

نقش فرهنگ اخلاقی و هویت حرفه‌ای بر تقویت بی‌طرفی حسابداران رسمی در ایران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۶/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۱۰

حامد آراد^۱

سید محمد مشعشی^۲

عاطفه صادقی^۳

چکیده:

در پژوهش حاضر اثر فرهنگ اخلاقی و هویت حرفه‌ای بر تقویت بی‌طرفی حسابداران رسمی در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۸ است. روش نمونه‌گیری در دسترس و حجم نمونه نهایی ۳۱۷ حسابدار رسمی می‌باشد. برای گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه فرهنگ اخلاقی تروینو و همکاران (۱۹۹۸)، بی‌طرفی حسابرس از پرسشنامه بامبر و لایر (۲۰۰۷) و هویت حرفه‌ای از پرسشنامه میل و آشفورث (۱۹۹۲) استفاده گردید که روایی آن توسط صاحب‌نظران حرفه و پایایی آنها نیز از طریق ضریب آلفای کرونباخ مورد تأیید قرار گرفت. به منظور تحلیل داده‌ها از تکنیک معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار آماری PLS و نیز SPSS استفاده شد.

نتایج بررسی نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی بر تقویت بی‌طرفی حسابداران رسمی تأثیر مثبت دارد. همچنین مؤلفه‌های فرهنگ اخلاقی شامل تمکین از مافوق و قدرت ارتباط منفی با بی‌طرفی حسابرس و مولفه هنجارهای اخلاقی حاکم بر موسسه و برخورد با اقدامات غیر اخلاقی ارتباط مثبت با بی‌طرفی حسابرسان دارد. همچنین نتایج ما نشان می‌دهد اهمیت صاحبکار و شناخت حسابرس از صاحبکار بر بی‌طرفی حسابرس تأثیر منفی و هویت حرفه‌ای اثر مثبت بر بی‌طرفی حسابرسان دارد. نتایج آزمون‌های اضافی نیز نشان داد که هویت حرفه‌ای یک نقش میانجی بر ارتباط فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرسان ایفا می‌کند.

کلمات کلیدی: فرهنگ اخلاقی، بی‌طرفی حسابرس، شناخت حسابرس از صاحبکار، هویت حرفه‌ای، معادلات ساختاری، نقش میانجی

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران. (نویسنده مسئول) پست الکترونیک: hamedarad@liau.ac.ir

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه گیلان، رشت، ایران.

۳. کارشناس ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی شفق، تنکابن، ایران.

۱. مقدمه

با توجه به افزایش دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان و موسسات حسابرسی، حرفه حسابرسی تلاش‌های فراوانی را برای مقابله با این دست از تهدیدها صورت داده است. شکاف انتظارات از خدمات حرفه‌ای حسابرس یا تفاوت در سطح عملکرد مورد انتظار از دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسی، زمینه بروز و افزایش دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان شده است و حرفه حسابرسی در راستای تقابل با این مسئله ضمن تدوین آیین رفتار حرفه‌ای، نظارت مستمری را بر فعالیت‌های حسابرسان و موسسات حرفه‌ای اعمال نموده است. بی‌طرفی به عنوان زیر بنایی حفظ و بقای حرفه، کانون توجهات است که تلاش‌های صورت گرفته در این خصوص طی سالیان اخیر رو به افزایش و بروز دعاوی حقوقی بااهمیت موضوع را بیش از پیش حیاتی نشان داده‌است. راه‌کارهایی مثل دوره تصدی حسابرسی و گردش حسابرس به عنوان نمونه‌ای از روش‌های تقویت‌کننده استقلال توصیه شده است. پژوهش‌های تجربی نشان داده‌اند که با افزایش دوره تصدی حسابرس، شناخت وی از صاحبکار بهبود می‌یابد و کیفیت حسابرسی به‌طور قابل ملاحظه‌ای تحت تاثیر قرار می‌گیرد (گول، فونگ و ژاگی، ۲۰۰۹)، اما از طرفی دیگر، شواهدی نیز وجود دارد که نشان می‌دهد این ارتباط طولانی مدت، قضاوت‌های حسابرس را خدشه‌دار می‌کند (بامبر و لایر، ۲۰۰۷؛ اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵) و خطری برای بی‌طرفی در رای حسابرس است. ادبیات حسابداری این موضوع را عاملی محدودکننده بر بی‌طرفی حسابرسان دانسته که ناشی از عواملی چون وابستگی‌های مالی و روابط نزدیک با صاحبکار است (مانند کری و سیمنت، ۲۰۰۶؛ دالیوال، گالیسون، هیتسمن و ملندز، ۲۰۰۸؛ هاینز، جنکینز و نوت، ۱۹۹۸؛ هولینگزورث و لی، ۲۰۱۲؛ کادوس، کندی و پیچر، ۲۰۰۳) و حرفه برای تقویت بی‌طرفی و کاهش تهدید وابستگی مالی و توسعه رقابت حرفه‌ای، سیاست‌های نظارتی بیشتری را در دستور کار قرار داده است.

استانداردهای حسابرسی و رویه‌های حرفه‌ای مثل آیین رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای، حسابرسان را ملزم کرده‌اند تا از عوامل تهدیدکننده بی‌طرفی^۱ پرهیز کرده و اقدامات مناسبی جهت جلوگیری از مواجهه با این نمونه از تهدیدات انجام دهند. قانون‌گذاران حسابرسی، اقدامات پوششی محدودی در برابر الزامات و تعهدات مربوط به بی‌طرفی دارند، که از آن میان سیاست چرخش حسابرسان^۲ است (تایسیاک، ۲۰۱۳) و برخی تحقیقات نشان می‌دهد که روش چندان موثری برای تقویت بی‌طرفی نیست (بائور، ۲۰۱۵). در نتیجه، به نظر می‌رسد، با توجه به تحت تاثیر قرار گرفتن بی‌طرفی حتی در دوره‌های تصدی کوتاه‌مدت، یافتن روش‌های جایگزین جهت مقابله با تهدید بی‌طرفی در ارتباط حسابرس و صاحبکار نیاز باشد. به واقع وجود سازوکارهایی که بی‌طرفی حسابرس را در دوره‌های طولانی مدت تصدی تقویت کند، ضروری است. بائور (۲۰۱۵) برای مقابله با تهدیدهای کوتاه‌مدت ناشی از بی‌طرفی، تقویت هویت حرفه‌ای را پیشنهاد کرده‌است، اما در عمل کنترلی چنین موضوعی دشوار است، زیرا حسابرس در معرض مسائلی قرار

1. Objectivity

2. Audit Rotation

دارد که خارج از کنترل موسسات حسابرسی است.

در مقابل، فرهنگ اخلاقی موضوعی قابل کنترل در موسسات حسابرسی است، و به نظر می‌رسد وجود فضای فرهنگ اخلاقی قوی، بی‌طرفی حسابرسان مستقل را تقویت نماید (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶). ضرورت برقراری فرهنگ و رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان‌ها در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری و حفظ فرهنگ‌های اخلاقی، از خود واکنش نشان داده‌اند. اگر فرهنگ اخلاقی ایجاد شود و حسابرسان به صورت مسئولانه رفتار کنند، رفتارهای غیراخلاقی هرگز منجر به شکست‌ها و رسوایی‌هایی حرفه‌ای حسابرسی همانند ابتدای قرن ۲۱ نمی‌شود. برخی از صاحب‌نظران معتقدند که فرهنگ سازمانی، از جمله مواردی است که رهبران سازمان‌ها باید مورد توجه قرار دهند (جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸). ادبیات حسابداری نشان می‌دهد که تصمیمات اخلاقی حسابرسان، تحت تاثیر فرهنگ سازمانی (به عنوان مثال، داگلاس، داویدسون و شوارتز، ۲۰۰۱؛ پونمون، ۱۹۹۲) و فرهنگ اخلاقی حاکم بر موسسه حسابرسی (سوئینی، آرنولد و پیرز، ۲۰۱۰) قرار دارد. همچنین انجام قضاوت‌های حسابرسی محدود را می‌توان غیراخلاقی دانست زیرا حفظ بی‌طرفی به عنوان سنگ بنای این حرفه را مخدوش می‌نماید (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). انجام قضاوت‌هایی که دارای اهمیت بنیادی از نظر اخلاقی و حرفه‌ای است، باید حسابرسان را مستعد اثرگذاری بر فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی نماید (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶).

فرهنگ اخلاقی بخشی از فرهنگ سازمانی است. در حالی که فرهنگ سازمانی می‌تواند بر روی انواع مختلف رفتارها نظیر خلاقیت گروهی، رضایت شغلی و تلاش کاری تاثیر بگذارد، فرهنگ اخلاقی منحصراً با تصمیم‌گیری‌های اختیاری در زمینه ابعاد اخلاقی در ارتباط است (تروینو، باترفیلد و مک کابی، ۱۹۹۸). فرهنگ اخلاقی نشان دهنده یک ترکیب چند بعدی در سیستم‌های مختلف "رسمی" و "غیررسمی" است که قادر به رشد رفتار اخلاقی (یا غیراخلاقی) هستند (تروینو، ۱۹۹۰). فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی می‌تواند بی‌طرفی حسابرسان را تقویت کند (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶). فرهنگ سازمانی بر چندین نوع رفتار اخلاقی اثر دارد (کیسی، داویدسون و شوارتز، ۲۰۰۱؛ فورد و ریچاردسون، ۱۹۹۴؛ کی، ۱۹۹۹) و همچنین فرهنگ اخلاقی تاثیر مثبتی بر رفتارهای اخلاقی دارد (کپتین، ۲۰۰۸؛ ۲۰۱۱). پژوهش‌های متعددی در زمینه فرهنگ اخلاقی سازمانی در حرفه حسابداری انجام شده است (به عنوان نمونه، جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸؛ ساروس و همکاران، ۲۰۱۱؛ و تیلور و همکاران، ۲۰۱۲؛ و آلوک و اسرائیل، ۲۰۱۲).

پژوهش‌های زیادی به بررسی رفتارهای بی‌طرفانه حسابرسان پرداخته‌اند (آلمر و همکاران، ۲۰۰۵؛ سوینی و پیرس ۲۰۰۶؛ امرسون و همکاران، ۲۰۰۷؛ آرنولد و همکاران، ۲۰۰۹؛ سوینی و کاستیل، ۲۰۰۹؛ مارکوس و پیرا، ۲۰۰۹؛ لینگ و اکرس، ۲۰۱۰؛ آگوگلیا و همکاران، ۲۰۱۰؛ بایو و همکاران، ۲۰۱۱؛ آگبونا و اییمبووی، ۲۰۱۱)، ولی کمتر پژوهشی به‌طور مستقیم تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمانی را بر رفتار بی‌طرفانه حسابرسی بررسی کرده است که از این حیث، پژوهش‌هایی

در این راستا، که اثر فرهنگ اخلاقی را بر تقویت بی‌طرفی حساب‌سازان به طور مستقیم مورد ارزیابی قرار دهد بسیار اندک است (مثل اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶؛ خدیر و همکاران، ۱۳۹۸؛ بابایی خلیلی و همکاران، ۱۳۹۸).

پژوهشگران، قانون‌گذاران و حرفه حساب‌سازسی بیشتر تمرکز خود را بر ارتباط طولانی حساب‌ساز و صاحبکار معطوف کرده‌اند اما در ادبیات حساب‌سازسی عواملی مثل هویت حرفه‌ای و تجربه حساب‌ساز که می‌تواند وی را در برابر تهدیدهای کوتاه و بلندمدت حفظ کند نیز مستند شده است (بامبر و لایر، ۲۰۰۷؛ بائور، ۲۰۱۵؛ استفانیک، هاستون و کورنل، ۲۰۱۲؛ اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵)، اما تمرکز بیشتر بر مفهوم چرخش حساب‌ساز با هدف مقابله با این تهدیدها بوده که این دست از تحقیقات گردش موسسه حساب‌سازسی را عاملی بر تقویت بی‌طرفی حساب‌سازسی می‌دانند. حتی قانون‌گذاران حرفه نیز محدودیت‌هایی بر استمرار فعالیت‌های حساب‌ساز با یک صاحبکار معین، معطوف داشته‌اند. یافته‌های اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی به طور مثبتی با بی‌طرفی حساب‌ساز ارتباط دارد. با این حال، نشان می‌دهد که قضاوت بی‌طرفانه (عینی) حساب‌سازان به شدت در فرهنگ قوی اخلاقی نسبت به فرهنگ اخلاقی ضعیف، تقویت می‌شود. ترویج و توسعه هویت حرفه‌ای قوی‌تر (بائور، ۲۰۱۵) دشوار است، اما می‌توان فرهنگ اخلاقی را در موسسات حساب‌سازسی از طریق مدیران و شرکا کنترل نمود (تروینو و همکاران، ۱۹۹۸).

نوشتار حاضر از نظر دانش افزایشی چندین نقش در ادبیات ایفا می‌کند، اول کمک به توسعه دانش در زمینه بی‌طرفی حساب‌سازان با توجه به نقش اساسی آن در چارچوب هویت حرفه‌ای حساب‌سازان، و در واقع از معدود مطالعاتی است که در مقایسه با سایر پژوهش‌هایی که عوامل فرهنگی و اثرگذار بر بی‌طرفی حساب‌سازان را مد نظر قرار داده است، از این دید به موضوع می‌نگرد. از بعد دیگر، در بررسی حاضر یک عامل بالقوه که می‌تواند آسیب‌های ناشی از تهدیدات روابط کوتاه‌مدت را (علاوه بر روابط طولانی مدت) بر بی‌طرفی حساب‌ساز کاهش دهد نیز مد نظر قرار داده است. این بعد در ادبیات حساب‌سازسی چندین مورد توجه قرار نگرفته و بیشتر تمرکز بر تهدیدات بلندمدت بوده است (همانند بائور، ۲۰۱۵) عواملی همچون شناخت حساب‌ساز از صاحبکار، و درجه اهمیت صاحبکار برای حساب‌ساز نیز در پژوهش‌های داخلی مورد توجه قرار نگرفته است که از این جهت، متغیرهای مورد نظر می‌تواند زمینه را برای بسط ادبیات نظری موضوع و نتایج کاربردی فراهم نماید.

در بخش‌های بعدی مقاله به تشریح مبانی نظری موضوع شامل مفاهیم اخلاق و فرهنگ اخلاقی، هویت حرفه‌ای حساب‌ساز و بی‌طرفی پرداخته شده است و سپس به ارائه پیشینه پژوهش پرداخته ایم. در بخش بعد فرضیه‌های تحقیق ارائه شده و پس از ارائه روش‌شناسی پژوهش و تشریح نتایج آزمون‌های آماری با نتیجه‌گیری و پیشنهادات به پایان می‌رسد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱-۲. فرهنگ اخلاقی و رفتارهای اخلاقی

فرهنگ اخلاقی، به معنای اعمال، اعتقادات و معیارهای صحیح و ناصحیح افراد یا گروه‌ها است و در بردارنده فرهنگ سازمانی، سازوکارهای انگیزشی، رفتارهای مبتنی بر ارزش، سیاست‌های ارتقاء، نظام‌های سنجش عملکرد و رفتارهای سازمانی است. فرهنگ با استانداردهای مربوط به درست‌ی و نادرستی رفتار و افعال سروکار دارد (فرتزیچ، ۱۹۹۱). جوامع به علت داشتن ارزش‌ها، سنت‌ها و ایدئولوژی‌ها و گرایش‌های مختلف در اخلاقی و غیر اخلاقی دانستن یا ندانستن رفتارها، متفاوت اند و قضاوت‌های اخلاقی در جامعه‌ای نسبت به جامعه دیگر متفاوت است. یکی از مهمترین عوامل بروز رفتارهای اخلاقی در برابر رفتارهای غیر اخلاقی، سطح فرهنگ اخلاقی حاکم است (داگلاس و همکاران، ۲۰۰۱). رفتار اخلاقی، در سایه رعایت حقوق افراد، سود بخشی نتایج و قضاوت‌های منصفانه تعریف شده است (شرمه‌هورن و همکاران، ۱۳۸۶). از دیدگاه لوزیر، رفتارهای اخلاقی به عنوان یک پدیده عمومی محسوب می‌شوند که در راستای درستکاری فرد، مسئولیت پذیری، و پاسخگویی نمود می‌یابند. رفتارهای اخلاقی در قالب اصولی‌اند که در دیدگاه عموم، به عنوان رفتار خوب، و صحیح و در برابر رفتار ناصحیح انگاشته می‌شوند.

رفتار اخلاقی، شامل صداقت، تعهد، مهربانی، دلسوزی، تواضع، و شجاعت است که در موقعیت‌های دوگانه مورد انتخاب فرد است. اصول اخلاقی، اقدامات ذهنی نیستند که با شرایط فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی متفاوت باشند، بلکه گزاره‌هایی عینی‌اند که فراتر از مرز ادیان، زمان و مرزهای جغرافیای قرار دارند. فرهنگ اخلاقی و رفتارهای اخلاقی در هر موضوعی، امری حیاتی محسوب می‌شوند. فرهنگ اخلاقی بر آگاهی فرد از مفاهیم اخلاقی و قضاوت‌ها و عملکرد تاثیر گذار باشد (تریونو و نلسون، ۲۰۱۰) و روی ساختار و مدل‌های تصمیم گیری تاثیر دارد (هوتالا و همکاران، ۲۰۱۱). تحقیقات نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی تقویت کننده تفکر مستقل است (ولف، ۲۰۱۴).

۱-۲-۱. فرهنگ اخلاقی در حسابرسی

ورشکستگی انرون از نمونه پدیده‌هایی است که ضرورت تقویت فرهنگ اخلاقی در حرفه حسابرسی را بیشتر برجسته نمود به نحوی که رسوایی آرتور آندرسون، روند تجاری سازی حسابرسی و قربانی شدن استقلال و بی طرفی حسابرسان در قراردادهای جانبی و خدمات غیر حسابرسی را برجسته نمود. ترویج بیشتر رفتارهای غیر اخلاقی در حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی در اثر ضعف‌های فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی توسط بسیاری از پژوهشگران مورد تاکید قرار گرفته است (شارما و سیدو، ۲۰۰۱؛ سیرتون، ۲۰۰۳؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰؛ کارتر و همکاران، ۲۰۱۵). در حالیکه تاثیر فرهنگ اخلاقی بر اعمال غیر اخلاقی در برخی پژوهش‌ها بررسی شده است (داگلاس و همکاران، ۲۰۰۱؛ پونمون، ۱۹۹۲؛ اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۳؛ سوئینی و همکاران، ۲۰۱۰؛ ویندزور و اشکانسی، ۱۹۹۶) با این حال مطالعات

اندکی اثر فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی حساب‌رسان را مستند نموده‌اند (مثل اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶). تحقیقات در زمینه تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حساب‌رسان بیشتر بر عوامل اجتماعی و شخصی اثرگذار بر رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی تمرکز داشته است. ویندزور و اشکانسی (۱۹۹۵، ۱۹۹۶) دریافتند که فرهنگ سازمانی در موسسات حسابرسی بر سبک تصمیم‌گیری حساب‌رسان اثرگذار است که به نوبه خود بر تصمیمات اخلاقی نیز تاثیر می‌گذارد. آنها ادعا کردند که فرهنگ پذیری^۱ در موسسات حسابرسی منجر به ارزش‌های جدی و نتیجه‌گرا می‌شود و ارتباط میان فرهنگ سازمانی و سبک‌های تصمیم‌گیری شخصی را محدود می‌کند. فرهنگ سازمانی در موسسات حسابرسی با ویژگی‌های شخصی حساب‌رسان مرتبط است که به نوبه خود ممکن است بر تصمیم‌گیری حساب‌رسان اثرگذار باشد. داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) تاثیر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی حساب‌رسان و تاثیر ترکیبی این‌ها بر شیوه قضاوت حساب‌رسان در خصوص معضلات اخلاقی را مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند که فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی به طور غیر مستقیم با قضاوت‌های اخلاقی مرتبط است، زیرا فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی و [سایر] ارزش‌ها تاثیر می‌گذارد. این یافته‌ها به صراحت رابطه بین فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حساب‌رسان را نشان نمی‌دهد، بلکه دلایلی برای چنین رابطه مفروضی را ارائه می‌دهد.

برخی از مطالعات بر روی فرهنگ اخلاقی و رفتار اخلاقی و فشار ناشی از بودجه زمانی و روش‌های تقلیل‌دهنده کیفیت حسابرسی تمرکز کردند. بررسی‌های اخیر، نشان می‌دهد که سازوکارهایی که سبب کاهش کیفیت حسابرسی و نقض اهداف رسیدگی می‌شوند به دلیل روابطی نزدیکی است که میان صاحبکار و موسسه حسابرسی برقرار است (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵). اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۵) به سیانسی و برستاگر (۲۰۰۹) اشاره نمودند که آنها قضاوت مغرضانه حساب‌رسان را تحت فشار بودجه زمانی و با اشاره به استدلال انگیزه تبیین نمودند (کوندا، ۱۹۹۰ و ۱۹۹۹). بر اساس این نظریه شواهدی وجود دارد که حساب‌رسان به نفع گزینه‌های صاحبکار خود در پاسخ به نگرانی‌های حول مسئله کارآمدی دست، به قضاوت می‌زنند (برستاگر، بدارد و بیگز، ۱۹۹۹؛ گلور، پراویت، ویلکز و مک دانیل، ۲۰۰۵؛ هاینز و همکاران، ۱۹۹۸). در اصل، این بدان معنی است که زمانی که فشار بودجه زمانی بالا است، حساب‌رسان تمایل دارند که کیفیت کنترل داخلی صاحبکاران خود را دست‌بالا بگیرند و با این تفکر که ریسک حسابرسی در نتیجه ارتکاب چنین اقداماتی افزایش نیابد، اقدام به کاهش کیفیت حسابرسی کنند. اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۵) استدلال می‌کنند حساب‌رسانی که روابط نزدیکی با صاحبکاران خود دارند تمایل به پذیرش وضعیت فعلی حسابداری صاحبکار خود داشته باشند که این موضوع به دلیل برآورد بیش از اندازه کیفیت کنترل‌های داخلی صاحبکار است. بنابراین، اگر "علت" یک جانبداری ناشی از برآورد بیش از حد کیفیت کنترل داخلی باشد، که زمانی اتفاق می‌افتد که حساب‌رسان دچار

1. Acculturation

2. Biased Judgment

فشار بودجه زمانی باشند، یا زمانی که روابط حسابرسان با صاحبکاران بسیار نزدیک است، به نظر "راه کار" مشابهی در هر دو مورد اثربخش خواهد بود. بنابراین تقویت فرهنگ اخلاقی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی اثر داشته باشد (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۳؛ سوئینی و همکاران، ۲۰۱۰)، که این ایده را تقویت می‌کند یک فرهنگ اخلاقی قوی (ضعیف) با پذیرش کم‌تر (بیشتر) رویه‌های مرجح صاحبکار ارتباط خواهد داشت.

بحث دیگر این است که چگونه ابعادی خاص از فرهنگ اخلاقی می‌تواند با این احتمال مرتبط باشد که حسابرسان وضعیت رویه‌های حسابداری مرجح صاحبکار را بپذیرند. اولین جنبه "فضای اخلاقی در بالای سازمان"^۱ است که توامان بر رهبری و فرهنگ اخلاقی تاکید دارد و اثرات ثابت شده بر رفتار اخلاقی در حسابداری و حوزه‌های دیگر را منعکس می‌کند (جنکینز، دایس، بدارد و کورتیس، ۲۰۰۸). اگر یک موسسه راه کاری‌های جنبی غیر مستمری را مجاز کند، این احتمال که حسابرسان آن به سمت اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی گام بردارند، بیشتر می‌شود (پیرز و سوئینی، ۲۰۰۵؛ ویلت و پیچ، ۱۹۹۶). در مقابل، مدیران ارشد در موسسات حسابرسی می‌توانند رفتار غیر اخلاقی را با تاثیر احتمالی کاهش فراوانی رفتار غیر اخلاقی (فین، چونکو و هانت، ۱۹۸۸) کاهش دهند. جنبه دوم استفاده از پاداش‌ها و سیستم مجازات است. شواهد قبلی حاکی از آن است که کفایت پاداش و شدت مجازات‌ها هم بر رفتار اخلاقی تاثیر می‌گذارد (فرز ترچه، ۱۹۹۱؛ گورلی، وود و نیجاوان، ۲۰۰۷؛ تروینو و بال، ۱۹۹۲). جنبه سوم فرهنگ اخلاقی، فشارهای نفوذ اجتماعی است (دیزورت و لورد، ۱۹۹۷) مانند فشار سازگاری^۲، فشار انطباق^۳، و فشار اطاعت^۴. مطالعات قبلی نشان داد که حسابرسان در معرض نفوذ، هم بین هم‌پیشگان^۵ و هم مدیریت قرار دارند (دیزورت و لورد، ۱۹۹۷؛ اوتلی و پیرز، ۱۹۹۶).

تروینو و همکاران (۱۹۹۸) یک سازه دو بعدی از فرهنگ اخلاقی را ایجاد نمودند. یک بُعد، محیط اخلاق عمومی^۶ می‌باشد که شامل درجه‌ای که رفتارهای غیر اخلاقی مجازات می‌شوند، درجه‌ای که رفتارهای اخلاقی پاداش می‌گیرد، نقش رهبران در جهت‌دهی و هنجارهای اخلاقی است. این بُعد، جنبه‌هایی مانند لحن از بالا را دارد و اثرات قوی‌تر در نفوذ بر رفتارهای ساختار یافته مثل دستور العمل‌ها و سیستم‌های پاداش را در بر می‌گیرد. بُعد دوم اطاعت از قدرت^۷ است که شامل درجه‌ای است که حرف شنوی از آن وجود دارد. تحقیقات قبلی با استفاده از روش تروینو و همکاران (۱۹۹۸) نشان داد که فشار انطباق اعمال شده توسط مقاماتی که کارکنان حسابرسی را به سادگی وادار به انجام همان کاری که به آنها گفته می‌شود، می‌کنند بر رفتارهای اخلاقی اثر منفی می‌گذارد (شافر و وانگ، ۲۰۱۰؛ اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۳). بنابراین، شواهد

1. Tone at Top
2. Compliance Pressure
3. Conformity Pressure
4. Obedience Pressure
5. Peers
6. General Ethical Environment (GEE)
7. Obedience to Authority (OA)

قبله در رابطه با ارتباط بین جنبه‌های فرهنگ اخلاقی و رفتار اخلاقی نشان می‌دهد که رفتار حامی در بالای سازمان و پاداش (مجازات) رفتار اخلاقی (یا غیر اخلاقی) به طور مثبتی با رفتار اخلاقی در ارتباط است و اینکه فشار انطباق اثری منفی بر رفتارهای اخلاقی دارد.

۲-۲. بی‌طرفی حسابرس

مفهوم بی‌طرفی^۱ یا استقلال، سنگ بنای اصلی توسعه و بقا حرفه حسابرسی است به نحوی که بخش عمده‌ای از بحران‌های اخیر حرفه، به دلیل موضوعات رفتاری حساب‌رسان من جمله عدم رعایت بی‌طرفی، فرصت طلبی یا فروش اظهار نظر^۲ یا رفتارهای ناکارآمد کاهنده عملیات حسابرسی ایجاد شده است. بر اساس اصول بنیادی حسابرسی، حسابداران رسمی باید بی‌طرف باشند و از هر گونه پیش‌دوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران که رعایت بی‌طرفی توسط ایشان را زیر سوال ببرد، اجتناب نمایند.

انجمن حسابداران خبره آمریکا^۳ در دستورالعمل‌های رفتارهای اخلاقی در مورد اینکه حسابرس در مقابل عموم مسئولیت اولیه دارد، در اصل دوم، بیان می‌کند که استقلال و بی‌طرفی باید توسط حسابرس حفظ شود و باید در حین ارائه خدمات حرفه‌ای اعمال گردد. جایگاه حسابرس و اعتماد به اطلاعات مالی با حفظ استقلال از دید عموم ارتقا خواهد یافت و در امر تصمیم‌گیری‌های مالی و تخصیص منابع کمک خواهد کرد (کولینز و سشولتز، ۱۹۹۵). بی‌طرفی به این معنی است که حسابرس، حقیقت را همان گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ عاملی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد (کری، ۱۹۷۶).

در ادبیات حسابرسی مقوله بی‌طرفی در قالب بی‌طرفی در بُعد ظاهری و بُعد باطنی مطرح شده است:

الف- بی‌طرفی (استقلال) فکری و ذهنی: بدین معنی است که حساب‌رسان نباید تحت تأثیر اظهارات و القائات دیگران قرار گیرند،

ب- بی‌طرفی (استقلال) رفتاری: به معنای آن است که همواره بایست از دید اشخاص ثالث کاملاً مستقل به نظر برسد، یعنی هیچگونه ارتباط سازمانی و وابستگی شغلی یا صاحبکار نداشته باشد.

استقلال فکری و ذهنی^۴ یک خصوصیت فردی است که نمی‌تواند مستقیماً توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود. بنابراین استقلال رفتاری^۵ هم مدنظر است که عبارت است از فقدان فعالیت‌ها، روابط و شرایطی که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه منطقیاً به این نتیجه می‌رسند که ریسک غیر قابل قبولی در مورد بی‌طرفی حسابرس وجود دارد. با این اوصاف

1. Objectivity
2. Opinion shipping
3. AICPA
4. Mental Objectivity
5. Behavioral Objectivity

سنجش بی‌طرفی واقعی حسابرس به واسطه دخیل بودن عوامل مختلفی همچون مسئله رفتار، کار دشواری است (کامران و همکاران، ۲۰۰۵).

دو نوع خطر برای بی‌طرفی وجود دارد: نخست عوامل مالی (همانند، هولیرنگز ورث و لی، ۲۰۱۲؛ کادوس و همکاران، ۲۰۰۳) و دسته دیگر، عوامل غیر مالی یا عوامل اجتماعی (بامبر و لایر، ۲۰۰۷؛ استفانیک و همکاران، ۲۰۱۲؛ بائور، ۲۰۱۴؛ اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵، ۲۰۱۶؛ اسوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۷؛ اسوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۸) که با بی‌طرفی حسابرس در ارتباط است.

۳-۲. هویت حرفه‌ای در حسابرسی

بخش عمده‌ای از تلاش‌های حسابرسی صرف ارتباط با صاحبکار می‌شود به نحوی که هر دو به دنبال یک هدف مشترک، که آن هم انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده است می‌باشد (آنت و نیلیوف، ۱۹۹۱؛ فرانسیس، ۲۰۱۱). در چنین شرایطی بین هر دو تعاملات متعددی ایجاد خواهد شد که می‌تواند پیوندهایی برای هر دو ایجاد کند که محتملاً برای حسابرسان نیز می‌تواند قابل تامل باشد. این استمرار روابط که در ادبیات به عنوان شناخت حسابرسی از صاحبکار یاد شده است، می‌تواند نقشی شبیه این ایفا کند که حسابرس خود را بخشی از موجودیت صاحبکار می‌داند مخصوصاً زمانی که جایگاه صاحبکار، خاص است (هردا و لاول، ۲۰۱۵). بسیاری از مطالعات در خصوص شناخت حسابرس از صاحبکار، بر تئوری شناخت اجتماعی استوار است (هاسلام و المیزر، ۲۰۰۵). تئوری هویت اجتماعی بر این فرض استوار است که هویت اجتماعی افراد از یک فرایند خودطبقه بندی ایجاد می‌شود که به موجب آن، آنها بر اساس شناخت از خود اقدام به گروه بندی دیگران می‌نمایند (تاجفل و تورنر، ۱۹۸۵).

هویت حرفه‌ای به این معنی است که یک کارمند حرفه‌ای احساس یکپارچگی با حرفه (هکمن و همکاران، ۲۰۰۹) و تعهد و پذیرش الزامات بی‌طرفی یا استقلال (فریدسون، ۲۰۰۱) و ارزش‌های اخلاقی (برانت؛ ۲۰۰۵) حرفه را تجربه می‌کند یا به عبارتی میزان تعهد فرد به حرفه را نشان می‌دهد. هویت سازمانی نیز به این معنی است که اهداف سازمان و اهداف کارکنان به هم نزدیک‌اند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷) و فرد هویت مشترکی را با سازمان تجربه کند، که در آن شکست‌ها یا موفقیت‌های سازمان را خود تجربه کرده و از آن خود بداند (میل و آشفورث، ۱۹۹۲). در حالیکه هویت حرفه‌ای بر منافع مالی مرتبط با نیاز سهامداران تاکید دارد، هویت سازمانی با منافع مالی ذاتی در این فرض مرتبط است که سازمان‌ها (مؤسسات حسابرسی به طور خاص) به سمت سودآوری گرایش دارند (فریدسون، ۲۰۰۱). هویت صاحب‌کار و هویت حرفه‌ای، هویت‌های مهم ولی مجزایی در محیط حسابرسی هستند که آثار متفاوتی بر قضاوت حسابرس مستقل و الگوهای قضاوت آن‌ها در محیط تعارض دارند. تحقیقات حسابرسی نشان داده که مؤسسات حسابرسی، زمینه مناسبی برای درک رفتار حسابرسان و رویه‌های حسابرسی‌اند (پینتلند، ۱۹۹۳؛ گری، ۱۹۹۸؛ کرینگتون و کاتاسوس، ۲۰۰۷؛ پروبرگ، ۲۰۱۳؛ تاگیسون و اهما، ۲۰۱۵) و

حرفه حسابرسی باید به طور مداوم رابطه خود را با صاحبکاران خود اصلاح کند (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). حسابرسان با هویت حرفه‌ای قوی‌تر، بر جنبه‌های استقلال، بی‌طرفی، قضاوت حرفه‌ای، و فعالیت‌های منافع عمومی تاکید دارند (بامبر و لیر، ۲۰۰۲؛ گندرون و همکاران، ۲۰۰۶) و اقدامات غیراخلاقی کمتری مرتکب می‌شوند. افزایش آشنایی و ایجاد رابطه اغلب به عنوان تهدیدی برای بی‌طرفی حسابرس است (زف، ۱۹۸۷؛ هامفری و مویزر، ۱۹۹۰؛ بیلی، ۱۹۹۵؛ جفسین، ۱۹۹۸؛ ساونبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵). مادامیکه که استقلال حسابرس برقرار است، نیاز است که حسابرسان به تهدیدهایی که می‌تواند استقلال آنها را کاهش دهد، توجه داشته باشند. همانطور که در نمایشگر (۱) نشان داده شده است، رابطه مفروض میان فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرسان می‌تواند تحت تاثیر یک نقش میانجی از هویت حرفه‌ای قرار گیرد.

۲-۴. تحلیل چارچوب مفهومی پژوهش

دستیابی به بی‌طرفی در کار حرفه‌ای، یکی از پیش شرط‌های ضروری در فرآیند حسابرسی است. نقش حسابرسی در جامعه، ایجاد اطمینان به گزارش‌های مالی شرکت‌ها و انعکاس یک تصویر واقعی و منصفانه از عملکرد شرکت است (یوسفی شارمی و بنی‌مهد، ۱۳۹۸) به نحوی که پیامدهای منفی برای صاحبکار و حسابرس ایجاد نشود. بی‌طرفی، به این معنی است که حسابرس تنها بر پایه حقایق اظهار نظر می‌کند و قضاوت‌های خود را تحت تاثیر سایر موضوعات قرار نمی‌دهد. به عبارتی تمرکز اصلی حسابرس بر گردآوری شواهد، و ارزیابی دقیق و بدون سوءگیری است، و در انجام قضاوت‌های حرفه‌ای خود، تحت تاثیر نفوذ دیگران قرار نمی‌گیرد. اگر حسابرس به پیامدهای قضاوت‌های دیگران درباره اظهارنظر خود بیاندیشد، بی‌تردید، بی‌طرفی وی تحت نفوذ قرار خواهد گرفت و این ممکن است به مداخلات وی منجر گردد. حسابرسانی که نقش اعتباردهی را ایفا می‌کنند باید دارای استقلال و صلاحیت فنی لازم برای رسیدگی باشند تا جامعه بتواند از بی‌طرفی آنان اطمینان حاصل نماید (یوسفی شارمی و بنی‌مهد، ۱۳۹۸). تحقیقات حسابرسی نشان داده‌اند که استقلال با بی‌طرفی حسابرسان، اساس فرآیند کیفی‌سازی در حسابرسی محسوب می‌شود (مثل تروینو و همکاران، ۱۹۹۸؛ اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵، ۲۰۱۶) و پابندی به رعایت بی‌طرفی، زمینه افزایش کیفیت حسابرسی می‌تواند باشد، زیرا بخش عمده‌ای از این مهم تابع تمایل به افشای مکشوفات در جریان حسابرسی است (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). ضرورت توجه به بی‌طرفی از این واقعیت نشات می‌گیرد که بسیاری از مسائل مهم در جریان تهیه صورت‌های مالی تا حدود زیادی به قضاوت وابسته است تا اینکه سوال در خصوص واقعیت. پژوهش‌های زیادی نشان داده، قضاوت حسابرسان تحت تاثیر روابط وی با صاحبکار قرار دارد و محدودیت‌ها و ملاحظات خاصی سبب محدود شدن، قضاوت‌های وی می‌شود.

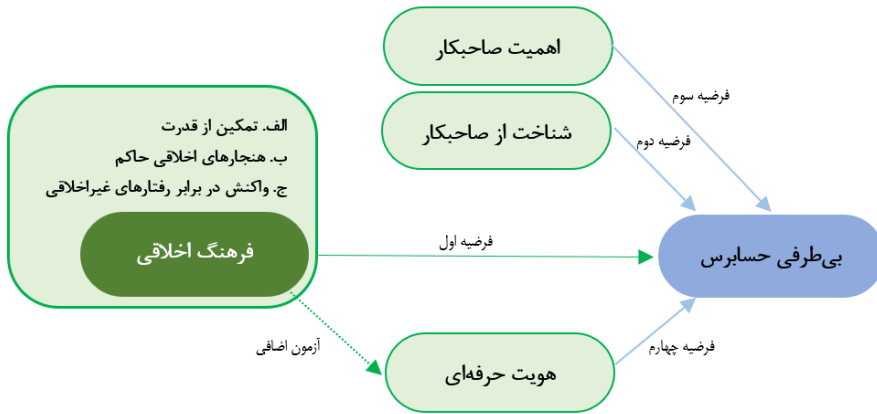
باوئر (۲۰۱۵) برای محدود نمودن رفتارهای حسابرسان، توسعه سازوکارهای ارزش محور و اخلاقی را ضروری می‌داند. فقدان الزامات اخلاقی در محیط حسابرسی تهدیدهای ناشی از جانبداری حسابرس را افزایش می‌دهد که می‌تواند بر کیفیت اظهارنظر وی اثرگذار باشد. فرهنگ

سازمانی، رفتار اخلاقی را تحت تاثیر قرار می‌دهد و بر رفتارهای غیر اخلاقی تاثیر منفی دارد (فورد و ریچاردسون، ۱۹۹۴؛ کی، ۱۹۹۹؛ کاپتین، ۲۰۰۸، اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶). از طرفی فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی تحت کنترل مدیریت است و تقویت فرهنگ اخلاقی در سازمان زمینه تقویت بی طرفی حسابرسان را در بر دارد (باوئر، ۲۰۱۵). فرهنگ اخلاقی اثر مثبتی بر بی طرفی قضاوت حسابرسان دارد و فرهنگ اخلاقی تا حدود زیادی وابسته به این محیط است (تروینو و همکاران، ۱۹۹۸). انتظار بر این است که توسعه فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی منجر به شایستگی و درستکاری بیشتر در شاغلین شود. فرهنگ اخلاقی قوی در سازمان، در استقرار یک ساختار بی طرف و مستقل بسیار موثر است، به نحوی که هر قدر موسسات حسابرسی در تلاش برای برقراری و حفظ و تقویت یک محیط اخلاقی قوی باشند، برون داد این مهم، تقویت بی طرفی حسابرسان خواهد بود (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۶).

شناخت حسابرسان از صاحبکار، و درجه اهمیتی که حسابرسان برای صاحبکار خود قائل است، می‌تواند بر بی طرفی و رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار باشد. به نظر می‌رسد، شناخت حسابرسان بیش از آنکه زمینه‌ای برای پیامدهای مثبت و اثرگذاری روی برون دادهای حسابرسی داشته باشد، بی طرفی حسابرسان را مخدوش می‌نماید. نهادهای قانون‌گذار بر تدوین قواعدی که دوره تصدی‌گری حسابرسان را محدود نماید، تاکید داشته‌اند (مثل ممنوعیت ارائه خدمات مستمر حرفه‌ای بیش از ۴ دوره در ایران) تا بر تقویت بی طرفی حسابرسان اثرگذار باشد. همچنین درجه اهمیت صاحبکار برای حسابرسان می‌تواند بر بی طرفی وی اثر منفی داشته باشد. به نظر می‌رسد در صورت وجود وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار، یا اهمیت صاحبکار برای حسابرسان، به صورت بالقوه، بی طرفی وی مخدوش گردد.

قضاوت‌های حسابرسان نباید تحت تاثیر روابط با صاحبکاران خود قرار گیرد بلکه باید نشان دهنده ارزش‌های حرفه‌ای حاکم باشد (وارن و آلزولا، ۲۰۰۹). اقدامات حسابرسان حاصل، افعال آگاهانه یا ارزش‌های حاکم بر موسسه حسابرسی است و حسابرسانی که بر هویت حرفه‌ای تمرکز بیشتری دارند، الزامات حرفه‌ای را بهتر رعایت و رویه‌های حرفه‌ای در قالب هنجارهای اخلاقی حاکم بر موسسه حسابرسی متبلور خواهد شد. توسعه حرفه‌ای، و تمرکز بر آن، می‌تواند رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان را کاهش دهد، بر این اساس در مواردی که هویت حرفه‌ای در سطح بالایی باشد، این موضوع می‌تواند بر بی طرفی حسابرسان اثر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد به نحوی که زمینه تقویت آن نیز فراهم شود. اعتقاد بر این است که آندسته از حسابرسانی که هویت خود را در گروهی منافع حرفه می‌بینند، اقدامات حرفه‌ای را قویاً سرلوحه کار قرار می‌دهند و بر منافع عمومی و حفظ بی طرفی تمرکز بیشتری خواهند کرد (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). در نمایشگر (۱) مدل مفهومی از روابط پیش گفته ارائه شده است.

نمایشگر ۱ - مدل مفهومی پژوهش



۲-۴. پیشینه پژوهش

۲-۴-۱. پژوهش‌های داخلی

اکبری و جهان‌شاد (۱۳۹۹) جهت‌گیری اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس را برای ۲۷۲ حسابرس شاغل در موسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۷ مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی نشان داد که بین جهت‌گیری اخلاقی از نوع ایده‌آل‌گرایی و بی‌طرفی حسابرسان ارتباط مثبت وجود دارد. همچنین بین جهت‌گیری اخلاقی از نوع نسبی‌گرایی و بی‌طرفی حسابرس رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

پیکرنگار و همکاران (۱۳۹۹) سبک‌های تفکر و بی‌طرفی حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که رابطه مثبتی بین سبک‌های تفکر و بی‌طرفی حسابرس وجود دارد. همچنین از بین سبک‌های تفکر، سبک‌های تفکر اجرایی، جزئی‌نگر، درون‌نگر، برون‌نگر، آزاداندیش و محافظه‌کار با بی‌طرفی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین سبک‌های تفکر قانون‌گذارانه، قضاوتگر، تک‌سالاری، سلسله‌مراتبی، جرگه‌سالار، بی‌قانونی و کلی‌نگر با بی‌طرفی حسابرسان رابطه معناداری ندارند. خدیر و همکاران (۱۳۹۸) رابطه فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی را با بی‌طرفی و استقلال را برای ۱۴۵ حسابرس در مشهد مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و بی‌طرفی حسابرسان و استقلال حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بامری و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس پرداختند. جامعه آماری این پژوهش، ۲۹۴ حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی بود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر دیدگاه مبتنی بر شک حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد، در حالیکه با دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری

دارد. همچنین مشخص گردید، حمایت ادراک شده شریک حسابرس در مورد تردید حرفه‌ای با حمایت ادراک شده سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت مشخص گردید حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر رفتار شهروندی و تعهد رفتاری تأثیر مثبت و معناداری دارد و حمایت ادراک شده شریک حسابرس، تأثیر منفی حمایت ادراک شده سازمانی با جابجایی حسابرسان را تقویت می‌نماید.

بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. بدین منظور تأثیر پنج مؤلفه اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس از طریق پرسشنامه‌ای که در بین ۱۱۹ نفر از حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان حسابرسی توزیع شد مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که هر پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به مؤلفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد. بابایی خلیلی و همکاران (۱۳۹۸) به تحلیل واکاوی محتوایی و پیوندی ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی پرداختند. آن‌ها به شناسایی عوامل زمینه‌ای ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی پرداختند و سپس براساس تحلیل پیوندی اقدام به تعیین مهمترین عنصر ارتباطی بین ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی نمودند. در پژوهش آن‌ها به منظور شناسایی معیارهای ارزش اخلاقی جهت تقویت بی‌طرفی در حرفه حسابرسی از جستجو نظامند در مبانی نظری و با کمک ۱۸ نفر از متخصصان رشته حسابداری در سطح دانشگاهی و از طریق طی ۷ مرحله فرآیند تحلیل فراترکیب، مولفه‌های زمینه‌ای ایجاد ارزش در بی‌طرفی حسابرسی شناسایی نمودند. بر این اساس سه مؤلفه وظیفه‌شناسی اخلاقی؛ فضیلت‌گرایی اخلاقی و ارزش‌گرایی اجتماعی به عنوان سه بعد مهم در ایجاد ارزش‌های محوری در بی‌طرفی حسابرسی تعیین گردید که در قالب ۱۸ مؤلفه وارد بخش تحلیل روابط بین پیوندها و تاثیرگذاری سیستمی گردید. نتایج در بخش دوم براساس مشارکت ۴۴ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی نشان داد، در بعد وظیفه‌شناسی اخلاقی محرک و عامل اصلی ارزش‌های محوری در بی‌طرفی حسابرس، تناسب ادراک حرفه‌ای با عملکرد به عنوان محرک سیستمی اصلی محسوب می‌شود. همچنین در بعد فضیلت اخلاقی مشخص گردید، تعلق به حرفه حسابرسی و نهادینه ساخت ارزش‌ها دو عامل محرک در تقویت فضیلت‌های اخلاقی حسابرس برای افزایش بی‌طرفی حسابرسی می‌باشد. در نهایت مشخص شد، در بعد ارزش‌گرایی اجتماعی حفظ هنجارهای اجتماعی عامل محرک در این زمینه محسوب می‌شود. تقوی (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسه حسابرسی و هویت حرفه‌ای بر بی‌طرفی و صداقت حسابرس در مؤسسات حسابرسی استان خراسان رضوی پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که بین فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسه حسابرسی و بی‌طرفی حسابرس رابطه معناداری وجود دارد. رضائی و همکاران (۱۳۹۷) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر هویت‌سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل

پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای اثر معنادار و مثبتی بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرایی بودن، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد. حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حساب‌برسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حساب‌برس و مدیریت را بررسی کردند. نتایج آن‌ها نشان داد که اعتماد بیش از حد حساب‌برسان و نیز شخصیت ماکیاولیسم آن‌ها بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است. همچنین قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حساب‌برس و مدیریت تأثیرگذار است و نیز اعتماد بیش از حد تأثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تأثیرگذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حساب‌برس و مدیریت ایفا می‌کند.

آقای چادگان و احمدی (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی موسسه حساب‌برسی، هنجارهای تیم حساب‌برسی و ویژگی‌های فردی حساب‌برسان بر انگیزه حساب‌برسان به گزارش اشتباهات کشف شده پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که وجود فرهنگ اخلاقی در موسسه حساب‌برسی و هنجارهای تیم حساب‌برسی باعث تعدیل رابطه بین ویژگی‌های فردی حساب‌برسان و انگیزه آنها به گزارش اشتباهات کشف‌شده می‌شود. به این ترتیب که با وجود فرهنگ اخلاقی قوی و هنجارهای اخلاقی در تیم حساب‌برسی، حساب‌برسان با هر ویژگی شخصیتی تمایل بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند.

۲-۴-۲. پژوهش‌های خارجی

اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۹) بی‌طرفی حساب‌برس را به عنوان تابعی از باورهای خودکارآمدی در مذاکره در بین ۱۴۶ حساب‌برس سوئدی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که حساب‌برسان با سطوح بالاتر خودکارآمدی در مذاکره نسبت به حساب‌برسانی با خودکارآمدی پایین‌تر، احتمال بیشتری دارد که تصمیم‌گیری در مورد موضوعات کلیدی و اختیاری حساب‌داری را بر خلاف خواسته‌های صاحبکاران خود اتخاذ کنند. همچنین قدرت هویت شغلی اثر تعدیل‌کننده در رابطه بین خودکارآمدی در مذاکره و بی‌طرفی حساب‌برس ندارد. یافته‌های تحقیق نشان داد آموزش حساب‌برسان برای افزایش خودکارآمدی در مذاکره، ممکن است روشی مؤثر برای تقویت بی‌طرفی حساب‌برس باشد. بروبرگ و همکاران^۱ (۲۰۱۸) به بررسی هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حساب‌برسان و فرآیند تجاری‌سازی در مؤسسات حساب‌برسی پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از این است که بین هویت سازمانی و سه جنبه تجاری‌سازی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین هویت حرفه‌ای حساب‌برس و فرآیند تجاری‌سازی رابطه معنی‌داری وجود دارد. این مسئله حکایت از تغییر در نقش هویت حرفه‌ای در رابطه با تجاری‌سازی مؤسسات حساب‌برسی دارد. رابطه مثبت بین هویت حرفه‌ای و تجاری‌گرایی منجر به ظهور یک پدیده جدید به نام حرفه‌ای‌سازی سازمانی گشته است.

اسوانبرگ و اوهمان^۱ (۲۰۱۶) اثر فرهنگ اخلاقی بر تقویت بی طرفی حسابرسان مستقل در سوئد را مورد بررسی قرار دادند. آنها با مشارکت ۲۸۱ حسابدار رسمی، به این نتیجه دست یافتند که حسابرسان در فرهنگ‌های اخلاقی با سازوکار پاداش برای رفتار اخلاقی و مجازات برای رفتار غیراخلاقی، رواج هنجارهای اخلاقی، رهبری اخلاقی قابل‌رویت و تاکید کم بر اطاعت از قدرت، قضاوت بی طرفانه دارند. در نتیجه، شواهد نشان داد که حسابرسان در موسسات حسابرسی با فرهنگ اخلاقی قوی، بیش از حسابرسان در فرهنگ‌های کم‌تر حمایتی، بی طرفی خود را حفظ می‌کنند. این امر نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی باید یک فرهنگ اخلاقی قوی را برای کاهش ریسک قضاوت اعمال کنند.

هردا و لاول^۲ (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان چگونه هویت‌سازی با صاحبکار و تعهد صاحبکار بر بی طرفی حسابرس تأثیر می‌گذارد؟ بررسی کردند که چگونه هویت‌سازی حسابرسان با صاحبکار بطور خصوصی و تعهد آن‌ها، بر بی طرفی حسابرس تأثیر می‌گذارد. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که هویت‌سازی با صاحبکار، بی طرفی حسابرس را خدشه‌دار می‌کند و همچنین تعهد صاحبکار بی طرفی حسابرس را افزایش می‌دهد. بنابراین حتی زمانی که هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بی طرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی باشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. همچنین می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند. باوئر^۳ (۲۰۱۵) در پژوهشی اثرات برجستگی هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار را بر قضاوت حسابرس مورد بررسی قرار داد. نتایج مطالعه وی حکایت از این دارد که برجستگی هویت حرفه‌ای رابطه میان قدرت هویت صاحبکار و توافق نهایی حسابرس با صاحبکار را تعدیل می‌کند. همچنین بین قدرت هویت صاحبکار و تجدیدنظرهای بعدی در خصوص توافق حسابرس با صاحبکار رابطه‌ای معنی‌داری وجود ندارد. حتی زمانی که هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بی طرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی نباشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. به علاوه، نتایج نشان داد که می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند. جانسون^۴ (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای، اثرات همزمان هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت را بررسی کردند. نتایج نشان داد قضاوت حرفه‌ای مجزا از هویت حرفه‌ای نیست. نتایج حاکی از آن است که ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد. همچنین آن‌ها دست یافتند میزان هویت‌سازی سازمانی متخصصین و عزت نفس اعضاء بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد.

1. Svanberg and Öhman

2. Herda and Lavelle

3. Bauer

4. Johnson

۳. فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه (۱): فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی حسابداران رسمی اثر مثبت دارد.
- فرضیه (۱-۱): تمکین از مافوق و قدرت بر بی‌طرفی حسابدار رسمی اثر منفی دارد.
- فرضیه (۱-۲): هنجارهای اخلاقی حاکم بر موسسه حسابرسی بر بی‌طرفی حسابداران رسمی اثر مثبت دارد.
- فرضیه (۱-۳): برخوردهای با اقدامات غیر اخلاقی بر بی‌طرفی حسابداران رسمی اثر مثبت دارد.
- فرضیه (۲): شناخت حسابرس از صاحب کار بر بی‌طرفی حسابداران رسمی اثر منفی دارد.
- فرضیه (۳): اهمیت صاحب کار بر بی‌طرفی حسابداران رسمی اثر منفی دارد.
- فرضیه (۴): هویت حرفه‌ای بر بی‌طرفی حسابداران رسمی اثر مثبت دارد.
- فرضیه (۵): فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی حسابداران رسمی با توجه به متغیر میانجی هویت حرفه‌ای تاثیر دارد.

۴. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف یک پژوهش کاربردی است زیرا هدف آن تبیین اثر مؤلفه‌های فرهنگ اخلاقی و هویت حرفه‌ای حسابداران رسمی بر تقویت بی‌طرفی حسابداران رسمی در ایران است و نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند مورد استفاده قانون‌گذاران حرفه حسابرس، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و موسسات حسابرسی باشد و از لحاظ ماهیت و روش از نوع توصیفی-همبستگی است. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از طریق مرور آثار مکتوب در این حوزه گردآوری شده و جمع‌آوری داده‌های پژوهش نیز از طریق روش استقرایی و استفاده از پرسشنامه صورت گرفته است.

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و در کلیه رده‌های سازمانی در پاییز ۱۳۹۸ است. تعداد ۱۴۶۸ حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، تا آذر ۱۳۹۸ بر اساس آمار منتشره جامعه حسابداران رسمی ایران وجود دارد.^۱ روش نمونه‌گیری به صورت نمونه‌گیری تصادفی است. به این منظور اقدام به توزیع پرسشنامه به صورت الکترونیکی و دستی شد که برای ۴۰۰ حسابدار رسمی توزیع پرسشنامه صورت گرفت، که در نهایت ۳۱۷

۱. بر اساس آمار منتشره در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، تا زمستان سال ۱۳۹۸، تعداد ۲۵۹۲ حسابدار رسمی وجود داشته که از این میان، ۱۹۸ حسابدار رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، ۴۱ حسابدار رسمی شاغل انفرادی و ۸۲۶ حسابدار رسمی غیر شاغل می‌باشند. ارسال پرسشنامه‌ها به دو صورت دستی و الکترونیکی در قالب ارسال ایمیل و به صورت مجازی و از طریق کانال‌های ارتباطی اعضای جامعه حسابداران رسمی صورت گرفته است. با توجه به اینکه حدود ۹۰ درصد از پرسشنامه‌های دریافتی از روش مجازی بوده است و با در نظر گرفتن اینکه توزیع مجازی به صورت کاملاً تصادفی صورت گرفته، بنابراین نمونه‌گیری تصادفی است و صرفاً ۱۰ درصد از پرسشنامه‌ها بصورت دستی و میان افراد در دسترس توزیع شده‌اند.

پرسشنامه وصول و به عنوان نمونه نهایی، مورد تحلیل قرار گرفت.^۱

پرسشنامه در دو بخش سوالات عمومی و سوالات تخصصی می‌باشد. بخش عمومی دارای سوالات در خصوص ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان همچون جنسیت، سن، تحصیلات، رده شغلی و میزان تجربه و رتبه موسسه است. در بخش سوالات اصلی مجموعاً ۲۶ گویه مطرح شده که برای سنجش متغیرهای مستقل (شامل فرهنگ اخلاقی، هویت حرفه‌ای و اهمیت صاحبکار و شناخت از صاحبکار) و متغیر وابسته (بی‌طرفی) مورد استفاده قرار گرفتند. نحوه نمره‌دهی به سوالات در پرسشنامه‌های مذکور بر حسب طیف ۵ درجه‌ای لیکرت، از کاملاً مخالفم امتیاز ۱ تا کاملاً موافقم امتیاز ۵ است. جدول تناظری این پرسشنامه به صورت جدول (۱) می‌باشد.

اندازه‌گیری فرهنگ اخلاقی با استفاده از پرسشنامه ۱۵ گویه‌ای تروینو و همکاران (۱۹۹۸) و تطبیق با تحقیق شفر و وانگ (۲۰۱۰) که در حوزه حسابرسی آن را هنجاریابی نمودند، انجام شده است. این بخش شامل گویه‌هایی در زمینه پاداش و مجازات برای رفتارهای اخلاقی، رفتارهای همپیشگان و میزانی که رهبران سازمان به عنوان الگویی برای رفتار اخلاقی عمل می‌کنند، می‌باشد. علاوه بر این یک افته کوتاه در مورد رفتار حسابرس در موقعیت‌های تعارض که از تحقیق بامبر و لایر (۲۰۰۷) و ناپ (۱۹۸۵) اقتباس شده نیز درج شده است. از پاسخگویان درخواست شد که فرض کنند که این پرونده بزرگ‌ترین صاحبکار آن‌ها است. این مورد وضعیتی را توصیف می‌کند که در آن نتیجه‌گیری حسابرس آن است که بدهی‌های ثبت نشده، با اهمیت هستند، اما مدیریت صاحبکار به شدت مخالف با ثبت است. از پاسخ‌دهندگان در مورد احتمال اینکه آن‌ها رویه ترجیحی صاحبکار را می‌پذیرند و نیازی به ثبت بدهی‌ها در صورت‌های مالی نمی‌بینند، پرسش شد و برای نشان دادن عکس‌العمل آن‌ها یک مقیاس احتمالی که از ۱ (احتمال بسیار پایین) به ۱۰ (احتمال بسیار بالا) می‌رسد، در نظر گرفته شد. امتیاز بالاتر نشان‌دهنده احتمال بیشتر آن است که حسابرس به تقاضای مدیریت خود تن دهد و قضاوت بی‌طرفانه خود را حفظ نکنند. در نتیجه پاسخ به این افته، معیاری از بی‌طرفی حسابرس را در اختیار قرار می‌دهد. همچنین نیاز به شواهد تجربی بیشتری در زمینه تاثیر شناخت از صاحبکار و هویت حرفه‌ای حسابرس با در نظر داشتن بی‌طرفی حسابرس وجود دارد که توسط بامبر و لایر (۲۰۰۷) مطرح گردیده است. معیارهای مربوط به شناخت از صاحبکار و هویت حرفه‌ای از شاخص هویت سازمانی برداشت شد (میل و آشفوت، ۱۹۹۲؛ وان هاگینس، بامبر و لایر، ۲۰۰۷). تمام معیارها از مقیاس‌های تایید شده در تحقیقات قبلی اقتباس شدند؛ که در بخش ضمیمه مقاله ارائه شده است. در جدول (۱) تناظر سوالات و منابع ابزار درج شده است:

۱. با توجه به اینکه روش مدل‌یابی معادلات ساختاری، تا حد زیادی با جنبه‌های رگرسیون شباهت دارد، بر این اساس، برای تعیین حجم نمونه می‌توان بین ۵ الی ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر در نظر گرفت (هومن، ۱۳۹۸). بنابراین با توجه به اینکه تعداد سوال‌های پرسشنامه ۲۶ عدد است، حداقل به (۵*۲۶) ۱۳۰ نمونه نیاز است. نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها ۷۹ درصد (۳۱۷ عدد) است.

جدول (۱). جدول تناظری پرسشنامه و منبع سنجش گویه‌ها

ردیف	نوع متغیر	متغیر	مولفه‌ها	نماد	تعداد گویه	شماره گویه	منبع
۱	وابسته	بی‌طرفی حسابرس	بی‌طرفی (رفتار حسابرس در موقعیت‌های تعارض) (افته)	AO	۱	۱	بامبر و لایر (۲۰۰۷) ناپ (۱۹۸۵)
۲	مستقل	فرهنگ اخلاقی	شاخص کلی	EC	۱۵	۱-۱۵	تروینو و همکاران (۱۹۹۸) شفر و وانگ (۲۰۱۰)
			برخورد با اقدامات غیراخلاقی	PP	۴	۴-۱	
			هنجارهای اخلاقی	EN	۵-۱۲	۸	
			تمکین از قدرت	OA	۱۳-۱۵	۴	
۳	مستقل	هویت صاحبکار	-	CID	۴	۴-۱	وان هاگینس، بامبر و لایر (۲۰۰۷)
۴	مستقل	اهمیت صاحبکار	-	CIM	۱	۱	بامبر و لایر (۲۰۰۷) ناپ (۱۹۸۵)
۵	مستقل	هویت حرفه‌ای	-	PI	۵	۵-۱	میل و آشفورث (۱۹۹۲)

ماخذ: مطالعات پژوهش شامل تحقیقات تروینو و همکاران (۱۹۹۸)، شفر و وانگ (۲۰۱۰)، بامبر و لایر (۲۰۰۷)، ناپ (۱۹۸۵)، وان هاگینس، بامبر و لایر (۲۰۰۷)، میل و آشفورث (۱۹۹۲)، ناپ (۱۹۸۵)

پایایی و روایی پرسشنامه در مطالعات پیشین همانند اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶، ۲۰۱۵) بررسی و مورد تایید قرار گرفته است، و برای استفاده پرسشنامه مذکور در جامعه آماری مطالعه حاضر، پایایی آن از طریق آلفای کرونباخ و روایی آن از طریق روایی محتوا و روایی همگرا و روایی واگرا بررسی شد. بررسی روایی پرسشنامه از روش روایی محتوا استفاده شده است. بدین صورت که پرسشنامه ابتدا به تعدادی از صاحب نظران و حسابرسان داده شده و از آن‌ها در مورد سوالات و ارزیابی فرضیه‌ها نظرخواهی گردید که با انجام اصلاحات، به اتفاق روایی صوری پرسشنامه مورد تایید قرار گرفت. همچنین از طریق تحلیل عاملی تاییدی روایی همگرای پرسشنامه‌های مورد استفاده بررسی و تایید شده است. روایی همگرا از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$AVE = \frac{\sum \lambda_i^2}{n}$$

1. Content Validity

روایی همگرای محاسبه شده برای متغیرهای پژوهش در جدول ۲ آورده شده است که بیانگر روایی همگرای بالا برای تمامی متغیرهای پژوهش است (همگی بالاتر از ۰,۵ می‌باشند). قابلیت پایایی از طریق ضریب آلفای کرونباخ محاسبه گردید که برای تمامی متغیرهای پژوهش بالای ۰,۸ بدست آمد که نشان از پایایی ابزار می‌باشند. همچنین پایایی ترکیبی^۱ برای متغیرهای پژوهش بر اساس میزان سازگاری سوالات مربوط به سنجش هر عامل قابل محاسبه است. فرمول محاسبه پایایی ترکیبی به صورت زیر است:

$$CR = \frac{(\sum \lambda_i)^2}{(\sum \lambda_i)^2 + (\sum \varepsilon_2)^2}$$

با توجه به یافته‌های جدول (۲) پایایی ترکیبی محاسبه شده برای تمامی متغیرها بیش از ۰,۷ بوده و مقدار CR در تمامی موارد بیش از AVE می‌باشد که بیانگر سطح مناسب پایایی ترکیبی پرسشنامه مورد استفاده می‌باشد.

جدول (۲). شاخص‌های روایی و پایایی بر حسب متغیرهای پژوهش

متغیر	روایی همگرا (AVE)	روایی واگرا*	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)
فرهنگ اخلاقی	***	***	۰,۸۶۲	۰,۹۲۰
برخورد با اقدامات غیر اخلاقی	۰,۷۰۰	۰,۸۳۷	۰,۸۵۷	۰,۹۰۳
تمکین از مافوق و قدرت	۰,۷۲۷	۰,۸۷۹	۰,۸۵۲	۰,۹۱۰
هنجارهای اخلاقی	۰,۶۳۸	۰,۷۹۹	۰,۹۱۹	۰,۹۳۴
اهمیت صاحب کار	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰
شناخت حسابرس از صاحب کار	۰,۷۲۷	۰,۸۵۳	۰,۸۷۵	۰,۹۱۴
هویت حرفه‌ای	***	***	۰,۸۹۷	۰,۹۲۴
بی‌طرفی حسابدار	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰

*. فورنل و لاکر (۱۹۸۱)، برای بررسی روایی واگرا ماتریسی را پیشنهاد می‌دهند که این ماتریس مشابه با ماتریس خروجی نرم‌افزار Smart PLS در قسمت Latent Variable Correlations است، با این تفاوت که قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE سازه‌های پنهان (مکنون) است (به جهت رعایت اختصار، این جدول درج نشده است).
 ماخذ: یافته‌های حاصل از پژوهش

در این پژوهش از روش‌های موجود در آمار توصیفی و آمار استنباطی (آزمون کولموگروف-

اسمیرنوف و مدل معادلات ساختاری)؛ برای خلاصه و تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش استفاده شد. نرم افزار آماری مورد استفاده نیز SPSS 25 و SMART PLS 2.3 می‌باشد.

۵. یافته‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از تحلیل آماری پژوهش را در دو قسمت آمار توصیفی و آمار استنباطی ارائه می‌نماییم.

۵-۱. آمار توصیفی توزیع جمعیت‌شناختی

همانطور که در جدول (۳) نشان داده شده است، ترکیب جمعیت شناختی شامل ۳۱٫۹٪ (۱۰۱ نفر) زن شاغل حسابداری رسمی و ۶۱٫۱٪ (۲۱۶ نفر) مرد شاغل حسابداری رسمی است که در این میان بیشترین مشارکت کنندگان در تحقیق در بازه ۳۶ الی ۴۰ سال (۱۱۵ نفر) معادل ۳۶٫۳٪ است. بالاترین درجه تحصیلاتی مشارکت کنندگان، ۳۵٫۴٪ کارشناس ارشد (۱۱۲ نفر) و پس از آن، مقطع کارشناسی ۲۷٫۷٪ (۸۸ نفر) و مقطع دکتری ۲۵٫۴٪ (۸۱ نفر) است. از میان مشارکت کنندگان بیشترین بالای ۱۵ سال تجربه حرفه‌ای داشتند و رده مدیر حسابرسی ۳۰٫۸٪ (۹۸ نفر) و بعد از آن ۲۶٫۲٪ (۸۳ نفر) سرپرست حسابرسی است. همچنین از نظر رتبه‌بندی ۷۰٫۷٪ مشارکت کنندگان، در موسسات رده الف و پس از آن ۲۶٫۲٪ (۸۳ نفر) در موسسات حسابرسی رده ب معتمد بورس اوراق بهادار است که ترکیب مشارکت کنندگان ما، ۹۷ درصد در موسسات رده الف و ب فعال هستند.

جدول (۳). آمار توصیفی توزیع نمونه

نام متغیر	تعداد	درصد	نام متغیر	تعداد	درصد
جنسیت	زن	۱۰۱	تجربه	کمتر از ۵ سال	۲
	مرد	۲۱۶		۶ الی ۱۰ سال	۵۱
				۱۰ الی ۱۵ سال	۶۳
				۱۶ الی ۲۰ سال	۱۱۲
			بیش از ۲۰ سال	۸۹	۲۷,۷
سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۶	رده شغلی	شریک	۶۱
	۳۱ الی ۳۵ سال	۱۰۱		مدیر	۹۸
	۳۶ الی ۴۰ سال	۱۱۵		سرپرست ارشد	۵۴
	۴۱ الی ۴۵ سال	۲۴		سرپرست	۸۳
	۴۶ سال به بالا	۷		حسابرس ارشد	۲۱
تحصیلات	کارشناسی	۸۸	رده موسسه	الف	۲۲۴
	کارشناسی ارشد	۱۱۲		ب	۸۳
	دانشجوی دکتری	۳۴		ج	۷
	دکتری	۸۱		د	۰
	بی‌پاسخ	۲		بی‌پاسخ	۳
جمع	۳۱۷	۱۰۰	جمع	۳۱۷	۱۰۰

ماخذ: یافته‌های حاصل از پژوهش

۵-۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول (۴). آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

مؤلفه‌ها	میانگین	انحراف معیار	واریانس	تعداد
اهمیت صاحبکار	۲,۷۸۲	۱,۲۷۵	۱,۶۲۷	۳۱۷
شناخت صاحب کار	۲,۵۸۳	۰,۹۶۷	۰,۹۳۴	۳۱۷
هویت حرفه‌ای	۳,۵۸۶	۰,۸۵۸	۰,۷۳۷	۳۱۷
بی‌طرفی حسابداران	۳,۹۹۴	۱,۴۳۹	۲,۰۷۰	۳۱۷
فرهنگ اخلاقی	۲,۹۱۳	۰,۳۸۳	۰,۱۴۷	۳۱۷
تمکین از قدرت	۲,۷۱۵	۱,۰۳۳	۱,۰۶۸	۳۱۷
هنجارهای اخلاقی	۳,۴۸۳	۰,۹۰۹	۰,۸۲۷	۳۱۷
برخورد با اقدامات غیراخلاقی	۲,۵۴۰	۰,۹۴۸	۰,۸۹۹	۳۱۷

ماخذ: یافته‌های حاصل از پژوهش

نتایج جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که بالاترین میانگین مربوط به شاخص بی‌طرفی حسابداران با میانگین ۳/۹۹۴ با انحراف معیار ۱/۴۳۹ و واریانس ۲/۰۷۰ و کمترین میانگین مربوط به شاخص شناخت صاحب کار با میانگین ۲/۵۸۳ با انحراف معیار ۰/۹۶۷ و واریانس ۰/۹۳۴ می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که بالاترین میانگین مربوط به مولفه هنجارهای اخلاقی با میانگین ۳/۴۸۳ با انحراف معیار ۰/۹۰۹ و واریانس ۰/۸۲۷ و کمترین میانگین مربوط به مولفه برخورد با اقدامات غیر اخلاقی با میانگین ۲/۵۴۰ با انحراف معیار ۰/۹۴۸ و واریانس ۰/۸۸۹ می‌باشد.

۳-۵. آمار استنباطی

جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید (جدول ۵). در آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، فرضیه صفر، پیروی داده‌ها از توزیع نرمال می‌باشد و فرضیه مقابل عدم پیروی داده‌ها از توزیع نرمال است.

جدول ۵). آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

نتیجه آزمون	Z کلموگروف اسمیرنوف	سطح معنی‌داری	متغیرها
نرمال	۱,۳۰۰	۰,۶۸	فرهنگ اخلاقی حسابرسی
غیر نرمال	۴,۶۸۸	۰,۰۰۰۱	بی‌طرفی حسابرس
غیر نرمال	۲,۴۳۶	۰,۰۰۰۱	شناخت از صاحبکار
غیر نرمال	۲,۳۳۳	۰,۰۰۰۱	هویت حرفه‌ای حسابرس
غیر نرمال	۴,۷۷۷	۰,۰۰۰۱	اهمیت مشتری

ماخذ: یافته‌های حاصل از پژوهش

با توجه به جدول (۵) مقدار سطح معنی‌داری متغیر (فرهنگ اخلاقی حسابرسی) بزرگتر از ۰/۰۵ شده است که نشان از پیروی از توزیع نرمال است و مقدار سطح معنی‌داری متغیرهای (اهمیت حسابرس، شناسایی صاحبکار، هویت حرفه‌ای حسابرس و اهمیت مشتری) کوچکتر از ۰/۰۵ شده است که نشان از عدم پیروی از توزیع نرمال است. انجام مدل معادلات ساختاری در نرم افزار (SMARTPLS) و نتایج مستخرج از آن برای داده‌های نرمال یا غیرنرمال دارای اعتبار یکسانی است (رضازاده و داوری، ۱۳۹۳)، از این رو انجام آزمون‌ها پارامتریک در این خصوص از اعتبار لازم برخوردار است.

۵-۳-۱. معیار ضریب تعیین (R^2)

دومین معیار برای بررسی مدل ساختاری در یک پژوهش، ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد لازم به ذکر است این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد. مطابق شکل (۳)، مقدار R^2 برای بی طرفی حسابداران رسمی (۰/۳۹۱) محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

۵-۳-۲. برازش مدل کلی (معیار GOF)

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام GOF استفاده می‌شود، که این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2}$$

و مقدار *Communalities* از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. این مقادیر برای متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل، به شرح جدول (۶) می‌باشد که در نتیجه *Communalities* برابر است با ۰/۸۰۶.

جدول (۶). میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان

میانگین مقادیر اشتراکی	متغیرهای پنهان
۱,۰۰۰	اهمیت صاحب کار
۰,۷۰۰	برخورد با اقدامات غیر اخلاقی
۱,۰۰۰	بی طرفی حسابرسان
۰,۷۷۲	تمکین از مافوق و قدرت
۰,۷۲۷	شناخت حسابرسان از صاحب کار
۰,۶۳۸	هنجارهای اخلاقی
۰,۸۰۶	میانگین مقادیر فوق

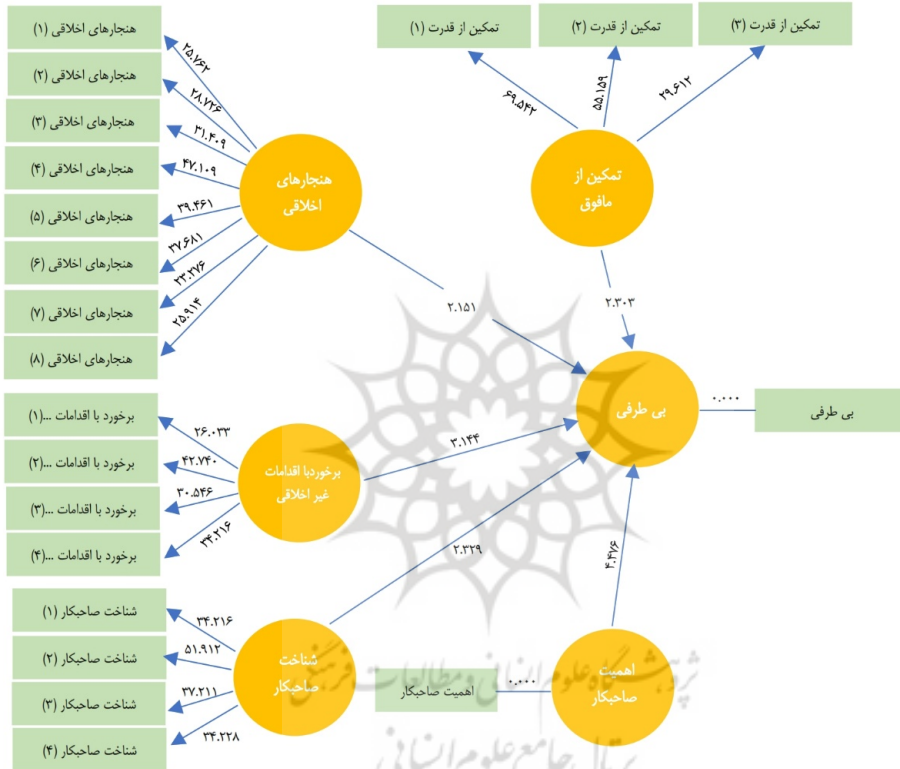
ماخذ: یافته‌های حاصل از پژوهش

از طرف دیگر، خروجی مدل نشان داده شده در نمایشگر (۳) نشان داد که مقدار R^2 متغیر درون‌زای مدل (۰/۳۹۱) بودند بنابراین R^2 برابر می‌شود با ۰/۳۹۱. بدین ترتیب مقدار معیار GOF برای پژوهش فوق برابر می‌شود با:

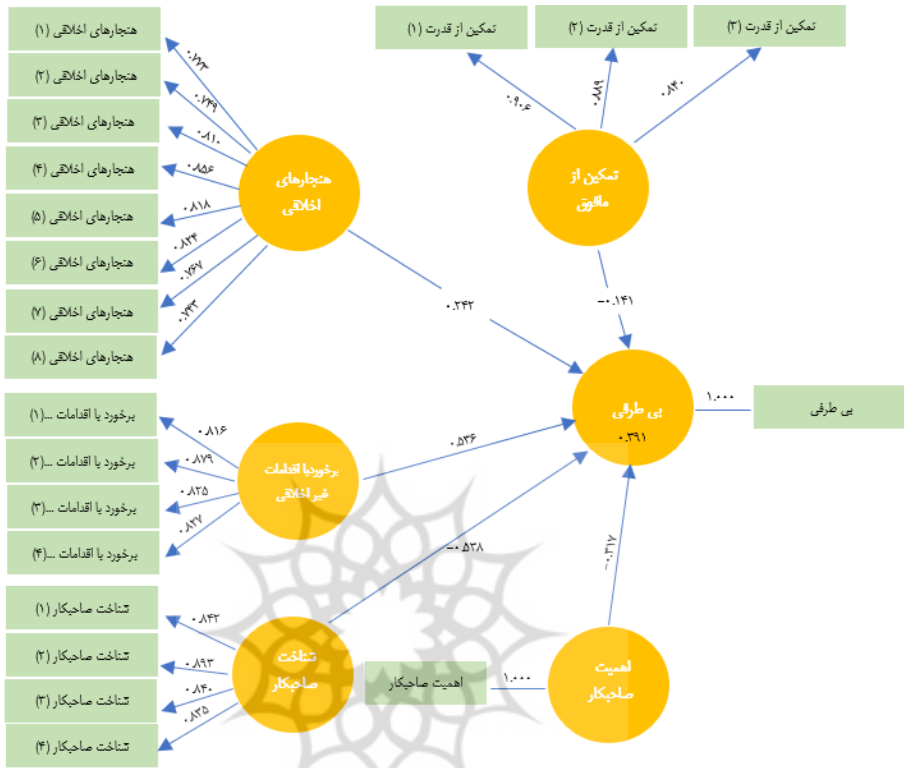
$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} = \sqrt{0.806 \times 0.391} = 0.561$$

با توجه به سه مقدار ۰/۲۵؛ ۰/۰۱ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳: ۷۳)، حاصل شدن مقدار ۰/۵۶۱ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.

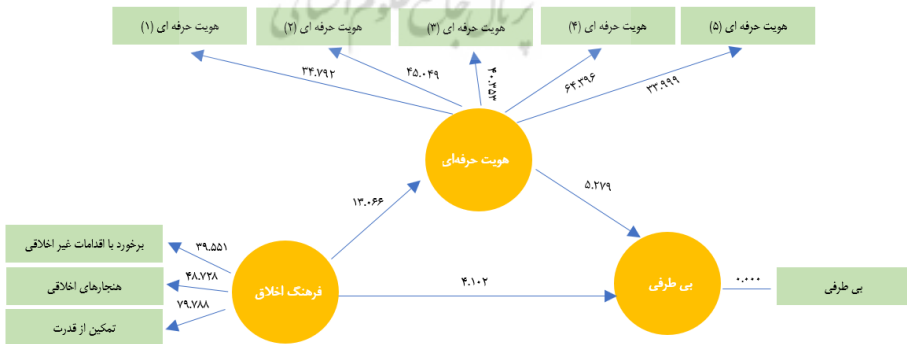
نمایشگر (۲). ضرایب معناداری Z متغیرهای فرعی



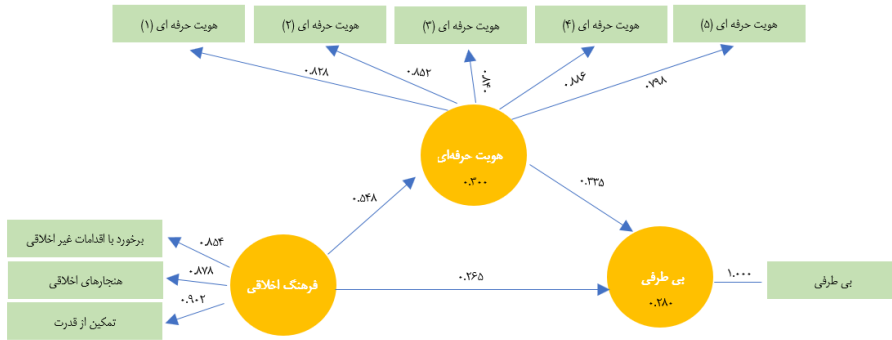
نمایشگر (۳). مقدار R² متغیرهای فرعی



نمایشگر (۴). ضرایب معناداری Z متغیرهای اصلی



نمایشگر (۵) مقدار R² متغیرهای اصلی



جدول (۷). مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد

مستقل	مسیر تحلیل	وابسته	آماره تی	خطای استاندارد	مقدار ضریب	سطح معناداری
فرهنگ اخلاقی (شاخص کلی)	←	بی‌طرفی	۴,۱۰۲	۰,۰۶۵	۰,۲۶۵	۰,۰۰۰۱
تمکین از مافوق و قدرت	←	بی‌طرفی	۲,۳۰۳	۰,۰۶۱	-۰,۱۴۱	۰,۰۲۲
هنجارهای اخلاقی حاکم بر موسسه	←	بی‌طرفی	۲,۱۵۱	۰,۱۱۲	۰,۲۴۲	۰,۰۳۲
برخوردها با اقدامات غیر اخلاقی	←	بی‌طرفی	۳,۱۴۴	۰,۱۷۱	۰,۵۳۶	۰,۰۰۲
شناخت حسابرس از صاحب کار	←	بی‌طرفی	۲,۳۲۹	۰,۲۳۱	-۰,۵۳۸	۰,۰۲۰
اهمیت صاحب کار	←	بی‌طرفی	۴,۴۷۶	۰,۰۷۱	-۰,۳۱۷	۰,۰۰۰۱
هویت حرفه‌ای	←	بی‌طرفی	۵,۲۷۹	۰,۰۶۳	۰,۳۳۵	۰,۰۰۰۱
فرهنگ اخلاقی	←	هویت حرفه‌ای	۱۳,۰۶۶	۰,۰۴۲	۰,۵۴۸	۰,۰۰۰۱

ماخذ: یافته‌های حاصل از پژوهش

در خصوص فرضیه نخست، یعنی اثرگذاری فرهنگ اخلاقی (شاخص کلی) بر بی‌طرفی حسابداران رسمی، همانطور که در جدول (۷) نشان داده شده است، سطح معنی‌داری (۰,۰۰۰۱)

و با توجه به اینکه آماره تی بزرگتر از ۱,۹۶ (۴,۱۰۲) است، و نظر به اینکه مقدار ضریب مسیر مثبت است، می‌توان نتیجه گرفت که یک ارتباط مثبت و معنی‌دار بین دو متغیر وجود دارد. ابعاد فرهنگ اخلاقی شامل تمکین از مافوق (فرضیه ۱-۱) با سطح معنی‌داری (۰,۰۲۲) و آماره تی (۲,۳۰۳) و مقدار ضریب مسیر (-۰,۱۴۱) نشان از ارتباط منفی میان تمکین از مافوق بر بی‌طرفی حسابرس دارد. در مورد هنجارهای اخلاقی حاکم بر موسسه حسابرسی (فرضیه ۱-۲)، با توجه به سطح معنی‌داری (۰,۰۳۲) و آماره تی (۲,۱۵۱) و ضریب مسیر مثبت، نشان می‌دهد که یک ارتباط مثبت برقرار است. برخورد با اقدامات غیر اخلاقی در موسسه حسابرسی (فرضیه ۱-۳) نیز با توجه سطح معنی‌داری (۰,۰۰۲) و آماره تی (۳,۱۴۴) و ضریب مسیر مثبت، نشان از یک ارتباط مثبت میان متغیرها دارد. شناخت حسابرس از صاحبکار (فرضیه ۲) با توجه به سطح معنی‌داری (۰,۰۲۰) و آماره تی (۲,۳۲۹) و ضریب مسیر منفی، نشان از ارتباط منفی میان دو متغیر دارد. یعنی با افزایش شناخت حسابرس، زمینه تضعیف بی‌طرفی حسابرس فراهم می‌شود. درجه اهمیتی که حسابرس برای صاحبکار خود قائل است (فرضیه ۳) نیز بر اساس سطح معنی‌داری (۰,۰۰۰۱) و آماره تی (۴,۴۷۶) و ضریب منفی مسیر یک ارتباط منفی را نشان می‌دهد. هویت حرفه‌ای حسابرس (فرضیه ۴) با توجه به سطح معنی‌داری (۰,۰۰۰۱) و آماره تی (۵,۲۷۹) و ضریب مسیر مثبت مندرج در جدول (۷) نشان از اثر گذاری مثبت بر بی‌طرفی حسابرس دارد. همچنین در خصوص ارتباط فرهنگ اخلاقی (شاخص کل) بر هویت حرفه‌ای نتایج بررسی ما نشان می‌دهد که با سطح معنی‌داری (۰,۰۰۰۱) و آماره تی (۱۳,۰۶۶) و ضریب مسیر مثبت، یک ارتباط مثبت بین دو متغیر برقرار است.

۵-۳-۳. آزمون‌های اضافی (اثر میانجی هویت حرفه‌ای)

به نظر می‌رسد در میان روابط مستقیم، یک ارتباط غیر مستقیم نیز میان فرهنگ اخلاقی و هویت حرفه‌ای برقرار است (نمایشگر ۱). به عنوان یک آزمون استحکام، ما نقش هویت حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر میانجی در نظر گرفتیم تا ارتباط غیر مستقیم فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی را مورد ارزیابی قرار دهیم. برای بررسی نقش میانجی‌گر، از آزمون سوبل استفاده شد که برای معناداری تاثیر متغیر میانجی در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. در آزمون سوبل اگر مقدار Z-value بیشتر از ۱/۹۶ باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن تاثیر میانجی یک متغیر را می‌توان تایید نمود.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی = ۰,۵۴۸

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته = ۰,۳۳۵

S_a : خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی = ۰,۰۴۲

S_b : خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته = ۰,۰۶۳

$$Z - value = \frac{(0.548) \times (0.335)}{\sqrt{(0.335^2 \times 0.042^2) + (0.548)^2 \times (0.063^2)}} = 4.924$$

با توجه به اینکه مقدار z -value محاسبه شده (۴,۹۲۴) بزرگتر از $1/96$ بدست آمده است در نتیجه فرهنگ اخلاقی از طریق هویت حرفه‌ای با بی‌طرفی حسابداران رسمی تاثیر دارد.

همچنین برای تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی از آماره‌ای به نام VAF استفاده می‌شود که مقدار بین ۰ و ۱ را اختیار می‌کند و هرچه این مقدار به ۱ نزدیکتر باشد نشان از قوی‌تر بودن تاثیر متغیر میانجی دارد در واقع این مقدار نسبت اثر غیر مستقیم بر اثر کل را می‌سنجد.

C: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰,۲۶۵

$$VAF = \frac{(0.548) \times (0.335)}{(0.548) \times (0.335) + (0.265)} = 0.409$$

این بدان معناست که ۴۰/۹ درصد از اثر کل فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی حسابداران رسمی از طریق نقش غیر مستقیم هویت حرفه‌ای تبیین می‌شود.

۶. نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش‌های حسابرسی اساساً بر مقوله رفتارهای غیراخلاقی و کج رفتاری‌های حرفه‌ای و اخلاقی حساب‌سازان متمرکز شده‌اند، اما در تقویت کیفیت حسابرسی، عامل بی‌طرفی حساب‌ساز که نقش با اهمیتی دارد، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. کیفیت قضاوت حساب‌ساز تا حدود زیادی وابسته به این مهم است. پژوهش‌های متعددی در زمینه فرهنگ اخلاقی در ادبیات حسابداری وجود دارد، همچنین پژوهش‌های زیادی به بررسی رفتارهای بی‌طرفانه حساب‌ساز پرداخته است، ولی هیچ‌کدام از این پژوهش‌ها به‌طور مستقیم تأثیر فرهنگ اخلاقی را بر رفتار بی‌طرفانه حساب‌ساز بررسی نکرده‌اند (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۸). در پژوهش حاضر تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی و هویت حرفه‌ای حسابداران رسمی بر تقویت بی‌طرفی مورد بررسی قرار گرفت. بی‌طرفی حساب‌سازان، مستقیماً بر کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌ساز اثرگذار است، همچنین توسعه فرهنگ اخلاقی در سازمان، می‌تواند هویت حرفه‌ای حساب‌سازان را نیز تحت تاثیر قرار دهد. حساب‌سازان با هویت حرفه‌ای قوی‌تر، بر جنبه‌های استقلال، بی‌طرفی، قضاوت حرفه‌ای، و فعالیت‌های در راستای منافع عمومی تاکید بیشتری دارند (بامبر و لایر، ۲۰۰۷؛ گندرون و همکاران، ۲۰۰۶) و اقدامات غیراخلاقی کمتری مرتکب می‌شوند.

۶-۱. نتایج فرضیه‌ها

نتایج بررسی ما در خصوص فرضیه‌های نخست تحقیق نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی (شاخص کلی - فرضیه اول) ارتباط مثبتی با تقویت بی‌طرفی حسابداران رسمی دارد. در خصوص مؤلفه‌های فرهنگ اخلاقی شامل تمکین از مافوق و کرنش‌پذیری در برابر قدرت (فرضیه ۱-۱)، یک ارتباط معکوس مستند شد، یعنی هر قدر درجه پذیرش مافوق و کرنش‌پذیری بالاتر

باشد، بی‌طرفی حسابداران رسمی کاهش می‌یابد. در خصوص مؤلفه‌های اخلاقی حاکم بر موسسات حسابرسی (فرضیه ۲-۱) یک ارتباط مثبت یافت شد و در خصوص مؤلفه سوم یعنی برخورد با اقدامات غیر اخلاقی (۳-۱) زمینه تقویت بی‌طرفی حساب‌برسان خواهد شد. به صورت کلی در طیف اول ترویج و تقویت فرهنگ اخلاقی زمینه افزایش بی‌طرفی حساب‌برسان خواهد شد. در خصوص فرضیه دوم و سوم یعنی شناخت حساب‌برس از صاحبکار و اهمیت ادراک شده صاحبکار، هر دو مؤلفه اثر منفی بر بی‌طرفی حسابداران رسمی دارد. نتایج ما نشان داد که طول ارتباط حساب‌برس با صاحبکار و ادراک وی از اهمیت مشتری می‌تواند زمینه سازش را برای حساب‌برس فراهم نماید. در خصوص فرضیه چهارم، هویت حرفه‌ای عاملی است که گرایش موسسات به توسعه حرفه‌ای و اهداف حرفه را منعکس می‌کند که نتایج ما نشان داد هویت حرفه‌ای بر بی‌طرفی حسابداران رسمی اثر مثبت دارد. در محیط‌های حرفه‌ای، برنامه‌های موسسات در راستای تقویت هویت حرفه‌ای بیشتر می‌شود و در چنین محیط‌هایی، فضای توسعه بی‌طرفی و پایبندی به استقلال در سطح موسسات و هر کار حسابرسی افزایش می‌یابد.

ما یک فرضیه در قالب اثر فرهنگ اخلاقی بر هویت حرفه‌ای را نیز مورد بررسی قرار دادیم. نتایج ما نشان داد که هویت حرفه‌ای به طور قابل ملاحظه‌ای تحت تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی قرار دارد. از این رو در خصوص یک ارتباط میانجی به عنوان آزمون اضافی، به یک نتیجه جالب دست یافتیم، و آن اینکه، هویت حرفه‌ای یک نقش میانجی در ارتباط فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابداران رسمی دارد. در واقع نتایج ما نشان می‌دهد هر قدر موسسات حسابرسی در راستای توسعه و تقویت فرهنگ اخلاقی قدم بردارند، بی‌طرفی حساب‌برس افزایش می‌یابد و در نتیجه پیامدهای مثبت و حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی افزایش خواهد یافت. همانطور که در بخش مبانی نظری تشریح شد، چارچوبی که زمینه تقویت فرهنگ اخلاقی است، فضای حاکم بر موسسه است. استقلال به عنوان معیار سنجش کیفیت و تمایل به افشا توسط حساب‌برسان تلقی شده است (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱) از این رو ترکیب تجربه و بی‌طرفی حساب‌برسان، کیفیت حسابرسی را افزایش خواهد داد. یافته‌های ما نشان داد که حساب‌برسان دارای سطوح بالاتر فرهنگ اخلاقی، موجب تقویت هویت حرفه‌ای حساب‌برس می‌شود.

نتایج ما حاکی از آن است که حساب‌برسان در موسسات با فرهنگ اخلاقی قوی‌تر، از نظر عدم پذیرش رویه‌های حسابداری مرجح صاحبکار، تصمیمات هدفمند و بی‌طرفانه‌تری می‌گیرند تا حساب‌برسان در شرکت‌های حسابرسی با فرهنگ اخلاقی ضعیف‌تر. محیط‌های سلطه طلبانه، با رفتارهای اخلاقی در تناقض هستند، زیرا رفتار اخلاقی مستلزم فضایی برای نقد و به چالش کشیدن مدیریت و دستورالعمل‌ها است (شفر و وانگ، ۲۰۱۰). حساب‌برسان بیشتر در محیط‌هایی فرهنگی، قضاوت عینی و بی‌طرفانه می‌کنند که در آن محیط‌ها سیستم پاداش و تنبیه وجود داشته باشد. نتایج ما با تحقیق اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۵، ۲۰۱۶)، پونمون (۱۹۹۲)، و ویندورز و اشکانسی (۱۹۹۶) و خدیر و همکاران (۱۳۹۸) هم راستا است. همچنین یافته‌های ما نشان دهنده توسعه هویت حرفه‌ای حساب‌برس در محیط‌های قوی فرهنگی است که این موضوع توسط

اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۵؛ ۲۰۱۶) نیز مورد تایید قرار گرفت. خصوص سایر متغیرهای پژوهش؛ تحقیق مشابهی یافت نشد. در قالب آزمون اضافی، مؤلفه‌های اثر گذار فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس بر اساس تفاوت‌های جنسیتی حساب‌رسان و رده‌سازمانی مورد ارزیابی قرار گرفت که تفاوت معنی داری میان دو گروه یافت نشد اما در خصوص آزمون تفاوت میان رتبه‌بندی موسسات حسابرسی، موسسات رتبه الف رابطه قوی تری را نسبت به سایر موسسات نشان دادند (نتایج اضافی در این بخش، در مقاله درج نشده است).

۲-۶. پیشنهادهای حاصل از پژوهش

آنچه ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵، ۲۰۱۶؛ پونمون، ۱۹۹۲ و ویندورز و اشکانسی، ۱۹۹۶) تقویت هویت حرفه‌ای می‌تواند زمینه افزایش کیفیت قضاوت‌های حسابرس را فراهم کند. پایبندی به اصول و رفتار حرفه‌ای موسسات، با تقاضای بازار می‌تواند در تضاد باشد، زیرا سطوح تمایل صاحبکاران، بیش از آنکه کیفیت حسابرسی باشد، تمایل به مذاکره و تساهل و تسامح با حساب‌رسان است تا بی‌طرفی و استقلال حساب‌رسان را تحت تاثیر قرار دهد. اگر موسسات حسابرسی، به سوی تمایلات، صاحبکاران، خود متمایل باشند، با الگوی حرفه‌ای گرایبی ممکن است در تعارض باشد، و بالعکس. تقویت هویت حرفه‌ای، برای بقای حرفه و توسعه صنعت، لازم است از این رو ضرورت دارد، جامعه حسابداران رسمی ایران، و نهادهای نظارتی به جهت توسعه فضای بازار و کسب و کار حسابرسی و همچنین تحقق موضوع کیفیت حسابرسی در بطن توسعه بازار و رقابت، از طریق ایجاد محرک‌های تشویقی به پایبندی بیشتر به اصول حرفه‌ای موسسات حسابرسی (همچون امتیازهای کنترل کیفیت و شفافیت عملکرد حساب‌رسان)، فضای حرفه‌ای‌گرایی و حرکت به سمت توسعه معیارهای اخلاقی در موسسات گام بردارند.

به نظر می‌رسد علیرغم تلاش‌های فراوانی که نهادهای ناظر بر بازار و حسابرسی صرف می‌نمایند، سیاست‌هایی مثل دوره تصدی و چرخش اجباری به تنهایی عاملی بر تقویت بی‌طرفی و استقلال نیست، و سازوکارهایی مثل توسعه فرهنگ اخلاقی، زمینه تقویت استقلال حسابرسی خواهد بود. بر این اساس به نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی و سازمان بورس پیشنهاد می‌شود در قالب سیاست‌های ارزیابی و ترفیع و رتبه‌بندی موسسات حسابرسی به توسعه فرهنگ اخلاقی در سازمان‌ها توجه و به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود با طراحی ساختارهای حمایتی در موسسات حسابرسی زمینه این مهم را فراهم و در حصول نتیجه اهتمام فراوان نمایند. علاوه بر این به نظر هویت حرفه‌ای عامل اثرگذاری بر توسعه بی‌طرفی حسابرسی است و فرهنگ اخلاقی بر توسعه هویت حرفه‌ای نیز اثر گذار است.

۳-۶. محدودیت‌های پژوهش

نتایج پژوهش حاضر به دلیل برقراری برخی از محدودیت‌های حاکم بر فضای تحقیق، باید با احتیاط تفسیر شود. از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر، ابزار اندازه‌گیری است که هر چند این

ابزار در سایر پژوهش‌ها، اعتبار سنجی شده، و ما نیز از روایی و پایایی آن اطمینان حاصل نمودیم، اما کماکان، این احتمال برقرار است که سنجه‌های دیگری نیز وجود داشته باشند که بر تبیین بهتر بی‌طرفی حسابرس و فرهنگ اخلاقی، اثر گذار باشند. همچنین انگیزه‌ها و شرایط روحی و روانی مشارکت‌کننده‌گان در تحقیق، مورد توجه قرار نگرفت، از این گذشته به دلیل مشغله فراوان حسابداران رسمی، بازه زمانی وصول طولانی و عدم دسترسی به بخش عمده‌ای از جامعه، مستلزم احتیاط در تفسیر و بسط نتایج است.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. آقایی چادگانی، آرزو و احمدی، نوشین. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرسان بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۵، شماره ۳، صص ۳۳-۵۲.
۲. اسفیدانی، محمد رحیم و محسنین، شهریار. (۱۳۹۳). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم‌افزار Smart-PLS: آموزشی و کاربردی، چاپ اول، تهران: موسسه کتاب مهریان نشر.
۳. اکبری، رضا و جهانشاد، آزیتا. (۱۳۹۹). جهت‌گیری اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۳۶)۹، صص ۱۱۳-۱۲۲.
۴. بابایی خلیلی، جواد؛ عبدلی، محمد رضا و ولیان، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل واکاوی محتوایی و پیوندی ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۸، شماره ۳۱، صص ۱۳۳-۱۵۴.
۵. بامری، مرضیه؛ صفری گرایلی، مهدی و ولیان، حسن. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۴، شماره ۸، صص ۹۳-۱۲۹.
۶. بیرجندی، حمید؛ خدای‌پور، احمد و پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس، حسابداری مدیریت، سال ۱۲، شماره ۴۲، صص ۱۵-۲۶.
۷. پیکرنگار قلعه رودخانی، صدیقه، بنی‌مهد، بهمن، خردیار، سینا و وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۳۹۹). سبک‌های تفکر و بی‌طرفی حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۳۵)۹، صص ۶۹-۸۲.
۸. تقوی، سعید (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی حاکم بر موسسه حسابرسی و هویت حرفه‌ای بر بی‌طرفی و صداقت حسابرس در مؤسسات حسابرسی استان خراسان رضوی، پایان نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد در رشته مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بردسکن.
۹. حیرانی، فروغ؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ بنی‌مهد، بهمن و رهنمای‌رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت، ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۷، صص ۹۸-۷۱.
۱۰. خدیصر، حسینعلی؛ غفوریان شاگردی امیر و مهدوی پور، علی. (۱۳۹۸). رابطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی با بی‌طرفی و استقلال، اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۴، شماره ۴، صص ۹۶-۱۰۳.
۱۱. رضایی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن و حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل، دانش حسابرسی، سال ۱۸، شماره ۷۱، صص ۱۷۵-۱۹۹.
۱۲. رضا زاده، آرش و داوری، علی. (۱۳۹۳). مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ اول.
۱۳. شرمسور، ج، هانت، ج و ازبورن، ر. (۱۳۸۶). مدیریت رفتار سازمانی. ترجمه مهدی ایران نژادپاریزی و همکاران. کرج، مؤسسه تحقیقات و آموزش مدیریت. چاپ چهارم.
۱۴. هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۸). استنباط آماری در پژوهش رفتاری، انتشارات سمت، چاپ دوازدهم.

۱۵. یوسفی شارمی، میرامید، بنی‌مه‌د، بهمن. (۱۳۹۸). تاثیر عواطف فردی بر بی طرفی حسابرس. دانش حسابداری مالی، شماره ۶(۱)، ۱۶۳-۱۸۵.

ب- منابع خارجی:

1. Agoglia, P. C., Hatfield, R. C., and T. Lambert. 2010. An Examination of Audit Managers Preference for the Underreporting of Time by Their Audit Staff. International Conference: Georgia State University.
2. Alderman, C. and J. Deitrick. 1982. Auditors' Perception of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 1: 53-68.
3. Almer, E., Higgs, J., and K. Hooks. 2005. A Theoretical Framework of the Relationship Between Public Accounting Firms and their Auditors. *Behavioral Research in Accounting* 17(1): 1-22.
4. Alok, K. and D. Israel. 2012. Authentic Leadership and Work Engagement. *The Indian Journal of Industrial Relations* 47(3): 498-510.
5. Bamber, E. M., and V. M. Iyer. 2007. Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 26(2): 1-24.
6. Bauer, T. 2015. The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review* 90(1): 95-114.
7. Bayou, M. E., Reinstein, A., and F. Paul. 2011. To Tell the Truth: A Discussion of Issues Concerning Truth and Ethics in Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 36(2): 109-124.
8. Bierstaker, J. L., Bedard, J. C., and S. F. Biggs. 1999. The role of problem shifts on auditors' decision processes in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 18(1): 18-36.
9. Broberg, P., Umans, T., S. Peter., and, E. Theodorsson. 2018. Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (31) 2: 374-399.
10. Carey, P., and R. Simnett. 2006. Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review* 81(3): 653-676.
11. Carter, C., Spence, C. and Muzio, D. 2015. Scoping an agenda for future research in to the professions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (28) 8: 1198-1216.
12. Casey, D. P., Davidson, R. A., and Schwartz. B. N. 2001. The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics* 34(2): 101-121.
13. Cianci, A. M., and J. Bierstaker. 2009. Auditors' efficiency motivated evaluation. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 25(1): 20-27.
14. Citron, D. B. 2003, The UK 's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 16(2): 244-274.
15. DeZoort, F. T., and A. T. Lord. 1997. A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature* (16): 28-86.
16. Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A., Heitzman, S., and Melendrez, D. D. 2008. Auditor fees and cost of debt. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 23(1): 1-22.
17. Douglas, P. C., Davidson, R. A., and B. N. Schwartz. 2001. The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics* 34(2): 101-121.
18. Emerson, T., Conroy, S., and Stanley, C. 2007. Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey. *Journal of Business Ethics* 71(1): 73-87.

19. Finn, D. W., Chonko, L. B., and S. D. Hunt. 1988. Ethical problems in public accounting: The view from the top. *Journal of Business Ethics*, 7(8): 605–615.
20. Ford, R. C., and W. D. Richardson. 1994. Ethical decision making: A review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics* 13(2): 205–221.
21. Freidson, E. 2001, *Professionalism: The Third Logic*, University of Chicago Press, Chicago, IL.
22. Fritzsche, D. J. 1991. A model of decision-making incorporating ethical values. *Journal of Business Ethics* 10(11): 841–852.
23. Gendron, Y., Suddaby, R. and H. Lam. 2006, An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics* 64 (2): 169-193.
24. Glover, S. M., Prawitt, D. F., Wilks, T. J., and L. McDaniel. 2005. Why do auditors over-rely on weak analytical procedures? The role of outcome and precision. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24: 197–220.
25. Grey, C. 1998. On being a professional in a 'Big Six' firm. *Accounting Organisations and Society* 23 (5/6): 569-587.
26. Gul, F. A., Fung, S. Y. K., and B. Jaggi. 2009. Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics* 47(3): 265–287.
27. Gurley, K., Wood, P., and I. Nijhawan. 2007. The effect of punishment on ethical behavior when personal gain is involved. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues* 19(1): 91–105.
28. Haynes, C. M., Jenkins, J. G., and Nutt, S. R. 1998. The relationship between client advocacy and audit experience: An exploratory analysis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 17(2): 88–104.
29. Heckman, D.R., Steensma, K.H., Bigley, G.A. and Hereford, J.F. 2009, Effects of organisational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behavior. *Journal of Applied Psychology* 94 (5): 1325-1335.
30. Herda, D. N., Lavelle, J. J. 2015. How client identification and client commitment uniquely influence auditor objectivity. *The Accounting Review* 9 (2): 36-41.
31. Hollingsworth, C., and Li, C. 2012. Investors' perceptions of auditors' economic dependence on the client: Post-SOX evidence. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 27(1): 100–122.
32. Hosmer, L. T.: 1994, *Strategic Planning as if Ethics Mattered*, *Strategic Management Journal* 15, 17–34.
33. Huhtala M, Kangas M, Lamsa AM, Feldt T. 2011. Ethical managers in ethical organizations? The leadership-culture connection among finish managers. *Leader Ship & Organization Development Journal*; 3: 250-270.
34. Jenkins, J. G., Deis, D. R., Bedard, J. C., and Curtis, M. B. 2008. Accounting firm culture and governance: A research synthesis. *Behavioral Research in Accounting* 20(1): 45–74.
35. Johnson, A. 2014. The influence of professional identity and outcome knowledge on professional judgment. Doctor of Philosophy dissertation, Florida Atlantic University.
36. Kadous, K., Kennedy, S. J., and Peecher, M. E. 2003. The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review* 78(3): 759–778.
37. Kaptein, M. 2008. Developing and testing a measure for the ethical culture of organizations: The corporate ethical virtues model. *Journal of Organizational Behavior* 29(7): 923–947.
38. Kaptein, M. 2011. Understanding unethical behavior by unraveling ethical culture. *Human Relations* 64(6): 843–869.
39. Key, S. 1999. Organizational ethical culture: Real or imagined? *Journal of Business Ethics*

- 20(3): 217–225.
40. Kunda, Z. 1990. The case for motivated reasoning. *Psychological Bulletin* 108(3): 480–498.
 41. Kunda, Z. 1999. *Social cognition: Making sense of people*. Cambridge, MA: The MIT Press.
 42. Mautz, R. K., and Sharaf, H. A. 1961. *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
 43. Otley, D. T., and Pierce, B. J. 1996. The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 15(2): 65–84.
 44. Pentland, B. T. 1993, Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society* 18(7): 605-620.
 45. Pierce, B., and Sweeney, B. 2005. Management control in audit firms: Partners' perspectives. *Management Accounting Research* 16(3): 340–370.
 46. Ponemon, L. A. 1992. Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research* 9(1): 171–189.
 47. Shafer, W. E., and Wang, Z. 2010. Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants. *Managerial Auditing Journal* 25(4): 377–400.
 48. Sharma, D.S. and Sidhu, J. 2001, Professionalism vs commercialism: the association between non-audit services (NAS) and audit independence. *Journal of Business Finance and Accounting* 28 (5/6): 595-629.
 49. Sori, Z. M., Karbhari, Y. and Mohamad, S. 2010. Commercialization of accounting profession: the case of non-audit services. *International Journal of Economics and Management* 4(2): 212-242.
 50. Stefaniak, C. M., Houston, R. W., and Cornell, R. M. 2012. The effects of employer and client identification on internal and external auditors' evaluations of internal control deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 31(1): 39–56.
 51. Svanberg, J., and Öhman, P. 2013. Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal* 28(7): 572–591.
 52. Svanberg, J., and Öhman, P. 2015. Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *British Accounting Review* 47(4): 395–408.
 53. Svanberg, J., Öhman, P., and Neidermeyer, P. E. 2018. Client-identified auditor's initial negotiation tactics: A social-identity perspective. *Managerial Auditing Journal* 33(6/7): 633-654.
 54. Svanberg, J., and Öhman, P. 2016. Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe* 13(1): 65-79.
 55. Svanberg, J., Öhman, P., and Neidermeyer, P. E. 2017. The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 30(5): 1142–1159.
 56. Svanberg, J., Öhman, P., and Neidermeyer, P. E. 2019. Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in Accounting*, 44 (2): 121-131.
 57. Sweeney, B. and F. Costello. 2009. Moral Intensity and Ethical Decision-making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students. *Accounting Education*.18(1): 75-97.
 58. Sweeney, B., Arnold, D., and 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.
 59. Tagesson, T. and Öhman, P. 2015. To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems. *Journal of Accounting and Organizational Change* 11(2): 175-192.
 60. Taylor, E., Curtis, M., and Chui, L. 2012. Staff Auditors' Observations of Questionable Peer Behavior. *The CPA Journal* 82(6): 66-71.
 61. Trevino, L. K., Butterfield, K. D., and McCabe, D. L. 1998. The ethical context in

- organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly* 8(3): 447–476.
62. Trevino, L. K. 1990. A cultural perspective on changing organizational ethics. In R. Woodman and W. Passmore (Eds.), *Research in organizational change and development*. Greenwich, CT: JAI Press.
 63. Trevino, L. K., and Ball, G. 1992. The social implications of punishing unethical behavior: Observers' cognitive and affective reactions. *Journal of Management* 18(4): 751–768.
 64. Trevino LK, Nelson KA. 2010. *Managing business ethics*. 5th ed. New York: John Wiley & Sons. P. 480.
 65. Tysiac, K. 2013. Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862.htm>
 66. Wan-Huggins, V. N., Riordan, C. M., and Griffith, R. W. 1998. The development and longitudinal test of a model of organizational identification. *Journal of Applied Social Psychology* 28(8): 724–749.
 67. Willett, C., and Page, M. 1996. A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review* 28(2): 101–120.
 68. Windsor, C., and Ashkanasy, N. 1995. The effect of client management bargaining power, moral reasoning development and belief in a just world on accountant independence. *Accounting, Organization and Society* 20(7–8): 701–720.
 69. Windsor, C., and Ashkanasy, N. 1996. Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions. *Behavioral Research in Accounting* 8(supplement): 80–97.
 70. Wulf K. 2012. *Ethics and compliance programs in multinational Organization*. USA: Springer. P. 411.

ضمیمه پرسشنامه تحقیق

* لطفا میزان موافقت یا مخالفت خود با هر یکی از عبارتهای زیر را با ✓ مشخص نمایید.

فرهنگ اخلاقی

گویه‌ها	کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
۱) در این موسسه مدیران در موارد وقوع رفتارهای غیراخلاقی، با آن برخورد انضباطی می‌نمایند.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۲) کارکنان این موسسه می‌بینند، اشخاصی که قوانین اخلاق حرفه‌ای را نقض می‌کنند، کماکان پاداش سازمانی دریافت می‌دارند.*	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۳) مجازات‌های مربوط به ارتکاب رفتارهای غیر اخلاقی در این موسسه با جدیت و شدت به اجرا در می‌آید.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۴) رفتار غیراخلاقی در این موسسه همراه با جریمه و تادیب است.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۵) مدیران ارشد این موسسه استانداردهای اخلاقی بالایی را ارائه می‌دارند.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۶) در این موسسه به اشخاص براساس شایستگی و صلاحیت پاداش داده می‌شود.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۷) مدیران ارشد این موسسه به طور مرتب نشان می‌دهند که به اخلاق توجه دارند.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۸) مدیران ارشد این موسسه، الگوهایی از رفتارهای غیر اخلاقی هستند.*	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۹) رعایت الگوهای اخلاقی و رفتاری در این موسسه یک موضوع رایج و عادی است.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۱۰) مدیران ارشد این موسسه، تصمیم‌گیری‌ها را در جهت رویکردهای اخلاقی سوق می‌دهند.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۱۱) به رفتار اخلاقی در این موسسه پاداش داده می‌شود.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۱۲) الزامات قوانین اخلاق حرفه‌ای با هنجارها و نرم‌های عرفی سازمان سازگار است.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۱۳) در این موسسه، اطاعت از اشخاص قدرتمند و رده بالا بدون هیچ سوالی، الزامی است.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۱۴) انتظار می‌رود افرادی که در این موسسه فرار دارند، کارها را طوری انجام دهند که به آنها گفته می‌شود.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
۱۵) در این موسسه همیشه حق با رئیس است.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* امتیاز دهی گویه‌های ۲ و ۸ به صورت معکوس است.

بی طرفی حسابرسی

لطفاً به پرونده حسابرسی کوتاه زیر پاسخ دهید. هر چند می‌دانیم برای پاسخ به آن به اطلاعات بیشتری نیاز است، اما لطفاً بر اساس اطلاعات در دسترس پاسخ دهید و فرض کنید که این پرونده مربوط به بزرگترین صاحبکار شما است.

در حسابرسی سال جاری، اختلاف بین شما و مدیریت بزرگترین صاحبکار بر سر اهمیت بدهی‌های ثبت نشده مکشوفه در جریان حسابرسی ایجاد شده، بوجود آمده است. دستورالعمل‌های حرفه‌ای و شرکت، پاسخی قطعی در مورد اهمیت مبلغ مربوطه ارائه نمی‌دهند. به نظر شما، مقادیر بااهمیت است. با این حال، مدیریت صاحبکار به شدت مخالف است مدیر شرکت معتقد است که کل مبلغ بدهی‌های ثبت نشده فاقد اهمیت است و بنابراین لازم نیست که اصلاحاتی از این بابت در صورت‌های مالی انجام شود. به عنوان حسابرس، چه میزان احتمال وجود دارد که ثبت این بدهی‌ها را الزامی ندانید؟ لطفاً پاسخ خود را در قالب احتمال میان ۱ (احتمال خیلی کم) و ۱۰ (احتمال خیلی زیاد) ارائه دهید.

خیلی زیاد ۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	خیلی کم ۱
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

اهمیت صاحبکار

خیلی زیاد	زیاد	نظری ندارم	کم	خیلی کم	گویه‌ها
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۱) بر اساس افته مطرح شده در بالا، اهمیت این صاحبکار برای شما چقدر است؟

هویت صاحبکار

کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم	گویه‌ها
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۱) وقتی کسی از صاحبکارم تعریف می‌کند، احساس می‌کنم من را مورد تحسین قرار داده است.
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۲) وقتی که من در مورد صاحبکار صحبت می‌کنم، معمولاً می‌گویم "ما" به جای "آنها".
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۳) موفقیت‌های صاحبکارم، موفقیت‌های من است.
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۴) وقتی کسی از صاحبکارم انتقاد می‌کند، احساس می‌کنم به من توهین می‌شود.

هویت حرفه‌ای

کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم	گویه‌ها
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۱) وقتی کسی از حرفه من انتقاد کند، احساس می‌کنم به من توهین می‌شود.
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۲) وقتی من در مورد حرفه ام صحبت می‌کنم، معمولاً می‌گویم "ما" به جای "آنها".
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۳) من نسبت به آنچه دیگران در مورد حرفه من تصور دارند، بسیار علاقه‌مند هستم.
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۴) موفقیت‌های حرفه، موفقیت‌های من است.
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	۵) وقتی کسی حرفه من را تحسین می‌کند، احساس می‌کنم من را مورد تحسین قرار داده است.