

Explaining the Role of Moral Capital in Auditor Selection and Its Impact on Audit Quality

E. Bakhtiari¹, M. Ghasemi Ph.D.^{2}, A. Mohseni Ph.D.²*

1. Ph. D Student, Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

2. Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

Abstract

Background: Moral capital is regarded as a fundamental component of the auditing profession, influencing stakeholder trust and the credibility of financial reporting. Since the selection of an auditor can be shaped by the auditor's ethical capacity, this study aims to explain the role of moral capital in auditor selection, examine its impact on audit quality, and develop a model for improving audit quality based on this approach.

Method: This research employed a sequential exploratory mixed-method design. In the qualitative phase, data were collected through semi-structured interviews with 27 senior auditors from firms licensed by the Iranian Association of Certified Public Accountants and university faculty members, selected using snowball sampling. The data were analyzed using Attride-Stirling's thematic analysis. In the quantitative phase, a researcher-made questionnaire was distributed among 289 senior certified auditors through simple random sampling, of which 259 valid responses were analyzed. Data analysis was conducted using confirmatory factor analysis and structural equation modeling in SPSS 26 and AMOS 26.

Results: The qualitative findings revealed that moral capital in auditor selection consists of three overarching themes: Piety (self-restraint, God-consciousness, confidentiality), Meaningfulness (commitment, professionalism, independence, honesty), and Transparency (realism, law-abidingness, accountability). The quantitative results confirmed the validity of the model and demonstrated the significant effect of moral capital on audit quality.

Conclusion: Moral capital can serve as an effective criterion in the auditor selection process and act as a key driver in enhancing audit quality. Incorporating ethical indicators into auditor appointment policies can improve public trust and strengthen the integrity of financial reporting.

Keywords: *Moral Capital, Auditor Selection, Audit Quality*

***Corresponding Author:** Ghasemi M. Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran. Email: Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

How to cite: Bakhtiari E, Ghasemi M, Mohseni A. Explaining the role of moral capital in auditor selection and its impact on audit quality. *Ethics in Science and Technology*. 2026;21(2): 91-102



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

نقش سرمایه اخلاقی در انتخاب حسابرِس و تأثیر آن بر کیفیت حسابرِس

عیسی بختیاری^۱، دکتر مصطفی قاسمی^{۲*}، دکتر عبدالرضا محسنی^۳

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

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

(تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۰۱، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۰۵)

چکیده

زمینه: سرمایه اخلاقی یکی از مؤلفه‌های اساسی در حرفه حسابرِس است که می‌تواند بر اعتماد ذی‌نفعان و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد. با توجه به نقش انتخاب حسابرِس در تضمین کیفیت حسابرِس، هدف این پژوهش تبیین نقش سرمایه اخلاقی در انتخاب حسابرِس و بررسی تأثیر آن بر کیفیت حسابرِس و ارائه الگویی بهبودمحور است.

روش: این پژوهش با رویکرد آمیخته اکتشافی متوالی انجام شد. در بخش کیفی، با مصاحبه نیمه‌ساختارمند از ۲۷ نفر از حسابداران ارشد مؤسسات حسابرِس عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید دانشگاه، داده‌ها با روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی گردآوری و با تحلیل مضمون آتراید استرلینگ بررسی شد. در بخش کمی، برای اعتبارسنجی مدل کیفی، پرسشنامه محقق‌ساخته بین ۲۸۹ حسابرِس ارشد رسمی به‌صورت تصادفی ساده توزیع شد و ۲۵۹ پرسشنامه تحلیل گردید. تحلیل داده‌ها با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی و مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم‌افزارهای SPSS 26 و AMOS 26 انجام شد.

یافته‌ها: نتایج بخش کیفی نشان داد سرمایه اخلاقی در انتخاب حسابرِس در سه مضمون فراگیر قابل تبیین است: تقوا (خوشتنداری، خداترسی، رازداری)، معنی‌داری (تعهد، تخصص‌طلبی، استقلال، صداقت) و شفافیت (واقع‌بینی، قانون‌گرایی، پاسخگویی). یافته‌های کمی، اعتبار مدل و اثر مستقیم سرمایه اخلاقی بر کیفیت حسابرِس را تأیید کرد.

نتیجه‌گیری: سرمایه اخلاقی می‌تواند به عنوان معیاری مؤثر در فرآیند انتخاب حسابرِس به کار گرفته شود و ارتقای کیفیت حسابرِس را در سطح حرفه‌ای تسهیل کند. به کارگیری شاخص‌های اخلاقی در نظام انتخاب حسابرِس، می‌تواند گامی مهم در افزایش اعتماد عمومی و سلامت گزارشگری مالی باشد.

کلیدواژه‌گان: سرمایه اخلاقی، انتخاب حسابرِس، کیفیت حسابرِس.

سراغز

سرمایه اخلاقی به مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، اصول و تعهدات اخلاقی اشاره دارد که در رفتار حرفه‌ای و قضاوت‌های فردی منعکس می‌شود و زیربنای تصمیم‌گیری‌های درست در محیط‌های حرفه‌ای را شکل می‌دهد (۳). در حرفه حسابرِس، سرمایه اخلاقی یکی از مؤلفه‌های کلیدی «سرمایه انسانی»^۲ است که می‌تواند به‌طور مستقیم بر نحوه انتخاب حسابرِس، رفتار حسابرِس و در نهایت کیفیت گزارشگری مالی اثر بگذارد. انتخاب حسابرِس نه‌تنها فرآیندی اقتصادی و مبتنی بر کارایی هزینه نیست، بلکه تصمیمی راهبردی^۴ و اخلاقی^۵ است که بر اعتبار گزارش‌های مالی^۶ و اعتماد ذی‌نفعان تأثیر می‌گذارد (۴).

در دنیای پیچیده و رقابتی امروز، کیفیت حسابرِس^۱ به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی اعتماد عمومی به نظام گزارشگری مالی و کارایی بازار سرمایه مطرح است. کیفیت حسابرِس نه‌تنها بیانگر میزان انطباق فرایند حسابرِس با استانداردهای حرفه‌ای است، بلکه نشان‌دهنده صداقت، بی‌طرفی و شفافیت در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرِس نیز محسوب می‌شود (۱). در چنین شرایطی، مؤسسات حسابرِس و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بیش از هر زمان دیگر به اهمیت معیارهای غیرفنی، از جمله اخلاق حرفه‌ای و سرمایه اخلاقی^۲ حسابرِس، پی برده‌اند؛ زیرا رفتار اخلاقی و سرمایه اخلاقی می‌تواند ضامن استقلال و عینیت حسابرِس در تصمیم‌گیری‌های حساس حرفه‌ای باشد (۲).



ساختاری مدل بدین صورت تعریف می‌شود: سرمایه اخلاقی حسابرِس → انتخاب حسابرِس → کیفیت حسابرِس.

رابطه تئوریک بین سرمایه اخلاقی و انتخاب حسابرِس: در محیط‌های تجاری پیچیده، معیار انتخاب حسابرِس فقط تخصص فنی نیست بلکه «قضاوت اخلاقی قابل اعتماد» نیز به عنوان یک فاکتور کلیدی عمل می‌کند (۱۶). صاحبکاران ترجیح می‌دهند حسابرسانی را انتخاب کنند که درک بالایی از مسئولیت اجتماعی و پایبندی اخلاقی داشته باشند (۱۷). بنابراین هر چه سرمایه اخلاقی حسابرِس بیشتر باشد، احتمال انتخاب وی توسط صاحبکاران و نهادهای نظارتی افزایش می‌یابد (۱۲).

رابطه تئوریک بین سرمایه اخلاقی و کیفیت حسابرِس: کیفیت حسابرِس صرفاً محصول استانداردهای فنی نیست، بلکه «ریشه اخلاقی عمل حسابرِس» از طریق بروز رفتارهای حرفه‌ای درست، استقلال و صداقت تعیین‌کننده آن است (۱۵). حسابرِس دارای سرمایه اخلاقی بالا احتمال کمتری دارد که در معرض تضاد منافع، فشار مدیریت یا رفتار فرصت‌طلبانه قرار گیرد (۱۸). بنابراین سرمایه اخلاقی یک پیش‌بینی‌کننده معتبر کیفیت حسابرِس است.

نقش میانجی انتخاب حسابرِس در رابطه فوق: ادبیات انتخاب حسابرِس نشان می‌دهد که شرکت‌ها و نهادهای نظارتی بیشتر به سراغ حسابرسانی می‌روند که «شهرت اخلاقی» و «قابلیت اتکا» دارند (۱۴). پس انتخاب حسابرِس در عمل مکانیزمی است که از طریق آن سرمایه اخلاقی به کیفیت حسابرِس منتقل می‌شود.

با وجود اهمیت این روابط، مرور پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که مطالعات اندکی به تبیین هم‌زمان ارتباط میان سرمایه اخلاقی، انتخاب حسابرِس و کیفیت حسابرِس پرداخته‌اند. در پژوهش‌های داخلی، تمرکز عمدتاً بر عوامل اقتصادی و ساختاری مؤثر بر انتخاب حسابرِس بوده و جنبه‌های اخلاقی کمتر مورد بررسی قرار گرفته‌اند (۱۹:۲۰). در سطح بین‌المللی نیز مطالعات اخیر بیشتر به بررسی رابطه اخلاق سازمانی با کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند و هنوز مدلی جامع که سرمایه اخلاقی را به عنوان متغیری محوری در انتخاب حسابرِس و کیفیت حسابرِس تبیین کند، توسعه نیافته است (۲۱).

در نتیجه، پژوهش حاضر با هدف پر کردن این خلأ علمی، به تبیین نقش سرمایه اخلاقی در انتخاب حسابرِس و بررسی اثر آن بر کیفیت حسابرِس می‌پردازد. نوآوری اصلی این پژوهش در ارائه الگویی تلفیقی مبتنی بر روش آمیخته اکتشافی است که ابتدا از طریق تحلیل مضمون به شناسایی مؤلفه‌های سرمایه اخلاقی مؤثر بر انتخاب حسابرِس پرداخته و سپس با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، روابط میان ابعاد سرمایه اخلاقی و شاخص‌های کیفیت حسابرِس را آزمون می‌کند. این پژوهش با ترکیب رویکردهای نظری مشروعیت، نمایندگی و ذی‌نفعان، چارچوبی یکپارچه برای درک نقش سرمایه اخلاقی در ارتقای کیفیت حسابرِس ارائه می‌دهد. انتظار می‌رود یافته‌های این مطالعه علاوه بر توسعه ادبیات نظری حسابرِس اخلاق‌محور، در سطح سیاست‌گذاری

از منظر نظری، سرمایه اخلاقی می‌تواند از طریق دو مسیر اصلی بر کیفیت حسابرِس اثرگذار باشد: نخست، از طریق تأثیر بر معیارهای انتخاب حسابرِس؛ و دوم، از طریق تقویت رفتار حرفه‌ای در طول فرایند حسابرِس. در مسیر نخست، هنگامی که مدیران و نهادهای ناظر در انتخاب حسابرِس به شاخص‌های اخلاقی^۲ (نظیر صداقت^۳، رازداری^۴، تعهد^۵ و تقوا^۶) توجه می‌کنند، احتمال انتخاب حسابرسانی با تعهد حرفه‌ای بالاتر و سوگیری کمتر افزایش می‌یابد؛ این موضوع موجب ارتقای اعتبار نتایج حسابرِس و کاهش تضاد منافع می‌شود (۵). در مسیر دوم، سرمایه اخلاقی موجب می‌شود حسابرسان در مواجهه با فشارهای اقتصادی یا مدیریتی، استقلال و بی‌طرفی خود را حفظ کرده و تصمیماتی منطبق بر اصول انصاف و شفافیت اتخاذ نمایند (۶).

از نظر تئوریک، ارتباط بین سرمایه اخلاقی و انتخاب حسابرِس را می‌توان با تکیه بر نظریه مشروعیت و نظریه ذی‌نفعان توضیح داد. بر اساس نظریه مشروعیت، سازمان‌ها برای کسب پذیرش اجتماعی باید رفتارهای خود را با ارزش‌های اخلاقی^۷ و انتظارات جامعه همسو سازند (۷). انتخاب حسابرِس دارای سرمایه اخلاقی بالا، نوعی پاسخ به انتظارات جامعه و ذی‌نفعان برای تضمین صداقت و شفافیت در گزارشگری مالی است (۸). همچنین بر مبنای نظریه ذی‌نفعان، سرمایه اخلاقی به عنوان سازوکاری برای تقویت اعتماد و رضایت گروه‌های مختلف از جمله سهام‌داران، ناظران و سرمایه‌گذاران عمل می‌کند و از این طریق، کیفیت حسابرِس را ارتقا می‌دهد (۹).

از سوی دیگر، از منظر نظریه نمایندگی، تضاد منافع میان مدیران و مالکان موجب می‌شود کیفیت حسابرِس به عنوان ابزار کنترلی و نظارتی حیاتی تلقی گردد (۱۰). در چنین زمینه‌ای، سرمایه اخلاقی حسابرِس با افزایش صداقت، پاسخگویی و استقلال فکری، می‌تواند نقش بازدارنده‌ای در برابر فرصت‌طلبی‌های مدیریتی ایفا کند و از طریق کاهش رفتارهای غیراخلاقی، کیفیت حسابرِس را بهبود بخشد (۱۱). بنابراین، رابطه سرمایه اخلاقی و کیفیت حسابرِس، نه تنها تجربی بلکه بر پایه چارچوب‌های نظری مستدل است.

پژوهش حاضر مبتنی بر این است که «سرمایه اخلاقی حسابرِس» به عنوان یک دارایی غیرملموس حرفه‌ای، نه تنها بر فرایند انتخاب حسابرِس توسط صاحبکاران اثر می‌گذارد، بلکه پیامد نهایی آن در «بهبود کیفیت حسابرِس» نیز قابل مشاهده است. بر این اساس، انتخاب حسابرِس در مدل حاضر نقش میانجی دارد و سازوکار انتقال اثر سرمایه اخلاقی به کیفیت حسابرِس را تبیین می‌کند.

سرمایه اخلاقی در این پژوهش شامل سه بعد اصلی است: تقوا، معنی‌داری^{۱۳} و مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای^{۱۴}، شفافیت و پاسخگویی^{۱۵} است. این سه بعد به صورت نظری مبتنی بر ادبیات اخلاق حرفه‌ای (۱۳:۱۲) و به صورت تجربی در بخش کیفی پژوهش استخراج شده‌اند. انتخاب حسابرِس نیز به عنوان یک تصمیم مبتنی بر قضاوت اخلاقی معرفی می‌شود (۱۴). و کیفیت حسابرِس در چارچوب استانداردهای حرفه‌ای و ادبیات معاصر تعریف شده است (۱۵). بنابراین رابطه

حرفه‌ای نیز زمینه‌ساز بازنگری در معیارهای انتخاب حسابرس و تقویت استانداردهای اخلاقی در حرفه حسابرسی کشور گردد. در نتیجه، این پژوهش با هدف تبیین نقش سرمایه اخلاقی در انتخاب حسابرس و بررسی تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی انجام شده است.

روش

این پژوهش به لحاظ ماهیت داده، جزء پژوهش‌های آمیخته اکتشافی متوالی (کیفی و کمی) است که در ادامه به صورت جداگانه توضیح داده شده است:

روش تحقیق کیفی با استفاده از تحلیل مضمون به روش آتراید استرلینگ (۲۰۱۱/۲۲) انجام شد مشارکت کنندگان بالقوه این تحقیق شامل حسابداران ارشد شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه تشکیل می‌دهند. حجم نمونه بر اساس قاعده اشباع نظری انجام شد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری

جدول ۱: فراوانی و درصد مشارکت کنندگان در مصاحبه

رده شغلی	فراوانی	درصد	زن	مرد
حسابرس مؤسسات مالی	۵	۱۹	۱	۴
مدیر عامل	۲	۷/۵۰	۰	۲
عضو کمیته حسابرسی	۶	۲۲	۲	۴
عضو هیات علمی	۱۱	۴۱	۴	۷
مدیر ارشد اجرایی	۳	۱۱	۰	۳
جمع	۲۷	۱۰۰	۷	۲۰

مورد نظر دعوت به عمل آمد و تلاش شد تا مشارکت کنندگان با حداکثر تنوع تجربیات انتخاب شوند و نمونه‌گیری تا رسیدن داده‌ها به حد اشباع ادامه یافت و مناسبترین واحد معنایی انتخاب شد. داده‌ها در مدت زمان کافی جمع‌آوری شد و در طی فرایند جمع‌آوری، محتوای مصاحبه‌ها به طور پیوسته مورد بررسی و نقد قرار گرفت و هم‌زمان تحلیل نیز صورت پذیرفت. به منظور روایی محتوا از پانل خبرگان استفاده شد به این دلیل متون کدگذاری شده، در اختیار دو نفر از اساتید دانشگاه که با روند پژوهش کیفی آشنا بودند قرار داده شد و صحت و تناسب کدهای استخراج شده بازنگری و در برخی موارد اصلاح شد. در راستای انتقال پذیری که به قابلیت کاربرد و انتقال و تعمیم یافته‌های مطالعه در موقعیت‌های مشابه است در این پژوهش از بیشترین تنوع در نمونه‌گیری استفاده شده است تا به تأمین انتقال پذیری داده‌ها کمک نماید در این پژوهش به دلیل نمونه‌گیری از سطوح مختلف، سعی پژوهشگر بر حداکثر تنوع داده‌ها و افزایش قابلیت انتقال می‌باشد و مرتبط بودن داده‌ها نشانگر تأیید مصاحبه است.

قسمت دوم تحقیق یک طرح تحقیق کمی است که با هدف اعتبار یابی پرسشنامه و مدل بدست آمده از بخش کیفی انجام شد. روش انجام آن

هم‌چنین برای گردآوری داده‌ها از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته استفاده شد. پیش از آغاز هر مصاحبه، خلاصه‌ای از تعاریف معتبر سرمایه اخلاقی و مؤلفه‌های آن - بر اساس ادبیات نظری - در اختیار مشارکت‌کنندگان قرار گرفت تا درک مفهومی مشترک نسبت به موضوع ایجاد شود. سپس مصاحبه با طرح پرسش‌هایی نظیر «نقش سرمایه اخلاقی در بهبود کیفیت حسابرسی چیست؟» و «چه عوامل یا الزامات اخلاقی باید در انتخاب حسابرس مورد توجه قرار گیرد؟» ادامه یافت. با کسب اجازه، صدای مصاحبه‌شوندگان ضبط و سپس متن آن‌ها پیاده‌سازی شد. فرایند کدگذاری از همان مرحله آغاز گردید؛ به این صورت که ابتدا پاره‌گفتارهای استخراج‌شده در قالب کدهای اولیه ثبت شد، سپس کدهای مشابه در قالب مضامین پایه دسته‌بندی شدند. در گام بعد، مضامین پایه بر اساس هم‌معنایی و هم‌کارکردی در قالب مضامین سازمان‌دهنده قرار گرفتند و در نهایت مضامین سازمان‌دهنده در یک مضمون فراگیر انتزاعی ادغام شد و جدول نهایی مضامین تهیه گردید. جهت اطمینان از صحت و استحکام پژوهش از معیارهای گوبا و لینکلن (۱۹۹۴/۲۳) استفاده شد برای باورپذیری یا اعتبار در این پژوهش از نمونه‌های مناسب با توجه به هدف و بر اساس شاخص‌های



همه گویه‌ها تعداد خبرگانی که گزینه ضروری را انتخاب کردند بر تعداد کل متخصصان و خبرگان تکمیل کننده تقسیم گردید. CVR بدست آمده برای هر گویه بالاتر از $0/80$ بود. پایایی پرسشنامه نیز با آلفای کرونباخ تجزیه و تحلیل شد. و به دلیل اینکه مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای هر گویه بیشتر از $0/70$ صدم به دست آمد، لذا به لحاظ پایایی مورد تأیید قرار گرفت.

یافته‌ها

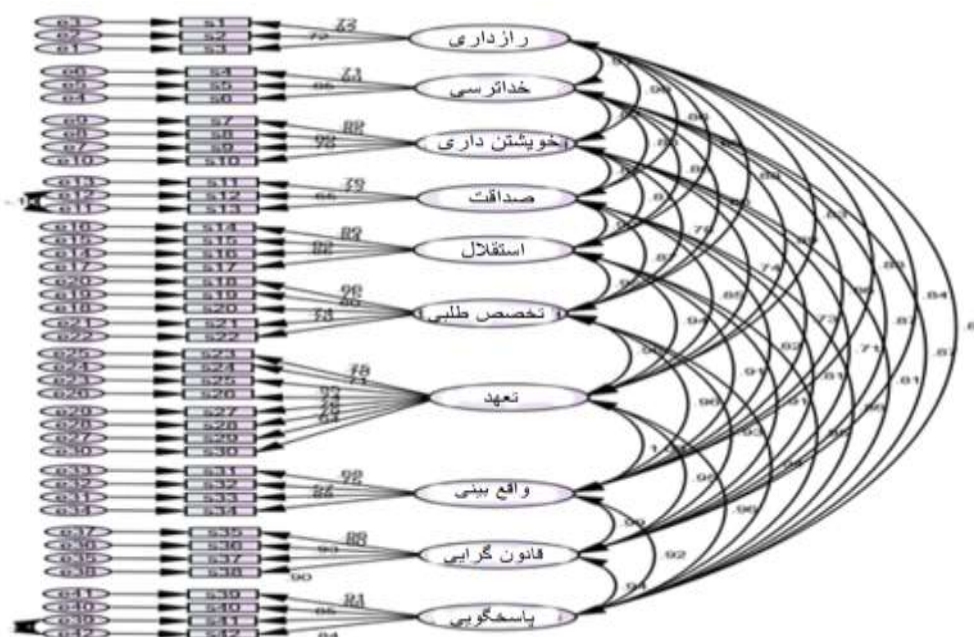
در بخش کیفی پژوهش با استفاده از روش تحلیل مضمون سعی شد مضامین استخراج و دسته بندی گردید.

توصیفی و از نوع پیمایشی بود. جامعه آماری در بخش کمی حسابداران ارشد رسمی عضو جامعه حسابداری بود. که با مراجعه به سایت آمار حسابداری که حد اقل ده سال سابقه کاری داشتند و مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد به بالا داشتند انتخاب شدند تعداد این افراد 1170 نفر بود که بر اساس جدول مورگان و کرجسی تعداد 289 نفر به صورت تصادفی ساده انتخاب و پرسشنامه به ایمیل آنان ارسال شد و نهایتاً پس از چندین بار پی گیری تعداد 259 پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل جمع آوری و مورد استفاده قرار گرفت. ابزار اندازه گیری در بخش کمی به صورت پرسشنامه مستخرج از بخش کیفی؛ شامل 10 مولفه و 42 گویه بود. همچنین روایی محتوایی پرسشنامه بدست آمد. بدین صورت که پرسشنامه در اختیار 10 نفر از خبرگان (اساتید دانشگاه) قرار گرفت. برای

جدول ۲: مضامین پایه، سازمان دهنده و فراگیر

مضامین پایه	مضامین سازمان دهنده	مضامین فراگیر
کوشا بودن در حفظ اسرار شرکت و کار خود-عدم فاش سازی اطلاعات بدون مجوز صریح-عدم استفاده از اطلاعات کارفرما در جهت منافع شخصی خود	رازداری	تقوی
باور به دستورات مذهبی و پایبندی و عمل به آن-ناظر دانستن خداوند بر تمامی امور حسابرسی-ها-ترس از مجازات های اخروی و باور به آن	خدا ترسی	
ارزیابی مجدد و چک کردن فرایند کار-عدم طرفداری غیر واقعی از صاحب کار-شجاع بودن در بررسی و فرایندهای کار و ارائه گزارش-پرهیز از واکنش های سریع و بدون تفکر	خویشن داری	
پرهیز از رفتارهایی که باعث به وجود آمدن نظر جانبدارانه میشود رعایت اصل صداقت و صریح بودن در کلیه روابط حرفه ای خود ارائه گزارش های بدون سوگیری	صداقت	استقلال و بی طرفی
داشتن استقلال ظاهری و باطنی در کار-نداشتن تضاد منافع نگرفتن وام و هر گونه مساعده از صاحب کار-نداشتن سمت اجرایی در شرکت های صاحب کار-انجام ندادن خدمات مالی دیگری به جز حسابرسی به صاحب کار	تخصص طلبی	
اظهار نظر بر اساس تخصص و مهارت های واقعی-عدم پذیرش کار در صورتی که فرد تخصص لازم را ندارد-تلاش و کوشش در جهت افزایش تخصص در حیطه حسابرسی و تاکید بر آن-ارتقاء دانش و مهارت های حسابرسی-عدم انتقاد از کیفیت کار دیگر حسابرسان		معنی داری
مستند سازی تمام فرایندهای کار حسابرسی-توجه به دقت در فرایند کار و گزارش-توجه به مدیریت زمان در انجام حسابرسی ها معوق نگذاشتن کارها-پایبندی به کسب تجربه های جدید	تعهد	
پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی-رعایت آداب حرفه ای در کار خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت همزمان-ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران		شفافیت
تحت تاثیر قرار نگرفتن از جانبداری ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تاثیر گذارد-توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی-تصمیم گیری بر اساس شواهد متقن و واضح-شفافیت در ارائه گزارش های مالی-اظهار نظر بر اساس شواهد	واقع بینی	
رعایت اصول قانونی در حسابرسی ها-پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط-دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز-اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری-بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند	قانونگرایی	
اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قراردادهای همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله-در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات-داشتن توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیت های محوله	پاسخگویی	

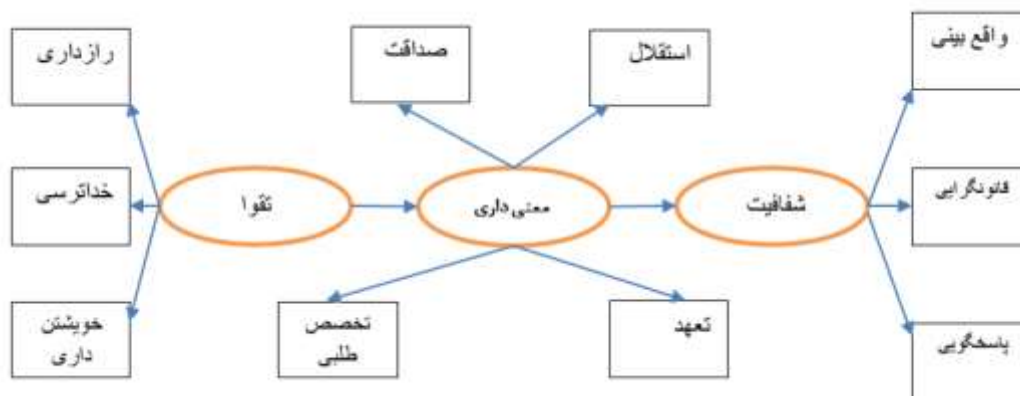
مقدار بار عاملی یک شاخص در رابطه با یک سازه مشخص بیشتر باشد، آن شاخص سهم بیشتری در تبیین آن سازه ایفا می‌کند. همچنین اگر بار عاملی یک شاخص منفی باشد، نشان دهنده تأثیر منفی آن در تبیین سازه مربوطه می‌باشد. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از $0/3$ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. بارعاملی بین $0/3$ تا $0/6$ قابل قبول است و اگر بزرگتر از $0/6$ باشد خیلی مطلوب است، در این قسمت از نرم افزار *AMOS26* استفاده شد.



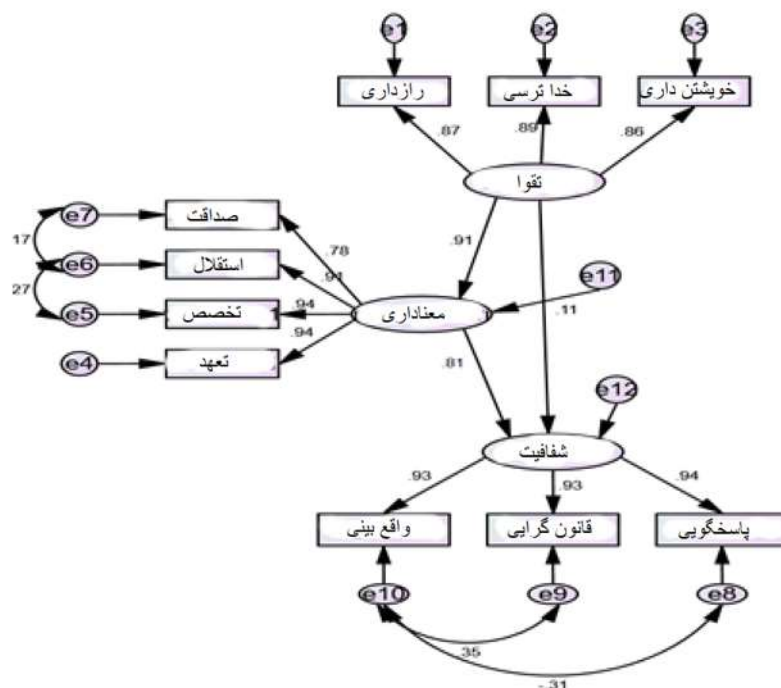
نگاره ۱: نتایج تحلیل عاملی تأییدی در حالت تخمین استاندارد

نیز از $0/9$ بیشتر می‌باشد که نشان می‌دهند مدل اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش، مدل مناسبی است. بنابر این مدل مفروض زیر شکل گرفت و با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفت.

مقدار *RMSEA* برابر با $0/066$ می‌باشد لذا این مقدار کمتر از $0/08$ است که نشان دهنده این است که میانگین مجذور خطاهای مدل مناسب است و مدل قابل قبول می‌باشد. همچنین مقدار کای دو به درجه آزادی بین ۱ و ۳ می‌باشد و میزان شاخص *CFI*، *GFI* و *NFI*



نگاره ۲: الگوی برگرفته از پژوهش



نگاره ۳. مدل نهایی پژوهش در حالت تخمین استاندارد

همان طور که مشاهده می شود، ضریب مسیر استاندارد متغیر تقوا بر معنی داری، برابر با ۰/۹۱ و مقدار t برابر با ۱۴/۲۹ بوده و مقدار $Value-P$ کمتر از ۰/۰۵ است، که معنی دار است. همچنین معنی دار با ضریب مسیر ۰/۸۱ و مقدار t ۱۱/۵۳ در سطح $P < ۰/۰۵$ معنی دار است ولی تقوا به طور مستقیم بر شفاف سازی تأثیر معنی دار ندارد. نتیجه اینکه، حمایت گسترتری بر اقدام گسترتری تأثیر معنی داری دارد. مقدار $RMSEA$ برابر با ۰/۷۸ می باشد، لذا این مقدار کمتر از ۰/۰۸ است که نشان دهنده این است که میانگین مجذور خطاهای مدل مناسب است و مدل قابل قبول می باشد. همچنین مقدار کای دو به درجه آزادی بین ۱ و ۳ می باشد و میزان شاخص GFI ، CFI و NFI نیز از ۰/۹ بیشتر می باشد که نشان می دهند مدل اندازه گیری متغیرهای پژوهش، مدل مناسبی است.

بحث

در راستای بررسی الگوی بهبود کیفیت حسابرِس با استفاده از انتخاب حسابرِس بر اساس سرمایه اخلاقی در ادامه بررسی نتایج می پردازیم. اولین بعد الگو، تقوا یا تقوامجوری بود. «تقوا» در اصل از ریشه «وقی- یقی-وقایه» به معنای در پناه گرفتن و محافظت کردن است و در اصطلاح شرعی به مفهوم خویشن داری در برابر گناه به کار می رود. به عبارت دیگر، تقوا نیرویی بازدارنده و ملکه ای درونی است که در وجود انسان شکل می گیرد و او را در برابر طغیان تمایلات، لغزش ها و

رفتارهای نادرست حفظ می کند. کمال تقوا آن است که انسان افزون بر پرهیز از گناهان و محرمات، از امور مشتبّه نیز اجتناب ورزد. اساس تقوا بر «پرهیز» و «ترس آگاهانه» است و این دو به یک مفهوم بازمی گردند، چراکه هر فردی که از پیامدهای نافرمانی بیم داشته باشد، از آن دوری می کند. در این پژوهش، مؤلفه های تقوامجوری شامل رازداری، خداترسی و خویشن داری شناسایی شدند.

مؤلفه راز داری در اصل شامل شاخص هایی چون کوشا بودن در حفظ اسرار شرکت و کار خود، عدم فاش سازی اطلاعات بدون مجوز صریح، عدم استفاده از اطلاعات کارفرما در جهت منافع شخصی خود می باشد. بررسی جنبه مذهبی اصل رازداری در حسابداری و حسابرِس، ساده است. طبق اصول و آموزه های دینی، هر انسانی وظیفه دارد اسرار خود و دیگران را حفظ کند. در تمامی حرفه های شناخته شده مانند پزشکی، مهندسی، حسابداری و... اصلی به عنوان اصل رازداری وجود دارد. حد و حدود این اصول، باعث به وجود آمدن حریم خصوصی و اداری بین طرفین می شود. در همین رابطه برخی محققان (۲۴) در تحقیق خود دریافتند حسابرِس باید اطلاعات کاری خود را محرمانه نگه دارد، و باید چنین اطلاعاتی را به هیچ عنوان به جز در موارد مورد نیاز قانون برای اختلافات حقوقی، گزارش به سازمان های ذی صلاح مربوط در صورت نقض قانونی، به عنوان یک نیاز حرفه- ای در پاسخ به الزامات اخلاقی، در زمان های مورد نیاز برای حفاظت از منافع حسابرِس و در مورد کنترل کیفیت و بررسی دقیق افشا نکند.

همچنین در این راستا برخی محققان (۲۵) در پژوهش خود دریافتند حرفه حسابداری و حسابرسی نیز چون با مال و دارایی افراد در ارتباط است از قاعده رازداری مستثنی نیست و رازداری یکی از اصول مهم این حرفه شناخته می‌شود. سوگند حسابداران و حسابرسان در زمان ورود به تشکلهای حرفه‌ای مبنی بر پایبند بودن به اخلاق و رازداری حرفه‌ای در زمان اشتغال و بعد از آن به نوعی اثبات این امر مهم در حرفه است. همچنین در این رابطه برخی محققان (۲۶) دریافتند که عملکرد حرفه‌ای و استقلال و رازداری حسابرس تأثیر معنادار مثبتی بر بهبود کارایی حسابرسی دارد. همچنین برخی محققان (۲۷) دریافتند که به حسابرسان به دلیل دانش بهتر آن‌ها در مورد یک صنعت خاص، افزایش آشنایی با عملیات مشتری، و منابع بیشتر برای درک آسیب‌پذیری‌ها و یا سیاست‌ها و رویه‌های امنیت اطلاعات مشتری، این حسابرسان توانایی بیشتری در ارزیابی امنیت اطلاعات در حال تغییر دارند.

مضمون دیگر بعد تقوا خدا ترسی است که بر اساس اظهار نظر مشارکت کنندگان شاخص‌های آن عبارتند از: باور به دستورات مذهبی و پایبندی و عمل به آن، ناظر دانستن خداوند بر تمامی امور حسابرسی‌ها، ترس از مجازات‌های اخروی و باور به آن. این مضمون به خوف و خشیت بر می‌گردد. در این زمینه، پژوهش‌های خارجی نیز مشاهده می‌شود؛ از جمله: یافته‌های نویسندگان (۲۸) گرایش مثبت حسابداران مسلمان به ارزش‌های اسلامی در حوزه حسابداری قابل توجه است. با توجه به اینکه فرهنگ جامعه ما ترکیبی از ارزش‌های ایرانی و اسلامی است و دینداری بخشی از آداب و رسوم مردم از دوره پیش از اسلام تاکنون محسوب می‌شود، مصاحبه‌شوندگان تأکید کردند که خوف و خشیت، به عنوان بخشی از سرمایه اجتماعی، نقش مهمی در ارتقای کیفیت حسابرسی‌ها ایفا می‌کند. مطالعات پیشین، نقش باورهای مذهبی و تقوا را در رابطه با رهبری اثربخش (۲۹)؛ ریسک سقوط قیمت سهام، (۳۰)، اجتناب مالیاتی (۳۱) و کیفیت گزارشگری مالی (۱۷) مورد بررسی قرار دادند.

مضمون دیگر خویشتن داری است. خویشتن داری از محوری ترین فضایل اخلاقی است. خویشتن داری یکی از محوری ترین فضایل اخلاقی است که به معنای کنترل و مدیریت خود و رعایت تعهدات و وظایف خود در مقابل شرایط و موقعیت‌های مختلف است. این فضیلت، به فرد کمک می‌کند که بتواند اراده قوی و پایداری را در برابر تحریکات و شرایطی که ممکن است او را از راه خود منحرف کنند، نشان دهد. خویشتن داری به فرد کمک می‌کند که از خودش آگاه باشد و بتواند رفتار و اعمال خود را به کنترل بیاورد. این فضیلت، به فرد کمک می‌کند که بتواند برای رسیدن به اهداف و آرمان‌های خود، قدرت تمرکز و تمامیت را در زندگی خود حفظ کند. خویشتن داری، به عنوان یکی از محوری ترین فضایل اخلاقی، در بسیاری از جوامع و فرهنگ‌ها به عنوان یکی از مهمترین خصوصیات فردی شناخته شده است. به طور کلی، این فضیلت به فرد کمک می‌کند که به عنوان یک فرد پایدار، مسئولیت پذیر و موفق در زندگی خود عمل کند. خویشتن داری، توانایی مهار انگیزه‌ها، احساسات و رفتار به منظور رسیدن به هدف است. که در این

پژوهش شامل ارزیابی مجدد و چک کردن فرآیند کار، عدم طرفداری غیر واقعی از صاحب کار، شجاع بودن در بررسی و فرایندهای کار و ارائه گزارش، پرهیز از واکنش‌های سریع و بدون تفکر است. در روانشناسی توانایی انتخاب پاداش بزرگتر و با تأخیر در مقابل پاداش کوچکتر و بدون تاخیر را خویشتن داری می‌گویند به عبارتی دیگر خویشتن داری یعنی اینکه در انتخاب رفتارهای اعمال خود به جای تکیه بر انگیزه‌های روانی به نتایج آن‌ها توجه شود و سپس بر اساس آن عمل شود (۳۳). صاحب فضیلت از نظر ارسطو کسی است که مجموعه فضائل اخلاقی یعنی شجاعت، عدالت، خویشتن داری را کسب کرده باشد (۳۴). رویه‌های وظیفه شناسی شامل: کفایت، نظم و ترتیب، با وجدان بودن، خویشتن داری و محتاط در تصمیم گیری هستند (۱۹).

معنی داری بعد دوم الگو را معنی داری تشکیل می‌دهد. منظور از کار معنادار این است که بدانید دقیقاً چه کاری انجام می‌دهید؟ هدف کلی شرکت شما چه چیزی است؟ و خود شما چه ارزشی برای تیم و جامعه ایجاد می‌کنید؟ در این پژوهش بر اساس اظهار نظر مشارکت کنندگان معنی داری شامل مولفه‌های: صداقت، مستقل بودن، تخصص طلبی، خودانضباطی و تعهد می‌باشد.

مولفه صداقت: صداقت یکی از عواملی است که می‌تواند بر کیفیت عملکرد حسابرسان به عنوان یکی از گروه‌های پیشگیری از تقلب تأثیر گذار باشد. حسابرسان در جهت انجام وظایف و حفظ ارتقای عملکرد شان باید اصل صداقت را رعایت کنند تا مطابق با اصول اخلاقی مطابق با آیین نامه‌های اجرایی رفتار کنند تا اعتماد در تصمیم گیری را ایجاد کنند. در این پژوهش شاخص‌های صداقت عبارت بود از: پرهیز از رفتارهایی که باعث به وجود آمدن نظر جانبدارانه می‌شود، رعایت اصل صداقت و صریح بودن در کلیه روابط حرفه‌ای خود، ارائه گزارش‌های بدون سوگیری. نتایج با تحقیقات برخی از پژوهشگران (۳۵)، (۳۶) همسو است. صداقت در حسابرسی‌ها و گزارش‌های مالی منجر به سود آوری بیشتر خواهد شد (۳۵). صداقت حسابرس و تعهد سازمانی بر پیشگیری از تقلب تأثیر مثبت و معناداری دارد (۳۶). صداقت لازم است تا حسابرسان بتوانند صادقانه و محکم در انجام حسابرسی‌ها برای بهبود کیفیت نتایج حاصل از آزمون رفتار کنند (۳۷). نتایج تحقیق برخی از پژوهشگران (۲۴) نشان داد که تجربه کاری، صداقت، شایستگی و تعهد تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. تجربه کاری متغیر تأثیر غالبی بر کیفیت نتایج حسابرسی دارد. همچنین با نتایج تحقیق (۳۸) در زمینه مولفه صداقت در یک راستا است. آنها دریافتند سرمایه اخلاقی دارای چهار مولفه رهبری اخلاقی، فرهنگ اخلاقی، فضای اخلاقی و اعتبار سازمان بود که به ترتیب شامل ۵، ۳، ۳ و ۳ عامل بودند. پنج عامل صداقت، اعتماد، خدمات، تواضع و تنظیم فعالیت‌ها ۸۷/۲۱ درصد از تغییرات رهبری اخلاقی، سه عامل پیشینیانی، تأیید و ابراز عقاید مخالف ۸۶/۰۹ درصد از تغییرات فرهنگ اخلاقی، سه عامل فضای ابزاری، فضای خیرخواهی و فضای اصولی ۷۶/۴۶ درصد از تغییرات فضای اخلاقی و سه عامل



همچنین با نتایج تحقیق برخی از پژوهشگران (۴۵) همراستا است. ایشان دریافتند که خبرگی و تخصص جزو سرمایه‌های اخلاقی حسابرسان می‌باشد که می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. همچنین با تحقیق برخی از محققان (۴۶) در زمینه مراقبه حرفه‌ای و تخصص در یک راستا است.

مضمون دیگر بعد معنی داری؛ تعهد می‌باشد: تعهد حرفه‌ای در حسابرسی به عنوان رابطه قوی بین حرفه حسابرسی و حسابرسان تعریف می‌شود. دلستگی و تعهد کارمندان تنها با سازمان بلکه با مراجع دیگری چون حرفه خانواده سرپرست مذهب و غیره در ارتباط است (۴۷). تعهد از نظر لغوی عبارت است از به عهده گرفتن نگاه داشتن عهد و پیمان بستن و در اصطلاح عبارت است از عمل متعهد شدن به یک مسئولیت یا یک باور به قبل یا عهده‌دار شدن انجام دادن کاری در آینده (۴۸). در این پژوهش تعهد شامل شاخص‌های: مستند سازی تمام فرآیند کار حسابرسی، توجه به دقت در فرایند کار و گزارش، توجه به مدیریت زمان در انجام حسابرسی، معوق نگذاشتن کارها، پایبندی به کسب تجربه‌های جدید، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی، رعایت آداب حرفه‌ای در کار، خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت همزمان، ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران. یافته‌ها با نتایج تحقیق برخی از پژوهشگران (۴۹)، (۵۰)، (۵۱) هم جهت است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید می‌شود (۴۹). سطح بالاتر تعهد حرفه‌ای حسابرسان منجر به عملکردی مطابق با استانداردهای حرفه‌ای شده و در مقایسه با حسابرسانی که تعهد حرفه‌ای پایین‌تری دارند، رفتار اخلاقی بالاتری از خود نشان می‌دهند (۵۱).

بعد سوم الگوی بهبود کیفیت حسابرسی مبتنی بر سرمایه اخلاقی؛ شفافیت می‌باشد. مولفه‌های شفافیت شامل: واقع بینی یا عینیت، قانونگرایی و پاسخگویی می‌باشد. شفافیت الزام ناخوشایند اما مفیدی است که در دنیای کسب‌وکار بر ضرورت آن تفاهم وجود دارد. شفافیت کسب‌وکار با گزارشگری نتایج حسابرسی‌های مستقل محقق می‌شود. تعریف و اندازه‌گیری شفافیت در اطلاعات حسابداری مالی دشوار می‌باشد می‌باشد. اولین مولفه شفافیت واقع بینی یا عینیت است. شاخص‌های واقع بینی عبارتند از: تحت تأثیر قرار نگرفتن از جانبداری‌ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد، توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی، تصمیم‌گیری بر اساس شواهد متقن و واضح، شفافیت در ارائه گزارش - های مالی، اظهار نظر بر اساس شواهد. این یافته با نتایج تحقیقات برخی از پژوهشگران (۵۲) و (۵۳) در یک راستا قرار دارد. وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضروری است. رفتار اخلاقی نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد، که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت در ارائه صورت‌های مالی هستند (۵۴). در این راستا عوامل پایه‌ای و اساسی در سرمایه اخلاقی شامل استقلال حرفه‌ای اخلاق علمی، خود فهمی اخلاقی، عینیت‌گرایی،

کیفیت محصول و خدمات، مسئولیت اجتماعی و عملکرد مالی ۸۶/۷۴ درصد از تغییرات اعتبار سازمان را تبیین کردند.

استقلال، در این پژوهش استقلال شامل: داشتن استقلال ظاهری و باطنی در کار، نداشتن تضاد منافع، نگرقتن وام و هرگونه مساعده از صاحب کار، نداشتن سمت اجرایی در شرکت‌های صاحب کارانجام ندادن خدمات مالی دیگری به جز حسابرسی به صاحب کار بود استقلال کمیته حسابرسی اغلب یک ویژگی بنیادی موثر بر اثربخشی کمیته در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی محسوب می‌شود. استقلال می‌شود که مدیران مستقل در بهترین موقعیت برای نظارت بر فرایند گزارشگری مالی هستند و توانایی بیشتری برای مقابله با فشارهای مدیریت در دستکاری سود دارند (۳۹). در این رابطه صفری بیدسکان و نصراله در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند. استقلال حرفه‌ای اخلاق علمی مانند اخلاق در هر نظام حرفه‌ای دیگر باید منعکس‌کننده هنجارهای درونی حرفه و احساس تعهد اخلاقی از سوی خود حرفه‌ای‌ها و نهادهای تخصصی آن‌ها باشد، نه آنکه در غالب باید‌ها و نباید‌های اخلاقی به آن‌ها تحمیل و یا گوشزد شود. برای مثال، یک مدیر باید در حرفه خود مسائلی مانند صداقت، دقت، قابل اعتماد بودن، گوشه‌بودن به فضای انتقاد و ارزیابی، احترام به زیردستان و اطرافیان، توجه به حریم خصوصی و مسأله حفظ اسرار افراد را سرلوحه خویش قرار دهد (۴۰).

اگر استفاده‌کنندگان اطلاعات، حسابرسان را مستقل از صاحب کار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آن‌ها حسابرسی کرده‌اند، اعتماد نمی‌کنند؛ یعنی اگر حسابرسان از صاحب کار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد. به همین دلیل گفته می‌شود: "استقلال، اساس خدمات اطمینان بخشی و شهادت دهی است" (۴۱). همچنین با تحقیق برخی از پژوهشگران (۴۲) در یک راستا است. ایشان دریافتند که استقلال حسابرسان به منزله جوهر و پایه اساسی فرایند حسابرسی می‌باشد، که برای حسابرسان شرایط فکری عاری از تمام محدودیت‌های شخصی، خارجی و سازمانی که مانع عملکرد شغلی او می‌شود را فراهم می‌کند. استقلال با رفتار اخلاقی حسابرسان در ارتباط است.

مضمون دیگر بعد معنی داری؛ تخصص طلبی است. فرضیه تخصص حسابرسان بر این باور است که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد. تخصص بر مبنای آموزش و یا تجربه عملی می‌باشد که از حسابرسی در یک صنعت خاص به دست می‌آید (۴۳). شاخص‌های در این پژوهش تخصص طلبی عبارت بود از: اظهار نظر بر اساس تخصص و مهارت‌های واقعی، عدم پذیرش کار در صورتی که فرد تخصص لازم را ندارد، تلاش و کوشش در جهت افزایش تخصص در حیطه حسابرسی و تأکید بر آن، ارتقاء دانش و مهارت‌های حسابرسی، عدم انتقاد از کیفیت کار دیگر حسابرسان در این راستا برخی از پژوهشگران (۴۴) در تحقیق خود نشان دادند که اثر تخصص (تصدی) حسابرسان در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

بلندمدت سرمایه اخلاقی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسان در طول زمان مورد مطالعه قرار نگرفته است.

نتیجه گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که سرمایه اخلاقی می‌تواند به عنوان مبنایی کلیدی در انتخاب حسابرسان و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسان ایفای نقش کند. تحلیل‌های کیفی و کمی انجام شده، سه مضمون فراگیر تقوا، معناداری و شفافیت را به عنوان ابعاد اصلی سرمایه اخلاقی شناسایی نمود که هر یک از طریق مؤلفه‌های سازمان‌دهنده خود به ارتقای اعتماد، استقلال و پاسخگویی در حرفه حسابرسان کمک می‌کنند. این نتایج حاکی از آن است که انتخاب حسابرسان بر اساس شاخص‌های اخلاقی نه تنها موجب افزایش اعتبار گزارشگری مالی می‌شود، بلکه زمینه‌ساز ارتقای شفافیت و کارایی در نظام حسابرسان نیز خواهد بود. از منظر کاربردی، یافته‌ها می‌توانند برای نهادهای ناظر، مؤسسات حسابرسان و سازمان‌ها در طراحی معیارهای انتخاب حسابرسان مورد استفاده قرار گیرند تا با تأکید بر ارزش‌های اخلاقی، کیفیت خدمات حسابرسان ارتقا یابد. همچنین از دیدگاه سیاست‌گذاران حرفه‌ای، توجه به سرمایه اخلاقی می‌تواند به عنوان معیاری مکمل در کنار صلاحیت‌های فنی و تخصصی، به تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های مؤثرتر کمک کند. در نهایت، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده با گسترش جامعه آماری به سایر ذی‌نفعان، از جمله سرمایه‌گذاران و مدیران مالی، و همچنین استفاده از روش‌های طولی برای بررسی اثرات بلندمدت سرمایه اخلاقی بر کیفیت حسابرسان، ابعاد جدیدی از این موضوع را روشن سازند.

ملاحظه های اخلاقی

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

سپاسگزاری

بدین وسیله از تمامی صاحب‌نظران و حسابرسان گرامی که با صبر و همکاری ارزشمند خود در مصاحبه‌ها و پرسشنامه‌ها به پیشبرد این پژوهش کمک کردند، صمیمانه سپاسگزاری می‌شود. همچنین از همه عزیزانی که در فرآیند اجرایی، تحلیل داده‌ها و مشاوره علمی همراه اینجانب بودند، کمال تشکر به عمل می‌آید..

واژه نامه

1. Audit	حسابرسی
2. Moral capital	سرمایه اخلاقی
3. Human capital	سرمایه انسانی
4. Strategic	راهبردی

بیطرفی و عدم جانبداری، و فراتر رفتن از مفهوم معیشتی است (۵۲). واقع‌بینی یکی از چهار اصل بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی است. بر اساس گزاره ارزش افزایی انجمن حسابرسان داخلی (۵۵) واقع‌بینی (بی‌طرفی) یکی از عناصر اصلی سه‌گانه حسابرسان داخلی، قلمداد می‌گردد و استاندارد حسابرسان (استفاده از کار حسابرسان داخلی) نیز واقع‌بینی را یکی از مؤلفه‌های اصلی برای استفاده از کار حسابرسان داخلی بر شمرده است (۵۳).

مؤلفه دیگر قانون‌گرایی است. در واقع زیر عنوان قانون است که نظم معنا پیدا کرده و انسان با دیگر هم‌نوعان خویش ارتباط و تعامل برقرار می‌کند. قانون‌گرایی به معنای ضابطه‌مند و قاعده‌مند بودن رفتارهای انسانی در قالب هنجارهای تدوین شده و مورد پذیرش اکثریت افراد جامعه و باعث تداوم و قوام جامعه است. قانون‌گرایی پیامدها، آثار و تبعات بسیار زیادی برای جامعه دارد و تحقق بسیاری از اهداف اجتماعی متضمن رعایت قوانین و مقررات است (۵۶). نتایج پژوهش برخی محققان (۵۷) نیز نشان داد که رفتارهای اخلاقی انسان ریشه در ارزش‌های اجتماعی از جمله اعتماد اجتماعی دارد. بنابراین بهبود اعتماد در میان افراد جامعه، می‌تواند منجر به بهبود اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسان گردد و در نهایت وضعیت اخلاقی حسابرسان یکی از عوامل تأثیرگذار بر رفتار حسابرسان است (۵۸).

در راستای بررسی پیشنهادهای کاربردی با توجه به یافته‌های پژوهش، سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسان می‌توانند معیارهای سرمایه اخلاقی شامل تقوا، معنی‌داری و شفافیت را به عنوان بخشی از فرآیند ارزیابی و انتخاب حسابرسان به کار گیرند تا کیفیت گزارشگری مالی بهبود یابد. طراحی و ارائه دوره‌های آموزشی ویژه حسابرسان، با تمرکز بر شاخص‌های اخلاقی شناسایی شده، می‌تواند مهارت‌های اخلاقی و حرفه‌ای آن‌ها را ارتقا دهد. ایجاد سیاست‌ها و چارچوب‌های شفاف در انتخاب حسابرسان و انتشار معیارهای اخلاقی، اعتماد ذی‌نفعان را افزایش می‌دهد و می‌تواند کیفیت حسابرسان را تضمین کند. نهادهای ناظر و انجمن‌های حرفه‌ای می‌توانند مدل ارائه‌شده در پژوهش را به عنوان ابزار اعتبارسنجی حسابرسان و ارزیابی کیفیت حسابرسان به کار گیرند. همچنین، توسعه شاخص‌های اخلاقی متناسب با فرهنگ سازمانی، با توجه به تفاوت‌های فرهنگی و سازمانی، توصیه می‌شود تا شاخص‌ها بر اساس زمینه‌های محلی و نیازهای سازمانی تطبیق داده شوند.

پژوهش با محدودیت‌هایی همراه بود که بر تفسیر و تعمیم نتایج تأثیرگذار است، پژوهش محدود به حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود و ممکن است شاخص‌های اخلاقی و اثر آن‌ها در سایر کشورها یا فرهنگ‌ها متفاوت باشد. استفاده از پرسشنامه محقق ساخته و مصاحبه نیمه ساختارمند ممکن است با سوگیری پاسخ‌دهندگان همراه باشد و بر دقت اندازه‌گیری سرمایه اخلاقی تأثیرگذار باشد. پژوهش بیشتر بر اثر مستقیم سرمایه اخلاقی بر کیفیت حسابرسان تمرکز داشت و اثرات میانجی یا تعدیل‌کننده مانند فشارهای سازمانی، شرایط اقتصادی یا ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مورد بررسی قرار نگرفت. همچنین داده‌ها در یک بازه زمانی مشخص جمع‌آوری شد و تغییرات



13. Meaningfulness	معنی‌داری	5. Moral	اخلاقی
14. Professional Responsibility	مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای	6. Financial reports	گزارش‌های مالی
15. Transparency and accountability	شفافیت و پاسخگویی	7. Ethical indicators	شاخص‌های اخلاقی
		8. Honesty	صداقت
		9. Confidentiality	رازداری
		10. Commitment	تعهد
		11. Piety	تقوا
		12. Moral values	ارزش‌های اخلاقی

References

- DeFond ML, Zhang J. A review of archival auditing research. *J Account Econ*. 2014;58(2-3):275-326. DOI: [10.1016/j.jacceco.2014.09.002](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002)
- Moustafa Abdallah BA, Ghanem MG, Hijazi WH. Analyzing the factors that affect auditor's judgment and decision making in Lebanese audit firms. *J Risk Financ Manag*. 2024;17(2):73. doi:10.3390/jrfm17020073
- Cameron K, Bright D, Caza A. Developing ethical capital in professional organizations. *Journal Appl Behav Sci*. 2023;59(1):45-68. <https://doi.org/10.1177/0021886318773459>
- Samagaio, A., Francisco, P. M., Felício, T., & Matos, P. V. The relationship between time pressure, ethical culture and audit quality. *Management Decision*. 2025; DOI: [10.1108/MD-04-2024-0870](https://doi.org/10.1108/MD-04-2024-0870)
- Cohen J, Simnett R. Audit quality and ethics: A review and synthesis. *Account Horiz*. 2020;34(2):1-24.
- Abbasi M, Salehi A. Moral capital and auditor selection in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Quarterly Journal of Auditing Research*. 2012.
- Suchman M. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Acad Manage Rev*. DOI:10.2307/258788
- Ahmad N, Khan M, Saleem A. Ethical capital and audit quality: Mediating role of auditor independence. *Journal of Business Ethics*. 2022;179(3):755-769.
- Donaldson T, Preston LE. The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Acad Manage Rev*. 1995;20(1):65-91. DOI: [10.5465/amr.1995.9503271992](https://doi.org/10.5465/amr.1995.9503271992)
- Jensen MC, Meckling WH. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal Financ Econ*. 1976;3(4):305-360. DOI: [10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Nwanyanwu LA. Auditors' ethical orientation and audit quality: An empirical examination. *Int J Account Res*. 2021;9(2):1-10.
- Brown ME, Treviño LK. Ethical leadership and audit judgment: A behavioral perspective. *Account Organ Soc*. 2021;93:101-123.
- Rest JR. Moral judgment and professional ethics. *J Appl Psychol*. 2022;107(4):621-637.
- DeFond M, Zhang J. The economics of auditor choice: A review and future directions. *Account Rev*. 2023;98(1):25-62.
- Knechel WR, Krishnan G, Pevzner M, Shefchik LB, Velury U. Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Auditing J Pract Theory*. 2022;41(1):1-29.
- Abbasi E, Salehi M. Ethical capital and auditor selection: A governance-based perspective. *J Bus Ethics*. 2023;188(2):455-472.
- Houque MN, van Zijl T, Dunstan K, Karim AKMW. Corporate ethics and auditor choice – international evidence. *Res Account Regul*. 2015;27(1):57-65. doi:10.1016/j.racreg.2015.03.007
- Sikka P. Accounting scandals, ethical collapse and audit failure. *Crit Perspect Account*. 2021;80:102-119.
- Yazdani H, Karimi M. Factors Affecting the Selection of Auditors in Iranian Listed Companies. *Audit Q*. 2021;29(1):71-90.
- Akbari Z, et al. The Effect of Auditors' Personal and Ethical Characteristics on the Quality of Financial Reporting. *Journal Account Dev*. 2023;10(4):85-106.
- Amin M, Hossain M, Karim A. Ethical behavior and audit quality: Evidence from emerging markets. *Account Forum*. 2023;47(2):210-225.
- Attride-Stirling J. Thematic networks: an analytic tool for qualitative research. *Qual Res*. 2001;1(3):385-405. doi:10.1177/146879410100100307
- Guba EG, Lincoln YS. Competing paradigms in qualitative research. In: *Handbook of qualitative research*. 2nd ed. 1994:163-194. https://ankara.lti.cs.cmu.edu/11780/sites/default/files/10-guba_lincoln_94.pdf
- Elsalhen M. The Effect of Working Experience, Integrity, Competence, And Organizational Commitment on Audit Quality (Survey on State Companies in Libya) [Doctoral dissertation]. Universitas Brawijaya; 2015.
- Shafiei Hematabad H. Confidentiality and its limits in accounting and auditing. *First Natl Conf Account Manage Shiraz*; 2013. doi:10.22059/fnc.2013.350577.1014
- Fakhri A, Hajiha Z. The impact of auditors' professional ethics on improving efficiency and promoting audit operations (Case study: auditors who are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants). 2019. Available from: <https://civilica.com/doc/1352810>
- Yen SC, Lo Y, Lee A, Enriquez J. Learning online, offline, and in-between: Comparing student academic outcomes and course satisfaction in face-to-face, online, and blended teaching modalities. *Educ Inf Technol*. 2018;23(5):2141-2153. doi:10.1007/s10639-018-9707-5
- Hameed S. The Need for Islamic Accounting: Perception of Its Objectives and Characteristics by Malaysia Accountants and Academics [PhD thesis]. University of Dundee; 2000. https://www.researchgate.net/publication/45197677_The_need_for_Islamic_accounti
- Zandi G, Sulaiman M, Rashed N. Spirituality and leader's effectiveness: an Islamic perspective. *Asian Econ Financ Rev*. 2015;5(1):155-166. doi:10.18488/journal.aefr/2015.5.1/102.1.155.166

30. Hilary G, Hui KW. Does religion matter in corporate decision making in America? J Financ Econ. 2009;93(3):455-473. doi:10.1016/j.jfineco.2008.10.001
31. Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2013). Religiosity and tax avoidance. The Journal of the American Taxation Association, 35(1), 53-84. DOI: 10.2308/ATAX-50341
32. Koo DS, Ramalingegowda S, Yu Y. The effect of financial reporting quality on corporate dividend policy. Rev Account Stud. 2017;22(2):753-790. doi:10.1007/s11142-017-9393-3.
33. Rutherford K, Dowshen S. Teaching your self-control. Nemours Foundation; 2001.
34. Khazaei Z. Moral saints. Theological Philosophy Research Journal. 2015;6(4):144-166. doi:10.22059/jtpr.2015.235639.1000. (In Persian)
35. Evans JH 3rd, Hannan RL, Krishnan R, Moser DV. Honesty in managerial reporting. Account Rev. 2001;76(4):537-559. doi:10.2308/accr.2001.76.4.537.
36. Khosravi Y, Beigdelili A, Abdi G. The relationship between auditor honesty and organizational commitment in preventing fraud. Audit Knowledge Q. 2022;22(86):301-319. doi:10.22059/jak.2022.235638.9999. (In Persian)
37. Sukriah. Pengaruh pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Paper presented at: Simposium Nasional Akuntansi XII (SNA12); 2009; Universitas Sriwijaya.
38. Ghasemi NA, Javidmehr Z, Mehravaran R, Hassani J. Comparison of personality traits and cognitive components of emotion regulation in criminal and normal women. Soc Order. 2019;11(2):115-134. https://sid.ir/paper/187325/fa.
39. Bazrafshan Moghadam M, Eghbalizadeh S, Karimi A. Study of professional competencies of education teachers. In: Second International Conference on Management and Industry; 2021. https://civilica.com/doc/1400578.
40. Almasi M, Fatemifar M, Nemati L. The relationship between organizational agility and teamwork on human resource productivity with the mediating role of ethical decision-making. Ethics Sci Technol. 2019;14(1):82-88. https://sid.ir/paper/122927/fa.
41. Safri Bidsakan S, Nasrollahi MH. Simultaneous presence of auditors as legal inspectors and auditors of companies: Increasing ethical risks or enhancing audit quality. Account Audit Stud. 2016;5(19):96-113. doi:10.22059/aas.2016.350580.1017. (In Persian)
42. Tabandeh Salehi. The relationship between auditor professional ethics and audit quality. Ethics Sci Technol. 2016;11(3):77-86. https://civilica.com/doc/1725131.
43. Cao Y, Feng Z. Do supply shocks in the audit partner labor market affect auditor choice? Evidence from a quasi-natural experiment. China Journal Account Res. 2022;15(1):100221. doi:10.1016/j.cjar.2022.02.001.
44. Rostami Y, Saadatnia E, Zandi Qaymassi F, Fatemi Asl SS. Examining the relationship between auditor's specialization in industry and audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Account Manag Outlook. 2023;5(57):105-121. doi:10.22059/jama.2023.350573.1010. (In Persian)
45. Badara MAS, Saidin SZ. The journey so far on internal audit effectiveness: A calling for expansion. Int J Acad Res Account Finance Manag Sci. 2013;3(3):340-351. https://www.researchgate.net/publication.
46. Soleimani Amiri G, Taheri M. Ranking factors affecting the quality of internal audit activities: ANP model. Audit Knowledge Quarterly. 2018;18(71):149-174. doi:10.22059/akq.2018.350576.1013. (In Persian)
47. Mathieu JE, Zajac DM. A review and meta-analysis of the antecedents, correlations and consequences of organizational commitment. Psychol Bull. 1995;108(2):171-194. doi:10.1037/0033-2909.108.2.171.
48. Sadeghi Far J. Individual value and organizational commitment. Shiraz: Navid Shiraz; 2007. (In Persian) doi:10.22059/nb.2007.350578.1015.
49. Bani M, Faghani Makrani K, Zabihi A. The impact of professional commitment and moral ideology on audit quality with the mediating role of auditors' ethical behavior in state-owned companies using structural equation modeling. Governmental Accounting. 2019;6(1):81-96. doi:10.22059/jga.2019.235644.1004. (In Persian)
50. Fiolleau K, Kaplan SE. Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students. Journal Bus Ethics. 2017;142:259-276. doi:10.1007/s10551-016-3151-5.
51. Ismail S, Yuhannis N. Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. Asia-Pac J Bus Adm. 2018. doi:10.1108/APJBA-07-2017-0068.
52. Ratuva S. COVID-19, communal capital and the moral economy: Pacific Islands responses. Cult Dyn. 2021;33(3):194-197. doi:10.1177/09213740211014312.
53. Manti V, Ali Pour AH. The extent of independent auditors' reliance on internal auditors' work considering the manager development strategy. Empir Stud Financ Account. 2021;18(69):85-113. doi:10.22059/jefas.2021.18.69.85. (In Persian)
54. Miqiz W. Auditing principles. Translated by Arbab Sulaimani A, Nafri M. Audit Organization Publishing; 2022. doi:10.22059/jap.2022.10.22059. (In Persian)
55. Institute of Internal Auditors (IIA). Practice Guide: Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency. 2010.
56. Javadeyeganeh MR, Fouladian M, Rezaei Bahraabad H. Examining factors affecting legality in the administrative system of Iran. Evaluation Knowledge. 2010;2(5):1-34. doi:10.22059/jek.2010.235640.1001. (In Persian)
57. Nazari R, Zadeh R. The Relationship between Social Trust and Moral Disengagement in the Auditing Profession. Ethics in Science and Technology 2024; 19 (2) :197-202 URL: http://ethicsjournal.ir/article-1-3263-fa.html
58. auditors' moral reasoning and other abnormal behaviors. Ethics in Science and Technology. 2018;13(4):133-139. Available from: http://ethicsjournal.ir/article-1-1276-fa.html