

اخلاق

فصلنامه علمی-ترویجی در حوزه اخلاق

سال هفتم، شماره ۲۶، پیاپی ۴۸، تابستان ۱۳۹۶

صفحات ۱۷۹-۲۰۸

AKHLAGH  
Religious Extension Quarterly  
No.26/ SUMMER 2017/Seventh Year

## شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام با رویکرد

### فازی TOPSIS

حسین صیادی تورانلو\*، پدram عزیزى\*\*

### چکیده

اخلاق حسابرسی از مهم‌ترین عواملی است که موجب حفظ کیان و کرامت حرفه حسابرسی می‌شود. امروزه انتظارات جامعه از حرفه حسابداری و حسابرسی افزایش یافته است. افزایش این انتظارات، حسابداران رسمی را ملزم می‌کند خدمات حرفه‌ای خود را در قالب حسابرسی اخلاقی ارائه دهند. در این راستا، این پژوهش با مرور ادبیات و نظرخواهی از هفت حسابرس خبره و استفاده از رویکرد TOPSIS فازی، پانزده ارزش اخلاقی را در حسابرسی از دیدگاه اسلام شناسایی و رتبه‌بندی کرده است. نتایج نشان داد از دیدگاه خبرگان حسابرسی، استقلال مهم‌ترین ارزش در حرفه حسابرسی است. با مرور ادبیات معلوم شد در صورت نادیده گرفتن استقلال، دیگر ارزش‌ها هم بی‌معنا می‌شوند. همچنین، بعد از استقلال، بی‌طرفی، صداقت، عینیت‌گرایی و حقیقت‌طلبی

\* استادیار دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان

h.sayyadi@vru.ac.ir

\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان

pedram8432@gmail.com

تاریخ تأیید: ۱۳۹۶/۰۶/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶ / ۰۲ / ۱۸





نیز اهمیت دارند؛ درحالی که احترام به اشخاص، خیرخواهی و اعتماد در حسابرسی از اهمیت چندانی برخوردار نیستند. در نهایت، این نتیجه به دست آمد که رعایت ارزش های اخلاقی اسلام در حسابرسی، موجب موفقیت در این حرفه می شود.

## واژگان کلیدی

ارزش های اخلاقی، حسابرسی، دین اسلام، منطق فازی، TOPSIS.

### مقدمه

توسعه و تنوع روزافزون فعالیت های اقتصادی به بسط فزاینده بازار سرمایه و گسترش دامنه فعالیت شرکت های سهامی انجامیده است؛ لذا نیاز به اعمال نظارت برواحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی برای حفظ منافع عموم و صاحبان سرمایه تشدید شده است (محمد ساعت و همکاران، ۲۰۱۲، ص ۲۱۸). رفع این نیاز مستلزم این است که شرکت ها اطلاعات مالی اعتمادپذیر، مربوط و مقایسه پذیر خود را با استفاده از خدمات حسابداری حرفه ای در واحدها و خدمات حسابداران حرفه ای مستقل در بررسی اطلاعات و حسابرسی صورت های مالی فراهم کنند (کوپرو و مورگان، ۲۰۱۳، ص ۴۲۳).

یکی از اهداف تشکیل هر حرفه خدمت به جامعه است و حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست. از این رو، نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه ای (الازبال و آلمر، ۲۰۰۱، ص ۶۹) در قبال جامعه و صاحبان سرمایه ایجاب می کند که آنان به آیین رفتار حرفه ای مدون و منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتبار، اعتماد و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه تخصصی است، به دست آورند (تورنر، ۲۰۰۶، ص ۳۸۷).

بی تردید، اعتماد به منزله سرمایه اجتماعی، از مهم ترین دارایی های حرفه حسابرسی است. اعتبار و مشروعیت این حرفه، به اعتماد بستگی دارد. اعتماد نیز به طور مستقیم از ظرفیت این حرفه در پاسخگویی به مسئولیت های اخلاقی، اجتماعی و محیطی به وجود می آید (کاسا و پارتس، ۲۰۱۳، ص ۴۲). بنابراین، اخلاق حرفه ای قصد دارد اصولی حرفه ای و ضروری برای مقابله با چنین موقعیتی ارائه دهد (گراسیا مارزا، ۲۰۰۵، ص ۲۱۸).



اخلاق حسابرسی از مهم‌ترین عواملی است که موجب حفظ کیان و کرامت حرفه حسابرسی می‌شود (همان). امروزه انتظارات جامعه از حرفه حسابداری و حسابرسی افزایش یافته است. افزایش این انتظارات، حسابداران رسمی را ملزم می‌کند خدمات حرفه‌ای خود را در قالب حسابرسی اخلاقی ارائه دهند (همان).

مشکلات حسابرسی اخلاقی عبارتند از: در نظر گرفتن آن به منزله موضوعی دینی، گمانه‌زنی‌هایی درباره ماوراء طبیعت بودن و دوری از روش‌های علمی و تجربی (روتیری، ۱۹۹۱، ص ۲۹) و تعدد آرا درباره شناخت اخلاقی. پژوهش‌های انجام‌شده درباره توسعه اخلاق در حرفه حسابداری حاکی از آن است که «ویژگی‌هایی سیستماتیک در این حرفه وجود دارد که باعث مهارت‌رشد اخلاقی می‌شود» (هرون و گیلبرستون، ۲۰۰۴، ص ۵۲۰).

خوشبختانه، قرآن و سنت (رفتار و احادیث پیامبر)، راهی روشن برای تجارت پیش روی امت قرار داده است. در دین اسلام، افزون بر این که باور به اصول پنجگانه دین واجب است، برپایبندی به اصول اخلاق اسلامی نیز تأکید شده است. بنابراین، اخلاق در جنبه‌های مختلف زندگی مسلمانان از جمله مدیریت، حسابداری و حسابرسی اجرا شدنی است. پژوهش حاضر می‌کوشد با توجه به دیدگاه اسلام و به کارگیری رویکرد فازی، به شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی بپردازد.

## چارچوب نظری

### الف) ارزش‌ها

اخلاق، ارزش ذاتی افراد است که به طور بالقوه می‌تواند بر مقاصد و تصمیمات رفتاری آن‌ها اثر بگذارد (محمد غزالی، ۲۰۱۵، ص ۱۵۳). اخلاق، شاخه‌ای از فلسفه است که با توجه به درستی یا نادرستی اعمال و خوبی یا بدی انگیزه‌ها به ارزیابی رفتار انسان می‌پردازد (کرانچرو و همکاران، ۲۰۱۰، ص ۵۶). رفتار اخلاقی به منزله رفتار خوب، اصطلاح «درست» را مقابل «بد» یا «غلط» در مجموعه‌ای خاص قرار می‌دهد. اخلاق اسلامی، اصلی است که بر اساس آموزه‌های قرآن و رفتار و شیوه زندگی حضرت محمد ﷺ، درست را از نادرست تشخیص می‌دهد و دستورالعمل زندگی انسان را معلوم می‌کند (حشی، ۲۰۱۱، ص ۳۴).



در اسلام، اخلاق دو بُعد دارد: بُعد اول اخلاق درباره رابطه انسان با خداوند است؛ یعنی مسلمان باید به خداوند ایمان داشته باشد و او را بپرستد. بُعد دیگر اخلاق درباره رابطه انسان با دیگران است؛ برای مثال هر مسلمانی باید در تجارت با دیگران ارتباط خوب و اخلاقی داشته باشد. براین اساس، اخلاق زیربنایی ضروری برای معاملات تجاری فراهم می‌کند که می‌توان از آن با عنوان اخلاق شغلی یاد کرد (چرینگتون و چرینگتون، ۱۹۹۵، ص ۴۲۵).

اخلاق شغلی یک دارایی نامشهود است و در تمام مشاغل اجتماعی یک مفهومی حساس به شمار می‌رود؛ به ویژه در مشاغلی مانند حسابداری و حسابرسی که به فعالیت‌های اقتصادی می‌پردازند. اگر اخلاق شغلی وجود نداشته باشد، کیفیت خدمات حسابداری نمی‌تواند ارزش کاربردی آن را تضمین کند؛ لذا اگر کارکنان مطابق با استانداردهای اخلاق شغلی کار کنند، عموم جامعه از آن بهره می‌برند (قاسم و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۴۲۷).

تصمیمات اخلاقی حسابرسان از فرهنگ سازمانی و فرهنگ اخلاقی تأثیر می‌پذیرد (سوئینی و همکاران، ۲۰۱۰، ص ۵۴۹). بدان دلیل که ایدئولوژی اخلاقی افراد از فرهنگ و دین آن‌ها متأثر است، می‌تواند در شکل‌گیری قضاوت اخلاقی هر فرد، نقشی مهم ایفا کند (کالرو و همکاران، ۲۰۰۷، ص ۳۰۸). در واقع، ارزش‌های اخلاقی، نگرش و تکامل رفتار تحت تأثیر فرهنگ قرار می‌گیرند. در فرهنگ اسلامی این ارزش‌ها و آموزه‌های اسلامی معمولاً شریعت نامیده می‌شوند.

کاربرد اصول اخلاقی در حسابرسی مستلزم شناسایی ارزش‌هایی شایسته و متناسب با این حرفه است. دامنه حسابرسی در چارچوب اسلامی با حسابرسی مرسوم و سنتی تفاوت دارد (قاسم و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۴۲۷). اجرای صحیح حسابرسی در گرو داشتن طرز فکری است که بر تمام جنبه‌های حسابرسی تأثیر بگذارد (هوک، ۲۰۰۳، ص ۴۹)؛ بنابراین، این مقاله به شناسایی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام پرداخته است. این ارزش‌ها عبارتند از:

**صداقت:** صداقت یعنی اجتناب از وانمود کردن و شخصی جلوه دادن حقایق و بیان واقعیت (روبی و کیل، ۲۰۰۱، ص ۹۰). با توجه به اصطلاحاتی مانند عدالت و اعتماد که

در موازات اصطلاح صداقت تعریف می‌شوند، می‌توان مفهوم بی‌میلی به استثمار دیگران را هم از صداقت برداشت کرد. صداقت در امور می‌تواند تا اندازه‌ی زیادی موجب بهبود کیفیت فرآیند و نتایج آن شود (رالم مولرو کوالنز، ۲۰۱۴، ص ۵۹۵). در اصول اخلاقی و رفتار حرفه‌ای مرتبط با PMI، صداقت در کنار مسئولیت‌پذیری، احترام و انصاف، یکی از چهار ارزش برگزیده به‌شمار می‌رود.

سه عامل، صداقت را به خطر می‌اندازند: نوع دوستی، منافع شخصی و انتقام (آریلی، ۲۰۱۲). به نظر می‌رسد هر کس درکی شخصی از صداقت دارد. در نتیجه، صداقت همیشه به رفتار اخلاقی منجر نمی‌شود (کیندسیکو و همکاران، ۲۰۱۳). یکی از دلایل این‌که برای بی‌صداقتی تعریف مشترکی وجود ندارد این است که بی‌صداقتی به سادگی تعریف‌شدنی نیست (اسکات و جن، ۱۹۹۹). پژوهش درباره‌ی گزارش‌دهی نادرست نشان می‌دهد بی‌صداقتی می‌تواند به دو شکل اصلی امتناع از افشای کامل و افشای نادرست اطلاعات رخ دهد (اسمیث و کیل، ۲۰۰۳).

یکی از فضایل اخلاقی در اسلام، صداقت است؛ یعنی راستی، داشتن رفتار و گفتاری براساس حقیقت، شفقت و عاطفه، رحمة للمؤمنین بودن و تخلّق به صفات الهی. خداوند در سوره توبه، آیه ۱۲۸ بر این ارزش اخلاقی تأکید کرده است.

**عدالت و انصاف:** واژه عدالت در زبان یونانی معادل کلمه «Dike» به معنای راه، جاده و صراط است. این کلمه در زبان فارسی به حق، عدالت، انصاف و... در زبان انگلیسی به «Right» و «Justice» ترجمه شده است (ناظرزاده کرمانی، ۱۳۷۶، ص ۳۰۸). هریک از این معانی به جهت اقتضائات خاص عدالت به کار گرفته می‌شوند. وجود معانی متعددی برای این مفهوم موجب ابهام و در بسیاری از موارد مانع توسعه این مفهوم در مفاهیم عملیاتی و کاربردی شده است (عیوضلو، ۱۳۸۴، ص ۶۴).

دقت و تأمل در آیات قرآن، بشریت را به این نکته رهنمون می‌سازد که خداوند حکیم وقتی مردم را مخاطب قرار می‌دهد، آن‌ها را به اجرای عدالت و برپایی قسط فرا می‌خواند، بدون این‌که به معنا کردن این مفاهیم بپردازد (همان). آیاتی همچون، آیه ۹۰ سوره نحل و آیه ۲۵ سوره حدید، به این موضوع اشاره دارند.





**اعتماد:** اعتماد به منزله معیاری اخلاقی، برای موفقیت فردی و سازمانی ضروری است (مردانی، ۲۰۰۷). اعتماد عنصری اساسی در روابط اجتماعی است که اغلب به صورت ساختاری چند بُعدی و چند وجهی توصیف می شود (سیمل و فریزبی، ۲۰۰۴). بنابراین، با رفتار ارتباط دارد و بر تصمیم گیری های مختلف انسان تأثیر می گذارد. ادبیات نشان می دهد ایجاد اعتماد از طریق روش های حسابرسی در گروه درک اجتماعی از بی طرفی، یکپارچگی و نبود تضاد در منافع حسابرسان است (بویرال و گندرون، ۲۰۱۱).

افزون بر جنبه اخلاقی، جنبه اعتقادی اسلام نیز بر اعتماد میان افراد مؤثر است. دین اسلام، عقاید عمیق و معیارهای مشترکی را در انسان ها ایجاد می کند. این عقاید عمیق و مشترک، عامل ایجاد وحدت و همگرایی میان افراد است و موجب بهبود روابط و افزایش اعتماد آنها به هم می شود. ویرمعتقد است اعتقادات مذهبی می تواند از طریق تشویق ارزش ها و صفاتی همچون صداقت موجب افزایش اعتماد شود و عملکرد اقتصادی جامعه را بهبود دهد (مک کلیری و بارو، ۲۰۰۶).

**رازداری:** واژه راز در ادب فارسی، برابر با واژه «سر» در زبان عربی است و به معنای چیزی است که باید پنهان بماند و اسرار به معنای گفتن راز پنهانی به کسی و سفارش به پنهان داشتن آن است. رازداری، در برابر شفافیت، با عبارت «اولویت برای محرمانه بودن و محدودیت افشای اطلاعات درباره کسب و کار از سوی کسانی که از نزدیک با مدیریت و تأمین مالی درگیرند» تعریف می شود (گری، ۱۹۸۸، ص ۱۲). طبق اصل (۳۰۱)، در خدمات حرفه ای، حسابدار رسمی مجاز نیست اطلاعات محرمانه صاحبکار را بدون اجازه او افشا کند (پانی و ژانگ، ۲۰۱۳، ص ۶۴).

از دیدگاه اسلام در تأکید بر این مقوله، رازداری پیش شرط مؤمن بودن شمرده می شود. خداوند در سوره مؤمنون، آیه ۸ می فرماید: «مؤمنان کسانی هستند که امانت ها و پیمان های خود را رعایت می کنند». امام علی علیه السلام در نهج البلاغه (ص ۱۱۱۰) می فرماید: «پیروزی به محکم کاری بسته است و آن هم به اندیشه بستگی دارد و اندیشه به نگهداری رازهاست.»



**استقلال:** استقلال در حسابداری، ذات و سرشت CPA است و در تئوری و عمل حسابداری، موضوعی بسیار مهم تلقی می‌شود. هیئت استاندارد استقلال (۲۰۰۰)، استقلال را رهایی از فشار، فعالیت‌ها و روابطی خاص و عواملی دیگر که ممکن است موجب اختلال در تمایل یک حسابرس برای اعمال عینیت و یکپارچگی هنگام حسابداری شود، تعریف کرده‌اند. استقلال، سنگ بنای حرفه حسابداری و عنصری ضروری است که از اعتماد کاربران به صورت‌های مالی حاصل می‌گردد (هیو و پایک، ۲۰۰۴، ص ۷۹۹).. بنابراین، استقلال حسابرس، اساسی برای اعتماد عمومی به فرآیند حسابداری و اطمینان از گزارش‌دهی حسابرسان است (صالحی و مرادی، ۲۰۱۰، ص ۱۲۸). حسابرس مستقل در حکم داور عینی و معتمد باید هنگام ارائه منصفانه نتایج مالی، استقلال در حسابداری را رعایت کند (همان). در نتیجه، یکی از اصول کار حسابرس، استقلال است.

استقلال حسابداری بر دو نوع است: استقلال باطنی (واقعی) و استقلال ظاهری (درک شده). استقلال باطنی به حالت ذهنی حسابرس و استقلال ظاهری که مفهومی تجربی است. به برداشت عموم مردم از استقلال حسابرس اشاره دارد (دیکرژورن و سینینگ، ۱۹۸۲، ص ۳۳۹). خداوند نیز در سوره مائده، آیه ۴۹، با تأکید بر این ارزش می‌فرماید: «در میان مردم طبق دستور خدا داوری کن و از هوی و هوس آن‌ها پیروی مکن». تردید حرفه‌ای: به زبان ساده، تردید حرفه‌ای نگرشی همراه با ذهنی پرسشی و ارزیابی انتقادی از شواهد حسابداری است. تردید حرفه‌ای یکی از اجزای موقعیت تصمیم‌گیری است و اغلب در ادبیات حسابداری از آن به منزله زنجیره‌ای از شک برای تکمیل اعتماد (گلور و پارویت، ۲۰۱۴، ص ۹) و عاملی مهم در تصمیم‌گیری و قضاوت حسابداری یاد می‌شود. یکی از روش‌های حسابداری هنگام جمع‌آوری شواهد مورد نیاز حسابرسان، در نظر گرفتن تردید در پرس و جوست (حسین و اسکندر، ۲۰۱۵، ص ۷۳). تردید حرفه‌ای ضروری است؛ اما شرط کافی و مؤثر برای حسابداری به شمار نمی‌رود (وسترمن و همکاران، ۲۰۱۴، ص ۴۷).



**خیرخواهی:** اخلاق‌شناسان و روان‌شناسان استدلال کرده‌اند که خیرخواهی، از ارزش‌های اخلاقی است (برامبیل و همکاران، ۲۰۱۱، ص ۱۳۸). خیرخواهی، نیت پاک و میل به کمک‌رسانی را نشان می‌دهد. خیرخواهی از عوامل اصلی در ایجاد اعتماد است (لوین و شویتزر، ۲۰۱۴، ص ۱۰۹). ذکر این نکته ضروری است که قضاوت صادقانه بر قضاوت خیرخواهانه تأثیر می‌گذارد و بالعکس (بارکی و همکاران، ص ۴۸۹؛ لوین و شویتزر، ۲۰۱۴، ص ۱۰۹). خداوند در سوره اعراف، آیه ۶۳ و در سوره شعرا، آیه ۳، از خیرخواهی و دلسوزی رسول اکرم صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ چنین یاد می‌کند: «گویا از شدت اندوه این که آن‌ها ایمان نمی‌آورند، می‌خواهی جانم را از دست بدهی.» با توجه به مطالب یاد شده، خیرخواهی در فرهنگ انسان‌ساز اسلام از منزلتی والا برخوردار است و در ردیف اصول اخلاق اجتماعی جای می‌گیرد.

**بی‌طرفی:** بی‌طرفی به این موضوع اشاره دارد که حساب‌برسان نباید نگرش جانبدارانه داشته باشند؛ به این معنا که آن‌ها نباید در جهت منفی (مشکوک بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری داشته باشند (کوشینگ و الوات، ۲۰۰۳، ص ۲۷). بی‌طرفی یکی از ابعاد تردید حرفه‌ای است (نلسون، ۲۰۰۹، ص ۲۲). برای حصول بی‌طرفی، حسابدار حرفه‌ای باید از روابطی که موجب اعمال نفوذ دیگران می‌شود، پرهیز کند و اطمینان یابد که همکاران او نیز به اصل بی‌طرفی پایبند هستند. در سوره نساء، آیات ۵۹ و ۱۰۵ بر این ارزش تأکید شده است. بنابراین، شخصیت پیامبر اکرم صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ و گفتار و رفتار ایشان تجلی حق است و کسی که بخواهد حق را بشناسد و بر مبنای آن داوری درست و عادلانه‌ای انجام دهد، در کنار کتاب خدا باید به رفتار و گفتار پیامبر اکرم صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ نیز توجه داشته باشد.

**وفاداری به مسئولیت حرفه‌ای:** وفاداری یعنی پایبندی به اصول خاص (رونلد، ۲۰۰۵، ص ۴۹۸). این واژه به معنای حمایت و پشتیبانی از همسر، سازمان، شخص یا هر آنچه به آن باور داریم، به کار می‌رود (لانگمن، ۲۰۱۱، ص ۶۳۶). وفاداری به مسئولیت حرفه‌ای، موجب رشد شرکت می‌شود (ریچلد، ۲۰۰۳، ص ۹). خداوند در قرآن کریم (سوره بقره، آیه





۱۷۷ و سوره اسراء، آیه ۳۴)، وفاداری را از نیکی‌ها می‌شمارد. براساس آیه ۱۱۱ سوره توبه، وفاداری یکی از صفات خداوند به معنای وفاکننده به عهده است.

**احترام به اشخاص:** منظور از این احترام، احترام به شأن و منزلت اشخاص است (ولنتاین و همکاران، ۲۰۰۸، ص ۱۹۴۲). احترام به افراد، در تحلیل اخلاقی اهمیت زیادی دارد و از ویژگی‌های مهم اخلاق کانتی محسوب می‌شود (کانت، ۱۹۵۹، ص ۳۸۶). راه‌هایی که برای احترام به یک شخص پیشنهاد شده است، عبارتند از درک آنچه برای یک فرد مهم و باارزش است، شناخت محدودیت‌ها و خواسته‌های یک شخص و به رسمیت شناختن آن‌ها و پذیرش رفتار افراد به منزله بخشی از جامعه (دایکرت، ۲۰۰۹، ص ۲۱۵؛ مله، ۲۰۱۴، ص ۴۵۷). خداوند در آیه ۷۰ سوره اسراء صراحتاً انسان‌ها را با هر درجه و رتبه مادی و معنوی به رعایت کرامت ذاتی همگان ملزم می‌کند.

**حفاظت از منافع عمومی:** اساس یک حرفه، تعهد به خدمت و حفاظت از منافع عمومی است (داونپورت ودلاپورتاز، ۲۰۰۹، ص ۱۱). حفاظت از منافع عمومی در حرفه حسابداری و حسابرسی ضروری است (داونپورت ودلاپورتاز، ۲۰۰۹، ص ۱۱)؛ لذا به دلیل اهمیت این موضوع در اعتباردهی به حرفه حسابداری و اعتماد کاربران به صورت‌های مالی، باید توجه ویژه‌ای به آن کرد. مفهوم منافع عمومی و دیدگاه شخص ثالث بیان می‌کند که گزارش‌های مالی شفاف و درخور اعتماد، به نفع اشخاص ثالث (یعنی سرمایه‌گذاران و بازار سرمایه) است (داونپورت ودلاپورتاز، ۲۰۰۹، ص ۱۱).

قرآن کریم در سوره نساء، آیه ۱۳۵ و سوره توبه، آیه ۵۸ بر منفعت‌طلبی عموم تأکید می‌کند. قرآن کریم، منافع جمعی را به منافع فردی ترجیح می‌دهد و از طرفی، منافع جامعه را فقط در مادیات خلاصه نمی‌کند.

**رعایت استانداردهای حسابداری:** در فرآیند حسابداری، استانداردها همچون ابزاری در بررسی صورت‌های مالی به کار گرفته می‌شوند (نیکل، ۲۰۱۳، ص ۱۱۲). استانداردهای حسابداری به منزله راهنما در مسیر حسابداری عمل می‌کنند (همان). درک درست نقش استانداردهای حسابداری، گامی مهم در جهت بهبود اثربخشی و بهره‌وری حسابداری



است (همان) مؤسسه آمریکایی حسابداران رسمی، استانداردهای حسابرسی را از سال ۱۹۴۰ تدوین کرده است. اعضای کنونی این مؤسسه که مسئولیت تنظیم استاندارد حسابرسی را بر عهده دارند، با عنوان انجمن استانداردهای حسابرسی شناخته می‌شوند (کولینان و همکاران، ۲۰۱۲). استانداردهای حسابرسی اساساً بر استانداردهای استفاده شده در صورت‌های مالی گواهی می‌دهند (بولاند، ۲۰۱۴، ص ۲۰۸).

قرآن در موارد زیادی بر اهمیت علم و دانش تأکید کرده است؛ به طوری که در اولین آیه‌ای که بر پیامبر اسلام ﷺ نازل شد، به وی امر شد: «بخوان» (علق، ۱). لذا هر حسابرس قبل از کار حسابرسی باید دانش آن را کسب کند و به عبارتی، بر استانداردهای حسابرسی و حسابداری آگاه باشد.

**تطبیق صحیح اطلاعات مالی با استانداردهای حسابداری:** استانداردهای حسابداری ابزاری برای اندازه‌گیری و گزارش نتیجه در شرکت‌های مختلف است (نیکل، ۲۰۱۳، ص ۱۱۲). استانداردهای حسابداری، اعتماد سرمایه‌گذاران را جلب می‌کنند، نقدینگی را بهبود می‌بخشند و هزینه‌های سرمایه را به دلیل بهبود شفافیت افزایش می‌دهند. از این رو، از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند. پس لازم است صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شوند. البته پژوهش در ادبیات حسابداری نشان می‌دهد استانداردهای حسابداری به تنهایی نتایج گزارشگری مالی را تعیین نمی‌کنند (بال و همکاران، ۲۰۰۳، ص ۲۳۸). سخت‌گیری در استانداردهای حسابداری موجب کاهش سطح مدیریت سود و افزایش کیفیت گزارش‌های مالی می‌شود (اورت و واگن-هوفر، ۲۰۰۵). استانداردهای حسابداری، هزینه‌های انتقال اطلاعات میان ذی‌نفعان را می‌کاهد (هایل و همکاران، ۲۰۱۰).

**عینیت‌گرایی:** واقع‌گرایان اخلاقی معتقدند عینیت‌گرایی که در مقابل ذهنیت‌گرایی قرار می‌گیرد، حقیقتی اخلاقی است (یانگ و دوروین، ۲۰۱۳، ص ۳۰۳). واقع‌گرایی اخلاقی نظریه‌ای است که طبق آن احکام اخلاقی از نوعی عینیت برخوردار است. اگر چنین احکامی صادق باشند، از آن چیزی که یک فرد در یک مکان خاص و در اوضاع و

احوالی خاص برای آن‌ها در نظر می‌گیرد، مستقل هستند (شافرلاند او، ۲۰۰۳، ص ۳۸۲). عینیت از ذهن بشر مستقل است (لیترو همکاران، ۲۰۰۱، ص ۱۱۷). و می‌تواند در برابر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان قرار بگیرد. مذاهب به عینیت‌گرایی تمایل دارند؛ لذا دین اسلام نیز بر این موضوع تأکید کرده است.

**حقیقت‌طلبی:** حقیقت، ثابت کردن چیزی از نظر کشف، عیان، حال و وجدان است (جعفری و خالقی‌پور، ۱۳۸۹، ص ۴۵). حقیقت‌طلبی در حسابداری، کشف بی‌طرفانه شواهد و بررسی صورت‌های مالی به دور از پیش‌داوری است. از نظر مسلمانان، دین که بر پایه فطرت انسانی بنا شده است، شامل قوانین و مقررات الهی است. مفهوم اصلی حق در کاربرد مصدري، ثبوت و در کاربرد وصفی، ثابت است و در همین معنای وصفی است که در برابر باطل به کار می‌رود. در سوره‌های اسراء (آیه ۸۱)، لقمان (آیه ۳۰)، حج (آیه ۶۲) و یوسف (آیه ۵۱)، حق به معنای حقیقت و واقعیت است؛ یعنی به خود آن واقعیت خارجی از آن نظر که اعتقاد به آن تعلق می‌گیرد، حق اطلاق می‌شود.

### ب) منطق فازی

معیارهای اندازه‌گیری و سنجش افراد و نیز موضوعات مورد سنجش، بر مبنای رفتار سازمانی و نیازهای تحقیق متفاوت خواهند شد؛ اما آنچه همواره ثابت است، فرآیند و شیوه سنجش است. در این فرآیند، فرد یا افرادی که در حوزه مورد پرسش، تخصص کافی دارند، اطلاعات کیفی را به ارزش‌هایی تفکیک‌پذیر، تبدیل می‌کنند. این شیوه‌ها، ابهامات مربوط به قضاوت‌های افراد و تغییر ارزش آن‌ها را هنگام انتقال به اعداد نادیده می‌گیرند (چاکر برتی، ۱۹۷۵، ص ۲۰). نخستین بار پروفسور لطفی‌زاده، که در جهان علم به پروفسور زاده مشهور است. از منطق فازی سخن به میان آورد. بنا به اعتقاد وی، منطق انسان می‌تواند از مفاهیم و دانشی بهره‌جوید که مرزهای آن به خوبی تعریف نشده است (کن و لانگاری، ۱۹۹۹، ص ۱۸).

مجموعه فازی مجموعه‌ای است که عناصرش با درجه عضویت به آن مجموعه تعلق دارند. اگر اطلاعات لازم، کمی باشند، به صورت عددی بیان می‌شوند؛ اما زمانی که





تحقیق در فضای کیفی انجام شود و دانش در آن دارای ابهام و سربستگی باشد، اطلاعات نمی‌توانند به صورت اعداد دقیق بیان شوند. همان‌گونه که در پژوهش‌های زیادی تبیین شده، بیشتر مدیران نمی‌توانند برای بیان عقیده و نظر خود عددی دقیق ارائه دهند؛ به همین دلیل، از ارزیابی کلامی به جای ارزش‌های عددی خاص استفاده می‌کنند (بیچ و همکاران، ۲۰۰۰، ص ۴۶).

بنابراین، منطق تقریبی (که منطق فازی نیز نامیده می‌شود) در بیشتر موارد، ماهیت کیفی دارد (پنگ و چومینگ، ۲۰۱۳، ص ۶۹). معمولاً یک عبارت کلامی مناسب، بر اساس حوزه مسئله برای توضیح ابهام و سربسته بودن دانش تنظیم می‌شود. پس از آن، مفهوم عبارات به وسیله اعداد فازی که با فاصله [۰,۱] و تابع عضویت تعریف می‌شوند، مشخص می‌شود. از آنجا که افراد، ارزیابی کلامی را به صورت تقریبی انجام می‌دهند، می‌توان گفت توابع عضویت مثلثی و ذوزنقه‌ای برای تقابل با ابهام این نوع ارزیابی‌ها مناسب است و کوشش برای دستیابی به مقادیر دقیق‌تر، ناممکن و نیز غیرضروری است (دلگادو و همکاران، ۱۹۹۸، ص ۱۲۸).

با توجه به مطالب پیش گفته به نظر می‌رسد ارائه یک مدل ساده و مبتنی بر منطق فازی برای رفع ابهامات موجود در شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی اسلام، ضرورت دارد. گفتنی است بررسی‌ها نشان داد تاکنون پژوهشی که به کاربرد این رویکرد در شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حساسی اشاره کند، انجام نشده است.

### روش پژوهش

ابزار جمع‌آوری داده‌ها شامل دو پرسشنامه است که در اولی به شناسایی ارزش‌های اخلاقی در حساسی از دیدگاه اسلام و بنابر نظر خبرگان حساسی پرداخته شده است. با استفاده از نظرسه‌خبره حساسی، از هفده عامل مطرح شده، پانزده عامل انتخاب شد. در پرسشنامه دوم با استفاده از نظرهفت‌خبره حساسی، برتری هر یک از این پانزده عامل تعیین شد. در این پرسشنامه از عبارات کلامی و اعداد فازی جدول (۱) استفاده



شد. در این پژوهش، از کارشناسانی نظرخواهی شده است که بیش از دوازده سال در سازمان حسابرسی و دست کم نه سال در تدریس حسابرسی در دانشگاه تجربه داشته اند. اهمیت نظر تمام کارشناسان یکسان در نظر گرفته شد.

جدول شماره ۱: اعداد فازی و عبارت کلامی چینگ (۲۰۰۶)

عبارات کلامی	خیلی کم	کم	نسبتاً کم	متوسط	نسبتاً زیاد	زیاد	خیلی زیاد
اعداد فازی	(0,0,05,0,15)	(0,1,0,2,0,3)	(0,2,0,35,0,5)	(0,3,0,5,0,7)	(0,5,0,65,0,8)	(0,7,0,8,0,9)	(0,85,0,95,1)

### یافته های تحقیق

پرسشنامه بر اساس عوامل شناسایی شده، طراحی و بین خبرگان توزیع شد. پس از گردآوری نظرات خبرگان در قالب عبارات کلامی، نخست با استفاده از اعداد فازی جدول (۱)، هریک از عبارات کلامی به اعداد فازی تبدیل شد. میانگین امتیازات فازی نظرات خبرگان درباره ارزش های یادشده در جدول (۲) نشان داده شده است.

جدول شماره ۲: میانگین امتیازات فازی هریک از ارزش های مورد مطالعه

اختصار ارزش	ارزش	عدد فازی
$A_1$	صداقت	(0,786,0,886,0,957)
$A_2$	عدالت و انصاف	(0,586,0,714,0,843)
$A_3$	اعتماد	(0,314,0,5,0,686)
$A_4$	رازداری	(0,471,0,629,0,786)
$A_5$	استقلال	(0,85,0,95,1)
$A_6$	تردید حرفه ای	(0,414,0,586,0,757)
$A_7$	خیرخواهی	(0,314,0,479,0,643)

اختصار ارزش	ارزش	عدد فازی
$A_8$	بی طرفی	(0.807, 0.907, 0.971)
$A_9$	وفاداری به مسئولیت حرفه‌ای	(0.5, 0.65, 0.8)
$A_{10}$	احترام به اشخاص	(0.229, 0.393, 0.557)
$A_{11}$	حفاظت از منافع عمومی	(0.529, 0.671, 0.814)
$A_{12}$	رعایت استانداردهای حسابداری	(0.614, 0.736, 0.857)
$A_{13}$	تطبيق صحیح اطلاعات مالی با استانداردهای حسابداری	(0.664, 0.779, 0.886)
$A_{14}$	عینیت‌گرایی در رسیدگی‌ها و اجتناب از پیش‌داوری	(0.721, 0.821, 0.914)
$A_{15}$	حقیقت‌طلبی	(0.693, 0.8, 0.9)

تبدیل اعداد فازی به عبارات کلامی: در این پژوهش، تبدیل اعداد فازی به عبارات کلامی بر اساس روشی است که چینگ در مطالعات خود بیان کرده است (چینگ و همکاران، ۲۰۰۶). در این روش، برای این که عبارت کلامی عدد فازی مربوط به ارزش صداقت تعیین شود، ابتدا باید فاصله این عدد را از هر یک از عبارات‌های کلامی محاسبه کرد. بعد از تعیین فواصل، با توجه به کمترین فاصله میان عدد فازی گزینه مربوط و عبارات‌های کلامی، عبارت کلامی متناسب تعیین می‌شود. برای محاسبه فاصله بین دو عدد فازی از فرمول زیر استفاده می‌گردد:

فرض کنید  $\tilde{A}$  و  $\tilde{B}$  دو عدد فازی با مقادیر زیر باشند:

$$\tilde{A} = (a_1, b_1, c_1) \quad \tilde{B} = (a_2, b_2, c_2) \quad (1)$$

آن‌گاه فاصله بین  $\tilde{A}$  و  $\tilde{B}$  به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$D(\tilde{A}, \tilde{B}) = \sqrt{\frac{1}{3}[(a_2 - a_1)^2 + (b_2 - b_1)^2 + (c_2 - c_1)^2]} \quad (2)$$

نتایج حاصل از تبدیل اعداد فازی ارزش‌های این تحقیق در جدول (۳) آمده است.



جدول شماره ۳: عبارات کلامی متناظر با میانگین امتیازات فازی ارزش های شناسایی شده

ارزش	عبارت کلامی		فاصله گزینه تا عبارت کلامی						
	عبارت کلامی	حداقل فاصله	خیلی زیاد	زیاد	نسبتاً زیاد	متوسط	نسبتاً کم	کم	خیلی کم
$A_1$	خیلی زیاد	0.058	0.058	0.077	0.232	0.388	0.529	0.676	0.81
$A_2$	نسبتاً زیاد	0.067	0.224	0.089	0.067	0.222	0.365	0.515	0.649
$A_3$	متوسط	0.012	0.443	0.308	0.153	0.012	0.153	0.308	0.443
$A_4$	نسبتاً زیاد	0.022	0.312	0.178	0.022	0.133	0.279	0.431	0.566
$A_5$	خیلی زیاد	0	0	0.135	0.29	0.445	0.587	0.734	0.867
$A_6$	نسبتاً زیاد	0.067	0.357	0.222	0.067	0.089	0.236	0.39	0.525
$A_7$	متوسط	0.036	0.461	0.326	0.172	0.036	0.129	0.283	0.418
$A_8$	خیلی زیاد	0.039	0.039	0.097	0.252	0.407	0.548	0.695	0.829
$A_9$	نسبتاً زیاد	0	0.29	0.155	0	0.155	0.3	0.452	0.587
$A_{10}$	نسبتاً کم	0.044	0.545	0.411	0.257	0.111	0.044	0.2	0.334
$A_{11}$	نسبتاً زیاد	0.022	0.268	0.133	0.022	0.178	0.321	0.473	0.607
$A_{12}$	زیاد	0.067	0.202	0.067	0.089	0.244	0.386	0.536	0.67
$A_{13}$	زیاد	0.025	0.16	0.025	0.13	0.286	0.427	0.576	0.71
$A_{14}$	زیاد	0.019	0.116	0.019	0.175	0.33	0.471	0.619	0.753
$A_{15}$	زیاد	0.004	0.138	0.004	0.152	0.308	0.449	0.598	0.731

همان طور که نتایج جدول بالا نشان می دهد اهمیت پانزده ارزش اخلاقی از متوسط به بالاست. در ادامه، این ارزش ها با استفاده از تکنیک تاپسیس فازی رتبه بندی شده اند.

رتبه بندی ارزش های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام با استفاده از تکنیک TOPSIS فازی برای رتبه بندی عوامل در پژوهش های مختلف، مدل های متفاوتی وجود دارد که معروف ترین آن ها خانواده مدل های تصمیم گیری چندمعیاره (MCDM) است. این مدل ها شامل تکنیک های گوناگونی مانند TOPSIS، AHP و... هستند و به دلیل کارآمد بودن امروزه از آنها در سرتاسر جهان استفاده می شود.

تکنیک TOPSIS را هوانگ و یوندر سال ۱۹۸۱ ارائه کردند. براساس این روش، هر مسئله از نوع MCDM با  $m$  گزینه که با  $n$  شاخص ارزیابی شود را می توان به منزله یک سیستم هندسی شامل  $m$  نقطه در یک فضای  $n$  بُعدی در نظر گرفت. تکنیک TOPSIS



بر پایه این مفهوم بنا شده است که گزینه انتخابی با راه حل ایده آل منفی (بدترین حالت ممکن) کمترین فاصله را داشته باشد (صیادی تورانلو و همکاران، ۱۳۸۷). با توجه به این که در این پژوهش میزان اهمیت و رتبه بندی ارزش های اخلاقی در حسابرسی با رویکرد فازی بررسی شده است، در این بخش سعی شده از تکنیک TOPSIS فازی چن برای رتبه بندی مهم ترین ارزش های اخلاقی استفاده شود (چن، ۲۰۰۰). این روش شامل مراحل زیر است:

**گام اول:** اگر ماتریس تصمیم گیری فازی نظرات افراد درباره ارزش های اخلاقی در

حسابرسی به شرح زیر باشد:

$$\tilde{D} = \begin{bmatrix} \tilde{x}_{11} & \tilde{x}_{12} & \dots & \tilde{x}_{1j} & \dots & \tilde{x}_{1n} \\ \tilde{x}_{21} & \tilde{x}_{22} & \dots & \tilde{x}_{2j} & \dots & \tilde{x}_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{x}_{m1} & \tilde{x}_{m2} & \dots & \tilde{x}_{mj} & \dots & \tilde{x}_{mn} \end{bmatrix} \quad \tilde{W} = [\tilde{w}_1 \quad \tilde{w}_2 \quad \dots \quad \tilde{w}_j \quad \dots \quad \tilde{w}_n] \quad (3)$$

به طوری که در آن  $i$  تعداد شاخص های مورد بررسی ( $m$ )،  $j$  تعداد خبرگان ( $n$ ) و  $\tilde{x}_{ij}$  نظر خبره  $j$  ام درباره شاخص  $i$  ام، به صورت اعداد فازی  $\tilde{x}_{ij} = (a_{ij}, b_{ij}, c_{ij})$  باشد که براساس جدول (۱) خواهد بود؛ همچنین  $\tilde{w}_j$  میزان اهمیت نظر هر یک از خبرگان به صورت عدد فازی است.

لازم به ذکر است که در این پژوهش، به دلیل یکسان بودن اهمیت نظرات خبرگان درباره ارزش های اخلاقی،  $\tilde{w}_j$  برای کل جامعه آماری به صورت زیر تعریف می شود:

$$\tilde{w}_j = (1,1,1) \forall j \in n \quad (4)$$

ماتریس تصمیم گیری فازی نظرات افراد درباره ارزش های اخلاقی در حسابرسی در جدول (۴) نشان داده شده است.







گام دوم: در این مرحله، ماتریس تصمیم‌گیری فازی نظر خبرگان به یک ماتریس بی‌مقیاس فازی  $\tilde{R}$  تبدیل شده است. برای به‌دست آوردن ماتریس  $\tilde{R}$  کافی است از یکی از روابط زیر استفاده شود:

به طوری که در این فرمول، و هستند. نتایج حاصل از بی‌مقیاس‌سازی در جدول (۵) آمده است.

$$\tilde{R} = [\tilde{r}_{ij}]_{m \times n} \quad \tilde{r}_{ij} = \left( \frac{a_{ij}^*}{c_j^*}, \frac{b_{ij}^*}{c_j^*}, \frac{c_{ij}^*}{c_j^*} \right) \quad (5)$$

به طوری که در این رابطه مقدار  $c_j^*$  برای هر فرد برابر است با:

$$c_j^* = \max_j c_{ij} \quad \tilde{r}_{ij} = \left( \frac{a_{ij}^*}{c_j^*}, \frac{a_{ij}^*}{b_{ij}^*}, \frac{a_{ij}^*}{a_{ij}^*} \right) \quad (6)$$

در این رابطه مقدار  $a_j^*$  برای هر فرد از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$a_j^* = \min_i a_{ij}$$

جدول شماره ۴: امتیازات فازی ارزیابی گزینه‌ها (ماتریس تصمیم‌گیری)

گزینه	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	خبره ۶	خبره ۷
A <sub>1</sub>	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)
A <sub>2</sub>	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)
A <sub>3</sub>	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.2,0.35,0.5)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)
A <sub>4</sub>	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)
A <sub>5</sub>	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)
A <sub>6</sub>	(0.7,0.8,0.9)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)
A <sub>7</sub>	(0.2,0.35,0.5)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)	(0.2,0.35,0.5)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.2,0.35,0.5)
A <sub>8</sub>	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)
A <sub>9</sub>	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)
A <sub>10</sub>	(0.3,0.5,0.7)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)
A <sub>11</sub>	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)
A <sub>12</sub>	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)
A <sub>13</sub>	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.5,0.65,0.8)
A <sub>14</sub>	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)
A <sub>15</sub>	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)

جدول شماره ۵: ماتریس بی‌مقیاس فازی

ارزش	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	خبره ۶	خبره ۷
$A_1$	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)
$A_2$	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)
$A_3$	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.2,0.35,0.5)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)
$A_4$	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)
$A_5$	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)
$A_6$	(0.7,0.8,0.9)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)	(0.7,0.8,0.9)
$A_7$	(0.2,0.35,0.5)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.2,0.35,0.5)
$A_8$	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)	(0.85,0.95,1)
$A_9$	(0.5,0.65,0.8)	(0.3,0.5,0.7)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)
$A_{10}$	(0.3,0.5,0.7)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.2,0.35,0.5)	(0.3,0.5,0.7)
$A_{11}$	(0.3,0.5,0.7)	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.3,0.5,0.7)	(0.3,0.5,0.7)
$A_{12}$	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.5,0.65,0.8)
$A_{13}$	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)
$A_{14}$	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)
$A_{15}$	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.7,0.8,0.9)	(0.5,0.65,0.8)	(0.85,0.95,1)	(0.7,0.8,0.9)

گام سوم: ماتریس بی‌مقیاس وزین فازی  $\tilde{V}$ ، با فرض بردار  $\tilde{W}_{ij}$  به منزله ورودی ایجاد شده است، به طوری که:

$$\tilde{V} = [\tilde{v}_{ij}]_{m \times n} \quad i = 1, 2, \dots, m \quad j = 1, 2, \dots, n \quad (7)$$

$$\tilde{v}_{ij} = \tilde{r}_{ij} \times \tilde{w}_j$$

در این رابطه  $\tilde{r}_{ij}$  ماتریس بی‌مقیاس به دست آمده از گام دوم است.

گام چهارم: ایده آل مثبت فازی  $A^+$  و ایده آل منفی فازی  $A^-$  به صورت زیر برای شاخص‌ها مشخص شده‌اند:

$$A^+ = (v_1^+, v_2^+, \dots, v_n^+) \quad A^- = (v_1^-, v_2^-) \quad (8)$$

در این پژوهش از ایده آل مثبت فازی و ایده آل منفی فازی چن استفاده شده است:

$$v_j^+ = (1, 1, 1)$$

$$v_j^- = (0, 0, 0)$$



گام پنجم: با در نظر گرفتن  $A$  و  $B$  به منزله دو عدد فازی، فاصله میان آن دو با استفاده از رابطه (۲) به دست می‌آید. آن گاه فاصله هر یک از شاخص‌ها از ایده‌آل مثبت و ایده‌آل منفی بر مبنای زیر محاسبه شده است:

$$d_i^+ = \sum_{j=1}^n d(\tilde{v}_{ij} - \tilde{v}_j^+) \quad i=1,2,\dots,m \quad d_i^- = \sum_{j=1}^n d(\tilde{v}_{ij} - \tilde{v}_j^-) \quad i=1,2,\dots,m \quad (9)$$

گام ششم: نزدیکی نسبی مؤلفه  $i$  ام به ایده‌آل مثبت به صورت زیر محاسبه شده است:

$$CC_i = \frac{d_i^-}{d_i^+ + d_i^-} \quad i=1,2,\dots,m \quad (10)$$

گام هفتم:  $CC_i$  به ترتیب نزولی مرتب و شاخص‌ها بر اساس آن رتبه‌بندی شده‌اند. هر ارزشی که  $CC$  بزرگ‌تری داشته باشد اهمیت بیشتری دارد. نتایج در جدول (۶) آمده است.

جدول شماره ۶: رتبه‌بندی گزینه‌ها

ردیف	اختصار	ارزش‌های اخلاقی	فاصله تا ایده‌آل مثبت	فاصله تا ایده‌آل منفی	CC	رتبه
1	A <sub>1</sub>	صداقت	6.123	0.88	0.126	3
2	A <sub>2</sub>	عدالت و انصاف	6.286	0.723	0.103	8
3	A <sub>3</sub>	اعتماد	6.501	0.524	0.075	13
4	A <sub>4</sub>	رازداری	6.372	0.644	0.092	11
5	A <sub>5</sub>	استقلال	6.066	0.936	0.134	1
6	A <sub>6</sub>	تقریب حریف‌های	6.415	0.605	0.086	12
7	A <sub>7</sub>	خبرخواهی	6.522	0.499	0.071	14
8	A <sub>8</sub>	بی‌طرفی	6.104	0.899	0.128	2
9	A <sub>9</sub>	وفاداری به مسئولیت حریف‌های	6.351	0.664	0.095	10
10	A <sub>10</sub>	احترام به اشخاص	6.608	0.416	0.059	15
11	A <sub>11</sub>	حفاظت از منافع عمومی	6.329	0.685	0.098	9
12	A <sub>12</sub>	رعایت استانداردهای حسابداری	6.264	0.744	0.106	7
13	A <sub>13</sub>	تطبيق مسیح اطلاعات مالی با استانداردهای حسابداری	6.224	0.783	0.112	6
14	A <sub>14</sub>	عزیزت‌گزینی در رسیدگی‌ها و اجتناب از پیش‌داوری	6.181	0.824	0.118	4
15	A <sub>15</sub>	حقیقت‌طلبی	6.202	0.803	0.115	5



## نتیجه

در جهان کنونی که عصر انفجار اطلاعات نامیده می‌شود، هجوم اطلاعات و داده‌های گوناگون در بازارهای پولی، مالی و سرمایه، در غیاب حسابداران رسمی و حسابرسان معتمد، می‌تواند به گمراهی کاربران این اطلاعات منجر شود. در واقع، عصر دانش مدیریت جز با حسابرسی، تکوین نخواهد یافت و خلق دانش نیز در پرتو اعتبارسنجی این دانش کمی و کیفی که در قالب اعداد و ارقام بیان خواهد شد، امکان پذیر می‌شود. در همین راستا، حوزه حسابرسی بسی فراتر از حوزه محدود تجربی خود خواهد بود؛ زیرا به سرعت به درون حوزه‌های دیگر رخنه می‌کند. حال، با توجه به این موضوع که بخش اعظمی از اعتبار این حرفه به ارزش‌های مدنظر در حسابرسی و ویژگی‌های حسابرسان و توانایی آن‌ها در حسابرسی صورت‌های مالی وابسته است، باید ارزش‌هایی شناسایی شود و حسابرسان خود را به رعایت این ارزش‌ها ملزم بدانند.

در این مقاله، شماری از این ویژگی‌ها و ارزش‌ها که بردین اسلام مبتنی هستند، با مرور ادبیات و نظرخواهی از خبرگان حسابرسی، شناسایی و توصیف شد. سپس با استفاده از رویکرد تاپسیس فازی به مقایسه اهمیت این ارزش‌ها پرداخته شد.

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد از دیدگاه خبرگان حسابرسی، استقلال مهم‌ترین ارزش است. با مرور ادبیات معلوم شد در صورت نادیده گرفتن استقلال، دیگر ارزش‌ها بی‌معنا می‌شوند (آرنس و همکاران، ۱۹۹۹). استقلال حسابرس بر ویژگی‌های کیفی از جمله صداقت، عینیت‌گرایی و بی‌طرفی تأثیرگذار است (آرنس و همکاران، ۱۹۹۹). حسابرسان باید دستورالعمل اصول اخلاقی را رعایت کنند و در زمان اطمینان‌دهی و اظهار نظر درباره صورت‌های مالی، استقلال خود را حفظ کنند تا اعتماد کاربران را به حرفه حسابرسی افزایش دهند.

بر اساس نتایج، معلوم شد بعد از استقلال، به ترتیب، بی‌طرفی، صداقت، عینیت‌گرایی و حقیقت‌طلبی اهمیت دارند. از این رو، اطلاعاتی که حسابرسان ارائه می‌دهند باید بی‌طرفانه، اثبات‌پذیر و منصفانه باشند. پس، حسابرسان نه تنها باید واجد



شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه‌ای والا از استقلال، صداقت، عینیت‌گرایی، حقیقت‌طلبی، عدالت و انصاف و... نیز برخوردار باشند. در این پژوهش معلوم شد تطبیق صحیح اطلاعات مالی با استانداردهای حسابداری و رعایت استانداردهای حسابداری نیز اهمیت دارند؛ اما به اندازه استقلال، بی‌طرفی، صداقت، عینیت‌گرایی و حقیقت‌طلبی حسابداری مهم نیستند. نتایج حاکی از آن است که احترام به اشخاص، خیرخواهی و اعتماد در حسابداری چندان اهمیت ندارند.

با توجه به این که ارزش‌های شناسایی شده، در دین اسلام از اهمیتی ویژه برخوردارند، به نظر می‌رسد برای ایجاد دگرگونی در فرهنگ فعلی کسب و کار و در نتیجه ایجاد تغییر اساسی در رفتارهای حرفه‌ای حوزه حسابداری، باید از فرهنگ اسلامی بهره گرفت. همچنین، استفاده از لحنی عمل‌گرایانه‌تر در نزد اهل حرفه، استادان دانشگاهی و مراجع قانون‌گذار، ضروری است. در نهایت، بر مبنای یافته‌های این پژوهش، در نظر داشتن مهم‌ترین ارزش‌های یادشده در حسابداری، می‌تواند به موفقیت این حرفه بینجامد.

بدان دلیل که منطق به کار برده شده در این پژوهش، رویکرد فازی است، پیشنهاد می‌شود در پژوهشی جداگانه به مقایسه نتایج دورویکرد منطقی و فازی در رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابداری پرداخته شود تا تفاوت این دورویکرد و میزان اعتبار هر یک بر اساس شرایط واقعی سنجیده شود. همچنین، پیشنهاد می‌شود روش شناسایی این تحقیق برای تجزیه و تحلیل ارزش‌های حسابداری به کار گرفته شود.



## منابع

### قرآن کریم

۱. جعفری فشارکی، محمد و نرگس خالقی پور (۱۳۸۹)؛ «مفهوم اصل حقیقت و نقش آن در تفسیر قراردادها»؛ فصلنامه تخصصی پژوهش‌های فقه و حقوق اسلامی (فقه و مبانی حقوق اسلامی)، دوره ۶، ش ۱۹، ص ۶۲ تا ۴۱.
۲. صیادی تورانلو، حسین، حسین منصوروری و رضا جمالی (۱۳۸۷)؛ «شناسایی و رتبه‌بندی ابعاد کیفیت خدمات کتابخانه‌ای با رویکرد فازی، مطالعه موردی: کتابخانه‌های دانشگاه یزد»؛ مجله کتابداری و اطلاع‌رسانی، ش ۴، ص ۲۳۸ تا ۲۱۱.
۳. علی بن ابی طالب علیه السلام، (۱۳۷۷)؛ نهج البلاغه؛ ترجمه سید جعفر شهیدی؛ تهران: علمی و فرهنگی.
۴. عیوضلو، حسین (۱۳۸۴)؛ عدالت و کارایی در تطبیق با نظام اقتصاد اسلامی؛ تهران: دانشگاه امام صادق علیه السلام.
۵. ناظرزاده کرمانی، فرناز (۱۳۷۶)؛ اصول و مبادی فلسفه سیاسی فارابی: شرح نظریه مدینه فاضله با تطبیق بر آرای افلاطون و ارسطو؛ تهران: دانشگاه الزهرا.
6. APESB (2006); Australian Professional And Ethical Standards Board, APES 110 Codes Of Ethics For Professional Accountants, Australian Professional And Ethical Standards Board, Melbourne.
7. Arens, A., Loebbecke, J., Iskandar, T., Susela, S. Isa, And Boh, M.(1999); *Auditing In Malaysia: An Integrated Approach*.
8. Ariely, D. (2012); *The (Honest) Truth About Dishonesty*: Harper Audio.
9. Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S. (2003); "Incentives Versus Standards: Properties Of Accounting Income In Four East Asian Countries"; *Journal Of Accounting And Economics*, 36(1), 235-270.





10. Barki, H., Robert, J., & Dulipovici, A. (2015); "Reconceptualizing Trust: A Non-Linear Boolean Model"; *Information & Management*, 52(4), 483-495.
11. Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997); "Opinion: The Impossibility Of Auditor Independence"; *Sloan Management Review*, 38(4), 89.
12. Beach, R., Muhlemann, A. P., Price, D., Paterson, A., & Sharp, J. A. (2000); "A Review Of Manufacturing Flexibility"; *European Journal Of Operational Research*, 122(1), 41-57.
13. Boiral, O., & Gendron, Y. (2011); "Sustainable Development And Certification Practices: Lessons Learned And Prospects"; *Business Strategy And The Environment*, 20(5), 331-347.
14. Boland, C. M. (2014); *Do Auditing Standard Setters Respond To Public Concerns? Exploring The Economic Cycle And Auditing Standard Precision In The Pre-PCAOB Era*: MICHIGAN STATE UNIVERSITY.
15. Brambilla, M., Rusconi, P., Sacchi, S., & Cherubini, P. (2011); "Looking For Honesty: The Primary Role Of Morality (Vs. Sociability And Competence) In Information Gathering"; *European Journal Of Social Psychology*, 41(2), 135-143.
16. Chakraborty, D. (1975); *Optimization In Impressive And Uncertain Environment*. Ph. D. Thesis, Dept. Of Mathematics, IIT Kharagpur.
17. Chen, C.-T. (2000); "Extensions Of The TOPSIS For Group Decision-Making Under Fuzzy Environment"; *Fuzzy Sets And Systems*, 114(1), 1-9.

18. Cherrington, J., & Cherrington, D. (1995); Ethical Decision Making. *Micromash, Englewood, CO*.
19. Cooper, D. J., & Morgan, W. (2013); "Meeting The Evolving Corporate Reporting Needs Of Government And Society: Arguments For A Deliberative Approach To Accounting Rule Making"; *Accounting And Business Research, 43(4)*, 418-441.
20. Cullinan, C. P., Earley, C. E., & Roush, P. B. (2012); "Multiple Auditing Standards And Standard Setting: Implications For Practice And Education"; *Current Issues In Auditing, 7(1)*, C1-C10.
21. Cushing, B. E., & Ahlawat, S. (2003); Economic Analysis Of Skepticism In An Audit Setting; *Piarming Committee, 2000*.
22. Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009) "Interpreting The Public Interest: A Survey Of Professional Accountants"; *Australian Accounting Review, 19(1)*, 11-23.
23. Delgado, M., Vila, M. A., & Voxman, W. (1998); " On A Canonical Representation Of Fuzzy Numbers"; *Fuzzy Sets And Systems, 93(1)*, 125-135.
24. Dickert, N. W. (2009); "Re-Examining Respect For Human Research Participants"; *Kennedy Institute Of Ethics Journal, 19(4)*, 311-338.
25. Dykxhoorn, H. J., & Sinning, K. E. (1982); "Perceptions Of Auditor Independence: Its Perceived Effect On The Loan And Investment Decisions Of German Financial Statement Users"; *Accounting, Organizations And Society, 7(4)*, 337-347.







26. Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2005); "Economic Effects Of Tightening Accounting Standards To Restrict Earnings Management"; *The Accounting Review*, 80(4), 1101-1124.
27. García-Marzá, D. (2005); "Trust And Dialogue: Theoretical Approaches To Ethics Auditing"; *Journal Of Business Ethics*, 57(3), 209-219.
28. Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014)" "Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum"; *Current Issues In Auditing*, 8(2), P1-P10.
29. Goodwin, G. P., & Darley, J. M. (2008); "The Psychology Of Meta-Ethics: Exploring Objectivism"; *Cognition*, 106(3), 1339-1366.
30. Gray, S. J. (1988); "Towards A Theory Of Cultural Influence On The Development Of Accounting Systems Internationally"; *Abacus*, 24(1), 1-15.
31. Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. (2010); "Global Accounting Convergence And The Potential Adoption Of IFRS By The US (Part II): Political Factors And Future Scenarios For US Accounting Standards"; *Accounting Horizons*, 24(4), 567-588.
32. Hashi, A. A. (2011); "Islamic Ethics: An Outline Of Its Principles And Scope"; *Revelation And Science*, 1(03).
33. Herron, T. L., & Gilbertson, D. L. (2004); "Ethical Principles Vs. Ethical Rules: The Moderating Effect Of Moral Development On Audit Independence Judgments"; *Business Ethics Quarterly*, 14(03), 499-523.

34. Houck, T. P. (2003); *Why And How Audits Must Change: Practical Guidance To Improve Your Audits*: John Wiley & Sons.
35. Hurtt, R. K. (2001); Development Of An Instrument To Measure Professional Skepticism; *University Of Wisconsin-Madison*, November.
36. Hussin, S. A. H. S., & Iskandar, T. M. (2015); "Re-Validation Of Professional Skepticism Traits"; *Procedia Economics And Finance*, 28, 68-75.
37. Kaasa, A., & Parts, E. (2013); Honesty And Trust: Integrating The Values Of Individuals, Organizations, And The Society (*Dis Honesty In Management* (Pp. 37-58): Emerald Group Publishing Limited.
38. Kant, I. (1959); Foundations Of The Metaphysics Of Morals, And What Is Enlightenment? Translated, With An Introduction By Lewis White Beck: New York: Liberal Arts Press.
39. Kasim, N., Sanusi, Z. M., Mutamimah, T., & Handoyo, S. (2013); "Assessing The Current Practice Of Auditing In Islamic Financial Institutions In Malaysia And Indonesia"; *International Journal Of Trade, Economics And Finance*, 4(6), 414.
40. Keller, A. C., Smith, K. T., & Smith, L. M. (2007); "Do Gender, Educational Level, Religiosity, And Work Experience Affect The Ethical Decision-Making Of US Accountants?" *Critical Perspectives On Accounting*, 18(3), 299-314.
41. Ken, J., & Langari, R. (1999); Fuzzy Logic.





42. Kindsiko, E., Vadi, M., & Vissak, T. (2013); From Dishonesty To Honesty: Is This Journey Path Dependent? (*Dis*) *Honesty In Management* (Pp. 337-349): Emerald Group Publishing Limited.
43. Knechel, W. R. (2013); "Do Auditing Standards Matter?" *Current Issues In Auditing*, 7(2), A1-A16.
44. Kranacher, M.-J., Riley, R., & Wells, J. T. (2010); *Forensic Accounting And Fraud Examination*: John Wiley & Sons.
45. Leiter, B., Baltes, B., & Smelser, N. J. (2001); Objectivity (Philosophical Aspects); *International Encyclopedia Of The Social And Behavioral Sciences*.
46. Levine, E. E., & Schweitzer, M. E. (2014); "Are Liars Ethical? On The Tension Between Benevolence And Honesty"; *Journal Of Experimental Social Psychology*, 53, 107-117.
47. Lin, C.-T., Chiu, H., & Chu, P.-Y. (2006); "Agility Index In The Supply Chain"; *International Journal Of Production Economics*, 100(2), 285-299.
48. Longman. (2011); *Dictionary Of Contemporary English*, Pearson-Longman Publisher, P 636.
49. Mardani, H. (2007); The Study Of Sociological Factors Of Perceived Organizational Injustice Among Teachers Of City Esfahan, Master Of Art Thesis In Sociology. *College Of Literature And Humanities Sciences*, University Esfahan.
50. Mayhew, B. W., & Pike, J. E. (2004); "Does Investor Selection Of Auditors Enhance Auditor Independence?"; *The Accounting Review*, 79(3), 797-822.

51. Mcleary, R. M., & Barro, R. J. (2006); "Religion And Economy"; *The Journal Of Economic Perspectives*, 20(2), 49-72.
52. Melé, D. (2014); "Human Quality Treatment: Five Organizational Levels"; *Journal Of Business Ethics*, 120(4), 457-471.
53. Mohamed Saat, M., Porter, S., & Woodbine, G. (2012); "A Longitudinal Study Of Accounting Students' Ethical Judgement Making Ability"; *Accounting Education*, 21(3), 215-229.
54. Mohd Ghazali, N. A. (2015); "The Influence Of A Business Ethics Course On Ethical Judgments Of Malaysian Accountants"; *Journal Of Asia Business Studies*, 9(2), 147-161.
55. Nelson, M. W. (2009); "A Model And Literature Review Of Professional Skepticism In Auditing"; *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
56. Olazabal, A. M., & Almer, E. D. (2001); "Independence And Public Perception: Why We Need To Care"; *Journal Of Accountancy*, 191(4), 69.
57. Pany, K., & Zhang, J. (2013); "Reporting Illegal Acts Externally"; *The CPA Journal*, 83(3), 64.
58. Peng, B., & Chunming, Y. (2013); "An Approach Based On The Induced Uncertain Pure Linguistic Hybrid Harmonic Averaging Operator To Group Decision Making"; *Economic Computation & Economic Cybernetics Studies & Research*, 47(4).
59. Ralf Müller, P., & Kvalnes, Ø. (2014); "Honesty In Projects"; *International Journal Of Managing Projects In Business*, 7(4), 590-600.





60. Razmi, Z., & Razizadeh, R. (2015); Presenting Knowledge Management Implementation Model With Fuzzy Approach In Information Technology Industry.
61. Reichheld, F. (2003); The One Number You Need To Grow—Harvard Business Review. *New York*, 1-12.
62. Robey, D., & Keil, M. (2001); "Blowing The Whistle On Troubled Software Projects"; *Communications Of The ACM*, 44(4), 87-93.
63. Rorty, R. (1991); *Objectivity, Relativism, And Truth: Philosophical Papers* (Vol. 1): Cambridge University Press.
64. Rundle-Thiele, S. (2005); "Exploring Loyal Qualities: Assessing Survey-Based Loyalty Measures"; *Journal Of Services Marketing*, 19(7), 492-500.
65. Salehi, M., & Moradi, M. (2010); "Iranian Angle To Non-Audit Services: Some Empirical Evidence"; *Managing Global Transitions*, 8(2), 123.
66. Scott, E. D., & Jehn, K. A. (1999); "Ranking Rank Behaviors A Comprehensive Situation-Based Definition Of Dishonesty"; *Business & Society*, 38(3), 296-325.
67. Shafer-Landau, R. (2003); *Moral Realism: A Defence*: Oxford University Press On Demand.
68. Simmel, G., & Frisby, D. (2004); *The Philosophy Of Money*: Psychology Press.
69. Smith, H. J., & Keil, M. (2003); "The Reluctance To Report Bad News On Troubled Software Projects: A Theoretical Model"; *Information Systems Journal*, 13(1), 69-95.

70. 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.
71. Turner, L. E. (2006); "Learning From Accounting History: Will We Get It Right This Time?" *Issues In Accounting Education*, 21(4), 383-407.
72. Valentine, N., Darby, C., & Bonsel, G. J. (2008); "Which Aspects Of Non-Clinical Quality Of Care Are Most Important? Results From WHO's General Population Surveys Of "Health Systems Responsiveness" In 41 Countries"; *Social Science & Medicine*, 66(9), 1939-1950.
73. Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2014); "Professional Skepticism In Practice: An Examination Of The Influence Of Accountability On Professional Skepticism"; Retrieved From
74. Young, L., & Durwin, A. (2013); "Moral Realism As Moral Motivation: The Impact Of Meta-Ethics On Everyday Decision-Making"; *Journal Of Experimental Social Psychology*, 49(2), 302-306.

