

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز
دوره‌ی پنجم، شماره‌ی دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۲، پیاپی ۶۵/۳، صفحه‌های ۱۰۱-۱۳۰
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

توانایی حسابرسان در حفظ استقلال در موقعیت اختلاف نظر با مدیریت صاحب‌کار

دکتر مهدی صالحی**	دکتر محمود موسوی شیری*
دانشگاه فردوسی مشهد	دانشگاه پیام نور ایران
ایما فرزادمهر***	دکتر احمد زنده‌دل***
دانشگاه آزاد اسلامی مشهد	دانشگاه آزاد اسلامی نیشابور

چکیده

این پژوهش به بررسی تأثیر قضاوت‌های اخلاقی و اعتقاد به توانایی حسابرسان ایرانی در حفظ استقلال ذهنی می‌پردازد. داده‌های مورد نیاز آن از طریق پرسش‌نامه‌های توزیع شده در بین اعضای شاغل جامعه حسابداران رسمی ایران گردآوری شده و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل واریانس دو عامله استفاده شده است. نتایج حاکی از اثر متقابل دو متغیر قضاوت‌های اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل بر استقلال حسابرسان ایرانی بوده به نحوی که در حسابرسان ایرانی با سطح تفکر فوق قراردادی و قراردادی، اعتقاد به جهانی عادل تأثیری بر ارائه‌ی نظر بی‌طرفانه ندارد؛ اما استقلال حسابرسان ایرانی با تفکر پیش قراردادی، در ارائه‌ی نظر حرفه‌ای تحت تأثیر عقیده به جهانی عادل قرار می‌گیرد.

واژه‌های کلیدی: استقلال ذهنی، تضاد منافع، استدلال اخلاقی، اعتقاد به جهانی عادل.

* استادیار گروه حسابداری (نویسنده مسئول) mmousavi1973@gmail.com

*** استادیار گروه ریاضی و آمار

** استادیار گروه حسابداری

*** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱/۲۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۷/۱۱

۱. مقدمه

اختلاف نظر با مدیریت صاحب‌کار در مورد کیفیت گزارش‌های مالی و فشار مدیریت بر عدم تعدیل گزارش حساب‌رسی موجب بروز تضاد منافع می‌شود که می‌تواند تهدیدی بر استقلال حرفه‌ای حساب‌رس باشد. در چنین موقعیتی حفظ استقلال و تعدیل گزارش حساب‌رسی برای انعکاس موارد عدم توافق، منجر به حفظ شهرت حرفه‌ای حساب‌رس می‌شود؛ در عین حال حساب‌رس را در معرض ریسک از دست دادن صاحب‌کار یا سایر صاحب‌کاران بالقوه قرار می‌دهد (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶^۱) بنابراین حساب‌رس بایستی قضاوت و راه مناسب‌تر را انتخاب کند.

فرآیند شناختی که افراد برای شناسایی مسائل اخلاقی و شکل دهی مجموعه راه حل‌های ممکن به کار برده (فیشر و اوت، ۱۹۹۶^۲) یا قضاوت در مورد درست یا شایسته بودن راه حل‌ها (لارنس و شاوب، ۱۹۹۷^۳) استدلال اخلاقی نامیده می‌شود. در حرفه‌ی حساب‌رسی، استدلال اخلاقی منعکس‌کننده‌ی توانایی حساب‌رسان در ارائه‌ی قضاوت‌هایی که دست‌خوش تغییرات ناشی از نفع شخصی نشده و نیز توانایی حساب‌رسان برای تشخیص آثار قضاوت بر رفاه دیگران است (پونمون و گبهارت، ۱۹۹۴^۴؛ جونز، ۱۹۹۱). در بسیاری از مواقع به ویژه زمانی که قوانین و قواعد وجود ندارند یا مبهم هستند، استدلال اخلاقی حساب‌رسان کیفیت کلی قضاوت آنان را تعیین می‌کند (گیبینس و مسون، ۱۹۸۸). مطالعات بسیاری در زمینه‌ی عوامل اثرگذار بر استدلال اخلاقی حساب‌رسان و نیز نحوه‌ی اثرگذاری آن بر استقلال ذهنی و قضاوت‌های مستقل آنان انجام شده است. بیش‌تر مطالعات در این زمینه بر اساس نظریه‌ی رشدی - شناختی کلبِرگ^۵ (۱۹۸۶) انجام شده و وجود رابطه‌ی مستقیم بین رشد اخلاقی و رفتار مستقلانه‌ی حساب‌رسان را تأیید می‌کنند (سوینی و توماس، ۱۹۹۲^۶؛ تی سوئی، ۱۹۹۶). از طرفی اعتقاد به جهانی عادل به عنوان یکی دیگر از ویژگی‌های انسان‌ها در امر قضاوت مورد توجه پژوهش‌گران بوده است (ویندزور و اشکانازی، ۱۹۹۵^۷؛ لرنر و مونتادا، ۱۹۹۸). این پژوهش نیز قصد دارد تأثیر دو عامل شخصیتی سطح رشد اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل بر میزان مقاومت حساب‌رسان ایرانی را در برابر فشار مدیریت صاحب‌کار و در نتیجه بر استقلال آنان بررسی کند. در صورتی که

دو عامل نامبرده بر استقلال حساب‌رسان اثرگذار باشد، نحوه و جهت این اثر مورد بررسی قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، مقاومت حساب‌رسان با سطوح مختلف رشد اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل در برابر مدیریت صاحب‌کار با یکدیگر مقایسه می‌شود.

۲. مبانی نظری پژوهش

۲-۱. استدلال اخلاقی

انسان‌ها به دلیل تجربه‌های مختلف زندگی ویژگی‌های اخلاقی خاصی در قضاوت دارند. کلبرگ (۱۹۸۶) با رساله‌ی دکتری خود رویکرد رشدی-شناختی پیازه، بنیان‌گذار مکتب رشدی-شناختی، را تکمیل کرد. وی با توجه به دیدگاه و اهداف افراد در انجام قضاوت‌های اخلاقی سه سطح برای رشد استدلال اخلاقی تعریف کرد: سطح اخلاق پیش قراردادی، قراردادی و فوق قراردادی. اخلاق پیش قراردادی ابتدایی‌ترین سطح تفکر است. فرد در این سطح بر اساس عواقب مستقیم و شخصی یک عمل تصمیم‌گیری نموده و در جهت دوری از مجازات و تنبیه عمل می‌کند. در سطح تفکر قراردادی، فرد دید گسترده‌تری پیدا می‌کند، در این سطح فرد برای برآورده ساختن انتظارات متقابل بین افراد عمل می‌کند (کلبرگ، ۱۹۸۶). وی نگرش سایرین به خویش را مهم دانسته و سعی می‌کند به نحوی رفتار کند که از دید خود و دیگران انسان خوبی باشد (کلبرگ، ۱۹۷۳). تفکر فوق قراردادی یا اصولی، پیشرفته‌ترین نوع تفکر است و بر اصول و ارزش‌های اخلاقی جهان-شمول تمرکز دارد. فرد الزام و تعهد به قوانین را به صورت آزادانه قبول می‌کند، زیرا قوانین را قراردادهای اجتماعی می‌داند که با توافق همگان برای رفاه عموم وضع شده‌اند. متفکران این مرحله بر اساس اصول مطلوبیت‌گرایانه به نحوی که بیش‌ترین منفعت برای گروه بزرگ‌تری حاصل شود، عمل می‌کنند (جانسون^{۱۲}، ۲۰۰۶).

۲-۲. عقیده به جهانی عادل

عقیده به جهانی عادل نگرش فرد در مورد وقایع زندگی و پیامدهای اعمال و رفتارها را توصیف می‌کند. افراد معتقدند، جهان مکان عادل است و این مکانیزم عدالت به نحوی

عمل می‌کند که وقایع زندگی افراد با شایستگی‌های آنان مطابقت دارد. مردم آن‌چه را که شایسته‌ی آن هستند، به دست می‌آورند و نیز شایستگی مزایای خود را دارند (لرنر ۱۹۸۰، الف). جهان عادل، جهانی قابل پیش بینی است (لرنر و مونتادا، ۱۹۹۸)؛ به این معنا که اعمال و رفتارها عواقب و نتایج درخور و قابل پیش‌بینی دارند. عقیده به جهانی عادل در سطح ناخودآگاه افراد عمل می‌کند و در واکنش فرد به یک رویداد مفروض هویدا می‌شود (لرنر، ۱۹۸۰ ب). افرادی که اعتقاد قوی به جهانی عادل دارند، رویدادهای زندگی را نتیجه و پیامد اعمال و رفتارهای فردی می‌دانند.

۳. پیشینه‌ی پژوهش

سوینی و توماس (۱۹۹۲) موضوع قضاوت‌های اخلاقی و استقلال حساب‌رس را مورد بررسی قرار داده و به آزمون این فرضیه که رفتار مستقلانه‌ی حساب‌رس از سطح استدلال اخلاقی فرد تأثیر می‌پذیرد و تأثیرات مؤسسه‌ی حساب‌رسی آن را تعدیل می‌کند، پرداخته‌اند. آن‌ها نشان دادند که بین رشد اخلاقی حساب‌رس و رفتار مستقلانه رابطه وجود دارد. ویندزور و اشکانازی (۱۹۹۵) قدرت چانه‌زنی صاحب‌کار و استقلال حساب‌رس را از زاویه‌ی رشد اخلاق بر روی نمونه‌ای از حساب‌رسان استرالیایی مورد بررسی قرار داده و به آزمون این فرضیه که رشد استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل، مقاومت حساب‌رس را در برابر قدرت مدیریت صاحب‌کار تحت تأثیر قرار می‌دهد، پرداخته‌اند. طبق نتایج پژوهش، آنان که اعتقاد قوی به جهانی عادل دارند، احتمال بیش‌تری دارد که در برابر فشار مدیریت مقاومت کنند.

در سال ۱۹۹۶ تی سوئی (۱۹۹۶) رابطه‌ی بین سطوح استدلال و رفتار اخلاقی را در حساب‌رسان هنگ‌کنگ در یک موقعیت اختلاف نظر با مدیریت مورد بررسی قرار داد. نتایج این پژوهش بیان‌گر این است که هر چه سطح استدلال اخلاقی بالاتر باشد، احتمال موافقت حساب‌رس با خواسته‌ی صاحب‌کار کم‌تر است. به عبارت دیگر، سطوح بالاتر استدلال اخلاقی با رفتار مستقل‌تر مرتبط است.

تی سوئی و گال^{۱۴} (۱۹۹۶) اثر تعاملی کانون کنترل، یک متغیر شخصیتی و استدلال

اخلاقی را بر رفتار حساب‌رسان در یک موقعیت عدم توافق حساب‌رسی بررسی کرده‌اند. نتایج تحلیل رگرسیون داده‌ها نشان دادند که استدلال اخلاقی، رابطه‌ی بین کانون کنترل و موافقت حساب‌رسان با تقاضای صاحب‌کار را در موقعیت عدم توافق تعدیل می‌کند.

سوینی و رابرتز^{۱۵} (۱۹۹۷) رابطه‌ی رشد اخلاق را با استقلال حساب‌رس مورد بررسی قرار داده و نتیجه گرفتند که سطح رشد اخلاقی بر حساسیت حساب‌رسان به مسائل اخلاقی و قضاوت‌های مستقل آن‌ها مؤثر است.

شفر و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۱) نیز در پژوهشی به بررسی تأثیر ارزش‌های شخصی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان آمریکایی پرداخته‌اند. آن‌ها نتیجه گرفتند که ارزش‌های شخصی بر درک حساب‌رسان از وخامت اخلاقی یک مسأله‌ی اخلاقی تأثیرگذار بوده و این در حالی است که درک حساب‌رسان از وخامت اخلاقی یک مسأله‌ی اخلاقی بر قضاوت‌های اخلاقی و اهداف رفتاری آنان اثرگذار بوده است.

وینسیگرا^{۱۷} (۲۰۰۳) اثر وابستگی مالی حساب‌رس به صاحب‌کار، الزامات خدمات مشاوره و رشد اخلاقی بر تصمیمات مبتنی بر قضاوت در حساب‌رسان را آزمون کرده است. از ۵۴ حساب‌رس با تجربه خواسته شده مناسب بودن تغییر پیشنهادی صاحب‌کار در برآورد حسابداری ضمانت‌ها را در دو سطح وابستگی مالی، صاحب‌کار بزرگ با امکان افزایش درآمد مشاوره یا صاحب‌کار کوچک، و دو حالت وجود یا عدم وجود الزامات خدمات مشاوره مورد ارزیابی قرار دهند. نتایج آزمون نشان داد که وجود الزامات خدمات مشاوره، ارزیابی حساب‌رسان را از مناسب بودن روش حسابداری پیشنهادی کاهش داده؛ نمرات بالاتر رشد اخلاقی با کاهش ارزیابی مناسب مرتبط بوده و وابستگی مالی بر ارزیابی‌های حساب‌رسان اثرگذار نبوده است.

برندن^{۱۸} (۲۰۰۳) آثار رشد اخلاقی^۹ شناختی دانشجویان حساب‌رسی و ریسک صاحب‌کار را بر قضاوت آن‌ها در رابطه با رضایت دادن شریک حساب‌رسی به خواسته‌ی صاحب‌کار برای مدیریت سود را آزمون کرد. نتایج نشان دادند که دانشجویان با سطح استدلال اخلاقی بالاتر، مدیریت سود را غیراخلاقی‌تر می‌دانستند و نیز احتمال پذیرش مدیریت سود از جانب صاحب‌کار در آن‌ها کم‌تر بوده است. نتایج هم‌چنین نشان دادند که

در موقعیت‌هایی که صاحب‌کار ریسک بالایی داشته است، دانشجویان حساب‌رسی انجام مدیریت سود را غیر اخلاقی‌تر دانسته‌اند و احتمال پذیرش مدیریت سود توسط آن‌ها کم‌تر بوده است.

ویندزور و وارمینگ راسموسن^{۱۹} (۲۰۰۹) به بررسی این‌که آیا استقلال حساب‌رسان از عوامل اقتصادی صاحب‌کار و ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها تأثیر می‌پذیرد یا خیر؟ پرداخته‌اند. نتایج آزمون نشان داد که عوامل شخصیتی اثر چشم‌گیری بر استقلال حساب‌رسان دارند.

نتایج پژوهش کاراسایر و همکاران^{۲۰} (۲۰۰۹) با موضوع تأثیر ویژگی‌های فردی بر قضاوت‌های اخلاقی نیز نشان می‌دهد که درک حساب‌رسان از وخامت اخلاقی بر قضاوت‌های اخلاقی و اهداف رفتاری اثرگذار است.

شتربرگ و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۱) تأثیر انگیزه‌های اقتصادی و استدلال اخلاقی بر استقلال حساب‌رسان و قیمت‌گذاری را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج آن‌ها نشان داده‌اند که حساب‌رسان مورد آزمون در تمام سطوح استدلال اخلاقی، زمانی که مجازات‌های نقض استقلال افزایش می‌یابد، به میزان کم‌تری استقلال خود را نقض می‌کنند. به علاوه این پژوهش از تأثیر شدید استدلال اخلاقی بر رفتار مستقل حساب‌رسان حمایت داشته؛ هرچند که جهت این تأثیر بر خلاف سایر پژوهش‌ها بوده است. به بیان دیگر حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین در مقایسه با حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی بالاتر، در موارد بیش‌تری استقلال خود را حفظ کرده‌اند.

یو^{۲۲} (۲۰۱۱) در پژوهشی در مورد تأثیر سیستم قانونی بر استقلال حساب‌رسان به این نتیجه رسیده است که استدلال اخلاقی و وجود مجازات برای ارائه‌ی نادرست گزارش، هر دو با استقلال حساب‌رس رابطه‌ی مثبت دارند. وی هم‌چنین دریافته است که اثر استدلال اخلاقی بر استقلال حساب‌رس به موازات افزایش سطح مجازات‌ها کاهش می‌یابد. وی بیان کرده است که این نتایج زمانی برقرار هستند که سیستم قانونی که حساب‌رسان با آن روبه‌رو هستند، در نظر گرفته شود.

گفیکین و لینداوتی^{۲۳} (۲۰۱۲) در پژوهشی برای بررسی تأثیر استدلال اخلاقی بر به

کارگیری آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌رسان اندونزیایی، با استفاده از مدل رشد اخلاقی کلبرگ، نتیجه گرفته‌اند که رشد اخلاقی عاملی اثرگذار بر استدلال اخلاقی حساب‌رسان است و سطح حرفه‌گرایی حساب‌رسان توسط سطح استدلال اخلاقی آنان تعیین می‌شود. نتایج این پژوهش حاکی از نقش تأثیرگذار استدلال اخلاقی در دستیابی به آگاهی اخلاقی و به کارگیری کارآمد آیین رفتار حرفه‌ای در حساب‌رسان و مدیران مالی اندونزیایی است.

نسوشن و استرمارک^{۲۴} (۲۰۱۲) در بررسی نقش قانون کنترل درونی- بیرونی روتر بر قضاوت حساب‌رسان در شرایط فشار اجتماعی دریافته‌اند که قانون کنترل می‌تواند به طور بالقوه بر قضاوت حساب‌رسان اثرگذار باشد.

در کشورمان نیز درباره‌ی تأثیر عوامل مختلف بر گزارش حساب‌رسان پژوهش‌هایی صورت گرفته است ولی این پژوهش‌ها کم‌تر به ویژگی اخلاقی حساب‌رسان ایرانی پرداخته‌اند، از این جهت این پژوهش از اولین پژوهش‌ها در کشور است.

صابریان (۱۳۸۶) به بررسی میزان تأثیر ویژگی‌های حساب‌رس بر قضاوت حرفه‌ای پرداخته است. نتایج پژوهش مشخص ساخت که ویژگی‌های حساب‌رسان به یک میزان بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر ندارد.

پوریوسف (۱۳۸۷) در پژوهشی تأثیر سبک شناختی حساب‌رس و حجم اطلاعات را بر کیفیت اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت مورد بررسی قرار داده است. یافته‌ها حاکی از آن بود که توانایی حساب‌رسان برای پردازش اطلاعات به سبک شناختی آن‌ها بستگی دارد و حساب‌رسان انتزاعی نسبت به حساب‌رسان عینی با حجم اطلاعات کم‌تری با اضافه بار اطلاعات مواجه می‌شوند.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) در پژوهشی درباره‌ی تأثیر ارزش‌های اخلاقی بر قضاوت‌های حساب‌رسان نتیجه گرفته‌اند که آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر معناداری دارد. در نتایج آن‌ها جنسیت نیز بر قضاوت حساب‌رسان اثرگذار بوده است؛ به نحوی که زنان قضاوت‌های اخلاقی‌تری انجام داده‌اند.

سجادی و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان تأثیر تداوم انتخاب حساب‌رس بر کیفیت حساب‌رسی که با استفاده از سیستم رگرسیون تلفیقی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت به این نتیجه رسیدند که تداوم انتخاب حساب‌رسی تأثیر معناداری بر کیفیت حساب‌رسی ندارد.

۴. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، پژوهشی توصیفی است که از نظر هدف، کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌های موردنیاز، پیمایشی است. این پژوهش به پیروی از پژوهش‌های مشابه (ویندزور و اشکانازی، ۱۹۹۵؛ گال و همکاران^{۳۳}، ۲۰۰۳، ویندزور و وارمینگ راسموسن، ۲۰۰۹) استقلال را از زاویه‌ی فرآیند اخلاقی تصمیم‌گیری در انسان مورد توجه قرار داده است. این پژوهش قصد دارد تأثیر سطح استدلال اخلاقی در تعامل با ویژگی شخصیتی اعتقاد به جهانی عادل در حساب‌رسان ایرانی بر تصمیم آنان نسبت به رد یا پذیرش نظر مدیریت صاحب‌کار در یک موقعیت عدم توافق را بررسی کند. با این هدف، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر در نظر گرفته شده‌اند:

- فرضیه ۱:** ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان (سطح استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل) بر موافقت حساب‌رسان با نظر مدیریت اثرگذار هستند.
- فرضیه ۲:** حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهانی عادل، نسبت به حساب‌رسان دیگر کم‌تر با نظر مدیریت موافقت می‌کنند.
- فرضیه ۳:** حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل کم‌تر از حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل با نظر مدیریت موافقت می‌کنند.
- فرضیه ۴:** حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل نسبت به حساب‌رسان دیگر بیش‌تر با نظر مدیریت موافقت می‌کنند.

۴-۱. جامعه و نمونه‌ی پژوهش

جامعه‌ی آماری این پژوهش اعضای شاغل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. اعضای غیرشاغل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به دلیل غیر قابل دسترسی بودن و نیز درگیر نبودن با مسائل روزمره‌ی حرفه‌ی حساب‌رسی در جامعه‌ی آماری پژوهش منظور نشده‌اند. برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{N z_{\alpha/2}^2 P(1 - P)}{(N - 1)e^2 + z_{\alpha/2}^2 P(1 - P)}$$

n = حجم نمونه N = حجم جامعه‌ی آماری

α = سطح معناداری مورد نظر که برابر با ۰,۰۵ است و به این ترتیب $Z_{\alpha/2}$ برابر با ۱,۹۶ می‌شود.

P = نسبت افرادی که در جهت تأیید فرضیه‌ها نظر می‌دهند که چون هیچ‌گونه اطلاعی از آن‌ها در دست نیست، مساوی ۰/۵ قرار گرفته است.

با توجه به این که حجم جامعه‌ی آماری ۱۳۰۰ نفر بوده و خطای نمونه‌گیری (e)، ۰,۰۷ در نظر گرفته شد، حجم نمونه ۱۷۰ نفر به دست آمد. برای تعیین اعضای نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. در این روش هر یک از عناصر جامعه شانس مساوی برای انتخاب شدن و بودن در نمونه را دارند.

۴-۲. ابزار گردآوری داده‌های مورد نیاز

داده‌های پژوهش از طریق پرسش‌نامه‌های توزیع شده به صورت تصادفی بین اعضای شاغل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (نام اعضا و آدرس هر یک از آن‌ها از طریق سایت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به دست آمد) گردآوری شده است. تعداد ۳۰۰ پرسش‌نامه در دو مرحله توزیع شد. در نهایت تعداد ۱۸۲ پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید که از میان آن‌ها تعداد ۱۳ عدد به دلیل ناقص بودن، قابل امتیازدهی برای محاسبه‌ی متغیرهای مستقل نبودند و کنار گذاشته شدند. در نهایت ۱۶۹ پرسش‌نامه قابل استفاده در پژوهش به دست آمد. پرسش‌نامه‌ی این پژوهش شامل بخش اطلاعات آمارگیری (سن، جنسیت، سطح

سازمانی، سابقه‌ی اشتغال و سطح تحصیلات) و دو بخش برای سنجش متغیرهای پژوهش است: بخش ۱ با عنوان سبک حساب‌رسی برای سنجش متغیر وابسته (میزان موافقت حساب‌رس با خواسته‌ی مدیریت صاحب‌کار مبنی بر ارائه نظر مطلوب در یک موقعیت اختلاف نظر با مدیریت) و بخش ۲ شامل دو قسمت الف و ب به ترتیب برای سنجش متغیر مستقل اعتقاد به جهانی عادل و اندازه‌گیری متغیر مستقل سطح استدلال اخلاقی به کار رفته است.

در بخش اول پرسش‌نامه با عنوان سبک حساب‌رسی (به پیروی از نپ^{۲۴}، ۱۹۸۵؛ تسویی و گال، ۱۹۹۶؛ گال و همکاران، ۲۰۰۳ و ویدزور و وارمینگ راسموسن، ۲۰۰۹؛ مشارکت‌کنندگان در پژوهش نقش حساب‌رس یک شرکت فرضی را که با نظر مدیریت صاحب‌کار مبنی بر بی‌اهمیت بودن و عدم ثبت بدهی‌های ثبت نشده‌ی معین موافق نیست؛ به عهده گرفتند. از آن‌ها خواسته شد قضاوتی ذهنی در مورد احتمال موافقت با نظر مدیریت در یک مقیاس ۱۰ امتیازی بنمایند؛ به نحوی که عدد یک نشان‌دهنده‌ی احتمال موافقت بسیار کم و عدد ده نمایان‌گر احتمال موافقت بسیار زیاد بود. احتمال موافقت بیش‌تر با نظر مدیریت صاحب‌کار، نشان‌گر استقلال کم‌تر حساب‌رسان است.

برای سنجش متغیر مستقل اعتقاد به جهانی عادل (الف. سبک شخصیتی) آزمون استاندارد که توسط کالینز^{۲۵} (۱۹۷۴) استخراج شده، مورد استفاده قرار گرفته است. این آزمون به صورت جداگانه توسط زاگرمین و گریاسی^{۲۶} (۱۹۷۷) و اشکانازی (۱۹۸۵) اعتبار یافته و شامل ۱۱ گزاره با مقیاس لیکرت ۷ امتیازی است. میانگین این متغیر برای کل نمونه محاسبه شده و با توجه به میانگین این متغیر که برابر با ۵۲ بوده است، افراد نمونه به دو سطح طبقه‌بندی می‌شوند:

-افراد دارای اعتقاد قوی به جهانی عادل: افرادی که امتیاز آن‌ها بالاتر از ۵۲ بوده است.
-افراد دارای اعتقاد ضعیف به جهانی عادل: افرادی که امتیاز آن‌ها کم‌تر یا مساوی ۵۲ بوده است.

برای سنجش متغیر استدلال اخلاقی (ب. نگرش شما به مسائل اجتماعی) نسخه‌ی فارسی و معتبر آزمون قضاوت اخلاقی لیند (لیند و سعیدی^{۲۷}، ۲۰۰۷) برای انجام این

پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است. این آزمون سیزده سؤال دارد. مقیاس مورد استفاده برای پاسخ‌های این آزمون از ۴+ (کاملاً موافق) تا ۴- (کاملاً مخالف) درجه‌بندی شده است. شاخص C توانایی قضاوت اخلاقی فرد را نشان می‌دهد. دامنه‌ی شاخص از یک تا صد است. با توجه به پژوهش کهن (۱۹۸۸) طبقه‌بندی افراد نمونه در سطوح استدلال اخلاقی به ترتیب زیر صورت گرفت:

۹-۱. سطح قضاوت اخلاقی پیش قراردادی (پایین) ۱۰-۲۹

۹-۲. سطح قضاوت اخلاقی قراردادی (متوسط) ۳۰ به بالا.

۹-۳. سطح قضاوت اخلاقی فوق قراردادی (بالا)

به این ترتیب در نهایت حساب‌رسان شرکت کننده در آزمون به شش گروه به شرح زیر قابل تقسیم هستند:

۱. حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهانی عادل.

۲. حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل.

۳. حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل.

۴. حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل.

۵. حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد قوی به جهانی عادل.

۶. حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل.

۳-۴. روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

پرسش‌نامه‌ی این پژوهش شامل آزمون‌های استاندارد است که اعتبار آن‌ها به تأیید رسیده است. هم‌چنین برای دستیابی به روایی و سازگاری بیش‌تر با پاسخ‌دهندگان ایرانی در اختیار استادان و کارشناسان رشته‌ی حسابداری و روان‌شناسی قرار گرفته و نظرات اصلاحی آنان در طراحی پرسش‌نامه‌ی نهایی اعمال شده است. در این پژوهش برای اطمینان از قابلیت اعتماد پرسش‌نامه‌ی پژوهش با اجرای پیش‌آزمون بر روی نمونه‌ای متشکل از ۱۸ نفر ضریب آلفای کرونباخ برای هر سرفصل پرسش‌نامه محاسبه شده است. ضریب آلفای کرونباخ بخش اول پرسش‌نامه که برای سنجش اعتقاد به جهانی عادل به‌کار

رفته است ۷۴٪ و ضریب آلفای کرونباخ بخش دوم پرسش‌نامه که برای سنجش سطح استدلال اخلاقی به کار رفته ۸۹٪ بوده است.

۴-۴. روش آزمون آماری فرضیه‌ها

با توجه به هدف پژوهش که بررسی تأثیر دو عامل شخصیتی (سطح استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل) بر مقاومت حساب‌رسان ایرانی در برابر مدیریت صاحب‌کار و قضاوت مستقلانه‌ی آن‌ها است؛ به مقایسه‌ی میانگین متغیر وابسته یعنی سبک حساب‌رسی در بین شش گروه حساب‌رس مشارکت‌کننده در پژوهش پرداخته شده است. در این راستا از روش آماری آنالیز واریانس دو عامله و نرم افزار آماری SPSS استفاده شده است. تحلیل واریانس دو عامله به مقایسه‌ی تفاوت میانگین‌ها بین گروه‌هایی که با دو متغیر مستقل گسسته تفکیک شده‌اند؛ می‌پردازد. در این پژوهش دو متغیر مستقل گسسته عبارتند از: سطح استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل که اولی سه طبقه و دومی دو طبقه دارد.

۵. نتایج

۵-۱. آمار توصیفی

داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه‌ها شامل اطلاعات آمارگیری پاسخ‌دهندگان نیز بوده است. خلاصه‌ای از مشخصات جمعیت شناختی در نگاره‌ی شماره ۱ قابل مشاهده است.

نگاره ۱: مشخصات جمعیت شناختی

بدون جواب	جمع	درصد فراوانی	فراوانی		
۳۶	۱۳۳	۶۲٫۷٪	۱۰۶	مرد	جنسیت
		۱۶٪	۲۷	زن	
۳۱	۱۳۸	۵٫۶٪	۱۰	دکتری	تحصیلات
		۴۰٫۲٪	۶۸	فوق لیسانس	

بدون جواب	جمع	درصد فراوانی	فراوانی		
		٪۳۵,۵	۶۰	لیسانس	
۶۵	۱۰۴	٪۳۴,۴	۵۸	مدیریتی	سطح سازمانی
		٪۲۷,۲	۴۶	غیر مدیریتی	

نگاره‌ی شماره‌ی ۲ توزیع فراوانی نمونه بر حسب دو متغیر کیفی استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل را نشان می‌دهد.

نگاره‌ی ۲: توزیع فراوانی نمونه بر حسب دو متغیر مستقل

کل	اعتقاد به جهانی عادل			
	ضعیف	قوی		
۴۵ ٪۲۶,۶	۲۴ ٪۱۴,۲	۲۱ ٪۱۲,۴	پایین	استدلال اخلاقی
۴۱ ٪۲۴,۳	۳۴ ٪۲۰,۱	۷ ٪۴,۱	متوسط	
۸۳ ٪۴۹,۱	۲۸ ٪۱۶,۶	۵۵ ٪۳۲,۵	بالا	
۱۶۹ ٪۱۰۰	۸۶ ٪۵۰,۹	۸۳ ٪۴۹,۱		کل

قبل از آزمون فرضیه‌ها نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مورد تأیید قرار گرفت. مقدار احتمال این آزمون برابر با ۰,۰۹۷ است که از سطح معناداری مورد نظر ۰,۰۵ بیش‌تر است.

نگاره‌ی ۳: نتیجه‌ی آزمون نرمال بودن داده‌ها

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف			
تعداد	میانگین	انحراف معیار	p-value
۱۶۹	۳,۳۰	۲,۳۵۹	۰,۰۹۷

۲-۵. نتایج آزمون فرضیه اول

"ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان (سطح استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل) بر موافقت حساب‌رسان با نظر مدیریت اثرگذار هستند." فرض‌های آماری موردآزمون عبارتند از:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{ میانگین موافقت با نظر مدیریت در تمام گروه‌های حساب‌رسان یکسان است.} \\ H_1: \text{ میانگین موافقت با نظر مدیریت دست کم در دو گروه از حساب‌رسان متفاوت است.} \end{array} \right.$$

جهت دستیابی به هدف پژوهش با استفاده از مدل‌های خطی عمومی، فرضیه‌ی اول مورد آزمون قرار گرفت.

۱-۲-۵. بررسی معناداری مدل خطی عمومی

نگاره‌ی شماره‌ی ۴ میانگین و انحراف معیار میزان موافقت با نظر مدیریت را در سه سطح استدلال اخلاقی به تفکیک دو سطح اعتقاد به جهانی عادل نشان می‌دهد. بیش‌ترین میانگین میزان موافقت با نظر مدیریت در سطح پایین استدلال اخلاقی و اعتقاد قوی به جهانی عادل برابر با ۵,۸۱ و کم‌ترین آن در سطح بالای استدلال اخلاقی و اعتقاد قوی به جهانی عادل برابر با ۲,۳۳ مشاهده می‌شود.

نگاره ۴: شاخص‌های آماری موافقت با نظر مدیریت در سه سطح استدلال اخلاقی به تفکیک دو سطح اعتقاد به جهانی عادل

سطح رشد اخلاقی	اعتقاد به جهانی عادل	میانگین	انحراف معیار
پایین	قوی	۵,۸۱	۳,۳۶
پایین	ضعیف	۴,۰۸	۱,۶۹
پایین	کل	۴,۸۹	۲,۷۱۵
متوسط	قوی	۳	۲,۳۱
متوسط	ضعیف	۲,۸۸	۱,۷۷
متوسط	کل	۲,۹۰	۱,۸۴۱
بالا	قوی	۲,۳۳	۱,۹۴
بالا	ضعیف	۳,۲۱	۱,۹۳
بالا	کل	۲,۶۳	۱,۹۶۷
کل	قوی	۳,۲۷	۲,۸۰۳
کل	ضعیف	۳,۳۳	۱,۸۵۰
کل	کل	۳,۳۰	۲,۳۵۹

حال باید دید آیا تفاوت میانگین میزان موافقت با نظر مدیریت بین سطوح مختلف از نظر آماری معنادار است یا خیر؟ نتایج آنالیز واریانس در نگاره‌ی شماره‌ی ۵ نشان داد که ضریب همبستگی مدل خطی عمومی حدود ۰,۴۷ و ضریب تعیین مدل ۰,۲۲ است. به این معنا که ۲۲٪ از تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات در دو متغیر مستقل قابل توضیح است. مقدار احتمال آزمون معناداری مدل برابر با ۰,۰۰۰۱ به دست آمد که از سطح معناداری موردنظر ۰,۰۵ کم‌تر است، در نتیجه فرض صفر رد شده و فرضیه‌ی جانشین پذیرفته می‌شود. بنابراین مدل از نظر آماری معنادار است؛ به این معنا که تفاوت میانگین در سطوح مختلف ترکیبی از دو متغیر مستقل از نظر آماری معنادار است و می‌توان گفت ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان (سطح استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل) بر موافقت حساب‌رسان با نظر مدیریت

اثرگذار هستند. به عبارت دیگر فرضیه‌ی اول پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

نگاره ۵: نگاره‌ی مشخصات مدل خطی عمومی

همبستگی					
		ضریب همبستگی		۰/۴۶۹	
		ضریب تعیین		۰/۲۲۰	
		ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۹۶	
آزمون معنا داری مدل					
P_value	F_value	میانگین مربعات	مجموع مربعات	درجه آزادی	
۰,۰۰۰۱ <	۹/۱۹۷	۴۱/۱۵۷	۲۰۵/۸۷۳	۵	مدل
		۴/۴۷۵	۷۲۹/۴۲۴	۱۶۳	خطا
			۹۳۵/۲۰۷	۱۶۸	کل
برآورد پارامترها					
P_value	F_value	میانگین مربعات	درجه آزادی		
۰,۰۰۰	۳۲۱/۸۹۸	۱۴۴۰/۴۹۳	۱	Intercept	
۰,۰۰۰	۱۵/۶۸۸	۷۰/۲,۴	۲	استدلال اخلاقی	
۰/۴۲۲	۰/۶۴۹	۲/۹۰۲	۱	اعتقاد به جهانی عادل	
۰/۰۰۶	۵/۳۲۹	۲۳/۸۴۸	۲	استدلال اخلاقی * اعتقاد به جهانی عادل	

۲-۲-۵. بررسی اثر متقابل استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل

برآورد پارامترها نتایج آنالیز واریانس در نگاره شماره ۵ نشان می‌دهد که اثر متقابل دو متغیر مستقل استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل بر متغیر وابسته با مقدار احتمال کم‌تر از سطح معناداری مورد نظر ۰,۰۵ معنادار است. برای بررسی این

اثر تعاملی، تفاوت در میانگین موافقت با نظر مدیریت بین دو سطح اعتقاد به جهانی عادل در هر یک از سطوح استدلال اخلاقی آزمون و به این منظور از تحلیل آثار ساده استفاده می‌شود. این تحلیل شامل تقسیم نمونه به سه گروه بر اساس متغیر استدلال اخلاقی و انجام آزمون t استیودنت برای بررسی معناداری تفاوت میانگین دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به جهانی عادل است. فرض‌های آماری مورد آزمون عبارتند از:

$$\begin{cases} H_0: \mu_{\text{ضعیف}} = \mu_{\text{قوی}} \\ H_1: \mu_{\text{ضعیف}} \neq \mu_{\text{قوی}} \end{cases}$$

نتایج آزمون فوق در نگاره‌ی شماره‌ی ۶ ارائه شده است. هر سطر در نگاره‌ی مذکور آزمون مقایسه‌ی میانگین بین دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به جهانی عادل در یک سطح اخلاقی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج می‌توان گفت که در سطح پایین استدلال اخلاقی، تفاوت بین موافقت با نظر مدیریت در دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به جهانی عادل معنادار است. به عبارت دیگر، متغیر اعتقاد به جهانی عادل حساب‌رسان با سطح پایین، استدلال اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در سطح متوسط استدلال اخلاقی، تفاوت معنا-داری بین موافقت با نظر مدیریت در دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به جهانی عادل وجود ندارد. به بیان دیگر حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط در تصمیم‌گیری نسبت به رد یا پذیرش نظر مدیریت صاحب‌کار تحت تأثیر میزان اعتقاد به جهانی عادل قرار نمی‌گیرند. در سطح بالای استدلال اخلاقی، بین موافقت با نظر مدیریت در دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به جهانی عادل تفاوتی وجود ندارد. به بیان دیگر متغیر اعتقاد به جهانی عادل بر میزان مقاومت حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی بالا در برابر فشار مدیریت صاحب‌کار اثر ندارد.

نگاره ۶: نتایج آزمون مقایسه‌ی میانگین بین دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به جهانی عادل در هر یک از سطوح اخلاقی

استدلال اخلاقی	تفاوت میانگین	آماره آزمون t	p-value
پایین	۱/۷۲۶	۲/۱۳۲	۰/۰۴۲
متوسط	۰/۱۱۸	۰/۱۵۲	۰/۸۸
بالا	-۰/۸۸۷	-۱/۹۷۶	۰/۰۵۲

۳-۲-۵. آزمون معناداری متغیر استدلال اخلاقی

براساس نتایج آنالیز واریانس (نگاره‌ی ۵) مقدار احتمال برای معناداری متغیر استدلال اخلاقی تا سه رقم اعشار صفر و کم‌تر از ۰,۰۵ و بیان‌گر این‌که تفاوت در میانگین موافقت با نظر مدیریت در سطوح مختلف استدلال اخلاقی معنادار است. به این معنا که متغیر استدلال اخلاقی بر میزان موافقت حساب‌رسان با نظر مدیریت تأثیر دارد.

حال برای این‌که بدانیم میانگین موافقت با نظر مدیریت در بین کدام سطوح استدلال اخلاقی متفاوت است، آزمون تعقیبی تحلیل واریانس یک طرفه و مقایسه‌ی چندگانه بین گروه‌های با استدلال اخلاقی پایین، متوسط و بالا به کار رفته است. نتایج در نگاره‌ی شماره‌ی ۷ آمده است.

نگاره ۷: نتیجه‌ی تحلیل واریانس مقایسه‌ی میانگین در سه سطح استدلال اخلاقی

سطوح استدلال اخلاقی	تفاضل میانگین	خطای استاندارد	p-value
پایین	۱/۹۹	۰/۴۵۷	۰,۰۰۰
	۲/۲۶	۰/۳۹۲	۰,۰۰۰
متوسط	-۱/۹۹	۰/۴۵۷	۰,۰۰۰
	۰/۲۸	۰/۴۰۴	۰/۴۹۵
بالا	-۲/۲۶	۰/۳۹۲	۰,۰۰۰
	-۰/۲۸	۰/۴۰۴	۰/۴۹۵

مقدار احتمال آزمون مقایسه‌ی میانگین بین دو سطح استدلال اخلاقی پایین و متوسط و دو سطح استدلال اخلاقی پایین و بالا تا سه رقم اعشار صفر و بیان‌گر تفاوت معنادار در موافقت با نظر مدیریت است. مقدار احتمال مقایسه‌ی میانگین بین دو سطح استدلال اخلاقی متوسط و بالا، بزرگ‌تر از ۰,۰۵ و بیان‌گر موافقت با نظر مدیریت در این دو سطح یکسان است. بنابراین می‌توان بیان کرد که حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین بیش‌تر از حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط و بالا با نظر مدیریت موافقت و حساب‌رسان با استدلال اخلاقی بالا و متوسط به میزان یکسانی در برابر فشار مدیریت صاحب‌کار مقاومت می‌کنند.

۴-۲-۵. آزمون معناداری متغیر اعتقاد به جهانی عادل

همان‌طور که در برآورد پارامترها در نتایج آنالیز واریانس (نگاره‌ی ۵) مشاهده می‌شود متغیر اعتقاد به جهانی عادل (Bjw) مقدار احتمالی برابر با ۰,۴۲ دارد و بزرگ‌تر از ۰,۰۵ است. به این معنا که تفاوت میانگین موافقت با نظر مدیریت در سطوح مختلف اعتقاد به جهانی عادل معنادار نیست. می‌توان چنین گفت که متغیر اعتقاد به جهانی عادل بر میزان موافقت حساب‌رسان با نظر مدیریت اثرگذار نیست. برای بررسی بیش‌تر این موضوع از آزمون t برای مقایسه‌ی میانگین دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به جهانی عادل استفاده شده است.

نگاره ۸: نتیجه‌ی آزمون مقایسه‌ی میانگین میزان موافقت با نظر مدیریت

p-value	آماره آزمون t	انحراف معیار	میانگین	گروه تصمیم گیرنده	میزان موافقت با نظر مدیریت
۰,۸۶۸	-۰,۱۶۶	۲/۸۰۳	۳/۲۷	اعتقاد قوی به جهانی عادل	میزان موافقت با نظر مدیریت
		۱/۸۵۰	۳/۳۳	اعتقاد ضعیف به جهانی عادل	

نتایج آزمون در نگاره‌ی شماره‌ی ۸، با مقدار احتمال آزمون برابر با ۰,۸۷ و بزرگ‌تر از ۰,۰۵ و بیان‌گر برابری موافقت با نظر مدیریت در دو گروه با اعتقاد قوی و ضعیف به

جهانی عادل است. به این ترتیب می‌توان گفت میزان اعتقاد حساب‌رسان به جهانی عادل بر میزان موافقت آنان با نظر مدیریت صاحب‌کار اثرگذار نیست.

۳-۵. نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم

«حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهانی عادل، نسبت به حساب‌رسان دیگر با نظر مدیریت کم‌تر موافقت می‌کنند».

برای بررسی فرضیه‌ی فوق، میانگین موافقت با نظر مدیریت در گروهی که حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهان عادل هستند با میانگین این موافقت با نظر مدیریت در سایر گروه‌ها مقایسه شد. به این جهت آنالیز واریانس یک عامله بین شش گروه تصمیم‌گیرنده انجام شد.

نگاره ۹: نتیجه‌ی تحلیل واریانس موافقت با نظر مدیریت در شش گروه تصمیم‌گیرنده

گروه تصمیم‌گیرنده	گروه تصمیم‌گیرنده	تفاوت میانگین	خطای استاندارد	p-value
استدلال جهانی عادل	استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل	-۰,۸۸۷	۰,۴۹۱	۰,۰۷۳
اخلاقی بالا و اعتقاد قوی	استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل	-۰,۶۷۳	۰,۸۴۹	۰,۴۲۹
به جهانی عادل	استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل	-۰,۵۵۵	۰,۴۶۱	۰,۲۳۱
	استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد قوی به جهانی عادل	-۳,۴۸۲	۰,۵۴۳	۰,۰۰۰
	استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل	-۱,۷۵۶	۰,۵۱۸	۰,۰۰۱

در مقایسه‌های چندگانه بین شش گروه تصمیم‌گیرنده که در نگاره‌ی شماره‌ی ۹ ارائه شده است، مقدار احتمال آزمون کم‌تر از ۰,۰۵ و بیان‌گر معناداری تفاوت میانگین بین دو

گروه مقایسه شده، است. بنابر نتایج می‌توان گفت که گروه با استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهانی عادل کم‌تر از گروه‌های با استدلال اخلاقی پایین با نظر مدیریت موافقت می‌کنند؛ اما میزان موافقت با نظر مدیریت در این گروه با گروه‌های دیگر یکسان است و تفاوتی ندارد. به این ترتیب فرضیه‌ی دوم به طور کامل مورد حمایت قرار نگرفته است. به عبارت دیگر، فرضیه‌ی دوم مبنی بر این‌که گروه دارای سطح استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهانی عادل، نسبت به حساب‌رسان دیگر با نظر مدیریت کم‌تر موافقت می‌کنند، تأیید نمی‌شود.

۴-۵. نتایج آزمون فرضیه‌ی سوم

«حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل کم‌تر از حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل با نظر مدیریت موافقت می‌کنند».

برای بررسی فرض فوق از آزمون t استیودنت برای مقایسه‌ی میانگین میزان موافقت با نظر مدیریت در گروهی که حساب‌رسانی با سطح استدلال اخلاقی متوسط و به شدت معتقد به جهانی عادل هستند و میانگین این میزان در گروهی که حساب‌رسانی با سطح استدلال اخلاقی متوسط و دارای اعتقاد ضعیف به جهانی عادل هستند، استفاده شده است.

نگاره ۱۰: نتیجه‌ی آزمون استیودنت برای مقایسه‌ی میانگین میزان موافقت با نظر مدیریت

p-value	آماره آزمون t	انحراف معیار	میانگین	گروه تصمیم گیرنده	
۰,۸۸	۰,۱۵۲	۲,۳۱	۳	سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل	میزان موافقت با نظر مدیریت
		۱,۷۷	۲,۸۸	سطح استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل	

مقدار احتمال آزمون بزرگ‌تر از $۰,۰۵$ حاکی از یکسان بودن موافقت با نظر مدیریت در دو گروه مقایسه شده است و می‌توان گفت که میزان موافقت با نظر مدیریت در

حساب‌رسان با استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل و حساب‌رسان با استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل یکسان است. به این ترتیب فرضیه سوم مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

۵-۵. نتایج آزمون فرضیه چهارم

«حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل نسبت به حساب‌رسان دیگر با نظر مدیریت بیش‌تر موافقت می‌کنند».

آزمون این فرضیه شامل مقایسه‌ی میانگین موافقت با نظر مدیریت در حساب‌رسان با استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل با پنج گروه حساب‌رس دیگر است؛ در صورتی که این میانگین از میانگین تمام گروه‌ها کم‌تر باشد، می‌توان گفت این فرضیه پذیرفته شده است. در این راستا تحلیل واریانس یک عاملی جهت آزمون معناداری تفاوت میانگین‌ها به کار رفته است. نتایج آنالیز واریانس در نگاره‌ی شماره‌ی ۱۱ قابل مشاهده است.

نگاره ۱۱: نتیجه‌ی تحلیل واریانس موافقت با نظر مدیریت در شش گروه تصمیم‌گیرنده

p-value	خطای استاندارد	تفاوت میانگین	گروه تصمیم‌گیرنده	گروه تصمیم‌گیرنده
۰,۰۰۱	۰,۵۱۸	۱,۷۵۶	استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهانی عادل	استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل
۰,۱۴۲	۰,۵۸۸	۰,۸۶۹	استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل	
۰,۲۳۵	۰,۹۰۹	۱,۰۸۳	استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل	
۰,۰۳۵	۰,۵۶۴	۱,۲۰۱	استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل	
۰,۰۰۷	۰,۶۳۲	-۱,۷۲۶	استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد قوی به جهانی عادل	

مقدار احتمال آزمون معناداری تفاوت میانگین گروه با استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل و گروه با استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل و گروه با استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد قوی به جهانی عادل بزرگ‌تر از ۰,۰۵ و حاکی از یکسان بودن موافقت با نظر مدیریت است. مقدار احتمال آزمون برای مقایسه‌ی گروه با استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل با سایر گروه‌های مقایسه شده بیان‌گر معناداری تفاوت میانگین دو گروه مقایسه شده، است. بنابراین می‌توان گفت که حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل بیش‌تر از حساب‌رسان با استدلال اخلاقی بالا و اعتقاد قوی به جهانی عادل با نظر مدیریت موافقت می‌کنند. حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل بیش‌تر از حساب‌رسان با استدلال اخلاقی متوسط و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل با نظر مدیریت موافقت می‌کنند و حساب‌رسان با سطح استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل کم‌تر از حساب‌رسان با استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد قوی به جهانی عادل با نظر مدیریت موافقت می‌کنند. در نتیجه فرضیه‌ی چهارم مبنی بر این‌که موافقت حساب‌رسان با استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل بیش‌تر از سایر گروه‌های حساب‌رسان است، پذیرفته نمی‌شود؛ زیرا همان‌طور که در نتایج مشاهده می‌شود میزان موافقت گروه با استدلال اخلاقی پایین و اعتقاد قوی به جهانی عادل با نظر مدیریت بیش‌تر از این گروه است.

۶. خلاصه و نتیجه‌گیری

این پژوهش با بررسی تأثیر استدلال اخلاقی در تعامل با اعتقاد به جهانی عادل بر استقلال ذهنی حساب‌رسان ایرانی نتیجه گرفت که این دو ویژگی شخصیتی بر توانایی حساب‌رسان ایرانی در حفظ ذهن مستقل و بی‌طرف اثرگذار هستند. تأیید فرضیه‌ی اول پژوهش بیان‌گر این امر است که تعامل و اثر متقابل رشد اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل بر فرآیند تصمیم‌گیری حرفه‌ای در حساب‌رسان و در نتیجه بر استقلال ذهنی آنان اثرگذار است. این یافته‌ی پژوهش مشابه با نتیجه‌ی پژوهش‌های انجام

شده توسط ویندزور و اشکانازی (۱۹۹۵) و ویندزور و وارمینگ راسموسن (۲۰۰۹) است. این پژوهش‌ها نیز تأثیر عوامل شخصیتی استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل را بر استقلال ذهنی حساب‌رسان تأیید کرده‌اند. با توجه به رد فرضیه‌ی دوم پژوهش برخلاف پژوهش ویندزور و وارمینگ راسموسن (۲۰۰۹) و ویندزور و اشکانازی (۱۹۹۵) نمی‌توان گفت که حساب‌رسان با تفکر فوق قراردادی و اعتقاد قوی به جهانی عادل بیش‌تر از سایر گروه‌های حساب‌رسان استقلال ذهنی خود را حفظ می‌نمایند.

عدم تأیید فرضیه‌ی سوم نشان می‌دهد که در سطح رشد اخلاقی قراردادی در حساب‌رسان ایرانی ویژگی شخصیتی اعتقاد به جهانی عادل اثری بر واکنش ایشان در برابر فشار تضاد منافع ندارد. این نوع حساب‌رسان تحت تأثیر نگرش فردی به پیامدهای شخصی اعمال و رفتارها قرار نمی‌گیرند و به میزان یکسانی استقلال نظر خود را حفظ می‌کنند. این یافته‌ی پژوهش متفاوت با نتیجه‌ی پژوهش ویندزور و وارمینگ-راسموسن (۲۰۰۹) است.

آزمون داده‌های پژوهش از فرضیه‌ی چهارم حمایت نکردند و این فرضیه رد شد. حساب‌رسان با تفکر پیش قراردادی و اعتقاد ضعیف به جهانی عادل نسبت به حساب‌رسان با تفکر قراردادی و فوق قراردادی به میزان کم‌تری استقلال ذهنی خود را حفظ می‌کنند. با این حال این گروه از حساب‌رسان استقلال ذهنی بیش‌تری نسبت به حساب‌رسان با تفکر پیش قراردادی و اعتقاد قوی به جهانی عادل دارند. این یافته نیز بر خلاف پژوهش ویندزور و وارمینگ-راسموسن (۲۰۰۹)، است.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش می‌توان چنین استدلال نمود که استدلال اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل در کنار یکدیگر بر استقلال ذهنی حساب‌رسان ایرانی اثرگذارند. با افزایش رشد اخلاقی توانایی حساب‌رسان ایرانی برای مقاومت در برابر مدیریت صاحب‌کار افزایش می‌یابد؛ البته به نحوی که حساب‌رسان با سطح رشد اخلاقی فوق قراردادی و قراردادی توانایی یکسان و بالاتری برای حفظ استقلال ذهنی نسبت به حساب‌رسان با سطح رشد اخلاقی پیش قراردادی دارند. این یافته‌ی پژوهش با نتیجه‌ی پژوهش‌های مشابه هماهنگی دارد، با این تفاوت که استقلال حساب‌رسان ایرانی با سطح

رشد اخلاقی فوق قراردادی و قراردادی به میزان یکسانی تحت تأثیر ساختار شناختی ایشان قرار دارد ولی در پژوهش‌های مشابه سطح فوق قراردادی نسبت به سطح قراردادی توانایی بیش‌تری برای حفظ استقلال داشته‌اند. ویژگی اعتقاد به جهانی عادل در هدایت نحوه‌ی رفتار و نوع تصمیم حساب‌رسان ایرانی نقشی تعیین‌کننده ندارد بلکه تنها می‌تواند آثار رشد اخلاقی را تعدیل کند و این اثر تعدیل‌کننده فقط در سطح تفکر پیش قراردادی نمایان می‌شود.

اعتقاد به جهانی عادل بر مقاومت حساب‌رسان ایرانی با تفکر پیش قراردادی در برابر فشار مدیریت صاحب‌کار اثرگذار است. به بیان دیگر توانایی حساب‌رسان با تفکر پیش قراردادی در حفظ یک ذهن مستقل در ارائه‌ی نظر حرفه‌ای تحت تأثیر اعتقاد به جهانی عادل قرار می‌گیرد؛ به نحوی که افراد با اعتقاد قوی به جهانی عادل نسبت به افراد با اعتقاد ضعیف به جهانی عادل، استقلال ذهنی کم‌تری دارند.

عقیده به جهانی عادل در سطح تفکر قراردادی حساب‌رسان ایرانی اثری بر استقلال ذهنی ایشان ندارد و این نوع حساب‌رسان صرف نظر از پیامدهای شخصی نوع اظهارنظر حرفه‌ای به میزان یکسانی استقلال خود را حفظ می‌کنند. حساب‌رسان ایرانی با تفکر فوق قراردادی در ارائه‌ی نظر مستقلانه و بی‌طرفانه تحت تأثیر عقیده به جهانی عادل قرار نمی‌گیرند. در این سطح رشد اخلاقی حساب‌رسانی که اعتقاد قوی به جهانی عادل دارند و آنان که اعتقاد ضعیف به جهانی عادل دارند، به یک میزان استقلال ذهنی خود را حفظ می‌کنند. متفکران فوق قراردادی در انجام قضاوت‌ها، اصول کلی و آرمانی را برای بالا بردن مطلوبیت همه‌ی افراد در نظر می‌گیرند. این طور می‌توان تفسیر کرد که حساب‌رسان ایرانی با سطح تفکر فوق قراردادی در انجام قضاوت‌های حرفه‌ای در مواجهه با تضاد منافع، با در نظر گرفتن اصول اخلاقی آرمانی و منافع بیش‌تر افراد جامعه تصمیم‌گیری می‌نمایند. ایشان در ارائه‌ی نظر حرفه‌ای تحت تأثیر عقیده‌ی شخصی خود در مورد پیامدهای فردی اعمال قرار نمی‌گیرند و گزارش خود را با توجه به منافع بیش‌تر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و آحاد جامعه ارائه می‌دهند.

در نهایت با توجه به توانایی یکسان حساب‌رسان ایرانی با تفکر قراردادی و فوق

قراردادی در حفظ استقلال ذهنی و بالا بودن درصد فراوانی این دو گروه می‌توان گفت بیش‌تر حساب‌رسان ایرانی از چنان ساختار شناختی برخوردارند که توانایی نادیده گرفتن فشارهای ناشی از تضاد منافع را در ایشان بالا می‌برد و در نتیجه گزارش‌هایی متناسب با نظر واقعی خود ارائه می‌دهند.

۷. محدودیت‌های پژوهش

به دلیل محدودیت‌های زیر، در تعمیم نتایج پژوهش دقت و احتیاط کافی باید به عمل آید:

در این پژوهش تنها عوامل شخصیتی مدنظر قرار گرفته‌اند، در صورتی‌که اظهار نظر نهایی حساب‌رسان در مورد قابلیت اتکاء صورت‌های مالی می‌تواند تحت تأثیر شرایط محیطی و اقتصادی صاحب‌کار از جمله ریسک مرتبط با صاحب‌کار نیز قرار گیرد.

۱- گزارش نهایی حساب‌رس توسط رده‌های مدیریتی امضا و صادر می‌شود؛ رده‌های غیر مدیریتی فاقد تجربه‌ی حرفه‌ای لازم هستند که می‌تواند بر نظر حرفه‌ای و استقلال ایشان اثرگذار باشد.

۲- حساب‌رسان مشارکت‌کننده در این پژوهش از تمامی سطوح سازمانی بوده‌اند و پژوهش از این زاویه در تعمیم نتایج محدودیت دارد.

۳- محدودیت دیگر پژوهش به اعتبار ساخت ابزارهای روان‌شناسی مورد استفاده در پژوهش برمی‌گردد. این‌که آزمون‌های استفاده شده تا چه حد نشان‌دهنده‌ی عقاید واقعی و ساختار شناختی واقعی افراد هستند. هر چند که در پژوهش از آزمون‌های روانی معتبر و مورد استفاده در پژوهش‌های حسابداری و حساب‌رسی استفاده شده است، اما این بحث در مورد آزمون‌های روان‌شناسی وجود دارد.

۸. پیشنهادها

۱- با توجه به این‌که تعامل و اثر متقابل رشد اخلاقی و اعتقاد به جهانی عادل بر فرآیند تصمیم‌گیری حرفه‌ای در حساب‌رسان و در نتیجه بر استقلال ذهنی آنان اثرگذار است، پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های تعیین‌کننده متغیرهای اثرگذار بر نوع گزارش‌های

حساب‌رسی، علاوه بر تخصص‌های فنی به ویژگی‌های فردی حساب‌رسان در تبیین روابط بین این متغیرها نیز توجه شود.

۲- با توجه به ویژگی حرفه‌ی حساب‌رسی و نقش قضاوتی آن پیشنهاد می‌گردد آموزش‌های حساب‌رسی تنها به آموزش‌های تخصصی محدود نشده و آموزش‌های اخلاقی نیز در این زمینه صورت گیرد.

یادداشت‌ها

- | | |
|---------------------------------|--------------------------|
| 1- Watts & Zimmerman | 2- Fisher & Ott |
| 3- Lawrence & Shaub | 4- Ponemon & Gabhart |
| 5- Jones | 6- Gibbins & Mason |
| 7- Kohlberg | 8- Sweeney & Thomas |
| 9- Tsui | 10- Windsor & Ashkanasy |
| 11- Lerner & Montada | 12- Johnson, CE |
| 13- Lerner, M.J | 14- Tsui & Gul |
| 15- Sweeney & Roberts | 16- Shafer et al. |
| 17- Vinciguerra, | 18- Brandon |
| 19- Windsor & Warming-Rasmussen | 20- Karacaer et al. |
| 21- Schatzberg et al. | 22- Yu |
| 23- Gaffikin & Lindawati | 24- Nasution & Östermark |
| 25- Gul, et al. | 26- Knapp |
| 27- Collins | 28- Zuckerman. & Gerbasi |
| 29- Lind & Saeidi, | |

الف. فارسی

پوریوسف، اعظم. (۱۳۸۷). سبک شناختی حساب‌رس، تعداد نسبت‌های مالی و کیفیت قضاوت نسبت به تداوم فعالیت. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی نیشابور.

حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس. اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم، شماره ۱، صص. ۶۲-۷۳.

سجادی، سیدحسین، قربانی صادق، حسن. (۱۳۹۱). تأثیر تداوم انتخاب حساب‌رس بر

کیفیت حسابرسی. پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، بهار و تابستان: ۸۱-۱۰۹.

صابریان، مهران. (۱۳۸۶). میزان تأثیر ویژگیهای فردی حساب‌رسان بر قضاوت حرفه‌ای. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی نیشابور.

ب. انگلیسی

- Ashkanasy, N. M. (1985). Rotter's internal-external scale: Conformity factor analysis and correlation with social desirability for alternative scale formats. *Journal of Personality and Social Psychology*, 49, 1321-41.
- Brandon, D. M. (2003). Three Studies of Auditor Independence, Ph.D. Dissertation, Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Collins, B.E. (1974). Four component of the Rotter internal-external scale: Belief in a difficult world, a just world, a predictable world, and a politically responsive world. *Journal of Personality and Social Psychology*, 29, 381-391.
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for Behavioral Sciences*. (2nd ed.). Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Fisher, D. G. & Ott, R. L. (1996). A study of the relationship between accounting students' moral reasoning and cognitive styles. *Research on Accounting Ethics*, 2, 51-71.
- Gaffikin, M. & Lindawati, A. S. L. (2012). The moral reasoning of public accountants in the development of a code of ethics: The case of Indonesia. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 6(1), 3-28. Available at: <http://ro.uow.edu.au/aabfj/vol6/iss1/10>
- Gibbins, M. & Mason, A. (1988). Professional judgment in financial reporting. *CICA Research Studies Series*, Toronto, Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Gul, F. A., Ng, A. & Tong, M. (2003). Chinese auditors' ethical behavior in an audit conflict situation. *Journal of Business Ethics*, 42(4), 379-392.
- Johnson, CE. (2006). *Ethics in the Workplace: Tools and Tactics for Organizational Transformation*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Jones, T. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue contingent model. *Academy of Management Review*, 16, 366-395.
- Karacaer, S., Gohar, R., Aygun, M. & Sayin, C. (2009). Effects of personal values on auditor's ethical decisions: A comparison of Pakistani and

- Turkish professional auditors. *Journal of Business Ethics*, 88(1): 53-64. DOI 10.1007/s10551-009-0102-4.
- Kohlberg, L. A. (1986). A current statement on some theoretical issues. *In Lawrence Kohlberg: Consensus and Controversy*, S. Modgil & C. Modgil (Eds), pp. 485-549. Philadelphia: Falmer Press.
- Kohlberg, Lawrence (1973). The claim to moral adequacy of a highest stage of moral judgment. *Journal of philosophy*, 70, 630-646. Doi: 10.2307/2055030.
- Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, 60(2), 202-211.
- Lawrence, J. E. & Shaub, M. K. (1997). The ethical construction of auditors: An examination of the effects of gender and career level. *Managerial Finance*, 23(12), 52-68.
- Lerner, M. J. (1980a). *The Belief in a Just World: A Fundamental Delusion*, New York: Plenum Press.
- Lerner, M. J. (1980b). *The Belief in a Just World*, Ontario, University of Waterloo Canada.
- Lerner, M. J. & Montada, L. (1998). *Responses to Victimization and Belief in a Just World*, New York: Plenum Press.
- Lind, G. & Saeidi, S. (2007). *The moral judgment test (MJT)*, University of Konstanz.
- Nasution, D. & Östermark, R. (2012). The impact of social pressures, locus of control, and professional commitment on auditors judgment: Indonesian evidence. *Asian Review of Accounting*, 20(2), 163 - 178.
- Ponemon, L. & Gabhart, D. (1994). Ethical reasoning research in accounting and auditing professions. *In Moral Development in Professions*, J. Rest & D. Narvaez (Eds.), pp.101-119. New Jersey: Lawrence Erlbaum Association.
- Schatzberg, J. W., Sevcik, G. R., Thorne, L., Olusegun Wallace, R. S. & Shapiro, B. P. (2011). An experimental market investigation of auditor independence and pricing: The effects of economic incentives and moral reasoning." Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=316979>
- Shafer, W. E., Morris, R. E. & Ketchand, A. A. (2001). Effects of personal values on auditors ethical decisions. *Accounting, Auditing & Accountability*, 14(3), 254-277.
- Sweeney, J. T. & Roberts, R. W. (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organization and Society*, 22 (3-4), 337-352.
- Sweeney, JT. & Thomas, J. (1992). *Cognitive Moral Development and*

- Auditor Independence: An Empirical Investigation*. Ph. D. dissertation, University of Missouri, Columbia
- Tsui, J. (1996). Auditors' ethical reasoning: Some audit conflict and cross cultural evidence. *International Journal of Accounting*, 31(3), 121-133.
- Tsui, J. S. L. & Gul, F. A. (1996). Auditors' behavior in an audit conflict situation: A research note on the role of locus of control and ethical reasoning. *Accounting, Organization and Society*, 21(1), 41-51.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall Inc.
- Vinciguerra, B. (2003). An Examination of the Effects of Consultation Review, Financial Dependence, and Moral Development on Auditor Judgment. American Accounting Association 2004 Mid-Atlantic Region Meeting Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=488382>
- Windsor, C. & Ashkanasy, N. M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting, Organization and Society*, 20(7/8): 701-720.
- Windsor, C. & Warming-Rasmussen, B. (2009). The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: A critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), 267-288.
- Zuckerman, M. & Gerbasi, K.C. (1977a). Dimensions of I-E scale and their relationship to other personality measures. *Educational and Psychological Measurement*, 45, 159-175.
- Zuckerman, M. & Gerbasi, K.C. (1977b). Belief in internal control or belief in a just world: The use and misuse of the I-E scale in prediction of attitudes. *Journal of Personality*, 37, 356-378.
- Yu, H. C. (2011). Legal systems and auditor independence. *Review of Accounting Studies*, 16(2), 377-411.