

طراحی مدل فراگیر فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۱۷
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۴

■ رضا اکبری^۱

■ هاشم نیکومرام^۲

■ آریتا جهانشاد^۳

■ رمضانعلی رویایی^۴

چکیده:

بخش مهمی از هویت حرفه‌ای کسب و کارهای امروزی در ارزش‌هایی از اخلاق‌گرایی معنا می‌یابد که محیط اجتماعی و استانداردهای حرفه در شکل‌گیری منسجم آن نقش مهمی را ایفا می‌کنند. فضیلت‌مآبی به عنوان هویت اخلاق حرفه‌ای بخشی از کارکردهای عمل‌گرایانه ی کسب و کارهاست که به ایجاد ارزشمندی بیشتر برای فرد منجر خواهد شد. فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه بخشی از این هویت در حرفه حساب‌برسی که قادر است کارکردهای قضاوت در حرفه‌ی حساب‌برسی را توسعه بخشد. هدف این پژوهش طراحی مدل فراگیر فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد. این پژوهش از نظر روش‌شناسی بر مبنای نتیجه، توسعه‌ای است و از نظر نوع داده ترکیبی است. به طوریکه در بخش کیفی پژوهش از طریق تحلیل‌های فراترکیب و دلفی تلاش گردید تا مولفه‌ها و مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان ابتدا مورد غربالگری نظری قرار گیرند و سپس براساس تحلیل دلفی، حد کفایت نظری آنان مشخص شود. در بخش کمی پژوهش نیز تلاش شد تا مضامین گزاره‌ای تأیید شده از بخش کیفی، طی مراحل مدل فراگیر ساختاری تفسیری اولویت‌بندی شوند تا براساس آن تأثیرگذارترین مضمون فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مشخص شود. جامعه هدف در این پژوهش در بخش کیفی شامل ۱۲ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بودند و در بخش کمی ۱۵ نفر از حساب‌برسان مستقل دارای بیش از ۵ سال سابقه‌ی حرفه‌ای بودند. نتایج پژوهش نشان داد، تأثیرگذارترین مضمون تحلیلی فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، گزاره‌ی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد

اسلامی، تهران، ایران

۲. استاد گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

nikomaram@srbiau.ac.ir

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم «V10» می‌باشد که در سطح ششم مدل فراگیر تحلیل ساختاری تفسیری قرار گرفته است.
کلید واژه: فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه؛ اثربخشی قضاوت حرفه‌ای؛ هویت‌های اجتماعی منسجم

مقدمه

در حرفه حسابرسی پیش شرط رعایت استقلال رفتاری و تردید حرفه‌ای به عنوان یکی از اصول کارکردهای عملکردی حسابرسان محسوب می‌شود که باعث تقویت اثربخشی قضاوت حرفه‌ای می‌شود (حساس‌یگانه و عموزاد، ۱۳۹۹). استقلال و تردید، به عنوان دو فاکتور مهم از ارکان اصلی تقویت و پشتیبانی خدمات حسابرسی اثربخش محسوب می‌شود که به ایجاد انسجام هویت حرفه‌ای حسابرسی در برابر ذینفعان کمک می‌کند و باعث ارتقای اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود (یوسف‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹) و از این طریق شاخص‌های تقلب (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۱، ۲۰۰۶) و سوگیری‌های مدیران شرکت‌ها (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۲، ۲۰۱۶) براساس شواهد و مدارک به دقت مورد ارزیابی قرار می‌گیرند (نولدر و پالمروس^۳، ۲۰۱۸). هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۴ (۲۰۱۲) تاکید می‌کند که در قضاوت حرفه‌ای، حسابرسان می‌بایست ریسک شرایط غیرمعمولی را که مورد غفلت قرار گرفته است؛ ریسک تعمیم‌سازی بیش از حد معمول به منظور نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسی؛ ریسک استفاده از فرضیات نادرست در تعیین ماهیت، زمان‌بندی، وسعت و بزرگی رویه‌های حسابرسی و ریسک ارزیابی نتایج، را مورد بررسی قرار دهند. اما سوال اینجاست تاچه اندازه، وجود چنین الزامات و توصیه‌هایی می‌تواند به ارتقای سطح اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان منجر شود؟

پاسخ به این دست از سوالات اگرچه سخت و تاحدی غیرقابل تعمیم است، اما نیازمند تمرکز بر خصوصیات رفتاری حسابرسان به عنوان مفسران عملکردهای مالی صاحبکاران در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. به عبارت دیگر، اگرچه وجود استانداردهای حسابرسی می‌تواند به توسعه‌ی یکپارچگی قضاوت‌های حسابرسان کمک نماید، اما در عین حال تمرکز بر ویژگی‌های درونی افراد به ایجاد استانداردهای رفتاری جدید و به ویژه آموزش‌های حرفه‌ای به حسابرسان بسیار می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ی در اثربخشی قضاوت‌های آنان داشته باشد (کرای و همکاران^۵، ۲۰۲۰). اگرچه استانداردهای حسابرسی نظیر قوانین اخلاقی IESBA، حسابرسان را ملزم به

1. International Auditing and Assurance Standards Board (2006)
2. International Auditing and Assurance Standards Board (2016)
3. Nolder & Palmrose
4. IAASB
5. Cyr et al

بررسی و شناسایی تهدیدها در این حرفه می‌نماید، اما به دلیل درونی‌بودن ویژگی‌های قضاوت در حساب‌رسان، لزوم توسعه‌ی ارزش‌های اخلاقی در این حرفه ضروری به نظر می‌رسد. هرچند نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده استانداردها تلاش نمودند با استفاده از الزاماتی همچون چرخش حساب‌رس، به تقویت کیفیت قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان کمک نمایند، اما پرواضح است که این بُعد رفتاری در حساب‌رسان نیازمند تمرکز بر معیارهای ارزشی از طریق توجه به فضیلت‌های اخلاقی در حرفه حساب‌رسی می‌باشد (تسیساک^۱، ۲۰۱۳). باور^۲ (۲۰۱۵) معتقد است برای کاهش محدودیت‌های رفتاری حساب‌رسان لزوم توجه به مکانیزم‌های ارزش‌محور در حرفه حساب‌رسی می‌تواند زمینه‌ی اتکاء به فضیلت‌گرایی اخلاقی را در راستای ارزش‌های کیفیت قضاوت حساب‌رسی تقویت نماید. در واقع، فقدان الزامات اخلاقی در محیط‌های حساب‌رسی شاید بتواند دلیلی برای بی‌توجهی به کیفیت در قضاوت‌های حساب‌رسان تلقی شود، چراکه همانطور که چن و سانگ^۳ (۲۰۲۱) مطرح نمود، وجود فضیلت‌گرایی اخلاقی سطح پایبندی به هویت حرفه‌ای در حساب‌رسی را تقویت می‌نماید. در واقع گرچه ممکن است حساب‌رسان تا حدی به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند باشند، اما عدم نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حساب‌رسان و پر نتیجه نبود مبنای فضیلت‌مآبی در حرفه حساب‌رسی، باعث می‌شود تناسب رفتاری با استانداردهای حرفه حساب‌رسی برهم بخورد و این موضوع باعث کاهش کیفیت قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسی گردد. فضیلت‌مآبی به عنوان یک مبنای دارای ویژگی‌های رفتاری در حرفه حساب‌رسی ضمن شکل دادن بینش و ادراک حساب‌رسی، به آیین رفتار حرفه‌ای در نظم بخشیدن به کارکردهای حساب‌رسان کمک می‌کند تا براساس آن شکاف عملکردی و رفتاری در حرفه حساب‌رسی را کاهش دهند و براساس آن حساب‌رسان با اتکاء به ارزش‌های اجتماعی، نسبت به اعمال فلسفه‌های اخلاقی در حساب‌رسی پایبندی خود را حفظ نمایند (کاووسی و همکاران، ۱۳۹۹). لذا با توجه به اهمیت توجه به فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در حرفه حساب‌رسی براساس آنچه مطرح شد، در بیان چرایی انجام این پژوهش بر دو رویکرد نظری (تئوریک) و کاربردی برای توسعه‌ی سطح شناخت از ماهیت پژوهش تمرکز شده است.

از منظر نظری اگرچه مرور ادبیات در حوزه فضیلت اخلاق حساب‌رسی حکایت از توجه به این حوزه از رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان در طی چندسال گذشته دارد، اما فقدان یک چارچوب نظری واحد و منسجم در حوزه‌ی فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در حرفه حساب‌رسی باعث شده است تا این بخش علیرقم اهمیت آن، نتواند نقش چندانی در ارتقای اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان داشته باشد. به عنوان مثال پژوهش‌هایی همچون نگوین^۴ (۲۰۲۱)؛ عبدول‌هاک و همکاران^۵ (۲۰۱۹)؛ اسماعیل و یوهانیس^۶ (۲۰۱۸)؛ پفلوگراف و همکاران^۷ (۲۰۰۷) و

1. Tysiac

2. Bauer

3. Chan & Song

4. Nguyen

5. Abdelhak et al

6. Ismail and Yuhanis

7. Pflugrath et al

پریسیس^۱ (۱۹۹۸) با تمام سطح اهمیتی که دارند، اما چه از منظر تحلیلی و چه از منظر نظری، مفاهیم جدیدی به عرصه‌ی رفتار حرفه‌ای حسابرسان به ویژه ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسی اضافه کرده است. لذا این پژوهش تلاش دارد تا براساس پیوند تحلیل‌های بخش کیفی و کمی، ضمن ارائه یک مدل فراگیر در این عرصه، با تبیین آن در بین حسابرسان مستقل، اثربخش‌ترین کارکردهای فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه را در حرفه حسابرسی به منظور توسعه استانداردهای رفتاری و عملکردی شناسایی نماید.

از منظر کابردی نیز باتوجه به ماده (۱) آیین‌نامه‌ی اجرایی موسسات حسابرسی مصوب ۱۳۸۳ که بر نقش حسابرسان در جامعه اشاره دارد و براساس ماده (۲) همین آیین‌نامه، مسئولیت اعتباربخشی؛ اطمینان‌افزایی و شفافیت‌اطلاعات ارائه شده در قضاوت‌های حسابرسان را مبنایی برای تصمیم‌گیری ذینفعان تلقی نموده است، می‌توان به فشار شغلی در حرفه حسابرسی به عنوان یک بُعد مهم در کارکردهای عملکردی حسابرسان اشاره نمود که اگر وجود فضیلت‌های اخلاقی در کنار انگیزه‌های مادی شغلی برای حسابرسان وجود نداشته باشد، مسئولیت‌ها در این حوزه احتمالاً بدلیل فقدان تناسب حرفه‌ای از نظر مهارت‌ها با تناسب ادراکی از نظر ویژگی‌های روانشناختی، کیفیت قضاوت در حرفه حسابرسی ضایع می‌شود. استناد به ماده (۲) آیین‌نامه‌ی سقف مجاز ارائه‌ی خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابرسان نیز می‌تواند در درک وجود فشار در حرفه حسابرسی موثر باشد. به عبارت دیگر هر یک از شرکا (حسابرسان) در طول یک سال موظف به ۳۳۷۰۰ ساعت تا ۴۸۷۰۰ ساعت سقف مجاز ارائه‌ی خدمات با توجه به سابقه‌ی مدیریت حسابرسی را دارند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۳). این موضوع نشان می‌دهد، میزان ساعت کار حسابرسان چیزی در حدود ۷۰۳ ساعت در طول یک هفته می‌باشد که اگر هر موسسه حسابرسی طبق قانون از حداقل سه حسابرس تشکیل شده باشد، می‌توان به فشار کاری بالا در این حرفه پی برد. باتوجه وجود قوانین و آیین‌نامه‌های نظارتی بر عملکرد حسابرسان، می‌توان دریافت که این حرفه در کنار مزایای مادی برای حسابرسان، چه فشار شغلی بیش از اندازه را به همراه دارد. لذا تمرکز بر فضیلت‌مآبی اخلاقی در حسابرسان ضمن کنترل و متناسب نمودن فشارهای حرفه‌ای با سطح تحمل فردی حسابرسان، می‌تواند به تدریج با تقویت هویت حرفه‌ای در آنان، به افزایش کیفیت در قضاوت‌های حسابرسی کمک نماید. لذا هدف این پژوهش طراحی مدل فراگیر فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. در ادامه پژوهش، تلاش گردید تا در بخش دوم، مبنای نظری و ادبیات تجربی پژوهش باهدف پشتوانه‌سازی تطبیق با نتایج پژوهش و در بخش سوم روش‌شناسی پژوهش از منظر تبیین هدف پژوهش در جامعه‌ی مورد بررسی ارائه شد تا در بخش چهارم تحلیل‌های کیفی و کمی انجام شود و در بخش پنجم پژوهش نیز بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی ارائه شود.

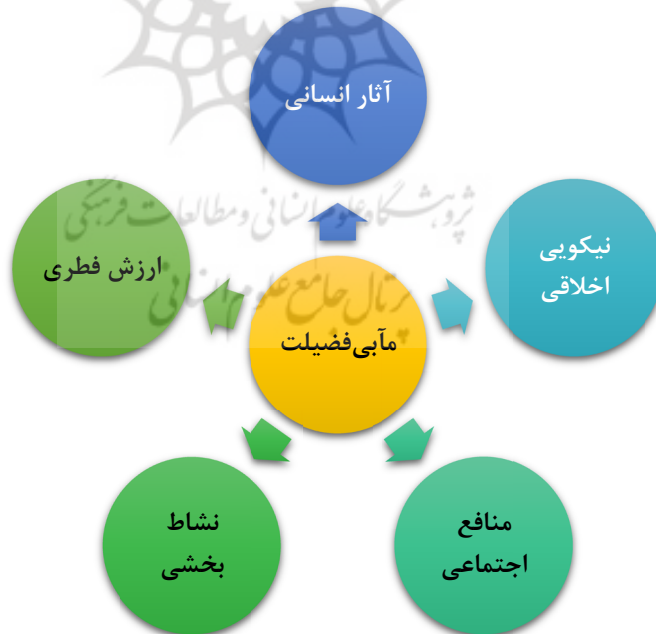
مبانی نظری

در این بخش ابتدا رویکردهای تئوریک مرتبط با مفاهیم پژوهش ارائه می‌شود و سپس اقدام به ارائه مباحث پیشینه‌ی تجربی می‌گردد.

فضیلت‌مآبی اخلاقی در حسابرسی

واژه فضیلت مشتق شده از اصطلاح یونانی «arête» به معنی تعالی؛ خوبی و حُسن بوده که در لغت انگلیسی به «Virtue» ترجمه شده است (هاکت و وانگ، ۲۰۱۲). این واژه در لغت فارسی مترادف با رحمان، برتری، صفات نیکو، دانش، حکمت و غیره به کار رفته است (اسکندری و قنبری، ۱۳۹۷). فارابی، اما فضیلت را به معنی هیأت و حالات نفسانی تعریف می‌کند که انسان براساس آن‌ها به انجام کردارها و کنش‌های نیک و زیبا سوق داده می‌شود. فضیلت در فلسفه اخلاقی ارسطو نیز، تشریح‌کننده نگرش‌ها، گرایش‌ها، مواضع و اعتقاداتی است که هدف و غایت‌شان مبدل ساختن انسان زمینی به انسانی کامل است (زین‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۷). در یک چارچوب مفهومی بائومیس‌تر و جوآلاکسلین^۲ (۱۹۹۹) تلاش نمودند ابعاد فضیلت‌مآبی را به شکل زیر تفکیک نمایند:

شکل (۱) ابعاد فضیلت‌مآبی



1. Hackett & Wang

2. Baumeister & Juola Exline

براساس چارچوب فوق، آثار انسانی به عنوان اولین بُعد فضیلت‌مآبی به ویژگی‌های رفتاری انسان در دستیابی به پیامدهای مثبت عملکرد اشاره دارد. نیکویی اخلاقی به عنوان بُعد دوم فضیلت‌مآبی به کردارهای مطلوب و صحیح در عملکردهای تعاملی فرد اشاره دارد که می‌تواند به اثربخشی ارتباطات منجر شود. منافع اجتماعی به عنوان بُعد سوم فضیلت‌مآبی به پیامدهای ناشی از تعاملات سازنده بین فردی اشاره دارد که با احترام به برابری و توازن ایجاد می‌شود. نشاط بخشی به عنوان بُعد چهارم فضیلت‌مآبی به شور و هیجان ناشی از زیبایی‌های اجتماعی در رعایت اخلاق و عدالت اشاره دارد و در نهایت ارزش فطری به ذات هدف‌گایی و متعالی ارزش‌های انسانی در محیط اجتماعی تعبیر می‌گردد (حافظی و همکاران، ۱۳۹۹). براین مبنا فضیلت‌مآبی به معنای مجموعه از رفتارهای دارای ارزش ادراک شده براساس الگوهای انسانی؛ هنجاری و عرف اجتماعی پذیرفته شده در یک نظام تعاملی برابر تلقی می‌شود که می‌تواند مبنایی برای اثربخشی عملکردهای فردی در حرفه؛ خانواده؛ اجتماع منجر شود و مجموع آن ارزش فطری جامعه را در هر حوزه‌ای غنا بخشد. این موضوع بنا به ماهیت معنایی که دارد، قابل بسط به حرفه حسابرسی می‌باشد. در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کیپل^۱ (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تاثیر رفتارهای غیر حرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی حسابرسان کم ممکن است بوده باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال داشته است و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می‌شود. بنابراین رعایت اصول رفتار حرفه‌ای و موازین اخلاقی براساس معیار فضیلت‌مآبی از سوی ارکان بازار همچون حسابرسان؛ هیئت‌های نظارتی؛ هیئت‌های مقررات‌گذاری و صاحبکاران می‌تواند به جامعه دارای ارزش‌های شفاف کمک نماید. باتوجه به اینکه معیارهای اخلاقی در حرفه حسابرسی همچون تردید و استقلال از ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مانند ارزش‌های اخلاقی منبعث می‌شود، تمرکز بر تقویت و بکارگیری آن در این حرفه برای بررسی‌های صورت‌های مالی ضروری به نظر می‌رسد. در واقع معیارهای ارزشی در حرفه حسابرسی در قالب فضیلت‌مآبی به عنوان مجموع صفات اثرگذار بر کارکردهای فردی معنا می‌یابد (شی و همکاران^۲، ۲۰۲۱). فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه یکی از مهمترین عوامل بازدارنده‌ی رفتار غیراخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می‌شود (داگلاس و همکاران^۳، ۲۰۰۱). علیرقم توجه برخی از مطالعات به تاثیر فضیلت‌مآبی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن^۴ (۲۰۱۳)؛ سویینی و همکاران^۵ (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی^۶ (۱۹۹۶) کماکان این ذهنیت وجود دارد که، به چه میزان می‌توان انتظار داشت یک حسابرس در عملکردهای حرفه‌ای خود به فضیلت‌های اخلاقی

1. Kaplan
2. Shi et al
3. Douglas et al
4. Svanberg & Ohman
5. Sweeney et al
6. Windsor & Ashkanasy

پایبند باشد، یا تاچه انداز از ارزش‌های اخلاقی برای افزایش کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌نماید؟ پژوهش‌های صورت گرفته پیرامون تاثیر فضیلت‌مآبی بر رفتارهای اخلاقی حساب‌سازان بیشتر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند. ویندسور و آشاکانسی (۱۹۹۶) با کمی تردید در این رابطه دریافتند که اگرچه فرهنگ سازمانی در شرکت‌های حساب‌سازان بر قضاوت‌های حساب‌سازان تاثیرگذار است، اما مبنای تقویت اجرای فرهنگ، بسته به توسعه‌ی فضیلت‌گرایی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است. آنها معتقدند که فرآیندهای فرهنگ‌پذیری در شرکت‌های حساب‌سازان منجر به ظهور ارزش‌های فضیلت‌مآبی خواهد شد، ارزش‌هایی که در نتیجه آن، منافع اجتماعی دارای ارزش براساس عملکردهای رفتاری حساب‌سازان ایجاد خواهد شد. داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) به بررسی تاثیر فضیلت‌مآبی بر ارزش‌های فردی حساب‌سازان و همچنین تاثیر ترکیبی آن دو بر چگونگی قضاوت حساب‌سازان در دوراهی‌های اخلاقی پرداختند. نتایج آنها حاکی از این است که فضیلت‌مآبی در شرکت‌های حساب‌سازان رابطه غیرمستقیمی با کارکردهای اخلاقی دارند، به طوریکه فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی اثرگذار بوده و این ارزش‌ها نیز به نوبه خود قضاوت‌های حساب‌سازان را متأثر از وجود خود خواهند کرد.

قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌سازان

حساب‌سازان، حرفه‌ای است که شباهت زیادی به قضاوت در نهاد یک مبنای حقوقی دارد، اما این دو واژه برحسب الزامات حرفه‌ای دارای تفاوت‌هایی باهم می‌باشند. قضاوت اشاره به یک مجموعه فعالیت‌های ذهنی دارد که به هنگام تصمیم‌گیری درباره خلق یا انتخاب در بین راه‌حل‌های مختلف، رخ می‌دهد (گالوتی^۱، ۲۰۰۲؛ چاراکین و همکاران^۲، ۲۰۰۸) مینتزبرگ و همکاران^۳ (۱۹۷۶)، با تعریف رفتار به عنوان یکی از جنبه‌های قضاوت، تصدیق کردند که قضاوت، یک تعهد خاص برای تصمیم‌گیری درباره موضوعی خاص محسوب می‌شود. محققین، مانند مینتزبرگ و وستلی^۴ (۲۰۰۱) و مک‌کینیا و همکاران^۵ (۲۰۰۵) تاکید دارند که در واقعیت، قضاوت همیشه نتیجه مجموعه رفتارهای متوالی و از قبل تعریف شده نمی‌باشد، بلکه قضاوت در نتیجه‌ی یک فرآیند غیرخطی و غیر متوالی ایجاد می‌شود. هریسون^۶ (۱۹۹۹) در تعریف خود از قضاوت، آن را به عنوان یک فرآیند مستمر شناسایی و ارزیابی راه‌حل‌های جایگزین برای تحقق یک یا چندهدف تعریف می‌نماید که در آن انتظارات و اولویت‌بندی‌ها درباره‌ی یک پدیده‌ی خاص منجر به ارزیابی راه‌حل‌های مختلف برای انتخاب بهترین تصمیم می‌شود، تصمیمی که برحسب اهمیت

1. Galotti
2. Schraagen et al
3. Mintzberg et al
4. Mintzberg and Westley
5. McKenna et al
6. Harrison

پدیده‌ی مورد بررسی به قضاوت فردی در زمان اتخاذ تصمیم بدل می‌گردد. نکته قابل توجه اینست، گرچه موضوع تصمیم‌گیری و قضاوت در پژوهش‌هایی همچون مدیریت و مطالعات سازمانی سابقه طولانی دارد و تصمیم‌گیری عمدتاً به عنوان یک فرآیند سیستماتیک در نظر گرفته می‌شود (لانگلی و همکاران^۱، ۱۹۹۵) که از طریق آن راه‌حل‌های جایگزین، بسط و توسعه؛ مقایسه و به منظور تحقق اهداف مورد نظر، انتخاب می‌شوند (کیست و مایکل^۲، ۲۰۰۹)، اما در حیطه‌های علم مالی همچون حسابرسی دانشی تقریباً نوظهور محسوب می‌شود، چراکه پس از توسعه دیدگاه‌های رفتاری مالی در سال ۱۹۹۰ به طور جدی‌تر مورد توجه قرار گرفتند تا اینکه در اوایل قرن حاضر مباحث رواشناختی و رفتاری به عنوان معیارهای قضاوت حرفه‌ای در حوزه‌های حسابرسی مطرح گردید. در واقع، قضاوت فرآیند یک انتخاب یا یک تصمیم است که منجر به یک فعالیت می‌شود. اما فرآیند قضاوت احتمالاً مفهومی گسترده‌تر دارد. از لحاظ مفهومی قضاوت شامل درک اولیه و شناخت موضوع؛ جستجو برای کسب اطلاعات؛ ارزیابی و وزن‌دهی به اطلاعات موجود؛ ملاحظه ارزش و مطلوبیت پیامدهای بالقوه و در نهایت اتخاذ خود تصمیم برای کسب بهترین قضاوت در حرفه حسابرسی است (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶). به بیانی دیگر، قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است (سانوسی و همکاران^۳، ۲۰۱۸). در یک چارچوب مفهومی می‌توان قضاوت حرفه‌ای را فرآیندی سازمان یافته تعریف نمود که حساب‌برسان با سطح مناسبی از دانش؛ تجربه و واقع‌بینی می‌توانند در موضوعات حسابداری براساس واقعیت‌ها و شرایط مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری بکار گرفته شده، اظهار نظر کنند.

شکل (۲) چارچوب فرآیندی کیفیت قضاوت حرفه‌ای

دانش حسابرسی

واقع‌بینی حسابرسی



تجربه حسابرسی

1. Langley et al
2. Keast & Michael
3. Sanusi et al

براساس این چارچوب، زکریا و همکاران^۱ (۲۰۱۰) در سایه‌ی دانش حسابرسی، فرد براساس قدرت تحلیل شرایط و قدرت استدلال، قادر باشد تا مجموعه‌ی متنوعی از کارکردهای تصمیم‌گیری را برای قضاوت بکارگیرد و براساس تجربه بر مبنای مهارت‌های اکتسابی در کار راه‌ی حرفه‌ای خود کسب نموده است، شناخت مطلوب‌تری از حوزه مورد بررسی (صنعت خاص) برای اتخاذ تصمیم داشته باشد تا در نهایت بتواند از واقع‌بینی حرفه‌ای، به دور از هرگونه تعصب و یا زوایایی عاطفی در عملکردهای خود، برای حفظ استقلال بیشتر بهره‌برد و به کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسی منجر شود. لذا براساس مبانی نظری ارائه شده، سوالات پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

- **سوال اول پژوهش** (مولفه‌های فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان کدامند؟)
 - **سوال دوم پژوهش** (مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان کدامند؟)
 - **سوال سوم پژوهش** (تاثیرگذارترین مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان کدامند؟)
- لازم به توضیح است که برای پاسخ به دو سوال اول پژوهش از فرآیند تحلیل کیفی پژوهش و برای پاسخ به سوال سوم پژوهش از فرآیند تحلیل کمی استفاده می‌شود.

پیشینه پژوهش

فرانک^۲ (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «چه موقع ارزش‌های حرفه‌ای حساب‌برسان اثرات مغرضانه منافع شخصی را محدود می‌کند؟» انجام دادند. در واقع هدف این پژوهش، واکاوی موقعیت‌هایی است که در آن‌ها بروز ارزش‌های حرفه‌ای حساب‌برسان احتمالاً اثرات جانبدارانه منافع شخصی را تا حد زیادی کنترل می‌کند و به ارتقای قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان منجر می‌شود. این پژوهش که مبتنی بر روش‌شناسی نیمه تجربی و با تفکیک گروه آزمایش و کنترل از طریق تحلیل واریانس انجام گرفت، به دنبال ارزیابی فاصله روانی حساب‌برسان از یک موقعیت و میزان ابهام ذاتی یک محیط بر احتمال تأثیر ارزش‌های حساب‌برسان نسبت به نگرانی‌های منافع شخصی در قضاوت‌های حرفه‌ای بود. ارزش‌هایی که طیفی از معنویات درونی همچون فضیلت‌مآبی تا ارزش‌های مادی را برای حساب‌برسان در بر می‌گرفت. نتایج نشان داد، حساب‌برسانی که با موقعیت‌های ابهام مواجه هستند، تنها زمانی قادر به کنترل نفوذ واسطه‌ها و کنترل سوگیری‌های ذهنی خود هستند که از ارزش‌های معنوی بالاتری همچون فضیلت‌مآبی برخوردار باشند، در این شرایط حساب‌برسان با تمرکز بیشتر بر هویت‌های خود از حرفه‌ی حسابرسی تلاش می‌کند تا بهترین کارکردهای قضاوتی در تصمیم‌گیری‌های خود بروز دهد. ینگ و همکاران^۳ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان

1. Zakaria et al

2. Frank

3. Ying et al

«نفوذ ارزش‌های هم‌تایان و ارزش‌های متعصبانه‌ی منفی در قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان» انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان مستقل بازار حسابرسی کشور چین بودند که از طریق روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. در این پژوهش ارزش‌های هم‌تایان (سایر حسابرسان) و ارزش‌های متعصبانه‌ی منفی در حرفه حسابرسی براساس روش تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) بر قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج نشان داد، ارزش‌های هم‌تایان و اشتراک اطلاعات مبتنی بر تجربه‌ی آنان بین سایر حسابرسان عامل محرک قوی‌تری برای وجود ارزش‌های متعصبانه‌ی منفی می‌باشد که باعث می‌گردد تا قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای کارکردهای اثربخش خود را از دست دهد و بیشتر براساس سوگیری‌های ادراکی صورت پذیرد. مولیز و هاتفیلد^۱ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تاثیر دیدگاه چند بعدی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش ۸۳ شریک حسابرسی از موسسات حسابرسی کشور کانادا بودند. نتایج در این پژوهش مشخص ساخت، داشتن رویکرد چندبعدی تاثیر منفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس خواهد داشت، چراکه تمرکز فرد را در تصمیم‌گیری تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین مشخص گردید خودکارآمدی در حرفه حسابرسی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده می‌تواند تاثیر منفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را در تعدیل نماید و به سمت تقویت مثبت هدایت کند. از طرف دیگر در پژوهش‌های داخلی، پاشائی‌فشتالی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تاثیر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرس با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای» انجام دادند. پژوهش حاضر از نوع کاربردی است. مبانی نظری پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین داده‌های پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. نمونه آماری شامل ۱۵۹ نفر از حسابرسان بخش خصوصی و عمومی، روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی و زمان انجام تحقیق سال ۱۳۹۹ می‌باشد. برای تحلیل داده‌ها، از الگویابی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار پی‌ال‌اس استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای اخلاق حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای)، بر توانایی کشف تقلب اثر مثبت دارند. اما متغیر جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای) بر توانایی کشف تقلب اثر منفی می‌گذارد. حساس‌یگانه و عموزاد (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها» انجام دادند. این پژوهش از روش‌های آماری همبستگی پیرسون؛ تحلیل عاملی؛ تی‌استیودنت و تحلیل واریانس برای آزمون فرضیات پژوهش استفاده نمود. جامعه آماری پژوهش، شامل کلیه افراد شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با رتبه حسابرس ارشد به بالا بودند که تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران معادل ۱۹۲ نفر برآورد گردید. نتایج یافته‌ها نشان داد که اندازه موسسه و تجربه حسابرس با

فشارهای وارده بر حساب‌برسان رابطه معکوس و با قضاوت حرفه‌ای آن‌ها، رابطه مستقیم و معناداری دارند. خانی و ساکنی (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «کاهش سوگیری‌های قضاوتی حساب‌برسان در هنگام ارزیابی انگیزه‌های رفتاری مثلث تقلب براساس استاندارد حسابرسی ۲۴۰ ایران» انجام دادند. این پژوهش ز نوع علی-مقایسه‌ای و به صورت طرح عاملی ۳×۲ برنامه‌ریزی و اجرا گردید. جامعه آماری این مطالعه، حساب‌برسان ارشد و شاغل در موسسات حسابرسی بوده که از بین آنان، تعداد ۷۷ حسابرس با استفاده از دو سناریو به ارزیابی ریسک تقلب پرداختند. بدین نحو که به صورت تصادفی ۴۲ نفر از آنان به سناریوی ریسک بالا و ۳۵ نفر به سناریوی ریسک پایین تخصیص یافته و براساس سه روش ارزیابی غیرمنفک، منفک و گروه‌بندی به ارزیابی ریسک تقلب پرداخته‌اند. نتایج پژوهش حاکی از افزایش حساسیت حسابرس به ریسک کلی تقلب و ناشی از به کارگیری منفک‌سازی است. علی‌رغم این، استفاده از روش منفک‌سازی، منجر به افزایش حساسیت حساب‌برسان به ریسک‌های فرصت و انگیزه نشده است.

با مرور ادبیات تجربی پژوهش، مشخص می‌شود که مفهوم فضیلت‌مآبی اخلاق گرایانه به عنوان یک مبنای روانشناختی در ارتقای کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان مورد توجه قرار گرفته است و این پژوهش با درک این شکاف نظری و کاربردی به عنوان یک کارکرد مثبت در ادبیات نظری رفتاری حرفه‌ای حسابرسی، از طریق پیوند تحلیل‌های بخش کیفی با پژوهش‌های بخش کمی، به دنبال ارائه‌ی مدلی فراگیر در این حوزه می‌باشد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف، در دسته پژوهش‌های توصیفی باهدف تشریح پدیده موردنظر در حرفه حسابرسی قرار می‌گیرد. از نظر نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای است، زیرا ابتدا مفاهیم مرتبط با فضیلت‌مآبی اخلاق گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان براساس پژوهش‌های مرتبط و با اتکاء به نظریه‌های مختلف شناسایی و سپس براساس تحلیل ماتریسی، اقدام به سطح بندی (اولویت‌بندی) هریک از معیارهای شناسایی شده می‌نماید. لذا با اتکاء به این موضوع که چارچوب منسجمی در حوزه‌ی مفهوم فضیلت‌مآبی اخلاق گرایانه به عنوان یک مبنای روانشناختی در ارتقای کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان وجود ندارد، این پژوهش تلاش می‌کند تا از طریق کارکردهای توسعه‌ای نسبت به ایجاد یک مدل یکپارچه همت‌گمارد، در نهایت به لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها این پژوهش از نوع استقراء-قیاسی است، چراکه در بخش کیفی ابتدا با اتکاء به رویکرد استقرائی مبنای تئوریک فضیلت‌مآبی اخلاق گرایانه جهت ارتقای اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مورد واکاوی قرار می‌گیرد و سپس بر مبنای استقرائی اقدام به تبیین مضامین گزاره‌ای شناسایی شده در جامعه هدف یعنی حساب‌برسان مستقل دارای بیش از ۵ سال سابقه‌ی حرفه‌ای می‌شود. در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی^۱ محسوب می‌شود، در بخش کیفی

از فراترکیب^۱ استفاده می‌شود. فراترکیب شامل گام‌هایی برای رسیدن به مولفه‌ها و گزاره‌هایی می‌باشد که شاید مهمترین شیوه‌ی انجام آن، مراحل فرآیندی باشد، که طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سوال پژوهش تا، ارائه مدلی مشخص مبتنی بر شناسایی مضامین گزاره‌ای از نتایج پژوهش‌های گذشته براساس مشارکت اعضای پانل را، دربر می‌گیرد. سپس براساس تحلیل دلفی به منظور تعیین حد‌کفایت نظری باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا گزاره‌ها از نظر حد‌کفایت نظری مورد تأیید قرار گیرند. در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی از منظر میزان نفوذ و تاثیرگذاری تبیین می‌شوند.

جامعه‌آماري و روش نمونه‌گیری پژوهش

بر مبنای ماهیت پژوهش که ترکیبی^۲ است، جامعه هدف در بخش کیفی شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۲ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که براساس فرآیند فراترکیب، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی اقدام به شناسایی گزاره‌های محتوایی پژوهش می‌نمایند. به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری کیفی همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق برای انتخاب مشارکت‌کنندگان پژوهش تلاش دارد تا به منظور کسب دانش عمیق، خبرگانی را انتخاب نماید که از تجربه و دانش تحلیلی لازم در رابطه با موضوع پژوهش برخوردار باشند. جامعه هدف در بخش کمی نیز ۱۵ نفر از حساب‌رسان مستقل دارای بیش از ۵ سال سابقه‌ی حرفه‌ای هستند که براساس ماهیت تحلیل مبنی بر محدود بودن مشارکت‌کنندگان پژوهش، تلاش دارد تا مولفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده در بخش کیفی را در سطح بازار سرمایه از طریق تحلیل ماتریس متقابل تبیین نماید. زیرا هدف انجام تحلیل در بخش کمی، استفاده از پرسشنامه‌های ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر طبق پژوهش‌های سینگه و کنت^۳ (۲۰۱۱)؛ مالون^۴ (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران^۵ (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^۶ (۲۰۱۳) می‌باشد که حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه‌ی بین ۱۵ تا ۳۰ نفر تأیید نمودند.

یافته‌های پژوهش

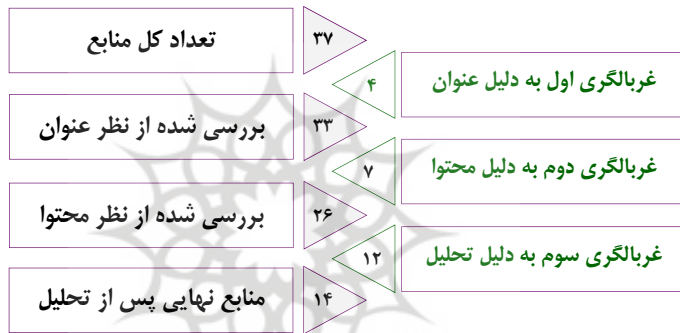
در این بخش باتوجه به ماهیت روش‌شناسی پژوهش، تحلیل‌ها در دو بخش کیفی و کمی به تفکیک زیر ارائه می‌شود تا شناخت منسجم‌تری از یافته‌های پژوهش ایجاد گردد.

1. Meta-Synthesis
2. Mix Method
3. Singh & Kant
4. Malone
5. Ramesh et al
6. Attri et al

تحلیل‌های بخش کیفی

در این بخش از دو تحلیل فراترکیب و دلفی استفاده گردیده است. ابتدا در انجام این بخش، لازم است تا با بررسی پایگاه‌های علمی معتبر نسبت به انتخاب پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۱ در پژوهش‌های داخل و خارج اقدام شود. این کار به دست‌یابی پژوهش‌هایی جدیدتر در مورد پدیده پژوهش کمک می‌نماید. لذا باهدف دستیابی به پژوهش‌های مرتبط با حوزه‌ی پژوهش در گام بعدی می‌بایست نسبت به غربالگری سه مرحله‌ای اولیه شامل غربالگری عنوان؛ محتوا و تحلیل اقدام شود. برای ایجاد ادراک مشخص تر، از شکل (۳) برای انجام گام دوم استفاده می‌شود.

شکل (۳) فرآیند تحلیل غربالگری پژوهش‌های متناسب باهدف پژوهش جهت شناسایی مضامین

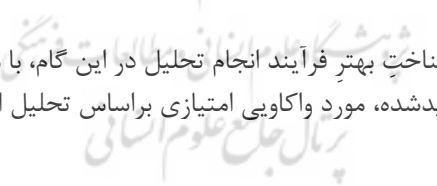


نکته قابل ذکر این است، ۱۴ پژوهش اولیه، می‌بایست در گام سوم از نظر ارزیابی انتقادی^۱ با مشارکت خبرگان پژوهش مورد تحلیل قرار گیرد. این فرآیند شامل ۱۰ معیار زیر است که براساس امتیاز حداقل (۱) و حداکثر (۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد. مجموع امتیازها براساس ۱۰ معیار می‌تواند ۵۰ باشد که اگر پژوهشی امتیاز ۳۰ و بیش از آن را کسب نماید، وارد گام چهارم می‌شود.

شکل (۴) معیارهای فرآیند ارزیابی انتقادی



حالا براساس شناخت بهتر فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکت خبرگان پژوهش، ۱۴ پژوهش اولیه‌ی تأییدشده، مورد واکاوی امتیازی براساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار می‌گیرد.



جدول (۱) تحلیل ارزیابی انتقادی

| پژوهش‌های داخلی | | | | | پژوهش‌های بین‌المللی | | | | | | | | معیارهای ارزیابی انتقادی | |
|-------------------------|------------------------|-------------------------|-----------------------------|-------------------------------|-------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------|--------------|--------------------------|--------------------|
| ۱۴ | ۱۳ | ۱۲ | ۱۱ | ۱۰ | ۹ | ۸ | ۷ | ۶ | ۵ | ۴ | ۳ | ۲ | | ۱ |
| گلدوست و همکاران (۱۳۹۸) | فرج‌زاده‌دهکردی (۱۳۹۸) | کاووسی و همکاران (۱۳۹۹) | حسانی یگانه و عموزاد (۱۳۹۹) | پاشایی فشالی و همکاران (۱۳۹۹) | باررائینکائو و اسپینوسا پیک ^۱ (۲۰۱۸) | گریفتیش و همکاران ^۲ (۲۰۱۸) | گائو و ژانگ ^۳ (۲۰۱۹) | ایلپسن و همکاران ^۱ (۲۰۱۹) | عبدول‌هاک و همکاران (۲۰۱۹) | کرای و همکاران (۲۰۲۰) | ینگ و همکاران (۲۰۲۰) | فزانگ (۲۰۲۱) | چان و سانگ (۲۰۲۱) | پژوهش‌های تأییدشده |
| ۴ | ۲ | ۴ | ۳ | ۳ | ۲ | ۲ | ۲ | ۲ | ۴ | ۲ | ۴ | ۴ | ۴ | هدف |
| ۴ | ۱ | ۳ | ۵ | ۴ | ۳ | ۱ | ۲ | ۲ | ۴ | ۱ | ۴ | ۳ | ۵ | روش |
| ۳ | ۲ | ۴ | ۴ | ۲ | ۲ | ۲ | ۲ | ۳ | ۴ | ۳ | ۴ | ۳ | ۴ | طرح |
| ۲ | ۳ | ۴ | ۲ | ۲ | ۳ | ۳ | ۴ | ۲ | ۴ | ۲ | ۵ | ۴ | ۳ | نمونه‌گیری |
| ۴ | ۲ | ۴ | ۴ | ۲ | ۲ | ۲ | ۳ | ۳ | ۴ | ۳ | ۴ | ۳ | ۴ | جمع‌آوری |
| ۴ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۴ | ۳ | ۴ | ۲ | ۴ | ۲ | ۴ | تعمیم |
| ۴ | ۲ | ۳ | ۳ | ۲ | ۳ | ۳ | ۴ | ۲ | ۴ | ۳ | ۴ | ۳ | ۵ | اخلاقی |
| ۳ | ۳ | ۴ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۴ | ۲ | ۳ | ۳ | ۴ | تحلیل |
| ۳ | ۲ | ۳ | ۴ | ۲ | ۳ | ۲ | ۴ | ۳ | ۴ | ۲ | ۴ | ۴ | ۴ | تئوریک |
| ۳ | ۳ | ۴ | ۴ | ۳ | ۳ | ۲ | ۴ | ۳ | ۴ | ۳ | ۴ | ۳ | ۴ | ارزش |
| ۳۱ | ۲۳ | ۳۶ | ۳۶ | ۲۸ | ۲۷ | ۲۳ | ۳۴ | ۲۷ | ۳۶ | ۲۳ | ۳۸ | ۳۱ | ۴۰ | جمع |

1. Eilifsen et al / 2. GAO & Zhang / 3. Griffith et al / 4. Barrainkua & Espinosa-Pike

پس از انجام فرآیند ارزیابی انتقادی مشخص گردید، ۵ پژوهش از مجموع پژوهش‌های تأیید شده، به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، حذف گردیدند. در ادامه به منظور تعیین مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان از فرآیند انتخاب بیشترین جمع توزیع فراوانی با واکاوایی محتوایی در دل پژوهش‌های تأیید شده، استفاده می‌شود. لذا براساس پژوهش‌های تأیید شده، ابتدا کلیه‌ی معیارهای مربوط به مفهوم پژوهش تعیین و در ستون جدول (۲) آورده می‌شود تا با قراردادن علامت «✓» در جلوی هر پژوهش، در نهایت

مشخص شود، بیشترین فراوانی مولفه فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان کدام است. به عبارت دیگر بر مبنای استفاده از هر پژوهشگر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «✓» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول (۲) فرآیند تعیین مولفه‌های فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

| | فضیلت‌های ارزش اجتماعی در قضاوت | فضیلت‌های دهنی/شهودی در قضاوت | فضیلت‌های فطرت‌گرای انسانی در قضاوت | فضیلت‌های ادراکی در قضاوت | فضیلت‌های منافع-جمعی‌گرایانه در قضاوت | فضیلت‌های وظیفه‌شناسی اخلاقی در قضاوت | | |
|-----------------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------|----------------------|
| توزیع فراوانی مولفه‌ها در پژوهش‌های تأیید شده | - | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | <input checked="" type="checkbox"/> | چان و سانگ (۲۰۲۱) | پژوهش‌های بین‌المللی |
| | <input checked="" type="checkbox"/> | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | <input checked="" type="checkbox"/> | فرانک (۲۰۲۱) | |
| | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | - | ینگ و همکاران (۲۰۲۰) | |
| | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | <input checked="" type="checkbox"/> | عبدول‌هاک و همکاران (۲۰۱۹) | |
| | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | گائو و ژانگ (۲۰۱۹) | |
| | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | <input checked="" type="checkbox"/> | بارراینکائو و اسپینوساپیک (۲۰۱۸) | |
| پژوهش‌های داخلی | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | حساس‌یگانه و عموزاد (۱۳۹۹) | |
| | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | <input checked="" type="checkbox"/> | کاووسی و همکاران (۱۳۹۹) | |
| | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | <input checked="" type="checkbox"/> | - | - | گلدوست و همکاران (۱۳۹۸) | |
| | ۶ | ۳ | ۲ | ۶ | ۲ | ۵ | جمع | |

نتیجه فرآیند تعیین مولفه‌های فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نشان داد، سه مولفه‌ی فضیلت‌های وظیفه‌شناسی اخلاقی در قضاوت؛ فضیلت‌های

ادراکی در قضاوت و فضیلت‌های ارزش اجتماعی در قضاوت از میان ۶ پژوهش تأیید شده در گام قبل، به عنوان مبنای تحلیلی فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تعیین شدند. در این بخش پس از واکاوی در مبنای مولفه‌های تأیید شده‌ی پژوهش‌های فوق، اقدام به تعیین مضامین برای هر مولفه اصلی به طور تفکیک شده می‌شود.

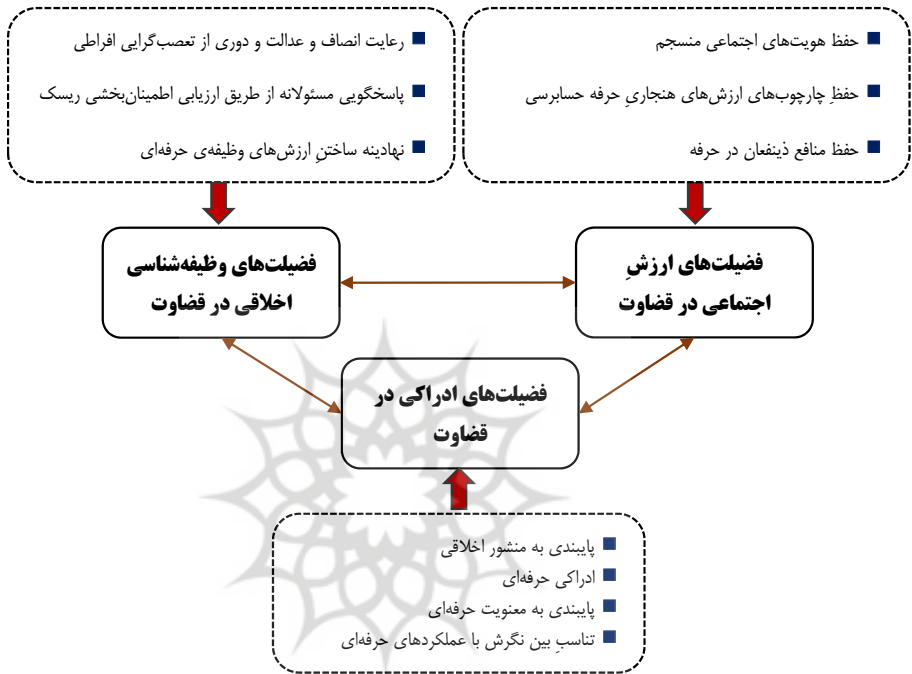
جدول (۳) فرآیند تعیین مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

| | | مقیاس امتیازی ۷ گزینه‌ای | | | | | | | |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------------------|---|---|---|---|---|---|--|
| | | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ | |
| گزاره‌های سنجش فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای | فضیلت‌های وظیفه‌شناسی اخلاقی در قضاوت | تمرکز ذهنی حسابرسی در بررسی شواهد و مدارک | | | | | | | |
| | | رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی | | | | | | | |
| | | رعایت آیین رفتار حرفه‌ای | | | | | | | |
| | | پاسخگویی مبتنی بر استقلال رفتاری | | | | | | | |
| | | ارزیابی اطمینان بخشی ریسک بررسی | | | | | | | |
| | فضیلت‌های ادراکی در قضاوت | نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای | | | | | | | |
| | | تعلق به حرفه حسابرسی | | | | | | | |
| | | پایبندی به منشور اخلاقی | | | | | | | |
| | | ادراک حرفه‌ای | | | | | | | |
| | | پایبندی به معنویت حرفه‌ای | | | | | | | |
| | فضیلت‌های ارزش اجتماعی در قضاوت | پایبندی به صداقت حرفه‌ای | | | | | | | |
| | | تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای | | | | | | | |
| | | حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم | | | | | | | |
| | | حفظ چارچوب‌های هنجاری در حرفه | | | | | | | |
| | | حفظ ارزش‌های اجتماعی در حرفه | | | | | | | |
| | حفظ منافع ذینفعان در حرفه | | | | | | | | |
| | حفظ احترام صاحبکاران در حرفه | | | | | | | | |

در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن گزاره‌های پژوهش با مولفه‌های اصلی، از تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، طبق جدول (۴) نتایج تحلیل دلفی ارائه شده است.

کیفی، الگوی نظری پژوهش برای تحلیل فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان ارائه می‌شود.

شکل (۵) الگوی نظری پژوهش



تحلیل‌های بخش کیفی

همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد، در این بخش پژوهش از طریق تحلیل تفسیری ساختاری جامع به دنبال ارزیابی مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد. ابتدا مضامین گزاره‌ای هریک از مولفه‌های اصلی را می‌بایست به صورت تصادفی کدگذاری نمود.

جدول (۵) کدگذاری مضامین تحلیلی فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

| گزاره‌های پژوهش | |
|-----------------|--------------------------------------------------------|
| اختصار | V1 رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی |
| | V2 حفظ منافع ذینفعان در حرفه |
| | V3 پاسخگویی مسئولانه از طریق ارزیابی اطمینان‌بخشی ریسک |
| | V4 حفظ چارچوب‌های ارزش‌های هنجاری حرفه حسابرسی |
| | V5 تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای |
| | V6 نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای همچون تردید |
| | V7 ادراکی حرفه‌ای |
| | V8 پایبندی به منشور اخلاقی |
| | V9 پایبندی به معنویت حرفه‌ای |
| | V10 حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم |

پس از تخصیص کدهای مشخص، می‌بایست با مشارکت ۱۵ نفر از حسابرسان مستقل دارای بیش از ۵ سال سابقه‌ی حرفه‌ای اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی نمود. این ماتریس، فرآیند مقایسه زوجی براساس سطر و ستون را انجام می‌دهد و براساس شاخص «مد» بالاترین توزیع فراوانی امتیاز سطر و ستون را در محل تقاطع دو مضمون گزاره‌ای قرار می‌دهد. پس از مقایسه زوجی سطر و ستون گزاره‌های پژوهش، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. برای تشکیل این ماتریس می‌بایست براساس تعریف مفهومی روابط، معادله ماتریسی را تشکیل داد.

جدول (۶) روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

| | | | |
|----------------------|----------------------------------------|---|---|
| مفهوم دو جانبی | i منجر به j می‌شود. (سطر منجر به ستون) | V | 3 |
| | j منجر به i می‌شود. (ستون منجر به سطر) | A | |
| | رابطه دو طرفه i و j وجود دارد. | X | |
| | رابطه معتبری وجود ندارد. | O | |

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

جدول (۷) تشکیل ماتریس دستیابی

| | مضامین گزاره‌ای در ستون «i» | | | | | | | | | | |
|-----------------------------------------------------|-----------------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|--|
| | V10 | V9 | V8 | V7 | V6 | V5 | V4 | V3 | V2 | V1 | |
| رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی | V1 | A | A | A | O | A | X | X | O | X | |
| حفظ منافع ذینفعان در حرفه | V2 | A | A | O | O | A | X | A | O | | |
| پاسخگویی مسئولانه از طریق ارزیابی اطمینان‌بخشی ریسک | V3 | A | O | V | X | A | O | V | | | |
| حفظ چارچوب‌های ارزش‌های هنجاری حرفه حسابرسی | V4 | A | V | V | O | V | V | | | | |
| تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای | V5 | A | A | A | O | A | | | | | |
| نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای همچون تردید | V6 | O | O | O | V | | | | | | |
| ادراکی حرفه‌ای | V7 | A | V | V | | | | | | | |
| پایبندی به منشور اخلاقی | V8 | A | X | | | | | | | | |
| پایبندی به معنویت حرفه‌ای | V9 | A | | | | | | | | | |
| حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم | V10 | | | | | | | | | | |

مضامین گزاره‌ای در سطر «j»

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد. نحوه‌ی تبدیل این نمادها در جدول (۸) بیان شده است.

جدول (۸) نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

| نماد مفهومی | تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| V | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد. |
| A | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد. |
| X | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد. |
| O | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد. |

این ماتریس یک ماتریس متقابل است که در سطر و ستون مقایسه زوجی صورت می‌گیرد. پس از مقایسه زوجی سطر و ستون گزاره‌های پژوهش، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

جدول (۹) تشکیل ماتریس دستیابی

| | | مضامین گزاره‌های در ستون «i» | | | | | | | | | |
|-----------------------------------------------------|-----|------------------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|
| | | V10 | V9 | V8 | V7 | V6 | V5 | V4 | V3 | V2 | V1 |
| رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی | V1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| حفظ منافع ذینفعان در حرفه | V2 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| پاسخگویی مسئولانه از طریق ارزیابی اطمینان‌بخشی ریسک | V3 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 |
| حفظ چارچوب‌های ارزش‌های هنجاری حرفه حسابرسی | V4 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 |
| تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای | V5 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای همچون تردید | V6 | 1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| ادراکی حرفه‌ای | V7 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| پایبندی به منشور اخلاقی | V8 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| پایبندی به معنویت حرفه‌ای | V9 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم | V10 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 |

در ادامه‌ی تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین مضامین گزاره‌ای فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، مقایسه‌ی زوجی امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1)$ ام تا n ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهار نظر نمایند.

جدول (۱۰) مقایسه زوجی بین مضامین گزاره‌ای براساس فرم ماتریس

| شماره | مقایسه زوجی | Yes / NO |
|-------|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱ | V1-V2 | رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی عاملی برای حفاظت از منافع ذینفعان در قضاوت حرفه‌ای Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> |
| ۲ | V2-V1 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۳ | V1-V3 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۴ | V3-V1 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۵ | V1-V4 | ارزیابی اطمینان بخشی ریسک‌های حسابرسی راهی برای توسعه عدالت و انصاف در قضاوت‌های حرفه‌ای Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> |
| ۶ | V4-V1 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۷ | V1-V5 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۸ | V5-V1 | تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای عاملی برای توسعه عدالت و انصاف در قضاوت‌های حرفه‌ای Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> |
| ۹ | V1-V6 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۱۰ | V6-V1 | نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ای حرفه‌ای راهی برای توسعه عدالت و انصاف در قضاوت‌های حرفه‌ای Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> |
| ۱۱ | V1-V7 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۱۲ | V7-V1 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۱۳ | V1-V8 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۱۴ | V8-V1 | پایبندی به منشور اخلاقی عاملی برای توسعه عدالت و انصاف در قضاوت‌های حرفه‌ای Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> |
| ۱۵ | V1-V9 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۱۶ | V9-V1 | پایبندی به معنویت حرفه‌ای عاملی برای توسعه عدالت و انصاف در قضاوت‌های حرفه‌ای Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> |
| ۱۷ | V1-V10 | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |
| ۱۸ | V10-V1 | حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم عاملی برای توسعه عدالت و انصاف در قضاوت‌های حرفه‌ای Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> |

شرح تاثیر غیرمستقیم سطر «۱» بر ستون «۱»

V1 رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی

| | | Yes / NO | مقایسه زوجی | شماره |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-------------|-------|
| شرح تاثیر غیر مستقیم سطر «1» بر ستون «ز» | | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> | V2-V3 | ۱۹ |
| | ارزیابی اطمینان‌بخشی ریسک‌های حسابرسی عاملی برای حفاظت از منافع ذینفعان در قضاوت حرفه‌ای | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> | V3-V2 | ۲۰ |
| | | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> | V2-V4 | ۲۱ |
| | حفظ چارچوب‌های ارزش‌های هنجاری حرفه حسابرسی عاملی برای حفاظت از منافع ذینفعان در قضاوت حرفه‌ای | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V4-V2 | ۲۲ |
| | | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V2-V5 | ۲۳ |
| | | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V5-V2 | ۲۴ |
| | | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V2-V6 | ۲۵ |
| | نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ای حرفه‌ای عاملی برای حفاظت از منافع ذینفعان در قضاوت حرفه‌ای | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> | V6-V2 | ۲۶ |
| | | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V2-V7 | ۲۷ |
| | | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V7-V2 | ۲۸ |
| | | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V2-V8 | ۲۹ |
| | پایبندی به منشور اخلاقی عاملی برای حفاظت از منافع ذینفعان در قضاوت حرفه‌ای | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> | V8-V2 | ۳۰ |
| | | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V2-V9 | ۳۱ |
| | پایبندی به معنویت حرفه‌ای عاملی برای حفاظت از منافع ذینفعان در قضاوت حرفه‌ای | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> | V9-V2 | ۳۲ |
| | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | V2-V10 | ۳۳ | |
| حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم عاملی برای حفاظت از منافع ذینفعان در قضاوت حرفه‌ای | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> | V10-V2 | ۳۴ | |

V2 حفظ منافع ذینفعان در حرفه

در ادامه می‌بایست اقدام به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» براساس مقایسه‌های زوجی مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان طبق نتایج جدول فوق نمود. لذا برای هر ارتباط که پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده ضمن بیان دلیل آن، خانه‌ای که گزینه «Yes» گرفته است به صورت «*1» در تقاطع سطر «i» و ستون «j» قرار می‌گیرد. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

جدول (۱۱) ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین مضامین گزاره‌ای

| | مضامین گزاره‌ای در ستون «i» | | | | | | | | | | |
|-----------------------------------------------------|-----------------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|---|
| | V10 | V9 | V8 | V7 | V6 | V5 | V4 | V3 | V2 | V1 | |
| رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی | V1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| حفظ منافع ذینفعان در حرفه | V2 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| پاسخگویی مسئولانه از طریق ارزیابی اطمینان‌بخشی ریسک | V3 | 1* | 0 | 1 | 1 | 1* | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 |
| حفظ چارچوب‌های ارزش‌های هنجاری حرفه حسابرسی | V4 | 1 | 1 | 1* | 1 | 1 | 1 | 1* | 1 | 1 | 0 |
| تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای | V5 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای همچون تردید | V6 | 1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1* | 1* | 0 |
| ادراکی حرفه‌ای | V7 | 1* | 1* | 1 | 0 | 1* | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| پایبندی به منشور اخلاقی | V8 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| پایبندی به معنویت حرفه‌ای | V9 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم | V10 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1* | 0 | 1 | 1 | 1 |

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و ۱* با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

جدول (۱۲) فرآیند تعیین قدرت نفوذ و وابستگی مضامین گزاره‌ای

| جمع سطری «I» و ستونی «J» مضامین گزاره‌ای | قدرت | قدرت | | | فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان |
|------------------------------------------|---------|------|-----|-----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| | وابستگی | نفوذ | | | |
| جمع سطری «I» و ستونی «J» مضامین گزاره‌ای | ۱۰ | ۴ | V1 | رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی | فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان |
| | ۸ | ۳ | V2 | حفظ منافع ذینفعان در حرفه | |
| | ۵ | ۶ | V3 | پاسخگویی مسئولانه از طریق ارزیابی اطمینان‌بخشی ریسک | |
| | ۴ | ۹ | V4 | حفظ چارچوب‌های ارزش‌های هنجاری حرفه حسابرسی | |
| | ۱۰ | ۳ | V5 | تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای | |
| | ۳ | ۸ | V6 | نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای همچون تردید | |
| | ۵ | ۷ | V7 | ادراکی حرفه‌ای | |
| | ۷ | ۴ | V8 | پایبندی به منشور اخلاقی | |
| | ۶ | ۵ | V9 | پایبندی به معنویت حرفه‌ای | |
| | ۱ | ۱۰ | V10 | حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم | |

با تعیین قدرت نفوذ و قدرت وابستگی، برای تشکیل ماتریس مخروطی می‌بایست مجموعه‌ی خروجی؛ ورودی و عناصر مشترک را برای تعیین تأثیرگذارترین اولویت‌های مضامین گزاره‌ای تشکیل داد. در اینجا هدف رسیدن به شناخت موثرترین گزاره‌ها می‌باشد.

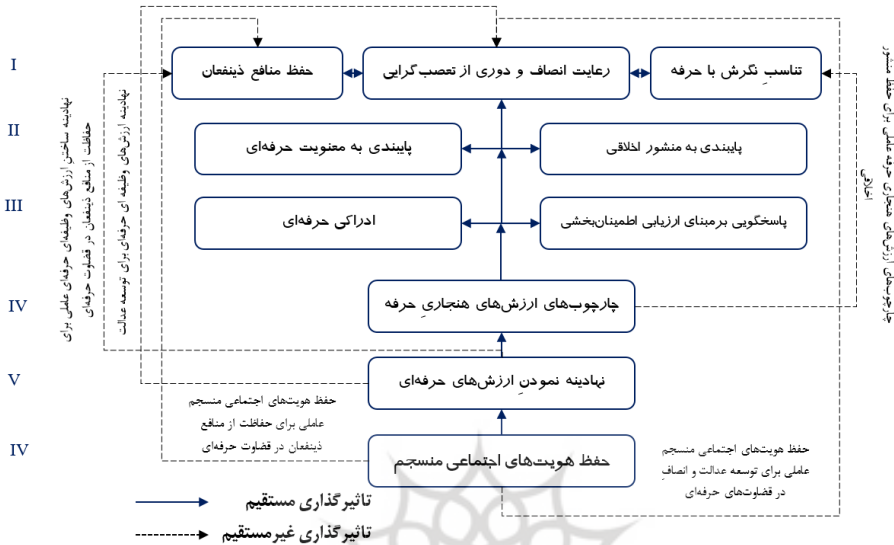
جدول (۱۱) تشکیل ماتریس مخروطی مضامین گزاره‌ای

| | | عناصر مشترک | گزاره ورودی | گزاره خروجی | | |
|-------------------------------------|-----|-------------|----------------------|--------------------|-----|-----------------------------------------------------|
| سطح‌بندی تاثیرگذاری مضامین گزاره‌ای | I | ۱,۲,۴,۵ | ۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰ | ۱,۲,۴,۵ | V1 | رعایت انصاف و عدالت و دوری از تعصب‌گرایی افراطی |
| | I | ۱,۲,۵ | ۱,۲,۴,۵,۶,۷,۹,۱۰ | ۱,۲,۵ | V2 | حفظ منافع ذینفعان در حرفه |
| | III | ۳,۴,۷ | ۳,۴,۶,۷,۱۰ | ۱,۳,۴,۵,۷,۸ | V3 | پاسخگویی مسئولانه از طریق ارزیابی اطمینان‌بخشی ریسک |
| | V | ۱,۳,۴ | ۱,۳,۴,۱۰ | ۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹ | V4 | حفظ چارچوب‌های ارزش‌های هنجاری حرفه حسابرسی |
| | I | ۱,۲,۵ | ۱,۲,۴,۵,۶,۷,۹,۱۰ | ۱,۲,۵ | V5 | تناسب بین نگرش با عملکردهای حرفه‌ای |
| | IV | ۶ | ۴,۶,۱۰ | ۱,۲,۳,۵,۶,۷,۸,۹ | V6 | نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای همچون تردید |
| | III | ۳,۷,۸,۹ | ۳,۴,۶,۷,۸,۹ | ۱,۲,۳,۵,۷,۸,۹ | V7 | ادراکی حرفه‌ای |
| | II | ۷,۸,۹ | ۳,۴,۶,۷,۸,۹,۱۰ | ۱,۵,۷,۸,۹ | V8 | پایبندی به منشور اخلاقی |
| | II | ۷,۸,۹ | ۴,۶,۷,۸,۹,۱۰ | ۱,۲,۵,۷,۸,۹ | V9 | پایبندی به معنویت حرفه‌ای |
| | VI | ۱ | ۱ | ۱,۲,۳,۴,۵,۶,۸,۹,۱۰ | V10 | حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم |

مضامین گزاره‌ای ارزشیابی سهام با صرفه

نتایج مشابهت خروجی‌ها و عناصر مشترک نشان داد، تاثیرگذارترین مضامین تحلیلی فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، گزاره‌ی حفظ هویت‌های اجتماعی منسجم «V10» می‌باشد که در سطح ششم این مدل قرار گرفته است.

شکل (۴) مدل تحلیلی فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان



بحث و نتیجه‌گیری

مستله اخلاق و به کارگیری فضائل انسانی در حوزه‌های حرفه‌ای اگرچه از مضامین نسبتاً کهن حوزه علوم رفتاری و مدیریتی است، اما توسعه و بسط آن در کارکردهای فردی در طی سالیان اخیر سبب گردیده تا سطح ارزش‌گرایی‌های فلسفی حرفه‌ای در متصدیان مشاغل دارای مسئولیت‌های اجتماعی فراگیر همچون حرفه حسابرسی، بیشتر و با اهمیت‌تر از گذشته جلوه نماید (لایل و همکاران، ۲۰۱۵). هدف این پژوهش طراحی مدل فراگیر فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. در این پژوهش در بخش کیفی از طریق تحلیل فرائد ابتدا تلاش گردید تا از میان پژوهش‌های مشابه با مفهوم مورد توجه یعنی فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه طی سه مرحله غربالگری اولیه، پژوهش‌هایی برای انتخاب مولفه‌ها و مضامین گزاره‌ای تعیین شوند. با بررسی اولیه ۱۴ پژوهش انتخاب و براساس فرآیند ارزیابی انتقادی اقدام به تعیین مولفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با موضوع پژوهش شد. در این بخش از مجموع ۱۴ پژوهش اولیه، ۹ پژوهش که امتیاز ۳۰ به بالا را کسب نموده بودند، برای غربالگری تعیین مولفه‌های اصلی انتخاب شدند و در گام آخر براساس واکاوی محتوایی از دل پژوهش‌های انتخاب شده، اقدام به تدوین چک لیست‌های امتیازی شد. سپس در بخش دوم تحلیل کیفی از طریق تحلیل دلفی اقدام به ارزیابی حد‌کفایت‌نظری گزاره‌های پژوهش شد. هدف در این بخش تعیین تناسب محتوایی گزاره‌های شناسایی شده با مولفه‌های پژوهش بود. نتایج در این بخش

از مجموع ۱۷ گزاره‌ی اولیه شناسایی شده، حکایت از حذف ۵ گزاره و ادغام ۴ گزاره به صورت دو به دو داشت. در نهایت ۱۰ گزاره‌ی تعیین شده در این مرحله وارد فاز تحلیل‌های کمی برای پاسخ به سوال سوم پژوهش شدند. هدف در این بخش تعیین‌تأثیرگذارترین مضامین فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان می‌باشد. به عبارت دیگر، هویت اجتماعی منسجم در حرفه حساب‌رسان از باورها؛ نگرش و اصول فردی است که حساب‌رسان براساس ارزش‌های اجتماعی و تخصصی، اقدام به انجام قضاوت می‌نماید. هویت اجتماعی منسجم به حساب‌رسان کمک می‌کند تا براساس فضیلت‌های ارزش اجتماعی در قضاوت، هویت حرفه‌ای خود را تقویت نماید و در بررسی‌های حساب‌رسانی و انجام قضاوت، استقلال رفتاری و عملکردی خود را تحت فشارهای بیرونی از دست ندهد. هویت اجتماعی منسجم ارزش‌های حرفه‌ی حساب‌رسانی را برای فرد به یک باور تقویت شده بدل می‌نماید که در انجام مأموریت حرفه‌ای خود، حاضر نیست اصول فلسفی حساب‌رسانی را زیر پا بگذارد و در شرایطی که حتی ممکن است سهم‌چندانی در بازار حساب‌رسانی نداشته باشد، حاضر به قبول انجام بررسی صاحبکاران دارای قدرتی باشد که مسیر تصمیم‌گیری حساب‌رسان را برایش تدوین کنند و استقلال حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار دهند. از طرف دیگر در سطح پنجم مدل طراحی شده مشخص گردید، نهادینه ساختن ارزش‌های وظیفه‌ی حرفه‌ای همچون تردید به عنوان گزاره‌ی فضیلت‌های وظیفه‌شناسی اخلاقی در قضاوت در رتبه‌ی دوم اهمیت قرار دارد. در واقع نهادینه‌ساختن ارزش‌های وظیفه‌ای در حرفه حساب‌رسانی بخشی از کارکردهایی است که یک حساب‌رسان براساس تجربه در طی سالیان انجام حرفه‌ای خود کسب می‌نماید و فرد در تلاش است تا اصول حرفه‌ای حوزه حساب‌رسانی همچون تردید را با کارکردهای عملکردی خود برای ارتقای قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسانی پیوند بزند. به عبارت دیگر، حساب‌رسان دارای فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه، نقاط حساس حرفه‌ی خود را برای اتخاذ تصمیم‌های بهتر ادراک می‌نمایند و به مرور در تلاش هستند تا با کسب تجربه از کارراه‌های حرفه‌ای خود، بهترین قضاوت را در بررسی‌های خود به ارمغان آورند. لذا این ارزش‌ها همراستا با هویت اجتماعی منسجم در حساب‌رسان نهادینه خواهد شد و در راستای ارزش‌هایی که ادراک نموده است، در تلاش خواهد بود تا براساس تردید حرفه‌ای سطح با کیفیت‌تری از قضاوت‌های خود را ایجاد نماید. این نتایج گویای این واقعیت هستند که فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه در حرفه حساب‌رسانی موضوعی دارای ارزش اکتسابی در محیط اجتماعی و محیط حرفه‌ای است که باعث می‌گردد یک حساب‌رسان براساس ارزش‌های حرفه‌ای و ارزش‌های اجتماعی اقدام به انجام قضاوت‌های اثربخش‌تر نماید و مانع از فشارهایی از بیرون جهت اختلال در قضاوت‌های تردیدگونه در حساب‌رسانی گردد، چراکه وجود هویت اجتماعی در این دست از حساب‌رسان به حدی است که از اصول حرفه‌ای خارج نخواهند شد و به دور از تعصبات ذهنی و هرگونه پیش‌داوری در تلاش هستند تا بهترین قضاوت‌ها را در حرفه حساب‌رسانی ارائه دهند. نتیجه‌ی بدست آمده با پژوهش‌های فرانک (۲۰۲۱)؛ عبدول‌هاک و همکاران (۲۰۱۹)؛

باررئینکاو و اسپینوساپیک (۲۰۱۸) و کاووسی و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت دارد. براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، به منظور ارتقای سطح فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه برای توسعه و تقویت کیفیت قضاوت حرفه‌ای لازم است انسجام ارزش‌سازی و رفتارگرایی در این حرفه در آموزش‌ها و استانداردهای حسابرسی تقویت گردد و نهادهای نظارت‌کننده به واسطه ارزش‌های اجتماعی و حرفه‌ای تلاش نمایند همسویی مناسبی بین استانداردها با آموزش‌های رفتاری ایجاد کنند تا در این صورت هویت منسجم در بین حسابرسان تقویت شود. در واقع پیشنهاد می‌شود با شناخت تأثیرات مستقیم و غیرمستقیم فضیلت‌مآبی اخلاق‌گرایانه، سطح کارکردهای ارزش اجتماعی و وظیفه‌شناسی حرفه‌ای، تقویت شود تا با توسعه عملکردهای فلسفی در حسابرسان، کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسی به طور اثربخش‌تری به افزایش اطلاعات ذینفعان در تصمیم‌گیری منجر شود و هزینه‌های نمایندگی بین سهامداران با صاحبکاران را کاهش دهد. حسابرسان به واسطه شناخت ارزش‌های ادراک شده اجتماعی در طول کارراهی حرفه‌ای خود، تعادل مناسبی بین وظایف و تخصص‌های حرفه‌ای برایشان ایجاد می‌شود و این موضوع می‌تواند به افزایش سطح قدرت تصمیم‌گیری‌های آنان جهت قضاوت حرفه‌ای با کیفیت‌تر منجر شود. در واقع توجه به ویژگی‌های ارزشی در دل جامعه نیز می‌تواند به تسهیل مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک نماید و باعث تقویت سطح هویت‌های حرفه‌ای بیشتر برای آنان گردد، چرا که افزایش سطح رفتارهای تردیدگرایانه به عنوان یک ارزش وظیفه‌ای کمک می‌کند حسابرسان بدون هیچ‌گرایش و پیش‌فرض‌های ذهنی قبلی که ممکن است نسبت به شواهد و مدارک ارائه شده توسط صاحبکاران داشته باشند، اظهارنظر نمایند و این موضوع می‌تواند به افزایش سطح جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه کمک کند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اسکندری، اصغر، قنبری، سیروس. (۱۳۹۷). ارتباط رهبری فضیلت‌گرا با یادگیری سازمانی: تبیین نقش واسطه‌ای استقلال شغلی معلمان، علوم تربیتی از دیدگاه اسلام، ۶(۱۱): ۵۱-۲۹.
۲. پاشائی‌فشتالی، محمد، آزادی هیر، کیهان، وطن‌پرست، محمدرضا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۱۰): ۳۱۹-۳۴۹.
۳. حافظی، شهرام، غلامی، عبدالخالق، یزدانی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). طراحی الگوی اثربخش سازمان‌های فضیلت‌گرا، مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، ۲۹(۹۸): ۵۷-۸۳.
۴. حساس‌یگانه، یحیی، عموزاد، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷): ۱-۲۶.
۵. حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی‌مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرسان و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۷، تابستان، ۷۱-۹۸.
۶. خانی، عبدالله، ساکنی، محمد. (۱۳۹۹). کاهش سوگیری‌های قضاوتی حسابرسان در هنگام ارزیابی انگیزه‌های رفتاری مثلث تقلب براساس استاندارد حسابرسی ۲۴۰ ایران، دانش حسابداری، ۱۱(۳): ۱۶۷-۱۹۴.

۷. زین‌آبادی، حسن، آراسته، حمیدرضا، نوه ابراهیم، عبدالرحیم، دهقانی‌زاده، مرضیه. (۱۳۹۷). طراحی و تبیین الگوی پیشایندهای فضیلت‌سازمانی در دانشگاه‌های دولتی استان یزد، مرکز مطالعات و توسعه آموزش پزشکی علوم پزشکی یزد، ۱۳(۳): ۲۸۴-۳۰۳.
۸. فرج‌زاده‌دهکردی، حسن. (۱۳۹۸). رابطه ویژگی‌های شخصیتی و جنسیت با قضاوت اخلاقی حسابداران: شواهدی مبتنی بر رشته تحصیلی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۷): ۱۸۱-۲۰۸.
۹. کاووسی، اسماعیل، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا، مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۸(۴): ۶۳۵-۶۵۹.
۱۰. گلدوست، مجید، طالب‌نیا، قدرت‌الله، اسماعیل‌زاده مقری، علی، رهنمای‌رودپشتی، فریدون، رویایی، رضمانعلی. (۱۳۹۸). تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی: نقش تعدیل‌گر هوش اخلاقی، دانش حسابرسی، ۱۹(۷۶): ۱۴۷-۱۶۸.
۱۱. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای. (۱۳۹۳). مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، ناشر جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱-۱۰۷.
۱۲. یوسف‌زاده، نسرتین، پورحیدری، امید، خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردیدآمیز حسابرس، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱(۹): ۶۶-۳۵.

ب- منابع انگلیسی:

1. Abdelhak, E.E., Elamer, A.A., AlHares, A. and McLaughlin, C. (2019). Auditors' ethical reasoning in developing countries: the case of Egypt, *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4): 558-583. <https://doi.org/10.1108/IJOES-02-2019-0041>
2. Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement, *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21 (2): 176-187.
3. Bauer, T. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1): 95-114.
4. Baumeister, R.F., & Juola Exline, J. (1999). Virtue, Personality, and Social Relations: Self-Control as the Moral Muscle. *Journal of personality*, 67(6): 1165-1194.
5. Chan, S.H. and Song, Q. (2021). Insight into the process of responsibility judgment of an audit failure, *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1): 67-90. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-06-2020-0083>
6. Cyr, D., Héroux, S. and Fontaine, R. (2020). Auditors' judgment subordination and the theory of planned behavior, *Managerial Auditing Journal*, 35(8): 1189-1211. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2018-2110>
7. Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.
8. Eilifsen, A., Kochetova, N, Messier, W, F. (2019). Mitigating the Dilution Effect in Auditors' Judgments Using a Frequency Response Mode, *Behavioral Research in Accounting*, 31(2): 51-71 <https://doi.org/10.2308/bria-52467>
9. Frank, M, L. (2021). When do Auditors' Professional Values Constrain the Biasing Effects of Self Interest? An Experimental Investigation, *Behavioral Research in Accounting*, 32(2): 41-55. <https://doi.org/10.2308/bria-19-068>
10. Galotti, K. M. (2002). Making decisions that matter: How people face important life choices. London: Lawrence Erlbaum Associates.
11. GAO, P., Zhang, G. (2019). Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality, *The Accounting Review*, 94(6): 201-225. <https://doi.org/10.2308/accr-52389>
12. Griffith, E, E., Nodler, Ch, J., Petty, R, E. (2018). The Elaboration Likelihood Model:

- A Meta-Theory for Synthesizing Auditor Judgment and Decision-Making Research, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 37(4): 169–186. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52018>
13. Hackett, R. D., Wang, Gordan (2012). Virtue and leadership an integrating conceptual framework founded in Aristotelian and Confucian perspectives on virtues. *Management Decision*, 50(5): 868-899
 14. Harrison, F. E. (1999). *The managerial decision-making process* (5th ed.). Boston, MA: Houghton Mifflin Company.
 15. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2006). *The auditors' responsibilities related to fraud in the audit of financial statements. ISA 240*. New York, NY: IFAC.
 16. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. New York, NY: The International Federation of Accountants.
 17. Ismail, S. and Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors, *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1): 21-34. <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2017-0068>
 18. Kaplan, H. B. (2005). Deviant identity, negative self-feelings, and decreases in deviant behavior: The moderating influence of conventional social bonding, *Journal of Psychology, Crime and Law*, 11(3): 289-303
 19. Keast, S., & Michael, T. (2009). *Rational decision-making for managers*. West Sussex: Wiley
 20. Lail, B., MacGregor, J., Marcum, J., Stubbs, M. (2015). Virtuous Professionalism in Accountants to Avoid Fraud and to Restore Financial Reporting, *Journal of Business Ethics*, 140(2): 687-704. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2875-y>
 21. Langley, A., Mintzberg, H., Pitcher, E., Posada, E., & Saint-Macary, J. (1995). Opening up decision-making: The view from the black stool. *Organization Science*, 6(3), 260–279
 22. McKenna, B., Rooney, D., & Kenworthy, A. L. (2013). Introduction: Wisdom and Management - A guest-edited special collection of resource reviews for management education. *Academy of Management Learning & Education*, 12(2), 306–311
 23. Mintzberg, H., & Westley, F. (2001). Decision making: It's not what you think. *MIT Sloan Management Review*, 42(3), 89–94.
 24. Nguyen, H.T.L. (2021). A conceptual framework for wisdom-based decision-making process in audit profession, *Library Hi Tech*, <https://doi.org/10.1108/LHT-10-2020-0256>
 25. Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. and Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments, *Managerial Auditing Journal*, 22(6): 566-589. <https://doi.org/10.1108/02686900710759389>
 26. Preuss, L. (1998). On ethical theory in auditing, *Managerial Auditing Journal*, 13(9): 500-508. <https://doi.org/10.1108/02686909810245910>
 27. Sanusi, Z, M., Iskandar, T, M., Monroe, G, S., Saleh, N, M. (2018) "Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1): 75-95.
 28. Schraagen, J. M., Klein, G., & Hoffman, R. R. (2008). The macrocognition framework of naturalistic decision making. In J. M. Schraagen, L. G. Militello, T. Ormerod, & R. Lipshitz (Eds.), *Naturalistic decision making and macrocognition*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited, 3–25.
 29. Shi, H., Wen, W., Zhou, G., Zhu, X. (2021). Do Individual Auditors Have Their Own Styles? Evidence from Clients' Financial Statement Comparability in China, *Accounting Horizons*, 18(2): 111-129. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-18-002>
 30. Svanberg, J., Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7): 572–591

31. 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.
32. Tysiac, K. (2013). Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862.htm>
33. Windsor, C., Ashkanasy, N. (1996). Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 8(6): 80–97.
34. Ying, S, X., Patel, Ch., Pan, P. (2020). The influence of peer attitude and inherent skepticism on auditors' skeptical judgments, *Accounting and Business Research*, 50(2): 179-202. <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1686695>
35. Zakaria, M., Haron, H. and Ismail, I. (2010). Knowledge of ethics, perceived ethical problems and ethical judgments, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 8(1): 50-64. <https://doi.org/10.1108/19852511011055934>

