

The Pattern of Auditors' Professional Ethics Immaturity in Iran Base on Grounded Theory

Najmeh Rouzbakhsh

*Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University,
Aliabad Katoul, Iran (Email: Najmeh.Rouzbakhsh@gmail.com)*

Jamadoordi Gorganli Davaji *

*Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University,
Aliabad Katoul, Iran. (Email: gorganli@aliabadiau.ac.ir)*

Ali Khozein

*Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University,
Aliabad Katoul, Iran. (Email: Khozain@yahoo.com)*

Maryam Bokharaeian Khorasani

*Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University,
Aliabad Katoul, Iran. (Email: maryam.bokhara@gmail.com)*

Abstract:

Nowadays, auditing, with its ultimate goal of leveling financial statements up, has a special responsibility to serve public interests. For a successful fulfillment of public responsibilities, auditors should carry personal and professional ethics. This study used the grounded theory to investigate the current maturity status of auditors' professional ethics in Iran, using the experts' opinions until the end of 2022. The findings indicate the immaturity of auditors' professional ethics caused by some causal conditions, forcing them to adopt a confrontation strategy, which is either defensive or passive. Effective underlying factors in cultural, social and economic structures were investigated in the present study. Deficiencies in laws and regulations, education and research system, and organizational culture, alongside economic conditions, and the structure of this profession are interfering factors that intensify the immaturity of professional ethics. Enhancing ethics and ethical leadership in the country, defining ethical standards, and developing practical training courses are among the important achievements of this research, which can contribute to the improvement of the professional ethics of auditors in leveling financial statements up.

Keywords: Immaturity, Professional Ethics, Grounded Theory, Auditors, Iran.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال هفتم، شماره چهاردهم، پاییز و زمستان ۱۴۰۱، صفحه ۱۲۱-۱۶۸

الگوی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان در ایران: با رویکرد نظریه داده‌بنیاد

نجمه روزبخش^۱، جمادوردی گرگانلی دوجی^۲، علی خوزین^۳، مریم بخاراییان خراسانی^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۲۸

چکیده

امروزه، حساب‌برسان برای تحقق اهداف اساسی حرفه خود یعنی اعتباردهی به صورت‌های مالی باید از آموزه اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای برخوردار باشند. در پژوهش حاضر، برای تبیین شرایط فعلی بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته از ۱۴ نفر خبره شامل اعضای هیئت‌علمی شاغل در حرفه حسابرسی، اعضای جامعه حسابداران رسمی، اعضای کانون کارشناسان یا کارشناسان قوه قضائیه، متخصصان امور مالیاتی، مدیران مالی شرکت‌ها با حداقل سابقه ۵ سال حسابرسی، تا پایان سال ۱۴۰۱ که به‌صورت هدفمند و به روش گلوله‌برفی انتخاب شده‌اند، انجام شد. یافته‌های پژوهش حاضر مبین عدم بلوغ اخلاقی حرفه‌ای حساب‌برسان در ایران است که ناشی از برخی شرایط علی بوده و حساب‌برسان در مواجهه با این پدیده اقدام به اتخاذ دو راهبرد یعنی مقابله دفاعی یا مقابله ناسازگارانه می‌نمایند. همچنین نارسایی در قوانین و مقررات، ضعف‌های موجود در نظام آموزش و پژوهش و فرهنگ‌سازمانی، شرایط اقتصادی و ساختار حرفه،

۱. دانشجوی دکترا گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران
Najmeh.Rouzbakhsh@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران (نویسنده مسئول).
gorganli@aliabadiau.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران. Khozain@yahoo.com

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران.
maryam.bokhara@gmail.com

از شرایط مداخله‌گر مؤثر بر عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان هستند که عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای را تشدید می‌کنند. انتظار می‌رود نهادهای تصمیم‌گیر علمی و حرفه‌ای با توجه به این الگو، در جهت توسعه حوزه اخلاق و رهبری اخلاقی در داخل کشور، ایجاد استانداردهای اخلاقی و تدوین دوره‌های آموزشی کاربردی که به بهبود اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان برای انجام وظیفه اعتبار‌دهی به صورت‌های مالی کمک می‌کند، گام بردارند.

کلیدواژه‌ها: عدم بلوغ، اخلاق حرفه‌ای، تئوری داده‌بنیاد، حساب‌رسان، ایران.

۱-مقدمه:

استمرارحیات هر حرفه و اشتغال اعضاء آن وابسته به کیفیت خدمات، اعتماد، میزان اعتباربخشی، سرمایه اجتماعی و اخلاقی آن‌ها بوده که حفظ هرکدام به نوبه خود از اهمیت بسزایی برخوردار است. راه‌های متفاوتی برای رسیدن به این امر وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به اصول^۱ و معیارهای رعایت اخلاق حرفه‌ای^۲ در کسب‌وکارها اشاره کرد. موضوعی که در پژوهش‌های اخیر به صورت جدی و فراگیر موردتوجه ذی‌نفعان آن قرار گرفته است (مک‌فیل والترز، ۲۰۰۹).

رفتار اخلاقی، ویژگی ضروری و مورد انتظار حسابداران و حسابرسان است، زیرا آن‌ها به عنوان ناظران عمومی در نظر گرفته می‌شوند. از حسابداران و حسابرسان انتظار می‌رود به اصول مورداطمینان بودن، بی‌طرفی، استقلال و سایر کدهای اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دري و همکاران، ۱۳۹۹). افزون بر این، حسابداران و حسابرسان به سهامداران، اعتباردهندگان، کارمندان، تأمین‌کنندگان، دولت، حرفه و عموم مردم تعهد دارند. آنان همچنین، به عنوان نگهبانان بازارهای مالی پذیرفته می‌شوند. بدون حسابداران و حسابرسانی که کیفیت و یکپارچگی اطلاعات مالی را تضمین کنند، بازار سرمایه به مراتب کمتر کارآمد خواهد بود، هزینه سرمایه بالاتر و سطح زندگی نیز پایین‌تر خواهد بود (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین، اخلاق برای حسابداران و حسابرسان و کسانی که بر اطلاعات ارائه‌شده توسط آن‌ها متکی هستند، اهمیت زیادی دارد، زیرا رفتار اخلاقی دیدگاه اخلاقی و مصلحت جامعه را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین، حسابداری و حسابرسی را می‌توان به عنوان یک حرفه‌ی انضباطی اخلاقی در نظر گرفت، که افراد را ملزم می‌کند تا داده‌هایی که در تصمیم‌گیری تأثیر دارند، به گونه واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند. بخش اعظم محتوای اطلاعات حسابداری و حسابرسی نیز شامل محتوای اخلاقی و اقتصادی است (نمازی و رجب‌دري، ۱۳۹۷).

علاوه بر این، حرفه حسابرسی نیازمند بررسی اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و ابعاد آن است. زیرا، ماهیت و فرایند کار حسابداران و حسابرسان به گونه‌ای بوده که نیازمند رعایت اخلاق حرفه‌ای، حتی قبل از وقوع مشکلات در دو دهه اخیر بوده است (هو و همکاران، ۲۰۰۸). ازاین‌رو،

¹ Principles

² Professional ethic

رعایت اصول اخلاقی و استانداردهای اخلاقی توسط حسابرسان نقش مهمی در کاهش معضلات اخلاقی دارد. به طوری که شرکت های مورد رسیدگی، ذی نفعان و استفاده کنندگان صورت های مالی از نتیجه اقدامات و گزارش های حسابرسان به صورتی منصفانه و عادلانه بهره مند می شوند (کرادو، ۲۰۲۰).

رسوایی ها و شایعات مالی که در سال های اخیر به طور گسترده در رسانه ها مطرح شده نه تنها شرکت های عمومی و خصوصی بلکه دولت های برخی کشورها را نیز دربر گرفته است؛ علیرغم همه قوانین و اصول اخلاقی که به صورت رسمی تدوین شده، رفتار اخلاقی حسابداران و حسابرسان را مورد تردید قرار داده و اعتبار حرفه و نقش اجتماعی آن را زیر سوال برده است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، منشور و ضوابط اخلاقی ممکن است نگرانی های اخلاقی را برجسته سازد اما آنچه مورد نیاز حرفه حسابداری است، ویژگی اخلاقی و توانایی درک استدلال های اخلاقی بوده که فراتر از آن است که بتوان تمامی آنها را در یک منشور اخلاقی پوشش داد (رویایی و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین، در سال های اخیر شواهد تجربی مبنی بر عدم توجه به مسائل اخلاقی در بین حسابرسان مستقل (استناد به احکام انضباطی در جریان اجراء منتشر شده در سایت جامعه حسابداران رسمی) است که نشان می دهد شکست حسابرسان در مواجهه با چالش و رسوایی های اخلاقی به دلیل نبود یا نقص در قوانین و اصول اخلاقی نیست، بلکه نشان از عدم بلوغ اخلاق^۱ حرفه ای حسابرسان دارد.

از آنجایی که در شرایط محیطی ایران حسابرسان نمی توانند به بازاریابی خدمات خود بپردازند و از سوی دیگر در پی خصوصی سازی، تعداد مؤسسات حسابداری و در نتیجه رقابت در بازار خدمات حسابداری در حال افزایش است، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت گیری اخلاقی و در نتیجه تحریک انجام رفتارها و فعالیت های فریبنده محتمل به نظر می رسد (مران جوری، ۱۳۹۶).

عدم بلوغ اخلاقی می تواند منجر به عدم انعقاد قرارداد یا عدم ادامه شرکت ها و مشتریان برای همکاری با حسابرسان و مؤسسات حسابداری شود. این امر می تواند کاهش سود مؤسسات حسابداری را به دنبال داشته باشد (دان و سنتی، ۲۰۲۰). همچنین، عدم وجود بلوغ اخلاقی در حرفه حسابداری می تواند منجر به به وجود آمدن تعارض منافع شود که یکی از مهم ترین مباحثی است که در حرفه حسابداری باید به آن توجه شود. ویژگی های فردی و شخصیتی می تواند

¹ Maturity of professional ethics

موجب تنزل اخلاق حرفه‌ای یعنی استقلال حسابرس در صدور اظهار نظر حسابرسی شود. به بیان دیگر، اولویت دادن حسابرس به منافع شخصی به جای منافع عموم، عملکرد و اعتبار آن‌ها از نظر عموم مورد تردید قرار می‌دهد (مشهدی قره‌قیه و همکاران، ۱۳۹۸). باتوجه به اهمیت بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و بررسی تحقیقات انجام شده در این خصوص، تاکنون در ایران پژوهشی در زمینه بلوغ اخلاقی حرفه‌ای در حسابرسی صورت نگرفته است. باتوجه به اهمیت بلوغ اخلاق حرفه‌ای که در تحقیقات داخلی به آن پرداخته نشده و در بهبود رفتارهای اخلاقی حرفه‌ای موجب افزایش اعتماد به حرفه می‌شود، ضروری است ابتدا الگوی جامع بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تبیین گردد، تا بر اساس آن به توان در جهت ارتقای جایگاه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان که از ارکان مهم دستیابی به رسالت حرفه حسابرسی است، گام برداشت. لذا، هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در ایران با رویکرد نظریه داده‌بنیاد است.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول اینکه پژوهش حاضر از این حیث دارای اهمیت است که در زمره نخستین تحقیقات داخلی می‌باشد که در کنار مقاله دیانتي (۱۴۰۲) به بررسی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای پرداخته و از این رو، می‌تواند به توسعه ادبیات حسابرسی در کشورهای در حال توسعه از جمله بازار سرمایه نوظهور ایران، کمک شایانی نماید.

دوم اینکه، پژوهش‌های گذشته در مورد اخلاق به بررسی تحلیل میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان (رویایی، ۱۳۹۸)، عوامل مؤثر بر جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی در ایران از نظر هویت اجتماعی (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۱)، مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی (احمدی و همکاران، ۱۳۹۸)، الزام به تدریس مباحث اخلاقی در ارتقا شیوه آموزش حسابداری و حسابرسی (دیانتي دیلمی، ۱۳۹۹)، رابطه اخلاق حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی (صالحی، ۱۳۹۵؛ دریائی و عزیزی، ۱۳۹۷)، توانایی حسابرسان در کشف تقلب (علی‌زاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۱) و ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابرسی (کریم‌آبادی و همکاران، ۱۴۰۱) پرداختند. اما، مطالعه جامعی که به بررسی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی پرداخته باشد اغلب نادیده گرفته شده و مطالعه حاضر این خلا را پر می‌کند.

سوم اینکه، مطالعه حاضر با بررسی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در ایران درک جامع‌تری از بلوغ اخلاق حرفه‌ای به ما نشان می‌دهد.

چهارم اینکه، نتایج پژوهش حاضر به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد. درنهایت، نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، روش‌شناسی، نتایج به‌دست آمده و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بلوغ اخلاقی به معنای رسیدن فرد به سطحی از شناخت و فهم از ارزش‌های اخلاقی و توانایی اجرای آن‌ها در رفتارهای خود است (استمز و همکاران، ۲۰۰۶). یعنی شخص دارای بلوغ اخلاقی باشد، باید آگاهی کافی درباره ارزش‌هایی چون عدالت، صداقت، احترام، مسئولیت‌پذیری و غیره داشته باشد و بتواند در مواقع مختلف این ارزش‌ها را به‌درستی تعبیر کرده و باتوجه‌به موقعیت، در رفتارهای خود به کار ببرد (میسون، ۱۹۹۰). نظریه رشد اخلاقی^۱، یکی از مهم‌ترین نظریه‌های اخلاقی است که مبتنی بر فرضیاتی است که به‌وسیله آن‌ها می‌توان به بلوغ اخلاقی دست‌یافت (ناردی و سوجیموتو، ۱۹۷۹). بر اساس این نظریه، بلوغ اخلاقی به‌عنوان یک فرآیند تحولی درک شده است که با رشد و توسعه فردی در جهت به‌دست‌آوردن اخلاقیات جامع و پایدار رخ می‌دهد (واین، ۱۹۸۶). رشد اخلاقی در سه مرحله اصلی صورت می‌گیرد. در مرحله اول که تحت عنوان خودآگاهی اخلاقی معرفی می‌شود، فرد با داشتن تجربه‌های زندگی و پرداختن به مسائل اخلاقی، قادر می‌شود تا ضمن درک مفاهیم اخلاقی، به حس و تجربه‌های خود نسبت به ارزش‌ها، اصول و قوانین اخلاقی، پی ببرد (کولبرگ، ۱۹۸۴). در مرحله دوم که با عنوان تفکر اخلاقی شناخته می‌شود، فرد باتوجه‌به خودآگاهی اخلاقی، قادر می‌شود تا با تحلیل و بررسی مسائل اخلاقی، ارزش‌ها و اصول اخلاقی را درک کند و به یک نوع تفکر اخلاقی دست پیدا کند (رست و همکاران، ۲۰۰۰). مرحله سوم با عنوان عمل اخلاقی مطرح می‌شود، فرد باتوجه‌به تفکر اخلاقی، توانایی عمل به طور اصولی و باتوجه‌به ارزش‌ها و قوانین اخلاقی را پیدا می‌کند. در این مرحله، عمل به طور اصولی تبدیل به یک عادت شده و فرد به سمت یک زندگی اخلاقی و مسئولانه پیش می‌رود (واکر و پیتس، ۱۹۹۸؛ سان‌جان و همکاران، ۲۰۰۷).

^۱. Moral development theory

بلوغ اخلاقی حاکی از دیدگاه روان‌شناسی روند شکل‌گیری و جریان تغییر و درک اخلاقیات از دوره شیرخوارگی تا مرحله بلوغ است. گروهی از روان‌شناسان (مانند ژان پیاژه^۱، ۱۹۶۵؛ لارنس کولبرگ^۲، ۱۹۵۸؛ گلیگان^۳، ۱۹۸۲؛ رست^۴، ۱۹۸۶) که دیدگاهشان بیش از دیگران مورد توجه واقع شده است، روان‌شناسانی هستند که سطح رشد شناختی را اساس اخلاق می‌دانند. رشد اخلاقی از دیدگاه پیاژه در کودک دو مرحله مشخص را طی می‌کند: مرحله تابعیت و مرحله استقلال اخلاقی. کولبرگ شاگرد پیاژه اعتقاد داشت که استقلال اخلاقی مبنای رفتار اخلاقی بوده و شامل شش مرحله مختلف تکاملی می‌شود که هر مرحله نسبت به مرحله ماقبل برای پاسخگویی به معماهای اخلاقی کامل‌تر خواهد بود (خلج‌زاده، ۱۳۹۴).

رویکردهای مختلفی برای مطالعه بلوغ اخلاقی وجود دارد که از طرق مختلف دسته‌بندی می‌شوند. به طور خلاصه، رویکرد نظریه یادگیری اجتماعی ادعا می‌کند که انسان‌ها با فراگیری قواعد رفتاری قابل قبول از محیط خارجی خود (یک رویکرد اساساً رفتارگرایانه)، اخلاق را رشد می‌دهند. در عوض نظریه روانکاوی پیشنهاد می‌کند که اخلاق از طریق درگیری انسان‌ها بین انگیزه‌های غریزی آنها و مطالبات جامعه شکل می‌گیرد. نظریه‌های رشد شناختی، اخلاق را به منزله رشد شناخت یا استدلال می‌دانند (کیخانی و نیک‌منش، ۱۳۹۵)، درحالی‌که نظریه‌های شخصیت با در نظر گرفتن همه عواملی که در رشد انسان مؤثر هستند، در رویکرد خود جامع‌نگر هستند. آنچه "اخلاق بالغ" را تشکیل می‌دهد، مورد بحث و جدل فراوان است. هر جامعه‌ای مجموعه‌ای از هنجارها و معیارهای خاص خود را برای رفتار قابل قبول ایجاد می‌کند و باعث می‌شود بسیاری بگویند که اخلاق کاملاً از نظر فرهنگی شرطی است. آیا این بدان معناست که هیچ حقیقت جهانی، هیچ استاندارد بین فرهنگی برای رفتار انسان وجود ندارد؟

بحث پیرامون این سؤال انتقادات بسیاری از نظریه‌های بلوغ اخلاقی را دامن می‌زند. به عنوان مثال، شش مرحله بلوغ اخلاقی کولبرگ به دلیل اعتلای درک اخلاقی روستایی، قبیله‌ای، طبقه کارگر یا شرقی، به دلیل اعتلای درک اخلاقی غربی، شهری، فکری (طبقه بالا) مورد انتقاد قرار گرفته است (کدیور، ۱۴۰۱). اندیشمندان پست‌مدرن معتقدند رفتارهای اخلاقی که بازتاب قوانین و مقررات وضع شده است، بیانگر رفتارهای آیین‌نامه‌ای است که در نهایت منجر به ایجاد

¹. Jean piaget

². Lawrence Kohlberg

³. Gilligan

⁴. Rest

تفاوت بین ذهنیت و عمل اخلاقی افراد می‌شود، درحالی‌که بلوغ اخلاقی بدان معناست که افراد خود اعتقاد به انجام رفتارهای اخلاقی داشته باشند نه اینکه رفتار آنها بازتاب قوانین و مقررات وضع شده باشد (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۵).

بلوغ اخلاق حرفه‌ای^۱، به معنای داشتن توانایی و استعداد درک و رعایت اصول و قوانین اخلاقی در حرفه و شغلی موردنظر است (فالکنبرگ، ۲۰۰۴). برای رسیدن به بلوغ اخلاق حرفه‌ای، فرد باید بادقت به بررسی ارزش‌ها و اصول اخلاقی با استفاده از کدهای اخلاقی حرفه مرتبط با شغل موردنظر و همچنین قوانین و مقررات مرتبط با آن بپردازد. در ادامه، جهت تحلیل مسائل حرفه‌ای و پیدا کردن راه‌حل‌های درست در پاسخگویی به مسئولیت‌های حرفه‌ای به تفکر اخلاقی دست پیدا کند. در نهایت، با استناد به تفکر اخلاقی در پاسخ به مسئولیت‌های خود بتواند به بلوغ اخلاق حرفه‌ای برسد (کابوت، ۲۰۰۵).

بلوغ اخلاقی در حرفه حسابرسی بسیار مهم است و یکی از عوامل اصلی برای رسیدن به اعتماد عمومی به این حرفه است (سورنسن و همکاران، ۲۰۱۷؛ موکندر و فلوریدی، ۲۰۲۱). حسابرسان در انجام کار خود باید بااخلاق و شفافیت عمل کنند و با رعایت اصل اخلاقی استقلال و صلاحیت حرفه‌ای اعتماد عمومی را جلب نمایند (صالحی، ۱۳۹۵). اگر حسابرسان نتوانند اعتماد عمومی را به دست آورند، مشتریان احتمالاً از خدمات آنها استفاده نمی‌کنند و این می‌تواند تأثیر منفی بر روی رشد و سودآوری شرکت‌های حسابرسی داشته باشد (نیک‌کار و نوروزی، ۱۳۹۴). علاوه بر این، بلوغ اخلاقی در حسابرسی به دلیل بالابودن مسئولیت‌پذیری حرفه بسیار مهم است. بلوغ اخلاقی در حسابرسی، به ذی‌نفعان این اعتماد را می‌دهد که حرفه حسابرسی مسئولیت پاسخگویی به آنها را در قبال اظهارنظرها و گزارش‌هایی مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان را به عهده دارد، در نتیجه حسابرسان با داشتن بلوغ اخلاقی، می‌توانند به مشتریان نشان خدمات باکیفیت و قابل اعتماد ارائه دهند (پورناماساری، ۲۰۱۹). حسابرسان باید مطمئن باشند که گزارشاتی که صادر می‌کنند، دقیق، شفاف و قابل اطمینان هستند. در صورتی که حسابرسان تصمیم به صدور گزارش‌های غلط یا ناقص بگیرند، ممکن است به شکست حرفه‌ای و حتی قضایی منجر شوند. در واقع، با داشتن بلوغ اخلاقی، حسابرس می‌تواند در کشف تقلب و سوءاستفاده از فرصت‌های غیرمجاز و جلوگیری از آنها نقش مؤثری ایفا کند (پاشائی فشتالی و همکاران، ۱۳۹۹).

¹ Professional Ethics Maturity

به‌علاوه، بلوغ اخلاقی در حسابرسی به دلیل ارتباط مستقیم با اصول و استانداردهای اخلاقی نیز بسیار مهم است. حسابرسان باید با مراجع قانون‌گذار و نظارتی همکاری کنند و هرگونه نقض قوانین را گزارش دهند. این کار به معنی حفظ شفافیت و شرافت حرفه‌ای است و به بالابردن سطح کیفیت خدمات حرفه‌ای در این حرفه کمک می‌کند (گروسک و کوزینسک، ۱۹۹۷؛ جعفری و همکاران، ۱۴۰۰).

پژوهش‌های انجام شده خارجی نیز به همراه پژوهش‌های داخلی در غالب جدول ۱ بر اساس تقسیم‌بندی براساس پژوهش‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های مرتبط با اخلاق، حرفه‌ای و قضاوت حسابرسان، ارتباط اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای، ارتباط اخلاق حرفه‌ای با کشف تقلب، ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و اعتماد عمومی، عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای، پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ و اخلاق حرفه‌ای، پژوهش‌های مرتبط با استدلال اخلاقی، پژوهش‌های مرتبط با تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و پژوهش‌های مرتبط با بلوغ اخلاقی صورت گرفته است.

جدول ۱: تحقیقات انجام‌شده در حوزه اخلاق حرفه‌ای

دسته	نویسندگان	موضوع	نتیجه
پژوهش‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی	کنتاری و همکاران (۲۰۱۷)	تأثیر اخلاق حسابرس، تجربه حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و انگیزه حسابرس بر کیفیت حسابرسی	اخلاق حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی، تجربه حسابرس و انگیزه حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد.
	پاتاسینا و همکاران (۲۰۲۱)	رابطه صلاحیت و استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی: نقش تعدیلگر اخلاق حسابرس و تعهد حرفه‌ای	به دنبال افزایش صلاحیت یا استقلال حسابرسان کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.
	پارلوهوتان و همکاران (۲۰۲۲)	تأثیر اخلاق حسابرس، انگیزه حسابرس، منبع کنترل بر کیفیت حسابرسی	اخلاق حسابرس، انگیزه و منبع کنترل همگی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارند.
	ساری و همکاران (۲۰۲۱)	تأثیر شایستگی و استدلال اخلاقی حسابرسان بر کیفیت	هرچه استدلال اخلاقی حسابرس بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی انجام شده بهتر است.
	صالحی (۱۳۹۵)	رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی	رعایت اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

دسته	نویسندگان	موضوع	نتیجه
پژوهش‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای و قضاوت حسابرسان	دریائی و عزیز (۱۳۹۷)	رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (باتوجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای)	متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک متغیر تعدیلگر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد
	فلوگرات و همکاران (۲۰۰۷)	قضاوت‌های اخلاقی در حسابداری: دیدگاه شناختی - توسعه‌ای	تأثیر شدت اخلاقی ادراک شده حسابرس بر قضاوت اخلاقی توسط قابلیت دسترسی به هویت اخلاقی تعدیل می‌شود. ادراک شدت اخلاقی حسابرس باعث دستیابی به هویت اخلاقی می‌شود که به نوبه خود بر قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت می‌گذارد.
	رجب‌دردی و همکاران (۱۴۰۱)	رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان	بین نظریه‌های مورد بررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد و اهمیت فلسفه اخلاق و نظریه‌های اخلاقی در راستای گسترش اخلاق حرفه‌ای، ضروری است.
	احمدی و همکاران (۱۴۰۱)	بررسی تأثیر استدلال اخلاقی، قرارگرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان	افراد متناسب با میزان آگاهی از اصول و فرایندهای اخلاقی می‌توانند استدلال‌های اخلاقی ارائه دهند. از سوی دیگر، توسعه و چگونگی آموزش اخلاق می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان در انتخاب گزینه‌های مختلف مفید باشد.
	حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰)	ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس	باتوجه به تأثیر مثبت آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی، اهمیت یک واحد درسی با عنوان آیین رفتار حرفه‌ای در دوره کارشناسی قابل توجه است
ارتباط اخلاق حرفه‌ای و تردید	انوف و همکاران (۲۰۱۵)	نقش اخلاق حرفه‌ای در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرس	اخلاق حرفه‌ای نقش بسیار مهمی در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد.
	بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸)	بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس	پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به مؤلفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای است
ارتباط اخلاق حرفه‌ای با کشف تقلب	علی زادگان و همکاران (۱۴۰۱)	تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با نقش تردید حرفه‌ای	انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند.

دسته	نویسندگان	موضوع	نتیجه
	پاشائی فشتالی و همکاران (۱۳۹۹)	بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرس باتوجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای	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 جهت‌گیری اخلاقی نسبی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای)، بر توانایی کشف تقلب اثر منفی می‌گذارد.
ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و اعتماد عمومی	خسروآبادی و بنی مهد (۱۳۹۴)	پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی باتوجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی	توسعه اخلاق در حرفه حسابرسی مستلزم بهبود ارزش‌های اجتماعی از جمله اعتماد اجتماعی است
	طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۸)	پیش‌بینی پاسخگویی در حسابداران رسمی بر مبنای اخلاق حرفه‌ای	بین سطح اخلاق حرفه‌ای و پاسخ‌گویی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با میزان افزایش میزان اخلاق حرفه‌ای، پاسخ‌گویی افزایش خواهد یافت.
	آردلیان (۲۰۱۳)	اخلاق حسابرسان و تأثیر آنها بر اعتماد عمومی	توجه فزاینده به اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان، افزایش مقررات و ارتباط بین حسابرسان و نهادهای نظارتی تأثیر مثبتی بر افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی می‌شود.
عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای	احمدی و همکاران (۱۳۹۸)	مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با به کارگیری مدل ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان	اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی سازه رقابت در بازار حسابرسی، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحب کار، اندازه سازمان صاحب کار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحب کار به برکناری حسابرسان، مشکلات مالی حسابرسان و نوسانات اقتصاد است.
	رحیمی و همکاران (۱۳۹۶)	عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران	نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال ذی‌نفعان ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت و به آئین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجمی پایبند باشند.
تزوینش‌های مرتبط با فرهنگ و اخلاق	باغومیان (۱۳۸۵)	فرهنگ حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای - ضرورت بازاندیشی در اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی	استفاده از رویکرد اخلاقی مبتنی بر اصول در انجام کار حسابرسی، موجب ایجاد تغییراتی چشمگیر و منظم و تعدیلات مهمی در وظایف و تعهدات اشخاص مختلف فعال در حوزه‌های کسب و کار خواهد شد.

دسته	نویسندگان	موضوع	نتیجه
	احمدزاده و یعقوب‌نژاد (۱۴۰۱)	تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابداری	درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسات می‌تواند عاملی تأثیرگذار در کاهش پذیرش و مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای اخلاقی حسابرسان و افزایش تعهد این افراد در حفظ منافع عموم باشد.
	آذر برهمان و همکاران (۱۴۰۰)	هژمونی فرهنگی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و ارزیابی پیامدهای آن	کنترل تعارضات شغلی حسابرسان محرک‌ترین پیامد مثبت هژمونی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری است که از طریق کاهش شکاف انتظارات بر اساس نهادینه‌شدن ارزش‌های حرفه‌ای، ارتقای اخلاق حرفه‌ای جهت رعایت حقوق ذی‌نفعان و پایداری منبع کنترل دونی حسابرسان را به دنبال دارد.
پژوهش‌های مرتبط با استدلال اخلاقی	عبدالحک و همکاران (۲۰۱۹)	استدلال اخلاقی حسابرسان در کشورهای در حال توسعه: مورد مصر	استدلال اخلاقی حسابرسان به اندازه شرکت حسابرسان و موقعیتی که حسابرسان در شرکت دارند بستگی دارد. -
	تورن و همکاران (۲۰۰۴)	بررسی تأثیر اجتماعی: تبیین تأثیر بحث گروهی بر اجماع در استدلال اخلاقی حسابرسان	بحث تجویزی در مورد یک معضل اخلاقی، گروه‌های حسابرسان را تشویق می‌کند تا برای یافتن بهترین پاسخ به یک معضل اخلاقی در صورتی که توسط دیدگاه اکثریت ارائه شود، تلاش کنند.
	برزگر و نسیمی (۱۳۹۴)	تأثیر آموزش اخلاق حرفه‌ای و توسعه استدلال و قضاوت اخلاقی دانشجویان حسابداری	آموزش اخلاق بر استدلال اخلاقی تأثیر معناداری داشته، اما تأثیری بر قضاوت اخلاقی نداشته است.
پژوهش‌های مرتبط با تصمیم‌گیری‌های اخلاقی	جوهری و همکاران (۲۰۱۷)	اثرات جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان و تهدید استقلال منافع شخصی بر نقش میانجی‌شدت اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی	شدت اخلاقی روابط بین جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان و همچنین تهدید منافع شخصی حسابرسان در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را واسطه می‌کند.
	آرامی و چینگ شیانگ (۲۰۲۱)	نقش هویت اخلاقی در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان	ادراک شدت اخلاقی حسابرسان باعث دسترسی به هویت اخلاقی می‌شود که به نوبه خود بر قضاوت تأثیر مثبت می‌گذارد.
	دیوی و دویانتی (۲۰۱۸)	حسابرس تعهد حرفه‌ای، خودکارآمدی و تصمیم‌گیری اخلاقی	تعهد حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان دارد، خودکارآمدی حسابرسان می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و حسابرسان تصمیم اخلاقی را تعدیل کند.

دسته	نویسندگان	موضوع	نتیجه
پژوهش‌های پایه	مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)	عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران	ویژگی‌های فردی حسابرس، ویژگی‌های سازمان حسابرسی کننده و ویژگی‌های کار حسابرسی از عواملی هستند که بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان تأثیر گذارند
	پورناماساری (۲۰۱۹)	آیا ارزیابی اخلاقی رابطه بین رشد اخلاقی شناختی و کاهش رفتار کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند؟	رشد اخلاقی شناختی و ارزیابی اخلاقی تأثیر مستقیمی بر کاهش رفتار کیفیت حسابرسی دارند.
	مجتبی و همکاران (۲۰۱۱)	ادراکات اخلاق تجاری ایرانیان بخش دولتی و خصوصی	نظریه رشد اخلاقی کلبرگ در مورد بلوغ اخلاقی تا حدی پشتیبانی می‌شود، زیرا افرادی که سال‌ها تجربه بیشتری در دولت دارند و تحصیلات رسمی بیشتری دارند، نمرات اخلاق تجاری بالاتری دارند...
	بردی و هارت (۲۰۰۷)	کاوشی در روان‌شناسی بلوغ اخلاقی با مفاهیمی برای تمرین و آموزش تجارت	نتایج این مطالعه بینشی را در مورد دشواری آموزش اخلاق و توانایی اصلاح شده برای ارزیابی بلوغ اخلاقی در فعالیت‌های تجاری ارائه می‌دهد
	مجتبی و همکاران (۲۰۰۹)	دیدگاه‌های اخلاق تجاری دانشجویان حقوق تایلند: مطالعه سن و جنسیت در بلوغ اخلاقی	سن و جنسیت از نظر آماری عوامل مهمی در بلوغ اخلاقی دانشجویان حقوق هستند
	صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹)	تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کلبرگ	نتایج نشان می‌دهد که استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در سطح پساقراردادی نظریه رشد اخلاقی کلبرگ قرار دارد. همچنین رابطه منفی معنادار میان سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل و اندازه مؤسسه‌های حسابرسی وجود دارد. به علاوه با افزایش مرتبه سازمانی حسابرسان مستقل، سطح استدلال‌های اخلاقی آنها کاهش می‌یابد.

۳- سؤال پژوهش

باتوجه به بیان مسئله تحقیق و ضرورت تحقق رسالت حرفه حسابرسی، تحقیق حاضر با طرح سؤال‌های زیر با خبرگان به دنبال تبیین الگوی اخلاق حرفه‌ای در ایران است.

۱) الگوی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای در ایران چگونه است؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش از بعد هدف از نوع تحقیقات اکتشافی و از لحاظ رویکرد از نوع تحقیقات کیفی است. نمونه نظری پژوهش حاضر شامل اعضای هیئت‌علمی شاغل در حرفه حسابرسی، اعضای جامعه حسابداران رسمی، اعضای کانون کارشناسان یا کارشناسان قوه قضائیه، متخصصان امور مالیاتی، مدیران مالی شرکت‌ها با حداقل سابقه ۵ سال حسابرسی است. به روش گلوله برفی پس از انجام ۱۷ مصاحبه داده‌های گردآوری شده به اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. همچنین جهت گردآوری داده‌ها، از روش مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شد. قبل از شروع مصاحبه، پژوهش‌گر به شفاف‌سازی در خصوص فواید انجام این تحقیق پرداخت. سپس با توجه به هدف پژوهش انواع متعددی از سوالات ممکن را بر اساس راهنمای مصاحبه مطرح نمود. بنابراین سؤالاتی در ارتباط با تجربه مشارکت کنندگان و مرتبط با موضوع موردنظر، پرسیده شد. پس از هر بار مصاحبه به منظور هدایت صحیح تحقیق و با توجه به فرآیند و جریان مصاحبه قبلی، در راهنمای مصاحبه بعدی تغییراتی ایجاد گردید. از در زیر، به چند نمونه از سؤال‌های مصاحبه اشاره شده است:

۱. وضعیت اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان را در ایران چگونه ارزیابی می‌کنید؟
۲. چه عواملی سبب ایجاد و گسترش وضعیت اخلاق حرفه‌ای جاری می‌شوند؟
۳. به نظر شما عوامل تاثیرگذار بر شرایط موجود کدامند؟
۴. چه عواملی به وجود آمدن وضعیت اخلاقی موجود را تسهیل می‌کند؟
۵. پیامدهای وضعیت اخلاقی موجود را در سطوح مختلف چگونه ارزیابی می‌کنید.

جدول ۲: ویژگی‌های جمعیت شناختی شرکت کنندگان در مصاحبه

مصاحبه شونده	عضو هیات علمی	مرتبه علمی	سابقه کار حسابرسی	عضو جامعه حسابداران رسمی	رده سازمانی در موسسه حسابرسی	عضو کانون کارشناسان رسمی	متخصص امور مالیاتی
۱	هست	استادیار	-	-	-	-	-
۲	هست	دانشیار	۳۰	هست	شریک	-	-
۳	هست	دانشیار	۲۰	هست	شریک	بله	-
۴	هست	دانشیار	۵	-	مدیر مالی	بله	-
۵	هست	دانشیار	۲۰	هست	شریک	بله	بله
۶	هست	استادیار	۱۵	هست	مدیر فنی	-	-
۷	نیست	-	۲۷	هست	مدیر ارشد حسابرسی دیوان	بله	-
۸	نیست	-	۲۵	هست	شریک	بله	بله

۹	نیست	-	۲۲	هست	شریک	بله	بله
۱۰	نیست	-	۱۹	نیست	مدیر کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی	-	-
۱۱	نیست	-	۱۸	نیست	مدیر ارشد حسابرسی دیوان	-	-
۱۲	نیست	-	۱۵	هست	شریک	بله	بله
۱۳	نیست	-	۱۳	نیست	حسابرس ارشد سازمان	بله	بله
۱۴	نیست	-	۱۰	هست	مدیر فنی	-	-
۱۵	نیست	-	۱۵	هست	مدیر فنی	بله	-
۱۶	هست	استادیار	۱۷	هست	مدیر فنی	-	-
۱۷	نیست	-	۲۱	هست	شریک	بله	بله

تحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی پژوهش در روش داده‌بنیاد طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی (انتخابی) صورت گرفت. در کدگذاری باز، مفاهیم شناسایی و ویژگی‌های و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف شدند. پس از شناسایی مفاهیم، رابطه‌های بین آن‌ها و محور مشترک ارتباط‌دهنده مفاهیم با یکدیگر که به آن‌ها مقوله یا طبقه اطلاق گفته می‌شود، احصاء گردید. در کدگذاری محوری، یک مقوله به‌عنوان پدیده مرکزی از مرحله کدگذاری باز انتخاب شده است. هدف مرحله کدگذاری گزینشی (انتخابی) انتخاب مقوله محوری و مرتبط‌ساختن سایر مقوله‌ها به آن محور است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

۵- یافته‌های پژوهش

در تحلیل کیفی داده‌ها، ابتدا کدگذاری باز با مطالعه خطبه‌خط متن مصاحبه‌ها انجام شد. حدود ۵۳۴ کد اولیه (بدون احتساب همپوشانی) استخراج شد که پس از انجام ادغام و حذف کدهای تکراری، به کد ۱۳۸ تقلیل یافت. در مرحله کدگذاری محوری پس از بررسی و مقایسه چندباره، کدهای مفهومی مرحله کدگذاری باز به ۴۴ خرده مقوله و ۱۶ مقوله انتزاعی کاهش پیدا کرد (بدون در نظر گرفتن مقوله هسته).

جدول ۳: نحوه محاسبه فراوانی کدهای مربوط به یک مفهوم و تشخیص اشباع نظری داده ها

[illegible]

مقوله اصلی	مقوله خرده	مفاهیم	پاسخ دهنده ۱	پاسخ دهنده ۲	پاسخ دهنده ۳	پاسخ دهنده ۴	پاسخ دهنده ۵	پاسخ دهنده ۶	پاسخ دهنده ۷	پاسخ دهنده ۸	پاسخ دهنده ۹	پاسخ دهنده ۱۰	پاسخ دهنده ۱۱	پاسخ دهنده ۱۲	پاسخ دهنده ۱۳	پاسخ دهنده ۱۴	پاسخ دهنده ۱۵	پاسخ دهنده ۱۶	پاسخ دهنده ۱۷	کل	
مقوله اصلی	عدم پایداری و اعتقاد به حرفه	عدم درک جنبه اخلاقی موضوعات حسابرسی	*										*							*	۴
		حساسیت اخلاقی کم	*									*									۳
		انگیزه پایین یا نیت اخلاقی												*							۵
		سطح پایین استدلال اخلاقی حسابرسان	*	*							*						*				۶
		عدم تعصب به حرفه								*				*		*					۷
		عدم تعلق حرفه ای	*	*						*			*				*				۶
		نارضایتی از عملکرد متولیان حرفه	*								*					*					۳
		نداشتن الگوی شایسته در حرفه	*	*										*		*					۴
	مقابله ناسازگارانه و انفعالی	نداشتن انگیزه	*	*							*			*		*					۵
		گوشه گیری									*			*		*		*			۳
		بی تفاوتی در کار	*	*							*			*		*		*	*	*	۱۱
		انجام رفع تکلیفی امور	*	*							*			*		*		*		*	۱۰
		انعکاس موارد موردنظر صاحبکار در گزارش	*	*							*			*		*		*		*	۱۲
		عدم اشتراک مهارت‌های کاری	/	*							*			*		*		*		*	۴
		کمبود انگیزه درونی	*	*							*			*		*		*		*	۳
		مشارکت حرفه ای پایین	*	*							*			*		*		*		*	۴
حمایت اعضای سازمانی	کم توجهی به اعضاء بعد از عضویت	*	*							*			*		*		*	*	*	۱۰	
	عدم نظارت بر کار تیم حسابرسی در سطح موسسه	*	*							*			*		*		*	*	*	۶	
	بی توجهی نسبت به نتایج و پیامدهای خدمات ارائه شده	*	*							*			*		*		*	*	*	۱۱	
	احساس مسئولیت پذیری موسسه نسبت به جامعه	*	*							*			*		*		*	*	*	۶	

مقوله اصلی	مقوله خرده	مفاهیم	پاسخ دهنده ۱	پاسخ دهنده ۲	پاسخ دهنده ۳	پاسخ دهنده ۴	پاسخ دهنده ۵	پاسخ دهنده ۶	پاسخ دهنده ۷	پاسخ دهنده ۸	پاسخ دهنده ۹	پاسخ دهنده ۱۰	پاسخ دهنده ۱۱	پاسخ دهنده ۱۲	پاسخ دهنده ۱۳	پاسخ دهنده ۱۴	پاسخ دهنده ۱۵	پاسخ دهنده ۱۶	پاسخ دهنده ۱۷	کل
نگرش صاحبکار	عدم استقبال مناسب از خدمات حسابرسی	عدم تمایل به انجام عمل غیر اخلاقی در سطح موسسه													*					۴
		نداشتن انگیزه لازم برای گزارش اشتباهات سازمانی								*				*						۹
		عدم برآورده شدن انتظارات حسابرسی از جایگاه حرفه ای	*						*											۳
نظارتی و حاکمیتی	ضعف نهادهای نظارتی و حاکمیتی	سادۀانگاری مشکلات حرفه ای										*			*					۵
		بیش اطمینانی شرکاء و مدیران موسسه								*			*					*		۵
		عدم توجه به تجربه فعالیت و تخصص حسابرسان	*							*						*				۴
		انتخاب حسابرس توسط صاحب کار								*				*						۹
		عدم شفافیت در آرایه خدمات حرفه‌ای و گزارش‌های حسابرسان	*							*				*				*		۶
رابطه	مداری	عدم تقاضای جامعه در خصوص پاسخ‌گویی حسابرسان	*							*			*					*		۷
		الزام ناکافی برای پاسخ‌گویی حسابرس مطابق با شیوه‌های متداول جامعه								*			*							۴
		ضعف نهادهای نظارتی مستقل							*						*					۹
		ضعف نظارت و سازوکارهای همپیشگان	*						*				*		*			*		۱۲
		ارائه خدمات متنوع حسابرس به صاحبکار	*							*				*		*			*	۸

مقوله اصلی	خرده مقوله	مفاهیم										
	فشار و قدرت صاحبکار	دریافت حق الزحمه های مشروط										
		عدم انتخاب حسابرس توسط یک نهاد مستقل										
		قیمت گذاری خدمات حسابرسی بیشتر یا کمتر از واقع										
		داشتن منافع مشترک با صاحبکار										
		دادن پیشنهاد مالی و غیر مالی به حسابرس										
		استفاده از امکانات رفاهی و تفریحی صاحبکار										
		تلاش در جلب رضایت صاحبکار یا تعهد به ارائه نوع خاصی از گزارش										
	چالش های مربوط به استقرار نظام رهبری در شرکت ها	فشار و قدرت صاحبکار	تاکید بر نتایج کوتاه مدت برای حفظ صاحبکار									
			مصالحه با صاحبکار									
			تحت فشار قرار گرفتن حسابرس از جانب صاحبکار تهدید نسبت به عدم پرداخت حق الزحمه									
			توجیه رویه ها و رفتارهای تردید آمیز توسط حسابرس در مقابل ذی نفعان									
			عدم رعایت استقلال ظاهری									
			چالش های مربوط به استقرار نظام رهبری در شرکت ها	فشار و قدرت صاحبکار	پاسخ دهنده ۱							
					پاسخ دهنده ۲							
					پاسخ دهنده ۳							
					پاسخ دهنده ۴							
پاسخ دهنده ۵												
پاسخ دهنده ۶												
پاسخ دهنده ۷												
پاسخ دهنده ۸												
پاسخ دهنده ۹												
پاسخ دهنده ۱۰												
پاسخ دهنده ۱۱												
پاسخ دهنده ۱۲												
پاسخ دهنده ۱۳												
پاسخ دهنده ۱۴												
پاسخ دهنده ۱۵												
پاسخ دهنده ۱۶												
پاسخ دهنده ۱۷												
کل	۱۰	۱۳	۸	۵	۷	۱۱	۱۲	۸	۵	۷	۹	۱۳

[illegible]

مقوله اصلی	فرهنگ قانون‌گرا	عدم توجه کافی به آموزه‌های دینی و اخلاقی در جامعه	ساختارهای اجتماعی جامعه ایران	ساختارهای اقتصادی جامعه ایران	قواعد قوانین و مقررات موجود
مفاهیم	عدم‌هسوایی بین فرهنگ‌های اخلاقی با قوانین موجود تفسیر شخصی حسابرس از قوانین و مقررات جاری حرفه حسابرسی	تفسیر و برداشت‌های متفاوت نسبت به ارزش‌های دینی دوگانگی ارزش‌های اخلاقی و اقدامات حرفه‌ای	عدم تعالی حرفه ای در حسابرسی عدم توجه به جایگاه شغلی از منظر سرمایه اجتماعی در حرفه حسابرسی	وجود نوسانات اقتصادی نبود ضمانت‌های اجرایی متناسب با جرایم اقتصادی	عدم وجود ضمانت اجرایی لازم و پیش‌گیرانه از وقوع تخلف
پاسخ دهنده ۱	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۲	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۳	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۴	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۵	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۶	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۷	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۸	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۹	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۰	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۱	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۲	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۳	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۴	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۵	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۶	*	*	*	*	*
پاسخ دهنده ۱۷	*	*	*	*	*
کل	۵	۷	۸	۱۱	۹

[illegible]

مقوله اصلی	خرده مقوله	مفاهیم	پاسخ دهنده ۱	پاسخ دهنده ۲	پاسخ دهنده ۳	پاسخ دهنده ۴	پاسخ دهنده ۵	پاسخ دهنده ۶	پاسخ دهنده ۷	پاسخ دهنده ۸	پاسخ دهنده ۹	پاسخ دهنده ۱۰	پاسخ دهنده ۱۱	پاسخ دهنده ۱۲	پاسخ دهنده ۱۳	پاسخ دهنده ۱۴	پاسخ دهنده ۱۵	پاسخ دهنده ۱۶	پاسخ دهنده ۱۷	کل
مقوله اصلی	خرده مقوله	حرفه‌ای توسط حساب‌برسان درجه‌های پایین‌تر حرفه حساب‌رسی	عدم استفاده از طرح‌های تشویق و تنبیه	نبودن نظام الزامی برای تهیه کنندگان صورت‌های مالی جهت انطباق با استانداردهای حسابداری (مانند جریمه، جبران خسارت سهامداران یا جریمه مدیران مسئول عدم رعایت)	عدم برگزاری دوره های آموزشی مستمر اخلاق حرفه‌ای برای حساب‌برسان	عدم ارزیابی اخلاق حرفه‌ای یا آموزش حساب‌برسان در بدو ورود به حرفه	عدم برگزاری کارگاه های تبادل تجربیات اخلاقی	عدم اعتقاد به انجام طراحی پژوهشی	عدم اختصاص اعتبارات مالی لازم جهت انجام پژوهش های اخلاقی	عدم درک استقلال حساب‌رس	فاصله انتظارات	خرده از پژوهش های برخورداری مناسب	عدم پژوهش های برخورداری مناسب	خرده از پژوهش های برخورداری مناسب	عدم پژوهش های برخورداری مناسب	خرده از پژوهش های برخورداری مناسب	عدم پژوهش های برخورداری مناسب	خرده از پژوهش های برخورداری مناسب	عدم پژوهش های برخورداری مناسب	خرده از پژوهش های برخورداری مناسب

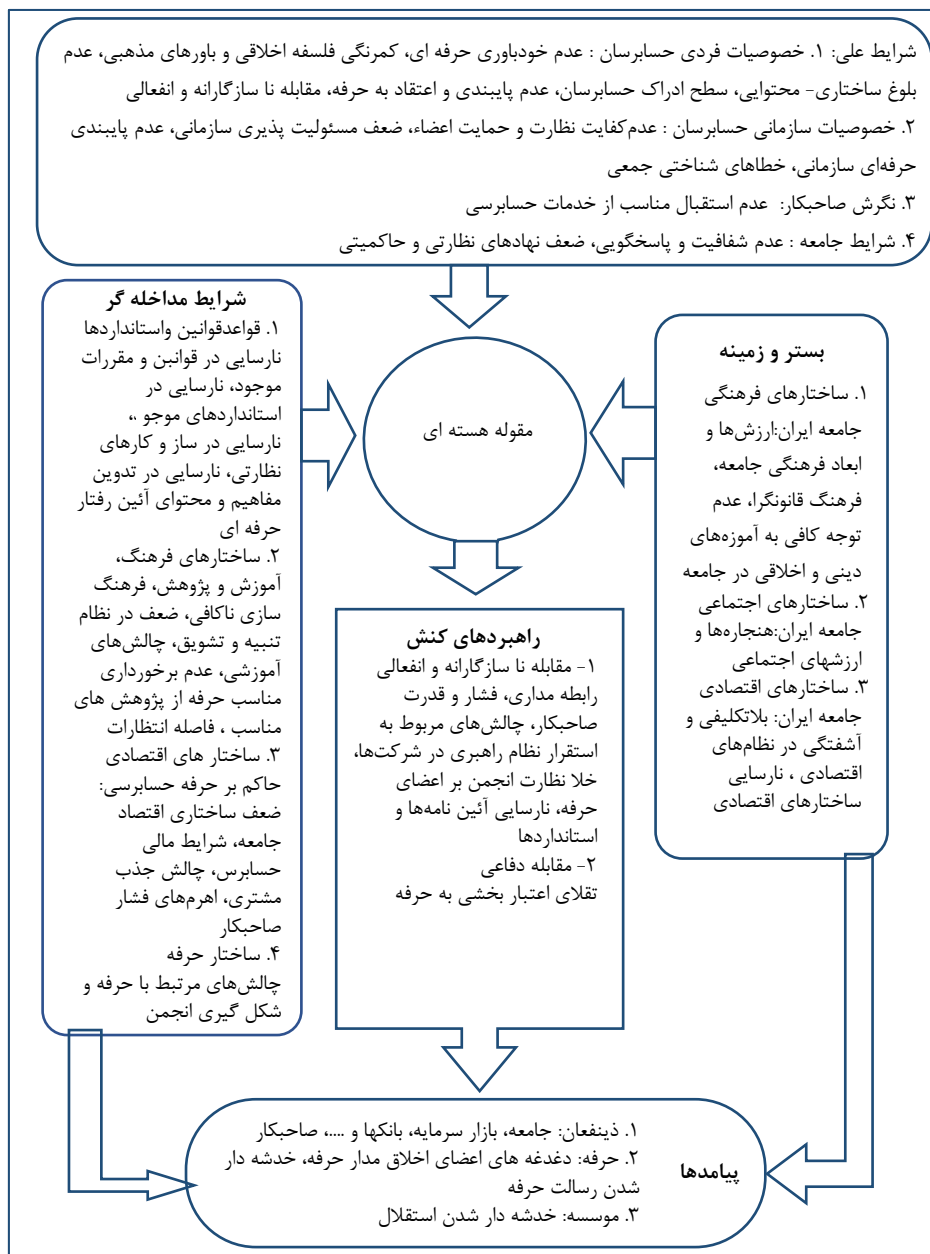
مقوله اصلی		خرده مقوله		مفاهیم								
ساختارهای اقتصادی حاکم بر حرفه حسابرسی	ضعف ساختاری اقتصاد حرفه	عدم وجود دانش و مهارت لازم اغلب استفاده کنندگان از خدمات حسابرسان به منظور ارزیابی گزارش حسابرسان	عدم وجود دانش و آگاهی استفاده کنندگان از محدودیت‌های حاکم بر حرفه حسابرسی	پاسخ دهنده ۱	پاسخ دهنده ۲							
		بازار رقابتی خدمات حسابرسی	استفاده از معیارهای مناقصه در استفاده از خدمات اعتبار دهی	پاسخ دهنده ۳	پاسخ دهنده ۴							
	شرایط مالی حسابرسان	مدیون بودن حسابرسان به صاحبکار به واسطه انتخاب توسط صاحبکار	عدم احساس امنیت شغلی حسابرسان	پاسخ دهنده ۵	پاسخ دهنده ۶							
		عدم تناسب حق الزحمه دریافتی حسابرسان با حجم کاری و شرایط اقتصادی	وضعیت معیشتی حسابرسان	پاسخ دهنده ۷	پاسخ دهنده ۸							
		نگرانی از دست دادن صاحبکار	هزینه بر بودن یافتن مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی	پاسخ دهنده ۹	پاسخ دهنده ۱۰							
	چالش جذب مشتری	ساختار مالکیت موسسات		پاسخ دهنده ۱۱	پاسخ دهنده ۱۲							
				پاسخ دهنده ۱۳	پاسخ دهنده ۱۴							
	کل	۱۴	۱۴	۱۵	۱۰	۱۲	۱۱	۹	۱۲	۱۰	۱۳	۶
	پاسخ دهنده ۱۷	*		*			*		*	*		*
	پاسخ دهنده ۱۶	*	*		*			*			*	*
پاسخ دهنده ۱۵			۸	*		*		*		*		
پاسخ دهنده ۱۴	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۱۳	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۱۲	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۱۱	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۱۰		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۹			*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۸	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۷	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۶	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۵	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۴		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۳	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۲	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
پاسخ دهنده ۱	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	

مقوله اصلی	خرده مقوله	مفاهیم
ساختار حرفه	اهم‌های فشار صاحبکار	عدم تناسب بودجه زمانی با حجم کار
		عدم تناسب حق الزحمه قراردادهای حسابرسی با حجم کار و بودجه زمانی
		خصوصی بودن یا غیر خصوصی بودن صاحبکار
		اندازه صاحبکار
		بورسی بودن یا نبودن صاحبکار
	با شکل حرفه و شکل گیری انجمن چالش‌های مرتبط	جوان بودن حرفه
		عدم بلوغ حرفه،
		بوروکراسی طولانی برای عضویت در انجمن های حرفه ای
		عمر کم جامعه حسابدار رسمی
		انحصاری بودن خدمات حرفه در اختیار سازمان حسابرسی در بازه های زمانی طولانی
دغدغه های اعضای اخلاقی مدار حرفه	برخورد با چالش‌هایی جدید در حرفه	
	عدم ترسیم دورنمای حرفه ای	
	عدم تعهد حرفه به ارزش‌های اجتماعی	
	عدم تعالی حرفه حسابرسی	
	عدم شناخت نمادهای فرهنگ اخلاقی در حسابرسی	
حرفه		پاسخ دهنده ۱۷
		پاسخ دهنده ۱۶
		پاسخ دهنده ۱۵
	*	پاسخ دهنده ۱۴
		پاسخ دهنده ۱۳
		پاسخ دهنده ۱۲
	*	پاسخ دهنده ۱۱
		پاسخ دهنده ۱۰
		پاسخ دهنده ۹
	*	پاسخ دهنده ۸
	*	پاسخ دهنده ۷
		پاسخ دهنده ۶
	*	پاسخ دهنده ۵
	*	پاسخ دهنده ۴
	*	پاسخ دهنده ۳
		پاسخ دهنده ۲
	*	پاسخ دهنده ۱

مقوله اصلی	خرده مقوله	مفاهیم	پاسخ دهنده ۱	پاسخ دهنده ۲	پاسخ دهنده ۳	پاسخ دهنده ۴	پاسخ دهنده ۵	پاسخ دهنده ۶	پاسخ دهنده ۷	پاسخ دهنده ۸	پاسخ دهنده ۹	پاسخ دهنده ۱۰	پاسخ دهنده ۱۱	پاسخ دهنده ۱۲	پاسخ دهنده ۱۳	پاسخ دهنده ۱۴	پاسخ دهنده ۱۵	پاسخ دهنده ۱۶	پاسخ دهنده ۱۷	کل
موسسه	خدشه دار شدن رسالت حرفه	مخدوش شدن "صداقت و درستکاری" در انجام خدمات حسابرسی	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
		عدم احساس نیاز به وجود حرفه حسابرسی به علت کاهش قابلیت اعتماد گزارش‌های حسابرسی	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
ذینفعان	بازار سرمایه، بانکها و ...	پذیرش مشتریانی که محیط اخلاقی مناسبی ندارند	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
		ارائه گزارش خلاف واقع توسط موسسه	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	صاحبکار	تحمیل زیان به استفاده کنندگان گزارشات حسابرسی	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
		کاهش قدرت جذب سرمایه	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
		از بین رفتن اعتبار صورت‌های مالی صاحبکار	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
		خدشه به شهرت و حسن نام صاحبکار	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
مجموع مفاهیم جدید در هر مصاحبه			۷	۱۸	۱۵	۵	۱۳	۹	۸	۱۱	۱۲	۹	۱۰	۱۰	۷	۴	۰	۰	۰	۱۳۸

در این پژوهش مقوله‌های به دست آمده از کدگذاری محوری در سه محور عمده شرایط (علی، زمینه ای و مداخله گر)، راهبردها و پیامدها در خصوص پدیده اصلی پژوهش جایگذاری شدند که شرح آن در ذیل الگوی پژوهش به تفصیل بیان خواهد شد. در مرحله نهایی کدگذاری؛ یعنی کدگذاری گزینشی مقوله هسته ای پژوهش ارائه شده است.

شکل ۱: الگوی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در ایران مبتنی بر رویکرد داده بنیاد



مقوله محوری (هسته ای) عبارت است از مقوله‌ای که به ما می‌گوید «چه چیزی در جریان است؟». در پژوهش حاضر «عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان» مقوله‌ای است که همه عوامل و تأثیرات در جهت توصیف آن حرکت می‌کنند. تحلیل داده‌های بدست آمده از مصاحبه‌ها نشان داد که یکی از مهمترین عوامل عدم اطمینان به خدمات حرفه‌ای حساب‌برسان عدم بلوغ اخلاقی حرفه‌ای است. برای مثال شرکت‌کننده شماره (۲) در این زمینه چنین گفت:

"حرفه حسابرسی با توجه به نوع خدماتی که ارائه می‌کند نیاز به اعتبار و اعتماد بالا در سطح جامعه دارد. از طرفی پایبندی فکری و عملی اعضا به ضوابط رفتاری و اخلاقی موجب تداوم و تقویت این اعتبار هست و هرگونه نابالغی در حوزه اخلاق ضربات غیر قابل جبرانی رو به اعتبار حرفه وارد می‌کند. متأسفانه اولین موضوعی که به ذهن من متبادر می‌شه اینکه حساب‌برسان در جایگاه اخلاقی متناسب با حساسیت اعتبار حرفه قرار ندارند. هرچند شرایط سخت کار و ناامنی‌های موجود در حرفه رو می‌پذیرم ولی باورم اینه که اگه حساب‌برس به درجه‌ای از رشد اخلاقی رسیده باشه، قطعاً نحوه عملش در جهت تقویت این اعتبار و اعتماد خواهد بود. دوستان باید بدانند که در حسابرسی عمارت اعتبار حرفه با تلنگری فرو می‌ریزد و بازسازی اون کار راحتی نیست."

شرایط علی

شرایط علی مجموعه‌ای از رویدادها و حوادثی است که سبب ایجاد و گسترش پدیده محوری می‌شوند. نتایج به دست آمده از مقایسه پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان نشان می‌دهد که چهار مقوله اصلی در شرایط علی، برای ایجاد پدیده محوری وجود دارد که در زیر ارائه می‌شود.

خصوصیات فردی حساب‌برسان

ویژگی‌های فردی نشأت گرفته از خود فرد هستند. زیر مقوله‌های فرعی این طبقه عبارت از: کمبود خودباوری حرفه‌ای، کم‌رنگی فلسفه اخلاقی و باورهای مذهبی، عدم بلوغ ساختاری، سطح ادراکی حساب‌برسان، عدم پایبندی و اعتقاد به حرفه، مقابله ناسازگارانه و انفعالی است. به عقیده بیشتر مشارکت‌کنندگان یکی از دلایل مهم در عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای، توسعه نیافتگی ویژگی‌های فردی حساب‌برسان است، که به نظر مشارکت‌کنندگان کمبود خودباوری حرفه‌ای یکی از عوامل عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان در این مقوله است. در همین زمینه مشارکت‌کننده شماره (۱۰) اظهار می‌دارد:

"نبود خودباوری حرفه‌ای فردی حساب‌برسان، از جمله عواملی است که می‌تواند رشد اخلاقی حساب‌برس را خدشه دار کند. حساب‌برسان به دلیل نداشتن اعتماد به نفس یا مطمئن نبودن از توانمندی‌های خود در مراحل انجام حسابرسی بگونه‌ای رفتار می‌کنند که کارفرمایان از دید قدرت

به آنها می‌نگرند و ممکن است درخواست‌های نایجابی مطرح کنند. در این خصوص حسابرسان باید خود را به لحاظ دانش، تجربه و مهارت قوی سازند چرا که عدم اعتماد و اطمینان به توانمندی‌ها از جانب خود حسابرس باعث می‌شود که دیگران هم اعتماد کمتری به آنها داشته باشند."

عدم بلوغ ساختاری حرفه نیز به عنوان یکی از مهم‌ترین شرایط تاثیر گذار بر مقوله محوری مطرح گردید. این نوع از بلوغ، به ویژگی‌های تکامل یافته فرد در چارچوب قوانین، آئین نامه‌های و استانداردهای الزام آور در حرفه حسابرسی و ساختار رسمی حسابرس شاغل در آن اشاره دارد و باعث می‌شود که فرد برخوردار از این نوع بلوغ، فرد متخصص شناخته شود؛ چرا که علاوه بر داشتن ویژگی‌های بلوغ فردی، دارای توانمندی‌های نظری و تخصصی در حرفه حسابرسی است (ابوالقاسمی و همکاران، ۱۴۰۰). نظر شرکت‌کننده شماره (۱) که موید این نوع از عدم بلوغ است به شرح زیر بیان شد:

"مورد دیگری که به ذهنم می‌رسد اینکه در هر حرفه، همراه با تغییرات به وجود آمده در حوزه ان علم یا دانش احتیاج به آموزش دائمی افراد شاغل در حرفه و هر زمینه بخصوص اخلاق وجود دارد که یکی از ضعف‌های موجود در حرفه حسابرسی می‌باشد. چرا که تنها ملزم کردن افراد به پیروی از آیین رفتار حرفه‌ای بدون توجه به میزان درک افراد شاغل از این الزامات و اصول اخلاقی، نتیجه‌ای دربر نخواهد داشت."

یکی دیگر از ویژگی‌هایی که بخش قابل توجهی از مشارکت کنندگان در پژوهش در مقوله ویژگی‌های فردی به آن اشاره داشتند، مقابله ناسازگارانه حسابرسان در خصوص تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است. مقابله ناسازگارانه و انفعالی، مقابله‌هایی که به حل مسئله کمک نمی‌کنند. این نوع از مقابله‌ها ناکارآمد، ناسازگار و مضر هستند (زیدنر و ساکلوفسکه ۱۹۹۶). مصاحبه شونده شماره (۱۲) در این باره نظر خود را اینگونه مطرح نمود:

"جای تاسف دارد که گاهی خدمات حرفه‌ای ارائه شده از جانب حسابرسان رده‌های پایین‌تر در خود موسسات حسابرسی بی اهمیت و شاید هم کم اهمیت فرض می‌شود و بهایی به خدمات آنها داده نمی‌شود. پیامد یک همچنین رفتاری تاثیر شاید جبران ناپذیر دارد به نحوی که اعضای حرفه را به بی انگیزگی دچار می‌کند و در طول زمان افراد دچار بی تفاوتی در کار می‌شوند و احساس خوشایند دیده نشدن از جانب مدیران رده بالا فشار روانی منفی بر حسابرسان وارد می‌کند."

خصوصیات سازمانی موسسات حسابرسی

این مقوله که ناشی از عوامل مربوط به سطح موسسات حسابرسی است، خود انتزاع شده زیر مقولاتی چون عدم کفایت نظارت و حمایت اعضا، ضعف نظام پاسخگویی در سازمان، عدم پابندی حرفه‌ای سازمانی و خطاهای شناختی می‌باشد. حمایت سازمانی یعنی کمک یا حمایت سازمان از کارکنان در انجام موفقیت‌آمیز وظایف شغلی و نشان از میزان ارزشی دارد که سازمان برای کارکنان خود قائل است (زکی، ۱۳۸۵).

مشارکت‌کننده شماره (۳) نداشتن انگیزه لازم به دلیل عدم حمایت سازمان حسابرسی برای گزارش اشتباه را از عوامل سازمانی عدم بلوغ اخلاقی بیان کرد.

"در یکی از کارها که توسط موسسه خودمون انجام شده بود، اینجانب به عنوان سرپرست بودم، مشاهده کردم که موردی را حسابرس در کاربرگ به عنوان نکات مطرح نکرده ولی به عنوان دغدغه شفاهی بیان نمود. وقتی دلیل عدم ارائه را جویا شدم، اینگونه عنوان نمود که دوره قبل هم این مسئله مطرح شده ولی کسی توجه به این موضوع نداشته است. حتی نمونه‌های وجود دارد که به هر دلیل حسابرس برای بیان اشتباهات متاسفانه با رفتارهای ناشایست نه تنها جانب کارفرما بلکه از سمت مسئول خود مواجه شده است".

ساده انگاری مشکلات حرفه‌ای و بیش اطمینانی مدیران و شرکا موسسه که از مفاهیم خطاهای شناختی جمعی است، در بیان نظر توسط مشارکت کنندگان مستتر است. بیان شرکت‌کننده شماره (۵):

"بر کسی پوشیده نیست که حسابرسان تعهداتی در قبال جامعه دارند و استفاده کنندگان گزارشات حسابرسی می‌توانند نسبت به سهل انگاری، قصور و تخلف حسابرسان و موسسات حسابرسی اقدام به طرح دعوی یا حتی طرح شکایت نزد محاکم قضایی نمایند. همانگونه که جوامع پیشرفته به دفعات شاهد این قبیل اقدامات علیه موسسات حسابرسی بوده‌اند لیکن در جامعه ما حسابرسان مشکلات احتمالی این چنینی را جدی نمی‌گیرند و این هم می‌تواند از اطمینان بیش از اندازه ایشان نسبت به تیم حسابرسی و اعضای آن و توانمندی خودشان نشأت بگیرد".

نگرش صاحبکار

تعدادی از مشارکت کنندگان در این پژوهش چالش‌های مربوط به نگرش صاحبکار را از دیگر عوامل مهم اثرگذار بر عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای بر شمردند. در این حوزه عدم استقبال از خدمات مناسب، عدم توجه به تجربه فعالیتی و تخصص حسابرسی و عدم درک استقلال حسابرسی، قدرت

و فشار ارزیابی صاحبکار از قضاوت حسابرس و انتخاب حسابرس توسط صاحبکار صاحبکار از کدهای مفهومی استخراج شده است.

در این رابطه شرکت‌کننده شماره (۱۴) بیان کرده است:

"یکی از ضعف‌هایی که در ساز و کار انتخاب موسسه حسابرسی وجود دارد این است که این موضوع توسط صاحب کار انجام می‌شود. باور کنید اگر برای این امر یک سازمان مستقل وجود داشت که کارها را به حسابرسان واگذار می‌نمود تا حس مدیون بودن به واسطه انتخاب به حسابرس دست ندهد و در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی آزادانه تر عمل می‌کند. به موضوع دیگه که به نظر من مهم هست تو این قسمت، ترس حسابرس از قضاوت شدن توسط صاحبکار به واسطه نوع اظهار نظرش هست که ممکنه مورد تایید کار فرما نباشد".

شرایط جامعه

از جمله عوامل ایجاد کننده پدیده عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان که در مقوله شرایط جامعه بدان اشاره شده است، نداشتن شفافیت در ارائه خدمات، پاسخگویی و پاسخ خواهی و ضعف نهادهای نظارتی و حاکمیتی می‌باشد. در همین راستا مشارکت شماره (۷) اذعان می‌دارد: "در جامعه ما شفافیت کافی در پاسخگویی وجود ندارد، این مورد در حرفه حسابرسی نمود بیشتری دارد. داستان از جایی اسفناک‌تر می‌شود که ما عملاً نهادهای نظارتی مستقل نداریم و اگر هم باشه خیلی بی طرف و قوی نیستند، تا حسابرسی را زیر نظر بگیرند و تدابیر لازم و کافی در بروز سهل‌انگاری و و قصور و تخلف موسسات حسابرسی به کار ببندند. از طرفی قوانین و استانداردها از ضمانت اجرایی کافی برخوردار نیستند. شما می‌گید همپیشگان چی می‌شه داستان؟ اونام هم اگر قرض ورزی نداشته باشند به قول همکاران خیلی گیر نیستند چون تو خودشون بده بستون دارند".

راهبردهای کنش

راهبردها در نظریه داده بنیاد، به مجموعه‌ای از تعاملات، تاکتیک‌های راهبردی و طرز عمل‌های عادی یا روتین و چگونگی مدیریت موقعیت‌ها که افراد در مواجهه با پدیده اصلی به کار می‌برند گفته می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در تحلیل راهبردهای قابل تصور و در تشریح نظرات

شرکت کنندگان در خصوص نحوه مواجهه با پدیده عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان، می‌توان دو دسته راهبرد کلی شامل مقابله ناسازگارانه^۱ و مقابله دفاعی^۲ را عنوان کرد.

مقابله دفاعی

مقابله دفاعی، به کنش آن دسته از حساب‌برسان شاغل در حرفه اشاره دارد که تلاش می‌کنند با اقداماتی نظیر نپذیرفتن کار واحدهای تجاری که تصویر اخلاقی مناسبی ندارند، قطع همکاری یا به عبارتی ادامه ندادن به واسطه اخلاقی عمل کردن در پرونده، عدم توافق‌های ارائه شده در گزارش حسابرسی، اخلاق را در سرلوحه کار خود قرار داده تا اعتبار مورد انتظار حرفه حفظ گردد. در مصاحبه با شرکت‌کننده شماره (۴) موضوع زیر مطرح شد:

"بنده خدایی تعریف می‌کرد که از طرف مدرسه جهت بازدید به کارخانه بیسکویت سازی رفته بودیم همه بچه‌ها از بیسکویت‌ها برداشتند به جز من. این مثال شامل حال همه افراد جامعه می‌شود افرادی که پایبند به اصول اخلاقی و حرفه‌ای بوده و قطعاً در موقعیت‌های مختلف سعی می‌کنند فقط به دنبال منافع نباشند. هستند حساب‌برسانی که با پایبندی بر اصول از منافع بزرگ دست کشیده و برعکس آنهایی که از حداقل منافع هرچند با زیر پا گذاشتن مباحث اخلاقی نمی‌گذرد. بنگاه‌های اقتصادی سالم به دنبال حساب‌برسان سالم و برعکس بنگاه‌های اقتصادی مشکل‌دار در پی موسسات حسابرسی هستند که گزارش مد نظر ایشان را ارائه نمایند".

مقابله ناسازگارانه

مقابله ناسازگارانه به عنوان یک الگوی رفتاری غیر منطقی و نامناسب، معمولاً ناتوانی افراد در مواجهه با مسئولیت‌ها، فشارهای اجتماعی، تنش‌های روحی و عدم تسلط بر احساسات بروز می‌کند (وادسورث^۳، ۲۰۱۵). راهبرد ناسازگارانه، راهبرد آن دسته از حساب‌برسان است که شرایط اخلاقی موجود را پذیرفته و خود را در موقعیت کنشگر فعال نمی‌بینند که بتوانند وضعیت موجود را تغییر دهند. در مصاحبه با شرکت‌کننده شماره (۲) شریک یکی از موسسات حسابرسی، پنهان شدن در خلاء قانونی موجود در استانداردهای مبتنی بر قواعد به عنوان یکی از پیامدهای عدم بلوغ اخلاقی مطرح شد:

"در جامعه انسان‌های با وجدان و با اخلاق هستند و برعکس. پزشکانی که بر تعهد و سوگند خود پایبند هستند و پزشکانی که صرفاً منافع شخصی خود را در نظر می‌گیرند، وکلا و

¹ Maladaptive coping

² Defensive coping

³ Wadsworth

حقوقدانان‌هایی که دنبال احقاق حقوق مردم هستند و بر عکس آنهایی که از خلاهای موجود در قوانین به نفع خود یا قشر خاص استفاده می‌کنند. حساب‌رسانی که از خلاء موجود در استانداردهای تدوین شده سوء استفاده می‌کنند و بر صورتهای مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری که فاقد پشتوانه لازم صحت گذارند. به عبارت دیگر گنجشک را با رنگ کردن به جای قناری جا می‌زدند. حساب‌رسان محترم صرفاً ظاهر قضیه و تطابق با استانداردهای حسابداری و در محدوده استانداردهای حساب‌رسی را در نظر گرفته اند."

بستر و زمینه

راهبردهای کنش در مواجهه با پدیده اصلی متأثر از بستری هستند که در آن به وقوع می‌پیوندند. شرایط زمینه‌ای به مجموعه‌ای از شرایط اطلاق می‌شود که در یک مکان و زمان خاص حاصل می‌شوند و باعث ایجاد مجموعه‌ای از موضوعات و مسائلی می‌شوند که افراد با کنش یا واکنش‌های خود به آن شرایط پاسخ می‌دهند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). با توجه به تجزیه تحلیل مصاحبه‌ها عوامل زمینه‌ای را می‌توان تحت سه عنوان کلی سازه‌های فرهنگی، سازه اجتماعی و سازه‌های اقتصادی مورد بررسی قرار داد.

ساختارهای فرهنگی جامعه

معمولاً مشاغلی که مسئولیت اجتماعی بیشتری دارند تحت تاثیر ویژگی‌های فرهنگی عرفی و هنجاری جامعه قرار می‌گیرند این موضوع می‌تواند در رسیدن به بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان نقش اساسی داشته باشد چرا که اگر فرهنگ مشخصی برای بلوغ حرفه‌ای وجود نداشته باشد به دلیل نداشتن انسجام اجتماعی در تعریف بلوغ اخلاق حرفه‌ای دچار ابهام می‌شویم (ابوالقاسمی و همکاران، ۱۳۹۹).

مصاحبه شونده شماره (۱۱) توضیح داد که:

"در جامعه ما متأسفانه با توجه به مغفول ماندن فرهنگ پاسخ‌خواهی در سطح جامعه، معمولاً تقاضایی از جانب سایرین (غیر از ذینفعان) صورت نمی‌گیرد، که به نظر من علت آن عدم شناخت مسئولیت‌های حرفه توسط عموم جامعه است. بنابراین و با توجه به این عدم شناخت تقاضایی از سوی آنها در خصوص اعمال غیر اخلاقی حساب‌رسان وجود ندارد. شایان ذکر است که عدم تقاضا یک رابطه دو طرفه ایجاد می‌کند یعنی علاوه بر عدم وجود این درخواست از جانبه جامعه خود موسسات نیز به عنوان مجریان فقط خود را در برابر کارفرما یا قانون ملزم به پاسخگویی می‌دانند."

در مصاحبه های انجام شده کم توجهی به آموزه های دینی و دوگانگی بین ارزشهای اخلاقی و اعمال حسابرسان نیز چندین بار مطرح شد. مطلب زیر به نقل از مشارکت کننده شماره (۱۴) می باشد:

"نکته جالب این است که اگر بخواهید از دیدگاه آموزه های دینی هم به این موضوع نگاه کنیم، انسان طبق تعالیم قرآن نسبت به اعمالی که انجام می دهد مسئولیت پاسخگویی یا حسابداری دارد که مفهوم آن خیلی گسترده تر از آن در فرهنگ غربی که صرفاً مسئولیت پذیری را محدود به رعایت قانون می دانند، هست. واژه دیگر مصلحت که همان منفعت عمومی است. که بر اساس آن از حسابرسان و حسابداران خواسته می شود که طبق اصل مصلحت، نسبت به جامعه احساس مسئولیت داشته باشند. برای مثال زمانی که حسابرسان با کتمان حقایق به دلیل منافع شخصی، فشار صاحب کار و یا روابط سیاسی در خصوص شرکت های دولتی در خصوص اطلاعات مالی اظهار نظر می کنند، در واقع به تعهدات و مسئولیت های اجتماعی خویش پای بند نیستند و از حقوق مردم حفاظت نمی کنند و با نادیده گرفتن حقایق و راضی می شوند تا حقی به واسطه نادیده گرفتن ایشان از کسی ضایع شود (استناد به آیه های ۲۸۳ و ۲۸۴ سوره بقره). از جمله مثال هایی است که می توانید بی توجهی به آموزه های دینی را در حرفه حسابرسی ببینید".

ساختارهای اجتماعی جامعه

از جمله موارد مطرح شده در حول مقوله محوری، موضوع بلوغ اجتماعی جامعه است. این بلوغ، عوامل زمینه ای و رفتارهای اجتماعی مطلوب همچون تعهد حرفه ای به ارزش های اجتماعی، تعالی حرفه ای در حسابرسی و اتکا به هنجارها در حرفه حسابرسی را در بر می گیرد (ابوالقاسمی و همکاران، ۱۳۹۹).

مصاحبه شونده شماره (۱) در این باره گفته است:

"حسابرسان بر اساس وظایف حرفه ای که دارند باید نسبت به تمامی ارزش های اجتماعی مسئولان تفکر و عمل کنند و خود را نسبت به هرگونه انحراف خارج از این چارچوب متعهد بدانند و در رفتارهای اخلاقی ارزش های اجتماعی را مد نظر قرار دهند، البته درست تر این است که ارزش های اجتماعی حاکم بر جامعه باید در تدوین اصول و استانداردها در نظر گرفته شود".

ساختارهای اقتصادی جامعه

از نظر مشارکت کنندگان مسائل مرتبط ضعف ساختاری اقتصاد کشور، در برگیرنده مقوله های عدم وجود زیرساخت های مناسب جهت اجرای سیستم های متمرکز، نوپا بودن سامانه های متمرکز اقتصادی می باشد. مصاحبه شونده شماره (۱۲) که خود چندین دوره به عنوان حسابرسان بانک بوده است، مورد زیر را متذکر شده است:

"چالش عدم وجود زیرساخت‌های مناسب عمدتاً به حسابرسی بانک‌ها برمی گردد با توجه به حجم بالای اطلاعات و نبود جزئیات اطلاعات مورد نیاز حسابرس در سیستم‌ها و همچنین در برخی موارد پایین بودن دانش حسابرس نسبت به فناوری اطلاعات پردازش اطلاعات با چالش مواجه است مشکلات سخت افزاری نیز در این خصوص نباید نادیده گرفته شود بنابراین تدارک تجهیزات سخت افزاری و آموزش حسابرسان به دانش روز فناوری اطلاعات در موسسات حسابرسی برای پشتیبانی تیم حسابرسی ضروری است متأسفانه علاوه بر دلایل هزینه از نظر اخلاقی موسسات توجه به این موضوع ندارند."

شرکت‌کننده شماره (۶) بر این باور بود که:

"اخیراً با استقرار نظام مالیاتی متمرکز، با ایجاد شفافیت نهادهای مالی امید است فعالیت‌های غیر قانونی اجرا نشود «به عنوان مثال دو دفتره بودن» و انجام امور به صورت رفع تکلیفی کنار رود و قدم به قدم محدودیت‌ها و چالش‌ها از پیش پای حسابرسان برداشته شود."

شرایط مداخله گر

شرایطی است که انتخاب راهبردهای مختلف موثر بوده و می‌توانند اجرای راهبردها را آسان و تسریع ساخته و یا در روند آن چالش ایجاد کنند. بر اساس مصاحبه‌های انجام شده و تحلیل آن‌ها، نارسایی قوانین و استانداردها، سازه‌های فرهنگ، آموزش و پژوهش، سازه‌های اقتصادی و ساختار حرفه‌ای به عنوان شرایط مداخله گر شناسایی شدند. گسترده نبودن حوزه اطمینان بخشی به خصوص در بحث مسئولیت‌پذیری اجتماعی، موجب بی‌اعتمادی جامعه نسبت به حسابرسان در حفظ ارزشهای اخلاقی و حرفه‌ای آنان شده است. در خصوص اینگونه محافظه کاری‌ها که در سایه تداوم فعالیت و حفظ مشتری صورت می‌پذیرد، قوانین محکم و سخت‌گیرانه‌ای وجود ندارد و حسابرسان زیر چتر استانداردها خود را بیمه نموده و واقعیت‌های اقتصادی و پایداری شرکتها را افشا نمی‌کن. این مسئله ممکن است، ناشی از نبود تعریف جامعی از حسابرس مسئول در ساختار حرفه حسابرسی باشد (صمیمی و همکاران، ۱۴۰۱).

مشاهده عینی مصاحبه شونده شماره (۴) از نارسایی در قوانین و مقررات در زیر ارائه شد:

"در یکی از شرکت‌های بورسی حسابرس بودیم. شرکت عملاً چند تا از بهترین واحدهای تولیدی را به تعطیلی کشانده بود و پرس و جو و تحقیق نشان داد که چند تا از سهامداران عمده که از اعضای هیئت مدیره نیز بودند قصد داشتند که سهام شرکت را از بازار جمع‌آوری نمایند. نهایتاً گزارش حسابرسی جالب بود، گزارش با چند بند شرط و این از محدودیت‌های اساسی گزارش‌های حسابرسی است. یعنی اظهار نظر بر اساس استانداردهای حسابرسی و در خصوص

قابلیت اتکای صورتهای مالی در چارچوب استانداردهای حسابداری. اینکه شرکتی عملاً از چند درصد ظرفیت استفاده می‌کند، دلایل عدم استفاده از امکانات مالی و ظرفیتهای مجموعه تحت حسابرسی، پیامدهای استفاده و یا عدم استفاده از این محدودیت‌ها و موارد این چنینی کجا و به چه شکل باید به اطلاع سهامداران برسد و تا کی باید حسابرسان محدود به استانداردهای حسابرسی باشند. استانداردهایی که مبتنی بر قواعد هستند و شرکت‌هایی که این قواعد را رعایت نمایند با وجود مشکلات بسیار دیگر می‌توانند گزارشات مشروط یا حتی مقبول اخذ نمایند.

شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی باعث تعارض نقش ها و مسئولیت ها از دید طرفین شده است (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۱). صاحب نظر شماره (۱۰) فاصله انتظارات از حسابرسی را به عنوان یکی از عوامل تسهیل گر بیان نمود.

"از نظر بنده وجود و تداوم شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارشهای مالی، در نهایت به سلب اعتماد عمومی و بی اعتمادی، منجر خواهد شد. در ایران با توجه به شرایط خاص مالکیت بنگاههای اقتصادی (که عمدتاً دولتی یا وابسته هستند) در عمل تصمیم گیرندگان که در مجامع نماینده می‌باشند و ذینفع در شرکت هم نیستند، پاسخگوی تصمیمات خویش نمی‌باشند و این موضوع سبب شده که آن‌ها تمایلی برای کسب اطلاعات روز و آشنایی با مسئولیت حسابرسان و محدودیت‌های آنها نداشته باشند. این نداشتن آگاهی باعث می‌شود که بند مقدمه، حدود رسیدگی و مسئولیت مدیران و حسابرسان را که در بندهای یک تا سه گزارش حسابرسی درج شده است را مطالعه نکنند، که پیامد آن منجر به افزایش فاصله انتظارات از حسابرسان می‌شود."

سخن شرکت کننده شماره (۲) یکی از اساتید دانشگاهی که سالهاست بعنوان شریک موسسه مشغول به کار هستند:

"از سه منظر می‌شه ضعفهای موجود در ساختار آموزش و پژوهش رو بررسی کرد. اول، در آموزش‌های دانشگاهی این حرفه‌ای هنوز نواقص زیادی وجود داره که برمی‌گرده به اینکه بعضی نخبگان و اساتید اساساً در قالب تئوریک و دانشگاه خودشون را محصور کردند و هیچ تجربه عملی و حرفه‌ای در تخصص خودشون ندارند و حتی از آنها بی اطلاع هستند. از سوی دیگر در موسسات حسابرسی نیز به دلیل کمبود منابع مالی یا بی اهمیت بودن پژوهش در این موسسات توجهی به این امر نمی‌شود. نهایتاً از دید استفاده کنندگان که نسبت به گزارشات مالی دانشی اندک دارند و ضعف دانشی آنها ممکن است بر گزارشات خلاف واقع حسابرسان اثرگذار باشد، یعنی حسابرسان با علم به این ضعف و عدم رعایت اخلاق گزارش صادر کنند."

پیامدها

کنش‌ها و واکنش‌هایی که برای مقابله یا مدیریت پدیده اصلی صورت می‌گیرد پیامدهایی در پی خواهد داشت. از آنجا که شرکت کنندگان در پژوهش در مواجهه با پدیده اصلی، یعنی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، دو نوع راهبرد را انتخاب می‌کند، اتخاذ هر یک از این راهبردها پیامدهایی خواهد داشت. در خصوص موضوعات اخلاقی پیامدهای مثبت و منفی دو لبه شمشیر هستند، گه در نهایت حرفه را به رسالت خود که همان اعتبار دهی است نزدیک یا دور می‌کنند. مشارکت‌کننده شماره (۹):

در صورتی که حسابرسان بخواهند آیین‌نامه اخلاقی موجود را حتی با همین نواقصی که دارد رعایت نکنند، قطعاً تبعاتی خواهد داشت. هرچند ممکن است در کوتاه مدت اثرات مثبت باشد، اما قطعاً در بلند مدت منفی و جبران ناپذیر خواهد بود. تبعاتی همچون کاهش ارزش و اعتبار گزارشهای حسابرسی از دید جامعه و استفاده کنندگان گزارشات، و به دنبال آن از بین رفتن اعتماد به حرفه حسابرسی و گزارشهای حسابرسی در آینده می‌باشد. از بین رفتن اعتبار صورتهای مالی به همراه گزارشات حسابرسی و تحمیل زیان به استفاده کنندگان صورتهای مالی از عواقب بی اخلاقی در حرفه می‌باشد.

ارزیابی اعتبار یافته‌های پژوهش

با اینکه برخی از پژوهشگران کیفی بحث درباره اعتبار و روایی داده‌ها و نتایج را به طور سنتی به پژوهش‌های کمی مربوط می‌دانند (جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸). اما در پژوهش‌های کیفی نیز بررسی صحت و اعتبار داده‌ها و نتایج بخش مهمی از فرآیند پژوهش است (کرسول، ۲۰۱۲). مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود (برزیده و همکاران، ۱۳۹۷). در پژوهش حاضر نیز از دو روش بازبینی مشارکت کنندگان و مرور خبرگان غیر مشارکت‌کننده در پژوهش (سه نفر حسابدار رسمی شاغل در حرفه و دو نفر اعضای هیات علمی دانشگاه) استفاده شد و مدل نهایی بعد از دریافت نظرهای اصلاحی و مشاوره با استادان راهنما و مشاور و انجام ویرایش‌های لازم ارائه شد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسان مسئولیت اعتبار سنجی به صورت‌های مالی را در راستای حفظ منافع عمومی به عهده دارند و باید برای انجام این مسئولیت، اخلاق حرفه‌ای را رعایت نمایند. رعایت اخلاق توسط حسابرسان یک نیاز اساسی و بسیار مهم و فقدان آن با هیچ امتیازی قابل جبران نیست (ملکی

و همکاران، ۱۴۰۱). در حرفه حسابرسی که رسالت آن اعتباردهی به گزارشات مالی واحدهای تجاری است، اعتقاد و التزام به اصول و معیارهای رعایت اخلاق حرفه‌ای سهم بسزایی در نزدیک شدن به چشم انداز حرفه را دارد. سوال این است که الگوی عدم بلوغ اخلاقی حرفه‌ای حسابرسان در ایران چگونه است؟

مباحث انجام گرفته در خصوص فرآیند رشد اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی نشان می‌دهد حسابرسان در مواجهه با تصمیمات اخلاقی در حرفه با چالش اساسی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای روبرو هستند. از دیدگاه روانشناسان یکی از موضوعات حائز اهمیت در اخلاق حرفه‌ای مقوله رشد و بلوغ اخلاقی است که حاکی از جریان دستیابی به عدالت در روابط با دیگران تعریف می‌شود، که می‌توان آن را اظهار نظر بر اساس در نظر گرفتن منافع عمومی که تاثیر بسزایی در وظیفه اعتباردهی حسابرس دارد، تعریف نمود. به عبارتی رشد اخلاق بدان معناست که افراد خود اعتقاد به انجام رفتارهای اخلاقی داشته باشند نه اینکه رفتار آنها بازتاب قوانین و مقررات وضع شده باشد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۵).

مطابق الگوی ارائه شده بر اساس ایجاد روابط بین مقوله‌ها و یکپارچه سازی آن‌ها، مقوله محوری پژوهش متأثر از عوامل چهارگانه مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرسان، خصوصیات سازمانی، نگرش صاحب کار، و شرایط جامعه می‌باشد. عدم خودباوری حرفه‌ای، کم‌رنجی فلسفه اخلاقی و باورهای مذهبی، عدم بلوغ ساختاری، سطح ادراک حسابرسان، عدم پایبندی و اعتقاد به حرفه، مقابله ناسازگارانه و انفعالی به عنوان عوامل مرتبط با ویژگی فردی حسابرسان و عواملی نظیر عدم کفایت نظارت و حمایت اعضاء، ضعف نظام مسئولیت پذیری سازمانی، عدم پایبندی حرفه‌ای سازمانی و خطاهای شناختی جمعیتی ذیل خصوصیات سازمانی، از عوامل ایجاد کننده عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای هستند. همچنین خرده مقوله چالش‌های عدم استقبال مناسب از خدمات حسابرسی به عنوان مقوله انتزاعی نگرش صاحب کار از دیگر شرایط موثر بر پدیده اصلی شناسایی شده است. ضمن آنکه زیر مقوله های عدم شفافیت و پاسخگویی در سطح جامعه و ضعف نهادهای نظارتی و حاکمیتی به عنوان شرایط جامعه عامل دیگر ایجاد عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مورد توجه قرار گرفت. شرایط علی با اثرگذاری بر مقوله محوری پژوهش باعث ایجاد کنش‌های مقابله دفاعی یا ناسازگارانه^۱ توسط حسابرسان می‌شود. راهبرد مقابله دفاعی

در رویارویی با مقوله محوری شامل زیر مقولاتی مانند: تقلای اعتباربخشی اخلاقی به حرفه حسابرسی با زیر مقولاتی نظیر عدم پذیرش کار واحد تجاری که جوی نامناسب اخلاقی بر آن حاکم است، قطع همکاری در برخی از پرونده‌ها به واسطه اخلاق مداری و در نهایت در صورت ادامه همکاری، ارائه عدم توافق‌ها در گزارش حسابرسی می‌باشد. از سوی دیگر راهبردهای انفعالی و ناسازگارانه که نشان دهنده قبول کردن شرایط موجود است، با نشانه‌هایی مثل وجود رابطه غیر حرفه‌ای بین صاحب کار و حسابرس، رفتارهای غیر اخلاقی سازمان یار، عدم وجود آیین‌نامه‌ها و استانداردهای اخلاقی کافی در مواجهه با پدیده عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، شناسایی شدند.

به علاوه این کنش‌ها در بستر سازه‌های فرهنگی با زیر مقوله‌های ارزش‌ها و ابعاد فرهنگی جامعه، فرهنگ قانون را، نقض آموزه‌های دینی و اخلاقی در جامعه، سازه‌های اجتماعی با زیر مقوله هنجارها و ارزش‌های اجتماعی و سازه‌های اقتصادی با زیر مقوله‌های عدم شفافیت در سیستم‌های اقتصادی و نارسایی ساختارهای اقتصادی شکل گرفته و همزمان از ضعف قواعد، قوانین و استانداردها نارسایی سازه‌های فرهنگ، آموزش، پژوهش، نارسایی سازه‌های اقتصادی و چالش‌های ساختار حرفه به عنوان عوامل مداخله گر تاثیر می‌پذیرند.

در نهایت اتخاذ هر یک از کنش‌ها و واکنش‌های ذکر شده به عنوان راهبردهای مقابله، توسط حسابرسان شاغل در حرفه پیامدهای مثبت و منفی را برای آن‌ها به همراه خواهد داشت. پیامدهای منتج از راهبردهای اتخاذ شده توسط حسابرسان بسان شمشیر دولبه‌ای است که چنانچه حسابرسان بر مدار اخلاق حرکت کنند، قطعاً شاهد اعتلای اعتبار حرفه‌ای که رسالت آن نیز تعریف شده، خواهد بود. اما اگر حسابرسان شرایط موجود اخلاقی را تغییر ندهد پیامدهای منفی آن همه افراد و نهادها را با واسطه یا بدون واسطه متاثر خواهد نمود و ضربات جبران‌ناپذیری به اعتبار حرفه حسابرسی وارد خواهد آورد. یافته‌های این پژوهش چندین پیشنهاد از سوی ما برای سیاست‌گذاری پیرامون بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان به همراه دارد.

(۱) انتظار می‌رود که الگوی ارائه شده در این پژوهش که بر پایه ادراک و تجربه اکثریت شرکت کنندگان است بتواند به عنوان چارچوبی مفهومی ضمن شناساندن چالش‌های عدم بلوغ اخلاقی و عوامل سبب ساز آن به رهبران و مدیران حرفه، به آن‌ها در یافتن راه حل‌های لازم برای رفع این چالش‌ها یاری رسان باشد.

(۲) با توجه به تاکید اغلب مشارکت کنندگان در پژوهش که به وجود ضعف در برخی از ویژگی‌های فردی در حسابرسان داشتند، پیشنهاد می‌گردد حسابرسان با توسعه توانمندی‌های فردی و

حرفه‌ای خود علاوه بر بهبود تصویر موجود از خود، بستر ارتقای جایگاه خود را در سازمان و جامعه فراهم نمایند تا بدین وسیله زمینه رشد اخلاق حرفه‌ای که از مهمترین دستاوردهای اعتلای اعتبار حرفه‌ای است، ایجاد گردد.

۳) در عصر حاضر، بدون وجود یک نظام نظارتی کارآمد، اجرای هیچ دستورالعملی نمی‌تواند در تحقق مأموریت‌ها و هدف‌های سازمان موفق باشد، با توجه به این موضوع و اینکه بر مبنای مدل مطرح شده در پژوهش نبود نظارت نهادهای مرتبط با اجرای دستورالعمل‌های صادر شده و عدم ضمانت اجرایی آن‌ها از جمله شرایط زمینه‌ای مؤثر بر پدیده محوری شناخته شد، پیشنهاد می‌شود تا نسبت به تشکیل نهادهای مستقل به عنوان نهاد نظارتی بر انجام صحیح دستورالعمل‌های اخلاقی اقدام شود.

۴) همچنین در راستای حفظ هر چه بیشتر استقلال همه جانبه حسابرسان پیشنهاد می‌شود که سازمان مستقل جهت تخصیص پرونده‌های حسابرسی و همچنین پرداخت حق الزحمه‌های آن تشکیل شود، تا این وابستگی به صاحب کاران موجب خدشه دار شدن استقلال حسابرس و در نهایت اجرای تصمیمات غیر اخلاقی نگردد.

۵) برای این که فرهنگ سازی مثبت انجام پذیرد و تصویر منفی از حرفه حسابرسی رخت بربندد و یا اصلاحاتی در تصورات موجود رخ دهد، لازم است نسبت به ظرفیت‌های بالقوه و امکانات و فلسفه وجودی آن اطلاع رسانی دقیق و کامل انجام پذیرد، تا فرهنگ بهره برداری در مسیر درست و تعریف شده باشد. حرفه حسابرسی هم از این قاعده مستثنا نیست. برگزاری هرچه بیشتر و با کیفیت‌تر سمینارها، گردهمایی‌ها و کنگره‌ها از سوی انجمن‌های حرفه‌ای با دعوت از متخصصین اخلاق و الگوهای اخلاقی حرفه حسابرسی به منظور ارائه مزایای اخلاق مداری در حرفه می‌تواند نمونه‌ای از اقدامات موثر برای فرهنگ سازی در این زمینه باشد.

۶) نظر به شناسایی عامل نارسایی قوانین، مقررات و استانداردهای حرفه حسابرسی به عنوان شرایط مداخله گر در به تعویق افتادن رشد اخلاق حرفه‌ای حسابرسان پیشنهاد می‌شود، نسبت به رفع خلأهای قانونی و آیین‌نامه‌ای در این زمینه اقدامات لازم صورت گیرد.

۷) به نهادهای متولی حرفه توصیه می‌گردد تا با همکاری انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای، به برخی تدابیر اجرایی جهت افزایش سطح آگاهی و دانش تخصصی افراد شاغل در حرفه بیندیشند تا اجرای آیین‌نامه‌ها و ستورالعمل‌ها صوری نبوده و از اثربخشی لازم برخوردار باشد.

۸) با توجه به اینکه فاصله انتظارت یکی از دغدغه‌های مطرح شده از جانب مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر بود، پیشنهاد می‌شود که نهاد مستقل با مشارکت استفاده کنندگان از

گزارش حسابرسی و حسابرسان ایجاد شود تا بتوان نگرش حاضر در خصوص انتظارات از حرفه حسابرسی را کاهش داد.

۹) با توجه به نقش مهم آموزش در حوزه اخلاق، به اساتید دست اندر کار تالیف و برنامه ریزی سرفصل‌های درسی پیشنهاد می‌شود که علاوه بر بحث آموزش تئوریک این حوزه، دروس کارگاهی برای با محوریت نمونه موضوعات اخلاقی تدوین نمایند که حسابرسان با چگونگی اجرای استانداردها و آیین‌نامه‌های اخلاقی نیز آشنا شوند.

مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر مربوط به رویکرد و روش پژوهش است. به دلیل اینکه در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد مطالعه در زمینه و بستر خاص خود رخ می‌دهد، لذا امکان تعمیم پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش حاضر به سایر موقعیت‌ها محدود است. بنابراین، به سهولت نمی‌توان نتایج و یافته‌های پژوهش را به سایر حوزه‌ها تعمیم داد. از طرفی در پژوهش‌های کیفی امکان تفاسیر متفاوت از پدیده مورد بررسی وجود دارد، لذا نمی‌توان ادعا نمود که تفسیر صورت گرفته از پدیده عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای در این پژوهش تنها تفسیر ممکن و پذیرفتنی در مورد آن است و مسلماً امکان وجود تفاسیر دیگری نیز وجود دارد.

با توجه به اینکه در این پژوهش موضوع بلوغ اخلاق حرفه‌ای در هر دو بخش خصوصی و دولتی مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اینکه سازمان حسابرسی به عنوان بخش دولتی تحت تاثیر برخی از فشارهای موجود در بخش خصوصی در بازارکار نیست، لذا به دلیل متفاوت بودن وضعیت این دو بخش ممکن است در مقوله‌های خصوصیات سازمان و نگرش صاحبکار در بخش دولتی و خصوصی در یکسری از موارد متفاوت باشد.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

بر خود لازم می‌دانم از تمامی خبرگان و مشارکت‌کنندگان محترم که با صبر و حوصله سوالات اینجانب را در فرآیند مصاحبه‌ها پاسخ دادند، قدرانی و تشکر نمایم. همچنین در راستای انجام ملاحظات اخلاقی، اقداماتی نظیر توضیح هدف پژوهش و نحوه انجام آن، کسب رضایت آگاهانه شفاهی مشارکت‌کنندگان جهت شرکت در مصاحبه، توجه به حریم خصوصی آن‌ها، داشتن حق انصراف از شرکت در پژوهش در هر زمان و اطمینان از محرمانه نگه‌داشتن اطلاعات شرکت‌کنندگان از طریق اختصاص کد به جای ذکر اسامی صورت پذیرفت.

فهرست منابع

- ابوالقاسمی، محمود؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن. (۱۳۹۹)، بسط جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه حرفه ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان، بررسی حسابرسی‌های حسابداری، دوره ۳، شماره ۲۷، صص ۳۳۴-۳۵۹.
- احمدزاده، زاهد؛ یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۴۰۱)، تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۵، صص ۲۳-۴۰.
- احمدی، احمد؛ رستمی، امین؛ حیدرزاده، سعیده. (۱۴۰۱)، بررسی تأثیر استدلال اخلاقی، قرارگرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان، پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، دوره ۲، شماره ۳، صص ۳۷-۲۰.
- احمدی، محمد رمضان؛ آهنگری، عبدالمجید؛ صالحی نیا، محسن. (۱۳۹۸)، مدل سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با به‌کارگیری مدل‌سازی ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان، دوفصلنامه ارزشی و رفتاری، دوره ۴، شماره ۸، صص ۳۱۷-۲۸۱.
- آذرباهمان، علیرضا؛ کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار. (۱۴۰۰)، هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۶، شماره ۱۲، صص ۵۷-۹۵.
- باباجانی، جعفر؛ لاور، علی؛ برزیده، فرخ؛ صدیقی، عبدالمجید. (۱۴۰۱)، شناسایی عوامل مؤثر بر جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی در ایران از نظر هویت اجتماعی، دوفصلنامه ارزشی و رفتاری، دوره ۷، شماره ۱۳، صص ۳۵-۱.
- باغومیان، رافیک. (۱۳۸۵)، فرهنگ حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای ضرورت بازاندیشی در اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی، حسابدار، دوره ۲۱، شماره ۱۷۸، صص ۴۰-۲۹.
- برزگر، بهرام؛ نسیمی، پریسا. (۱۳۹۴)، تأثیر آموزش اخلاق حرفه‌ای و توسعه استدلال و قضاوت اخلاقی دانشجویان حسابداری، سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران.
- برزیده، فرخ؛ باباجانی، جعفر؛ عبداللهی، احمد. (۱۳۹۷)، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، دانش حسابرسی، دوره ۷۱، شماره ۱۸، صص ۵-۳۶.
- بیرجندی، حمید؛ خدای پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۲، صص ۱۵-۲۶.

پاشائی فشتالی، محمد؛ آزادی‌هیر، کیهان؛ وطن‌پرست، محمدرضا. (۱۳۹۹)، مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف حسابرس (نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای)، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۱۳، شماره ۱، صص ۶۷-۱۰۰.

جعفری، کرامت؛ آزادی، کیهان؛ فدایی، مهدی. (۱۴۰۰)، ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۱۰، شماره ۳۸، صص ۲۸۴-۲۶۹.

حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید. (۱۳۹۰)، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۱، صص ۶۲-۷۳.

حساس یگانه، یحیی؛ خادم، حمید؛ مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۵)، رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای؛ تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۲، شماره ۱۱، صص ۶۲-۷۳.

حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید. (۱۳۸۹)، تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۹.

خسروآبادی، طاهره؛ بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۴)، پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، مجله اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۴۵-۵۴.

خلج‌زاده، مجیدرضا. (۱۳۹۴)، نقش رشد اخلاقی در حل و فصل مشکلات اخلاق حرفه‌ای، فصل‌نامه آزمایشگاه و تشخیص، دوره ۲۷، شماره ۳۳.

دریائی، عباسعلی؛ عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷)، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای)، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، صص ۷۹-۹۹.

دیانتی‌دیلمی، زهرا. (۱۳۹۹)، الگوی عوامل مؤثر بر بالندگی حسابداری در ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۳۲۳-۳۵۸.

دیانتی‌دیلمی، زهرا. (۱۴۰۲)، الگوی بالندگی حسابداری در ایران: با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۶)، صص ۲۱۷-۲۴۴.

رجب‌دري، حسين؛ وکيلي فرد، حميدرضا؛ سالاري، حجت‌الله؛ اميري، علي. (۱۴۰۱)، رابطه نظريه‌های اخلاقي و رفتار اخلاقي در قضاوت حسابرسان، قضاوت و تصميم‌گيري در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۱۳-۱۴۲.

رجب‌دري، حسين؛ وکيلي فرد، حميدرضا؛ سالاري، حجت‌الله؛ اميري، علي. (۱۳۹۹)، شناسایی و بررسی اهميت نظريه‌های اخلاقي در حسابرسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای. اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۵، شماره ۲، صص ۳۷-۴۴.

رحيمي کاکلکی، مينا؛ بنی‌طالبی دهکردی، بهاره؛ پیک فلک، جمشید. (۱۳۹۶)، عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۱-۱۳.

رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۸)، سه‌گانگی در اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، مجله حسابرس، دوره ۲۱، شماره ۱۰۵، صص ۶۳-۵۶.

رویایی، رمضانعلی؛ مولایی نژاد، مهدی؛ کریمی، سعید. (۱۳۹۸)، تحلیل میزان رعایت آیین نامه رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی. مطالعات حسابداری و حسابرس، دوره ۸، شماره ۳۲، صص ۴۵-۵۸.

زکی، محمدعلی. (۱۳۸۵)، بررسی و سنجش حمايت سازمانی، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، دوره ۳، شماره ۱۸، صص ۱۲۲-۱۰۳.

صالحی، تابنده. (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.

صفرزاده بندری، محمدحسین؛ عرب مازار یزدی، محمد؛ هوشمند کاشانی، عباس. (۱۳۹۹)، تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقي حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظريه رشد اخلاقي کالبرگ، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۴، صص ۶۲۴-۶۴۸.

صمیمی، سعید؛ بادآور نهندی، یونس؛ متقی، علی‌اصغر. (۱۴۰۱)، الگوی جامع عوامل مؤثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی: رهیافت زمینه بنیان‌چندوجهی و معادلات ساختاری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۹۰-۵۷.

طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ رجب‌دري، حسين؛ خانی‌ذلان، امیررضا. (۱۳۹۸)، پیش‌بینی پاسخگویی در حسابداران رسمی بر مبنای اخلاق حرفه‌ای، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۴، شماره ۱، صص ۱۰۳-۱۰۷.

علی‌زاده‌گان، لیلا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن. (۱۴۰۱)، تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۴، صص ۴۹-۷۸.

کدیور، پروین. (۱۴۰۱)، روان‌شناسی اخلاق، چاپ دهم، تهران، انتشارات آگاه.
 کریم‌آبادی، محمد؛ جهانگیرنیا، حسین؛ حاجیه‌ها، زهره؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۱)، ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۵، صص ۷۹-۱۰۱.
 کیخانی، محمد؛ نیک‌منش، زهرا. (۱۳۹۵)، رابطه بین رشد اخلاقی و رشد اجتماعی و اهمیت آن در مسائل روان‌شناسی، کنگره بین‌المللی جامع روان‌شناسی ایران.
 مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی‌مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول‌پرستی، فرهنگ مشتری‌مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، صص ۱۶۱-۱۴۷.

مران‌جوری، مهدی؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی، زهرا؛ رئیس‌زاده، سید محمد رضا. (۱۳۹۶)، تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیر اخلاقی بازاریابی، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۲، شماره ۳، صص ۹۹-۱۰۸.
 مهرانی، ساسان؛ ثقفی، علی؛ موسی‌خانی، محمد؛ سپاسی، سحر. (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۳، صص ۶-۱۲.

نمازی، محمد؛ رجب‌دُری، حسین. (۱۳۹۷)، اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱-۳۴.
 نیک‌کار، جواد؛ نوروزی، فرزانه. (۱۳۹۴)، اخلاق حسابرسان و تأثیر بر اعتماد عمومی، نشریه حسابرس، شماره ۷۶، صص ۷۶-۷۰.

Abdelhak, E.E., A.A. Elamer., A. AlHares. and C. McLaughlin. 2019. Auditors' ethical reasoning in developing countries: the case of Egypt. *International Journal of Ethics and Systems* 35(4): 558-583.
 Ardelean, A. 2013. Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 92, 10: 55-60.

- Arrami, N, and Y. QingXiang. 2021. The role of moral identity in auditor's ethical decision making. *International. Journal of Research in Business and Social Science* 10(2): 157–169.
- Brady, N, and D. Hart. 2007. An Exploration into the Developmental Psychology of Ethical Theory with Implications for Business Practice and Pedagogy. *Journal of Business Ethics* 76: 397–412.
- Brugman, D., M. G. Beerthuizen., P. Helmond., K. S. Basinger, and J. C. Gibbs, 2023. Assessing moral judgment maturity using the Sociomoral Reflection Measure—Short Form Objective. *European Journal of Psychological Assessment*, 39(2): 85–95.
- Cabot, M. 2005. Moral development and PR ethics. *Journal of Mass Media Ethics* 20: 321-332.
- Creswell, J.W. 2012. *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research*. 4th Edition, Boston: Pearson Publication.
- Dewi A, P. P, and K.T. Dwiyanti. 2018. Professional Commitment, Self-efficacy and Ethical Decision Auditor. *International Research Journal of Management, IT & Social Sciences*. 5(6): 93-104.
- Dunn, P. and B.Sainty. 2020. Professionalism in accounting: a five-factor model of ethical decision-making, *Social Responsibility Journal* 16(2): 255-269.
- Duska, R., Duska, , and Kury, K. (2018), *Accounting Ethics*, Third Edition, UK: John Wiley & Sons.
- Enofe,A. O., I. Ukpebor, and N. Ogbomo .2015. The Effect Of Ccounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism. *International Journal of Advanced Academic Research – Social Sciences and Education*1(2):1-16.
- Falkenberg, A. W. 2004. When in Rome ... Moral Maturity and Ethics for International Economic Organizations, *Journal of Business Ethics*, *Journal of Business Ethics* 54(1): 17-32.
- Gibbs, J. C. 2019. *Moral development & reality: Beyond the theories of Kohlberg, Hoffman, and Haidt* (4th Ed.). New York: Oxford University Press.
- Grusec, J. E., and L.E. Kuczynski. 1997. *Parenting and children's internationalization of values: A handbook of contemporary theory*, New York: John wiley & Sons.
- Ho, Y. H., and C. Yu Lin. 2008. Cultural values and cognitive moral development of accounting ethics: A cross-cultural study. *Social Behavior and Personality* 36 (7): 883-892.
- Johari, R.J., Z. M. Sanusi, and V.K. Chong. 2017. Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating

-
- Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal Of Auditing* 21(1): 38-58.
- Johnson, B., and L. Christensen. 2008. Educational research: Quantitative, qualitative and mixed approaches. 3rd Edition, Los Angeles: Sage Publication.
- Kiradoo, G. 2020. Ethics in Accounting: Analysis of current financial failures and role of accountant. *International Journal of Management* 11 (2): 241-247.
- Kohlberg, L. 1984. Essays on moral development: Vol.2. The psychology of moral development. San Francisco: Harper & Row.
- Kuntari, Y., A. Chariri, and N. Nurdhiana. 2017. The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality. *Sriwijaya International Journal Of Dynamic* 1(2): 203-218.
- Mason, A. 1990. Gilligan's conception of moral maturity. *Journal for the Theory of Social Behaviour* 20(2): 167-179.
- McPhail, K., and W. Diane. 2009. Accounting and Business Ethics. New York: Rutledge, (Chapters 2&5).
- Mökander, J. and L. Floridi. 2021. Ethics-Based Auditing to Develop Trustworthy AI. *Minds & Machines* 31: 323-327.
- Mujtaba, B. G., P. Pattaratalwanich, and C. Chawavisit. 2009. Business Ethics Perspectives of Thai Law Students: a Study of Age and Gender in Moral Development. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics* 7(3): 94-108.
- Mujtaba, B.G., R. Tajaddini, and L. Y. Chen. 2011. Business Ethics Perceptions of Public and Private Sector Iranians. *J Bus Ethics* 104: 433-447.
- Nardi, P. M., R. N. Tsujimoto. 1979. The relationship of moral maturity and ethical attitude1, *Personality*. 47(2): 365-377.
- Parluhutan, C., A. Ermawati, S, Widyastuti. 2022. The Influence of Auditor Ethics, Auditor Motivation, Locus of Control on Audit Quality: Role of Professional Skepticism. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1): 267 - 275.
- Pattiasina, V. M., Y. Noch., H. Surijadi., M. Amin., and E.Y. Tamaela. 2021. The relationship of auditor competence and independence on audit quality: An assessment of auditor ethics moderation and professional commitment. *Indonesia Accounting Journal* 14-26.
- Pflugrath G., N. Martinov-Bennie, and L. Chen. 2007. The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal* 22(6): 566-589.

- Purnamasari, P. 2019. Does moral evaluation mediate the relationship between cognitive moral development and reduced audit quality behavior?. *Journal of Business and Retail Management Research* 13(3).
- Rest, J. R., D. Narvaez., S. J. Thoma, and M. J. Bebeau. 2000. A neo-Kohlbergian approach to morality research. *Journal of moral education* 29(4): 381-395.
- Sari, S. P., M. Sudarma, and W. Andayani. 2021. The effect of auditors' competence and moral reasoning towards audit quality with audit time budget as moderating. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 10(6): 205–212.
- Şengün, M, and M. Kaya. 2007. The scale of moral maturity: the study of its validity and reliability. *Ondokuz Mayıs University Review of The Faculty of Divinity* 24(25): 51-64.
- Sorensen, D.P., S.E. Miller, and K.L. Cabe. 2017. Developing and Measuring the Impact of an Accounting Ethics Course that is Based on the Moral Philosophy of Adam Smith. *J Bus Ethics* 140: 175–191.
- Stams, G. J., D. Brugman., M. Deković., L. Van Rosmalen., P. Van Der Laan, and & J. C. Gibbs. 2006. The moral judgment of juvenile delinquents: A meta-analysis. *Journal of abnormal child psychology* 34(5): 692-708.
- Strauss, A., and J. Corbin. 1998. *Basics of Qualitative Research; Grounded Theory Procedures and Techniques*. 2nd Edition, Thousand Oaks. CA: Sage.
- Thorne, L. D., W. Massey, and J. Jones. 2004. An Investigation of Social Influence: Explaining the Effect of Group Discussion on Consensus in Auditors' Ethical Reasoning. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 525 – 551.
- Vine, J. 1986. *Moral Maturity in Socio-Cultural Perspective: Are Kohlberg's Stages Universal?*, Lawrence Kohlberg.
- Wadsworth, M.E. 2015. Development of Maladaptive Coping: A Functional Adaptation to Chronic, Uncontrollable Stress. *Child Development Perspectives* 9(2): 96-100.
- Walker, L. J. and R. C. Pitts. 1998. Naturalistic conceptions of moral maturity. *Developmental Psychology* 34(3): 403–419.
- Zeidner, M, and D. Saklofske. 1996. Adaptive and maladaptive coping. In M. Zeidner & N. S. Endler (Eds.). *Handbook of coping: Theory, research, applications* pp. 505–53

