

Designing a Model of Auditor Ethical-Professional Competence and Its Impact on Judgment and Decision Making

M.H. Baradaran ¹, K. Nakhaei Ph.D ^{1,*}, H. Nakhaei Ph.D ¹, A. Hasan Maleki Ph.D ².

1. Department of Accounting, Bi.C., Islamic Azad University, Birjand, Iran.

2. Department of Accounting, BG.C., Islamic Azad University, bandargaz, Iran.

Abstract

Background: Ethical-professional competence is one of the factors affecting the quality of auditors' judgment and decision-making. Despite its importance in the interactions between the auditor and the client, a comprehensive model that explains the dimensions of this competence in the auditing profession is still unclear. This study was conducted with the aim of designing a model of auditors' professional competence and examining its effect on their judgment and decision-making.

Method: The research was conducted with a sequential mixed exploratory approach. In the qualitative part, the statistical population was partners of audit firms and managers of the certified public accountants' society, 15 of whom were selected as samples by snowball method. The interview tool was semi-structured and the data were analyzed by grounded theory and open, axial and selective coding. In the quantitative part, the statistical population was auditors working in audit firms, 297 of whom were selected using convenience sampling. The instruments were a researcher-made questionnaire of professional competence and a standard questionnaire of judgment and decision-making. Statistical analysis was performed by structural equation modeling in PLS software.

Results: In the qualitative part, the analysis of the interviews led to the extraction of 80 concepts, 22 subcategories and 6 abstract categories and finally presented a paradigmatic model of auditors' professional competence. In the quantitative part, the results showed that the dimensions of professional competence have a significant and positive effect on auditors' judgment; so that the path coefficient was 0.62 and the t-test value was 9.52. The results of the quantitative phase confirmed the model's fitness and the relationship between the dimensions and components of auditors' ethical-professional competence on judgment and decision-making.

Conclusion: The results indicate that ethical-professional competence plays a fundamental role in improving the quality of auditors' judgment and decision-making and can lead to improved audit quality, increased accountability, and professional trust. The most important achievement of the research can be considered the achievement of a paradigmatic model of auditor professional competence. The presented model can provide a basis for improving the training, assessment, and development of auditor competence in Iran

Keywords: *Ethical Competence, Auditor Professional Competence, Judgment, Decision-Making, Audit Quality*

***Corresponding Author:** Nakhaei K. Department of Accounting, Birjand Branch, Islamic Azad University, Birjand, Iran. Email: Karimnakhaei@iau.ac.ir

How to cite: Baradaran MH, Nakhaei K, Nakhaei H, Hasan Maleki A. Designing a model of auditor ethical-professional competence and its impact on judgment and decision making. *Ethics in Science and Technology*. 2026;21(1): 132-140.



Copyright © 2026 Authors. Published by Iranian Association for Ethics in Science and Technology. This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license. (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited

طراحی الگوی شایستگی اخلاقی - حرفه ای حسابرس و اثر آن بر قضاوت و تصمیم گیری

محمد حسن برادران^۱، دکتر کریم نخعی^{۱*}، دکتر حبیب اله نخعی^۱، دکتر علیرضا حسن ملکی^۲

۱. گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران.

(تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۰۸، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۰۹)

چکیده

زمینه: شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای یکی از عوامل اثرگذار بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان است. با وجود اهمیت آن در تعاملات میان حسابرس و صاحبکار، مدل جامعی که ابعاد این شایستگی را در حرفه حسابرسی تبیین کند، هنوز شفاف نیست. این پژوهش با هدف طراحی الگوی شایستگی حرفه‌ای حسابرسان و بررسی اثر آن بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان انجام شده است.

روش: پژوهش با رویکرد آمیخته اکتشافی متوالی انجام شد. در بخش کیفی، جامعه آماری شرکای مؤسسات حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی بودند که ۱۵ نفر از آنها با روش گلوله برفی بعنوان نمونه انتخاب شد. ابزار مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بود و داده‌ها با روش نظریه داده‌بنیاد و کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل گردید. در بخش کمی، جامعه آماری حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بودند که ۲۹۷ نفر از آنها با استفاده از نمونه‌گیری دردسترس انتخاب شدند. ابزار پرسشنامه محقق‌ساخته شایستگی حرفه‌ای و پرسشنامه استاندارد قضاوت و تصمیم‌گیری بود. تحلیل آماری با مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم افزار پی ال اس انجام گرفت.

یافته‌ها: در بخش کیفی، تحلیل مصاحبه‌ها منجر به استخراج ۸۰ مفهوم، ۲۲ خرده‌مقوله و ۶ مقوله انتزاعی و در نهایت ارائه الگوی پارادایمی شایستگی حرفه‌ای حسابرسان شد. در بخش کمی، نتایج نشان داد ابعاد شایستگی حرفه‌ای اثر معنادار و مثبت بر قضاوت حسابرسان دارد؛ به‌طوری‌که ضریب مسیر ۰/۶۲ و مقدار آزمون تی برابر با ۹/۵۲ گزارش شد. نتایج مرحله کمی برانندگی مدل و ارتباط بین ابعاد و مؤلفه‌های شایستگی اخلاقی - حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت و تصمیم‌گیری را تأیید نمودند.

نتیجه‌گیری: نتایج بیانگر آن است که شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای، نقش بنیادینی در ارتقای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داشته و می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش پاسخگویی و اعتماد حرفه‌ای منجر شود. مهمترین دستاورد تحقیق را می‌توان، دستیابی به مدل پارادایمی از شایستگی حرفه‌ای حسابرس دانست. الگوی ارائه‌شده می‌تواند مبنایی برای بهبود آموزش، ارزیابی و توسعه شایستگی حسابرسان در ایران فراهم آورد.

کلیدواژگان: شایستگی اخلاقی، شایستگی حرفه‌ای حسابرس، قضاوت، تصمیم‌گیری، کیفیت حسابرسی

سر آغاز

امروزه دستیابی به مدیران تحول آفرین و شایسته، دغدغه بزرگ سازمان‌ها به شمار می‌رود. مسأله آنگاه پیچیده‌تر می‌شود که دریابیم دانشگاه‌ها با برنامه‌های معمول خود، توفیق چندانی در پرورش و عرضه این مدیران برجسته نداشته‌اند. پیتز دراکر که پدر مدیریت نوین نامیده می‌شود طی مصاحبه‌ای با نشریه "هاروارد بیزنس ریویو" در مورد ویژگی‌های مدیریتی عصر حاضر می‌گوید: "دیگر داشتن تحصیلات به خودی خود مفهومی ندارد، حتی داشتن تحصیلات عالی، من فکر می‌کنم بایستی جستجو برای یک معیار مشخص عینی را کنار گذاشت و به چیزی که من آن را شایستگی فردی می‌نامم پرداخت."

شایستگی به مجموعه‌ای از دانش، نگرش، مهارت و سایر خصوصیات شخصی وابسته که در یک بخش اصلی شغل تأثیر می‌گذارد و با عملکرد آن شغل همبستگی دارد اطلاق می‌شود و می‌تواند در مقایسه با استانداردهای کاملاً پذیرفته شده اندازه‌گیری شود و از طریق بازآموزی و تجربه توسعه و بهبود پیدا کند (۱).

شایستگی عبارت است از ویژگی‌های شناختی (مانند دانش و مهارت‌ها)، احساسی (مانند نگرش‌ها و ارزش‌ها)، رفتاری و انگیزشی یک فرد که او را قادر به عملکرد موفق در یک شغل یا موقعیت خاص می‌سازد (۲).

اخلاق علمی و رفتار حرفه‌ای، زیرساخت اصلی شایستگی اخلاقی در حوزه‌های علمی و حرفه‌ای محسوب می‌شوند و مطالعات متعدد بر اهمیت آن در کیفیت تصمیم‌گیری و عملکرد حرفه‌ای تأکید کرده‌اند. برخی محققان و صاحب‌نظران، اخلاق علمی را مجموعه‌ای از اصول هنجاری می‌دانند که به‌عنوان «مramنامه اخلاقی» برای هدایت رفتار

پژوهشگران عمل می‌کند و زمینه‌ساز یکپارچگی علمی، صداقت، مسئولیت‌پذیری و پرهیز از سوءرفتارهای علمی است (۳). این نگاه اخلاقی نه تنها چارچوبی برای رفتار پژوهشی فراهم می‌آورد، بلکه زیربنای شکل‌گیری شایستگی حرفه‌ای در حرفه‌هایی همچون حسابرسی نیز تلقی می‌شود. از سوی دیگر، برخی محققان و صاحب‌نظران اخلاق علم و فناوری را پدیده‌ای پویا معرفی کرده‌اند که در بستر تحول فناوری و پیچیدگی‌های نوظهور، نیازمند بازتعریف مستمر است و تأکید می‌کنند که کنشگران حرفه‌ای برای مواجهه با چالش‌های جدید باید از سطحی عمیق از آگاهی اخلاقی برخوردار باشند (۴). در همین راستا، برخی مطالعات نشان می‌دهد که اخلاق پژوهشی و متغیرهای شخصیتی مانند منبع کنترل نقش تعیین‌کننده‌ای در پیشگیری از رفتارهای غیراخلاقی و ارتقای مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای دارند. یافته‌های این محقق بیان می‌کند افرادی که از منبع کنترل درونی و باور به پاسخگویی شخصی برخوردارند (دارای خودتنظیمی)، کمتر در معرض رفتارهایی مانند سرقت علمی قرار می‌گیرند و رفتار حرفه‌ای پایدارتر و اخلاقی‌مدارانه‌تری نشان می‌دهند (۵). مجموعه این مطالعات بیانگر آن است که شایستگی اخلاقی، مفهومی چندلایه و ریشه‌دار در اخلاق علمی، خودتنظیمی، مسئولیت‌پذیری و آگاهی اخلاقی است و این ویژگی‌ها در حرفه‌هایی مانند حسابرسی، نقش اساسی در ارتقای قضاوت، تصمیم‌گیری و کیفیت عملکرد حرفه‌ای ایفا می‌کنند. میتوان گفت که بررسی مطالعات پیشین نشان داده‌اند که شایستگی حرفه‌ای نه تنها عملکرد حسابرسان را در محیط سنتی ارتقا می‌دهد، بلکه در محیط‌های دیجیتال و فناوری محور نیز عاملی تعیین‌کننده در موفقیت حسابرسان و کیفیت تصمیم‌گیری آنان است (۶). شایستگی‌ها به عنوان یک دسته از دانش، خصوصیات، نگرش‌ها و مهارت‌های مرتبط به هم تعریف می‌شوند که تأثیر زیادی بر شغل افراد می‌گذارد و با عملکرد افراد در کار همبستگی دارد، می‌تواند با استانداردهای قابل قبول ارزیابی شود و از طریق آموزش و توسعه بهبود پیدا کند (۷). در واقع مدل شایستگی عبارت است از یک الگوی قابل‌اندازه‌گیری توانایی‌ها و رفتارهای مورد نیاز برای انجام دادن فعالیت‌های کاری به صورت موفقیت‌آمیز. محققان عقیده دارند مدل‌های شایستگی به مرتبط کردن رفتار افراد با استراتژی‌ها، اهداف و ارزش‌های سازمانی کمک می‌کند و در سطح سازمانی نیز برای هدایت تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد (۸). اغلب مدل‌های شایستگی شامل عناصر (مبانی) دانش، توانایی‌ها، مهارت‌ها، ویژگی‌های شخصی، رفتارها و صلاحیت‌هایی است که مرتبط با اهداف سازمانی است و نقش کلیدی در دستیابی به اهداف دارند. اگر در سازمان‌ها از وجود انسان‌های خلاق، دانشگر، فرصت‌شناس و تبیین‌گر مسائل بی‌بهره باشیم، بسیاری از فرصت‌ها را از دست خواهیم داد. رویکرد شایستگی نقطه عطف مهمی است که روشن می‌سازد برای عملکرد موفقیت‌آمیز چه چیزهایی مورد نیاز است. اهمیت رویکردهای مبتنی بر شایستگی در زمینه مدیریت هر روز بیشتر می‌شود، زیرا این رویکردها خیلی از مشکلاتی را که در روش‌های سنتی وجود دارد، حل می‌کند (۹). مدل شایستگی به عنوان یک نقطه مرکزی برای

برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، یکپارچگی و بهبود همه جنبه‌های سیستم مدیریت منابع انسانی، کاربرد وسیعی در زمینه‌های ارزیابی و انتخاب، ترفیع، آموزش و توسعه افراد، مدیریت عملکرد، استخدام و توسعه و برنامه‌ریزی مسیر شغلی است. مدل‌های شایستگی را می‌توان به دلایل توسعه برنامه‌های بهبود فردی، توسعه برنامه‌های آموزشی، پشتیبانی از تصمیم‌ها درباره کارکنان مثل به‌کارگیری، جابه‌جایی و ارتقا، انجام برنامه‌ریزی جانشینی، انجام ارزیابی‌های عملکرد و بهبود شرح‌های شغلی مورد استفاده قرار داد (۱۰). هدف از تدوین الگوی شایستگی در هر سازمان ارائه الگویی برای یکپارچه سازی عملکرد سامانه منابع انسانی است، به گونه‌ای که منجر به عملکرد مؤثر و موفقیت سازمانی شود. سازمانی را نمی‌توان پیدا کرد که رشدی مستمر و موفقیتی پایدار را تجربه کرده باشد مگر آنکه به‌وسیله مدیر یا تیمی از مدیران و رهبران شایسته و کارآمد اداره و هدایت شده باشد. نتایج اینگونه پژوهش‌ها، گروه بزرگی از خواسته‌ها و دیدگاه‌های مدیران را با توجه به شایستگی‌هایی که برای موفقیت، مهم هستند، بیان می‌کند. نتایج را می‌توان در تصمیم‌گیری، استخدام، انتخاب، آموزش و پاداش استفاده کرد و همچنین می‌توان با استراتژی مدیریت منابع انسانی یکپارچه کرد. ممکن است این سؤال پیش آید که شایستگی‌ها چرا لازم هستند و چه کاربردی دارند؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت در واقع شایستگی‌ها می‌تواند به عنوان زبانی مشترک برای کارکردهای مختلف منابع انسانی مطرح باشند. مدل‌های شایستگی رویکردی یکپارچه و هماهنگ را برای طراحی زیرسیستم‌های مدیریت منابع انسانی ارائه می‌دهند، از این رو سرمایه‌گذاری در توسعه مدل شایستگی می‌تواند مزایای فراوانی برای شرکت‌ها داشته باشد (۱۱).

کشف اشتباهات و تقلبات ممکن است تحت تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان و شایستگی حسابرس از جمله میزان تجربه و تحصیلات آنها قرار گیرد (۱۲). انجمن حسابداران خبره کانادا، بیان می‌کند: "قضاوت حسابرسی گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود." عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را می‌توان در شایستگی فردی جستجو کرد. با استفاده از تئوری رشد اخلاقی، محققان دریافتند همانطور که شخص مراحل اخلاقی را طی می‌کند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت وی تغییر کند. آن‌ها اظهار می‌کنند که سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند، زیرا بهبود اخلاق بطور عمده با توجه به تجربه‌های حاصل از زندگی رخ می‌دهد (۱۳).

شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای یکی از بنیادی‌ترین ویژگی‌های مورد نیاز در حرفه حسابرسی است و شامل مجموعه‌ای از نگرش‌ها، ارزش‌ها، مهارت‌ها و رفتارهایی است که یک حسابرس را قادر می‌سازد در فرآیند رسیدگی، قضاوتی مستقل، منصفانه و مبتنی بر اصول اخلاق حرفه‌ای ارائه دهد. این شایستگی بر پایه سه مؤلفه اصلی شکل می‌گیرد: دانش و مهارت حرفه‌ای، ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری و تجربه و حساسیت

مسئولیت پذیری، صداقت، تردید حرفه ای، تخصص فنی و مهارت های رفتاری) به طور مستقیم کیفیت قضاوت و اعتبار تصمیم گیری حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهند. در حرفه حسابرسی که ماهیت آن بر اعتماد و صحت اظهار نظر استوار است، توسعه این شایستگی ها می تواند کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت بازار سرمایه را تقویت کند. بنابراین تبیین دقیق ابعاد این شایستگی و بررسی اثر آن بر قضاوت حسابرس، برای ارتقای کیفیت حسابرسی در ایران اهمیت اساسی دارد. با توجه به اهمیت این موضوع، هدف پژوهش حاضر طراحی الگوی شایستگی اخلاقی - حرفه ای حسابرسان و بررسی تأثیر آن بر قضاوت و تصمیم گیری آنان است تا ضمن تبیین ابعاد این شایستگی، نقش آن در ارتقای کیفیت قضاوت حرفه ای مورد ارزیابی تجربی قرار گیرد.

روش

با توجه به اهداف مطرح شده، در تحقیق حاضر از روش ترکیبی (کیفی - کمی) استفاده شد. بر این اساس، از میان گونه های مختلف روش ترکیبی، روش تحقیق حاضر ترکیبی اکتشافی متوالی هدایت شده با رویکرد طبقه بندی است.

در بخش کیفی، برای شناسایی ابعاد و مؤلفه های شایستگی اخلاقی - حرفه ای حسابرسان از نظریه داده بنیاد با رویکرد نظام مند استراوس و کوربین استفاده شد. جامعه کیفی شامل شرکای مؤسسات حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران بود که با روش نمونه گیری هدفمند و گلوله برفی انتخاب شدند. ابزار جمع آوری داده ها در این بخش، مصاحبه نیمه ساخت یافته بوده و پس از انجام ۱۵ مصاحبه، اشباع نظری حاصل شد. لازم به ذکر است که پرسش های مصاحبه کیفی بر اساس ادبیات پژوهش و اهداف مطالعه طراحی شد و روایی آن از طریق بازبینی خبرگان و اصلاح تدریجی پرسش ها طی مراحل اولیه مصاحبه تضمین گردید. داده های کیفی به روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل و در نهایت مفاهیم، مقوله ها و الگوی پارادایمی شایستگی اخلاقی - حرفه ای استخراج شد.

در بخش کمی (پیمایشی)، پژوهش از نوع توصیفی - تحلیلی بوده و با هدف آزمون روابط بین ابعاد شایستگی اخلاقی - حرفه ای و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان اجرا شد. جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود و ۲۹۷ نفر از آنان با نمونه گیری در دسترس انتخاب شدند. ابزار گردآوری داده ها شامل پرسشنامه محقق ساخته شایستگی اخلاقی - حرفه ای (بر مبنای یافته های کیفی) و پرسشنامه استاندارد قضاوت و تصمیم گیری بود. روایی پرسشنامه ها به روش روایی محتوایی و پایایی از طریق آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تأیید شد و تمامی متغیرها دارای مقادیر بالاتر از حد مطلوب ۰.۷ بودند. همچنین روایی همگرا با مقدار AVE بالاتر از ۰.۵ و روایی واگرا با معیار فورنل - لارکر و HTMT مورد تأیید قرار گرفت. تحلیل داده ها با مدل سازی معادلات ساختاری، در نرم افزار SmartPLS انجام شد و نتایج شاخص های برازش مدل (SRMR)،

وجود این مجموعه یکپارچه موجب می شود حسابرس بتواند در شرایط پیچیده، مبهم و پرفشار، تصمیماتی معتبر، شفاف و قابل اتکا اتخاذ کند. از آنجا که حسابرسی بر مبنای اعتماد عمومی بنا شده است، هرگونه ضعف در شایستگی اخلاقی - حرفه ای می تواند به کاهش کیفیت قضاوت، افزایش احتمال خطا یا سوگیری و در نهایت تضعیف اعتماد ذی نفعان منجر شود.

میتوان گفت که شایستگی حرفه ای یکی از بنیادی ترین الزامات در حرفه حسابرسی است و شامل مجموعه ای از دانش تخصصی، مهارت های تشخیصی، توانایی تحلیل، تجربه عملی و تردید حرفه ای می شود. یافته های پژوهش های اخیر نشان می دهد که شایستگی حرفه ای حسابرس رابطه مستقیمی با کیفیت قضاوت و کیفیت حسابرسی دارد و حسابرسانی که از دانش به روز، مهارت های کافی و آموزش مستمر برخوردارند، توانایی بیشتری در شناسایی اشتباهات و ارزیابی محتوای صورت های مالی دارند (۱۴). همچنین کیفیت حسابرسی یکی از مهم ترین شاخص های اعتماد پذیری سیستم گزارشگری مالی است و تحت تأثیر مجموعه ای از عوامل فردی، سازمانی و محیطی قرار دارد. (۸). با توجه به اهمیت موضوع شایستگی اخلاقی - حرفه ای حسابرس و به دنبال آن کیفیت حسابرسی که موجب افزایش شفافیت اطلاعات مالی به هنگام اعلام گزارش دهی به مراجع ذیصلاح و سرمایه گذاران و اطمینان اذهان عمومی، سرمایه گذاران بدین جهت که سپرده های آنان در مسیر درست صرف می شود (۱۵) و نیز در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران که وظیفه ارائه خدمات حسابداری و حسابرسی در جامعه را عهده دار می باشند ضروری است که شایستگی حرفه ای حسابرس بتواند در جهت رفع نیازهای جامعه حسابداران ارتقا یابد. از جمله عواملی که می تواند از شایستگی اخلاقی - حرفه ای تأثیر پذیر باشد، قضاوت و تصمیم گیری^۵ حسابرس می باشد. قضاوت و تصمیم گیری حسابرس متغیر کلیدی دیگری است که مستقیماً تحت تأثیر شایستگی اخلاقی - حرفه ای قرار دارد. قضاوت حرفه ای فرآیندی است که طی آن حسابرس شواهد را گردآوری، تفسیر و وزن دهی کرده و در نهایت به تصمیم گیری درباره وجود تحریف با اهمیت یا اظهار نظر نسبت به صورت های مالی می پردازد. این فرآیند به میزان بالایی به توان تحلیلی، تردید حرفه ای، استقلال ذهنی و حساسیت اخلاقی حسابرس وابسته است. در ادبیات پژوهش، رابطه میان شایستگی حرفه ای و کیفیت قضاوت به عنوان رابطه ای مستقیم و معنادار معرفی شده است؛ به طوری که افزایش دانش، تجربه حرفه ای و پایبندی اخلاقی می تواند احتمال قضاوت صحیح، کاهش سوگیری و اتخاذ تصمیمات حرفه ای معتبر را تقویت کند. به بیان دیگر، شایستگی اخلاقی - حرفه ای نقش زیربنایی در شکل دهی کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ایفا می کند از این رو این مطالعه به دنبال طراحی الگوی شایستگی حرفه ای حسابرسان و پاسخ به این سؤال اصلی است که آیا شایستگی حرفه ای حسابرس بر قضاوت و تصمیم گیری او تأثیرگذار است؟ بر اساس مبنای نظری و یافته های پژوهش های اخیر، می توان انتظار داشت که ابعاد مختلف شایستگی های اخلاقی حرفه ای (از جمله

GoF، NFI، RMSEA) نشان دادند که مدل اندازه گیری و مدل ساختاری از برازش مناسب برخوردارند.

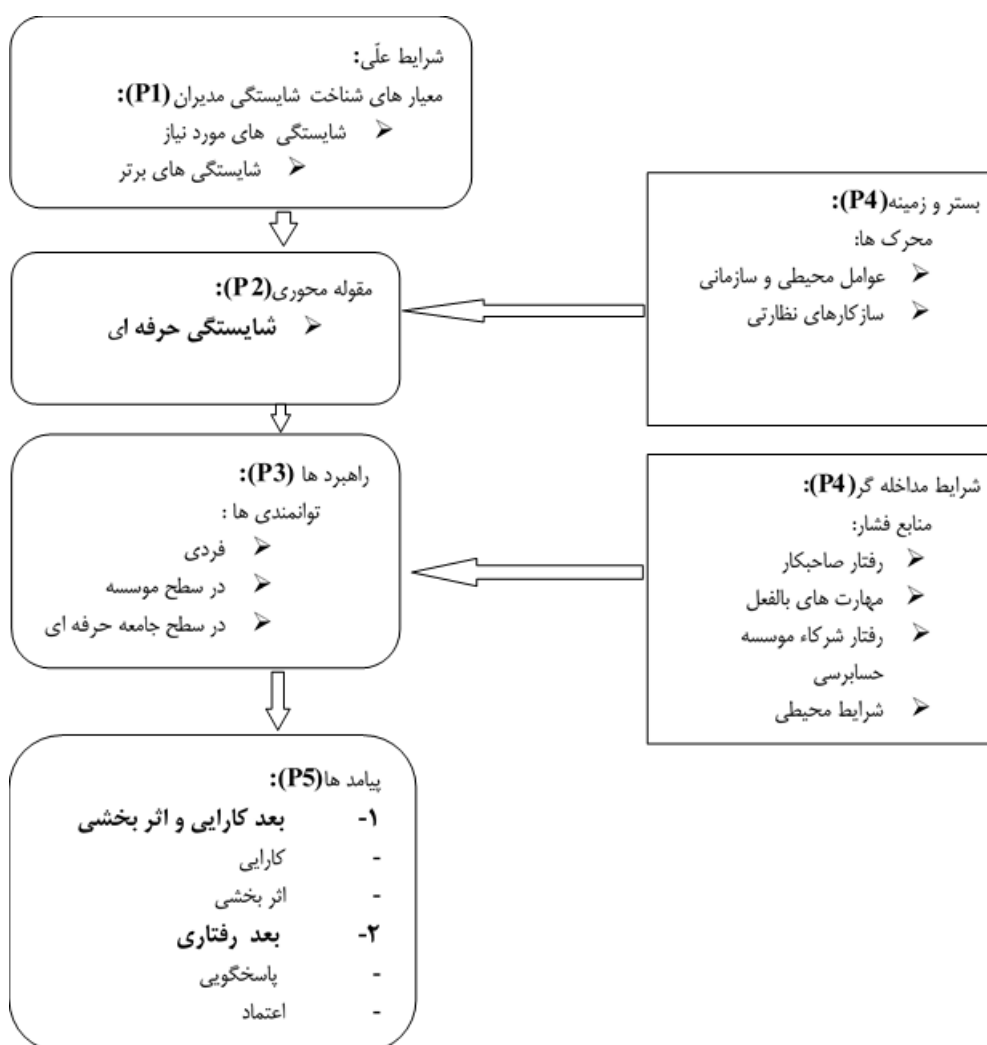
یافته ها

تحلیل بخش کیفی:

در تحلیل مرحله ای یافته ها با استفاده از تکنیک های تحلیلی استراوس و کوربین (۱۹۹۰)، مورد توجه قرار گرفتند و بین تمام مصاحبه ها و نقل قول ها مورد بررسی مقایسه مداوم داده ها صورت گرفت. به دلیل تعدد زیاد مفاهیم استخراج شده که حاصل پالایش بیش از ۱۰۰ صفحه مصاحبه با ۱۵ مصاحبه شونده بود، کدگذاری باز طی دو مرحله انجام پذیرفت.

در مرحله اول کدگذاری باز، حدود ۳۹۲ کد اولیه مفید (برچسب مفهومی)، (بدون احتساب همپوشانی) استخراج شد که پس از ادغام و حذف کدهای تکراری دارای فضای مفهومی مشابه، به ۸۰ کد مفهومی تقلیل یافت.

تحلیل با کدگذاری محوری که تحلیلی با جزئیات بیشتر نسبت به کدگذاری باز است، ادامه یافت به طوری که کدهای مفهومی مرحله کدگذاری باز پس از بررسی و مقایسه مکرر به ۲۲ خرده مقوله و ۶ مقوله انتزاعی، کاهش یافتند (بدون در نظر گرفتن مقوله هسته). در شکل ۱ الگوی پارادایمی گویای شکل گیری مفاهیم و مقوله ها در مراحل مختلف کدگذاری باز و محوری است که در پاسخ به سؤال اول پژوهش (الگوی شایستگی حرفه ای حسابرس چگونه است؟) ارائه می شوند.



نگاره ۱: الگوی پارادایمی فرآیند شکل گیری شایستگی حسابرسان

تحلیل بخش کمی:

در این بخش به آزمون فرضیه تحقیق پرداخته شد. لذا به منظور بررسی پایایی مدل اندازه گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی و

و پایایی ترکیبی 0.7 است، مطابق با یافته‌های جدول (۱) این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.

ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی پرداخته شد. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، 0.4 می‌باشد. لذا تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سوالات از 0.4 بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد و با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ

جدول ۱: نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ $\alpha > 0.7$	ضریب پایایی ترکیبی $CR > 0.7$
ابعاد شایستگی	0.81	0.82
قضاوت	0.83	0.88

برای AVE 0.5 است، مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود.

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که در جدول شماره (۲) نشان به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سوالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد و با توجه به اینکه مقدار مناسب

جدول ۲: نتایج روایی همگرای متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	میانگین واریانس استخراجی ($AVE > 0.5$)
ابعاد شایستگی	0.74
قضاوت	0.69

پژوهش ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. مطابق به اینکه R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است و با توجه به جدول (۳)، مقدار ملاک، مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

همچنین برازش مدل ساختاری با توجه به معیار های ذیل سنجش شد: ضرایب معناداری Z (مقادیر t -values)، برای همه فرضیه‌ها بیشتر از $1/96$ بدست آمده است، لذا در سطح اطمینان 95% معنادار بودن آنها تأیید شدند. دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک

جدول ۳: نتایج معیار R^2 برای سازه درون‌زا

متغیرهای مکنون	R Square
ابعاد شایستگی	0000
قضاوت	0.39

نتایج جدول (۴) نشان از قدرت پیش‌بینی مناسب مدل در خصوص سازه‌های درون‌زای پژوهش دارد و برازش مناسب مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

جدول ۴: نتایج معیار Q^2 برای سازه درون‌زا

متغیرهای مکنون	Q^2
ابعاد شایستگی	0000
قضاوت	0.33

$communalities$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید و با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF در جدول (۶)، به میزان 0.53 ، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود و نهایتاً نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیه مدل در جدول ۷ نشان داده شده است.

برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده شد که سه مقدار 0.1 ، 0.25 و 0.36 به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه و در جدول (۵) نشان داده شده است.

$$GOF = \sqrt{communalities \times R^2}$$

جدول ۵: میزان Commuality و R² متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	Commuality	R ²
ابعاد شایستگی	۰/۷۴	۰
قضاوت	۰/۶۹	۰/۳۹

جدول ۶: نتایج برازش مدل کلی

communities	R2	GOF
۰/۷۱	۰/۴۰	۰/۵۳

جدول ۷: نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیه مدل

مسیر	نشان	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه آزمون
ابعاد شایستگی --- قضاوت	DC---VE	۰/۶۲	۹/۵۲	تأیید

مطابق جدول بالا می توان گفت ضریب مسیر میان ابعاد شایستگی با قضاوت ۰/۶۲ است. آمار تی برای این ضریب نیز ۹/۵۲ است و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی داری یعنی ۱/۹۶ بدست آمده است. لذا فرضیه تحقیق، یعنی رابطه بین ابعاد شایستگی و قضاوت تأیید می شود.

بحث

شایستگی حرفه ای، یکی از ظریف ترین و بحث برانگیزترین مباحثی است که در عمل به آن پرداخته شده است. شایستگی حرفه ای مفهوم ضروری در حسابرسی صورت های مالی و عنصر حیاتی برای بهبود کیفیت حسابرسی است و یکی از عواملی است که حسابرسان می توانند برای ایفای بهتر نقش خود در فرایند حسابرسی از آن استفاده کنند. زمانی که حسابرس، حسابرسی را با شایستگی انجام می دهد، قضاوت های توأم با سوگیری وی کاهش می یابد و کیفیت حسابرسی به طرز چشم گیری افزایش می یابد و اگر حسابداران، شایستگی حرفه ای را به صورتی درست به کار نبرند، اثربخشی عملکرد آنان با مانع روبه رو می شود. با توجه به افزایش پیچیدگی ها و ذهنی بودن همراه با تاکید مستمر بر گزارشگری مالی قابل اتکا، مفهوم شایستگی اخلاقی - حرفه ای در حرفه حسابرسی بیش از پیش در زنجیره گزارشگری مالی و ارزیابی معقول بودن قضاوت ها توسط حسابرس مورد توجه قرار گرفته است. با بررسی مفهوم شایستگی اخلاقی - حرفه ای در ادبیات دانشگاهی، تعاریف مرتبط اما متفاوتی مشاهده می شود و به دلیل نبود تعریف جامع و مشترک از شایستگی حرفه ای، در مورد نحوه اعمال شایستگی حرفه ای و مستندسازی آن توافق وجود ندارد.

یافته های این پژوهش نشان می دهد که شایستگی اخلاقی - حرفه ای یکی از بنیادی ترین عوامل اثرگذار بر کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان است و زمانی که حسابرس از دانش، تجربه، تردید حرفه ای و پایبندی اخلاقی کافی برخوردار باشد، میزان سوگیری و خطای قضاوت او کاهش می یابد و کیفیت حسابرسی بهبود می پذیرد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که شایستگی اخلاقی - حرفه ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس دارد. این یافته با

مطالعات متعدد داخلی و خارجی همسو است. برای نمونه، برخی پژوهشها (۲) و (۱۵) نیز بیان کرده بود که ویژگی های اخلاقی و حرفه ای حسابرس نقش مستقیم در افزایش کیفیت تصمیم گیری دارند. همچنین یافته های برخی پژوهش ها (۱۱) و (۹) نشان می دهد که تردید حرفه ای و سلامت اخلاقی حسابرس قدرت تشخیص تحریفات و مدیریت فشارهای سازمانی را افزایش می دهد؛ موضوعی که در مدل پارادایمی این پژوهش نیز به عنوان یکی از پیامدهای اعمال شایستگی حرفه ای شناسایی شده است.

نتایج تحلیل کیفی این پژوهش نشان داد که شایستگی اخلاقی - حرفه ای مفهومی چندبعدی است و در بستر شرایط علی (ویژگی های حسابرس، روابط کاری، الزامات حرفه ای)، شرایط زمینه ای (فرهنگ سازمانی، ساختار مؤسسات حسابرسی) و شرایط میانجی (پیچیدگی حسابرسی، فشارهای زمانی، محیط رقابتی) شکل می گیرد. این چندلایگی در ادبیات پیشین کمتر به صورت یکپارچه بررسی شده و از این منظر پژوهش حاضر با مدل جامع خود موجب غنای ادبیات موضوع می شود. علاوه بر این، پژوهش حاضر نشان می دهد که ویژگی های شخصیتی حسابرس، مانند اعتماد به خود، ثبات هیجانی و توانایی مقاومت در برابر فشارهای مدیریت، بر نحوه اعمال شایستگی اثرگذار است؛ این نتیجه با یافته های پژوهشگران حوزه اخلاق حرفه ای و رفتار حسابرسی نیز همخوان است. در مقایسه با مطالعات خارجی، برخی پژوهش ها (۸) و (۷) نیز نشان داده اند که شایستگی حرفه ای، استقلال و تردید حرفه ای از مهم ترین عوامل پیش برنده کیفیت حسابرسی هستند. نتایج این پژوهش نیز همسو با این مطالعات، نشان داد که اعمال شایستگی حرفه ای منجر به کاهش ریسک عدم کشف، افزایش کیفیت بررسی شواهد و بهبود اظهارنظر نهایی حسابرس می شود. بر اساس یافته ها، راهبردهای مؤثر برای ارتقای شایستگی حرفه ای شامل آموزش مستمر، ترویج تردید حرفه ای، چرخش مؤسسات حسابرسی، استفاده از روش های مبتنی بر ریسک، تقویت فرهنگ یادگیری و طراحی سازوکار تشویقی - تنبیهی است. مؤسسات حسابرسی لازم است زمینه ای فراهم کنند که حسابرسان بتوانند با اتکا به شایستگی خود در برابر فشارهای بیرونی مقاومت کرده و قضاوت حرفه ای مطلوب ارائه دهند.

- محدودیت زمانی و دسترسی: محدودیت دسترسی به خبرگان سطح بالا در بخش کیفی، ممکن است تنوع دیدگاه‌ها را تا حدی تحت تأثیر قرار داده باشد
- تحول پذیری رفتار اخلاقی: شایستگی اخلاقی تحت تأثیر شرایط محیطی، فشارهای سازمانی و فرهنگ حرفه‌ای قرار دارد و ممکن است در طول زمان تغییر کند

نتیجه گیری

نتایج کلی این پژوهش نشان می‌دهد که "شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای حسابرس" متغیری چندبعدی و اثرگذار بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی است. همچنین در بخش کیفی پژوهش، الگوی پارادایمی شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای، شامل ۸۰ مفهوم، ۲۲ خرده‌مقوله و ۶ مقوله انتزاعی استخراج شد که بیانگر ماهیت پیچیده و درهم‌تنیده این شایستگی در سطوح فردی، سازمانی و حرفه‌ای است. در بخش کمی نیز یافته‌ها نشان داد که ابعاد شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت حسابرسان دارند؛ به‌طوری‌که ضریب مسیر ۰/۶۲ و شاخص‌های برازش مدل، ارتباط قوی و سازگار بین این شایستگی و تصمیم‌گیری حرفه‌ای را تأیید کردند. به‌طور کلی، نتایج بیانگر آن است که توسعه شایستگی‌های اخلاقی و حرفه‌ای (از جمله تردید حرفه‌ای، صداقت، مسئولیت‌پذیری، مهارت‌های تحلیلی و دانش تخصصی) می‌تواند خطاهای قضاوت را کاهش داده، کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد و اعتماد عمومی را نسبت به نظام گزارشگری مالی افزایش دهد. بر این اساس، الگوی ارائه‌شده می‌تواند مبنایی علمی و کاربردی برای طراحی برنامه‌های آموزشی، نظام‌های ارزیابی و سیاست‌های ارتقای عملکرد حسابرسان در ایران باشد.

ملاحظه های اخلاقی

موضوعات اخلاقی همچون؛ سرقت ادبی، رضایت آگاهانه؛ محرمانه بودن، انتشار چندانکه ... در پژوهش حاضر مورد توجه قرار گرفته‌اند. همچنین نویسندگان هیچ تعارض منافی در نگارش انتشار این اثر ندارند.

واژه نامه

1. Ethical Competence	شایستگی اخلاقی
2. Professional Ethics	اخلاق حرفه ای
3. Audit quality	کیفیت حسابرسی
4. Information transparency	شفافیت اطلاعات
5. Unethical Behavior	رفتار غیر اخلاقی
6. Ethical Locus of Control	منبع کنترل اخلاقی
7. Ethical-Professional Competence	شایستگی اخلاقی حرفه‌ای

علاوه بر این، بررسی مطالعات پیشینی (۳) درباره اخلاق علمی تأکید می‌کنند که پابندی اخلاقی و مسئولیت‌پذیری، زیربنای رفتار حرفه‌ای و قضاوت صحیح در حرفه‌های حساس نظیر حسابرسی است. بنابراین یافته‌های پژوهش حاضر ضمن تأیید نتایج مطالعات پیشین، نشان می‌دهد که شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای مفهومی چندبعدی و تعیین‌کننده در کیفیت عملکرد حسابرسان است و می‌تواند به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی ارتقای کیفیت حسابرسی در ایران مورد توجه قرار گیرد.

بر اساس نتایج کیفی و کمی و با توجه به مدل شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای استخراج‌شده، پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌شود:

- طراحی برنامه‌های آموزش مستمر اخلاق حرفه‌ای با تمرکز بر تردید حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری، و استقلال ذهنی حسابرسان
 - تشکیل واحد ارزیابی شایستگی حرفه‌ای در مؤسسات جهت پایش دانش، تجربه و رفتارهای اخلاقی کارکنان
 - اجرای چرخش اجباری تیم‌های حسابرسی در واحدهای پریسک برای کاهش وابستگی و حفظ استقلال
 - ایجاد سازوکارهای اشتراک تجربه و جلسات بررسی موارد واقعی برای تقویت قضاوت حرفه‌ای
 - بازنگری در معیارهای انتخاب، انتصاب و رتبه‌بندی حسابرسان بر اساس شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای، نه صرفاً سوابق فنی
 - تدوین استانداردهای تکمیلی اخلاق حرفه‌ای متناسب با چالش‌های جدید نظیر فناوری‌های نوین، فشارهای سازمانی و تعارض منافع
 - کاهش فشارهای سازمانی و زمان‌بندی‌های غیرواقعی که موجب تضعیف کیفیت قضاوت حسابرس می‌شود
 - شفاف‌سازی تعارض منافع و الزام به انتشار سیاست‌های اخلاقی در تعامل با حسابرسان
 - تأکید بر مهارت‌های نرم مانند تاب‌آوری اخلاقی، کنترل هیجان، و تصمیم‌گیری در شرایط ابهام در دانشگاه‌ها و نهادهای آموزشی
- این پژوهش مانند هر مطالعه دیگری دارای **محدودیت‌هایی** است که باید در تفسیر نتایج مدنظر قرار گیرد:
- محدودیت در جامعه مکانی: پژوهش در بستر حرفه حسابرسی ایران انجام شده است و تعمیم نتایج به سایر کشورها یا نظام‌های حسابرسی نیازمند مطالعات تکمیلی است
 - روش گردآوری داده‌های کمی: استفاده از پرسشنامه ممکن است همراه با سوگیری خوداظهاری باشد و پاسخ‌دهندگان تمایل به ارائه تصویر ایده‌آل از رفتار اخلاقی خود داشته باشند
 - پیچیدگی مفهوم شایستگی اخلاقی-حرفه‌ای: این مفهوم چندبعدی است و ممکن است برخی مؤلفه‌های پنهان یا لایه‌های عمیق‌تر آن، در چارچوب مصاحبه‌ها قابل شناسایی نبوده باشند

13. Ethical Awareness
14. Ethical Integrity
15. Ethical Self-Regulation

آگاهی اخلاقی
سلامت اخلاقی
خودتنظیمی اخلاقی

8. Professional Skepticism
9. Professional Behavior
10. Scientific Misconduct
11. Personal Responsibility
12. Accountability

تردید حرفه ای
رفتار حرفه ای
سوء رفتار علمی
مسئولیت پذیری شخصی
پاسخگویی

References

1. Juma'h AH, Li Y. The effects of auditors' knowledge, professional skepticism, and perceived adequacy of accounting standards on their intention to use blockchain. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2023; 51:100650. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100650>
2. Khakpour A, Rezaei Dizgah M, Rezaei Kelidbari H. Moral competence of managers based on quantum skills. *Ethics in Science and Technology*. 2025; 20(2): 66. (In Persian). <https://doi.org/10.22034/ethicsjournal.20.2.9>
3. Ayatollahi A, Akbari-Zardkhaneh A. Moral charter in science: nature, necessity, and method of preparation. *Philosophical-Theological Research*. 2018; 19(4):24-45. (In Persian). <https://doi.org/10.22091/pfk.2017.2023.1632>
4. Chaparak A, Mousavi S, Elasti K. What is ethics of science and technology? *Ethics in Science and Technology Quarterly*. 2019; 14(3): 1-6. (In Persian). <https://doi.org/10.22517634.1398.14.3.1.4>
5. Friska R, Agustia D. Enhancing auditor judgment quality: a review of evidence from experimental research. *Journal of Risk and Financial Management*. 2025; 18(3): 115. <https://doi.org/10.3390/jrfm18030115>
6. Jamshidi H, Hajiha Z, Salehi M. Identification of factors affecting ethical internal auditing. *Business, Marketing, and Finance Open*. 2024; 1(6): 48-53. <https://doi.org/10.61838/bmfopen.1.6.4>
7. Raihan AD, Setiyawati H. Audit quality: competence, professional skepticism, workload, and auditor time pressure. *Jurnal Aplikasi Ekonomi Akuntansi dan Bisnis*. 2025; 7(1): 015-28. <https://doi.org/10.37641/riset.v7i1.2125>
8. Gunawan D, Lestari MA. Impact of auditor independence, professionalism, and skepticism on audit quality. *Advances in Accounting Innovation*. 2025; 1(2): 178-87. <https://doi.org/10.69725/aai.v1i2.193>
9. Siahay AZ, Seralurin YC, Ervina MT, Pattiasina V. Professional competence and skepticism on audit quality. *Advances in Managerial Auditing Research*. 2023; 1(2): 58-66. <https://doi.org/10.60079/amar.v1i2.114>
10. Nugrahanti TP, Lysandra S, Ashari H. Auditor work environment and professional judgment in audit: evidence from Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 2024; 18(4). <https://doi.org/10.14453/aabfj.v18i4.12>
11. Tahmasebi N, Soroushyar A. The relationship between conflict of interest and ethical judgment with auditors' decision-making behavior. *Ethics in Science and Technology*. 2024; 19(2):129-39. (In Persian). <https://doi.org/10.22034/ethicsjournal.19.2.10>
12. Khulsum U, Suryanto T, Ali J, Wardana HY. Breaking barriers in audit quality: The dynamic interactions of competence, time budget pressure, complexity, and motivation in Indonesia landscape. *Social Sciences & Humanities Open*. 2025; 12: 101905. <https://doi.org/10.1016/j.ssaho.2025.101905>
13. Danesh Nari F. The effect of locus of control and research ethics on preventing academic plagiarism: a case study of criminal sciences experts in Iran. *Information Processing and Management Journal*. 2023; 38(4): 1129-53. (In Persian). <https://doi.org/10.22034/jipm.2023.704477>
14. Barış Z, Demirci M, Balik B, Balik S. Ethical Dilemma: Patient Autonomy and Public Health Considerations in Infectious Diseases. *International Journal of Ethics & Society*. 2025; 7(1):1-9. <https://doi.org/10.22034/ijethics.7.1.1>
15. Moradi M, Tahaghoghi Haj Ghorbani M. Impact of operating cash flow on research and development costs with emphasis on the role of managers' competency. *Accounting and Auditing Research*. 2021; 13(49): 81-96. <https://doi.org/10.22034/iaar.2021.131571>