

## رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی

یحیی حساس یگانه\*، احسان کاظم پور\*\*

تاریخ دریافت: ۹۲/۰۳/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۷/۰۲

### چکیده

با توجه رسوایی‌های اخیر موسسات حسابرسی و اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی در کشور ایران ضرورت توجه بیشتر به اخلاق جهت حفظ سلامت نظارت احساس می‌شود. از سوی دیگر، بررسی محدود صلاحیت اخلاقی در تحقیقات پیشین ایجاب می‌نمایند جهت بررسی ابعاد این مفهوم و تعمیم نتایج تحقیقات پیشین، تلاش پژوهشی متناسب با محیط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی کشور ایران صورت پذیرد. از این رو، هدف مقاله حاضر، بررسی رابطه بین حساسیت و قضاوت اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان است. داده‌های این پژوهش با طرح سناریو و توزیع پرسشنامه بین ۱۵۰ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران گردآوری و فرضیات تحقیق با استفاده از روش تجزیه و تحلیل واریانس و آزمون مقایسه میانگین بررسی شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهند حسابرسان ماهر حساسیت اخلاقی بیشتری نسبت به منافع افراد ذینفع به ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه‌ماهر تاثیر دارد.

**واژه‌های کلیدی:** مهارت حسابرس، حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، آگاهی از پیامد تصمیم، نیت

مدیران

طبقه‌بندی موضوعی: M42

### مقدمه

با توجه به تضاد منافع حاکم بر محیط حسابرسی و ماهیت مسائل موجود، حسابرسان باید از مهارت یا صلاحیت حرفه‌ای کافی برخوردار باشند. با این وجود، تعریف یکسان از ابعاد این مفهوم در ادبیات و تحقیقات پیشین وجود ندارد و ابعاد آن به فراخور مقتضیات زمان دستخوش تغییرات اساسی قرار گرفته است. بررسی سیر تطور تاریخی این مفهوم نیز حکایت از گسترش ابعاد آن به مفاهیمی مانند مهارت‌های ارتباطی، دانش مدیریت و پاسخ‌گویی دارد (پیچر، ۲۰۱۰؛ آکسندر، ۲۰۰۶). با این همه، در تحقیقات پیشین به صلاحیت اخلاقی که در استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای بعنوان یکی از عوامل کلیدی مهارت حسابرسان از آن یاد شده، کمتر بها داده شده است و بعد اخلاقی مهارت حسابرسان فقط به رعایت حداقل استانداردهای موجود در آیین رفتار حرفه‌ای محدود شده است (آکسندر، ۲۰۰۶؛ دیکرسیون، ۲۰۰۹).

### مروری بر ادبیات و پیشینه تحقیق

یکی از عوامل موثر بر صلاحیت اخلاقی، تصمیم‌گیری اخلاقی است که عبارت از بکارگیری اصول و موازین اخلاقی در ارزیابی صحت و درستی یک تصمیم یا رفتار است. عوامل موثر بر این فرآیند از دیرباز، مورد بحث و بررسی قرار گرفته و چندین نظریه و مدل در این زمینه ارائه شده است. مدل رست (۱۹۸۶)، مشهورترین آنها است که از منظر روانشناسی به تبیین این فرآیند پرداخته است. تصمیم‌گیری اخلاقی در این مدل چهار مرحله اساسی (حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، نیت و عمل) دارد. اولین مرحله آن، حساسیت اخلاقی است که عبارت از شناسایی بعد اخلاقی مشکلات تحت رسیدگی می‌باشد. این شناخت، پس از شناسایی منافع همه افراد ذینفع، آگاهی از اهداف، نیت و رفاه آن‌ها و بررسی تاثیر نتیجه حاصل از تصمیم بر منافع این افراد بدست می‌آید. دومین مرحله آن، قضاوت اخلاقی است که عبارت از ارزیابی عینی و منصفانه عملکرد دیگران است. جهت تصمیم‌گیری اخلاقی طبق مدل رست و براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید در هنگام رسیدگی و اظهار نظر منافع همه افراد ذینفع را به صورت عینی و منصفانه مدنظر قرار دهند. با این حال برخی از صاحب‌نظران معتقدند که حسابرسان به منافع صاحب‌کاران خود بیشتر از دیگران گرایش

دارند (دیکسون، ۲۰۰۹؛ انگرا، ۲۰۱۲). ولی نتایج تحقیقات پیشین حکایت از این دارد که هر چه سطح استدلال اخلاقی حسابرسان بالاتر باشد، توجه آن‌ها به منافع افراد ذینفع افزایش می‌یابد. از این رو، سطح استدلال اخلاقی بعنوان یکی از ابعاد مهارت حسابرسان در نظر گرفته شده است (پومن، ۱۹۹۵؛ لی، ۲۰۱۱). با توجه به اینکه استدلال اخلاقی یک از مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی است، مطالعه حاضر درصدد بررسی این مسئله است که آیا دو رکن دیگر تصمیم‌گیری اخلاقی (حساسیت و قضاوت اخلاقی حسابرسان) با مهارت حسابرسان رابطه معنادار دارند. در تحقیقات پیشین، حساسیت حسابرسان به منافع مدیران و همپژوهان خود، بعنوان جزئی از مهارت آنها مورد بررسی قرار گرفته است (آکسر، ۲۰۰۶). ولی، در این مقاله دامنه حساسیت اخلاقی به طیف گسترده‌ای از افراد ذینفع گسترش یافته است.

یکی از عوامل موثر در تصمیم‌گیری اخلاقی، درک مناسب از اهداف، نیات و منافع دیگران است. از این رو، بررسی اهداف، نیات و منافع مدیران در حسابرسی با توجه به تاثیری که در ارزیابی ریسک ذاتی و کشف تقلب و شناسایی فعالیت‌های غیرقانونی دارد (جونز، ۲۰۰۳) ضروری می‌باشد. با این وجود، یافته‌های تحقیقات پیشین در حسابرسی و روانشناسی نشان می‌دهند، ارزیابی دانش، عملکرد و نیات دیگران به ویژه نیات مدیران در هنگام وقوع تقلب و یا ارتکاب فعالیت‌های غیرقانونی، به سادگی امکان‌پذیر نیست (گودون، ۲۰۱۰). ولی، نتایج تحقیقات پیشین حکایت از این دارد که توجه مدیران و سرپرستان ارشد موسسات حسابرسی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، به صلاحیت و درستی مدیران بیشتر است (لی، ۲۰۱۲). به همین دلیل، این تحقیق درصدد بررسی آن است که آیا میزان حساسیت اخلاقی حسابرسان به نیات مدیران نیز بین حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر متفاوت می‌باشد.

همچنین براساس تعریف حساسیت اخلاقی در مدل رست و استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید ارزیابی دقیق و عینی از نیات افراد و عملکرد آنها داشته باشند و پس از گردآوری شواهد کافی و ارزیابی مناسب آن‌ها اظهارنظر نمایند. با این حال، نتایج تحقیقات پیشین در روانشناسی نشان می‌دهند آگاهی از پیامد تصمیم بر نحوه ارزیابی افراد از موضوع تحت رسیدگی موثر است (ناسا، ۲۰۱۳). آگاهی از پیامد تصمیم یک حالت احساسی است که بر انتظار افراد از احتمال وقوع یک رویداد پس از آگاهی از نتیجه واقعی کار تاثیر می‌گذارد. به ویژه هنگامی که افراد دانش کمتری از موضوع تحت رسیدگی دارند، نتیجه مطلوب یا نامطلوب کار را

بعنوان ملاکی از کیفیت کار انجام شده، می‌دانند و در صورت وقوع پیامد نامطلوب، کیفیت کار را کمتر از میزان واقع ارزیابی می‌کنند. بعنوان مثال، پس از وقوع تقلب، نگرش قضات به عملکرد حسابرس نامطلوب بوده و حسابرس را بدلیل اهمال در رسیدگی مورد شماتت قرار می‌دهند، در حالی که در واقع ممکن است کیفیت حسابرسی مطلوب باشد (ناسا، ۲۰۱۳). آگاهی از پیامد تصمیم ممکن است بر فرآیند حسابرسی و ارزیابی حسابرسان موثر باشد. بنحوی که حسابرس در صورت وجود پیامد نامطلوب، شواهد و مدارک موجود را بنحوی ارزیابی نماید که در راستای نتیجه مطلوب یا نامطلوب موضوع تحت رسیدگی باشد. نتایج و تحقیقات پیشین نیز حکایت از این دارد که آگاهی از پیامد تصمیم بر سوگیری حسابرسان تاثیرگذار است (اندرسون، ۲۰۱۱). با این حال، نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهند که امکان سوگیری در قضاوت حسابرسان ماهر کمتر است (لی، ۲۰۱۱؛ اکسر، ۲۰۰۶). بنابراین در این مقاله درصدد بررسی این مسئله هستیم که آیا آگاهی از پیامد تصمیم بر حساسیت و قضاوت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر تاثیر گذار است؟

با وجود اینکه جهت بررسی عملکرد همپیشگان و ارزیابی قصور آنها، حرفه حسابرسی یک فرآیند منظم و مدون دارد. ولی، نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که آگاهی از پیامد تصمیم نه تنها بر ارزیابی قضات از عملکرد حسابرس تاثیر گذار است. بلکه بر ارزیابی حسابرسان نیز با وجود آگاهی بیشتر از استانداردهای حسابرسی تاثیر گذار است (امی، ۲۰۰۲؛ داح، ۲۰۰۹). اگرچه برای کاهش این تاثیر، استراتژی‌های متعددی در حرفه تدوین شده است. ولی این ابزارها به صورت کامل قادر به حذف این تاثیر نیستند و آگاهی از پیامد مطلوب یا نامطلوب تصمیم می‌تواند بر قضاوت حسابرسان در حسابرسی یا بررسی همپیشگان تاثیر گذارد. بنحوی که حسابرسان شرایط موجود را کمتر یا بیشتر از حد معمول مناسب یا نامناسب ارزیابی نمایند (اکسر، ۲۰۰۶). با این حال، نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهند که حسابرسان ماهر کمتر تحت تاثیر پیامد تصمیم قرار می‌گیرند و تا اندازه‌ای ضعف و ناکارایی این استراتژی‌ها را جبران می‌نمایند (لی، ۲۰۱۲؛ اکسر، ۲۰۰۶). از سوی دیگر، هدف غائی از بررسی همپیشگان، ارزیابی نحوه قضاوت حسابرس و تعیین خسارات احتمالی و تنبیه‌های انتظامی است. با این حال در تحقیقات پیشین تاثیر آگاهی از پیامد تصمیم در تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط حسابرسان به صورت محدود مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اینکه تحقیقات پیشین نشان

می‌دهند که حساب‌برسان ماهر در قضاوت سوگیری کمتری دارند (لی، ۲۰۱۲؛ اکسسر، ۲۰۰۶). در این تحقیق درصدد بررسی این موضوع هستیم که آیا در تعیین تنبیه‌های انتظامی بعنوان بخشی از بررسی همپیشگان، حساب‌برسان ماهر سوگیری کمتری دارند و آیا آگاهی از پیامد تصمیم بر نحوه انتخاب تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط حساب‌برسان ماهر و نیمه‌ماهر تاثیرگذار است؟

لی (۲۰۱۱) به بررسی رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حساب‌برسان پرداخته است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد حساب‌برسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوءگیری کمتری نسبت به منافع صاحب کاران خود دارند و در هنگام رسیدگی منافع همه افراد را مورد توجه قرار می‌دهند.

آکسر (۲۰۰۶) تاثیر آگاهی از نتیجه تصمیم و نيات مديران را بر حساسيت اخلاقي حساب‌برسان مورد بررسی قرار داده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حساسیت اخلاقی حساب‌برسان ماهر بیشتر از حساب‌برسان نیمه‌ماهر است و فقط حساسیت اخلاقی حساب‌برسان نیمه‌ماهر تحت تاثیر آگاهی از نتیجه تصمیم قرار دارد. همچنین نتایج این تحقیق نشان می‌دهد حساسیت اخلاقی حساب‌برسان نیمه‌ماهر در صورت تحریف عمدی صورتهای مالی توسط مدیران، بیشتر از حساب‌برسان ماهر و در صورت تحریف سهوی، کمتر از حساب‌برسان ماهر است.

مهرانی و همپژوهان (۱۳۹۰) به بررسی رابطه عوامل موثر بر تصمیم‌های اخلاقی حسابداران رسمی پرداخته‌اند که نتایج این بررسی نشان می‌دهد ویژگی‌های فردی حساب‌برس، ویژگی‌های سازمان حساب‌برسی‌کننده و ویژگی‌های کار حساب‌برسی از عواملی هستند که بر تصمیمات اخلاقی حساب‌برسان تاثیر گذارند.

مهدیه و سنگری (۱۳۸۷)، به بررسی عوامل موثر بر بروز رفتار اخلاقی در محیط کار پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد ویژگی‌های فردی، بیشترین تاثیر را بر بروز رفتار غیر اخلاقی دارد و روابط و تعامل میان افراد، کمترین درجه تاثیرگذاری را دارد.

مقصودی و یگانه (1389)، تاثیر تجربه و آیین رفتار حرفه‌ای را بر قضاوت حساب‌برسان بررسی نموده‌اند که نتایج این بررسی نشان می‌دهد، تجربه و آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت حساب‌برسان تاثیر گذارند.

## روش‌شناسی پژوهش

با توجه به هدف این مطالعه که بررسی رابطه بین حساسیت و قضاوت اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان، نیت مدیران و آگاهی از پیامد تصمیم است، تحقیق حاضر از نوع تحقیقات پیمایشی است. داده‌های این پژوهش، با استفاده از پرسشنامه و طرح یک سناریو جمع‌آوری شده است. شایان ذکر است پرسشنامه و سناریو این تحقیق با اخذ نظر از صاحب‌نظران و متناسب با محیط و استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای کشورمان طراحی و سپس با استفاده از تحقیقات خارج از کشور تکمیل شده است و اعتبار آن از جنبه‌های قابلیت اطمینان روایی و محتوایی مورد آزمون و تایید قرار گرفته است. جامعه آماری این تحقیق حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند (تعداد اعضای جامعه، ۱۸۰۴ نفر) که طبق فرمول‌های آماری ۱۵۰ نفر از این اعضای جامعه به صورت تصادفی انتخاب و پرسشنامه بین آن‌ها توزیع شده است. در مجموع ۱۱۰ نفر به پرسشنامه‌ها پاسخ داده که از این تعداد ۹۶ پرسشنامه قابل استفاده بود. همچنین با توجه به اینکه داده‌های تحقیق حاضر از نوع کیفی هستند، جهت آزمون فرضیات تحقیق، از روش تحلیل واریانس کروسکال‌والیس استفاده شده است. این روش برای مقایسه میانگین بیش از دو گروه استفاده می‌شود. با توجه به اینکه نتایج این روش فقط به اختلاف موجود بین میانگین گروه‌ها اشاره می‌نماید، جهت تعیین گروه یا گروه‌هایی که دارای اختلاف معنادار از نظر آماری هستند، از آزمون یومن‌ویتنی استفاده شده است.

در پژوهش‌های اخلاقی به منظور جمع‌آوری داده‌های تحقیق از پرسشنامه استفاده می‌شود. در این پرسشنامه‌ها، یک یا چند موضوع مطرح در اخلاق حرفه‌ای در قالب سناریو به پاسخ‌دهندگان ارائه و سپس نظر آن‌ها در خصوص تأثیری که هر موضوع بر متغیرهای تحقیق دارد، جويا می‌شوند. این سناریوها دارای بار اخلاقی هستند و هیچ‌گونه راه حل مشخص ندارند (اکسر، ۲۰۰۶ و دیکرسون، ۲۰۰۹). در این تحقیق نیز یک سناریو به پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. در این سناریو، یک موسسه حسابرسی صورت‌های مالی دو شرکت "الف" و "ب" را که دارای رابطه تجاری قابل ملاحظه‌ای هستند، مورد بررسی قرار داده است. نتایج بررسی اسناد و مدارک مالی شرکت "ب" نشان می‌دهد که این شرکت قرارداد فی مابین را نقض و ارزش دارایی‌های در جریان ساخت برای شرکت "الف" را بیش از حد واقع گزارش

نموده است. ولی موسسه حسابرسی برای هر دو شرکت، گزارش مقبول صادر نموده است. پاسخ‌دهندگان باید این سناریو را مطالعه، افراد ذینفع در هر شرکت را شناسایی و نظر خود را در خصوص نیات مدیران، انتخاب راه حل برای حسابرس و تنبیه‌های انتظامی ارایه نمایند. جهت تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق نیز با توجه به مبانی نظری آن‌ها، گویه‌های مرتبلی در پرسشنامه به شرح زیر در نظر گرفته شده است.

حساسیت اخلاقی (متغیر وابسته): عبارت از شناسایی بعد اخلاقی مشکلات تحت رسیدگی است. این شناخت پس از بررسی شرایط موضوع، شناسایی افراد ذینفع و بررسی تاثیر موضوع تحت رسیدگی بر رفاه دیگران حاصل می‌شود. در این تحقیق جهت اندازه‌گیری این متغیر از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده با توجه به موضوع سناریو و ارزیابی خود از نحوه صدور گزارش حسابرسی، افرادی را که موضوع مطرح در سناریو بر منافع آنها تاثیر می‌گذارد، را با ذکر دلیل مشخص نمایند. از این رو، ملاک حساسیت اخلاقی تعداد افرادی است که پاسخ‌دهندگان بعنوان افراد تحت تاثیر، شناسایی نموده‌اند.

قضای اخلاقی (ارزیابی عملکرد همیشگان و تعیین تنبیه‌های انتظامی) - متغیر وابسته

جهت اندازه‌گیری این متغیر از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده تا نظر خود را در خصوص مناسب بودن صدور گزارش مقبول برای هر یک از شرکت‌های مطرح در سناریو (الف و ب)، در قالب مقیاس لیکرت (خیلی نامناسب تا خیلی مناسب) بیان نمایند که متناسب با انتخاب آن‌ها، امتیاز ۱ تا ۵ به آن‌ها تعلق می‌گیرد. همچنین جهت اندازه‌گیری نحوه تنبیه‌های انتظامی از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده از بین ۵ تنبیه انتظامی مرسوم در آیین رفتار حرفه‌ای (اخطار با درج در پرونده، توبیخ با درج در پرونده، ممنوعیت از پذیرش کار جدید برای مدت معین، تعلیق عضویت تا یکسال و لغو عنوان حسابدار رسمی) یک گزینه را برای حساب‌برسان مطرح در سناریو انتخاب یا عملکرد موسسه حسابرسی را تایید نمایند که با توجه به انتخاب آن‌ها، امتیاز ۱ تا ۶ به پاسخ تعلق خواهد گرفت.

میزان مهارت حسابرس (متغیر مستقل): به طور کلی در این تحقیق جهت اندازه‌گیری این متغیر ابتدا حسابداران رسمی که سابقه کاری آن‌ها بیش از ۱۵ سال باشند، به عنوان حساب‌برسان ماهر در نظر گرفته شده‌اند. سپس، بر اساس سمت شغلی، مدت زمان ارتقا و وقفه در سمت فعلی و میانگین ارزیابی عملکرد آن‌ها در سه سال گذشته، اصلاحاتی در گروه مذکور بعمل آمده و برخی از این افراد بعنوان حسابرس

نیمه‌ماهر طبقه‌بندی شده‌اند و بالعکس. شایان ذکر است تعداد حسابرسان ماهر ۴۵ نفر و حسابرسان نیمه‌ماهر ۵۱ نفر می‌باشد.

نیات مدیران (متغیر مستقل): برای سنجش نیات مدیران از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده تا نظر خود درباره انگیزه مدیران از تحریف صورتهای مالی در سناریو را بیان نمایند. ممکن است صورت‌های مالی توسط مدیران به طور سهوی یا عمدی تحریف شده باشد. پاسخ‌دهندگان می‌بایست نظر خود را در خصوص نیات مدیران را با انتخاب یک گزینه از بین اعداد یک تا نه بیان نمایند. هرچه عدد انتخاب شده به نه نزدیکتر باشد، نشان می‌دهد که هدف مدیران از تحریف صورتهای مالی متقلبانه و از روی عمد صورت پذیرفته است.

آگاهی از پیامد تصمیم (متغیر مستقل): برای اندازه‌گیری این متغیر از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده تا نظر خود را در خصوص پیامد مطلوب یا نامطلوبی که صدور گزارش مقبول توسط موسسه حسابرسی مورد اشاره در سناریو به همراه دارد، بیان نمایند. شایان ذکر است پیامد تصمیم نامطلوب، پیامدی است که به اقامه دعوی حقوقی علیه موسسه حسابرسی ختم یا موجب اعمال تنبیه‌های انتظامی برای موسسه حسابرسی گردد. پاسخ‌دهندگان می‌بایست با انتخاب یک گزینه از بین اعداد یک تا نه (مقیاس لیکرت) نظر خود را بیان نمایند. در صورتی که عدد انتخاب شده به عدد نه نزدیکتر باشد، نشان می‌دهد که پیامد صدور گزارش مقبول برای موسسه حسابرسی نامطلوب است.

### فرضیات تحقیق

با توجه به مبانی نظری مطالعه حاضر، فرضیات زیر صورت‌بندی شد:

**فرضیه اول:** بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در صورت آگاهی از پیامد تصمیم، اختلاف معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر بر حسب نیات مدیران، اختلاف معناداری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** بین ارزیابی همیشگان توسط حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در صورت آگاهی از نتیجه تصمیم، اختلاف معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در صورت آگاهی از نتیجه تصمیم، اختلاف معناداری وجود دارد.

### یافته‌های تحقیق

نتایج آمار توصیفی حساسیت اخلاقی نشان می‌دهد، سهامداران، مدیران، عرضه‌کنندگان، کارکنان شرکت و موسسات حسابرسی، موسسات اعتباری، مشتریان، جامعه و دولت از جمله افرادی هستند که توسط پاسخ‌دهندگان بعنوان افراد ذینفع شناسایی شده‌اند. بیشترین فراوانی نسبی مربوط به سهامداران و موسسات اعتباری می‌باشد. زیرا این افراد منابع مالی شرکت را تامین و به حسابرسان نزدیک‌ترند. نتایج آمار توصیفی این متغیر بر حسب آگاهی از پیامد تصمیم و نیت مدیران در نگاره (۱) نشان داده شده است. این جدول میانگین فراوانی افراد ذینفعی را نشان می‌دهد که حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر بعنوان افراد تحت تاثیر در دو شرکت مطرح در سناریو شناسایی نموده‌اند.

#### نگاره (۱): میانگین حساسیت اخلاقی حسابرسان بر حسب پیامد تصمیم و نیت مدیران

جمع	نیت مدیران		جمع	پیامد تصمیم حسابرس		مهارت
	عمدی	سهوی		نامطلوب	مطلوب	
۷/۵۱	۷/۸۲	۷/۱۴	۷/۶۵	۷/۷۸	۷/۵۳	ماهر
N=۴۵	N=۲۰	N=۲۰	N=۴۵	N=۲۲	N=۲۳	
۶/۴۹	۷/۶	۵/۳۵	۶/۵۹	۷/۵۸	۵/۷۸	نیمه‌ماهر
N=۵۱	N=۲۶	N=۲۶	N=۵۱	N=۲۳	N=۲۸	
	۷/۷۰	۶/۱۴		۷/۶۷	۶/۵۶	جمع

آزمون فرضیه اول: نتایج آزمون آماری این فرضیه با روش کروسکال‌والیس نشان می‌دهد (نگاره (۲))، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر از نظر آماری اختلاف معنادار وجود دارد. زیرا، سطح معناداری آماره متغیر "مهارت\*نتیجه" در این حالت، کمتر از ۵ درصد است. همچنین مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر با آزمون یومن ویتنی حکایت از این دارد که در صورت وجود پیامد مطلوب، بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر (۷/۵۳) و نیمه‌ماهر (۵/۷۸) اختلاف معنادار از نظر آماری وجود دارد. زیرا سطح معناداری آماره آزمون مذکور در این حالت کمتر از ۵ درصد است.

ولی در صورت وجود پیامد نامطلوب، بین حساسیت اخلاقی آن‌ها اختلاف معنادار وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره آزمون مذکور در این حالت بیشتر از ۵ درصد است.

بطور کلی نتایج آمار توصیفی و استنباطی این فرضیه در نگاره (۱) و (۲) نشان می‌دهد که بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر اختلاف معنادار وجود دارد و حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است. همچنین نتایج حکایت از این دارد که آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه‌ماهر، تاثیر دارد. زیرا حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه‌ماهر در حالت دوم (پیامد نامطلوب) به مراتب بیشتر از حالت اول (پیامد مطلوب) است. ولی، بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر در این حالات اختلاف معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود. همچنین لی (۲۰۱۱) و اکسر (۲۰۰۶) نیز دریافتند که حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیشتر از حسابرسان نیمه‌ماهر است و تاثیر آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه‌ماهر تاثیر دارد. در تحقیقات پیشین حساسیت اخلاقی حسابرسان به منافع گروه محدودی از افراد ذینفع مانند صاحب کاران و مدیران مورد بررسی قرار گرفته است. ولی در این تحقیق حساسیت اخلاقی حسابرسان در طیف گسترده‌ای از افراد ذینفع بررسی شده است که نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان ماهر به منافع طیف وسیعی از افراد ذینفع حساسیت دارند.

#### نگاره (۲): مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی بر حسب پیامد تصمیم و نیت مدیران

شرح	مجدور مربعات	p-value
نتیجه تصمیم	۳۰/۷۳	۰/۰۳
نیت مدیران	۲۷/۰۱۰	۰/۰۰۲
مهارت	۱۰/۴۸	۰/۳۱۳
مهارت * نیت	۲۹/۹۱	۰/۰۱
مهارت * نتیجه	۳۶/۰۱	۰/۰۳۵
مهارت * نتیجه * نیت	۳۷/۳۴	۰/۰۴۲
مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر		
پیامد مطلوب	۱۹	۰/۰۳۸
پیامد نامطلوب	۳۵	۰/۰۹۵

آزمون فرضیه دوم: نتایج آزمون آماری این فرضیه با روش کروسکال والیس نشان می‌دهد (نگاره (۲))، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر بر حسب نیت مدیران اختلاف معنادار از نظر آماری وجود دارد. زیرا، سطح معناداری آماره متغیر "مهارت\* نیت" در این حالت، کمتر از ۵ درصد است. همچنین نتایج آزمون آماری یومن ویتنی (نگاره (۳)) حکایت از این دارد که در صورت تحریف سهوی صورت‌های مالی، حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر (۷/۱۴) بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر (۵/۳۵) است و این اختلاف از نظر آماری معنادار است. زیرا سطح معناداری آماره آزمون مذکور در این حالت کمتر از ۵ درصد است. ولی در صورت تحریف عمدی، سطح معناداری آماره مذکور بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین اختلاف معناداری بین حساسیت اخلاقی آنها (۷/۸۲ و ۷/۶) وجود ندارد.

### نگاره (۳): مقایسه میانگین حساسیت اخلاقی حسابرسان بر اساس نیت مدیران

سطح معناداری	آماره	
۰/۰۰۶	۲۴/۵	نیات سهوی
۰/۳۳۸	۴۲	نیات عمدی

نتایج این فرضیه در نگاره (۱) و (۲) نشان می‌دهد بطور کلی حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر به نیت مدیران بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است و حساسیت اخلاقی آن‌ها، در صورت تحریف سهوی صورتهای مالی، بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است و در صورت تحریف عمدی، اختلاف معناداری با حسابرسان نیمه ماهر ندارد. بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید می‌شود. زیرا بر اساس مبانی نظری و مدل جونز (۲۰۰۳) انتظار می‌رود که حسابرسان ماهر با توجه به مسوولیت‌شان در صدور گزارش حسابرسی به منافع مدیران توجه بیشتری نمایند. از سوی دیگر، طبق مدل جونز (۲۰۰۳) انتظار می‌رود افراد توجه بیشتری به موضوع‌هایی نمایند که دامنه ضرر و زیان آن زیاد باشد. با توجه به تاثیر مستقیم و قابل ملاحظه نیت عمدی مدیران بر ارزیابی ریسک حسابرسی، زمان بندی اجرای کار و به طور کلی کیفیت حسابرسی واکنش یکسان حسابرسان ماهر و نیمه ماهر به نیت عمدی مدیران به نظر منطقی می‌آید. با این وجود، اکسر (۲۰۰۶) دریافت حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در صورت تحریف عمدی

صورت‌های مالی، بیشتر از حسابرسان ماهر و در صورت تحریف سهوی، کمتر از حسابرسان ماهر است.

آزمون فرضیه سوم: نتایج آمار توصیفی میانگین ارزیابی پاسخ‌دهندگان از مناسب بودن گزارشی که حسابرسان برای شرکت الف و ب صادر نموده‌اند، در نگاره (۴) نشان داده شده است.

#### نگاره (۴): آمار توصیفی میانگین ارزیابی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر بر حسب پیامد

##### تصمیم

شرکت	مهارت	پیامد تصمیم مطلوب		پیامد تصمیم نامطلوب		جمع
الف	ماهر	۲/۸۰	N=۲۸	۳/۵	N=۱۷	۳/۰۶
	نیمه‌ماهر	۲/۷۸	N=۲۵	۴	N=۲۶	۳/۴۰
ب	ماهر	۳/۶۴	N=۲۴	۴/۰۸	N=۲۱	۳/۸۴
	نیمه‌ماهر	۳/۰۶	N=۱۷	۴/۳۷	N=۳۴	۳/۹۳

نتایج آزمون این فرضیه با روش کروسکال‌والیس در نگاره (۵) نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین ارزیابی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در شرکت "الف" اختلاف معناداری از نظر آماری وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره متغیر "مهارت\*نتیجه" در این حالت بیشتر از ۵ درصد است. تجزیه و تحلیل بیشتر نتایج آماری شرکت "الف" با آزمون یومن‌ویتنی در نگاره (۵) نشان می‌دهد در صورت وجود پیامد مطلوب یا نامطلوب، بین ارزیابی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر اختلاف معناداری از نظر آماری وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره آزمون مذکور در این حالت بیشتر از ۵ درصد است. همچنین نتایج آزمون فرضیه فوق در شرکت "ب" نیز نشان می‌دهد بین ارزیابی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در شرکت "ب" از نظر آماری اختلاف معناداری وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره متغیر "مهارت\*نتیجه" در این حالت بیشتر از ۵ درصد است. تجزیه و تحلیل نتایج آماری شرکت "ب" نیز با آزمون یومن‌ویتنی نشان می‌دهد که بین ارزیابی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در صورت وجود پیامد مطلوب یا نامطلوب، اختلاف معناداری از نظر آماری وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره آزمون مذکور در این حالت بیشتر از ۵ درصد است.

نگاره (۵): مقایسه میانگین ارزیابی همپیشگان برای حسابرسان شرکت‌های "الف" و "ب"

شرکت ب		شرکت الف		شرح متغیر
p-value	مجدور	p-value	مجدور مربعات	
۰/۰۲۴	۱۱/۲۱	۰/۳۴۴	۳/۳۲۸	نتیجه تصمیم
۰/۰۰۳	۱۵/۶	۰/۰۰۳	۱۳/۹۲	نیات مدیران
۰/۰۲۵	۱۱	۰/۵۶۷	۲/۰۲	مهارت
۰/۰۶۴	۸/۸۹	۰/۰۰۲	۱۴/۷	مهارت*نیات
۰/۲۰۳	۵/۹۵	۰/۲۰۹	۴/۵	مهارت*نتیجه
۰/۰۱۹	۱۱/۸۳	۰/۰۱۹	۹/۹۶۱	مهارت*نتیجه*نیات
مقایسه میانگین ارزیابی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر با آزمون یو من ویتنی				
۰/۱۵۵	۷۴/۵	۰/۹۴۳	۱۰۳/۵	پیامد مطلوب
۰/۴۳۳	۳۹/۵	۰/۴۱۱	۳۸	پیامد نامطلوب

جهت بررسی تکمیلی این فرضیه از پاسخ‌دهندگان درخواست گردید از بین چهار گزینه پیشنهادی برای شرکت "الف" (صدور گزارش مقبول بدون اشاره به استفاده از اطلاعات شرکت ب، حذف اضافه ارزش به اقل بهای تمام‌شده یا بازار بدون ذکر دلیل، تشریح نحوه قیمت‌گذاری شرکت ب و حذف اضافه ارزش، استعفا از کار حسابرسی) و پنج گزینه پیشنهادی برای شرکت "ب" (صدور گزارش مقبول، رایه گزارش مشروط نسبت به درآمد، در نظر گرفتن ذخیره، استعفا از کار حسابرسی و گزارش به مقامات ذیصلاح قانونی) یک راه‌حل برای هر شرکت انتخاب و به مدیران موسسه حسابرسی مسوول رسیدگی پیشنهاد نماید. گزینه‌هایی که توسط پاسخ‌دهندگان انتخاب شده، در نگاره (۶) نشان داده شده است. همانطوریکه ملاحظه می‌گردد اغلب حسابرسان نیمه‌ماهر، گزینه اول (صدور گزارش مقبول بدون اشاره به استفاده از اطلاعات شرکت ب) را برای شرکت "الف" و گزینه چهارم (استعفا از کار) را برای شرکت "ب" انتخاب نموده‌اند. در حالی که اغلب حسابرسان ماهر گزینه سوم (تشریح نحوه قیمت‌گذاری انجام شده توسط شرکت ب و حذف اضافه ارزش) را برای شرکت "الف" و گزینه اول و چهارم (صدور گزارش مقبول- استعفا از کار حسابرسی) را برای شرکت "ب" انتخاب نموده‌اند که نتایج آماری گویای آن است که بین نحوه انتخاب هریک از این گروه‌ها در شرکت "الف" و "ب" اختلاف آماری معناداری وجود ندارد.

## نگاره (۶): فراوانی نسبی انتخاب راه حل توسط حسابرسان

گزینه ۵	گزینه ۴	گزینه ۳	گزینه ۲	گزینه ۱	مهارت	شرکت
	٪۴	٪۵۸	٪۸	٪۳۰	ماهر	الف
	٪۱۵	٪۲۴	٪۹	٪۵۲	نیمه ماهر	
٪۵	٪۲۹	٪۱۴	٪۲۳	٪۲۹	ماهر	ب
٪۴	٪۵۶		٪۲۸	٪۱۲	نیمه ماهر	

آزمون فرضیه چهارم: جهت آزمون این فرضیه از پاسخ‌دهندگان در خواست گردیده یا عملکرد موسسه حسابرسی مطرح در سناریو را تایید (گزینه ۱) و یا از بین ۵ تنبیه انتظامی مرسوم در آیین رفتار حرفه‌ای (اخطار با درج در پرونده (گزینه ۲)، توبیخ با درج در پرونده (گزینه ۳)، ممنوعیت از پذیرش کار جدید برای مدت معین (گزینه ۴)، تعلیق عضویت تا یکسال (گزینه ۵) و لغو عنوان حسابدار رسمی (گزینه ۶) یک گزینه را برای حسابرسان مطرح در سناریو انتخاب یا عملکرد موسسه حسابرسی را تایید نمایند (گزینه ۶) که آمار توصیفی نحوه انتخاب آنها در نگاره (۷) نمایش داده شده است:

نتایج آزمون این فرضیه در شرکت "الف" که با روش کروسکال والیس انجام شده (نگاره (۸))، حکایت از این دارد که بین نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر اختلاف معناداری از نظر آماری وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره متغیر "مهارت\*نتیجه" بیشتر از ۵ درصد است. ولی بین نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در شرکت "ب"، اختلاف معنادار از نظر آماری وجود دارد. زیرا، سطح معناداری آماره متغیر "مهارت\*نتیجه" در این حالت کمتر از ۵ درصد است. تحلیل بیشتر نتایج آماری شرکت "الف" و "ب" با آزمون یومن ویتنی نیز نشان می‌دهد در صورت وجود پیامد مطلوب یا نامطلوب، بین نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر، اختلاف معناداری از نظر آماری وجود ندارد. زیرا، سطح معناداری آماره آزمون مذکور در صورت وجود پیامد مطلوب یا نامطلوب بیشتر از ۵ درصد است.

نتایج آزمون فرضیه سوم و چهارم تحقیق نشان می‌دهد بطور کلی بین حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در ارزیابی همپیشگان و تعیین تنبیه‌های انتظامی اختلاف معنادار وجود ندارد. بنابراین فرضیه سوم و چهارم تحقیق رد می‌شود. همچنین این نتایج گویای آن هستند که آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر نحوه انتخاب تنبیه‌های انتظامی توسط حسابرسان ماهر تاثیر دارد. زیرا، بین نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط

حسابرسان نیمه ماهر در صورت وجود پیامد مطلوب و نامطلوب، اختلاف معناداری از نظر آماری وجود دارد و حسابرسان نیمه‌ماهر هنگامی که پیامد تصمیم برای موسسه حسابرسی مطلوب نیست، تنبیه‌های شدیدتری را انتخاب نموده‌اند. در همین راستا، لی (۲۰۱۱) دریافت که بین قضاوت حسابرسان ماهر و نیمه ماهر اختلاف معنادار وجود دارد و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر قضاوت حسابرسان نیمه ماهر تاثیر دارد. به نظر می‌رسد از آنجایی که در محیط کشور ایران دعوی حقوقی آشکاری علیه موسسات حسابرسی اقامه نشده، حسابرسان ماهر مسوولیتی کمتری برای خود قائل هستند. از این رو، به نظر می‌رسد یکی از دلایلی که قضاوت حسابرسان ماهر با حسابرسان نیمه ماهر اختلاف معنادار ندارد، همین است.

#### نگاره (۷): میانگین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان بر حسب پیامد تصمیم

جمع	پیامد تصمیم نامطلوب		پیامد تصمیم مطلوب		مهارت	شرکت
	N	میانگین	N	میانگین		
۲/۵۱۵	N=۲۴	۲/۷۵	N=۲۴	۲/۲۸	ماهر	الف
۲/۸۸	N=۳۳	۳/۵	N=۳۳	۲/۲۶	نیمه ماهر	
۳/۱۸	N=۲۴	۳/۵۸	N=۲۴	۲/۷۸	ماهر	ب
۲/۹۶۵	N=۲۱	۸۷/۳	N=۲۱	۲/۰۶	نیمه ماهر	

#### نگاره (۸): مقایسه میانگین تنبیه‌های انتظامی برای حسابرسان شرکت "الف" و "ب"

شرکت ب		شرکت الف		شرح
p-value	مجذور مربعات	p-value	مجذور مربعات	
۰/۰۰۱	۲۱/۲۳۵	۰/۱۶۶	۹/۸۸۳	نتیجه تصمیم
۰/۰۰۱	۲۰/۵۰۵	۰/۲۲۰	۹/۵۹	نیات مدیران
۰/۲۵۶	۶/۵۵۹	۰/۰۲۳	۱۳/۰۷۰	مهارت
۰/۰۰۱	۲۰/۴	۰/۲۳۸	۶/۷۷۲	مهارت * نیات
۰/۰۰۲	۱۸/۶۹۵	۰/۱۶۳	۷/۸۸۷	مهارت * نتیجه
۰/۰۰۱	۲۱/۷۰۱	۰/۱۹۷	۷/۳۲۷	مهارت * نتیجه * نیات
مقایسه میانگین حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر با آزمون یومن ویتنی				
۰/۲۸۴	۸۱/۵	۰/۶۴۸	۹۵	پیامد مطلوب
۰/۹۰۶	۴۶/۵	۰/۳۰۵	۳۵	پیامد نامطلوب

### نتیجه گیری

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین حساسیت و قضاوت اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان است. نتایج این بررسی نشان می‌دهد به طور کلی حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است و در هنگام صدور گزارش حسابرسی، به منافع همه افراد ذینفع توجه می‌نمایند که این نتایج با تحقیق اکسندر (۲۰۰۶) و لی (۲۰۱۱) همسو است. همچنین طبق مبانی نظری انتظار می‌رود با توجه به مسوولیت حسابرسان ماهر در موسسات حسابرسی، آنها حساسیت خاصی به نیات مدیران داشته باشند. زیرا این نیات بر ارزیابی ریسک و کیفیت حسابرسی، تاثیر دارد همچنین با توجه به اینکه تحریف عمدی صورت‌های مالی توسط مدیران به شدت بر ارزیابی ریسک حسابرسی، زمان‌بندی اجرای کار و کیفیت حسابرسی دارد انتظار می‌رود که اختلاف معناداری بین حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در این حالت وجود نداشته باشد که نتایج این تحقیق موید آن است که حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر به نیات مدیران بیشتر از حسابرسان نیمه‌ماهر است و در صورت تحریف عمدی صورت‌های مالی بین آنها اختلاف معنادار وجود ندارد. در همین راستا اکسندر (۲۰۰۶) نیز دریافت که حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه‌ماهر در صورت تحریف عمدی صورت‌های مالی بیشتر از حسابرسان ماهر است. براین اساس، پیشنهاد می‌گردد با توجه به اهمیت بررسی نیات مدیران در حسابرسی و لزوم توجه بیشتر حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر به نیات مدیران تمهیدات لازم از قبیل برگزاری دوره‌های آموزشی جهت ارتقای حساسیت اخلاقی حسابرسان در نظر گرفته شود. همچنین نتایج نشان می‌دهد بطور کلی بین قضاوت حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر در ارزیابی همپیشگان و تعیین تنبیه‌های انتظامی اختلاف معنادار وجود ندارد. در حالی که لی (۲۰۱۱) دریافت که بین قضاوت حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر اختلاف معنادار وجود دارد. به نظر می‌رسد یکی از دلایل این موضوع عدم اقامه دعوی حقوقی آشکاری علیه موسسات حسابرسی که موجب احساس مسوولیت کمتر حسابرسان ماهر و همسانی قضاوت آنها با حسابرسان نیمه‌ماهر است.

از سوی دیگر طبق تعریف حساسیت و قضاوت اخلاقی حسابرسان باید ارزیابی عینی از منافع و عملکرد دیگران داشته باشند. با این حال نتایج مطالعه حاضر حکایت از این دارد که تاثیر آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط حسابرسان نیمه‌ماهر تاثیر دارد. در همین راستا اکسندر (۲۰۰۶) و لی (۲۰۱۱) دریافتند که آگاهی از

پیامد تصمیم بر حساسیت و قضاوت اخلاقی حسابرسان نیمه‌ماهر تاثیر گذار است که بر این اساس پیشنهاد می‌گردد با انجام سرپرستی مناسب امور محوله به حسابرسان نیمه‌ماهر توسط حسابرسان ماهر تاثیر نامطلوب آگاهی از پیامد تصمیم کاهش یابد.

در انتها لازم به ذکر است که حساسیت اخلاقی یک فرآیند پیچیده روانشناسی است که افراد در این فرآیند باید به بررسی شرایط موضوع، تعیین گزینه‌های پیش رو و شناخت افراد ذینفع و بررسی تاثیر نتیجه حاصل از تصمیم بر رفاه آن‌ها پردازند. در این پژوهش تعریف عملیاتی این متغیر مطابق با تحقیقات پیشین محدود به شناسایی مسئله اخلاقی و افراد ذینفع گردیده است به همین دلیل تصمیم نتایج این پژوهش با محدودیت مواجه است. بنابراین، پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی سایر ابعاد حساسیت اخلاقی و عوامل موثر بر حساسیت اخلاقی مورد مطالعه قرار گیرد.

### منابع

- مقصودی، امیر. (۱۳۸۹). تاثیر تجربه و آیین رفتار حرفه ای بر قضاوت حسابرسان. پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی.
- مهرانی، ساسان؛ علی، ثقفی؛ محمد، موسی خانی؛ سحر، سپاسی. (۱۳۹۰). عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم (۳).
- مهدیه، امید؛ علی اکبر، سنگسری. (۱۳۷۸). شناخت علل بروز رفتارهای غیر اخلاقی در محیط کار. فصلنامه مدیریت و منابع انسانی صنعت نفت، شماره ۵، ۷۹-۱۰۶.
- Anderson, Kim L. (2011). The Effects of Hindsight Bias on Auditors' Confidence in Going-Concern Judgments and On the Audit Opinion Decision. *Journal of Business & Economics Research*, Volume 9 (9).
- Duh, Rong-ruey; Hsiao-lun, Lin. (2009). Outcome knowledge, experience, and judges evaluation of audit quality. *International journal of accounting studies*, vol.50 (1), 1-21.
- Dickerson, Carol. (2009). Ethical Decision-Making in Public Accounting PhD thesis, Claremont California.
- Emby, craug; Gelardi, Alexander M.G, Lowe, D. Jordan (2002). a research note on the influence of outcome knowledge on audit partners judgments. *Behavioral research in accounting*, vol. (14), 87-103.
- Goodwin, P. (2010). Why hindsight can damage foresight. *Foresight*, Sp:5-7.

- Jones, Joanne; Massey, dawn w.; Thorne, Linda (2003). Auditors 'ethical reasoning: insights from pass research and implication for the future. *Journal of accounting literature*, vol. (22), 45-103.
- Lee, Yih-teen, Alfred Stettler, John Antonakis. (201۲). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. <http://www.elsevier.com>.
- Narsa, Made. (2013). The Effectiveness of Foresight Decision Aids and Hindsight Strategy to Mitigate Auditors' and Evaluators' Judgment Error. *World Review of Business Research*, Vol. 3(2), 1 – 13.
- Oxner, Mary Martha. (2006). is ethical judgment is dimension of auditor expertise? PhD thesis, Edmonton Alberta UN.
- Peecher, M. E, M. D. Piercey, J. S. Rich, R. M. Tubbs. (۲۰۱۰). The Effects of a Supervisor's Active Intervention in Subordinates' Judgments, Directional Goals, and Perceived Technical Knowledge Advantage on Audit Team Judgments. *The Accounting Review* 85 (50), 1763-1786.
- Ponemon, Lawrence A. (1995). The objectivity of accounts' litigation support judgment, the accounting review, vol.70 (3), 467-488.