(مقالۀ پژوهشی)

تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتاراخلاقی حسابرسان

نفیسه رضوی‌زاده[1]، دکتر علی‌اکبر نونهال نهر[2*]

1. **گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران**

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

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

چکیده

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

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

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

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

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

سرآغاز

سرمایه فکری[1] ازجمله مؤلفه‌های مهم در مؤسسه‌های حسابرسی می‌باشد که نقش کلیدی را جهت ارتقاء اعتبار صورت‌های مالی برعهده دارند. سرمایه فکری یعنی کل موجودی سرمایه یا حق مالکانه مبتنی بر دانش که شرکت مالک آن است (1). رسوایی‌های اخلاقی برخی شرکت‌های بزرگ جهان انتظار از حسابداران رسمی را برای رعایت همه جانبه رهنمودهای اخلاقی افزایش داده است(2). از اینرو، موضوع‌های مربوط به تصمیم‌گیری اخلاقی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. حرفه حسابرسی نیز همواره برآن بوده است که تصمیم‌ها و قضاوت‌های حسابرسان به صورت منطقی و همراه با در نظر گرفتن مسائل اخلاقی[2] اتخاذ شوند. تصمیم‌گیری اخلاقی[3] عبارت است از: به‌کارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت یک تصمیم یا رفتار. عوامل مؤثر بر این فرآیند از دیرباز، مورد بررسی قرار گرفته و چندین مدل در این زمینه ارائه شده

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

است. مدل رِست مشهورترین آنها است. تصمیم‌گیری اخلاقی در این مدل چهار مرحله (حساسیت اخلاقی[4]، قضاوت اخلاقی[5]، نیت و عمل) دارد. هریک از این مؤلفه‌ها تأثیر عمده‌ای بر رفتاراخلاقی[6] می‌گذارد و نقص در هر یک از آنها منجر به یک رفتار غیر اخلاقی می‌شود (3). اولین مرحله از مدل، حساسیت اخلاقی است که عبارت است از؛ شناسایی بُعد اخلاقی مشکلات تحت رسیدگی. این شناخت، پس از شناسایی منافع همه افراد برخوردار، آگاهی از اهداف، نیت و رفاه آنها و بررسی تأثیر نتیجه حاصل از تصمیم بر منافع این افراد بدست می‌آید. محققین در تحقیق‌های خود عوامل مؤثر بر حساسیت اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار داده‌اند. در مطالعه‌ای عوامل مؤثر بر حساسیت اخلاقی حسابرسان ایرانی در تصمیم‌گیری مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این مطالعه نشان داد: حسابرسان به‌طورکلی نسبت به موضوع‌های اخلاقی مطرح شده در سناریوها، دارای حساسیت می‌باشند. همچنین، نتایج تجزیه و تحلیل همبستگی نشان دادند که رابطه بین اکثر اجزای تمایلات اخلاقی[7] مثبت و معنادار می‌باشد(4). دومین مرحله از مدل، قضاوت اخلاقی است که عبارت است از: ارزیابی عینی و منصفانه عملکرد دیگران. با توجه به گفته محققین، قضاوت اخلاقی مرحله‌ای است که در آن، فرد مسائل مربوط به اخلاق را تشخیص داده و بهترین گزینه را برای رسیدن به نتیجه مطلوب در نظر می‌گیرد (5). از آنجا که حسابدهی عرصه‌ای است که به شدت بر اعتماد و انجام مسئولیت‌های اعتباری استوار بوده و اهمیت گنجاندن قضاوت اخلاقی در حوزه حسابداری، روشن است (6). سومین مرحله از مدل، نیت اخلاقی[8] است. در این مرحله فرد بایستی برای ارزش‌های اخلاقی در ارتباط با ارزش‌های دیگر برای ایجاد نیت اخلاقی توجه داشته باشد (7 و 8). یکی از عوامل مؤثر در تصمیم‌گیری اخلاقی، درک مناسب از اهداف، نیت و منافع دیگران است. از این‌رو، بررسی اهداف، نیت و منافع مدیران در حسابرسی با توجه به تأثیری که در ارزیابی ریسک ذاتی و کشف تقلب و شناسایی فعالیت‌های غیرقانونی دارد ضروری می‌باشد (9). چهارمین مرحله از مدل، عمل است. در این مرحله فرد تصمیم‌گیرنده و درگیر در مسائل قضاوتی در یک عملکرد مناسب به نتیجه نیت خود دست می‌یابد. در رابطه با تصمیم‌گیری اخلاقی تحقیقات زیادی صورت گرفته است. به‌عنوان مثال، در مطالعه‌ای عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این بررسی نشان داد: قوانین، ویژگی‌های فردی حسابدار رسمی، ویژگی‌های کار حسابرسی و ویژگی‌های سازمان حسابرسی‌کننده ازجمله عواملی هستند که می‌توانند بر تصمیم‌های اخلاقی حرفه‌ای حسابداران رسمی کشور تأثیر بگذارند (10). طبق مدل رِست[9]، مفهوم‌سازی حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی، از حسابرسان انتظار دارد نسبت به نیت عمدی مدیران حساس شده و اظهارهای غلط را تشخیص و آن را گزارش دهد. در غیر این صورت یک برآیند نامطلوب[10] که منجر به شکست حسابرس می‌شود، حاصل خواهد شد. محقق‌ها به این نتیجه رسیدند که حتی حسابرسان در قلمرو آشنا از طریق برآیندها تحت تأثیر قرار می‌گیرند و بیشتر متمرکز به برآیندهای نامطلوب می‌باشند (11). با این حال، مرور نتایج پیشین نشان داد: امکان سوگیری در قضاوت حسابرسان باتجربه و ماهر کمتر است (12 و 13). برخلاف اثرهای زیان‌آور برآیندهای نامطلوب، برآیندهای مطلوب[11] چنین آثاری را در پی ندارند. با در نظر گرفتن شکاف مورد انتظار در خصوص کشف رفتار عمدی مدیران، حسابرسان باید حساسیت بیشتری نسبت به برخورداران داشته باشند، به‌ویژه هنگامی که نیت مدیران به‌طور عمدی گمراه‌کننده است. همچنین، بررسی نیت افراد با توجه به تأثیری که در ارزیابی ریسک ذاتی و کشف تقلب دارد، ضروری است (14). با توجه به نتایج تحقیق‌های قبلی، توجه حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی[12] هستند، به صلاحیت و درستی مدیران بیشتر است (12). حسابرسان دارای سرمایه فکری می‌توانند با توجه به مهارت و تجربه‌ای که در زمینه‌های مختلف حسابرسی دارا می‌باشند، متوجه نیت مدیران شوند. سرمایه فکری عامل مهمی در ارتقاء رشد شرکت‌های حسابداری به حساب می‌آید که به سرمایه رابطه‌ای[13] و سرمایه انسانی[14] وابسته هستند (15). اگرچه حسابرسان تصمیماتی را بدون آگاهی از برآیند تصمیم می‌گیرند، با این حال تعهد حسابرس از جنبه‌ای تعیین می‌شود که شامل آگاهی از برآیند است و زمانی هم که حسابرس بدون آگاهی اقدام به انتخاب برآیندهای نامطلوب می‌کند ممکن است به دادخواهی حسابرس منجر شود. در واقع، افراد اقدام به ارزیابی قضاوت‌هایی می‌کنند که منجر به برآیند نامطلوب می‌شوند که به‌طور معناداری دارای کیفیت پایینی نسبت به قضاوت‌هایی هستند که منجر به برآیند مطلوب می‌شوند بدون در نظر گرفتن واقعی بودن فرایندی که منجر به چنین برآیندهایی شده است (16). همچنان که ممکن است این برآیندها حاصل تقلب ذاتی باشد نه اهمال‌کاری

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

شخص حسابرس، این پدیده را در اصطلاح اثر برآیند می‌نامند (13). ادبیات رفتاری در مورد برآیندها نشان می‌دهد که اطلاع از برآیند، اثر زیادی بر روی قضاوت دارد. در واقع، زمانی که فرد در رابطه با برآیندها اطلاعاتی دارد، این امر ارزیابی‌های کیفی بررسی توسط داوران و قضات را تحت تأثیر قرار می‌دهد (17 - 19). داوران به اندازه کافی در مورد نقش و مسئولیت‌های حسابرسان اطلاعی ندارند (18). اگر خود حسابرسان در مورد اثر برآیند تسلیم شوند، آنگاه یک فرآیند روان‌شناسانه بسیار کلی که دربردارنده اثرات برآیند خواهد بود و نه عدم آشنایی با مسئله مورد بررسی به وجود خواهد آمد که در نهایت باعث ایراد تهمت به حسابرسان خواهد شد. می‌توان گفت که حسابرسی اثربخش مستلزم تأکید بر فرآیند است و نه نتیجه. استانداردهای حسابرسی، مانند قانون، نشان می‌دهند که حسابرسان باید طبق سطوح کیفیت حسابرسی‌ای که فراهم می‌کنند، مورد ارزیابی قرار گیرند و نه براساس نتایج حاصل از آن (17 و 20). نامطلوب بودن برآیندهای تصمیم و عدم کشف نیت عمدی مدیران توسط حسابرسان منجر به وضع مجازات‌های سنگین، مقرر در آیین رفتار حرفه‌ای خواهد شد. به‌طور متقابل در نیت سهوی مدیران مجازات‌های سبک‌تری برای حسابرسانی که دچار تخطی شده‌اند، در نظر گرفته می‌شود. برای بررسی تأثیر برآیندهای محیطی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان تحقیقات گذشته مرور شده است. برای مثال، در مطالعه‌ای تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم و نیت مدیران را بر حساسیت اخلاقی حسابرسان مورد بررسی قرار داده است. نتایج این تحقیق نشان داد: حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است. همچنین، حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در صورت تحریف عمدی صورت‌های مالی توسط مدیران، بیشتر از حسابرسان ماهر و در صورت تحریف سهوی، کمتر از حسابرسان ماهر است (13). در مطالعه دیگری رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج بررسی نشان داد: بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آنها اختلاف معناداری وجود دارد، ولی در بررسی همپیشگان، آنها با یکدیگر اختلاف معناداری ندارند (21). مطالعه‌ای دیگر به بررسی رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حسابرسان پرداخته است. نتایج بررسی نشان داد: از نظر آماری بین جهت‌گیری‌های اخلاقی و گرایش حسابرسان ایرانی به نیات غیر اخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی وجود ندارد. اما بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد (22). همچنین، در رابطه با سرمایه فکری و نقشی که می‌تواند در حسابرسی داشته باشد تحقیقات گذشته مرور شده است. در مطالعه‌ای ارتباط مابین سرمایه فکری و نتایج حسابرسی براساس آمار شرکت‌های حسابداری داخلی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بررسی نشان داد: سرمایه فکری عامل مهمی در ارتقاء رشد شرکت‌های حسابداری است که به سرمایه رابطه‌ای و سرمایه انسانی وابسته هستند. با این وجود، رشد کسب و کار شرکت به‌طور کامل منعکس‌کننده ارزش سرمایه فکری نمی‌باشد، بلکه در نتیجه بهبود گردش کار و بهره‌وری سازمانی و همچنین نوآوری سازمانی می‌باشد (15). در محیط حسابرسی مشکلات اخلاقی دور از انتظار نمی‌باشد و در کنار کیفیت خدمات در عصر حاضر، سازمان‌های کشورمان برای همسویی با سایر سازمان‌ها و برای افزایش توان رقابتی، در عرصه‌های داخلی و جهانی نیازمند استفاده از سرمایه فکری هستند. لذا، پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر برآیندهای محیط حسابرسی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان با توجه به سرمایه فکری حسابرس در دو سطح بالا و پایین انجام شد. پژوهش حاضر درصدد ایجاد نوعی مزیت رقابتی در رابطه با مؤسسه‌هایی است که به نوعی از خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند تا گامی در جهت ضرورت بازنگری مؤسسه‌ها در طرز نگرششان در رابطه با سرمایه فکری مؤسسه و سازمان‌شان برداشته شود.

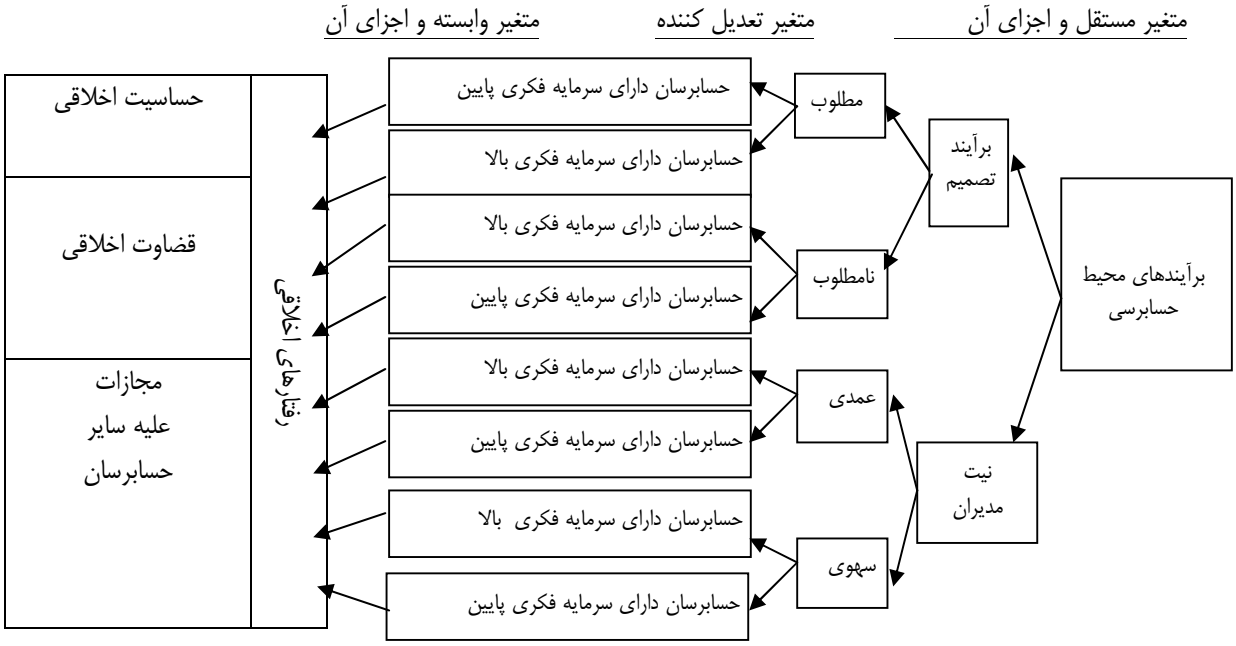
روش

پژوهش حاضر برحسب هدف، کاربردی است و از نظر ماهیت و روش اجراء از نوع پژوهش‌های زمینه یابی می‌باشد. جامعه آماری عبارت است از؛ تمامی اعضاء شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. از میان جامعه آماری، 142 نفر با استفاده از جدول مورگان به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند.

ویژگی‌های نمونه آماری پژوهش حاضر، در جدول شماره 1 نشان داده شده است. داده‌های مورد بررسی در این پژوهش، از طریق دو پرسشنامه (پرسشنامه بسط یافته توسط بونتیس که برگرفته از مدل بونتیس می‌باشد) و (پرسشنامه‌ای که مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای ایران و با استفاده از تحقیق‌های خارج از کشور تکمیل

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]



نگاره 1: مدل مفهومی پژوهش

شد) جمع‌آوری شد. چون هدف از بکارگیری مدل سرمایه فکری بونتیس، اندازه‌گیری سرمایه فکری حسابرس می‌باشد، تغییراتی از لحاظ لغوی، شکلی و نه ماهوی در ترجمه این پرسشنامه اعمال گردید و جمع مؤلفه‌های (سرمایه انسانی، سرمایه رابطه‌ای و سرمایه ساختاری15) به‌عنوان سرمایه فکری حسابرس مورد استفاده قرار گرفت. روایی محتوایی ابزار توسط اساتید مجرب تایید گردید. پایایی عوامل مورد نظر در پرسشنامه سرمایه فکری حسابرس با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفت. در صورتی که ضریب آلفا بیشتر از 0/7 باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه برابر با 0/928 می‌باشد که نشان‌دهنده پایایی کلی پرسشنامه می‌باشد. پرسشنامه شامل 1 بخش عمومی (اطلاعات جمعیت‌شناسی) و 2 بخش اختصاصی می‌باشد. بخش دوم، مربوط به سؤال‌های سرمایه فکری حسابرس و بخش سوم پرسشنامه مربوط به سنجش برآیندهای محیطی و رفتارهای اخلاقی می‌باشد که این بخش از پرسشنامه با طرح یک سناریو شروع می‌شود. در این سناریو، مؤسسه حسابرسی گاما صورتهای مالی دو شرکت «آلفا» و «بتا» را که دارای رابطه تجاری هستند، مورد بررسی قرار داده است. نتایج بررسی اسناد و مدارک مالی شرکت«بتا» نشان می‌دهد که این شرکت قرارداد فی‌مابین را نقض و ارزش یک موجودی شرکت «آلفا» را بیش از حد واقع گزارش کرده است. ولی مؤسسه حسابرسی گاما برای هر دو شرکت، گزارش مقبول صادر کرده است. پاسخ‌دهندگان باید این سناریو را مطالعه کرده و به سؤال‌های اختصاصی بعد سناریو پاسخ دهند.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

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

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

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

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

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

یافته‌ها

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

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

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

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

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

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

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

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

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

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

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

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

جدول 5: مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی برحسب نیت سهوی مدیران حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

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

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

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

جدول 6: مقایسه میانگین قضاوت اخلاقی نسبت به برآیندهای نامطلوب تصمیم حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

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

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

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

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

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

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

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

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

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

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

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

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

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

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

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

جدول10: مقایسه میانگین انتخاب مجازات برحسب نیت عمدی مدیران حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

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

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

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

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

جدول 11: مقایسه میانگین انتخاب مجازات برحسب نیت سهوی مدیران حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا و پایین

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

بحث

از آنجا که پژوهش حاضر جزو معدود پژوهش‌های موجود در کشور در زمینه تأثیر برآیندهای محیطی و سرمایه فکری حسابرس بر رفتارهای اخلاقی است برای حمایت از یافته‌های آن می‌توان به پژوهش‌های موجود در زمینه رفتارهای اخلاقی، به طور کلی، اشاره کرد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد: برآیندهای نامطلوب، مطلوب تصمیم و نیت عمدی، سهوی مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر داشته است. نتایج پژوهش حاضر مغایر با نتایج پژوهش‌هایی است که توسط سایر پژوهشگران انجام گرفت. نتایج پژوهش این پژوهشگران نشان داد که آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر، تأثیر دارد و حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در حالت پیامد نامطلوب بیشتر از حالت پیامد مطلوب است (21 و 13). همچنین، نشان داد: مابین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر نسبت به نیت عمدی مدیران، تفاوت معناداری وجود ندارد (21). در رابطه با تأثیر نیت سهوی مدیران بر حساسیت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا نیز موافق با نتایج پژوهشی است که بین حسابرسان ماهر و نیمه ماهر انجام گرفت (21). نتایج نشان داد: برآیندهای تصمیم نامطلوب، مطلوب تصمیم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا تأثیر دارد. این نتایج مغایر با نتایج پژوهش‌هایی است که توسط سایر پژوهشگران انجام گرفت. نتایج پژوهش این پژوهشگران نشان داد که برآیند نامطلوب تصمیم تأثیر فراوانی بر روی قضاوت اخلاقی حسابرسان تازه‌کار داشته است و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر قضاوت حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد (12 و 13). در تحقیقی مشابه نتایج نشان داد که؛ برآیند تصمیم مطلوب بر روی قضاوت اخلاقی حسابرسان تازه‌کار تأثیر د ارد (14). نتایج پژوهش حاضر نشان داد: با وجود برآیندهای مطلوب، نامطلوب تصمیم و نیت عمدی، سهوی مدیران، سرمایه فکری حسابرس بر انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است. نتایج پژوهش حاضر مغایر با نتایج تحقیق پژوهشگری است که نشان داد: آگاهی از پیامد تصمیم بر انتخاب تنبیه‌ها توسط حسابرسان ماهر تأثیر دارد (13). این پژوهش با بررسی تأثیر برآیندهای محیطی بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان با توجه به میزان سرمایه فکری‌شان درک ما را از توجه به سرمایه فکری مؤسسه‌هایی که دارای خدمات حسابرسی می‌باشند، افزایش می‌دهد. موقعیت مورد آزمایش استفاده شده در این پژوهش ممکن است یکی از محدودیتهای این بررسی باشد. موقعیتهای مورد آزمایش، موقعیتهای خیالی را به تصویر می‌کشد و از پاسخ‌دهندگان خواسته می‌شود خود را در این موقعیت قرار دهند. به این دلیل که شرکت-کنندگان در واقع مجبور نیستند این تصمیم را در واقعیت بگیرند، این احتمال وجود دارد که شرکت‌کنندگان موقعیت را جدی نگیرند.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

بنابراین، پاسخ‌دهندگان ممکن است در صورتی‌که با موقعیتی واقعی روبرو شوند به صورت مشابه یا بـه صـورتی غیـر از آنچـه در ایـن پرسشنامه بیان می‌کنند، عمل کنند. نتایج این پژوهش به معیارهـای مورد استفاده در عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش متکی می‌باشـد و ممکن است استفاده از سایر مدل‌ها برای عملیاتی کردن متغیرهـایی مانند رفتارهای اخلاقی به نتایج متفاوتی منتج شود. به محققان آتـی پیشنهاد می‌شود با استفاده از سایر مدل‌های تصمیم‌گیـری اخلاقـی پژوهش حاضر را دوباره انجام دهند. همچنین، پیشنهاد می‌شـود هـر یک از ابعاد سرمایه فکری مدل بـونتیس را در ارتبـاط بـا رفتارهـای اخلاقی در سایر سازمان‌ها که می‌تواند ارتباط با این ابعاد داشته باشد مورد بررسی قرار دهند.

نتیجه‌گیری

با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان چنین نتیجه گرفت که اگر در جهت ارتقای سطح سرمایه فکری حسابرس در مؤسسه‌هـای حسابرسی کوشیده شود، گامی اساسی در جهـت بهبـود مـسائل مالی که منشاء فایده در وضعیت اقتصاد جوامـع اسـت، برداشـته خواهد شد. با توجه بـه مـشاهده تفـاوت کـه بیـانگر حـساسیت اخلاقی بالای حسابرسان دارای سرمایه فکری بـالا نـسبت بـه حسابرسان دارای سرمایه فکری پایین مـی‌باشـد، بـه مـسئولین جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود در جهت بهبود سرمایه فکری مؤسسه‌های حسابرسی از لحاظ سرمایه انـسانی، سـرمایه مـشتری و سـرمایه سـاختاری تـلاش کننـد، ازجملـه اعطـای تسهیلات ویژه (مانند ارائـه و آمـوزش نـرم‌افـزارهـای پیـشرفته مرتبط با کار حسابرسی). به‌طـور کلـی، ایـن نتـایج بایـد بـرای مؤسسه‌ها و سازمان‌هایی کـه بـه نـوعی از خـدمات حـسابرسی بهره‌مند می‌شوند و همچنین تحلیلگران و محققین حسابداری و حسابرسی اهمیت داشته باشد. در واقع، تمام این گروه‌ها با درک بهتر از تأثیر بالقوه‌ای که سرمایه فکری بـر رفتارهـای اخلاقـی حـسابرسان دارد مـی‌تواننـد راه‌حلـی جهـت کـاهش رفتارهـای غیراخلاقی ارائه کنند. چرا که، بـدون رفتـار اخلاقـی اسـتوار و قوی، جایگاه این فن و حرفه قدیم (حسابداری) متزلزل می‌شود (23).

ملاحظه‌های اخلاقی

پـژوهش حاضـر بـا آگـاهی پژوهـشگران از هـدف پـژوهش و همکاری آنها در تکمیـل سـؤال‌هـای پرسـشنامه پـژوهش و بـا معرفی منابع مورد استفاده، اصل امانتداری رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده است.

سپاسگزاری

پژوهـشگران بـر خـود لازم مـی‌داننـد کـه از همکـاری کلیـهٔ حسابرسانی که در تکمیل پرسشنامهٔ پژوهش، محققان را یـاری نموده‌اند، صمیمانه سپاسگزاری نمایند.

واژه‌نامه

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

منابع

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

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]

2. Dredge D. (2010). Place change and tourist development conflict: Evaluating public interest. Tourism Management; 31 (1): 104-112.

3. Rest JR, Narvaez D, Bebeau MJ, Thoma SJ. (1999). Postconventional moral thinking: A Neo-Kohlbergian approach. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.

4. Shadmehr F, Moradi M. (2013). Factors influencing auditors ethical sensitivity in ethical decision-making: evidence from Iran. Universal Journal of Management and Social Sciences; 3 (11): 1. (In Persian).

5. Hunt SD, Vitell S. (1986). A general theory of marketing ethics. Journal of Marketing; 6 (1): 5-16.

6. Pei Chun F. (2008). An empirical study of CPA's moral development, ethical evaluation and ethical intention: a selected group of Taiwanese CPAs. [PhD Thesis]. China: Pekan University. P. 1-179

7. Jones TM. (1991). Ethical decision by individuals in organizations: an issue-contingent model. The Academy of Management Review; 2 (16): 366-395.

8. Rest JR. (1986). Moral development: advances in research and theory. New York: Praeger.

9. Jones J, Massey DW, Thorne L. (2003). Auditors 'ethical reasoning: insights from pass research and implication for the future. Journal of Accounting Literature; 22: 45-103.

10. Mehrani S, Sagafi A, Mosakhani M, Sepaci S. (2010). Factors influencing Iran formal accountants' ethical Decisions. Ethics in Science & Technology; 6(3): 6-12. (In Persian).

11. Emby C, Alexander MG, Lowe DJ. (2002).A research note on the influence of outcome knowledge on audit partners' judgments. Behavioral Research in Accounting; 14: 87-103.

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

13. Oxner M. (2006). Is ethical judgment dimension of auditor expertise? London: Univercity of Alberta.

14. Jones J, Massey DW, Thorne L. (2003). Auditors "ethical reasoning: insights from pass research and implication for the future. Journal of Accounting Literature; (22): 45-103.

15. Zheng J, Mengqi L, Zhanxia W. (2010). An empirical study of relationship between the intellectual capital and audit results: based on statistics of domestic accounting firms in 2010. Shanghai: IEEE.

16. Baron J, Hershey JC. (1988). Outcome bias in decision evaluation. Journal of Personality and Social Psychiogy; 54 (4): 569-579.

17. Kadous K. (2000). The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses. The Accounting Review; 75 (3): 327-341.

18. Anderson JC, Jennings MM, Lowe DJ, Reckers PMJ. (1997). The mitigation of hindsight bias in judges' evaluation of auditor decisions auditing. A Journal of Practice & Theory; 16 (2): 20-39.

19. Low DJ, Reckers PMJ. (1994). The effects of hindsight bias on jurors' evaluations or auditor decisions. Decision Sciences; 25(3): 401-426.

20. Causey DY, Causey SA. (1991). Duties and liabilities of public a ccountants. 4th Edition. Mississippi State, MS: Accountant's Press.

21. Kazempoor E, Yeganeh-Hasas Y. (2012). Respect moral judgment and sensitivity with level of skill auditors. Empirical Research in Accounting; 3 (10): 53-70. (In Persian).

22. Banimahd B, Bagiharchegani E. (2012). The relationship between individual values and auditor,s ethical intentions. Ethics in Science & Technology; 7 (4). (In Persian).

23. Sarlak N. (2010). Accounting ethical. Ethics in Science & Technology; 3 (1 , 2). (In Persian).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.14.4]