

فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها - کیفیت حسابرسی

مریم رخش‌ی^۱

کاوه آذین‌فر^۲

سیدعلی نبوی چاشمی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۲۱

چکیده

با توجه به اهمیت مباحث اخلاقی در قضاوت‌های حسابرسی، این مطالعه، تحلیل فشارهای دریافت شده توسط حسابرس در حرفه و معضلات اخلاقی حسابرس در تضاد حسابرسی را هدف اصلی خود قرار داده است. این مقاله، فاکتورهای حل تضاد منافع (زمانی که حسابرس با آن مواجه می‌شود) را نیز شناسایی می‌کند. جامعه آماری در این مطالعه را شرکت‌های حسابرسی معتمد بورس تشکیل می‌دهد که تعداد مؤسسات حسابرسی معتمد بورس ۷۷ مؤسسه می‌باشد و به روش تمام شماری مورد بررسی قرار گرفته‌اند. اطلاعات مورد نیاز این مطالعه بر اساس پرسشنامه‌ای محقق یافته استخراج شده و بر اساس آزمون تحلیل واریانس (آنوا) مورد بررسی قرار گرفته است. مقاله حاضر به توسعه متون مربوط به تأثیر فشار بر رفتار حسابرسان کمک می‌کند، این مطالعه علاوه بر فشار دریافتی از صاحبکار فشارهای ناشی از مؤسسات حسابرسی را که می‌تواند اثر آسیب‌رسان بر کیفیت حسابرسی داشته باشد را برجسته می‌کند. نتایج بدست‌آمده بیانگر رابطه معنادار تجربه حسابرس با فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار)، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوراهی‌ها) و راه‌حل‌های تضاد منافع است، در حالی که اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه معنی‌داری را با این متغیرها نشان نداده است. علاوه بر این، بر اساس نتایج، رابطه معنی‌دار راه‌حل‌های تضاد منافع و هم‌چنین ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) با فشار دریافتی از

۱- گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

۲- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بابل، بابل، ایران. نویسنده مسئول. Azinfarbaboli@yahoo.com

۳- گروه مدیریت، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

جانب صاحبکار و فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی از دیگر نتایج این مطالعه است. با توجه به نتایج، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با نظارت و دقت بیشتر پیشنهاد می‌شود تا از طریق کاهش تعارض‌های اخلاقی کیفیت حسابرسی ارتقا یابد.

واژه‌های کلیدی: معضلات اخلاقی، تضاد بها کیفیت - حسابرسی، فشار دریافتی از جانب صاحبکار، فشار دریافتی از جانب مؤسسه.

۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر بازار حسابرسی به ویژه در دوره بحران اقتصادی کنونی به طور فزاینده‌ای شکل رقابتی به خود گرفته است (جوزف و چاد^۱، ۲۰۱۵؛ دیانتی و بیاتی، ۱۳۹۴)؛ زیرا تغییرات عمده‌ای در اقتصاد و جوانب نظارتی محیط حسابرسی در بسیاری از کشورها رخ داده است و این تغییرات با بحران جهانی اقتصاد از اوایل دهه ۱۹۹۰ آغاز شده است (واردی و همکاران، ۱۳۹۵). این فضا منجر به قدرت بیشتر مشتریان حسابرسی شده است و بنابراین فشاری که بر شرکت‌های حسابرسی وارد می‌کند افزایش یافته است. این فشارها در هر دو وجه توافق بر سر حق الزحمه و به قدرت صاحبکار در تحت تأثیر قرار دادن قضاوت حسابرس با توجه به رویه خاص، به چشم می‌خورد.

بوید^۲ (۲۰۰۴) تصمیمات شرکت حسابرسی در مورد اینکه چطور تضاد موجود میان بها و کیفیت را مدیریت کند، مک‌نایر^۳ (۱۹۹۱) یا آنچه که برخی حسابرسان تضاد میان اهداف تجاری و حرفه‌ای می‌نامند. سویینی^۴ (۲۰۱۱) بر کیفیت حسابرسی اثر خواهد گذاشت؛ بنابراین در این زمینه حسابرسان از فشارهای وارد شده از سمت صاحبکار و موسسه حسابرسی آزار می‌بینند. ادبیات حسابداری دغدغه‌هایی دارد در مورد اینکه چطور فشارها می‌توانند بر دیدگاه‌ها و انجام حسابرسی حرفه‌ای اثر بگذارد.

دیزورت و لرد^۵ (۲۰۰۱) هرچند این ادبیات بر فشارها از جانب مشتری‌های حسابرسی (صاحبکار) تمرکز دارند، ضروری است پژوهش بیشتری در مورد فشارهای وارد شده از شرکت حسابرسی که منجر به تعارض درونی میان بها و کیفیت می‌گردد، انجام پذیرد. وجود فشار به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و تا حدودی تسلیم شدن حسابرسان در مقابل این فشارها می‌انجامد. در این رابطه رفتار حسابرسان به ارزیابی اخلاقی موقعیت‌هایی که با آن روبه‌رو می‌شود (معضلات/دوراهی‌ها) و همچنین به گروه‌ها و فاکتورهایی که حسابرسان در زمان حل تضاد منافع از آن استفاده می‌کند، بستگی دارد. این در حالی است که دیر زمانی است که مجامع حرفه‌ای حسابداری در جوامع مختلف با هدف ملزم کردن حسابرسان به مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عموم و رعایت اخلاق حرفه‌ای اقدام به تدوین آئین رفتار حرفه‌ای نموده‌اند، اما گویا آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای به تنهایی نمی‌تواند مشکلات موجود را حل کند و همچنان رسوایی‌های حرفه‌ای حسابداری در گوشه و کنار به وقوع می‌پیوندد (سلمان پناه، ۱۳۹۳). از این‌رو به نظر می‌رسد سلطه فرضیه اثباتی حسابداری (که فرض زیر بنای آن حداکثر کردن منافع شخصی است) به عنوان الگوی غالب در پژوهش حسابداری ما را از توجه به رفتار حرفه‌ای در قضاوت‌ها دور کرده است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸). از آنجا که حسابداری عرصه‌ای است که به شدت بر اعتماد و انجام مسئولیت‌های اعتباری استوار است، لذا گنجاندن قضاوت اخلاقی و فاکتورهای حل تضاد منافع در

حوزه حسابداری روشن است. چرا که با تضاد منافع در سطح وسیعی از رفتارهای افراد با مسئولیت-های گوناگون در اجتماع مواجه هستیم و تضاد منافع در چارچوب تئوری نمایندگی مطرح گردیده است. از مهمترین تضادها در تئوری نمایندگی می‌توان به رابطه میان مالک (سهامدار) و نماینده (مدیر) اشاره کرد که به واسطه تفویض اختیار صورت می‌پذیرد (منتقمی، ۱۳۹۳).

با توجه به تضاد منافع حاکم بر محیط حسابرسی و ماهیت مسائل موجود، حسابرسان باید از مهارت یا صلاحیت حرفه‌ای کافی برخوردار باشند. با این وجود، در تحقیقات پیشین به صلاحیت اخلاقی که در استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان یکی از عوامل کلیدی مهارت حسابرسان از آن یاد شده، کمتر بها داده شده است و بعد اخلاقی مهارت حسابرسان فقط به رعایت حداقل استانداردهای موجود در آیین رفتار حرفه‌ای محدود شده است (دیکیرسون، ۲۰۰۹). از این رو در سال‌های اخیر پرداختن به مباحث اخلاقی مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. به عنوان نمونه حساس یگانه و کاظم پور (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین حساسیت و قضاوت اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان پرداخته‌اند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد حسابرسان ماهر حساسیت اخلاقی بیشتری نسبت به منافع افراد ذینفع به ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد.

جعفری (۱۳۹۵) در پایان‌نامه خود به بررسی تأثیر فشارها و معضلات اخلاقی بر تضاد حسابرسی در مؤسسات حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج این مطالعه حاکی از آن است که اندازه مؤسسه حسابرسی با درک حسابرسان از فشار صاحبکار و قضاوت اخلاقی حسابرسان، رابطه مثبت معنادار دارد. همچنین، تجربه حسابرسان با درک وی از فشار صاحبکار و قضاوت اخلاقی او، رابطه مثبت معنادار دارد. با این وجود، اهمیت این موضوع و مطالعات اندکی که به بررسی فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها - کیفیت حسابرسی پرداخته است، لزوم توجه بیشتر به این حوزه را آشکار می‌سازد. لذا این مطالعه بررسی فشارها و معضلات اخلاقی حسابرسان در تضاد منافع حسابرسی را موضوع اصلی خود قرار داده و پژوهش را در مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط (SME) معتمد بورس انجام شده است. در این راستا، این مطالعه به بررسی سؤالات زیر پرداخته است تا با پاسخ به این سؤالات زمینه را برای رفتار حرفه‌ای حسابرسان فراهم نموده و کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد.

- ۱) آیا تجربه حسابرسان با فشار دریافتی حسابرسان از جانب مشتری (صاحبکار)، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوره‌های) و راه‌حل‌های تضاد منافع رابطه دارند؟
- ۲) آیا اندازه حسابرسی با فشار دریافتی حسابرسان از جانب مشتری (صاحبکار)، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوره‌های) و راه‌حل‌های تضاد منافع رابطه دارند؟

- ۳) آیا راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی رابطه دارند؟
- ۴) آیا ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و مؤسسه حسابرسی رابطه دارند؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تضاد منافع

تضاد منافع در اصطلاح، عدم تفاهم و ناسازگاری میان دو یا چند رفتاری است که هر یک در جهت دستیابی به هدف و خواسته‌ای مشخص بروز می‌کند. تضاد منافع در جنبه‌های مختلف اهمیت یافته است. یک جنبه آن تضاد منافع بین مالک و مدیریت می‌باشد که به عنوان تئوری نمایندگی معروف است. امروزه شرکت‌هایی با ساختار بزرگ و گسترده همچون شرکت‌های سهامی، از کوشش‌های دسته‌جمعی گروه‌های درون‌سازمانی شامل مدیران، کارکنان، سهامداران و همچنین گروه‌های برون‌سازمانی نظیر اعتباردهندگان تشکیل شده‌اند که از طریق انعقاد قراردادهای رسمی و غیررسمی مختلفی گرد هم می‌آیند؛ بنابراین با تضاد منافع در سطح وسیعی از رفتارهای افراد با مسئولیت‌های گوناگون در این اجتماع مواجه هستیم. جنبه دیگر آن تضاد بها - کیفیت می‌باشد. تضاد بین اهداف تجاری و حرفه‌ای بر روی کارمندان حسابرس در شرکت‌های حسابرسی تأثیر گذاشته و حسابرسان با فشارهایی روبرو می‌شوند که بر روی جستجو برای کشف خطاها و بی-قانونی‌ها و افشای خطاها و بی‌قانونی‌های کشف شده تأثیر می‌گذارد.

رقابت در بازار حسابرسی موجب می‌شود تا دو نوع فشار بر حسابرس در مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط وارد شود:

- فشار مشتری یا صاحبکار: که به دو شکل فشار دستمزد و فشار در قضاوت می‌باشد که نتیجه آن کاهش کیفیت حسابرسی است.
 - فشار موسسه حسابرسی: که به دو شکل فشار بودجه زمانی و استفاده از کارکنان کم‌تجربه برای کاهش بهای حسابرسی جهت برنده شدن در رقابت می‌باشد که نتیجه آن کاهش کیفیت حسابرسی است. (دی زورت و لرد^۶ ۱۹۹۷؛ اتللی و پیرس^۷ ۱۹۹۶).
- در مقابل مؤسسات حسابرسی خدمات اطمینان بخش ارائه می‌کنند بنابراین کار را باید با کیفیت بالا انجام دهند.

۲-۲- تئوری اخلاقی

جریان تجارت نیازمند تعاملات اجتماعی و نیز مستلزم ملاحظات اخلاقی است. زمانی که یک تصمیم با قواعد اخلاقی مقایسه می‌شود، می‌تواند درست یا نادرست استنباط شود. اسپینوزا بیان می‌کند که «عبارت انسان آزاد حداقل بیانگر آن است که انسان بایستی منطقی، آزاد و برای دیگران مطلوب و منصف، با ایمان و محترم باشد. اصول اخلاقی باید از درون افراد سرچشمه بگیرد و نبایستی از بیرون بر آنان تحمیل شود». افراد فعال در زمینه کسب‌وکار باید تصمیمات اخلاقی خود را در محدوده چنین محیطی اتخاذ کنند. کسب‌وکار تحت فشار شدید تحصیل سود است، در حالی که علاوه بر آن باید در محدوده‌ای فعالیت کرد که برای جامعه پذیرفتنی است (حساس یگانه، ۱۳۸۹). حرفه حسابرسی نیز در میان کسب‌وکارهای مختلف، از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، از اعتبار و اعتماد خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پای‌بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد؛ اما حساب‌رسان همواره با دوراهی‌های اخلاقی مواجه‌اند. دوراهی اخلاقی وضعیتی است که در آن شخص باید تصمیمی در مورد رفتار شایسته اخذ کند. کنار آمدن با یک مشتری که تهدید می‌کند اگر گزارش مقبول صادر شود، به سراغ حسابرسان جدید خواهد رفت یک دوراهی اخلاقی است. بر اساس نتایج مطالعات موجود، تأکید بیش از حد بر رعایت بودجه زمانی به خصوص هنگامی که دستیابی به بودجه در ارزیابی عملکرد مؤثر و مهم باشد و از سوی دیگر بودجه زمانی نیز به شکل نامتعارف و نامناسبی تنظیم گردیده باشد، باعث می‌گردد تا حساب‌رسان اقدام به عکس‌العمل و رفتارهایی نمایند. این رفتارها که در حسابرسی به رفتارهای غیرحرفه‌ای شناخته شده به طور مستقیم و یا غیرمستقیم به کاهش کیفیت حسابرسی منجر می‌شود و عمدتاً شامل موارد زیر است (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲):

- انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی بدون کسب مجوز،
- میان برزدهای غیرمنطقی برخی دستورالعمل‌ها،
- قصور در پیگیری‌های لازم و

(۱) انجام کار در زمان شخصی و بدون گزارش زمان صرف‌شده.

۳-۲- فشارهای دریافتی حسابرسان، فاکتورها (راه‌حل‌های) تضاد منافع و ارزیابی اخلاقی

معضلات حسابرسی

کارکنان حسابرسی به دلیل فشارهای ناشی از جستجوی خطاها و بی‌نظمی‌ها، به دلیل تعارض بین اهداف تجاری و حرفه‌ای، تحت تأثیر قرار می‌گیرند. بدین صورت که آنها برای مقابله با افزایش

قیمت رقابتی، تلاش خواهند کرد که هزینه‌های حسابرسی را به حداقل برسانند تا حداکثر سودآوری این سرویس را به دست آورند. به احتمال زیاد، کاهش بودجه حسابرسی به این معنی است که منابع کمتری برای جستجوی اشتباهات و بی‌نظمی‌ها اختصاص داده می‌شود که در نهایت کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (اسپینوسا-پیک و بارینکوآ^۸، ۲۰۱۶). کنترل زمان، یکی از تأثیرگذارترین روش‌ها برای کنترل هزینه در اقدامات حسابرسی است (آتلی و پیرس، ۱۹۹۶). با این وجود، زمان‌بندی‌های بسیار کوتاه باعث رفتارهای نامطلوب خواهند شد (آلدرمن و دیتریک^۹، ۱۹۸۲؛ لایتنر، لیسنرینگ و وینترس^{۱۰}، ۱۹۸۳؛ آتلی و پیرس، ۱۹۹۶؛ پیرس و سویینی^{۱۱}، ۲۰۰۴؛ سوانبرگ و اوهمن^{۱۲}، ۲۰۱۳). در صورتی که کارمندان حسابرسی بر این عقیده باشند که ساعات برنامه‌ریزی شده توسط شرکت برای دستیابی به نتیجه دلخواه کافی نیست، می‌توانند برای بودجه برنامه‌ریزی کرده و یا ساعات بیشتر از آنچه برنامه‌ریزی شده را کار کنند. در مورد اول، دستیابی به کیفیت مشکل است چرا که حسابرسی ممکن است قادر نباشد دلیل کمبود وقت و اطلاعات مهم درباره شرکت حسابرسی شواهد لازم را بدست آورد و یا کار انجام شده را مستندسازی کند. اگر حسابرسی گزینه دوم را انتخاب کند و زمان بیشتری از آنچه که برنامه‌ریزی شده را صرف کار کند، در این صورت می‌تواند ساعات واقعی را گزارش کرده و یا پنهان نماید. مطالعات پیشین نشان داده‌اند که درک زمان یک روش متداول در بین حسابرسان است، با این وجود این روش منتج به نتایج پیش‌بینی نشده‌ای می‌گردد مانند گمراه کردن ارزیابی‌های کارمندان، فقدان درآمد برای شرکت حسابرسی، بودجه‌های غیرواقعی برای آینده و کاهش کیفیت حسابرسی در حسابرسی‌های آینده. (آتلی و پیرس، ۱۹۹۶؛ سوانبرگ و اوهمن، ۲۰۱۳، سویینی و پیرس، ۲۰۰۶).

انتخاب پرسنل با تجربه کاری کم برای گروه موردنظر کاری یکی دیگر از اقداماتی است که شرکت‌های حسابرسی برای کاهش هزینه‌های حسابرسی انجام می‌دهند. این روش ممکن است باعث ایجاد گروهی با شایستگی کم شده و در نتیجه تهدیدی جدی برای کیفیت حسابرسی باشد (دیزورت و لورد، ۱۹۹۷). در صورتی که گروه حسابرسی دارای شایستگی‌های فنی لازم نباشد، احتمال تشخیص خطاها و بی‌قانونی‌ها کم خواهد شد. زمانی که خطاها و بی‌قانونی‌ها تشخیص داده شدند، حسابرسی می‌تواند در معرض فشار مشتریان برای افشا نکردن اطلاعات در گزارش حسابرسی باشد. این فشارها ممکن است بر داوری حسابرسی تأثیر گذاشته و در نتیجه حسابرسان در پی شواهدی باشند تا شامل این موارد ترجیحی شرکت باشد (هاتفیلد، جکسون و وندرولد^{۱۳}، ۲۰۱۱؛ نلسون^{۱۴}، ۲۰۰۶). علاوه بر این، حسابرسان همچنین ممکن است تحت فشارهایی از سوی مدیران ارشد خود برای تغییر در نتایج و یا عقاید خود باشند تا رضایت مشتریان را کسب کنند. دیزورت و

لورد، (۱۹۹۷) چنین بیان کرده اند که حسابرسان مرنوس در معرض فشارهای عامرانه هستند که تحت آن اوامر روسا بایستی اجرا گردند.

حال این سؤال پیش می‌آید که آیا فشارهای حسابرسی شامل فشارهای دریافتی از صاحبکار و فشارهای ناشی از مؤسسات حسابرسی خواهد شد؟ در این زمینه نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که فشارهایی که بر حسابرسان وارد می‌شوند احتمالاً بر حسب اندازه شرکت متغیر هستند (دیزورت و لورد، ۱۹۹۷؛ هرباخ^{۱۵}، ۲۰۰۱؛ پیرس و سویینی، ۲۰۱۰). در این زمینه، تحقیقات (کالدرون و آفبایک^{۱۶}، ۲۰۰۸؛ هودیپ و کوک^{۱۷}، ۲۰۰۵؛ لوپز اوتریگا و زارزا هرانز^{۱۸}، ۲۰۱۰) نشان داده‌اند که مشتریان شرکت‌هایی غیر از چهار شرکت بزرگ حسابرسی اغلب شرکت‌های حسابرسی خود را تغییر می‌دهند و این باعث افزایش رقابت در این بخش بازار می‌گردد. این رقابت بالا باعث از دست رفتن مشتری شرکت‌های حسابرسی می‌شود و در نهایت باعث افزایش فشارهای مشتریان شده که نه تنها به عدم افشای خطاها و بی‌قانونی‌های کار منتهی می‌گردد، بلکه فشارها را برای کاهش دستمزد حسابرسی افزایش خواهد داد. علاوه بر این، از آنجایی که تعداد مشتریان در شرکت‌های کوچک حسابرسی کم است، وابستگی مالی این شرکت‌ها به مشتریان زیاد می‌باشد (دی آنجلو^{۱۹}، ۱۹۸۱)؛ بنابراین، در اینگونه موارد، مشتریان فرصت اعمال فشار بیشتر بر روی شرکت‌های کوچک حسابرسی را خواهند داشت. با مطالعه فشارهایی که بودجه‌بندی حسابرسی در پی داشتند، پاینو، اسمیت و اسمایل^{۲۰} (۲۰۱۲) نشان دادند که فشارهای مربوط به بودجه در شرکت‌های کوچکتر مشکل‌سازتر بوده اند. مسائل مالی در شرکت‌های بزرگ حسابرسی باعث شده است که این شرکت‌ها با هزینه‌های کمتری کار کنند (کاررا، گوتیررز و کارمونا^{۲۱}، ۲۰۰۵؛ گارسیا بنوا، رویز باربادیلو و ویکو مارتینز^{۲۲}، ۲۰۰۰). در مقابل، مطالعات دیگر به این نتیجه رسیده‌اند که فرهنگ رقابتی شرکت‌های بزرگتر باعث اعمال فشار بیشتری بر روی حسابرسان این شرکت‌ها خواهد شد. در این زمینه، مک نامارا و لیاناراچی^{۲۳} (۲۰۰۸) دریافتند که حسابرسان شرکت‌هایی غیر از چهار شرکت بزرگ حسابرسی به زمان‌بندی راحت‌تری از شرکت‌های بزرگ رسیده‌اند. نتیجه‌گیری مشابهی را می‌توان برای توضیح تفاوت‌های بین شرکت‌های حسابرسی کوچک و متوسط در نظر گرفت. همزمان با پیشرفت رتبه حسابرسان، میزان و منابع فشاری که بر آنها وارد می‌شود تغییر خواهد کرد. در دوره کاری یک حسابرس، میزان تجربه و پست او در شرکت به هم وابسته بوده و همچنین ترفیع درجه او وابستگی زیادی به مقام او در شرکت دارد. شاپیرو، کوه و کیلوغ^{۲۴} (۲۰۰۳) پیشنهاد کردند که فشارها در زمانی که حسابرسان با تجربه‌تر می‌شوند، کمتر می‌شود. این محققان چنین استدلال کرده‌اند که این کاهش فشار در نتیجه تجربه به این علت است که حسابرسان در کارشان اعتماد به نفس بالایی کسب کرده‌اند. حسابرسان در رده‌های پایین‌تر ممکن است تحت فشارهای

بیشتری باشند تا بتوانند شایستگی و مهارت‌های خودشان را برای انجام حسابرسی‌های باکیفیت ثابت کنند. (مک نامارا و لیاناراچچی، ۲۰۰۸)؛ بنابراین، حسابرسان مرئوس مانند کمک حسابرسان و اعضای رده بالا احتمالاً با فشارهای بیشتری مربوط به محدودیت‌های زمانی و شایستگی‌های لازم برای انجام حسابرسی مواجه هستند. علاوه بر این، مطالعات مختلفی گزارش کرده‌اند که اعضای رده بالا کارمندانی هستند که در معرض بالاترین فشار زمانی می‌باشند و این فشار زمانبندی در رده‌های بالای حسابرسان کمتر می‌شود (اسپینوسا-پیک و بارینکوآ، ۲۰۱۶). همچنین در شرکت‌های حسابرسی، فشارها از سمت رؤسا برای تغییر نظر حسابرسان بر روی حسابرسان رده‌های پایینی بسیار بیشتر بوده و این به علت ساختار سلسله مراتبی شرکت‌ها و سیستم ارزیابی و ترفیع افراد می‌باشد. با این وجود، تفاوت‌های بین حسابرسان باتجربه و کم تجربه در میزان فشار مشتریان قابل پیش‌بینی نمی‌باشد. برخی از مطالعات تجربی دریافته‌اند که فشارها برای جلب رضایت مشتری بر روی رده‌های پایین‌تر حسابرسان بیشتر بوده چراکه این گروه از حسابرسان نسبت به حسابرسان رده بالا (با تجربه) بیشتر به ارتقای شغلی نیاز دارند. (مورنو و بهاتاچارجی^{۲۵}، ۲۰۰۳). با این حال، یافته‌های دیگر مطالعات (کوچ، وبر و واستمن^{۲۶}، ۲۰۱۲) نشان داده‌اند که مشتریان می‌توانند فشارهای بیشتری را بر روی حسابرسان رده بالایی اعمال کنند. پاداش و ارزیابی این حسابرسان رده بالا وابسته به مبالغی است که آنها باعث بدست آوردنش شده‌اند و همچنین بستگی به ایجاد و حفظ انگیزش در مشتریان دارد. در این راستا، این سؤال که چطور درک فشارها با میزان تجربه تغییر می‌یابد، مطرح می‌شود.

روان‌شناسی اخلاق در جستجوی یافتن پاسخی برای تفکر و اعمال افراد است. تمرکز این رویکرد به اخلاقیات بر داوری، مطالعه روش‌های حل مسئله و روش‌هایی است که سیستم ارزش‌های یک فرد برای حل تعارض‌های روزانه بر او تحمیل می‌کند. روان‌شناسی اخلاق، آقای رست^{۲۷} (۱۹۸۶)، مدل چهار مؤلفه‌ای را معرفی کرد که به تفسیر عناصر اقدامات اخلاقی می‌پردازد. او چنین نتیجه‌گیری کرد که اقدامات اخلاقی نتیجه این فرایندهای روان‌شناسی می‌باشند: حساسیت اخلاقی (شناخت)؛ داوری و یا استدلال اخلاقی؛ انگیزش اخلاقی و شخصیت اخلاقی.

داوری اخلاقی مربوط به داوری‌هایی است که افراد بر روی اقداماتی که پیشتر شناسایی شده‌اند انجام می‌دهند. بر طبق این مدل تصمیم‌گیری اخلاقی، ارزیابی اخلاقی اقدامات بر روی رفتار حسابرس تأثیرگذار است. تحقیقات پیشین بر روی تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در حسابداری دریافته‌اند که ارزیابی اخلاقی اقدامات مشکوک بر روی قصد وارد شدن به این کار و دستمزد کمیسیون آنها تأثیر می‌گذارد (سویینی و همکاران^{۲۸}، ۲۰۱۰). بر طبق مدل رست درباره اقدامات اخلاقی، چنین پیشنهاد شده است که داوری‌های اخلاقی برای رفتارهای مشکوک می‌توانند احتمال

عمل در چنین روشی را آشکار کنند؛ بنابراین، نیاز به مطالعات بیشتری بر روی قابلیت پذیرش اخلاقی رفتارهای معین حسابرسان است تا بتوان از رفتارهای ناکارآمد جلوگیری کرد. با توجه به تأثیر اندازه شرکت حسابرسی بر روی فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی، محیط مختلف کاری در شرکت‌های کوچک و بزرگ ممکن است بر توانایی استدلال اخلاقی حسابرسان تأثیر گذارد (همان، ۲۰۱۰). حسابرسان شرکت‌های کوچک ممکن است دارای مکانیسم حمایت سازمانی کمتری از دیگر حسابرسان در شرکت‌های بزرگ زمانی که با مشکلات اخلاقی مواجه می‌شوند، باشند. در این راستا، توانایی استدلال اخلاقی در حسابرسان در شرکت‌های کوچک در مقایسه با شرکت‌های بزرگ در سطوح پایین گزارش شده است. این در حالی است که حسابرسان شرکت‌های متوسط داوری اخلاقی کمتری از حسابرسان شرکت‌های کوچک و بزرگ، انجام می‌دهند. بر اساس پیشینه موجود، شرکت‌های متوسط دارای فشار برابری با چهار شرکت بزرگ از نظر هزینه در مقابل تضاد کیفیت بودند. با این وجود، به دلیل اینکه آنها از دید عموم مردم بسیار کوچکتر از چهار شرکت بزرگ هستند، کمتر به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی توجه می‌کنند (پیرس و سویینی^{۲۹}، ۲۰۱۰).

در این میان، در مورد تأثیر اندازه شرکت حسابرسی بر روی داوری اخلاقی حسابرسان، یکی از مهمترین یافته‌های موجود بر روی روانشناسی اخلاقی این است که سن تقویمی و تحصیلات رسمی از پیش‌نیازهای دستیابی به پیشرفت اخلاقی می‌باشند (رست، ۱۹۸۶). بر مبنای نظریه توسعه اخلاقی-شناختی کوهلیگ^{۳۰} (۱۹۸۴)، سن متغیری است که ممکن است بطور معناداری بر روی توسعه سطوح استدلال اخلاقی افراد تأثیر گذارد. مقالات بسیاری از این نظریه به‌عنوان نقطه شروع برای تحلیل سن و یا تجربه در تصمیم‌گیری اخلاقی نام برده‌اند. در یک بررسی توسط اوفالون و باترفیلد^{۳۱} (۲۰۰۵)، چنین نتیجه‌گیری شد که میزان تجربه کاری تأثیر مثبتی بر روی تصمیم‌گیری اخلاقی دارد. این و ژوانگ^{۳۲} (۲۰۱۱) نشان دادند که بر طبق تحلیل‌های انجام شده بر روی حساسیت اخلاقی حسابرسان که طبق آن تجربه کاری بالای افراد باعث افزایش استاندارد رفتار اخلاقی آنها شده است. در مقابل، تحقیقات دیگری بر روی حسابرسان و مدیران مالی نشان دادند که تجربه (پونمون^{۳۳}، ۱۹۹۲) دارای تأثیر معنادار منفی بر روی سطوح استدلال آوری اخلاقی بود و همچنین حسابرسان مسن‌تر سطوح کمتری از استدلال‌گری اخلاقی در مقایسه با حسابرسان جوانتر داشتند (اینون و همکاران^{۳۴}، ۱۹۹۷). در این زمینه که سن رابطه زیادی با تجربه دارد، این سوال مطرح می‌شود که چطور میزان تجربه بر روی داوری اخلاقی حسابرسان تأثیر می‌گذارد؟

پاسخی که حسابرسان به فشارهای وارده می‌دهند بستگی به گروه‌های مرجعی دارد که در حل و فصل تضاد منافع شریک هستند. روش حل این تضاد بین اهداف حرفه‌ای و تجاری نشان دهنده فرهنگ سازمان، تعیین‌کننده سطوح اخلاقی سازمان و آنچه که به‌طور صریح یا ضمنی به اعضای سازمان انتقال داده می‌شود، می‌باشد (داونپورت و دلپوراتش^{۳۵}، ۲۰۰۹؛ سویینی و مک‌گری^{۳۶}، ۲۰۱۱). اهمیت روش حل و فصل تضاد منافع در نسخه جدید کدهای اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای ارائه شده است. هیئت استانداردهای بین‌المللی اصول اخلاقی برای حسابداران اخیراً به تجدیدنظر در کدهای اخلاقی پرداخته است تا بتواند الزامات خاص را اجرا کرده و راهنمای جامع‌تری برای حمایت از حسابداران حرفه‌ای در شناسایی، ارزیابی و مدیریت تضاد منافع باشد.

در صورتی که حسابرس یک شرکت حسابرسی بسیار اجتماعی باشد، زمانی که با تضاد منافع مواجه می‌شود، سعی می‌کند تا تصمیمی همگام با سیاست‌های شرکت، یعنی با رفتاری که شرکت از او انتظار دارد، بگیرد. همانطور که لورد و دیورت بیان کردند: حتی اگر حسابرسان کاملاً با مسئولیت‌های حرفه‌ای خود آشنا باشند، ممکن است غیر اخلاقی عمل کنند تا به ارزیابی عملکرد مثبتی دست یابند و یا به راحتی به‌عنوان بازیگر اصلی گروه دیده شوند. در مقابل، اگر حسابرس متعهد به ارزش‌های اخلاقی باشد، در برابر فشارهایی که از جانب شرکت و یا مشتریان بر او وارد می‌شود مقاومت کرده و ارزش‌های حرفه‌ای خود را مافوق اهداف تجاری شرکت حسابرسی در نظر می‌گیرد. در زمینه رویکرد قانونی موضوع، روش حل و فصل تضادهای اخلاقی ممکن است تحت تأثیر شدید الزامات اخلاقی موضوع باشد؛ بنابراین، با توجه به ادبیات موجود، فشارهای حاکم بر حسابرسان تحت تأثیر عوامل متعددی از جمله اندازه شرکت‌ها و تجربه آنها است که موجب شده تا در این مطالعه بررسی فشارها و مشکلات اخلاقی حسابرس در تضادهای حسابرسی از نظر این عوامل نیز مورد بررسی قرار گیرد.

اسپینوسا پايک و بارالینکوا (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر حرفه‌ای بودن حسابرس بر قضاوت اخلاقی پرداخته‌اند. روش پژوهش شامل یک نظرسنجی که در میان حسابرسان و همچنین در میان دانش‌جویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابرسی توزیع شد. ۱۲۲ پاسخ از حسابرسان اسپانیایی و ۵۵ پاسخ از دانشجویان دوره‌ی تحصیلات تکمیلی دریافت شد. نتایج این مقاله نشان می‌دهد که تعهد دانشجویان به منافع عمومی و اجرای استقلال به‌طور قابل توجهی بالاتر از حسابرسان است. با این حال، یافته‌ها همچنین نشان می‌دهد که حسابرسان قضاوت اخلاقی بالاتر نسبت به دانشجویان دارند. اسپینوسا پايک و بارالینکوا در سال ۲۰۱۶ به بررسی فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد منافع در میان شرکت‌های کوچک و متوسط در اسپانیا پرداخته‌اند. نتایج بدست آمده بیانگر تأثیر استانداردهای اخلاقی بر رفتار حسابرسان دارد. از این‌رو تقویت فرهنگ اخلاقی در مؤسسات

حسابرسی در کیفیت حسابرسی تأثیر بسزایی دارد. اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۳)، ارتباطی معنادار بین فرهنگ اخلاقی و کیفیت حسابرسی یافتند. در بازنگری آثار تنظیم شده از سویافال و نوباترفیلد (۲۰۰۵) نویسندگان بدین نتیجه رسیدن که میزان تجربه کاری به طور مثبت به تصمیم‌گیری اخلاقی مرتبط است. لین و ژانگ (۲۰۱۱) نشان می‌دهند که در تحلیل‌های حساسیت‌های اخلاقی حسابرسی‌ها همچنان که تجربه کاری افزایش پیدا می‌کند استاندارد رفتار اخلاقی آنها نیز بالا می‌رود. سوینی و همکاران (۲۰۱۰) در مطالعه تجربی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کاهش کیفیت حسابرسی و گزارش کمتر از واقع زمان، شواهد اندکی مبنی بر ارتباط بین فرهنگ اخلاقی و رفتار حسابرسان تحت فشار زمانی یافتند. هر چند به‌ویژه در آثار حسابرسی، جونز، ماسی و ترون (۲۰۰۳) نتایج ترکیبی با توجه به این رابطه گزارش می‌شود. سیرامولینا و ارتاپرز (۲۰۰۵) رابطه‌ای مثبت بین تجربه حسابرسان و ارزش‌های اخلاقی دریافتند. سایر مطالعات در مورد حسابرسان و مدیران مالی منجر به این نتیجه شده است که تجربه، برعکس، اثری چشمگیر ولی منفی بر سطح استدلالات اخلاقی دارد و همچنین حسابرسان قدیمی‌تر استدلال اخلاقی کمتری را نسبت به نمونه‌های جوان‌تر نشان دادند (اینون و همکاران، ۱۹۹۷). سرانجام اینکه سایر مطالعات هیچ‌گونه همبستگی بین تجربه و قضاوت‌های اخلاقی حسابداران نشان ندادند (شافر، موریس و کتچاند، ۲۰۰۱؛ سوینی و همکاران، ۲۰۱۰). سعیدی گراغانی، مسلم و ناصری، احمد در (۱۳۹۶) در مطالعه خود با عنوان، تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در جست و جوی پاسخ به این سؤال است که آیا تفاوت‌های فردی در حسابرسان منجر به تفاوت در قضاوت آنها می‌شود یا خیر؟ این تحقیق در زمره تحقیقات بین‌رشته‌ای (حسابرسی-روانشناسی) قرار گرفته است. در این تحقیق اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان‌شناختی (خوش‌بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه‌ای مورد مطالعه قرار گرفته است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. برای انجام این تحقیق از یک طرح آزمایشی و به منظور جمع‌آوری داده‌ها و سنجش شخصیت آزمودنی‌ها از پرسش‌نامه‌های استاندارد روان‌شناسی استفاده شده است. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از آزمون تی-استیودنت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله (خوش‌بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه خود به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسان با کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. آنها در مطالعه خود ۱۰۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ با استفاده از روش داده‌های ترکیبی مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش، حاکی از

این است که تغییر حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در میان مطالعات داخلی نیز منتقمی (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای به بررسی اهمیت تضاد منافع در شرکت‌ها در چارچوب تئوری نمایندگی و نظام حاکمیت شرکتی پرداخته است. مطابق با تحقیقات در حوزه‌های تئوری نمایندگی و نظام حاکمیت شرکتی چنین نتیجه‌گیری می‌شود که با پیچیده‌تر شدن ساختار مالکیت، هزینه‌های نمایندگی افزایش می‌یابد و بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی به کاهش هزینه‌های نمایندگی منجر می‌گردد. ملکیان و توکل نیا (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی پرداخته‌اند. نتایج این مطالعه بیانگر تأثیر مثبت و معنادار فشار بودجه زمانی بر گزارش کمتر از واقع زمان است. علاوه بر این، نتایج نشانگر تأثیر معکوس و معنادار فرهنگ اخلاقی بر فشار بودجه زمانی است. سلمان پناه و طالب‌نیا (۱۳۹۲) در مطالعه‌ای به بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران پرداخته‌اند. نتایج این مطالعه حاکی از این است که بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد. سلمان پناه و طالب‌نیا (۱۳۹۲) در مطالعه‌ای به بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران پرداخته‌اند. این مطالعه بر روی ۱۱۵ نفر از حسابداران رسمی ایران صورت گرفته و داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. نتایج حاکی از این است که بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد. خانی و همکاران (۱۳۹۱) در مطالعه‌ای با عنوان تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بر کاهش تضاد منافع حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم افزایش بهره‌وری و کارایی حسابرسی مالیاتی مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج این پژوهش، نشان دهنده تفاوت معنی‌دار در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بین این دو گروه و تفاوت دیدگاه بر میزان تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بر بهبود کارایی و اثربخشی است. رحمانی (۱۳۹۰) در تحقیق خود با عنوان "نظارت بر موسسان حسابرسی، مقایسه سیستم خودکنترلی بررسی هم‌پیشگان با نظارت دولتی مستقل" به بررسی اعتبار نظارت دولتی بر مؤسسات حسابرسی در مقابل سیستم خودکنترلی بررسی هم‌پیشگان پرداخته است. ایشان معتقدند برای سامان یافتن این موضوع، لازم است مقامات نظارتی جدید تجربیات بیشتری را کسب نموده که خود مستلزم صرف زمان بیشتر می‌باشد. آنچه واضح است فراهم بودن فرصت تحقیقاتی قابل ملاحظه در زمینه بررسی‌های هم‌پیشگان در ایران و امکان‌سنجی جایگزینی آن با هیئت نظارت دولتی به منظور بهبود کیفی کار حسابرسی به عنوان رکن نظارتی بر شرکت‌ها می‌باشد.

۳- فرضیات پژوهش

برای پاسخ به سؤالات و با توجه به مبانی نظری مرتبط فرضیات زیر مد نظر است:

فرضیه اول: تجربه حسابرس با فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار) رابطه دارد.

فرضیه دوم: تجربه حسابرس با فشار مؤسسه حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه سوم: تجربه حسابرس با ارزیابی اخلاقی معضلات (دوراهی‌ها) حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه چهارم: تجربه حسابرسی با راه‌حل‌های تضاد منافع رابطه دارد.

فرضیه پنجم: اندازه مؤسسه حسابرسی با فشار دریافتی حسابرس از جانب مؤسسه حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه ششم: اندازه مؤسسه حسابرسی با فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار) رابطه دارد.

فرضیه هفتم: اندازه مؤسسه حسابرسی با ارزیابی اخلاقی معضلات دوراهی‌ها حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه هشتم: اندازه مؤسسه حسابرسی با راه‌حل‌های تضاد منافع حسابرسی رابطه دارد.

فرضیه نهم: راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار) رابطه دارد.

فرضیه دهم: راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی حسابرس از جانب مؤسسه حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار دارد.

فرضیه یازدهم: ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) با فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار) رابطه دارد.

فرضیه دوازدهم: ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) با فشار دریافتی حسابرس از جانب مؤسسه حسابرسی رابطه دارد.

۴- روش پژوهش

تحقیق حاضر را می‌توان از لحاظ هدف از نوع تحقیقات کاربردی به شمار آورد. همچنین این پژوهش را می‌توان جز تحقیقات توصیفی و از نوع همبستگی به شمار آورد. جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت‌های حسابرسی معتمد بورس می‌باشد. لازم به ذکر است که مؤسسات کمتر از پنج شریک متوسط و کوچک و مؤسسات بیشتر از پنج شریک بزرگ می‌باشند. از آنجایی که مؤسسات بزرگ تضاد منافع مربوط به بها_کیفیت را ندارند، لذا تحقیق بین مؤسسات متوسط و کوچک انجام شده است. با این وجود، در مجموع تعداد مؤسساتی که همکاری کرده‌اند و اطلاعات بدست‌آمده از آنها قابل استفاده است، ۱۰۴ پرسشنامه از ۷۷ مؤسسه در سال ۹۶ است. همچنین با

توجه به اینکه داده‌های تحقیق حاضر از نوع کیفی هستند، جهت آزمون فرضیات تحقیق، از روش تحلیل واریانس آنوا استفاده شده است. این روش برای مقایسه میانگین یک صفت کمی در سطوح یک متغیر مقوله‌ای است.

در پژوهش‌های اخلاقی به منظور جمع‌آوری داده‌های تحقیق از پرسشنامه استفاده می‌شود. در این پرسشنامه‌ها، یک یا چند موضوع مطرح در اخلاق ارائه و سپس نظر آنها در خصوص تأثیری که هر موضوع بر متغیرهای تحقیق دارد، جویا می‌شوند (دیکرسون^{۳۷}، ۲۰۰۹). این تحقیق برای دستیابی به اهداف مد نظر خود از طریق بررسی پیشینه نظری از پرسشنامه‌ای محقق ساخته استفاده نموده است. پرسشنامه این مطالعه برگرفته از مطالعه اسپینوسا پایک و بارائینکوا در سال ۲۰۱۶ است که در سه بخش قضاوت اخلاقی، راه حل تضاد منافع و فشارهای دریافتی حسابرسان (فشار صاحبکار و فشار مؤسسه) تدوین شده است. بخش قضاوت اخلاقی شامل ۹ سؤال و راه حل تضاد منافع شامل چهار زیر بخش ضوابط حرفه‌ای سازمانی (۵ سؤال)، شهرت اعتبار (۳ سؤال)، ضوابط قانونی (۳ سؤال) و خانواده / مذهب (۲ سؤال) است. فشار دریافتی حسابرسان نیز شامل دو بخش فشار مؤسسه حسابرسان (۴ سؤال) و فشار صاحبکار (۱ سؤال) است. طیف پاسخ به سؤالات پرسشنامه نیز در قالب طیف لیکرت ۵ قسمتی تنظیم گردیده است. در ابتدای پرسشنامه نیز سؤالاتی در مورد میزان سابقه کار، تحصیلات و اندازه مؤسسه بیان شده است. پرسشنامه‌های مورد استفاده قبل از توزیع نهایی در اختیار تعدادی از خبرگان و صاحب‌نظران این حوزه قرار داده شد و ابهامات مد نظر آنها مورد بازنگری قرار گرفته تا بدین صورت روایی پرسشنامه مورد سنجش و ارزیابی متخصصین قرار گیرد تا هر سؤال هدف را به طور مناسب اندازه‌گیری نماید. برای اطمینان از پایایی پرسشنامه‌ها و تعیین همسانی درونی سؤالات نیز روش آلفای کرونباخ به کار گرفته شده است. ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برابر با ۸۸/۷ و نشان‌دهنده این امر است که ابزار تحقیق از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است.

جدول ۱: معرفی شاخص‌های اصلی و گویه‌های پرسشنامه محقق ساخته

ردیف	شاخص‌های اصلی	گویه
۱	قضاوت اخلاقی	میزان اثر پذیرش فشار از سوی مشتری برای تغییر نتیجه
۲		حسابرسی با فقدان استقلال
۳		حسابرسی بدون شایستگی فردی
۴		اولویت منافع شخصی به منافع عمومی
۵		تصمیم‌گیری متأثر از آشنایی با مشتری
۶		پذیرش فشار از مافوق

ردیف	شاخص‌های اصلی	گویه
۷		انجام حسابرسی در کمتر از زمان لازم
۸		تصمیم‌گیری در روند رضایت دیگران
۹		گزارش نکردن ساعت کار واقعی
۱	ضوابط حرفه‌ای سازمانی	کدهای اخلاقی شرکت
۲		پیشنهادات اخلاقی کمیسیون شرکت
۳		ضوابط اخلاقی حرفه
۴		نظر هم‌تایان
۵		نظر مافوق
۱	شهرت/اعتبار	از دست دادن اعتبار فردی
۲		از دست دادن اعتبار حرفه
۳		از دست دادن اعتبار شرکت
۱	ضوابط قانونی	استاندارد قانونی
۲		امکان ضمانت اجرایی
۳		امکان شناسایی شدن
۱	خانواده/مذهب	نظر دوستان/خانواده
۲		ارزش‌های مذهبی
۱	فشار موسسه حسابرسی	فشار کار در تایم زمانی کمتر
۲		کمتر گزارش کردن زمان
۳		فشار مافوق برای تغییر نتیجه و نظر
۴		فشار استفاده از حسابرس بدون صلاحیت
۱	فشار صاحبکار	فشار صاحبکار برای تغییر در نظر/گزارش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌ها

بر اساس نتایج بدست‌آمده حاصل از آمار توصیفی ارائه شده در جدول ۱، بیشترین درصد پاسخ‌دهندگان (حدود ۳۷/۵ درصد) دارای سابقه فعالیتی بین ۱۰ تا ۱۵ سال هستند. از نظر میزان تحصیلات کارشناسی ارشد درصد بالاترین درصد (حدود ۵۸ درصد) را به خود اختصاص داده است. از نظر گروه سنی نیز اکثریت پاسخ‌دهندگان (۶۵/۷) در محدوده سنی ۳۰-۴۰ سال قرار دارند. در میان پاسخ‌دهندگان بیشترین تعداد به حساب‌رسان تعلق گرفته است (۴۷ درصد). از نظر اندازه نیز مؤسسات حسابرسی معتمد مورد بررسی بر اساس تعداد شرکاء ارزیابی شده و مؤسسات با تعداد شرکاء بیش از ۵ شریک (به جز سازمان حسابرسی) متوسط و کمتر از آن مؤسسات کوچک تلقی

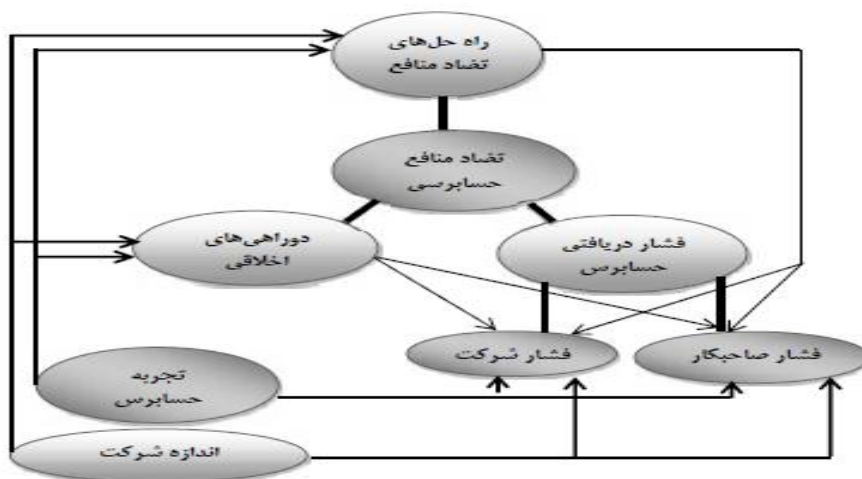
می‌شوند. بر اساس اطلاعات جمع‌آوری شده نزدیک ۷۴ درصد را شرکتهای کوچک و ۲۶ درصد را شرکتهای متوسط تشکیل می‌دهند:

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

درصد	تعداد		
۱۰/۶	۱۱	کمتر از ۵ سال	سابقه فعالیت
۲۸/۸	۳۰	۵ تا ۱۰ سال	
۳۷/۵	۳۹	۱۰ تا ۱۵ سال	
۱۴/۴	۱۵	۱۵ تا ۲۰ سال	
۸/۷	۹	۲۰ سال و بالاتر	
۱/۰	۱	دیپلم	میزان تحصیلات
۳۰/۸	۳۲	کارشناسی	
۵۷/۷	۶۰	کارشناسی ارشد	
۱۰/۶	۱۱	دکتر	
۱/۹	۲	کمتر از ۳۰ سال	گروه سنی
۶۸/۳	۷۱	۳۰ تا ۴۰ سال	
۲۰/۲	۲۱	۴۰-۵۰ سال	
۹/۶	۱۰	۵۰ ساله و بالاتر	
۱۳/۵	۱۴	شریک	سمت
۲۸/۸	۳۰	حسابرس ارشد	
۴۷/۱	۴۹	حسابرس	
۱۰/۶	۱۱	سرپرست	
۱۰۰	۱۰۴		جمع کل
۷۴	۵۶	کوچک	اندازه شرکت ها
۲۶	۱۹	متوسط	
۹۶	۷۵		جمع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مدل مفهومی این مطالعه بر اساس ادبیات موجود مانند شکل شماره یک طراحی شده است:



شکل ۱: مدل مفهومی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس آنچه در این نمودار به تصویر کشیده شده است، فرضیات تدوین شده و نتایج حاصل از آزمون فرضیات در ادامه ارائه شده است. لازم به ذکر است که بررسی فرضیات بر اساس آزمون تحلیل واریانس (ANOVA) انجام شده است. جدول ۲ به ارائه نتایج حاصل از آزمون فرضیات اول تا چهارم مبنی بر رابطه بین تجربه حسابرسی و متغیرهای مورد بررسی یعنی فشار دریافتی حسابرسی از جانب مشتری (صاحبکار)، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوره‌های) و راه‌حل‌های تضاد منافع اختصاص یافته است. فرضیه اول به بیان وجود رابطه معنی‌دار تجربه حسابرسی و فشار دریافتی حسابرسی از جانب مشتری (صاحبکار) اختصاص یافته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول، در سطر اول ارائه شده است. در این سطر، ابتدا نتایج حاصل از آزمون همگنی واریانس لون آورده شده که با توجه به بزرگتر بودن سطح معنی‌داری این آزمون (۰/۳۹۰) از ۰/۰۵، فرض برابری واریانس‌ها تأیید می‌شود. سطر دوم مربوط به فرضیه اول، بیانگر آزمون تحلیل واریانس است. با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آزمون (۰/۰۱۷) کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، فرض تفاوت میانگین تأیید و در مقابل فرض یکسانی آماره آنها رد می‌شود. بدین معنی که تجربه حسابرسی موجب تفاوت در فشار دریافتی از جانب صاحبکار می‌شود. از این رو، فرضیه اول پذیرفته می‌شود. این نتایج در مورد فرضیات دوم، سوم و چهارم نیز به طور مشابه تکرار شده است و نشان می‌دهد که در هر سه فرضیه دوم، سوم و چهارم نیز آزمون همگنی واریانس با توجه به بیشتر بودن سطح معنی‌داری بیانگر تأیید فرض برابری واریانس‌ها است. آزمون تحلیل واریانس این فرضیات نیز

نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری این آزمون‌ها کمتر از ۰/۰۵ است و در نتیجه فرض تفاوت میانگین در هر چهار فرضیه تأیید می‌شود.

با توجه به نتیجه فرضیه اول و دوم حسابرسان فشار را در هر درجه ای که باشند دریافت می‌کنند. فرضیه سوم با اجرای آزمون تحلیل واریانس برای تحلیل اثر تجربه بر ارزیابی اخلاقی معضلات حسابرسی انجام شد، نتیجه آن شد که تفاوت معناداری بین طبقه‌بندی‌ها وجود دارد. برای تعیین اینکه چطور حسابرس تضاد اخلاقی موجود در فعالیت‌های حرفه‌ای خود را حل می‌کند، از پاسخ‌دهندگان در مورد اهمیت فاکتورهایی که می‌تواند برای حل تضاد منافع مورد استفاده قرار گیرد، پرسش شد و نتیجه آن در فرضیه چهارم، وجود رابطه بین درجه حسابرس (تجربه) و راه‌حل‌های تضاد منافع آشکار شده‌ی عینی بین دو گروه با تجربه بیشتر و کمتر ترتیب به کارگیری فاکتورها برای حل تضاد منافع متفاوت بوده است.

جدول ۳: نتایج حاصل از رابطه تجربه حسابرسی و متغیرهای مورد بررسی

نتیجه نهایی	نوع آزمون	فرضیات					
		آماره لون	درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	معنی‌داری		
پذیرش فرضیه اول	آزمون همگنی واریانس لون	۱/۰۴۷	۴	۶۵	۰/۳۹۰	فرضیه اول: تجربه حسابرس با فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار) رابطه دارد.	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F		
	بین گروه	۱۵/۰۸۳	۴	۳/۷۷۱	۳/۲۵۷		۰/۰۱۷
	در گروه	۷۵/۲۶۰	۶۵	۱/۱۵۸			
	مجموع	۹۰/۳۴۳	۶۹				
پذیرش فرضیه دوم	آزمون همگنی واریانس لون	۰/۵۴۷	۴	۶۵	۰/۷۰۲	فرضیه دوم: تجربه حسابرس با فشار مؤسسه حسابرسی رابطه دارد.	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F		
	بین گروه	۱۳/۱۶۰	۴	۲/۷۹۰	۴/۵۹۰		۰/۰۰۹
	در گروه	۶۲/۲۹۵	۶۵	۴/۴۹۷			
	مجموع	۷۵/۴۵۴	۶۹				
پذیرش فرضیه سوم	آزمون همگنی واریانس لون	۰/۲۹۳	۴	۶۵	۰/۸۸۲	فرضیه سوم: تجربه حسابرس با	
		آماره لون	درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	معنی‌داری		

نتیجه نهایی	نوع آزمون	فرضیات					
		معنی داری	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
ارزیابی اخلاقی معضلات (دوراهی‌ها) حسابرسی رابطه دارد.	آزمون تحلیل واریانس	۰/۰۱۳	۳/۵۰۰	۴/۷۱۵	۴	۱۲/۸۵۹	
	بین گروه						
	در گروه					۶۰/۹۸۶	
	مجموع					۷۳/۸۴۵	
فرضیه چهارم: تجربه حسابرسان با راه‌حل‌های تضاد منافع رابطه دارد.	آزمون همگنی واریانس لون	۰/۸۳۵		درجه آزادی دوم	درجه آزادی اول	آماره لون	
				۶۴	۴	۰/۳۶۲	
	پذیرش فرضیه چهارم	آزمون تحلیل واریانس	۰/۰۱۶	۳/۲۰۸	۳/۴۶۷	۴	۲۱/۸۶۷
		بین گروه					
		در گروه					۴۴/۷۲۶
		مجموع					۶۶/۵۹۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بررسی چهار فرضیه دوم که به بررسی رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی و متغیرهای مورد بررسی یعنی فشار دریافتی حسابرسان از جانب مشتری (صاحبکار)، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوراهی‌ها) و راه‌حل‌های تضاد منافع در جدول ۳ ارائه شده است نتایج ارائه شده در این جدول بیشتر بودن سطح معنی‌داری آزمون برابری واریانس‌ها را نشان می‌دهد و بیانگر تساوی واریانس‌ها است. در مورد تحلیل واریانس نیز در مورد هر چهار متغیر مورد بررسی سطح معنی‌داری بیشتر از ۰/۰۵ است و تساوی میانگین گروه‌ها را نشان می‌دهد؛ بنابراین هر یک از فرضیه‌های مربوطه رد می‌شود. بدین معنی که محیط کاری متفاوت بر فشار دریافتی حسابرسان از جانب مؤسسه حسابرسی و صاحبکار تاثیری ندارد. شرکت‌های کوچک نسبت به شرکت‌های بزرگ و متوسط بیشتر تحت فشار نیستند؛ که این نتیجه حاصل از فرضیه اول و دوم می‌باشد. با توجه به نتیجه فرضیه سوم و چهارم، محیط کاری متفاوت بر توان استدلال اخلاقی حسابرسان و راه‌حل‌هایی که حسابرسان برای حل تضاد منافع استفاده می‌کنند اثر ندارد.

جدول ۴: نتایج حاصل از رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی و متغیرهای مورد بررسی

فرضیات	نوع آزمون	نتیجه نهایی				
		آماره لون	درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	معنی داری	
رد فرضیه پنجم	آزمون همگنی واریانس لون	۱/۲۱۵	۶	۶۱	۰/۳۱۱	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	معنی داری
	بین گروه	۳/۲۸۱	۸	۰/۴۱۰	۰/۷۷۸	۰/۶۲۴
	در گروه	۳۲/۱۷۴	۶۱	۰/۵۲۷		
	مجموع	۳۵/۴۵۴	۶۹			
رد فرضیه ششم	آزمون همگنی واریانس لون	۰/۵۹۵	۶	۶۱	۰/۷۳۳	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	معنی داری
	بین گروه	۱۲/۵۶۵	۸	۱/۵۷۱	۱/۲۳۲	۰/۳۹۶
	در گروه	۷۷/۷۷۸	۶۱	۱/۲۷۵		
	مجموع	۹۰/۳۴۳	۶۹			
رد فرضیه هفتم	آزمون همگنی واریانس لون	۱/۳۴۱	۶	۶۱	۰/۲۵۳	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	معنی داری
	بین گروه	۴/۲۸۸	۸	۰/۵۳۶	۱/۱۰۶	۰/۳۷۲
	در گروه	۲۹/۵۵۷	۶۱	۰/۴۸۵		
	مجموع	۳۳/۸۴۵	۶۹			
رد فرضیه هشتم	آزمون همگنی واریانس لون	۱/۱۸۴	۶	۶۰	۰/۳۲۷	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	معنی داری
	بین گروه	۲/۸۴۶	۸	۰/۳۵۶	۰/۸۹۹	۰/۵۲۳
	در گروه	۲۳/۷۴۷	۶۰	۰/۳۹۶		
	مجموع	۲۶/۵۹۳	۶۸			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه نهم و دهم به بررسی رابطه راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی حسابرسان از جانب مشتری (صاحبکار) و نیز با فشار دریافتی حسابرسان از جانب مؤسسه حسابرسی پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون این فرضیات در جدول ۴ ارائه شده است. این نتایج بیانگر برابری واریانس‌ها به دلیل بیشتر بودن مقدار آماره از ۰/۰۵ و تفاوت در میانگین فشار دریافتی از سوی مشتری (صاحبکار) و مؤسسه حسابرسی به دلیل سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ آزمون تحلیل واریانس است؛ بنابراین، فرضیه نهم و دهم نیز مبنی بر رابطه راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی از جانب مشتری (صاحبکار) و نیز فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی پذیرفته می‌شود. با توجه به فاکتورهایی که حسابرسان هنگام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در نظر می‌گیرند نتایج نشان داده است که حسابرسانی که اهمیت بیشتری برای خانواده و دوستان و ارزش‌های مذهبی در نظر می‌گیرند فشار بیشتری دریافت می‌کنند.

جدول ۵: نتایج حاصل از رابطه راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی

نتیجه نهایی	نوع آزمون	فرضیات			
		معنی‌داری	درجه آزادی دوم	درجه آزادی اول	آماره لون
پذیرش فرضیه نهم	آزمون همگنی واریانس لون	۰/۲۲۲	۶۴	۴	۱/۶۲۳
	معنی‌داری	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات
	۰/۰۲۸	۳/۶۴۵	۱/۴۴۳	۶۰	۸۶/۵۷۲
			۰/۳۹۶	۸	۳/۱۶۷
				۶۸	۸۹/۷۳۹
پذیرش فرضیه دهم	آزمون همگنی واریانس لون	۰/۲۳۹	۶۴	۴	۱/۳۱۰
	معنی‌داری	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات
	۰/۰۰۰	۱۳/۳۶۳	۱/۶۴۲	۱۲	۱۹/۷۱۰
			۰/۱۲۳	۵۶	۶/۸۸۳
				۶۸	۲۶/۵۹۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۵ نتایج حاصل از آزمون فرضیات یازدهم و دوازدهم ارائه شده است. نتایج این دو آزمون که به بررسی ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) و فشار دریافتی حسابرسان از جانب مشتری (صاحبکار) و نیز از جانب مؤسسه حسابرسی پرداخته‌اند، بیانگر این است که واریانس گروه‌ها با هم برابر و میانگین آنها ناشی از نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس با یکدیگر متفاوت است (بدلیل آماره بدست‌آمده کمتر از ۰/۰۵)؛ بنابراین، بر اساس نتایج ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها و فشار دریافتی از جانب صاحبکار و مؤسسه دارای رابطه‌ای معنی‌دار هستند و فرضیه یازدهم و دوازدهم پذیرفته می‌شود.

جدول ۶: نتایج حاصل از رابطه ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و مؤسسه حسابرسی

نتیجه نهایی	نوع آزمون	فرضیات					
		آماره لون	درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	معنی‌داری		
پذیرش فرضیه یازدهم	آزمون همگنی واریانس لون	۱/۰۴۰	۱۶	۴۴	۰/۱۲۳	فرضیه یازدهم: ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) و فشار دریافتی حسابرسان از جانب مشتری (صاحبکار) رابطه‌ای معنی‌دار دارند.	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F		
	بین گروه	۵۲/۹۶۲	۲۵	۴/۱۱۷	۴/۴۵۶		۰/۰۳۶
	در گروه	۶۴/۰۲۴	۴۴	۳/۴۵۵			
	مجموع	۱۱۶/۹۸۶	۶۹				
پذیرش فرضیه دهم	آزمون همگنی واریانس لون	۱/۸۶۰	۱۶	۴۴	۰/۲۴۳	فرضیه دوازدهم: ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) و فشار دریافتی حسابرسان از جانب مؤسسه حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار دارند.	
	آزمون تحلیل واریانس	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F		
	بین گروه	۱۷/۱۰۷	۲۵	۱/۰۴۸	۵/۷۱۶		۰/۰۰۰
	در گروه	۸/۳۴۷	۴۴	۰/۱۹۰			
	مجموع	۳۵/۴۵۴	۶۹				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسان در شرکت‌های حسابرسی افراد خیلی اجتماعی هستند که احتمال اینکه رفتارهای آنها تحت تأثیر فشارهای بیرونی قرار گیرند، زیاد است. مشکل زمانی تشدید می‌شود که فرهنگ اخلاقی

شرکت‌ها در راستای اهداف جامعه نباشد. از آنجا که محیط سازمانی یک فاکتور مؤثر بر رفتار حسابرسی می‌باشد، بهتر است فرهنگ اخلاقی شرکت‌های حسابرسی تقویت شود. اگرچه مجامع حرفه‌ای حسابداری در جوامع مختلف با هدف ملزم کردن حسابداران به مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عموم و رعایت اخلاق حرفه‌ای، اقدام به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای نموده‌اند، اما این موضوع به تنهایی نمی‌تواند مشکلات موجود را حل کند؛ بنابراین، با توجه به اهمیت گنجاندن قضاوت اخلاقی در حوزه حسابداری، این مطالعه به بررسی فشارها و مشکلات اخلاقی موجود در تضادهای منافع حسابرسی پرداخته است. نتایج بدست‌آمده به شرح زیر است:

در این پژوهش با توجه به تضاد منافع موجود در حسابرسی که تضاد بها - کیفیت مد نظر بوده است، به تحلیل فشارهای دریافت شده توسط حسابرسی و ارزیابی اخلاقی معضلاتی که حسابرسان با آن مواجه هستند و در انتها فاکتورهایی که حسابرسان برای حل تضاد منافع از آن استفاده می‌کنند، پرداخته شده است. همچنین اثر تجربه و اندازه موسسه حسابرسی روی دیدگاه-های فوق بررسی شد. نتیجه آن شد که اندازه موسسه حسابرسی بر فشار دریافتی حسابرسی (از جانب صاحبکار و مؤسسه) و راه حل تضاد منافع و ارزیابی اخلاقی معضلات تأثیر نداشته، یعنی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس چه کوچک باشد چه متوسط، میانگین فشار دریافتی توسط حسابرسان برابر است؛ یعنی کیفیت خدماتی که مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط معتمد بورس ارائه می‌دهند با هم برابر است. نمی‌توان گفت شرکت‌های کوچک بیشتر تحت فشار هستند، نیازی به ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک جهت بزرگ شدن این مؤسسات نیست، این نتیجه با نتیجه تحقیق مقاله بیس (مارسلو اسپینوسا، ۲۰۱۶) مغایر است. بر اساس نظریه فشار حق‌الزحمه حسابرسی، حق‌الزحمه پایین حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان شود. حق‌الزحمه حسابرسی بالا منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت از طریق استفاده از حسابرسان با تجربه یا افزایش تلاش و زمان حسابرسی می‌شود. فشار حق‌الزحمه حسابرسی (حق‌الزحمه پائین حسابرسی) منجر به کاهش بودجه حسابرسی، استفاده از حسابرسی یا تجربه کم و عدم اجرای بعضی از آزمون‌های حسابرسی می‌شود در حالی که چنین رویه‌هایی می‌تواند ریسک حسابرسی را افزایش دهد. هم‌چنین فشار حق‌الزحمه حسابرسی که منجر به عدم اجرای بعضی از آزمون‌های حسابرسی، قبول مستندات حسابرسی مشکوک ارائه شده توسط صاحبکار و قبول ریسک حسابرسی زیاد می‌شود که این مساله بیشتر برای شرکت‌های حسابرسی کوچک اتفاق می‌افتد. یکی از نتایج حاصل از وسوسه شدن حسابرسی این است که اگر چه حسابرسی ممکن است از نظر اقتصادی در کوتاه‌مدت با زیر پا گذاشتن استقلال خود و حفظ منافع صاحبکار، منافی به‌دست آورد اما در دوره‌های زمانی بلندمدت با توجه به آثار این موضوع روی شهرت و

اعتبار وی تأثیر منفی می‌گذارد. شهرت و اعتبار حسابرس به عدم پابندی او به استقلال در مواجهه با مدیریت ممکن است توسط مردم شناسایی شود و در نتیجه منجر به کاهش تقاضای کلی و جزئی برای خدمات حسابرسی از وی شود. یا موجب شود که حرفه حسابرسی به صورت خود کنترلی برای جایگزین کردن دیگران به جای وی دخالت کند. این موضوع می‌تواند منجر به زیان قابل توجهی برای حسابرس از طریق کاهش حق الزحمه خدمات حسابرسی او شود.

در مورد اثر تجربه بر فشارهای دریافتی حسابرسان از جانب صاحبکار و مؤسسه حسابرسی و ارزیابی اخلاقی معضلات و راه‌حل‌های تضاد منافع، نتایج بیانگر وجود رابطه بین آن‌هاست. نتیجه‌ای که همسو با نتایج مارسلو اسپینوسا (۲۰۱۶) سیرا مولینا (۲۰۰۵) مبنی بر وجود رابطه مثبت بین تجربه حسابرس و ارزش‌های اخلاقی است. حسابرسان با تجربه تر بیشتر تحت فشار هستند و دلیل آن حفظ صاحبکار (مشتری) می‌باشد. توجه به شکل دیگری از این مفهوم که حسابرسی دنیای معاصر در مورد وجود استقلال حسابرس با ابهام مواجه است این است که هر دو عامل حسابرس و صاحبکار حق انتخاب دارند، حسابرس باید برای انجام قضاوت حسابرسی و صاحبکار نیز برای انتخاب حسابرس خود مختار عمل می‌کنند اما توجه به پافشاری مؤسسات حسابرسی و افزایش خدمات غیر گواهی دهی آنان با افزایش شرکت‌های ورشکسته افزایش می‌یابد در صورتی که این امر منتج به افزایش ورشکستگی شرکت‌ها می‌گردد.

از دیگر نتایج این مطالعه رابطه معنی‌دار راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی است. نتیجه‌ای که هم‌سو با نتیجه مطالعه ملکیان و توکل نیا (۱۳۹۳) است. رابطه معنی‌دار ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و فشار دریافتی از مؤسسه حسابرسی نتیجه دیگر این مطالعه است که هم‌سو با نتیجه بدست‌آمده از مطالعه خانی و همکاران (۱۳۹۱) و صالحی (۱۳۹۵) است. بر اساس نتایج حاصل تجزیه و تحلیل‌های استنباطی که بررسی و آزمون دوازده فرضیه پرداخته شده است، چهار فرضیه اول که به بررسی رابطه تجربه حسابرسی و متغیرهای مورد بررسی یعنی فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار)، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوراهی‌ها) و راه‌حل‌های تضاد منافع پرداخته است، پذیرفته شده است. این در حالی است که چهار فرضیه دوم مربوط به بررسی رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی با متغیرهای مورد بررسی (فشار دریافتی حسابرس از جانب مشتری (صاحبکار)، فشار مؤسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات (دوراهی‌ها) و راه‌حل‌های تضاد منافع) رد شده است. فرضیات نهم و دهم که به آزمون رابطه راه‌حل‌های تضاد منافع با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی اختصاص یافته و هم‌چنین دو فرضیه یازدهم و دوازدهم که رابطه ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها

(معضلات) با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و مؤسسه حسابرسی را مورد برآزش قرار داده است. نیز پذیرفته شده است. پر واضح است که مؤسسات حسابرسی به دنبال افزایش تعداد مشتریان خود و حجم خدمات قابل ارائه خود برای تحصیل سودآوری و کسب سهم بازار بیشتر هستند این امر منجر به تقویت سهام شرکتها و مؤسسات حسابرسی می شود و هر دو با حفظ منافع خود به عنوان حامی همدیگر عمل کرده و از ورشکستگی مالی یکدیگر جلوگیری می کنند. در واقع می توان ادعا کرد که وابستگی حسابرسان در جبران خدمت مشتری و یا قدردانی از او در محدوده استقلال او است و این مهم همواره استقلال حسابرسان را تحت تأثیر قرار می دهد؛ اما علاوه بر فشار و تحمل هزینه های حسابرسی که از شرکت دریافت می شود و وجود سایر روابط مالی از جمله اخذ خدمات مالی همزمان از حسابرسان مستقل و فشار بر روی توانایی استقلال حسابرسان مستقل مربوط به چند دهه گذشته بوده و تفسیر و تبیین این موضوع درخصوص استقلال حسابرسان نیازمند بحث قابل توجهی است که به مؤسسات حسابرسی اجازه داده شود، به طور همزمان با حفظ قراردادهای حسابرسی قادر به انجام خدمات مشاوره ای باشند.

بنابراین، در مجموع با توجه به نتایج بدست آمده حاصل از مطالعه فشارها و مشکلات اخلاقی موجود در تضادهای حسابرسی پیشنهاد می شود تا رعایت آیین رفتار حرفه ای با نظارت و دقت بیشتری پی گیری گردد. در تحقیقات آتی نیز بررسی فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان و همچنین رفتارهای غیر حرفه ای در مؤسسات حسابرسی مختلف با تعداد کارکنان متفاوت و مقایسه نتایج بین آنها پیشنهاد می شود.

با توجه به نتایج تحقیق، تدوین فرضیه در مورد اثر اندازه موسسه حسابرسی (سازمان به عنوان موسسه بزرگ و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی بعنوان حسابرسان کوچک) بر کیفیت حسابرسان در ایران مشابه یک معما است. از یک طرف، براساس نظریه فشار حق الزحمه حسابرسی، پیش بینی می شود که کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی بالاتر از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی باشد؛ اما از طرف دیگر، براساس نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی کیفیت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پیش بینی می شود که بالاتر از سازمان حسابرسی شود؛ بنابراین، پیش بینی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مشکل به نظر می رسد؛ بنابراین پیشنهاد می گردد در تحقیقی جداگانه، یک فرضیه بدون جهت تدوین شود.

براساس نتایج، می توان چنین برآورد کرد که مؤسسات حسابرسی کوچک به خاطر حق الزحمه نامناسب نمی توانند زمان مناسب برای کشف تحریف های با اهمیت در صورت های مالی صاحبکاران خود صرف کنند (احتمالاً تحریفات با اهمیت را کشف نمی کند)؛ بنابراین پیشنهاد می گردد به

صورت تناوبی از حسابرسی سازمان حسابرسی و موسسه های کوچک حسابرسی؛ جهت بررسی صورت های مالی شرکت ها استفاده گردد.

از آنجا که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در مقایسه با سازمان حسابرسی، به احتمال کمتری می توانند زمان کافی صرف حسابرسی صاحبکاران خود کنند؛ بنابراین، احتمال عدم کشف تحریفات با اهمیت در صورت های مالی صاحبکار برای مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر از سازمان حسابرسی است. لذا براساس نظریه فشار حق الزحمه حسابرسی، می توان استدلال کرد که کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط سازمان حسابرسی بیشتر از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است، بنابراین پیشنهاد می گردد شرکت های بزرگ بورسی توسط سازمان حسابرسی، مورد بررسی قرار گیرند.

با توجه به اینکه فشار از طرف موسسه حسابرسی و از طرف صاحبکار بر عملکرد حسابرسان تأثیری داشته است. همچنین؛ اندازه موسسه حسابرسی با درک حسابرس از فشار صاحبکار و قضاوت اخلاقی حسابرس، رابطه مثبت معنادار دارد؛ و نیز، تجربه حسابرس با درک وی از فشار صاحبکار و قضاوت اخلاقی او، رابطه مثبت معنادار دارد. پیشنهاد می گردد از حسابرسان با تجربه بالا که در سازمان حسابرسی بازنشسته می شوند، به عنوان مشاور در موسسه های حسابرسی کوچک بهره گرفته شود تا تأثیر نبود تجربه کافی را به حداقل برسانند.

فهرست منابع

- ۱) اواردی، جواد، فرزانه نصیرزاده و رضا حسارزاده، (۱۳۹۵)، "تأثیر رقابت در بازار حسابداری بر کیفیت حسابداری: نقش اندازه بازار حسابداری"، همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دوره اول.
- ۲) دیانتی دیلمی، زهرا و مرتضی بیاتی، (۱۳۹۴)، "رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرس مستقل"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال ۷، شماره ۲۷، صص ۳۸-۲۳.
- ۳) جعفری، محبوبه، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر فشارها و معضلات اخلاقی بر تضاد حسابداری"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه ولیعصر رفسنجان، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ۴) حسین و دیلمی، زهرا، (۱۳۸۸)، "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها"، اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۱۱-۲۲.
- ۵) حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی، (۱۳۸۹)، "تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت"، قضاوت حسابداری، حسابدار رسمی، شماره ۹، صص ۴۹-۵۷.
- ۶) حساس یگانه، یحیی و احسان کاظم پور، (۱۳۹۲)، "رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۷۰-۵۳.
- ۷) خانی، عبدالله، کاوه مهرانی و جعفر باقری، (۱۳۹۱)، "تضاد منافع حسابداری مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و میزان تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در کاهش آن"، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، تهران، دانشگاه الزهرا.
- ۸) سعیدی گراغانی، مسلم و احمد ناصری، (۱۳۹۶)، "تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۱۱۱-۱۳۰.
- ۹) سلمان‌پناه، نجمه و قدرت اله طالب‌نیا، (۱۳۹۲)، "بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران"، فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره ۱۸.
- ۱۰) صالحی، تابنده، (۱۳۹۵)، "رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره ۳.
- ۱۱) کاشانی‌پور، محمد، حسن کریمی و ولی‌اله کریمی، (۱۳۹۳)، "بررسی ارتباط بین ساختار هیئت مدیره و مالکیت شرکت با افشای اختیاری"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، صص ۱۸۶-۱۶۷.

- ۱۲) کردلو ابراهیمی، علی، مهدی محمدآبادی و رضا حصارزاده، (۱۳۸۷)، "بررسی رابطه تضاد منافع بین سهام‌داران و اعتباردهندگان با توزیع سود سهام و محدودیت در تأمین مالی"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال اول، شماره ۴، صص ۷۴-۵۳.
- ۱۳) ملکیان، اسفندیار و اسماعیل توکل نیا، (۱۳۹۳)، "بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی"، حسابرسی: نظریه و عمل، سال اول، شماره ۱، صص ۴۷-۲۱.
- ۱۴) مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی، (۱۳۸۲)، "تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۲، صص ۴۳-۶۱.
- ۱۵) منتقمی، عزیزاله، (۱۳۹۳)، "اهمیت تضاد منافع در شرکت‌ها د چارچوب تئوری نمایندگی و نظام حاکمیت شرکتی"، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد فومن.
- ۱۶) ولی‌پور، هاشم و علی خرم، (۱۳۹۰)، "اثربخشی سازوکارهای نظام راهبری شرکت به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی"، مجله حسابداری مدیریت، سال ۴، شماره ۸.
- 17) Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982), "Auditors' Perceptions of Time Budgetpressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1, PP. 54-68.
- 18) Boyd, C.W. (2004), "The Structural Orgins of Conflicts of Interest in the Accounting Profession", *business Ethics Quarterly*, 14 (3), PP. 377-398
- 19) Calderon, T. G., & Ofobike, E. (2008), "Determinants of Client-initiated and Auditor-initiated Auditor Changes", *Managerial Auditing Journal*, 23(1), PP. 4-25.
- 20) Carrera, M. N., Gutiérrez, I., & Carmona, S. (2005), "Concentración en el Mercado De auditoría en España: Análisis Empírico Del Período 1990-2000", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34(125), PP. 423-457.
- 21) Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009), "Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants", *Australian Accounting Review*, 19(1), PP. 11-23.
- 22) DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3, PP. 183-199.
- 23) DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1997), "A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting", *Journal of Accounting Literature*, 16, PP. 28-85.
- 24) Dickerson, Carol. (2009), "Ethical Decision-Making in Public Accounting PhD thesis", Claremont California.
- 25) Espinosa-Pike, Marcela; Barrainkua, Itsaso (2016), "An Exploratory Study of the Pressures and Ethical Dilemmas in tThe audit Conflict", *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review* 19 (1), PP. 10-20.
- 26) Espinosa-Pike, Marcela; Barrainkua, Itsaso, (2018), "The Influence of Auditors' Professionalism on Ethical Judgement: Differences among Practitioners and

- Postgraduate Students, "Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review 21 (2), PP. 176–187
- 27) Eynon, G., Hill, N. T., & Stevens, K. T. (1997), "Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession", *Journal of Business Ethics*, 16, PP. 1297–1309
- 28) García Benau, M. A., Ruiz Barbadillo, E., & Vico Martínez, A. (2000), "Factores Que Condicionan la Elección y el Cambio de Auditor en la Empresa Española", *Spanish Accounting Review*, 3(6), PP. 49–80.
- 29) Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011), "The Effects of Prior Auditor Involvement and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments?", *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), PP. 117–130.
- 30) Hudaib, M., & Cooke, T. E. (2005), "The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching", *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9–10), PP. 1703–1739
- 31) Joseph, G., & Chad, S. (2015), "Competition in the Audit Market: Policy Implications", *Journal of Accounting Research*. doi: 10.1111/1475679X.12087.
- 32) Koch, C., Weber, M., & Wüstemann, J. (2012), "Can Auditors be Independent? Experimental Evidence on the Effects of Client Type", *European Accounting Review*, 21(4), PP. 797–823.
- 33) Kohlberg, L. (1984), "Essays on Moral Development: Vol II. The Psychology of Moral Development", San Francisco: Harper & Row.
- 34) Lin, Z. J., & Zhang, J. (2011), "Ethical Awareness of Chinese Business Managers and Accountants and their Views on the Use of off-book Accounts", *Advances in Accounting*, 27(1), PP. 143–155.
- 35) McNamara, S. M., & Liyanarachchi, G. A. (2008), "Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour within an Occupational Stress Model", *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1), PP. 1–31.
- 36) Moreno, K., & Bhattacharjee, S. (2003), "The Impact of Pressure from Potential Client Business Opportunities on the Judgments of Auditors across Professional Ranks", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), PP. 13–28.
- 37) Nelson, M. W. (2006), "Ameliorating Conflicts of Interest in Auditing: Effects of Recentre Forms on Auditors and their Clients", *Academy of Management Review*, 31(1), PP. 30–42.
- 38) O'Fallon, M. J., & Butterfield, K. D. (2005), "A Review of the Empirical Ethical Decision-making Literature: 1996–2003", *Journal of Business Ethics*, 59, PP. 375–413.
- 39) Otley, D., & Pierce, B. (1996), "The Operation of Control Systems in Large Audit Firms", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2), PP. 65–84.
- 40) Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012), "Auditor Acceptance of Dysfunctional Behaviour: An Explanatory Model Using Individual Factors", *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), PP. 37–55.
- 41) Pierce, B., & Sweeney, B. (2004), "Cost–Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation", *European Accounting Review*, 13(1), PP. 415–441.
- 42) Rest, J. (1986), "Moral Development", *Advances in Research and Theory*. New York: Praeger.

- 43) Shapeero, M., Koh, H. C., & Killough, L. N. (2003), "Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting", *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), PP. 478-489.
- 44) Svanberg, J., & Öhman, P. (2013), "Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?", *Managerial Auditing Journal*, 28(7), PP. 572-591.
- 45) Sweeney, B., Arnold, D. and Pierce, B. (2010), "The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions", *Journal of Business Ethics*, 93 (4), PP. 531-551.
- 46) Sweeney, B., & McGarry, C. (2011), "Commercial and Professional Auditgoals: Inculcation of Audit Seniors", *International Journal of Auditing*, 15(3), PP. 316-332.

پیوست

پرسشنامه مطالعه فشارها و مشکلات اخلاقی موجود در تضاد بها کیفیت حسابرسی

پرسشنامه حاضر مربوط به یک فعالیت تحقیقی می‌باشد. خواهشمندم در صورت امکان با تکمیل دقیق این پرسشنامه به انجام این تحقیق کمک نمایید. بدیهی است پاسخ‌های شما کاملا محرمانه خواهند ماند و هیچگاه به صورت فردی مورد استفاده قرار نخواهد گرفت. پیشاپیش از همکاری صادقانه شما سپاسگذاری می‌کنم.

سوالات عمومی:

- جنسیت: مرد زن وضعیت تاهل: مجرد متاهل: میزان تحصیلات: دیپلم (کارشناسی) کارشناسی ارشد (دکتر)
- سابقه فعالیت (تجربه کاری): کمتر از ۵ سال (۵ تا ۱۰ سال) (۱۰ تا ۱۵ سال) (۱۵ تا ۲۰ سال) (۲۰ سال و بالاتر)
- سن: کمتر از ۳۰ سال (۳۰-۴۰ ساله) (۴۰-۵۰ ساله) (۵۰ ساله و بالاتر)
- سمت: شریک (حسابرس ارشد) (حسابرس) (سرپرست)

سوالات اختصاصی:

لطفا نظر خود را در مورد نقش هر یک از عوامل زیر در مورد مشکلات اخلاقی و فشار وارد شده به حسابرس با علامت زدن مشخص کنید.					
ردیف	گویه	میزان اهمیت			
قضایات اخلاقی					
	به نظر شما هر یک از عوامل زیر تا چه اندازه در مشکلات و فشارهای اخلاقی حسابرس مؤثر است؟	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد
		خیلی زیاد			
۱	میزان اثر پذیرش فشار از سوی مشتری برای تغییر نتیجه حسابرسی یا فقدان استقلال				
۲	حسابرسی بدون شایستگی فردی				
۳	اولویت منافع شخصی به منافع عمومی				
۴	تصمیم‌گیری متأثر از آشنایی با مشتری				
۵	پذیرش فشار از مافوق				
۶	انجام حسابرسی در کمتر از زمان لازم				
۷	تصمیم‌گیری در روند رضایت دیگران				
۸	گزارش نکردن ساعت کار واقعی				
۹					

راه حل تضاد منافع					
خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	به نظر شما هر یک از عوامل زیر تا چه اندازه در تضاد منافع در حسابرسی مؤثر است؟
					ضوابط حرفه‌ای سازمانی
					۱ کدهای اخلاقی شرکت
					۲ پیشنهادات اخلاقی کمیون شرکت
					۳ ضوابط اخلاقی حرفه
					۴ نظر همتایان
					۵ نظر مافوق
					شهرت/اعتبار
					۱ از دست دادن اعتبار فردی
					۲ از دست دادن اعتبار حرفه
					۳ از دست دادن اعتبار شرکت
					ضوابط قانونی
					۱ استاندارد قانونی
					۲ امکان ضمانت اجرایی
					۳ امکان شناسایی شدن
					خانواده/مذهب
					۱ نظر دوستان/خانواده
					۲ ارزش‌های مذهبی
فشار دریافتی حسابرسی					
خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	به نظر شما هر یک از عوامل زیر تا چه اندازه در فشار دریافتی حسابرسی مؤثر است؟
					فشار موسسه حسابرسی
					۱ فشار کار در تایم زمانی کمتر
					۲ کمتر گزارش کردن زمان
					۳ فشار مافوق برای تغییر نتیجه و نظر
					۴ فشار استفاده از حسابرسی بدون صلاحیت
					فشار صاحبکار
					۱ فشار صاحبکار برای تغییر در نظر/گزارش

- ¹Joseph & Chad
- ²Boyd
- ³Mcnamara
- ⁴Sweeney
- ⁵Dezoort & lord
- ⁶Dezort & lord
- ⁷Otelly & pierce
- ⁸Espinosa pike & barrinkua
- ⁹Alderman & deitrick
- ¹⁰Lightner & leisenring & winters
- ¹¹Pierce & sweeney
- ¹²Svanberg & ohman
- ¹³Hatfeild & jakson& vender veld
- ¹⁴Nelson
- ¹⁵Herbakh
- ¹⁶Calderon & Ofobike
- ¹⁷Hudaib & Cooke
- ¹⁸López Iturriaga & Zarza Herranz
- ¹⁹DeAngelo
- ²⁰Paino, Smith, and Ismail
- ²¹Carrera, Gutiérrez, & Carmona
- ²²Garsia benau, Ruiz Barbadillo, E., & Martínez
- ²³McNamaraand Liyanarachchi
- ²⁴Shapeero, Koh, and Killough
- ²⁵Moreno & Bhattacharjee
- ²⁶Koch, Weber, & Wüstemann
- ²⁷Rest
- ²⁸Arnold, & Pierce
- ²⁹Pierce and Sweeney
- ³⁰Kohlberg
- ³¹O'Fallon and Butterfield
- ³²Lin and Zhang
- ³³Ponemon
- ³⁴Eynon et al
- ³⁵Davenport & Dellaportas
- ³⁶Sweeney & McGarry
- ³⁷Dickerson