

عوامل زمینه‌ساز و موقعیت‌های بروز تضاد منافع و معماهای اخلاقی حساب‌برسان مستقل

■ حجت حسینی نسب^۱

■ احمد خدامی پور^۲

■ امید پورحیدری^۳

چکیده:

تضاد منافع و معماهای اخلاقی ناشی از آن، نقش تعیین‌کننده‌ای در رفتارهای غیراخلاقی حساب‌برسان مستقل ایفا می‌کنند. هدف اصلی این پژوهش، شناسایی موقعیت‌های بروز تضاد منافع و معماهای اخلاقی برای حساب‌برسان مستقل، عوامل زمینه‌ساز این موقعیت‌ها و نیز روابط بین آنها است. نتایج این پژوهش از این جهت اهمیت دارند که برای یافتن راهکارهایی برای کنترل تضاد منافع حساب‌برسان مستقل و ارتقای جایگاه اخلاق در حرفه حسابرسی، بسیار حیاتی هستند. در انجام این پژوهش، از رویکرد اکتشافی روش پژوهشی آمیخته (کیفی-کمی) استفاده شده است. جامعه آماری در مرحله کیفی، خبرگان حوزه حسابرسی مستقل می‌باشد که بر اساس نمونه‌گیری نظری و پس از انجام ۱۴ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، اشباع نظری حاصل گردید. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در این مرحله، از روش تحلیل محتوای کیفی استفاده شد. در مرحله کمی، پرسش‌نامه‌ای بر اساس نتایج مرحله کیفی، طراحی و پس از استاندارد کردن آن از نظر محتوا و شکل، توسط یک نمونه تصادفی، شامل ۱۵۳ نفر از اعضای جامعه آماری که حسابداران رسمی شاغل شریک و شاغل در استخدام مؤسسات حسابرسی می‌باشد، تکمیل گردید. در این مرحله، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی، عدم صلاحیت حرفه‌ای و عدم صلاحیت اخلاقی حساب‌برسان مستقل باعث می‌شود که حساب‌برسان مستقل هنگام اختلاف نظر با صاحبکار که بیم از دست دادن آن وجود دارد، هنگام مواجهه با فرصت‌های کاری نامناسب، هنگام اجرای فرآیند رسیدگی و هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف، درگیر تضاد منافع و مسائل اخلاقی ناشی از آن شوند. **واژگان کلیدی:** تضاد منافع، معماهای اخلاقی، حساب‌برسان مستقل، جامعه حسابداران رسمی ایران، پژوهش آمیخته

۱. استادیار بخش حسابداری، دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان، رفسنجان، ایران، نویسنده مسؤول، ایمیل: h.hoseininiasab@vru.ac.ir

۲. استاد بخش حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

۳. استاد بخش حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

۱. مقدمه

اخلاق^۱ یک هسته فلسفی برای درک درست و غلط ایجاد می‌کند (پرل^۲، ۲۰۰۴). از نظر اسمیت و لی^۳ (۲۰۰۹)، اخلاق می‌تواند به عنوان شاخه‌ای از علم فلسفه تعریف شود که موضوع آن درست یا نادرست بودن رفتار انسان و نیز نیت و پیامدهای این رفتارها می‌باشد. پوژمن^۴ (۱۹۹۵)، اخلاق را به عنوان مجموعه‌ای از اصول و استانداردهای درست یا نادرست بودن توصیف می‌کند. تروینو و نلسون^۵ (۲۰۰۷)، اخلاق را به عنوان اصول، هنجارها و استانداردهای حاکم بر رفتار یک فرد یا گروه تعریف می‌کنند. از نظر آواستی^۶ (۲۰۰۸)، هر فرد، گروه یا سیستمی باورها و اصول اخلاقی خاص خود را دارد که رفتار خود را هدایت می‌کنند. بنابراین، اخلاق با آنچه از دیدگاه فردی، گروهی یا حرفه‌ای درست و نادرست است سر و کار دارد. بر این اساس تصمیم‌گیری اخلاقی عبارت است از به کارگیری اصول و موازن اخلاقی در ارزیابی صحت یک تصمیم (رضوی‌زاده و نونهال‌نهر، ۱۳۹۵).

با تکیه بر تعاریف اخلاق و ماهیت آن و با توجه به ماهیت حرفه حسابداری می‌توان گفت، اخلاق حسابداری بخش مهمی از قابلیت‌های یک حسابدار حرفه‌ای است و یک حسابدار حرفه‌ای باید نه تنها دانش و مهارت‌های مرتبط با حرفه را داشته باشد، بلکه توانایی قضاوت مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی را نیز داشته باشد (استوارت و همکاران^۷، ۲۰۱۴). اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابداری بسیار مهم است. بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده کنندگان، ارائه خدمات از سوی حسابداران بیهوده است. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه کننده و آن نیز تابع درستکاری و پایبندی به اصول اخلاقی است. با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، اخلاق در حسابداری عنصری محوری به شمار می‌آید (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱). در واقع، حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (کمیته حسابرسی، ۱۳۸۵).

علی‌رغم اهمیت پایبندی حسابداران به اخلاق حرفه‌ای، رخدادهای اخیر حسابداری در جهان و بررسی روند گزارشگری در ایران و سایر کشورها نشان‌دهنده قصورات اخلاقی در این حرفه است (سپاسی و حسنی، ۱۳۹۵). متأسفانه فسادهای مالی که هر روزه در سرتاسر دنیا در حال رخ دادن است و اخبار مربوط به رسوایی‌های آنها به گوش می‌رسد، می‌تواند اعتبار حرفه حسابرسی را به

1. Ethics

2. Perle

3. Smith and Lee

4. Pojman

5. Trevino and Nelson

6. Awaṣṡhi

7. Stuart et al.

شدت خدشه‌دار نماید. اینگونه رسوایی‌ها، رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران و حساب‌برسان را با تردید جدی مواجه کرده است (ابوه و همکاران^۱، ۲۰۲۰؛ انورزور و همکاران^۲، ۲۰۲۰). از دیدگاه کلمنتس و همکاران^۳ (۲۰۱۲)، تضاد منافع که حسابداران حرفه‌ای با آن مواجه می‌شوند، نقش مهمی در بروز این رسوایی‌ها بازی کرده است. از نظر آنها با اینکه شرکت‌های حسابداری در یک محیط مبتنی بر مقررات سخت فعالیت می‌کنند، ولی انحرافات حسابداران حرفه‌ای از خدمت در راستای منافع عمومی هنوز به‌طور فراگیر وجود دارد. در این زمینه تضاد منافع حسابداران حرفه‌ای نقش مهمی در رسوایی‌های متعدد شرکت‌های حسابداری بازی می‌کند. واقعیت این است که در دنیای پیچیده، بی‌ثبات و به‌طور ذاتی پرمخاطره کسب و کار امروزی، حسابداران حرفه‌ای نقش مهم و کلیدی ایفا می‌کنند. در این محیط پرچالش، حسابداران حرفه‌ای با مسائل اخلاقی مختلف مواجه می‌شوند که لازم است آنها را شناسایی و مدیریت کنند (فیولا و کاپلن^۴، ۲۰۱۶). به عبارت دیگر، حسابداران و حساب‌برسان در طول عمر حرفه‌ای خود، دوراهی‌های اخلاقی بسیاری را تجربه می‌کنند که باید از بین منافع شخصی یا منافع جامعه یکی را انتخاب نمایند. قرار گرفتن در چنین شرایطی، آنان را با معماهای اخلاقی بسیاری مواجه می‌سازد.

شرایط حاکم بر حرفه حساب‌برسی مستقل و ماهیت وظایف حساب‌برسان مستقل، آنها را مستعد مواجهه با بسیاری دوراهی‌ها یا معماهای اخلاقی می‌کند. متأسفانه فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده است، دامن‌گیر حساب‌برسان مستقل نیز بوده است (درخشان‌مهر و همکاران، ۱۳۹۸). رسوایی‌های اخیر نشان می‌دهد که حرفه حساب‌برسی مستقل از ریسک بالای تخطی از اصول اخلاقی برخوردار است. از طرفی اهمیت عملکرد حساب‌برسان مستقل بر کسی پوشیده نیست. حساب‌برسان مستقل در ایجاد اعتماد عمومی برای سرمایه‌گذاران نقش مهمی ایفا می‌کنند و در سطح عمومی، با پالایش اطلاعات مالی، مبنای تصمیم‌گیری مفید و آگاهانه را فراهم می‌کنند. بنابراین لازم است که مقوله رفتار اخلاقی و رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای توسط حساب‌برسان مستقل مورد توجه جدی قرار گیرد. بحث در خصوص تضاد منافع و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن زمینه پژوهشی مهمی را در دهه ۱۹۸۰ ایجاد کرد که تا دهه‌های ۱۹۹۰ و ۲۰۰۰ ادامه یافت، و از آنجا که نمونه‌های رفتار غیراخلاقی ناشی از تضاد منافع هنوز هم در شرکت‌های حسابداری به‌طور وسیعی رواج دارد، این مسئله هنوز هم یک موضوع مهم و نگران‌کننده می‌باشد (آیال و گینو^۵، ۲۰۱۲؛ کلمنتس و همکاران، ۲۰۱۲).

در ادبیات پژوهشی مربوط به رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای، عمدتاً بر بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی (مرادی و مرندي، ۱۳۹۶؛ گلپایگانی و همکاران، ۱۴۰۰؛ مارکز و پیرا^۶، ۲۰۰۹؛

1. oboh et al.

2. Enwereuzor et al.

3. Clements et al.

4. Fiolleau and Kaplan

5. Ayal and Gino

6. Marques and Pereira

هاریدیستیا و فدجارینی^۱، ۲۰۱۹)، ویژگی‌ها و تیپ‌های شخصیتی و وضعیت روحی و روانی حسابداران (فرج‌زاده دهکردی و اسمعیلی کجسی، ۱۳۹۳؛ رحمانی سرشت و همکاران، ۱۳۹۷؛ کلمنتس و شاور^۲، ۲۰۱۵؛ وروی و اساره^۳، ۲۰۲۲) و ویژگی‌های محیط سازمانی (حساس یگانه و عموزاده مهدیرچی، ۱۳۹۹؛ بهاری سجه‌رود و همکاران، ۱۴۰۱؛ آراس و موسلموف^۴، ۲۰۰۵)، بر رفتار اخلاقی (یا غیراخلاقی) و مقوله‌های مرتبط با آن پرداخته شده است. در واقع، علی‌رغم اهمیت موضوع، در پژوهش‌های انجام شده، مقوله تضاد منافع، یعنی همان عاملی که منجر به بروز معماهای اخلاقی^۵ برای حسابداران حرفه‌ای شده و آنها را با ریسک ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی مواجه می‌سازد، مغفول مانده است. در واقع آنچه بدیهی به نظر می‌رسد این است که مواجهه حساب‌برسان مستقل با تضاد منافع، واقعیتی است که باید آن را بپذیریم و در جهت کاهش اثرات مخرب آن تلاش کنیم. در این راستا لازم است موقعیت‌های مختلفی که حساب‌برسان مستقل تضاد منافع را تجربه می‌کنند و عواملی که زمینه بروز این موقعیت‌ها را فراهم می‌کنند و نیز نحوه ارتباط بین آنها مورد بررسی قرار گیرد. بر این اساس مهمترین اهداف این پژوهش عبارت است از:

- شناسایی موقعیت‌های مختلف بروز تضاد منافع و معماهای اخلاقی برای حساب‌برسان مستقل.
- شناسایی عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع برای حساب‌برسان مستقل.
- ارائه مدلی که ارتباط بین این عوامل و موقعیت‌ها را نشان می‌دهد.
- آزمون برازش مدل تضاد منافع حساب‌برسان مستقل.

بر اساس آنچه گفته شد، سؤالات اصلی این پژوهش عبارتند از:

- در چه موقعیت‌هایی حساب‌برسان مستقل تضاد منافع و معماهای اخلاقی را تجربه می‌کنند؟
- چه عواملی زمینه بروز تضاد منافع برای حساب‌برسان مستقل را ایجاد می‌کنند؟
- چه مدلی می‌تواند نحوه اثرگذاری این عوامل بر موقعیت‌های بروز تضاد منافع حساب‌برسان مستقل را توضیح دهد؟
- آیا این مدل برازش دارد؟

در سایه پاسخ‌گویی به این سؤالات، انتظار می‌رود که بتوان به راهکارهایی قابل اتکا برای پیشگیری از بروز تضاد منافع برای حساب‌برسان مستقل و نیز پیشگیری از رفتارهای غیراخلاقی آنها در صورت مواجهه با تضاد منافع دست یافت.

در این بخش، کلیات پژوهش، شامل موضوع، اهمیت و ضرورت انجام پژوهش، اهداف و سؤالات پژوهش ارائه گردید. در ادامه، ابتدا میانی نظری پژوهش و برخی از مهمترین پژوهش‌های

1. Haeridistia and Fadjaranie
2. Clements and Shawver
3. Verwey and Asare
4. Aras and Muslumov
5. Ethical dilemmas

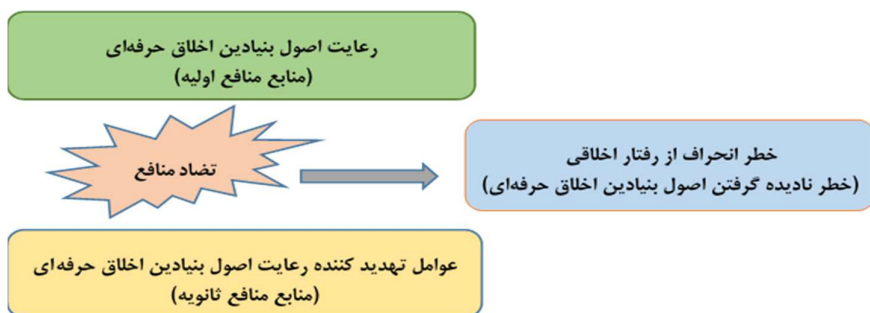
داخلی و خارجی مربوط به حوزه رفتار اخلاقی حسابداران و حسابرسان آورده شده است. سپس روش پژوهش، شامل دو بخش کیفی و کمی تشریح گردیده است. در ادامه، یافته‌های بخش کیفی و کمی پژوهش آورده شده و در نهایت به نتیجه‌گیری و بیان پیشنهادها و محدودیت‌ها پرداخته شده است.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. به عبارت دیگر، مسئولیت اولیه حسابداران حرفه‌ای باید حمایت از منافع عمومی باشند که این امر منافع اولیه^۱ را تشکیل می‌دهد (بازرمن و گینو^۲، ۲۰۱۲). 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^۳ یعنی درستکاری، واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و آداب و رفتار حرفه‌ای است. از طرفی طیف وسیعی از وضعیت‌ها و روابط می‌توانند تهدیدهایی را برای رعایت اصول بنیادین 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 (هیأت استانداردهای اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران^۴، ۲۰۱۸). از این تهدیدها به عنوان منابع منافع ثانویه^۵ تعبیر می‌شوند و اگر حسابدار حرفه‌ای غیر از منافع اولیه، هر نوع منافع دیگری داشته باشد که مسئولیت وی در رابطه با حمایت از منافع عمومی را تحت شعاع قرار دهد، این شرایط ایجادکننده منافع ثانویه می‌باشند. تضاد منافع در شرایطی به وجود می‌آید که حسابدار حرفه‌ای درگیر منافع ثانویه شود (بوید^۶، ۲۰۰۴). تضاد منافع زمانی ایجاد می‌شود که افراد در وضعیتی قرار می‌گیرند که باید تصمیماتی بگیرند که در تضاد با منافع شخصی‌شان هستند، بنابراین آنها مستعد این هستند که منافع دیگران را نادیده بگیرند (تاگارد^۷، ۲۰۰۷). در شکل شماره (۱)، چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای^۸ برای حسابداران حرفه‌ای نشان داده شده است.

1. Primary interests
2. Bazerman and Gino
3. Fundamental principles
4. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
5. Secondary interests
6. Boyd
7. Thagard

شکل شماره (۱): چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای



هانسن و جانسون^۱ (۲۰۱۱)، بیان می‌کنند که وجود تضاد منافع ممکن است منجر به تمایل فرد به دستیابی به منافع ثانویه به قیمت نادیده گرفتن منافع اولیه شود. فلوریو^۲ (۲۰۱۲)، تضاد منافع را به عنوان موقعیت‌هایی معرفی می‌کند که در آنها این ریسک وجود دارد که حسابدار حرفه‌ای یا شرکت حسابداری از انگیزه‌هایی برای انحراف از منافع اولیه برخوردار هستند. لو و فیلد^۳ (۲۰۰۹)، تضاد منافع را به عنوان عامل ریسک انحراف از رفتار تصمیم‌گیری اخلاقی^۴ مد نظر قرار داده و بر تشخیص، ارزیابی، کنترل و نظارت بر آن تأکید می‌کنند. آنها معتقدند که در این زمینه به ارتقای اثربخشی مدیریت ریسک رفتار تصمیم‌گیری غیراخلاقی نیاز اساسی وجود دارد.

تضاد منافع حسابرسان مستقل پیامدهای اسفباری همچون در اولویت قرار گرفتن رضایت مشتریان نسبت به استانداردهای حرفه‌ای (بوید، ۲۰۰۴)، حداکثر کردن سود و حق الزحمه (یانگ^۵، ۲۰۰۵)، نزول کیفیت حسابرسی (فیور-مارچسی و امبی^۶، ۲۰۰۵؛ داوهرتی و همکاران^۷، ۲۰۱۲)، تضعیف استقلال حرفه‌ای (رونن^۸، ۲۰۱۰؛ احمد^۹، ۲۰۱۵)، تصمیم‌گیری متعصبانه (مور و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۰؛ بازرمین و گینو، ۲۰۱۲)، رسیدگی‌ها و شواهد ناکافی (سیکا^{۱۱}، ۲۰۰۴) و گزارش کمتر از حد ساعات حسابرسی (اندرسون-گاف و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۱)، را در پی دارد. بر اساس ادبیات پژوهشی، منابع مختلف تضاد منافع و رفتار غیراخلاقی حسابداران حرفه‌ای ناشی از آن، در ۴ دسته مورد توجه قرار گرفته است:

1. Hansen and Johnson
2. Florio
3. Lo and Field
4. Compliant decision-making behaviour
5. Young
6. Favere-Marchesi and Emby
7. Daugherty et al.
8. Ronen
9. Ahmad
10. Moore et al.
11. Sikka
12. Anderson-Gough et al.

تضاد منافع ناشی از منفعت‌گرایی مؤسسات حسابرسی

در این دسته از پژوهش‌ها، تغییر رویکرد شرکت‌های حسابداری از حرفه‌ای‌گرایی به منفعت‌گرایی به عنوان منشاء تضاد منافع و رفتار غیراخلاقی ناشی از آن مد نظر قرار گرفته است (پیرس^۱، ۲۰۰۷). بوید (۲۰۰۴)، معتقد است که منفعت‌گرایی در شرکت‌های حسابرسی باعث شده است که اولاً آنها به درخواست بعضی از شرکت‌ها، اقدام به امضا فروشی کرده و ثانیاً از طریق کاهش ساعات کار اختصاص داده شده به حسابرسی و همچنین کاهش هزینه‌های هر ساعت از طریق استخدام کارکنانی که از صلاحیت فنی و اخلاقی لازم برخوردار نیستند، هزینه‌های رسیدگی را کاهش دهند. در واقع فشارهای ناشی از منفعت‌گرایی، ممکن است حساب‌برسان مستقل را درگیر تضاد منافع و رفتارهای غیراخلاقی کرده و باعث شود که منافع عمومی به فراموشی سپرده شود. از نظر برخی محققان نظیر یانگ (۲۰۰۵)، فشار منفعت‌گرایی، باعث شده است که مؤسسات حسابرسی به صاحبکاران خود خدمات غیرحسابرسی نیز ارائه دهند که این موضوع نیز ممکن است منجر به بروز تضاد منافع برای حساب‌برسان مستقل شود.

تضاد منافع ناشی از قواعد ساختاری

در این دسته از پژوهش‌ها، منشاء تضاد منافع و رفتار غیراخلاقی ناشی از آن، قواعد ساختاری موجود همچون امکان برقراری روابط طولانی مدت و نزدیک با صاحبکاران، امکان استخدام حسابرس مستقل پیشین توسط صاحبکار، امکان ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط مؤسسه حسابرسی و امکان استخدام و برکناری حسابرس مستقل توسط صاحبکار مورد توجه قرار گرفته است (بوید، ۲۰۰۴). بر اساس ادبیات پژوهشی، منابع مختلف تضاد منافع و رفتار غیراخلاقی حسابداران حرفه‌ای ناشی از قواعد ساختاری، در ۴ دسته مورد توجه قرار گرفته است:

تضاد منافع ناشی از رابطه مؤسسه حسابرسی - صاحبکار: ارتباط نزدیک بین مؤسسه حسابرسی و مدیریت صاحبکار و علاقه مؤسسه حسابرسی به رضایت صاحبکار به منظور حفظ رابطه کاری، یکی از دلایل مهم بروز تضاد منافع است (آرل و همکاران^۲، ۲۰۰۶). بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای ارائه شده توسط هیأت استانداردهای اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران حرفه‌ای (۲۰۱۸)، روابط طولانی مدت بین صاحبکاران و مؤسسه حسابرسی، تهدیدهای مختلفی شامل تهدید نفع شخصی و تهدید قربانیت را ایجاد می‌کند. لازم به ذکر است که در پژوهش‌هایی که در این حوزه انجام شده است، روابط نزدیک و طولانی مدت بین مؤسسه حسابرسی و صاحبکار، به عنوان یک منبع تضاد منافع برای حساب‌برسان مستقل مورد توجه قرار گرفته است. در این پژوهش‌ها، وجود ارتباط بین روابط طولانی مدت مؤسسه حسابرسی و صاحبکار با رفتارهای غیراخلاقی حساب‌برسان مستقل و نزول کیفیت حسابرسی به اثبات رسیده است (فیور-مارچسی و امبی، ۲۰۰۵).

1. Pierce
2. Arel et al.

تضاد منافع ناشی از امکان استخدام حساب‌رس مستقل پیشین توسط صاحبکار: پیش از ورشکستگی انرون در سال ۲۰۰۱، دعوت از مؤسسه حساب‌رسی پیشین، توسط صاحبکاران، یک رویه معمول به حساب می‌آمد. از نظر بیزلی و همکاران^۱ (۲۰۰۰)، دلیل این امر، بهره بردن از دانش و آگاهی مؤسسه حساب‌رسی از روند عملیات و گزارشگری مالی و سیستم‌های اطلاعاتی صاحبکاران در جهت بهبود رسیدگی‌ها بود. ولی پس از آن مشخص شد که چنین رویه‌ای ممکن است باعث بروز تضاد منافع برای حساب‌رسان مستقل شود. با این که پس از اجرایی شدن قانون SOX در سال ۲۰۰۲، این رویه محدود شده است، ولی از نظر پژوهش‌گرانی نظیر احمد (۲۰۱۵)، استخدام مؤسسه حساب‌رسی پیشین، حتی پس از یک سال از حساب‌رسی، هنوز هم نگران‌کننده است. از نظر محققانی نظیر فرنلی و همکاران^۲ (۲۰۰۲) و لنوکس^۳ (۲۰۰۵)، امکان استخدام مؤسسه حساب‌رسی پیشین توسط صاحبکار، ممکن است منجر به بروز تضاد منافع برای حساب‌رس مستقل و رفتارهای غیراخلاقی (در اولویت قرار دادن منافع صاحبکار) شود. آیین رفتار حرفه‌ای ارائه شده توسط هیأت استانداردهای اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران حرفه‌ای (۲۰۱۸)، تصریح می‌کند که این وضعیت، زمینه بروز تهدیدهای نفع شخصی و قربات را فراهم می‌کند.

تضاد منافع ناشی از امکان ارائه خدمات غیر حساب‌رسی توسط مؤسسه حساب‌رسی: در پژوهش‌های زیادی نظیر تپالاگول و لین^۴ (۲۰۱۴) و چارچ و همکاران^۵ (۲۰۱۵)، ارائه خدمات غیرحساب‌رسی توسط مؤسسه حساب‌رسی را به عنوان منشاء تضاد منافع برای حساب‌رسان مستقل در نظر گرفته و ارتباط آن با رفتارهای غیراخلاقی حساب‌رسان مستقل مورد تأیید قرار گرفته است. بازرمین و گینو (۲۰۱۲)، به این نتیجه رسیدند که ارائه خدمات غیرحساب‌رسی، منجر به سوگیری تصمیم‌گیری حساب‌رسان مستقل می‌شود. بیتی و فرنلی^۶ (۲۰۰۲)، دریافتند که ارائه خدمات غیرحساب‌رسی مستقل منجر به بروز تهدیدهای نفع شخصی، خودبازنگری، حمایت، قربات و ارباب می‌شود.

تضاد منافع ناشی از امکان استخدام و برکناری مؤسسه حساب‌رسی توسط مدیریت صاحبکار: کمیته حساب‌رسی صاحبکار، مسؤولیت استخدام و برکناری مؤسسه حساب‌رسی را بر عهده دارد. ظاهراً کمیته حساب‌رسی مستقل از مدیریت مشتری کار می‌کند. ولی واقعیت این است که در عمل، مدیریت صاحبکار در تصمیم‌گیری‌های کمیته حساب‌رسی در خصوص دعوت از مؤسسه حساب‌رسی یا برکناری آن، تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد (لنوکس، ۲۰۰۳). آیین رفتار حرفه‌ای ارائه شده توسط هیأت استانداردهای اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران حرفه‌ای (۲۰۱۸)، مقرر می‌دارد که در صورتی که مدیریت صاحبکار امکان دخالت در استخدام و برکناری مؤسسه

1. Beasley et al.
2. Fearnley et al.
3. Lennox
4. Tepalagul and Lin
5. Church et al.
6. Beattie and Fearnley

حسابرسی را داشته باشد، امکان بروز تهدیدهای نفع شخصی، حمایت و ارباب را ایجاد می‌کند. رونن (۲۰۱۰) و بی‌و همکاران^۱ (۲۰۱۳)، امکان استخدام و برکناری مؤسسه حسابرسی توسط مدیریت صاحبکار را به عنوان یک منبع تضاد منافع در نظر گرفته و به این نتیجه رسیدند که این عامل باعث می‌شود که حسابرس مستقل، منافع صاحبکار را در اولویت قرار دهد.

تضاد منافع ناشی از فشارهای محیط کار

در برخی از پژوهش‌ها، فشارهای مختلف محیط کار، همچون فشارهای تجاری (بوید، ۲۰۰۴ و پیرس، ۲۰۰۷)، فشار زمانی (اندرسون-گاف و همکاران، ۲۰۰۱ و سیکا، ۲۰۰۴)، فشار اطاعت^۲ (دیویس و همکاران^۳، ۲۰۰۶) و فشار روابط اجتماعی (بازرمن و همکاران^۴، ۱۹۹۷)، به عنوان منشاء تضاد منافع حسابرسان مستقل مد نظر قرار گرفته و ارتباط آنها با رفتار غیراخلاقی حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. علاوه بر این حسابرسان مستقل با برقراری ارتباط نزدیک و دوستانه با مدیران شرکت صاحبکار، فشار روابط اجتماعی برای اقدام در جهت خواسته‌ها و نظرات آنها تحمل می‌کنند. پژوهش‌گرانی نظیر جمپا و لوپز-سولا^۵ (۲۰۱۴)، معتقدند که تضاد منافع ناشی از فشارهای محیط کار، ریشه در "ترس از دست دادن" دارند.

تضاد منافع ناشی از ساختار نادرست پاداش

در برخی از پژوهش‌ها نظیر پیرس (۲۰۰۷) و گوتو^۶ (۲۰۰۴)، سیستم ناکارآمد و نادرست پاداش که بین منافع اولیه و منافع ثانویه حسابرسان تضاد ایجاد می‌کند را به عنوان منشاء تضاد منافع مد نظر قرار داده‌اند. سیاست‌ها و ساختارهای انگیزشی، پاداش‌دهی و جبران خدمات، نقش بسیار مهمی در رواج رفتار اخلاقی و گسترش اخلاق‌مداری در یک محیط کاری بازی می‌کنند. در صورتی که این سیاست‌ها به گونه‌ای تعیین شوند که منافع شخصی و منافع عمومی را هم‌راستا نمایند، نقش بسیار مهمی در تقویت رفتار اخلاقی ایفا می‌کنند. از طرفی انتخاب نادرست این سیاست‌ها ممکن است منجر به تضاد بین منافع شخصی حسابرسان و منافع عمومی گردد که منجر به ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی می‌شود (اشمینک و همکاران^۷، ۲۰۰۷). از نظر جمپا و لوپز-سولا (۲۰۱۴)، ساختارهای نادرست پاداش‌دهی، منجر به بروز تضاد منافع می‌شوند که ریشه در "وسوسه به دست آوردن" یا "ترس از دست دادن" دارند.

همانطور که قبلاً هم گفته شد عمده تمرکز پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه اخلاق حرفه‌ای، بر اثر ویژگی‌های فردی، ویژگی‌ها و تیپ‌های شخصیتی و وضعیت روحی و روانی

1. Bae et al.
2. obedience pressure
3. Davis et al.
4. Bazerman et al.
5. Jepma and Lopez-Sola
6. Goto
7. Schminke et al.

حسابداران، ویژگی‌های محیط سازمانی و نیز ویژگی‌های خود مسئله اخلاقی، بر رفتار اخلاقی و مقوله‌های مرتبط با آن می‌باشد. در جدول شماره (۱) چند نمونه از این پژوهش‌های داخلی و خارجی خلاصه شده است:

جدول شماره (۱): نتایج نمونه‌ای از پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با اخلاق حرفه‌ای

پژوهش‌گران	سال پژوهش	نتیجه
فرج‌زاده دهکردی و اسمعیلی کجی	۱۳۹۳	قضاوت اخلاقی و دینداری باطنی با گرایش اخلاقی رابطه مستقیم و دینداری ظاهری و پول‌دوستی با گرایش اخلاقی رابطه معکوس دارند.
مرادی و مرندی	۱۳۹۶	متغیرهای جنسیت، سن، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و تجربه بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان مدیریت و حسابداری اثری ندارند.
نمازی و ابراهیمی	۱۳۹۶	متغیرهای فردی سن و دینداری بر شدت اخلاقی درک‌شده توسط حسابداران اثر مثبت و متغیر فردی جنسیت بر شدت اخلاقی درک‌شده توسط حسابداران اثر منفی دارد. متغیرهای فردی سطح تحصیلات و رشته تحصیلی بر شدت اخلاقی درک‌شده توسط حسابداران اثری ندارد.
مهدوی و زمانی	۱۳۹۷	منبع کنترل درونی و تجربه حساب‌برسان بر تعهد حرفه‌ای آنها اثر مثبت و منبع کنترل بیرونی حساب‌برسان بر تعهد حرفه‌ای آنها اثر منفی دارد، ولی میزان تحصیلات حساب‌برسان بر تعهد حرفه‌ای آنها اثری ندارد.
رحمانی‌سرشت، شاکری و آذری‌راد	۱۳۹۷	فلسفه اخلاقی فرد شامل آرمان‌گرایی و نسبیت‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی به ترتیب اثر مثبت و منفی دارند و متغیرهای فردی جنسیت و سن بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی اثری ندارند. همچنین متغیرهای سازمانی جو اخلاقی و اندازه سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی به ترتیب اثر مثبت و منفی دارند. از طرفی مشخصات خود مسئله اخلاقی شامل اندازه پیامدهای کنش غیراخلاقی، اجماع اجتماعی، احتمال تأثیر، مجاورت و شدت اثر بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی اثری ندارند و فوریت زمانی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی اثر مثبت دارد.
حساس یگانه و عموزاده مهدیرچی	۱۳۹۹	اندازه مؤسسه حسابرسی و تجربه حساب‌برسان با فشارهای وارده بر حساب‌برسان رابطه معکوس و معنی‌دار و با قضاوت اخلاقی آنها رابطه مستقیم و معنی‌دار دارد.
گلپایگانی و همکاران	۱۴۰۰	ویژگی‌های شخصیتی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبیت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند.

پژوهش‌گران	سال پژوهش	نتیجه
بهاری سجه‌رود و همکاران	۱۴۰۱	با استفاده از رویکرد تحلیل محتوای کیفی، فضای اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای، ساختار سازمانی، مدیریت و رهبری، جذب و نگهداشت، اخلاق شغلی، نظارت و ارزیابی، شرایط اقتصادی، فرهنگ اجتماعی، خط و مشی و سیاست‌گذاری، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت و توانمندی و ایدئولوژی اخلاقی به عنوان مقوله‌های اصلی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان با تأکید بر فضای اخلاقی شناسایی شدند.
سیلور و ولنتاین ^۱	۲۰۰۰	شدت اخلاقی درک شده در زنان بیش از مردان بوده و با افزایش سن و تحصیلات، شدت اخلاقی درک شده افزایش می‌یابد. همچنین شدت اخلاقی درک شده توسط دانشجویان رشته‌های مرتبط با کسب و کار نسبت به شدت اخلاقی درک شده توسط دانشجویان سایر رشته‌ها بیش‌تر است.
آراس و موسلموف	۲۰۰۵	ارزش‌های اخلاقی شرکت، محیط و سن بر قضاوت‌های اخلاقی شاغلین حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. همچنین حسابداران و مدیران مالی، آیین رفتار حرفه‌ای را راهنمایی مناسبی برای مقرر داشتن برهانه‌های اخلاقی می‌دانند، ولی این اهمیت دادن به آیین رفتار حرفه‌ای اثری بر قضاوت اخلاقی آنها ندارد.
مارکز و پیرا	۲۰۰۹	جنسیت حسابداران، مهمترین عامل قضاوت اخلاقی است و ایدئولوژی آنها اثری بر قضاوت اخلاقی آنها ندارد.
پیرس و سونینی ^۲	۲۰۱۰	جنسیت، نوع درجه و اندازه شرکت، بر تصمیم‌گیری اخلاقی و درک شدت اخلاقی مؤثرند. همچنین جنسیت، اندازه شرکت، سطح آموزش و میزان تجربه، بر درک فرهنگ اخلاقی اثرگذار هستند.
کلمنتس و شاور	۲۰۱۵	هیجان‌های تسکین، رضایت و پشیمانی، بر قضاوت‌های اخلاقی مؤثر هستند، ولی بر نیت اخلاقی اثری ندارند.
هاریدیستیا و فدجارنی	۲۰۱۹	استقلال و تجربه حساب‌رسان همبستگی معنی‌داری با اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان دارد. همچنین اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر معنی‌داری بر بهبود کیفیت حسابرسی دارد.
غزالی و آنوم ^۳	۲۰۲۱	ارزش اخلاقی شرکت، سن و جنسیت عوامل مهمی در تعیین قضاوت‌های اخلاقی هستند. حسابداران حرفه‌ای باتجربه در موضع اخلاقی خود سختگیرانه‌تر عمل می‌کنند. همچنین زنان نسبت به مردان از قضاوت اخلاقی بالاتری برخوردارند.
وروی و اساره	۲۰۲۲	فقط برای حساب‌رسانی که از سطح آرمان‌گرایی اخلاقی بالایی برخوردارند بین شک‌گرایی در صفت و تعداد روش‌های حسابرسی مؤثر، ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.

1. Silver and Valentine\ 2. Pierce and Sweeney\ 3. Ghazali and Anum

۳. روش‌شناسی پژوهش

هدف از انجام این پژوهش، شناسایی عوامل بروز تضاد منافع حسابرسی مستقل، موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابرسی مستقل و نیز روابط بین این عوامل و ابعاد می‌باشد. بر این اساس، در انجام این پژوهش از رویکرد اکتشافی روش پژوهشی آمیخته (کیفی-کمی) استفاده شده است.

۳.۱. روش پژوهش مرحله کیفی

در مرحله کیفی با استفاده از روش تحلیل محتوی کیفی^۱، مقوله تضاد منافع حسابرسی مستقل مورد موشکافی دقیق قرار گرفت و عوامل و موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابرسی مستقل و روابط بین آنها شناسایی گردید. برای جمع‌آوری داده‌ها در این مرحله، از روش مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان و با رویکرد اکتشافی استفاده شده است. قلمرو مکانی این پژوهش مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، قلمرو زمانی آن طی سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ و قلمرو موضوعی آن تضاد منافع حسابرسی مستقل می‌باشد. جامعه آماری پژوهش در این مرحله خبرگان حوزه حسابرسی مستقل شامل شرکا، مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. در انجام این پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. 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 (کورتیس و همکاران^۲، ۲۰۰۰). در فرآیند نمونه‌گیری نظری، پژوهشگر ابتدا بر اساس قضاوت خود به دنبال بهترین منابع اطلاعاتی می‌رود و سپس به دنبال نمونه‌هایی می‌رود که نظریه ایجاد شده را کامل کنند. در واقع نمونه‌گیری نظری به عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که شامل جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به نحوی که تحلیل قبلی بر تصمیم‌گیری در مورد جمع‌آوری داده‌ها در مرحله بعدی اثرگذار است. در پژوهش حاضر پس از انجام ۱۴ مصاحبه نیمه ساختاریافته، اشباع نظری حاصل شده است. در جدول شماره (۲)، ویژگی‌های خبرگانی که با آنها مصاحبه انجام شده، آورده شده است.

جدول شماره (۲): ترکیب مصاحبه‌شوندگان

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

1. Qualitative content analysis

2. Curtis et al.

تجزیه و تحلیل کیفی در این پژوهش، در قالب ۲ مرحله کدگذاری باز^۱، کدگذاری محوری^۲ انجام شده است. در زیر شرح مختصری از این سه مرحله ارائه شده است:

کدگذاری باز: کدگذاری باز به معنی برچسب‌گذاری مفهومی به واحدهای معنی‌دار برآمده از مصاحبه‌های انجام شده است. این 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 مستقیماً 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 سنجیت 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. در این مرحله ۲۵ کد باز شناسایی گردید که در قالب ۷ مقوله طبقه‌بندی گردید.

کدگذاری محوری: در دومین مرحله کدگذاری، بین مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها ایجاد شده‌اند پیوند برقرار می‌شود. در واقع کدگذاری محوری عبارت است از سلسله رویه‌هایی که بعد از کدگذاری باز انجام می‌شود تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه جدیدی با یکدیگر مرتبط سازد (کوربین و استراوس^۳، ۱۹۹۸).

۳.۲. روش پژوهش مرحله کمی

ابزار سنجش در این بخش، پرسش‌نامه محقق ساخته است که بر اساس یافته‌های بخش اول پژوهش، طراحی و تدوین شده است. پس از اتمام مرحله کیفی پژوهش و استخراج مدل از مقوله‌های ایجاد شده، پرسش‌نامه‌ای بر اساس نتایج این مرحله طراحی و بین نمونه آماری توزیع گردید. تهیه پرسشنامه و استاندارد کردن آن از نظر محتوا، شکل و نوع سؤالات، به کمک ۳ نفر از اساتید دانشگاه و ۳ نفر از صاحب‌نظران در زمینه پژوهش انجام شده است. این پرسش‌نامه در چند نوبت مورد بررسی قرار گرفت و نهایتاً پس از تغییرات لازم و تایید اساتید و صاحب‌نظران، در بین نمونه مورد نظر توزیع گردید. پرسش‌نامه در سه بخش شامل توضیح مختصری در مورد موضوع و متغیرهای پژوهش، سؤالات جمعیت‌شناختی پاسخ‌گویان و سؤالات اصلی پژوهش طراحی گردید. متغیرهای پژوهش با استفاده از مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای (از ۱ = کاملاً مخالفم تا ۵ = کاملاً موافقم) اندازه‌گیری شده است. جامعه آماری پژوهش در این بخش، حسابداران رسمی شاغل شریک و شاغل در استخدام مؤسسات حسابرسی می‌باشد که با توجه به فرمول کوکران، تعداد

1. Open coding
2. Axial coding
3. Corbin and Strauss

۱۵۳ نفر به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شده است. توزیع پرسش‌نامه به صورت تصادفی و آنلاین انجام شد و طراحی آن به گونه‌ای بود که پاسخ دهندگان نتوانند پاسخ‌نامه‌های خود را بدون پاسخ به برخی سؤالات ارسال کنند. با توجه به حساسیت موضوع پژوهش، به پاسخ‌گویان این اطمینان داده شد که پاسخ‌های آنها کاملاً محرمانه تلقی شده و نتایج تنها در قالب روش‌های آماری ارائه خواهند شد. در مجموع ۴۸۸ پرسش‌نامه توزیع گردید و از این تعداد، ۱۵۳ پرسش‌نامه در آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفت (نرخ برگشت ۳۱ درصد).

در این مرحله برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و برازش مدل پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، با به کارگیری نرم افزار Smart-PLS استفاده شده است.

۴. یافته‌های پژوهش

۴.۱. یافته‌های بخش کیفی

بر اساس نظر خبرگان و کدگذاری انجام شده، عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع حسابربان مستقل شامل “تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی”، “عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل” و “عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل” می‌باشند. جدول شماره (۳)، کدهای باز و مقوله‌های مربوط به عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع حسابربان مستقل را نشان می‌دهد.

جدول شماره (۳): کدهای باز و مقوله‌های مربوط به عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع حسابربان مستقل

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز
عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع حسابربان مستقل	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	فرصت‌های کاری اندک
		وابستگی درآمدی به صاحبکار
		وابستگی به درآمد حسابرسی مستقل
		فصلی بودن کار حسابرسی
عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی
		برقراری روابط دوستانه با مدیریت و کارکنان صاحبکار
		ضعف دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی
عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	ضعف تجربه رسیدگی
		توجه صرف به منافع مالی
		توجه صرف به آبرو و اعتبار حرفه‌ای
		توجه صرف به ارتقای شغلی

شکل شماره (۲)، عوامل زمینه‌ساز تضاد منافع برای حسابربان مستقل را نشان می‌دهد.

شکل شماره (۲): عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل



بر اساس نظر خبرگان، حسابرس مستقل در چهار وضعیت درگیر تضاد منافع و مسائل اخلاقی ناشی از آن می‌شود. اولین وضعیت اشاره به زمان‌هایی دارد که بر سر برخی موضوعات، با مدیران و کارکنان صاحبکار دچار اختلاف نظر شده و در عین حال تمایل زیادی به حفظ صاحبکار و ادامه همکاری با وی را دارد. وضعیت بعدی هنگامی است که مؤسسه حسابرسي با فرصت کاری نامناسبی مواجه شده و تمایل زیادی به پذیرفتن آن دارد. وضعیت دیگر بروز تضاد منافع مربوط به زمان‌هایی است که حسابرس مستقل در حال اجرای برنامه حسابرسي و انجام قضاوت‌ها و جمع‌آوری شواهد حسابرسي و تهیه گزارش حسابرسي می‌باشد. در این شرایط ممکن است حسابرس مستقل با هدف حمایت از صاحبکار یا صرفه‌جویی در زمان و هزینه‌ها، تمایلی به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای نداشته نباشد. آخرین وضعیت هنگامی است که حسابرس مستقل با چالش‌های انجام وظایف رسیدگی که احتمالاً اعتبار حرفه‌ای، منافع مالی یا ارتقای رتبه وی را به مخاطره می‌اندازد، مواجه می‌شود. جدول شماره (۴)، کدهای باز و مقوله‌های مربوط به موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل را نشان می‌دهد.

جدول شماره (۴): کدهای باز و مقوله‌های مربوط به موقعیت‌های بروز تضاد منافع حساب‌رسان مستقل

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کدهای باز
موقعیت‌های بروز تضاد منافع حساب‌رسان مستقل	هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	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 اجرای فرآیند رسیدگی	هنگام ارزیابی ساختار کنترل داخلی
		هنگام طراحی و اجرای آزمون‌های محتوی
	هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	هنگام تنظیم گزارش حساب‌رسی
		هنگام کشف اشتباهات با اهمیت در قضاوت‌ها و بررسی‌های انجام شده قبلی
		هنگام مواجهه با فشار بودجه زمانی
		هنگام گمارده شدن به کاری که توان فنی انجام آن را ندارد.

شکل شماره (۳)، موقعیت‌های بروز تضاد منافع برای حساب‌رسان مستقل و معماهای اخلاقی ناشی از آن را نشان می‌دهد.

شکل شماره (۳): موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل



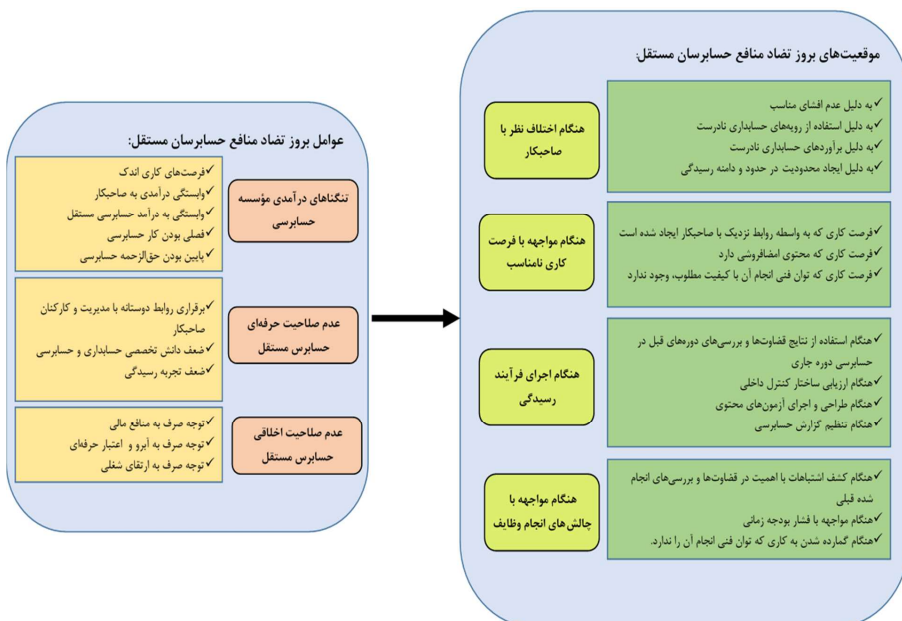
در پژوهش‌های کیفی عموماً از یکی از روش‌های زیر برای ارزیابی و اعتبار بخشی به نتایج پژوهش استفاده می‌شود:

- زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی)
- 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 در بخش کیفی و اعتبار بخشی به آن، از روش کنترل اعضا استفاده شده است. در این راستا یافته‌های پژوهش و تفاسیر انجام شده به ۴ نفر از مشارکت‌کنندگان در مصاحبه‌ها و ۳ نفر دیگر از خبرگان حرفه حسابرسی که قبلاً در فرآیند مصاحبه شرکت نداشته‌اند، ارائه و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنها دریافت و اعمال گردید. علاوه بر این نتایج پژوهش در بخش کیفی به تأیید ۳ نفر از اساتید دانشگاه نیز رسیده است. البته در راستای اعتبار بخشی، موارد دیگری همچون حساسیت پژوهش‌گر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه و گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، نیز باعث افزایش دقت و اعتبار نظریه می‌شود که در انجام این پژوهش، سعی شده است که تا حد امکان این موارد مد نظر قرار گیرد.

بر اساس کدگذاری باز و محوری انجام شده در مرحله کیفی پژوهش، شکل شماره (۴)، مدل اولیه تضاد منافع حسابرسان مستقل، پس از اتمام کدگذاری‌ها، بررسی و مرور چندین باره و رفت و برگشتی روابط و اعمال نظرخواهی از خبرگان را نشان می‌دهد.

شکل شماره (۴): مدل اولیه تضاد منافع حسابرسان مستقل



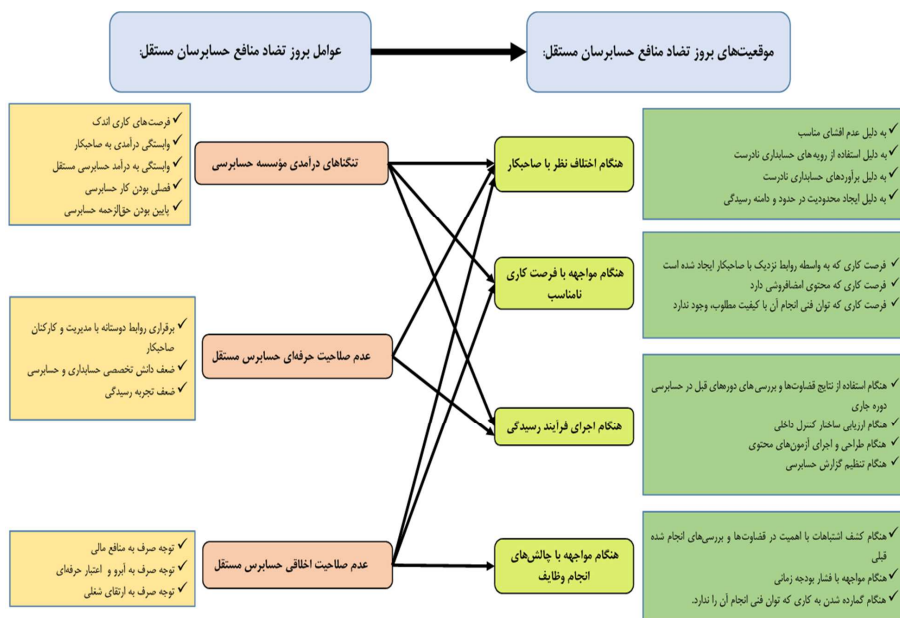
در پایان فاز کیفی پژوهش، برای تعیین اعتبار روابط بین عوامل زمینه‌ساز و موقعیت‌های بروز تضاد منافع و معماهای اخلاقی حسابرسان مستقل، از روش اکثریت آرای خبرگان استفاده شده است. بر این اساس، از ۱۴ نفر خبرگان مشارکت‌کننده در مصاحبه‌ها خواسته شد که موافقت یا مخالفت خود را در خصوص ارتباط هر یک از عوامل زمینه‌ساز با هر یک از موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل اعلام نمایند. سپس روابطی که از اکثریت آرای موافق برخوردار بود، دارای اعتبار تلقی و بقیه روابط حذف شدند. جدول شماره (۵)، نتایج این مرحله را نشان می‌دهد.

جدول شماره (۵): نتایج اعتبار بخشی خبرگان به روابط بین عوامل زمینه‌ساز و موقعیت‌های بروز تضاد منافع و معماهای اخلاقی حسابرسان مستقل

ردیف	عوامل بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل	موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل		خبرگان		تأیید/عدم تأیید رابطه از نظر خبرگان
				موافق	مخالف	
۱	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	هنگام اختلاف نظر با صاحبکار		۱۴	۰	✓
۲		هنگام مواجهه با فرصت‌های کاری نامناسب		۱۴	۰	✓
۳		هنگام اجرای فرآیند رسیدگی		۱۱	۳	✓
۴		هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف		۲	۱۲	×
۵	عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	هنگام اختلاف نظر با صاحبکار		۱۰	۴	✓
۶		هنگام مواجهه با فرصت‌های کاری نامناسب		۳	۱۱	×
۷		هنگام اجرای فرآیند رسیدگی		۹	۵	✓
۸		هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف		۳	۱۱	×
۹	عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	هنگام اختلاف نظر با صاحبکار		۹	۵	✓
۱۰		هنگام مواجهه با فرصت‌های کاری نامناسب		۱۰	۴	✓
۱۱		هنگام اجرای فرآیند رسیدگی		۳	۱۱	×
۱۲		هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف		۱۴	۰	✓

شکل شماره (۵)، مدل مفهومی مدل مفهومی تضاد منافع حسابرسان مستقل را نشان می‌دهد. در واقع این شکل، بیانگر نحوه ارتباط بین عوامل زمینه‌ساز و موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل بر اساس نظر خبرگان می‌باشد که در بخش کمی پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد.

شکل شماره (۵): مدل مفهومی تضاد منافع حسابرسان مستقل



بر اساس یافته‌های این بخش و در جهت دستیابی به اهداف پژوهش، فرضیات زیر جهت آزمون در بخش کمی، ارائه می‌شود:

فرضیه اول: «تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام اختلاف نظر با صاحبکار» می‌شود.

فرضیه دوم: «تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب» می‌شود.

فرضیه سوم: «تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام اجرای فرآیند رسیدگی» می‌شود.

فرضیه چهارم: «عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام اختلاف نظر با صاحبکار» می‌شود.

فرضیه پنجم: «عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام اجرای فرآیند رسیدگی» می‌شود.

فرضیه ششم: «عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام اختلاف نظر با صاحبکار» می‌شود.

فرضیه هفتم: «عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب» می‌شود.

فرضیه هشتم: «عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل»، باعث بروز تضاد منافع برای حسابرس مستقل، «هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف» می‌شود.

۲.۴. یافته‌های بخش کمی

۱.۲.۴. آمار توصیفی پاسخ‌گویان

در جدول شماره (۶)، آمار توصیفی پاسخ‌گویان به پرسش‌نامه ارائه شده است.

جدول شماره (۶): آمار توصیفی پاسخ‌گویان به پرسش‌نامه

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۲۹	۱۹٪
	مرد	۱۲۴	۸۱٪
سن	۳۰ سال و کمتر	۳۱	۲۰٪
	۳۱ تا ۴۰ سال	۴۹	۳۲٪
	۴۱ تا ۵۰ سال	۵۵	۳۶٪
	۵۱ سال و بیشتر	۱۸	۱۲٪
تحصیلات (آخرین مدرک تحصیلی)	کارشناسی	۷۲	۴۲٪
	کارشناسی ارشد	۶۴	۴۷٪
	دکتری	۱۷	۱۱٪
رشته تحصیلی (رشته تحصیلی آخرین مدرک تحصیلی)	حسابداری و حسابرسی	۱۳۲	۸۶٪
	سایر رشته‌ها	۲۱	۱۴٪
رتبه شغلی	کمک حسابرس و حسابرس	۰	۰٪
	حسابرس ارشد	۲۶	۱۷٪
	سرپرست حسابرسی	۳۵	۲۳٪
	سرپرست ارشد حسابرسی	۲۰	۱۳٪
	مدیر حسابرسی	۴۱	۲۷٪
	شریک حسابرسی	۳۱	۲۰٪
سابقه کار حسابرسی مستقل	۵ سال و کمتر	۰	۰٪
	۶ تا ۱۰ سال	۳۲	۲۱٪
	۱۱ تا ۱۵ سال	۴۰	۲۶٪
	۱۶ تا ۲۰ سال	۴۹	۳۲٪
	۲۱ سال و بیشتر	۳۲	۲۱٪

۲.۲.۴. برازش مدل مفهومی پژوهش

اولین مرحله تحلیل داده‌ها در روش PLS، برازش مدل مفهومی پژوهش می‌باشد که شامل سه بخش برازش مدل‌های اندازه‌گیری (مدل بیرونی)، برازش مدل‌های ساختاری (مدل درونی) و برازش کلی مدل می‌باشد. در ادامه نتایج حاصل از برازش مدل مفهومی پژوهش ارائه شده است.

۱.۲.۲.۴. برازش مدل‌های اندازه‌گیری (مدل بیرونی)

یک مدل اندازه‌گیری مربوط به بخشی از مدل کلی می‌باشد که دربرگیرنده یک متغیر به همراه سوالات مربوط به آن متغیر است. برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری از معیارهای بارعاملی شاخص‌ها، پایایی شاخص‌ها، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است. بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر یا بیشتر از $0/4$ باشد، بیان‌گر آن است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده است. اگر محقق پس از اجرای مدل، به شاخص‌هایی با بارعاملی کمتر از $0/4$ مواجه شود، مجبور به حذف آن سؤال است. ضرایب بارهای عاملی مربوط به شاخص‌ها در جدول شماره (۷) آورده شده است.

جدول شماره (۷): ضرایب بارهای عاملی مربوط به شاخص‌ها

سازه‌ها	شاخص‌ها	کد	بار عاملی
تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	فرصت‌های کاری اندک	S1	۰,۹۴۰
	وابستگی درآمدی به صاحبکار	S2	۰,۹۷۰
	وابستگی به درآمد حسابرسی مستقل	S3	۰,۹۷۴
	فصلی بودن کار حسابرسی	S4	۰,۴۲۵
	پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی	S5	۰,۹۱۵
عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	برقراری روابط دوستانه با مدیریت و کارکنان صاحبکار	S6	۰,۹۸۵
	ضعف دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی	S7	۰,۸۸۱
	ضعف تجربه رسیدگی	S8	۰,۹۰۲
عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	توجه صرف به منافع مالی	S9	۰,۸۷۶
	توجه صرف به آبرو و اعتبار حرفه‌ای	S10	۰,۹۸۷
	توجه صرف به ارتقای شغلی	S11	۰,۷۵۳
هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	به دلیل عدم افشای مناسب	S12	۰,۸۲۲
	به دلیل استفاده از رویه‌های حسابداری نادرست	S13	۰,۹۷۷
	به دلیل برآوردهای حسابداری نادرست	S14	۰,۹۰۰
	به دلیل ایجاد محدودیت در حدود و دامنه رسیدگی	S15	۰,۸۷۵

سازه‌ها	شاخص‌ها	کد	بار عاملی
هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	فرصت کاری که به واسطه روابط نزدیک با صاحبکار ایجاد شده است	S16	۰,۹۲۸
	فرصت کاری که محتوی امضافروشی دارد	S17	۰,۹۸۳
	فرصت کاری که توان فنی انجام آن با کیفیت مطلوب، وجود ندارد	S18	۰,۹۳۹
هنگام اجرای فرآیند رسیدگی	هنگام استفاده از نتایج قضاوت‌ها و بررسی‌های دوره‌های قبل در حسابرسی دوره جاری	S19	۰,۸۹۴
	هنگام ارزیابی ساختار کنترل داخلی	S20	۰,۹۶۷
	هنگام طراحی و اجرای آزمون‌های محتوی	S21	۰,۷۷۱
	هنگام تنظیم گزارش حسابرسی	S22	۰,۹۹۰
هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	هنگام کشف اشتباهات با اهمیت در قضاوت‌ها و بررسی‌های انجام شده قبلی	S23	۰,۹۲۳
	هنگام مواجهه با فشار بودجه زمانی	S24	۰,۹۸۵
	هنگام گمارده شدن به کاری که توان فنی انجام آن را ندارد.	S25	۰,۹۷۶

تمام ضرایب بارهای عاملی شاخص‌ها از ۰/۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.

پایایی شاخص‌ها توسط دو معیار آلفای کرونباخ سازه‌ها و پایایی ترکیبی (CR) سازه‌ها مورد سنجش قرار گرفته است. در صورتی که مقدار این دو معیار برای هر سازه بالاتر از ۰/۷ باشد، نشان از پایداری درونی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد و مقدار کمتر از ۰/۶، عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد. در جدول شماره (۸)، نتایج آلفای کرونباخ و آلفای ترکیبی سازه‌ها ارائه شده است.

جدول شماره (۸): ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی سازه‌ها

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	۰,۹۰۹	۰,۹۳۷
عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	۰,۹۱۳	۰,۹۴۶
عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	۰,۸۴۹	۰,۹۰۸
هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۹۱۶	۰,۹۴۲
هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	۰,۹۴۶	۰,۹۶۵
هنگام اجرای فرایند رسیدگی	۰,۹۳۱	۰,۹۵۰
هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	۰,۹۵۹	۰,۹۷۴

مطابق با یافته‌ها، مقدار این دو معیار در مورد تمام متغیرهای مکنون از ۰/۷ بیشتر است که نشان از پایداری درونی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد.

برای بررسی روایی مدل اندازه‌گیری از دو معیار روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است. روایی همگرا میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد. هرچه این همبستگی بیشتر باشد، برازش مدل بیشتر است. فورنل و لارکر^۱ (۱۹۸۱)، معیار AVE^2 را برای سنجش روایی همگرا معرفی کرده و اظهار داشتند که AVE بالای ۰/۵، بیانگر روایی همگرای قابل قبول است. لازم به ذکر است مگنر و همکاران^۳ (۱۹۹۶)، مقدار ۰/۴ به بالا را برای AVE کافی دانسته‌اند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). جدول شماره (۹)، نتایج آزمون روایی همگرای مدل اندازه‌گیری را نشان می‌دهد.

جدول شماره (۹): نتایج آزمون روایی همگرای مدل اندازه‌گیری

متغیرهای مکنون	AVE
تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	۰,۷۵۸
عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان مستقل	۰,۸۵۳
عدم صلاحیت اخلاقی حسابرسان مستقل	۰,۷۷۰
هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۸۰۲
هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	۰,۹۰۲
هنگام اجرای فرایند رسیدگی	۰,۸۲۷
هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	۰,۹۲۵

با توجه به نتایج به دست آمده در جدول بالا، معیار AVE برای تمامی متغیرها بیشتر از ۰/۴ می‌باشد و حاکی از این است که مدل اندازه‌گیری از روایی همگرای مناسبی برخوردار است. روایی واگرا در PLS با استفاده از روش بارهای عاملی متقابل^۴ و روش فورنل و لارکر مورد سنجش قرار می‌گیرد. در روش اول، میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با آن سازه و میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با سازه‌های دیگر مقایسه می‌گردد. در صورتی که مشخص شود میزان همبستگی بین یک شاخص با سازه دیگری غیر از سازه خود بیشتر از میزان همبستگی آن شاخص با سازه خود است، روایی واگرایی مدل مخدوش می‌شود (هنسلر و همکاران^۵، ۲۰۰۹). در جدول شماره (۱۰)، نتایج روش بارهای عاملی متقابل ارائه شده است.

1. Fornell & Larcker
2. Average Variance Extracted
3. Magner et al.
4. Cross-loadings
5. Hensler et al.

جدول شماره (۱۰): نتایج روش بارهای عاملی متقابل

کد	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان مستقل	عدم صلاحیت اخلاقی حسابرسان مستقل	هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	هنگام اجرای فرایند رسیدگی	هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف
S1	۰,۹۴۰	۰,۳۸۸	۰,۴۹۷	۰,۶۸۷	۰,۶۵۶	۰,۷۶۳	۰,۶۵۴
S2	۰,۹۷۰	۰,۴۶۷	۰,۵۷۲	۰,۷۶۸	۰,۷۳۴	۰,۸۴۶	۰,۷۲۲
S3	۰,۹۷۴	۰,۴۷۹	۰,۵۸۳	۰,۷۶۴	۰,۷۳۶	۰,۸۲۶	۰,۷۲۱
S4	۰,۴۲۵	۰,۲۰۳	۰,۱۴۷	۰,۲۰۴	۰,۲۰۶	۰,۲۰۴	۰,۱۶۰
S5	۰,۹۱۵	۰,۴۳۱	۰,۴۹۷	۰,۶۶۸	۰,۶۵۸	۰,۷۱۶	۰,۶۲۴
S6	۰,۴۷۵	۰,۹۸۵	۰,۷۳۱	۰,۶۰۱	۰,۵۶۹	۰,۵۳۲	۰,۵۰۵
S7	۰,۳۶۶	۰,۸۸۱	۰,۵۹۰	۰,۵۱۹	۰,۵۰۸	۰,۴۶۸	۰,۴۵۰
S8	۰,۴۴۶	۰,۹۰۲	۰,۷۴۰	۰,۵۴۸	۰,۴۹۶	۰,۴۵۶	۰,۴۳۶
S9	۰,۵۰۸	۰,۴۲۱	۰,۸۷۶	۰,۷۷۵	۰,۷۷۴	۰,۸۰۶	۰,۷۷۳
S10	۰,۵۴۲	۰,۷۷۴	۰,۹۸۷	۰,۸۸۷	۰,۸۶۴	۰,۷۷۹	۰,۸۱۴
S11	۰,۴۱۴	۰,۶۸۳	۰,۷۵۳	۰,۵۸۵	۰,۵۳۴	۰,۴۹۸	۰,۴۷۴
S12	۰,۷۲۷	۰,۵۰۶	۰,۶۲۳	۰,۸۲۲	۰,۷۹۴	۰,۷۸۷	۰,۷۷۹
S13	۰,۷۸۴	۰,۵۵۰	۰,۸۵۰	۰,۹۷۷	۰,۸۷۶	۰,۸۷۵	۰,۹۵۵
S14	۰,۴۸۴	۰,۴۰۹	۰,۸۷۷	۰,۹۰۰	۰,۸۱۰	۰,۸۲۶	۰,۸۸۸
S15	۰,۵۲۲	۰,۶۹۶	۰,۸۲۰	۰,۸۷۵	۰,۸۴۵	۰,۷۷۸	۰,۸۰۱
S16	۰,۸۶۴	۰,۵۵۷	۰,۷۵۹	۰,۹۲۲	۰,۹۲۸	۰,۹۲۳	۰,۹۰۶
S17	۰,۶۶۹	۰,۵۰۰	۰,۸۸۳	۰,۹۶۲	۰,۹۸۳	۰,۹۲۴	۰,۹۶۲
S18	۰,۵۳۹	۰,۵۶۴	۰,۹۱۷	۰,۹۲۹	۰,۹۳۹	۰,۸۴۶	۰,۸۸۹
S19	۰,۸۲۱	۰,۴۹۲	۰,۶۰۹	۰,۸۲۳	۰,۷۹۰	۰,۸۹۴	۰,۷۷۶
S20	۰,۷۴۴	۰,۴۹۷	۰,۸۰۵	۰,۹۴۶	۰,۹۴۶	۰,۹۶۷	۰,۹۵۱
S21	۰,۳۹۳	۰,۳۷۸	۰,۷۱۹	۰,۷۱۵	۰,۷۱۶	۰,۷۷۱	۰,۷۶۶
S22	۰,۷۶۳	۰,۵۲۳	۰,۸۲۳	۰,۹۵۹	۰,۹۵۵	۰,۹۹۰	۰,۹۷۸
S23	۰,۸۴۸	۰,۵۳۱	۰,۷۵۳	۰,۸۲۰	۰,۸۲۱	۰,۸۷۱	۰,۹۲۳
S24	۰,۶۱۱	۰,۴۷۹	۰,۸۶۴	۰,۹۳۱	۰,۹۴۴	۰,۹۲۰	۰,۹۸۵
S25	۰,۶۰۴	۰,۴۴۷	۰,۸۳۵	۰,۹۱۲	۰,۹۲۴	۰,۹۰۷	۰,۹۷۶

همان‌گونه که در ماتریس بالا مشخص است، مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آن‌ها با سایر سازه‌ها بیشتر است که این مطلب گواه روایی و اگرایی مناسب در این مدل است.

معیار مهم دیگری که با روایی و اگرایی مشخص می‌گردد، میزان رابطه یک سازه با شاخص‌هایش

در مقایسه رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها است، به طوری که روایی واگرایی قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک سازه در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، بیان می‌کنند که روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه با سازه‌های دیگر در مدل باشد. بررسی این امر به وسیله یک ماتریس صورت می‌پذیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. یک مدل در صورتی روایی واگرایی قابل قبولی دارد که اعداد مندرج در قطر اصلی از مقادیر زیرین و سمت راست خود بیشتر باشند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). مشخصه اصلی این ماتریس آن است که قطر اصلی یک است. سپس مقادیر روی قطر اصلی ماتریس، با ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده در AVE جایگزین می‌شوند. نتایج این روش در جدول شماره (۱۱) آمده است.

جدول شماره (۱۱): ماتریس بارهای عاملی متقابل

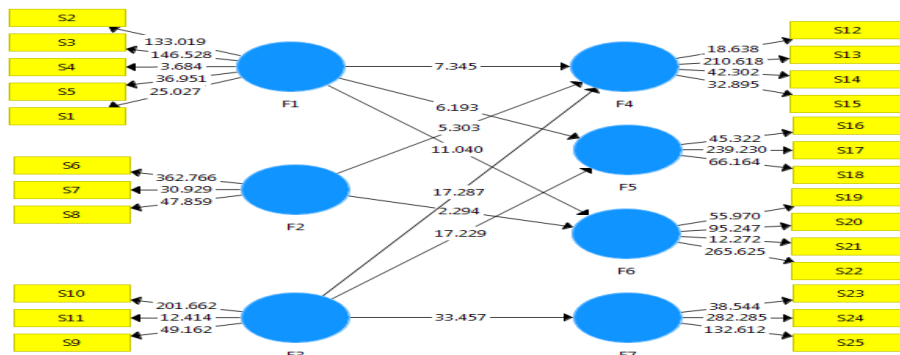
سازه	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	هنگام اجرای فرایند رسیدگی	چالش‌های انجام وظایف
تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	۰,۸۷۱						
عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	۰,۴۶۶	۰,۹۲۴					
عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	۰,۵۶۱	۰,۷۴۵	۰,۸۷۷				
هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۷۵۳	۰,۶۰۳	۰,۸۱۷	۰,۸۹۵			
هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	۰,۷۲۶	۰,۵۶۸	۰,۷۹۸	۰,۸۸۸	۰,۹۵۰		
هنگام اجرای فرایند رسیدگی	۰,۸۱۸	۰,۵۲۶	۰,۸۱۴	۰,۸۶۸	۰,۸۴۰	۰,۹۰۹	
هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	۰,۷۰۷	۰,۵۰۳	۰,۸۵۲	۰,۸۵۸	۰,۸۴۹	۰,۸۰۷	۰,۹۶۲

با توجه با توضیحاتی که ارائه شد و نتایج جدول بالا می‌توان نتیجه گرفت که مدل اندازه‌گیری، از روایی واگرایی مناسبی برخوردار است.

۴.۲.۲. برازش مدل‌های ساختاری (مدل درونی)

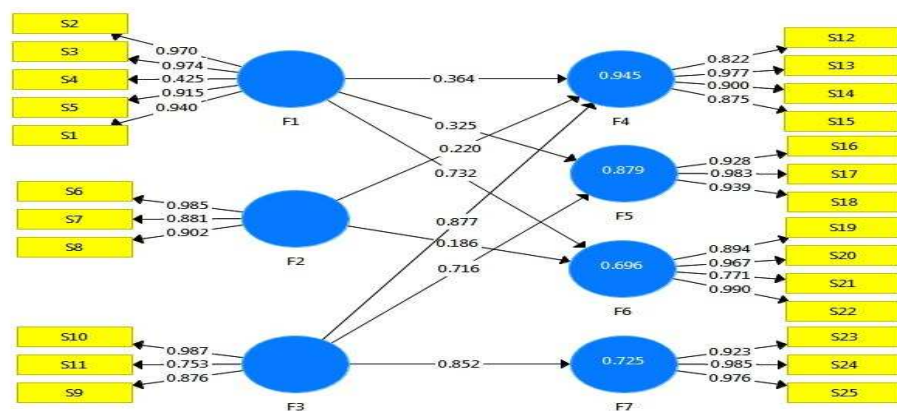
بخش مدل ساختاری بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری به سؤالات (متغیرهای آشکار) مربوط نیست و تنها متغیرهای پنهان همراه با روابط آن‌ها بررسی می‌شود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). اولین و اساسی‌ترین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری ضرایب معناداری می‌باشد. ضریب معنی‌داری مربوط به هر یک از متغیرهای پژوهش در شکل شماره (۶) آورده شده است.

شکل شماره (۶): مدل ترسیم شده همراه با ضرایب معناداری (Z(t-value)



در بررسی برازش مدل ساختاری بر اساس ضرایب t ، در صورتی که ضرایب بالاتر از $1/96$ باشند، می‌توان در سطح اطمینان 95% معنادار بودن آن‌ها را مورد تأیید قرار داد. در شکل شماره (۷)، مدل ترسیم شده، همراه با بارهای عاملی آورده شده است.

شکل شماره (۷): مدل ترسیم شده همراه با بارهای عاملی



دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R^2 می‌باشد. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. چین^۱ (۱۹۹۸) سه مقدار $0/19$ ، $0/33$ و $0/67$ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی بودن برازش بخش ساختاری مدل به وسیله R^2 در نظر می‌گیرد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). در جدول شماره (۱۲)، نتایج معیار R^2 آورده شده است.

جدول شماره (۱۲): نتایج معیار R^2

متغیر	R^2
هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۹۴۵
هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	۰,۸۷۹
هنگام اجرای فرایند رسیدگی	۰,۶۹۶
هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	۰,۷۲۵

همان‌طور که در جدول بالا مشخص است، مقدار R^2 برای کلیه متغیرها از سطح ۰/۶۷ بیشتر است که نشان از برازش قوی مدل دارد.

سومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش، معیار Q^2 است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. مدل‌هایی که دارای برازش بخش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی شاخص‌های مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل را داشته باشند. هنسler و همکاران (۲۰۰۹)، در مورد شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زاه سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را تعیین نموده‌اند که به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه‌های برون‌زای مربوط به آن است. در جدول شماره (۱۳)، نتایج معیار Q^2 آورده شده است.

جدول شماره (۱۳): نتایج معیار Q^2

متغیر	Q^2
تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی	۰,۶۷۸
عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل	۰,۶۶۹
عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل	۰,۵۴۰
هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۶۵۳
هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	۰,۷۵۰
هنگام اجرای فرایند رسیدگی	۰,۷۰۴
هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	۰,۷۹۵

همان‌طور که مشخص است، مقدار Q^2 برای کلیه متغیرها از ۰/۳۵ بیشتر است. بنابراین برازش قوی مدل ساختاری تأیید می‌شود.

۳.۲.۲.۴. برازش مدل کلی پژوهش

این قسمت، شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌باشد و با تأیید برازش آن،

بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. معیار GOF مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است که مطابق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

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

در این پژوهش $\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. در نتیجه $\overline{Communalities}$ برابر ۰/۸۳۴ است. برای محاسبه $\overline{R^2}$ نیز باید مقادیر R^2 مربوط به تمامی متغیرها را که در جدول شماره (۱۲) آمده است را مدنظر قرار داده و مقدار آن را محاسبه کرد. در نتیجه مقدار $\overline{R^2}$ برابر ۰/۸۱۱ خواهد شد. بر این اساس، نتایج برازش مدل کلی پژوهش در جدول شماره (۱۴) آورده شده است.

جدول شماره (۱۴): برازش مدل کلی (معیار GOF)

$\overline{Communalities}$	$\overline{R^2}$	GOF
۰/۸۳۴	۰/۸۱۱	۰/۸۲۲

با توجه به سه مقدار ۰/۲۵، ۰/۳۶ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF ، حاصل شدن مقدار ۰/۸۲۲ برای GOF نشان از برازش قوی مدل دارد.

۳.۲.۴. آزمون فرضیه‌ها

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، نوبت به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش می‌رسد. از آن‌جا که در هر یک از فرضیه‌های پژوهش هم جهت رابطه (یعنی مثبت یا منفی بودن رابطه) و هم معناداری رابطه، مطرح است، بنابراین برای بررسی این دو موضوع به ترتیب به ضرایب رگرسیونی استاندارد شده مسیرهای پیش‌بینی شده بین متغیرهای پنهان و هم ضرایب معناداری اندازه رابطه بین مسیرهای مذکور نیازمندیم. جدول شماره (۱۵)، خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها را در قالب ضرایب رگرسیون استاندارد شده مسیرهای مربوط به فرضیه‌ها به همراه سطح معناداری نشان می‌دهد.

جدول شماره (۱۵): نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	رابطه	ضریب رگرسیونی استاندارد شده مسیره‌ها		آماره T (ضریب معناداری Z)		نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش
		ضریب	مثبت/منفی	آماره T	معناداری/عدم معناداری	
H1	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۳۶۴	مثبت	۷,۳۴۵	معنادار	تأیید فرضیه
H2	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	۰,۳۲۵	مثبت	۶,۱۹۳	معنادار	تأیید فرضیه
H3	تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی هنگام اجرای فرایند رسیدگی	۰,۷۳۲	مثبت	۱۱,۰۴۰	معنادار	تأیید فرضیه
H4	عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۲۲۰	مثبت	۵,۳۰۳	معنادار	تأیید فرضیه
H5	عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل هنگام اجرای فرایند رسیدگی	۰,۱۸۶	مثبت	۲,۲۹۴	معنادار	تأیید فرضیه
H6	عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل هنگام اختلاف نظر با صاحبکار	۰,۸۷۷	مثبت	۱۷,۲۸۷	معنادار	تأیید فرضیه
H7	عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل هنگام مواجهه با فرصت کاری نامناسب	۰,۷۱۶	مثبت	۱۷,۲۲۹	معنادار	تأیید فرضیه
H8	عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف	۰,۸۵۲	مثبت	۳۳,۴۵۷	معنادار	تأیید فرضیه

۵. نتیجه‌گیری (خلق نظریه) و پیشنهادها

هدف از انجام این پژوهش، شناسایی عوامل و موقعیت‌های بروز تضاد منافع حسابربان مستقل و نیز نحوه ارتباط بین آنها است. نتایج حاصل از تفسیر یافته‌های بخش کیفی و کمی پژوهش، در دو بخش عوامل و موقعیت‌های بروز تضاد منافع برای حسابربان مستقل به شرح زیر ارائه شده است. در انتهای این بخش نیز پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ذکر گردیده است.

۵.۱. عوامل بروز تضاد منافع برای حسابربان مستقل

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سه عامل اصلی، موجب بروز تضاد منافع برای حسابربان مستقل در ایران می‌شود. اولین عامل مربوط به تنگناهای کسب درآمد برای مؤسسه حسابرسی است. در خصوص منابع درآمدی مؤسسات حسابرسی توجه به چند نکته ضروری است. اول اینکه علی‌رغم کوچک بودن بازار خدمات حسابرسی در ایران، مؤسسات حسابرسی کوچک زیادی تشکیل شده‌اند که فرصت‌های کاری برای بسیاری از این مؤسسات بسیار اندک است. همچنین بسیاری مؤسسات حسابرسی قسمت عمده‌ای از درآمد خود را از طریق حسابرسی برای یک یا تعداد معدودی صاحبکار خاص کسب می‌کنند و در نتیجه از نظر کسب درآمد به صاحبکار خود

وابستگی زیادی دارند. دیگر این که بسیاری از مؤسسات حسابرسی قسمت عمده درآمدهای خود را از طریق خدمات حسابرسی مستقل کسب می‌کنند و درآمد سایر خدمات سهم بسیار کمی از مجموع درآمدهای این مؤسسات را تشکیل می‌دهد و بنابراین به درآمد حاصل از خدمات حسابرسی مستقل وابستگی زیادی دارند. از طرفی ارائه خدمات حسابرسی مستقل اصولاً فصلی است و در برخی ماه‌های سال فعالیت و در نتیجه درآمد چندانی وجود ندارد. همچنین با توجه به شرایط اقتصادی ایران، معمولاً حق‌الزحمه‌های قراردادهای حسابرسی در مقایسه با هزینه‌های یک رسیدگی با کیفیت، بسیار پایین است. مجموعه این شرایط نشان می‌دهد که کسب درآمد و تداوم فعالیت برای بسیاری مؤسسات حسابرسی، بسیار سخت است و در چنین مؤسسه‌ای، حسابرس مستقل هنگام اختلاف نظر با صاحبکار (برای حفظ صاحبکار و ادامه همکاری با آن)، هنگام مواجهه با فرصت‌های کاری نامناسب (برای پذیرفتن آنها) و هنگام اجرای فرآیند رسیدگی (برای عدم رعایت اصول حرفه‌ای با هدف حمایت از صاحبکار یا صرفه‌جویی در زمان و هزینه رسیدگی)، درگیر مسائل اخلاقی و تضاد منافع شود.

دومین عامل مربوط به عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرس مستقل است. زمانی که حسابرس مستقل با مدیریت و کارکنان صاحبکار روابط نزدیک و دوستانه برقرار می‌کند، یا این که از دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی و تجربه لازم و در نتیجه از اعتماد به نفس کافی برای انجام وظایف حرفه‌ای خود با کیفیت بالا برخوردار نباشد، در زمان اختلاف نظر با مدیریت و کارکنان صاحبکار و فشارها و تهدیدهای ناشی از آن، یا هنگامی که در حال انجام رسیدگی‌ها و اجرای برنامه حسابرسی است، درگیر مسائل اخلاقی و تضاد منافع می‌شود.

سومین عامل مربوط به عدم صلاحیت اخلاقی حسابرس مستقل است. اگر حسابرس مستقل تحت هر شرایطی، تنها منافع مالی خود را مد نظر قرار دهد، نگران اعتبار حرفه‌ای خود باشد و به ارتقای شغلی خود بیاندیشد، هنگامی که با مدیریت و کارکنان صاحبکار دچار اختلاف نظر شده و در اثر آن، فشارها و تهدیدهایی را مبنی بر در خطر افتادن ادامه همکاری با صاحبکار احساس کند، هنگام مواجهه با فرصت‌های کاری نامناسب و یا هنگامی که با تنگناها و چالش‌های اجرای وظایف مواجهه شود، درگیر تضاد منافع خواهد شد.

۵.۲. موقعیت‌های بروز تضاد منافع برای حسابرسان مستقل

بر اساس نتایج پژوهش، در مجموع حسابرسان مستقل با چهار موقعیت یا چهار منبع تضاد منافع مواجه هستند. اولین موقعیت زمانی رخ می‌دهد که حسابرس مستقل با مدیریت و کارکنان صاحبکار با اختلاف نظر مواجه می‌شود. این اختلاف نظرها ممکن است به دلیل عدم افشای مناسب، استفاده از رویه‌های حسابداری نادرست، برآوردهای حسابداری نادرست و ایجاد محدودیت در حدود و دامنه رسیدگی توسط صاحبکار باشد. در این شرایط حسابرس مستقل از این جهت درگیر تضاد منافع می‌شود که حفظ صاحبکار و ادامه همکاری با وی را در خطر می‌بیند و برای نادیده گرفتن این موارد، فشاری را از طرف صاحبکار احساس می‌کند. این فشار

ممکن است واقعی یا ذهنی باشد، ولی هرچه که باشد حسابرس مستقل را درگیر معمای اخلاقی انتخاب از بین منافع شخصی و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای می‌کند. تمایل حسابرس مستقل به حفظ صاحبکار و نادیده گرفتن موارد قضاوت حرفه‌ای خود که اختلاف نظر را ایجاد کرده است، به دلیل تنگناهای درآمدی مؤسسه حسابرسی و عدم صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی حسابرس مستقل می‌باشد.

دومین موقعیت مربوط به زمانی است که حسابرس مستقل با یک فرصت‌کاری نامناسب مواجه است. اگر مؤسسه حسابرسی با تنگناهای درآمدی مواجه باشد، یا حسابرس مستقل از صلاحیت اخلاقی برخوردار نباشد، در این موقعیت‌ها درگیر تضاد منافع می‌شود. توضیح این‌که اگر فرصت‌کار جدید به واسطه روابط نزدیک با مدیریت و کارکنان صاحبکار ایجاد شده باشد و بیم آن می‌رود که در زمان رسیدگی‌ها، این امر، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرس مستقل را خدشه‌دار می‌کند، یا کاری با محتوی حق‌الزحمه مشروط یا امضافروشی باشد یا کاری باشد که انجام آن با کیفیت مطلوب، از توان تخصصی و تجربی حسابرس مستقل و مؤسسه حسابرسی خارج باشد، حسابرس مستقل در دوراهی رعایت آیین رفتار حرفه‌ای (رد این فرصت‌کاری) و رفتار غیراخلاقی (پذیرفتن آن) قرار می‌گیرد.

سومین موقعیت بروز تضاد منافع، مربوط به زمانی‌هایی است که حسابرس مستقل در حال اجرای فرآیند رسیدگی است. در این مواقع در صورتی که حسابرس مستقل از صلاحیت حرفه‌ای لازم برخوردار نباشد، یا مؤسسه حسابرسی با تنگناهای درآمدی مواجه باشد، درگیر معماهای اخلاقی و تضاد منافع می‌شود. این موقعیت شامل چهار وضعیت می‌باشد. اولین وضعیت هنگامی است که حسابرس مستقل از نتایج قضاوت‌ها و بررسی‌های دوره‌های قبل، در حسابرسی دوره جاری استفاده می‌کند. در این شرایط او بین ارزیابی مناسب بودن آنها برای استفاده در دوره جاری و استفاده از آنها بدون ارزیابی مجدد آنها، درگیر تضاد منافع می‌شود. دومین وضعیت هنگامی است که حسابرس مستقل در حال ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحبکار می‌باشد. در این شرایط او بین رعایت اصول حرفه‌ای (ارزیابی مناسب ساختار کنترل داخلی) و عدم رعایت آن (اتکا به ساختار کنترل داخلی بدون ارزیابی مناسب آن) با تضاد منافع مواجه می‌شود. سومین وضعیت هنگامی است که حسابرس مستقل در حال طراحی و اجرای آزمون‌های محتوی می‌باشد. در این شرایط او بین رعایت اصول حرفه‌ای (جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب) و زیر پا گذاشتن اصول حرفه‌ای (اکتفا به شواهدی که راحت‌تر و کم‌هزینه‌تر به دست می‌آیند)، تضاد منافع را تجربه می‌کند. چهارمین وضعیت هنگامی است که حسابرس مستقل در حال هنگام تنظیم گزارش حسابرسی است. از آنجا که حسابرسان مستقل از یک طرف در صدد حداقل کردن ریسک اظهار نظر و گزارش حسابرسی و طرف دیگر حفظ روابط کاری و ادامه همکاری با صاحبکار خود هستند، ممکن است به هنگام تنظیم گزارش حسابرسی درگیر تضاد منافع شده و گزارش حسابرسی را به صورت دوپهلوی و مبهم ارائه نمایند. به این منظور عمدتاً در گزارش حسابرسی، بندهای متعدد با نتیجه‌گیری نادرست، بندهای نامفهوم و بندهای بدون اعلام آثار مالی گنجانده

می‌شود.

چهارمین موقعیت بروز تضاد منافع، مربوط به زمانی‌هایی است که حسابرس مستقل در حال انجام وظایف رسیدگی با چالش‌ها و تنگنایی‌هایی مواجه می‌شود. در این مواقع در صورتی که حسابرس مستقل از صلاحیت اخلاقی لازم برخوردار نباشد، درگیر معماهای اخلاقی و تضاد منافع می‌شود. این موقعیت شامل سه وضعیت می‌باشد. وضعیت اول هنگامی است که حسابرس مستقل اشتباهات با اهمیتی در قضاوت‌ها و بررسی‌های انجام شده قبلی کشف می‌کند. در این شرایط او بین افشای این اشتباهات و اقدام جهت رفع آنها و پنهان‌کاری، درگیر مسئله اخلاقی می‌شود. دومین وضعیت هنگامی است که حسابرس مستقل با فشارهای ناشی از بودجه زمانی مواجه می‌شود. در این شرایط او بین زیر پا گذاشتن اصول رفتار حرفه‌ای در انجام رسیدگی‌ها و گزارش نادرست زمان رسیدگی در راستای حفظ آبرو و اعتبار حرفه‌ای و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در انجام رسیدگی‌ها و گزارش درست زمان صرف شده، درگیر تضاد منافع می‌شود. وضعیت سوم هنگامی است که حسابرس مستقل به کاری گمارده شده که توان فنی انجام آن را ندارد. در این شرایط او بین ادامه کار و زیر پا گذاشتن آیین رفتار حرفه‌ای در انجام وظایف حرفه‌ای و انصراف از وظایف محوله، درگیر مسئله اخلاقی می‌شود.

نتایج این پژوهش هم‌راستا با نتایج پژوهش‌هایی است که تضاد منافع حسابرسان مستقل و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن را ناشی از منفعت‌گرایی در شرکت‌های حسابرسی (بوید، ۲۰۰۴)، روابط نزدیک و طولانی‌مدت بین صاحبکار و مؤسسه حسابرسی (آرل و همکاران، ۲۰۰۶؛ فیور-مارچسی و امبی، ۲۰۰۵)، امکان استخدام و برکناری مؤسسه حسابرسی توسط مدیریت صاحبکار (لنوکس، ۲۰۰۳؛ رونن، ۲۰۱۰ و بی و همکاران، ۲۰۱۳) و فشارهای تجاری وارد بر مؤسسه حسابرسی (بوید، ۲۰۰۴ و پیرس، ۲۰۰۷) دانسته‌اند.

۵.۳. پیشنهادهای پژوهش

۵.۳.۱. پیشنهادهای کاربردی

متأسفانه تضاد منافع حسابرسان مستقل و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن، خسارت‌های زیادی را برای شرکت‌ها، مؤسسات حسابرسی، حسابرسان مستقل و حرفه حسابرسی و جامعه به همراه دارد. در این پژوهش تلاش شد که از مجرای شناسایی عوامل زمینه‌ساز بروز تضاد منافع حسابرسان مستقل، موقعیت‌هایی که حسابرسان مستقل تضاد منافع را تجربه می‌کنند و نیز نحوه ارتباط آنها، راهکارهایی برای پیشگیری از وقوع تضاد منافع و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن ارائه شود. با عنایت به این که تنگنای درآمدهای مؤسسه حسابرسی، عدم صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان مستقل و عدم صلاحیت اخلاقی حسابرسان مستقل، سه عامل اصلی بروز تضاد منافع برای حسابرسان در موقعیت‌های مختلف هستند، بنابراین اندیشیدن راهکارهایی برای غلبه بر این عوامل و موقعیت‌ها، گام بلندی در پیشگیری از وقوع تضاد منافع برای حسابرسان مستقل و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن می‌باشد. بر این اساس پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌شود:

به شرکای مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود، سیاست‌های کسب درآمد خود را در مسیر برنامه‌ریزی و گسترش ارائه سایر خدمات و کاهش وابستگی‌ها به خدمات حسابرسی مستقل و صاحبکاران و نیز و گسترش فضای کاری در سایر استان‌ها تنظیم نماید. همچنین سیاست‌های مدیریت منابع انسانی مؤسسه را در جهت استخدام کارکنان دارای صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی پیش ببرند و دوره‌های آموزشی حرفه‌ای و اخلاقی اثربخشی را برای کارکنان خود برنامه‌ریزی کنند. بر اساس یافته‌های پژوهش، یکی از موقعیت‌های بروز تضاد منافع برای حسابداران مستقل هنگامی است که حسابرس مستقل با فشارهای ناشی از اختلاف نظر با صاحبکار مواجه می‌شود. بر این اساس به شرکا مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود، قبل از پذیرش کار حسابرسی، با برقراری ارتباط مؤثر با حسابرس پیشین و بررسی اعتبار و حسن شهرت مدیران و کارکنان صاحبکار، ارزیابی مناسبی از ریسک پذیرش کار انجام دهند. انتخاب مناسب تیم‌های رسیدگی و حضور مؤثر شریک حسابرسی در طول فرآیند رسیدگی، می‌تواند در پیشگیری از بروز تضاد منافع و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن در موقعیت‌های اجرای فرآیند رسیدگی و مواجه حسابرس مستقل با چالش‌های انجام وظایف، بسیار کمک‌کننده باشد.

به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود با ارتقای آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و ارتقای اثربخشی دوره‌های آموزشی خود، در راستای ارتقای صلاحیت اخلاقی و حرفه‌ای حسابداران مستقل تلاش کند. همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود با ارتقای اثربخشی نظارت‌های مستمر خود بر عملکرد مؤسسات حسابرسی، ریسک رفتارهای غیراخلاقی حسابداران مستقل را کاهش دهد.

از آنجا که افرادی که در مؤسسات حسابرسی مشغول به کار می‌شوند، عوماً فارغ‌التحصیلان دانشگاهی هستند، به جامعه دانشگاهی و تصمیم‌سازان رشته حسابداری پیشنهاد می‌شود که ارتقای اخلاق حرفه‌ای دانشجویان را در برنامه‌های آموزشی و پژوهشی خود بگنجانند.

۵.۳.۲. پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای زیر جهت انجام پژوهش‌های آتی به ارائه می‌شود: در این پژوهش به شناسایی عوامل و زمینه‌های بروز تضاد منافع برای حسابداران مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پرداخته شد. نتایج این پژوهش بستر لازم برای ادامه پژوهش‌ها در این حوزه را فراهم کرده است. بر این اساس به پژوهش‌گران علاقه‌مند به حوزه اخلاق حرفه‌ای پیشنهاد می‌شود، با مد نظر قرار دادن تمام جوانب مربوط به موضوع، همچون صاحبکاران، مؤسسه حسابرسی، حسابرس مستقل، مجامع حرفه‌ای و دانشگاهی، شرایط کلان اقتصادی و اجتماعی و به پژوهش و ارائه راهکارهایی جهت کنترل این عوامل و موقعیت‌ها بپردازند.

در این پژوهش به بررسی عوامل و موقعیت‌های تضاد منافع حسابداران مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و ارتباط آنها پرداخته شد. با توجه به اهمیت موضوع، پیشنهاد می‌شود عوامل و موقعیت‌های تضاد منافع در میان حسابداران حرفه‌ای شاغل در

سایر حوزه‌ها، مانند حسابربان داخلی، ممیزان مالیاتی و حسابداران شاغل در بنگاه‌ها و سازمان‌ها نیز مورد بررسی قرار گیرد. همچنین 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 عوامل و موقعیت‌های تضاد منافع حسابربان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی بپردازند.

۴.۵. محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش در دو بخش کمی و کیفی انجام 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 حسابربان داخلی، حسابربان 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 بخش کمی پژوهش، مهمترین محدودیت پژوهش ناشی از محدودیت ذاتی پرسش‌نامه، یعنی سوگیری پاسخ‌دهندگان در پاسخ‌گویی بوده است. از آنجا که موضوع پژوهش و گویه‌های پرسش‌نامه در خصوص چالش‌های اخلاقی حسابربان مستقل بوده است، با توجه به حساسیت موضوع، ممکن است پاسخ‌ها با قدری سوگیری پاسخ‌گویان همراه بوده باشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی، حسین، خلیل‌پور، مهدی، تقی‌پوریان، یوسف. (۱۳۹۱). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی، فصلنامه اخلاق در علوم و فن‌آوری، سال ۷، شماره ۳، ۸-۱.
۲. بهاری سجه‌رود، محمدعلی، خوزین، علی، جمادوردی گرگانی، دوجی و نادریان، ارش، (۱۴۰۱)، شناسایی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابربان با تأکید بر فضای اخلاقی از طریق رویکرد تحلیل کیفی محتوا، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۴۳، ۳۶۵-۳۷۸.
۳. حساس یگانه، یحیی و عموزاده مهدیرچی، شهرام، (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای (اخلاقی) حسابربان و فشارهای وارده بر حسابربان بر آنها، فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۷، شماره ۶۷، ۲۶-۱.
۴. داوری، علی و رضازاده، آرش، (۱۳۹۶). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، تهران: جهاد دانشگاهی.
۵. درخشان‌مهر، آرش، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، بحری ثالث، کمال، قلاوندی، حسن، (۱۳۹۸). تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابربان مستقل، دانش حسابرسی، سال ۱۹، شماره ۷۶، ۲۳۰-۱۹۵.
۶. رحمانی‌سرشت، حسین، شاکری، المیرا و آذری‌راد، شهرام، (۱۳۹۷). اثروپذیری‌های دموگرافیک فردی، متغیرهای سازمانی و اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی؛ (مطالعه موردی: حسابداران شرکت‌های صنعتی

۷. تبریز). فصلنامه مدرس علوم انسانی (پژوهش‌های مدیریت در ایران)، دوره ۲۲، شماره ۲، ۱-۲۹.
۸. رضوی‌زاده، نفیسه، نونهال‌نهر، علی اکبر، (۱۳۹۵). تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فن‌آوری، سال ۱۱، شماره ۲، ۱۳۴-۱۲۳.
۹. سپاسی، سحر و حسینی، حسن، (۱۳۹۵). رابطه باورهای دینی مدیران با رفتارهای مدیریت سود، حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۱، شماره ۲، ۱۷-۴۰.
۱۰. فرج‌زاده دهکردی، حسین و اسمعیلی کجی، محمد، (۱۳۹۳). رابطه متقابل معنویات و مادیات با تصمیم‌گیری اخلاقی. اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۹، شماره ۳، ۱۱-۱.
۱۱. کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۵). آیین رفتار حرفه‌ای، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱-۳۲.
۱۲. گلپایگانی، آیدا؛ رحمانی‌نیا، احسان و پورزمانی، زهرا (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی، ۱ (۲)، ۸۵-۵۷.
۱۳. مرادی، مهدی و مرندي، زکيه، (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان فرهنگ در دانشگاه اسلامی، دوره ۷، شماره ۱، ۱۹-۳۲.
۱۴. مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا، (۱۳۹۷). بررسی تأثیر منبع کنترل، تجربه و میزان تحصیلات حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنان. حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۵، ۱۳۱-۱۵۰.
۱۵. نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه، (۱۳۹۶). بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی درک‌شده توسط حسابداران. حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۴، ۹۷-۱۲۱.

ب- منابع خارجی:

1. Ahmad, M. (2015). The impact of ex-auditors' employment with audit clients on perceptions of auditor independence in Malaysia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, (172): 479-486.
2. 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.
3. Aras, G., Muslumov, A. (2005). The analysis of factors affecting ethical judgment: The Turkish evidence. *Representation of Social Responsibility*, 161-172.
4. Arel, B., Brody, R., Pany, K. (2006). Findings on the Effects of Audit Firm Rotation on the Audit Process under Varying Strengths of Corporate Governance. *Advances in Accounting*, 22: 1-27.
5. Awasthi, V. (2008). Managerial decision-making on moral issues and the effects of teaching ethics. *Journal of Business Ethics*, 78(1-2): 207-223.
6. Ayal, S., Gino, F. (2012). Honest rationales for dishonest behavior, To appear in M. Mikulincer & P. R. Shaver (Eds.), *The Social Psychology of Morality: Exploring the Causes of Good and Evil*. Washington, DC: American Psychological Association, 149-166.
7. Bae, G.S., Kallapur, S., Rho, J. (2013). Departing and Incoming Auditor Incentives, and Auditor-Client Misalignment under Mandatory Auditor Rotation: Evidence from Korea. Working Paper. Social Science Research Network.
8. Bazerman, M. H., Morgan, K., & Loewenstein, G. F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38(4): 89-94.
9. Bazerman, M.H., Gino, F. (2012). Behavioral Ethics: Toward a Deeper Understanding of Moral Judgment and Dishonesty. *Annual Review of Law and Social Science*, 8: 85-104.
10. Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D. (2000). Preventing Fraudulent Financial Reporting. *CPA Journal*, 70(12): 14-21.
11. Beattie, V., Fearnley, S. (2002). Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. Institute of Chartered Accountants in England & Wales: London, UK. ISBN 9781841521381.

12. Boyd, C. (2004). The Structural Origins of Conflicts of Interest in the Accounting Profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3): 377-398.
13. Church, B.K., Jenkins, J.G., McCracken, S.A., Roush, P.B., Stanley, J.D. (2015). Auditor Independence in Fact: Research, Regulatory and Practice Implications Drawn from Experimental and Archival Research. *Accounting Horizons*, 29(1): 217-238.
14. Clements, C.E., Neill, J.D., Stovall, O.S. (2012). Inherent Conflicts of Interest in the Accounting Profession. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 28(2): 269-276.
15. 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.
16. Corbin, J., Strauss, A., (1998). Grounded Theory Research: Procedures, Canons, and Evaluative Criteria. *Qualitative Sociology*, 13(1): 85-89.
17. Curtis, S., Gesler, W., Smith, G., Washburn, S. (2000). Approaches to sampling and case selection in qualitative research: examples in the geography of health. *Social Science & Medicine*, 50(7-8): 901-1000.
18. Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C., Higgs, J.L. (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.
19. Davis, S., DeZoort, F.T., Kopp, L.S. (2006). The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants' Creation of Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1): 19-35.
20. Enwereuzor, I.K., Onyishi, I.E., Albi-Oparaocha, F.C., Amaeshi, K. (2020). "Perceived leader integrity as a mediator between ethical leadership and ethical climate in a teaching context. *BMC Psychol.* 8(1): 1-11.
21. Favere-Marchesi, M., Emby, C.E.N. (2005). The Impact of Continuity on Concurring Partner Reviews: An Exploratory Study. *Accounting Horizons*, 19(1): 1-10.
22. Fearnley, S., Brandt, R., Beattie, E. (2002). Financial regulation of public limited companies in the UK: A way forward post-Enron. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 10(3): 254-265.
23. Fiolleau, K., Kaplan, S.E., (2016). Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students, *Journal of Business Ethics*, 142(2): 259-276.
24. Florio, C.V.D. (2012). Conflicts of Interest and Risk Governance. US Securities and Exchange Commission, Available at: [https://sec.gov/News/Speech/Detail/Speech/1365171491600]
25. Ghazali, M., Anum, N. (2021). Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: some Malaysian evidence. *International Journal of Social Economics*, 48(3), 384-398.
26. Goto, S. (2004). A behavioral risk management system. Available at: [http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac:119284]
27. Haeridištia, N., Fadjarenie, A. (2019). the Effect of Independence, Professional Ethics and Auditor Experience on Audit Quality. *Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2): 24-27.
28. Hansen, G.R., Johnson. R.N. (2011). Audit fees and engagement profitability: An approach to strengthen compliance with standards of ethical behavior. *The CPA Journal*, (August): 64-67.
29. Henseler, J., Ringle, C., Sinkovics, R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *New Challenges to International Marketing*. 20(3): 277-320.
30. IESBA. (2018). 2018 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. International Federation of Accountants.
31. Jepma, M., Lopez-Sola, M. (2014). Anxiety and framing effects on decision making: insights from neuroimaging. *The Journal of Neuroscience: The Official Journal of the*

- Society for Neuroscience, 34(10): 3455–3456.
32. Lennox, C. (2003). Opinion Shopping and the Role of Audit Committees When Audit Firms Are Dismissed: The US Experience. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
33. Lennox, C. (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms, *Journal of Accounting and Economics*, 39(2): 201–231.
34. Lo, B., Field, M.J. (2009). Conflict of Interest in Medical Research, Education and Practice. The National Academies Collection: Reports funded by National Institutes of Health. Available at: [http://www.ncbi.nlm.nih.gov/books/NBK22942]
35. Marques, P., Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2): 227–242.
36. Moore D.A., Tanlu L., Bazerman M. (2010). Conflict of Interest and the Intrusion of Bias. *Judgment and Decision Making*, 5(1): 37–53.
37. Oboh, C.S., Ajibolade, S.O., Otusanya, O.J. (2020), "Ethical decision-making among professional accountants in Nigeria: the influence of ethical ideology, work sector, and types of professional membership", *J. Financ. Report. Account*, 18(2): 389–422.
38. Perle, S. (2004). Morality and ethics: An introduction, *Dynamic Chiropractic*, 22(6): 24–25.
39. Pierce, A. (2007). Ethics and the professional accounting firm: A literature review. Edinburgh, United Kingdom: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
40. Pierce, B., Sweeney B. (2010). The Relationship between Demographic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants. *International Journal of Auditing*, 14(1): 79–99.
41. Pojman, L.P. (1995). *Ethical theory: Classical and contemporary readings* (2nd ed.), Belmont, CA: Wadsworth Publications.
42. Ronen, J. (2010). Corporate Audits and How to Fix Them. *Journal of Economic Perspectives*, 24(2): 189–210.
43. Schminke, M., Arnaud, A., Kuenzi, M. (2007). The Power of Ethical Work Climates. *Organizational Dynamics*, 36(2): 171–186.
44. Sikka, P. (2004). Some questions about the governance of auditing firms, *International Journal of Disclosure and Governance*, 1(2): 186–200.
45. Silver, L., Valentine S. (2000). College students' perceptions of moral intensity in sales situations. *Journal of Education for Business*, 75(6): 309–314.
46. Smith, M., Lee, H. (2009). Aspects of accounting code of ethics in Canada, Egypt, and Japan. *Internal Auditing*, 24(6): 26–34.
47. Stuart, I., Stuart, B., Pedersen, L. (2014). *Accounting Ethics*, John Wiley & Sons Ltd, Chichester, West Sussex, UK.
48. Tepalagul, N., Lin, L. (2014). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1): 101–121.
49. Thagard, P. (2007). The Moral Psychology of Conflicts of Interest: Insights from Affective Neuroscience. *Journal of Applied Philosophy*, 24(4): 367–380.
50. Trevino, L.K., Nelson, K.A. (2007). *Managing business ethics: Straight talk about how to do it right* (4th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley and Sons.
51. Verwey, I.G., & Asare, S.K. (2022). The joint effect of ethical idealism and trait skepticism on auditors' fraud detection. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 381–395.
52. Young, J.J. (2005). Changing Our Questions: Reflections on the Corporate Scandals. *Accounting and the Public Interest*, 5(1): 1–13.