

## تحلیل واکاوی محتوایی و پیوندی ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی

جواد بابائی خلیلی

دانشجوی دکتری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران  
javadb82@gmail.com

محمد رضا عبدلی

دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (نویسنده مسئول)  
MRA830@yahoo.com

حسن ولیان

گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران  
Hasan.valiyan@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۸/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۲/۲۲

### چکیده

محیط عملکردی بازار سرمایه امروزه بسیار پیچیده‌تر از گذشته شده است که نیازمند تقویت بنیان‌های نظارتی بر عملکردهای مالی شرکت‌های فعال در آن می‌باشد. یکی از عوامل مهم بنیان نظارتی، حسابرسی و ویژگی‌های رفتاری و عملکردی حساب‌برسان می‌باشد که به واسطه تقویت تعاملات اجتماعی و توسعه ملاحظه‌های اخلاقی، نقش‌های دیگری در کنار نقش‌های تخصصی خود ایفا می‌نمایند. از این رو شناخت و ماهیت ایجاد این ارزش‌ها می‌تواند نقش قابل توجهی در پیشبرد بی‌طرفی در حرفه حسابرسی محسوب شود. هدف این پژوهش تحلیل محتوایی و پیوندی ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی می‌باشد. بر این اساس ابتدا اقدام به شناسایی عوامل زمینه‌ای ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی شد و سپس براساس تحلیل پیوندی که شامل تحلیل پیوندهای درونی و روابط بین پیوندها و تاثیرگذاری سیستمی پیوندها می‌باشد، اقدام به تعیین مهمترین عنصر ارتباطی بین ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی گردید. در این پژوهش به منظور شناسایی معیارهای ارزش اخلاقی جهت تقویت بی‌طرفی در حرفه حسابرسی از جستجو نظام‌مند در مبانی نظری و با کمک ۱۸ نفر از متخصصان رشته حسابداری در سطح دانشگاهی استفاده شد و از طریق طی ۷ مرحله فرآیند تحلیل فراترکیب، مولفه‌های زمینه‌ای ایجاد ارزش در بی‌طرفی حسابرسی شناسایی شدند. بر این اساس سه مولفه وظیفه‌شناسی اخلاقی؛ فضیلت‌گرایی اخلاقی و ارزش‌گرایی اجتماعی به عنوان سه بعد مهم در ایجاد ارزش‌های محوری در بی‌طرفی حسابرسی تعیین گردیدند که در قالب ۱۸ مولفه وارد بخش تحلیل روابط بین پیوندها و تاثیرگذاری سیستمی گردیدند. نتایج در بخش دوم براساس مشارکت ۴۴ نفر از شرکای موسسات حسابرسی نشان داد، در بعد وظیفه‌شناسی اخلاقی محرک و عامل اصلی ارزش‌های محوری در بی‌طرفی حسابرس، تناسب ادراک حرفه‌ای با عملکرد به عنوان محرک سیستمی اصلی محسوب می‌شود. همچنین در بعد فضیلت اخلاقی مشخص گردید، تعلق به حرفه حسابرسی و نهادینه ساخت ارزش‌ها دو عامل محرک در تقویت فضیلت‌های اخلاقی حسابرس برای افزایش بی‌طرفی حسابرسی می‌باشد. در نهایت مشخص شد، در بعد ارزش‌گرایی اجتماعی حفظ هنجارهای اجتماعی عامل محرک در این زمینه محسوب می‌شود.

واژه‌های کلیدی: ارزش‌های اخلاقی، بی‌طرفی حسابرس، تحلیل پیوندی، تحلیل محتوایی.

## ۱- مقدمه

یکی از نگرانی‌هایی که همواره پیرامون رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران آنها مطرح است این است که رابطه نزدیک بین آنها منجر به کاهش بی‌طرفی حسابرسان گردد. صرف نظر از اینکه انگیزه‌های مالی یا اجتماعی باعث سوگیری‌هایی در قضاوت‌های حسابرسان می‌گردد، حضور صاحبکاران و رابطه آنها با حسابرسان همواره شائبه‌هایی پیرامون اعتبار قضاوت‌های حسابرسان مطرح می‌سازد (پرگلدن و ایشلمین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷: ۲). استقلال و بی‌طرفی، یکی از ارکان اصلی تقویت و پشتیبانی حامی خدمات حسابرسی اثربخش است. همانند سایر حرفه‌ها که عهده دار ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه هستند، استقلال و بی‌طرفی می‌تواند ضامن بقای این حرفه نیز باشد (منتی و زمان، ۱۳۹۶: ۶۵). در واقع روح استانداردهای موجود در زمینه بی‌طرفی حسابرسان مبتنی بر بررسی صحت و درستی شواهد و مدارک ارائه شده از جانب صاحبکاران می‌باشد (نولدر و کادئوس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸: ۱) و از این طریق به شاخص‌های تقلب (هیات استانداردهای حسابرسی بین المللی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶) و سوگیری‌های مدیران شرکت‌ها (هیات استانداردهای حسابرسی بین المللی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶) حساس باشند و شواهد و مدارک به صورت چالشی و دقت مورد ارزیابی قرار دهند (نولدر و پالمروس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸: ۴). هیات استانداردهای حسابرسی بین المللی<sup>۶</sup> (۲۰۱۲ a) تاکید می‌کند که بی‌طرفی حسابرسان، ریسک شرایط غیرمعمولی را که مورد غفلت قرار گرفته است، ریسک تعمیم‌سازی بیش از حد معمول به منظور نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسی، و ریسک استفاده از فرضیات نادرست در تعیین ماهیت، زمان‌بندی، وسعت و بزرگی رویه‌های حسابرسی و ریسک ارزیابی نتایج، را کاهش می‌دهد. بنابراین، بی‌طرفی حسابرسان می‌تواند به عنوان نیرویی تلقی شود که حسابرسان را وادار به شناسایی خطاهای و موارد غیرمعمولی بالقوه و بررسی انحرافات، می‌کند. این بدان معناست که سطح مناسبی از بی‌طرفی حسابرسان برای داشتن حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است (ژئو<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷: ۱۵). در واقع بی‌طرفی به این موضوع اشاره دارد که حسابرسان نباید در نگرش خود جانبداری کنند؛ به این معنا که آنها نباید در جهت منفی (مشکوک بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری داشته باشند (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۸۰). اگرچه استانداردهای حسابرسی نظیر قوانین اخلاقی IESBA، حسابرسان را ملزم به بررسی و شناسایی تهدیدها در این حرفه می‌نماید، اما به دلیل درونی بودن ویژگی‌های بی‌طرفی در حسابرسان لزوم توسعه ارزش‌های اخلاقی در این حرفه ضروری به نظر می‌رسد. هر چند نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده

استانداردها تلاش نمودند با استفاده از الزاماتی همچون چرخش حسابرسان، به تقویت بی‌طرفی در حسابرسان کمک نمایند، اما پرواضح است که این بعد رفتاری در حسابرسان نیازمند تمرکز بر معیارهای ارزشی از طریق فرهنگ‌سازی در حرفه حسابرسی می‌باشد (تیسیاک<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳: ۴). شواهد به دست آمده از پژوهش‌های اخیر در حسابرسی نشان می‌دهند که چرخش حسابرسان راهی جامع برای افزایش بی‌طرفی حسابرسان نمی‌باشد چراکه برخی از مطالعات نشان داده‌اند که بی‌طرفی حسابرسان حتی در صورتیکه رابطه بین حسابرسان و صاحبکار کوتاه مدت نیز باشد با محدودیت‌هایی روبه‌رو خواهد بود (باور<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵: ۹۷). باور (۲۰۱۵) معتقد است برای کاهش محدودیت‌های رفتاری حسابرسان نیازمند مکانیزم‌های ارزش محور در ابعاد بی‌طرفی حسابرسان می‌باشد و تقویت فرهنگ اخلاقی براساس ارزش‌های بی‌طرفی حسابرسان به عنوان راهکار مناسب در این زمینه عنوان می‌نماید. شاید بتوان گفت فقدان الزامات اخلاقی در محیط‌های حسابرسی دلیلی برای بی‌توجهی به بی‌طرفی حسابرسان و تمایل به استفاده از آن از جانب حسابرسان محسوب می‌شود. در واقع گرچه ممکن است حسابرسان تا حدی به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند باشند، اما عدم نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی بی‌طرفی حسابرسان را تا حدی زیادی دچار تردید نموده است (حساس‌یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰: ۶۹). در واقع ارزش‌محوری به عنوان یک استراتژی رفتاری در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شود که براساس آن می‌توان شکاف‌های قانونی در زمینه بی‌طرفی حسابرسان را پر نماید و رفتارهای دارای ارزش‌های اجتماعی و تخصصی را در این حرفه تقویت نمایند. در واقع همواره این دغدغه وجود دارد، که تناقض محتوایی بین ارزش‌های رفتاری و استانداردهای حسابرسی وجود دارد و این موضوع تاثیرگذاری بی‌طرفی حسابرسان را تا حد زیادی تحت تاثیر قرار می‌دهد. لذا با توجه به شکاف استانداردهای حسابرسی و معیارهای ارزشی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان این پژوهش تلاش می‌نماید، ابتدا براساس تحلیل کیفی فراترکیب معیارهای ارزش محور در بی‌طرفی حسابرسان براساس تحقیق‌های انجام شده مشخص گردد و سپس براساس تحلیل روابط بین پیوندهای (ART) مولفه‌های شناسایی شده تلاش می‌شود تا از طریق نظرات تخصصی اعضای پانل، زمینه را برای تحلیل ترسیم نمودار تاثیرگذاری سیستمی (SID) ارائه شود. لذا با توجه به توضیحات ارائه شده هدف این پژوهش تحلیل فراترکیب عوامل زمینه‌ای معیارهای ارزش محور بی‌طرفی حسابرسان براساس تحلیل

پیوندهای درونی و روابط بین پیوندها (ART) و تاثیرگذاری‌های سیستمی پیوندها (SID) می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری

### ۱-۲- بی‌طرفی حسابرس

بی‌طرفی حسابرس نوعی نگرش در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر و نقادانه در برخورد با شرایطی است که احتمال وجود اشتباه ناشی از خطا یا تقلب در آن‌ها وجود دارد و نیز به معنای ارزیابی خالی از هر گونه پیش داوری در عرصه بررسی‌های حسابرسی می‌باشد (غلامرضایی و حسینی، ۱۳۹۵: ۴۹). در حمایت از مفهوم بی‌طرفی، این گونه تحلیل شده است که حسابرسان نباید در نگرش خود جانبداری داشته باشند؛ به این معنا که آنها نباید در جهت منفی (مشکوک بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری کنند (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۵). این مفهوم که در کانون توجه استانداردهای حسابرسی فعلی قرار دارد، مبتنی بر اصل «اعتماد همراه با بررسی» است. تاکنون پژوهش‌هایی زیادی برای اندازه‌گیری بی‌طرفی حسابرسی اجرا شده است که بدلیل نبود معیارهای مشخصی در این زمینه، مانع از شکل‌گیری یکپارچه مفهومی و نظری بی‌طرفی حسابرسی حداقل در ادبیات پژوهشی و ارزش‌های رفتاری در حسابرسی، شده است (شائوب<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۶: ۱۵۶؛ هارت<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۰: ۱۵۳). در واقع بی‌طرفی حسابرسی مکانیزم رفتار درونی حسابرسان می‌باشد که در بررسی‌های صورت‌های مالی به خصوص در وضعیت‌هایی که ریسک حسابرسی بالاتری وجود دارد، معیار رفتاری بی‌طرفی حسابرس می‌تواند اثربخشی کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی را تقویت نماید. به عبارت دیگر به دلیل بالاتر بودن سطح بی‌اعتمادی، حسابرسان می‌بایست از منظر کاوشگرایانه اسناد و شواهد ارائه شده از جانب صاحبکاران را بدور از هر گونه پیش‌فرض‌های ذهنی، قضاوت‌های واقع‌گرایانه‌تری از عملکردهای مالی آن‌ها در بررسی‌های خود ارائه دهد. بنابراین، بی‌طرفی می‌تواند به عنوان نیرویی تلقی شود که حسابرسان را وادار به شناسایی خطاهای و موارد غیرمعمولی بالقوه و بررسی انحرافات، می‌کند. این بدان معناست که سطح مناسبی از بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای برای داشتن حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است (ژئو، ۲۰۱۷: ۱۵). علی‌رغم اهمیت بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای، هیچ اتفاق نظری روشنی درباره چستی و چگونگی اندازه‌گیری آن وجود ندارد. قانونگذاران عموماً معیار بی‌طرفی در حرفه حسابرسی را به عنوان نگرشی تعریف می‌کنند که شامل یک ذهنیت پرسشگر و یک ارزیابی بحرانی از شواهد و مدارک می‌شود

(آشپهور و کلاتوس<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۷: ۴؛ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۲: ۸). از طرف دیگر اندیشمندان و محققان تردید حرفه‌ای را اغلب ذهنیتی تعریف می‌کنند که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر می‌گذارد (گلور و پراویت<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۴: ۱۶؛ رانزل و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۱: ۵). در حالیکه هیچ گروهی نحوه اندازه‌گیری یا مستندسازی بی‌طرفی را تعیین نکرده‌اند، قانونگذاران اغلب ناکارآمدی حسابرسی را به فقدان بی‌طرفی و تردید نسبت می‌دهند (انجمن بین‌المللی حسابرسان مستقل<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶). مفهوم و تعریف بی‌طرفی حسابرس از منظر محققان معمولاً بدلیل نبود انسجام و یکپارچگی هم در استانداردها و هم در مفاهیم نظری و تئوریک باعث نوعی سردرگمی در توسعه‌ی پایدار این مفهوم در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان یک التزام عملی شده است (هرت و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۳: ۲۰۰۹؛ نلسون<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۹: ۲۰۰۹). سقرلو، ۱۳۹۵: ۱۱۸).

### ۲-۲- تفاوت بی‌طرفی و تردید در حسابرسی

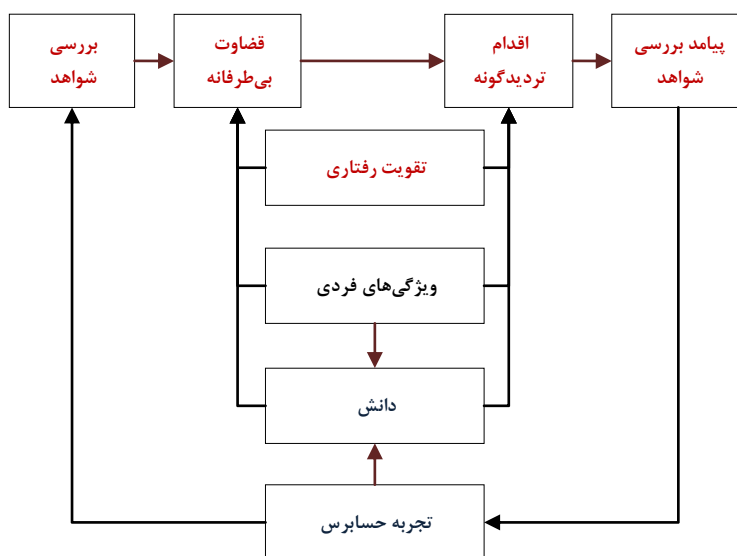
همانطور که گفته شد، تردید حرفه‌ای همواره در استانداردهای حسابرسی و همچنین در دستورالعمل‌های اجرایی حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است (هیئت نظارت عمومی<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۸؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداری<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۲؛ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). با وجود اهمیت تردید حرفه‌ای، تعریف و اندازه‌گیری دقیق آن اغلب دشوار است. در بیان کلی می‌توان تردید حرفه‌ای را نگرشی ذهنی، برگرفته از ذهن پرسشگر و ارزیابی منتقدانه شواهد تعریف نمود (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۴). همچنین، می‌توان تردید حرفه‌ای را عدم اعتماد کامل و نوعی نگرش محافظه‌کارانه در قضاوت‌های حسابرسی (مک‌میلن و وایت<sup>۲۱</sup>، ۱۹۹۳: ۴۴۷) و یا نوعی شک و تردید (نلسون<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۹: ۴) قلمداد نمود. صرف نظر از تعریف تردید حرفه‌ای، بررسی ادبیات دانشگاهی نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای شامل دو بعد بی‌طرفی<sup>۲۳</sup> و شک<sup>۲۴</sup> است. بعد بی‌طرفی به این موضوع اشاره دارد که حسابرسان نباید در نگرش خود جانبداری کنند؛ به این معنا که آنها نباید در جهت منفی (مشکوک‌بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری داشته باشند (کوشینگ<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۰: ۳). در مقابل شک و تردید نیز بر این موضوع تأکید دارد که حسابرس باید فرض را بر نادرستی و تخلف مدیریت قرار دهد؛ مگر اینکه خلاف آن ثابت شود (بل و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۰۵: ۲۵). نکته‌ای که در استانداردهای حسابرسی مبهم است، این است که مشخص نیست، در وضعیت متفاوت ریسک، به کارگیری کدام یک از دو بعد تردید حرفه‌ای می‌تواند سودمندتر باشد.

### ۳-۲- مدل عوامل تعیین کننده بی طرفی حرفه حسابرسی

طبق مدل نلسون (۲۰۰۹) ترکیب دانش، ویژگی‌های فردی، مشوق‌ها، تجربه و آموزش و ورودی و پیامد شواهد بر میزان بی طرفی حسابرسان اثرگذار است. در ادبیات دانشگاهی این گونه عنوان می‌شود که بی طرفی شامل مهارت‌های اکتسابی است. بر همین اساس، درک و پرورش ویژگی‌های فردی بیش از سایر عوامل اهمیت دارد. شکل (۱) عوامل تعیین کننده در بی طرفی حسابرسان را طبق مدل نلسون (۲۰۰۹) نشان می‌دهد.

طبق مدل فوق یک حسابرسان براساس دیدگاه بی طرفانه بدون هیچ پیش فرضی باید شواهد و مدارک ارائه شده صاحبکار را بررسی نماید تا با ردیابی حساب‌ها و اسناد ارائه شده،

عملکردهای مالی شرکت‌ها را به طور بی طرفانه قضاوت نمایند. حسابرسان براساس تقویت‌های رفتاری طبق ارزش‌های محوری در حرفه حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، براساس بررسی شواهد و مدارک، اظهارنظرهای منصفانه‌تر و واقع‌گرایانه‌تری را ارائه می‌نمایند. در این بین دانش فنی حسابرسان باعث تقویت ویژگی‌های تردیدگونه حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی خواهد شد و فرد برحسب تجربه‌ای که دارد، از آن برای آینده حرفه‌ای خود استفاده می‌نماید. در واقع این مدل همچون یک مدل سیستمی عمل می‌نماید و فرآیند گردش اطلاعات در آن می‌تواند باعث تحکیم تقویت رفتاری‌های بی طرفانه حسابرسان می‌شود (اسونبرگ و اوهمن<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۶: ۶۷).



شکل ۱- عوامل تعیین کننده بی طرفی حسابرسان

(منبع: نلسون، ۲۰۰۹)

### ۴-۲- ارزش‌های اخلاق‌محوری<sup>۲۸</sup> در حسابرسی

در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کیپلن<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تاثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی حسابرسان کم باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می‌شود. بنابراین رعایت اصول رفتار حرفه‌ای و موازین اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده،

هیئت‌های نظارتی، هیئت‌های مقررات‌گذاری و صاحب‌کاران ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به اینکه بی طرفی از ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مانند ارزش‌های اخلاقی منبعث می‌شود، تمرکز بر تقویت و بکارگیری آن در این حرفه برای بررسی‌های صورت‌های مالی ضروری به نظر می‌رسد. در واقع معیارهای ارزشی در حرفه حسابرسی در قالب فرهنگ اخلاقی در این حرفه معنا می‌یابد. فرهنگ اخلاقی یکی از مهمترین عوامل بازدارنده رفتار غیراخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می‌شود (داگلاس و همکاران<sup>۳۰</sup>، ۲۰۰۱: ۱۰۴).

علی‌رغم توجه برخی از مطالعات به تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۳)؛ سویینی و همکاران<sup>۳۲</sup> (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی<sup>۳۳</sup> (۱۹۹۶) کماکن این ذهنیت وجود دارد، به چه میزان می‌توان انتظار داشت یک حسابرس در عملکردهای حرفه‌ای خود به آن پایبند باشد، یا تا چه اندازه از ارزش‌های اخلاقی برای افزایش کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌نماید. پژوهش‌های صورت گرفته پیرامون تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حسابرس بیشتر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند. ویندسور و آشکاناسی (۱۹۹۶) با کمی تردید در این رابطه دریافتند که فرهنگ سازمانی در شرکت‌های حسابرسی بر سبک تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیرگذار است، که این خود بر تصمیمات اخلاقی آنان اثرگذار خواهد بود. آنها معتقدند که فرآیندهای فرهنگ‌پذیری در شرکت‌های حسابرسی منجر به ظهور ارزش‌های متهورانه و مبتنی بر نتیجه خواهد شد که نتیجه آن تحدید ارتباط بین فرهنگ‌سازمانی و سبک‌های مختلف در تصمیم‌گیری شخصی خواهد بود. داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی حسابرس و همچنین تاثیر ترکیبی آن دو بر چگونگی قضاوت حسابرسان در دوره‌های اخلاقی پرداختند. نتایج آنها حاکی از این است که فرهنگ اخلاقی در شرکت‌های حسابرسی رابطه غیرمستقیمی با قضاوت‌های اخلاقی دارند، به طوریکه فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی اثرگذار بوده و این ارزش‌ها نیز به نوبه خود قضاوت‌های حسابرس را متأثر از وجود خود خواهند کرد. هیچکدام از این یافته‌ها درک روشنی از وجود رابطه بین فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس به دست نمی‌دهند، لیکن به دلایلی مبنی بر وجود چنین رابطه‌ای اشاره دارند.

## ۲-۵- پیشینه تجربی

اسپینوساپیک و بارانیکائو<sup>۳۴</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان مطالعه اکتشافی در باب معماهای اخلاقی و تعارض‌های حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش که از طریق تحلیل داده بنیاد انجام گرفت تعداد ۱۸ نفر از متخصصان حسابرسی حضور داشتند که براساس مصاحبه و کدگذاری سه مرحله‌ای، ۴ مولفه اصلی وظیفه‌گرایی، مسئولیت‌پذیری، تعامل اجتماعی و کیفیت بررسی‌های حسابرسی به عنوان مهمترین ابعاد کاهش تعارض‌های حرفه‌ای در حسابرسی و حل معماهای حسابرسی تعیین گردند. در واقع نتایج بیان نمود، حسابرسان به واسطه ادراک‌های حرفه‌ای خود که براساس ۴ اصل یاد شده می‌توانند

تقویت شوند، می‌بایست در کاهش ابهام‌های ارتباطی و تعاملی بین حسابرسان با صاحبکاران در کنار استانداردهای حسابرسی همچون الزامات دوره تصدی، کوشا باشند تا از این طریق وجه اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسی را در سطح جامعه مخدوش نکنند. در پژوهشی دیگر، هالت‌برگ و همکاران<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان ویژگی‌های فردی، شرایط محیطی و ویژگی‌های اخلاقی حسابرس با هدف شناخت شناسی اجتماعی در حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش محققان از پرسشنامه به عنوان ابزار جمع‌آوری داده استفاده نمودند و تعداد ۱۲۵ حسابرس کشور لیتوانی به عنوان اعضای جامعه هدف انتخاب شدند. نتایج نشان داد، بین ویژگی‌های فردی و شرایط محیطی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و شناخت اجتماعی که با الهام از ثنوری هویت اجتماعی سنجش شده بود، ارتباط قوی تری بین شرایط محیطی و ویژگی‌های فردی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ایجاد می‌نماید. آگاروالا و همکاران<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۷) تاثیر خودباوری با بی‌طرفی حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای را بررسی نمودند. در این تحقیق با استفاده از بررسی مقایسه‌ای، ۱۲۵ حسابرس در دو گروه آزمون و کنترل مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد، خود باوری بر بی‌طرفی حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای تاثیر مثبت و معناداری دارد به گونه‌ای که نتایج منتج از این تحقیق نشان داد، که با افزایش خودباوری حسابرسان به عنوان یک ویژگی (شخصیتی)، بی‌طرفی حسابرسان برانگیخته می‌شود و باعث می‌گردد هموار سازی سود به عنوان یک نتیجه‌ی غیرمستقیم در این بررسی کاهش یابد. وسترن و همکاران<sup>۳۷</sup> (۲۰۱۴) پژوهشی تحت عنوان بی‌طرفی در عمل: بررسی تاثیر مسئولیت‌پذیری بر بی‌طرفی را بررسی نمودند. در این پژوهش تعداد ۷۷ حسابرس متخصص به عنوان مشارکت‌کنندگان تحقیق حضور داشتند و نتایج نشان داد، افراد حرفه‌ای چنین باور دارند که تردید حرفه‌ای یک شرط لازم، اما نه یک شرط کافی برای یک حسابرس خوب بودن، است. اما می‌توان انتظار داشت یک حسابرس دارای بی‌طرفی حسابرسی و مسئولیت‌پذیری بیشتر می‌تواند و وجود معیارهای تهدید کننده‌ای همچون فشار در زمان بندی رسیدگی و تعلق خاطر حسابرس به صاحبکار را کاهش دهد. همچنین در پژوهش‌های داخلی نیز می‌توان به پژوهش ولیان و عبدلی (۱۳۹۶) که اقدام به طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان نمودند اشاره نمود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که، اساسی ترین عوامل تردید حرفه‌ای براساس مدل طراحی شده، بی‌طرفی حسابرس، احاطه به استانداردهای

اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسان از طریق رویکرد واکاوی محتوایی (فرا ترکیب) می‌باشد. فرا ترکیب مشابه فراتحلیل، برای یکپارچه‌سازی چندین مطالعه برای ایجاد یافته‌های جامع و تفسیری صورت می‌گیرد. در مقایسه با رویکرد فراتحلیلی کمی که بر داده‌های کمی ادبیات موضوع و رویکردهای آماری تکیه دارد (بک<sup>۳۸</sup>، ۲۰۰۲: ۱۱)، در روش فرا ترکیب کیفی، پژوهشگر از طریق ۷ مرحله به دنبال شناسایی معیارهای ارزش محوری بی‌طرفی حسابرسان می‌باشد. فرا ترکیب اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه‌ی مورد نظر برای فرا ترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و براساس ارتباط آنها با سؤال پژوهش تشکیل می‌شود. در فاز دوم این پژوهش از تحلیل پیوندی استفاده می‌شود. در این فاز پس از شناسایی مولفه‌های پژوهش در مرحله واکاوی محتوایی براساس ماتریس پیوندی مولفه‌های پژوهش که در قالب پیوندهای درونی متغیرهای پژوهش تعیین شدند، ارتباط پیوندهای درونی (AR) و و بازنمایی سیستم (SI) در قالب نمودارهای مشخصی تعیین می‌شوند تا از این طریق میزان اهمیت هر یک از این مفاهیم در راستای ماهیت پژوهش تعیین گردند. در واقع ارتباط بین پیوندهای درونی (AR) اشاره به ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی است اقدام نمود. نرت کات و مک کوی<sup>۳۹</sup> (۲۰۰۴) به عنوان نظریه پرداز در این روش، در دو مرحله جداگانه روابط پیوندهای درونی (AR) و روابط دورنی سیستمی (SI) را براساس جهت فلش‌ها و تعاریف مربوط به آن توسط اعضای پانل امتیاز بندی می‌شود. به عبارت دیگر روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تاثیرگذاری مولفه‌ها بر یکدیگر براساس چک لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط دورنی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از فلش رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت فلش به سمت رو به بالا و رو به چپ به عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یاد شده فلش دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۱) ارائه شده است:

حسابرسی، احاطه بر مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرس در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم اثرترین عامل بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت پذیری به عنوان ویژگی‌های روانشناختی می‌باشد. از طرف دیگر، بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهدکاری حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر این واقعیت است که از بین متغیرهای هافستد تنها بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهدکاری رابطه وجود دارد همچنین هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می‌یابد همچنین هرگاه حسابرس مرد باشد تعهد کاری او نیز افزایش می‌یابد از آنجایی که متغیر سابقه کار، رابطه مثبت با تعهدکاری دارد، لذا می‌توان نتیجه گرفت که هر چه سابقه فرد در حرفه حسابرسی افزایش یابد، تعهد آنها به کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. حاجیها و همکاران (۱۳۹۴) نیز در تحقیقی به بررسی آثار فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان (فشار بودجه زمانی حسابرسی، کیفیت حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی) پرداختند و نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد، بین وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و بین وجود دارد فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) به نقش ارزش‌های اخلاقی در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. در این تحقیق روش پیمایشی با طرح تجربی مستقل شامل چهار موقعیت آزمایشی به کار رفته است. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و در قالب طرح پس آزمون با گروه نظارت به روش میدانی جمع آوری شده است و نتایج نشان داد، با توجه به تاثیر مثبت آیین رفتار حرفه ای بر قضاوت حسابرسی، اهمیت یک واحد درسی با عنوان آیین رفتار حرفه ای در دوره کارشناسی قابل توجه است. دانشجویان می‌بایست با موضوعات حرفه آشنا شده و از انتظارات جامعه از اخلاق حرفه‌ای آگاه گردند. موسسات حسابرسی نیز می‌توانند از نتایج این تحقیق برای جذب و آموزش کارکنان خود استفاده نمایند

### ۳- روش تحقیق

این پژوهش از نظر نتیجه، جزء تحقیقات کاربردی قلمداد می‌گردد زیرا در فاز اول به دنبال شناسایی معیارهای ارزش

### جدول ۱- تعریف جهت فلش‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

جهت فلش	تعریف معنایی
جهت فلش رو به بالا	جهت فلش در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان کننده سطر عامل و دلالت کننده بر ستون می‌باشد.
جهت فلش رو به سمت چپ	جهت فلش در سمت چپ نشان دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت کننده بر سطر می‌باشد.

#### ۱-۳- سوال پژوهش

- سوال پژوهش در بخش کیفی) معیارهای ارزش اخلاقی در بی‌طرفی حساب‌برسان کدامند؟
- سوال پژوهش در بخش کمی) محرک‌های سیستمی در تقویت معیارهای ارزش اخلاقی در بی‌طرفی حساب‌برسان کدامند؟
- سوال پژوهش در بخش کمی) پیامدهای سیستمی در تقویت معیارهای ارزش اخلاقی در بی‌طرفی حساب‌برسان کدامند؟

#### ۲-۳- جامعه آماری پژوهش

مشارکت‌کنندگان این تحقیق با توجه به دو فاز بودن ماهیت تحقیق از دو جامعه آماری استفاده می‌شود. در بخش کیفی ۱۸ نفر از متخصصان رشته حسابداری می‌باشد. این افراد

از طریق روش نمونه‌گیری کیفی همگن به عنوان اعضای گروه پانل انتخاب شدند. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند (مارتینز، ۲۰۱۲؛ رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱). جدول (۲) اطلاعات لازم را در این زمینه ارائه می‌دهد.

در فاز دوم پژوهش از ۴۴ شریک حسابرسی موسسات حسابرسی در دسترس استفاده شد. بدین منظور ضمن هماهنگی‌های قبلی با شرکای حسابرسی و توضیحات لازم در خصوص اهداف پژوهش، چک لیست‌های امتیازی به صورت ماتریسی در اختیار آن‌ها قرار داده شد و سپس نتایج براساس شاخص مد و روش تحلیل تعاملی مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

#### جدول ۲- مشخصات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
مشارکت‌کننده شماره ۱	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه شهید بهشتی
مشارکت‌کننده شماره ۲	مرد	۴۱ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۳	زن	۴۵ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۴	مرد	۴۱ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه تهران
مشارکت‌کننده شماره ۵	مرد	۵۳ سال	دکتری	۱۹ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه تربیت مدرس
مشارکت‌کننده شماره ۶	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان
مشارکت‌کننده شماره ۷	زن	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۸	زن	۴۶ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز
مشارکت‌کننده شماره ۹	زن	۴۶ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۱۰	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز
مشارکت‌کننده شماره ۱۱	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی شاهرود
مشارکت‌کننده شماره ۱۲	زن	۴۷ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان
مشارکت‌کننده شماره ۱۳	مرد	۳۸ سال	دکتری	۶ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر
مشارکت‌کننده شماره ۱۴	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر
مشارکت‌کننده شماره ۱۵	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
مشارکت‌کننده شماره ۱۶	مرد	۵۱ سال	فوق لیسانس	۱۷ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه صنعتی شاهرود و کارشناس رسمی دادگستری

محل فعالیت	حوزه تخصصی	سابقه شغلی	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مورد
عضو هیات علمی دانشگاه صنعتی شاهرود	حسابداری	۱۲ سال	فوق لیسانس	۴۵ سال	مرد	مشارکت کننده شماره ۱۷
عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سمنان	حسابداری	۱۵ سال	دکتری	۴۷ سال	مرد	مشارکت کننده شماره ۱۸

اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه برداری، جمع آوری داده‌ها، انعکاس پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق و به کمک ۱۰ نفر از اعضای پانل در بخش کیفی اقدام به تعیین مولفه‌های مربوط به ارزش‌های اخلاقی بی‌طرفی حسابرسی می‌شود. این روش یک مقیاس ۵۰ امتیازی می‌باشد که محقق براساس نظام امتیازبندی، هر مقاله‌ای را که پایین‌تر از امتیاز ۳۰ باشد را حذف می‌کند. این برنامه، شاخصی است که به پژوهشگر کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی پژوهش را مشخص کند. بنابراین، ابتدا می‌بایست تحقیقات مرتبط طبق جدول (۳) با استفاده از روش امتیازدهی بر مبنای جدول (۴) شناسایی و سپس مولفه‌های مربوط به بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی مشخص گردد.

### جدول ۳- مراحل پالایش منابع مورد استفاده براساس

#### روش ارزیابی حیاتی

مرحله	منابع جستجو شده	تعداد
مرحله ۱	تعداد منابع یافت شده	۶۹
	تعداد منابع رد شده به علت عنوان	(۸)
مرحله ۲	منابع غربال شده براساس عنوان	۶۱
	تعداد منابع رد شده از نظر چکیده	(۶)
مرحله ۳	منابع غربال شده براساس چکیده	۵۵
	تعداد منابع رد شده از نظر محتوا	(۷)
مرحله ۴	تعداد منابع نهایی	۴۸

همانطور که مشاهده می‌شود، ۳ پژوهش حالت برگ و همکاران (۲۰۱۷)؛ چن و تاتویلر (۲۰۱۷) و منتی و زمان (۱۳۹۶) به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، از دور بررسی شناسایی مولفه‌های مربوط به ارزش‌های اخلاق محوری بی‌طرفی حسابرسی خارج شدند. سپس در گام چهارم براساس پژوهش‌های تایید شده، اقدام به استخراج اطلاعات در قالب مولفه‌های پژوهش می‌شود. در این مرحله، به منظور تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی جهت تعیین مولفه‌های پژوهش از روش تعیین فراوانی کل، استفاده شد. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات

### ۴- یافته‌های پژوهش

#### ۴-۱- یافته‌های واکاوای محتوایی

براساس نظر باروسو و سندلوسکی (۲۰۰۷)، در پژوهش‌هایی با رویکرد واکاوای محتوایی از طریق فراترکیب کیفی تلاش شد تا تمامی گزارش‌های تحقیقات مرتبط با موضوع و شناسایی و توصیف اطلاعات هر کدام از گزارش‌های موجود مورد بررسی قرار گیرد. در این روش، در درجه اول به اعتبار روش‌هایی بر می‌گردد که برای ایجاد یکپارچگی نتایج در پیش گرفته شده است و در گام بعد به یکپارچگی خود نتایج یا به عبارتی تفسیر محقق از یافته‌های پژوهشگران پیشین می‌پردازد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶: ۹۳). برای روایی نظری، محققان سعی نمودند با فیش‌برداری از پژوهش‌هایی معتبر از منظر ارجاع مقالات، کیفیت شناسایی مولفه‌های مربوط به متغیر پژوهش را افزایش دهند. در گام اول، یعنی تنظیم سوال‌های پژوهش، تلاش گردید، با توجه به ماهیت پژوهش، سوال‌ها تنظیم گردید و در گام دوم به منظور مرور ادبیات به شکل سیستماتیک، پیش از هر اقدام، باید محدوده جستجو براساس روش فراترکیب مشخص شود. برای این منظور، تلاش شده است، کتاب‌ها و همچنین مجموعه مقالات پایگاه‌های داده‌ها، مجلات، همایش‌ها و موتورهای جستجوی مختلف برای مطالعات انگلیسی از سال‌های ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۸ و مطالعات فارسی از سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بررسی شود. براساس نتایج اولیه حاصل از جستجو، ۴۸ مقاله و کتاب مرتبط با ماهیت پژوهش شناسایی شد و برای انتخاب مطالعات مناسب براساس الگوریتم ارزیابی حیاتی<sup>۴۱</sup>، ابتدا محققان با فیش برداری از مقالات مشابه بر حسب چکیده و محتوای آن‌ها، اولویت‌های لازم در مورد هر یک از مقالات و کتاب‌ها را مشخص نمودند، که در این رابطه مراحل پالایش منابع مورد استفاده به ترتیب زیر می‌باشد.

همانطور که مشاهده می‌شود، ۴۸ مقاله و کتاب به منظور شناسایی مولفه‌های مربوط به معیارهای ارزش محوری بی‌طرفی حسابرسی انتخاب شدند که براساس روش ارزیابی حیاتی، این پژوهش وارد مرحله چهارم، یعنی استخراج اطلاعات متون، می‌شود. در این روش از طریق ۱۰ معیار



در گام ششم به منظور کنترل کیفیت از روایی و پایایی و تحلیل دلفی (در بخش تجزیه و تحلیل یافته) استفاده می‌شود. به منظور تایید روایی پرسشنامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید. براساس این روش از طریق ارسال پرسشنامه برای ۱۲ متخصص، از طریق رابطه (۱) و جدول (۷) نحوه برآورد روایی محاسبه می‌شود

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

در این رابطه:

$n_e$  تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده اند

$N$  تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی می‌باشد نکته‌ی قابل توجه اینست که اگر مقدار محاسبه شده از مقدار جدول بزرگتر باشد اعتبار محتوای آن آیتم پذیرفته می‌شود. حداقل CVR در جدول زیر ارائه شده است:

تایید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تایید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «\*» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر ستاره در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

با توجه به اینکه ۱۵ پژوهش در این بخش براساس معیارهای ارزش محوری اخلاق بی‌طرفی بررسی شدند، بر حسب فراوانی امتیازهای کسب شده، پژوهش‌هایی که بیش از نصف پژوهش‌ها را کسب نمودند، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب شدند و سه مولفه اصلی وظیفه شناسی اخلاقی، فضیلت‌های اخلاقی و ارزش‌گرایی اجتماعی انتخاب شدند که در گام پنجم طبق جدول (۶) در قالب چک لیست امتیازی تدوین شدند.

جدول ۴- ارزیابی حیاتی تحقیقات مرتبط با ارزش‌های اخلاق محوری در بی‌طرفی حسابرسی

مقاله‌ها	اهداف تحقیق	منطق روش تحقیق	طرح تحقیق	نمونه برداری	جمع آوری داده‌ها	انعکاس پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	ارزش تحقیق	جمع	معیارهای ارزیابی انتقادی
باررائنگانو و اسپینوسا پیک <sup>۴۲</sup> (۲۰۱۸)	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۳۸	
اسونبرگ و همکاران <sup>۴۳</sup> (۲۰۱۸)	۳	۵	۳	۳	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۲	
هالت برگ و همکاران <sup>۴۴</sup> (۲۰۱۷)	۱	۲	۲	۲	۳	۲	۳	۳	۳	۲	۲۹	
بوترز و همکاران <sup>۴۵</sup> (۲۰۱۷)	۵	۳	۳	۳	۳	۴	۵	۳	۳	۴	۳۷	
دیرسمیت و همکاران <sup>۴۶</sup> (۲۰۱۷)	۴	۵	۵	۵	۳	۴	۳	۴	۵	۵	۴۳	
دیاز و همکاران <sup>۴۷</sup> (۲۰۱۷)	۴	۵	۵	۳	۴	۳	۳	۳	۴	۴	۳۸	
شوئب و همکاران <sup>۴۸</sup> (۲۰۱۶)	۴	۴	۵	۴	۳	۳	۴	۳	۳	۴	۳۷	
اسپینوسا پیک و باررائنگانو <sup>۴۹</sup> (۲۰۱۶)	۳	۲	۳	۲	۴	۵	۵	۵	۴	۵	۳۸	
چن و تات ویلر <sup>۵۰</sup> (۲۰۱۷)	۳	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲۲	
ارنست برگ و همکاران <sup>۵۱</sup> (۲۰۱۵)	۳	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۴۴	
آلین و همکاران <sup>۵۲</sup> (۲۰۱۴)	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۵	۴	۴۴	
بویبک و همکاران <sup>۵۳</sup> (۲۰۱۵)	۴	۵	۴	۴	۳	۴	۴	۳	۵	۴	۳۹	
غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶)	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳۵	
رجبعلی زاده و همکاران (۱۳۹۵)	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴۳	
رویایی و همکاران (۱۳۹۵)	۴	۲	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۴	۵	۳۵	
منتی و زمان (۱۳۹۶)	۳	۲	۲	۳	۳	۲	۲	۴	۴	۲	۲۶	
بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵)	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۳۴	
حاجبها و خدامرادی (۱۳۹۴)	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۴۱	

نکته: با توجه به محدودیت‌های صفحه پژوهش برخی از مقالات ارائه شده است.

جدول ۵- تعیین مولفه‌های اصلی ارزش‌های اخلاق‌محوری در بی‌طرفی حسابرسی

شاخص‌های شیوه اقناع محققان	وظیفه شناسی اخلاقی	فضیلت‌های اخلاقی	ارزش‌گرایی اجتماعی	ملاحظه گرایی اخلاقی	سودمند گرایی	فردیت گرایی	آرمان‌گرایی
بارراینکائو و اسپینوسا پیک (۲۰۱۸)	*	-	-	-	*	-	-
اسونبرگ و همکاران (۲۰۱۸)	-	-	*	*	-	-	-
بوتزر و همکاران (۲۰۱۷)	*	-	-	-	-	*	-
دیرسمیت و همکاران (۲۰۱۷)	*	*	*	-	-	-	*
دیز و همکاران (۲۰۱۷)	-	*	-	-	-	-	*
شوئب و همکاران (۲۰۱۶)	*	*	*	-	-	-	-
اسپینوساپیک و بارراینکاپو (۲۰۱۶)	-	*	-	-	*	-	*
ارنست برگ و همکاران (۲۰۱۵)	*	-	*	*	-	-	-
آلین و همکاران (۲۰۱۴)	-	*	*	-	-	*	-
بویک و همکاران (۲۰۱۵)	*	*	-	-	-	-	-
غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶)	*	*	*	-	-	*	-
رجبعلی زاده و همکاران (۱۳۹۵)	-	-	-	-	*	-	*
رویایی و همکاران (۱۳۹۵)	-	*	-	-	-	-	-
بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵)	*	-	-	-	-	-	-
حاجیها و خدامرادی (۱۳۹۴)	-	*	*	-	-	-	-
جمع	۸	۹	۷	۳	۴	۴	۵

جدول ۶- چک لیست ارزش‌های اخلاق‌محوری در بی‌طرفی حسابرسی

مولفه‌های اصلی	مولفه‌های فرعی	منابع
وظیفه شناسی اخلاقی	تمرکز ذهنی حسابرسی	بارراینکائو و اسپینوسا پیک (۲۰۱۸)؛ بوتزر و همکاران (۲۰۱۷)؛ دیرسمیت و همکاران (۲۰۱۷)؛ شوئب و همکاران (۲۰۱۶)؛ ارنست برگ و همکاران (۲۰۱۵)؛ بویک و همکاران (۲۰۱۵)؛ غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶)؛ بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵)
	رعایت انصاف و عدالت در بررسی	
	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	
	ادراک حرفه‌ای	
	پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری	
	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت	
فضیلت‌های اخلاقی	تناسب بین ادراک با عملکردهای حرفه‌ای	دیرسمیت و همکاران (۲۰۱۷)؛ دیز و همکاران (۲۰۱۷)؛ شوئب و همکاران (۲۰۱۶)؛ آلین و همکاران (۲۰۱۴)؛ بویک و همکاران (۲۰۱۵)؛ غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶)؛ رویایی و همکاران (۱۳۹۵)؛ حاجیها و خدامرادی (۱۳۹۴)
	تعلق به حرفه حسابرسی	
	پایبندی به منشور اخلاقی	
	پایبندی به معنویت حرفه‌ای	
	پایبندی به صداقت حرفه‌ای	
ارزش‌گرایی اجتماعی	نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای	اسونبرگ و همکاران (۲۰۱۸)؛ دیرسمیت و همکاران (۲۰۱۷)؛ شوئب و همکاران (۲۰۱۶)؛ ارنست برگ و همکاران (۲۰۱۵)؛ آلین و همکاران (۲۰۱۴)؛ غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶)؛ حاجیها و خدامرادی (۱۳۹۴)
	حفظ هنجارهای اجتماعی در حرفه حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم	
	حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه	
	حفظ احترام صاحبکاران در حرفه	
	حفظ منافع ذینفعان در حرفه	
	حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه	

جدول ۷- حداقل مقادیر CVR در ارزیابی روایی

تعداد ارزیابان	حداقل مقدار نسبت روایی محتوی	تعداد ارزیابان	حداقل مقدار نسبت روایی محتوی
۱۲	۰/۵۶	۵	۰/۹۹
۲۰	۰/۴۲	۶	۰/۹۹
۲۵	۰/۳۷	۷	۰/۹۹
۳۰	۰/۳۳	۸	۰/۷۵
۳۵	۰/۳۱	۹	۰/۷۸
۴۰	۰/۲۹	۱۰	۰/۶۲

حال با توجه به توضیحات داده شده، از شاخص CVR به واسطه تحلیل اعضای پانل استفاده می‌شود.

جدول ۸- روایی (CVI) مولفه‌های پژوهش

تایید/حذف	نتیجه	ضروری	مفید ولی ضرورتی ندارد	غیر ضروری	مولفه‌های فرعی	مولفه‌های اصلی
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	تمرکز ذهنی حسابرسی	وظیفه شناسی اخلاقی
تایید	۰,۸۳ > ۰,۲۹	۱۱	۱	-	رعایت انصاف و عدالت در بررسی	
تایید	۰,۸۳ > ۰,۲۹	۱۱	۱	-	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	
تایید	۰,۶۶ > ۰,۲۹	۱۰	-	۲	ادراک حرفه‌ای	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری	
تایید	۰,۸۳ > ۰,۲۹	۱۱	۱	۱	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	تناسب بین ادراک با عملکردهای حرفه‌ای	فضیلت‌های اخلاقی
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	تعلق به حرفه حسابرسی	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	پایبندی به منشور اخلاقی	
تایید	۰,۸۳ > ۰,۲۹	۱۱	۱	-	پایبندی به معنویت حرفه‌ای	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	پایبندی به صداقت حرفه‌ای	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای	
تایید	۰,۸۳ > ۰,۲۹	۱۱	۱	-	حفظ هنجارهای اجتماعی در حرفه	ارزش‌های اجتماعی
تایید	۰,۸۳ > ۰,۲۹	۱۱	۱	۱	حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم	
تایید	۰,۸۳ > ۰,۲۹	۱۱	۱	-	حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	حفظ احترام صاحبکاران در حرفه	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	حفظ منافع ذینفعان در حرفه	
تایید	۱ > ۰,۲۹	۱۲	-	-	حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه	

منظور تحلیل کمی براساس تحلیل‌های مورد نظر پژوهش در قالب جدول (۸) که به صورت ماتریسی تدوین شده است، ارائه می‌شود. نکته قابل توجه این است که منظور تحلیل ارتباط پیوندی بین مولفه‌های فرعی از کد گذاری استفاده می‌شود.

همانطور که مشاهده می‌شود، براساس مجموع تحلیل (CVR) مولفه‌های شناسایی شده تایید گردیدند. به منظور تعیین پایایی پرسشنامه‌ها از منظر سنجش درست محتوای مورد نظر در پژوهش، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد و نتایج طبق جدول زیر نشان داد، تمامی مولفه‌های تحقیق بالاتر از ۰/۷ می‌باشند.

همانطور که مشاهده می‌گردد، بدلیل نتایج بدست آمده طی تحلیل کرونباخ، تمامی مولفه‌های پژوهش مورد تایید قرار گرفتند. در نهایت در گام ششم و هفتم چک لیست نهایی به

جدول ۸- ضریب آلفای کروناخ متغیرهای تحقیق

مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	غیر ضروری
وظیفه شناسی اخلاقی	تمرکز ذهنی حسابرسی	۰/۷۷
	رعایت انصاف و عدالت در بررسی	۰/۷۳
	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	۰/۸۴
	ادراک حرفه‌ای	۰/۸۱
	پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری	۰/۷۹
	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت	۰/۹۳
	تناسب بین ادراک با عملکردهای حرفه‌ای	۰/۷۴
فضیلت‌های اخلاقی	تعلق به حرفه حسابرسی	۰/۸۹
	پایبندی به منشور اخلاقی	۰/۸۱
	پایبندی به معنویت حرفه‌ای	۰/۸۲
	پایبندی به صداقت حرفه‌ای	۰/۸۳
	نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای	۰/۸۵
ارزش‌های اجتماعی	حفظ هنجارهای اجتماعی در حرفه	۰/۷۳
	حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم	۰/۷۰
	حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه	۰/۹۱
	حفظ احترام صاحبکاران در حرفه	۰/۸۳
	حفظ منافع ذینفعان در حرفه	۰/۸۶
	حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه	۰/۷۵

جدول ۸- مؤلفه‌های تایید شده

پيوندهای درونی	مفاهيم پيوندی	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	B1	B2	B3	B4	B5	C1	C2	C3	C4	C5	C6	
وظیفه شناسی اخلاقی (A)	A1																			
	A2																			
	A3																			
	A4																			
	A5																			
	A6																			
	A7																			
فضیلت‌های اخلاقی (B)	B1																			
	B2																			
	B3																			
	B4																			
	B5																			
ارزش‌های اجتماعی (D)	D1																			
	D2																			
	D3																			
	D4																			
	D5																			
	D6																			

۲-۴- تعاریف مؤلفه‌های اصلی

▪ وظیفه شناسی اخلاقی

این رویکرد بر تبعیت از قواعد و وظایف ذهنی حسابرسان متمرکز می‌باشد و اعمال قضاوت‌های کافی و مناسب را به

درک منطقی از وظایف و قواعد اخلاقی وابسته می‌داند (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰: ۶۴). طبق این رویکرد، شخص براساس قواعد و قوانین موجود اقدام به تحلیل موقعیت‌ها کرده (قضاوت) و سپس تصمیم‌گیری می‌نماید. بنابراین، کردار

تصویری از ترکیب تجربیات حرفه‌ای حسابرسان است. می‌توان گفت که پیوندهای درونی در واقع دسته‌بندی معنایی هر سیستم و یا مجموعه سیستم‌ها را نشان می‌دهد که خود تجربیات گروه‌ها از یک پدیدار است. به عبارت دیگر، در این پژوهش تجربیات گروه‌های مرتبط با شرکا حسابرسی در قالب ارتباط بین پیوندهای درونی (ART) طبق جدول زیر ارائه می‌شوند. به عبارت دیگر، پس از مشخص کردن پیوندهای درونی، گام بعدی کدگذاری نظری روابط بین پیوندهای درونی براساس جهت فلش از طریق امتیاز ماتریس در جدول (۸) است که پس از جمع بندی و تحلیل براساس شاخص مد می‌توان به ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی است اقدام نمود. نرث‌کات و مک‌کوی<sup>۵۸</sup> (۲۰۰۴) به عنوان نظریه‌پرداز در این روش، در دو مرحله جداگانه روابط پیوندهای درونی (AR) و روابط دورنی سیستمی (SI) را برای تحلیل پیوندهای شناسایی شده توسط اعضای پانل براساس جهت فلش‌ها ارائه می‌شوند. به عبارت دیگر روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تأثیرگذاری مولفه‌ها بر یکدیگر براساس چک لیست ماتریسی جدول (۸) انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط درونی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از فلش رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. به عبارت دیگر، از دو علامت فلش به سمت رو به بالا و رو به چپ به عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده فلش دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۱) ارائه شده است. بر این اساس در جدول (۹) روابط بین پیوندها (AR) مشخص شده اند. بنابراین، محقق از این طریق می‌تواند به شناسایی پیوندهای درونی اقدام و نیز جدول تأثیرگذاری های سیستمی را ترسیم کند. کدگذاری و نام گذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. تعاریف پیوندهای درونی عمدتاً مفهومی اند و برای ارائه نمودارهای روابط پیوندهای درونی ناگزیریم که به هر مفهوم نامی را اختصاص دهیم. در هر مورد فراوانی موافقان با رابطه بین پیوندهای درونی شمارش شد که نشان دهنده میزان قدرت این رابطه‌ها در نظر شرکت کنندگان شرکای حسابرسی است. در این مرحله مجموع نظرات براساس شاخص «مد» تعیین می‌شوند. براساس توضیحات داده شده با توجه به سه مولفه اصلی وظیفه شناسی اخلاقی، فضیلت اخلاقی و ارزش‌گرایی اجتماعی، پیوندهای درونی هریک از آنها به طور جداگانه مورد تحلیل و ترسیم قرار می‌گیرد تا ادراک منسجمی در رابطه با نقش اخلاق محوری در بیطرفی حسابرسی ایجاد شود.

حسابرسان به جای پیامدهای آن ملاک استنباط اخلاقی قرار می‌گیرد. در وظیفه شناسی اخلاقی حسابرسان تلاش می‌نمایند با رعایت آیین‌های رفتاری و مهارتی، تمرکز ذهنی مطلوبی در بررسی و پاسخگویی به ذینفعان داشته باشند تا از این طریق به ارتقای سطح کیفیت‌های قضاوتی در حرفه حسابرسی کمک گردد. یک حسابرس به واسطه تناسب ادراکی با ویژگی‌های حرفه‌ای که دارد، می‌تواند در بعد وظیفه شناسی اخلاقی توانمندی‌های قابل قبولی از خود ارائه دهد (پفلوگر و همکاران<sup>۵۴</sup>، ۲۰۰۷: ۵۶۸).

#### ▪ فضیلت‌های اخلاقی

این نوع نگرش در گذشته توسط افلاطون و ارسطو مطرح شده است و به جای چگونه خوب نمودن یک عمل بر چگونگی خوب نمودن انسان متمرکز می‌باشد. در این رویکرد، موقعیت درک شده بر انتخاب و جمع آوری اطلاعات موثر است. اطلاعات نیز مورد قضاوت و تحلیل قرار گرفته و تصمیمات ماخوذ را توجیه می‌نماید (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰: ۶۶). به عبارت دیگر حسابرس براساس ویژگی‌های معنوی که در حرفه خود کسب می‌کند تلاش می‌نماید با تعلق خاطر در راستای آرمان‌های حرفه حسابرسی گام بردارد و از طریق صداقت و فارغ از هر گونه پیش ذهنی‌های قبلی، به توسعه و نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای در محیط کار خود کمک شایان توجهی نماید (دیلارد و یوناس<sup>۵۵</sup>، ۲۰۰۲: ۵۰).

#### ▪ ارزش‌گرایی اجتماعی

یکی دیگر از ویژگی‌های ارزش محوری در توسعه بی‌طرفی حسابرس میزان مسئولیت‌ها و بار اجتماعی است که این حرفه بر عهده حسابرس بنا نهاده است و حسابرس بر حسب ویژگی‌های اجتماعی که از او انتظار دارند، تلاش می‌نمایند ایفای نقش مثبت و مطلوبی نماید. به عبارت دیگر مجموع این ارزش‌ها به فرد کمک می‌کند تا ضمن احترام به حقوق صاحبکاران پیگیر منافع ذینفعان و سهامداران باشد تا از این طریق شکاف بین مدیران با سهامداران را کاهش دهند. همچنین به واسطه هویت اجتماعی کسب می‌نماید، تلاش می‌کند تا هنجارهای عرفی و اجتماعی که حتی در استانداردها و قوانین به آن اشاره نشده است را مصرانه پیگیری نماید (مارتینو بنین و پلوگر<sup>۵۶</sup>، ۲۰۰۹: ۲۳۹).

#### ۴-۳- تحلیل بخش کمی

##### ۴-۳-۱- پیوندهای درونی و روابط بین پیوندها<sup>۵۷</sup> (AR)

پیوندهای درونی اجزایی هستند که در نقشه‌های ذهنی گروه هدف مورد استفاده قرار می‌گیرند که خود نمایش سیستم

الف) پیوندهای درونی و روابط بین پیوندهای وظیفه طبق جدول زیر و براساس شاخص مد مشارکت کنندگان در بخش کمی نتایج در قالب جدول (۹) ارائه می‌شود.

جدول ۹- روابط پیوندهای درونی (AR) بین مولفه‌های وظیفه‌های شناسی اخلاقی

فرآوانی	رابطه بین پیوندها	فرآوانی	رابطه بین پیوندها
۱۴	رعایت انصاف و عدالت ← ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت	۱۶	تمرکز ذهنی حسابرس ← رعایت انصاف و عدالت
۱۷	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای → پاسخگویی مبتنی بر استقلال	۱۷	تمرکز ذهنی حسابرس ← رعایت آیین رفتار حرفه‌ای
۱۸	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای → ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت	۱۵	تمرکز ذهنی حسابرس → ادراک حرفه‌ای
۱۳	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای → تناسب بین ادراک با عملکرد	۱۴	تمرکز ذهنی حسابرس ← پاسخگویی مبتنی بر استقلال
۱۶	ادراک حرفه‌ای ← پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری	۱۷	تمرکز ذهنی حسابرس ← ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت
۱۲	ادراک حرفه‌ای ← ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت	۱۸	تمرکز ذهنی حسابرس → تناسب بین ادراک با عملکرد حرفه‌ای
۱۴	ادراک حرفه‌ای → تناسب بین ادراک با عملکردهای حرفه‌ای	۱۶	رعایت انصاف و عدالت ← رعایت آیین رفتار حرفه‌ای
۱۲	پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری - ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت	۱۲	رعایت انصاف و عدالت → ادراک حرفه‌ای
۱۳	پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری → تناسب بین ادراک با عملکرد	۱۳	رعایت انصاف و عدالت ← پاسخگویی مبتنی بر استقلال
۱۵	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت → تناسب بین ادراک با عملکرد	۱۶	رعایت انصاف و عدالت → تناسب بین ادراک با عملکرد حرفه‌ای
		۱۶	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای → ادراک حرفه‌ای

در این تحلیل به دلیل بررسی ماتریسی پیوندهای درونی مولفه‌ها از سه علامت فلش «؛»، «→» و «-» استفاده شده است. که فلش «←» نشان دهنده تاثیرگذاری پیوندی مولفه ستون نسبت به سطر، فلش «→» نشان دهنده تاثیرگذاری پیوندی مولفه سطر نسبت به ستون و فلش «-» نشان دهنده عدم تاثیرگذاری پیوندی دو مولفه بر یکدیگر می‌باشد.

نکته: اعداد مشخص شده در فرآوانی نشان دهنده‌ی بیشترین میزان هم نظری در باب تاثیر ماتریسی دو متغیر بر یکدیگر می‌باشد که براساس شاخص مد بیشترین تعدد نظرات به عنوان امتیاز نهایی درج می‌شود. قسمت‌های خالی نشان می‌دهد بیشترین نظرات مبنی بر عدم تاثیر معنادار ماتریسی دو متغیر بر یکدیگر بوده است.

جدول (۱۰) روابط پیوند درونی (IRD) مولفه‌های وظیفه‌های شناسی اخلاقی

مبنی	دلتا	ورودی	خروجی	تناسب بین ادراک با عملکرد	ارزیابی اطمینان بخش	پاسخگویی مبتنی بر استقلال	ادراک حرفه‌ای	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	رعایت انصاف و عدالت	تمرکز ذهنی	مولفه‌ها
محرك	۲	۲	۴	←	↑	↑	←	↑	↑	۰	تمرکز ذهنی حسابرسی
محرك	۰	۳	۳	←	↑	↑	↑	←	۰	←	رعایت انصاف و عدالت در بررسی
پیامد	-۴	۵	۱	←	←	←	←	۰	↑	←	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای
محرك	۲	۲	۴	←	↑	↑	۰	↑	←	↑	ادراک حرفه‌ای
پیامد	-۳	۴	۱	←	-	۰	←	↑	←	←	پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری
پیامد	-۳	۴	۱	←	۰	-	←	↑	←	←	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت قضاوت
محرك	۶	۰	۶	۰	↑	↑	↑	↑	↑	↑	تناسب بین ادراک با عملکردهای حرفه‌ای

نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور براساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در نمودار فوق فلش‌های سمت راست، ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های

بازنمایی سیستم: ترسیم نمودار تاثیرگذاری‌های سیستمی (SID) وظیفه‌شناسی اخلاقی در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل داده‌های ناشی از امتیازهای شرکای حسابرسی، خلاصه نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار (SID) ترسیم می‌شود. برای ترسیم این

نمودار تأثیرگذاری های سیستمی بازنمایی ذهنی جامعه هدف نسبت به موضوع مورد نظر یعنی ارزش محوری در ارتقای سطح بی‌طرفی حسابرسی می‌باشد.

همانطور که در تحلیل بازنمایی سیستمی مشخص است، تناسب بین ادراک با عملکردهای حرفه‌ای حساب‌برسان به عنوان محرک در بعد وظیفه شناسی اخلاقی محسوب می‌شود و به عنوان محرک بی‌طرفی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود. چراکه بیشترین امتیاز را در بررسی تعاملی بین متغیرهای تحقیق کسب نمود. براساس تحلیل‌ها همچنین مشخص گردید تناسب بین ادراک حساب‌برس با عملکردهای حرفه‌ای او، به عنوان یک نقطه اتکا بطور مستقیم بر تقویت محرک‌های ثانویه یعنی تمرکز ذهنی، رعایت عدالت و انصاف و ادراک حرفه‌ای حساب‌برس در جهت تقویت بی‌طرفی در حسابرسی نقش ایفا می‌نماید و منجر به ایجاد و شکل‌گیری پاسخگویی و ارزیابی قضاوت‌های کیفی در وهله‌ی اول و در نهایت منجر به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای می‌شوند.

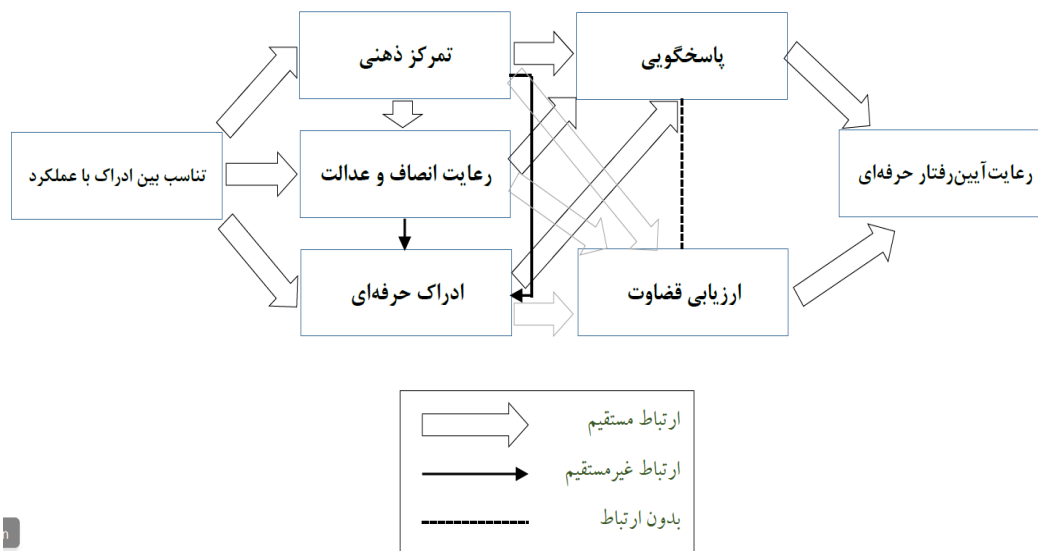
سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی های سیستم از ورودی های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به‌سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینه‌بندی مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند. نرث‌کات و مک‌کوی (۲۰۰۴) متذکر می‌شوند در صورتی که آشفتگی و به هم ریختگی در شاخه‌های نمودار (SID) وجود داشته باشد، حتی اگر کاملاً جامع و غنی باشد، می‌تواند برای تعداد اندک مؤلفه‌های پیوند درونی مشکل تفسیر و خوانش نموداری را فراهم آورد. در واقع

محرک‌های سیستمی اولیه

محرک‌های سیستمی ثانویه

پیامدهای سیستمی اولیه

پیامدهای سیستمی ثانویه



شکل ۲- مدل بازنمایی سیستمی تأثیرگذاری مولفه‌های وظیفه شناسی اخلاقی

طبق جدول زیر و براساس شاخص مد مشارکت کنندگان در بخش کمی نتایج در قالب جدول (۱۱) ارائه می‌شود.

ب) پیوندهای درونی و روابط بین پیوندهای فضیلت اخلاقی

جدول ۱۱- روابط پیوندهای درونی (ART) بین مولفه‌های فضیلت اخلاقی

فراوانی	رابطه بین پیوندها	فراوانی	رابطه بین پیوندها
۱۲	پایبندی به منشور اخلاقی ← پایبندی به صداقت حرفه‌ای	۱۴	تعلق به حرفه حسابرسی ← پایبندی به منشور اخلاقی
۱۵	پایبندی به منشور اخلاقی → نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای	۱۵	تعلق به حرفه حسابرسی ← پایبندی به معنویت حرفه‌ای
۱۶	پایبندی به معنویت حرفه‌ای ← صداقت حرفه‌ای	۱۲	تعلق به حرفه حسابرسی ← پایبندی به صداقت حرفه‌ای
۱۸	پایبندی به معنویت حرفه‌ای → نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای	۱۷	تعلق به حرفه حسابرسی - نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای
۱۶	پایبندی به صداقت حرفه‌ای → نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای	۱۷	پایبندی به منشور اخلاقی - پایبندی به معنویت حرفه‌ای

جدول ۱۲- روابط پیوند درونی (IRD) مولفه‌های فضیلت اخلاقی

مبینه	دلتا	ورودی	خروجی	نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای	پایبندی به صداقت حرفه‌ای	پایبندی به معنویت حرفه‌ای	پایبندی به منشور اخلاقی	تعلق به حرفه حسابرسی	مولفه‌ها
محرك	۳	۰	۳	-	↑	↑	↑	۰	تعلق به حرفه حسابرسی
پیامد	-۱	۲	۱	←	↑	-	۰	←	پایبندی به منشور اخلاقی
پیامد	-۱	۲	۱	←	↑	۰	-	←	پایبندی به معنویت حرفه‌ای
پیامد	-۴	۴	۰	←	۰	←	←	←	پایبندی به صداقت حرفه‌ای
محرك	۳	۰	۳	۰	↑	↑	↑	-	نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای

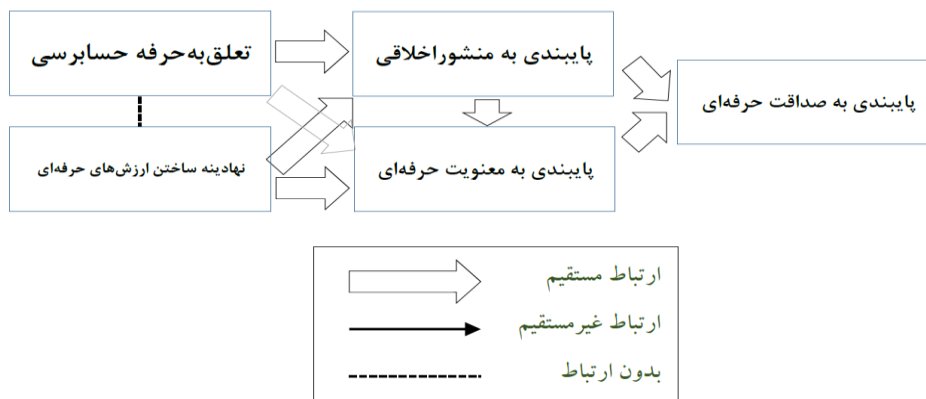
محرك در ایجاد مولفه‌های فضیلت اخلاقی در تقویت بی‌طرفی حسابرسی شناسایی شدند (که البته ارتباطی بین تعلق به حرفه حسابرسی با نهادینه ساختن ارزش‌ها وجود ندارد) که براساس آن سه پیامد، که پایبندی به منشور اخلاقی و پایبندی به معنویت حرفه‌ای به عنوان اولویت اول و پیامد پایبندی به صداقت حرفه‌ای به عنوان اولویت بعدی تعیین شدند.

بازنمایی سیستم: ترسیم نمودار تاثیرگذاری‌های سیستمی (SI) فضیلت اخلاقی به پیروی از توضیحات تحلیل قبلی در این بخش نیز تاثیرگذاری سیستمی پیوندهای درونی معیارهای فضیلت اخلاقی مشخص گردیده است. همانطور که در شکل مشاهده می‌شود، تعلق به حرفه حسابرسی و نهادینه ساختن ارزش‌های حرفه‌ای به عنوان

محرك‌های سیستمی

پیامدهای سیستمی اولیه

پیامدهای سیستمی ثانویه



شکل ۳- مدل بازنمایی سیستمی تاثیرگذاری مولفه‌های فضیلت اخلاقی



ج) پیوندهای درونی و روابط بین پیوندهای ارزش‌گرایی طبق جدول زیر و براساس شاخص مد مشارکت کنندگان در اجتماعی بخش کمی نتایج در قالب جدول (۱۳) ارائه می‌شود:

جدول ۱۳- روابط پیوندهای درونی (ART) بین مولفه‌های ارزش‌گرایی اجتماعی

فرآوانی	رابطه بین پیوندها	فرآوانی	رابطه بین پیوندها
۱۵	حفظ هویت اجتماعی → حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه	۱۸	حفظ هنجارهای اجتماعی - حفظ هویت اجتماعی
۱۳	حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه ← حفظ احترام صاحبکاران در حرفه	۱۳	حفظ هنجارهای اجتماعی ← حفظ چارچوب‌های عرفی
۱۴	حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه ← حفظ منافع ذینفعان در حرفه	۱۲	حفظ هنجارهای اجتماعی ← حفظ احترام به صاحبکار
۱۳	حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه ← حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه	۱۴	حفظ هنجارهای اجتماعی ← حفظ منافع ذینفعان
۱۶	حفظ احترام صاحبکاران در حرفه - حفظ منافع ذینفعان	۱۷	حفظ هنجارهای اجتماعی ← حفظ ارزش‌های اجتماعی
۱۵	حفظ احترام صاحبکاران در حرفه → حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه	۱۴	حفظ هویت اجتماعی منسجم → حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه
۱۷	حفظ منافع ذینفعان → حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه	۱۶	حفظ هویت اجتماعی منسجم ← حفظ احترام صاحبکاران در حرفه

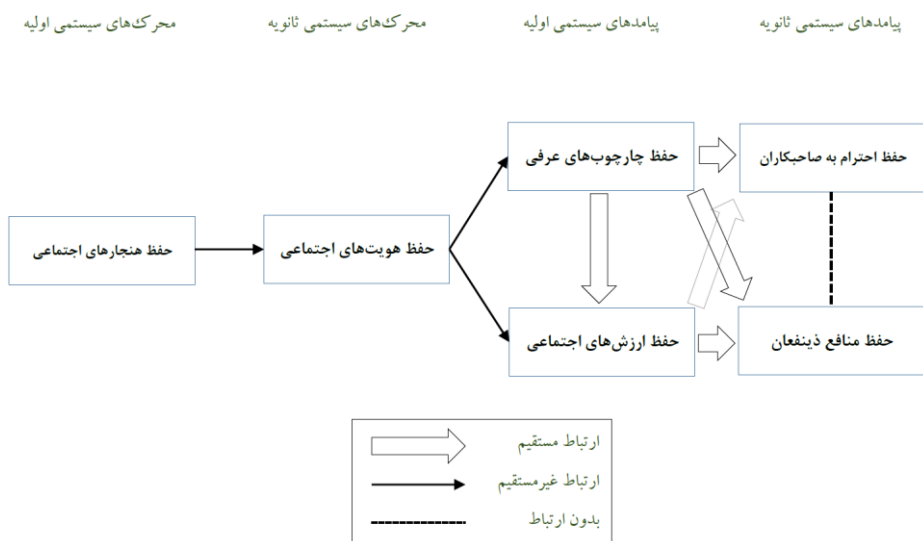
جدول ۱۴- روابط پیوند درونی (IRD) مولفه‌های ارزش‌گرایی اجتماعی

مبینه	دلته	ورودی	خروجی	حفظ ارزش‌های اجتماعی	حفظ منافع ذینفعان	حفظ احترام به صاحبکاران	حفظ چارچوب‌های عرفی	حفظ هویت اجتماعی منسجم	حفظ هنجارهای اجتماعی	مولفه‌ها
محرك	۴	۰	۴	↑	↑	↑	↑	-	۰	حفظ هنجارهای اجتماعی در حرفه
محرك	۰	۲	۲	←	↑	↑	←	۰	-	حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم
پیامد	-۳	۱	۴	↑	↑	↑	۰	↑	←	حفظ چارچوب‌های عرفی در حرفه
پیامد	-۴	۴	۰	←	-	۰	←	←	←	حفظ احترام صاحبکاران در حرفه
پیامد	-۴	۴	۰	←	۰	-	←	←	←	حفظ منافع ذینفعان در حرفه
پیامد	-۱	۲	۳	۰	↑	↑	←	↑	←	حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه

### بازنمایی سیستم: ترسیم نمودار تاثیرگذاری‌های سیستمی (SID) ارزش‌گرایی اجتماعی

به پیروی از توضیحات تحلیل قبلی در این بخش نیز تاثیرگذاری سیستمی پیوندهای درونی معیارهای فضیلت اخلاقی مشخص گردیده است.

همانطور که در شکل فوق مشاهده می‌شود، حفظ و ملاحظه هنجارهای اجتماعی به عنوان مهمترین محرك که به طور غیرمستقیم باعث تقویت هویت اجتماعی حسابرسان می‌شود به عنوان دو عامل دارای اولویت‌های ارزش‌گرایی اجتماعی محسوب می‌شوند و باعث تقویت ویژگی‌های بی‌طرفی حسابرس می‌شوند. وجود این دو عامل باعث تقویت حفظ چارچوب‌های عرفی و حفظ ارزش‌های اجتماعی به عنوان پیامد اولیه و حفظ احترام به صاحبکاران و منافع ذینفعان که فلسفه وجودی حرفه حسابرسی می‌باشد، می‌گردد.



شکل ۴- مدل بازنمایی سیستمی تاثیرگذاری مولفه‌های ارزش‌گرایی اجتماعی

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

با پیچیده تر شدن جوامع و رفتارهای اقتصادی شرکت‌ها در قالب فعالان بازارهای سرمایه‌ای، رسیدگی و افزایش کیفیت افشا صادقانه اطلاعات از جانب شرکت‌ها از جانب نهادهای نظارتی کاری بس دشوار است. در واقع، با پیچیده شدن معاملات تجاری و تقاضا برای اطلاعات مربوط و قابل اتکا در تصمیم‌گیری، نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخگو و پاسخ‌خواه را ضروری می‌سازد. به کارگیری معیارهای مناقصه در استفاده از خدمات اعتباردهی، اجرای حسابرسی در فشار بودجه زمانی، تلاش در جلب رضایت صاحبکار و رسوایی‌های مالی واحدهای تجاری، قضاوت‌های اعمال شده را با تردید مواجه می‌سازد. جوامع حرفه‌ای نیز با معرفی معیارهای اخلاقی و الزامی نمودن رعایت آن، قصد عبور اعضا از مفهوم معیشتی کار و نیل به تمایلات متعالی‌تر را دارند. بنابراین، این سوال به ذهن خطور می‌کند، آیا عوامل زمینه‌ای ارزش محوری حرفه حسابرسی نقشی در تقویت رفتار بی‌طرفانه حسابرسان ایفا می‌نماید؟ در این پژوهش به منظور پاسخ به این سوال تلاش گردید متفاوت از سایر پژوهش‌های انجام شده، با اتکا به روش تحلیل پیوندهای درونی و روابط بین پیوندها (ART) و تاثیرگذاری‌های سیستمی پیوندها (SID) به واسطه شناسایی عوامل زمینه‌ای ارزش محوری در تقویت بی‌طرفی حسابرسان براساس تحلیل فراترکیب، درک مناسبی از نقش این ارزش‌ها در این حرفه ایجاد نمود. در واقع حرفه حسابرسی در محیط اجتماعی رشد و توسعه می‌یابد که نیازمند تقویت بنیان‌های

درونی و نامشهودی است که باعث افزایش کیفیت بررسی‌های حسابرسی می‌گردد و لازمه‌ی آن در همین نقطه یعنی واکاوی ارزش‌های اخلاق‌محور، می‌باشد. بر این اساس ابتدا طی هفت گام مرحله فراترکیب مولفه‌ها در قالب سه بعد اصلی وظیفه‌شناسی اخلاقی، فضیلت اخلاق‌گرا و ارزش‌گرایی اجتماعی شناسایی شدند و مجموعاً ۱۸ زیر مولفه ایجاد شد. پس از تعیین ابعاد اصلی ارزش محوری در تقویت رفتارهای بی‌طرفانه حسابرسان، پیوندهای درونی ارتباط بین مولفه‌های پژوهش مورد واکاوی قرار گرفتند تا برحسب اهمیت و امتیاز جامعه هدف که شامل ۲۲ شریک موسسات حسابرسی بود، در قالب محرک‌ها و پیامدها میزان تاثیرگذاری آن‌ها بر ارتقای سطح بی‌طرفی حسابرسان مشخص شود. براساس بعد اول یعنی وظیفه‌شناسی اخلاقی مشخص گردید، تناسب بین ادراک با عملکرد حرفه‌ای حسابرسان محرک و سه متغیر تمرکزدهنی، رعایت انصاف و عدالت و ادراک حرفه‌ای به عنوان محرک‌های دارای اولویت دوم تعیین شدند. در تحلیل نتیجه کسب شده باید بیان نمود، زمانی که حسابرسان تناسب مناسبی بین عملکرد و درونیاتش همچون ادراک فردی او نسبت به حرفه حسابرسی وجود داشته باشد، در کار و انجام وظایف‌شغلی خود، تمرکزدهنی و رعایت انصاف و عدالت حرفه‌ای خواهد داشت و تلاش خواهد نمود تا با شکستن پیش‌فرض‌ها و چارچوب‌های ذهنی خود، فارغ از هر گونه پیش‌داوری و یا اعتماد به صاحبکاران، شواهد و مدارک ارائه شده را بررسی نماید تا اولاً قضاوت‌های مبتنی بر کیفیت را در اظهارنظرهای خود ارائه

اجتماعی که برند این حرفه در میان سایر مشاغل در جامعه می‌باشد، تلاش می‌نماید تا پاسخ مناسب و در خود توجهی به ذینفعان بازار سرمایه و تحلیل‌گران ارائه دهد. در واقع حسابرسان براساس ارزش‌گرایی اجتماعی ایجاد شده به واسطه محرک قوی همچون هویت تلاش می‌نمایند تا ارزش‌های عرفی و ارزش‌های اجتماعی ملموس در دل جامعه را حفظ نمایند و در مسیر آن پاسخگو عمل نمایند تا در نهایت ضمن احترام به حقوق صاحبکاران، بررسی‌های دقیقی به منظور ارتقای سطح قدرت تصمیم‌گیری سهامداران اتخاذ نمایند و با حفظ منافع آن‌ها، شکاف عمیق ایجاد شده بین سهامداران با صاحبکاران را پوشش دهد. نتایج بدست آمده با پژوهش‌های حساس‌یگانه و مقصودی (۱۳۹۰)؛ دیلارد و یوناس (۲۰۰۲)؛ پفلوگر و همکاران (۲۰۰۷)؛ باررائینکائو و اسپینوسا پیک (۲۰۱۸) و اسپینوسا پیک و باررائینکائو (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، به منظور ارتقای سطح ارزش‌گرایی در حرفه حسابرسی برای توسعه و تقویت رفتار بی‌طرفانه حسابرسان لازم است انسجام ارزش‌سازی و رفتارگرایی در این حرفه در آموزش‌ها و استانداردهای حسابرسی تقویت گردد و نهادهای نظارت‌کننده به واسطه ارزش‌های حرفه حسابرسی تلاش نمایند همسویی مناسبی بین استانداردها با آموزش‌های رفتاری ایجاد کنند. در واقع پیشنهاد می‌شود با شناخت این ویژگی در حرفه حسابرسی، سطح پاسخگویی و وظیفه‌شناسی حرفه‌ای حسابرسان را تقویت نمایند تا سطح کیفیت اظهارنظرهای حسابرسی در جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی بین سهامداران با صاحبکاران ارتقا یابد. حسابرسان به واسطه سطح فعالیت‌های حرفه‌ای که بر عهده می‌گیرند نیز با ادراکی که در طی مسیر شغلی خود کسب می‌کنند، تعادل مناسبی بین وظایف و تخصص‌های حرفه‌ای با سطح ادراک خود ایجاد کنند و به افزایش سطح قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران کمک نمایند. همچنین توجه به ویژگی‌های ارزشی در دل جامعه نیز می‌تواند به تسهیل مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک نماید و باعث تقویت سطح هویت‌های حرفه‌ای بیشتر برای آنان گردد، چرا که افزایش سطح رفتارهای بی‌طرفانه کمک می‌کند حسابرسان بدون هیچ‌گرایش و پیش‌فرض‌های ذهنی قبلی که ممکن است نسبت به شواهد و مدارک ارائه شده توسط صاحبکاران داشته باشند، اظهارنظر نمایند و این موضوع می‌تواند به افزایش سطح جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه کمک کند.

دهد و ثنایا مسئولانه در برابر ذینفعان پاسخگو باشد که این پیامد رفتاری حسابرسان محسوب می‌شود. یک حسابرسان زمانی در حرفه خود دارای وظیفه‌شناسی اخلاقی خواهد بود که براساس معیارهای اخلاقی درک مناسبی از حرفه خود پیدا کند و با بکارگیری مهارت‌ها و تخصص‌های فنی همراستا با انتظارات جامعه و از طریق تمرکز ذهنی بالا، گزارش‌های با کیفیت‌تری را در جهت ارتقای سطح قابلیت‌های تصمیم‌گیری ارائه نماید و از این طریق براساس ارزش‌های مسئولانه، در مسیر قضاوت‌های تردیدگونه و بی‌طرفانه گام بردارد. در بعد دوم نیز به منظور تحلیل ارتباط پیوندهای درونی مولفه‌های ارزش‌محوری در باب فضیلت‌اخلاقی مشخص گردید، تعلق به حرفه حسابرسی و نهادینه ساختن ارزش‌محوری به عنوان دو عامل محرک و معیار پایبندی به صداقت حرفه‌ای به عنوان پیامد سیستم‌شناسایی شدند. در تحلیل نتیجه محرک‌ها و پیامدهای مشخص شده در ابعاد فضیلت‌اخلاقی باید بیان نمود، احساس تعلق خاطر به حرفه حسابرسی و ارزش‌های حرفه‌ای که در جامعه حسابرسان وجود دارند، به عنوان محرک‌های تقویت‌کننده معیارهای بی‌طرفی در فضیلت اخلاقی محسوب می‌شوند و باعث می‌گردند تا حسابرسان به منشور اخلاقی و معنویت در حرفه حسابرسی پایبند باشد و از طریق اتکا به آن‌ها، صداقت در این حرفه نقش ایفا نماید. در واقع این تاثیرگذاری سیستمی روابط درونی بین ابعاد فضیلت اخلاقی می‌تواند به تقویت بی‌طرفی حسابرسان کمک نماید و باعث گردد تا حسابرسان براساس ارزش‌های اخلاقی که در این حرفه به شدت به آن تاکید شده است، فارغ از هرگونه احساس تعلق به فرد یا صاحبکاری، به‌طور بی‌طرفانه و عاری از هرگونه احساس‌ذهنی به دیگران، صورت‌های مالی را بررسی نماید و به ارتقای سطح کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای کمک نماید. در نهایت در تحلیل روابط سیستمی بین مولفه‌های ارزش‌گرایی اجتماعی باید بیان نمود، هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی محرک ایجاد ارزش‌گرایی اجتماعی در بی‌طرفی حسابرسان می‌باشد و حسابرسان براساس آن برحسب مسئولیت‌هایی که در برابر اجتماع بر عهده دارد، به‌طور غیرمستقیم سبب ایجاد هویت اجتماعی در حرفه حسابرسی می‌شود و فرد را براساس ویژگی‌ها و توانمندی‌هایی که دارد، در جهت ارتقای سطح کیفیت بررسی‌های حسابرسی قرار می‌دهد. در این شرایط حسابرسان با اتکا به هویت اجتماعی خود تلاش می‌کند در جهت حفظ ارزش‌های عرفی که الزاما در قالب قوانین هم ممکن است نیامده باشد، کوشا باشد و حسابرسان را با توجه به جنبه‌های شهودی خود به واسطه اصل بی‌طرفی در حسابرسی بررسی نماید. همچنین در جهت حفظ ارزش‌های

## فهرست منابع

- \* ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۶؛ ۲ (۴): ۲۱۵-۲۴۶.
- \* Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2014). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- \* Asbahr, K., Klaus, A. (2017). Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment of Accounting Estimates (March 3). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3069755> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069755>
- \* Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement, *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21 (2): 176-187.
- \* Barros, J., Sandelowski, M. (2007). *Handbook for synthesizing qualitative research*, Springer publishing company Inc
- \* Bauer, T. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1): 95-114.
- \* Beck, C (2002), "Mothering multiples: a Meta synthesis of Qualitative research", *MCN, the American journal of maternal/child Nursing*, 28(2): 93-99.
- \* Bell, T.B., Peecher, M.E. & Solomon, I. (2005). *The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. New York: KPMG LLP
- \* Berglund, N. R., Eshleman, J. D. (2017). Client and Auditor Partner Ethnicity, Auditor Selection and Retention, and Audit Quality. Working Paper.
- \* Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 125-141.
- \* Chen, J. A., & Tutwiler, M. S. (2017). Implicit theories of ability and self-efficacy. *Zeitschrift für Psychologie*, 225: 127-136
- \* Cushing, B. E. (2000). Economic analysis of skepticism in an audit setting. In 14<sup>th</sup> Symposium on Auditing Research, eds. Solomon, I. And Peecher, 1-3. University of Illinois at Urbana-Champaign: Office of Accounting Research.
- \* Dillard, J., Yuthas, K. (2002). Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective. *Journal of Business Ethics* 36(1/2): 49-64.
- \* Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.
- \* Ernstberger, J., Koch, C., Tan, H.T. (2013). Lead auditor's technical and managerial knowledge, audit quality, and audit fees. Working paper.
- \* Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Spanish Accounting Review*, 19(7): 10-20.
- \* بنی‌مهد، بهمن، نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و تعهدکاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۰): ۱۱۹-۱۳۷.
- \* تحریری، آرش، پیری‌سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید، در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، ۱۳۵-۱۱۷.
- \* حاجیه، زهره، خدامرادی، الهه. (۱۳۹۴). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۳): ۱۲۵-۱۳۰.
- \* حساس‌یگانه، یحیی، مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۱): ۶۳-۷۴.
- \* رجبعلی‌زاده، جواد، حصارزاده، رضا، باقرپور، محمدعلی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه علمی‌پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲): ۱۷۳-۱۹۲.
- \* رنجیر، هادی، حق دوست، علی اکبر، صلصالی، مهوش، خوشدل، علیرضا، سلیمانی، محمدعلی، بهرامی، نسیم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع، مجله دانشگاه علوم پزشکی ارتش جمهوری اسلامی ایران، پاییز، دوره ۱۰، ۳ (۳۹): ۲۳۸-۲۵۰.
- \* رویایی، رمضان‌علی، طالب‌نیا، قدرت‌الله، حساس‌یگانه، یحیی و صابر جلیلی. (۱۳۹۵). ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق‌محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی فصلنامه علوم مدیریت ایران، ۷ (۲۵): ۱-۲۲.
- \* عباس‌زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، حسینی‌پور، رضا. (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل موثر بر اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶ (۱): ۸۹-۱۲۶.
- \* غلامرضایی، محسن، حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶ (۲): ۴۷-۸۴.
- \* منتی، وحید، زمان، الهه. (۱۳۹۶). استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی، دومانه‌نامه حسابرسان داخلی، ۳ (۱): ۶۵-۸۷.

- \* Noblit, G. (1988). *Eta-ethnography: synthesizing qualitative studies*. CA: Newbury Park.
- \* Northcutt, N. McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.
- \* Pflugrath, G., Martinov-Bennie N, Chen L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal* 22(6): 566- 589.
- \* Ranzilla, S., Chevalier, R. E., Herrmann, G., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2011). Elevating professional judgment. In S. Ranzilla, R. E. Chevalier, G. Herrmann, S. M. Glover, & D. F. Prawitt (Eds.). *Auditing: The KPMG professional judgment framework*. New York, NY: KPMG LLP
- \* Nolder, Ch, J., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society* 67; 1–14.
- \* Nolder, C. J., Palmrose, Z. V. (2018). Economic analysis of proposed PCAOB Standards: Finding a path forward. *Accounting Horizons* (in press).
- \* Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34
- \* Shaub, M. K., & Braun, R. L. (2014). Call of duty: A framework for auditors' ethical decisions. In S Mintz (Ed.), *Accounting for the public interest: perspectives on accountability, professionalism and role in society* (pp. 3–25).
- \* Shaub, M.K. (1996). Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8: 154-174.
- \* Svanberg, J., Ohlman, P., Neidermeyer, P, E. (2018). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs, *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.001>
- \* Svanberg, J., Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572–591
- \* Svanberg, J., Ohman, P. (2016). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1): 65-79.
- \* Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531–551.
- \* Tysiac, K. (2013). Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862.htm>
- \* Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems&Information Technology*, 5(2), 21–35
- \* Westermann, K., Cohen, J., Trompeter, G. (2014). The Influence of Accountability on Professional Skepticism, 10.2139/ssrn.2528648.
- \* Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1–10.
- \* Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., and Gonzalo-Angulo, J. A., Can Expertise Mitigate Auditors' Unintentional Biases?\*, *Journal of the Chinese Institute of Chemical Engineers*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.11.002>
- \* Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2017). Personal Attributes, Organizational Conditions, and Ethical Attitudes: A social cognitive approach. *Business Ethics: A European Review*, 24(3), 264–281
- \* Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1): 149–171.
- \* Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45–97
- \* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2006). *The auditors' responsibilities related to fraud in the audit of financial statements. ISA 240*. New York, NY: IFAC.
- \* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. New York, NY: The International Federation of Accountants.
- \* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012a). *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. ISA 200*. New York, NY: IFAC.
- \* International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2015). *2014 inspection findings survey, The Netherlands*. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2016). *2015 inspection findings survey, The Netherlands*.
- \* Kaplan, H, B. (2005). Deviant identity, negative self-feelings, and decreases in deviant behavior: The moderating influence of conventional social bonding, *Journal of Psychology, Crime and Law*, Vol. 11, Issue 3, pp. 289-303
- \* Martínez-Salgado C. (2012). Sampling in qualitative research: basic principles and some controversies. *Ciência & Saúde Coletiva*; 17 (3): 613-9.
- \* Martinov-Bennie, N., Pflugrath, G. (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. *Journal of Business Ethics* 87: 237–253.
- \* McMillan, J. J. & White, R. A. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. *The Accounting Review*, 68 (3): 443-465.
- \* Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34

- \* Windsor, C., Ashkanasy, N. (1996). Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 8(supplement), 80-97.
- \* Zhou, Y. D. (2017). Counteracting the directional influence of incentives on auditor judgment. Working paper Emory University.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Berglund & Eshleman
- <sup>2</sup> Nolder & Kadous
- <sup>3</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (2006)
- <sup>4</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (2017)
- <sup>5</sup> Nolder & Palmrose
- <sup>6</sup> IAASB
- <sup>7</sup> Zhou
- <sup>8</sup> Tysiac
- <sup>9</sup> Bauer
- <sup>10</sup> Shaub
- <sup>11</sup> Hurtt
- <sup>12</sup> Asbahr & Klaus
- <sup>13</sup> Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- <sup>14</sup> Glover & Prawitt
- <sup>15</sup> Ranzilla et al
- <sup>16</sup> International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)
- <sup>17</sup> Hurtt et al
- <sup>18</sup> Nelson
- <sup>19</sup> Public Oversight Board (POB)
- <sup>20</sup> International Federation of Accountants (IFAC)
- <sup>21</sup> McMillan & White
- <sup>22</sup> Nelson
- <sup>23</sup> Neutrality
- <sup>24</sup> Presumptive Doubt
- <sup>25</sup> Cushing
- <sup>26</sup> Bell et al
- <sup>27</sup> Svanberg & Ohman
- <sup>28</sup> Moral Values
- <sup>29</sup> Kaplan
- <sup>30</sup> Douglas et al
- <sup>31</sup> Svanberg & Ohman
- <sup>32</sup> Sweeney et al
- <sup>33</sup> Windsor & Ashkanasy
- <sup>34</sup> Espinosa-Pike & Barrainkua
- <sup>35</sup> Holtbrügge et al
- <sup>36</sup> Agarwalla et al
- <sup>37</sup> Westermann et al
- <sup>38</sup> Beck
- <sup>39</sup> Northcutt & McCoy
- <sup>40</sup> Martínez
- <sup>41</sup> Critical Appraisal Skills Program
- <sup>42</sup> Barrainkua & Espinosa-Pike
- <sup>43</sup> Svanberg et al
- <sup>44</sup> Holtbrügge et al
- <sup>45</sup> Butzer et al
- <sup>46</sup> Dirsmith et al
- <sup>47</sup> Diaz et al
- <sup>48</sup> Shaub et al
- <sup>49</sup> Espinosa-Pike & Barrainkua
- <sup>50</sup> Chen & Tutwiler
- <sup>51</sup> Ernstberger et al
- <sup>52</sup> Alleyne et al
- <sup>53</sup> Bobek et al
- <sup>54</sup> Pflugrath et al
- <sup>55</sup> Dillard & Yuthas
- <sup>56</sup> Martinov-Bennie & Pflugrath
- <sup>57</sup> Affinity Relationship Table
- <sup>58</sup> Northcutt & McCoy