

Studying the conflict control of auditors' social ethics (SEM approach)

- Ahad Samadi Farokhran^۱
- Asgar Pakmaram^۲
- Rasol Abdi^۳
- Ali Jafari^۴

Abstract

The main purpose of this research is to validate and fit the conflict control model of auditors' social ethics. This research is practical and in terms of data collection method, it is descriptive-analytical based on structural modeling approach. The time period of the research is ۱۴۰۲. In order to understand the relationship between the constructs of the extracted model, a context-based approach of phenomenological strategy was used. The data collection tool was a researcher-made questionnaire, and for this purpose, ۱۸۴ experts were used to collect data, who were selected using available sampling method. The research data was analyzed using coding method and Smart-PLS software. The results of the research showed that the constructs of auditors' social ethics conflict control model in the form of a model derived from the context-based approach have validity and validity. The results of the present study can help auditors and other users of financial information to better understand the social ethics conflict control framework for the auditing field

Key words: professional ethics, social ethics, structural modeling

^۱ Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

^۲ Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

^۳ Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. abdi@bonabiau.ac.ir

^۴ Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

مطالعه کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان (رویکرد مدل یابی ساختاری)

- احد صمدی فرخران^۱
- عسگر پاک مرهم^۲
- رسول عبدی^۳
- علی جعفری^۴

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، اعتباریابی و برازش مدل کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان می باشد. این پژوهش کاربردی بوده و از نظر روش گردآوری داده، توصیفی-تحلیلی مبتنی بر رویکرد مدل یابی ساختاری می باشد. مقطع زمانی پژوهش سال ۱۴۰۲ می باشد. برای درک ارتباط بین سازه های الگوی مستخرج از رویکرد زمینه بنیان از استراتژی پدیدار نگاری استفاده شد. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه محقق ساخته بوده و به این منظور جمع آوری داده ها از ۱۸۴ نفر از خبرگان بهره گرفته شده که با استفاده از روش نمونه گیری در دسترس انتخاب شده اند. داده های پژوهش با استفاده از روش کدگذاری و با بهره گیری از نرم افزار Smart-PLS مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که سازه های الگوی کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان در قالب مدل مستخرج از رویکرد زمینه بنیان از اعتبار و صحت برخوردار است. نتایج پژوهش حاضر می تواند به حسابرسان و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی در درک بهتر چارچوب سازی کنترل تعارض اخلاق اجتماعی در قبال حوزه حسابرسی کمک نماید.

واژه های کلیدی: اخلاق حرفه ای، اخلاق اجتماعی، مدل یابی ساختاری

^۱ - گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

^۲ - گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

^۳ - گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول) abdi@bonabiau.ac.ir

^۴ - گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

اخلاق حرفه‌ای استانداردهای رفتار شخصی و سازمانی مورد انتظار متخصصان را در برمی‌گیرد (انستیتو رویال، ۲۰۱۳). کلمه حرفه‌ای در اصل به یک دستور مذهبی اطلاق می‌شود. نکته قابل توجه این است، تحلیل ذینفعان دامنه‌ای از متدولوژی‌های مختلف برای تحلیل علایق و منافع ذینفعان را در بر گرفته و تعیین می‌کند کدام منافع باید در زمان تصمیم‌گیری در اولویت قرار گیرد (تاپانیناهو و کوجالا، ۲۰۱۹).^۱ به عبارت دیگر، تمرکز بر کنترل تعارض منافع می‌تواند ضمن اینکه به مسیر نظارت‌های اثربخش حاکمیت شرکتی جهت دهد، در عین حال می‌تواند سبب ایجاد ثبات هژمونیک در ساختارهای حاکمیتی گردد تا در بلندمدت اعتماد و اطمینان ذی‌نفعان نسبت به برابری و تقارن اطلاعات با شرکت ایجاد گردد. اگرچه در پژوهش‌های گذشته رویکردهای مختلفی برای تحلیل ذینفعان توسعه داده شده است، اما بطور کلی، به دلیل تبعیض ناشی از افشای اطلاعات در درون ساختارهای عملکرد مالی شرکت‌ها، غالباً منافع ذی‌نفعان دچار تبعیض تصمیم‌گیری یا فرصت‌طلبی‌هایی می‌گردد که در عین اینکه باعث تحمیل ضرر و زیان به سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌گردد، در عین حال به افزایش جذابیت‌های بازار سرمایه نیز می‌تواند منجر شود (عرب‌کیاسری و عبدی، ۱۳۹۴). زیرا فقدان نظارت‌های اثربخش سبب می‌گردد تا انگیزه‌های سرمایه‌گذاری‌ها کاهش یابد. احمد و کوهن^۲ (۲۰۱۹) معتقدند هژمونی قدرت ساختارهای حاکمیتی در شرکت‌ها ضمن اینکه می‌تواند به دلیل احاطه کامل بر کارکردهای تصمیم‌گیری مدیران، تحلیل مناسبی از منافع مورد انتظارات ذینفعان داشته باشد، به ایجاد یکپارچگی راهبری شرکتی کمک کند تا فرآیندهای عملکردی و گزارشگری شرکت متناسب با استانداردها و رویه‌های هنجار مالی و الزامات بازار به ذی‌نفعان ارائه گردد تا عدم تقارن اطلاعاتی کاهش یابد. در پی ارائه تئوری نمایندگی، روابط نمایندگی به صورت گسترده تری موضوعات مختلف ادبیات مالی را تحت تأثیر قرار داد و به تدریج و بخصوص با پدیدار شدن رسوایی‌های مالی و ورشکستگی‌های شرکت‌ها و سوء استفاده‌ها و فسادهای مالی که در اواخر قرن بیستم رخ داد، بحث حاکمیت شرکتی (نظام هژمونیک) نیز توجه بیشتری را به خود معطوف نمود. جدایی مدیریت از مالکیت مباحث تضاد منافع را مطرح نمود و لزوم توجه به نظارت و کنترل سهامداران بر مدیران را بیشتر نمود. در این راستا، رویکردها و روش‌های جدیدی برای ارزیابی عملکرد و هم‌نوا کردن منافع سهامداران و مدیران مطرح گردید و مدیریت بر مبنای ارزش و حداکثر سازی ثروت سهامداران در ادبیات مالی جایگاه تازه‌ای یافت و در نهایت اصول و رویه‌های حاکمیت شرکتی (هژمونیک) توسعه یافت. مفهوم اولیه ارکان راهبری در طیفی گسترده، به صورت شبکه‌ای از

^۱ Tapaninaho and Kojala

^۲ Ahmad adnd Kohen

روابط تعریف شده که نه تنها یک شرکت و مالکان آن، بلکه تمام ذی‌نفعان از جمله کارکنان، مشتریان، مردم، جامعه و... را در بر می‌گیرد (ناظمی و همکاران، ۱۳۹۳). مهمترین رکن این نظام، مدیران هستند که تصمیمات آنها می‌تواند در حیطه ای وسیع تاثیرگذار باشد و در مورد آن نیز می‌بایست به طیف عظیمی از صاحبان منافع پاسخگو باشد (براینت کوچر و همکاران، ۲۰۱۹)^۱ اما آیا مدیران نسبت به وظایف و پاسخگویی نسبت به سهامداران و سرمایه گذاران و به طور کلی ذی‌نفعان پاسخگو هستند؟ این دست از سوالات همواره یکی از مهمترین چالش های هزینه های نمایندگی به خصوص در بازار سرمایه است. جایی که مدیرعامل به عنوان یک نماینده بایستی محافظ و حامی حقوق سهامداران و سرمایه گذاران باشد و در جهت حداکثرسازی ثروت آنان تلاش نمایند. اما معمولاً مدیران عامل شرکتها همواره در تضاد بین منافع خود با سهامداران عمل می نمایند. فضایی که همواره ممکن است، برای ذی‌نفعان مشهود نباشد و مدیرعامل در عین به نمایش گذاشتن تصمیم گیری های خیرخواهانه برای شرکت و سهامداران، منافع خود را دنبال کنند (آلپاینر^۲، ۲۰۱۸). از منظر دیگر، در میان سهامداران آنچه مورد توجه و از نکات چالش برانگیز در مبحث مالکیت است، عمدتاً سهم مدیران از مالکیت شرکتها است. چراکه نقش مدیران بسیار حائز اهمیت در عملکرد و مسیر حرکت آتی شرکت است. در واقع بر مبنای تئوری ثبات هژمونیک، مدیران باید دارای جایگاه محکمی در عرصه مدیریت به عنوان سکندار و تصمیم گیرنده باشند، تا بتوانند برنامه ها و طرح های توسعه ای خود را به جلو هدایت نمایند، اما در عین حال می‌بایست به انگیزه‌های فرصت طلبانه مدیران برای خارج نشدن از مسیر اصلی نیز توجه نمود. مدیران از یک سو به اطلاعات درونی و اخبار پنهانی شرکت دسترسی دارند و از سوی دیگر از قدرت تصمیم گیری زیادی نیز برخوردار هستند، به همین دلیل لزوم توجه به رویکرد در تثبیت و تحکیم جایگاه مدیران در شرکت بسیار حائز اهمیت است (گل خندان، ۱۳۹۶). در واقع فرایند هژمونیک به دنبال ایجاد سازوکارهایی است، که این اطمینان را پدید آورد که شرکتها سرمایه های خود را در جایگاه های مناسب که منجر به سودآوری کاراتر و اثربخش تر و پویا تر می‌شود، سرمایه گذاری کنند. به علاوه، این اطمینان را به وجود می آورد که شرکتها دامنه وسیعی از گروه های ذینفع و هم چنین کل جامعه را در نظر گرفته و هیات مدیره در برابر سهامداران و شرکت پاسخگو باشد. چنین المانهایی به نوبه خود این اطمینان را ایجاد می کند که شرکتها در کل در جهت منافع جامعه فعالیت می کنند و موجب جذب منابع مالی پر بازده و جلب اطمینان سرمایه گذاران و جذب سرمایه های بلند مدت می شوند. در چنین شرایطی انتظار می رود که شرکت هایی که از المانهای هژمونیک بهتر و منسجم تری برخوردارند، مدیران خود را تشویق و وادار

^۱ Brayant

^۲ Plpainer

به اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری پویا و بهینه می‌کنند و از وقوع بیش سرمایه‌گذاری در پروژه‌های با ارزش فعلی خالص منفی جلوگیری می‌نمایند. حرفه حسابداری نقش مهمی در فرآیند هشداردهی دارد. حسابداران و حسابرسان محتمل است شاهد سوء رفتارهای مرتبط با حسابداری باشند، در نتیجه آنها فرصت مناسبی برای هشداردهی در خصوص سوء رفتارها دارند.

از این رو با عنایت به عدم توجه به کنترل تعارض اخلاق اجتماعی در حسابداری در ایران، مسئله این پژوهش چگونگی درک میزان تعارض حسابرسان در قبال اخلاق اجتماعی مدیریت با اعتباریابی و با در نظر گرفتن الگوی استخراج شده به کمک رویکرد زمینه بنیان، پژوهش حاضر مؤلفه‌هایی را مورد آزمون قرار داده که در تحقیقات قبلی آزمون نشده است و موارد مشابهی برای آن وجود ندارد؛ لذا، در این پژوهش چارچوب‌سازی کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان آشکار می‌شود؛ بنابراین به توجه به مطالب فوق، مسئله این پژوهش را می‌توان درک چگونگی کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان تعریف کرد؛ بنابراین با توجه به مطالب فوق، این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که آیا الگوی ارائه شده مبتنی بر رویکرد زمینه بنیان در چارچوب‌سازی مدل کنترل تعارض اخلاق اجتماعی در حسابداری مناسب است؟ به منظور پاسخ به این سؤال، از رویکرد مدلی ساختاری بهره گرفته خواهد شد. از این رو، انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به کلیه حسابرسان، مدیران، تحلیل‌گران مالی، ذی‌نفعان و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در درک بهتر چارچوب‌سازی کنترل تعارض اخلاق اجتماعی در حوزه حسابداری کمک نماید. پژوهش حاضر با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون فرضیه‌ها پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی بیان می‌گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حرفه حسابداری همواره تحت فشار جلب اعتماد عمومی قرار داشته است. این فشار با ظهور بحران‌های مالی؛ مانند سقوط بازار سهام در بورس اوراق بهادار نیویورک در سال ۱۹۸۲ و رشکستگی اخیر شرکتهای بزرگی مانند انرون و ورلدکام در سال‌های گذشته و سوءاستفاده‌های مالی تشدید یافته است. در این گونه موارد، مسئولیت پیدایش این بحران و نابه سامانی‌های مالی، به گونه عمده به سمت عدم کفایت گزارشگری اطلاعات مالی، نبود استانداردهای حسابداری و حسابداری مناسب و عملکرد ناکافی حسابرسان، سوق پیدا کرده است. نتیجه این امر، از دست رفتن اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و حسابداری بوده است. مهمترین راهکارهایی که تا کنون برای بازگشت اعتماد عمومی مورد استفاده قرار گرفته است، اقداماتی در راستای تجدید نظر در سازمان دهی و تشکیلات مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری و حسابداری، بهبود گزارشگری مالی و تدوین قانونها، استانداردها و دستورالعملهای جدید حسابداری و حسابداری بوده است (نمازی و رجب



دوری، ۱۳۹۷). با وجود این، وضع این قوانین و مقررات نتوانسته است از فسادهای مالی و فروپاشی شرکتها جلوگیری نماید و بحران‌های مالی اخیر نیز شاهد این ادعا است. افزون بر این، روی آوردن به این راهکار با چند مشکل جدی زیر روبه رو است که یکی از اصلی‌ترین آن‌ها روی آوردن به اخلاق است. اخلاق، مبحث مشترک و موردنیاز در تمام حرفه‌های فعال در دنیا است زیرا چنانچه در یک حرفه اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد وگرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود (اسکندری، ۱۳۹۱). گسترش اخلاق می‌تواند برای حرفه حسابرسی بسیار مؤثرتر باشد، زیرا اصول اخلاقی مانند صداقت، راستگویی، نیکی، زیبایی و شجاعت به اعماق وجود حسابرس رخنه کرده و از زمان طفولیت از خانواده شروع شده و تحت تأثیر عواملی چون مدرسه، دوستان، مذهب و نهادهای عمومی و فرهنگی که برگرفته از سازه‌های بومی و ملی است، پیوند بسیار مستحکمی یافته است؛ بنابراین، احتمال پایداری حسابرسی به اصول اخلاقی می‌تواند بیشتر باشد. باتوجه به موارد بیان شده و پیشینه طولانی حسابرسی در دنیا، پژوهش و انتشار یافته‌های مربوط به اخلاق حرفه‌ای آن موضوع جدیدی نیست. در شرایط امروزی لزوم گسترش امور پژوهشی در جامعه امری ضروری است و بدون شک نشریه‌های پژوهشی هر رشته، نقش مهمی در تثبیت و ترویج آن در جامعه ایفا می‌کنند (رجب‌ذری و روستامیمندی، ۱۳۹۴).

به‌طور کلی اخلاق در حسابرسی، برگرفته از مبانی اصول کلی بحث علم اخلاق است و به سه حوزه فرا اخلاق، اخلاق تجویزی (هنجاری) و اخلاق کاربردی تقسیم می‌شود. فرا اخلاق عبارت است از مطالعه زبان اخلاق. این شاخه اخلاق دربرگیرنده بررسی ماهیت اخلاق و روابط و قوانین استدلال قیاسی اخلاق است (نمازی و رجب‌ذری، ۱۳۹۷). وجود انگیزه‌های فرصت‌طلبانه باعث می‌شود ارائه گزارش‌های حسابرسی به شیوه اقناع شده ارائه گردد. به عبارت دیگر اقناع به‌عنوان یکی از شیوه‌های تبلیغاتی حسابرسان محسوب می‌شود که می‌توانند باعث ایجاد مزیت رقابتی گردد (گرفیندر و همکاران، ۲۰۱۸). اقناع، فرایندی ارتباطاتی است که در آن یک منبع شواهد و نتایجی را بیان می‌کند و هدفش تأثیر بر احساسات مخاطبان و ایجاد تغییر در رفتار آنان است (فراتی و همکاران، ۲۰۱۷). پیام‌های اقناعی دلیل نمی‌آورند، بلکه با دست‌کاری نمادها و عواطف انسانی به اقناع مخاطبان خود می‌پردازند. اقناع بیشتر در علوم سیاسی کاربرد دارد، اما با گذر زمان امروزه این موضوع تئوریک در مباحث مالی و بازرگانی بسیار موردتوجه قرار گرفته است (آرند و هارتمن، ۲۰۰۷).

مدیریت تعارض مهارتی است که هر سازمانی به آن نیاز دارد، زیرا هیچ سازمانی بدون وجود تضاد واقعاً وجود ندارد. مدیریت تعارض سازمانی چارچوب کلی ورود و درمان جامع است که به‌وسیله آن به حل مشکلات و اختلافات بستگی دارد (لاچانینووا و همکاران، ۲۰۱۹). فضای اخلاقی سازمان را نمی‌توان عالی توصیف کرد. بسیاری از مشکلات اخلاقی ممکن است در بسیاری از شرکت‌ها و مدیریت مشاهده شود، مانند اقدامات غیرقانونی، جرایم سایبری، عدم ایمنی در محل کار، مانند مسئولیت قانونی و سایر روش‌های متقلبانه. به دنبال ایجاد رسانه‌های اجتماعی و پذیرش گسترده،

نگرانی‌ها در مورد اخلاق سایبری به طور قابل توجهی افزایش یافته است (نصیر و قندور، ۲۰۱۹). در نتیجه، مشکلات اخلاقی در مدیریت مدرن در حال تبدیل شدن به یک موضوع اصلی است. معضلات اخلاقی و شیوه‌های آنها در سازمان‌های مختلف اخیراً توجه را به خود جلب کرده است؛ زیرا اکنون به راحتی در رسانه‌های اجتماعی افشا می‌شوند (براون و همکاران، ۲۰۲۱). ممکن است تأثیر مخربی بر محل کار داشته باشد، به طوری که سازمان‌ها شهرت و محبوبیت خود را از دست می‌دهند و در نتیجه تعداد مشتریان کاهش می‌یابد، کسب و کار از دست می‌رود و درآمد کاهش می‌یابد (آووترا و همکاران، ۲۰۲۱). نمونه‌های مختلفی از شکست و تعطیل شدن شرکت‌ها به دلیل مشکلات اخلاقی، مانند یک شرکت بزرگ انرژی آمریکایی (براون و همکاران، ۲۰۲۱). تعارض اخلاقی محل کار قبلاً در بحث بر سر وظایف کاری، فرایندها و روابط شخصی مورد مطالعه قرار گرفته است (کیم و همکاران، ۲۰۱۵).

رحیمی و آقایی (۱۴۰۳)، در پژوهشی به ارائه مدل رعایت اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان تحت تاثیر ویژگی‌های شخصیتی و هوش حساب‌برسان پرداخته و به این نتیجه دست یافتند که باتوجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاکی از آن بوده است که بین ویژگی روان رنجوری و رعایت اخلاق حرفه‌ای ارتباط معنادار وجود ندارد اما بین ویژگی برون گرایی و رعایت اخلاق حرفه‌ای ارتباط معنادار وجود دارد. همچنین، طبق نتایج بین ویژگی تجربه پذیری و رعایت اخلاق حرفه‌ای و بین ویژگی توافق پذیری و رعایت اخلاق حرفه‌ای ارتباط معنادار وجود دارد. بین ویژگی با وجدان بودن و رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز ارتباط معنادار وجود دارد. وفائی بخش و محمدی (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان تاثیر ماکیاولیسم بر خشم اخلاقی حسابداران رسمی: مقایسه تطبیقی بخش دولتی و خصوصی انجام دادند که نتایج پژوهش حاضر تاثیر منفی و معنی دار شخصیت ماکیاولیایی بر خشم اخلاقی در هر دو گروه حسابداران رسمی شاغل در بخش دولتی و شاغل در بخش خصوصی را نشان می‌دهد. همچنین، نتایج بیانگر این است که هر چه رتبه شغلی و سابقه حساب‌برسان شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی افزایش یابد، خشم اخلاقی آنها نیز افزایش می‌یابد. بر طبق نتایج به دست آمده از این تحقیق، ویژگی شخصیتی منفی ماکیاولیسم حساب‌برسان، پیش‌بینی کننده خشم اخلاقی آنهاست که بر واکنش اخلاقی آن‌ها در مواجهه با بی عدالتی-ها و تخلفات اخلاقی تاثیر منفی دارد. نتایج این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی در اختیار قانون-گذاران حرفه قرار دهد تا در برنامه ریزی‌ها و اقدامات خود در جهت بهبود قضاوت‌ها و تصمیم‌های اخلاقی، تقویت احساسات خشم اخلاقی و نقش قدرتمند ماکیاولیسم بر آن را در نظر بگیرند. اسدی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان ارزیابی مدل اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حساب‌برسان داخلی انجام دادند که هدف از این پژوهش ارزیابی مدل اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حساب‌برسان داخلی است. این پژوهش از نظر روش‌شناسی مبتنی بر نتیجه، توسعه‌ای و از نظر نوع داده ترکیبی است. در بخش کیفی پژوهش از طریق فراتحلیل و تحلیل دلفی و سپس بر اساس تحلیل دلفی، سعی شد در فرآیند تحلیل مدل

ساختاری تفسیری جامع، مولفه های مورد تأیید بخش کیفی اولویت بندی شوند. برای تعیین موثرترین اجزای شناسایی شده. جامعه هدف در این پژوهش در بخش کیفی ۱۲ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاه و در بخش کمی ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران بودند. نتایج نشان داد که مؤثرترین عامل شجاعت اخلاقی در اثربخشی حسابرسی داخلی، ادراک مثبت است. خودکارآمدی و منبع کنترل داخلی است که در سطح سوم ارزیابی ماتریسی قرار دارند. اگرچه این حوزه به لحاظ توسعه ادبیات نظری و مبنای عملی در کاهش شکاف گزارشگری مالی با حسابرس مستقل از اهمیت پژوهشی برخوردار است، اما کمتر پژوهشی در حسابرسی داخلی به این موضوع و انجام این پژوهش و توسعه آن در سطح حرفه‌ای پرداخته است.

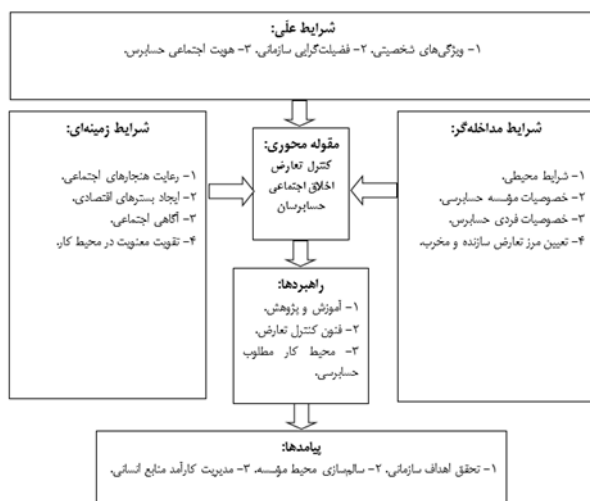
یولیاتی و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی انجام دادند که این مطالعه شواهد تجربی نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. تعهد به اخلاق و هوش هیجانی بر کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد. علاوه بر این، این مطالعه همچنین نشان می‌دهد که تعهد به اخلاق و هوش هیجانی به طور غیرمستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. غزنوی دوزنده (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان مدل تصمیم‌گیری انحرافی حسابرسان بر اساس تضاد منافع انجام داد که نتایج پژوهش آنان نشان داد فرایندهای شناختی، از جمله نتایج مثبت مورد انتظار، درک مشکلات تصمیم‌گیری منسجم و قضاوت اخلاقی، نقش میانجی بین تعارض منافع و تصمیم‌گیری انحرافی ایفا می‌کنند و از طریق این متغیرهای مداخله‌گر، تعارض منافع قابل نظارت و کاهش است. نتایج نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای با تأیید تمامی فرضیه‌ها مؤثرترین مؤلفه محسوب می‌شود. همچنین نشان داد که کاهش نتایج مثبت مورد انتظار، افزایش درک مشکلات و کاهش قضاوت اخلاقی حسابرسان در وظایف محوله منجر به تصمیمات انحرافی خواهد شد. اسناد و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان تأثیر ارتباطات اجتماعی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی انجام دادند که هدف از این پژوهش بررسی تأثیر روابط اجتماعی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرسودگی شغلی و تعهد حرفه‌ای حسابرسان است. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش ۱۲۰ نفر از حسابرسان مؤسسات حسابرسی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ است که برای تحلیل داده‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری و از روش بارون و کنی (۱۹۸۶) استفاده شده است. برای بررسی نقش میانجی یافته‌ها نشان می‌دهد که روابط اجتماعی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. هوش هیجانی و رفتار شهروندی سازمانی بر روابط اجتماعی حسابرسان تأثیر گذاشته است. از سوی دیگر، روابط اجتماعی حسابرسان تأثیر معناداری بر فرسودگی شغلی و تعهد حرفه‌ای حسابرسان داشته است. از سوی دیگر، تعهد حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، اما فرسودگی شغلی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد. علاوه بر این،

فرسودگی شغلی بر رابطه بین تعاملات اجتماعی حسابرسان و کیفیت حسابرسی تأثیری نداشت، اما تعهد حرفه‌ای حسابرسان بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و تعاملات اجتماعی حسابرسان تأثیر گذاشت. آریاک و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان تضادهای اخلاقی تجربه شده در بخش حسابرسی انجام دادند که نتایج نشان داد که حسابرسان اغلب به دلیل محتوای شغلی خود دچار تعارضات اخلاقی می‌شوند و افراد استراتژی‌های حل متفاوتی را مطابق با شرایط ترجیح می‌دهند. این مطالعه مدیران و بازرگانان را در مورد تعارضات اخلاقی و سبک‌های مدیریت تعارض به‌ویژه در زمینه حسابداری و حسابرسی راهنمایی می‌کند. همچنین مطالعه مرحله مقدماتی یک مطالعه جامع دیگر است.

۳- مدل و فرضیه‌های پژوهش

الگو، رابطه بین سطح نظری (تئوری) و کار جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات است. مدل‌ها شامل نشانه‌ها و علائم هستند، یعنی خصوصیات برخی از پدیده‌های تجربی (شامل اجزاء و ارتباط آن‌ها) به طور منطقی از طریق مفاهیم مرتبط با یکدیگر بیان می‌شود؛ بنابراین، مدل منعکس‌کننده واقعیت است و جنبه‌های معینی از دنیای واقعی را که با مسئله تحت بررسی ارتباط دارند منسجم می‌سازند و روابط عمده را در میان جنبه‌های مذکور روشن می‌کند و سرانجام امکان آزمایش تجربی تئوری را باتوجه به ماهیت این روابط فراهم می‌کند. بعد از آزمایش مدل درک بهتری از بعضی از قسمت‌های دنیای واقعی حاصل می‌شود. به طور خلاصه مدل دستگاهی است متشکل از مفاهیم، فرضیه‌ها و شاخص‌ها که کار انتخاب و جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز برای آزمون فرضیه را تسهیل می‌کند (خاکی، ۱۳۹۰؛ ۱۳). بنابراین باتوجه به استدلال فوق، فرضیه‌های تدوین شده و مبانی نظری در ردیابی و اعتباریابی الگوی کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان، مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل (۱) تدوین شده است:

پرتال جامع علوم انسانی



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

برای اعتباریابی کیفی این مدل پس از اجرای رویکرد زمینه بنیان، از روش دلفی استفاده شده است. سپس فرضیه‌های ذیل تدوین گردیده است:

- شرایط علی بر مقوله محوری (کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابربان) اثر دارد.
- مقوله محوری (کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابربان) بر راهبردها اثر دارد.
- شرایط مداخله‌گر بر راهبردها (کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابربان) اثر دارد.
- شرایط زمینه‌ای بر راهبردها (کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابربان) اثر دارد.
- راهبردها بر پیامدها (کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابربان) اثر دارد.

۴- روش‌شناسی

هدف پژوهش حاضر، پیش‌بینی روابط علی میان سازه‌های الگوی کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابربان است. این پژوهش برحسب هدف، کاربردی و از نظر روش‌های گردآوری داده‌ها، توصیفی - تحلیلی از نوع کمی مبتنی بر رویکرد مدلیابی ساختاری و همچنین، از روش پرسش‌نامه آنلاین ۶ و حضوری در مرحله گردآوری اطلاعات و رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی^۷ در مرحله استنتاج استفاده نموده است. در همین راستا به‌منظور پخش پرسش‌نامه در بین خبرگان حسابرسی شامل حسابربان درگیر با این پدیده و اساتید دانشگاه، از طریق شبکه‌های اجتماعی به صورت آنلاین و حضوری اطلاعات جمع‌آوری شد. مراجعات منتهی به پخش ۱۸۴ پرسش‌نامه بود. در مورد کفایت حجم نمونه در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز باید گفت، برای کسب نتایج معتبر و قابل‌تعمیم، طبق نظریه چن^۸ و همکاران (۲۰۰۳)، حجم نمونه باید نسبت ۱۰ مورد



به ازای هر پارامتر برآورد شده باشد و همچنین مطالعات دیگری نیز ۵ مورد را به ازای هر پارامتر پیشنهاد کرده‌اند (هیر و همکاران، ۱۴:۲۰۰۶، بنتلر و چو، ۹:۲۰۰۶). بنابراین، باتوجه به مدل ساختاری این پژوهش، مشاهدات (پرسش‌نامه) موجود (۱۸۴ مورد) به لحاظ آماری کفایت می‌کند.

۵- یافته‌های پژوهش

در جدول ۱، اطلاعات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری ارائه شده است.

جدول ۱- اطلاعات جمعیت شناختی

سابقه		سن			تحصیلات		جنسیت		ویژگی	
۲۱ سال به بالا	۱۱-۲۰	۱۰-۵	۵۶ به بالا	۴۶-۵۵	۳۰-۴۵	دکتری	کارشناسی ارشد	زن	مرد	فروانی
۰	۱۲	۸۸	۲	۳۸	۷۴	۱۷	۸۳	۱۶	۸۴	درصد
-		-			۱۸۴		۱۸۴		مجموع (تعداد)	

در روش‌شناسی مدل معادلات ساختاری، ابتداء به ساکن لازم است تا روایی سازه مورد مطالعه قرار گرفته تا مشخص شود نشانگرهای انتخاب شده برای اندازه‌گیری سازه‌های مورد نظر خود از دقت لازم برخوردار هستند. یعنی آیا سؤالات برای اندازه‌گیری متغیرها درست انتخاب شده‌اند یا خیر؟ برای نیل به این هدف از تحلیل عاملی اکتشافی استفاده گردیده است. در تحلیل عاملی اکتشافی برای استخراج عامل‌ها از روش مؤلفه‌های اصلی^۱ و برای چرخش عامل‌ها از روش واریماکس^۲ با نرمال‌سازی کیسر^۳ بهره گرفته شده است. ملاک تصمیم‌گیری در مورد بقیه حذف سؤالات پرسش‌نامه از تحلیل عاملی؛ مقادیر اشتراک استخراجی^۴ آن‌هاست. بدین ترتیب که اگر مقدار اشتراک استخراجی هر یک از سؤالات کمتر از (۰/۵) باشد، آن سؤال را از تحلیل عاملی کنار می‌گذاریم. همچنین ملاک تصمیم‌گیری در مورد دسته‌بندی سؤالات، مقادیر ویژه بالاتر از (۱) و نمرات عاملی بالاتر از (۰/۴) در نظر گرفته شده است. نتایج آزمون تحلیل اکتشافی در جداول (۲) نمایان است. جهت اینکه نشان دهیم هر سؤال پرسش‌نامه در کدام عامل جای گرفته است، بیشترین بار عاملی آن سؤال با رنگی دیگر در جداول تحلیل عاملی اکتشافی مشخص شده است.

جدول ۲: ماتریس عوامل چرخش یافته با روش تحلیل مولفه اصلی و روش چرخش واریماکس با نرمال‌سازی کیسر سؤالات

^۱ Principle Component

^۲ Varimax Rotation

^۳ Kaiser Normalization

^۴ Communalities Extraction



سوال	مولفه ها							اشتراک استخراجی
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	
q1	.۵۰۰							.۶۶۹
q2	.۵۷۱							.۷۳۸
q3	.۵۷۲							.۵۳۷
q4	.۶۷۶							.۷۰۸
q5	.۷۳۴							.۷۵۳
q6	.۶۵۴							.۷۳۱
q7	.۷۱۶							.۶۹۸
q8	.۶۶۱							.۷۱۲
q9	.۶۹۱							.۶۸۹
q10	.۶۴۳							.۷۳۶
q11		.۷۱۶						.۷۷۰
q12		.۶۶۰						.۷۲۶
q13		.۶۶۴						.۷۱۸
q14		.۵۴۳						.۵۳۱
q15		.۶۶۰						.۷۶۴
q16		.۴۵۶						.۶۱۰
q17		.۷۴۱						.۷۴۰
q18		.۵۶۰						.۵۸۸
q19		.۴۹۲						.۵۷۱
q20		.۵۲۱						.۶۵۷
q21			.۸۳۶					.۷۸۳
q22			.۶۰۶					.۷۰۰
q23			.۶۴۲					.۶۹۴
q24			.۴۰۰					.۶۷۸
q25			.۴۸۰					.۶۱۸
q26			.۵۸۳					.۶۶۸
q27			.۶۹۰					.۷۱۷
q28			.۷۳۰					.۶۹۵
q29			.۷۸۵					.۷۰۷
q30			.۴۸۳					.۴۹۸
q31				.۶۵۵				.۶۳۲
q32				.۴۳۶				.۶۹۷
q33				.۵۶۷				.۶۵۷
q34				.۵۶۲				.۶۳۸
q35				.۵۱۳				.۶۰۸



سوال	۰۴	۰۵	۰۶	۰۷	۰۸	۰۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	۲۱	
q ^{۳۷}																			
q ^{۳۸}																			
q ^{۳۹}																			
q ^{۴۰}																			
q ^{۴۱}																			
q ^{۴۲}																			
q ^{۴۳}																			
q ^{۴۴}																			
q ^{۴۵}																			
q ^{۴۶}																			
q ^{۴۷}																			
q ^{۴۸}																			
q ^{۴۹}																			
q ^{۵۰}																			
q ^{۵۱}																			

باتوجه به جدول ۳ مقدار اشتراک استخراجی برای تمام سؤالات بیشتر از (۰/۵) می‌باشد و هیچ سؤالی از پرسش‌نامه لازم نیست که کنار گذاشته شود. باتوجه به جدول، شش عامل با مقدار ویژه بالاتر از یک استخراج شده‌اند که تمام سؤالات مربوط به این متغیر در این ۷ عامل جای گرفته‌اند. همچنین باتوجه به بارهای عاملی سؤالات؛ هریک از سؤالات بیشترین بار عاملی را در همان عاملی که از پیش تعیین شده بود، دارا هستند. پس هر سؤال دقیقاً همان عاملی را اندازه‌گیری می‌کند که برای آن طراحی شده است، بنابراین سؤالات پرسش‌نامه از روایی لازم برخوردار می‌باشد.

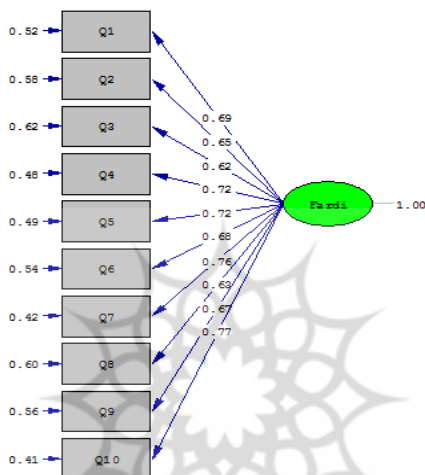
در تجزیه تحلیل استنباطی، پیش از آزمون فرضیه‌ها می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی روایی سازه را مورد آزمون قرار دهیم. آزمون برازندگی در تحلیل تأییدی و مسیر، شاخص یا جذر برآورد واریانس خطای تقریب کمتر از هشت درصد شاخص χ^2/df کمتر از سه و سایر شاخص‌های برازش بالاتر از ۹۰ درصد است. مقدار ضریب مسیر در حالت معنی‌داری ضرایب معنی‌داری هر متغیر نیز بزرگ‌تر از ۲ و کوچک‌تر از ۲- باشد، مدل از برازش خوبی برخوردار است یا به عبارتی تقریبی معقولی از جامعه برخوردار است.

جدول ۳: وضعیت متغیرهای پژوهش

سوال	مقوله‌ها
H1-H10	پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای
H11-H20	پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای
H21-H30	عوامل راهبردی
H31-H36	پدیده اصلی

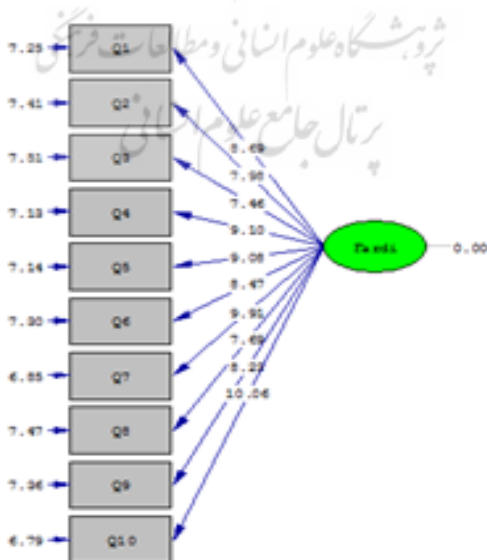
شرایط زمینه‌ای	H37-H40
عوامل مداخله‌گر	H40-H43
شرایط علی	H44-H51

نمودارهایی که در بخش زیر آورده‌ایم مدل ابعاد پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهد. همان‌طور که این نمودارها نشان می‌دهد، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



Chi-Square=76.19, df=35, P-value=0.00000, RMSEA=0.075

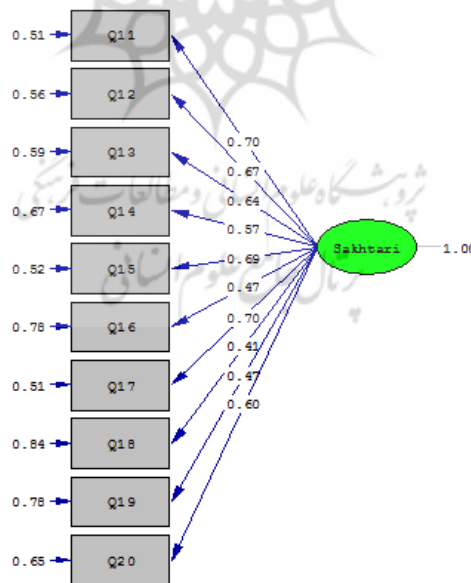
نمودار ۲: مدل اندازه‌گیری ابعاد پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد



Chi-Square=76.19, df=35, P-value=0.00000, RMSEA=0.075

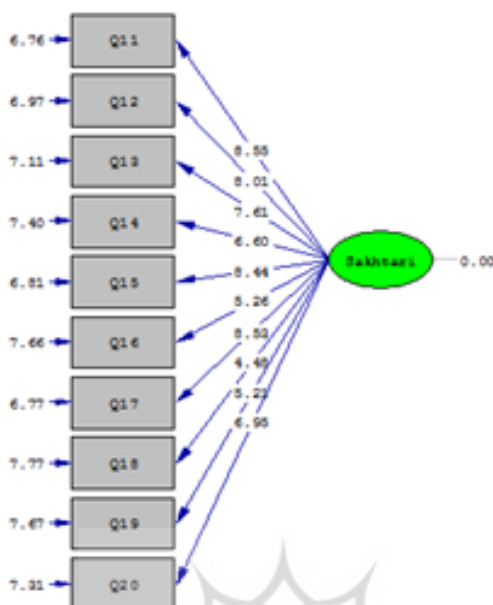
نمودار ۳: مدل اندازه‌گیری ابعاد پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با هم بررسی می‌شوند. اگر مقدار آماره تی بین دو متغیر بالاتر از قدرمطلق ۱,۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال ۹۵٪ وجود دارد (هیر، ۲۰۰۶). همچنین دومین شرط برقراری روایی همگرا این است که بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند (هالند، ۱۹۹۹). همان‌طور که از نمودارهای فوق مشخص است، مقدار آماره تی و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به خودشان در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱,۹۶ و کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ محاسبه شده است؛ لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان تأیید می‌شود. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سوالات پرسش‌نامه به ترتیب بیشتر از ۰,۴ است و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود. پایایی معرف که توان دوم بارهای عاملی یک معرف استاندارد شده است. نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییر در یک آئتم (گویه) به وسیله سازه (متغیر مکنون) تشریح شده است و به واریانس استخراج شده از یک آئتم برمی‌گردد. نمودارهایی که در بخش زیر آورده‌ایم مدل ابعاد پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهد. همان‌طور که این نمودارها نشان می‌دهد، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



Chi-Square=51.77, df=35, P-value=0.00000, RMSEA=0.061

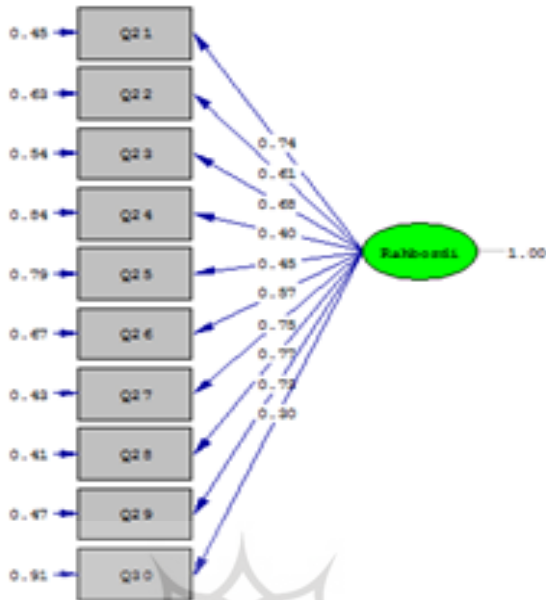
نمودار ۴: مدل اندازه‌گیری ابعاد پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد



Chi-Square=51.77, df=35, P-value=0.00000, RMSEA=0.061

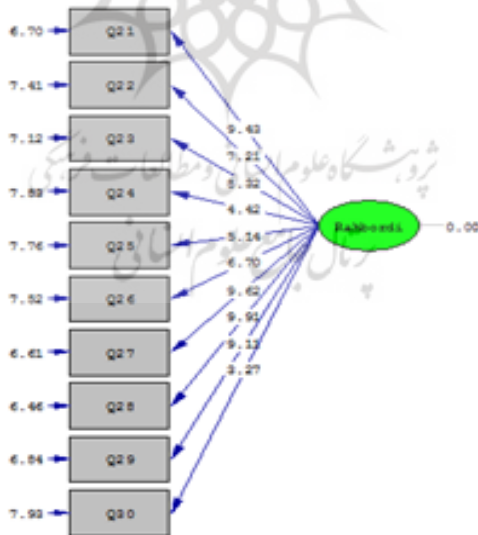
نمودار ۵: مدل اندازه‌گیری ابعاد پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با هم بررسی می‌شوند. اگر مقدار آماره تی بین دو متغیر بالاتر از قدرمطلق ۱,۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال ۹۵٪ وجود دارد (هیر، ۲۰۰۶). همچنین دومین شرط برقراری روایی همگرا این است که بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند (هالند، ۱۹۹۹). همان‌طور که از نمودارهای فوق مشخص است، مقدار آماره تی و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به خودشان در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱,۹۶ و کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ محاسبه شده است؛ لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان تأیید می‌شود. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سؤالات پرسش‌نامه به ترتیب بیشتر از ۰,۴ است و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود. پایایی معرف که توان دوم بارهای عاملی یک معرف استاندارد شده است. نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییر در یک آیتم (گویه) به وسیله سازه (متغیر مکنون) تشریح شده است و به واریانس استخراج شده از یک آیتم برمی‌گردد. نمودارهایی که در بخش زیر آورده‌ایم مدل ابعاد عوامل راهبردی در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهد. همان‌طور که این نمودارها نشان می‌دهد، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



Chi-Square=49.31, df=35, P-value=0.00000, RMSEA=0.037

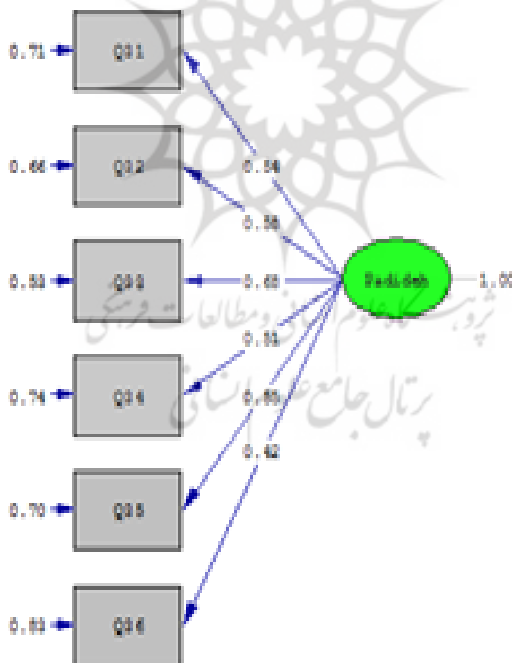
نمودار ۶: مدل اندازه‌گیری ابعاد عوامل راهبردی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد



Chi-Square=49.31, df=35, P-value=0.00000, RMSEA=0.037

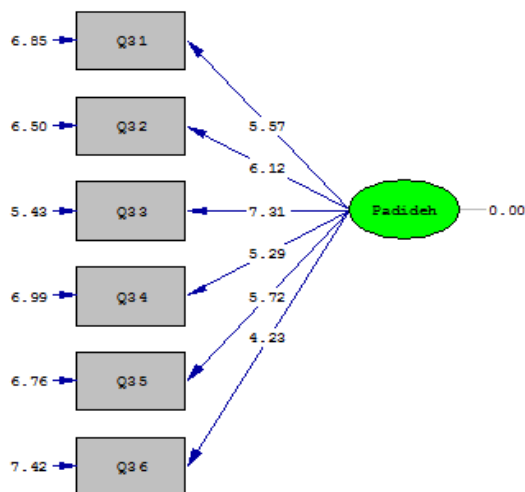
نمودار ۷: مدل اندازه‌گیری ابعاد عوامل راهبردی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با هم بررسی می‌شوند. اگر مقدار آماره تی بین دو متغیر بالاتر از قدرمطلق ۱,۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال ۹۵٪ وجود دارد (هیر، ۲۰۰۶). همچنین دومین شرط برقراری روایی همگرا این است که بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند (هالند، ۱۹۹۹). همان‌طور که از نمودارهای فوق مشخص است، مقدار آماره تی و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به خودشان در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱,۹۶ و کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ محاسبه شده است؛ لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان تأیید می‌شود. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سؤالات پرسش‌نامه به ترتیب بیشتر از ۰,۴ است و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود. نمودارهایی که در بخش زیر آورده‌ایم مدل ابعاد پدیده اصلی در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهد. همان‌طور که این نمودارها نشان می‌دهد، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



Chi-Square=18.39, df=9, P-value=0.03089, RMSEA=0.080

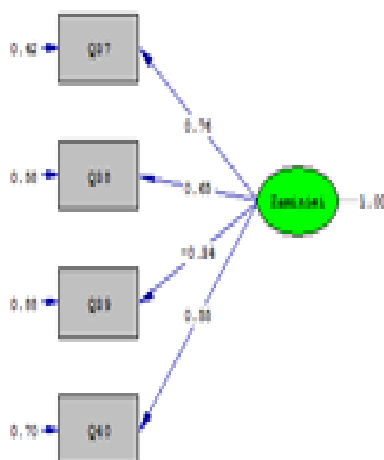
نمودار ۸: مدل اندازه‌گیری ابعاد پدیده اصلی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد



Chi-Square=18.39, df=9, P-value=0.03089, RMSEA=0.080

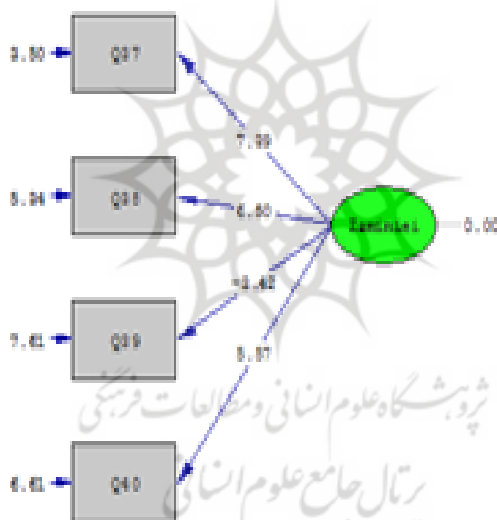
نمودار ۹: مدل اندازه‌گیری ابعاد پدیده اصلی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با هم بررسی می‌شوند. اگر مقدار آماره تی بین دو متغیر بالاتر از قدرمطلق ۱٫۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال ۹۵٪ وجود دارد (هیر، ۲۰۰۶). همچنین دومین شرط برقراری روایی همگرا این است که بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند (هالند، ۱۹۹۹). همان‌طور که از نمودارهای فوق مشخص است، مقدار آماره تی و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به خودشان در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱٫۹۶ و کمتر از سطح خطای ۰٫۰۵ محاسبه شده است؛ لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان تأیید می‌شود. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سؤالات پرسش‌نامه به ترتیب بیشتر از ۰٫۴ است و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود. پایایی معرف که توان دوم بارهای عاملی یک معرف استاندارد شده است. نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییر در یک آیتم (گویه) به وسیله سازه (متغیر مکنون) تشریح شده است و به واریانس استخراج شده از یک آیتم برمی‌گردد. نمودارهایی که در بخش زیر آورده‌ایم مدل ابعاد زیرساخت‌های سازمانی در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهد. همان‌طور که این نمودارها نشان می‌دهد، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



Chi-Square=3.35, df=2, P-value=0.04694, RMSEA=0.072

نمودار ۱۰: مدل اندازه‌گیری ابعاد شرایط زمینه‌ای با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد

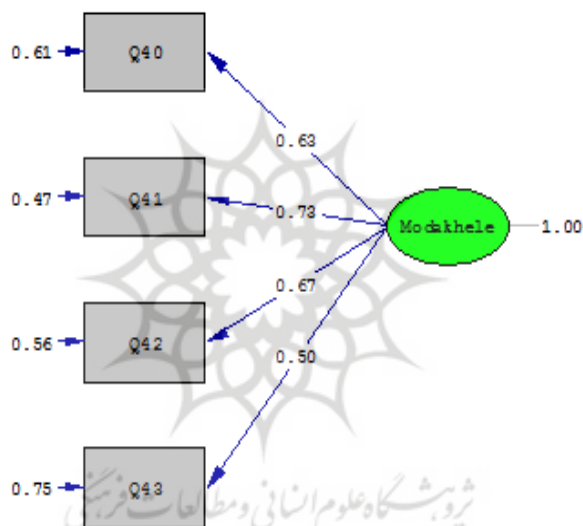


Chi-Square=3.35, df=2, P-value=0.04694, RMSEA=0.072

نمودار ۱۱: مدل اندازه‌گیری ابعاد شرایط زمینه‌ای با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

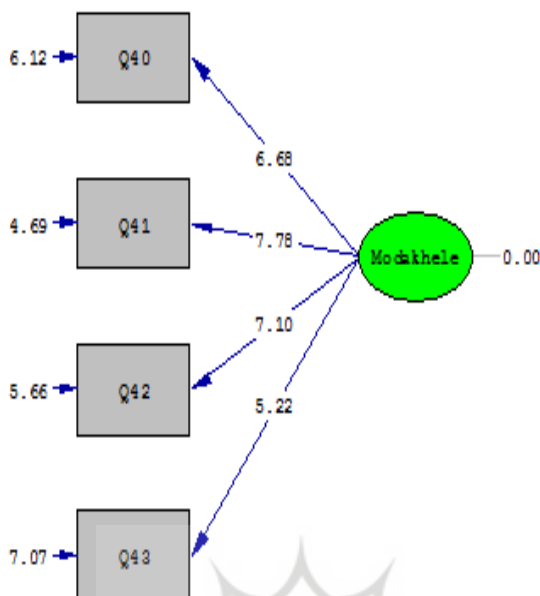
در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با هم بررسی می‌شوند. اگر مقدار آماره تی بین دو متغیر بالاتر از قدرمطلق ۱,۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال ۹۵٪ وجود دارد (هیر، ۲۰۰۶). همچنین دومین شرط برقراری روایی همگرا این است که بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند (هالند، ۱۹۹۹). همان‌طور که از نمودارهای فوق مشخص است، مقدار آماره تی و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به خودشان در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱,۹۶ و کمتر از سطح خطای

۰,۰۵ محاسبه شده است؛ لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان تأیید می‌شود. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سؤالات پرسش‌نامه به ترتیب بیشتر از ۰,۴ است و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود. پایایی معرف که توان دوم بارهای عاملی یک معرف استاندارد شده است. نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییر در یک آیتم (گویه) به وسیله سازه (متغیر مکنون) تشریح شده است و به واریانس استخراج شده از یک آیتم برمی‌گردد. نمودارهایی که در بخش زیر آورده‌ایم مدل ابعاد عوامل مداخله‌گر در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهد. همان‌طور که این نمودارها نشان می‌دهد، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



Chi-Square=4.52, df=2, P-value=0.00000, RMSEA=0.071

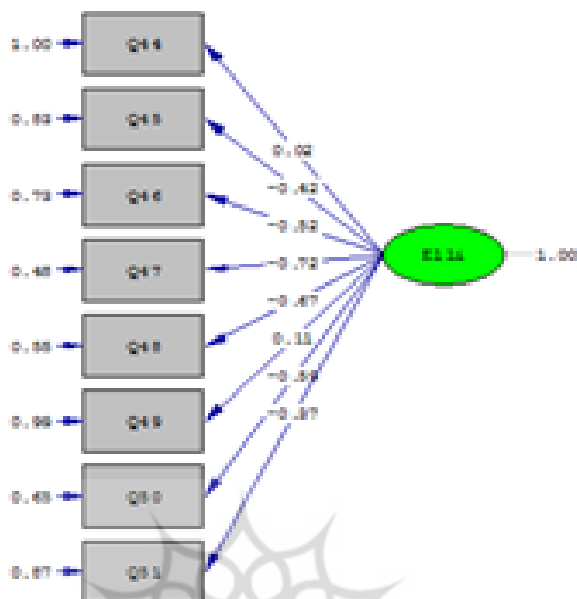
نمودار ۱۲: مدل اندازه‌گیری ابعاد عوامل مداخله‌گر با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد



Chi-Square=4.52, df=2, P-value=0.00000, RMSEA=0.071

نمودار ۱۳: مدل اندازه‌گیری ابعاد عوامل مداخله‌گر با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

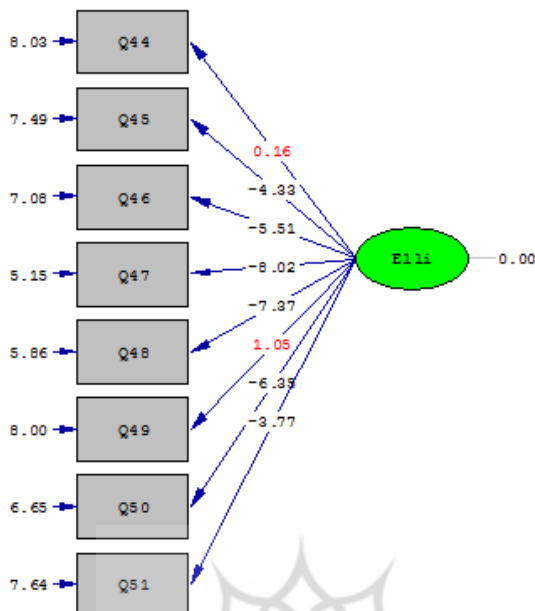
در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با هم بررسی می‌شوند. اگر مقدار آماره تی بین دو متغیر بالاتر از قدرمطلق ۱,۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال ۹۵٪ وجود دارد (هیر، ۲۰۰۶). همچنین دومین شرط برقراری روایی همگرا این است که بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند (هالند، ۱۹۹۹). همان‌طور که از نمودارهای فوق مشخص است، مقدار آماره تی و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به خودشان در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱,۹۶ و کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ محاسبه شده است؛ لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان تأیید می‌شود. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سؤالات پرسش‌نامه به ترتیب بیشتر از ۰,۴ است و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود. پایایی معرف که توان دوم بارهای عاملی یک معرف استاندارد شده است. نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییر در یک آیتم (گویه) به وسیله سازه (متغیر مکنون) تشریح شده است و به واریانس استخراج شده از یک آیتم برمی‌گردد. نمودارهایی که در بخش زیر آورده‌ایم مدل ابعاد شرایط علی در حالت استاندارد و معناداری را نشان می‌دهد. همان‌طور که این نمودارها نشان می‌دهد، عضویت کلیه عوامل بررسی شده در این متغیر تأیید شده است.



Chi-Square=28.94, df=20, P-value=0.03889, RMSEA=0.059

نمودار ۱۴: مدل اندازه‌گیری ابعاد شرایط علی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



Chi-Square=28.94, df=20, P-value=0.03889, RMSEA=0.059

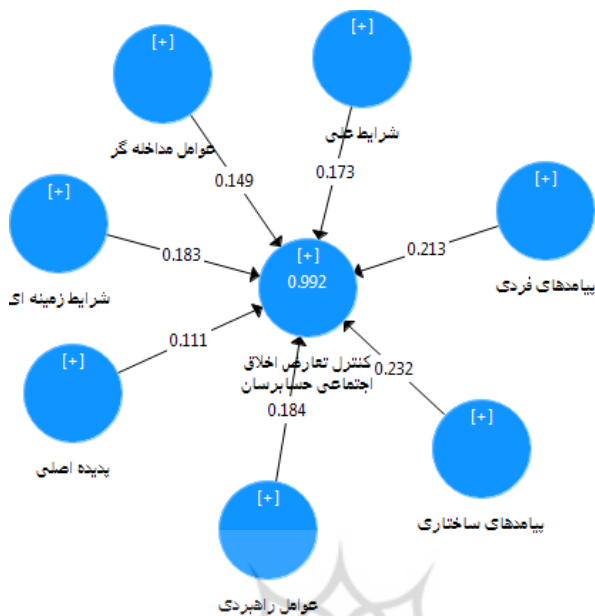
نمودار ۱۵: مدل اندازه‌گیری ابعاد شرایط علی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با هم بررسی می‌شوند. اگر مقدار آماره تی بین دو متغیر بالاتر از قدرمطلق ۱,۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال ۹۵٪ وجود دارد (هیر، ۲۰۰۶). همچنین دومین شرط برقراری روایی همگرا این است که بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند (هالند، ۱۹۹۹). همان‌طور که از نمودارهای فوق مشخص است، مقدار آماره تی و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به خودشان در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱,۹۶ و کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ محاسبه شده است؛ لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان تأیید می‌شود. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سؤالات پرسش‌نامه به ترتیب بیشتر از ۰,۴ است و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود. پایایی معرف که توان دوم بارهای عاملی یک معرف استاندارد شده است. نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییر در یک آیتم (گویه) به وسیله سازه (متغیر مکنون) تشریح شده است و به واریانس استخراج شده از یک آیتم برمی‌گردد. برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدلیابی معادلات ساختاری به وسیله نرم‌افزار اسمارت پی ال اس استفاده شده است. مدلیابی معادلات ساختاری یک تکنیک تحلیل چندمتغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چندمتغیری و به بیان دقیق‌تر بسط "مدل خطی کلی" است که به پژوهشگر امکان می‌دهد مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به گونه هم‌زمان مورد آزمون قرار

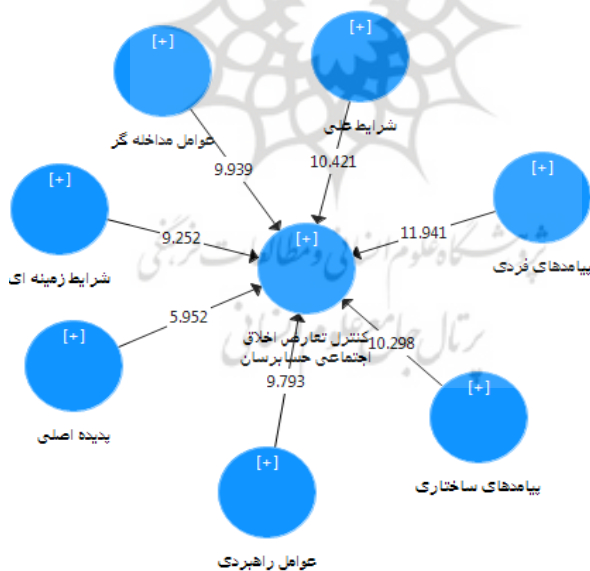
دهد. مدل‌یابی معادله ساختاری یک رویکرد جامع برای آزمون فرضیه‌ها و یا سؤالات درباره روابط متغیرهای مشاهده شده و پنهان است. در میان تمامی شیوه‌های تحلیل چندمتغیره تنها روش معادلات ساختاری است که هم‌زمان هم از تحلیل رگرسیون چندگانه و هم از تحلیل عاملی استفاده می‌کند. آنچه باعث می‌شود روش معادلات ساختاری روشی قدرتمند و مورد استفاده در میان محققان باشد، این است که علاوه بر ظاهری گرافیکی آنکه تفسیر را آسان می‌کند، این روش می‌تواند مجموعه‌ای از روابط میان متغیرها را به صورت هم‌زمان محاسبه کند. همان‌طور که هیر معتقد است "هیچ‌کدام از روش‌های پیشین نمی‌توانستند هم‌زمان هم مدل اندازه‌گیری را بررسی کنند و هم روابط علی مدل را محاسبه کنند. به‌طور کلی روش معادلات ساختاری از طریق مجموعه‌ای از معادلات شبیه به رگرسیون چندگانه ساختار روابط درونی متغیرها را آشکار می‌کند؛ لذا برای پاسخ به پرسش‌های این تحقیق، از روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار PLS استفاده شده است. معادلات ساختاری در سه مرحله اجرا شده که هر کدام از مراحل دارای چندین معیار و شاخص است که این مراحل در تصویر زیر آمده است.



پس از تعیین مدل‌های اندازه‌گیری به منظور ارزیابی مدل مفهومی پژوهش و همچنین اطمینان یافتن از وجود یا عدم وجود رابطه علی میان متغیرهای پژوهش و بررسی تناسب داده‌های مشاهده شده با مدل مفهومی پژوهش، مسیرهای پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری نیز آزمون شدند. نتایج آزمون مسیرها در نمودار منعکس شده‌اند.



نمودار ۱۷: اندازه‌گیری مدل کلی در حالت استاندارد



نمودار ۱۸: اندازه‌گیری مدل کلی در حالت معنی دار

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در حداقل مربعات پس از سنجش بارهای عاملی شاخص‌ها، باید به محاسبه و گزارش پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ پردازیم. باتوجه به تعریف آلفای کرونباخ، هر قدر همبستگی مثبت بین سؤالات بیشتر شود، میزان آلفای کرونباخ بیشتر

خواهد شد و بالعکس، هر قدر واریانس میانگین سؤالات بیشتر شود آلفای کرونباخ کاهش پیدا خواهد کرد. بدیهی است که هر قدر شاخص آلفای کرونباخ به ۱ نزدیک‌تر باشد، همبستگی درونی بین سؤالات بیشتر و در نتیجه پرسش‌ها همگن‌تر خواهند بود. کرونباخ ضریب پایایی ۰/۴۵ را کم، ۰/۷ را متوسط و قابل قبول و ۰/۹۵ را زیاد پیشنهاد کرده است. (کرونباخ، ۱۹۵۱). از آنجاکه این شاخص بسیار سخت‌گیرانه بوده، برای بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات از معیار مدرن تری به نام پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. مقدار مطلوب پایایی ترکیبی در تحقیقات اکتشافی بین ۰/۶ تا ۰/۷ است در حالی که در مطالعات پیشرفته‌تر بین ۰/۷ تا ۰/۹ است. نتایج این دو معیار در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴: نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی

متغیرهای پژوهش	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
پیامدهای فردی هم‌مونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای	۰,۸۴۲	۰,۸۶۸
پیامدهای ساختاری هم‌مونی فرهنگ اخلاق	۰,۷۸۹	۰,۸۷۳
عوامل راهبردی	۰,۸۷۳	۰,۹۰۲
پدیده اصلی	۰,۸۷۶	۰,۹۱۲
شرایط زمینه‌ای	۰,۷۹۸	۰,۸۷۸
عوامل مداخله‌گر	۰,۸۴۱	۰,۸۹۹
شرایط علی	۰,۷۷۲	۰,۸۱۸

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه مشاهده می‌شود، نتایج ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرها آورده شده است که باتوجه به حدود گفته شده برای هر دو معیار، نتیجه می‌شود که مقدار ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای تمامی سازه‌های پژوهش مورد قبول هستند.

در مدل‌یابی یکی دیگر از معیارهای مناسب برای ارزیابی مدل اندازه‌گیری (بیرونی) این است که سازه باید بیشترین واریانس مشترک را با نشانگرهایش نسبت به اشتراک آن با سازه‌های دیگر در یک مدل معین داشته باشد. برای این ارزیابی محققین استفاده از میانگین واریانس استخراج شده، یعنی میانگین واریانس مشترک بین سازه و نشانگرهایشان را پیشنهاد می‌کنند. در این معیار که نشان‌دهنده روایی ابزار اندازه‌گیری است، فرض بر این است که متغیر پنهان موردنظر واریانس مشترک بیشتری با نشانگرهای تعیین شده نسبت به هر متغیر پنهان دیگری دارد. محققین مقادیر میانگین واریانس استخراج شده ۰/۵ و بیشتر را توصیه می‌کنند و

این امر به معنای آن است که سازه موردنظر حدود ۵۰ درصد و یا بیشتر واریانس‌های نشانگر خود را تبیین می‌کند. آخرین معیار تأییدی روایی همگرا مقایسه بین پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراجی است. جهت تأیید روایی همگرایی باید پایایی ترکیبی از روایی همگرا بیشتر باشد.

جدول ۵: نتایج بررسی روایی همگرا با معیار روایی همگرا

متغیرها	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	شرط
پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای	۰,۶۹۸	۰,۸۶۸	برقرار
پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق	۰,۷۱۸	۰,۸۷۳	برقرار
عوامل راهبردی	۰,۷۶۴	۰,۹۰۲	برقرار
پدیده اصلی	۰,۷۲۵	۰,۹۱۲	برقرار
شرایط زمینه‌ای	۰,۶۵۵	۰,۸۷۸	برقرار
عوامل مداخله‌گر	۰,۶۴۳	۰,۸۹۹	برقرار
شرایط علی	۰,۵۴۲	۰,۸۱۸	برقرار

باتوجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE (۰/۵) است (فورنل، ۱۹۸۱). در جدول فوق تمامی متغیرها دارای میانگین واریانس استخراجی بالای ۰/۵ هستند درستی نتایج روایی همگرا با استفاده از این شاخص تأیید می‌شود. همچنین در تمامی متغیرهای مکنون پایایی ترکیبی از روایی همگرا بزرگ‌تر بوده است و شرط چهارم روایی همگرا برقرار است. باتوجه به چهار تست انجام شده می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهشی از روایی همگرایی مناسبی برخوردار است.

چنانچه همبستگی بین آزمون‌هایی که خصیصه‌های متفاوتی را اندازه‌گیری می‌کند پایین باشد، آزمون‌ها داری اعتبار تشخیصی یا واگرا است و اگر پایایی نیز توانایی یک مدل اندازه‌گیری را در میزان افتراق مشاهده‌پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل می‌سنجد و در واقع مکمل روایی همگرا است که از طریق آزمون فورنل-لار کر سنجیده می‌شود.

جدول ۶: نتایج روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای	۰,۸۳۹					
پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق	۰,۵۴۱	۰,۷۷۱				
عوامل راهبردی	۰,۴۹۸	۰,۴۹۰	۰,۸۷۰			
پدیده اصلی	۰,۶۲۴	۰,۶۱۷	۰,۴۵۲	۰,۷۵۲		
شرایط زمینه‌ای	۰,۴۷۳	۰,۵۳۷	۰,۵۶۹	۰,۶۱۶	۰,۷۵۵	
عوامل مداخله‌گر	۰,۶۷۱	۰,۴۲۶	۰,۵۸۳	۰,۵۱۴	۰,۵۰۳	۰,۸۲۲

شرایط علی	۰,۴۶۱	۰,۴۴۴	۰,۴۹۱	۰,۵۰۷	۰,۴۳۹	۰,۵۰۲	۰,۷۴۱
-----------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

جدول فوق نتایج بررسی روایی واگرا را به روش فورنل و لار کر (۱۹۸۱) یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که مقدار جذر روایی همگرا متغیرهای مکنون از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی، بیشتر است؛ لذا این‌گونه استنباط می‌شود که متغیرهای مکنون تعاملی بیشتری با سؤالات خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به عبارتی دیگری روایی واگرای متغیرهای مدل در حد قابل قبولی است.

پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری باید مدل کلی (مجموع مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری) نیز مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور تنه‌اوس و همکاران^۱ (۲۰۰۴) شاخص برازش را معرفی نموده‌اند. این شاخص از میانگین هندسی اشتراک‌ها و ضریب تی به دست می‌آید. هرچه این شاخص به یک نزدیک‌تر شود نشان از قدرت و کیفیت بالای مدل را نشان می‌دهد.

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2} \text{ فرمول ۱:}$$

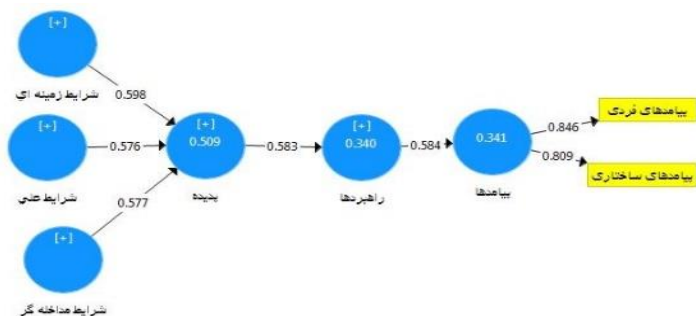
جدول ۷: نتایج برازش کلی مدل با معیار برازش

R^2	<i>Communitiy</i>	<i>GOF</i>
۰,۵۰۸	۰,۵۱۹	$\sqrt{۰,۵۱۹ \times ۰,۵۰۸} = ۰,۵۱۳$

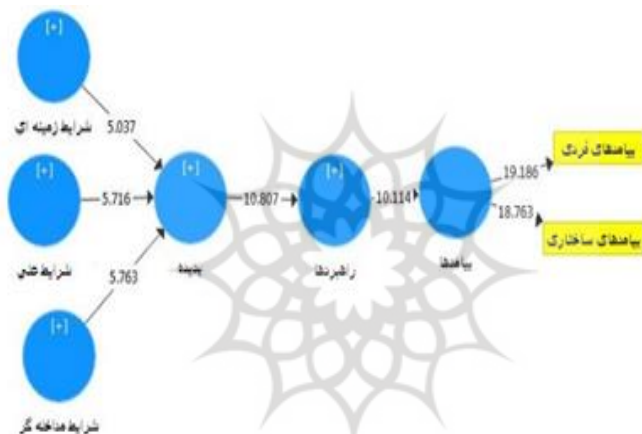
همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، مقدار معیار برازش معادل ۰,۵۱۳ و بیشتر از ۰,۳۶ به دست آمد که باتوجه به دسته‌بندی مذکور نشان از برازش قوی مدل کلی تحقیق است.

پس از تعیین مدل‌های اندازه‌گیری به منظور ارزیابی مدل مفهومی پژوهش و همچنین اطمینان یافتن از وجود یا عدم وجود رابطه علی میان متغیرهای پژوهش و بررسی تناسب داده‌های مشاهده شده با مدل مفهومی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری نیز آزمون شدند. نتایج آزمون مدل در نمودار منعکس شده‌اند.

^۱Tenenhaus



نمودار ۱۹: اندازه‌گیری مدل کلی در حالت استاندارد



نمودار ۲۰: اندازه‌گیری مدل کلی در حالت معنی دار

جهت سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده و جهت سنجش روایی از روایی همگرا استفاده شده و جهت سنجش برازش مدل از شاخص برازش استفاده شده است:

جدول ۸: پایایی و روایی مدل‌های بیرونی

ماتریس فورنل و لاکر					ام اس وی	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	متغیر*
۵	۴	۳	۲	۱				
				۰,۸۱۶	۰,۱۹۳	۰,۵۲۲	۰,۷۸۷	پيامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاقی حرفه‌ای
			۰,۶۵۴	۰,۵۶۹	۰,۴۸۷	۰,۶۴۴	۰,۸۴۴	پيامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاقی
		۰,۷۵۴	۰,۴۸۲	۰,۳۸۷	۰,۴۲۳	۰,۶۵۱	۰,۹۱۸	عوامل راهبردی
	۰,۶۵۴	۰,۶۳۴	۰,۵۹۳	۰,۴۹۱	۰,۴۷۸	۰,۷۲	۰,۸۵۵	پدیده اصلی
۰,۶۳۳	۰,۴۵۷	۰,۴۶۵	۰,۴۷۴	۰,۴۸۶	۰,۱۴۹	۰,۶۴۹	۰,۵۸۱۲	شرایط زمینه‌ای

۰,۵۵۳	۰,۵۵۸	۰,۴۹۴	۰,۶۱۱	۰,۵۵۱	۰,۵۶۲	۰,۵۱۲	۰,۸۷۹	عوامل مداخله‌گر
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-----------------

۰,۵۰۸	۰,۵۶۱	۰,۵۰۱	۰,۴۹۳	۰,۴۷۶	۰,۶۷۹	۰,۵۷۹	۰,۸۷۹	شرایط علی
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-----------

مقدار آلفای کرونیخ بالاتر از ۰/۷، نشانگر پایایی قابل قبول است. مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری دارد. مقدار روایی همگرا بالای ۰/۵ روایی همگرایی قابل قبول را نشان می‌دهد. باتوجه‌به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای برازش حاصل شدن ۰/۶۲ نشان از برازش قوی مدل دارد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، باهدف ارتقای عملکرد اخلاقی حرفه حسابرسی، به موضوع تضاد منافع حسابرسان مستقل در بافت ایران پرداخته شد. براین‌اساس سعی شد تا موقعیت‌های مختلف تعارض منافع حسابرسان مستقل و راهبردهای مدیریت و کنترل هر یک از این موقعیت‌ها را بررسی کنیم. یافته‌های این مطالعه می‌تواند به‌عنوان دستاورد مهمی در کاهش رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابرسی توسط متخصصان مستقل حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. باتوجه‌به یافته‌های پژوهش حاضر به اعتباریابی مدل هژمونیک کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان پرداخته شده است. در این پژوهش، باهدف ارتقای عملکرد اخلاق اجتماعی در حرفه حسابرسی، به موضوع کنترل تعارض اخلاق اجتماعی حسابرسان مستقل در ایران پرداخته شد و با ارائه یک مدل جامع هژمونیک، تلاش شد شرایط علی کنترل و مدیریت این نوع تعارض‌ها، راهبردهای کنترل و مدیریت آن، شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر در اجرای راهبردهای مشخص شده و پیامدها و منافع حاصل از اجرای راهبردهای مذکور، مورد تحلیل و بررسی قرار گیرد. باتوجه‌به نتایج به‌دست‌آمده از اعتباریابی الگو می‌توان گفت، حسابرسان مستقل در چهار موقعیت تضاد منافع و مسائل اخلاقی ناشی از آن درگیر هستند. حالت اول به مواقعی اشاره دارد که مؤسسه حسابرسی با مدیران و کارکنان صاحب‌کار اختلاف‌نظر داشته و درعین‌حال تمایل زیادی به حفظ مشتری و ادامه همکاری با او دارد. وضعیت بعدی زمانی است که مؤسسه حسابرسی با یک فرصت شغلی نامطلوب مواجه شده و بسیار مایل به پذیرش آن است. وضعیت دیگر تضاد منافع مربوط به زمان‌هایی است که حسابرس مستقل در حال اجرای برنامه حسابرسی و قضاوت و جمع‌آوری شواهد حسابرسی است. در این شرایط، حسابرس مستقل ممکن است تمایلی به پیروی از آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای نداشته باشد. آخرین وضعیت زمانی است که حسابرس مستقل در انجام وظایف حسابرسی خود با چالش‌هایی مواجه می‌شود که ممکن است شهرت

حرفه‌ای، منافع مالی یا ارتقای او را به خطر بیندازد. در این راستا راهکارهایی برای مدیریت تضاد منافع شناسایی شد، یعنی پیشگیری از تضاد منافع و پیشگیری از رفتارهای غیراخلاقی ناشی از آن شناسایی شد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، شرکت‌ها باید برای بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی، واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به‌منظور گزارش‌دهی منصفانه مالی و بهره‌مندی از منافع خود تلاش کنند و از یک مؤسسه حسابرسی معتبر و معتبر باتجربه و تخصص بالا و امکانات لازم برای حسابرسی مستقل صورت‌های مالی دعوت کنند. شرکای مؤسسات حسابرسی باید قبل از پذیرش کار حسابرسی، ارزیابی مناسبی از ریسک استخدام، مدیریت منابع انسانی مؤسسه و اقدامات زمانی داشته باشند تا از مواجهه کارکنان با تضاد منافع و رفتارهای غیراخلاقی و راهبردهای درآمدی جلوگیری کنند. خود را برای کاهش وابستگی به خدمات حسابرسی مستقل و مشتریان خاص و همچنین افزایش تخصص در صنایع خاص و گسترش فضای کار در سایر استان‌ها تنظیم کند. در مواجهه با تضاد منافع، مهم‌ترین اقدام حسابرس مستقل در مدیریت این شرایط، تصمیم‌گیری اخلاقی است و لازمه تصمیم‌گیری اخلاقی، استقلال حسابرسان مستقل است؛ بنابراین حسابرسان مستقل باید از راهبردهایی استفاده کنند که استقلال ذهنی آنها (استقلال واقعی) را افزایش دهد تا بتوانند تصمیمات اخلاقی بگیرند. آنها همچنین باید برای بهبود شایستگی حرفه‌ای خود تلاش کنند. همچنین جامعه حسابداران رسمی باید با نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابرسی و حسابرسان مستقل نقش بسیار مهمی در مدیریت تضاد منافع و ارتقای حرفه حسابرسی ایفا کند.

بر اساس نتایج پژوهش، یکی از مهم‌ترین بسترهای مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل، محیط آموزش حسابداری است. بر این اساس، جامعه دانشگاهی و تصمیم‌گیرندگان حسابداری باید آموزش و راهبردهای ارتقای اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های آموزشی و پژوهشی خود بگنجانند. نتایج این مطالعه با نتایج مطالعاتی که نشان‌دهنده تضاد منافع حسابرسان مستقل و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از سودمندی در مؤسسات حسابرسی است، ارتباط نزدیک و بلندمدت بین صاحب‌کار و مؤسسه حسابرسی مطابقت دارد. در مطالعات کیفی، پدیده مورد بررسی در بستر خود رخ می‌دهد، بنابراین امکان تعمیم نتایج و یافته‌های این‌گونه مطالعات به موقعیت‌های دیگر محدود است. بر این اساس، مانند تمامی مطالعات کیفی، مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مربوط به رویکرد و روش پژوهش، یعنی محدودیت در تعمیم‌پذیری یافته‌های این پژوهش به سایر موارد از جمله حسابرسان داخلی، حسابرسان سازمان حسابرسی است. پژوهشگران علم رفتاری با توجه به اهمیت این موضوع توجه خود را به تفاوت - های فردی در سازمان و بین کارکنان رده‌های مختلف معطوف کرده‌اند. ارزش‌های شخصی بر اعمال، روابط و همه جنبه - های زندگی

حسابرس تأثیر می‌گذارد و هنگام تصمیم‌گیری‌ها وی را راهنمایی می‌کند و می‌تواند بر رشد شخصی وی تأثیر بگذارد و علاوه بر بهبود خودآگاهی و روابط او، می‌تواند به ارتقای کیفیت زندگی او کمک کند. این یافته هم‌راستا با پژوهش‌های محمودی جیدرق همکاران (۱۴۰۱)، سعید و همکاران (۲۰۱۴)، ریگ (۲۰۱۸) و دینگ و همکاران (۲۰۲۴) است. هر گونه افراط و تفریط در زندگی (فردی و اجتماعی) انسان، پیامدهای ناگوار و چه‌بسا سقوط را در پی دارد؛ به همین دلیل عدالت‌ورزی آرمان مقدس و ارزشمندی است که همواره اندیشه حکیمان را درگیر خودساخته است. عدالت‌گرایی، یکی از نظریه اخلاقی است. بر اساس این نظریه، عملی که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود را می‌توان درست و عادلانه و بنابراین، اخلاقی نامید. عدالت، حسابداری و حسابرسی را بدون پیش‌فرض‌های اخلاقی و تدبیر هوشمندانه در اصول و موضوع‌های اخلاقی نمی‌توان به سرانجام رساند. این نتیجه تاندازه‌ای با پژوهش‌های رجب دی و همکاران (۱۳۹۹) و رجب دی و همکاران (۱۴۰۱) همسو است. ویژگی‌های فردی و شخصیتی از جمله عواملی هستند که می‌توانند بر تعارض اخلاقی میان حسابرس و دیگران تأثیر بگذارند. همان‌طور که برخی محققان نیز توصیه کرده‌اند بایستی به رابطه شخصیت و مدیریت تعارض در مؤسسات توجه ویژه‌ای نمود، زیرا برخی خصوصیات شخصیتی رفتار تعارضی را افزایش و برخی آن را کاهش می‌دهند. دیوا و همکاران^۱ (۲۰۱۲) و راپاتالو^۲ (۲۰۲۰) معتقدند اینکه فرد چه رفتاری را در مواجهه با تعارضات محل کار خود بروز دهد تا حد زیادی به شخصیت او بستگی دارد. این یافته پژوهش همسو با پژوهش‌های روث و شوارزوالد^۳ (۲۰۱۶)، رانی^۴ (۲۰۱۸)، راپاتالو (۲۰۲۰) و محقق و همکاران (۱۴۰۰) است. کاربرد فضیلت در سازمان‌ها اثراتی مهمی دارد. احساس کارکردن در سازمان فضیلت محور، شاید کارکنان را تشویق کند که کار را فقط برای پاداش‌های مادی یا پیشرفت شغلی انجام ندهند، بلکه برای رضایت شخصی یا برای انجام یک کار خوب انجام دهند. در مجموع، افراد بسیار خلاق و دارای ارتباطات اجتماعی زیاد، توانایی و تمایل بیشتری برای پذیرش رفتارهای بابصیرت و خودانگیخته پیدا می‌کنند (ریبیرو و رگو، ۲۰۰۹). این نتیجه به‌دست‌آمده هم‌راستا با پژوهش - های اکبری (۱۳۸۶) و یزدانی و همکاران (۱۳۹۹) و رای (۲۰۱۶) است. تلقی ما از مشاغل به‌عنوان هویت اجتماعی به شدت ریشه در نظریه هویت در روانشناسی اجتماعی جامعه شناختی دارد. در میان برجسته‌ترین هویت‌های اجتماعی در جوامع امروزی،

^۱ Diva

^۲ Rapatalalo

^۳ Rose and Sharzoald

^۴ Rani

° Reebo and Rego

«هویت شغلی» مبنای مهمی برای تصور از خود، عزت نفس و انگیزش شخصی است. ورود تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی به بازار و افزایش تعداد حسابرسان مستقل، رقابت در بازار حسابرسی را افزایش داده و پدیده مذمومی همچون بازاریابی حسابرسی را در نقطه توجه مؤسسات حسابرسی قرار داده است (آراد و همکاران، ۱۴۰۰). در محیط حسابرسی، یک حسابرس جدید که در گروه استخدام می‌شود، از همان ابتدا تحت نظارت مستمر است. در نتیجه، حسابرس از همان ابتدا با فلسفه حرفه‌ای خود سازگار می‌شود. در این موقعیت، مدیران ارشد نقش کنترل کارکنان و کاهش رفتارهای نامطلوب را دارند. این یافته پژوهش، تا حدودی با پژوهش‌های وانگ و همکاران (۲۰۱۷)، کوچ و ماینز (۲۰۱۷) و ابراهیم زاده و همکاران (۱۴۰۰) و حق بین و همکاران (۱۴۰۱) همسو است.

انتظار عمومی جامعه از هر حرفه خصوصاً حرفه حسابرسی رعایت اخلاق است که نقش مهمی در بقای حرفه حسابرسی و افزایش قابلیت اعتماد آن دارد. حسابرسان نه تنها در قبال سازمان تحت فعالیت خود دارای تعهد قانونی و اخلاقی هستند، بلکه باتوجه‌به اینکه در راستای حفاظت از منابع عمومی انتخاب شده‌اند باید از اخلاقی بودن تصمیمات اتخاذ شده در خصوص تأمین این منابع نیز اطمینان یابند (نصیرپور و همکاران، ۱۴۰۱). این یافته با پژوهش‌های کوسومو و همکاران (۲۰۱۹) و نصیرپور و همکاران (۱۴۰۱) همسو است. تعارض می‌تواند باعث ایجاد استرس، کاهش رضایت، آسیب‌های روحی و کاهش عملکرد و بهره‌وری و بروز مسائل اخلاقی گردد. امروزه استفاده موثر از تعارض یکی از مهمترین مهارت‌ها محسوب می‌شود. اگر حل تعارضات مبتنی بر مدیریت صحیح و کاربرد استراتژی‌های مناسب باشد، آنگاه تعارض موجب کاهش تنش‌های اجتماعی و افزایش روابط سالم و بهره‌وری می‌شود. محیط کاری سالم، عبارت است از محیطی با تمام شاخص‌های مطلوب اجتماعی و به دور از حواشی روانپزشکی که کار باید در آن انجام پذیرد. از جمله موارد ایجادکننده مشکلات روانشناختی می‌توان به تعارض، تنش، فشار کاری و حجم کار زیاد، نزاع، درگیری و غیره اشاره کرد. این مسایل باعث کاهش احساس رضایت شغلی و افزایش غیبت از کار می‌شود به حدی که ممکن است به کار افراد لطمه بزند (شعبانی بشلی، ۱۴۰۱). ووردت و جنسن (۲۰۲۳) یک محل کار سالم به‌عنوان محل کاری تعریف می‌کند که به رفاه جسمی، روانی و اجتماعی استفاده‌کنندگان کمک می‌کند. سلامتی نتیجه تعامل پیچیده بین منابع فیزیولوژیکی، روانی، شخصی و سازمانی در دسترس افراد و استرس ناشی از محیط فیزیکی و اجتماعی آنها در محل کار و خانه است. اگر مدیریت مؤسسه بتواند افراد سالم و متخصص را استخدام کند و در مرحله بعدی به‌وسیله عوامل انگیزشی آنها را به نحو مطلوب در سازمان نگه دارد و سپس درصد ارتقای دانش و پست سازمانی آنها

برآید، دقیقاً یک محیط کار مطلوب ایجاد کرده است. در یک محیط کاری مناسب لازم است کیفیت محیط کاری کارکنان همواره ارتقا یابد، کارکنان اجرای عدالت را احساس کنند، در تصمیم‌گیری‌ها مشارکت داده شوند تا از امنیت شغلی برخوردار شوند. محیط کار در صورتی دارای کیفیت است که در آن افراد به‌عنوان عضو اصلی سازمان به حساب آیند و در سازمان خود فرصت یادگیری داشته باشند و بتوانند مسیر شغلی را طی کنند و فرصت بیشتری برای آنها فراهم باشد (پرسلین و همکاران، ۲۰۱۹). این یافته با پژوهش‌های احمدی و همکاران (۱۳۹۱)، پرسلین و همکاران (۲۰۱۹) و ووردت و جنسن (۲۰۲۳) همسو است.

منابع:

- اسدی. امیر حسین و دارابی. رویا، (۱۴۰۱)، ارزیابی مدل اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۴.
- اسکندری. حسن، (۱۳۹۱) اخلاق در حسابداری، فصلنامه دنیای اقتصاد، شماره ۶، ۸-۱۵.
- رجب ڈری، حسین و روستامیمندی، اعظم. (۱۳۹۴)، بررسی کمی نشریه‌های حوزه حسابداری و مالی در کشور، نشریه حسابداری، شماره ۷۶، ۱۱-۲۳.
- رحیمی. فرشته و آقایی. آرزو، (۱۴۰۳)، ارائه مدل رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تحت تاثیر ویژگی‌های شخصی و هوش حسابرسان، دانش حسابرسی، شماره ۹۳.
- رفاهی بخش. سمانه و محمدی. مهدی، (۱۴۰۲)، تاثیر ماکیاولیسم بر خشم اخلاقی حسابداران رسمی: مقایسه تطبیقی بخش دولتی و خصوصی، دوفصلنامه علمی حسابداری ارزش و رفتاری، دوره ۷، شماره ۱۴.
- نمازی. محمد و رجب ڈری. حسین، (۱۳۹۷)، اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی: تحلیل محتوا، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، شماره ۵۹، ۱-۳۴.
- نمازی. محمد و رجب وردی. حسین، (۱۳۹۷)، اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، شماره ۵۹، ۱-۳۴.

Arnd, F., Hartmann, J. (۲۰۰۷). Regulatory focus and investment decisions in small groups. *Journal of Experimental Social Psychology, Journal of Experimental Social Psychology* ۴۳(۴): ۶۲۶-۶۳۲. DOI: ۱۰,۱۰۱۶/j.jesp.۲۰۰۶,۰۵,۰۰۵.

Beyer, Anna Cornelia (۲۰۱۰). *Counterterrorism and International Power Relations*. London: I. B. Tauris. ISBN ۹۷۸-۱-۸۴۵۱۱-۸۹۲-۱.

Brutt-Griffler, J., in Karlfried Knapp, Barbara Seidlhofer, H. G. Widdowson, *Handbook of Foreign Language Communication and Learning*, Walter de Gruyter, ۲۰۰۹, p. ۲۶۴.

Bullock, Alan; Trombley, Stephen, eds. (۱۹۹۹). *The New Fontana Dictionary of Modern Thought* (Third ed.). London: HarperCollins. Pp. ۳۸۷-۳۸۸. ISBN ۰-۰۰-۲۰۰۸۷۱-۸.

Cavalier, Robert. "Meta-ethics, Normative Ethics, and Applied Ethics". Online Guide to Ethics and Moral Philosophy. Archived from the original on November ۱۲, ۲۰۱۳. Retrieved February ۲۶, ۲۰۱۴.

Chernow, Barbara A.; Vallasi, George A., eds. (۱۹۹۴). *The Columbia Encyclopedia* (Fifth ed.). New York: Columbia University Press. P. ۱۲۱۰. ISBN ۰-۲۳۱-۰۸۰۹۸-۰.

Cook, Chris (۱۹۸۳). *Dictionary of Historical Terms*. London: MacMillan. P. ۱۴۲. ISBN ۰-۲۳۳-۴۴۹۷۲-X.

Gilpin, Robert (۱۹۷۰). *U.S. Power and the Multinational Corporation*. New York: Basic Books.

Gilpin, Robert (۱۹۸۱). *War and Change in World Politics*. Cambridge: Cambridge University Press.

Greifeneder, R., Bless, H., Pham, M. T. (۲۰۱۸). When do people rely on affective and cognitive feelings in judgment?. *Personality and Social Psychology Review*. ۲۴(۱): ۲۱۸-۲۰۰.

Grunberg, Isabelle (۱۹۹۰). "Exploring the 'Myth' of Hegemonic Stability." *International Organization* ۴۴ (۴): ۴۳۱-۴۷۷.

Hegemony. Oxford Advanced American Dictionary. Dictionary.com, LLC. ۲۰۱۴. Archived from the original on ۲ February ۲۰۱۴. Retrieved ۱ February ۲۰۱۴.

Holsti, K. J. (۱۹۸۰). *The Dividing Discipline: Hegemony and Diversity in International Theory*. Boston: Allen & Unwin. ISBN ۰-۰۴-۳۲۷۰۷۷-۸.

Internet Encyclopedia of Philosophy "Ethics". Archived from the original on January ۱۸, ۲۰۱۸. Retrieved January ۷, ۲۰۱۲.

Ittonen, K. Tronnes, P. Wong, L. (۲۰۱۷). Substantial doubt and the entropy of auditors' going concern modifications, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* ۱۳, ۱۳۴-۱۴۷.

Keohane, Robert O. (۱۹۸۴). *After Hegemony: Cooperation and Discord in the World Political Economy*. Princeton, NJ: Princeton University Press. [ISBN missing]

Kidder, Rushworth (۲۰۰۳). *How Good People Make Tough Choices: Resolving the Dilemmas of Ethical Living*. New York: HarperCollins. P. ۶۳. ISBN ۹۷۸-۰-۰۶۸۸-۱۷۰۹۰-۰.

Kindleberger, Charles P. (۱۹۸۱). "Dominance and Leadership in the International Economy." *International Studies Quarterly* ۲۰: ۲۴۲-۲۰۴.

Kissinger, Henry (۱۹۹۴). *Diplomacy*. New York: Simon & Schuster. Pp. ۱۳۷-۳۸. ISBN ۰-۶۷۱-۶۰۹۹۱-X. European coalitions were likely to arise to contain Germany's Nazis growing, potentially dominant, power As well as p. ۱۴۰: "Unified Germany was achieving the strength to dominate Europe all by itself—an occurrence which Great Britain had always resisted in the past when it came about by conquest".

Krasner, Stephen D. (۱۹۷۶). "State Power and the Structure of International Trade." *World Politics* ۲۸ (۳): ۳۱۷-۳۴۷.

Laclau, Ernest; Mouffe, Chantal (۲۰۰۱). *Hegemony and Socialist Strategy* (Second ed.). London: Verso. Pp. ۴۰-۰۹, ۱۲۰-۴۴. ISBN ۱-۸۵۹۸۴-۳۳۰-۱.

Martinez, Veronica Root (October ۲۳, ۲۰۱۹). "More Meaningful Ethics". *University of Chicago Law Review*. Chicago, IL. SSRN ۳۴۷۴۳۴۴. Archived from the original on July ۳۰, ۲۰۲۲. Retrieved November ۱۸, ۲۰۲۱.

Mayr, A., *Language and Power: An Introduction to Institutional Discourse*, A&C Black, ۲۰۰۸, p. ۱۴.

Mearsheimer, John J. (۲۰۰۱). "Chapter ۲". *The Tragedy of Great Power Politics*. W. W. Norton & Company. ISBN ۹۷۸-۰-۳۹۳-۳۴۹۲۷-۶.



Miller, C (۲۰۰۹). "The Conditions of Moral Realism". *The Journal of Philosophical Research*. ۳۴: ۱۲۳-۱۵۵. Doi:۱۰,۵۸۴۰/jpr_۲۰۰۹_۵.

Monteiro, Nuno P. (۲۰۱۲). "Unrest Assured: Why Unipolarity Is Not Peaceful". *International Security*. ۳۶ (۳): ۹-۴۰. Doi:۱۰,۱۱۶۲/ISEC_a_۰۰۰۶۴. ISSN ۰۱۶۲-۲۸۸۹. S2CID ۵۷۵۵۸۶۱۱.

N. Sanjeevi (۱۹۷۳). *First All India Tirukkural Seminar Papers* (۲nd ed.). Chennai: University of Madras. P. xxiii-xxvii.

Norrloff, Carla (۲۰۱۹). "Hegemony," *Oxford Bibliographies*, <https://www.oxfordbibliographies.com/view/document/obo-۹۷۸۰۱۹۹۷۴۳۲۹۲/obo-۹۷۸۰۱۹۹۷۴۳۲۹۲-۰۱۲۲.xml#>.

Ouellette, Laurie; Gray, Jonathan, eds. (۲۰۱۷). *Keywords for Media Studies*. NYU Press. Doi:۱۰,۲۳۰۷/j.ctt1gk۰۸zz. ISBN ۹۷۸-۱-۴۷۹۸-۱۷۴۷-۴.

Paul, Richard; Elder, Linda (۲۰۰۶). *The Miniature Guide to Understanding the Foundations of Ethical Reasoning*. United States: Foundation for Critical Thinking Free Press. P. NP. ISBN ۹۷۸-۰-۹۴۴۵۸۳-۱۷-۳.

Paul, Richard; Elder, Linda (۲۰۰۶). *The Miniature Guide to Understanding the Foundations of Ethical Reasoning*. United States: Foundation for Critical Thinking Free Press. P. np. ISBN ۹۷۸-۰-۹۴۴۵۸۳-۱۷-۳.

Random House Unabridged Dictionary: Entry on Axiology. Archived March ۳, ۲۰۱۶, at the Wayback Machine

Schenoni, Luis L. (۲۰۱۹). "Hegemony". *Oxford Research Encyclopedia of International Studies*. Doi:۱۰,۱۰۹۳/acrefore/۹۷۸۰۱۹۰۸۴۶۶۲۶,۰۱۳,۵۰۹. ISBN ۹۷۸-۰۱۹۰۸۴۶۶۲۶. {{cite book}}: |work= ignored (help)

Schweller, Randall L., and Xiaoyu Pu (۲۰۱۱). "After Unipolarity: China's Vision of International Order in an Era of U.S. Decline." *International Security* ۳۶ (۱): ۴۱-۷۲.

See Snidal, Duncan (۱۹۸۵). "The Limits of Hegemonic Stability Theory." *International Organization* ۳۹ (۴): pp. ۵۸۰-۶۱۴.

Sinnott-Armstrong, Walter (۲۰۱۹), "Moral Skepticism", in Zalta, Edward N. (ed.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Summer ۲۰۱۹ ed.), Metaphysics Research Lab, Stanford University, archived from the original on July ۲۸, ۲۰۲۰, retrieved July ۲۸, ۲۰۲۰.

Snidal, Duncan (۱۹۸۵). "The Limits of Hegemonic Stability Theory." *International Organization* ۳۹ (۴): ۵۸۰-۶۱۴.

Taylor. S.,L. Peplau, and D. Sears, (۲۰۰۶). "Social Psychology", Upper saddle river, NJ:Prentice Hall, Eleventh edition.

Velusamy, N.; Faraday, Moses Michael, eds. (۲۰۱۷). *Why Should Thirukkural Be Declared the National Book of India?*. Unique Media Integrators. P. ۵۵. ISBN ۹۷۸-۹۳-۸۵۴۷۱-۷۰-۴.

Verst, Ludger; Kampmann, Susanne; Eilers, Franz-Josef (July ۲۷, ۲۰۱۵). *Die Literaturreisenschau*. *Communicatio Socialis*. OCLC ۹۱۴۵۱۱۹۸۲.

Vogel, Ezra (۱۹۸۶). "Pax Nipponica." *Foreign Affairs* ۶۴ (۴): ۷۵۲-۷۶۷.

Waltz, Kenneth Neal (۱۹۷۹). *Theory of International Politics*. McGraw-Hill. Pp. ۱۷۰-۱۷۱. ISBN ۹۷۸-۰-۰۷-۵۵۴۸۵۲-۲.

Watson, Adam, (۱۹۹۲). *The Evolution of International Society: A Comparative Historical Analysis*, (London: Routledge), pp. ۱۲۲-۱۲۵, ۱۳۱-۱۳۲, ۳۲۴.

William S. Sahakian; Mabel Lewis Sahakian (۱۹۶۶). *Ideas of the Great Philosophers*. Barnes & Noble. ISBN ۹۷۸-۱-۵۶۶۱۹-۲۷۱-۲.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی