مدیریتی، مسئولیت پذیری، عدالت سازمانی، شفافیت سازمانی، وجدان کاری و تعهد سازمانی می‌باشد.

صفرزاده و جمالی (۱۴۰۰) در پژوهشی تحت عنوان «نظریه حسابداری اخلاقی و پیامدهای آن برای ریاکاری در سازمان‌ها» بیان داشتند که ریاکاری نه تنها از انگیزه افراد برای تفسیر و استفاده از اطلاعات به صورت خودکار (به شیوه خدمت به خود)، بلکه همچنین از تفاوت‌های اساسی در دسترس مردم به خود این نیز ناشی می‌شود.

اهداف تحقیق

هدف اصلی

- ارائه مدلی از پیش‌ران‌ها و پس‌ران‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای.
- هدف فرعی (۱) شناسایی و دسته بندی مولفه‌های ریاکاری اخلاقی در خدمات حرفه‌ای.
- هدف فرعی (۲) شناسایی و دسته بندی پیش‌ران‌های ریاکاری اخلاقی در خدمات حرفه‌ای.
- هدف فرعی (۳) شناسایی و دسته بندی پس‌ران‌های ریاکاری اخلاقی در خدمات حرفه‌ای.

سؤال‌های تحقیق

سؤال اصلی

- پیش‌ران‌ها و پس‌ران‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای کدامند؟
- سؤال فرعی (۱) مولفه‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای کدامند؟
- سؤال فرعی (۲) پیش‌ران‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای کدامند؟
- سؤال فرعی (۳) پس‌ران‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای کدامند؟

روش تحقیق

این پژوهش از نوع پژوهش‌های آمیخته اکتشافی (کیفی-کمی) می‌باشد. از لحاظ هدف پژوهش نیز از نوع توسعه‌ای است که به صورت میدانی انجام شد. در بخش کیفی و در مرحله ارائه الگو روش تحقیق حاضر از نوع تئوری زمینه‌ای و در بخش کمی از نوع همبستگی-مدل سازی می‌باشد. برای گردآوری داده‌های مورد نیاز، در بخش اول پژوهش از روش‌های تحقیق کیفی مانند مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و عمیق همچنین در بخش دوم از پرسشنامه محقق ساخته مبتنی بر مدل ارائه شده در بخش اول استفاده گردید. جامعه آماری در بخش کیفی شامل حسابرسان با تجربه، اساتید و پژوهشگران حوزه اخلاق و رفتار سازمانی، مدیران و سیاست‌گذاران حرفه‌ای، نمایندگان

سازمان‌های نظارتی و انجمن‌های حرفه‌ای و مشتریان خدمات حسابرسی می‌باشد. معیارهای انتخاب این خبرگان شامل تجربه و دانش آنها در حوزه موردنظر، آشنایی با مفاهیم و چالش‌های اخلاقی در حسابرسی، تمایل به مشارکت در پژوهش و تنوع در نقش‌ها و زمینه‌های تخصصی بود که ۱۵ نفر به اشباع نظری رسیدند. نمونه‌گیری به صورت هدفمند و به شیوه نمونه‌گیری متوالی (افزایش حجم نمونه تا زمان رسیدن به کفایت نظری یا اشباع داده‌ها) و بصورت گلوله برفی انجام شد.

جدول ۱. توزیع نمونه‌های پژوهش در بخش کیفی

رشته تحصیلی	جنسیت		تحصیلات		سابقه	
	زن	مرد	ارشد	دکتری	زیر ۲۰ سال	۲۰ سال به بالا
حسابرسان با تجربه	۲	۲	۲	۲	-	۴
اساتید و پژوهشگران حوزه اخلاق و رفتار سازمانی	۲	۲	-	۴	۲	۲
مدیران و سیاست‌گذاران حرفه‌ای	-	۲	-	۲	۲	۳
نمایندگان سازمان‌های نظارتی و انجمن‌های حرفه‌ای	-	۲	-	۲	۲	-
مشتریان خدمات حسابرسی	۱	۲	۲	۱	-	-
جمع	۵	۱۰	۴	۱۱	۶	۹

در بخش کمی، جامعه آماری تحقیق را حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی معتبر ایران تشکیل دادند که ۳۶۰ تن با استفاده از فرمول کوهن (حداقل ۲۰ نمونه برای هر عامل (متغیر پنهان)) - که در این پژوهش ۱۸ متغیر پنهان وجود داشت - به روش نمونه‌گیری خوشه‌ای چند مرحله‌ای انتخاب شدند. بدین منظور، ابتدا لیست تمام مؤسسات حسابرسی معتبر در کشور تهیه گردید. این مؤسسات به عنوان خوشه‌های اولیه در نظر گرفته شدند. سپس از میان خوشه‌های اولیه، تعدادی از مؤسسات به روش تصادفی ساده انتخاب شدند. در مؤسسات منتخب، لیست تمام حساب‌رسان شاغل تهیه شد. این حساب‌رسان، واحدهای آماری نهایی برای نمونه‌گیری بودند که از میان حساب‌رسان هر موسسه، تعداد مشخصی به روش تصادفی ساده انتخاب و نمونه‌نهایی تحقیق را تشکیل دادند.

به منظور دستیابی به روایی مطلوب ابزار مصاحبه، یافته‌های مصاحبه توسط متخصصان و اساتید، مطالعه و نقطه نظرات آنها اعمال گردید. مدل مفهومی شناسایی شده و گویه‌های آن توسط اساتید مطالعه و مورد بازبینی قرار گرفته و مواردی نیز اصلاح و تغییر داده شد. جهت بررسی کیفیت و اعتبار بخشی به نتایج کیفی در تحقیق حاضر از معیارهای ارزشیابی لینکولن و گوبا^۱ (۱۹۸۵)، شامل معیارهای اعتبار، انتقال، قابلیت اعتماد و تأییدپذیری استفاده شد. برای محاسبه پایایی مصاحبه با روش توافق درون

¹ Lincoln & Guba

موضوعی دو کدگذار، از یک استاد حسابداری به عنوان همکار پژوهش خواسته شد که ۳ مصاحبه را که به صورت تصادفی انتخاب شده بود پس از آموزش‌ها و توضیحات لازم کدگذاری نماید. سپس با مقایسه کدگذاری انجام شده توسط همکار پژوهش با کدگذاری انجام شده توسط پژوهشگر کدهای مشابهی که توسط دو کدگذار شناسایی شده بود با عنوان "توافق" و کدهای غیر مشابه نیز با عنوان "عدم توافق" مشخص شدند. سپس با استفاده از فرمول درصد توافق درون موضوعی محاسبه شد. نتایج نشان داد پایایی بین دو کدگذار در کل برابر ۸۹٪ شده و در سطح خوب قرار دارد (جدول ۲). در تحقیق حاضر برای محاسبه پایایی بازآزمون، از بین مصاحبه‌های انجام گرفته به صورت تصادفی، تعداد ۳ مصاحبه انتخاب شد و هر کدام از آنها دو بار در یک فاصله زمانی ۳۰ روزه (یک ماه) توسط پژوهشگر کدگذاری شده‌اند. استملر^۱ (۲۰۰۱)، در پژوهش خود میزان پایایی بیشتر از ۶۰ صدم را مورد تأیید و قابل قبول بیان نمود.

جدول ۲. پایایی مصاحبه‌ها به روش باز آزمون

ردیف	عنوان مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بازآزمون (درصد)
۱	P۴	۱۵	۷	۱	۹۳٪
۲	P۷	۱۱	۵	۱	۹۰٪
۳	P۱۰	۱۲	۵	۲	۸۳٪
	کل	۳۸	۱۷	۴	۸۹٪

برای بررسی روایی محتوایی پرسشنامه محقق ساخته از پنل متخصصان استفاده شد. پرسشنامه اولیه (همراه با سؤالات مربوط به پنل متخصصان) برای افراد صاحب نظر ارسال شد. پرسشنامه‌های اولیه جمع آوری شد و با اعمال نظرات و پیشنهادها صاحب‌نظران، مجدداً برای آنها ارسال گردید. بدین ترتیب روایی محتوایی و صوری پرسشنامه نهایی با ۱۰۸ گویه مورد تأیید قرار گرفت. پایایی پرسشنامه با استفاده از روش‌های آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و بارعاملی گویه‌ها، روایی همگرا با استفاده از متوسط واریانس استخراجی و روایی واگرا نیز با استفاده از ماتریس فورنل و لارکر ارزیابی شد. در بخش کیفی کدگذاری مصاحبه‌ها با استفاده از نرم افزار MAXQDA۲۰۲۰ انجام پذیرفت. و در بخش کمی برای تحلیل آماری داده‌های جمع‌آوری شده تحقیق از نرم‌افزارهای SPSS۲۵ و SMART-PLS۳ بهره گرفته شده است.

تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

در این پژوهش ۱۵ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته با خبرگان صورت گرفت. مصاحبه‌ها ضبط و برای تجزیه و تحلیل، پیاده‌سازی شدند. سپس داده‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای قراردادی، در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی طبقه‌بندی و تحلیل شدند. در مرحله کدگذاری باز، مفاهیم و

¹ Stemler

مقوله‌های اولیه استخراج شدند. سپس با کدگذاری محوری، مقوله‌ها در قالب طبقات اصلی و فرعی سازماندهی شدند. در نهایت با کدگذاری انتخابی، روابط بین مقوله‌ها مشخص و الگوی نهایی پژوهش شکل گرفت.

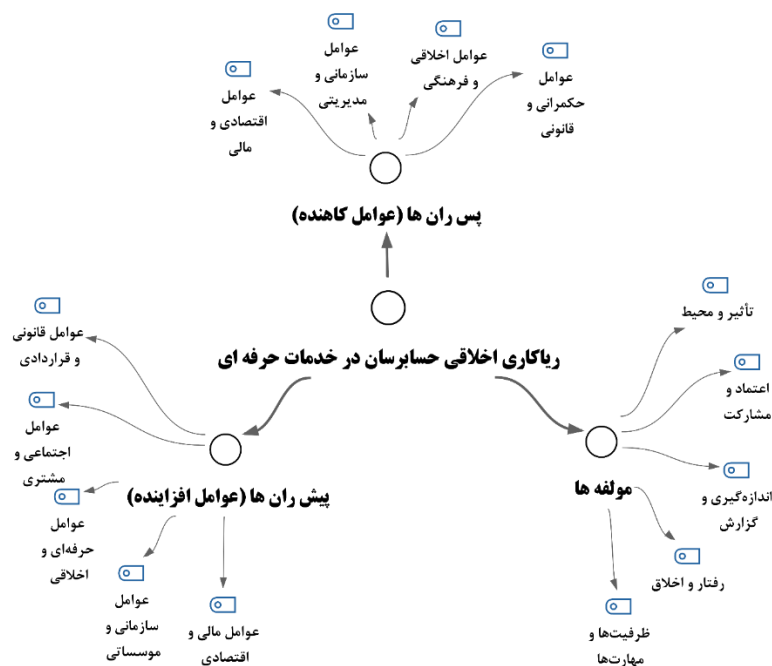
پس از کدگذاری باز سهم مؤلفه‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان ۲۸ گویه و ۵ شاخص بود و سهم پیش ران‌ها (عوامل افزایشنده) ریاکاری اخلاقی حسابرسان ۴۹ گویه و ۵ شاخص بود و پس ران‌ها (عوامل کاهنده) ریاکاری اخلاقی حسابرسان ۳۲ گویه و ۴ شاخص بود جدول ۳ الگوی کدگذاری باز و محوری را نشان می‌دهد.

جدول ۳. کدگذاری باز و محوری

مؤلفه‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان	
کدهای باز	کدهای محوری
سو استفاده از اعتماد، تعویض حسابرسان، شرایط اجتماعی، همکاری و قضاوت حرفه‌ای، چارچوب رفتاری، آموزش اصول اخلاقی	اعتماد و مشارکت
اندازه‌گیری، گزارشگری، اخذ نمرات کنترل کیفی	اندازه‌گیری و گزارش
ریا در حسابرسی، رفتارهای نشئات گرفته، اصطلاح ریاکاری اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای، عدم شفافیت	رفتار و اخلاق
ظرفیت‌های حسابداری و حسابرسی، آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان، توانائی و مهارت، جذب نیرو با روش‌های ناصواب	ظرفیت‌ها و مهارت‌ها
سوء استفاده از امکانات، افراد مذهبی، پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای، سطح و جایگاه، بی عدالتی و عدم شفافیت، انعقاد قراردادهای ضعیف، همسویی با صاحبکار، حفظ منافع طرفین، رفتار خارج از چارچوب	تأثیر و محیط
پیش ران‌ها (عوامل افزایشنده) ریاکاری اخلاقی حسابرسان	
حق الزحمه، بهای تمام شده، صرفه اقتصادی، ساختار اقتصادی، انگیزه‌های مادی، عدم تأمین مالی، شرایط اقتصادی، بحران‌های اقتصادی، تطابق درآمد و هزینه، نیاز مالی مؤسسات حسابرسی، فشار اقتصادی و پائین بودن دستمزد حسابرسان، حق الزحمه پائین، بازار اقتصادی نامناسب برای حرفه حسابرسی، عدم پرداخت منصفانه، دیدگاه‌های تنگ نظرانه مؤسسات، بازار در شرایط غیرکارا	عوامل مالی و اقتصادی

عوامل سازمانی و مؤسساتی	رشد نیافتگی غیرکارا، رشد نیافتگی ساختارها، ناتوانی مؤسسات حسابرسی در نگه داشتن نیروهای باکیفیت، مشکلات مؤسسات حسابرسی و شرکاء، کمبود زمان برای آموزش پرسنل، کمبود استفاده مؤثر از گزارش‌های حسابرسی، مشکل فرهنگی و نقص در تشویق شفافیت، ساختار تشدیدکننده پیچیدگی و ریاکاری اخلاقی حسابرسان، تحمیل افراد خارج از جامعه حسابداران، مشکلات در مؤسسات با درجه پایین، عدم ضمانت اجرایی برای گزارش حسابرسی
عوامل حرفه‌ای و اخلاقی	عدم رعایت آئین رفتار حرفه‌ای، عدم پایبندی به اصول و اخلاق حرفه‌ای، نظارت و کنترل کیفی ناکافی، تحریف و اشتباه در گزارش حسابرسی، عدم تنوع خدمات حسابرسی، عدم استفاده از تکنولوژی و به‌روزشدن، نبود عزم و اراده جدی، تبانی در حسابرسی، عدم حل تعارضات و انجام تغییرات مورد نیاز، چالش کنترل کیفی جامعه حسابداران، نیروهای حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی، نقص در تأثیر گزارش حسابرسی بر رفتار حسابرسان، حفظ صاحبکار، عدم پایبندی به اصول حرفه‌ای در کار با شرکت‌های کوچک
عوامل اجتماعی و مشتری	نابرابری‌های حاکم بر جامعه، ارتباط مادی حسابرس با صاحبکار، تعریف مبلغ حقوق پایه، پائین بودن حقوق حسابرسان، عدم تناسب شغل با شخصیت، انحصار حاکم بر حسابداران رسمی
عوامل قانونی و قراردادی	رفتار صاحبکار، عدم رسیدگی و تشکیل پرونده، عدم انعقاد قرارداد حسابرسی
پس‌ران‌ها (عوامل کاهنده) ریاکاری اخلاقی حسابرسان	
عوامل سازمانی و مدیریتی	تقسیم کار، سازوکار دریافت حق الزحمه، توسعه ساختارهای فرهنگی و اقتصادی، توسعه مؤسسات حسابرسی، ادغام مؤسسات حسابرسی، رهبری حرفه‌ای، تقسیم کار تخصصی، نظارت و کنترل کیفی
عوامل اخلاقی و فرهنگی	رضایت شغلی، پایبندی به اصول اخلاقی، آموزش اخلاقی، پایبندی به آئین رفتار حرفه‌ای، فرهنگ اخلاق حرفه‌ای، واکاوی مصادیق

	ریاکاری، افزایش توانمندی فردی، تعیین نیازهای آموزشی، آموزش اخلاق حرفه‌ای، اعتقادات مذهبی، آموزش آئین و رفتار حرفه‌ای
عوامل اقتصادی و مالی	حقوق و دستمزد درصدی از مبلغ قرارداد، درجه موسسه حسابرسی، نظارت قوی، بازار کار، ثبات اقتصادی، کاهش ارتباطات منفی، امنیت شغلی، تخصص گرایی و افزایش توانایی
عوامل حکمرانی و قانونی	کاهش تصدیگری حاکمیتی، کاهش وابستگی مالی حساب‌رسان مستقل، استقلال سازمان حسابرسی، اعتقاد به غیر اخلاقی رشوه، اجرای صحیح و به موقع قوانین و مقررات



شکل ۱. خروجی نرم افزار MAXQDA

در بخش کمی از میان کل پاسخ‌دهندگان بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۷۱ درصد به خود اختصاص داده بودند از لحاظ تأهل بیشترین درصد فراوانی را متأهلین با بیش از ۷۷ درصد به خود اختصاص داده بودند و از لحاظ سن بیشترین درصد فراوانی بیش از ۴۳ درصد ۳۰ تا ۴۵ سال بودند همچنین از لحاظ میزان تحصیلات بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس بود که شامل ۵۰/۴ درصد حجم نمونه بودند و از لحاظ سابقه بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال بود که ۳۱/۶ درصد حجم نمونه را تشکیل دادند.

برای بررسی نرمالیت متغیرها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف^۱ استفاده شد باتوجه به اینکه مقادیر سطح معناداری آزمون برای تمامی متغیرها کوچکتر از میزان ۰/۰۵ بود، لذا می توان بیان نمود توزیع متغیرهای مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی کنند.

جدول ۴. نتایج تحلیل عاملی تأییدی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

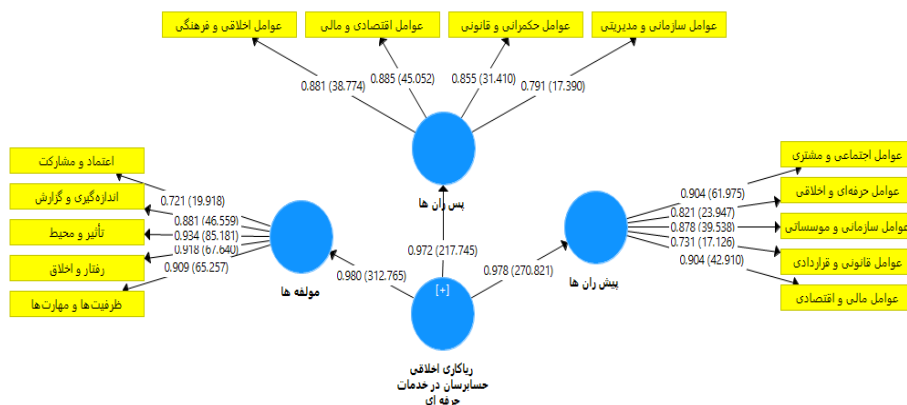
مقوله ها	آلفای کرونباخ >۰/۷	پایایی ترکیبی CR>۰/۷	روایی همگرا AVE>۰/۵
ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه ای	۰.۹۷۶	۰.۹۸۴	۰.۹۵۴
مؤلفه ها	۰.۹۲۲	۰.۹۴۲	۰.۷۶۸
پس ران ها	۰.۸۷۵	۰.۹۱۵	۰.۷۲۹
پیش ران ها	۰.۹۰۲	۰.۹۲۸	۰.۷۲۳

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰/۷، برای پایایی ترکیبی ۰/۷ و برای AVE نیز ۰/۵ می باشد و تمامی معیارها در قسمت سنجش بارهای عاملی مقدار مناسبی دارند، می توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای تحقیق را تأیید ساخت.

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه گیری و ساختاری می شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می شود. برای بررسی برازش مدل کلی، از معیار به نام GOF استفاده می شود.

$$GOF = \sqrt{Communality \times R^2} = \sqrt{0.794 \times 0.954} = 0.870$$

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF، حاصل شدن مقدار ۰/۸۷۰ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.



¹ Kolmogorov-Smirnov

شکل ۲. ضرایب مسیر و معناداری تی متغیرها (مدل کلی پژوهش)

جدول ۵. مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد ابعاد اصلی

سطح معناداری	انحراف استاندارد	مقدار ضریب	آماره تی	مستقل - وابسته
۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۳	۰/۹۸۰	۳۱۲/۷۶۵	ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای - مؤلفه‌ها
۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۹۷۲	۲۱۷/۷۴۵	ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای - پس ران‌ها
۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۹۷۸	۲۷۰/۸۲۱	ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای - پیش ران‌ها

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی آل اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می‌شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می‌باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی دار است. بنابراین با توجه به جدول (۵) و شکل (۲) ملاحظه می‌شود تمامی روابط مدل برای ابعاد اصلی معنادار می‌باشند.

نتیجه‌گیری، بحث و مقایسه

هدف از انجام پژوهش حاضر، ارائه مدل ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای بود. یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای شامل ۳ بعد مؤلفه‌ها، پیش ران‌ها و پس ران‌ها است. در ادامه به بحث در مورد هر یک از این ابعاد و مقایسه آن با مطالعات پیشین پرداخته می‌شود:

ریاکاری اخلاقی در میان حسابرسان و ارائه دهندگان خدمات حرفه‌ای یک چالش مهم و پیچیده است که ریشه در عوامل متعددی دارد. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که مؤلفه‌های اصلی دخیل در این مساله شامل اعتماد و مشارکت، اندازه گیری و گزارش، رفتار و اخلاق، ظرفیت‌ها و مهارت‌ها، و تأثیر و محیط می‌باشد. این یافته‌ها با نظریات و مطالعات پیشین در زمینه رفتارهای غیراخلاقی در سازمان‌ها همخوانی دارد. نظریه انتخاب عقلایی سیمپسون^۱ (۲۰۰۲) بر ارزیابی منافع و هزینه‌های رفتار غیراخلاقی تأکید می‌کند که با مؤلفه‌های اعتماد/مشارکت و تأثیر/محیط مرتبط است. نظریه فشار هنجاری تروینو و همکاران^۲ (۱۹۹۸) بر نقش فشارهای گروهی و اجتماعی در ایجاد رفتار غیراخلاقی تمرکز دارد که با مؤلفه تأثیر و محیط همسو است [۲۲]. نظریه شناختی اجتماعی باندورا^۳ (۲۰۱۴) [۱۰] خودپنداره

^۱ Simpson

^۲ Treviño et al

^۳ Bandura

اخلاقی افراد را مهم می‌دانند که با ویژگی‌های رفتاری و ظرفیت‌های فردی در ارتباط است. همچنین پژوهشگرانی مانند آپادلیا^۱ (۲۰۲۰) [۲۳]، لئو و همکاران^۲ (۲۰۲۲) [۱۶] و ووگت^۳ (۲۰۲۳) [۲۴]. بر ماهیت متمایز ریاکاری اخلاقی به عنوان یک اشتباه اخلاقی تاکید دارند که می‌تواند درک صحیح از ارزش‌های اخلاقی را مختل کند. این امر ارتباط نزدیکی با مفهوم اعتماد و مشارکت در روابط حرفه‌ای دارد. در نهایت، برای مقابله با چالش ریاکاری اخلاقی در حوزه حسابرسی، باید به ترکیبی از عوامل انگیزشی، محیطی، شناختی و فردی توجه شود تا زمینه‌های بروز این رفتار را به طور همه جانبه کاهش داد.

مؤلفه‌های ریاکاری اخلاقی حسابرسان عواملی هستند که می‌توانند به تخلفات اخلاقی در حوزه حسابرسی منجر شوند. این مؤلفه‌ها شامل سوء استفاده از اعتماد ذینفعان و دسترسی به اطلاعات حساس، تحریف اطلاعات مالی و ارائه تصویر نادرست از عملکرد، رفتارهای نامناسب از قبیل تضاد منافع و نقض اصول اخلاقی، کمبود ظرفیت‌ها و مهارت‌های لازم که منجر به گزارش‌های ناقص می‌شود، و تأثیر عوامل محیطی مانند فشارهای اجتماعی و سازمانی است. برای مقابله با این مؤلفه‌ها، حسابرسان باید به استانداردها و دستورالعمل‌های اخلاقی حرفه‌ای از جمله حفظ محرمانگی، عینیت، استقلال، شک و تردید حرفه‌ای و توسعه مستمر ظرفیت‌ها پایبند باشند. نهادهای حرفه‌ای و تنظیم کنندگان نیز نقش مهمی در اجرا و نظارت بر این استانداردها دارند تا از تخلفات اخلاقی حسابرسان جلوگیری شود.

پیش‌ران‌های ریاکاری اخلاقی در میان حسابرسان و ارائه‌دهندگان خدمات حرفه‌ای، ریشه در مجموعه‌ای از عوامل مالی، اقتصادی، سازمانی، حرفه‌ای، اخلاقی، اجتماعی، قانونی و قراردادی دارد. این یافته‌ها با چندین نظریه و مطالعه پیشین در زمینه رفتارهای غیراخلاقی در سازمان‌ها همخوانی دارد. نظریه یادگیری اجتماعی اوفالون و باترفیلد^۴ (۲۰۱۲) [۱۷] بر تأثیر الگوهای رفتاری محیطی و انتظارات اجتماعی اشاره دارد که با عامل اجتماعی و مشتری همسو است. همچنین برخی مطالعات کیم و همکاران^۵ (۲۰۲۱) [۱۵] بر نقش انگیزه‌ها و دسترسی به اطلاعات در ایجاد ریاکاری در حسابداری تأکید کرده‌اند که با عوامل مالی، اقتصادی و سازمانی مرتبط می‌باشد. در نهایت، برای پرداختن به چالش ریاکاری اخلاقی در حرفه حسابرسی، باید به تعامل پیچیده عوامل انگیزشی، محیطی، شناختی، حرفه‌ای، قانونی و قراردادی توجه نمود و راهکارهای جامعی را برای کنترل این پیش‌ران‌های متعدد در نظر گرفت. فشارهای مالی، رقابت شدید، تمایل به عملکرد بهتر، فشارهای مدیریتی، فرهنگ ناسالم سازمانی، فقدان پاسخگویی، از دست دادن تعهد اخلاقی، ناآگاهی از قوانین، انتظارات ذینفعان، فشارهای داخلی و خارجی و نیاز به رعایت مقررات قراردادی می‌توانند حسابرسان را به سمت تغییر اطلاعات مالی، گزارشات کاذب،

¹ Upadhyaya

² Liu et al

³ Vogt

⁴ O'Fallon & Butterfield

⁵ Kim et al

ارائه اطلاعات نادرست و دستکاری یافته‌ها سوق دهند. برای مقابله با این عوامل، حسابرسان باید به دستورالعمل‌های اخلاقی، اصول حرفه‌ای مانند شک و تردید، استقلال و عینیت پایبند بوده و نهادهای نظارتی نیز باید ضمانت‌های لازم را برای اجرای استانداردها و مجازات متخلفان فراهم کنند.

پس‌ران‌های ریاکاری اخلاقی در میان حسابرسان و ارائه‌دهندگان خدمات حرفه‌ای، به عوامل سازمانی و مدیریتی، اخلاقی و فرهنگی، اقتصادی و مالی، حکمرانی و قانونی مربوط می‌شود. این یافته‌ها با چندین نظریه و مطالعه پیشین در زمینه کنترل و مهار رفتارهای غیراخلاقی در سازمان‌ها هم‌راستا است. نظریه انتخاب عقلایی سیمپسون (۲۰۰۲) که بر هزینه‌ها و پیامدهای رفتار غیراخلاقی تمرکز دارد، با عوامل اقتصادی، مالی، حکمرانی و قانونی که بر پیامدهای مادی و قانونی اشاره می‌کنند، مرتبط است. برخی مطالعات مانند بردبار و همکاران (۱۴۰۰) [۲] نیز بر نقش تضاد منافع مالی در تصمیم‌گیری اخلاقی تاکید کرده‌اند که با عامل اقتصادی و مالی همسویی دارد. همچنین پژوهش نوروژی و همکاران (۱۴۰۰) [۹] که بر اهمیت ارزش‌ها، مسئولیت‌پذیری و عدالت در کنترل رفتارهای غیراخلاقی تاکید می‌کنند، با عامل اخلاقی و فرهنگی در ارتباط هستند. یافته‌های محبی مقدم (۱۴۰۰) نیز نقش رفتارهای غیراخلاقی در مخدوش ساختن اعتماد و کارایی بازارها را برجسته می‌کنند که با عامل حکمرانی و قانونی مرتبط است. در نهایت، مطالعات گلچی و گلچی (۱۴۰۰) [۶] بر جو اخلاقی و محیط سازمانی به عنوان عوامل کنترل‌کننده رفتارهای غیراخلاقی تاکید می‌کنند که با عامل سازمانی و مدیریتی در ارتباط می‌باشد. بنابراین برای مقابله با چالش ریاکاری اخلاقی در حرفه حسابرسی، باید به مجموعه‌ای از اقدامات سازمانی، اخلاقی، مالی، قانونی و نظارتی برای ایجاد پس‌ران‌های لازم توجه نمود. علاوه بر این، رهبری قوی و ارتباطات موثر در سازمان در جلوگیری از سوء رفتار بسیار مهم است. هنگامی که رهبران تعهد خود را به رفتار اخلاقی نشان می‌دهند و خود و دیگران را مسئول می‌دانند، برای کل سازمان لحن ایجاد می‌کند. این امر می‌تواند از طریق سیاست‌ها و رویه‌های شفاف، بازآموزی مستمر و اخلاقی، و سیستمی برای گزارش و رسیدگی به هرگونه تخلف احتمالی محقق شود. با پرورش فرهنگ یکپارچگی و شفافیت، سازمان‌ها می‌توانند محیطی ایجاد کنند که در آن کارکنان احساس قدرت کنند تا تصمیمات اخلاقی بگیرند و هرگونه نگرانی را بدون ترس از تلافی گزارش کنند. همچنین، سازمان‌ها می‌توانند مکانیسم‌هایی را برای پاداش و شناسایی کارکنانی که به طور مداوم رفتار اخلاقی نشان می‌دهند، ایجاد کنند. که می‌تواند شامل مشوق‌هایی مانند ترفیع، پاداش، یا قدردانی عمومی باشد [۳].

ارزش‌های اخلاقی و هنجارهای فرهنگی در یک سازمان می‌توانند فرآیندهای تصمیم‌گیری حسابرسان را شکل دهند و بر توانایی آن‌ها برای شناسایی و گزارش فعالیت‌های متقلبانه بالقوه تأثیر بگذارند. زمانی که یک سازمان فرهنگ اخلاقی قوی را در اولویت قرار می‌دهد و آن را ترویج می‌کند، حسابرسان به احتمال زیاد به استانداردهای حرفه‌ای پایبند بوده و به نفع ذینفعان عمل می‌کنند. که می‌تواند محیطی را ایجاد کند که در آن حسابرسان احساس قدرت می‌کنند تا بدون ترس از تلافی یا پیامدهای منفی، نگرانی‌ها را مطرح کنند و هرگونه فعالیت مشکوک را گزارش کنند [۹].

یک اقتصاد قوی و باثبات می‌تواند به کاهش فعالیت‌های غیرقانونی کمک کند، زیرا احتمال دسترسی افراد به فرصت‌های شغلی قانونی و درآمد پایدار بیشتر است. زمانی که مردم از نظر مالی احساس امنیت می‌کنند و وسایلی برای حمایت از خود و خانواده خود دارند، کمتر به فعالیت‌های غیرقانونی به عنوان وسیله ای برای بقا متوسل می‌شوند. علاوه بر این، موسسات مالی و نهادهای نظارتی با اجرای سیستم‌ها و اقدامات قوی برای شناسایی و جلوگیری از فعالیت‌های متقلبانه، نقش مهمی در جلوگیری از تخلفات بازی می‌کنند [۱۲].

با توجه به یافته‌های پژوهش چهار دسته عمده از عوامل کاهنده یا پسران‌های ریاکاری اخلاقی در حوزه حسابرسی وجود دارند این عوامل در سطوح مختلف سازمانی، فرهنگی، اقتصادی و قانونی قرار می‌گیرند و نشان می‌دهند که برای کاهش احتمال رفتارهای نادرست یا تخلفات اخلاقی در این حوزه، تلاش‌های همه‌جانبه و چندبعدی لازم است. در سطح سازمانی، فرهنگ اخلاقی، رهبری قوی، ارتباطات شفاف، سیستم‌های گزارش‌دهی امن، پاداش صداقت و آموزش مداوم می‌تواند نقش مهمی ایفا کند. در سطح فرهنگی نیز هنجارها، ارزش‌ها، کدهای رفتاری و حمایت از افشاگران ضروری به نظر می‌رسد. از بُعد اقتصادی، امنیت شغلی و درآمد پایدار، نظارت قوی بر فعالیت‌های مالی و آموزش عمومی درباره اهمیت صداقت مورد تاکید قرار گرفته است. در نهایت در حوزه حکمرانی و قانونی، سیاست‌ها و فرآیندهای شفاف گزارش‌دهی، نظام مسئولیت‌پذیری، استانداردهای اخلاقی مشخص و آموزش مستمر به عنوان عوامل بازدارنده ریاکاری معرفی شده‌اند. در مجموع، رویکرد جامع و یکپارچه‌ای لازم است تا با ترکیب این عوامل در حوزه‌های مختلف، زمینه برای کاهش تخلفات اخلاقی در حرفه حسابرسی فراهم شود.

پیشنهادهای کاربردی پژوهش

نهادهای حرفه‌ای و مؤسسات آموزشی باید برنامه‌های آموزشی اجباری و مستمر در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را برای تمامی حسابرسان از جمله تازه کاران و افراد با تجربه برگزار کنند. این برنامه‌ها باید شامل آموزش استانداردهای اخلاقی و رفتاری، بررسی مطالعات موردی واقعی تخلفات اخلاقی، بحث گروهی و ایفای نقش در سناریوهای چالش برانگیز اخلاقی، آموزش مهارت‌های تصمیم‌گیری اخلاقی و فرآیندهای گزارش‌دهی تخلفات، و آشنایی با قوانین و مقررات مرتبط باشد. این آموزش‌ها باید به صورت دوره‌ای به روز شوند و مکانیزم‌های نظارتی برای ارزیابی کارآمدی آنها وجود داشته باشد تا حسابرسان برای شناسایی و مقابله با چالش‌های اخلاقی آماده شوند.

ایجاد یک سیستم مؤثر گزارش‌دهی و پاسخگویی می‌تواند برای مقابله با عوامل انحراف حسابرسان از استانداردهای اخلاقی مؤثر باشد این سیستم شامل ایجاد کانال‌های امن و محرمانه برای گزارش تخلفات اخلاقی توسط حسابرسان و ذینفعان، تشکیل یک کمیته مستقل پاسخگویی برای بررسی گزارش‌ها و انجام تحقیقات لازم، تدوین و رویه‌های واضح برای پیگیری گزارش‌ها و اعمال اقدامات انضباطی، اجرای مکانیزم‌های حمایت از گزارش‌دهندگان و انتشار گزارش‌های شفاف در مورد تخلفات گزارش شده و نتایج رسیدگی‌ها بدون افشای هویت افراد درگیر می‌باشد که با ایجاد پاسخگویی و شفافیت، حسابرسان را از

تخلفات اخلاقی باز می‌دارد و اطمینان می‌دهد هرگونه انحراف مورد بررسی قرار می‌گیرد و به تقویت فرهنگ اخلاقی کمک می‌کند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی به شرح ذیل مطرح می‌شود:

- ۱) تأثیر تمایل به ریاکاری اخلاقی بر استرس شغلی حسابرسان
- ۲) بررسی رابطه تاب‌آوری روانشناختی حسابرسان و ریاکاری اخلاقی
- ۳) تأثیر فرهنگ سازمانی و عوامل انگیزشی بر چالش مقابله با ریاکاری

فهرست منابع

۱. باباجانی، جعفر، بولو، قاسم، قربانی‌زاده، وجه‌الله، جوادی‌پور، علیرضا. (۱۴۰۱). «چارچوب ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی با استفاده از روش فراترکیب». *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۵۶)، ۵۰۱-۵۰۸.
۲. بردبار، مجتبی، خانی، ذبیح‌الله، رجب‌دردی، حسین. (۱۴۰۰). «رابطه تضاد منافع و تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابرسان با نقش میانجی قضاوت اخلاقی: ترکیب رویکردهای شناخت اجتماعی و الگوی بازده تصمیم‌گیری». *تصمیم‌گیری و تحقیق در عملیات*، ۶(شماره ویژه)، ۱-۱۶.
۳. پوربهرامی، بابک، یعقوب‌نژاد، احمد، توانگر، افسانه، روحی، علی. (۱۴۰۲). «مطالعه تأثیر سبک تفکر حسابداران رسمی بر رعایت آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای با نقش میانجی استرس شغلی». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۸)، ۱۲۳-۱۳۸.
۴. تارپوردی، فرزاد، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). «میزان دستیابی به اهداف اخلاقی آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بر مبنای مکاتب اخلاقی ساختارگرا (با استفاده از تکنیک دلفی-فازی)». *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۴۳، ۷۳-۸۸.
۵. خجسته، علیرضا، رهنما رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، زمانی‌مقدم، افسانه، طالب‌نیا، قدرت‌الله. (۱۴۰۲). «ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت». *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۲(۸)، ۶۱-۹۰.
۶. خدادادی، محسن، محسن‌زاده گل‌فزائی، مریم، رضائی پیتونه‌نویی، یاسر. (۱۴۰۳). «فراترکیب عوامل مؤثر در رفتار اخلاقی حسابرسان برای حفظ اعتماد عمومی به حرفه». *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۵۲، ۶۷-۸۸.
۷. صف‌زاده، محمدحسین، جمالی، محمد. (۱۴۰۰). «نظریه حسابداری اخلاقی و پیامدهای آن برای ریاکاری در سازمان‌ها». *ششمین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران*، تهران، ۱-۲۸.
۸. کریم‌آبادی، محمد، حاجی‌ها، زهره، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۳). «الگوی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل براساس دیدگاه انتقادی». *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۳(۹)، ۱۰۵-۱۲۴.
۹. گلچی، ناهید، گلچی، نفیسه. (۱۴۰۰). «جو اخلاقی، عامل ترومازای حسابداران و حسابرسان». *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۳۹)، ۹۷-۱۱۰.
۱۰. محبی‌مقدم، حمید. (۱۴۰۰). «چگونگی توسعه و بهبود سیستم‌های حسابداری با رویکرد فسادستیزی اخلاقی در حسابداری سازمان». *چهارمین همایش ملی توسعه علوم و فناوری‌های نوین در مدیریت، حسابداری و کامپیوتر*، تهران، ۱-۱۲.
۱۱. مهرانی، کاوه، صالحی، حمیدرضا. (۱۴۰۲). «شناسایی چالش‌های توسعه فعالیت تشکل‌های حرفه‌ای حسابداری و ارائه راهکار برای برون‌رفت از وضع موجود». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۸)، ۴۷-۶۴.

۱۲. نوروزی دریاکناری، نفیسه، تقی پوریان، محمدجواد، آقاحمدی، قربانعلی، علیخانی، رضیه. (۱۴۰۱). «ریاکاری اخلاقی نیروی انسانی در سازمان‌ها: طراحی الگویی از ابعاد و پیشران‌ها با رویکرد کیفی». **فصلنامه علمی منابع انسانی ناجا**، ۱۶(۷۶)، ۸۳-۱۰۸.
۱۳. نوروزی، نفیسه، تقی پوریان، محمدجواد، آقاحمدی، قربانعلی، علیخانی، رضیه. (۱۴۰۰). «طراحی الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی مدیران از نگاه مدیریت جهادی با رویکرد کیفی». **مدیریت منابع در نیروی انتظامی**، ۹(۲)، ۱۶۷-۱۸۸.
۱۴. نویدی عباسپور، ابراهیم، سلحشور، سولماز. (۱۴۰۱). «بررسی تأثیر تضاد نقش، باور به خودکارآمدی و حساسیت اخلاقی حرفه‌ای حسابرسان بر عملکرد آن‌ها با تأکید بر هوش عاطفی حسابرس». **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، ۱۴(۵۵)، ۷۷-۹۶.
15. Bandura, A. (2014). "Social Cognitive Theory of Moral Thought and Action." In **Handbook of Moral Behavior and Development**, Psychology Press 69, 128.
16. Dharmasiri, P., Phang, S. Y., Prasad, A., Webster, J. (2021). "Consequences of Ethical and Audit Violations: Evidence from the PCAOB Settled Disciplinary Orders." **Journal of Business Ethics**, 1-25.
17. Dian, G. (2023). "Moral Hypocrisy: The Antecedents and Outcomes." **CHR**, 9, 51-57.
18. Du, X., Zhang, Y., Lai, S., Tao, H. (2023). "How Do Auditors Value Hypocrisy? Evidence from China." **Journal of Business Ethics**, 1-33.
19. Gerekan, B., Şendurur, U., Yıldırım, M. (2023). "Mediating Role of Professional Commitment in the Relationship Between Technostress and Organizational Stress, Individual Work Performance, and Independent Audit Quality." **Employee Responsibilities and Rights Journal**, 1-15.
20. Kim, P. H., Wiltermuth, S. S., Newman, D. T. (2021). "A Theory of Ethical Accounting and Its Implications for Hypocrisy in Organizations." **Academy of Management Review**, 46(1), 172-191.
21. Liu, J. F., Yang, J., Cui, F. (2022). "To Praise or to Blame? Neural Signals Predict Divergent Responses to Moral Hypocrisy." **bioRxiv**, 2022-07.
22. O'Fallon, M. J., Butterfield, K. D. (2012). "A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 1996-2003." In **Citation Classics from the Journal of Business Ethics: Celebrating the First Thirty Years of Publication** 213, 263.
23. Purnamasari, D., Kurniawati, S. (2024). "Akuntabilitas Auditor dalam Perspektif Ajaran Karmaphala." **Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi**, 8(1), 100-106.
24. Rees, M. R., Smith, I. H., Soderberg, A. T. (2023). "Psychological Reactance to Leader Moral Hypocrisy." **Business Ethics Quarterly**, 1-28.
25. Simpson, S. S. (2002). **Corporate Crime, Law, and Social Control** 301, 309.
26. Tarigan, A. E. B., Sitanggang, R. F., Aulia, D. (2023). "The Impact of Ethical Awareness, Auditor Experience, Skepticism Attitude, and Time Pressure on Detecting Fraud in Public Accountant Offices in the City of Medan." **Journal of Research in Business, Economics, and Education**, 5(3), 1-12.
27. Treviño, L. K., Butterfield, K. D., McCabe, D. L. (1998). "The Ethical Context in Organizations: Influences on Employee Attitudes and Behaviors." **Business Ethics Quarterly**, 8(3), 447-476.
28. Upadhyaya, K. (2020). **What's Wrong with Hypocrisy**. Doctoral Dissertation, University of Warwick.
29. Vogt, D. C. (2023). "Why the Moral Equality Account of Hypocrisy Does Not Fail After All." **The Journal of Ethics**, 1-16.



Presenting a Model of Auditors' Ethical Hypocrisy in Professional Services

Taher Davari

PhD student. Department of Accounting, University of Chalous, IAU, Chalous, Iran

Razieh Alikhani¹©

Associate Prof. Department of Accounting, University of Chalous, IAU, Chalous, Iran

Mehdi Maranjory

Associate Prof. Department of Accounting, University of Chalous, IAU, Chalous, Iran

Reza Fallah

Assistant Prof. Department of Accounting, University of Chalous, IAU, Chalous, Iran

(Received: February 27, 2025; Accepted: June 9, 2025)

Adhering to ethical principles and values in the auditing profession is of great importance, because auditors play a key role in ensuring the credibility and transparency of financial information of firms. This study aimed to present a model for auditors' ethical hypocrisy in professional services. The research method was a mixed exploratory (qualitative-quantitative) and field development. In the qualitative part, the grounded theory approach was used, and in the quantitative part, the correlation-modeling approach was used. In the qualitative stage, a conceptual model of auditors' ethical hypocrisy was formed through semi-structured interviews with 15 experts who were selected using the snowball method and purposive and sequential sampling. In the quantitative stage, the statistical population included 360 auditors working in Iranian audit firms who were selected using the multi-stage cluster sampling method. The research data were collected using a researcher-made questionnaire and its validity and reliability were confirmed. The results showed that auditors' ethical hypocrisy had 28 items and 5 indicators, its antecedents were 49 items and 5 indicators, and its detractors were 32 items and 4 indicators. The findings of this study can provide a basis for better understanding auditors' ethical hypocrisy and the factors affecting it. Also, training and informing auditors about the consequences of ethical hypocrisy and its aggravating and moderating factors can lead to the improvement of their ethical behavior.

Keywords: Ethical Hypocrisy, Professional Services, Increasing and Decreasing Factors.

¹ Raziehalikhani@iau.ac.ir© (Corresponding Author)