

مدیریت تضاد منافع، تلاشی برای بهبود عملکرد اخلاقی در حرفه حسابرسی مستقل

حجت حسینی نسب، دکتر احمد خدای پور*، دکتر امید پورحیدری
بخش حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران
(تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۵/۲۵، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۷/۲۷)

چکیده

زمینه: رفتار غیراخلاقی حسابرسان مستقل، ریشه در تضاد منافی دارد که آنها در موقعیت‌های خاص تجربه می‌کنند. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش، ارائه الگویی برای مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل (پیشگیری از بروز تضاد منافع و نیز رفتارهای غیراخلاقی، در صورت بروز آن) است.

روش: این پژوهش از نوع پژوهش‌های اکتشافی است که در انجام آن از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شرکا، مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است و با استفاده از روش نمونه‌گیری نظری، ۱۴ نفر از آنها انتخاب شدند. پس از کسب نظر خبرگان از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، کدگذاری داده‌ها طی سه مرحله انجام شد.

یافته‌ها: بر اساس نتایج به دست آمده از کدگذاری باز مصاحبه‌ها، تعداد ۱۱۱ کد باز شناسایی گردید که در کدگذاری محوری در قالب ۳۴ مقوله و زیرمقوله دسته‌بندی گردید.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان داد سه عامل تنگناهای درآمدی مؤسسات حسابرسی، عدم صلاحیت حرفه‌ای و عدم صلاحیت اخلاقی حسابرسان مستقل، نقش اصلی را در بروز تضاد منافع برای حسابرسان ایفا می‌کنند. آنها هنگام اختلاف نظر با صاحبکار که بیم از دست دادن آن وجود دارد، هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب، هنگام اجرای فرآیند رسیدگی و هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف، تضاد منافع و معماهای اخلاقی ناشی از آن را تجربه می‌کنند. مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل، نیازمند تلاش جمعی صاحبکاران، جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان مستقل در سطح فردی و در سطح مؤسسه حسابرسی می‌باشد. این تلاش‌ها، منافع بسیار ارزشمندی برای صاحبکاران و ذینفعان آنها، مؤسسه حسابرسی، حسابرس مستقل، حرفه حسابرسی و جامعه به همراه دارد.

کلیدواژه‌گان: تضاد منافع، حسابرسان مستقل، عملکرد اخلاقی

سر آغاز

آیا حسابرسان مستقل در رسیدگی‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای خود، منافع عمومی را در نظر می‌گیرند؟ متأسفانه این وضعیت علاوه بر پیامدهای نامطلوب اقتصادی، اجتماعی و سیاسی که به همراه دارد، می‌تواند اعتبار حرفه حسابرسی را نیز خدشه‌دار نماید.

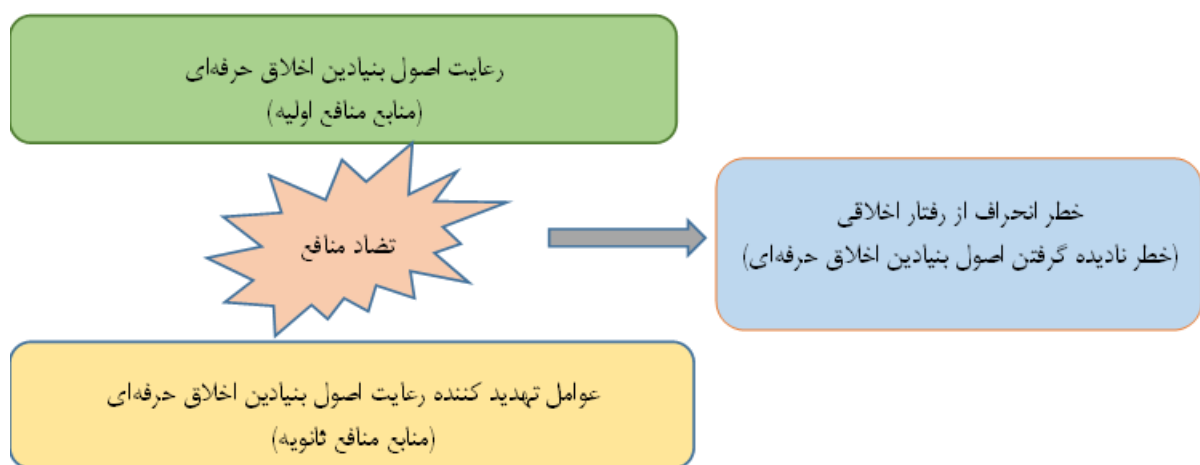
مسئولیت اولیه حسابداران حرفه‌ای باید حمایت از منافع عمومی باشند که این امر منافع اولیه^۱ را تشکیل می‌دهد (۳). منابع منافع اولیه که به بهترین نحو منافع عمومی را تأمین می‌کنند، به معنی انطباق و سازگاری رفتار حسابداران حرفه‌ای با اصول بنیادین اخلاق حرفه‌ای^۲ یعنی درستکاری، واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و آداب و رفتار حرفه‌ای است.

جایگاه اخلاقی هر حرفه، امری حیاتی برای پذیرش آن در جامعه است (۱). رفتار اخلاقی و رعایت معیارهای اخلاقی را می‌توان به عنوان هسته علت وجودی هر حرفه در نظر گرفت. این اصل مهم در مورد حرفه حسابداری و حسابرسی نیز صادق است (۲). فسادهای مالی که هر روزه در سرتاسر دنیا در حال رخ دادن است و اخبار مربوط به رسوایی‌های آنها به گوش می‌رسد، این سؤال را در اذهان عمومی ایجاد کرده است که با عدم کشف و گزارش‌دهی این فسادها توسط حسابرسان مستقل، سهم آنها در رقم خوردن این شرایط چقدر است؟ آیا حسابرسان مستقل در انجام وظایف خود اخلاق حرفه‌ای را رعایت می‌کنند؟

نویسندهٔ مسئول: نشانی الکترونیکی: khodamipour@uk.ac.ir

بنابراین آنها مستعد این هستند که منافع دیگران را نادیده بگیرند (۶). تضاد منافع به طیف وسیعی از سناریوهایی اشاره می‌کند که این ریسک را به وجود می‌آورد که فردی که در این وضعیت قرار می‌گیرد، قضاوت حرفه‌ای وی تحت تأثیر قرار گیرد. بر این اساس، تضاد منافع ممکن است منجر به رفتار تصمیم‌گیری غیراخلاقی^۵ شود. رفتار تصمیم‌گیری غیراخلاقی یعنی رفتاری که با استانداردهای حرفه‌ای حسابداری، یا به عبارت دیگر با اصول بنیادین اخلاق حرفه‌ای مطابقت ندارد (۷ و ۸). بر اساس آنچه گفته شد، تضاد منافع ریسک بروز رفتار تصمیم‌گیری غیراخلاقی را ایجاد می‌کند. در نگاره ۱، چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای^۶ برای حسابداران حرفه‌ای نشان داده شده است.

از طرفی طیف وسیعی از وضعیت‌ها و روابط می‌توانند تهدیدهایی را برای رعایت اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای توسط حسابدار حرفه‌ای ایجاد کنند. این تهدیدها عبارتند از تهدید نفع شخصی، تهدید خودبازنگری، تهدید حمایت از صاحبکار، تهدید قرابت و تهدید ارباب (۴). از این تهدیدها به عنوان منابع منافع ثانویه تعبیر می‌شوند و اگر حسابدار حرفه‌ای غیر از منافع اولیه، هر نوع منافع دیگری داشته باشد که مسؤلیت وی در رابطه با حمایت از منافع عمومی را تحت شعاع قرار دهد، این شرایط ایجادکننده منافع ثانویه^۲ می‌باشند. تضاد منافع^۴ در شرایطی به وجود می‌آید که حسابدار حرفه‌ای درگیر منافع ثانویه شود (۵). تضاد منافع زمانی ایجاد می‌شود که افراد در وضعیتی قرار می‌گیرند که باید تصمیماتی بگیرند که در تضاد با منافع شخصی‌شان هستند،



نگاره ۱: چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

بر اساس آنچه گفته شد، علی‌رغم اهمیت موضوع، واقعیت تضاد منافع، یعنی همان عاملی که باعث بروز معماهای اخلاقی^۷ برای حسابداران حرفه‌ای شده و آنها را در معرض ریسک ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی قرار می‌دهد، از دید پژوهشگران پنهان مانده است. آنچه مسلم است این است که مواجهه حسابرسان مستقل با تضاد منافع، واقعیتی است که باید آن را بپذیریم و راهکارهایی برای کاهش اثرات مخرب آن بیاندیشیم. بر این اساس هدف اصلی این پژوهش پرداختن به مسئله تضاد منافع حسابرسان مستقل و ارائه راهکارهایی برای مدیریت آن می‌باشد. منظور از مدیریت تضاد منافع، به حداقل رساندن زمینه‌های بروز آن و نیز کاهش ریسک ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی در صورت بروز آن است. بر این اساس، مسئله اصلی این پژوهش این است که ابعاد مختلف تضاد منافع، شرایط علی آن، راهبردهای مختلف مدیریت آن، بسترهای لازم برای تحقق این راهبردها، عوامل مؤثر بر راهبردها و پیامدهای به کارگیری این راهبردها کدامند؟ پاسخ‌گویی به این سؤالات چارچوبی مفهومی ایجاد می‌کند که به درک درستی از ماهیت تضاد منافع حسابرسان مستقل و چگونگی مدیریت آن کمک خواهد کرد.

حسابرسان مستقل، با توجه به ماهیت وظیفه خود که مبتنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای و اعتباربخشی به صورت‌های مالی است، به شدت مستعد مواجهه با تضاد منافع و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن هستند. تضاد منافع حسابرسان مستقل پیامدهای اسفباری همچون در اولویت قرار گرفتن رضایت مشتریان نسبت به استانداردهای حرفه‌ای (۵ و ۹ و ۱۰)، حداکثر کردن سود و حق‌الزحمه (۱۱)، نزول کیفیت حسابرسی (۱۲ و ۱۳ و ۱۴)، تضعیف استقلال حرفه‌ای (۱۵ و ۱۶)، تصمیم‌گیری متعصبانه (۳ و ۱۷ و ۱۸)، رسیدگی‌ها و شواهد ناکافی (۱۹) و گزارش کمتر از حد ساعات حسابرسی (۲۰ و ۲۱) را در پی دارد، بنابراین لازم است تضاد منافع حسابرسان مستقل به صورت شایسته‌ای مورد بررسی و مطالعه قرار گیرد.

در پژوهش‌هایی که تا کنون در ایران و خارج از ایران در حوزه رفتار اخلاقی حسابداران و فعالان حوزه حسابداری انجام شده است، عمدتاً به بررسی اثر ویژگی‌های فردی، ویژگی‌ها و تیپ‌های شخصیتی و وضعیت روحی و روانی حسابداران، ویژگی‌های محیط سازمانی و نیز ویژگی‌های خود مسئله اخلاقی، بر رفتار اخلاقی و مقوله‌های مرتبط با آن پرداخته شده است.

روش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است که در آن از رهیافت نظام‌مند روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد استفاده شده است. استفاده از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد زمانی مفید خواهد بود که به یک نظریه یا تبیین کلی یا اجمالی از یک فرآیند نیاز باشد، در حالی که نظریه‌های موجود، به مسأله یا افراد مورد نظر پژوهش‌گر نمی‌پردازند. (۴۲). در واقع نظریه‌پردازی داده‌بنیاد روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (۴۳). از آنجا که هدف انجام این پژوهش نیز شناخت و درک تجارب افراد در زمینه عوامل و شرایط ایجاد تضاد منافع حسابرسان مستقل و راهکارهای مدیریت آن در بستر موجود در ایران است که ویژگی‌های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، نظارتی و حرفه‌ای و ... خاص خود را دارا می‌باشد و با توجه به کمبود نظریه‌ها و دانش ما در این زمینه، از این روش استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شرکا، مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند که ۱۴ نفر از این خبرگان، بر اساس فرآیند نمونه‌گیری نظری به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. در این فرآیند یکی از مفاهیم مهم، "اشباع نظری" است. بر این اساس، نمونه‌ها تا جایی اضافه می‌گردند که دیگر بینش و بصیرتی به مصاحبه‌کننده افزوده نگردد (۴۴). ویژگی‌های جمعیتی نمونه انتخاب شده در جدول ۱ آورده شده است.

با توجه به هدف پژوهش، داده‌ها با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان و با رویکرد اکتشافی جمع‌آوری گردیده است. میانگین مدت زمان هر مصاحبه، یک ساعت و سی و شش دقیقه بوده است.

در این پژوهش، تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری، شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام شده است. لازم به ذکر است که اگرچه این مراحل به لحاظ مفهومی عملیات مجزایی دارند، اما الزاما به صورت متوالی انجام نمی‌شوند، چراکه در بسیاری موارد با هم همپوشانی دارند و به صورت همزمان انجام می‌گیرند. در ادامه شرح مختصری از آنچه که در تحلیل داده‌ها انجام شده، ارائه می‌شود.

کدگذاری باز: اولین مرحله کدگذاری، شامل شکستن، مقایسه، نام‌گذاری یا برچسب زدن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها است. در این مرحله، ابتدا در راستای استخراج کدهای اولیه، متن مصاحبه‌ها به صورت جمله به جمله و به دقت بررسی و پیام اصلی یا مفهوم کلیدی مستتر در هر

یک از عبارات استخراج شده است. برخی از کدهای استخراج شده در این مرحله مستقیما از جملات مصاحبه‌شوندگان و برخی دیگر نتیجه برچسب زدن به مفهومی است که در ورای جملات آنها مستتر بوده است. کدهای اولیه پس از بررسی با توجه به سنخیت و تجانس که با هم داشتند در ذیل مفهومی کلانتر قرار گرفتند. این فرایند بارها و بارها و پس از هر مصاحبه تکرار شد تا کدهای اولیه به مفاهیم و مفاهیم نیز با توجه به تجانس مفهومی در قالب یک مفهوم گسترده‌تر به عنوان مقوله سازماندهی شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. در واقع نتیجه کدگذاری باز، مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌ها است.

کدگذاری محوری: در دومین مرحله کدگذاری، بین مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها ایجاد شده‌اند پیوند برقرار می‌شود. در واقع هدف از این مرحله کدگذاری، ایجاد ارتباط بین مقوله‌های تولید شده در مرحله کدگذاری باز است. در این پژوهش، برای دستیابی به این هدف، از رهیافت نظام‌مند نظریه‌پردازی داده‌بنیاد استفاده شده است. بر اساس رهیافت نظام‌مند نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، در کدگذاری محوری، پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین شده است:

شرایط علی: مقوله‌هایی مربوط به شرایط که بر مقوله محوری تأثیر می‌گذارند.

بستر (زمینه): شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. پدیده اصلی (محوری): یک صورت ذهنی از پدیده‌ای که اساس فرآیند است.

شرایط مداخله‌گر: شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند.

راهبردها: کنش‌ها یا برهم‌کنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود.

پیامدها: خروجی‌های حاصل از استخدام راهبردها هستند. این مرحله مشتمل بر ترسیم یک نمودار است که الگوی کدگذاری نامیده می‌شود (۴۵).

کدگذاری انتخابی: در این مرحله، ارتباط بین مقوله محوری با مقوله‌های دیگر مورد بررسی قرار گرفته و پس از اثبات ارتباط آنها، مقوله‌هایی که احتیاج به بهبود و بازنگری دارند، اصلاح شده‌اند. در حقیقت، با برقراری ارتباط بین مقوله‌ها و بر اساس این ارتباط‌ها سعی شده است تصویری خلق یا به عبارت دیگر داستانی نقل شود (۴۶).

جدول ۱: ویژگی‌های جمعیتی نمونه آماری

ردیف	خبرگان	تعداد	تحصیلات	
			کارشناسی ارشد	دکتری
۱	شریک مؤسسه حسابرسی	۴	۲	۲
۲	مدیر مؤسسه حسابرسی	۵	۴	۱
۳	سرپرست مؤسسه حسابرسی	۵	۵	۰

یافته‌ها

تحلیل رفت و برگشتی داده‌ها، مجموعه این داده‌های کیفی اولیه، به مقوله‌های کمتری کاهش یافت. در جدول ۲، یافته‌های حاصل از کدگذاری باز و مؤلفه‌های پارادایم کدگذاری محوری نشان داده شده است.

در ادامه نتایج حاصل از بررسی، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌های حاصل از متن مصاحبه‌ها و ارتباط بین کدهای باز ارائه می‌شود. در فرآیند کدگذاری باز، مضامین زیادی به دست آمد که طی فرآیند مرور و

جدول ۲: کدگذاری باز داده‌های پژوهش

نقش	مقوله اصلی	زیرمقوله	مقوله فرعی	
تجزیه و تحلیل	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی		فرصت‌های کاری اندک	
			وابستگی درآمدی به صاحبکار	
			وابستگی به درآمد حسابرسی مستقل	
			فصلی بودن کار حسابرسی	
			پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی	
	عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان مستقل			برقراری روابط دوستانه با مدیریت و کارکنان صاحبکار
				ضعف دانش تخصصی
				ضعف تجربه رسیدگی
				توجه صرف به منافع مالی
				توجه صرف به آبرو و اعتبار حرفه‌ای
پدیده اصلی	هنگام اختلاف نظر با صاحبکار		توجه صرف به ارتقای شغلی	
			به دلیل عدم افشای مناسب	
			به دلیل استفاده از رویه‌های حسابداری نادرست	
			به دلیل برآوردهای حسابداری نادرست	
			به دلیل ایجاد محدودیت در حدود و دامنه رسیدگی	
	هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب			فرصت کاری که به واسطه روابط نزدیک با صاحبکار ایجاد شده است
				فرصت کاری که محتوی امضافروشی دارد
				فرصت کاری که توان فنی انجام آن با کیفیت مطلوب، وجود ندارد
				هنگام استفاده از نتایج قضاوت‌ها و بررسی‌های دوره‌های قبل در حسابرسی دوره جاری
				هنگام ارزیابی ساختار کنترل داخلی
راهبرد	اقدامات صاحبکار	انتخاب مؤسسه حسابرسی مناسب	هنگام طراحی و اجرای آزمون‌های محتوی	
			هنگام ارزیابی شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده	
			هنگام کشف اشتباهات با اهمیت در قضاوت‌ها و بررسی‌های انجام شده قبلی	
			هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	
			هنگام گمارده شدن به کاری که توان فنی انجام آن را ندارد.	
	ارتقای اثربخشی ساختار نظارتی و کنترلی شرکت			انتخاب مؤسسه حسابرسی دارای تجربه کافی در صنعت
				انتخاب مؤسسه حسابرسی دارای امکانات سخت‌افزاری لازم
				انتخاب مؤسسه حسابرسی خوش‌نام و معتبر
				ارتقای اثربخشی سیستم کنترل داخلی
				ارتقای اثربخشی واحد حسابرسی داخلی
اقدامات در سطح مؤسسه حسابرسی	ارتقای استراتژی‌های درآمدی		ارتقای اثربخش کمیته حسابرسی	
			برقراری ارتباط مؤثر با حسابرسان پیشین پیش از پذیرش کار	
			بررسی اعتبار و حسن شهرت مدیران و کارکنان صاحبکار پیش از پذیرش کار	
			بررسی تنگناها و درماندگی‌های صاحبکار پیش از پذیرش کار	
			برنامه‌ریزی و تلاش در راستای ارائه سایر خدمات	
مدیریت کارآمد منابع انسانی			پرهیز از وابستگی درآمدی به صاحبکاران	
			تخصص‌گرایی در صنعت	
			گسترش فضای کاری در سایر استان‌ها	
			مدیریت استخدام کارکنان	
			طراحی و اجرای آیین‌نامه‌های اخلاقی و انضباطی کارآمد و اثربخش	

نقش	مقوله اصلی	زیرمقوله	مقوله فرعی		
		اقدامات زمان رسیدگی	انتخاب تیم‌های حسابرسی مناسب،		
			برگزاری دوره‌های آموزشی حرفه‌ای و اخلاقی		
			جایجایی شرکا و تیم‌های حسابرسی بین صاحبکاران مختلف		
			تعیین بودجه زمانی منطقی و دست‌یافتنی		
			استفاده از فن‌آوری‌های به‌روز		
		اقدامات نظارتی	اقدامات جامعه حسابداران رسمی	اقدامات حمایتی	حضور مؤثر شریک حسابرسی در طول فرآیند رسیدگی
					نظارت مستمر و اثربخش بر کیفیت کار مؤسسات حسابرسی
					ارتقای آیین نامه‌های تعیین صلاحیت حسابداران رسمی
					گسترش بررسی هم‌پیشگان
					تشویق مؤسسات حسابرسی کوچک به ادغام و تسهیل فرآیند آن
		اقدامات در سطح فردی	برخوررداری از استقلال ذهنی	برخوررداری از صلاحیت حرفه‌ای	ارتقای اثربخشی دوره‌های آموزشی رفتار حرفه‌ای
					اندیشیدن راهکارهایی برای افزایش حق‌الزحمه قراردادهای حسابرسی
					سرمایه‌گذاری در پروژه‌های تحقیقاتی در حوزه اخلاق حرفه‌ای
					مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عمومی
					پایبندی به تعهدات حرفه‌ای
شرایط زمینه‌ای (بستر)	الزامات محیط اقتصادی کشور	الزامات محیط قانونی کشور	پرهیز از منفع‌طلبی غیراخلاقی		
			در نظر داشتن پیامدهای رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی برای اعتبار حرفه‌ای		
			در نظر داشتن پیامدهای رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی برای اعتبار مؤسسه حسابرسی		
	الزامات محیط قانونی کشور	الزامات محیط آموزشی حسابداری	الزامات محیط فرهنگی جامعه	در نظر داشتن پیامدهای اخروی رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی	
				به‌روز نگه داشتن دانش تخصصی	
				کسب تجربه در فضاهای کاری مختلف	
	الزامات محیط فرهنگی جامعه	ویژگی‌های صاحبکار	ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی	پرهیز از روابط دوستانه و نزدیک با مدیران و کارکنان صاحبکار	
				مشورت با افراد مناسب برای حل مسائل اخلاقی	
				استفاده از آیین‌نامه‌های رفتار اخلاقی	
	ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی	ویژگی‌های جامعه حسابداران رسمی	ویژگی‌های فردی حسابرسی مستقل	مشارکت فعال بخش خصوصی در اقتصاد کشور	
				وجود بازار سرمایه با ساختار قوی برای حفظ سرمایه‌گذاران	
				وجود شرایط رقابتی در همه بخش‌های اقتصادی و صنایع کشور	
	ویژگی‌های جامعه حسابداران رسمی	ویژگی‌های فردی حسابرسی مستقل	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	مسئولیت قانونی مدیران واحدهای تجاری در مورد گزارشگری مالی	
				مسئولیت قانونی حسابداران در مورد گزارش حسابرسی	
				وجود ساز و کار قانونی مناسب در دعاوی بین مؤسسه حسابرسی و صاحبکار	
ویژگی‌های فردی حسابرسی مستقل	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	اجرای طرح‌های پژوهشی دانشگاهی در حوزه رفتار اخلاقی		
			تأکید بر تعهدگرایی به جای تخصص‌گرایی		
			تربیت حسابدارانی با توانایی درک مفاهیم و موقعیت‌های اخلاقی مختلف و حل آنها		
رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	فرهنگ پاسخ‌گویی		
			فرهنگ مطالبه‌گری		
			فرهنگ اخلاق‌محوری		
رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	حاکمیت شرکتی قوی		
			بزرگی شرکت		
			فرهنگ سازمانی اخلاق‌محور		
رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	بزرگی مؤسسه		
			برخوررداری از فرصت‌های شغلی کافی و مناسب		
			تجربه و تخصص کافی و مناسب		
رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی و شرکا		
			جدیت هیات اجرایی برای بهبود شرایط حرفه		
			روابط نزدیک و سازنده با سازمان بورس اوراق بهادار		
رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی	روابط نزدیک و سازنده با مؤسسات حسابرسی		
			اشتغال طولانی مدت در مؤسسه حسابرسی		
			رضایت‌مندی از شرایط کاری و درآمدی		

نقش	مقوله اصلی	زیرمقوله	مقوله فرعی	
تجربه	منافع صاحبکار و ذینفعان آن		تجربه کاری کافی و مناسب	
			پایبندی به ارزش‌های اخلاقی	
	تعالی مؤسسه حسابرسی			افزایش اعتبار شرکت
				افزایش اعتبار مدیران شرکت
				کاهش ریسک سوء استفاده از دارایی‌های شرکت
				کاهش ریسک اطلاعات مالی و هزینه سرمایه شرکت
				افزایش ارزش شرکت و ثروت سهام‌داران
				ایجاد آرامش روانی برای سهام‌داران و اعتباردهندگان
	اعتلای شرایط روحی و حرفه‌ای حسابرسان مستقل			افزایش اعتبار مؤسسه حسابرسی
				افزایش امکان برقراری و تداوم رابطه کاری مؤسسه حسابرسی با صاحبکاران درست‌کار
				کاهش ریسک اقدامات قانونی علیه مؤسسه حسابرسی
				افزایش اعتبار حرفه‌ای حسابرسان مستقل
	بالندگی حرفه حسابرسی مستقل			تسریع در ارتقای حرفه‌ای حسابرسان مستقل
				دستیابی حسابرسان مستقل به آرامش روانی
				گسترش روحیه اخلاق‌مداری در بین فعالان حرفه حسابرسی
				ایجاد و گسترش مؤسسات حسابرسی اخلاق‌محور
افزایش اعتبار گزارش‌های حسابرسی برای ذینفعان				
ارتقای جایگاه حرفه حسابرسی در جامعه				
منافع اجتماعی			جلوگیری از خسارت‌های ناشی از فسادها و سوءاستفاده‌های مالی	
			افزایش رفاه اجتماعی	
			گسترش عدالت اجتماعی	
			ایجاد آرامش روانی در جامعه	

راهبردهای مورد نظر در نظریه داده‌بنیاد به ارائه راه‌حلی برای مواجهه با پدیده مورد مطالعه اشاره دارد که هدف آن اداره کردن، برخورد، به انجام رساندن و حساسیت نشان دادن به پدیده مورد مطالعه است (۴۳). در پژوهش حاضر، بر اساس نظر خبرگان و کدگذاری انجام شده، مقوله‌های "اقدامات صاحبکار"، "اقدامات در سطح مؤسسه حسابرسی"، "اقدامات جامعه حسابداران رسمی" و "اقدامات در سطح فردی" به عنوان راهبردهایی برای مدیریت و کنترل تضاد منافع حسابرسان مستقل شناسایی گردید.

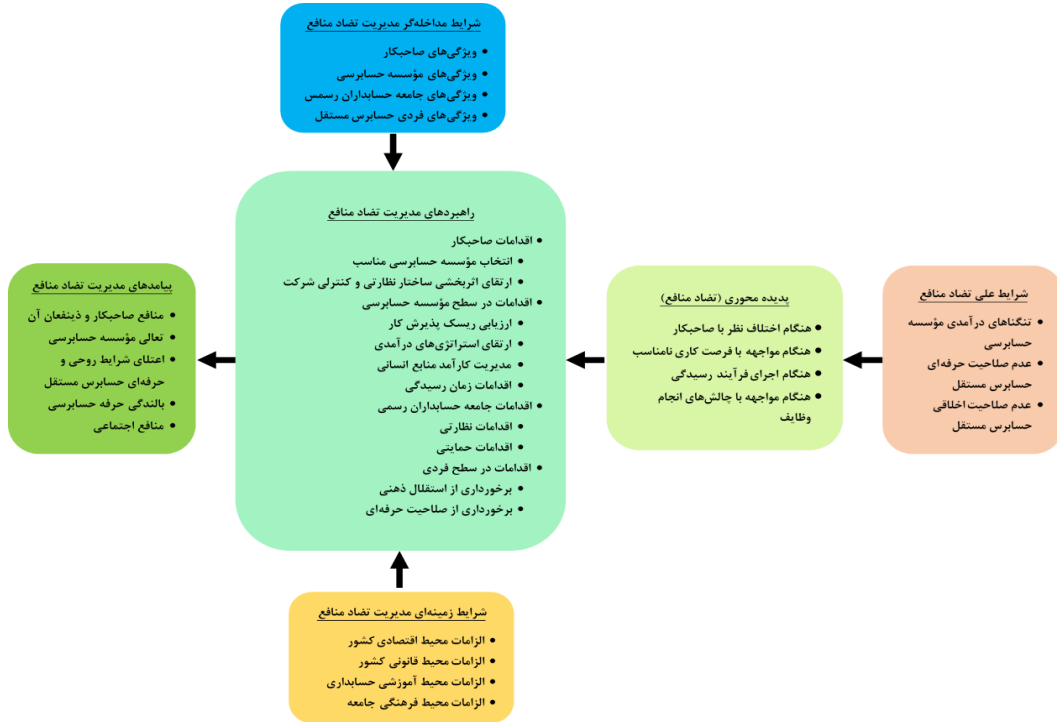
شرایط زمینه‌ای (بستر)، مجموعه شرایط خاصی هستند که در آن فرایندها و تعاملات برای اداره، کنترل و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد و بر راهبردها تأثیر می‌گذارند (۴۳). بر اساس نظر خبرگان و کدگذاری انجام شده، شرایط زمینه‌ای در این پژوهش شامل مقوله‌های "الزامات محیط اقتصادی کشور"، "الزامات محیط قانونی کشور"، "الزامات محیط آموزش حسابداری" و "الزامات محیط فرهنگی جامعه" می‌باشد. شرایط مداخله‌گر، مجموعه شرایط کلی هستند که بر چگونگی فرایندها و راهبردها تأثیر می‌گذارند. شرایط مداخله‌گر، شرایطی هستند که اجرای راهبردها را تضعیف یا تقویت می‌کنند (۴۳). بر اساس نظر خبرگان و کدگذاری انجام شده، مقوله‌های "ویژگی‌های شرکت صاحبکار"، "ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی"، "ویژگی‌های جامعه حسابداران رسمی" و "ویژگی‌های فردی حسابرسان مستقل" به عنوان شرایط مداخله‌گر در نظر گرفته شد.

شرایط علی، شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامند. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، درحالی‌که، از آنجاکه، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند (۴۳). بر اساس نظر خبرگان و کدگذاری انجام شده، در پژوهش حاضر، مقوله‌های "تنگناهای درآمدی^۸ مؤسسه حسابرسی"، "عدم صلاحیت حرفه‌ای^۹ حسابرسان مستقل" و "عدم صلاحیت اخلاقی^{۱۰} حسابرسان مستقل" به عنوان شرایط علی بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل شناسایی گردید.

پدیده اصلی اساس و محور فرایند است. مقوله‌ای که به عنوان پدیده اصلی انتخاب می‌شود باید به اندازه کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات را به آن مرتبط کرد (۴۳). با توجه به این که مسئله اصلی این پژوهش ارائه یک چارچوب مفهومی برای مدیریت و کنترل تضاد منافع حسابرسان مستقل بوده و مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها حول این محور قرار داشته است، در مرحله کدگذاری محوری، مقوله اصلی (پدیده محوری) این پژوهش "تضاد منافع حسابرسان مستقل" شناسایی شد و در مرکز مدل قرار گرفت و سایر مقوله‌ها (شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها) به آن مرتبط گردید. بر اساس نظر خبرگان و کدگذاری انجام شده، پدیده محوری (تضاد منافع حسابرسان مستقل) شامل مقوله‌های "هنگام اختلاف نظر با صاحبکار"، "هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب"، "هنگام اجرای فرایند رسیدگی^{۱۱}" و "هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف^{۱۲}" می‌باشد.

یک نظریه پرداز داده بنیاد می توان نظریه خود را به سه شیوه ممکن (به صورت نمودار، به شکل تشریحی و به صورت مجموعه ای از گزاره ها) ارائه نماید (۴۶). نگاره ۲، مدل مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل، پس از اتمام مرحله کدگذاری انتخابی را نشان می دهد. در این نگاره، نحوه ارتباط بین ابعاد شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، شرایط مداخله گر و زمینه ای و پیامدها ارائه شده است.

پیامدها، نتایجی هستند که از راهبردها و کنش های مربوط به مقوله محوری حاصل می شوند (۴۳). در پژوهش حاضر، بر اساس نظر خبرگان و کدگذاری انجام شده، پیامدهای ناشی از مدیریت تضاد منافع شامل مقوله های "منافع صاحبکار و ذینفعان آن"، "تعالی مؤسسه حسابرسی"^{۱۵}، "اعتلای شرایط روحی و حرفه ای حسابرس مستقل"^{۱۶}، "بالندگی حرفه حسابرسی"^{۱۷} و "منافع اجتماعی" شناسایی گردید.



نگاره ۲: مدل مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل

بر این اساس سعی شد وضعیت های مختلف بروز تضاد منافع برای حسابرسان مستقل، شرایط علی بروز این وضعیت ها، راهبردهای مدیریت و کنترل این وضعیت ها، شرایط زمینه ای و مداخله گر در اجرای این راهبردها و منافع و پیامدهای مورد انتظار اجرای این راهبردها، مورد بررسی قرار گیرد. بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده ها، شرایط زمینه ساز و عوامل بروز پدیده تضاد منافع برای حسابرسان مستقل که می تواند آنها را درگیر رفتارهای غیراخلاقی کند، تنگناها و مشکلاتی که مؤسسه حسابرسی در کسب درآمد دارد، عدم صلاحیت حرفه ای و عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل می باشد. در واقع این عوامل باعث می شوند که حسابرسان مستقل در چهار وضعیت درگیر تضاد منافع و مسائل اخلاقی ناشی از آن شوند. اولین وضعیت اشاره به زمان هایی دارد که مؤسسه حسابرسی با مدیران و کارکنان صاحبکار دچار اختلاف نظر شده است و در عین حال تمایل زیادی به حفظ صاحبکار و ادامه همکاری با وی را دارد. وضعیت بعدی هنگامی است که مؤسسه حسابرسی با فرصت کاری نامناسبی مواجه شده و تمایل زیادی به پذیرفتن آن دارد. وضعیت دیگر بروز تضاد منافع مربوط به زمان هایی است که حسابرس مستقل در حال اجرای برنامه حسابرسی و انجام

در پژوهش های کیفی از جمله پژوهش های مبتنی بر روش نظریه پرداز داده بنیاد، عموماً از روش های زیر برای ارزیابی و اعتبار بخشی به نتایج پژوهش استفاده می شود:

- زاویه بندی (اجماع/مثلث سازی)
- کنترل اعضا (بررسی توسط اعضا)
- ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت

در این پژوهش، برای بررسی و ارزیابی کیفیت مدل تدوین شده و نتایج پژوهش و اعتبار بخشی به آن، از روش کنترل اعضا استفاده شده است. در این راستا یافته های پژوهش و تفاسیر انجام شده به دو نفر از مشارکت کنندگان ارائه و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنها دریافت و اعمال گردید. سپس، یافته های پژوهش به دو نفر دیگر از خبرگان حرفه حسابرسی که قبلاً در فرآیند مصاحبه شرکت نداشته اند، ارائه و توسط آنها نیز مورد بررسی و تأیید قرار گرفت.

بحث

در این پژوهش، با هدف بهبود عملکرد اخلاقی در حرفه حسابرسی، به موضوع تضاد منافع حسابرسان مستقل در بستر بومی ایران پرداخته شد.

دکتر احمد خدای پور و همکاران: مدیریت تضاد منافع، تلاشی برای بهبود عملکرد اخلاقی در حرفه حسابرسی مستقل

قضاوت‌ها و جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌باشد. در این شرایط ممکن است حسابرس مستقل تمایلی به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای نداشته باشد. آخرین وضعیت هنگامی است که حسابرس مستقل با چالش‌های انجام وظایف رسیدگی که احتمالا اعتبار حرفه‌ای، منافع مالی یا ارتقای رتبه وی را به مخاطره می‌اندازد، مواجه می‌شود. در این زمینه راهبردهایی جهت مدیریت تضاد منافع یعنی پیشگیری از بروز تضاد منافع و نیز پیشگیری از رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن شناسایی گردید. این راهبردها، اقدامات صاحبکار شامل دقت و جدیت صاحبکار در انتخاب حسابرس مستقل مناسب و ارتقای اثربخشی ساختار نظارتی و کنترلی شرکت، اقدامات در سطح مؤسسه حسابرسی شامل ارزیابی ریسک پذیرش کار، ارتقای استراتژی‌های درآمدی، مدیریت کارآمد منابع انسانی و اقدامات زمان رسیدگی، اقدامات نظارتی و حمایتی جامعه حسابداران رسمی و اقدامات حسابرس مستقل در سطح فردی شامل برخورداری از استقلال ذهنی و برخورداری از صلاحیت حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. در این راستا الزامات محیط اقتصادی کشور، الزامات محیط قانونی کشور، الزامات محیط آموزشی رشته حسابداری و الزامات محیط فرهنگی جامعه به عنوان شرایط زمینه‌ای و بستر اجرای راهبردها و نیز ویژگی‌های صاحبکار، مؤسسه حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و حسابرس مستقل به عنوان شرایط مداخله‌گر برای چنین اقداماتی شناسایی گردید. مدیریت صحیح و مؤثر تضاد منافع حسابرس مستقل، منافع بسیار ارزشمندی برای صاحبکاران و ذینفعان آن و جامعه به همراه دارد و موجب تعالی مؤسسه حسابرسی، اعتلای شرایط روحی و حرفه‌ای حسابرس مستقل و بالندگی حرفه حسابرسی می‌شود. نتایج این پژوهش، در پژوهش‌های دیگری که با هدف بهبود استقلال حسابرسان (۴۷) و (۴۸)، بهبود کیفیت حسابرسی (۴۹) و ۵۰ و ۵۱) و بررسی عوامل و انگیزه‌های رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان (۵۲) انجام شده‌اند، مورد تأکید قرار گرفته است.

در پژوهش‌های کیفی، پدیده مورد مطالعه در زمینه و بستر خاص خود رخ می‌دهد، بنابراین امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های حاصل از چنین پژوهش‌هایی به سایر موقعیت‌ها و شرایط محدود است. بر این اساس، مشابه تمام پژوهش‌های کیفی، مهمترین محدودیت این پژوهش، مربوط به رویکرد و روش پژوهش یعنی محدودیت در تعمیم‌پذیری یافته‌های این پژوهش به سایر موارد، مثل حسابرسان داخلی، حسابرسان سازمان حسابرسی و ... است. همچنین در پژوهش‌های کیفی، امکان تفسیرها و برداشت‌های متفاوتی از پدیده مورد بررسی وجود دارد. بنابراین نمی‌توان مدعی بود که تفسیر صورت گرفته تنها تفسیر ممکن و قابل قبول در مورد پدیده مورد مطالعه است، بلکه می‌توان گفت که تفسیر صورت گرفته یکی از تفاسیر قابل قبول و پذیرفتنی است و امکان تفاسیر دیگر هم وجود دارد.

در این پژوهش به بررسی مسئله تضاد منافع در میان حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه حسابرسی (حسابرسان مستقل) پرداخته شد. با توجه به اهمیت موضوع، پیشنهاد می‌شود مسئله تضاد منافع در میان حسابداران حرفه‌ای شاغل در سایر حوزه‌ها، مانند حسابرسان داخلی،

ممیزان مالیاتی و حسابداران شاغل در بنگاه‌ها و سازمان‌ها نیز مورد بررسی قرار گیرد. در این پژوهش، یکی از مهمترین راهبردهای مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل، تنوع‌بخشی به خدمات مؤسسات حسابرسی است. با توجه به اهمیت موضوع، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود به بررسی موانع تنوع‌بخشی به خدمات مؤسسات حسابرسی و جستجوی راهکارهایی برای مرتفع کردن آنها بپردازند. بر اساس نتایج پژوهش حاضر، یکی از مهمترین راهبردهای مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل، ارتقای آیین نامه‌های تعیین صلاحیت حسابداران رسمی توسط جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود، در راستای بهبود مبانی و معیارهای تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، به تحقیق و پژوهش بپردازند. در پژوهش حاضر، به بررسی مسئله تضاد منافع در میان حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پرداخته شد. با توجه به تفاوت‌های مهمی که میان فضای کاری و شرایط حاکم بر این مؤسسات و سازمان حسابرسی وجود دارد، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود به بررسی مسئله تضاد منافع در بین حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی بپردازند. بر اساس نتایج پژوهش، یکی از مهمترین راهکارهای مدیریت تضاد منافع در مؤسسات حسابرسی کوچک، ادغام آنها است. به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود به بررسی موانع ادغام این مؤسسات و ارائه راهکارهایی برای حل آنها بپردازند.

نتیجه‌گیری

تضاد منافع حسابرسان مستقل و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن، می‌تواند لطمات جبران‌ناپذیری را به صاحبکار، حسابرس مستقل، مؤسسه حسابرسی و حرفه حسابرسی و جامعه وارد کند. در این پژوهش با شناسایی عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل، موقعیت‌های حاوی تضاد منافع، راهبردهای مدیریت تضاد منافع، عوامل اثرگذار بر راهبردها، شرایط زمینه‌ای مورد نیاز برای تحقق این راهبردها و نیز پیامدهای اجرای راهبردها، تصویری روشن از ماهیت تضاد منافع حسابرسان مستقل و چگونگی غلبه بر آن ارائه شده است. بر اساس یافته‌های پژوهش شرکت‌ها باید، به منظور گزارشگری مالی منصفانه و بهره‌مندی از منافع آن، در جهت ارتقای اثربخشی کنترل‌های داخلی، واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی تلاش کرده و از مؤسسه حسابرسی معتبر و خوش‌نام، دارای تجربه و تخصص بالا و امکانات لازم، برای حسابرسی مستقل صورت‌های مالی دعوت به عمل آورد. شرکا مؤسسات حسابرسی باید، قبل از پذیرش کار حسابرسی، ارزیابی مناسبی از ریسک پذیرش کار داشته باشند، مدیریت منابع انسانی مؤسسه و اقدامات زمان انجام رسیدگی‌ها را به درستی و در جهت پیشگیری از مواجهه کارکنان با تضاد منافع و رفتارهای غیراخلاقی مدیریت نمایند و استراتژی‌های درآمدی خود را در مسیر کاهش وابستگی‌ها به خدمات حسابرسی مستقل و صاحبکاران خاص و نیز افزایش تخصص‌گرایی در صنایع خاص و گسترش فضای کاری در سایر

اعتلای شرایط روحی و حرفه‌ای

17. Maturity of the independent auditing profession

بالندگی حرفه حسابرسی

References

- Mintz S. (1995). Virtue ethics and accounting education. *Journal of Issues in Accounting Education*; 10 (2):247-267.
- Armstrong MB. (1993). Ethics and professionalism in accounting education: A sample course. *Journal of Accounting Education*; 11(1):77-92.
- Bazerman MH, Gino F. (2012). Behavioral ethics: toward a deeper understanding of moral judgment and dishonesty. *Annual Review of Law and Social Science*; 8:85-104.
- IESBA. (2018). Handbook of the code of ethics for professional accountants. USA: International Federation of Accountants.
- Boyd C. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*; 14(3):377-398 .
- Thagard P. (2007). The moral psychology of conflicts of interest: insights from affective neuroscience. *Journal of Applied Philosophy*; 24(4):367-380 .
- Davis M. (1993). conflict of interest revisited. *Business and Professional Ethics Journal*; 12(4):21-41 .
- Gaa JC. (1994). The ethical foundations of public accounting. research monograph number 22. Vancouver: Canada: CGA- Research Foundation.
- McMillan KP. (2004). Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical Perspectives on Accounting*; 15(6-7):943-953 .
- Reinstein A, McMillan JJ. (2004). The enron debacle: more than a perfect storm. *Critical Perspectives on Accounting*; 15(6-7):955-970 .
- Young JJ. (2005). Changing our questions: reflections on the corporate scandals. *Accounting and the Public Interest*; 5(1):1-13 .
- Pierce B, Sweeney B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*; 13(3):415-441 .
- Favere-Marchesi M, Emby CEN. (2005). The impact of continuity on concurring partner reviews: an exploratory study. *Accounting Horizons*; 19(1):1-10 .
- Daugherty BE, Dickins D, Hatfield RC, Higgs JL. (2012). An examination of partner perceptions of partner rotation: direct and indirect consequences to audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*; 31(1):97-114 .
- Ronen J. (2010). Corporate audits and how to fix them. *Journal of Economic Perspectives*; 24(2):189-210 .
- Ahmad M. (2015). The impact of ex-auditors' employment with audit clients on perceptions of

استان‌ها تنظیم نماید. در زمان مواجهه با تضاد منافع، مهمترین اقدام حسابرسان مستقل در راستای مدیریت این شرایط، تصمیم‌گیری اخلاقی است و لازمه تصمیم‌گیری اخلاقی، برخورداری حسابرسان مستقل از استقلال ذهنی است. بنابراین حسابرسان مستقل باید به منظور توانایی در تصمیم‌گیری اخلاقی، راهکارهایی که سبب برخورداری و تقویت استقلال ذهنی (استقلال واقعی) آنها می‌شود را به کار ببندند. همچنین لازم است جهت برخورداری و ارتقای صلاحیت حرفه‌ای خود تلاش کنند. همچنین جامعه حسابداران رسمی باید با اقدامات نظارتی خود نسبت به عملکرد مؤسسات حسابرسی و حسابرسان مستقل و حمایت از آنها، نقش بسیار مهمی در مدیریت تضاد منافع و اعتلای حرفه حسابرسی ایفا کند. بر اساس نتایج پژوهش، یکی از مهمترین بسترهای لازم برای مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل، محیط آموزشی حسابداری است. بر این اساس جامعه دانشگاهی و تصمیم‌سازان رشته حسابداری باید آموزش و راهکارهای ارتقای اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های آموزشی و پژوهشی خود بگنجانند.

ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش، در معرفی منابع مورد استفاده، اصل امانتداری علمی رعایت شده و حق معنوی نویسندگان محترم شمرده شده است. همچنین اصول اخلاق علمی رازداری و رضایت آگاهانه نیز مورد توجه قرار گرفته است.

سپاسگزاری

نویسندگان بر خود لازم می‌دانند که از همه مشارکت‌کنندگان در پژوهش کمال تشکر را به عمل آورند.

واژه نامه

- | | |
|--|----------------------------|
| 1.Primary interests | منافع اولیه |
| 2.Fundamental principles | اصول بنیادین اخلاق حرفه‌ای |
| 3.Secondary interests | منافع ثانویه |
| 4.Conflict of interest | تضاد منافع |
| 5.Unethical decision making | تصمیم‌گیری غیراخلاقی |
| 6.Code of Ethics | آیین رفتار حرفه‌ای |
| 7.Ethical dilemmas | معماهای اخلاقی |
| 8.Revenue distresses | تنگناهای درآمدی |
| 9.Professional incompetence | عدم صلاحیت حرفه‌ای |
| 10.Ethical incompetence | عدم صلاحیت اخلاقی |
| 11.Inappropriate work opportunity | فرصت کاری نامناسب |
| 12.Investigation process | فرآیند رسیدگی |
| 13. Challenges of duties | چالش‌های انجام وظایف |
| 14.Independence in Fact | استقلال ذهنی (واقعی) |
| 15.Excellence of auditing firm | تعالی مؤسسه حسابرسی |
| 16.Promotion of mental and professional conditions | |

31. Shawver TJ, Bancroft PC, Sennetti JT. (2003). Gender differences in ethical orientation and evaluation by IPO accountants. Working Paper:1-34.
32. Keller AC, Smith KT, Smith LM. (2007). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of u.s. accountants? *Critical Perspectives on Accounting*; 18(3):299-314.
33. Marques P, Azevedo-Pereira J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*; 86(2):227-242.
34. Saadullah, SM, Bailey CD. (2014). The big five personality traits and accountants' ethical intention formation. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*; (18):167-191.
35. Clements L, Shawver T. (2015). The effects of emotions on the moral judgments and intentions of accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*; 7(1):146-179.
36. Kanjanapathy M, Ramakrishnan S. (2018). The influence of knowledge, skills, attitude and organization commitment using ethical climate as a moderator towards ethical decision making of accountants in Malaysia: a conceptual paper. *International Journal of Engineering & Technology*; (7):1155-1160.
37. Wiernik BM, Ones DS. (2018). Ethical employee behaviors in the consensus taxonomy of counterproductive work behaviors. *International Journal of Selection and Assessment*; 26(1): 36-48.
38. Johnson HH, Umphress EE. (2019). To help my supervisor: identification, moral identity, and unethical pro-supervisor behavior. *Journal of Business Ethics*; 159(2): 519-534.
39. Wang T, Long L, Zhang Y, He W. (2019). A social exchange perspective of employee-organization relationships and employee unethical pro-organizational behavior: the moderating role of individual moral identity. *Journal of Business Ethics*; 159(2):1-17.
40. Lucas A, Santos LL (2019). Ethics in the accounting profession: a gender and age comparative study. *SWS Journal of Social Sciences and Art*; 1(1): 67-77.
41. Rachmah D.M, Kurniawan A. (2019). Analysis of love of money with the perception of accounting students' ethics. *Journal of Accounting for Sustainable Society (JASS)*; 2(1): 168-184 .
42. Khaki G. (2017). *Grounded research methodology in management (with thesis approach)*. 3rd ed. Tehran: Fozhan Publication. Pp. 114-115. (In Persian).
43. Corbin J, Strauss A. (1998). *Grounded theory research: procedures, canons, and evaluative criteria*. *Qualitative Sociology*; 13(1): 85-89.
44. Curtis S, Gesler W, Smith G, Washburn S. (2000). Approaches to sampling and case selection in qualitative research: examples in the geography of auditor independence in Malaysia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*; (172):479-486 .
17. Guiral A, Rodgers W, Ruiz E, Gonzalo JA. (2010). Ethical dilemmas in auditing: dishonesty or unintentional bias? *Journal of Business Ethics*; 91(1):151-166 .
18. Moore DA, Tanlu L, Bazerman M. (2010). Conflict of Interest and the Intrusion of Bias. *Judgment and Decision Making*; 5(1):37-53.
19. Sikka P. (2004). Some questions about the governance of auditing firms. *International Journal of Disclosure and Governance*; 1(2):186-200 .
20. McNair CJ. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*; 16(7):635-653 .
21. Anderson-Gough F, Grey C, Robson K. (2001). Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*; 26(2):99-122 .
22. Mehrani S, Naeimi M. (2003). Ethical theory and the impact of time budget pressure on the behavior of independent auditors. *Accounting and Auditing Review*; 10(2):43-61. (In Persian).
23. Modarres A, Rafiee A. (2011). Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants. *Social Responsibility Journal*; 7(1):136-145.
24. Farajzade dehkordi H, Esmaeili kajani M, (2014). The mutual relationship of spirituality and materiality with ethical decision making. *Ethics in Science and Technology*; 9(3):1-11. (In Persian).
25. Dazeh N, Garkaz M. (2015). The relationship between ethical reasoning, ethical mentality, ethical intention and ethical tendency of certified public accountants. *Ethics in Science and Technology*; 10(1):115-123. (In Persian).
26. Rahimi Kakolaki M, Banitalebi Dehkordi B, Peikfalak j. (2017). Factors affecting the observance of professional ethics of accountants. *Ethics in Science and Technology*; 12(1):1-13. (In Persian).
27. Mohseni A, Ghasemi M, Karami M. (2017). A study of the relationship between personality traits and auditors' ethical intention. *Accounting Knowledge and Management Auditing*; 6(24):177-189. (In Persian).
28. Mahdavi Gh, Zamani R. (2018). Investigating the effect of control source, experience and level of education of auditors on their professional commitment. *Value and Behavioral Accounting*; 3(5):131-150. (In Persian).
29. Rahmaniseresht H, Shakeri E, Azarirad S. (2018). The effect of individual demographic characteristics, organizational and ethical variables on ethical decisions; (Case study: Accountants of Tabriz Industrial Companies). *Management Research in Iran*; 22(2):1-29. (In Persian).
30. Marcella AJ. (1995). *Ethics and auditor judgment*. [Ph.D. thesis]. Minneapolis: Walden University.



- auditor's independence model. Quarterly Financial Accounting; 10(4): 90-112. (In Persian).
49. Mashayekhi B, Mehrani K, Rahmani A, Maddahi A. (2013). Development of the audit quality model. Journal of Securities Exchange; 6(3): 103-137. (In Persian).
50. Nikbakt M, Rezaii Z, Menaty v. (2018). Development of internal audit quality model. Journal of Audit Science; 14(4): 5-57. (In Persian) .
51. Baghian F, Hejazi R, Emamverdi GH. (2020). Development of an audit quality model based on a behavioral approach. Journal of Audit Science; 20(2): 178-200. (In Persian).
52. Poordadashi A, Matoufi A, Abasi E, Garkaz, M. (2020). The development of a conceptual model for auditors' unethical pro-organization motivations and behaviors based on data grounded theory. Journal of Financial Accounting Knowledge; 7(2): 63-84. (In Persian).
- health. Social Science & Medicine; 50(7-8):901-1000.
45. Danaiifard H, Alvani SM, Azar A. (2019). Quantitative research methodology in management: a comprehensive approach. 6th ed. Tehran: Saffar Publication. Pp. 97-99. (In Persian).
46. Creswell JW. (2007). Qualitative inquiry & research design: Choosing among five approaches. Translated by: Danaiifard H, Kazemi H. (2020). Tehran: Saffar Publication. Pp. 158-163. (In Persian).
47. Barzideh F, Babajani J, Ghorbanizadeh V, Abdollahi A. (2018). Explanation and development of an identity pattern in audit judgment. Journal of Financial Accounting Knowledge; 5(2): 1-34. (In Persian).
48. Nikbakht Z, Khalifeh Soltani A, Hoseini A, Maddahi A, Vedadhir A. (2018). Compilation of