

تأثیر جنبه فردی سرمایه معنوی بر قضاوت حسابرسان مستقل (مطالعه موردی عدم ثبت بدهی مالیاتی توسط شرکت موردی حسابرسی)

سیدحسین نسل موسوی^۱

محمود نظریور^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۳، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۱/۲۷

چکیده

عدم ثبت بدهی مالیاتی توسط شرکت‌ها از جمله مشکلاتی است که سازمان امور مالیاتی با آن مواجه است. در این میان نقش حسابرسان در مواجهه با عدم ثبت بدهی مربوطه می‌تواند مهم باشد. اینکه چه عواملی بر آنها تأثیر می‌گذارد تا در برابر خواسته‌های صاحب کار قضاوت مطلوب و مناسبی نشان دهند، همیشه مورد بحث محققین این رشته بوده است. بر همین اساس، این مقاله ابعاد فردی سرمایه معنوی (اخلاق، اصول اخلاقی، ارزش‌های شخصی و فرهنگ) را به عنوان عوامل تأثیرگذار بر قضاوت حسابرسان پیشنهاد و آزمون نمود. داده‌های حاصل از پرسشنامه‌های پژوهش با استفاده از ضریب همبستگی اسپیرمن و تحلیل رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که مباحث مرتبط با معنویات می‌تواند به تعدیل قضاوت حسابرسان مستقل در مواردی همانند برخورد با عدم ثبت بدهی مالیاتی در شرکت‌های مورد حسابرسی بیانجامد.

واژه‌های کلیدی: بدهی مالیاتی، سرمایه معنوی، قضاوت حسابرسان مستقل

۱. دکتری حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قائم شهر (نویسنده مسئول) nseyedhossein2@yahoo.com

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قائم شهر

۱- مقدمه

فعل و انفعال بازار سرمایه نیاز به تجزیه و تحلیل متمرکز و دقیق حسابرسان دارد. حسابرسان نیز همانند یک قاضی در دادگاه باید به وظایفشان عمل کنند (ماتز و شارف، ۱۹۶۱؛ جنینگ و همکاران، ۱۹۹۱). حسابرسان باید مستقل و بی طرف باشند، چرا که این استقلال آن‌ها را قادر می سازد تا تجزیه و تحلیل واقعی تری از اتفاقات مالی به سرمایه گذاران و بستنکاران دولت و سایر ذینفعان ارائه دهند و داده‌های غیر واقعی در صورت‌های مالی حسابرسی را نشان داده و گزارش کنند (رضایی، ۲۰۰۲).

در مقابل، امرار معاش حسابرسان از طریق دریافت هزینه حسابرسی از مشتریان تأمین می شود (ماتز و شارف، ۱۹۶۱؛ پونمون و گابارت، ۱۹۹۳؛ اینون و همکاران، ۱۹۹۷). به همین دلیل گلدمن و بارلی (۱۹۷۴) اظهار می کنند که ماهیت استقلال در رابطه بین مشتری-حسابرس پنهان است، اما آن‌ها به عنوان اشخاص ثالث (پانی و رکرز، ۱۹۸۸؛ پونر، ۱۹۹۰؛ گال، ۱۹۹۱) باید نظرات خود را بر اساس استدلال رفتار اخلاقی و منافع گروه‌های مختلف از جمله مشتری، مدیریت شرکت، وام دهندگان، بستنکاران و عموم متعادل کنند. به نظر می رسد اظهار نظرشان با وجود این رابطه پنهان کمی دشوار باشد (پونمون و گابارت، ۱۹۹۴؛ حنیفا و هودایب، ۲۰۰۷؛ حساس یگانه، ۱۳۸۹).

بر اساس مباحث فوق، دیدگاه‌های موجود تأیید کرده‌اند که حسابرسان وظیفه قضاوت را بر عهده دارند. از این رو، این مسئولیت تحت تأثیر برخی عوامل قرار می گیرد. این دیدگاه‌ها نشان می دهند که اصول اخلاقی، اخلاقیات، ارزش‌های فردی و فرهنگ در قلب یک شرکت تعبیه شده‌اند. بنابراین، طبق مدل ساختار سرمایه فکری جدید اسماعیل (۲۰۰۵)، شرکت‌ها باید آن را به عنوان سرمایه‌ای نامشهود تلقی کنند. مدل‌های جدید سرمایه‌ی فکری نشان می دهد که همه سرمایه‌ها در سرمایه معنوی، هم به افراد و هم به سازمان‌ها اختصاص داده شده است. عوامل فردی و سازمانی دو عاملی هستند که بر رفتار اخلاقی در سازمان تأثیر گذاشته و تبدیل به یک مبحث تحقیقاتی برای حسابرسان مالی و نویسندگان حسابداری شده‌اند (تروینو و همکاران، ۱۹۹۸). محققانی مانند تروینو (۱۹۸۶)، فرل و همکاران (۱۹۸۹) و لئو و همکاران (۲۰۰۰) نیز، ادعا می کنند که استدلال اخلاقی و ارزش‌های فردی، ویژگی‌هایی شخصی و پاداش‌ها و قوانین در یک شرکت، بخش فرعی از عوامل سازمانی هستند که رفتار اخلاقی را تحت تأثیر قرار می دهند.

این پژوهش به تأثیر عوامل معنوی فردی، مانند: اصول اخلاق، اخلاقیات (اشکانسای و همکاران، ۲۰۰۶؛ تروینو و یانگ بلاد، ۱۹۹۰)، فرهنگ و ارزش‌ها بر نظر حسابرسان مستقل می پردازد. طبق تفاسیر محققانی

مانند اجیبولوسو، سرمایه معنوی، "افراد را قادر می‌سازد تا بتوانند فراتر از آنچه را که در محدوده ادراک حواس پنج‌گانه است، ببینید. همچنین، به آن‌ها بینش عمیق‌تری نسبت به جهان غیر مادی می‌دهد" (اجیبولوسو، ۲۰۰۴، ص ۲۴). بنابراین، افراد معنوی، بیش از موفقیت شخصی، پول و قدرت، به کار ارزش می‌دهند. بر این اساس، پژوهش حاضر درصدد پاسخ‌گویی به پرسش زیر است:

- سرمایه معنوی (جنبه فردی) چه تأثیری بر نظر حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی دارد؟

بخش بعدی این مطالعه به بررسی اثر ابعاد سرمایه معنوی بر اظهار نظر حسابرسان می‌پردازد. مباحث متفاوتی در مورد تأثیر مبانی سرمایه فکری، از جمله سرمایه معنوی مطرح شده است اما این دیدگاه؛ یعنی شناسایی عوامل تأثیرگذار بر اظهار نظر حسابرس مستقل در زمینه عدم ثبت بدهی مالیاتی کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

به همین منظور، محققان این مقاله در پی بررسی این موضوع بوده‌اند که واقعاً حسابرس در مواجهه با مشکلات اخلاقی، همانند عدم ثبت بدهی مالیاتی چطور واکنش نشان می‌دهد؟

۲- پیشینه تحقیق

نظریه پردازان حسابداری و حسابرسی در مورد رابطه بین اجزای سرمایه معنوی و استقلال حسابرس بحث می‌کنند، اما یافته‌های متناقضی را در این زمینه ارائه می‌نمایند. به عنوان مثال، ویندزور و آشکانسای (۱۹۹۵) اثر توسعه استدلال اخلاقی بر استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتیجه مطالعه آن‌ها نشان داد که رابطه‌ای بین این دو متغیر وجود دارد. به همین ترتیب، سوئینی و رابرتز (۱۹۹۷) گزارش کردند که سطح استدلال اخلاقی شناختی، رفتار حسابرسان مستقل را تحت تأثیر قرار می‌دهد، و توجه حسابرسان به مسائل مشتری، تحت تأثیر جوّ اخلاقی یک شرکت حسابرسی قرار می‌گیرد. پونمون (۱۹۹۰) اثر توسعه استدلال اخلاقی بر تصمیم‌گیری حسابرسان را مورد بررسی قرار داد و همان سه سطح مذکور در تئوری کولبرگ (پیش عرف، متعارف، و پس عرف) را بیان کرد. با این حال، کوشینگ (۱۹۹۰) معتقد بود که رشد اخلاقی مقوله‌ای جداست و باید در مدل جامع‌تری برای تصمیم‌گیری استفاده شود. او همچنین پیشنهاد کرد که پونمون (۱۹۹۰) می‌تواند مدل خود را با استفاده از متغیرهای اقتصادی و با هدف تصمیم‌گیری گسترش دهد.

مهارت‌های حسابداری حرفه‌ای برای مقابله با رفتارهای مختلف افراد و سازمان‌ها لازم هستند، چرا که این روابط می‌توانند به منافع متضاد منجر شوند. پونمون و گابارت (۱۹۹۴) اشاره کردند که حسابرسان

حرفه‌ای باید از قوانین حرفه‌ای پیروی کنند تا در مواقع دادخواهی مورد حمایت شرکت‌ها و سازمان‌هایشان قرار گیرند. این نویسندگان همچنین اظهار کردند که نقش حرفه‌ای از منافع شخصی ضد و نقیض مشتریان، سازمان‌ها، و یا مدیران متفاوت است.

رفتار غیر اخلاقی حساب‌رسان در رسوایی انرون، شهرت بسیاری از شرکت‌های حسابرسی را خدشه‌دار کرده است (دوینگ و راسل، ۲۰۰۴؛ کارسلو و همکاران، ۲۰۰۵). عبدالله و صوفیان (۲۰۰۹) در بررسی‌های خود درباره رابطه بین سرمایه فکری و حسابرسی داخلی، اشاره کردند که شکست انرون در نتیجه رفتار غیراخلاقی افراد و عدم صداقت آن‌ها بوده است. آن‌ها همچنین تأکید کردند که بخشی از این مسائل، با سرمایه انسانی و معنوی حساب‌رسان داخلی درگیر این رسوایی مرتبط بوده است.

افزون بر این، نیاز به یک حساب‌رسان مستقل، از نیاز به انصاف و عدالت سرچشمه می‌گیرد (موتزاند و شارف، ۱۹۶۱). حساب‌رسان با تضمین انتشار واقع‌بینانه اطلاعات مالی شرکت، با درنظر گرفتن منافع عمومی، مسئول حفظ تعادل علاقه ذینفعان مختلف هستند (گلدمن و بارلو، ۱۹۷۴؛ فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۰۵). استدلال اخلاقی، اخلاق، فرهنگ و ارزش‌های فردی، از جمله عواملی هستند که بر قضاوت منصفانه حساب‌رسان مؤثر است.

رویایی و همکاران (۱۳۹۱) در مطالعه خود رابطه بین رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را مورد آزمون قرار دادند. آنها بیان کردند که کیفیت حسابرسی تحت تاثیر فرهنگ سازمانی اخلاق محور است و فرهنگ سازمانی اخلاق محور به سبک رهبری موسسات حسابرسی برمی‌گردد.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) اقدام به بررسی تاثیر ارزشهای اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان پرداخته‌اند. جامعه آماری آنان کارکنان سازمان حسابرسی و حساب‌رسان عضو جامعه بوده است. آنان دریافته‌اند که آیین رفتار حرفه‌ای و همچنین نوع جنسیت حساب‌رسان می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای آنان تاثیرگذار باشد. آنها اعلام نموده‌اند که در بررسی انجام شده زنان قضاوت با کیفیت تری نسبت به مردان دارند.

مدرس و رفیعی (۲۰۱۱) در تنها مطالعه انجام شده در ایران، عواملی را که می‌تواند بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیرگذار باشد، بررسی کرده‌اند. افراد مورد مطالعه از دانشجویان حسابداری ایران انتخاب شدند. روش‌های کمی در این مطالعه استفاده شد. آن‌ها دریافته‌اند که جنسیت، تحصیلات، سابقه کار و آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر بگذارد. مطالعات گذشته در رابطه با مسائل اخلاقی و اخلاق نشان داد که این عوامل با نظر حساب‌رسان مستقل مرتبط هستند. در بخش بعدی،

تأثیر فرهنگ بر حسابرسان مستقل مورد بحث قرار می‌گیرد.

گری و منسون (۲۰۰۵) در موافقت با فلینت (۱۹۸۸) اعلام کردند که نقش حسابرس، نظارت و پاسخ‌گویی امن است. به منظور انجام مؤثر این نقش، ویژگی‌های فردی، مانند اخلاق، ارزش‌ها، و فرهنگ، نقش ابزاری در توانایی تصمیم‌گیری حسابرسان دارند (رست و منسون، ۲۰۰۵؛ کاراکار و همکاران، ۲۰۰۹). کولپن و تروسل (۲۰۰۵) درباره ورشکستگی انرون در سال ۲۰۰۱ به این نتیجه رسیدند که این ورشکستگی، در نتیجه تبانی بین مؤسسه حسابرسی و مدیریت انرون برای مخفی کردن تخلفات بوده است. تصمیمات غیراخلاقی حسابرسان انرون، باعث نابودی سهامداران انرون و دیگر ذینفعان می‌شد (کولپن و تروسل، ۲۰۰۵).

راتکه (۲۰۰۸) نقش اخلاق در حسابداری حرفه‌ای و تأثیر آن بر روی گروهی از مشتریان را مورد بررسی قرار داد. او همچنین نقشی را که اخلاق برای حسابداران حرفه‌ای، پزشکان، و وکلا ایفا کرده است با یکدیگر مقایسه کرد. پانصد حسابدار، پزشک، و وکیل حرفه‌ای را به‌عنوان شرکت‌کنندگان در مطالعه انتخاب کرد و با استفاده از آیین رفتار حرفه‌ای مربوط به زمینه‌های کاریشان، آن‌ها را مورد ارزیابی قرار داد. نتایج حاصل از مطالعه نشان داد که حسابداران با نقش اخلاق در کار خود مخالف بودند. علاوه بر این، متخصصان پزشکی برای اخلاق نقش حداقلی در نظر گرفتند، در حالی که بسیاری از وکلا با تأثیر اخلاق بر شغل خود موافق بودند.

از سوی دیگر، لمپ (۱۹۹۲) تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر مدل تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار داد و گزارش کرد که این آیین به‌عنوان یک انگیزه برای پیروی حسابرسان از رفتار اخلاقی، در مقابل اشتباهاتی همانند مشکلات مالیاتی کافی نیست. در مقابل، پونمون (۱۹۸۸، ۱۹۹۰، ۱۹۹۲، ۱۹۹۵) و پونمون و گلیزر (۱۹۹۰) تأثیر تئوری استدلال اخلاقی شناختی بر جنبه اخلاقی قضاوت حسابرس را بررسی کرده‌اند. پونمون و گلیزر (۱۹۹۰) پیشنهاد نمودند که دامنه تجربه و فرهنگ اخلاقی در شرکت‌ها همراه با استدلال اخلاقی به رفتار اخلاقی می‌تواند به‌ارائه مرتبط باشد. به موازات آنها استاوا (۲۰۰۶) معتقد بود که پایه و اساس حسابداری مالی و حسابرسی بر قوانین سنتی استوار است.

نظرات حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی که براساس اصول کلی پذیرفته شده حسابداری تهیه شده‌اند، بر مبنای استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی تدوین و ارائه می‌گردند. حال بر اساس تحقیق کوپرسویت (۲۰۱۰)، استانداردهای مورد اشاره می‌تواند با توجه به نوع فرهنگ در هر کشوری، متغیر و متفاوت باشد، زیرا اخلاق و فرهنگ هر حسابرس، بر روش‌های حسابرسی مورد استفاده و تغییر عملی‌شان

در جهت قضاوت نسبت به صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. باید اذعان داشت، تحت استانداردهای مشابه، فرهنگ‌های مختلف در میان کشورها بر تفسیر و عملکرد حساب‌رسان تأثیر می‌گذارند.

آرنولد و همکاران (۲۰۰۶) تأثیر فرهنگ ملی رعایت آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران اروپایی را بررسی کردند. مشابه مطالعات دیگر، آرنولد نیز از نظریه ابعاد فرهنگی هافستد (۱۹۸۰) برای بررسی انجام رفتار اخلاقی فرهنگ-محور در کشورهای مختلف استفاده کرد. افرادی که در این مطالعه شرکت کردند از هشت کشور اروپایی بودند. آنها گزارش کردند که رابطه‌ای بین فرهنگ یک کشور و عملکرد اخلاقی آن وجود دارد. حسابداران از هشت کشور مختلف ایده‌های متفاوتی در رابطه با فعالیت‌های اخلاقی داشتند که می‌توانست بر تغییر آن‌ها از استاندارد تأثیر بگذارد. همچنین، نتایج حاصل از این مطالعه نشان داد که برخی از این تفاوت‌ها با مفاهیم فردگرایی و مردانگی در مقوله‌های هافستد همراه هستند.

بیکان و همکاران (۲۰۰۸) به مطالعه فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی در ایالات متحده و مصر پرداختند. در این مطالعه، آن‌ها رابطه بین تصمیم‌گیری اخلاقی و فرهنگ ملی در محیط کسب و کار را بررسی کردند. همچنین، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی و تفاوت و فاصله قدرت‌ها را مورد مطالعه قرار داده و طبق تعریف هافستد، چگونگی رابطه فرهنگ ملی با رفتار اخلاقی را بررسی کردند. آنها با مطالعه شرکت‌کنندگان آمریکایی به این نتیجه دست یافتند که در هنگام استفاده از معیارهای اخلاقی بر اساس عدالت، منفعت، نسبیت و خودخواهی، پاسخ‌دهندگان آمریکایی عموماً فردگرا بوده و با فاصله قدرتی کمتر، تصمیم‌گیری‌های غیراخلاقی بیشتری داشتند، در حالی که شرکت‌کنندگان مصری، جمع‌گرا بوده و با فاصله قدرت بیشتر، تصمیم‌گیری‌های اخلاقی داشته‌اند. آن‌ها همچنین دریافتند که هر دو گروه از شرکت‌کنندگان مصری و آمریکایی، بر عدالت، منفعت‌گرایی و نسبیت‌گرایی در پیش‌بینی مقاصد خود تکیه می‌کنند تا رفتار اخلاقی‌تری داشته باشند، ولی آمریکایی‌ها زمانی که مقاصد رفتاری همتایانشان مورد بررسی قرار می‌گیرد، خودخواهی و منافع شخصی را جایگزین عدالت می‌کنند.

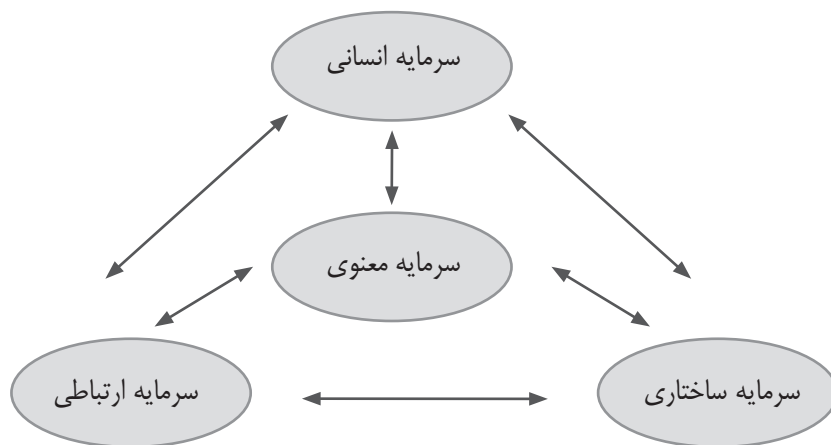
کاراکار و همکاران (۲۰۰۹) از مدل تحقیقی پیشنهاد شده توسط شافر و همکاران (۲۰۰۱) پیروی کردند. این مدل، تأثیر ارزش فردی بر تصمیم‌گیری اخلاقی گروهی از متخصصان حسابرسی از پاکستان و ترکیه را مورد بررسی قرار داده بود. آن‌ها، بر مبنای این مدل، تأثیر ارزش‌های حسابر و استرس مشتری بر گزارشات صورت‌های مالی را مطالعه کردند. یک مقیاس یازده نقطه‌ای به عنوان ابزار، مورد استفاده قرار گرفت و تصمیمات اخلاقی و غیراخلاقی در محدوده بین ۰-۱۰ رتبه‌بندی شدند. آن‌ها دریافتند که میانگین حساسیت اخلاقی برای هر دو کشور یکسان بوده است. به علاوه، این محققان دریافتند که تغییرات قابل

توجهی بین اجزای ارزش‌ها در ترکیه و پاکستان وجود داشته است. طبق توصیف آن‌ها، تصمیم‌گیری اخلاقی و رفتار، تحت تأثیر آگاهی از قدرت اخلاقی قرار می‌گیرند.

۳- سرمایه معنوی و قضاوت حسابرسان مستقل

اسماعیل (۲۰۰۵) معتقد بود که سرمایه فکری (IC) باید دوباره تعریف شود و تعریف دیگری همراه با یک مدل جدید برای آن ارائه داد. تفاوت بین مدل اسماعیل (۲۰۰۵) و مدل‌های قبلی، گنجاندن سرمایه معنوی (SPC) به عنوان جزئی از سرمایه فکری است. در این تعریف، سرمایه معنوی در مرکز مدل IC واقع شده است و با دیگر اجزای آن در ارتباط است.

شکل (۱) - سرمایه معنوی در مدل IC



منبع: اسماعیل (۲۰۰۵)

اسماعیل (۲۰۰۵) اظهار داشت که سرمایه معنوی از اخلاق، قابلیت اطمینان، صداقت، عدالت، حقیقت، اعتماد به نفس، محبت و فضیلت و همچنین، ارزش، الهام، احترام به خود، جسارت، قدرت، تضمین، همکاری، بردباری، آرمان، عشق و شور و کار گروهی تشکیل شده است. نویسنده در ادامه اشاره کرد که این عناصر معنوی می‌توانند بر افراد و در نتیجه عملکرد یک شرکت تأثیر بگذارند. در میان عناصر معنوی، برخی عوامل مؤثر، مانند اخلاق، اصول اخلاقی، ارزش‌ها و فرهنگ وجود دارند توسط حسابرسان و محققان حسابداری مانند فالک و همکاران (۱۹۹۹)، اشکانسای و همکاران (۲۰۰۶)، های و همکاران (۲۰۰۱)، و دوئینگ و همکاران (۲۰۰۴) مورد توجه قرار گرفته‌اند.

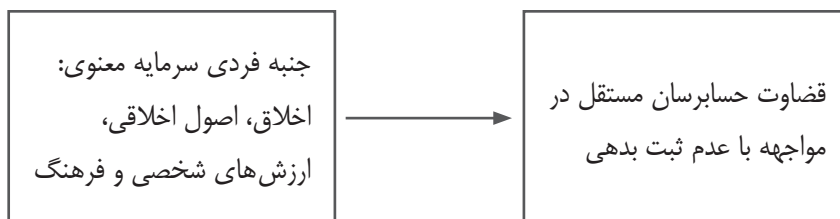
اگرچه مطالعاتی بر روی رابطه بین سرمایه معنوی و سطح چند وجهی (سطح سازمانی و فردی) توسعه انجام شده است (دنت و همکاران، ۲۰۰۵؛ همکاران، میدل بروکز و نافیو، ۲۰۰۷)، اما در این مطالعات،

به رابطه بین سرمایه معنوی و حسابرسان مستقل توجه چندانی نشده است. برای تأکید دوباره بر اهمیت آن، وارمینگ-راسموسن و ویندزور (۲۰۰۳: ۷۹) اظهار داشتند که "توانایی حسابرس برای ارائه یک نظر مستقل عادلانه برای اداره امور شرکت‌ها مهم است". سوال اصلی این است که چگونه معنویت، هماهنگی و منسجم در محیط کار معنا شده و منابع مورد نیاز برای محدود کردن عواقب آن فراهم و اجرای آن ممکن شود (پولی و همکاران، ۲۰۰۵). شواهد نشان می‌دهد که ساز و کارهای کنترلی مختلفی در ادبیات بررسی شده است، اما مطالعات کمی درباره به رسمیت شناختن معنویت در محل کار انجام شده و برای اجرای آن نیز، از منابع محدود و کمیاب استفاده شده است (پولی و همکاران، ۲۰۰۵). با توجه به تعریف SPC، محققان این تحقیق پیشنهاد داده‌اند که سرمایه معنوی تحت مدل جدیدی به دو جزء سرمایه معنوی فردی (SpCi) و سرمایه معنوی سازمانی (SpCo) قابل تقسیم است. اگرچه ما اثر این دو سرمایه را در میان مؤسسات حسابرسی ایران مورد بررسی قرار دادیم، اما نمی‌توان آن را در یک مقاله توضیح داد.

۴- چارچوب نظری و فرضیات

دلیل اصلی برای انتخاب چهار بعد از ابعاد مختلف سرمایه معنوی برای این پژوهش این است که این عناصر در مطالعات قبلی حسابرسی و حسابداری نیز، مورد توجه قرار گرفته‌اند. در انطباق با مدل اشکانسای (۱۹۸۹)، اعتقاد بر این است که استدلال اخلاقی بر حسابرسان مستقل تأثیر می‌گذارد و در ذهن ناخودآگاه آنها تعبیه شده است. استدلال اخلاقی و باور فردی یک حسابرس در هنگام مواجهه وی با فشار مشتریان و معضلات اخلاقی بسیار تأثیرگذار خواهد بود. به پیروی از اشکانسای، دانشمندان دیگر در این زمینه مانند عبدالمحمدی و بیکر (۲۰۰۶)، وارمینگ-راسموسن و ویندزور (۲۰۰۳)، فالک و همکارانش (۱۹۹۹)، سوئینی و رابرتز (۱۹۹۷)، تسویی و گال (۱۹۹۶) و ویندزور و اشکانسای (۱۹۹۵)، بر این باورند که استدلال اخلاقی، اخلاق، فرهنگ و ارزش‌ها، جنبه‌های فردی حسابداران رسمی هستند و می‌توانند بر قضاوت حسابرسان تأثیر بگذارند. علاوه بر این، انگیزه دیگر برای انتخاب این متغیرهای خاص در میان چندین متغیر جنبه فردی سرمایه معنوی این است که تئوری‌های مناسب می‌توانند رابطه بین جنبه فردی سرمایه معنوی و حسابرسی مستقل را تحت پوشش قرار دهند. این مقاله، دو نظریه رشد اخلاقی کولبرگ (۱۹۷۶) و نظریه ابعاد فرهنگی هافستد را در نظر داشته که قویاً رابطه‌ها را پشتیبانی می‌کنند و این امکان را به محققان این تحقیق می‌دهند که بتوانند چارچوب نظری و فرضیات تحقیق را با پشتوانه‌ای عملی و تئوریک مطرح نمایند.

شکل (۲) - ارتباط میان جنبه فردی سرمایه معنوی و قضاوت حسابرسان



منبع: برگرفته از تحقیق

با مروری بر نظریات، این مطالعه به بررسی اثر سرمایه معنوی بر ویژگی‌های حسابرسان در وضعیت تصمیم‌گیری‌های پیچیده پرداخته است. بنابراین فرضیه اول این است:

H1: جنبه فردی سرمایه معنوی بر قضاوت حسابرسان مستقل، در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت‌های مورد حسابرسی تأثیر معنی‌داری می‌گذارد.

بر اساس بررسی ادبیات، چهار بعد از ابعاد سرمایه معنوی در فرضیه‌های زیر مورد بررسی قرار گرفتند.

استدلال اخلاقی

توسعه استدلال اخلاقی پیشنهاد شده توسط کولبرگ (۱۹۷۶) و رست (۱۹۸۶) درباره "چارچوب شناختی اساسی تصمیم‌گیری‌های فردی در زمینه معضل اخلاقی" توضیح می‌دهد (سوئینی و رابرتز، ۱۹۹۷: ۳۳۸). سطوح استدلال اخلاقی شامل سطوح پیش عرف، متعارف و پس عرف می‌باشد. برخی از محققان اقدام به بررسی اثر استدلال اخلاقی بر نظر حسابرسان مستقل کرده‌اند. بنابراین، فرضیه فرعی اول تشکیل شده است:

فرضیه H1a: استدلال اخلاقی، تأثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت‌های مورد حسابرسی می‌گذارد.

اخلاق

با توجه به فرهنگ لغت کمبریج، معنای اخلاق "سیستمی از قوانین پذیرفته شده در مورد درست و غلط بودن رفتار است". در انطباق با تعریف بالا، در هر حرفه‌ای قوانینی وجود دارد که افراد باید از وجود آن آگاه باشند. مشابه حرفه‌های دیگر، حسابرسان هم یک آیین رفتار حرفه‌ای دارند که در ایران توسط جامعه حسابداران رسمی وضع شده است. رفتار اخلاقی بخشی از کار حسابرسان است و حسابرسان باید تصمیمات اخلاقی خود را بر اساس این قوانین اتخاذ کنند. برای مثال، سوئینی و رابرتز (۱۹۹۷: ۷۰۲) در مصاحبه خود

با شرکای حسابرسی پیشنهاد دادند که "حسابرسان باید برای داشتن اقتصاد کارآمد و کسب و کار خوب در اخلاق حرفه‌ای خود تعادل ایجاد کنند." بنابراین، بر اساس مفهوم سرمایه معنوی، این فرضیه در نظر گرفته شده که:

H1b: اخلاقیات تأثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت‌های مورد حسابرسی می‌گذارند.

فرهنگ

فرهنگ همه جنبه‌های زندگی حرفه‌ای و شخصی افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد، اما مردم اغلب از نحوه اثرگذاری آن بی‌اطلاع هستند (کوپرسویت، ۲۰۱۰). تعاریف متعددی از فرهنگ وجود دارد، اما تعریف زیر در راستای هدف این مطالعه است. "فرهنگ مجموعه‌ای از واکنش‌های احتمالی شهروندان با یک برنامه ذهنی مشترک است" (هافستد، ۱۹۹۱: ۱۱۲)، در نتیجه تفاوت فرهنگ حسابرسان می‌تواند بر قضاوت آن‌ها تأثیر بگذارد (آرنولد و همکاران، ۲۰۰۶؛ کوپرسویت، ۲۰۱۰؛ تسویی، ۱۹۹۶). دلیل اصلی این تأثیر آن است که ماهیت حسابرسی نقش مهمی در فرهنگ حسابرس و اظهارنظر حسابرس در مورد استانداردهای حسابرسی عمومی پذیرفته شده (GAAS) دارد. در این وضعیت، به نظر می‌رسد که مجموعه قوانین مطلق وجود ندارد و در نتیجه حسابرسان باید به رویکرد هر حسابرس با شک و تردید حرفه‌ای بنگرند (کوپرسویت، ۲۰۱۰). علاوه بر این، برخی از محققان معتقدند که فرهنگ، نقش منحصر به فردی در یکپارچگی حرفه‌ای حسابداری در حین انجام کار حسابرسی و قضاوت ایفا می‌کند (بلکای و پیکور، ۱۹۹۱؛ کاراکار و همکاران، ۲۰۰۹). از این رو، انتظار می‌رود این مطالعه به بررسی ابعاد فرهنگی مربوط به حرفه حسابرسی بپردازد و این فرضیه را مورد مطالعه قرار دهد که:

H1c: فرهنگ تأثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت‌های مورد حسابرسی می‌گذارد.

ارزش‌های شخصی

اگرچه تعاریف متعددی از ارزش‌های شخصی وجود دارد، اما برخی از ویژگی‌های ارزش در میان نویسندگان متداول‌تر هستند. به عنوان مثال، "ارزش (الف) مجموعه‌ای از مفهوم‌ها و یا باورها است، (ب) به رفتارها و یا اهداف مطلوب اشاره دارد، (ج) از شرایط خاص فراتر می‌رود، (د) به انتخاب و یا ارزیابی رفتارها و وقایع کمک می‌کند و (ه) ترتیب اهمیت خاصی را دنبال می‌کند" (آنیانا و نیکو، ۲۰۰۷: ۲۸۹). ویلسون و همکاران (۱۹۹۸) در مشاهدات خود اشاره کردند که تنها مطالعات اندکی به تأثیر ارزش‌های

شخصی در حسابداری و حسابرسی پرداخته‌اند. با این حال، به تازگی مطالعات پیرامون تصمیم‌گیری اخلاقی در حوزه حسابداری تأکید کرده‌اند که دانشمندان با انگیزه به مطالعه رابطه بین ارزش‌های شخصی و قضاوت‌های اخلاقی بپردازند (کاراکار و همکاران، ۲۰۰۹). از آنجایی که این مطالعه به دنبال بررسی اثر ارزش‌های شخصی بر نظر حسابرسان است، فرض شد که:

H1d: ارزش‌های شخصی تأثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت‌های مورد حسابرسی می‌گذارند.

۵- تئوری پشتیبانی‌کننده

همان‌طوری که در مباحث قبل اشاره شد، جهت ارائه فرضیات علمی و صحیح، پژوهش حاضر از پشتوانه تئوریک برخوردار است و بر مبنای دو تئوری مناسب، رابطه بین متغیرها را در فرضیات مطرح نموده است. این نظریه‌ها عبارتند از: ۱- نظریه رشد اخلاقی ۲- نظریه فرهنگ. مباحث زیر تنها خلاصه‌ای از این دو نظریه است تا خوانندگان این مقاله با آن آشنایی مقدماتی کسب کنند.

نظریه رشد اخلاقی

در مطالعه حاضر مشخص شده است که نظریه رشد اخلاقی کولبرگ به اصول اخلاقی و اخلاقیات در سرمایه معنوی فردی مرتبط است. کولبرگ (۱۹۷۶) اعلام کرد که نظریه او، یک فرمت گسترده‌تر از دیدگاه پیاژه است. وی در مورد نقش فرایند شناختی در تصمیم‌گیری اخلاقی تحقیق می‌کرد. فرایندهای اخلاقی شناختی، یکی از دلایلی است که افراد از انتخاب اخلاقی فردی خود دفاع می‌کنند (ویندزور و اشکانسای، ۱۹۹۵). کولبرگ بر "مسائل اخلاقی اصلی" متمرکز شده و نشان داده است که تجربه آموزش و زندگی می‌تواند از طریق یک سلسله مراحل باعث بهبود قضاوت اخلاقی شود (رست و همکاران، ۱۹۹۹؛ سات، ۲۰۱۰). نظریه کولبرگ بر اساس روانشناسی اخلاقی بوده و او به سه سطح از رشد اخلاقی اشاره کرد. "مدل مبتنی بر عدالت" کولبرگ (۱۹۶۹) از سه مرحله پیش عرف، متعارف و پس عرف تشکیل می‌شود (فیشر و سویینی، ۱۹۹۸) (جدول ۱). هر یک از سه سطح شامل دو مرحله است:

جدول (۱) - شش مرحله رشد اخلاقی کولبرگ

سطح	تعریف اخلاق	مرحله	انگیزه اخلاقی
پیش عرف	اخلاقیات خود محور	۱ ۲	اطاعت، اجتناب از مجازات، منافع شخصی، افزایش پاداش
متعارف	گروه اجتماعی	۳ ۴	ارتباط بین فردی خوب، زندگی مطابق انتظارات، پایبندی به قوانین و اخلاق/حفظ نظم اجتماعی
پس عرف	اصول اخلاقی جهانی	۵ ۶	قرارداد اجتماعی و حقوق افراد اصول اخلاقی که خود انتخاب می کنند

منبع: یافته های تحقیق

نظریه ابعاد فرهنگی هافستد

هافستد (۱۹۸۰) یک چارچوب روشمند برای ارزیابی و شناسایی فرهنگ ملل پیشنهاد کرده است. نظریه هافستد به عنوان تئوری ابعاد فرهنگی شناخته شده بود. او به جمع آوری و بررسی داده ها پرداخت تا به درک درستی از هنجارها و فرهنگ های جهان برسد. او با استفاده از ابزار نظرسنجی ماشین کسب و کار بین المللی (آی بی ام)، به توسعه مدل گسترده تری پرداخت که می توانست تفاوت بین مردم را با توجه به شش هنجار زیر طبقه بندی کند: (۱) فاصله قدرت، (۲) جمع گرایی (در مقابل فردیت)، (۳) دوری از ابهام (۴) مرد گرایی در مقابل زن گرایی (۵) سوء گیری بلندمدت در مقابل کوتاه مدت و (۶) نرمش (در مقابل محدودیت). در این تحقیق از پرسشنامه هافستد استفاده گردید زیرا او در سوالاتش همه جنبه های با اهمیت در کار حسابرسی همانند تیم گرایی، جنسیت، دوری از ابهام را در نظر گرفته بود. محققان ایرانی همانند رویایی و همکاران (۱۳۹۱) و حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) در تحقیقشان اشاره نمودند که فرهنگ

سازمانی و رهبری موسسه می تواند تاثیر زیادی در کاهش اشتباهات اخلاقی داشته باشد همچنین جنسیت حسابرسان بر کیفیت گزارش حسابرسی تاثیر گذار است به همین دلیل این تحقیق تنها سه جنبه اشاره شده از ابعاد فرهنگی هافستد را در پرسشنامه خود لحاظ نموده است.

۶- روش تحقیق

تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش بر اساس رویکرد کمی و جمع‌آوری داده‌ها نیز، از طریق پرسشنامه (اطلاعات اولیه) بوده است. شرکت کنندگان از میان ۸۶۱ مدیر، کارمند و حسابرس که حق امضای گزارش حسابرسی را داشته‌اند، انتخاب شده‌اند. شرکت کنندگان باید حداقل شش سال تجربه داشته باشند. تعداد کل شرکت‌های خصوصی تا تاریخ بررسی ۲۵۹ مؤسسه بود که از میان آنها ۲۳۹ شرکت در تهران و ۲۰ شرکت دیگر در سایر استان‌ها واقع شده بود.

جمعیت مدیران را در شرکت‌های خصوصی، در تهران ۸۰۱ و در استان‌های دیگر ۶۰ نفر (IACPA, ۲۰۱۳) تشکیل می‌داده است. پرسشنامه برای همه پاسخ‌دهندگان فرستاده شد. پرسشنامه به کار گرفته شده در این مطالعه به دو بخش اصلی زیر تقسیم می‌شود: بخش اول پرسشنامه در واقع، پوشش‌دهنده متغیر وابسته و اظهار نظر حسابرس مستقل و بخش دوم پرسشنامه، در مورد متغیر مستقل و جنبه فردی سرمایه معنوی استدلال، (استدلال اخلاقی، اخلاقیات، فرهنگ و ارزش‌های شخصی) بوده است. در ادامه هر کدام از این دو بخش به تفصیل تشریح شده است.

سناریوهای مرتبط با قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی

به منظور بررسی اظهار نظر حسابرسان، مسئله اصلی، معضل اخلاقی در مورد مالیات و عدم ثبت آن توسط شرکت مورد حسابرسی بود. زیرا بنا به توصیه اندیشمندانی هم‌چون کوشینگ (۱۹۹۰)، ویندزور و اشکانسای (۱۹۹۵) و ویندزور و وارمینگ-راسموسن (۲۰۰۹)، درباره حسابرسان باید موضوعی استفاده شود که باعث ایجاد تضاد بین منافع مدیریت، سهامداران، دولت و سایر ذینفعان و هم‌چنین خود حسابرس گردد. موضوع مورد اشاره، باید بر صورت‌های مالی تأثیر ویژه‌ای داشته باشد، به گونه‌ای که کیفیت اطلاعات را مخدوش سازد.

بنابراین، در این تحقیق با مشورت اندیشمندان و بزرگان رشته حسابداری و حسابرسی و هم‌چنین تحقیقات گذشته همانند ویندسور (۱۹۹۵)، پرسشنامه مرتبط تهیه شده و استقلال حسابرسان، میزان اهمیت سرمایه معنوی در میان آن‌ها در برابر فشار مدیریت صاحبکار، در قالب داستان‌های کوتاه با سه فاکتور اندازه‌گیری تکرار شونده در همه حالت‌ها مورد بررسی قرار گرفت. داستان طراحی شده در مورد یک بدهی

خاص و یا اهمیت ثبت نشده بود که توسط حسابرس (که فرضاً خود پاسخ‌دهنده به پرسشنامه حسابرس بود) کشف شده بود. بدهی، مربوط به مالیات متحمل شده‌ای بود که در سال قبل اتفاق افتاده و تا سال جاری نه ثبت شده و نه پرداخت صورت گرفته بود. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود که فرض کنند حسابرس یک شرکت هستند و در حین حسابرسی فهمیده‌اند که شرکت ۱۲/۵ درصد از مبلغ بدهی مالیاتی متعلق را ثبت نکرده و به مدیریت شرکت این موضوع را اعلام نمایند. مدیریت شرکت نیز، با وجود با اهمیت بودن مبلغ از حسابرس خواسته که این مبلغ را نادیده بگیرد.

برای بررسی واکنش حسابرس در برابر فشار مدیریت صاحبکار نسبت به داستان مطرح شده، ۸ حالت کوتاه با سه معیار اندازه‌گیری که در همه حالات تکرار گردید، مطرح شد. این معیارها عبارت بودند از: (۱) مناقصه حسابرسی (آری یا خیر) (۲) میزان حق‌الزحمه حسابرسی (کم یا زیاد) (۳) وضعیت مالی مشتری (خوب یا بد).

به عنوان نمونه، در حالت اول با توجه به داستان اصلی به این صورت بیان شد که: (۱) مناقصه برای حسابرسی وجود داشته باشد؛ (۲) حق‌الزحمه حسابرسی مبلغ زیادی باشد؛ (۳) شرکت مورد حسابرسی در وضعیت مالی مناسبی قرار داشته باشد. شما به عنوان یک حسابرس چه اظهارنظری خواهید کرد؟ سه معیار فوق برای همه حالت‌ها تکرار شده و پاسخ‌دهنده باید به همه آن‌ها اظهارنظر مناسب از دیدگاه خود ارائه می‌کرد. در واقع، هدف معضل فرضی ایجاد شده، این بود که حسابرس در شرایط توافق یا عدم توافق با پیشنهاد مدیریت مبنی بر عدم در نظر گرفتن موضوع، چه قضاوتی خواهد کرد و آیا قدرت اقتصادی و چانه‌زنی مدیریت صاحبکار بر اظهارنظر حسابرس تأثیر می‌گذارد یا خیر؟

سوالات جنبه فردی سرمایه‌ی معنوی

بخش دوم، سرمایه معنوی فردی را تعیین و آن را به پنج قسمت فرعی تقسیم می‌کند. اولین بخش، متشکل از سه سناریو به منظور تعیین سطح استدلال اخلاقی از طریق آزمون DIT است. بخش دوم، سوالات مربوط به اخلاق است که از طریق پرسشنامه شخصیتی حسابداران رسمی (CPACQ) اندازه‌گیری شد. در واقع (CPACQ) شامل ۲۹ مورد مهم از آیین رفتار حرفه‌ای بود که حساب‌رسان ملزم به رعایت آن در کار هستند. این موارد که به عنوان مثال شامل اعمال قضاوت حرفه‌ای، قابلیت اعتماد، سرپرستی مناسب، اعمال قضاوت‌های اخلاقی، حسن نیت، بی‌طرفی، رفتار جسورانه داشتن، در خدمت منافع عموم، و غیره بودن، دیدگاه حساب‌رسان را نسبت به آیین رفتار حرفه‌ای مورد بررسی قرار داد. در بخش سوم، از تست‌های فرهنگی هافستد برای تعیین اثرات فرهنگ استفاده شد. در بخش آخر هم از

پرسش نامه ارزش روکج (RVS) برای سنجش ارزش های فردی استفاده شد.

روایی و پایایی پرسشنامه

در این بررسی از روایی محتوایی استفاده شده است. به این منظور پس از طراحی پرسشنامه با کمک پرسشنامه های پژوهشهای پیشین جهت اطمینان و بررسی بیشتر توسط اساتید دانشگاه که با تجربه در کار حسابرسی مورد تحلیل قرار گرفت و پس از اعمال نظرات آنها، پرسشنامه توسط ۳۰ نفر حسابدار رسمی به طور تصادفی تکمیل گردید. سپس آلفای کرونباخ ۳۰ پرسشنامه تکمیل شده اندازه گیری شد، ۸۶٪ بود که نشان دهنده اعتبار بالای پرسشنامه است.

۷- تجزیه و تحلیل داده ها

تجزیه و تحلیل داده ها فرایندی چند مرحله ای است که در آن داده ها با استفاده از ابزار در نمونه ها (جامعه) جمع آوری شده اند. این داده ها، خلاصه ای طبقه بندی شده و در نهایت پردازش شده ارائه می کنند که می تواند در آزمایش فرضیه، تجزیه و تحلیل و بررسی ارتباط داده ها استفاده شود (خاکی، ۲۰۰۷). برای این مطالعه خاص، روش های تجزیه و تحلیل داده به منظور بررسی اثر جنبه فردی سرمایه معنوی بر نظرات حسابرسان مستقل استفاده شدند. از نرم افزار SPSS برای تحلیل داده ها استفاده شد. آمار استنباطی همبستگی و رگرسیون خطی نیز به کار گرفته شدند. جهت کمی سازی، پرسشنامه بر مبنای طیف لیکرت طراحی گردید.

بررسی همبستگی و رگرسیون بین ابعاد جنبه فردی سرمایه معنوی و قضاوت حسابرسان مستقل

در این بخش، آزمون های آماری انجام شده و فرضیه ها توضیح داده می شوند. بخش اول، شامل روابط متغیرها و بخش دوم، شامل تجزیه و تحلیل رگرسیون برای بررسی فرضیه های مطالعه و تفسیر نتایج است. نتایج آزمون ارائه شده در جدول ۲ نشان داده است که سطح معنی داری محاسبه شده کمتر از ۵٪ است (سطح معنی داری کمتر از ۰,۰۵٪). این بدان معنی است که ابعاد جنبه فردی سرمایه معنوی با قضاوت حسابرسان مستقل رابطه ای معنی داری دارد. این واقعیت که همبستگی بین متغیرها و جهت تغییر در این متغیرها مثبت بود، نشان می دهد که افزایش سطح استدلال اخلاقی، اخلاق، فرهنگ و سطح ارزش های شخصی، قضاوت حسابرسان مستقل را جهت اظهار نظر مناسب بهبود می بخشد.

جدول (۲)- همبستگی بین اجزای سرمایه معنوی و قضاوت حسابرسان مستقل

متغیرها	استدلال اخلاقی	اخلاق	ارزش‌های شخصی	فرهنگ	جنبه فردی سرمایه معنوی	قضاوت حسابرسان مستقل
استدلال اخلاقی	۱/۰۰۰					
اخلاق	۰/۷۵۶**	۱/۰۰۰				
ارزش‌های شخصی	۰/۷۴۲**	۰/۸۸۷**	۱/۰۰۰			
فرهنگ	۰/۶۶۳**	۰/۵۳۹*	۰/۵۳۹*	۱/۰۰۰		
جنبه فردی سرمایه معنوی	۰/۹۹۷**	۰/۷۶۵**	۰/۷۵۱**	۰/۶۹۶**	۱/۰۰۰	
قضاوت حسابرسان مستقل مواجهه با عدم ثبت مالیات	۰/۸۷۶**	۰/۷۷۸**	۰/۷۸۰**	۰/۶۳۸**	۰/۸۷۷**	۱/۰۰۰

* و ** به معنی آن است که همبستگی به ترتیب در سطح ۰,۰۵ و ۰,۰۱ معنی‌دار است.

به منظور بررسی تأثیر جنبه فردی سرمایه معنوی بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت مالیات و فشار مدیریت صاحبکار بر آن‌ها، از تجزیه و تحلیل رگرسیون استفاده شد. تجزیه و تحلیل انجام شده نشان داد که جنبه فردی سرمایه معنوی بر قضاوت حسابرسان مستقل تأثیرگذار بوده است. تجزیه و تحلیل هر کدام از فرضیات با استفاده از رگرسیون در ادامه ارائه شده است:

فرضیه اصلی: جنبه فردی سرمایه معنوی بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی تأثیر معنی‌داری می‌گذارد.

جدول (۳) - نتایج رگرسیون جنبه فردی سرمایه معنوی

کوواریانس				
متغیرها	کوواریانس غیر استاندارد	کوواریانس استاندارد	t	سطح معناداری
	B	Beta		
ثابت (Constant)	۱/۶۸۰		۳۸/۰۵۲	۰/۰۰۰
جنبه فردی سرمایه معنوی	۰/۱۳۶	۰/۹۰۱	۳۷/۰۳۸	۰/۰۰۰
خلاصه مدل				
ضریب تعیین (R^2)		۰/۸۱۱		
ضریب تعیین تعدیل شده ($\text{Adjusted } R^2$)		۰/۸۱۱		
آماره F		۱۳۷۲/۳ (۰/۰۰۰)		

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول ۳، نتیجه نشان داد که آماره F به طور قابل توجهی معنادار است ($F=1372.3, p<0.05$)، به این مفهوم که این متغیر می‌تواند بر قضاوت حسابرسان مستقل تأثیر بگذارد. مدل R^2 تعدیل برابر ۰,۸۱۱ است؛ این بدان معنی است که ۸۱,۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته (قضاوت حسابرسان) توسط متغیر مستقل مدل تبیین و پیش‌بینی شد. همانطور که انتظار می‌رفت، جنبه فردی سرمایه معنوی تأثیر قابل توجهی بر قضاوت حسابرسان مستقل داشت (ضریب=۰,۹۰۱، ارزش $P=0.000$). می‌توان این طور تفسیر کرد که معنویت فردی بالا در میان حسابرسان، باعث بهبود نظر آن‌ها راجع به صورت‌های مالی می‌شود. بنابراین، فرضیه‌ی H1 پذیرفته شد.

هدف از این بخش، بررسی اثر ابعاد فردی سرمایه معنوی مثل استدلال اخلاقی، اخلاق و فرهنگ و ارزش‌های شخصی بر قضاوت حسابرسان مستقل است. فرضیه‌ها و رگرسیون مورد بررسی به شرح زیر

می باشد:

H1a: استدلال اخلاقی، تأثیر معنی داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت های مورد حسابرسی می گذارد.

H1b: اخلاقیات، تأثیر معنی داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت های مورد حسابرسی می گذارد.

H1c: فرهنگ، تأثیر معنی داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت های مورد حسابرسی می گذارد.

H1d: ارزش های شخصی، تأثیر معنی داری بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی شرکت های مورد حسابرسی می گذارند.

$$IAO = \beta_0 + \beta_1 Maral Reasoning + \beta_2 Ethics + \beta_3 Culture + \beta_4 Personal Value + \epsilon$$

جدول (۴) - نتایج رگرسیون اجزای جنبه فردی سرمایه معنوی

کوواریانس						
Collinearity Statistics		سطح معناداری	t	کوواریانس استاندارد	کوواریانس غیر استاندارد	متغیرها
VIF	تلورانس			B	B	
		۰/۰۰	-۵/۵۷۳			(Constant)
۲/۴۳۹	۰/۴۱۰	۰/۰۰۰	۱۸/۳۰۵	۰/۵۷۵	۰/۰۲۳	استدلال اخلاقی
۴/۵۰۳	۰/۲۲۲	۰/۰۰۰	۴/۱۹۶	۰/۱۷۹	۰/۶۵۳	اخلاق
۴/۶۷۶	۰/۲۱۴	۰/۰۱۶	۴/۷۱۲	۰/۲۰۵	۰/۵۱۸	ارزش های شخصی
۱/۹۰۱	۰/۵۲۶	۰/۰۰۰	۲/۴۲۹	۰/۰۶۷	۰/۰۷۶	فرهنگ
۲/۴۳۹	۰/۴۱۰					
خلاصه مدل						
۰/۸۷۲						ضریب تعیین

ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۷۰
آماره F	۵۳۸/۴۶۰ (۰/۰۰۰)

N=۳۲۱

پیش‌بینی کننده‌ها: استدلال اخلاقی، اخلاق، ارزش شخصی فرهنگ
متغیر وابسته: قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت مالیات

** are significant at $P < 0.05$

منبع: یافته‌های تحقیق

در جدول (۴) عامل تورم واریانس (VIF) و نوسانات ارزش هم خطی چندگانه مورد بررسی قرار گرفت و نتایج رگرسیون ارائه شده است. عامل تورم متغیر (VIF) کمتر از ۱۰ است و نوسانات متغیرها بیش از ۱۰٪ است (نتر و همکاران، ۲۰۰۳).

نتیجه رگرسیون چند متغیره نشان داد که آمار F به طور قابل توجهی معنی‌دار است ($F=۵۳۸.۴۶۰$, $P < ۰.۰۵$)، که این خود نشان می‌دهد که چهار متغیر پیش‌بینی می‌توانند بر قضاوت حسابرسان مستقل تأثیر بگذارند. میزان $R^2 = ۰.۸۷۰$ تعدیل نشان داد که متغیرها در مدل، ۸۷ درصد از تغییرات قضاوت حسابرسان مستقل را توضیح می‌دهند.

عطف به متغیرهای مستقل، استدلال اخلاقی (ضریب = ۰.۵۷۵، ارزش $p=۰.۰۰۰$)، اخلاقیات (ضریب = ۰.۱۷۹، ارزش $p=۰.۰۰۰$)، ارزش فردی (ضریب = ۰.۲۰۵، ارزش $p=۰.۰۰۰$)، فرهنگ (ضریب = ۰.۰۶۷، ارزش $p=۰.۰۰۰$)، همه تأثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان مستقل دارند. ضرایب همچنین نشان می‌دهند که استدلال اخلاقی با ضریب ۰.۵۷۵ اثر بیشتری بر قضاوت حسابرسان مستقل دارد، در حالی که سایر متغیرها، مانند ارزش‌های فردی، اخلاق و فرهنگ تأثیر کمتری بر قضاوت حسابرسان مستقل داشته‌اند. همان‌طور که انتظار می‌رفت، ابعاد فردی سرمایه معنوی به میزان قابل توجهی بر قضاوت حسابرسان مستقل تأثیر می‌گذارند و این نشان می‌دهد که کیفیت بالای سرمایه معنوی در میان حسابرسان در موسسات حسابرسی باعث بهبود نظر آن‌ها می‌شود. از این رو، می‌توان به این نتیجه دست یافت که فرضیه‌های تحقیق پذیرفته شده‌اند.

۸- بحث و گفتگو در مورد ابعاد فردی سرمایه معنوی

اگرچه هدف اصلی از این مطالعه، بررسی اثر جنبه فردی سرمایه معنوی بر قضاوت حسابرسان مستقل در مواجهه با عدم ثبت بدهی مالیاتی بود، اما برخی از نتایج مهم دیگر نیز، از فرضیه‌ها به دست آمده است.

درک این یافته‌ها نیز به افزایش دانش دانشمندانی که می‌خواهند به بهبود وضعیت حسابرسان در جنبه فردی سرمایه معنوی و عوامل مرتبط با آن پردازند، کمک می‌کند. بنابراین لازم است در این بخش به صورت جزء به جزء مورد بررسی قرار گیرد.

اولین مبحث، اثر استدلال اخلاقی بر قضاوت حسابرسان مستقل

ابزار بررسی اثر استدلال اخلاقی بر نظر حسابرسان مستقل، آزمون (DIT) بود (ویندزور و اشکانسای، ۱۹۹۵). یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که استدلال اخلاقی بر نظر حسابرسان مستقل ایرانی تأثیر می‌گذارد. به همین ترتیب، دانشمندان حسابداری و حسابرسی به‌طور تجربی نشان دادند که بهبود استدلال اخلاقی بر قضاوت حسابرسان در صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. این مطالعه، مانند مطالعات دیگر نشان داد که تصمیم‌گیری فردی در بستر یک معضل اخلاقی در میان حسابرسان ایرانی، بستگی به سطح استدلال اخلاقی (پیش عرف، متعارف و پس عرف) (سویی و رابرتز، ۱۹۹۷؛ فالک و همکاران، ۱۹۹۹؛ لئو و همکاران، ۲۰۰۰؛ ولنتاین و فلیشمن، ۲۰۰۲؛ راتکه، ۲۰۰۸؛ مدرس و رفیعی، ۲۰۱۱) آن‌ها دارد.

در مقایسه با مطالعات دیگر محققان مانند ویندزور و اشکانسای (۱۹۹۵) و ویندزور و وارمینگ-راسموسن (۲۰۰۹)، نتایج حاصل از این مطالعه نشان می‌دهند که حسابرسان با پایبندی بیشتر به اصول اخلاقی، به احتمال زیاد در برابر فشار مدیریت در وضعیت عدم توافق مقاومت می‌کنند. این بدان معنی است که رشد سطح اخلاق حسابرسان از سطح پایین به سطح بالا، اثرات مثبتی بر اظهار نظر آن‌ها دارد.

دومین مبحث، اثر اخلاق بر قضاوت حسابرسان مستقل

در هر حرفه‌ای قوانینی وجود دارد که افراد باید آن‌ها را رعایت کنند. مشابه حرفه‌های دیگر، حسابرسان نیز، یک آیین رفتار حرفه‌ای دارند که توسط AICPA وضع شده است. حسابرسان ایران نیز آیین رفتار حرفه‌ای خاصی دارند که توسط سازمان حسابرسی و همکاری جامعه حسابداران رسمی ایران IACPA وضع شده است. یکی از مسئولیت‌های اصلی IACPA این است که به معرفی استانداردهای اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای بپردازد. برای این منظور، آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران در سال ۲۰۰۳ وضع شد. در این آیین‌نامه‌های وضع شده، اصول اساسی باید توسط حسابداران حرفه‌ای به منظور دستیابی به اهداف حرفه حسابداری رعایت شود. رفتار اخلاقی، بخشی از کار حسابرسان ایران است و آن‌ها باید تصمیمات خود را بر اساس این قوانین اتخاذ کنند.

این مطالعه نشان داد که اخلاق، تأثیر قابل توجهی بر قضاوت حسابرسان مستقل در مورد موضوع یاد شده داشته است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که اخلاق و یا آیین رفتار حرفه‌ای، نقش مهمی در قضاوت

حسابرسان مستقل دارد. علی‌رغم اهمیت اخلاقیات در زمینه‌های حسابرسی و همچنین مقالات متعدد در این موضوع، تعلیمات ناکافی به حسابرسان و حسابداران و عدم وجود اخلاقیات در این حرفه قابل توجیه نیست. رویکرد فعلی این است که فرض کنیم این تخصص کافی و حساسیت‌های اخلاقی با الگوهای مناسب رفتاری پیشگامان می‌تواند به فراهم آمدن رفتار اخلاقی در این حرفه کمک کند.

نتایج حاصل از این مطالعه در راستای نتایج ارائه شده توسط تسویی و گل (۱۹۹۶)، ولنتاین و فلیشمن (۲۰۰۲)، وارمینگ-راسموسن و ویندزور (۲۰۰۳) و بوکان (۲۰۰۵) است که نشان می‌دهند اخلاقیات و آیین رفتاری حرفه‌ای مربوط به آن، بر تصمیم‌گیری حسابرسان در زمان معضل اخلاقی تأثیر می‌گذارند. براون و همکاران (۲۰۰۷) در مطالعه خود نشان دادند که آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان حرفه‌ای مهم است و آن‌ها با توجه به این قوانین در مورد صورت‌های مالی قضاوت می‌کنند.

مبحث سوم، اثر فرهنگ بر قضاوت حسابرسان مستقل

این مطالعه نشان داد که بین فرهنگ و قضاوت حسابرسان مستقل همبستگی بالایی وجود دارد. بنابراین، بین فرهنگ و حرفه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. تجزیه و تحلیل رگرسیون نیز نشان می‌دهد که فرهنگ، تأثیر قابل توجهی بر قضاوت حسابرسان مستقل دارد.

همانند مطالعات دیگر در حسابرسی، نتایج نشان می‌دهد که فرهنگ بر همه جنبه‌های زندگی حرفه‌ای و شخصی تأثیر می‌گذارد، اما مردم اغلب از نحوه اثرگذاری آن بی‌اطلاع هستند. تفاوت‌های فرهنگی حسابرسان می‌تواند قضاوت آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. دلیل اصلی این تأثیر آن است که ماهیت حسابرسی، نقش مهمی در فرهنگ حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی در مورد استانداردهای حسابرسی عمومی پذیرفته شده (GAAS) دارد. در این وضعیت، به نظر می‌رسد که مجموعه قوانین مطلق وجود ندارد و در نتیجه، حسابرسان باید به رویکرد هر حسابرسی با شک و تردید حرفه‌ای بنگرند.

علاوه بر این، اولین گام مفید برای تنظیم استانداردها، شناسایی صراحت مفروضات فرهنگی در تدوین استانداردها است. پس از آن، استانداردگذاران می‌توانند این اطلاعات را به کسانی بدهند که مسئول اجرای استانداردها در سطح اجرایی هستند و به ترویج استفاده مداوم از استانداردهای جهانی کمک می‌کنند (کوپرسویت، ۲۰۱۰). علاوه بر این، برخی از محققان معتقدند که فرهنگ، نقش منحصر به فردی در یکپارچگی انجام کار حسابرسی، توافق یا عدم توافق با مدیریت صاحبکار و قضاوت حرفه‌ای در مواجهه با معضلات اخلاقی ایفا می‌کند (بلکای و پیکور، ۱۹۹۱؛ کاراکار و همکاران، ۲۰۰۹).

قضاوت در حرفه حسابرسی بسیار مهم است. قضاوت حسابرسان تحت تأثیر فرهنگ فردی که حسابرسی

در آن رشد می‌کند، قرار می‌گیرد (کوپرسویت، ۲۰۱۰). در حسابرسی، رسیدن به یک نتیجه‌گیری پس از آزمایش و بررسی مدارک، قضاوت نام دارد. یک حسابرس می‌تواند از شیوه‌های مختلف به نتیجه برسد. برای مثال، می‌توان به موقعیتی اشاره کرد که در آن حسابرس بیشتر تمایل به روشی دارد که در آن با کمک نظرات اعضای تیم و کارشناسان تصمیم‌گیری کند. از سوی دیگر، حسابرس دیگری می‌تواند بیشتر تمایل به روشی داشته باشد که در آن پس از مشورت با دیگر اعضای تیم و کارشناسان، خودش به تنهایی به نتیجه‌ای برسد. حسابرسانی که تفسیرهای مختلفی در مورد هویت و قدرت دارند، به احتمال زیاد از روش‌های متفاوتی برای نتیجه‌گیری استفاده می‌کنند.

مبحث چهارم، اثر ارزش‌های شخصی بر قضاوت حسابرسان مستقل

این مطالعه به بررسی اثر ارزش‌های شخصی (ارزش‌های نهایی و ابزاری) بر قضاوت حسابرسان مستقل پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد که ارزش‌های فردی تأثیر معنی‌داری بر قضاوت حسابرسان مستقل دارد. بر اساس نتایج آزمون فریدمن، حسابرسان ایران بر این باورند که برای رسیدن به عناصر بالاتر ارزش‌های مطلق مانند امنیت خانواده، آزادی و رستگاری در زندگی، آن‌ها باید به مسئولیت‌ها، منطق و استقلال خود اهمیت دهند. به نظر می‌رسد که برخی از مسائل مانند امنیت خانواده و رستگاری، به حفظ استقلال و مسئولیت‌پذیری وابسته است. همان‌طور که در بخش اخلاق ذکر شد، این عناصر (استقلال، منطق و مسئولیت)، به عنوان عوامل مهم در اخلاق حرفه‌ای تأیید شده‌اند و حسابرسان باید در روند قضاوت، در مورد کیفیت صورت‌های مالی، این استانداردهای اخلاقی را به کار ببرند. یافته‌ها نشان داد که تصمیم‌گیری‌های فردی با ارزش‌های فردی ارتباط دارد. هر چند، مطالعات دیگر به یافته‌های مختلفی در جواب مخاطبان خود در رابطه با ارزش‌های نهایی و ابزاری دست یافتند. به عنوان مثال، محققانی مانند عبدالمحمدی و بیکر (۲۰۰۶) دریافتند که (۱) افرادی که به "انطباق" تمایل داشتند سطح استدلال اخلاقی آنها کاهش یافت؛ (۲) رابطه مثبتی بین "خود شکوفایی" و (۳) استدلال اخلاقی وجود داشت. شافر و همکاران (۲۰۰۱) تأثیر ارزش‌های فردی بر تصمیم‌گیری اخلاق-محور را بررسی کردند. نتایج نشان داد که ارزش‌های فردی بر دیدگاه اخلاقی حسابرسان در مواجهه با معضل اخلاقی تأثیر نمی‌گذارد. نتایج هر دو مطالعه در تضاد با نتایج این مطالعه قرار می‌گیرد. یکی از دلایل مهم در این تفاوت‌ها، مکان‌های مختلف مطالعات است. این نتایج مختلف، نشان داد که حسابرسان در کشورهای مختلف در طول زندگی، دیدگاه‌های مختلفی در مورد ارزش‌های فردی دارند و به نظر می‌رسد که ارزش‌ها و اخلاق یک فرد به فرهنگ او برمی‌گردد.

۹- نتیجه گیری

سرمایه معنوی، جزء جدید سرمایه فکری است. این مطالعه سرمایه معنوی را به دو زیر مجموعه طبقه‌بندی کرده که شامل بعد فردی سرمایه‌ی معنوی (SpCi) و بعد سازمانی سرمایه معنوی (SpCo) است. ابعاد متفاوت جنبه فردی سرمایه معنوی مثل استدلال اخلاقی، اخلاق، فرهنگ و ارزش‌های فردی که در این مطالعه مورد استفاده قرار گرفتند، با بررسی دقیق مطالعات گذشته حاصل شده و تاکنون کمتر اندیشمندی این موارد را تحت عنوان جنبه فردی سرمایه معنوی طبقه‌بندی ننمود. مشابه ادبیات، یافته‌های این مطالعه نیز نشان دادند که این ابعاد، نظر حسابرسان در وضعیت معضل اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. به علاوه این مطالعه نشان داد که جنبه فردی سرمایه معنوی بر نظر حسابرسان و تعدیل اظهارنظرشان در برخورد با مشکلات مالیاتی به وجود آمده، تأثیرگذار بوده است.

نتایج نشان می‌دهند که سرمایه معنوی بر بعد فردی قضاوت حسابرسان مستقل در وضعیت تصمیم‌گیری پیچیده، تأثیر دارد. همان‌طور که گفته شد، پاسخ‌دهندگان در این مطالعه، برای ارائه نظر درباره صورت‌های مالی با معضل اخلاقی مواجه شدند و مجبور به قضاوت در مورد قابلیت اطمینان صورت‌های مالی شدند. آن‌ها باید تصمیم می‌گرفتند که چطور باید اظهارنظر کنند تا هم سهام‌داران، هم دولت و هم مدیران صاحبکار از قضاوت آن‌ها رضایت داشته باشند.

نتایج نشان داد که سرمایه معنوی به خاطر ابعاد متفاوتش، نقش مهمی در حساسی ایفا می‌کند. این بدان معنی است که ویژگی‌های شخصی حسابرسان از عواملی هستند که به تصمیمات آن‌ها در مواجهه با معضلات اخلاقی جهت می‌دهند.

به‌طور مشابه، ویندزور و وارمینگ-راسموسن (۲۰۰۹)، ویندزور و اشکانسای (۱۹۹۵) و گادسل (۱۹۹۳) استدلال کردند که روند تصمیم‌گیری حسابرسان پیچیده است و هیچ عاملی نمی‌تواند راه حلی فوری برای آن فراهم کند. معضل اخلاقی در عمل، باعث پیچیده‌تر شدن فرایند تصمیم‌گیری می‌شود. هشت حالت کوتاه مورد استفاده در این مطالعه برای جمع‌آوری نظر حسابرسان مستقل از اصول (۱۹۶۹) توسعه استدلال اخلاقی کولبرگ گرفته شد (برگرفته از ویندزور و وارمینگ-راسموسن، ۲۰۰۹). برای جنبه فردی سرمایه معنوی، از دو تئوری پشتیبانی کننده استفاده شد. این دو نظریه شامل تئوری رشد اخلاقی کولبرگ و نظریه فرهنگ هافستد می‌باشند. این نظریه‌ها بر روی افراد، مورد آزمایش قرار گرفتند و نتایج نشان داده‌اند که بین جنبه فردی سرمایه معنوی و قضاوت حسابرسان مستقل رابطه‌ای وجود دارد.

ماهیت خدماتی که حسابداران و حسابرسان ارائه می‌دهند، نیاز به سطح بالایی از رفتار و اصول اخلاقی

دارد. سهام‌داران، دولت، سرمایه‌گذاران، بستانکاران، و کاربران دیگر از صورت‌های مالی، با اعتماد به صورت‌های مالی سالانه شرکت‌ها تصمیم‌گیری می‌کنند. کاربران انتظار دارند که صورت‌های مالی حساب‌رسان، اطلاعات واقعی و قابل اعتمادی را از فعالیت‌های مالی شرکت‌ها ارائه دهد (علی مدد، ۲۰۰۹). برای ارائه اطلاعات معتبر، حساب‌رسان باید بر معضلات اخلاقی غلبه کند و برای اقدام در جهت حفظ منافع عمومی تصمیمات درستی را اتخاذ کنند.

یافته‌های این مطالعه، اثر سرمایه معنوی (اصول اخلاقی، اخلاق، فرهنگ و ارزش‌های فردی)، به عنوان بعدی منحصر به فرد بر نظر حساب‌رسان مستقل را نشان داده، مبنی بر این که جنبه فردی سرمایه معنوی قضاوت حساب‌رسان مستقل را تحت تأثیر قرار می‌دهد. یافته‌های سوالات تحقیق نشان می‌دهد که حساب‌رسان باید در مورد نتایج صدور اظهار نظر خود در رابطه با صورت‌های مالی مراقب باشند، چرا که ویژگی‌های فردی، مانند سطح استدلال اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی، بر اظهار نظر حساب‌رسان مستقل تأثیر می‌گذارند (حساس یگانه، ۲۰۰۶). در تمام انتخاب‌های اخلاقی، بین انجام آن چه از نظر قانون مناسب است و انجام آن چه که عواقب بهتری در پی دارد، تردید وجود دارد. بیان این که فردی دارای فضایل اخلاقی بیش از فرد دیگری است، مغرضانه به نظر می‌آید، اما درست نیست که فکر کنیم رویکرد اخلاقی مناسب، ترکیبی از فضایل اخلاقی و تعصبات است. مشکل این است که نتایج به دست آمده، تعهد به قوانین بی‌قید و شرط که باعث از دست دادن حساسیت نسبت به پیامدهای اجتماعی رفتار خوب می‌شوند- را تضعیف می‌کند. علاوه بر این، به مردم اجازه می‌دهد طبق علاقه خود انتخاب کنند. این مفهوم، در اخلاق حساب‌رسانی و مقررات اخلاقی بسیار مهم است (علی مدد، ۲۰۰۹).

یکی از جنبه‌های فردی سرمایه معنوی این بود که با استفاده از پرسشنامه مربوط به آیین، رفتار حرفه‌ای مورد بررسی قرار گرفت، چرا که این پرسش‌ها در مورد چگونگی رفتار در شرایط معضل اخلاقی طرح شده بودند (کمپبل، ۲۰۱۰؛ علی مدد، ۲۰۰۹). حساب‌رسان باید راستگو، بی‌طرف، و واقع‌بین باشد. این‌ها، فضایل اخلاقی است. اما زمانی که نوبت به چگونگی رفتار با توجه به اصول اخلاقی می‌رسد، پای مقررات رفتاری مکتوب و یا غیرمکتوب به میان می‌آید. در همه حرفه‌ها، کارمندان باید از اخلاق عمومی پیروی کنند. علاوه بر این، مقررات خاصی در هر کاری وجود دارد که باید رعایت شود. همین قاعده در مورد حسابداران نیز صدق می‌کند، به عنوان مثال آن‌ها باید از اخلاق عمومی پیروی کنند. این مطالعه، بر درک اخلاق در جنبه فردی سرمایه معنوی برای بهبود کیفیت قضاوت حساب‌رسان مستقل تأکید می‌کند. آن‌ها در شرایط ایجاد شده، واقعاً باید در نظر می‌گرفتند که اگر گزارش مناسب ارائه ندهند و موضوع مربوط به ذینفع مهمی

مانند دولت باشد، چه عواقبی در آینده در صورت رسوایی، ایجاد خواهد شد. بعید نیست رسوایی آن‌ها، به حسن شهرت‌شان خدشه وارد کند، در حالی که اگر ذینفع آن‌ها، سایر گروه‌ها بودند، ممکن بود این شرایط کمتر برای آن‌ها آزاردهنده باشد.

بنابر مستندات علی‌مدد (۲۰۰۹)، یک حسابدار حرفه‌ای، باید در برخورد با دیگران در زمان تصدی خود، با حسن نیت و احترام رفتار کند. از قوانین اطاعت کند و از کارهایی که ممکن است کارش را بی‌اعتبار کنند، اجتناب کند. گروه حسابداران حرفه‌ای که خدمات خود را به عموم مردم عرضه می‌کنند، باید مستقل باشند، به‌ویژه در خدمات اعتماد، یعنی خدماتی که قابلیت اطمینان کاربران از اطلاعات مالی را افزایش می‌دهند. استقلال حسابرسان به این معنا نیست که آن‌ها استخدام هیچ شرکتی نباشند، بلکه استقلال در حرفه حسابداری به این معنی است که شخص نباید توسط قضاوت دیگران، تصمیم‌گیری‌ها و سفارشات، تحت تأثیر قرار بگیرد. فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، بر خودمختاری و استقلال حسابداران از کارفرمایان تأکید می‌کند. خودمختاری و استقلال یک حالت ذهنی است که در آن، فرد، یک موضوع را صرفاً بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود تعیین می‌کند، بدون تأثیرپذیری از عوامل خارجی برای قبول کردن چیزی یا مصالحه، چرا که این عوامل خارجی ممکن است بر صداقت، واقعیت و قطعیت کار حسابرسی حرفه‌ای شرکت اثر بگذارند و یا با تحت تأثیر قراردادن عضوی از گروه حسابرسی و یا خدمات دیگر، به اطمینان و اعتماد دیگران آسیب برسانند.

علاوه بر موارد مطرح شده، یکی از نتایج مهمی که از بررسی اصول اخلاقی حاصل شد و البته در مقاله جداگانه‌ای به چاپ خواهد رسید، این بود که محققان این پژوهش اقدام به دسته‌بندی سطح اخلاقی حسابرسان در ایران نمودند. نتایج حاصل از این کار نشان داد که بیشتر حسابرسان ایرانی، افرادی متعارف هستند؛ یعنی سطح دوم اخلاقی و در واقع، آن‌ها به منافع جامعه و خود، هم‌زمان توجه می‌نمایند و سعی دارند به نوعی، همه ذینفعان را راضی نگه دارند و تمایل به ارائه گزارشی همانند اظهار نظر مشروط داشته‌اند. به نظر می‌رسد جامعه حسابداران رسمی بعد از کم‌رنگ شدن ماده ۲۷۲ قانون مالیات مستقیم و بحث ایجاد مشاوران مالیاتی به سمتی پیش روند که دولت را هم در سطح و اندازه دیگر ذینفعان قرار دهند و تمایل بیشتری به توافق با مدیران صاحبکار داشته باشند.

فهرست منابع

۱. حساس یگانه، مقصودی ا. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. اخلاق در علوم و فناوری، بهار ۱۳۹۰، شماره ۱، ۶۲-۷۳.
۲. رویایی، ع.، طالب نیا، ق.، حساس یگانه، جلیلی، ص. (۱۳۹۱). ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. فصلنامه علوم مدیریت ایران، شماره ۲۵: ۱-۲۲.
۳. علی مدد، م. (۱۳۸۸). حسابداران و اخلاق. حسابدار ۷: ۲۷-۳۷.
4. Abdolmohammadi, M. J. and Baker, C. R. (2006). Accountants' Value Preferences and Moral Reasoning. *Journal Business and Ethics*, 69, 11-26.
5. Abdullah, D. F. and Sofian, S. (2009). Intellectual Capital: It is Time Malaysian Companies get Acquainted. *Accountants Professionalism* 22(7), 22-24.
6. Adjibolosoo, S. (2004). Responding to a Plethora of Views Regarding the Human Factor Theory: A Friendly Dialogue with Colleagues. *Review of Human Factor Studies*, 10(1), 7-20.
7. Anana, E. D. and Nique, W. M. (2007). A Professional Category Positioning: The Role of Personal Values and their Influence on Consumer Perceptions Database Marketing & Customer Strategy Management, 14(4), 289-296.
8. Arnold, D. F., Bernardi, R. A., Neidermeyer, P. E. and Schmee, J. (2006). The Effect of Country and Culture on Perceptions of Appropriate Ethical Actions Prescribed by Code of conduct: a Western European Perspective Among Accountants. *Journal of Business and Ethics*, 70, 327-340.
9. Ashkanasy, N. M. (1989). Supervisors' Responses to Subordinate Performance, Unpublished Doctral Dissertation. The University of Queensland, Brisbane.
10. Ashkanasy, N. M., Windsor, C. A. and Trevino, L. K. (2006). Bad Apples in Bad Barrels Revisted: Cognitive Moral Development, Just World Beliefs, Rewards, and Ethical Decision-making. *Business Ethical Quarterly*, 16(1), 449-473.

11. Beekun, R. I., Hamdy, R., Westernman, J. W. and Elnaby, H. R. H. (2008). An Exploration of Ethical Decision-making Processes in the United States and Egypt *Journal Business and Ethics*, 82, 587-605.
12. Belkaoui, A. R. and Picur, R. D. (1991). Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts. *International Journal of Accounting*, 26(2), 118-130.
13. Bonner, S. E. (1990). Experience Effects in Auditing: The Role of Task-specific Knowledge. *The Accounting Review*., 65(1), 72-92.
14. Brown, P. A., Stocks, M. H. and Wilder, W. M. (2007). Ethical Exemplification and the AICPA Code of Professional Conduct: An Empirical Investigation of Auditor and Public Perceptions. . *Journal of Business Ethics* 71, 39-71.
15. Buchan, H. F. (2005). Ethical Decision-making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 61, 165-181.
16. Campbell, T. and Houghton, K. (2010). *Ethics and Auditing*. The Australian National University: ANU E Press.
17. Carcello, J. V., Hermanson, D. R. and Raghundan, K. (2005). Changes in Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals. *International Journal Auditing* 9(2), 117-127.
18. Cowperthwaite, P. (2010). Culture matters: How our Culture Affects the Audit. *Accounting Perspectives/ Perspectives Comptables*, 9(3), 175-215.
19. Culpan, R. and Trussel, J. (2005). Applying the Agency and Stakeholder Theories to the Enron Debacle: An Ethical Perspective. *Business and Society Review*, 110(1), 59-76.
20. Cushing, B. E. (1990). Discussion of Auditor Independence Judgments: a Cognitive Development Model and Empirical Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 20(2), 14-23.
21. Cushing, B. E. (1990). Discussion of Auditor Independence Judgments: a Cog-

- nitive Development Model and Empirical Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 20(2), 14-23.
22. Dent, E., Higgins, M. and Wharf, D. (2005). Spirituality and Leadership: An Empirical Review of Definitions, Distinctions, and Embedded Assumptions. *The Leadership Quarterly*, 16(5), 625-653.
 23. Dewing, L. P. and Russell, P. O. (2004). Accounting, Auditing and Corporate Governance of European Listed Countries: EU Policy Developments before and after Enron. *Journal of Common Market Studies*, 42(2), 289-319.
 24. Eynon, G., Hill, N. T. and Stevens, K. T. (1997). Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and Profession. *Journal of Business and Ethics*, 16, 1297-1309.
 25. Falk, H., Lynn, B., Mastelman, S. and Shehata, M. (1999). Auditor Independence, Self-interested Behavior and Ethics: some Experimental Evidence. *Journal of Accounting and policy*, 18, 935-428.
 26. Ferrell, O. C., Gresham, L. G. and Freadrich, J. (1989). A Synthesis of Ethical Decision Models for Marketing *Journal of Macromarketing*, 9, 55-64.
 27. Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing an Introduction* Basingstoke: Macmillan Education Ltd.
 28. Godsell, D. (1993). *Auditors' Legal Duties and Liabilities in Australia* Melbourne, Australia: Longman.
 29. Goldman, A. and Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence. *The Accounting Review*., 49(4), 707-718.
 30. Gray, L. and Manson, S. (2005). *The Audit Process, Principles, Practice and Cases*. London: Nternational Thomson Business Press.
 31. GUL, F. A. (1991). Size of Audit Fees and Perceptions Of Auditors' Ability To Resist Managment Pressure in Audit Conflict Situations, *ABACUS*, 27(2), 162-170.

32. Haniffa, R. and Hudaib, M. (2007). Locating Audit Expectations Gap Within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia. *International Accounting Auditing & Taxation*, 16, 179-206.
33. Hasasyegane, Y. (2006). *Auditing Philosophy, Scientific and Cultural Publication*. Tehran: Agah.
34. Hayes, A. F. (2009). Beyond Baron and Kenny: Statistical Mediation Analysis in the New Millenium. *Communication Monographs*, 76, 408-420.
35. Hofstede, G. H. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills: SAGE.
36. Hofstede, G. H. (1991). *Cultures and organizations: Software of the Mind*. New York: Mc Graw Hill.
37. IACPA. (2013). The Number of IACPA's Members, from www.iacpa.ir.
38. Ismail, M. B. (2005). The Influence of Intellectual Capital on the Performance of Telekom Malaysia, Phd Dissertaion. PhD Thesis, University os Technology, Malaysia.
39. Jennings, M. M., Reckers, P. M. J. and Kneer, D. C. (1991). The Auditor's Dilemma: The Incongruous judical Notions of the Auditing Profession and Actual Auditor Practice. *American Business Law Journal*, 29(1), 99-125.
40. Karacaer, S., Gohar, R., Aygün, M. and Sayin, C. (2009). Effects of personal Values on Auditor's Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Perofessional Auditors. *Journal of Business Ethics*, 88(1), 53-64.
41. Khaki, G. (2007). *Research Methodology*. Tehran: Baztab.
42. Kohlberg, L. (1976). Moral Stages and Moralization: The Cognitive-developmental Approach. In *Moral Development and Behavior: Theory, Research, and Social Issues*. New York: Holt Rinehart & Winston.
43. Lampe, J. C. and Finn, D. W. (1992). A model of auditor's ethical decision processes. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11 (Supplement), 60-66.

44. Leo, T. W., Ferrell, L. and Mansfield, P. (2000). A review of empirical studies assessing ethical decision-making in business. *Journal of Business and Ethics*, 25, 185-204.
45. Mautz, R. and Sharf, H. (1961). *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL:: American Accounting Association.
46. Middlebrooks, A. and Noghiu, A. (2007). Reconceptualizing Spiritual Capital: A Meso-model for Organizational Leadership, in Sunita Singh-Sengupta & Dail Fields (Eds.), *Integrating Spirituality and Organizational Leadership*. India: Mac-Millan.
47. Modarres, A. and Rafiee, A. (2011). Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants. *Social Responsibility Journal*, 7(1), 136-144.
48. Neter, J., Kutner, M. H. and Nachtsheim, C. (2003). *Applied Linear Regression Models*. Chicago: Irwin.
49. Pany, K. and Reckers, M. J. (1988). Auditor performance of MAS: A Study of it effects on Decisions and Perceptions. *Accounting Horizons*, 55, 31-38.
50. Polley, D., Vora, J. and Subbanarasimha, P. N. (2005). Paying the Devil His Due: Limits and Liabilities of Workplace Spirituality. *The International Journal of Organizational Analysis*, 13(1), 50-63.
51. Ponemon, L. A. (1990). Ethical judgments in accounting: A cognitive-developmental perspective. *Critical Perspectives on Accounting* 1(2), 191-215.
52. Ponemon, L. A. (1995). The objectivity of accountants litigation support judgments. *The Accounting Review*, 70(3), 467-480.
53. Ponemon, L. A. and Gabhart, D. (1993). *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*. CGA Canada Research Foundation, Vancouver, Canada
54. Ponemon, L. A. and Gabhart, D. R. L. (1994). Ethical reasoning research in the accounting and auditing professions Moral development in the professions: psychology and applied ethics (pp. 233): Taylor & Francis.

55. Radtke, R. R. (2008). Role Morality in the Accounting Profession-how do we compare to physicians and attorneys? *Journal of Business and Ethics*, 79, 279-297.
56. Rest, J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: New York, USA: Praeger.
57. Rest, J. R., Narvaez, D., Bebeau, M. and Thoma, S. (1999). A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory. *Educational Psychology Review* 11(4), 291-324.
58. Rezaee, Z. (2002). *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*. New York • Chichester • Weinheim • Brisbane • Singapore • Toronto John Wiley & Sons, Inc.
59. Saat, M. M. (2010). *An Investigation of the Effects of a Moral Education Program on the Ethical Development of Malaysian Future Accountants* Phd, Curtin University of Technology Sidney.
60. Satava, D., Caldwell, C. and Richards, L. (2006). Ethics and the auditing culture: rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business and Ethics*, 64, 271-284.
61. Shafer, W. E., Morris, R. E. and Ketchand, A. A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethicals' decisions *Accounting, Auditing& Accountability Journal*, 14(3), 254-277.
62. Sweeney, J. T. and Roberts, R. W. (1997). Gognitive Moral Development And Auditor Independence. *Accounting Organization and Society*, 22, 337-352.
63. Trevino, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: a person-situational interactionist model. *Academy of Management Review*, 16.
64. Trevino, L. K., Butterfield, K. D. and McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethical Quarterly*, 8(3), 447-476.

65. Trevino, L. K. and Youngblood, S. A. (1990). Bad apples in bad barrels: A causal analysis of ethical decision-making behavior. *Journal of Applied Psychology*, 75(378-385).
66. Tsui, J. S. L. (1996). Auditors' Ethical Reasoning: Some Audit Conflict and Cross Cultural Evidence. *The International Journal Of Accounting*, 31(1), 121-133.
67. Valentine, S. and Fleischman, G. (2002). Ethics Codes and Professionals' Tolerance of Societal Diversity. *Journal of Business Ethics*, 40, 301-312.
68. Warming-Rasmussen, B. and Windsor, C. A. (2003). Danish evidence of auditors' level of moral reasoning and predisposition to provide fair judgements. *Journal Business and Ethics*, 47, 77-87.
69. Wilson, T. E. J., Pinac-Ward, S. and Ward, D. R. (1998). Toward a better understanding of the motivations and ethical attitudes of the profession, in L.A Ponemon (ed). *Research on Accounting Ethics*, 4(JAI Press, Greenwich, CT), 2101-2210.
70. Windsor, C. A. and Ashkanasy, N. M. (1995). The effect of client managment bargaining power, moral reasoning development, and belife in a just world on auditor independence. *Accounting Organization and society*, 20, 701-720.
71. Windsor, C. A. and Warming-Rasmussen, B. (2009). The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: A critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests. *Critical Perspectives on Accounting* 20, 267-288.