

## تاثیر درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان

حسین قاسمی زاده سراب

کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان، ایران. (نویسنده مسئول)  
Ghasemizade.hossein@gmail.com

منصوره سادات غفاری

حسابرس اداره کل امور اقتصادی و دارایی خراسان شمالی، بجنورد، ایران.  
Mansure.ghafari@gmail.com

زهرا عزیز محمدی

مربی گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان، ایران.  
z.azizmohammadi@iran.ir

شماره ۲۲ / بهار ۱۳۹۹ (جلد دوم) / صص ۴۶-۵۹  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

### چکیده

این تحقیق به بررسی تاثیر درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان پرداخته است. تحقیق حاضر، تحقیقی کاربردی، از لحاظ روش، توصیفی-همبستگی مبتنی بر مدل معادلات ساختاری و از جنبه گردآوری اطلاعات، پیمایشی مبتنی بر ابزار پرسشنامه است. نمونه مورد مطالعه از کارکنان موسسات حسابداری در مشهد انتخاب شد. با توجه به حجم جامعه در دسترس تعداد ۱۸۴ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. جهت آزمون فرضیه ها از مقدار احتمال حاصل از برآزش مدل در حالت معنی داری پارامترها استفاده شد. مناسبت مدل پیشنهادی با تبیین فرضیه ها در حالت تخمین استاندارد و معنی داری ضرایب با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس بررسی گردید. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد؛ درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تاثیر معناداری وجود دارد. استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی تاثیر معناداری وجود دارد. درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد. استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد.

**واژگان کلیدی:** اصول اخلاقی، قضاوت اخلاقی، ارزش شخصی حسابرسان.

### مقدمه

صورت های مالی بخش عمده ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تامین می کند. بر اساس چنین سطح اعتمادی به صورت های مالی، نقش حسابرسان نیز حیاتی است. حسابرسی صورت های مالی امری ضروری است، زیرا صورت های مالی حسابرسی شده می تواند این اطمینان را برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می گیرد. بنابراین حسابرسی صورت های مالی می تواند ارزش افزوده

اقتصادی را برای یک شرکت به وجود بیاورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثر بخش برای کنترل کیفیت حسابرسی امری ضروری است (برزیده و همکاران، ۱۳۹۷). با توجه به تضاد منافع حاکم بر محیط حسابرسی و ماهیت مسایل موجود، حسابرسان باید از مهارت باصلاحیت حرفه ای کافی برخوردار باشند. با این وجود، تعریف یکسانی از ابعاد این مفهوم در ادبیات و تحقیقات پیشین وجود ندارد. بررسی سیر تاریخی این مفهوم نیز حکایت از گسترش ابعاد آن به مفاهیمی مانند مهارت های ارتباطی، دانش مدیریت و پاسخگویی دارد (بروکس و همکاران، ۲۰۱۵). در تحقیقات پیشین به صلاحیت حرفه ای که در استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای به عنوان یکی از عوامل کلیدی مهارت حسابرسان از آن یاد شده، کمترینها داده شده است. و بعد اخلاقی مهارت حسابرسان فقط به رعایت حداقل استانداردهای موجود در آیین رفتار حرفه ای محدود شده است (کانگ، ۲۰۱۳). لزوم رعایت اخلاق حرفه ای در تمامی حرفه ها از جمله حرفه حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار است. با توجه به اهمیت این موضوع اطمینان سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و تمامی استفاده کنندگان از صورت های مالی حسابرسی شده نسبت به درستکاری و بی طرفی حسابرسان مورد شک و تردید قرار گرفته است. در گزارشی با عنوان شفافیت بین المللی که در سال ۲۰۰۹ از میان کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا انجام گرفت، کشور ایران به همراه کشور عراق در پایین ترین و بدترین جایگاه از لحاظ فساد مالی قرار گرفت. فساد مالی، از بین رفتن اخلاق و جهت گیری های اخلاقی افراد می تواند در نتیجه خصوصی سازی اقتصاد به وجود آید. به عقیده اقتصاددانان، در فضای رقابتی بازار، بنگاه ها برای عقب نماندن در رقابت در صدد حداکثر کردن منافع خود هستند و برای این منظور ممکن است حدود اخلاقی را رعایت نکنند (نار و همکاران، ۲۰۱۴). از آنجایی که خصوصی سازی بازار حسابرسی در دوران ابتدایی خود به سر می برد، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت گیری اخلاقی در این بازار توسط حسابرسان وجود دارد. هم چنین، با توجه به ضعف هایی که در تدوین قوانین و ضوابط حاکم بر اقتصاد کشور است، امکان سوء استفاده از این قوانین توسط افرادی که ملزم به رعایت این قوانین می باشند نیز بعید نیست. شکست های شرکت های جهانی موجب تضعیف حرفه ی حسابرسی شد. این شکست ها همچنین موجب تضعیف اعتماد به حسابرسان و در نتیجه باعث شد که موضوعات اخلاقی و استقلال به موضوع اصلی در تحقیقات حسابداری تبدیل شود (بنی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). عدم هشدار حسابرسان در مورد ورشکستگی شرکت ها مورد انتقاد قرار گرفت و در نتیجه سؤالات جدی در مورد کیفیت و قابلیت اعتماد به اطلاعات حسابرسی شده پیش آمد. مردم همچنین رفتار اخلاقی حسابرسان را زیر سؤال بردند زیرا آن ها مسئول حفاظت از منافع ذی نفعان می باشد. هدف اصلی قوانین و استاندارد های جدید حسابرسی افزایش فعالیت های اخلاقی و کارآمد در انجام وظایف حسابرسان می باشد. با این حال، علی رغم افزایش توجه متخصصان و کارشناسان، گزارش ها مبنی بر رفتار ها و اعمال غیر اخلاقی در حرفه ی حسابرسی ادامه دارد (کالینان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). حسابرسانی که کم گزارش می دهند تحت تأثیر قرار دارند، این فشار ها مربوط به بودجه های حسابرسی شده، قابلیت پذیرش اخلاقی گرایش های کم تر از حد حسابرسان و تأثیر همکاران و مدیران ارشد بر رفع مشکلات اخلاقی می باشد (بارنیکوا<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۵).

<sup>1</sup> Bennie

<sup>2</sup> Cullinan

<sup>3</sup> Barrainkua

### پیشینه پژوهش

انوار و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی تحت عنوان درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان به بررسی تاثیر درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان بین ۳۰۱ حسابرس جامعه حسابرسان اندونزی پرداختند. درک اصول اخلاقی و استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی تاثیر مثبت و معناداری وجود دارد. درک اصول اخلاقی و استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری وجود دارد.

رازانی و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به عنوان تأثیرات جهت گیری اخلاقی، تهدید استقلال (فاکتور مربوط به بافت) و میزان اخلاقیات بر فرآیند تصمیم گیری حسابرسان با استفاده از مدل مشروط تصمیم گیری اخلاقی جونز در مالزی مورد بررسی پرداختند. که بیان می کند، تهدید استقلال، جهت گیری اخلاقی و میزان اهمیت اخلاقی در حسابرسان بر فرآیند تصمیم گیری اخلاقی تأثیر مثبت مستقیم دارد. نتایج همچنین نشان می دهد که میزان اهمیت اخلاقی، رابطه ی بین جهت گیری اخلاقی حسابرسان و همچنین تهدید نفع شخصی حسابرس بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان را تعدیل می کند. حسابرسانی که جهت گیری اخلاقی قوی دارند و نسبی گرا هستند در مقایسه با ایده آلیست ها، تصمیم گیری های اخلاقی نامطلوب تری دارند. علاوه بر این، پایین بودن اهمیت اخلاقی به دلیل کاهش حساسیت های اخلاقی موجب برجسته شدن تأثیر تصمیم گیری حسابرسان می شوند.

بارنیکوآ و اسپینوزا پایک (۲۰۱۵) در پژوهشی به عنوان عوامل موثر بر گزارش های کم حسابرسان پرداختند. بیان نمودند که حسابرسانی که گزارش های کمتری می دهند تحت تأثیر قرار دارند، این فشارها مربوط به بودجه های حسابرسی شده، قابلیت پذیرش اخلاقی گرایش های کم تر از حد حسابرسان و تأثیر همکاران و مدیران ارشد بر رفع مشکلات اخلاقی می باشد.

وودباین و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به عنوان رفتارهای اخلاقی بر جهت گیری اخلاقی بیان نمودند که، احتمال رفتار های غیر اخلاقی در کارمندانی که نسبی گرا تر هستند، بیشتر می باشد. یعنی کارمندی که جهت گیری اخلاقی ایده آلیستی دارد با مقایسه فردی که جهت گیری اخلاقی نسبی گرایی دارد، احتمال این که مرتکب رفتار های غیر اخلاقی شود، بیشتر است.

زکریا و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی به عنوان درک حسابرسان از موضوعات اخلاقی بر قضاوت های اخلاقی بیان نمودند که بر اساس پاسخ های ۲۵۰ حسابرس از شرکت های حسابرسی مالزی دریافتند که درک حسابرسان از موضوعات اخلاقی بر قضاوت های اخلاقی تأثیر مثبت دارد. در مجموع این پژوهش ها دریافتند افرادی که محتوای اخلاقی یک وضعیت خاص را تشخیص می دهند، قضاوت های اخلاقی بیشتری دارند.

جوهایدا جوهری و سانوسی (۲۰۰۹) در پژوهشی به عنوان رابطه بین جهت گیری اخلاقی، دانش و تلاش را بر قضاوت حسابرسان بیان نمودند که رابطه معنی داری بین دانش و تلاش حسابرسان مالزیایی و قضاوت آنان وجود دارد. علاوه بر این نتایج حاکی از این بود که تفاوت در جهت گیری اخلاقی یک فرد، در پیش بینی قضاوت وی در زمینه حسابرسی بی اهمیت است.

برزیده و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان طراحی و تبیین الگوی هویت در قضاوت حسابرسی به بررسی طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی از طریق روش آمیخته اکتشافی پرداختند. رویکرد بخش کیفی، مبتنی بر نظریه داده بنیاد

است. ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساخت یافته با ۱۶ نفر از شرکای موسسات حسابرسی، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار که با روش نمونه گیری گلوله برفی انتخاب شدند و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات تحلیل محتوا بود. مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی های فردی، دانش، مهارت و تجربه و ویژگی های موسسه حسابرسی، تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه ای، شرایط میانجی، راهبردها و پیامدها تدوین و مدل نهایی ارائه شد. در بخش کمی، فرضیه های تحقیق تدوین و برای آزمون آنها پرسشنامه ای طراحی و اطلاعات توسط ۱۹۴ نفر از حسابرسی که در بخش کیفی مشارکت نداشتند، گردآوری و آزمون فرضیه ها با روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار PLS صورت پذیرفت. نتایج مرحله کمی نشان داد که شرایط محیطی بر هویت در قضاوت حسابرسی و برجستگی و قدرت هویت حرفه ای تاثیرگذار است. همچنین هویت در قضاوت حسابرسی بر برجستگی و قدرت هویت حرفه ای تاثیرگذار است. در نهایت، برجستگی و قدرت هویت حرفه ای بر ارتقای سطح کیفی حسابرسی و پیامدهای کلان و ملی در حوزه حسابرسی تاثیرگذار می باشد.

قاسمیان (۱۳۹۶) در تحقیقی تحت عنوان بررسی رابطه موضوعات اخلاقی حرفه ای و نیت و قضاوت حسابرسان (حسابرسان داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) به بررسی رابطه بین مراحل فرایند تصمیم گیری حسابرسان می باشد. و از مدل چهار مرحله ای فرایند تصمیم گیری رست (۱۹۸۶) استفاده شده است تا رابطه بین متغیرهای تحقیق مورد بررسی قرار گیرد. که به منظور اندازه گیری متغیرهای تحقیق از پرسش نامه ای که متشکل از سه سناریوی اخلاقی می باشد استفاده شده است. منظور بررسی پایایی پرسش نامه از روش ضریب آلفای کرونباخ و به منظور تعیین اعتبار (روایی) پرسش نامه از نظر متخصصان استفاده شده، بدین صورت که ابتدا تعدادی پرسش نامه اولیه توزیع شد و پس از کسب نظر متخصصان اصلاحات مورد نیاز در پرسش نامه انجام و برای توزیع نهایی آماده شد. جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه حسابرسان، مدیران و پرسنل سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند که با توجه به فرمول کوکران تعداد ۲۷۲ پرسش نامه بین افراد عضو نمونه آماری توزیع گردید. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داد های ۲۷۲ پرسش نامه نشان می دهد بین نیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابرسان با حساسیت اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت معناداری وجود دارد بطوری که هر چه قضاوت اخلاقی حسابرسان در سطح بالایی قرار داشته باشد، نیت اخلاقی آنها نیز در سطح بالایی قرار دارد. این نتایج نشان می دهد که بین قضاوت اخلاقی و نیت اخلاقی حسابرسان نیز رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بطوری که حسابرسی که از حساسیت اخلاقی بالاتری برخوردارند در هنگام تصمیم گیری در شرایط چالش های اخلاقی قضاوت اخلاقی بیشتری در تصمیمات خود اعمال نموده که این نیز به نوبه خود موجب افزایش نیت اخلاقی آنها می گردد.

عموزاد (۱۳۹۵)، در تحقیقی تحت عنوان عوامل موثر بر فشارهای وارده بر حسابرسان و قضاوت حرفه ای به بررسی عوامل موثر بر فشارهای وارده بر حسابرسان و قضاوت حرفه ای آنان پرداختند. از روش های آماری همبستگی پیرسون، تحلیل عاملی، تی استیودنت و تحلیل واریانس برای آزمون فرضیات پژوهش استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، شامل کلیه افراد شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با رتبه بالاتر از حسابرس می باشد که تقریباً ۵۰۰۰ نفر بودند و تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران معادل ۳۵۶ نفر برآورد گردید، که در نهایت تحلیل آماری بر وی ۱۸۰ پرسشنامه صورت گرفت. نتایج یافته ها نشان داد که بین اندازه موسسه و تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه معکوس و

معناداری وجود دارد و همچنین بین اندازه موسسه و تجربه حسابرس با قضاوت حرفه‌ای آن‌ها، رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

امینی (۱۳۹۴) در تحقیقی تحت عنوان ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان به بررسی تأثیر ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان در ایران می‌باشد. دوره زمانی پژوهش حاضر سال ۱۳۹۴ می‌باشد. روش تحقیق توصیفی تحلیلی می‌باشد که بدین منظور جمعاً ۹۸ پرسش‌نامه توزیع گردید و برای آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم از آزمون مقایسه میانگین جوامع مستقل استفاده شد. محاسبات و استخراج خروجی‌ها با استفاده از نرم افزار صفحه گسترده Excel و نرم افزار آماری SPSS انجام گردید. پژوهش حاضر در چهار فرضیه تدوین گردید که نتایج پژوهش نشان می‌دهد، مطابق فرضیه اول، ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آنان در خصوص کتمان درآمد مالیاتی، با هدف کاهش بار مالیاتی، تأثیر دارد؛ پذیرفته شد. فرضیه دوم مبنی بر این که ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آنان در خصوص مدیریت سود با هدف کاهش بار مالیاتی تأثیر دارد؛ پذیرفته شده است. همچنین فرضیه‌های سوم و چهارم تحقیق مبنی بر این که ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آنان در خصوص در نظر گرفتن ذخیره مطالبات با ریسک بالا با هدف افزایش پاداش مدیران و با هدف افزایش سود، تأثیر دارد؛ پذیرفته شد.

شهبازی (۱۳۹۴) در تحقیقی تحت عنوان ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان در ایران به بررسی تأثیر ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان در ایران می‌باشد. دوره زمانی پژوهش حاضر سال ۱۳۹۴ می‌باشد. روش تحقیق توصیفی تحلیلی می‌باشد که بدین منظور جمعاً ۹۸ پرسش‌نامه توزیع گردید و برای آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم از آزمون مقایسه میانگین جوامع مستقل استفاده شد. محاسبات و استخراج خروجی‌ها با استفاده از نرم افزار صفحه گسترده Excel و نرم افزار آماری SPSS انجام گردید. پژوهش حاضر در چهار فرضیه تدوین گردید که نتایج پژوهش نشان می‌دهد، مطابق فرضیه اول، ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آنان در خصوص کتمان درآمد مالیاتی، با هدف کاهش بار مالیاتی، تأثیر دارد؛ پذیرفته شد. بنابراین در هر ایدئولوژی که میانگین کتمان درآمد مالیاتی بیشتر باشد، می‌توان گفت که در آن ایدئولوژی رفتار مدیریت سود بیشتر است. فرضیه دوم مبنی بر این که ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آنان در خصوص مدیریت سود با هدف کاهش بار مالیاتی تأثیر دارد؛ پذیرفته شده است. بنابراین در هر ایدئولوژی که میانگین مدیریت سود با هدف کاهش بار مالیاتی بیشتر باشد، می‌توان گفت که در آن ایدئولوژی رفتار مدیریت سود بیشتر است. همچنین فرضیه‌های سوم و چهارم تحقیق مبنی بر این که ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آنان در خصوص در نظر گرفتن ذخیره مطالبات با ریسک بالا با هدف افزایش پاداش مدیران و با هدف افزایش سود، تأثیر دارد؛ پذیرفته شد. بنابراین در هر ایدئولوژی که میانگین ذخیره مطالبات با ریسک بالا، با هدف افزایش پاداش مدیران و با هدف افزایش سود، بیشتر باشد؛ می‌توان گفت که در آن ایدئولوژی رفتار مدیریت سود بیشتر است. باتوجه به نتایج تحقیق در کل می‌توان نتیجه گرفت که رفتار مدیریت سود در بین حسابرسان با ایدئولوژی اخلاقی مطلق‌گرایی و استثناء‌گرایی نسبت به حسابرسان با ایدئولوژی اخلاقی ذهنی‌گرایی و موقعیت‌گرایی کمتر می‌باشد. به عبارت دیگر حسابرسان مطلق‌گرا و استثناء‌گرا نسبت به حسابرسان ذهنی‌گرا و موقعیت‌گرا، در هنگام قضاوت اخلاقی و مواجهه با چالش‌های اخلاقی، موازین و اصول اخلاقی را بیشتر رعایت می‌کنند.

کاظمی (۱۳۹۲) در تحقیقی تحت عنوان عوامل موثر بر حساسیت اخلاقی حسابرسان و رابطه سطح مهارت آن‌ها با حساسیت و قضاوت اخلاقی به بررسی عوامل موثر بر دو رکن از ارکان تصمیم‌گیری اخلاقی یعنی حساسیت و قضاوت اخلاقی را در دو

بخش، در بخش اول، عوامل موثر بر حساسیت اخلاقی و در بخش دوم، رابطه حساسیت و قضاوت اخلاقی با مهارت حسابرسان پرداختند. الگوهای مفهومی این تحقیق، تصمیم‌گیری اخلاقی رست (۱۹۸۶) و شدت اخلاقی جونز (۱۹۹۱) هستند. شیوه جمع‌آوری داده‌های این تحقیق، استفاده از طرح تحقیق و پرسشنامه است. در طرح تحقیق مذکور چهار سناریو با موضوع های اخلاقی مطرح و پس از توزیع آن در جامعه آماری (بخش اول: حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی و بخش دوم، حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی)، داده‌های تحقیق جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزارهای آماری (spss18) و به مدد روش‌های آماری (آمار توصیفی، همبستگی اسپیرمن، رگرسیون رتبه‌ای، تجزیه و تحلیل کروسکال والیس و آزمون یو من ویتنی) تجزیه و تحلیل شده است. نتایج گویای آن است که از بین عوامل موثر بر حساسیت اخلاقی، اهمیت موضوع، عوامل محیطی و ویژگی‌های موضوعی، بیش‌ترین تأثیر را بر حساسیت اخلاقی دارند و در این میان، تأثیر ویژگی‌های موضوعی از سایر عوامل بیشتر است و مولفه‌های موثر این ویژگی با توجه به موضوع مورد بررسی، متفاوت می‌باشد. همچنین نتایج گویای آن است که حساسیت و قضاوت اخلاقی فقط نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی بعدی از مهارت حسابرسان را تشکیل می‌دهد و حسابرسان ماهر به منافع افراد ذینفع حساسیت بیشتری دارند و بین حسابرسان ماهر و نیمه ماهر در ارزیابی عملکرد سایر حسابرسان و انتخاب تنبیه‌های انتظامی برای آن‌ها اختلاف معناداری وجود دارد. همچنین حسابرسان ماهر در هنگام شناسایی افراد ذینفع و ارزیابی عملکرد همکاران خود، کمتر تحت تأثیر نتیجه یا پیامد تصمیم قرار می‌گیرند و جانب‌داری کمتری در اظهارنظر خود دارند و به نیات مدیران حساسیت ویژه‌ای به خرج داده‌اند که از ارکان اساسی در تعیین ریسک حسابرسی است.

### فرضیه های پژوهش

- فرضیه اول: درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیر معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم: استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی تأثیر معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم: درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی با تأکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تأثیر معناداری وجود دارد.
- فرضیه چهارم: استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تأکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تأثیر معناداری وجود دارد.

### روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر، بدین دلیل که به آزمودن کارایی نظریه های و توسعه دانش کاربردی در مورد کیفیت رابطه و تأثیر پذیری میان متغیرها، از نظر هدف، تحقیق کاربردی است و از نظر روش تحقیقی توصیفی- همبستگی و از نوع تحلیلی است. این تحقیق توصیفی است چرا که به توصیف وضعیت متغیرها و نیز روابط میان آن‌ها می‌پردازد. از نوع تحلیلی است، چرا که به تحلیل نظرات پاسخ دهندگان (نمونه مورد مطالعه) که به پرسش‌هایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد تحقیق (متغیرها و سوال های مربوط)، پاسخ داده اند، می‌پردازد. این کار را از طریق پرکردن پرسشنامه (ابزار تحقیق) که در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد انجام می‌گیرد.

### جامعه و نمونه آماری پژوهش

در این تحقیق واحد تحلیل فرد است و بر روی حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی مشهد تمرکز شده است. در مشهد ۲۱ موسسه حسابرسی وجود دارد و تعداد حسابرسان شاغل ۴۵۰ نفر می باشد. نمونه عبارت است از مجموعه‌ای از نشانه‌ها که از یک قسمت، یک گروه یا جامعه‌ای بزرگتر انتخاب می‌شود، به طوری که این مجموعه معرف کیفیات و ویژگی‌های آن قسمت، گروه یا جامعه بزرگتر بوده و با مطالعه آن، پژوهشگر قادر است نتیجه را به کل جامعه آماری تعمیم دهد. از آنجا که این تحقیق بر اساس نوع هدف، کاربردی بوده و معرف بودن گروه نمونه برای تعمیم پذیری به جامعه دارای اهمیت می‌باشد، بنابراین از نمونه‌گیری در دسترس استفاده شد. برای تعیین حجم نمونه نیز با توجه به معلوم بودن تعداد جامعه آماری از فرمول حجم نمونه کوکران استفاده شده است. حجم نمونه تحقیق با استفاده از رابطه زیر محاسبه شد.

$$n = \frac{N \cdot Z_{\alpha}^2 \cdot p \cdot q}{(N - 1) \cdot d^2 + Z_{\alpha}^2 \cdot \sigma^2}$$

که در آن: N: اندازه حجم جامعه، Z: متغیر تصادفی با توزیع نرمال، e: خطای برآوردی پنج صدم.

$$n_0 = \frac{450 \cdot 1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5}{0.05^2(450 - 1) + 1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5} = \frac{432.18}{1.1225 + 0.9604} = 207$$

با توجه به حجم جامعه تقریبی در دسترس (۴۵۰ نفر) و فرمول نمونه‌گیری حجم نمونه انتخابی تعداد ۲۰۷ نفر شد.

### روش نمونه‌گیری پژوهش

در این تحقیق برای نمونه‌گیری از نمونه‌گیری در دسترس استفاده گردید. در این تحقیق برای انتخاب نمونه از بین موسسات موجود بر اساس اطلاعات دریافت شده از سایت جامعه حسابداران رسمی از روش تصادفی - طبقه بندی نمونه آماری از سطح ۲۱ موسسه حسابرسی بهره گرفته شد. با توجه به حجم جامعه در دسترس (۴۵۰ نفر) و فرمول نمونه‌گیری حجم نمونه انتخابی تعداد ۲۰۷ نفر شد. در این تحقیق جهت انتخاب ۲۰۷ نفر از کارکنان از روش نمونه‌گیری در دسترس بهره گرفته خواهد شد و در انتخاب نمونه از حسابرسان هیچ گونه پیش فرضی دخیل نخواهد بود. جهت افزایش اعتبار تحقیق تعداد ۲۵۰ پرسشنامه توزیع شد که از این میان تعداد ۱۸۴ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری واقع گردید. از میان پرسشنامه‌های توزیع شده تعداد ۵۳ پرسشنامه بازگردانده نشد و همچنین تعداد ۱۳ پرسشنامه به علت نقص در تکمیل کنار گذاشته شد. نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها در حدود ۷۳/۰۶ درصد تعیین شد.

جدول (۱): توزیع و نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها

ردیف طبقات	تعداد کل کارکنان (نفر)	نمونه آماری بر اساس رابطه کوکران	پرسشنامه توزیع شده	پرسشنامه دریافت شده و قابل تجزیه و تحلیل	نرخ بازگشت (درصد)
جمع	۴۵۰	۲۰۷	۲۵۰	۱۸۴	۷۳/۰۶



## روش و ابزار گردآوری داده ها

مرحله گردآوری داده‌ها آغاز فرآیندی است که طی آن محقق یافته‌های میدانی و کتابخانه‌ای را گردآوری می‌کند و به روش استقرایی به فشرده سازی آن‌ها از طریق طبقه‌بندی و سپس تجزیه و تحلیل می‌پردازد و فرضیه‌های تدوین شده خود را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و در نهایت حکم صادر می‌کند و پاسخ مسئله تحقیق را به اتکای آن‌ها می‌یابد. داده‌های مورد نیاز این تحقیق به دو بخش نظری و تجربی تقسیم می‌گردد. برای تامین اطلاعات بخش نظری جهت کسب مبانی تئوریک و ادبیات موضوع که مفاهیم بنیادی چهارچوب تحقیق را بیان می‌دارد و اهداف تحقیق، بهترین راه استفاده از شیوه کتابخانه‌ای (کتاب‌ها، مقالات، پایان نامه‌ها، صفحه‌های گسترده و پایگاه‌های داده) تشخیص داده شد. بررسی کتابخانه‌ای، به منظور جمع‌آوری جامع اسناد علمی و پژوهشی، کتبی یا غیر کتبی که محقق در رابطه با تحقیق خاصی باید از آن‌ها الهام بگیرد، انجام می‌شود. برای تامین داده‌های بخش تجربی از روش‌های پرسشنامه بهره گرفته شد. یکی از روش‌های رایج در گردآوری اطلاعات در تحقیق‌های پیمایشی استفاده از پرسشنامه می‌باشد. با توجه به میزان دقت لازم در گردآوری اطلاعات، طول مدت تحقیق و سایر هزینه‌ها در این تحقیق جهت جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از پرسشنامه استفاده شد. این پرسشنامه که به سنجش متغیرهای تحقیق می‌پردازد، از تحقیق‌های پیشین استخراج شده است و با توجه به استفاده در تحقیق‌های گذشته، مناسب و معتبر می‌باشد. جهت عملیاتی نمودن متغیرهای تحقیق از گویه‌های مطرح شده در پرسشنامه و و همکاران (۲۰۱۶) بهره گرفته می‌شود. در مجموع پرسشنامه این تحقیق شامل ۳۱ گویه می‌باشد. پاسخ‌های پرسشنامه در یک طیف پنج امتیازی لیکرت قسمت بندی شده است تا پاسخ گو، میزان موافقت خود را در مقیاس لیکرت که از یک تا پنج درجه بندی شده، با توجه به سوالات هر بخش مشخص کند.

## آمار توصیفی پژوهش

برای تبیین و شرح داده‌های جمع‌آوری شده در تحقیق از آمار توصیفی استفاده می‌شود. در اینجا از جداول و نمودارها، برای نشان دادن بعضی ویژگی‌های جمعیت شناختی و سازمانی حساب‌رسان که در ابتدای پرسش نامه توسط محقق مورد سوال قرار گرفته، استفاده می‌شود.

## بررسی نرمال بودن داده‌های پژوهش

پیش نیاز انجام تمامی آزمون‌های پارامتری، نرمال بودن توزیع آماری متغیرهاست. به طور کلی می‌توان گفت که آزمون‌های پارامتری، عموماً بر میانگین و انحراف معیار استوارند. حال اگر توزیع جامعه نرمال نباشد، نمی‌توان استنباط درست از نتایج داشت. برای آزمون نرمال بودن متغیرها، از آزمون چولگی و کشیدگی استفاده گردید که نتایج آن در جدول ۲ ارائه گردیده است. همانگونه که مشاهده می‌گردد با توجه به اینکه بازه اعداد چولگی و کشیدگی بین ۱ و -۱ می‌باشد در نتیجه فرض نرمال بودن داده‌ها مورد تأیید است (پلنت، ۲۰۰۹). جدول ۲ نتایج حاصل را نشان می‌دهد.



جدول (۲): نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها

ردیف	متغیر	چولگی	کشیدگی
۱	استقلال حسابرسان	-۰/۲۲۹	-۰/۵۳۵
۲	اصول اخلاقی	-۰/۲۰۶	-۰/۷۰۶
۳	ارزش شخصی حسابرسان	-۰/۱۳۲	-۰/۲۷۸
۴	قضاوت اخلاقی حسابرسان	-۰/۰۴۶	-۰/۶۳۰

### آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول: درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تاثیر معناداری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر درک اصول اخلاقی، ضریب مسیر به میزان (۰/۴۰۵) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۵/۱۶۶ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۱/۹۶، -۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی بین درک اصول اخلاقی و قضاوت اخلاقی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره یک تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که حدوداً ۴۰/۵ درصد از قضاوت اخلاقی توسط درک اصول اخلاقی تبیین می گردد و این مقدار معنی داری می باشد. به عبارت دیگر باتوجه به ضریب  $\beta$  مشخص می گردد در صورتی که یک واحد درک اصول اخلاقی تغییر کند، قضاوت اخلاقی به میزان ۰/۴۰۵ واحد تغییر می کند.

جدول (۳): نتایج مربوط به فرضیه اول

مسیر مستقیم	معنی داری	نتیجه	نوع رابطه
درک اصول اخلاقی $\rightarrow$ قضاوت اخلاقی	$p < 0.05$	پذیرش فرضیه	مستقیم

### آزمون فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم: استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی تاثیر معناداری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر استقلال حسابرسان، ضریب مسیر به میزان (۰/۶۲۶) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۲/۱۶۹ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۱/۹۶، -۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی بین استقلال حسابرسان و قضاوت اخلاقی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره دو تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که حدوداً ۶۲/۶ درصد از قضاوت اخلاقی توسط استقلال حسابرسان تبیین می گردد و این مقدار معنی داری می باشد. به عبارت دیگر باتوجه به ضریب  $\beta$  مشخص می گردد در صورتی که یک واحد استقلال حسابرسان تغییر کند، قضاوت اخلاقی به میزان ۰/۶۲۶ واحد تغییر می کند.

جدول (۴): نتایج مربوط به فرضیه دوم

نوع رابطه	نتیجه	معنی داری	مسیر مستقیم
مستقیم	پذیرش فرضیه	$p < 0.05$	استقلال حسابرسان $\rightarrow$ قضاوت اخلاقی

### آزمون فرضیه سوم پژوهش

فرضیه سوم: درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد.

در بررسی آثار متغیر ارزش شخصی حسابرسان، ضریب مسیر به میزان (۰/۴۲۸) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۳/۴۱۲ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۱/۹۶، -۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره سه تایید می گردد.

جدول (۵): نتایج مربوط به فرضیه سوم

نوع رابطه	نتیجه	معنی داری	مسیر غیر مستقیم (نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان)
مستقیم	پذیرش فرضیه	$p < 0.05$	درک اصول اخلاقی $\rightarrow$ قضاوت اخلاقی

### بررسی فرضیه چهارم پژوهش

فرضیه چهارم: استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد.

در بررسی آثار متغیر ارزش شخصی حسابرسان، ضریب مسیر به میزان (۰/۵۸۹) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۲/۷۴۶ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۱/۹۶، -۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است. استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری دارد. بنابراین فرضیه شماره چهار تایید می گردد.

جدول (۶): نتایج مربوط به فرضیه سوم

نوع رابطه	نتیجه	معنی داری	مسیر غیر مستقیم (نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان)
مستقیم	پذیرش فرضیه	$p < 0.05$	استقلال حسابرسان $\rightarrow$ قضاوت اخلاقی

### نتیجه گیری از آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه ۱ تحقیق بیان می کند: درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تاثیر معناداری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر درک اصول اخلاقی، ضریب مسیر به میزان (۰/۴۰۵) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۵/۱۶۶ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۰/۹۶، +۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی بین درک اصول اخلاقی و قضاوت اخلاقی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره یک تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که حدوداً ۴۰/۵ درصد از قضاوت اخلاقی توسط درک اصول اخلاقی تبیین می گردد و این مقدار معنی داری می باشد. به عبارت دیگر با توجه به ضریب  $\beta$  مشخص می گردد در صورتی که یک واحد درک اصول اخلاقی تغییر کند، قضاوت اخلاقی به میزان ۰/۴۰۵ واحد تغییر می کند. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج انوار و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی داشت.

فرضیه ۲ تحقیق بیان می کند: استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی تاثیر معناداری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر استقلال حسابرسان، ضریب مسیر به میزان (۰/۶۲۶) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۲/۱۶۹ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۰/۹۶، +۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی بین استقلال حسابرسان و قضاوت اخلاقی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره دو تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که حدوداً ۶۲/۶ درصد از قضاوت اخلاقی توسط استقلال حسابرسان تبیین می گردد و این مقدار معنی داری می باشد. به عبارت دیگر با توجه به ضریب  $\beta$  مشخص می گردد در صورتی که یک واحد استقلال حسابرسان تغییر کند، قضاوت اخلاقی به میزان ۰/۶۲۶ واحد تغییر می کند. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج انوار و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی داشت.

فرضیه ۳ تحقیق بیان می کند: درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر ارزش شخصی حسابرسان، ضریب مسیر به میزان (۰/۴۲۸) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۳/۴۱۲ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۰/۹۶، +۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی درک اصول اخلاقی بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره سه تایید می گردد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج انوار و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی داشت.

فرضیه ۴ تحقیق بیان می کند: استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان تاثیر معناداری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر ارزش شخصی حسابرسان، ضریب مسیر به میزان (۰/۵۸۹) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال برابر ۲/۷۴۶ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۰/۹۶، +۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است استقلال حسابرسان بر قضاوت اخلاقی با تاکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان

تأثیر معناداری دارد. بنابراین فرضیه شماره چهار تایید می‌گردد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج انوار و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی داشت.

### پیشنهاد‌های حاصل از نتایج پژوهش

۱. بنا به نتایج پژوهش به مدیران در موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به ایجاد و یا گسترش فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی اقدام کنند.
۲. با توجه به اهمیت و نقش فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسات به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به ایجاد، ترویج و حمایت در زمینه توسعه فرهنگ اخلاقی بین موسسات تلاش کنند و نسبت به اجرای آنها تاکید داشته باشند.
۳. آموزش اخلاق به حساب‌برسان پیش از ورود به حرفه باعث می‌شود در مواجهه با مسائل اخلاقی در تصمیم‌گیری خود را برای برخورد مناسب با شرایط واقعی آماده سازند و مهارت‌های تصمیم‌گیری و رفتار حرفه‌ای خود را تقویت کنند زیرا آموزش منجر به تقویت ارزش‌های اخلاقی حساب‌برسان می‌شود. به منظور راهگشایی و افق‌های تازه برای دستیابی به اهداف حرفه در حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که تحقیقات کاربردی، تحلیلی و عملی تحت عنوان آموزش اخلاق پیش از ورود به حرفه حسابرسی انجام گیرد و مراجع برنامه ریزی درسی دانشگاهی و سایر نهادهای ذیربط، به منظور هماهنگی با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای بین المللی سرفصل‌های مرتبط با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای را در برنامه درسی رشته‌های حسابداری و حسابرسی قرار دهند.

### پیشنهادات جهت پژوهش‌های آتی

۱. بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسات حسابرسی بر ارزش‌های فردی حساب‌برسان و چگونگی قضاوت اخلاقی حساب‌برسان.
۲. بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسات بر انگیزه‌های حساب‌برسان برای افزایش کارایی و اثر بخشی حسابرسی.
۳. بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان.
۴. بررسی سطح روابط حساب‌برس و صاحبکار بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان.

### منابع

- ✓ امینی، عالی، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر دیدگاه اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- ✓ برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر، قربانی زاده، وجه الله، عبدالهی، احمد، (۱۳۹۷)، طراحی و تبیین الگوی هویت در قضاوت حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره پنجم، شماره ۲، صص ۱-۳۴.
- ✓ حسن زاده کوچو، محمود، کاغذگران، نوید، نوریان، فرشاد، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرس و استقلال حسابرسی، کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران، موسسه همایشگران مهر اشراق.

- ✓ شهبازی بیله سوار، ندا، (۱۳۹۴)، تأثیر ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک.
- ✓ عباس زاده، محمدرضا، محمدی، جمال، (۱۳۹۳)، بررسی عوامل موثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور، حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۱، صص ۲۸-۹۳.
- ✓ عبدالهی، احمد، سید علی، حسینی، (۱۳۹۴)، آیا استاندارد شماره ۵ PCAOB بی طرفی (objectivity) حسابرس را خدشه دار می کند؟، چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، آزادشهر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آزادشهر.
- ✓ کارشکی، حسین، (۱۳۹۱)، روابط ساختاری خطی در تحقیقات علوم انسانی، تهران، آوای نور.
- ✓ مالکی، فاطمه، سعیدی، پرویز، قنبری، جابر، (۱۳۹۴)، جایگاه اخلاق در حسابداری و حسابرسی، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم تربیتی، ساری، دانشگاه پیام نور نکا.
- ✓ نیکبخت، محمدرضا، مهربانی، حسین، (۱۳۸۵)، بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴۴، صص ۱۲۹-۱۴۷.
- ✓ Anwar .Yuli, Sukrisno Agoes, Muhammad Nuryatno Amin, Antonius Heru Susetya (2018), The Effect of Understanding Codes of Ethics and Independence upon the Ethical Judgement and Personal Value as an Intervening Variable, American Journal of Theoretical and Applied Business, 4 (1), 8-14.
- ✓ Brooks, J. L dan Dunn, P, (2015), Business Ethics and Profession for Director, Executive, and Auditors, Fifth Edition, Book 1&2, Jakarta: Salemba Empat.
- ✓ Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2015), New insights into underreporting of time: the audit partner context, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 28 (4), 494-514.
- ✓ Callanan, G. A., Rotenberry, P. F., Perri, D. F. & Oehlers, P. (2010), Contextual factors as moderators of the effect of employee ethical ideology on ethical decision-making, International Journal of Management, 27, 1, 52-75.
- ✓ Donaldson, W. (2005), Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission. Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/spch040105whd.htm>. [04/10/2011].
- ✓ Franzel, J. M. (2015), Protecting Investors through a Coordinated System of Audit and Audit Oversight, Speech presented at the Institute of Internal Auditors 2015 General Audit Management Conference. Available at: [http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/01092075\\_IIA.aspx](http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/01092075_IIA.aspx).
- ✓ Jaggi, B., Gul, F A and Chiu Lau, T. S., (2012), Auditor industry specialization, political economy and earnings quality: Some cross-country evidence, Journal of International Financial Management and Accounting, 23 (1), 24-61.
- ✓ Knapp, M.C., & Elikai, F.M. (1988), Auditor Changes: A Note on the Policy Implications of Recent Analytical and Empirical Research. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 3, 78-86.
- ✓ Musbah, A., Cowton, C. J. & Tyfa, D. (2016), The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants ethical decision making, Journal of Business Ethics, 134, 3, 58-335.
- ✓ Nur, E. D. P; Julita dan Wahyudi, D. P. (2014), The Effect of Ethics, Competency, Auditor Experience, and Audit Situation upon Accuracy of Giving Audit Opinion Through Consideration of

Materiality And Skepticism Of Professional Auditors, Jurnal Forum Bisnis dan Kewirausahaan, 3, (3), 116-132.

- ✓ Svanberg, J., & Ohman, P. (2013), Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28 (7), 572–591.
- ✓ Taylor, E.; Curtis, M.; and L. Chui (2012), Staff Auditors' Observations of Questionable Peer Behavior, *the CPA Journal*, 82 (6), 66-71.
- ✓ Tysiac, K. (2013). Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. Retrieved from: <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862.htm>
- ✓ Woodbine, G. F., Fan, Y. H. & Scully, G. (2013), How Chinese auditors relativistic ethical orientations influence their love of money, *Electronic Journal of Business Ethics and Organisation Studies*, 18, 2, 9-20.