



## ارائه الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حساب‌رسان در خدمات حرفه‌ای با رویکرد کیفی

طاهر داوری

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

رضیه علی‌خانی<sup>۱</sup>

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

مهدی مران‌جوری

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

رضا فلاح

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

(تاریخ دریافت: ۱۳ آبان ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۱۷ اردیبهشت ۱۴۰۳)

هدف تحقیق حاضر ارائه الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حساب‌رسان در خدمات حرفه‌ای می‌باشد. این پژوهش از نوع کیفی و با رویکرد اکتشافی-تبیینی است. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان شاغل در حرفه و صاحب‌نظران حوزه حسابداری است. نمونه‌گیری به صورت هدفمند و به شیوه نمونه‌گیری متوالی و بصورت گلوله برفی انجام شد که ۱۵ نفر از حساب‌رسان و صاحب‌نظران مورد مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته قرار گرفتند. داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. یافته‌ها نشان داد عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حساب‌رسان در خدمات حرفه‌ای شامل عوامل سازمانی و مدیریتی (۸ شاخص)، عوامل اخلاقی و فرهنگی (۱۱ شاخص)، عوامل اقتصادی و مالی (۸ شاخص)، عوامل حکمرانی و قانونی (۵ شاخص) می‌باشند. درک دقیق این پسران‌ها و ارتباط آنها با رفتارهای اخلاقی حساب‌رسان می‌تواند به پیشگیری از ریاکاری و ایجاد یک محیط حرفه‌ای و اخلاقی در حوزه حسابداری کمک کند.

واژه‌های کلیدی: ریاکاری اخلاقی، حساب‌رسان، خدمات حرفه‌ای.

<sup>1</sup> alikhani\_r2@yahoo.com

## مقدمه

در سال‌های اخیر، رفتارهای غیرحرفه‌ای حسابربان منجر به رسوایی‌های مالی و شکست‌های تجاری شده است. بنابراین حسابربان به دلیل عدم توانایی در کشف یا گزارش تقلب و اشتباهات مورد انتقاد قرار گرفته‌اند. این حوادث اعتماد عمومی را نسبت به حرفه حسابرسی از بین برده است. برای رفع این نگرانی‌ها، استانداردها و شیوه‌های حسابرسی برای افزایش استقلال و عینیت حسابرس در حال تجدید نظر هستند [۲]. علی‌رغم وجود قوانین و مقررات از جمله آیین رفتار حرفه‌ای، همچنان رفتارهای غیراخلاقی از سوی حسابربان وجود دارد. زیرا اخلاقیات فراتر از قوانین است و نیازمند تعهد جمعی و سیستمی می‌باشد [۲۷]. ریاکاری اخلاقی یکی از مفاهیم مهم در حوزه اخلاقیات و رفتار سازمانی است. برای حسابربان و متخصصان حسابداری ضروری است که رفتار اخلاقی را در اولویت قرار دهند و بالاترین استانداردهای صداقت و شفافیت را در کار خود رعایت کنند. این را می‌توان از طریق آموزش مستمر، پرورش فرهنگ آگاهی اخلاقی در سازمان‌ها و ایجاد کانال‌های ارتباطی باز برای گزارش هرگونه نگرانی اخلاقی به دست آورد. در نهایت، این مسئولیت حسابربان و کل صنعت است که دائماً در جهت کاهش رفتارهای غیراخلاقی و اطمینان از اعتماد عمومی به این حرفه تلاش کنند [۱۵].

ریاکاری اخلاقی عبارت است از تظاهر به رعایت اصول اخلاقی در حالی که در عمل به آنها پایبند نیست. این یک رفتار فریبنده و اغلب خودخواهانه است که جوهر ارزش‌های اخلاقی را تضعیف می‌کند. در جامعه امروزی، ریاکاری اخلاقی بسیار رایج شده است، به طوری که افراد و حتی مؤسسات دست به اقداماتی می‌زنند که با اعتقادات اخلاقی اعلام شده آنها در تضاد است [۲۲]. ریاکاری اخلاقی حسابربان می‌تواند آثار منفی بر حرفه و جامعه داشته باشد. از جمله این آثار نامطلوب، کاهش اعتماد عمومی و زیان به حرفه حسابرسی است. زمانی که حسابربان دست به رفتارهای غیراخلاقی می‌زنند، مانند چشم‌پوشی از فعالیت‌های متقلبانه یا دستکاری صورت‌های مالی، نه تنها یکپارچگی کار آنها را تضعیف می‌کند، بلکه اعتماد ذینفعان، از جمله سرمایه‌گذاران و نظارت‌کننده‌ها، در فرآیند حسابرسی را از بین می‌برد. این از دست دادن اعتماد می‌تواند پیامدهای گسترده‌ای داشته باشد و بر ثبات بازارهای مالی و عملکرد کلی اقتصاد تأثیر بگذارد [۱۸]. یکی از انحرافات اخلاقی، ریاکاری اخلاقی است که در آن افراد برخلاف انگیزه‌های زیربنایی خود عمل می‌کنند [۱۶]. ریاکاری شامل ارتباطات کلامی و غیرکلامی است و می‌تواند منجر به گمراهی دیگران شود [۳۴]. بنابراین بررسی ریاکاری اخلاقی حسابربان حائز اهمیت است.

ریاکاری اخلاقی می‌تواند در سازمان‌ها و مشاغل مختلف از جمله حرفه حسابرسی رخ دهد. حسابربان باید به اصول اخلاق حرفه‌ای مانند درستکاری و صداقت پایبند باشند. یکی از دلایل کلیدی که نشان می‌دهد ریاکاری اخلاقی می‌تواند در حرفه حسابرسی ظاهر شود، تضاد منافع است که حسابربان ممکن است با آن مواجه شوند. حسابربان مسئول بررسی و ارزیابی صورتهای مالی یک سازمان به منظور ارائه نظر بی‌طرفانه در مورد صحت و انطباق آنها با مقررات مربوط هستند. با این حال، حسابربان اغلب توسط همان سازمان‌هایی که قرار است به طور عینی ارزیابی کنند، استخدام می‌شوند و حقوق می‌گیرند و یک معضل اخلاقی بالقوه ایجاد می‌کنند [۳۳].

یکی از چالش‌های اخلاقی حرفه حسابرسی، ریاکاری است که منجر به بی‌اعتمادی و دوگانگی می‌شود. عواملی مانند فشارهای شغلی و ویژگی‌های فردی بر تمایل به ریاکاری تأثیر می‌گذارد [۲۸]. همچنین توجیه رفتارهای غیراخلاقی نیز نوعی ریاکاری محسوب می‌شود [۲۶]. زمانی که حسابرسان دست به رفتار غیراخلاقی می‌زنند، نه تنها به اعتماد مشتریان خود خیانت می‌کنند، بلکه یکپارچگی کل حرفه را نیز تضعیف می‌کنند [۲۴]. این ریاکاری می‌تواند به طرق مختلف ظاهر شود، گاهی حسابرسان آگاهانه از مغایرت‌های مالی چشم‌پوشی می‌کنند یا عمداً اطلاعات را نادرست ارائه می‌کنند. عواقب چنین اقداماتی می‌تواند شدید باشد، از ضررهای مالی برای ذینفعان تا عواقب قانونی برای خود حسابرسان [۱۷]. برای مبارزه با این موضوع، برای حسابرسان بسیار مهم است که عواملی را که به ریاکاری در حرفه آنها کمک می‌کند، بشناسند و به آنها رسیدگی کنند. لذا هدف اصلی تحقیق حاضر ارائه الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای می‌باشد.

### اهمیت و ضرورت

در دنیای امروز، حسابرسان نقش بسیار حیاتی در اطمینان از صحت و اعتبار اطلاعات مالی شرکت‌ها و سازمان‌ها ایفا می‌کنند. با توجه به پیچیدگی روزافزون معاملات مالی و افشای اطلاعات، ضرورت توسعه مدلی برای پس‌ران‌های ریاکاری اخلاقی در این صنعت بی‌پایان اهمیت دارد. این مدل می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا در مواجهه با موارد مشکوک به ریاکاری اخلاقی، اقدامات مناسبی انجام دهند و اعتماد عمومی به حسابرسی را تقویت کنند. این مدل همچنین می‌تواند در تشخیص و جلوگیری از کلاهبرداری مالی احتمالی، که در سالهای اخیر به یک نگرانی رو به رشد تبدیل شده است، کمک کند. با افزایش پیشرفت‌های فناوری و روش‌های پیشرفته مورد استفاده کلاهبرداران، حسابرسان باید یک قدم جلوتر بمانند تا از منافع مشتریان و عموم خود محافظت کنند. با استفاده از این مدل، حسابرسان می‌توانند نشانگرهای اختلال و نادرستی در داده‌های مالی را تشخیص دهند و به آنها امکان می‌دهند تا اقدامات پیشگیرانه‌ای را برای جلوگیری از وقوع فعالیت‌های کلاهبرداری انجام دهند. این اقدام نه تنها به حفظ استحکام مالی سازمان‌ها کمک می‌کند، بلکه اطمینان می‌دهد که حوزه حرفه حسابرسی به عنوان یک ستون اصلی و اساس قابل اعتماد برای پاسخگویی در دنیای تجارت حفظ می‌شود [۲۵].

ریاکاری اخلاقی در حوزه حسابرسی و خدمات حرفه‌ای، به عنوان یکی از مسائل بحرانی و تهدیدکننده کیفیت و اعتماد عمومی در این صنعت‌ها شناخته می‌شود. علاوه بر این، موجودیت‌هایی چون عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی در این صنعت‌ها به صورت پیچیده و با تنوع زیادی عمل می‌کنند. از این رو، ارائه یک الگوی تحلیلی و تفسیری از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی با رویکرد کیفی می‌تواند به بهبود مفهومی درک از این پدیده کمک کرده و به سازمان‌ها و حسابرسان در مقابله با آن کمک نماید [۱۳]. در مقاله حاضر، به بررسی عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی در حوزه حسابرسی و خدمات حرفه‌ای پرداخته و یک الگوی تفسیری از این عوامل با رویکرد کیفی ارائه می‌شود. این تحقیق امیدوار است که به توسعه راهکارهای بهبود کیفیت خدمات حرفه‌ای و کاهش ریاکاری اخلاقی در این صنعت‌ها کمک کند و برای محققان و علاقه‌مندان به حوزه حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای تازه‌ترین دستاوردها و درک‌ها را ارائه دهد.

### مبانی نظری

این عنوان بر اساس چند تئوری زیربنایی قرار دارد: از جمله؛ نظریه اخلاق حرفه‌ای<sup>۱</sup>، که بر اهمیت اخلاق و استانداردهای اخلاقی در حرفه‌های مختلف از جمله حسابداری تأکید دارد [۲۳]. بر اساس این نظریه، ریاکاری اخلاقی در بین حسابرسان می‌تواند ناشی از ضعف چارچوب اخلاقی حاکم بر حرفه حسابداری باشد. همچنین نظریه انگیزش و پاداش<sup>۲</sup>، که بر نقش عوامل انگیزشی و سیستم پاداش‌دهی در تصمیم‌گیری اخلاقی افراد تأکید دارد [۲۹]. بر این اساس، طراحی نامناسب سیستم پاداش و پرداخت‌ها می‌تواند منجر به افزایش ریاکاری اخلاقی حسابرسان شود. نظریه محیط سازمانی<sup>۳</sup>، که بر تأثیر محیط سازمانی بر تصمیم‌گیری اخلاقی افراد تأکید دارد [۳۰]. بر این اساس، ویژگی‌های محیط کاری حسابرسان مانند فرهنگ سازمانی، ساختار قدرت و رهبری می‌تواند بر ریاکاری اخلاقی آنها تأثیرگذار باشد و نظریه خودتنظیمی<sup>۴</sup>، که بر نقش عوامل درونی افراد در تصمیم‌گیری اخلاقی تأکید دارد [۱۴]. بر این اساس، ویژگی‌های فردی حسابرسان مانند خودکنترلی، خودانگیزشی و خودنظارتی می‌تواند بر ریاکاری اخلاقی آنها تأثیرگذار باشد. این چهار تئوری زیربنایی می‌توانند چارچوبی مناسب را برای ارائه الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای فراهم کنند.

### پیشینه پژوهش

ووگت<sup>۵</sup> (۲۰۲۳) در نتایج پژوهش خود بیان داشت بین ریاکاری به عنوان اشتباه و ریاکاری به عنوان تضعیف جایگاه اخلاقی تفاوت وجود دارد [۳۲]. لیو و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۲) استدلال می‌کنند که ریاکاری یک اشتباه اخلاقی متمایز است زیرا توانایی ما برای مشارکت در بحث متقابل در مورد تخلف را مختل می‌کند [۲۲]. همچنین نتایج پژوهش کیم و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۱) نشان داد که محققان مدیریت معمولاً ریاکاری را انگیزه و استراتژیک می‌دانند، اما ریاکاری در حسابداری که ممکن است از تفاوت‌های اساسی افراد در دسترسی به اطلاعات نیز ناشی شود. به عبارت دیگر، ریاکاری در حرفه حسابداری که ممکن است ناشی از نابرابری اطلاعاتی باشد، می‌تواند به تحریف‌های ادراکی منجر شود. این موضوع، پرداختن به ریاکاری و رفتارهای غیراخلاقی را در سطح گسترده‌تر دشوارتر می‌سازد [۱۹]. آپادیا<sup>۸</sup> (۲۰۲۰) نیز در پژوهش خود بیان داشت ریاکاری یک اشتباه اخلاقی متمایز است، که می‌تواند توانایی اشخاص را برای درک ارزش افراد خاصی دیگر که با هم درگیر یک روند پاسخگویی هستند، مختل کند [۳۱]. نتایج پژوهش نوروزی و همکاران (۱۴۰۰) نشان داد عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی در سازمان‌های دولتی

<sup>1</sup> Professional Ethics Theory

<sup>2</sup> Motivation and Incentive Theory

<sup>3</sup> Organizational Environment Theory

<sup>4</sup> Self-Regulation Theory

<sup>5</sup> Vogt

<sup>6</sup> Liu et al

<sup>7</sup> Kim et al

<sup>8</sup> Upadhyaya

شامل ۷ بعد عوامل ارزشی، توانایی مدیریتی، مسئولیت پذیری، عدالت سازمانی، شفافیت سازمانی، وجدان کاری و تعهد سازمانی می‌باشد [۱۰]. همچنین صفر زاده و جمالی (۱۴۰۰) نیز بیان داشتند که ریاکاری نه تنها از انگیزه افراد برای تفسیر و استفاده از اطلاعات به صورت خودکار (به شیوه خدمت به خود)، بلکه همچنین از تفاوت های اساسی در دسترس مردم به خود این اطلاعات نیز ناشی می‌شود [۳]. محبی مقدم (۱۴۰۰) نیز در نتایج پژوهش خود بیان نمود که اعمال غیر اخلاقی حسابداران و حسابرسان، ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم، در عملکرد کارای بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می‌کنند [۵]. ریاکاری و رفتار غیر اخلاقی در میان حسابرسان و ارائه دهندگان خدمات حرفه‌ای همواره یکی از چالش‌ها و معضلات اصلی در حوزه‌ی حسابرسی و خدمات مالی بوده است. تحقیقات نشان می‌دهد که علی‌رغم افزایش نظارت‌ها، مقررات و استانداردهای اخلاقی، همچنان میزان قابل توجهی از رفتارهای غیر حرفه‌ای و غیر اخلاقی در بین حسابرسان وجود دارد [۹]. در پژوهش‌های پیشین، عوامل متعددی به‌عنوان عوامل تسهیل‌کننده و تشدیدکننده رفتارهای غیر اخلاقی سازمان‌ها شناسایی شده‌اند. مانند؛ عوامل ارزشی، توانایی مدیریتی، مسئولیت‌پذیری، عدالت سازمانی، شفافیت سازمانی، وجدان کاری، تعهد سازمان [۱۰]، تفاوت در دسترسی به اطلاعات [۳]، به‌عنوان تضعیف جایگاه اخلاقی [۳۲]، ریاکاری به‌عنوان اشتباه اخلاقی متمایز [۲۲، ۳۱]، تفاوت در دسترسی به اطلاعات و تحریف‌های ادراکی [۱۹]، اختلال در درک ارزش افراد دیگر [۳۱]. با این حال، تاکنون الگو یا چارچوب جامعی که به صورت سیستماتیک عوامل کاهنده و محدودکننده ریاکاری اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار دهد، ارائه نشده است. از این رو، انجام پژوهش حاضر با هدف ارائه الگویی جامع از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان، ضروری به نظر می‌رسد.

### روش شناسی

روش پژوهش: این پژوهش از نوع کیفی و با رویکرد اکتشافی-تبیینی می‌باشد  
جامعه آماری پژوهش: شامل حسابرسان شاغل در حرفه و صاحب‌نظران حوزه حسابرسی است.  
روش نمونه‌گیری: نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری هدفمند و با استفاده از روش گلوله برفی صورت گرفت.  
نمونه‌گیری تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت، یعنی نقطه‌ای که افزودن نمونه جدید بر توسعه مدل یا نظریه تحقیق تأثیری نداشت [۲۰]. اشباع نظری این پژوهش از طریق ۱۵ مصاحبه به دست آمد.  
روش گردآوری اطلاعات: روش اصلی گردآوری اطلاعات در این پژوهش، تکنیک مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته بود. که در آن محقق عناصر و موضوعات مورد نیاز برای پوشش اطلاعات را از قبل آماده می‌کند، در حالی که سؤالات باز و کلی هستند. یعنی از قبل آماده نیستند و بستگی زیادی به سوالاتی دارند که به طور ناگهانی از مصاحبه و شخص در حال انجام در فرآیند مصاحبه ایجاد می‌شود.  
روش تجزیه و تحلیل داده‌ها: داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در نهایت الگوی پیشنهادی از طریق اعتبارسنجی توسط خبرگان مورد تایید قرار گرفت.

انجام مصاحبه به صورت حضوری و تلفنی با خبرگان برای استخراج عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان و کشف ماهیت مفهوم آن انجام شد. بعد از انجام هماهنگی‌های لازم جهت انجام مصاحبه و تعیین وقت مصاحبه، تمام مصاحبه‌ها توسط خود پژوهشگر انجام شد و با کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان به صورت صوتی ضبط گردید. به‌طور کلی میانگین زمان انجام مصاحبه‌ها ۵۸ دقیقه بود. با توجه به آن که در مصاحبه‌های حضوری امکان نوشتن صحبت‌های مشارکت‌کنندگان در حین مصاحبه اندکی سخت می‌باشد، لذا از نرم‌افزار کال رکورد<sup>۱</sup> برای ضبط صدا استفاده شد تا در حین مصاحبه تمام جمله‌ها ثبت شود. پس از پایان هر مصاحبه، صوت به نوشتاری برگردان می‌شد و تحلیل اولیه روی آن صورت می‌گرفت تا از این طریق مشخص شود به اصل اشباع رسیدیم یا خیر. در مصاحبه سیزدهم مشخص شد که اصل اشباع صورت گرفته است و جواب‌های ارائه‌شده با پاسخ‌های قبلی مشابهت داشته و چیزی به یافته‌ها اضافه نمی‌کنند و لذا نیازی به ادامه مصاحبه‌ها نیست. ولی برای اطمینان از این امر تا مصاحبه پانزدهم انجام پذیرفت. کدگذاری داده‌ها به صورت کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام شد.

ابزار تحلیل داده‌ها: کدگذاری مصاحبه‌ها با استفاده از نرم افزار MAXQDA<sup>۲۰۲۰</sup> انجام پذیرفت. روایی: به منظور دستیابی به روایی مطلوب ابزار مصاحبه، یافته‌های مصاحبه توسط متخصصان و اساتید، مطالعه و نقطه نظرات آنها اعمال شده است. مدل مفهومی شناسایی شده و گویه‌های آن توسط اساتید مطالعه و مورد بازبینی قرار گرفته و مواردی نیز اصلاح و تغییر داده شد. جهت بررسی کیفیت و اعتباربخشی به نتایج کیفی در تحقیق حاضر از معیارهای ارزشیابی لینکلن و گابا<sup>۲</sup> (۱۹۸۵) شامل معیارهای اعتبار، انتقال، قابلیت اعتماد و تأییدپذیری استفاده شد [۲۱].

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

#### جدول ۱. پایایی مصاحبه‌ها به روش باز آزمون

<sup>۱</sup> Call Recorder Software

<sup>۲</sup> Lincoln & Guba

<sup>۳</sup> Stemler

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

### یافته‌های پژوهش

در این مطالعه با ۱۵ نفر از خبرگان که شامل حسابرسان شاغل در حرفه و صاحب‌نظران حوزه حسابداری بودند در بازه زمانی ۴ ماهه در نیمه دوم سال ۱۴۰۱ مصاحبه انجام شد که در قالب سه مرحله داده‌ها کدگذاری شدند. ابتدا محتوی کلیه مصاحبه پیاده‌سازی و سپس کدگذاری باز آن‌ها به روش کدگذاری نکات کلیدی انجام شد. بدین ترتیب که داده‌های جمع‌آوری شده در مصاحبه‌ها به صورت مکتوب بر روی کاغذ درج، سپس با تجزیه و تحلیل خط به خط و بند به بند نوشته‌های موجود کدهای باز ایجاد می‌گردید.

### جدول ۲. مشخصات جمعیت شناختی خبرگان

سابقه		سن		تحصیلات		جنسیت		
۲۰ سال به بالا	زیر ۲۰ سال	۵۰ سال به بالا	زیر ۵۰ سال	دکتری	ارشد	مرد	زن	
۹	۶	۷	۸	۱۱	۴	۱۰	۵	فراوانی
۶۰/۰	۴۰/۰	۴۶/۷	۵۳/۳	۷۳/۳	۲۶/۷	۶۶/۷	۳۳/۳	درصد

کدگذاری باز مصاحبه بعد از ویرایش ارائه شده است این کدها اقتباسی از نوشته‌ها و در برخی موارد عین خود نوشته بود. از تجزیه و تحلیل ۱۵ مصاحبه، ۱۰۸ عبارت معنایی استخراج گردید و در مجموع ۳۲ کدباز جدید به دست آمد.

### جدول ۳. عبارات معنایی و کد باز پس ران‌ها (عوامل کاهنده) ریاکاری اخلاقی حسابرسان

کد باز	عبارات معنایی
تقسیم کار	تقسیم کار توسط جامعه حسابداران رسمی ایران می‌تواند منجر به کاهش ریاکاری اخلاقی حسابرسان شود.
سازوکار دریافت حق الزحمه	اگر سازوکاری طراحی شود که طی آن جامعه حسابداران رسمی ایران به نیابت از موسسات حسابداری اقدام به انعقاد قرارداد و دریافت حق الزحمه حسابداری نماید شاید این امر بتواند به عنوان عامل پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان عمل نماید.
توسعه ساختارهای	توسعه ساختارهای فرهنگی و اقتصادی تا حد زیادی به عنوان عوامل پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان نقش ایفاء می‌کنند.

کد باز	عبارات معنایی
فرهنگی و اقتصادی	
توسعه موسسات حسابرسی	از نظر بسیاری از صاحبان نظران حسابرسی یکی از راه کارهایی که بعنوان عامل اصلی پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان مطرح می‌باشد بسط و توسعه موسسات و عبارتی ایجاد موسسات در ابعاد بزرگ می‌باشد.
ادغام موسسات حسابرسی	یکی از راه کارهای کاهش ریاکاری و افزایش کیفیت حرفه و حرفه‌ای کارکردن توسط حسابرسان ادغام موسسات کوچک در موسسات بزرگ حسابرسی می‌باشد.
رهبری حرفه‌ای	به منظور جلوگیری از تولید و باز تولید ریاکاری اخلاقی حسابرسان باید افرادی در راس جامعه حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران قرار گیرند که در حرفه کار کرده اند و برای رشد و اعتلای حرفه وقت گذاشته اند.
تقسیم کار تخصصی	شاید بهتر این باشد که یک انجمن یا نهاد تخصصی و حرفه‌ای که مستقل از صاحبکار و موسسات حسابرسی و اعضای جامعه حسابداران رسمی می‌باشد اقدام به تقسیم کار بین اعضای جامعه نماید.
نظارت و کنترل کیفی	وجود نظارت و کنترل کیفی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران عاملی پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان می‌باشد.
رضایت شغلی	وجود رضایت شغلی و اطمینان از آینده شغلی می‌تواند به عنوان عامل پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان عمل نماید.
پایبندی به اصول اخلاقی	میزان پایبندی به اصول اخلاقی و دینداری از جمله عوامل رفتاری پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان می‌باشد.
آموزش اخلاقی	آموزش اصول اخلاقی و حرفه‌ای قبل از ورود به حرفه و چه در حین کار توسط دانشگاه ها و مراکز حرفه‌ای از عوامل پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان می‌باشد.
پایبندی به آئین رفتار حرفه‌ای	پایبندی به آئین رفتار حرفه‌ای در کاهش ریاکاری اخلاقی حسابرسان بسیار موثر می‌باشد.
فرهنگ اخلاق حرفه‌ای	پایه ریزی فرهنگ جامعه حسابداران رسمی بر اساس اخلاق حرفه‌ای مانع به موجود آمدن ریاکاری اخلاقی می‌گردد.
واکاوی مصادیق ریاکاری	واکاوی مصادیق ریاکاری اخلاقی در جوامع حرفه‌ای حسابرسی کشورهای پیشرفته می‌تواند به کاهش ریاکاری در میان اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران کمک کرده و موثر باشد.

کد باز	عبارات معنایی
افزایش توانمندی فردی	افزایش توانمندیهای فردی در امور مرتبط با جامعه حسابداران رسمی می‌تواند بروز ریاکاری اخلاقی را کاهش دهد.
تعیین نیازهای آموزشی	تعیین نیازهای آموزشی از طریق مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب از به وجود آمدن ریاکاری اخلاقی در میان اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران جلوگیری می‌کند.
آموزش اخلاق حرفه‌ای	آموزش اخلاق حرفه‌ای می‌تواند بعنوان پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حساب‌برسان عمل نماید.
اعتقادات مذهبی	اعتقادات مذهبی قوی عامل کاهنده ریاکاری اخلاقی است
آموزش آئین و رفتار حرفه‌ای	به منظور ارتقاء سطح کیفی حرفه و جلوگیری از بروز رفتارهای ریاکارانه و غیر اخلاقی، گذراندن چند واحد درسی دانشگاهی بصورت اجباری به عنوان آئین و اخلاق رفتار حرفه‌ای توصیه می‌شود.
حقوق و دستمزد درصدی از مبلغ قرارداد	به نظر می‌رسد اگر حقوق و دستمزد حساب‌برسان درصدی از مبلغ قراردادهای حسابرسی در نظر گرفته شود این امر می‌تواند بعنوان یک عامل پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حساب‌برسان عمل نماید.
درجه موسسه حسابرس	از طرفی موسسات با درجه A دارای قاطعیت در اظهارنظر، اخلاق حرفه‌ای بالا و تعهد کاری می‌باشند که از جمله فاکتورهای کاهنده / پس ران ریاکاری اخلاقی حساب‌برسان محسوب می‌شوند.
نظارت قوی	در جامعه حسابرسی نظارت قوی به منظور رعایت آئین رفتار حرفه‌ای وجود دارد.
بازار کارا	زمانی که بازار در شرایط کارا به سر می‌برد به معنای گردش آزاد اطلاعات، فراوانی و دسترسی ارزان به اطلاعات، ظرفیت برای بروز رفتارهای ریاکارانه در همه گروه‌های دارای تخصص از جمله حساب‌برسان کاهش می‌یابد.
ثبات اقتصادی	ثبات اقتصادی در زندگی حساب‌برسان می‌تواند بعنوان پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حساب‌برسان عمل نماید.
کاهش ارتباطات منفی	هر عاملی که بتواند ارتباطات منفی و غیر سازنده حسابرس و صاحبکار را کاهش دهد بعنوان عامل پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حساب‌برسان محسوب می‌شود.
امنیت شغلی	به نظر حساب‌برسان امنیت شغلی و تامین اقتصادی از عوامل پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی می‌باشند.

کد باز	عبارات معنایی
تخصص گرایی و افزایش توانایی	رفتن به سمت تخصص گرایی، افزایش توانایی جامعه حسابداران رسمی در حمایت کردن از دست آورد های علمی اش، سهل تر شدن ورود افراد برای عضویت و پذیرش در جامعه، احترام اعضاء به خودشان در داخل حرفه از جمله مواردی است که می تواند بعنوان پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان عمل نماید.
کاهش تصدیگری حاکمیتی	کاهش تصدی گیری نهادهای حاکمیتی در اقتصاد، تقویت و توسعه نهادهای قانونی در جامعه می تواند بعنوان پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان مطرح شود.
کاهش وابستگی مالی حسابرسان مستقل	کاهش وابستگی مالی موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی به صاحبکار و افزایش تعداد حسابرسان مستقل می تواند بعنوان پس ران / کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان مطرح شود.
استقلال سازمان حسابرسی	سازمان حسابرسی به دلیل اینکه نهادی دولتی است و هم چنین بدلیل کثرت کار تا حدودی توانسته استقلال خود را (استقلال به معنای عدم وابستگی به صاحبکار) حفظ نموده و کمتر به سمت اقدامات ریاکارانه و مغایر با آئین رفتار حرفه ای حرکت کند.
اعتقاد به غیر اخلاقی رشوه	اعتقاد به اینکه رشوه، عمل غیر اخلاقی است و خیانت محسوب می شود از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی محسوب می شود.
اجرای صحیح و به موقع قوانین و مقررات	اجرای صحیح و به موقع قوانین و مقررات توسط اعضاء جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان حرفه ای از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی محسوب می شود.

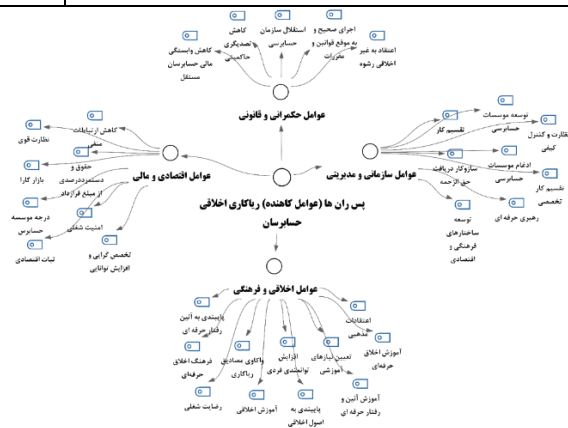
در مرحله دوم کدگذاری محوری انجام شد. کدگذاری محوری، فرآیند ربط دهی مقوله ها و پیوند دادن مقوله ها در سطح ویژگی ها و ابعاد است. در این مرحله مقوله ها، ویژگی ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز تدوین شده و سر جای خود قرار می گیرد تا دانش فزایندهای در مورد روابط ایجاد گردد به عبارت دیگر کدگذاری محوری موجب ایجاد مقوله ها و زیر مقوله ها می گردد. در این مرحله تمامی کدهای باز نهایی دوباره بازبینی و با ادبیات تحقیق مقایسه گردیده است که در نهایت با توجه به نظر خبرگان ۴ عامل مورد تایید قرار گرفت که در جدول ۴ نشان داده شده است

#### جدول ۴. کدهای باز و محوری پس ران ها (عوامل کاهنده) ریاکاری اخلاقی حسابرسان

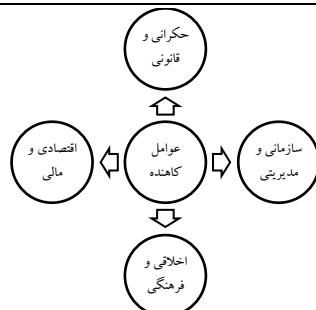
کدهای محوری	کدهای باز
عوامل سازمانی و مدیریتی	تقسیم کار، سازوکار دریافت حق الزحمه، توسعه ساختارهای فرهنگی و اقتصادی، توسعه موسسات حسابرسی، ادغام موسسات حسابرسی، رهبری حرفه‌ای، تقسیم کار تخصصی، نظارت و کنترل کیفی
عوامل اخلاقی و فرهنگی	رضایت شغلی، پایبندی به اصول اخلاقی، آموزش اخلاقی، پایبندی به آئین رفتار حرفه‌ای، فرهنگ اخلاق حرفه‌ای، واکاوی مصادیق ریاکاری، افزایش توانمندی فردی، تعیین نیازهای آموزشی، آموزش اخلاق حرفه‌ای، اعتقادات مذهبی، آموزش آئین و رفتار حرفه‌ای
عوامل اقتصادی و مالی	حقوق و دستمزد درصدی از مبلغ قرارداد، درجه موسسه حسابرسی، نظارت قوی، بازار کار، ثبات اقتصادی، کاهش ارتباطات منفی، امنیت شغلی، تخصص گرایی و افزایش توانایی
عوامل حکمرانی و قانونی	کاهش تصدیگری حاکمیتی، کاهش وابستگی مالی حسابرسان مستقل، استقلال سازمان حسابرسی، اعتقاد به غیر اخلاقی رشوه، اجرای صحیح و به موقع قوانین و مقررات

جدول ۵. فراوانی و درصد کدگذاری های مستخرج از نرم افزار MAXQDA

درصد	فراوانی	مفاهیم و کدهای محوری
۲۵/۰۰	۸	ریاکاری اخلاقی حسابرسان \ پس از آن ها \ عوامل سازمانی و مدیریتی
۳۴/۳۸	۱۱	ریاکاری اخلاقی حسابرسان \ پس از آن ها \ عوامل اخلاقی و فرهنگی
۲۵/۰۰	۸	ریاکاری اخلاقی حسابرسان \ پس از آن ها \ عوامل اقتصادی و مالی
۱۵/۶۲	۵	ریاکاری اخلاقی حسابرسان \ پس از آن ها \ عوامل حکمرانی و قانونی
۱۰۰/۰۰	۳۲	جمع کل



شکل ۱. خروجی کدگذاری نرم افزار MAXQDA



شکل ۲. مدل کیفی عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه ای

### بحث و نتیجه گیری

#### بحث

هدف مقاله حاضر ارائه الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای بود با توجه به یافته‌های تحقیق عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای شامل عوامل سازمانی و مدیریتی، عوامل اخلاقی و فرهنگی، عوامل اقتصادی و مالی، عوامل حکمرانی و قانونی می‌باشند. یافته‌های این تحقیق با برخی از یافته‌های پژوهش‌های ووگت (۲۰۲۳)، لیو و همکاران (۲۰۲۲)، کیم و همکاران (۲۰۲۱)، آپادیا یا (۲۰۲۰)، نوروزی و همکاران (۱۴۰۰)، صفرزاده و جمالی (۱۴۰۰)، محبی مقدم (۱۴۰۰) همراستا می‌باشد.

عوامل کاهنده یا پسران‌ها ریاکاری اخلاقی حسابرسان در خدمات حرفه‌ای، عواملی هستند که می‌توانند جلوی رفتارهای نادرست یا تخلفات اخلاقی در حوزه حسابرسی را بگیرند یا کاهش دهند. این عوامل می‌توانند از سوی سازمانی، فرهنگی، اقتصادی و حتی قانونی به وجود آیند [۱۲].

عوامل سازمانی و مدیریتی: مدیریت سازمان می‌تواند با ایجاد فرهنگ سازمانی اخلاقی و ارتقاء انضباط حرفه‌ای از رفتارهای نادرست جلوگیری کند. تسهیل‌کنندگان سازمانی نظیر ایجاد فرصت‌های گزارش دهی ایمن برای حسابرسان، تشویق به شفافیت و ارتقاء اطلاعاتی می‌توانند تخلفات اخلاقی را کاهش دهند [۸].

علاوه بر این، رهبری قوی و ارتباطات موثر در سازمان در جلوگیری از سوء رفتار بسیار مهم است. هنگامی که رهبران تعهد خود را به رفتار اخلاقی نشان می‌دهند و خود و دیگران را مسئول می‌دانند، برای کل سازمان لحن ایجاد می‌کند. این امر می‌تواند از طریق سیاست‌ها و رویه‌های شفاف، بازآموزی مستمر و اخلاقی، و سیستمی برای گزارش و رسیدگی به هرگونه تخلف احتمالی محقق شود. با پرورش فرهنگ یکپارچگی و شفافیت، سازمان‌ها می‌توانند محیطی ایجاد کنند که در آن کارکنان احساس قدرت کنند تا تصمیمات اخلاقی بگیرند و هرگونه نگرانی را بدون ترس از تلافی گزارش کنند. همچنین، سازمان‌ها می‌توانند مکانیسم‌هایی را برای پاداش و شناسایی کارکنانی که به طور مداوم رفتار اخلاقی نشان می‌دهند، ایجاد کنند. که می‌تواند شامل مشوق‌هایی مانند ترفیع، پاداش، یا قدردانی عمومی باشد [۱]. سازمان‌ها

با برجسته کردن و تجلیل از رفتار اخلاقی، پیام قدرتمندی را ارسال می‌کنند که صداقت در شرکت ارزشمند است و پاداش می‌گیرد. علاوه بر این، رهبران درون سازمان باید الگوبرداری کنند و تعهد خود را به رفتار اخلاقی نشان دهند. هنگامی که کارکنان می‌بینند که رهبران خود به طور مداوم با صداقت عمل می‌کنند، اهمیت رفتار اخلاقی را تقویت کرده و دیگران را تشویق می‌کنند که از آن پیروی کنند. رهبران می‌توانند تعهد خود را به رفتار اخلاقی با اتخاذ تصمیماتی که با ارزش‌ها و اخلاقیات سازمان همسو هستند نشان دهند. این شامل شفافیت در فرآیندهای تصمیم‌گیری و جستجوی نظرات دیگران در هنگام مواجهه با معضلات اخلاقی است. رهبران نیز باید مسئولیت اعمال خود را بپذیرند و در قبال هر گونه اشتباه یا رفتار نادرست پاسخگو باشند. با این کار، آنها فرهنگ مسئولیت‌پذیری را ایجاد می‌کنند و اعتماد را در بین کارکنان تقویت می‌کنند. علاوه بر این، رهبران می‌توانند کانال‌های شفاف برای گزارش نگرانی‌های اخلاقی یا رفتار نادرست ایجاد کنند و اطمینان حاصل کنند که کارمندان بدون ترس از تلافی صحبت می‌کنند. با پرداختن و حل و فصل مسایل اخلاقی به سرعت و به طور موثر، رهبران تعهد خود را به مراعات استانداردهای اخلاقی و حفظ یک محیط کاری مثبت نشان می‌دهند. در نهایت، رهبری اخلاقی نه تنها به شهرت و موفقیت سازمان منتفع می‌شود، بلکه یک حس قوی از یکپارچگی و انصاف را در محیط کار پرورش می‌دهد.

عوامل اخلاقی و فرهنگی: فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی ایجاد شده در سازمان می‌توانند تأثیر مستقیمی بر رفتارهای اخلاقی حساب‌رسان داشته باشند. فرهنگی که از انضباط حرفه‌ای، شفافیت، و احترام به اصول اخلاقی پیروی کند، می‌تواند از وقوع ریاکاری جلوگیری کند [۷].

ارزش‌های اخلاقی و هنجارهای فرهنگی در یک سازمان می‌توانند فرآیندهای تصمیم‌گیری حساب‌رسان را شکل دهند و بر توانایی آن‌ها برای شناسایی و گزارش فعالیت‌های متقلبانه بالقوه تأثیر بگذارند. زمانی که یک سازمان فرهنگ اخلاقی قوی را در اولویت قرار می‌دهد و آن را ترویج می‌کند، حساب‌رسان به احتمال زیاد به استانداردهای حرفه‌ای پایبند بوده و به نفع ذینفعان عمل می‌کنند. که می‌تواند محیطی را ایجاد کند که در آن حساب‌رسان احساس قدرت می‌کنند تا بدون ترس از تلافی یا پیامدهای منفی، نگرانی‌ها را مطرح کنند و هرگونه فعالیت مشکوک را گزارش کنند [۶]. از سوی دیگر، فقدان ارزش‌های اخلاقی یا فرهنگ سازمانی سمی می‌تواند استقلال و یکپارچگی حساب‌رسان را تضعیف کند و آنها را مستعد به خطر انداختن قضاوت حرفه‌ای و درگیر شدن در رفتارهای غیراخلاقی کند. در چنین محیطی، حساب‌رسان ممکن است تحت فشار قرار گیرند تا بی‌نظمی‌ها را نادیده بگیرند یا سوابق مالی را دستکاری کنند تا مدیریت را خشنود کنند یا رابطه مثبتی با سازمان حفظ کنند. این موضوع نه تنها ذینفعان را در معرض خطر قرار می‌دهد، بلکه اعتبار حرفه حساب‌رسانی را به عنوان یک کل مخدوش می‌کند. بنابراین، برای سازمان‌ها بسیار مهم است که فرهنگ اخلاقی قوی را تقویت کنند که شفافیت، پاسخگویی و تعهد به رعایت استانداردهای حرفه‌ای را به منظور اطمینان از یکپارچگی و اثربخشی فرآیند حساب‌رسی ترویج می‌کند. یکی از راه‌هایی که سازمان‌ها می‌توانند فرهنگ اخلاقی قوی را تقویت کنند، ایجاد خط‌مشی‌ها و رویه‌های شفاف برای گزارشگری مالی و حساب‌رسی است. این سیاست‌ها باید انتظارات مربوط به رفتار اخلاقی، از جمله

ممنوعیت فعالیت‌های متقلبانه و اهمیت اطلاعات مالی دقیق و قابل اعتماد را مشخص کند. با ترویج فرهنگ اخلاق و صداقت، سازمان‌ها می‌توانند محیطی ایجاد کنند که در آن حساب‌برسان احساس قدرت کنند تا در مورد هرگونه بی‌نظمی که ممکن است با آن مواجه شوند صحبت کنند و رفتار غیراخلاقی قابل تحمل نباشد. این مورد را می‌توان از طریق اجرای یک کد رفتاری قوی و سیاست‌های حفاظت از افشاگران به دست آورد. این خط‌مشی‌ها باید روش‌های گزارش هرگونه رفتار مشکوک غیراخلاقی را به‌طور واضح تشریح کنند و این اطمینان را فراهم کنند که افرادی که وارد عمل می‌شوند در برابر تلافی‌جویی محافظت می‌شوند. علاوه بر این، سازمان‌ها باید کانال‌های ارتباطی منظم و مکانیسم‌های بازخورد ایجاد کنند تا گفتگوی باز بین حساب‌برسان و مدیریت را تشویق کنند و رویکردی مشارکتی و شفاف برای رسیدگی به نگرانی‌های اخلاقی را تقویت کنند.

عوامل اقتصادی و مالی: عوامل اقتصادی و مالی می‌توانند با ایجاد فشارهای مالی معقول و انعطاف در تعاملات مالی، ترغیب به انجام رفتارهای نادرست را کاهش دهند. برای مثال، تأمین امنیت مالی و ایجاد پاداش‌های منصفانه می‌توانند به کاهش تمایل به رفتارهای نادرست کمک کنند [۳].

یک اقتصاد قوی و باثبات می‌تواند به کاهش فعالیت‌های غیرقانونی کمک کند، زیرا احتمال دسترسی افراد به فرصت‌های شغلی قانونی و درآمد پایدار بیشتر است. زمانی که مردم از نظر مالی احساس امنیت می‌کنند و وسایلی برای حمایت از خود و خانواده خود دارند، کمتر به فعالیت‌های غیرقانونی به‌عنوان وسیله‌ای برای بقا متوسل می‌شوند. علاوه بر این، موسسات مالی و نهادهای نظارتی با اجرای سیستم‌ها و اقدامات قوی برای شناسایی و جلوگیری از فعالیت‌های متقلبانه، نقش مهمی در جلوگیری از تخلفات بازی می‌کنند [۱۱]. با حصول اطمینان از شفافیت، پاسخگویی، و شیوه‌های اخلاقی در بخش مالی، احتمال اینکه افراد درگیر رفتار نادرست شوند، به میزان قابل توجهی کاهش می‌یابد. همچنین، آگاهی بخشی در ترویج فرهنگ صداقت و رفتار اخلاقی ضروری است. با توسعه دانش افراد در مورد عواقب درگیر شدن در فعالیت‌های غیرقانونی و مزایای اجرای موازین اخلاقی، جامعه می‌تواند یک بازدارنده قوی در برابر سوء رفتار ایجاد کند. این برنامه‌ها را می‌توان در مدارس، محیط‌های کاری و مراکز اجتماعی برای دستیابی به مخاطبان گسترده و القای احساس مسئولیت و مسئولیت‌پذیری اجرا کرد. علاوه بر این، همکاری بین سازمان‌های مجری قانون و موسسات مالی در شناسایی و تعقیب افرادی که در فعالیت‌های متقلبانه دخیل هستند، بسیار مهم است. با به اشتراک گذاشتن اطلاعات و منابع، این نهادها می‌توانند با یکدیگر برای شناسایی الگوها، ردیابی عاملان، و محاکمه آنها همکاری کنند. به‌علاوه، برای دولت‌ها مهم است که قوانین و مقررات سخت‌گیرانه‌ای را وضع کنند که به‌طور مؤثر به فعالیت‌های تقلبی رسیدگی کند. این قوانین باید شامل مجازات‌ها و جریمه‌های سخت‌گیرانه باشد تا افراد را از دست زدن به رفتار نادرست بازدارد. علاوه بر این، کمپین‌های آگاهی عمومی می‌توانند به عموم مردم درباره پیامدهای تقلب و اهمیت گزارش فعالیت‌های مشکوک آگاهی دهند. با به‌کارگیری یک رویکرد جامع که ترکیبی از پیشگیری، کشف و تعقیب است، جامعه می‌تواند در جهت به حداقل رساندن فعالیت‌های تقلبی و ایجاد محیط امن‌تر برای همه تلاش کند. علاوه بر اقدامات قانونی، برای سازمان‌ها و کسب‌وکارها اجرای کنترل‌های داخلی قوی و

شیوه‌های اخلاقی برای جلوگیری از تقلب در عملیات خود بسیار مهم است. این شامل انجام حسابرسی منظم، اجرای تفکیک وظایف، و ترویج فرهنگ صداقت و پاسخگویی است. همکاری بین سازمان‌های مجری قانون، موسسات مالی و نهادهای نظارتی برای مبارزه موثر با تقلب در مقیاس بزرگ‌تر ضروری است. با به اشتراک گذاشتن اطلاعات و منابع، این نهادها می‌توانند الگوها و روندها را بهتر شناسایی کنند و منجر به تحقیقات و پیگردهای موفق‌تر شوند. در نهایت، این تلاش جمعی افراد، سازمان‌ها و جامعه به عنوان یک کل است که به جلوگیری و رسیدگی به تقلب کمک می‌کند. همچنین، اجرای مقررات و مجازات‌های سخت‌گیرانه‌تر برای متخلفان می‌تواند به عنوان یک بازدارنده قوی عمل کند. با پرورش فرهنگی که برای صداقت و شفافیت ارزش قائل است، می‌توانیم محیطی ایجاد کنیم که در آن تقلب کمتر رشد کند و از افراد و اقتصاد محافظت کند.

عوامل حکمرانی و قانونی: سیاست‌ها و قوانین سازمانی می‌توانند راهنمایی‌کننده رفتارهای اخلاقی حسابرسان باشند. ایجاد سیاست‌ها و فرآیندهای مشخص برای گزارش دهی نقض‌های اخلاقی و تشویق به مطالعه و پیروی از استانداردها می‌تواند رفتارهای نادرست را محدود کند [۴].

اجرای یک سیستم قوی از نظارت و تعادل در سازمان می‌تواند به اطمینان حاصل شود که حسابرسان در قبال اقدامات خود پاسخگو هستند. که می‌تواند شامل حسابرسی‌های منظم و همچنین بررسی کامل صلاحیت‌ها و عملکرد حسابرسان باشد. سازمان‌ها با ترویج فرهنگ رفتار اخلاقی و تامین منابع و حمایت‌های لازم، می‌توانند احتمال رفتار غیراخلاقی حسابرسان را تا حد زیادی کاهش دهند. علاوه بر این، ایجاد دستورالعمل‌های روشن و استانداردهای اخلاقی برای حسابرسان نیز می‌تواند نقش مهمی در جلوگیری از سوء رفتار داشته باشد. این دستورالعمل‌ها باید انتظارات و مسئولیت‌های حسابرسان را مشخص کند و همچنین راهنمایی‌های خاصی را در مورد موضوعاتی مانند استقلال، عینیت و محرمانگی ارائه کند. با تنظیم این استانداردها، سازمان‌ها می‌توانند چارچوبی ایجاد کنند که یکپارچگی و حرفه‌ای بودن را در حرفه حسابرسی ارتقا دهد. برنامه‌های بازآموزی منظم می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا از آخرین ملاحظات اخلاقی و بهترین شیوه‌ها در حوزه خود مطلع شوند. این پیشرفت حرفه‌ای مستمر می‌تواند به عنوان یادآوری اهمیت رفتار اخلاقی باشد و به حسابرسان کمک کند تا با اطمینان و تخصص، معضلات اخلاقی بالقوه را بررسی کنند. علاوه بر این، سازمان‌ها می‌توانند یک آیین‌نامه رفتاری داخلی ایجاد کنند که دستورالعمل‌ها و انتظارات خاصی را برای حسابرسان مشخص می‌کند. این کد می‌تواند دستورالعمل‌های روشنی را در مورد نحوه رسیدگی به تضاد منافع، حفظ استقلال و محافظت از محرمانگی مشتری ارائه دهد. با پایبندی به این اصول، حسابرسان می‌توانند اطمینان حاصل کنند که کار آنها با بالاترین سطح استانداردهای اخلاقی انجام می‌شود و اعتماد و احترام مشتریان و عموم را به خود جلب می‌کند. همچنین، سازمان‌ها می‌توانند برنامه‌های منظمی را برای به روز نگه داشتن حسابرسان در مورد آخرین مقررات صنعت و بهترین شیوه‌ها اجرا کنند. این برنامه‌ها می‌توانند طیف وسیعی از موضوعات، از جمله تغییرات در استانداردهای حسابداری، ریسک‌های نوظهور و پیشرفت‌های تکنولوژیکی در ابزار حسابرسی را پوشش دهند. با سرمایه‌گذاری در توسعه مهارت‌های مداوم، حسابرسان می‌توانند مهارت‌ها و دانش خود را

افزایش دهند و به آنها امکان ارائه گزارش های حسابرسی دقیق و قابل اعتمادتر را می دهد. این تعهد به یادگیری مستمر نه تنها به نفع خود حسابرسان است، بلکه اعتبار کلی حرفه حسابرسی را نیز تقویت می کند. مشتریان و ذینفعان می توانند اطمینان داشته باشند که صورت های مالی آنها توسط متخصصانی بررسی می شود که به خوبی آگاه و به روز با آخرین شیوه های صنعت هستند. حسابرسانی که ارتقای مداوم مهارت ها را در اولویت قرار می دهند، علاوه بر به روز بودن با تغییرات در مقررات و استانداردهای حسابداری، برای انطباق با چشم انداز در حال تحول فناوری نیز مجهزتر هستند. با استفاده روزافزون از اتوماسیون و تجزیه و تحلیل داده ها در حسابرسی، حسابرسانی که در یادگیری مستمر سرمایه گذاری می کنند می توانند به طور موثر از این ابزارها برای ساده سازی فرآیندها و افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی خود استفاده کنند. در نهایت، با پذیرش آموزش مستمر، حسابرسان تعهد خود را به ارائه خدمات با کیفیت و ارزشمند به مشتریان خود نشان می دهند که در نهایت به رشد و موفقیت کلی حرفه حسابرسی کمک می کند.

#### نتیجه گیری

ایجاد یک سیستم مؤثر گزارش دهی و پاسخگویی می تواند برای مقابله با عوامل انحراف حسابرسان از استانداردهای اخلاقی موثر باشد این سیستم شامل ایجاد کانال های امن و محرمانه برای گزارش تخلفات اخلاقی توسط حسابرسان و ذینفعان، تشکیل یک کمیته مستقل پاسخگویی برای بررسی گزارش ها و انجام تحقیقات لازم، تدوین روال ها و رویه های واضح برای پیگیری گزارش ها و اعمال اقدامات انضباطی، اجرای مکانیزم های حمایت از گزارش دهندگان، و انتشار گزارش های شفاف در مورد تخلفات گزارش شده و نتایج رسیدگی ها بدون افشای هویت افراد درگیر می باشد؛ که با ایجاد پاسخگویی و شفافیت، حسابرسان را از تخلفات اخلاقی بازمی دارد و اطمینان می دهد هرگونه انحراف مورد بررسی قرار می گیرد و به تقویت فرهنگ اخلاقی کمک می کند.

این پژوهش با محدودیت هایی نیز روبرو بوده است. از جمله اینکه سوگیری های ناخودآگاه محقق می تواند بر نحوه جمع آوری، تفسیر و گزارش داده های کیفی تأثیرگذار باشد. همچنین باورها و ارزش های فرهنگی حاکم بر جامعه مورد مطالعه، ممکن است ادراکات و پاسخ های شرکت کنندگان را تحت تأثیر قرار دهد که این امر می تواند تعمیم پذیری یافته ها را با چالش مواجه سازد. علاوه بر این، با توجه به حساسیت موضوع ریاکاری اخلاقی، احتمال دارد پاسخ دهندگان به دلایلی همچون حفظ آبرو و اعتبار، از ارائه پاسخ های کاملاً صادقانه خودداری کرده باشند که این مسئله می تواند اعتبار یافته های پژوهش را تحت الشعاع قرار دهد.

پژوهش حاضر با بررسی جامع پدیده ریاکاری اخلاقی در حسابرسی، از طریق شناسایی ابعاد و مولفه های آن، مقایسه با نظریه ها و مطالعات پیشین، و ارائه راهکارهای کاربردی چندگانه، گامی مهم در جهت افزایش آگاهی و درک عمیق تر از این چالش پیچیده برداشته است. یافته های این تحقیق می تواند زمینه را برای اقدامات پیشگیرانه و کنترلی مؤثرتر در مبارزه با تخلفات اخلاقی حسابرسان و ارتقای کیفیت خدمات و اعتماد عمومی به این حرفه حیاتی فراهم آورد. همچنین با تشویق به تحقیقات بیشتر در این

زمینه، پتانسیل کشف دانش جدید و گسترش مرزهای شناخت در حوزه مسائل اخلاقی حسابرسی را افزایش می دهد که در نهایت می تواند به تقویت نظام راهبری شرکتی و عملکرد مناسب بازارهای مالی و اقتصادی منجر شود. به محققین آتی نیز پیشنهاد می شود به مقایسه یافته‌های این تحقیق با مطالعات مشابه در سایر فرهنگ‌ها و بافت‌های اجتماعی پرداخته و ارزیابی تعمیم‌پذیری الگوی ارائه‌شده در محیط‌های فرهنگی متفاوت را بررسی نمایند همچنین به بررسی تغییرات رفتارهای اخلاقی حسابرسان در بازه‌های زمانی مختلف بپردازند.

### فهرست منابع

۱. پوربهرامی، بابک؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ توانگر، افسانه؛ روحی، علی. (۱۴۰۲). «مطالعه تأثیر سبک تفکر حسابرسان رسمی بر رعایت آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای با نقش میانجی استرس شغلی». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، ۱۵(۵۸)، ۱۲۳-۱۳۸.
۲. زمانی‌نسب، ملیکه؛ کارگر، سعیده. (۱۴۰۰). «فساد اخلاقی در حسابداری». *هشتمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی*. صص. ۱-۱۱.
۳. صفرزاده، محمدحسین؛ جمالی، محمد. (۱۴۰۰). «نظریه حسابداری اخلاقی و پیامدهای آن برای ریاکاری در سازمان‌ها». *ششمین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران*، تهران، صص. ۲۸-۱.
۴. فتاحی، مریم؛ شریفیان مزرعه‌ملاتی، پریسا؛ خانی مزرعه‌آخوند، فاطمه؛ اسلامی نصرت‌آبادی، رضیه. (۱۴۰۰). «اخلاق و فساد اخلاقی در حسابداری». *ششمین کنفرانس بین‌المللی چشم‌اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی*، تهران، صص. ۹-۱.
۵. محبی‌مقدم، حمید. (۱۴۰۰). «چگونگی توسعه و بهبود سیستم‌های حسابداری با رویکرد فسادستیزی اخلاقی در حسابداری سازمان». *چهارمین همایش ملی توسعه علوم و فناوری‌های نوین در مدیریت، حسابداری و کامپیوتر*، تهران، صص. ۱-۱۲.
۶. مهرانی، کاوه؛ صالحی، حمیدرضا. (۱۴۰۲). «شناسایی چالش‌های توسعه فعالیت تشکل‌های حرفه‌ای حسابداری و ارائه راهکار برای برون‌رفت از وضع موجود». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۸)، ۴۷-۶۴.
۷. مهرعلی‌تبارفیروزجاه، علی؛ بیناتیان، علی؛ مهرعلی‌تبارفیروزجاه، مرتضی. (۱۴۰۰). «اخلاق و عوامل مؤثر بر فساد اخلاقی در حسابداری». *اولین کنفرانس مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد*، صص. ۹-۱.
۸. نوربخش، محبوبه. (۱۴۰۲). «فسادهای اخلاقی در حسابداری». *اولین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، بازرگانی، اقتصاد و حسابداری*، صص. ۶-۱.
۹. نوروزی دریاکناری، نفیسه؛ تقی‌پوریان، محمدجواد؛ آقااحمدی، قربانعلی؛ علیخانی، رضیه. (۱۴۰۱). «ریاکاری اخلاقی نیروی انسانی در سازمان‌ها: طراحی الگویی از ابعاد و پیشران‌ها با رویکرد کیفی». *فصلنامه علمی منابع انسانی ناجا*، ۱۶(۶۷)، ۸۳-۱۰۸.
۱۰. نوروزی، نفیسه؛ تقی‌پوریان، محمدجواد؛ آقااحمدی، قربانعلی؛ علیخانی، مرضیه. (۱۴۰۰). «طراحی الگویی از عوامل کاهنده ریاکاری اخلاقی مدیران از نگاه مدیریت جهادی با رویکرد کیفی». *مدیریت منابع در نیروی انتظامی*، ۹(۲)، ۱۶۷-۱۸۸.

11. نویدی عباسپور، ابراهیم؛ سلحشور، سولماز. (۱۴۰۱). «بررسی تأثیر تضاد نقش، باور به خودکارآمدی و حساسیت اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر عملکرد آن‌ها با تأکید بر هوش عاطفی حسابرس». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*. انجمن حسابداری ایران، ۱۴(۵۵)، ۷۷-۹۶.
12. Agustina, F., Nurkholis, N., & Rusydi, M. (2021). Auditors' professional skepticism and fraud detection. **International Journal of Research in Business and Social Science**, 10(4), 275–287.
13. Arifin, R., Wulandari, C., Utari, I. S., & Munandar, T. I. (2023). A discourse of justice and legal certainty in stolen assets recovery in Indonesia: Analysis of Radbruch's formula and Friedman's theory. **Volkgeist: Jurnal Ilmu Hukum dan Konstitusi**, 6(2).
14. Bandura, A. (1991). Social cognitive theory of self-regulation. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, 50(2), 248–287.
15. Berkovski, Y. S. (2023). Moral criticism, hypocrisy, and pragmatics. **Philosophical Studies**, 180(1), 1–26.
16. Borah, A. (2021). Moral hypocrisy in social preferences. (No. 53)
17. Gimbar, C., & Mercer, M. (2021). Do auditors accurately predict litigation and reputation consequences of inaccurate accounting estimates? **Contemporary Accounting Research**, 38(1), 276–301.
18. Johnson, E. N., Lowe, D. J., & Reckers, P. M. (2021). The influence of auditor narcissism and moral disengagement on risk assessments of a narcissistic client CFO. **Journal of Accounting and Public Policy**, 40(4), 106826.
19. Kim, P. H., Wiltermuth, S. S., & Newman, D. T. (2021). A theory of ethical accounting and its implications for hypocrisy in organizations. **Academy of Management Review**, 46(1), 172–191.
20. Lewis, S. (2015). Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches. **Health Promotion Practice**, 16(4), 473–475.
21. Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). **Naturalistic Inquiry**. Beverly Hills, CA: Sage Publications, Inc.
22. Liu, J., Yang, J., & Cui, F. (2022). To praise or to blame? Neural signals predict divergent responses to moral hypocrisy. **bioRxiv**, 2022-07.
23. Low, M., Davey, H., & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. **Critical Perspectives on Accounting**, 19(2), 222–254.
24. Morales-Sánchez, R., Orta-Pérez, M., & Rodríguez-Serrano, M. Á. (2020). The benefits of auditors sustained ethical behavior: Increased trust and reduced costs. **Journal of Business Ethics**, 166(2), 441–459.
25. Nafiisa, B. L., Ekasari, K., & Susilowati, K. D. S. (2023). The importance of the code of ethics in the public accountant profession. **Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research**, 3(2), 121–129.
26. Nurwulan, L. L., & Fasha, N. C. N. (2018). Professional commitment and auditor experiences on auditors' behavior in an audit conflict situation and impact on the implementation of auditors profession ethics. **The International Journal of Business Review (The Jobs Review)**, 1(1), 9–20.

27. Papachristou, G., & Bekiaris, M. (2020). Ethics in auditing. In **The Routledge Handbook of Accounting Ethics** (pp. 169–185).
28. Segev, R. E. (2023). Actions, agents, and consequences. **Criminal Justice Ethics**, 1–34.
29. Trevino, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. **Academy of Management Review**, 11(3), 601–617.
30. Treviño, L. K., Weaver, G. R., & Reynolds, S. J. (2006). Behavioral ethics in organizations: A review. **Journal of Management**, 32(6), 951–990.
31. Upadhyaya, K. (2020). What's wrong with hypocrisy (Doctoral dissertation, **University of Warwick**).
32. Vogt, D. C. (2023). Why the moral equality account of hypocrisy does not fail after all. **The Journal of Ethics**, 1–16.
33. Westland, J. C., & Westland, C. (2020). Fundamentals of auditing financial reports. In **Audit Analytics: Data Science for the Accounting Profession** (pp. 1–18).
34. Zhao, Y., Qin, Y., Zhao, X., Wang, X., & Shi, L. (2020). Perception of corporate hypocrisy in China: The roles of corporate social responsibility implementation and communication. **Frontiers in Psychology**, 11, 595.



## Presenting a Model of Reducing Factors of Ethical Hypocrisy of Auditors in Professional Services with a Qualitative Approach

**Taher Davari**

Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Islamic Azad University, Chalus, Iran

**Razieh Alikhani<sup>1</sup>©**

Associate Prof. of Accounting, Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran

**Mehdi Maranjory**

Associate Prof. of Accounting, Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran

**Reza Fallah**

Assistant Prof. of Accounting, Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran

(Received: November 04, 2023; Accepted: May 06, 2024)

The present study aims to provide a model of factors that reduce auditors' moral hypocrisy in professional services. This research is qualitative in nature and follows an exploratory–explanatory approach. The statistical population includes practicing auditors and experts in the field of auditing. Sampling was conducted purposefully using a sequential and snowball method, through which 15 auditors and experts were interviewed in-depth using semi-structured interviews. The collected data were analyzed through qualitative content analysis. The findings revealed that the factors reducing auditors' moral hypocrisy in professional services consist of organizational and managerial factors (8 indicators), ethical and cultural factors (11 indicators), economic and financial factors (8 indicators), and governance and legal factors (5 indicators). A precise understanding of these drivers and their relationship with auditors' ethical behaviors can help prevent hypocrisy and foster a professional and ethical environment in the auditing field.

**Keywords:** Moral Hypocrisy, Auditors, Professional Services.

---

<sup>1</sup> alikhani\_r2@yahoo.com © (Corresponding Author)