

## تأثیر هویت حرفه ای، نسبی گرای اخلاقی و ایده آل گرای اخلاقی بر اظهار نظر حسابرس

### عزیزه استادغلامی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد امارات، دانشگاه آزاد اسلامی، دبی، امارات متحده عربی  
ostadgholami@yahoo.com

### بهمن بنی مهد

دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)  
Dr.banimahad@gmail.com

### حمیدرضا وکیلی فرد

دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
vakilifardphd@gmail.com

### قدرت‌الله طالب‌نیا

دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
Gh-talebniya@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۳۱

### چکیده

با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و افزایش موسسات حسابرسی موجب شده است تا اکثر این موسسات به دنبال جذب مشتری جدید و هم چنین حفظ مشتریان گذشته خود باشند. به بیان دیگر فرهنگ مشتری مداری در میان شرکای موسسات حسابرسی، رواج یافته است. این موضوع اولاً اخلاق حرفه ای (استقلال و بی طرفی) حسابرس را خدشه دار می نماید و موجب بروز پدیده ای به نام گزینش اظهار نظر می شود. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر هویت حرفه ای، نسبی گرای اخلاقی و ایده آل گرای اخلاقی بر اظهار نظر حسابرس می باشد. تحقیق حاضر روشن می سازد که ویژگی های تاریک شخصیت حسابرسان، می تواند پیامدهای نامطلوبی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان داشته باشد. از آنجایی که گزارش حسابرس و قضاوت و اظهار نظر او می تواند پیامدهای اجتماعی و اقتصادی مختلفی برای گروه های ذینفع داشته باشد؛ از این رو این تحقیق می تواند موجب بسط تحقیقات درباره نقش اجتماعی حسابرسان گردد. از جمله این که این تحقیق نشان داد ویژگی های شخصیتی حسابرسان متغیری مهم در خدمات اطمینان بخشی است.

**واژه‌های کلیدی:** هویت حرفه ای، نسبی گرای اخلاقی، ایده آل گرای اخلاقی، اظهار نظر حسابرس.

## ۱- مقدمه

گزینش اظهارنظر حسابرِس به معنی تغییر حسابرِس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهار نظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرِس جدید می باشد. به بیان دیگر حسابرِس جدید، اظهار نظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم می نماید (چن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). عوامل متعددی وجود دارند که ممکن است بر اظهارنظر حسابرِس تأثیر بگذارند. از این عوامل میتوان به دوره تصدی حسابرِس، تأخیر گزارش حسابرسی، خرید اظهارنظر حسابرِس، نسبت نقدینگی و اهرم مالی اشاره کرد (صفی پور افشار و همکاران، ۱۴۰۱).

این پدیده در حرفه حسابرسی با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و هم چنین با افزایش موسسات خصوصی حسابرسی در بازار حسابرسی، رواج یافته و استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی را تحت الشعاع خود قرار داده است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲). از طرف دیگر، مطالعات در حوزه قضاوت و تصمیم گیری نشان می دهند که قضاوت و تصمیم گیری حسابرِس متأثر از عوامل مختلفی است. متون و نوشته های مختلف نشان میدهند که این عوامل متعدد بوده و از تصمیمی به تصمیم دیگر و یا از فردی به فرد دیگر متفاوت هستند. به دلیل تنوع عوامل تعیین کننده تصمیم گیری و قضاوت، یک پژوهشگر حسابداری باید آن عوامل را شناسایی و به منظور برقراری ارتباط نظری آن عوامل با پدیده مورد پژوهش، به مبانی نظری علوم دیگر از جمله روانشناسی مراجعه نماید.

در علم روانشناسی، ویژگی های فردی یکی از مهم ترین عوامل تعیین کننده قضاوت و تصمیم گیری است. این عوامل شامل جنسیت، تحصیلات، سن، شخصیت، احساسات، عواطف و هوش و... می باشند (عبدالحمیدی و رایت<sup>۲</sup> ۱۹۸۷).

پژوهش های انجام شده در این زمینه تاکید دارند که ویژگی های شخصیتی حسابرسان بر اظهار نظر حسابرِس و کیفیت حسابرسی تأثیر معنی داری دارند (دی فاند و ژانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴؛ لنوکس و وو<sup>۴</sup> ۲۰۱۸). از دیدگاه روانشناسی، ویژگی های تاریک شخصیت مانند خودشیفتگی و ماکیاولیسم موجب تقویت احساسات کاذب از جمله احساس خود بزرگ بینی و اعتماد به نفس کاذب می گردد. به نظر می رسد حسابرسی که اعتماد به نفس کاذب دارد، کمتر متوجه اشتباهات حسابداری شرکت مورد رسیدگی خود می شود و این موضوع تأثیرات منفی بر قضاوت و تصمیم گیری و اظهار نظر حسابرسی می گذارد. از طرف دیگر، تحقیقات در حوزه اخلاق نشان می دهند ویژگی

های تاریک شخصیت نظیر ماکیاولیسم، جامعه ستیزی و خود شیفتگی، افراد را به سمت اعمال غیر اخلاقی سوق می دهند. در مطالعات حسابرسی نیز نشان داده شده است ویژگی های تاریک شخصیت ارتباط مستقیمی با رفتارهای غیر اخلاقی از جمله عدم رعایت اخلاق حرفه ای نظیر استقلال وجود دارد (شعبان و همکاران، ۱۳۹۶).

هم چنین، محققین در حوزه روانشناسی اخلاق، افراد با ویژگی رفتاری ماکیاولیسم را اشخاصی عوام فریب و فرصت طلب می دانند. این ویژگی می تواند تأثیر منفی در رعایت اخلاق حرفه ای در میان حسابداران و حسابرسان به دنبال داشته باشد. شواهد نشان می دهد هر چه سطح ماکیاولیسم در حسابداران افزایش یابد، تمایل آن ها به استفاده از رویه های متقلبانه در گزارشگری مالی نیز افزایش می یابد (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۸). تلاش های زیادی توسط تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و نهادهای نظارتی حسابداری برای افزایش مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب در حسابرسی صورت های مالی انجام گرفته است (علیزاده گان و همکاران، ۱۴۰۱).

با عنایت به اینکه بازار حسابرسی کشور یک بازار نوظهور و رقابتی است. هم چنین موسسات حسابرسی جدید، رشد قابل توجهی در سال های اخیر در این بازار داشته اند. لذا، ماندن در بازار رقابت حفظ و جذب مشتریان جدید برای موسسات حسابرسی موضوعی حیاتی است. مشاهدات نشان می دهند موسسات حسابرسی، وقت زیادی را برای فعالیت های بازاریابی در این حرفه صرف می کنند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۵). این موضوع می تواند موجب رفتارهای غیر حرفه ای از جمله گزینش اظهار نظر حسابرِس گردد.

در ادبیات حسابرسی محرک ها و انگیزه هایی برای حسابرسان وجود دارد که سبب میشود آنان کار خود را با کیفیت بالاتری انجام دهند (یاری و باغومیان، ۱۴۰۱). لذا با توجه به اینکه وظیفه حسابرسان، به عنوان شاغلین یک حرفه تخصصی، اظهارنظر در رابطه با صورت های مالی که این مستلزم بیطرفی و استقلال است. پدیده گزینش اظهار نظر می تواند بی طرفی و استقلال را کاهش دهد و اثرات زیانباری را برای حرفه حسابرسی به دنبال داشته باشد. از این رو، این تحقیق به دنبال آن است تا توضیح دهد که چگونه ویژگی های تاریک شخصیت می توانند بر جهت گیری اخلاقی و هویت حرفه ای و در نهایت بر گزینش اظهار نظر حسابرِس تأثیر گذار باشد.

<sup>3</sup> Defond & Zhang

<sup>4</sup> Lenox & Wu

<sup>1</sup> Chen

<sup>2</sup> Abdolmohammadi and Wright

تاکنون مطالعات انجام شده در حوزه‌گزینش اظهار نظر در حرفه حسابرسی با استفاده از داده‌های آرشویه‌ای به شیوه‌ای اثباتی انجام شده است (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

اما این تحقیق سعی دارد تا از جنبه روانشناختی و با استفاده از مبانی نظری مطالعات رفتاری در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس، پدیده اظهار نظر حسابرس را مورد بررسی قرار دهد.

اول اهمیت این تحقیق در آن است که نتایج آن می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه اخلاق و رفتار در حسابرسی شود.

دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که سطح ماکیاولیسم، خودشیفتگی و جامعه‌ستیزی در سطح حسابرسان چه میزان است

سوم چه اندازه این سه ویژگی تاریک شخصیت می‌توانند بر جهت‌گیری اخلاقی و هویت حرفه‌ای حسابرسان و در نتیجه بر تمایل حسابرسان به گزینش اظهار نظر تأثیرگذار باشند. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابرسی به منظور جلوگیری از رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان قرار دهد. این که این تحقیق می‌تواند درک بهتری از چگونگی تأثیر هنجارها و ویژگی‌های شخصیتی، اخلاقی و فرهنگی بر قضاوت حسابرسان، به دانشجویان و استادان رشته حسابداری و حسابرسی ارائه نماید.

چهارم این که نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی، پیشنهاد نماید.

### پیشینه پژوهش

آذرباهمان و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی پیامدهای همزونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد که فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی مهم هستند، اما به تنهایی از قابلیت لازم برای تقویت پایداری اخلاقی حرفه‌ای در حسابرسی برخوردار نیستند.

مران‌جوری و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ماکیاولیسم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی» انجام دادند. تایج نشان داد که ماکیاولیسم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق

جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

انصاری و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «رابطه میان ماکیاولیسم و عملکرد شغلی حسابرسان» انجام دادند. نتایج بیانگر آن است ماکیاولیسم با عملکرد شغلی رابطه منفی و معنی‌دار دارد و همچنین ماکیاولیسم بر ابعاد مختلف عملکرد شغلی، شامل بعد عملکرد وظیفه‌ای، بعد عملکرد زمینه‌ای، بعد عملکرد تطبیقی و بعد رفتار کاری معکوس تأثیرگذار است.

لطفی افسانه و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر سرمایه‌فکری بر خرید" نشان دادند که بین سرمایه‌فکری و مولفه‌های آن با خرید اظهار نظر رابطه منفی و معناداری وجود دارد و قابلیت مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی بر این رابطه تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد

کاووسی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا» انجام دادند. نتایج نشان داد فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس با شدت ۴/۷۶ تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، مشخص شد رهبری تحول‌گرای شریک حسابرس به منزله متغیر تعدیل‌کننده با شدت ۴/۳۷ تأثیر مثبت فرهنگ اخلاق‌مداری بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس را در جهت مثبت تقویت می‌کند.

حاجیه‌ها زهره و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان حضور و اثر زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس مستقل را انجام دادند. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد حضور زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرس و نوع اظهار نظر مستقل تأثیر معناداری دارد و شرکت‌ها بی‌کیفیت‌تری را در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی از زنان استفاده می‌کنند نسبت به سایر شرکت‌ها حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌نمایند و همچنین نوع اظهار نظرشان نسبت به سایر شرکت‌ها غیر مقبول می‌باشد.

استیس و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرس فردی بر نتایج حسابرسی: آزمون جعبه سیاه ۱ در کیفیت حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد، مؤسسات حسابرسی با کیفیت بالا، از یک سو احتمال کمتری برای تجدید ارائه صورت‌های مالی خواهد داشت و از سوی دیگر اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد و این موضوع می‌تواند تداوم فعالیت صاحبکاران را تقویت نماید. از طرف دیگر این

<sup>1</sup> black box

داد که شرکت‌های حسابرسی بیشتر بر نظر و رای حسابرسان، مسئولیت پذیری مدیریت، مسئولیت پذیری حسابرس، مقدمه گزارش و اندکی بر عنوان، امضا و آدرس حسابرس، تمرکز دارند.

### روش اجرای پژوهش

پژوهش حاضر، در زمره پژوهش‌های توصیفی و از نوع پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش فوق شامل حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۹۹ می‌باشند. در این پژوهش سعی شده برای افزایش اعتبار پژوهش از نمونه‌های بیشتری استفاده شود. از آنجا که برای تحلیل داده‌ها از روش شناسی مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است و این روش تا حدود زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چند متغیری شباهت دارد، می‌توان از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چند متغیری برای تعیین حجم نمونه در مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده تعیین شود (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۴). با این حال بعضی دیگر از محققان برای انجام معادلات ساختاری حداقل ۲۰۰ را پیشنهاد می‌کنند. بنابراین برای آزمون مدل پژوهش به تعداد (۱۹۰=۵\*۳۸) نمونه نیاز بوده است. بدین منظور تعداد ۵۰۰ عدد پرسشنامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۳۸۴ پرسشنامه برگشتی ۳۵۴ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های آن‌ها مورد تحلیل قرار گرفت.

در پژوهش حاضر جهت گردآوری اطلاعات از روش پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه پژوهش حاضر شامل دو بخش اصلی می‌باشد. بخش اول مشخصات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری و بخش دوم سوالات اصلی پژوهش برای سنجش متغیرها می‌باشد. مشخصات جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، تحصیلات، سابقه کاری و مرتبه شغلی می‌باشد که نمونه کامل آن در پیوست شماره یک آمده است. در بخش سوالات اصلی پژوهش نیز تعداد ۳۸ سوال برای سنجش کل متغیرهای پژوهش استفاده شد. سوالات پرسشنامه استاندارد بوده و در پژوهش‌های قبلی مورد استفاده قرار گرفته‌اند؛ بنابراین ابتدا سوالات پرسشنامه به زبان فارسی ترجمه شدند و پس از اطمینان از روایی محتوا، پرسشنامه‌ها بین اعضای نمونه توزیع گردید.

برای اندازه‌گیری دیدگاه‌های ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی از ابزار پرسشنامه جهت‌گیری اخلاقی فورسایت (۱۹۸۰) استفاده

پژوهش با تفکیک حسابرسان موسسات حسابرسی براساس عنوان شغلی به سطوح پایین، متوسط و بالا، بررسی نمود که حسابرسان با کیفیت بالاتر می‌تواند به ارتقاء جایگاه رقابتی موسسه حسابرسی کمک نمایند و باعث گردند تا کیفیت حسابرسی نیز تقویت شود. همچنین این پژوهش شواهدی دال بر اثرگذاری تیم‌های حسابرسی با کیفیت بالا بر تمام جنبه‌های کیفیت حسابرسی مورد تأیید قرار گرفت.

آندیولا و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «بررسی جو فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی: واکاوی محتوایی؛ علمی و کاربردی با رویکرد آینده‌نگرانه» انجام دادند. روش شناسی پژوهش کیفی بود و از تحلیل فراترکیب برای غربالگری محتوایی شناسایی ابعاد جو فرهنگی موسسات حسابرسی استفاده نمود. نتایج پژوهش نشان داد اولاً ادبیات فرهنگ حسابرسی بسیار پراکنده و از عدم انسجام نظری لازم برخوردار است. ثانیاً ۷ بُعد کنترل سازمان؛ رهبری؛ اخلاق؛ مقررات؛ حرفه‌ای‌گرایی؛ تجاری‌سازی و اجتماعی شدن از جمله ابعادی است که می‌تواند بسترهای اثربخش فرهنگ حسابرسی را در ساختارهایی همچون موسسات حسابرسی توسعه بخشد.

لیو و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان ادراک حسابرسان در حال آموزش از وضعیت اخلاقی و قلدری محیط کار در موسسات حسابرسی براساس نظریه ماکیاولیسم انجام دادند. در این پژوهش ۲۰۵ حسابرس کارآموز در موسسات حسابرسی مشارکت داشتند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. فرآیند انجام تحلیل، برازش مطلوبیت مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق حداقل مربعات جزئی صورت گرفت. نتایج نشان داد، سطح ادراک اخلاقی اولیه حسابرسان در حال آموزش بشدت تحت تاثیر نیمه پنهان شرکای حسابرسی قرار می‌گیرد و اگر سطح رفتارهای قلدرمانه و قدرت‌طلبانه زیاد باشد، سرخوردگی‌های انگیزشی باعث خواهد شد تا کارکردهای آنان تحت تاثیر قرار گیرد.

داس و داس (۲۰۱۶) پژوهشی تحت عنوان معیارهای کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار بنگلادش انجام دادند. در این پژوهش ۱۰ معیار از دستورالعمل‌های پیشنهادی توسط ISA (استانداردهای بین المللی حسابرسی) اقتباس و به عنوان مبنای کار در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش از ۱۸۶ شرکت PLCs به منظور تعیین ماهیت و وسعت افشاء گزارش حسابرسی از طریق محاسبه امتیاز کل و ARDI (شاخص افشاء گزارش حسابرسی) نظرسنجی صورت گرفت. نتایج این پژوهش نشان

<sup>1</sup> Andiola et al

توصیفی استفاده گردیده است. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز، مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام این تحلیل‌ها از نرم افزارهای آماری SPSS 22 و LISREL8.8 استفاده شده است.

#### یافته‌ها

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر در جدول شماره ۴-۶ ارائه شده است. این جدول نشان می‌دهد میانگین هویت حرفه ای برابر ۱۹/۷۱، خرید اظهار نظر برابر ۳/۲۵، نسبی گرایی اخلاقی برابر ۴۱/۵۶ و آیده آل گرایی اخلاقی برابر ۷۷/۱۲ می‌باشد.

بعد از تجزیه تحلیل توصیفی داده‌ها، به تحلیل استنباطی داده‌ها می‌پردازیم. در تجزیه تحلیل استنباطی، فرضیه‌های تحقیق مورد ارزیابی و آزمون قرار می‌گیرند. در انتها نیز برازش مدل مفهومی پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد. از آنجا که در این بخش، خروجی نرم افزار بدون تغییر آورده شده است، قبل از مشاهده خروجی نرم افزار، به منظور شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مکنون و مشاهده ای، جدول (۲) ارائه شده است

شده است. در این پرسشنامه وضعیت اخلاقی شامل دو مقیاس است که دیدگاه‌های آیده آل گرایی و نسبی گرایی را اندازه‌گیری می‌نماید. پاسخ‌دهندگان میزان موافقت یا مخالفت خود را با هر جمله با مقیاس لیکرت ۹ گزینه‌ای مشخص می‌نمایند. این پرسشنامه دارای ۲۰ سوال می‌باشد که از سوال یک تا ده مربوط به اندازه‌گیری ویژگی آیده آل گرایی و از سوال یازده تا بیست نیز مربوط به اندازه‌گیری ویژگی اخلاقی نسبی گرایی می‌باشد.

متغیر «هویت حرفه‌ای» هم با استفاده از پرسشنامه استاندارد بمبر و لیرا (۲۰۰۲) اندازه‌گیری شد. این پرسشنامه شامل ۵ سوال در طیف لیکرت پنج گزینه‌ای است. آزمودنی‌ها میزان موافقت خود را با هر گویه بر اساس ساختار و طیف لیکرت از یک "کاملاً مخالفم" تا پنج "کاملاً موافقم" مشخص می‌نمایند.

در نهایت خرید اظهار نظر حسابرس از طریق پرسشنامه ونبرگ و اوهمن (۲۰۱۶) اندازه‌گیری می‌شود. این پرسشنامه شامل یک مطالعه موردی است و نظر پاسخ‌دهندگان پرسشنامه درباره آن مورد در یک طیف پنج گزینه‌ای پرسش قرار می‌گیرد. در این پژوهش، برای تحلیل داده‌های بدست آمده از نمونه‌ها هم از روش‌های آمار توصیفی و هم از روش‌های آمار استنباطی استفاده شده است. برای بررسی مشخصات پاسخ‌دهندگان از آمار

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

هویت حرفه ای	نسبی گرایی اخلاقی	آیده آل گرایی اخلاقی	میانگین
۱۹/۷۱	۴۱/۵۶	۷۷/۱۲	میانگین
۲۰	۳۷	۸۰	میان
۳/۰۴۸	۱۷/۸۰۴	۱۰/۳۱۰	انحراف معیار
۵	۱۲	۱۷	حداقل
۲۶	۹۰	۹۰	حداکثر

جدول ۲: راهنمای شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مدل

متغیر	اختصار
آیده آل گرایی اخلاقی	IDE
نسبی گرایی اخلاقی	REL
هویت حرفه‌ای	PRI
گزینه‌های اظهار نظر حسابرس	AUD

روایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار دهیم.

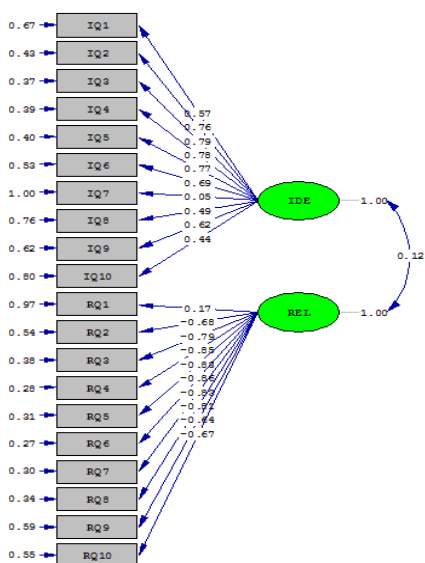
✓ برای آزمون روایی هم‌گرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از

#### تحلیل عاملی تاییدی متغیرهای پژوهش

✓ در تجزیه تحلیل استنباطی، پیش از آزمون فرضیه‌ها می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تاییدی،

<sup>2</sup> Svanberg & Öhman,

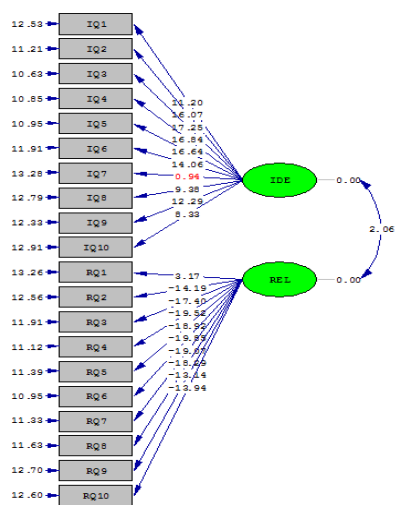
<sup>1</sup> Bamber & Iyer



Chi-Square=907.20, df=169, P-value=0.00000, RMSEA=0.111

نمودار ۱: تحلیل عاملی متغیرهای ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی در حالت استاندارد

اخلاقی در حالت استاندارد



Chi-Square=907.20, df=169, P-value=0.00000, RMSEA=0.111

نمودار ۲: تحلیل عاملی متغیرهای ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی در حالت معنی‌داری

اخلاقی در حالت معنی‌داری

۰/۴ بوده و معنی‌دار نیز باشند یعنی ضریب معناداری یا آماره T-Value هر متغیر نیز بزرگتر از ۱/۹۶ و کوچکتر از ۱/۹۶- باشد.

✓ از طرفی میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بیشتر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نیز با استفاده از روش پایایی ترکیبی (CR) باید مقدار به دست آمده طبق یک قاعده سرانگشتی بیشتر از ۰/۷ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. هرچند در این خصوص موس و همکاران (۱۹۹۸) در مورد متغیرهایی با تعداد سوالات اندک، مقدار ۰/۶ را به عنوان سرحد ضریب معرفی کرده‌اند.

### تحلیل عاملی برای متغیرهای ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی

نتایج تحلیل عاملی در خصوص متغیرهای ایده‌آل‌گرایی (IDE) و نسبی‌گرایی (REL)، در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای ۱ و ۲ نشان داده شده است

همانطور که مشاهده می‌شود برای متغیر ایده‌آل‌گرایی، بار عاملی مربوط به سوال ۷، کمتر از ۰/۴ بوده بنابراین این سوال باید حذف شود و مجدداً تحلیل عاملی برای متغیر مذکور صورت بپذیرد.

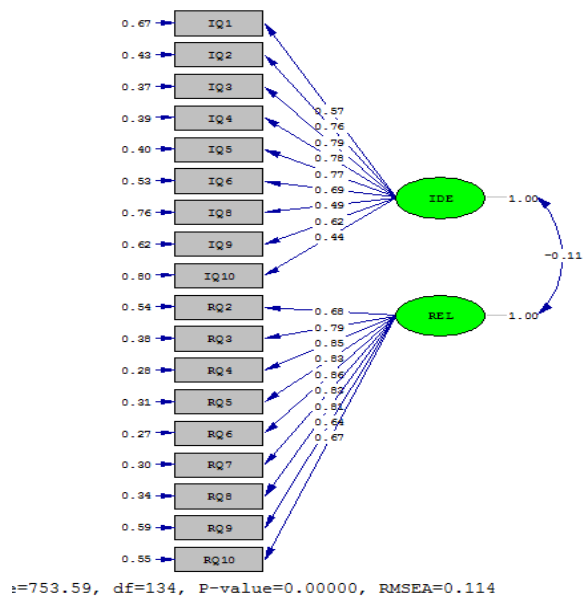
در خصوص متغیر نسبی‌گرایی هم تنها سوال اول دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ بوده بنابراین این سوال نیز باید حذف شود و مجدداً تحلیل عاملی برای متغیر مذکور صورت بپذیرد. همانطور که در نمودارهای ۴-۱۲ و ۴-۱۳ مشاهده می‌شود، بعد از آزمون مجدد تحلیل عاملی، بارعاملی مربوط به تمام سوالات متغیرهای ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی بیشتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار می‌باشند چون مقدار آماره T-Value همگی بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد.

پیش‌تر گفته شد که در روایی هم‌گرا باید مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز بیشتر از ۰/۴ باشد که مقدار AVE نیز برای ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی محاسبه گردید که مقدار آن به ترتیب برابر با ۰/۴۵ و ۰/۶ بوده و این مقادیر بیشتر از ۰/۴ می‌باشد، که بیانگر روایی هم‌گرا این متغیر است.

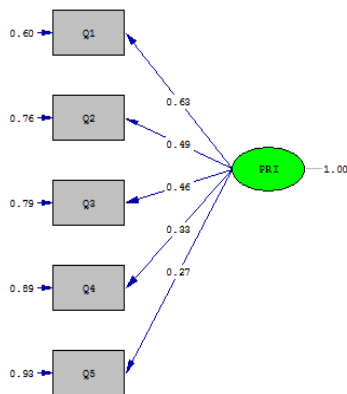
مجموعه سوالات حذف شوند و مجدداً تحلیل عاملی برای آن صورت پذیرد.

نتایج تحلیل عاملی نهایی در نمودارهای (۷) و (۸) آمده است. همانطور که در این نمودارها مشاهده می‌شود، بعد از آزمون مجدد تحلیل عاملی، بارعاملی مربوط به تمام سوالات بیشتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار می‌باشند، چون مقدار آماره T-Value همگی بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد.

✓ اما مقدار AVE برای متغیر هویت حرفه‌ای بسیار نزدیک به ۰/۴ می‌باشد، همانطور که قبلاً گفته شد، با توجه به تعداد کم سوالات برای اندازه‌گیری این متغیر و از آنجائیکه پایایی ترکیبی بسیار نزدیک به ۰/۶ می‌باشد، اعتبار هم‌گرا سازه قابل قبول است (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱).

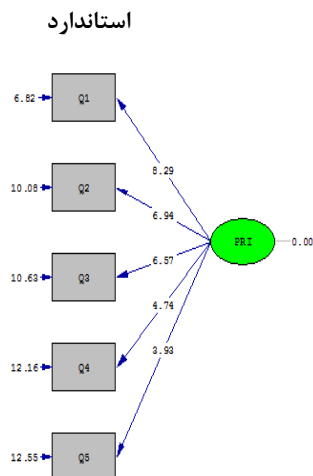


نمودار ۳: تحلیل عاملی نهایی متغیرهای ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی در حالت استاندارد



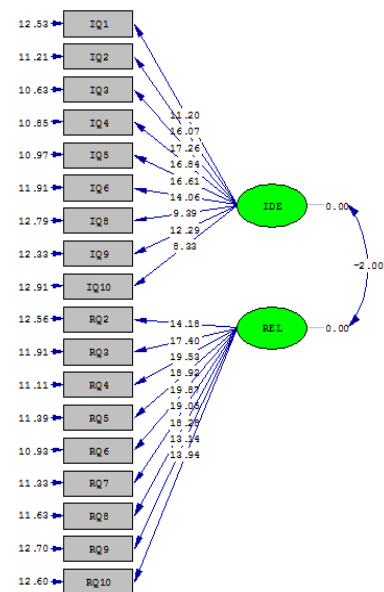
Chi-Square=21.80, df=5, P-value=0.00057, RMSEA=0.098

نمودار ۵: تحلیل عاملی متغیر هویت حرفه‌ای در حالت استاندارد



Chi-Square=21.80, df=5, P-value=0.00057, RMSEA=0.098

نمودار ۶: تحلیل عاملی متغیر هویت حرفه‌ای در حالت معنی‌داری

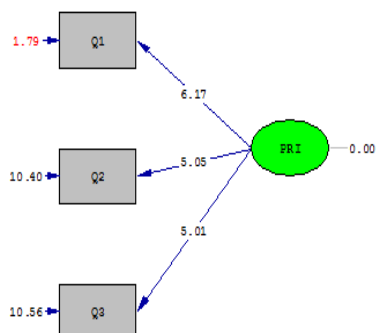


Chi-Square=753.59, df=134, P-value=0.00000, RMSEA=0.114

نمودار ۴: تحلیل عاملی نهایی متغیرهای ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی در حالت معنی‌داری

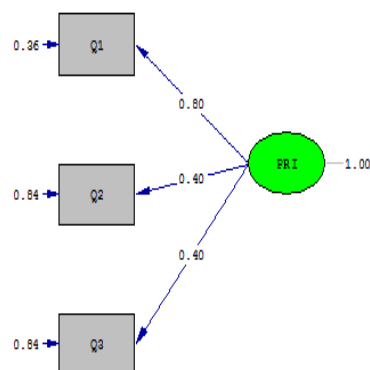
### تحلیل عاملی متغیر هویت حرفه‌ای

نتایج تحلیل عاملی متغیر هویت حرفه‌ای (PRI) در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای (۴-۱۴) و (۴-۱۵) نشان داده شده است. همانطور که مشاهده می‌شود در خصوص این متغیر، سوالات ۴ و ۵، بارعاملی کمتر از ۰/۴ داشته و باید از



Chi-Square=0.00, df=0, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

نمودار: تحلیل عاملی نهایی متغیر هویت حرفه‌ای در حالت معنی‌داری



Chi-Square=0.00, df=0, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

نمودار ۷: تحلیل عاملی نهایی متغیر هویت حرفه‌ای در حالت استاندارد

جدول ۳. نتایج تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه	بارعاملی	آماره T	خطای استاندارد	AVE
ایده‌آل‌گرایی اخلاقی	IQ1	۰/۵۷	۱۱/۲۰	۰/۶۷	۰/۴۵
	IQ2	۰/۷۶	۱۶/۰۷	۰/۴۳	
	IQ3	۰/۷۹	۱۷/۲۶	۰/۳۷	
	IQ4	۰/۷۸	۱۶/۸۴	۰/۳۹	
	IQ5	۰/۷۷	۱۶/۶۱	۰/۴۰	
	IQ6	۰/۶۹	۱۴/۰۶	۰/۵۳	
	IQ8	۰/۴۹	۹/۳۹	۰/۷۶	
	IQ9	۰/۶۲	۱۲/۲۹	۰/۶۲	
	IQ10	۰/۴۴	۸/۳۳	۰/۸۰	
	نسبی‌گرایی اخلاقی	RQ2	۰/۶۸	۱۴/۱۸	
RQ3		۰/۷۹	۱۷/۴۰	۰/۳۸	
RQ4		۰/۸۵	۱۹/۵۳	۰/۲۸	
RQ5		۰/۸۳	۱۸/۹۲	۰/۳۱	
RQ6		۰/۸۶	۱۹/۸۷	۰/۲۷	
RQ7		۰/۸۳	۱۹/۰۵	۰/۳۰	
RQ8		۰/۸۱	۱۸/۲۸	۰/۳۴	
RQ9		۰/۶۴	۱۳/۱۴	۰/۵۹	
RQ10		۰/۶۷	۱۳/۹۴	۰/۵۵	
هویت حرفه‌ای		Q1	۰/۸	۶/۱۷	۰/۳۶
	Q2	۰/۴۰	۵/۰۵	۰/۸۴	
	Q3	۰/۴۰	۵/۰۱	۰/۸۴	

### پایایی متغیرهای پژوهش

به حساب می‌آمدند. همان طور که در جدول (۴-۸) نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیش از ۰/۶ می‌باشد و بدین ترتیب می‌توان از پایایی این متغیرها نیز اطمینان حاصل نمود.

همان طور که پیش تر ذکر گردید، برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از روش پایایی سازه، مقدار پایایی ترکیبی (CR)، برای سولاتی محاسبه گردید که سنجه مناسبی برای تبیین هر متغیر

جدول ۴: نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	اختصار	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی (CR)
ایده آل گرای اخلاقی	IDE	۹	۰/۸۷
نسبی گرای اخلاقی	REL	۹	۰/۹۳
هویت حرفه‌ای	PRI	۳	۰/۶۰~

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

شماره	فرضیه	ضریب مسیر	آماره T	نتیجه آزمون
۱	تأثیر ایده آل گرای اخلاقی بر گزینش اظهار نظر حسابرس	-۰/۰۲	-۰/۴۱	رد می‌شود
۲	تأثیر نسبی گرای اخلاقی بر گزینش اظهار نظر حسابرس	۰/۲۶	۴/۷۰	پذیرفته می‌شود
۳	تأثیر هویت حرفه‌ای بر گزینش اظهار نظر حسابرس	-۰/۳۵	-۴/۲۲	پذیرفته می‌شود

جدول ۶: نتایج برازش معادلات ساختاری

شاخص‌های برازش الگوی مفهومی	مقادیر توصیه شده	مقادیر محاسبه شده شاخص‌ها	وضعیت برازش
Chi Square	—	۱۴۲۶/۵۳	—
Df	—	۴۸۲	—
Chi Square/Df	$Chi\ Square/Df \leq 5$	۲/۹	قابل قبول
RMSEA	$RMSEA \leq 0.8$	۰/۰۷۵	قابل قبول
NFI	$NFI \geq 0.90$	۰/۸۸	قابل قبول
NNFI	$NNFI \geq 0.90$	۰/۹۱	قابل قبول
CFI	$CFI \geq 0.90$	۰/۹۲	قابل قبول
GFI	$GFI \geq 0.90$	۰/۸۰	قابل قبول

### نتیجه گیری

شواهد این تحقیق بیانگر آن است که بررسی ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و رابطه آن با عملکرد اخلاقی آنان از مسائل اساسی و مهم در حرفه حسابرسی است و توجه به آن می‌تواند اثرات ویژه‌ای بر کارایی و اثربخشی حسابرسان در راستای بهبود اخلاق حرفه‌ای و در نتیجه ارتقای کیفیت حسابرسی داشته باشد.

شواهد و یافته‌های این تحقیق نشان داد که ویژگی‌های تاریک شخصیت نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی دارد. در حقیقت، یافته‌های این مطالعه بیانگر آن است که حسابرسان بر اساس ویژگی‌های روانشناختی و

فرایندهای حرفه‌ای و اخلاقی اقدام به قضاوت و تصمیم‌گیری می‌نمایند

یافته‌های این مطالعه از آن جهت دارای اهمیت است که نشان می‌دهد اختلال‌های رفتاری و روانشناختی حسابرس باعث می‌شود تا فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی دچار خدشه شود. لذا این موضوع می‌تواند منجر به اخذ تصمیمات نادرست از سوی حسابرس گردد و در نتیجه کیفیت حسابرسی نیز کاهش یابد. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی به منظور برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری در حرفه حسابرسی ارائه نماید.

نتایج این مطالعه بیانگر آن است با ارتقای هویت حرفه‌ای حسابرسان می‌توان تمایل آن‌ها به پدیده گزینش اظهار نظر حسابرسی را کاهش داد. این مطلبی است که در متون

رفتار برنامه ریزی شده با نقش تردید حرفه ای. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دور ۱۴ / شماره ۲ (پیاپی ۵۴)، صفحه ۴۹ تا ۷۷.

صادقیان، مسعود، بنی‌مهد، بهمن، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمرانی، رضا. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳): ۴۱۳-۴۳۴

صفی پور افشار، مجتبی؛ سلطانی نژاد، احمدصادق؛ سلطانی نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۱). بررسی عوامل اثرگذار بر اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دور ۱۴ / شماره ۴ (پیاپی ۵۶)، صفحه ۱۱۵ تا ۱۳۶

کاوسی، اسماعیل، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا، مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۸(۴): ۶۳۵-۶۵۹.

لطفی افسانه، مهدی صالحی، محمود لاری (۱۳۹۹) تأثیر سرمایه فکری بر خرید اظهار نظر با نقش واسطه قابلیت مقایسه پذیری صورت های مالی فصلنامه علمی مدیریت منابع در نیروی انتظامی سال هشتم شماره ۲ تابستان ۱۳۹۹: ۷۷-۱۰۴

مران‌جوری، مهدی، خلخال، مرضیه، علیخانی، راضیه، تقی‌پورگیلانی، یوسف. (۱۴۰۰). تاثیر ماکیاولیسم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۲): ۳۵-۶۰

یاری، حسن؛ باغومیان، رافیک. (۱۴۰۱). اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دور ۱۴ / شماره ۳ (پیاپی ۵۵)، صفحه ۱۴۵ تا ۱۶۲.

Andiola, L. M., Downey, D. H., Westermann, K. D. (2021). Examining Climate and Culture in Audit Firms: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 39(4): 1-29. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-107>

Chang, H., Guo, Y., & Mo, P.H. (2018). Market competition, audit fee stickiness, and audit quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. In-Press. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52173>.

Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., and Ye, F., (2016) Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence, *Journal of Accounting Research*. Vol.54 Issue 1 PP.79-112

حسابرسی به آن کمتر پرداخته شده است. از آنجایی که استاندارد های حسابرسی بر اتخاذ تصمیمات و قضاوت های درست در فرایند برنامه ریزی ، گردآوری شواهد و اظهار نظر حسابرسی تاکید دارند( استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ) ، از این رو می توان گفت که ارتقای هویت حرفه ای حسابرسان می تواند تاکید استانداردهای حسابرسی را عملی نماید.

تحقیق حاضر روشن می سازد که ویژگی های تاریک شخصیت حسابرسان ، می تواند پیامدهای نامطلوبی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان داشته باشد. از آنجایی که گزارش حسابرس و قضاوت و اظهار نظر او می تواند پیامدهای اجتماعی و اقتصادی مختلفی برای گروه های ذینفع داشته باشد ؛ از این رو این تحقیق می تواند موجب بسط تحقیقات درباره نقش اجتماعی حسابرسان گردد. از جمله این که این تحقیق نشان داد ویژگی های شخصیتی حسابرسان متغیری مهم در خدمات اطمینان بخشی است.

#### فهرست منابع

انصاری، مهدیه، بنی‌مهد، بهمن، حسینی، حسین. (۱۴۰۰). رابطه میان ماکیاولیسم و عملکرد شغلی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷): ۴۳-۵۸.

آذرباهمان، علیرضا، کامیابی، یحیی، ملکیان، اسفندیار. (۱۴۰۰). هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶(۱۲): ۹۵-۵

بنی‌مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۲). فرصت طلبی و ارزش‌های فرهنگی حسابداری. مجله مدیریت فرهنگی، ۷(۲)، ۷۲-۸۳.

حاجپهنا زهره، سمیرا سادات هاشمی امیر صبوری حضور زنان در کمیته حسابرسی حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس مستقل فصلنامه علمی تخصصی پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی سال سوم شماره ۱ بهار ۱۳۹۸

شعبان، رضوان، بنی‌مهد، بهمن، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۲): ۷۵-۸۶.

علیزاده گان، لیلا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن. (۱۴۰۱). تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری

Li, S., Ding, D., Lai, J., (2020) The Characteristics of Moral Judgment of Psychopaths: The Mediating Effect of the Deontological Tendency , *Psychology Research and Behavior Management* , Vol. 13: 257–266

Stice, D., Stice, H. and White, R. (2022). The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality, *Managerial Auditing Journal* <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3235>



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **The effect of professional identity, moral relativism and moral idealism on the auditor's opinion**

### **Aziza Ostadgholami**

PhD student in accounting, Emirates Branch, Islamic Azad University, Dubai, United Arab Emirates  
ostadgholami@yahoo.com

### **Bahman Bani Mahd**

Associate Professor of Accounting Department, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran (Corresponding Author)  
Dr.banimahad@gmail.com

### **Hamidreza Vakilifard**

Associate Professor of Accounting Department, Research Sciences Unit, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
vakilifardphd@gmail.com

### **Ghadratullah Talebnia**

Associate Professor, Department of Accounting, Science and Research Unit, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
Gh-talebnia@yahoo.com

### **Abstract**

With the formation of the society of official accountants and the increase of audit institutions, most of these institutions seek to attract new clients and also retain their past clients. In other words, the culture of customer orientation has spread among the partners of audit institutions. First of all, this issue damages the auditor's professional ethics (independence and impartiality) and causes a phenomenon called opinion selection. The purpose of this research is to investigate the impact of professional identity, moral relativism and moral idealism on the auditor's opinion. The current research makes it clear that the dark characteristics of auditors' personality can have adverse consequences on auditors' judgments and decisions. Since the auditor's report and his judgment and opinion can have different social and economic consequences for the interested groups; Therefore, this research can lead to the development of research on the social role of auditors. Among other things, this research showed that auditors' personality traits are an important variable in assurance services.

**Keywords:** professional identity, moral relativism, moral idealism, auditor's opinion