

Presenting the Pattern of Non-Paternal Behavior of Some Auditors in Iran with an Approach Based on Foundational Data Theory

Faezeh Arab Nezhad

*Ph.D. Student, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran
(Faezeh.Arabnezhad.18@gmail.com)*

Ali Khozain*

*Associate Professor, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran (Corresponding author)
(Khozain@yahoo.com)*

Alireza Maetoofi

Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran (Alirezamaetoofi@gmail.com)

Mansoor Garkaz

Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran (m_garkaz@yahoo.com)

Abstract

As one of the examples of ethical behavior: paternalistic behavior plays an important role in the level of compliance with the code of professional conduct by auditors. Therefore, this study aim is to provide a pattern of non-paternal behavior of auditors in Iran. In order to design the research pattern, the foundational data theory was used. In order to determine the current status of paternalistic behavior of auditors, 12 experts working in auditing institutions were interviewed in 2023, who were selected purposefully and by snowball method. After analyzing the interviews and performing the coding process, we obtained 91 concepts in the field of some auditors' non-paternal behavior, which were classified into 9 main categories and 21 sub-categories, and finally, the research pattern was presented. According to the findings of the research causal conditions includes the characteristics of the auditor (personal characteristics, characteristics related to the profession), the economic challenges governing the auditing profession (attracting clients, financial conditions of the auditor) and the relationship between the auditor and the employer (relationship orientation) and background conditions including the low level of job knowledge. (low experience of the auditor), environment and

culture (the environment and culture governing the employer's company, the environment and culture governing the auditing firm, the environment and culture of the family) are Also, according to the obtained results, laws and standards (insufficiency in laws and regulations, insufficiency in regulatory mechanisms, insufficiency in standards) and structure of education (educational challenges) were identified as intervening conditions. The findings indicate that auditors, when faced with the main phenomenon, adopt interactive strategies (auditor's interactive strategies, audit firm's interactive strategies, legislators' interactive strategies, employer's interactive strategies) and the choice of these strategies has consequences (distortion of the mission of the profession, distortion of the position The profession will result in the reduction of people specializing in the profession, financial damages

Keywords: Non-Paternal Behavior, Auditors, Foundational Data Theory, Moral Decision Making

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

ارائه الگوی رفتار غیرقیممآبانه برخی حسابرسان در ایران با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد

فائزه عرب نژاد^۱ علی خوزین*^۲ علیرضا معطوفی^۳ منصور گرکز^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۲

چکیده

رفتار قیمت‌آبانه به عنوان یکی از مصادیق رفتار اخلاقی، نقش مهمی را در میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان دارد. از این رو، هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی رفتار غیرقیمم‌آبانه حسابرسان در ایران است. به جهت طراحی الگوی پژوهش، از نظریه داده بنیاد استفاده شد. به منظور تعیین وضعیت فعلی رفتار قیمت‌آبانه حسابرسان، با ۱۲ نفر از افراد خبره شاغل در موسسه‌های حسابداری در سال ۱۴۰۲ که به صورت هدفمند و به روش گلوله برفی انتخاب شدند، مصاحبه شد. پس از تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها و انجام فرایند کدگذاری، به ۹۱ مفهوم در زمینه رفتار غیرقیمم‌آبانه برخی حسابرسان دست یافتیم که در ۹ مقوله اصلی و ۲۱ مقوله فرعی طبقه‌بندی گردید و در نهایت الگوی پژوهش ارائه شد. مطابق یافته‌های پژوهش، شرایط علی شامل ویژگی‌های حسابرس (ویژگی‌های فردی، ویژگی‌های مربوط به حرفه)، چالش‌های اقتصادی حاکم بر حرفه حسابداری (جذب مشتری، شرایط مالی حسابرس) و ارتباط بین حسابرس و صاحبکار (رابطه‌مداری) و شرایط زمینه‌ای دربرگیرنده سطح پایین دانسته‌های شغلی (پایین بودن سابقه حسابداری)، محیط و فرهنگ (محیط و فرهنگ حاکم بر شرکت صاحبکار، محیط و فرهنگ حاکم بر موسسه حسابداری، محیط و فرهنگ خانواده) می‌باشند. همچنین با توجه به نتایج به دست آمده، قوانین و استانداردها (نارسایی در قوانین و مقررات، نارسایی در سازوکارهای نظارتی، نارسایی در استانداردها) و ساختار آموزش (چالش‌های آموزشی) به عنوان شرایط

^۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

Faezeh.Arabnezhad.18@gmail.com

^۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد علی‌آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آبادکتول، ایران (نویسنده مسئول)

Khozain@yahoo.com

^۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. Alirezamaetoofi@gmail.com

^۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. m_garkaz@yahoo.com

مداخله‌گر شناسایی شدند. یافته‌ها بیانگر آن است که حسابرسان در مواجهه با پدیده اصلی، راهبردهای تعاملی (راهبردهای تعاملی حسابرس، راهبردهای تعاملی موسسه حسابرسی، راهبردهای تعاملی قانون‌گذاران، راهبردهای تعاملی صاحبکار) را اتخاذ می‌کنند و انتخاب این راهبردها، پیامدهایی (مخدوش شدن رسالت حرفه، مخدوش شدن جایگاه حرفه، کاهش افراد متخصص در حرفه، آسیب‌های مالی) را به همراه خواهد داشت.

واژگان کلیدی: رفتار غیررقیم‌مآبانه، حسابرسان، نظریه داده بنیاد، تصمیم‌گیری اخلاقی

۱- مقدمه

استمرار حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن بسته به کیفیت خدمات، اعتماد، میزان اعتباربخشی، سرمایه اجتماعی و اخلاقی آنها است که حفظ هر کدام به نوبه خود از اهمیت زیادی برخوردار می‌باشد. راه‌های مختلفی برای رسیدن به این امر وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به اصول و معیارهای رعایت اخلاق حرفه‌ای در کسب و کارها اشاره کرد (مک فیل والترز، ۲۰۰۹). جایگاه اخلاق در هر حرفه، امری ضروری برای پذیرش آن در جامعه است (حاجیها و راشکی گزنه، ۱۳۹۶) و می‌توان رفتار و رعایت معیارهای اخلاقی را به عنوان هسته علت وجودی هر حرفه دانست (اسلام پناه و همکاران، ۱۳۹۹). حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نبوده و حسابرسان همواره باید از اصول اخلاقی حرفه، که همان آیین رفتار حرفه‌ای است، پیروی کنند. رفتار اخلاقی، ویژگی حیاتی و مورد انتظار حسابرسان است؛ چرا که آنها به عنوان ناظران عمومی در نظر گرفته می‌شوند. بنابراین از حسابرسان انتظار می‌رود به اصول مورد اطمینان بودن، بی‌طرفی، استقلال و سایر موازین اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دوری و همکاران، ۱۳۹۹). علاوه بر این، حسابرسان به سهامداران، اعتباردهندگان، کارمندان، دولت، حرفه و عموم مردم تعهد دارند. بدون حسابرسی که کیفیت و یکپارچگی صورت‌های مالی را تضمین کنند، بازار سرمایه به مراتب کمتر کارآمد خواهد بود، هزینه سرمایه بیشتر و سطح زندگی نیز پایین‌تر خواهد بود. همچنین، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای تایید اعتبار اطلاعات مالی به منظور تصمیم‌گیری آگاهانه به حسابرسان متکی هستند (انوفی و همکاران، ۲۰۱۵). از این رو، حسابرسی را می‌توان به عنوان یک حرفه انضباطی اخلاقی در نظر گرفت که افراد را ملزم می‌کند تا داده‌هایی که در تصمیم‌گیری تاثیر دارند، به گونه‌ای واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند (روزبخش و همکاران، ۱۴۰۱).

حسابرسان در طول فرایند حسابرسی ممکن است در موقعیت‌هایی قرار گیرند که برای انتخاب از میان گزینه‌های موجود ناگزیر به تصمیم‌گیری شوند. تصمیم‌گیری جزء لاینفک حسابرسی محسوب می‌شود و بدیهی است که تصمیم‌گیری حسابرس، بایستی یک تصمیم‌گیری اخلاقی باشد. تصمیم‌گیری اخلاقی^۱ مفهومی است که با انتخاب سیاست رفتاری بر مبنای اصول عادلانه و شرایط حاکم مرتبط است که نتیجه آن بهبود و اصلاح در هر شرایطی برای سازمان است (متوالی و همکاران، ۲۰۱۹).

یکی از تصمیماتی که حسابرس ممکن است در طول فرایند حسابرسی اتخاذ نماید،

^۱. Moral Decision Making

تصمیم‌گیری در خصوص این موضوع است که آیا بر روی پیشنهاد اصلاح انحرافات تاکید نماید و در صورت عدم اصلاح آن را در گزارش حسابرسی افشا نماید یا این که به خاطر تحقق منافع شخصی مدیر شرکت مورد رسیدگی و تحت فشار قرار گرفتن از سوی وی، از انجام این کار خودداری کند. چنانچه حسابرس در چنین موقعیتی با وجود عدم رضایت مدیر شرکت و با هدف تحقق منافع ذینفعان، به دلیل تسلط و اشراف بیشتر بر استانداردهای حسابداری نسبت به مدیر، مدیر شرکت را به اصلاح صورت‌های مالی وادار نماید (در کار مدیر در خصوص نحوه ارائه صورت‌های مالی دخالت نماید)، یک تصمیم اخلاقی اتخاذ نموده و رفتار قیمت‌مآبانه داشته است. رفتار قیمت‌مآبانه، رفتاری است که با هدف دخالت در تصمیم یا رفتار افراد و با انگیزه خیر و صلاح آنان یا کسانی که تحت تاثیر تصمیم و رفتارشان قرار می‌گیرند، انجام می‌شود. این رفتار همواره توسط کسی اعمال می‌شود که نسبت به فرد مداخله‌شده دارای برتری بوده و آن فرد رضایت به انجام عمل مورد درخواست از سوی قیمت‌مآب را ندارد (گریل، ۲۰۱۲؛ بنگتسون و پدرسن، ۲۰۲۴). اگر حسابرسان مجبور شوند که درخواست‌های غیراخلاقی مدیر، مبنی بر عدم اصلاح انحرافات را بپذیرند، این موضوع می‌تواند منجر به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی، خدشه‌دار شدن شهرت حسابرسان و حتی طرح دعوی حقوقی علیه آنان شود.

مسائل اخلاقی به عنوان یکی از چالش‌ها و دغدغه‌های همیشگی مورد توجه در حوزه‌های مختلف است (سیم، ۲۰۲۱). در حوزه حسابرسی نیز با وجود قوانین و اصول اخلاقی که به صورت رسمی تحت عنوان آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده است، شاهد رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر بوده‌ایم که موجب شده است رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گیرد و اعتبار حرفه و نقش اجتماعی آن را زیر سوال ببرد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۵). افزایش موسسه‌های حسابرسی در سال‌های اخیر و به دنبال آن گسترش رقابت در بازار حسابرسی، باعث شده است تا موسسه‌های حسابرسی برای به‌دست آوردن سهم بیشتری از بازار اصول اخلاقی را نادیده بگیرند. لذا عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت‌گیری اخلاقی (مران جوری، ۱۳۹۶) و در نتیجه انجام رفتارها و اقدامات غیرقیم‌مآبانه و در راستای منافع مدیران محتمل به نظر می‌رسد.

طبق قانون، حسابرسان وظیفه دارند موارد فساد مانند پولشویی و تقلب را گزارش نمایند و برای نفع شخصی خود یا صاحبکار تلاش نکنند، بلکه همواره برای منافع ذینفعان، صداقت و درستکاری را رعایت کنند (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۸). قیمت‌مآبانه رفتار نکردن برخی حسابرسان که ناشی از نادیده گرفتن اصول اخلاقی است؛ می‌تواند منجر به عدم انعقاد قرارداد و عدم ادامه همکاری شرکت‌ها و مشتریان با موسسه‌های حسابرسی و در نتیجه کاهش سود آن‌ها شود. در حالی که رعایت اصول اخلاقی توسط حسابرسان به منظور افزایش کیفیت خدمات حسابرسی و

حفظ شهرت و مشروعیت موسسه‌های حسابرسی، مشکلات اخلاقی را کاهش می‌دهد و باعث بهره‌مندی عادلانه همه ذینفعان از نتیجه اقدامات و گزارش‌های حسابرسان می‌شود (کرادو، ۲۰۲۰).

قیم‌مآبی در حوزه‌های مختلفی مانند رفتارهای بین‌فردی (زکی، ۲۰۲۰)، رفتار اجتماع‌پسند (مارتین و همکاران، ۲۰۱۶؛ تو و لو، ۲۰۲۰)، فرزندپروری (کروس، ۲۰۱۸؛ کسلینگ و همکاران، ۲۰۲۱)، سلامت عمومی و کادر درمان (فرناندز بالستوس و همکاران، ۲۰۱۹؛ بنزل، ۲۰۲۳)، اقتصاد (تیلر و سانستاین، ۲۰۰۳؛ کاپلیوشنیکوف، ۲۰۱۵)، آموزش و تربیت (شوتن، ۲۰۱۸؛ ان، ۲۰۲۰) و حقوق (پاک نژاد، ۱۳۹۷؛ حیدری، ۱۳۹۸) مورد بررسی قرار گرفته است؛ اما تاکنون پژوهشی به صورت خاص، قیمت‌مآبی و رفتار قیمت‌مآبانه را در حوزه حسابرسی توصیف و تبیین ننموده است و این پژوهش در طرح موقعیت‌های تصمیم‌گیری قیمت‌مآبانه در حسابرسی پیشگام بوده است. از سوی دیگر اهمیت رعایت اصول و موازین اخلاقی توسط حسابرسان همواره موضوعی قابل تامل در این حوزه بوده و تلاش گردیده با معرفی رفتار قیمت‌مآبانه به عنوان یک رفتار اخلاقی، اقدام به بسط ادبیات موجود در زمینه اخلاق حرفه‌ای شود. بنابراین ضروری است الگویی به منظور تعیین وضعیت رفتار قیمت‌مآبانه حسابرسان ارائه گردد تا بر اساس آن بتوان در جهت ارتقای جایگاه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان که یکی از ارکان مهم در دستیابی به رسالت حرفه حسابرسی است، گام برداشت. از این رو، هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابرسان با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد است. یافته‌های این پژوهش به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار موسسه‌های حسابرسی، قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار دهد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اخلاق به مجموعه‌ای از باورها و دستورالعمل‌ها گفته می‌شود که افراد را به انجام رفتار صادقانه تشویق کرده و رفتار منفعت‌جویانه را منع می‌کند (گانسکرن و اسپلانزانی، ۲۰۱۲) و با استانداردهای مربوط به درست و غلط بودن رفتار سر و کار دارد (قربانی و همکاران، ۱۳۹۸). در واقع اخلاق مشخص می‌کند که تا چه اندازه رفتار و تصمیم‌گیری درست و نادرست، خوب و بد تلقی می‌شود (فرناندا و مسلیچا، ۲۰۲۰). رفتار و تصمیمی اخلاقی است که با استانداردهای اخلاقی و قانونی جامعه منطبق بوده و پیامد آن برای دیگران سود داشته باشد یا به آن‌ها ضرر نرساند (تنبرانسل و کرو، ۲۰۰۸).

تصمیم‌گیری اخلاقی فرایندی است که در آن افراد از قوانین اخلاقی شخصی خود برای

تشخیص درست یا غلط بودن یک عمل خاص استفاده می‌کنند (خوشبخت و همکاران، ۱۴۰۱). رست (۱۹۸۶) تصمیم‌گیری اخلاقی را در قالب فرایندی عقلایی و چهار مرحله‌ای می‌داند که از آگاهی اخلاقی^۱ (تشخیص مسئله اخلاقی)، قضاوت اخلاقی^۲ (انتخاب بهترین گزینه از بین گزینه‌ها)، نیت اخلاقی^۳ (اولویت قرار دادن مسئله اخلاقی در رأس امور) و رفتار اخلاقی^۴ (عمل بر پایه تصمیم اخلاقی) تشکیل شده است (ساور و همکاران، ۲۰۱۸). بر اساس نظریه شدت اخلاقی^۵ جونز (۱۹۹۱) ویژگی‌های خود مسئله اخلاقی، عاملی موثر بر مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی محسوب می‌شود. شدت اخلاقی از عواملی چون دامنه پیامدهای عمل، اجماع عمومی بر سر خوب یا بد بودن عمل، احتمال اثر (احتمال این که تبعات عمل واقعا اتفاق افتد)، فوریت زمانی (فاصله زمانی از هنگامی که عمل اتفاق می‌افتد تا وقتی که پیامدهای آن ظاهر می‌شوند)، نزدیکی (حس نزدیکی روانشناسی، اجتماعی، فرهنگی و فیزیکی به افرادی است که تحت تاثیر مسئله قرار می‌گیرند) و تمرکز اثر (ارتباط بین تعداد افراد درگیر و بزرگی عمل اخلاقی) را دربر می‌گیرد (لو و همکاران، ۲۰۱۹).

پیامد تصمیم‌گیری اخلاقی همیشه منتج به تصمیمی موافق و هم‌راستا با میل دیگران نمی‌شود؛ بلکه ممکن است موقعیت‌هایی وجود داشته باشد که تصمیمات اتخاذ شده با این که به نفع دیگران است، اما بر خلاف میل آن‌ها است. از نمونه‌های چنین رویدادی می‌توان به مخالفت والدین با خواسته فرزند (کسلینگ و همکاران، ۲۰۲۱)، جریمه عدم استفاده از کمربند ایمنی یا اجباری کردن واکسیناسیون (هانیکاینن و همکاران، ۲۰۱۷) و جلوگیری کردن از کار تولیدکننده مواد غذایی ناسالم برای حمایت از مصرف‌کننده (فینبرگ، ۱۹۸۴) اشاره کرد؛ که اگرچه برخلاف خواسته افراد است، اما انگیزه آن انتفاع آن‌ها می‌باشد. به چنین موقعیت‌های تصمیم‌گیری، «قیم‌مآبی»^۶ و به عمل بر مبنای تصمیم‌گیری در این موقعیت، «رفتار قیم‌مآبانه» گفته می‌شود (سامانی و همکاران، ۱۴۰۱). قیم‌مآبی مانند پدر بودن یا شبیه پدر رفتار کردن است. با این حال قیم‌مآبی به همه رفتارهایی که پدران نسبت به فرزندان‌شان دارند، اطلاق نمی‌شود؛ بلکه به طور خاص به رفتارهایی اطلاق می‌شود که نوعی محدودیت و خیرخواهی را شامل می‌شود (نجفی توانا و مصطفی زاده، ۱۳۹۲). واژه قیم‌مآبی برای اولین بار در اواخر قرن نهم میلادی مورد استفاده قرار گرفت. سپس بیشتر برای اشاره به خیرخواهی کم و بیش

^۱. Awareness

^۲. Judgment

^۳. Intent

^۴. Behavior

^۵. Moral Intensity

^۶. Paternalism

استراتژیک در روابط سلسله‌مراتبی مانند روابط بین شاه و رعیت، صاحب کارخانه و کارگر و مالک و برده استفاده می‌شد (گریل، ۲۰۱۲).

به طور کلی برای رفتار قیّم‌آبانه چهار شرط در نظر گرفته شده است که عبارتند از: هدف آن دخالت و تاثیر گذاشتن بر تصمیمات و رفتار افراد است (شرط دخالت)، دربرگیرنده رفتارهایی می‌باشد که مورد رضایت افراد نیست (شرط عدم رضایت)، این رفتارها با انگیزه خیر و صلاح فرد مداخله‌شده یا کسانی که تحت تاثیر تصمیم و رفتار وی قرار می‌گیرند، صورت می‌پذیرد (شرط خیرخواهی) و رفتار قیّم‌آبانه همواره توسط کسی انجام می‌شود که به نحوی خود را برتر از شخص مداخله‌شده می‌داند (شرط برتری) (گریل، ۲۰۱۲؛ بنگتسون و پدرس، ۲۰۲۴). حتی اگر یکی از این موارد محرز نگردد، رفتار قیّم‌آبانه محسوب نمی‌شود. به عنوان مثال در مورد قوانین مربوط به بستن کمربند ایمنی اگر همه کسانی که تحت تاثیر این قانون قرار گرفته‌اند، با کمال میل و رضایت و آزادی آن را انجام دهند، این سیاست قیّم‌آبانه نیست زیرا شرط عدم رضایت را ندارد (گریل، ۲۰۱۲). در بحث‌های به اصطلاح قیّم‌آبی آزادی‌خواهانه، شرط دخالت ظاهراً برداشته شده است؛ چرا که این تفکر بیان می‌کند که اگر فرد مداخله‌شده اختیار و آزادی این را داشته باشد که عمل مورد درخواست قیّم‌آب را انجام ندهد، دیگر دخالت معنایی ندارد (بوسلیکی، ۱۴۰۰). بنابراین می‌توان گفت قیّم‌آبی مخالف لیبرال (آزادی‌خواهی) است. مفروضات لیبرال مبتنی بر این است که مردم منافع خود را می‌دانند و بیشترین توانایی را در پیشبرد آن‌ها دارند. از این رو، دیگر نیازی به رفتار قیّم‌آبانه نیست.

رفتار قیّم‌آبانه تا حدودی با مفهوم دغدغه همدلانه شباهت دارد؛ اما از جهتی هم با یکدیگر متفاوت هستند. دغدغه همدلانه^۱ بیانگر احساس گرمی، شفقت و انگیزه در راستای کمک به دیگری است (دیویس، ۱۹۸۳؛ کیم و هان، ۲۰۱۸). دغدغه همدلانه مفهومی مرتبط با نوع دوستی، داوطلب شدن و کمک مالی به دیگران است (سپاه منصور و مهدوی نجم آبادی، ۱۳۹۶؛ نظام و رضایی، ۱۳۹۷). بنابراین رفتار قیّم‌آبانه و دغدغه همدلانه در شرط‌های دخالت، خیرخواهی و برتری با یکدیگر مشابه هستند. اما از طرف دیگر در دغدغه همدلانه هدف، کمک به دیگری برای کاهش رنج و یا افزایش لذت او در دل آن موقعیت است؛ در حالی که در قیّم‌آبی، توجه به سعادت دیگری و دیگر دوستی در قالب مخالفت با تمایل فرد دیگر بروز می‌یابد (زکی، ۲۰۲۰). به عبارت دیگر، در دغدغه همدلانه بر خلاف رفتار قیّم‌آبانه شرط عدم رضایت برقرار نیست و کمک به دیگری با میل و رضایت او صورت می‌گیرد. در نظر نگرفتن رضایت افراد در رفتار قیّم‌آبانه نوعی بی‌احترامی به آن‌ها محسوب می‌شود؛ چرا که قیّم‌آبان با این رفتار استقلال شخص را تابع

^۱. Empathic Concern

منافع، خیر یا رفاه آن شخص می‌کنند و از این رو، با انجام این کار از احترام به جایگاه دیگران به عنوان نویسندگان زندگی خود کوتاهی می‌کنند (بنگتسون و پدرس، ۲۰۲۴). بنابراین اگرچه در قیمت‌آبی، غایت فرد، خوشبختی دیگری است؛ ولی مخالفت با او ممکن است هیجانی منفی یا احساسی ناخوشایند را در دیگری به وجود آورد (چیتام و همکاران، ۲۰۰۹؛ کریستی و همکاران، ۲۰۱۴).

در حرفه حسابرسی با توجه به پیچیدگی تصمیمات حرفه‌ای و توقعات ذینفعان خدمات حسابرسی، حسابرسان در بسیاری موارد میان وظایف اخلاقی، در تعارض قرار می‌گیرند (آذر سعید و رستمی، ۱۴۰۲). یک تصمیم‌گیری حرفه‌ای همواره بر مبنای وظیفه اخلاقی نخواهد بود و ممکن است حسابرسان در موقعیتی قرار گیرند که به دلیل هم‌راستا نبودن پیامدهای تصمیمشان با منافع مدیر شرکت مورد رسیدگی، از اتخاذ تصمیم اخلاقی صرف نظر کنند. لذا فرایند تصمیم‌گیری در موقعیت‌های قیمت‌آبی نقش بسزایی در کیفیت خدمات حسابرسی دارد. حسابرسان باید با رعایت اصول اخلاقی از جمله رفتار قیمت‌آبانه، اعتماد عمومی را جلب نمایند. اگر حسابرسان اعتماد عمومی را به دست نیاورند، مشتریان احتمالاً از خدمات آن‌ها استفاده نمی‌کنند و این موضوع می‌تواند تاثیر منفی روی رشد و سودآوری موسسه‌های حسابرسی داشته باشد (نیک کار و نوروزی، ۱۳۹۴). به دلیل بالا بودن میزان مسئولیت‌پذیری در حرفه حسابرسی، رفتار قیمت‌آبانه حسابرسان از اهمیت زیادی برخوردار است.

یکی از مصادیق رفتار قیمت‌آبانه حسابرسان زمانی است که حسابرس از مدیر شرکت می‌خواهد ابهام با اهمیت در خصوص تداوم فعالیت را در صورت‌های مالی افشا کند، اما مدیر شرکت به منظور جلوگیری از آگاهی ذینفعان و به مخاطره افتادن منابع مالی شرکت، از انجام این کار خودداری می‌کند. در چنین شرایطی اگر حسابرس با وجود عدم رضایت مدیر شرکت جهت افشای ابهام و به خاطر منافع ذینفعان، مدیر شرکت را به افشای ابهام در صورت‌های مالی وادار نماید، رفتار حسابرس قیمت‌آبانه بوده است.

رفتار قیمت‌آبانه حسابرسان به ذینفعان این اطمینان را می‌دهد که حرفه حسابرسی مسئولیت پاسخگویی به آن‌ها را در قبال اظهارنظرها و گزارش‌هایی موثر بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بر عهده دارد. در نتیجه با اعمال چنین رفتاری از سوی حسابرسان، اعتبار صورت‌های مالی به واسطه رعایت صحیح و کامل استانداردهای حسابداری افزایش یافته و حسابرسان بدین طریق می‌توانند خدمات با کیفیتی به مشتریان ارائه دهند. حسابرسان باید مطمئن شوند گزارش‌هایی که صادر می‌کنند، دقیق، شفاف و قابل اطمینان هستند. در صورتی که برخی حسابرسان به دلیل نداشتن رفتار قیمت‌آبانه تصمیم به صدور گزارش‌های ناقص یا غلط بگیرند، ممکن است به شکست حرفه‌ای و حتی قضایی منجر شود.

پیشینه پژوهش‌های خارجی

مفهوم قیّم‌مآبی، نخستین بار توسط فینبرگ (۱۹۷۱) در مقاله‌ای با عنوان «قیّم‌مآبی قانونی» مورد بررسی قرار گرفت. وی معتقد است قیّم‌مآبی قانونی به این معناست که از آنجایی که دولت اغلب منافع شهروندان را بهتر از خود شهروندان می‌داند، به‌عنوان حافظ دائمی این منافع می‌باشد. او در پژوهش خود این چنین اظهار نمود که اصل قیّم‌مآبی قانونی، اجبار دولتی را برای محافظت از افراد در برابر آسیب‌های خودساخته یا هدایت آنها، خواه ناخواه، به سوی خیر و صلاح خود توجیه می‌کند. در ادامه برخی پژوهش‌های انجام شده در حوزه قیّم‌مآبی ارائه خواهد شد.

رابرتز و دوایر (۱۹۹۸) به تحلیل اهمیت و اطمینان معقول از نظر قیّم‌مآبی پرداختند. آن‌ها اظهار نمودند که امتناع حرفه حسابرسی از افشای اطلاعات در مورد سطح اهمیت و خطر، به منزله قیّم‌مآبی حرفه‌ای ناموجه است و این امر استقلال تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را به سطح غیر قابل قبولی کاهش می‌دهد.

آدافولا و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی قیّم‌مآبی را در حسابداری مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها معتقدند که توجیهات جهت‌گیری قیّم‌مآبانه حرفه حسابداری بسیار قانع‌کننده است. آن‌ها همچنین ادعا کردند که وضعیت قیّم‌مآبانه حرفه حسابداری یک پدیده غیرقابل اجتناب است و تقاضاها برای گزارش معاملات پیچیده و درخواست‌های بی‌وقفه برای نظارت دقیق بر رویه حسابداری، قیّم‌مآبی را قانع‌کننده می‌کند.

ان (۲۰۲۰) در پژوهش خود به بررسی مباحث فلسفی در مورد رابطه اخلاقی کودک و بزرگسال و پیامدهای آن برای آموزش اخلاقی می‌پردازد. او بیان می‌کند که در زمینه آموزش اخلاقی، نگرش قیّم‌مآبانه تا حد زیادی نامربوط بوده و حتی معکوس است. او مدافع نگرش آموزش مشارکتی است و استدلال می‌کند آموزش اخلاقی باید بیشتر به عنوان درک تدریجی و حساسیت نسبت به خواسته‌های هنجاری که در زمینه‌های مشترک و حوزه‌های مختلف مورد توجه انسان اعمال می‌شود، توصیف شود.

تولو (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر رهبری قیّم‌مآبانه بر شکستن قوانین طرفدار اجتماعی پرداختند. آن‌ها رهبری قیّم‌مآبانه را به دو بعد اخلاقی و اقتدارگرا تقسیم نمودند و نشان دادند که رهبری قیّم‌مآبانه اخلاقی تاثیر منفی و رهبری قیّم‌مآبانه اقتدارگرا تاثیر مثبتی بر شکستن قوانین طرفدار اجتماعی دارد.

کسلینگ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان «قیّم‌مآبی و صبر والدین» به دنبال پاسخ به این سوال هستند که آیا والدین، قیّم‌مآبانه در تصمیم‌گیری‌های فرزندانشان دخالت می‌کنند یا خیر؟ جهت بررسی این موضوع بیش از ۲۰۰۰ عضو از ۶۱۰ خانواده را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها دریافتند که والدین تعصب فعلی فرزندان خود را پیش‌بینی می‌کنند و هدفشان کاهش آن

است. آن‌ها همچنین نشان دادند که بیش از نیمی از والدین مایلند برای نادیده گرفتن انتخاب‌های فرزندان پول بپردازند. والدین با این کار سوگیری فعلی خود را منتقل نمی‌کنند، بلکه ترجیحات فرزندان خود را برای انتخاب‌های سازگارتر با زمان شکل می‌دهند.

سان و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی تاثیر قیم‌مآبی مدیران بر نوآوری شرکت پرداختند. آن‌ها جهت بررسی این موضوع شرکت‌های غیر دولتی چینی را در طی سال‌های ۲۰۱۷-۲۰۰۷ مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که قیم‌مآبی مدیران تاثیر مثبتی بر نوآوری شرکت دارد. به علاوه یافته‌ها نشان داد که سطح بالاتر حاکمیت شرکتی ممکن است رابطه مثبت بین قیم‌مآبی مدیران و نوآوری شرکت را تقویت کند.

بنگسون و پدرسن (۲۰۲۴) پژوهشی را تحت عنوان «اقدامات مثبت، قیم‌مآبی و احترام» انجام دادند. آن‌ها استدلال می‌کنند که اولاً پیش‌قدم بودن در اقدامات مثبت به نوعی رفتار قیم‌مآبانه محسوب می‌شود و بنابراین نسبت به ذینفعان مورد نظر که با این اقدام مخالف هستند، بی‌احترامی می‌شود. دوماً بی‌احترامی قیم‌مآبانه ناشی از انجام اقدام مثبت، زمانی کاهش می‌یابد که با ترجیحات ذینفعان بالقوه در برابر چنین اقداماتی سازگار باشد. آن‌ها در نهایت این چنین نتیجه‌گیری می‌کنند که اگرچه یک مفهوم مرتبط وجود دارد که در آن اقدام مثبت قیم‌مآبانه، بی‌احترامی است، اما ممکن است عدم رعایت چنین سیاست‌هایی منجر به بی‌احترامی بیشتری شود.

برتومئو (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان «قیم‌مآبی افشا»، قیم‌مآبی را در خصوص رویدادهایی که نیاز به افشا ندارند (رویدادهای غیر افشایی) مورد بررسی قرار داد. وی با ارائه مدلی نشان داد که سرمایه‌گذاران، انتظارات فعلی‌شان را بر اساس تجزیه و تحلیل رویدادهای تاریخی غیر افشایی شکل می‌دهند. او بیان می‌کند که اجباری کردن افشای رویدادهای غیر افشایی از طریق وضع مقررات، منجر به حمایت بیش از حد سرمایه‌گذاران و در نتیجه عدم اطلاع و آگاهی سرمایه‌گذاران از زبان‌های احتمالی سرمایه‌گذاری و نیز قیمت‌گذاری بالای نادرست می‌شود. این در حالی است که اگر چنین مقرراتی در بازار وجود نداشته باشد، بازار در طول زمان خود به خود به سمت شفافیت گرایش می‌یابد.

پیشینه پژوهش‌های داخلی

پاک نژاد (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «مبانی اسلامی پدرمآبی (پترنالیسم) قانونی با نگاهی به نظام حقوقی ایران» به دنبال پاسخ این سوال است که پترنالیسم حقوقی با مبانی اسلامی چه رابطه‌ای دارد و آیا پترنالیسم حقوقی با موازین اسلامی سازگار است؟ وی با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی بعد از جستجو در مفاهیم اسلامی به این نتیجه رسید که پترنالیسم حقوقی با قاعده لاضرر، منع آسیب به خود، فلسفه دین و امر به معروف و نهی از منکر توجیه‌پذیر می‌باشد.

حیدری (۱۳۹۸) در پژوهش خود در پی پاسخ به این سوال است که رابطه میان نگاه قیّم‌آبانه و تحدید حقوق و آزادی‌های شهروندان در نظام حقوقی ایران چگونه است؟ وی به روش تحلیلی-توصیفی و با ابزار کتابخانه‌ای به این نتیجه رسید که توجیه تقنین بر اساس پترنال‌لیسم و وجود مصادیقی در حقوق خصوصی و حقوق کیفری که می‌توان وجود آن‌ها در نظام حقوقی ایران را مبتنی بر نگاه قیّم‌آبانه مدلل ساخت، باعث می‌شود که تعیین ضوابط تقنین در نظام حقوقی ایران را فراتر از اصل ضرر بدانیم.

بوسلیکی (۱۴۰۰) در پژوهشی تحت عنوان «سواد رسانه‌ای از منظر قیّم‌آبی آزادی‌خواهانه» به معرفی حوزه‌ای از سواد رسانه‌ای در رابطه با شگرد رسانه‌ها در شکل‌گیری انتخاب مردم می‌پردازد و بیان می‌کند که قیّم‌آبی آزادی‌خواهانه به دنبال معماری انتخاب مردم بدون ایجاد محدودیت در گزینه‌های آن‌ها است. وی در پاسخ به این سوال که رسانه‌ها چگونه می‌توانند با استفاده از مولفه‌های ناهشیار تفکر، فرایند تصمیم‌گیری مخاطبین را کنترل کنند؛ نشان می‌دهد که رسانه‌ها از سوگیری ذهن مخاطبین همچون اثر لنگری، تمایل به سازگاری شناختی، دیدن آرزومندانه و فشار هنجارهای اجتماعی برای مدیریت انتخاب‌های مخاطبین استفاده می‌کنند. سامانی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی در خصوص قیّم‌آبی و مولفه‌های همدلی انجام دادند. داده‌های پژوهش از طریق توزیع پرسشنامه جمع‌آوری شده و نمونه به روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب گردید. آن‌ها دریافتند که قیّم‌آبی با دغدغه همدلانه رابطه مثبت و معنادار و با پریشانی شخصی رابطه منفی و معنادار دارد. رابطه معکوس میان مولفه‌های همدلی (دغدغه همدلانه و پریشانی شخصی) با قیّم‌آبی موید لزوم توجه به پیامدهای گاه متضاد سازه‌های زیرمجموعه همدلی است.

احمدی و پورزمانی (۱۴۰۳) در پژوهش خود به بررسی نقش هوش عاطفی، سازمانی و معنوی در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان پرداختند. به همین منظور ۱۳۰ پرسشنامه را بین حسابداران رسمی و مدیران حرفه‌ای شاغل در موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی توزیع کردند. یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در نرم‌افزار PLS حاکی از آن است که هوش‌های چندگانه (هوش عاطفی، سازمانی و معنوی) تاثیر معناداری بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در موسسه‌های حسابرسی دارد.

با مروری بر پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده در زمینه قیّم‌آبی، به روشنی می‌توان دریافت که تحقیقات بسیار اندکی همچون رابرتز و دواپر (۱۹۸۸)، قیّم‌آبی را در حوزه حسابرسی مورد مطالعه قرار داده است و این پژوهش در بررسی رفتار قیّم‌آبانه در بین حسابرسان پیشگام می‌باشد. در این پژوهش محقق به دنبال ارائه الگوی رفتار غیرقیّم‌آبانه برخی حسابرسان در ایران با استفاده از روش داده بنیاد است.

۳- سوالات پژوهش

- ۱- چه عواملی باعث ایجاد رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان در ایران می‌شود؟
- ۲- چه عواملی در شکل‌گیری رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان در ایران تاثیر دارد؟
- ۳- چه عواملی رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان در ایران را تسهیل یا محدود می‌کند؟
- ۴- رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان در ایران چگونه انجام می‌شود؟
- ۵- پیامدهای رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان در ایران چیست؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف اکتشافی و از لحاظ رویکرد از نوع پژوهش‌های کیفی است. این پژوهش به لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی و از نظر روش گردآوری داده‌ها جزء پژوهش‌های پیمایشی است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۲ می‌باشد. داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با افراد شاغل در موسسه‌های حسابرسی جمع‌آوری گردید. معیار انتخاب مصاحبه‌شوندگان داشتن دانش نظری و حرفه‌ای در خصوص حسابداری و حسابرسی و شناخت صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی، داشتن کتاب و مقاله در زمینه حسابداری و حسابرسی و احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با فرایند مصاحبه‌گری آن است. در پژوهش‌های کیفی به جای نمونه‌گیری تصادفی، بر نمونه‌گیری هدفمند تاکید می‌گردد؛ یعنی نمونه‌هایی که حداکثر درگیری را با مسئله پژوهش دارند و از اطلاعات بیشتری برخوردار می‌باشند، نمونه مناسب در پژوهش‌های کیفی هستند. افراد موجود در نمونه پژوهش به روش گلوله برفی انتخاب شدند. به عبارت دیگر، در ابتدا با تعدادی از افراد صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه مرتبط با موضوع انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها خواسته شد تا سایر افراد مطلع در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. مصاحبه با خبرگان به تعدادی انجام می‌شود که محقق به اشباع نظری دست یابد. در این پژوهش با ۱۲ نفر از خبرگان مصاحبه صورت گرفت که از مصاحبه ۹ به بعد، اشباع نظری داده‌ها حاصل شد.

قبل از شروع مصاحبه، پژوهشگر به شفاف‌سازی در خصوص موضوع پژوهش پرداخت. سپس با توجه به هدف پژوهش، انواع متعددی از سوال‌های ممکن را بر اساس راهنمای مصاحبه مطرح نمود. بعد از هر بار مصاحبه به منظور هدایت درست پژوهش و با توجه به فرایند مصاحبه قبلی، در راهنمای مصاحبه تغییراتی ایجاد گردید. مصاحبه‌ها با کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان ضبط شد و در برخی موارد که مصاحبه‌شوندگان تمایل به انجام این کار نداشتند، از سخنان آن‌ها در حین مصاحبه یادداشت‌برداری صورت گرفت. همچنین زمان صرف شده برای هر مصاحبه به طور متوسط ۲۰ دقیقه بود.

جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان

شماره مصاحبه‌شونده	سن	تحصیلات	سابقه کار حسابرسی	رده سازمانی در موسسه حسابرسی
۱	۴۵	دکتری	۲۰	حسابرس
۲	۴۶	کارشناسی ارشد	۳	حسابرس
۳	۵۸	کارشناسی	۳۰	حسابرس ارشد
۴	۵۷	کارشناسی ارشد	۲۲	شریک
۵	۴۵	دکتری	۸	مدیر
۶	۴۴	دکتری	۱۵	مدیر
۷	۴۰	دکتری	۱۵	شریک
۸	۴۰	دکتری	۱۵	عضو هیئت مدیره
۹	۴۲	دکتری	۷	مدیر فنی
۱۰	۴۰	کارشناسی ارشد	۱۱	حسابرس ارشد
۱۱	۴۱	کارشناسی ارشد	۵	حسابرس
۱۲	۳۹	دکتری	۱۵	حسابرس

تحلیل داده‌ها و استخراج الگوی نهایی به روش داده‌بنیاد با استفاده از رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت. در کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی از متن مصاحبه‌ها استخراج می‌گردید و به خرد کردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها پرداخته می‌شود. در کدگذاری محوری مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز حاصل شدند با یکدیگر مرتبط می‌شوند. سرانجام در کدگذاری انتخابی با برقراری ارتباط بین مقوله محوری و سایر مقوله‌ها مدل پژوهش تدوین می‌شود (کرسول، ۲۰۰۰).

۵- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی داده بنیاد، پس از مصاحبه با خبرگان به جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها پرداخته شد. در ادامه یافته‌های پژوهش به تفصیل ارائه خواهد شد.

■ مقوله علی رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابرسان در ایران

مقوله علی مجموعه‌ای از رویدادها و حوادثی است که سبب ایجاد و گسترش مقوله محوری می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در ادامه اجزای مقوله علی رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابرسان ارائه خواهد شد.

الف- ویژگی‌های حسابرس

همانطور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان پژوهش ویژگی‌های حسابرس از دو جزء ویژگی‌های فردی و ویژگی‌های مربوط به حرفه تشکیل شده است. ویژگی‌های فردی، نشأت گرفته از خود فرد است و مرتبط با خصوصیات اخلاقی و رفتاری آنان می‌باشد. ویژگی‌های مربوط به حرفه، به دانش، مهارت و توانمندی‌های حسابرس در حرفه اشاره دارد.

• ویژگی‌های فردی

به عقیده تعدادی از مشارکت‌کنندگان، یکی از دلایل مهم رفتار غیرقیم‌آبانه برخی حسابرسان، ویژگی‌های فردی خود حسابرسان است. در همین زمینه مشارکت‌کننده شماره (۷) اظهار کرد:

«در حرفه، حسابرسانی را داریم که خیلی راحت همه چیز را زیر پا می‌گذارند و هیچ هراسی از عواقب منفی رفتار غیرقیم‌آبانه ندارند. آن‌ها بر این باورند که من کار داشته باشم و حق الزحمه‌ام را بگیرم و هر چه که مدیر شرکت بگوید گوش می‌کنم».

• ویژگی‌های مربوط به حرفه

یکی دیگر از ویژگی‌هایی که بخش قابل توجهی از مشارکت‌کنندگان در مقوله ویژگی‌های حسابرس به آن اشاره داشتند، ویژگی‌های مربوط به حرفه حسابرسی است. مشارکت‌کننده شماره (۶) در این باره نظر خود را این گونه مطرح نمود:

«اگر شما حسابرسی یک صنعت را زیاد انجام داده باشید، تخصص و تبحر تان بیشتر است و این باعث می‌شود که سخت‌گیر شوید ولی وقتی وارد صنعت جدیدی شوید ممکن است به چیزهایی را چون خودت خیلی مسلط نیستی چشم‌پوشی کنی و کمتر قیمت‌آبانه رفتار کنی».

ب- چالش‌های اقتصادی حاکم بر حرفه حسابرسی

یکی دیگر از عواملی که به عنوان مقوله علی رفتار غیرقیم‌آبانه برخی حسابرسان توسط مشارکت‌کنندگان پژوهش شناسایی شد، چالش‌های اقتصادی حاکم بر حرفه حسابرسی است. افزایش تعداد موسسه‌های حسابرسی، نگرانی‌ها و دغدغه‌هایی را در خصوص از دست دادن مشتری و کسب سهم بازار بیشتر در موسسه‌ها ایجاد نموده است. همچنین شرایط اقتصادی موجود نیز باعث شده است تا برخی از حسابرسان به دلایلی چون وضعیت معیشتی نامناسب و عدم تناسب حق‌الزحمه دریافتی با حجم کار، رفتار غیرقیم‌آبانه داشته باشند. مطابق با جدول (۲)، چالش‌های مزبور به دو جزء جذب مشتری و شرایط مالی حسابرس تقسیم شده است.

● جذب مشتری

بیشتر مشارکت‌کنندگان پژوهش، چالش‌های اقتصادی حاکم بر حرفه را از دیگر عوامل مهم ایجاد رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابریان برمی‌شمرند. در رابطه با چالش‌های اقتصادی مربوط به جذب مشتری، مشارکت‌کننده شماره (۲) چنین بیان کرد:

«موسسه‌های حسابداری برای حفظ کار باید خیلی تلاش کنند و در نتیجه رقابت ناسالم شکل می‌گیرد. این رقابت ناسالم باعث می‌شود به هر قیمتی که شده صاحبکار را نگه دارند و رفتار غیرقیم‌مآبانه داشته باشند».

● شرایط مالی حسابرس

مشارکت‌کننده شماره (۷) در خصوص چالش اقتصادی مربوط به شرایط مالی حسابرس بر این باور بود که:

«اگر موسسه حسابداری از نظر مالی به پرسنل خود برسد، حسابریان انگیزه بیشتری برای انجام کار با کیفیت دارند. ولی وقتی حسابرس ببند پولی که می‌گیرد با میزان کاری که انجام می‌دهد جور در نمی‌آید، تمایل چندانی به قیمت‌مآبانه رفتار کردن ندارد».

ج- ارتباط بین حسابرس و صاحبکار

ارتباط بین حسابرس و صاحبکار از دیگر عوامل ایجاد رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابریان است. بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان پژوهش، مواردی چون ارائه خدمات متنوع حسابرس به صاحبکار، دریافت حق‌الزحمه مشروط و داشتن منافع مشترک با صاحبکار، نوع ارتباط بین حسابرس و صاحبکار را تحت‌الشعاع قرار داده و می‌تواند منجر به بروز رفتار غیرقیم‌مآبانه از سوی برخی حسابریان شود. مطابق جدول (۲)، ارتباط بین حسابرس و صاحبکار از یک مقوله فرعی تحت عنوان «رابطه‌مداری» تشکیل شده است که در ذیل این بخش به آن پرداخته خواهد شد.

● رابطه‌مداری

مشارکت‌کننده شماره (۸) در این باره گفته است:

«این که حسابرس سال چندمی است که شرکت مورد نظر را حسابداری می‌کند، عاملی تاثیر گذار بر شکل‌گیری رفتار غیر قیمت‌مآبانه حسابرس است. مثلاً اگر سال سوم باشد، حسابرس راحت‌تر است و هر آن چه لازم است در گزارش می‌آورد. این در حالی است که اگر سال اولش باشد، برای این که صاحبکار سال بعد هم کار حسابداری اش را به او بدهد، سعی می‌کند صاحبکار را راضی نگه دارد و با او راه بیاید».

■ مقوله زمینه‌ای رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابریان در ایران

مقوله زمینه‌ای به مجموعه‌ای از شرایط اطلاق می‌شود که در یک مکان و زمان خاص حاصل می‌شوند و باعث ایجاد مجموعه‌ای از موضوعات و مسائلی می‌شود که افراد با کنش یا واکنش‌های

خود به آن شرایط پاسخ می‌دهند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در ادامه به معرفی اجزای تشکیل‌دهنده مقوله زمینه‌ای رفتار غیرقیم‌آبانه برخی حساب‌رسان پرداخته خواهد شد.

الف - سطح پایین دانسته‌های شغلی

نداشتن سابقه حسابرسی انواع شرکت‌ها، نداشتن سابقه حسابرسی صنایع مختلف و کم بودن سال‌های فعالیت در حرفه حسابرسی، از جمله عوامل زمینه‌ساز بروز رفتار غیرقیم‌آبانه توسط برخی حساب‌رسان است. مطابق جدول (۲)، موارد مزبور در مقوله فرعی پایین بودن سابقه حساب‌رس و در یک دسته‌بندی انتزاعی‌تر، در مقوله اصلی سطح پایین دانسته‌های شغلی گنجانده شده است.

• پایین بودن سابقه حساب‌رس

در این خصوص مشارکت‌کننده شماره (۱) بیان کرده است:

«حساب‌رسانی که سوابق بالایی در حساب‌رسی دارند، رفتار قیمت‌آبانه دارند؛ اما افرادی که تازه کار هستند خیلی نادر پیش می‌آید که این رفتار را داشته باشند و این طور فکر می‌کنند که اگر این رفتار را داشته باشند، به ضررشان خواهد بود».

ب - محیط و فرهنگ

محیط و فرهنگ به عنوان مقوله‌ای زمینه‌ای بر شکل‌گیری رفتار غیرقیم‌آبانه برخی حساب‌رسان تاثیر دارد. محیط و فرهنگ می‌تواند مربوط به شرکت صاحبکار، موسسه حساب‌رسی و خانواده باشد. در ادامه نقل قول‌های مشارکت‌کنندگان پژوهش در خصوص هر یک از اجزای محیط و فرهنگ، ارائه خواهد شد.

• محیط و فرهنگ حاکم بر شرکت صاحبکار

از جمله مقوله‌های زمینه‌ای پدیده رفتار غیرقیم‌آبانه برخی حساب‌رسان که در مقوله محیط و فرهنگ بدان اشاره شده است، محیط و فرهنگ حاکم بر شرکت صاحبکار است. در این رابطه مشارکت‌کننده شماره (۶) اظهار نمود:

«بعضی اوقات حساب‌رسان می‌خواهند مو را از ماست بیرون بکشند، چون از شرکت صاحبکار خوششان نیامده و آن‌ها را تحویل نگرفته است؛ بنابراین حساب‌رسان از این طرف جبران می‌کنند و رفتار قیمت‌آبانه بیشتری خواهند داشت. اما گاهی اوقات شما وقتی وارد شرکت می‌شوید خیلی مورد احترام قرار می‌گیرید، اتاق خصوصی و سیستم بهت دادند، برایت وسایل رفاهی و آسایش لازم را فراهم کردند. تو ممکن است نگاهت ملایم‌تر شود و این بر روی گزارشت تاثیر می‌گذارد».

● محیط و فرهنگ حاکم بر موسسه حسابداری

در مصاحبه‌های انجام شده چندین بار به موضوع محیط و فرهنگ موسسه حسابداری، به عنوان یکی از عوامل زمینه‌ای شکل‌گیری رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان، اشاره شد. مطلب زیر به نقل از مشارکت‌کننده شماره (۵) می‌باشد:

«رفتار قیمت‌مآبانه حساب‌برسان به اندازه موسسه حسابداری هم بستگی دارد. مثلاً یک موسسه حسابداری کوچک که کار زیادی ندارد، ممکن است برای افزایش حجم کارش با مدیر شرکت مورد رسیدگی راه بیاید و از وی تمکین کند».

● محیط و فرهنگ خانواده

اغلب مشارکت‌کنندگان اذعان کردند محیطی که حساب‌برسان در آن بزرگ شده است، حتی بیش از محیط شرکت صاحبکار و موسسه حسابداری، بسترساز بروز چنین رفتاری است. برای نمونه مشارکت‌کننده شماره (۳) چنین گفته است:

«اگر حساب‌برسان در خانواده‌هایی با نگاه وسیع بزرگ شده باشند، قطعاً تاثیر مثبتی بر اعمال رفتار قیمت‌مآبانه خواهد داشت. اما اگر حساب‌برسان در شرایط سخت و در خانواده‌هایی ضعیف (مالی) بزرگ شده باشند، رفتار قیمت‌مآبانه و حس مسئولیت‌پذیری نخواهند داشت».

■ مقوله مداخله‌گر رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان در ایران

مقوله مداخله‌گر مقوله‌ای است که بر انتخاب راهبردهای گوناگون تاثیر می‌گذارد و می‌تواند اجرای راهبردها را آسان و تسریع سازد و یا در روند آن چالش ایجاد کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در ذیل این بخش، اجزای تشکیل‌دهنده این مقوله ارائه شده است.

الف - قوانین و استانداردها

ضعف‌های موجود در قوانین و استانداردها که از عواملی نظیر خلاهای فنی و اجرایی در قوانین و مقررات، عدم وجود نهادهای نظارتی مستقل از حرفه، عدم اجرای سازوکارهای نظارتی موجود و خلاهای موجود در استانداردهای حسابداری نشات می‌گیرد، بر انتخاب راهبردها اثر می‌گذارد. همان‌طور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، این مقوله از سه مقوله فرعی نارسایی در قوانین و مقررات، نارسایی در سازوکارهای نظارتی و نارسایی در استانداردها تشکیل شده است.

• نارسایی در قوانین و مقررات و نارسایی در سازوکارهای نظارتی

مشارکت‌کننده شماره (۸) در اظهارات خود به این موضوع اشاره کرد که: «عوامل مختلفی در افزایش رفتار غیرقیممآبانه حسابرسان دخیل می‌باشد. از جمله این که قوانین محکم و سخت‌گیرانه‌ای برای برخورد با چنین رفتارهایی از سوی حسابرسان وجود ندارد و متأسفانه ساختار نظارتی هم بیشتر جنبه شکلی دارد تا عملی».

• نارسایی در استانداردها

همچنین مشارکت‌کننده شماره (۴) معتقد بود:

«در زمان بروز اختلاف نظر بین حسابرس و مدیر، حسابرس به معیارها و استانداردهای حسابداری نگاه می‌کند. اگر مشخصاً روشی برای موضوع مورد اختلاف در استانداردهای حسابداری دیده شده باشد، حسابرس باید پایبند به استاندارد باشد. اما زمانی که استاندارد مشخصی نیست، طرز برداشت مدیر و حسابرس نسبت به استاندارد متفاوت خواهد بود و این خودش می‌تونه احتمال بروز رفتار غیرقیممآبانه را افزایش دهد».

ب- ساختار آموزش

ساختار آموزش مقوله مداخله‌گر دیگری است که در خصوص رفتار غیرقیممآبانه برخی حسابرسان شناسایی شده است. این مقوله از مقوله فرعی چالش‌های آموزشی تشکیل شده است و به مواردی از قبیل پایین بودن سطح آموزش فنی و غیرفنی، عدم انتقال تجربیات توسط حسابرسان با سابقه به همکاران و زیردستان و عدم برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر اخلاق حرفه‌ای اشاره می‌کند.

• چالش‌های آموزشی

به عقیده مشارکت‌کنندگان پژوهش، ساختار آموزش عامل دیگری است که در بروز رفتار غیرقیممآبانه برخی حسابرسان دخالت دارد. مشارکت‌کننده شماره (۱) در این راستا گفت: «در حرفه افرادی را داریم که مدرس هم هستند و نگاه‌ها و دیدگاه‌هایشان را به همکاران و دانشجویان منتقل می‌کنند. اما بعضی‌ها محافظه‌کار هستند و می‌گویند چرا باید دست خودم را رو کنم زیرا این‌ها ابزار کار من هستند و اگر دستم را باز کنم و اطلاعاتم را در اختیار دیگران قرار دهم ممکن است دیگر رشد نکنم و به نحوی تجربیاتم را به باد دهم».

■ مقوله‌های راهبردی رفتار غیرقیممآبانه برخی حسابرسان در ایران

راهبردها مجموعه‌ای از تعاملات، تاکتیک‌های راهبردی و طرز رفتارهای عادی و چگونگی مدیریت موقعیت‌هایی است که افراد در برخورد با مقوله محوری به کار می‌برند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).. مقوله‌های راهبردی رفتار غیرقیممآبانه برخی حسابرسان به شرح زیر می‌باشد:

راهبردهای تعاملی

راهبرد تعاملی، راهبرد آن دسته از حسابرسان است که وضعیت اخلاقی نامناسب موجود را پذیرفته و خود را با آن وفق می‌دهند. طبق جدول (۲)، راهبردهای تعاملی به‌دست آمده در این پژوهش، از زیرمقوله‌های راهبردهای تعاملی حسابرس، راهبردهای تعاملی موسسه حسابرسی، راهبردهای تعاملی قانون‌گذاران و راهبردهای تعاملی صاحبکار تشکیل شده است.

• راهبردهای تعاملی حسابرس، موسسه حسابرسی و قانون‌گذاران

مشارکت‌کننده شماره (۵) در خصوص راهبردهای تعاملی حسابرس، موسسه حسابرسی و قانون‌گذاران، صریحا به عدم آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردها و تبعات حقوقی کاری که انجام می‌دهند، نبود فرهنگ پاسخگویی در موسسه حسابرسی و ضعف ساختارهای نظارتی اشاره کرد.

• راهبردهای تعاملی صاحبکار

مشارکت‌کننده شماره (۳) در مورد راهبردهای تعاملی صاحبکار، تجربه شخصی‌اش را این گونه بیان نمود:

«در طی حسابرسی شرکتی، از طریق مذاکره با وکیل حقوقی متوجه شدم که دعوی حقوقی علیه شرکت در دادگاه مطرح است. وکیل حقوقی گفت که معمولا جنین دعاوی حقوقی (به موضوع دعوی اشاره نشد) به نفع مدعی علیه خاتمه می‌یابد. وی اعتقاد داشت که حتی اگر نتیجه دادگاه به محکومیت شرکت بینجامد، احتمال این که شرکت محکوم شود کمتر از پنجاه درصد است. من معتقد بودم که با توجه به با اهمیت بودن مبلغ، این موضوع باید در صورت‌های مالی به نحو مناسبی افشا شود. اما مدیر شرکت گفت که نمی‌تواند چنین کاری را انجام دهد؛ چرا که چنین افشایی اثر مخرب بسیاری بر تامین مالی شرکت خواهد داشت. مدیر شرکت به من گفت که در صورت پافشاری روی این قضیه، حسابرس خود را عوض خواهیم کرد».

■ مقوله پیامدهای رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابرسان در ایران

پیامدها، نتایجی هستند که بر اثر اجرای راهبردها پدیدار می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در ادامه این بخش، به توضیح پیامدهای رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابرسان می‌پردازیم.

الف- پیامد راهبردهای تعاملی

از آن جا که مشارکت‌کنندگان پژوهش در مواجهه با مقوله محوری راهبردهای تعاملی را اتخاذ می‌کنند، انتخاب این راهبردها پیامدهایی خواهد داشت. با توجه به جدول (۲)، این پیامدها شامل

پیامد راهبردهای تعاملی با زیرمقوله‌های مخدوش شدن رسالت حرفه، مخدوش شدن جایگاه حرفه، کاهش افراد متخصص در حرفه و آسیب‌های مالی است.

● **مخدوش شدن رسالت حرفه، مخدوش شدن جایگاه حرفه، کاهش افراد متخصص در حرفه و آسیب‌های مالی**

در این باره مشارکت‌کننده شماره (۵) بیان کرد:

«قیم‌مآبانه رفتار نکردن حساب‌برسان باعث بی‌اعتبار شدن گزارش حسابرسی می‌شود. چنانچه این رفتار به مرور زمان نهادینه شود و در بین استفاده‌کنندگان جا بیفتد که رفتار حساب‌برسان این گونه است، اعتبار خود را از دست می‌دهند و وقتی اعتبار از دست برود، حسابرسی معنا پیدا نمی‌کند و حسابرسی شکل تشریفاتی پیدا می‌کند. وقتی حساب‌برس صورت‌های مالی را حسابرسی می‌کند، ذینفعان به این امید هستند که تردیدها و ابهامات برطرف شوند. اگر حساب‌برس رفتار قیمت‌مآبانه نداشته باشد کارش اثربخش نخواهد بود و به هدفش که اعتباردهی به صورت‌های مالی است، نمی‌رسد».

مشارکت‌کننده شماره (۲) در ادامه اظهاراتش درباره علل بروز رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان (که در بخش مقوله علی به آن اشاره شد) افزود:

«رفتار غیرقیم‌مآبانه که در نتیجه رقابت ناسالم شکل گرفته است، سبب می‌شود افرادی که کارشان با کیفیت است یا از حرفه خارج شوند یا آن‌ها نیز کیفیت کارشان را پایین بیاورند».

مشارکت‌کننده شماره (۳) پیامد رفتار غیرقیم‌مآبانه حساب‌برسان را این گونه عنوان کرد: «در سطح کلان، وقتی این اتفاقات می‌افتد شرکت‌ها که جزئی از جامعه هستند، وقتی ببینند حساب‌برس کوتاه می‌آید و در برخی جاها چشم‌پوشی می‌کند، خود به خود اعتماد نسبت به حرفه حسابرسی کاهش می‌یابد. علاوه بر این شفافیت و پاسخگویی مالی هم کاهش پیدا می‌کند و همه این‌ها به طور مستقیم و غیرمستقیم بر روی منافع سرمایه‌گذاران تاثیر می‌گذارد. در سطح خرد، وقتی حساب‌برس از مواضع خود کوتاه می‌آید، جایگاه خودش را پایین می‌آورد و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی پایین می‌آید و به ضرر حساب‌برس می‌شود».

۱						*						تقدم انگیزه مالی حسابرس بر انگیزه یادگیری و پیشرفت					
۳							*	*				ارائه خدمات متنوع حسابرس به صاحبکار	رابطه مداری	ارتباط حسابرس و صاحبکار			
۴			*	*		*						دریافت حق الزحمه مشروط					
۳				*	*							عدم انتخاب حسابرس توسط یک نهاد مستقل					
۴	*		*				*	*				قیمت‌گذاری خدمات حسابرس بیشتر یا کمتر از واقع					
۲							*					داشتن منافع مشترک با صاحبکار					
۲			*			*						دادن پیشنهاد مالی یا غیرمالی به حسابرس					
۳	*	*			*							تداوم همکاری صاحبکار با حسابرس					
۳				*		*					*	نداشتن سابقه حسابرسی انواع شرکت‌ها					
۲					*	*						نداشتن سابقه حسابرسی صنایع مختلف					
۲						*					*	کم بودن سال‌های فعالیت در حرفه حسابرسی					
۴			*	*	*	*						کوچک بودن شرکت صاحبکار	محیط و فرهنگ حاکم بر شرکت صاحبکار	محیط و فرهنگ			
۵	*	*	*	*	*	*						اعتبار پایین شرکت صاحبکار					
۳			*	*	*	*						برخورد خوب صاحبکار با حسابرسان					
۳	*	*				*						فراهم کردن امکانات و وسایل رفاهی مورد نیاز برای انجام حسابرسی					
۲						*				*		حاکمیت ضعیف قوانین و رویه‌ها در شرکت					
۲		*				*						وجود فرهنگ پنهان کاری					
۳	*						*	*				عدم وجود فرهنگ پاسخگویی					

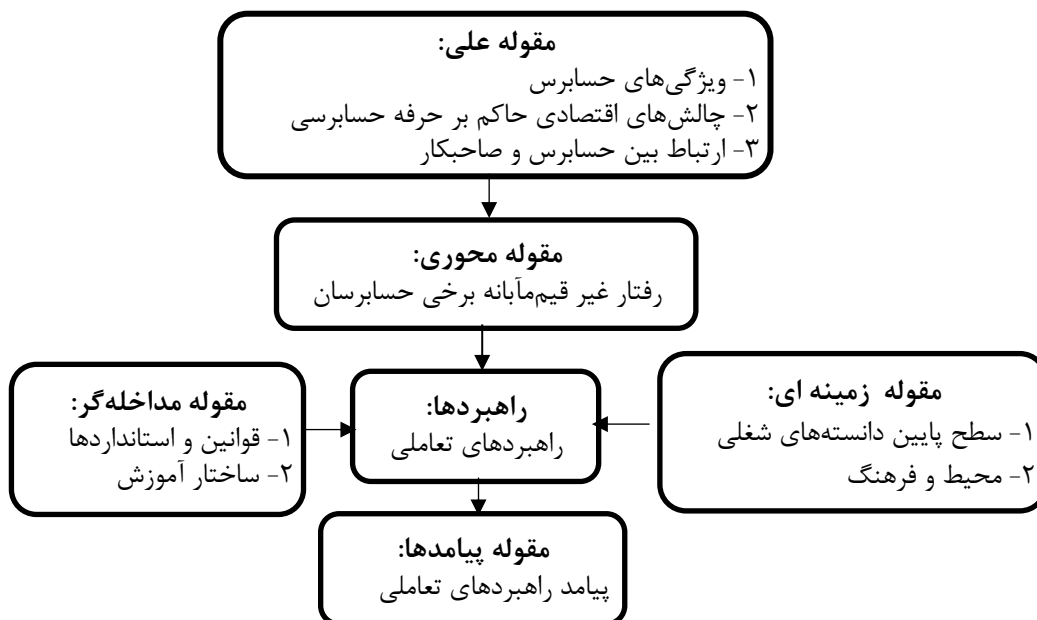
۲					*	*								اختیاری بودن انجام حسابداری	محیط و فرهنگ حکم بر موسسه	مقوله مداخله‌گر قوانین و استانداردها
۵						*	*	*		*	*			کوچک بودن موسسه حسابداری		
۳		*				*	*							اعتبار پایین موسسه حسابداری		
۱							*							کم توجهی به اخلاقیات توسط اعضای گروه		
۲							*	*						بالا بودن جایگاه حسابرس در گروه		
۲						*	*							عدم پایبندی موسسه حسابداری به اصول اخلاقی		
۲		*							*					پایین بودن فرهنگ اخلاقی خانواده	محیط و فرهنگ	
۲			*								*			تربیت نامناسب		
۳						*			*		*			شرایط مالی ضعیف خانواده		
۴					*	*	*	*						خلاهای فنی و اجرایی موجود در قوانین و مقررات	نارسایی در قوانین و	
۵		*	*		*				*	*				عدم وجود ضمانت اجرایی لازم و پیشگیری از وقوع تخلف		
۴					*	*			*	*				عدم وجود نهادهای نظارتی مستقل از حرفه	نارسایی در سازوکارهای	
۴	*				*	*	*							عدم نظارت مستمر بر رفتار حسابرسان		
۶			*	*	*				*	*	*			عدم اجرای سازوکارهای نظارتی موجود		
۵					*	*	*	*	*					خلاهای موجود استانداردهای حسابداری	نارسایی در استانداردها	
۴	*	*					*	*						آزادی عمل در انتخاب و اجرای رویه‌های حسابداری و حسابداری		
۴	*	*			*			*						طرز برداشت‌های متفاوت از استانداردها		

۴								*	*					پایین بودن سطح آموزش فنی و غیر فنی	بخش‌های آموزشی	ساختار آموزش	
۱													*	عدم انتقال تجربیات توسط حسابرسان با سابقه به همکاران و زیردستان			
۵					*	*		*	*				*	عدم برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر اخلاق حرفه‌ای			
۵			*					*	*	*			*	عدم تدریس کافی مباحث اخلاقی به حسابرسان	راهنماهای تعاملی	مؤلفه راهنماها	
۵					*	*		*	*				*	نداشتن مهارت کافی برای اعمال رفتار قیمت‌آبانه			
۳			*	*				*						عدم آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردها و تبعات حقوقی رفتار غیرقیمم‌آبانه،			
۵					*	*		*	*				*	عدم استفاده از دانش و مهارت افراد متخصص در حرفه			
۵	*		*	*	*	*		*						پذیرش کار صاحبکارانی که به اصول اخلاقی پایبند نیستند			
۶		*			*	*	*	*					*	مصالحه با صاحبکار			
۴		*		*			*	*						لحاظ کردن خواسته‌های مدیر در گزارش حسابرسی			
۳					*			*	*					فقدان دستورالعمل‌های اجرایی جهت ترویج فرهنگ اخلاقی در موسسه			
۳					*	*		*						عدم وجود چارچوب اخلاقی			
۴		*		*				*	*				*	ضعف‌های اجرایی، کنترلی و نظارتی در موسسه			
۴			*	*			*	*						عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در موسسه			
۵					*	*		*	*	*			*	ضعف ساتار نظارتی	راهنماهای تعاملی		
۳		*						*	*				*	عدم وجود قوانین مناسب و کارآمد جهت تشویق موسسه‌های حسابرسی خوشنام و تنبیه و مجازات			

																			موسسه‌های حسابداری متخلف				
۳			*							*	*								فقدان سازوکاری جهت تایید صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان				
۱										*									تحت فشار قرار گرفتن حسابرس توسط صاحبکار مبنی بر جایگزین کردن حسابرس دیگر	راهبردهای تأمین صاحبکار			
۱										*									توجه رویه‌ها و رفتارهای تردیدآمیز توسط صاحبکار به منظور متقاعد کردن حسابرس				
۲				*	*														وادار کردن حسابرس به ارائه اظهارنظر مقبول به منظور دستیابی به اهداف خاص صاحبکار				
۶	*	*		*			*	*	*										بی اعتبار شدن گزارش‌ها حسابرسی	مخبروش شدن رسالت حرفه			
۲			*					*											اثرپخش نبودن حسابرسی				
۴	*						*	*	*										کاهش کیفیت حسابرسی				
۴		*		*	*		*	*											از بین رفتن اعتبار صورت‌های مالی				
۲				*						*									کاهش شفافیت و پاسخگویی مالی				
۳							*	*	*										رعایت نشدن منافع ذینفعان				
۲								*	*										کاهش اطمینان صاحبکار و استفاده‌کنندگان به حسابرسان	پیامد راهبردهای تأمین			
۳				*	*						*								ایجاد تردید در سرمایه‌گذاران نسبت به صورت‌های مالی حسابرسی شده	مخبروش شدن تأمین حرفه			
۳	*		*							*									شکل‌گیری ذهنیت منفی در استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به حسابرسی				
۲							*				*								عدم رضایت ذینفعان از خدمات حسابرسی				

۱								*				شکل تشریفاتی پیدا کردن حرفه				
۱								*				تبدیل شدن حسابرسی به یک کالا				
۱											*	خارج شدن حساب‌برسان با کیفیت از حرفه	کاهش تعداد متخصصان			
۱											*	کم شدن حساب‌برسان متخصص				
۱											*	کاهش گرایش افراد نخبه برای ورود به حرفه حسابرسی				
۴			*	*	*	*						پیشنهاد کار کمتر به موسسه حسابرسی	کاهش هزینه‌ها و سود			
۱										*		کاهش حق الزحمه حسابرسی				
۳		*			*			*				عدم رونق بازار سرمایه				
۳		*								*	*	وارد آمدن زیان به سرمایه‌گذاران				
۳							*	*		*		کاهش رشد اقتصادی				
۹۱	۰	۰	۰	۰	۲	۶	۹	۱۰	۹	۱۵	۱۹	۲۱	مجموع مفاهیم جدید در هر مصاحبه			

شکل ۱: الگوی رفتار غیرقیم‌آبانه برخی حساب‌برسان در ایران



ارزیابی اعتبار یافته‌های پژوهش

با این که برخی از پژوهشگران کیفی بحث درباره اعتبار و پایایی داده‌ها و نتایج را به طور سنتی به پژوهش‌های کمی مربوط می‌دانند (جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸)؛ اما در پژوهش‌های کیفی نیز بررسی صحت و اعتبار داده‌ها و نتایج، بخش مهمی از فرایند پژوهش است (کرسول، ۲۰۱۲). در این پژوهش برای ارزیابی اعتبار یافته‌ها از شاخص‌های مورد استفاده در پژوهش (عباس زاده، ۱۳۹۱) بهره گرفته شد.

۱- اعتبارپذیری:

اعتبارپذیری به واقعی بودن توصیف‌ها و یافته‌های پژوهش اشاره دارد. یعنی آن چه در نتایج پژوهش از سوی پژوهشگر ذکر می‌گردد همانی باشد که در نظر پاسخگو بوده است. برای تحقق این موضوع، گوبا و لینکلن (۱۹۹۴) به مواردی همچون تماس طولانی با محیط پژوهش، مشاهده مستمر، بررسی از زوایای گوناگون، تبادل نظر با همتایان، کفایت مراجع و کنترل از سوی اعضا اشاره می‌کنند. برای اطمینان از اعتبارپذیری پژوهش حاضر نیز، مشاهده طولانی و مشارکت مستمر در دستور کار پژوهشگر قرار گرفت که به طور مشترک بر زمان صرف شده از سوی پژوهشگر برای درک دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان در خصوص موضوع پژوهش تمرکز داشته است. البته این مسئله لزوماً به معنای اجرای مصاحبه‌های طولانی نبود. پژوهشگر دقایقی پیش از شروع مصاحبه، به مصاحبه‌شوندگان فرصت داد تا سوالات خود را در خصوص سوابق تحصیلی و حرفه‌ای وی و همچنین دامنه و اهداف پژوهش مطرح نمایند. همچنین به منظور تبادل نظر با همتایان، کفایت مراجع و کنترل از سوی اعضا، یافته‌های این پژوهش به سمع و نظر ۳ نفر از اساتید حسابداری رسید که پس از بررسی‌های کافی و برخی تغییرات جزئی در نام‌گذاری مفاهیم و مقوله‌ها، تایید نهایی شد.

۲- انتقال‌پذیری:

انتقال‌پذیری جایگزین اعتبار بیرونی در پژوهش‌های کمی است و به معنی قابلیت تعمیم نتایج به حوزه‌های دیگر می‌باشد. وجود تعداد مناسبی از شرکت‌کنندگان (انتخاب نمونه مناسب و مکفی) بر قابلیت غنا و جامعیت داده‌ها می‌افزاید. به همین منظور، در این پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. بدین ترتیب در پایان هر مصاحبه، نفرات مناسب بعدی برای ادامه جریان گردآوری داده‌ها شناسایی می‌شدند که دانش عمیقی در خصوص موضوعات مورد بحث داشتند. همچنین فرآیند مصاحبه‌ها تا رسیدن به نقطه اشباع نظری ادامه یافت. در این پژوهش مصاحبه‌شونده نهم مفهوم جدیدی ارائه نمود و پژوهشگر به این نتیجه رسید که اشباع نظری رخ داده است. با این حال برای کفایت نظری پژوهش، مصاحبه تا نفر دوازدهم ادامه یافت.

۳- تاییدپذیری:

۴- تاییدپذیری به معنای کوشش در جهت احراز شاخص عینیت در پژوهش است. برای اطمینان از تاییدپذیری پژوهش، از گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها (کدگذاری مقایسه‌ای مستمر) در طول فرایند پژوهش استفاده شد. بدین منظور پژوهشگر کلیه داده‌های به دست آمده از مصاحبه‌ها را به طور منظم ثبت و نگهداری نمود تا در هر لحظه امکان بازگشت و مرور آن‌ها وجود داشته باشد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

هر چند آیین رفتار حرفه‌ای توسط سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی منتشر شده است و در آن اصول اخلاقی و حرفه‌ای مورد تاکید قرار گرفته است؛ اما در عمل شاهد رفتارهایی از سوی حساب‌برسان هستیم که از میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای کاسته است. مطابق الگوی ارائه شده بر اساس ایجاد روابط بین مقوله‌ها و یکپارچه‌سازی آن‌ها، مقوله محوری پژوهش متأثر از عوامل سه‌گانه مرتبط با ویژگی‌های حساب‌برس، چالش‌های اقتصادی حاکم بر حرفه حسابرسی و ارتباط بین حساب‌برس و صاحبکار است. ویژگی‌های فردی و ویژگی‌های مربوط به حرفه به عنوان عوامل مرتبط با ویژگی‌های حساب‌برس و عواملی نظیر جذب مشتری و شرایط مالی حساب‌برس، ذیل چالش‌های اقتصادی حاکم بر حرفه حسابرسی، از عوامل ایجاد رفتار غیرقیم‌مآبانه در برخی حساب‌برسان هستند. همچنین رابطه‌مداری به عنوان مقوله فرعی ارتباط بین حساب‌برس و صاحبکار از دیگر شرایط موثر بر مقوله محوری شناسایی شده است.

نتایج به دست آمده حاکی از آن است که مواردی نظیر نترسیدن از انجام تخلف، عدم ترس از مجازات، ترس از مؤاخذه شدن توسط مقامات ارشد موسسه، مسئولیت‌پذیری پایین، سطح پایین استقلال حرفه‌ای، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، عدم تسلط کافی بر مباحث علمی حسابداری و حسابرسی، عدم تسلط و مهارت کافی در صنعت مورد رسیدگی و عدم آگاهی از تبعات حقوقی عدم رعایت استانداردها از جمله ویژگی‌های فردی موثر بر شکل‌گیری مقوله محوری است. همچنین نگرانی از دست دادن صاحبکار، دغدغه برای به دست آوردن سهم بازار بیشتر، کم بودن مشتریان موسسه، رقابت ناسالم، عدم احساس امنیت شغلی حساب‌برسان، عدم تناسب حق الزحمه دریافتی با حجم کاری و شرایط اقتصادی، وضعیت معیشتی نامناسب حساب‌برس و تقدم انگیزه مالی حساب‌برس بر انگیزه یادگیری و پیشرفت از جمله چالش‌های موجود در حرفه حسابرسی است که بر رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حساب‌برسان موثر است. علاوه بر این، رابطه‌مداری به اشکال مختلفی مانند ارائه خدمات متنوع حساب‌برس به صاحبکار، دریافت حق الزحمه مشروط، عدم انتخاب حساب‌برس توسط یک نهاد مستقل، قیمت‌گذاری خدمات حساب‌برس بیشتر یا کمتر از واقع، داشتن

منافع مشترک با صاحبکار، دادن پیشنهاد مالی یا غیر مالی به حسابرس و تداوم همکاری صاحبکار با حسابرس، مقوله محوری را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

نتایج به‌دست آمده از پژوهش نشان می‌دهد که راهبردها و کنش‌ها در مواجهه با مقوله محوری در بستر سطح پایین دانسته‌های شغلی با زیرمقوله پایین بودن سابقه حسابرس و محیط و فرهنگ با زیرمقوله‌های محیط و فرهنگ حاکم بر شرکت صاحبکار، محیط و فرهنگ حاکم بر موسسه حسابرسی و محیط و فرهنگ خانواده شکل می‌گیرند. نداشتن سابقه حسابرسی انواع شرکت‌ها، نداشتن سابقه حسابرسی صنایع مختلف و کم بودن سال‌های فعالیت در حرفه حسابرسی به عنوان مفاهیم مرتبط با پایین بودن سابقه حسابرس، بر انتخاب راهبردها تاثیر می‌گذارد. کوچک بودن شرکت صاحبکار، اعتبار پایین شرکت صاحبکار، برخورد خوب صاحبکار با حسابرسان، فراهم کردن امکانات و وسایل رفاهی مورد نیاز برای انجام حسابرسی، حاکمیت ضعیف قوانین و رویه‌ها در شرکت، وجود فرهنگ پنهان کاری، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی، اختیاری بودن انجام حسابرسی، کوچک بودن موسسه حسابرسی، اعتبار پایین موسسه حسابرسی، کم توجهی به اخلاقیات توسط اعضای گروه، بالا بودن جایگاه حسابرس در گروه، عدم پایبندی موسسه حسابرسی به اصول اخلاقی، پایین بودن فرهنگ اخلاقی خانواده، تربیت نامناسب، شرایط مالی ضعیف خانواده از جمله مواردی هستند که تحت عنوان محیط و فرهنگ، انتخاب راهبردها را تحت‌الشعاع قرار می‌دهند.

راهبردها علاوه بر شرایط بستر، همزمان از قوانین و استانداردها با زیرمقوله‌های نارسایی در قوانین و مقررات، نارسایی در سازوکارهای نظارتی و نارسایی در استانداردها و همچنین ساختار آموزش با زیرمقوله چالش‌های آموزشی به عنوان شرایط مداخله‌گر تاثیر می‌پذیرند. قوانین و مقررات به عنوان یکی از شرایط مداخله‌گر به مواردی نظیر خلاءهای فنی و اجرایی موجود در قوانین و مقررات، عدم وجود ضمانت اجرایی لازم و پیشگیری از وقوع تخلف، عدم وجود نهادهای نظارتی مستقل از حرفه، عدم نظارت مستمر بر رفتار حسابرسان، عدم اجرای سازوکارهای نظارتی موجود، خلاءهای موجود در استانداردهای حسابداری، آزادی عمل در انتخاب و اجرای رویه‌های حسابداری و حسابرسی و طرز برداشت‌های متفاوت از استانداردها اشاره دارد. ساختار آموزش نیز به عنوان یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر دربرگیرنده مواردی از قبیل پایین بودن سطح آموزش فنی و غیر فنی، عدم انتقال تجربیات توسط حسابرسان با سابقه به همکاران و زیردستان و عدم برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر اخلاق حرفه‌ای می‌باشد.

شرایط علی با اثرگذاری بر مقوله محوری باعث شکل‌گیری راهبردهای تعاملی شده است. راهبردهای تعاملی با زیرمقوله‌های راهبردهای تعاملی حسابرس، راهبردهای تعاملی موسسه حسابرسی، راهبردهای تعاملی قانون‌گذاران و راهبردهای تعاملی صاحبکار در رویارویی با مقوله

محوری، شناسایی شدند. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، راهبردهای تعاملی چهارگانه عبارتند از عدم تدریس کافی مباحث اخلاقی به حسابرسان، نداشتن مهارت کافی برای اعمال رفتار قیم‌مآبانه، عدم آگاهی حسابرسان نسبت به استانداردها و تبعات حقوقی رفتار غیرقیم‌مآبانه، عدم استفاده از دانش و مهارت افراد متخصص در حرفه، پذیرش کار صاحبکارانی که به اصول اخلاقی پایبند نیستند، مصالحه با صاحبکار، لحاظ کردن خواسته‌های مدیر در گزارش حسابرسی، فقدان دستورالعمل‌های اجرایی جهت ترویج فرهنگ اخلاقی در موسسه، عدم وجود چارچوب اخلاقی، ضعف‌های اجرایی، کنترلی و نظارتی در موسسه، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در موسسه، ضعف ساختار نظارتی، عدم وجود قوانین مناسب و کارآمد جهت تشویق موسسه‌های حسابرسی خوشنام و تنبیه و مجازات موسسه‌های حسابرسی متخلف، فقدان سازوکاری جهت تایید صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، تحت فشار قرار گرفتن حسابرس توسط صاحبکار مبنی بر جایگزینی کردن حسابرس دیگر، توجیه رویه‌ها و رفتارهای تردیدآمیز توسط صاحبکار به منظور متقاعد کردن حسابرس، وادار کردن حسابرس به ارائه اظهارنظر مقبول به منظور دستیابی به اهداف خاص صاحبکار.

انتخاب راهبردهای مذکور به عنوان راهبردهای تعاملی توسط حسابرسان، پیامدهای منفی را به همراه خواهد داشت. این پیامدها شامل بی اعتبار شدن گزارش‌ها حسابرسی، اثربخش نبودن حسابرسی، کاهش کیفیت حسابرسی، از بین رفتن اعتبار صورت‌های مالی، کاهش شفافیت و پاسخگویی مالی، رعایت نشدن منافع ذینفعان، کاهش اطمینان صاحبکار و استفاده‌کنندگان به حسابرسان، ایجاد تردید در سرمایه‌گذاران نسبت به صورت‌های مالی حسابرسی شده، شکل‌گیری ذهنیت منفی در استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به حسابرسی، عدم رضایت ذینفعان از خدمات حسابرسی، شکل تشریفاتی پیدا کردن حرفه، تبدیل شدن حسابرسی به یک کالا، خارج شدن حسابرسان با کیفیت از حرفه، کم شدن حسابرسان متخصص، کاهش گرایش افراد نخبه برای ورود به حرفه حسابرسی، پیشنهاد کار کمتر به موسسه حسابرسی، کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، عدم رونق بازار سرمایه، وارد آمدن زیان به سرمایه‌گذاران و کاهش رشد اقتصادی می‌باشد.

با توجه به نتایج به دست آمده از پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

- (۱) با توجه به این که در الگوی ارائه شده در پژوهش، سطح پایین دانسته‌های شغلی به عنوان یکی از عوامل موثر بر شکل‌گیری رفتار غیرقیم‌مآبانه برخی حسابرسان شناسایی شده است؛ لذا به حسابرسان پیشنهاد می‌شود که با افزایش مهارت و دانش حرفه‌ای، در اجرای هر چه بهتر خدمات حسابرسی بکوشند.

- ۲) به منظور حفظ هر چه بیشتر استقلال حسابرسان، پیشنهاد می‌شود که سازمان مستقلی جهت تخصیص پرونده‌های حسابرسی و پرداخت حق الزحمه‌های آن تشکیل شود تا وابستگی به صاحبکاران باعث مخدوش شدن استقلال حسابرس و در نتیجه اعمال رفتار غیرقیمم‌آبانه نگردد.
- ۳) از آن جا که مطابق با الگوی پژوهش، چالش‌های اقتصادی حاکم بر حرفه حسابرسی، از عوامل ایجاد رفتار غیر قیمت‌آبانه برخی حسابرسان محسوب می‌شود؛ از این رو به مدیران موسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود که کارکنان خود را از نظر مالی حمایت کنند. پرداخت حق الزحمه متناسب با حجم کار و تخصص افراد موجب می‌شود که حسابرسان امور محوله را اصولی‌تر انجام دهند و از رفتارهای غیرقیمم‌آبانه بپرهیزند.
- ۴) به منظور بهبود ساختار آموزش که به عنوان شرایط مداخله‌گر در الگوی پژوهش ارائه شده است، به موسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود که با ایجاد سازوکارهایی نظیر الزام به آموزش و انتقال تجربیات به همکاران و زبردستان جهت ارتقا در حرفه و برگزاری کارگاه‌های آموزشی مستمر اخلاق حرفه‌ای، بروز رفتار غیرقیمم‌آبانه را در بین حسابرسان کاهش دهند.
- ۵) با نظر به این که نارسایی در قوانین و استانداردهای حسابداری در رفتار غیرقیمم‌آبانه برخی حسابرسان نقش دارد؛ از این رو پیشنهاد می‌شود در خصوص رفع خلاهای مزبور، اقدامات لازم صورت گیرد.
- ۶) با توجه به این که بر اساس نتایج به دست آمده از پژوهش، عدم وجود نهادهای نظارتی مستقل از حرفه و عدم نظارت مستمر بر رفتار حسابرسان، از جمله مقوله مداخله‌گر موثر بر راهبردها شناسایی شده است؛ لذا پیشنهاد می‌شود نسبت به تشکیل نهادهای مستقل به عنوان نهادهای نظارت بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای اقدام شود.
- جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که الگوی به دست آمده در این پژوهش به صورت کمی مورد آزمون قرار گیرد.
- مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر، در خصوص رویکرد و روش پژوهش است. به علت این که در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد مطالعه در بستر خاص خود رخ می‌دهد؛ لذا امکان تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش را به سایر موقعیت‌ها، محدود می‌کند. با توجه به این که پژوهش‌های اندکی در خصوص قیمت‌مآبی انجام شده است و با نظر به این که در حوزه حسابرسی تاکنون پژوهشی به صورت خاص این موضوع را مورد بررسی قرار نداده است؛ لذا تدوین مبانی نظری جامع و کاملی که بتواند تمام جوانب موضوع را توصیف و تبیین نماید با دشواری‌هایی همراه بود. از طرف دیگر

به دلیل این که اکثر این پژوهش‌ها تنها به ارائه تعاریف، دیدگاه‌ها و استدلال‌های گوناگون اندیشمندان و صاحب‌نظران درباره قیمت‌مآبی پرداخته است؛ یافتن پیشینه پژوهش مناسب را با محدودیت مواجه نمود. از دیگر محدودیت‌های پژوهش، محدودیت زمانی مصاحبه‌شوندگان به دلیل مشغله کاری آن‌ها بود؛ به طوری که برخی از مصاحبه‌ها در زمان نسبتاً کوتاه‌تری و یا در دو بازه زمانی متفاوت انجام شد.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

بر خودمان لازم می‌دانیم از کلیه خبرگان و مشارکت‌کنندگان محترم که با صبر و شکیبایی سوال‌ها را در فرایند مصاحبه‌ها پاسخ دادند، قدردانی و تشکر نماییم. در راستای انجام ملاحظه‌های اخلاقی، نظیر توضیح هدف پژوهش و شیوه انجام آن، کسب رضایت شفاهی از مشارکت‌کنندگان جهت شرکت در مصاحبه، توجه به حریم خصوصی آن‌ها، داشتن حق انصراف از شرکت در پژوهش در هر زمان و اطمینان از محرمانه نگه‌داشتن اطلاعات مشارکت‌کنندگان از طریق اختصاص کد به جای ذکر اسامی صورت گرفت.

فهرست منابع

- احمدی، زانیار و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۳)، نقش هوش عاطفی، سازمانی و معنوی در قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان در موسسه‌های حسابرسی، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، سال سوم، شماره ۱، صص ۳۱-۵۰.
- اسلام پناه، مریم؛ شهبازی، شیرین؛ باقلی جواد. (۱۳۹۹)، رابطه جو اخلاقی سازمان و تصمیم‌گیری مدیران: آزمون نقش میانجی مدیریت دانش شخصی، اخلاق در علوم و فناوری، سال پانزدهم، شماره ۲، صص ۸۶-۹۲.
- آذر سعید، یاشار و رستمی، شعیب. (۱۴۰۲)، هوش مصنوعی و تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری و حسابرسی: تحلیل چالش‌های مربوط، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، سال دوم، شماره ۳، صص ۸۷-۱۱۴.
- بوسلیکی، حسین. (۱۴۰۰)، سواد رسانه‌ای از منظر قیمت‌مآبی آزادی‌خواهانه، فرهنگ و ارتباطات، سال پنجم، شماره ۲، صص ۹۲-۱۲۴.
- پاک نژاد، امین‌اله. (۱۳۹۷)، مبانی اسلامی پدرمآبی (پترنالیسم) قانونی با نگاهی به نظام حقوقی ایران، حقوق بشر و شهروندی، سال سوم، شماره ۲، صص ۱۸۱-۲۰۴.
- حاجیها زهره و راشکی گزنه، علی. (۱۳۹۶)، رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم‌گیری و رفتار مدیران، اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۲، صص ۱۵۵-۱۶۰.

- حساس یگانه، یحیی؛ خادم، حمید؛ مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۵)، رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای؛ تفاوت بین ذهنیت و عمل حساب‌رسان، اخلاق در علوم و فناوری، سال دوم، شماره ۱۱، صص ۶۲-۷۳.
- حیدری، وحید. (۱۳۹۸)، تحلیل نسبت پترنالیزم و تحدید حقوق و آزادی‌های شهروندان در نظام حقوقی ایران، حقوق بشر و شهروندی، سال چهارم، شماره ۱، صص ۴۱-۵۴.
- خوشبخت، اسماعیل؛ نائینی نقندری، امیرحسین؛ زینلی، حدیث. (۱۴۰۱)، دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداری و تقلب‌های گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۳، صص ۲۲۳-۲۵۴.
- رجب‌دردی، حسین؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت‌اله؛ امیری، علی. (۱۳۹۹)، شناسایی و بررسی اهمیت نظریه‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای، اخلاق در علوم و فناوری، سال پانزدهم، شماره ۲، صص ۳۷-۴۴.
- روزبخش، نجمه؛ گرگانلی دوجی، جمادوردی؛ خوزین، علی؛ بخاراییان خراسانی، مریم. (۱۴۰۱)، الگوی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان در ایران: با رویکرد نظریه داده بنیاد، حسابداری ارزشی و رفتاری، سال هفتم، شماره ۱۴، صص ۱۲۱-۱۶۸.
- سامانی، حسین؛ گلبابائی، سروش؛ برهانی، خاطره. (۱۴۰۱)، پیش‌بینی قیّم‌مآبی بر اساس مولفه‌های همدلی و سرایت رفتاری، پژوهش‌های روان‌شناسی اجتماعی، سال دوازدهم، شماره ۴۶، صص ۱۰۱-۱۲۲.
- سپاه منصور، مژگان و مهدوی نجم آبادی، زهرا. (۱۳۹۶)، مدل‌سازی معادلات ساختاری در بررسی ارتباط بین نوع‌دوستی و همدلی با گرایش به معنویت دانشجویان، پژوهش‌های روان‌شناسی اجتماعی، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۷۸-۵۹.
- صادقیان، مسعود؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸)، نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرس مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۹، صص ۴۳-۵۶.
- عباس زاده، محمد. (۱۳۹۱)، تاملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی، جامعه‌شناسی کاربردی، سال بیست و سوم، شماره ۱، صص ۱۹-۳۴.
- قربانی، محمدحسین؛ امیری مقدم، مرجان؛ زارعیان، حسین. (۱۳۹۸)، شناسایی و تدوین الگوی ارزش‌های اخلاقی در ورزش ایران، پژوهش در ورزش تربیتی، سال هفتم، شماره ۱۷، صص ۲۷۷-۳۰۴.

مران جوری، مهدی؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی، زهرا؛ رئیس زاده، سید محمد. (۱۳۹۶)، تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی، اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۳۲، صص ۹۹-۱۰۸.

نجفی توانا، علی و مصطفی زاده، فهیم. (۱۳۹۲)، جرم‌انگاری در نظام کیفری جمهوری اسلامی ایران، مطالعات فقه و حقوق اسلامی، سال پنجم، شماره ۸، صص ۱۴۹-۱۷۰.

نظام، حمیدرضا و رضایی، سعید. (۱۳۹۷)، طراحی برنامه مهارت‌های همدلی مبتنی بر شناخت اجتماعی و بررسی اثربخشی آن بر رفتار جامعه‌پسند کارکنان خدمات فرودگاهی، پژوهش‌های روان‌شناسی اجتماعی، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۱۳۱-۱۱۷.

نیک‌کار، جواد و نوروزی، فرزانه. (۱۳۹۴)، اخلاق حسابرسان و تاثیر بر اعتماد عمومی، حسابرس، شماره ۷۶، صص ۷۶-۷۰.

- Adafula, B., W. A. Atuilik, and J. K. Amoh. ۲۰۱۸. Protecting the questionably knowledgeable user of accounting information: a defence of paternalism in the accounting profession. *International Journal of Critical Accounting*, ۱۰(۲), ۱۵۲-۱۶۸.
- An, C. J. ۲۰۲۰. Participation, not Paternalism. *Moral Education, Normative Competence and the Child's Entry into the Moral Community. Educational Philosophy and Theory* ۵۲(۲): ۱۹۲-۲۰۵.
- Bengtson, A., and V. M. L. Pedersen. ۲۰۲۴. Affirmative Action, Paternalism, and Respect. *British Journal of Political Science*, ۵۴(۲), ۴۲۲-۴۳۶.
- Benzel, E. ۲۰۲۳. Paternalism Versus Shared Decision Making. *Journal of World Neurosurgery* ۱۷۴.
- Bertomeu, J. ۲۰۲۴. Disclosure Paternalism. *Journal of Accounting and Economics*, ۷۷(۲-۳), ۱۰۱۶۶۲.
- Cheetham, M., A. F. Pedroni, A. Antley, M. Slater, and L. Jäncke. ۲۰۰۹. Virtual milgram: Empathic concern or personal distress? Evidence from functional MRI and dispositional measures. *Frontiers in Human Neuroscience*, ۳, ۸۰۲.
- Creswell, J. W. ۲۰۰۰. *Educational Research Planning, Conducting and Evaluating qualitative and quantities research*, (۴۲۲-۴۴۳), upper saddle river NJ Pearson Education.
- Creswell, J.W. ۲۰۱۲. *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research*. ۴th Edition, Boston: Pearson Publication.
- Cristea, I. A., E. Legge, M. Proserpi, M. Guazzelli, D. David, and C. Gentili. ۲۰۱۴. Moderating effects of empathic concern and personal distress on the emotional reactions of disaster volunteers. *Disasters* ۳۸(۴): ۷۴۰-۷۵۲.

- Croce, M. ۲۰۱۸. Epistemic Paternalism and the Service Conception of Epistemic Authority. *Metaphilosophy* ۴۹(۳): ۳۰۵-۳۲۷.
- Davis, M. H. ۱۹۸۳. Measuring individual differences in empathy: Evidence for a multidimensional approach. *Journal of personality and social psychology*, ۴۴(۱), ۱۱۳-۱۲۶
- Enofe, A. O. N. Innocent Ukpebor, and N. Ogbomo. ۲۰۱۵. The Effect Of accounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism. *International of Advanced Academic Research* ۵(۶),
- Feinberg, J. ۱۹۷۱. Legal paternalism. *Canadian journal of philosophy*, ۱(۱), ۱۰۵-۱۲۴.
- Fernanda, F. and M. x. Muslichah. ۲۰۲۰. The effect of internal control, individual morality and ethical value on accounting fraud tendency. *Media Ekonomi dan Manajemen* ۳۵(۱).
- Fernández-Ballesteros, R., M. Sánchez-Izquierdo, R. Olmos, C. Huici, J. M. R. Casado, and A. C. Jentoft. ۲۰۱۹. Paternalism vs. autonomy: Are they alternative types of formal care? *Frontiers in Psychology*, ۱۰(JUN), ۱۴۶۰.
- Fienberg, J. (۱۹۸۴). *Harm to others; The Moral Limits to Criminal Law*; New York: Oxford University Press.
- Grill, K. ۲۰۱۲. Paternalism. *Encyclopedia of Applied Ethics*: ۳۵۹-۳۶۹.
- Guba, E. and Y. S. Limclon. ۱۹۹۴. Competing Paradigms in Qualitative Research. *Handbook of Qualitative Research* ۲(۱۰۵): ۱۶۳-۱۹۴.
- Gunasekaran A., and A. Spalanzani. ۲۰۱۲. Sustainability of manufacturing and services: Investigations for research and applications. *International Journal of Production Economics* ۱۴۰(۱):۳۵-۴۷.
- Hannikainen, I., G. Cabral, E. Machery, and N. Struchiner. ۲۰۱۷. A deterministic worldview promotes approval of state paternalism. *Journal of Experimental Social Psychology* ۷۰: ۲۵۱-۲۵۹.
- Johnson, B., and L. Christensen. ۲۰۰۸. *Educational research: Quantitative, qualitative and mixed approaches*. ۳rd Edition, Los Angeles: Sage Publication.
- Jones, T. M. ۱۹۹۱. Ethical Decision Making By Individuals in Orgainizations: an Issue-Contingent Model. *The Academy of Management Review* ۱۶(۲): ۳۶۶-۳۹۶.
- Kapeliushnikov, R. ۲۰۱۵. Behavioral Economics and the New Paternalism. *Russian Journal of Economic* ۱(۱): ۸۱-۱۰۷.
- Kiessling, L., S. Chowdhury, H. Schildberg-Hörisch, and M. Sutter ۲۰۲۱. Parental Paternalism and Patience. *SSRN Electronic Journal*. [https://doi.org/10,2139/ssrn.3767701](https://doi.org/10.2139/ssrn.3767701)

- Kim, H., and S. Han. ۲۰۱۸. Does personal distress enhance empathic interaction or block it? *Personality and Individual Differences* ۱۲۴: ۷۷-۸۳.
- Kiradoo, G. ۲۰۲۰. Ethics in Accounting: Analysis of current financial failures and role of accountant. *International Journal of Management* ۱۱ (۲): ۲۴۱-۲۴۷.
- Lu, C., C. Pen, and C. Tornig, ۲۰۱۹. The Effect of Personal Moral Philosophy on Perceived Moral Intensity in Hotel Industry. In *Innovative Mobile and Internet Services in Ubiquitous Computing. IMIS ۲۰۱۸. Advances in Intelligent Systems and Computing* (۷۷۳): ۷۶۵-۷۷۰.
- Martin, A., K. Lin, and K. R. Olson. ۲۰۱۶.). What You Want Versus What s Good for You: Paternalistic Motivation in Children s Helping Behavior *Child Development*, ۸۷(۶): ۱۷۳۹-۱۷۴۶.
- McPhail, K., and W. Diane. ۲۰۰۹. *Accounting and Business Ethics*. New York: Rutledge, (Chapters ۲&۵).
- Metwally M, and L. Gartzia. ۲۰۱۹. How ethical leadership shapes employees' readiness to change: The mediating role of an organizational culture of effectiveness. *Frontiers in Psychology* ۱۰: ۲۴۹۳.
- Rest, J. R. ۱۹۸۶. *Moral development: Advances in research and theory*. Praeger, New York.
- Roberts, R. W., and P. D. Dwyer. ۱۹۹۸. An analysis of materiality and reasonable assurance: Professional mystification and paternalism in auditing. *Journal of Business Ethics*, ۱۷(۵), ۵۶۹-۵۷۸.
- Savur, S., C. Provis, and H. Harris. ۲۰۱۸. Ethical Decision-Making in Australian SMEs : A Field Study. *Small Enterprise Research* ۲۵(۲): ۱۱۴-۱۳۶.
- Schouten, G. ۲۰۱۸. Paternalism and education. In *The Routledge Handbook of the Philosophy of Paternalism* ۳۳۶-۳۴۷
- Simm, K. ۲۰۲۱. Ethical decision-making in humanitarian medicine: how best to prepare?. *Disaster medicine and public health preparedness*: ۱-۵.
- Strauss, A., and J. Corbin. ۱۹۹۸. *Basics of qualitative research techniques*.
- Sun, L., S. Liu, and P. Chen. ۲۰۲۲. Does the Paternalism of Founder-Managers Improve Firm Innovation? Evidence from Chinese None-State owned Listed Firms. *Finance Research Letters*, ۴۹: ۱۰۳-۱۴۶.
- Tenbrunsel, A. E., and K. S. Crowe. ۲۰۰۸. Ethical Decision Making : Where We ' ve Been and Where We ' re Going. *The Academy of Management Annals* ۲(۱): ۵۴۵-۶۰۷.
- Thaler, R. H., and C. R. Sunstein. ۲۰۰۳. Libertarian paternalism. *American Economic Review* ۹۳(۲): ۱۷۵-۱۷۹.
- Tu, C. K., & Luo, B. (۲۰۲۰). Paternalistic leadership and pro-social rule breaking: The moderating roles of psychological empowerment and

leader-member exchange. *Human Systems Management*, ۳۹(۱), ۹۳-۱۰۳.

Zaki, J. ۲۰۲۰. Integrating empathy and interpersonal emotion regulation. In *Annual Review of Psychology* (Vol. ۷۱: ۵۱۷-۵۴۰).