



الگوی آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی

محمد کریم آبادی^۱

زهره حاجیها^۲✉

حسین جهانگیرنیا^۳

رضا غلامی جمکرانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۲

چکیده

مبنای بسیاری از عملکردهای حسابرسان را باید در رفتار و ارزش‌های آن‌ها جست‌وجو کرد، به همین دلیل توجه به رفتار حرفه‌ای و پیامدهای آن از اساسی‌ترین موضوعات پژوهشی در حوزه‌های سازمانی است. هدف از این پژوهش طراحی الگوی داده بنیاد آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی از دیدگاه خبرگان حرفه است. پژوهش حاضر آمیخته (کیفی- کمی) است که بخش کیفی به روش گراند تئوری انجام شد. ۱۷ نفر نخبگان حسابرسی، با نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شدند و در بخش کمی ۱۷۰ نفر از حسابرسان به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. برای تحلیل داده‌های کیفی از تکنیک گراند تئوری استفاده شد. در بخش کمی از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی و نرم‌افزار spss19 استفاده شد. با انجام کدگذاری در بعد عوامل محیطی (شاخص‌های اقتصادی و رقابتی)، عوامل سازمانی (حاکمیت شرکتی، فرهنگ سازمانی و رهبری اخلاقی)، ارزش‌های فردی (شاخص‌های ارزش‌های دینی و ارزش‌های اخلاقی)، عوامل اجتماعی (مسئولیت اجتماعی) و عوامل فردی (درستکاری حسابدار، شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای، رازداری و بی‌طرفی) شناسایی شدند. رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل در حسابداری پدیده‌ای دفعی نیست، نیازمند شکل‌گیری برخی شرایط و انجام برخی استراتژی‌ها است که منجر به پیامدهایی محسوس می‌گردد و فرد را در انتخاب صحیح رهنمون می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: شناسایی، الگو، آئین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان مستقل، دیدگاه انتقادی، خبرگان حرفه، پژوهش کیفی.

۱ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. karimabadi1357@gmail.com

۲ گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) drzhajiha@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. hosein_jahangirnia@yahoo.com

۴ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. gholami@qom-iau.ac.ir

۱- مقدمه

رفتار حرفه‌ای در بستر هر جامعه مسئول و پایه توسعه معنی‌دار و پایدار است (اوبوه و دیگران^۱، ۲۰۲۰) حرفه‌ای گری واقعی و شکل‌گیری جامعه بر اساس ارزش‌های اخلاقی صحیح پایه‌گذاری می‌شود که پایه و اساس سایر استانداردهای عملکرد است. در سطح جهانی، کاهش مداوم ارزش‌های اخلاقی در سازمان‌ها و جوامع نگرانی‌هایی را در جوامع زده و افزایش داده است. در سال ۲۰۰۲، درخواست گسترش اخلاق حرفه‌ای در تجارت و شیوه‌های حسابداری پس از خطرات انرون و اندرسون افزایش یافت (آرفاوی و دیگران^۲، ۲۰۱۶).

اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی در حوزه حسابداری است که به‌طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به‌خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیت‌های متقلبانه شود (اندریس و همکاران^۳، ۲۰۱۷). فعالیت‌های متقلبانه سبب می‌شود تا اثرات مخربی بر سرمایه‌گذاری و بازارهای مالی وارد شود، زیرا مردم چنین استدلال می‌کنند که این اعمال به دلیل رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و عدم درک صحیح آن‌ها از اصول اخلاقی صورت گرفته است و این باعث بحران اخلاقی در حرفه حسابداری شده است (اوراکا و اکبجه^۴، ۲۰۱۵). فرآیند حسابرسی متأثر از ویژگی‌های فردی حسابرس است، لذا انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد (اکبری و همکاران، ۱۳۹۸).

عوامل مختلفی در بهبود عملکرد نقش دارند از جمله اخلاق حرفه‌ای تأثیر مهمی در سازمان دارد که می‌تواند به پیش‌بینی پذیر کردن سازمان اشاره نمود (اینگیس و راتناواتی^۵، ۲۰۱۷؛ تزابار، تزاfrir و بارچ^۶، ۲۰۱۷؛ سلاجقه و صفری، ۱۳۹۴؛ دهقانی و محمدخان کرمانشاهی، ۱۳۹۱). از دیگر نتایج، رسیدن به خودکنترلی است. برای اینکه بتوانیم از کنترل‌های بیرونی به سمت کنترل‌های درونی حرکت کنیم یکی از مهم‌ترین ابزارهای کار اخلاق حرفه‌ای است (قراملکی، ۱۳۸۶).

امروزه بسیاری از کشورها در جهان صنعتی به این بلوغ رسیده‌اند که بی‌اعتنایی به مسائل اخلاقی و فرار از مسئولیت‌ها و تعهدات اجتماعی، به از بین رفتن بنگاه می‌انجامد به همین دلیل، بسیاری از شرکت‌های موفق برای تدوین استراتژی اخلاقی احساس نیاز کرده و به این باور رسیده‌اند که باید در سازمان یک فرهنگ مبتنی بر اخلاق رسوخ کند (کلک^۷، ۲۰۱۶). از این‌رو، کوشیده‌اند به تحقیقات درباره اخلاق حرفه‌ای جایگاه ویژه‌ای بدهند؛ وقتی از حوزه فردی و شخصی به حوزه کسب‌وکار گام می‌نهیم، اخلاق کار و یا اخلاق شغلی به میان می‌آید؛ مانند اخلاق پزشکی، اخلاق مدرسی، اخلاق مهندسی و نظایر آن (الیاس^۸، ۲۰۱۶).

¹ C.S. Oboh, S.O. Ajibolade, O.J. Otusanya

² F. Arfaoui, S. Damak-Ayadi, R. Ghram, A. Bouchekoua

³ Andreas, Zarefa, A

⁴ Oraka A.O, Okegbe, T.O.

⁵ Ingsih, K, & Ratnawati

⁶ Tzabbar, D, Tzafrir, S, & Baruch

⁷ Kolk

⁸ Elias

الگوهای رفتاری در سطح نهادها و سازمان‌های اجتماعی، وحدت‌بخش جامعه دینی است. تعریف کلی الگوهای اخلاقی و رفتار ارتباطی، مسئولیت‌پذیری در برابر حقوق افراد است (خان و همکاران^۱، ۲۰۱۵). اخلاق و حرفه‌ای یکی از موضوعات بسیار اساسی است که در تمام جوامع بشری مورد توجه واقع می‌شود (کیرادو^۲، ۲۰۲۰). در حال حاضر، متأسفانه در کشور ما بسیار کمتر به اخلاق حرفه‌ای توجه می‌شود. این در حالی است که در کشورهای غربی، در دانش‌های مختلف شاخه‌ای با عنوان اخلاق حرفه‌ای وجود دارد، ولی در جامعه دینی ما به اخلاق توجه کافی نشده است. جامعه حسابداری کشور نیازمند آن است تا ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای مانند دل‌بستگی به کار، روحیه مشارکت و اعتماد، ایجاد تعامل با یکدیگر و... تعریف و برای تحقق آن فرهنگ‌سازی شود.

حل مؤثر یک مسئله اخلاقی به چندین عامل بستگی دارد: شناخت مسائل اخلاقی، به‌کارگیری دانش مناسب با موضوع، تجزیه و تحلیل موضوع، تصمیم‌گیری در مورد روند اقدامات و اجرای مراحل لازم برای حل مشکل؛ بنابراین: هدف اول آموزش اخلاقیات، تقویت توانایی حسابداران برای انجام مراقبت‌های حرفه‌ای است. اخلاق ارتباط دوسویه با آموزش دارد. اولاً آموزش نیازمند اخلاق است و یکی از رسالت‌های آن ترویج اخلاق است (قراملکی همکاران^۳، ۱۳۹۱).

امروزه یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های پیش رو حرفه حسابداری حفظ استانداردهای اخلاقی نمونه است؛ بنابراین یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های اساتید حسابداری این است که چگونه پیام‌های اخلاقی را به دانشجویان حسابداری، حسابداران حرفه‌ای فردا، انتقال دهند. مطالعات نشان می‌دهد که به‌کارگیری طیف وسیعی از تکنیک‌های آموزش اخلاقی، در واقع می‌تواند تأثیر مثبت بر نگرش اخلاقی دانشجویان حسابداری داشته باشد (اولری^۳، ۲۰۰۷).

حسابداری و حسابرسی انتقادی به رویکردی اشاره دارد که پرسشی فراتر از بکارگیری روش خاص در حسابداری و حسابرسی را مطرح می‌سازد؛ نظریه پردازان انتقادی به دنبال جلب توجه به سوی نقاطی هستند که به سبب روزمرگی و تکرار، مشروع جلوه نموده اند، به علاوه آنان عینیت و بی‌طرفی حسابرسی را زیر سوال برده و بیان می‌کنند که تا کنون حسابداری و حسابرسی از نظام‌های اجتماعی تحت کنترل دولت حمایت نموده است. در حالت کلی حسابداری و حسابرسی انتقادی با تمرکز بر تضادها و ناسازگاری‌ها سعی در تقویت حسابداری دارد بر همین اساس لازمه اصلی حسابداری انتقادی، اخلاق انتقادی است که لازمه اولیه حسابداری و حسابرسی انتقادی است. اخلاق انتقادی باز زیر سؤال بردن اخلاق کهنه و سنتی و با توجه به رشد تکنولوژی معتقد به ایجاد یک نوع اخلاق مبتنی بر دوران جدید و مطابق با نیازهای جدید انسان می‌باشد. اخلاق انتقادی در حسابداری و حسابرسی با زیر سؤال بردن اخلاق حرفه‌ای کنونی که مبتنی بر فایده‌گرایی است اخلاق مبتنی بر کنش ارتباطی را مطرح نموده است ایجاد حسابداری و حسابرسی انتقادی نیازمند بستری برای تکامل می‌باشد.

¹ Khan, et al

² Kiradoo, Giriraj

³ O'Leary, C.

این یافته‌ها، شواهدی فراهم نمود که بنظر می‌رسد اخلاق انتقادی بستری برای ایجاد حسابداری و حسابرسی انتقادی باشد.

با این تفاسیر، لازم به ذکر است که در چند سال اخیر، در کشور پژوهش‌های نسبتاً زیادی در زمینه اخلاق و رفتار حرفه‌ای به عمل آمده و اکثر آن‌ها بر ضرورت تدوین معیارهای اخلاقی حین کار، تدوین محتوای کدهای اخلاقی، اخلاق کار و وجدان کاری، مشکلات اخلاق کاربردی، آسیب‌شناسی فرهنگ و اخلاق و اخلاق حرفه‌ای در آموزه‌های دینی تأکید داشته‌اند؛ اما پژوهش جامعی که در یک مدل فرایندی، به بررسی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بپردازد، انجام نشده است. بر همین اساس، پژوهش حاضر قصد دارد تا با مرور ادبیات و پیشینه پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه و شناسایی عوامل مختلف اثرگذار و مؤلفه‌های اصلی به شناخت هرچه بهتر این مقوله کمک کند.

بررسی سوابق نظری در زمینه رفتار حرفه‌ای نشان می‌دهد که محققان بسیاری سعی کرده‌اند عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای را تعیین کنند. هریک از این محققان با توجه به دیدگاه و زمینه تخصصی خود، تعریف‌ها و الگوها و نظریه‌های گوناگونی درباره پدیده رفتار حرفه‌ای در رشته‌های مختلف ارائه کرده‌اند. با وجود این، هنوز اجماعی بین نظریه‌ها به وجود نیامده است. واکاوی پیشینه موضوع حاضر نشان می‌دهد که منابع تخصصی موضوع تحقیق، به شدت محدود است و عمدتاً با عبور از محور تخصصی رفتار حرفه‌ای حسابرسان، رفتار حرفه‌ای را به صورت عام مطالعه کرده‌اند. جنبه فردی: یعنی ویژگی‌ها و خصوصیات فردی، ارزش‌های مذهبی، ملاک‌های شخصی، عوامل خانوادگی، باورها و اعتقادات و شخصیت، از جمله عوامل تأثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای از جنبه فردی هستند. مسلماً فردی که فاقد صلاحیت‌های اخلاقی شایسته از لحاظ فردی باشد، از معیارهای اخلاق حرفه‌ای مناسبی نیز برخوردار نخواهد بود. با توجه به تضاد منافع حاکم بر محیط حسابرسی و ماهیت مسائل موجود، حسابرسان باید از مهارت یا صالحیت حرفه‌ای کافی برخوردار باشند (رخسی و همکاران، ۱۴۰۰).

جنبه سازمانی: عواملی مثل رهبری، مدیریت، ارتباط با همکاران، ارتباط با زیردستان و فرادستان، نظام تشویق و تنبیه، انتظارات همکاران، قوانین و مقررات و رویه‌ها، جو و فرهنگ سازمانی در این حیطه قرار می‌گیرند. بدیهی است که نامطلوب بودن عوامل مزبور عامل تهدید کننده اخلاق حرفه‌ای خواهد بود و بالعکس.

جنبه محیطی: عوامل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی و همچنین دیگر سازمان‌ها و عوامل رقابتی بین آنها، از جمله عوامل تأثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای است.

علاوه بر عوامل کلی و پیش گفته شده کمبود امکانات و ابزار کار، نامناسب بودن ابزار، فضای نامناسب کاری، حجم کاری مازاد بر توان کارمند یا کارگر، محیط شلوغ مؤسسه یا سازمان بر معضلات اخلاقی دامن می‌زنند. بی‌ثباتی اقتصادی، سیاسی، معضلات فرهنگی تاریخی که به شدت با فرهنگ مشارکتی و کار تیمی ناسازگار است آموزش‌های نادرست اجتماعی مانند مسئولیت‌گریزی و تنبلی در کار را نوعی زرنگی تلقی کردن، وضعیت نابرابر رقابت جهانی که تهدید کننده اخلاق کسب و کار است و سایر عوامل شبیه به این، بدون شک در وضعیت اخلاقی

سازمان تأثیرگذار است. با این حال برای بهبود کیفیت مطالعه تا جای ممکن منابع مرتبط و مهم نیز مرور شد که چکیده‌ای از آن در جدول شماره ۱ آمده است.

از ضرورت و اهمیت و نوآوری پژوهش می‌توان بیان کرد که استانداردهایی چون آئین رفتار حرفه‌ای را برای گسترش رفتار اخلاقی و حرفه‌ای میان حسابرسان وضع نمودند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای حسابداری، دستورالعملهایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابرسان به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین کرده‌اند (آلین، حدیب و حنیف، ۲۰۱۳).

امروزه رعایت اخلاق برای حرفه حسابداری به عنوان تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و حسابرسی به عنوان اعتبار دهندگان به صورتهای مالی، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری و حسابرسی با بحرانهای اخلاقی بیگانه نیست. ضمن آنکه در سالهای اخیر حرفه حسابداری و حسابرسی شاهد رسواییهای مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلد کام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده است (لو و دیگران، ۲۰۰۸).

از سوی دیگر بررسیهای دقیق انجام شده توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار، که نشان دهنده بالا بودن میزان چشم پوشی از حجم تقلبهای حسابداری توسط حسابرسان در حسابرسی شرکت‌هایی نظیر سن دانت، سان بیم، لیونت که موجب متضرر شدن صدها میلیون دلار سهامداران بوده، باعث شده است که اعتماد به حرفه خدشدار شود (سرلک، ۲۰۰۸).

با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای در توسعه سازمان، لازم است به میزان آموزش اخلاق و رفتار حرفه‌ای در سازمان توجه شود. البته در زمینه مذکور از جمله موانع تغییر رفتار اخلاقی در هر سازمان، ناآگاهی کارکنان از اخلاقیات شغل و سازمان می‌باشد. با توجه به اینکه امروزه هیچ سازمانی قادر نیست بدون آموزش توسعه یابد، لازم است در سازمان‌ها افزون بر آموزش تخصص‌ها و مهارت‌های مورد نیاز اخلاق و رفتار حرفه‌ای جزو برنامه‌های آموزش در سازمان قرار گیرد.

جدول ۱. متغیرهای آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل مستخرج از پیشینه تحقیق

ردیف	مؤلفه	شاخص‌ها	منابع
۱	محیطی	اقتصادی	کریستین (۲۰۲۰) بوندار (۲۰۱۷) مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) میگز و همکاران (۱۳۷۵) صالحی (۱۳۹۵)، گندرون و همکاران (۲۰۰۶)
		رقابتی	کریستین (۲۰۲۰) بوندار (۲۰۱۷) مک دویت (۲۰۰۰)، مهرانی و همکاران (۱۳۹۰)

¹ Low M, Davey H, Hooper K.

ردیف	مؤلفه	شاخص‌ها	منابع
۲	سازمانی	حاکمیت شرکتی	اپردن (۲۰۱۵) و مالاچاند (۲۰۱۵)، ماجد و قایم (۲۰۱۵) مک دویت (۲۰۰۰) صالحی (۱۳۹۵)
		فرهنگ سازمانی	بونداری (۲۰۱۷) رحمانی نیاو یعقوب نژاد (۱۳۹۶)، جنکینز و دیگران (۲۰۰۸)
		رهبری اخلاقی	درخشانهمر (۱۳۹۸) الحسن الایدارس (۲۰۱۱)، والومبوا و دیگران (۲۰۱۱)، دی (۲۰۰۸)، کادوزیر (۲۰۰۲)، سبحانی نژاد و دیگران (۲۰۱۵)
۳	ارزش‌های فردی	ارزش‌های دینی	مونتنگرو (۲۰۱۷)، چن و همکاران (۲۰۱۳)، اویار (۲۰۱۱)، آلیس و همکاران (۲۰۰۶) ویتل (۲۰۰۹)
		ارزش‌های اخلاقی	یاسا و دیگران (۲۰۲۱) مونتنگرو (۲۰۱۷)، آرابابا (۲۰۱۶)، شوئب و همکاران (۲۰۱۶)؛ آلین و همکاران (۲۰۱۴)؛ چن و همکاران (۲۰۱۳)، ویلهم و کزیسکی (۲۰۱۲)، الحسن الایدارس (۲۰۱۱)، اویار (۲۰۱۱)
۴	عوامل اجتماعی	مسئولیت اجتماعی	کریستین (۲۰۲۰) هاجرینگ (۲۰۱۹)، سولانا (۲۰۱۸) دنیسون (۲۰۰۰)
۵	ویژگی‌های شخصیتی	درستکاری حسابدار	یاسا و دیگران (۲۰۲۱) کریستین (۲۰۲۰) آرابابا (۲۰۱۶)، رالم مولر و کوالنز (۲۰۱۴) بیات (۱۳۸۸)
		شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای	یاسا و دیگران (۲۰۲۱) کریستین (۲۰۲۰) هاجرینگ (۲۰۱۹) آرابابا (۲۰۱۶)، کولینان و همکاران (۲۰۱۲) بولاند (۲۰۱۴)، بیات (۱۳۸۸)
		رازداری حسابدار	یاسا و دیگران (۲۰۲۱) کریستین (۲۰۲۰) آرابابا (۲۰۱۶)، پانی و ژانک (۲۰۱۳) بیات (۱۳۸۸) الحسن الایدارس (۲۰۱۱)
		بی‌طرفی حسابدار	یاسا و دیگران (۲۰۲۱) کریستین (۲۰۲۰) آرابابا (۲۰۱۶)، نلسون (۲۰۰۹) بیات (۱۳۸۸) الحسن الایدارس (۲۰۱۱)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

روش شناسی تحقیق

روش تحقیق از نظر هدف کاربردی است از نظر نوع داده‌ها، رویکرد پژوهشی حاضر، آمیخته (کیفی - کمی) است در این پژوهش در ابتدا ابعاد انتقادی توسط خبرگان احصاء می‌گردد و سپس مورد نظرسنجی اعضای حرفه قرار می‌گیرد. در بخش کیفی پژوهش از روش کیفی با رویکرد نظریه زمینه‌ای^۱ استفاده شد. ایده اصلی نظریه زمینه‌ای

^۱ Grounded theory

این است که به جای آزمون فرضیه‌ها؛ از گزارش کلامی افراد در مورد تجاربشان به‌عنوان داده، به‌منظور فراهم کردن مجموعه‌ای از مفاهیم نظری که به بهترین شکل داده‌ها را توصیف کند، استفاده گردد. همچنین این پژوهش از نظر روش جمع‌آوری اطلاعات جزء پژوهش‌های توصیفی و از نوع پیمایشی است. جامعه آماری در بخش کیفی شامل نخبگان دارای مدرک تحصیلی دکترای حسابداری با سابقه حداقل ۵ سال و دارای مدارک تحقیقاتی است. از بین این جامعه تعدادی نمونه برای بخش کیفی با استفاده از روش گلوله برفی انتخاب خواهد شد تا زمانی که یافته به اشباع نظری برسد. در بخش کمی با توجه به روش پژوهش تعداد متغیرها در تعداد نمونه پژوهش ملاک قرار گرفت. در این پژوهش تعداد ۱۷ متغیر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. به نظر بعضی از متخصصان مانند نانالی، حجم نمونه دست‌کم باید ۱۰ برابر تعداد متغیرها یا ماده‌های موجود در تحلیل باشد (به نقل از کوپر، ترجمه‌ی شریفی و نجفی زند ۱۳۷۹)؛ بنابراین حجم نمونه ۱۷۰ نفر برآورد شد. پایایی داده‌ها در بخش کیفی از طریق قراردادن تمامی داده‌های (متن کامل مصاحبه‌ها و صدای ضبط‌شده) تحلیل شده، کدها، مقوله‌ها، فرایند مطالعه، اهداف اولیه و سؤال‌ها در اختیار اساتید راهنما و مشاور و متخصصان ثبت آن‌ها در پژوهش نشان داده شده است. همچنین مطابق فرمول کاپای کوهن با ضریب توافق ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت و در بخش کمی نیز پایایی از روش پایایی ترکیبی و آلفای کرون باخ مورد تأیید قرار گرفت. ملاحظات اخلاقی پژوهش شامل توضیح هدف تحقیق، روش مصاحبه، حق مشارکت‌کنندگان برای شرکت در مطالعه یا امتناع از آن و نیز اطمینان دهی در خصوص محرمانه ماندن نام و اطلاعات آنان، کسب رضایت جهت ضبط گفتگوها در انجام پژوهش رعایت گردید. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از مصاحبه‌های باز و نیمه ساختاریافته به‌صورت فردی انجام شد. هر مصاحبه به‌طور متوسط ۶۰ تا ۹۰ دقیقه به طول انجامید. تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده منجر به ظهور مفاهیم گردید و مفاهیم منجر به ایجاد سؤال و سؤالات منجر به جمع‌آوری داده‌های بیشتر و شناخت عمیق‌تر مفاهیم شد؛ این چرخه تا حصول اشباع نظری ادامه یافت. هم‌زمان با جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل آن‌ها نیز به روش فرایند تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای مداوم، انجام گرفت، به این صورت که داده‌های خام طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی تحلیل گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی برای تحلیل داده‌های کیفی حاصل از اسناد و مدارک و مصاحبه از تکنیک گراند تئوری و در بخش کمی از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی و نرم‌افزار SPSS19 استفاده شد.

پرسش‌های پژوهشی

- متغیرهای آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی کدامند؟
- الگوی داده بنیاد آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی از دیدگاه خبرگان حرفه چگونه است؟

یافته‌های پژوهش

این مطالعه با مشارکت ۱۷ نفر از نخبگان دارای مدرک تحصیلی دکترای حسابداری انجام شد

جدول ۲. اطلاعات مربوط به شرکت‌کنندگان در بخش کیفی

جنسیت		سن			مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	
مرد	زن	زیر ۴۵ سال	۴۶ تا ۵۵ سال	۵۶ سال به بالا	دکتری	کمتر از ۱۵ سال	بیشتر از ۱۵ سال
۱۲	۵	۵	۸	۴	۱۷	۷	۱۰
۷۱	۲۹	۲۹	۴۷	۲۴	۱۰۰	۴۱	۵۹
فراوانی		درصد					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

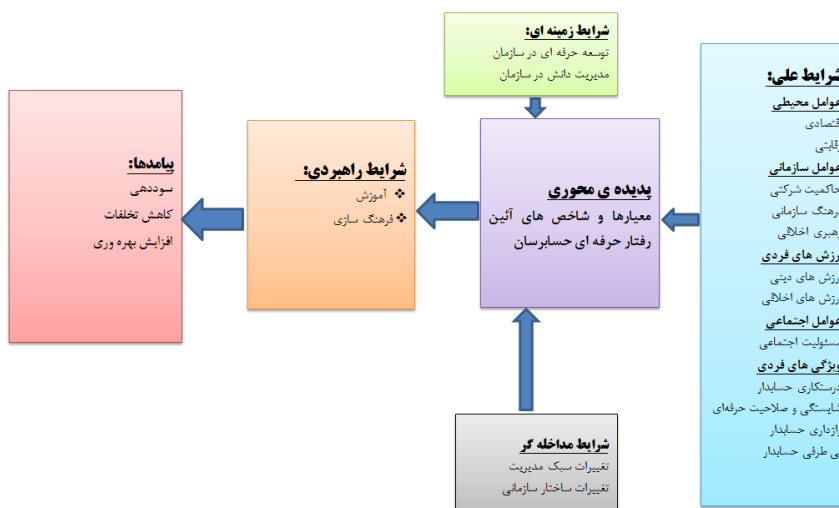
روش جمع‌آوری اطلاعات، روش مصاحبه عمیق است. در این مطالعه با ۱۷ نفر مصاحبه انجام شد که از مصاحبه دوازدهم به بعد، تکرار در اطلاعات دریافتی مشاهده شده است؛ اما برای اطمینان تا مصاحبه هفدهم ادامه یافت، هرچند از مصاحبه دوازدهم به بعد داده‌ها تکراری بوده و به اشباع رسیده بود. مصاحبه با طرح سؤالاتی در مورد " مؤلفه‌های " آغاز می‌شد (مصاحبه باز) و باقی پرسش‌ها بر اساس پاسخ‌های مصاحبه‌شونده طرح می‌شد. تمامی مصاحبه‌ها ضبط شده و برای استخراج نکات کلیدی چندین بار مورد بررسی قرار گرفتند. در مرحله اول کدگذاری باز، کدهای باز اولیه از محتوای مصاحبه‌ها استخراج شد، پس از بازنگری داده‌ها و ادغام مفاهیم مشابه، این کدهای اولیه به کدهای ثانویه و سپس به کد مفهومی کاهش داده شدند. در مرحله دوم کدگذاری باز، کدهای ثانویه بر اساس ارتباط با موضوعات مشابه طبقه‌بندی شده و در مقوله‌های فرعی (مؤلفه) جای گرفتند. در آخرین مرحله از کدگذاری باز، مؤلفه‌ها یا مقوله‌های فرعی به دست آمده از مرحله قبل بر اساس مشابهت‌ها، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز و مفاهیم، در طبقه‌ها یا مقوله‌های انتزاعی تری قرار گرفتند. در مرحله کدگذاری محوری، مؤلفه‌های به دست آمده از مرحله کدگذاری باز در قالب شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها به صورت مدل پارادایمی به هم مرتبط گردید. در ادامه یافته‌های مراحل کدگذاری باز در مورد سؤال اول پژوهش در جدول ارائه شده است.

جدول ۳. یافته‌های فرایند کدگذاری باز

شماره مصاحبه	کدهای اولیه (مفاهیم)	کدهای محوری (شاخص‌ها)	کدهای گزینشی (معیارها)	
۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۵ و ۱۷	مشکلات مالی حسابرس و نوسات اقتصادی، دریافت تسهیلات یا هدایا پذیرش کار با دریافت کمیسیون روابط تجاری یا خویشاوندی داشتن روابط مالی مستقیم رقابت در بازار حسابرسی رقابت در میزان پاسخگویی در حرفه حسابرسی بورسی بودن صاحب‌کار	اقتصادی رقابتی	محیطی	
۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۴ و ۱۶ و ۱۷	نوع حاکمیت شرکتی، قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیر خصوصی بودن صاحب‌کار، یکپارچگی مدیریت، اطاعت‌پذیری از مدیر انجام وظایف طبق دستورات سازمانی، فرهنگ‌سازمانی درآمد محور، فرهنگ‌سازمانی کیفیت محور، صداقت و درستی رهبر تنظیم فعالیت‌ها در چارچوب اخلاقی، اعتماد به کارکنان، تلاش در جهت ارتقای کارکنان اجازه ابراز وجود	حاکمیت شرکتی فرهنگ‌سازمانی رهبری اخلاقی	سازمانی	متغیرهای آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل
۱ و ۳ و ۵ و ۶ و ۷ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۷	وابستگی دینی، تعهد دینی، میزان مذهبی بودن، گرایش‌های مذهبی خانواده، پایبندی به منشور اخلاقی، پایبندی به معنویت حرفه‌ای	ارزش‌های دینی ارزش‌های اخلاقی	ارزش‌های فردی	
۱ و ۲ و ۳ و ۵ و ۶ و ۷ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۳ و ۱۴ و ۱۶ و ۱۷	مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری قانونی، مسئولیت‌پذیری اخلاقی	مسئولیت اجتماعی	عوامل اجتماعی	
۱ و ۲ و ۳ و ۵ و ۶ و ۷ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۴ و ۱۵ و ۱۷	صداقت، رعایت عدالت، رعایت انصاف، اطلاعات و مهارت کافی از روش‌ها و تکنیک‌ها، رعایت استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری و حسابرسی، عدم افشای اطلاعات، عدم بهره‌برداری از اطلاعات به نفع خود، عدم پیش‌داوری، قضاوتی دور از تضاد منافع و نفوذ دیگران	درستکاری حسابدار شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای رازداری حسابدار بی‌طرفی حسابدار	عوامل فردی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس کدگذاری مصاحبه‌های هدفه‌گانه تحقیق و در مرحله کدگذاری انتخابی، یافته‌های تحقیق ابتدا طبقه‌بندی و پس از بازنگری خبرگان در جلسه‌های بحث متمرکز، به صورت تصویر شماره ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. الگوی نهایی یافته‌های تحقیق

منبع: یافته‌های پژوهشگر

اعتبار یابی مدل نهایی برگرفته از پرسشنامه اشتراوس و کوربین (۲۰۰۳)

برای ارزیابی نظریه‌پردازی داده بنیاد گلیسر و اشتراوس در سال ۱۹۷۰، ۴ معیار اصلی را در نظر گرفته‌اند:

۱- تطبیق ۲- قابلیت فهم ۳- قابلیت تعمیم ۴- کنترل (گلیسر، اشتراوس^۱، ۱۹۶۷).

همچنین کرسول در خصوص روال پدید آوردن نظریه نیز سؤالاتی را مطرح کرده و بیان داشته همان قدر که نظریه مهم است روال تهیه نظریه نیز می‌بایست از یک نظم خاصی پیروی کرده باشد (کرسول، ۲۰۰۵). برای تعیین صحت یافته‌های کیفی از چندین راهبرد استفاده می‌شود مثل همسوسازی، بررسی توسط اعضا، توصیف انبوه و غنی و... که در این تحقیق برای تعیین صحت یافته‌ها از راهبرد "بررسی توسط اعضا"^۲ استفاده شد (همان منبع).

¹ Glaser & Strauss

² Member checking

بر این اساس مدل نهایی به شرکت‌کنندگان (متخصصان شرکت‌کننده در مصاحبه) برگردانده شد و پرسشنامه‌ای با ابعاد مختلف ۶ سؤال در مقیاس لیکرت طراحی گردید؛ و از شرکت‌کنندگان خواسته شد درستی نتایج را مورد بررسی قرار دهند.

جدول ۴. پرسشنامه اعتباربخشی مدل

ردیف	سؤالات	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
۱	آیا مفاهیم از داده‌های بررسی شده تولید شده است؟					
۲	آیا مفاهیم تشخیص داده می‌شوند و به شکل کلی نظام‌مند به هم مرتبط شده‌اند؟					
	آیا مقوله‌ها به خوبی تدوین شده‌اند؟					
۳	آیا نظریه چنان تبیین شده که تغییر شرایط متفاوت را در نظر بگیرد؟					
	آیا شرایط کلان‌تری که ممکن است بر پدیده مورد مطالعه اثر گذارد، تشریح شده است؟					
۴	آیا یافته‌های نظری بااهمیت به نظر می‌رسند؟					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از ارسال پرسشنامه به ۲۰ خبره در امر حسابرسی نتایج به شرح زیر به دست آمد.

جدول ۵. آزمون تی تک نمونه برآورد اعتباربخشی درونی مدل

میانگین جامعه = ۳						نوع اعتبار یابی
Sig	df	t	انحراف استاندارد	اختلاف میانگین	مؤلفه	
۰.۰۰۰	۱۶	5.374	۰.۸۵۷	۱.۱۱۸	تطبیق	درونی
۰.۰۰۰	۱۶	3.792	۰.۸۳۱	۰.۷۶۵	قابلیت فهم	
۰.۰۰۰	۱۶	3.922	۰.۹۲۷	۰.۸۸۲	قابلیت تعمیم	
۰.۰۰۰	۱۶	3.165	۰.۹۲۰	۰.۷۰۶	کنترل	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای تعیین اعتبار درونی مدل پیشنهادی، به نظر خواهی از متخصصان این حوزه به واسطه پرسشنامه سنجش مدل پرداخته شد. با توجه به مقیاس پرسشنامه که ۵ درجه‌ای لیکرت بود، مبنای تصمیم‌گیری بر اساس میانگین نمره ۳ در نظر گرفته شد و همان‌طور که نتایج به‌دست‌آمده از جدول بالا نشان می‌دهد:

(۱) در مؤلفه تطبیق، آماره t محاسبه‌شده $t = 5.374$ در سطح 0.01 معنادار است. مقایسه میانگین سؤال تطبیق $M = 4.118$ با میانگین جامعه ۳ و همچنین T به‌دست‌آمده (۵.۳۷۴) در مقایسه با T فرض صفر ۱.۹۶ نشان می‌دهد که T به‌دست‌آمده بزرگ‌تر است در نتیجه مشخص شد که این مؤلفه از نظر متخصصین دارای اعتبار بالایی است و با اطمینان ۹۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است.

(۲) در مؤلفه قابلیت فهم، آماره t محاسبه‌شده $t = 3.792$ در سطح 0.01 معنادار است. مقایسه میانگین قابلیت فهم $M = 3.765$ با میانگین جامعه ۳ و همچنین T به‌دست‌آمده (۳.۷۹۲) در مقایسه با T فرض صفر ۱.۹۶ نشان می‌دهد که T به‌دست‌آمده بزرگ‌تر است در نتیجه مشخص شد که این مؤلفه از نظر متخصصین دارای اعتبار بالایی است و با اطمینان ۹۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است.

(۳) در قابلیت تعمیم، آماره t محاسبه‌شده $t = 3.922$ در سطح 0.01 معنادار است. مقایسه میانگین قابلیت تعمیم $M = 3.882$ با میانگین جامعه ۳ و همچنین T به‌دست‌آمده (۳.۹۲۲) در مقایسه با T فرض صفر ۱.۹۶ نشان می‌دهد که T به‌دست‌آمده بزرگ‌تر است در نتیجه مشخص شد که این مؤلفه از نظر متخصصین دارای اعتبار بالایی است و با اطمینان ۹۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است.

(۴) در مؤلفه کنترل، آماره t محاسبه‌شده $t = 3.165$ در سطح 0.01 معنادار است. مقایسه میانگین مؤلفه کنترل $M = 3.706$ با میانگین جامعه ۳ نشان می‌دهد و همچنین T به‌دست‌آمده (۳.۱۶۵) در مقایسه با T فرض صفر ۱.۹۶ نشان می‌دهد که T به‌دست‌آمده بزرگ‌تر است در نتیجه مشخص شد که این مؤلفه از نظر متخصصین دارای اعتبار بالایی است و با اطمینان ۹۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است.

نتیجه‌گیری و بحث

یک از ویژگی‌های حرفه حسابرسی پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه است و لازمه آن رعایت منافع عمومی در انجام کارهاست که موجب جلب اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی می‌شود. به این دلیل، در تدوین استانداردهای حسابرسی، منافع عمومی به شدت لحاظ می‌گردد. جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی در یک جامعه، مستلزم آن است که اولاً، اطلاعاتی که حسابرسان فراهم می‌کنند معتبر و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد، ثانیاً اشخاص و مؤسساتی که از خدمات حسابداران حرفه‌ای استفاده می‌کنند از یک سو، بتوانند به سادگی حسابرسان را شناسایی کنند و از سوی دیگر، مطمئن باشند که خدمات حسابداران رسمی در قالب آئین و رفتار مدوئی انجام می‌گیرد که ناظر بر ارائه خدمات آنان است.

یافته‌ها نشان داد ۵ بعد از سازه‌ی رفتار حرفه‌ای حسابرسان را بعد عوامل محیطی، بعد عوامل سازمانی، بعد عوامل ارزش‌های فردی، بعد عوامل اجتماعی شاخص مسئولیت اجتماعی و بعد عوامل فردی نشان داد و این نتایج، یافته‌های محققین دیگری را که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر روی این مؤلفه‌ها مطالعه کرده‌اند مورد تأیید قرار داد.

مؤلفه اول: عوامل محیطی

در زمینه عوامل محیطی مؤلفه‌های اقتصادی و رقابت از جمله مؤلفه‌های مهم در آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل می‌باشند. فشارهای اقتصادی و رقابت در زمینه نگاهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، می‌تواند منجر به این شود که اصل استقلال در خدمات حسابرسی زیر سؤال رفته و بعضاً استقلال حسابرس کاهش یابد؛ چراکه حسابرس همیشه نگران از دست دادن شغلش بوده و ممکن است خدمات را در جهتی انجام دهد که مطلوب مشتری باشد. نتایج پژوهش رمضان احمدی و دیگران (۱۳۹۸) نشان می‌دهد سازه رقابت در بازار حسابرسی و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم از اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی است. این سازه‌ها مرتبط با شاخص‌های محیطی و اقتصادی می‌باشند.

مؤلفه دوم: عوامل سازمانی

در زمینه عوامل سازمانی مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی، فرهنگ سازمانی و رهبری اخلاقی از جمله مؤلفه‌های مهم در آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل می‌باشند. رهبری اخلاقی موجب می‌گردد تا افراد، با احساس تعهد و تعلق بیشتر نسبت به سازمان فعالیت کنند و اخلاق حرفه‌ای بهتری را در سازمان از خود نشان دهند. در واقع نتیجه رهبری اخلاقی مدیران، عملکرد اخلاقی بالای کارکنان است که خود اثربخشی و کارایی در عملکرد سازمانی را به دنبال می‌آورد و مدیران سازمان‌ها می‌توانند با نمایش رفتارهای اخلاقی مناسب و تلاش در جهت تقویت ارزش‌های اخلاقی در سازمان، زمینه ارتقاء عملکرد کارکنان را فراهم آورند. در واقع توجه سبک رهبری سازمانی باید به مقوله رهبری اخلاقی و توجه به مواردی نظیر روابط دوسویه، صداقت، ایجاد حس اعتماد در کارکنان، علاقه واقعی به رفاه و آسایش و توسعه کارکنان، اتخاذ مدیریت مشارکتی، ایجاد جوسازمانی مناسب، رعایت ارزش‌ها در تصمیم‌گیری‌ها و رفتار عادلانه با کارکنان وقت نموده تا بتواند بستری را جهت بهبود اخلاق حرفه‌ای فراهم نماید. نتایج پژوهش رمضان احمدی و دیگران (۱۳۹۸) نشان می‌دهد که نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحب‌کار، اندازه سازمان صاحب‌کار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحب‌کار به برکناری حسابرس، مشکلات مالی حسابرس جزو اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی است. همچنین پژوهش درخشانمهر و دیگران (۱۳۹۸) رهبری اخلاقی را در اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مؤثر می‌داند. نمازی و رجب دری (۱۳۹۸) در الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری سازه‌ی عوامل سازمانی را یکی از مؤلفه‌های الگو می‌داند. کشیوگلی و همکاران (۲۰۱۹) عوامل تعیین‌کننده اخلاق حرفه‌ای در شش حوزه مستندات سیاست حسابرسی، صداقت حسابرس، استانداردهای اخلاقی و حاکمیت شرکتی قرار دارد. همچنین از دیدگاه میلر

(۲۰۱۸) مؤلفه‌های رهبری اخلاقی در استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات از مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای بوده است.

مؤلفه سوم: عوامل اجتماعی

مسئولیت‌پذیری یکی از مؤلفه‌های مهم آئین رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان است. حسابدار حرفه‌ای خود را در قبال صاحب‌کار مسئول می‌داند. مأموریت او حل مشکل صاحب‌کار و ایجاد نشدن چنین ارزشی و در صورت حل شدن چنین مشکلی، حسابدار حرفه‌ای وظیفه خود را انجام نداده است. یک حسابدار تنها پس از کسب نتیجه موردنظر صاحب‌کار، با انجام کلیه اقدام‌هایی که نتیجه مزبور را حاصل می‌کند. وظیفه خود را به‌درستی انجام داده است. برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، به این موضوع مربوط می‌شود که یک فرد چه تفسیری از مسئولیت و وظیفه خود در قبال گزارش خطاکاری دارد؟ افرادی که در سطح بالایی از مسئولیت فردی هستند، تمایل بیشتری به گزارش‌گری خطاکاری‌ها دارند. به عبارتی برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش دهی، رابطه مثبتی با هشدار دهی دارد. برداشت از هزینه‌های مربوط به گزارش دهی، برداشتی است که از آسیب‌های مرتبط با گزارش‌گری وجود دارد. نتایج نشان می‌دهند که مقابله‌به‌مثل یا تهدید به مقابله‌به‌مثل، مانع از تصمیم‌گیری افراد در خصوص گزارش کردن خطاکاری‌ها می‌شود. افزایش حس مسئولیت‌پذیری به ارتقای تعهد اجتماعی افراد در سازمان‌ها منجر خواهد شد، پایداری اجتماعی را به دنبال خواهد داشت و سلامت اجتماعی در بین افراد جامعه خصوصاً افراد تحصیل‌کرده، میزان سرمایه‌ی اجتماعی و دستیابی به اهداف توسعه‌ی پایدار در جامعه را افزایش خواهد داد. نمازی و رجب دری (۱۳۹۸) در الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری سازی ارزش‌های فردی را یکی از مؤلفه‌های الگو می‌داند. پژوهش درخشانمهر و دیگران (۱۳۹۸) مسئولیت اجتماعی را در اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان مؤثر می‌دانست. محمدی و مظهری (۱۳۹۸) به این نتیجه رسیدند که مسئولیت اختیاری، قانونی، اخلاقی و اقتصادی بر اخلاق حسابداری تأثیر می‌گذارند.

مؤلفه چهارم: ارزش‌های فردی

در زمینه عوامل سازمانی مؤلفه‌های ارزش‌های دینی و ارزش‌های اخلاقی از جمله مؤلفه‌های مهم در آئین رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل می‌باشند. نمازی و رجب دری (۱۳۹۸) در الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری سازی عوامل اجتماعی را یکی از مؤلفه‌های الگو می‌داند. همچنین از دیدگاه میلر (۲۰۱۸) مؤلفه اخلاق‌مداری در استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات از مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای بوده است.

مؤلفه پنجم: ویژگی‌های شخصیتی

فضایل و ویژگی‌های شخصی از بی‌طرفی حسابدار، رازداری، شایستگی و درستکاری نشان‌دهنده ضوابط حرفه‌ای و آئین‌نامه اخلاقی هستند که به‌طور مناسبی در محدوده فعالیت حسابداری ظاهر می‌شوند. کفایت و مطلوبیت این طبقه‌بندی و به کار بردن آن‌ها در حسابداری، موضوع ساده‌ای نیست. از این رو ممکن است مشکلات و مسائل اخلاقی در حسابداری در زمان برنامه‌ریزی و تقسیم وظایف، اجرای عملیات حسابداری و یا در

هنگام اظهار نظر حسابرس ایجاد شود. همچنین حسابرسان تمایل ندارند که مقام‌های مافوق از ضعف و سستی آن‌ها در جریان کار حسابرسی آگاه شوند. در این شرایط، آن‌ها مشغول جستجو برای پیدا کردن پوششی برای پنهان کردن محدودیت‌های کارشان می‌شوند؛ نتیجه این امر پذیرش خطر نارضایتی مقام‌های ارشد و به مخاطره افتادن وجهه و دورنمای حرفه در درازمدت خواهد بود؛ بنابراین باید آنچه را که به آن‌ها واگذار می‌شود و آنچه را که می‌توانند، درست انجام دهند. بیرجندی (۱۳۹۸) در پژوهش خود پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای را اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌داند. نیکبخت و دیگران (۱۳۹۸) متغیرهای وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت را در رفتار حرفه‌ای حسابرسان مؤثر می‌داند. نمازی و رجب دری (۱۳۹۸) در الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری سازه‌ی فردی را یکی از مؤلفه‌های الگو می‌داند. حاجیها و فخری (۱۳۹۸) در زمینه اخلاق حرفه‌ای بر مقوله‌ی صداقت تأکید می‌کند. صائب نیا و دیگران (۱۳۹۷) ابعاد اخلاق حسابداری را درستکاری حسابدار، شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابدار، رازداری حسابدار و عینیت و بی‌طرفی حسابدار قرار داده است. رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶) مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای را بی‌طرفانه بودن، رفتار حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، انسجام و وحدت رویه، رازداری تأثیر دارند.

رفتار حرفه‌ای تأثیری چشمگیری در فعالیت و نتایج سازمان دارد. بهره‌وری را افزایش می‌دهد، ارتباطات را بهبود می‌بخشد و درجه‌ی خطرپذیری را کاهش می‌دهد زیرا هنگامی که اخلاق حرفه‌ای در سازمان حاکم است، جریان اطلاعات به‌راحتی تسهیل می‌گردد و قبل از ایجاد حادثه، مدیر از آن مطلع می‌شود. حاکمیت رفتار حرفه‌ای منافع زیادی برای سازمان دارد؛ از بعد داخلی بر جنبه‌های بهبود در روابط، کاهش تعارضات، افزایش تعهد و مسئولیت‌پذیری برای کارکنان و کاهش هزینه‌های ناشی از کنترل تأثیرگذار است و از دیدگاه مسئولیت اجتماعی نیز، با افزایش مشروعیت سازمان و اقدامات آن، التزام اخلاقی در توجه به اهمیت ذی‌نفعان، افزایش تعهد، سودآوری و بهبود مزیت رقابتی، توفیق سازمانی و... بر سازمان تأثیر می‌گذارد.

فهرست منابع

- ۱) اکبری، عیسی؛ پورحیدری، امید؛ خدای پور، احمد (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۱، صص: ۲۲۸ - ۱۹۷.
- ۲) بیرجندیحمید، خدای پور، احمد، پورحیدری، امید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس. حسابداری مدیریت. 15-26, 12(42).
- ۳) دهقانی علی، محمدخان کرمانشاهی سیما (۱۳۹۱). میزان رعایت معیارهای اخلاق حرفه‌ای در عملکرد پرستاری از دیدگاه کارکنان پرستاری دانشگاه علوم پزشکی تهران. نشریه مراقبت‌های نوین. دوره ۹، شماره ۳، صص: ۲۱۶-۲۰۸.

- (۴) حاجیه‌ها، زهره، فخری، علی (۱۳۹۸). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان بر بهبود کارایی و ارتقای عملیات حسابرسی (مطالعه موردی: حساب‌برسان عضو جامعه حساب‌برسان رسمی ایران). پژوهش و مطالعات اسلامی، سال اول - شماره ۶، صص: ۳۲-۴۷.
- (۵) جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۳). آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای، مترجم عباس ارباب‌سلیمانی، تهران، انتشارات شهر یاس.
- (۶) درخشانمهر، آرش، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، بحری ثالث، جمال (۱۳۹۷). تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حساب‌برسان مستقل با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای. فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۶، شماره ۲، صص: ۱۴۹-۱۵۸.
- (۷) دهقانی علی، محمدخان کرمانشاهی سیما (۱۳۹۱). میزان رعایت معیارهای اخلاق حرفه‌ای در عملکرد پرستاری از دیدگاه کارکنان پرستاری دانشگاه علوم پزشکی تهران. نشریه مراقبت‌های نوین، دوره ۹، شماره ۳، صص: ۲۰۸-۲۱۶.
- (۸) رخش، مریم؛ آذین فر، کاوه؛ نبوی چاشمی، سید علی (۱۴۰۰). فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها - کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۰، صص: ۲۰۵ - ۱۷۳.
- (۹) رمضان احمدی محمد، آهنگری عبدالمجید، صالحی نیا محسن (۱۳۹۸). مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با به‌کارگیری مدل‌سازی ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. دوره ۸، شماره ۴، صص: ۲۸۱-۳۱۷.
- (۱۰) سلاجقه، آریتا؛ صفری، ثنا (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه‌ای با عملکرد استادان دانشگاه. مجله اخلاق در علوم و فناوری. سال دهم، شماره ۳، صص: ۱۱۰-۱۰۳.
- (۱۱) سعیدی، مسلم؛ ناصری، احمد (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۹، شماره ۳۶، صص: ۱۲۹ - ۱۱۱.
- (۱۲) صیادی تورانلو، حسین، عزیزی، پدram (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام با رویکرد تاپسیس فازی، فصلنامه علمی - ترویجی اخلاق، دوره ۴۸، شماره ۱۳، صص: ۲۰۹-۱۷۹.
- (۱۳) فرامرز قراملکی، احد (۱۳۸۹). درآمدی بر اخلاق حرفه‌ای، چاپ سوم، تهران، انتشارات سرآمد.
- (۱۴) نمازی، محمد، رجب دری، حسین (۱۳۹۸). آزمون "الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری" با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۳، صص: ۱-۲۶.

۱۵) نیکبخت، محمدرضا، مهرگان، محمدرضا، صفری، حسین، مسعودی، جواد (۱۳۹۸). تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، صص: ۲۰۲-۱۸۷.

- 16) Alrabba, H. M. (2016). MEASURING THE IMPACT OF CODE OF ETHICS ON THE QUALITY OF AUDITORS' PROFESSIONAL JUDGMENT. *Journal of Governance and Regulation/Volume*, 5(4), 54-60.
- 17) Zarefar, A., & Zarefar, A. (2016). The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a Moderating Variable. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 828-832.
- 18) Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad*, 21(2), 176-187.
- 19) Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309-334.
- 20) 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. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(2), 389-422.
- 21) Vargas, R. A. C. (2001). *The moral profession: A study of moral development and professional ethics of faculty*. The University of Texas at Austin.
- 22) Chen, D., Hu, X., Liang, S., & Xin, F. (2013). Religious tradition and corporate governance. *Economic Research Journal*, 9, 71-84.
- 23) De Hoogh, A. H., & Den Hartog, D. N. (2008). Ethical and despotic leadership, relationships with leader's social responsibility, top management team effectiveness and subordinates' optimism: A multi-method study. *The leadership quarterly*, 19(3), 297-311.
- 24) Elias, R. Z. (2005). The effect of corporate ethical values on accountants' perceptions of social responsibility. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 21(4), 1-10.
- 25) Arfaoui, F., Damak-Ayadi, S., Ghram, R., & Bouchekoua, A. (2016). Ethics education and accounting students' level of moral development: experimental design in Tunisian audit context. *Journal of business ethics*, 138(1), 161-173.
- 26) Fink-Hafner, D., Dagen, T., Doušak, M., Novak, M., & Hafner-Fink, M. (2019). Delphi method: Strengths and weaknesses. *Advances in Methodology and Statistics*, 16(2), 1-19.
- 27) Hajering, H. (2019). Moderating Ethics Auditor Influence of Competence, Accountability on Audit Quality. *Akuntansi 1*, 23(3), 468-481.
- 28) Khan, K., Abbas, M., Gul, A., & Raja, U. (2015). Organizational justice and job outcomes: Moderating role of Islamic work ethic. *Journal of business ethics*, 126(2), 235-246.
- 29) Kholina, O., Petrova, E., & Buyndyugova, T. (2019). Formation of professional behavior as a technology of social and labour rehabilitation of persons with special educational needs. In *SHS Web of Conferences (Vol. 72, p. 04010)*. EDP Sciences.
- 30) Kiradoo, G. (2020). Ethics in accounting: Analysis of current financial failures and role of accountants. *International Journal of Management (IJM)*, 11(2), 241-247.
- 31) Clark, L. A. M. (1998). *Perceptions and validation of ethics in public schools*. Saint Louis University.

- 32) Lee, V. H., Foo, A. T. L., Leong, L. Y., & Ooi, K. B. (2016). Can competitive advantage be achieved through knowledge management? A case study on SMEs. *Expert Systems with Applications*, 65, 136-151.
- 33) McKay, Dawn Rosenberg. (2019), Career Planning Specialist, Professionalism in the Workplace. www.thebalancecareers.com.
- 34) Montenegro, T. M. (2017). Religiosity and corporate financial reporting: evidence from a European country. *Journal of Management, Spirituality & Religion*, 14(1), 48-80.
- 35) Okoli, C., & Pawlowski, S. D. (2004). The Delphi method as a research tool: an example, design considerations and applications. *Information & management*, 42(1), 15-29.
- 36) O'Leary, C., & Stewart, J. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- 37) Oraka, A. O., & Okegbe, T. O. (2015). The impact of professional accounting ethics in quality assurance in audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 5(8), 64-78.
- 38) Sobhani Nejad, M., Najafi, H., Jafari Harandi, R., & Farmahini Farahani, M. (2015). Teaching professional ethics components from the viewpoint of students Qom University of Medical Sciences. *Education Strategies in Medical Sciences*, 7(6), 399-403.
- 39) Tzabbar, D., Tzafrir, S., & Baruch, Y. (2017). A bridge over troubled water: Replication, integration and extension of the relationship between HRM practices and organizational performance using moderating meta-analysis. *Human Resource Management Review*, 27(1), 134-148.
- 40) Valentine, S. (2010). Human resource management, ethical context, and personnel consequences: A commentary essay. *Journal of Business Research*, 63(8), 908-910.
- 41) Verschoor, C. C. (2005). Do the right thing: IMA issues new ethics guidance. *Strategic finance*, 42-47.
- 42) Shafer, W. E., & Simmons, R. S. (2008). Social responsibility, Machiavellianism and tax avoidance: A study of Hong Kong tax professionals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

<https://doi.org/10.30495/jdaa.2022.1955563.1032>

Pattern design of data foundation of code of ethics for independent auditors based on a critical perspective in the view of professionals

Mohammad Karimabadi¹

Zohreh Hajjha²

Hossein Jahangirnia³

Reza Gholami Jamkarani⁴

Received: 10 / December / 2023 Accepted: 01 / February / 2024

Abstract

Introduction: The basis of many auditors' functions and activities in their behavior and values should be searched, that's why attention to professional behavior and its consequences is the most basic research topics in organizational areas. The aim of this research is Identifying pattern of Code of Ethics for Independent auditors based on a critical perspective in the view of professionals.

Method: This research is mixed (qualitative-quantitative) that the qualitative part was conducted by the qualitative method of Grounded Theory .Seventeen elites of audit were selected by snowball sampling and Semi-structured interview were conducted to collect data .Data analysis method by Grounded theory was performed and 170 auditors in the quantitative section were selected as a statistical sample. Data analysis in the qualitative section to analyze qualitative data using documents and interview was performed by Grounded theory. In the quantitative section descriptive and inferential statistical methods and spss19 software were used.

Findings: By doing open coding, axial and selective the central category of this research criteria and indicators of auditors' professional conduct was called and In the dimension of environmental factors economic and competitive indicators, In the dimension of organizational factors Indicators of corporate governance, organizational culture and ethical leadership, In the dimension of individual value factors Indicators of religious values and moral values, In the dimension of social factors social Responsibility Indicator, In the dimension of Individual factors the Indicators Honesty Accountant, Accountant Confidentiality and accountant neutrality were identified.

Conclusion: The professional behavior of independent auditors in accounting is not a repulsive phenomenon, it requires the formation of some conditions and the implementation of some strategies; which leads to tangible consequences; which guides the person in making the right choice.

Keywords: Identification, Pattern, Professional Behavior Code, Independent Auditors, Critical Perspective, Professionals, Qualitative Research

¹ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.karimabadi1357@gmail.com

² Department of Accounting, Tehran East Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (corresponding author) drzhajha@gmail.com

³ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.hosein_jahangirnia@yahoo.com

⁴ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.gholami@qom-iau.ac.ir



