

## تأثیر اخلاق حرفه ای حسابرسان بر بهبود کارایی و ارتقای عملیات حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان عضو جامعه حسابرسان رسمی ایران)

علی فخری<sup>۱</sup>، زهره حاجیها<sup>۲</sup>.

۱- گروه حسابداری، دانشکده حقوق و علوم اداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران

۲- دانشیار گروه آموزشی حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

### چکیده

هدف اصلی این تحقیق، بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای حسابرس بر کیفیت و بهبود کارایی امور حسابرسی می باشد. تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی از نوع همبستگی می باشد و از نظر نحوه گردآوری داده های تحقیق توصیفی می باشد و از نظر زمان گردآوری داده ها، مقطعی به حساب می آید. جامعه آماری تحقیق، کلیه حسابداران عضو انجمن حسابداران رسمی ایران می باشد که با استفاده روش نمونه گیری تصادفی ساده ۱۵۰ نفر از آنان را به عنوان حجم نمونه انتخاب می نماییم. ابزار گردآوری داده ها، پرسشنامه می باشد. در این تحقیق از دو پرسشنامه محقق ساخته کارایی حسابرسی (۱۸ سوال) و پرسشنامه استاندارد اخلاق حرفه ای حسابرسان (۳۶ سوال) برگرفته از تحقیق صالحی (۱۳۹۵) استفاده شده است. پرسشنامه اخلاق حرفه ای حسابرس، مولفه های رفتار حرفه ای، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه ای، استقلال و بی طرفی، رازی داری حسابرس را ارزیابی می نمایند. تحلیل داده های تحقیق در نرم افزار SPSS نسخه ۲۴ صورت گرفته است که آزمون های انجام شده در سطح خطای ۵ درصد بوده است. نتایج رگرسیون چندمتغیره نشان داد که رفتار حرفه ای و صداقت حسابرسی تأثیر معناداری بر بهبود کارایی حسابرسی ندارد اما عملکرد حرفه ای و استقلال و رازداری حسابرس تأثیر معنادار مثبتی بر بهبود کارایی حسابرسی دارد و رازداری با بیش از ۴۰ درصد قدرت پیش بینی گری بیش از سایر مولفه های اخلاق حرفه ای، کارایی حسابرسی را پیش بینی می کند. رعایت اخلاق حرفه ای نقش موثری بر بهبود کیفیت و انجام حسابرسی دارد و در نتیجه باعث افزایش دقت، کیفیت صورت های مالی و بهبود کارایی حسابرسی خواهد شد.

**واژه های کلیدی:** اخلاق حرفه ای، حسابرس، حسابرسی، کارایی، صداقت و درستکاری، رازداری، استقلال

## ۱. مقدمه

شیوه و روشهای حسابداری در حمایت از نظام اقتصادی در سطح جهانی بسیار ضروری است، زیرا اطلاعات را تولید می کند که در تصمیم گیری های مختلف ذینفع کمک می کند. بنابراین، سیستم اقتصادی سالم نیازمند متخصصان حسابداری متعهد به ارزشهای اخلاقی و اخلاقی می باشد [۱]. هر گونه رفتار غیر اخلاقی در عمل حسابداری به هر طریقی موجب شکست در نظام اقتصادی خواهد شد. با این حال، شرکت های متعددی که یکپارچه می شوند یا سیستم اقتصادی را ادغام یا یکپارچه کرده اند، حسابداری حرفه ای کامل را به دلیل اثربخشی حکومت، کیفیت تولید اطلاعات و اعتبار حسابرسی جایگزین می شوند [۲]. ثقل منجر به عدم اعتماد به اطلاعات حسابداری / مالی می شود، که به بحث در مورد آموزش اخلاقی در حسابداری منجر می شود، این مسئله باعث انجام اقداماتی در راستای بهبود رویه های مورد استفاده در مواجهه با معضلات اخلاقی می گردد [۳]. بنابراین، یکی از نگرانی های اصلی در رابطه با متخصصان حسابداری، ارتقاء استدلال و رفتار اخلاقی است [۴]. آموزش اخلاق به عنوان جایگزینی برای ارتقاء آگاهی اخلاقی و تصمیم گیری پیشنهاد شده است [۵]، و نوعی پادزهر ضروری برای شیوه های حسابداری بد است. گرچه آموزش اخلاقی در ادبیات مورد توجه قرار گرفته است، در اغلب دوره های حسابداری، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، هنوز مورد بررسی قرار نگرفته است [۶]. مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری است که به طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی میتواند منجر به فعالیتهای متقلبانه شود [۷]. در ایران نیز همانند سایر کشورهای جهان، فساد و رسوایی های مالی رخ داده و دامنه گیر حسابرسان بوده است که این مسئله منجر شده است که اخلاق حرفه ای حسابرسان مورد تردید قرار گرفته گردد و اعتبار آنان در معرض خطر واقع شود. وجود رفتار اخلاقی برای شغل حسابرسی لازم به شمار می آید بطوروری که نیاز اساسی برای جلب اعتماد استفاده کنندگان خدمات می باشد. دلیل این موضوع این است که خدمات مزبور در ارائه صورت های مالی نیازمند صداقت و عینیت می باشد [۸] موفقیت در سازمان ناشی از ایجاد و بکارگیری مدیریت اخلاق می باشد. اخلاق سازمانی از اعتماد آفرینی شروع می شود [۹].

## ۱-۱- اهمیت و ضرورت موضوع تحقیق

ماهیت کار انجام شده توسط حسابداران و حسابرسان نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. سهامداران، سهامداران بالقوه، و دیگر کاربران از اطلاعات صورتهای مالی برای تصمیم گیری آگاهانه در مورد سرمایه گذاری استفاده کنند. شناخت اخلاق می تواند حسابداران و حسابرسان را برای غلبه بر معضلات اخلاقی کمک کند، همچنین به آنها برای انتخاب صحیح کمک می کند، اگر چه ممکن است به نفع شرکت نباشد، اما برای سرمایه گذاران و ذینفعانی که از این اطلاعات استفاده می کنند، مفید است.

حساسیت نقش حسابداری نیاز به تدوین و تبیین آیین رفتار حرفه ای برای حرفه حسابداری و رفتار حرفه ای فعالان آن را به وضوح روشن می-سازد. نقش و وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه ای در قبال جامعه ایجاب میکند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه ها رعایت و به آیین رفتار حرفه ای منسجمی پایبند باشند تا پذیرش اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه تخصصی است، بدست آورن [۱۰]. کسب و کار امروز نیازمند تعاملات اجتماعی و رعایت ملاحظات اخلاقی است و الزام تحصیل سود، فعالیتهای غیر اخلاقی و نادیده انگاری کردهای مورد پذیرش جامعه را توجیه نمی نماید. اخبار مربوط به اعمال متقلبانه در حسابداری در چند سال اخیر، به عنوان یکی از خبرهای شایع در رسانه های عمومی بوده است. حرفه حسابداری نیز به دلیل فشار افکار عمومی تأکید بر اهمیت رعایت اخلاق حرفه ای را شروع کرده است.

برجستگی متمایز کننده حرفه حسابداری پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بیغرضانه باشد، پس حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه ای از مهمترین داراییهای آنها باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد و همچنین وفاداری اعضای حرفه به آیین نامه رفتار حرفه‌ای، لازمی بقای هر حرفه است [۱۱].

## ۱-۲- مبانی نظری تحقیق

اولین بار اصطلاح اخلاق در حسابداری توسط لوکا پاچیولی در سال ۱۹۴۴ مطرح گردید که تا قبل از آن، استانداردهای اخلاقی از طریق گروه های دولتی، سازمان های حرفه ای و شرکت های مستقل توسعه یافته است. نتیجه کار این گروه های مختلف حسابداری منجر به ایجاد کدهایی در زمینه اخلاق شده است. حسابداران باید این منشور اخلاقی که توسط تشکل حرفه ای که در آن عضو هستند رعایت کنند. ویژگی های جهان در پایان هزار دوم میلادی، اهمیت نقش حسابداری در اقتصاد و بروز مسائل اخلاقی در رفتار بنگاههای تجاری را موجب گردید تا ضرورت بازنگری در استانداردهای فنی و رفتار حرفه ای پدید آمد. در سال ۱۹۷۲، اندیشه هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در هشتمین کنگره بین المللی حسابداری مطرح و متعاقب آن، کمیته همکاری های بین المللی حرفه ای حسابداری کار تدوین استاندارد های بین المللی حسابداری را بر عهده گرفت. سپس در سال ۱۹۷۷ فدراسیون بین المللی حسابداران با شرکت ۶۳ انجمن از ۴۹ کشور، فرآیند هماهنگ سازی در حسابداری حرفه ای را در دستور کار خود قرار داد و برای رویه ها و ضوابط حسابداری، قواعد جهانی پیشنهاد کرد. علیرغم تلاش های صورت گرفته و پیشرفت های چشمگیر علمی و فنی، بروز مسائل اخلاقی بنگاههای تجاری در دو دهه اخیر موجب گردید تا اعتماد جامعه جهانی به توانایی حرفه حسابداری و حسابرسی در حفظ منافع سرمایه گذاران کاهش یابد و استمرار رفتارهای غیراخلاقی نشان داد که اصول اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی فراتر از رعایت قواعد فنی است. بدین ترتیب ضرورت رعایت اخلاق بیش از پیش مورد توجه قرار گرفت و فدراسیون بین المللی حسابداران به کمیته ای ماموریت داد تا نسبت به تهیه آیین رفتار حرفه ای اقدام نماید. بدین صورت این آیین نامه در سال ۱۹۹۶ تدوین و به عنوان یک الگوی اخلاقی مورد استفاده قرار گرفت [۱۲].

عدم رعایت اخلاق حرفه ای حسابرسان موجب ناکافی بودن استانداردهای بین المللی حسابداری شده است. تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و قواعد اخلاق رفتار حرفه ای، با پرسنل متخصص و دارای صلاحیت علمی بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت دارد. موسسات حسابرسی با رعایت معیارهای کنترل کیفیت و حفظ استقلال حسابرسان خود باعث بهبود خدمات ارائه شده توسط حسابرسان می شوند. همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت و صلاحیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد [۱۳]. افزایش اعتبار حرفه حسابرسی موجب مراقبت از منافع حسابرسانف توسعه آرامش و اعتماد به نفس برای استفاده کنندگان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرس و استقلال حسابرس در محل کار می باشد [۱۴].

اصول اساسی رفتار حرفه ای را می توان در راستی، صداقت، عینیت، بازدهی، مراقبت حرفه ای، محرمانه بودن اطلاعات، رفتار حرفه ای و استقلال دانست [۱۵]. البته برخی از محققان شش اصل دیگر را نیز معرفی کردند: پاسخگویی، رفاه عمومی،

عینیت، استقلال، صداقت، مراقبت حرفه ای و توسعه ماهیت خدمات [۱۳]. حسابرس باید صداقت، راستی را در تمام روابط حرفه ای خود رعایت نماید و این مستلزم این است که گزارش او، تحریف نشده باشد و دارای تضاد منافع نباشد و از طرفی در قضاوت، نباید تحت تاثیر محیط، افکار و نظریات افراد سودجو باشد [۱۴]. انجام این کار با صداقت تمام موجب بهبود اعتماد افکار عمومی خواهد شد [۱۶]. حسابرس باید مهارت و دانش حرفه ای و تخصص لازم را برای انجام خدمات حرفه ای دقیق و مناسب و مطابق با استانداردهای حرفه ای دارا باشد [۱۵]. حسابرس باید تمامی شرایط عادی و غیرمعمول را با دقت در نظر بگیرد و از هر گونه شک و تردید و نگرانی خودداری نماید. در راستای انجام این مسئولیت، داشتن مدارک حرفه ای علمی - عملی ضروری می باشد [۱۳]. حسابرس باید در نگهداری اطلاعات راز دار باشد و محتوای اطلاعات خود را افشا ننماید [۱۵]. پیروی از استانداردهای حرفه ای فنی و اخلاقی جزو الزامات مراقبت حرفه ای یک حسابرس محسوب می شود و داشتن این ویژگی موجب می گردد که کیفیت خدمات بهبود یابد [۱۶].

### ۱-۳-یشینه تحقیق

بیرجندی و همکاران [۱۷] در پژوهشی به بررسی تاثیر اخلاق حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس انجام دادند. در این تحقیق برای ارزیابی اخلاق حرفه ای از پنج مولفه اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای استفاده شده است. نتایج نشان داد که هر پنج مولفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تاثیر مربوط به مولفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد بنابراین، موسسات حسابرسی باید به افزایش دانش و مهارت حرفه‌ای کارکنان موسسه خود به‌منظور افزایش هرچه بیشتر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها توجه ویژه نمایند.

دریایی و عزیزی [۱۸] در پژوهش خود با عنوان رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای) نشان دادند که متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تاثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد.

عامل ریاضیت کش و همکاران [۱۹] در پژوهش خود به پیش بینی مدیریت دانش از طریق اخلاق حرفه ای پرداخته اند. نتایج حاصل نشان داد که اخلاق حرفه ای به طور مثبت و معنادار مدیریت دانش را پیش بینی می کند و همچنین نتایج به طور اخص نشان دهنده این است که بین ابعاد اخلاق حرفه ای (نگرش ارزشی، دیدگاه مسوولانه، احساس همکاری و مالکیت و رازداری) و ابعاد مدیریت دانش (کسب دانش، ذخیره دانش، توسعه دانش و به کارگیری دانش) رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

آزادی و کیامهر [۲۰] در تحقیقی با عنوان ویژگی های کیفیت حسابرسی همراه با تردید حسابرس نشان دادند که ویژگی تردید (تجربه حسابرس، اخلاق حسابرس، صلاحیت حسابرس و شک و تردید حرفه ای) بر کیفیت حسابرسی است.

روستایی و نعمت الهی [۲۱] در تحقیقی با عنوان تاثیر اخلاق حرفه ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی نشان دادند که کیفیت حسابرسی شامل حسابرسی صورت های مالی است به طوری که مطابق با استاندارد های حسابداری تهیه شود و اطمینان معقول، از صورت های مالی حسابرسی شده ارائه دهد و افشای آن مطابقا اصول پذیرفته شده حسابداری و عاری از هر گونه

تحریف، اشتباه و تقلب باشد. نتایج نیز نشان می دهد با توجه به اهمیت موضوع حسابرسی، اخلاق به عنوان بهترین عامل در کیفیت مورد تایید قرار می گیرد و اخلاق حرفه ای می تواند بر کیفیت حسابرسی اثر گذار باشد

کریمی و نونهال نهر [۲۲] در پژوهشی با عنوان ارتباط بین ویژگی های اخلاقی حسابرسان، کیفیت حسابرسی و تردید گرای حسابرس نشان دادند اخلاق حرفه ای، شایستگی و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت دارد. ویژگی تردید گرای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد همچنین، تردید گرای حسابرس به عنوان متغیر تعدیلگر بر رابطه بین اخلاق حرفه ای حسابرس با کیفیت حسابرسی، تاثیر ندارد. ویژگی تردید گرای حسابرس بر رابطه بین شایستگی حسابرس با کیفیت حسابرسی نقش مثبتی دارد. همچنین، تردید گرای حسابرس بر رابطه بین تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی نقش منفی دارد.

رحیمی کاکلکی و همکاران [۲۳] در پژوهشی به بررسی رعایت مؤلفه های اخلاق حرفه ای توسط اعضاء جامعه حسابداران رسمی با تأکید بر ویژگی های فردی و اجتماعی پرداختند. نتایج نشان داد که سازه های فردی سن و جنسیت اعضاء جامعه حسابداران رسمی بر رعایت مؤلفه های اخلاق حرفه ای شامل بی طرفانه بودن، رفتار حرفه ای، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، انسجام و وحدت رویه، رازداری تأثیر دارند.

صالحی در تحقیق خود [۸] به بررسی رابطه اخلاق حرفه ای و کیفیت حسابرسی پرداخت که نتایج تحقیق نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی طرفی حرفه ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معنادار دارد.

احدی نژاد [۲۴] به بررسی رابطه ویژگی های اخلاق حرفه ای حسابرس (صداقت و درستکاری، استقلال و بیطرفی، صلاحیت حرفه ای، رفتار حرفه ای و رازداری) با کیفیت حسابرسی پرداخت. جامعه مورد بررسی شامل حسابداران رسمی ایران می باشد و با توجه به جدول مورگان حجم نمونه ۶۹۲ نفر تعیین شد که بین آنان پرسش نامه توزیع گردید. نتایج نشان داد که بین ویژگی های اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه ی معنی دار و مستقیم وجود دارد.

نیکو مرام و همکاران [۹] در تحقیق خود نشان دادند اطلاعات حسابداری مدیریت، تمامی ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت را دارد. از بین این ویژگی ها، از نقطه نظر پاسخ دهندگان و بر اساس نسبت مشاهدات، ویژگی مربوط بودن نسبت به سایر ویژگیهای کیفی نسبت مشاهدات بالاتری (دامنه گسترده تر) دارد و بترتیب، صحیح بودن، کامل بودن و به موقع بودن ویژگیهایی هستند که بر اساس دامنه گستردگی آنها در اطلاعات حسابداری مدیریت وجود دارد. اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد موثر است و این موضوع نشان دهنده اهمیت اخلاق حرفه ای در واحدهای مالی و حسابداری در کنار سایر فاکتورهای موثر می باشد. در بین ابعاد اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت، شایستگی و صلاحیت حرفه ای حسابداران مدیریت بیشترین، سپس عینیت و بی طرفی حسابداران مدیریت تاثیر بسزایی بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت دارند.

اندره فیل و همکاران [۱۲] در تحقیقی به بررسی اخلاق حرفه ای در دانشجویان حسابداری پرداختند، آنان معتقدند که رعایت اخلاق حرفه ای در شغل حسابداری از دیدگاه دانشجویان حسابداری خیلی مهم می باشد.

اندریس و همکاران [۷] در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابداری با تردید حرفه ای حسابرس به عنوان متغیر میانجی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد تردید حرفه ای حسابرس به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین اخلاق حرفه ای و تجربه و کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارد.

انوفه و همکاران [۲۰] در پژوهشی به بررسی نقش اخلاق حرفه ای در بهبود تردید حرفه ای حسابرس پرداختند. یافته های پژوهش آنها نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین اخلاق حسابداری و تردید حرفه ای حسابرس وجود دارد و اخلاق حرفه ای نقش بسیار مهمی در بهبود تردید حرفه ای حسابرسان دارد.

اراکا و اکبجه [۱۷] به بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای حسابداران بر کیفیت حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که اخلاق حرفه ای حسابداران تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابداری دارد.

#### ۱-۴-۱-۴ چارچوب نظری

رفتار حرفه ای نشان دهنده مجموعه ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند. لذا با توجه به اهمیت اخلاق و رفتار حرفه ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به طور کاملاً صادقانه، بی عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه حسابداری، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پایبندی به قوانین و مقررات هستند. حسابرسان نیز مانند حرفه های دیگر نیاز به این اصول و یا بیشتر از آن دارند چرا که نتایج کار آنها مشتریان، جامعه خود و دیگران را تحت تأثیر قرار میدهد. بنابراین، آنها باید به قوانین اخلاق و رفتار حرفه ای، به منظور تأثیر سازنده آنها، متعهد باشند. وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابداری ضروری است. رفتار اخلاقی نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده کنندگان خدمات میباشد، که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت در ارائه صورتهای مالی هستند. مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون و حسابرسان آن (شرکت آرتور آندرسون) نشان داد که دلیل آن استانداردهای بین المللی حسابداری ناکافی و یا استانداردهای حسابداری نبود، دلیل اصلی عدم رعایت اخلاق حرفه ای خود آنها بود [۲۱].

تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابداری و قواعد رفتار حرفه ای، با پرسنل متخصص و دارای صلاحیت علمی، بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت دارد. موسسات حسابداری با رعایت معیارهای کنترل کیفیت و حفظ استقلال حسابرسان خود باعث بهبود خدمات ارائه شده توسط حسابرسان میشوند. همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت و صلاحیت حسابرسان، و کیفیت حسابداری وجود دارد.

هدف اصول رفتار حرفه ای در حسابداری، بالا بردن اعتبار حرفه حسابداری، توسعه همکاری میان حسابداران و حسابرسان، مراقبت از منافع حسابرسان، توسعه آرامش و اعتماد به نفس برای استفاده کنندگان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرس و استقلال حسابرس در محل کار میباشد. اصول اساسی رفتار حرفه ای شامل این موارد میباشد: راستی، صداقت، عینیت، بازدهی، مراقبت حرفه ای، محرمانه بودن اطلاعات، رفتار حرفه ای، استقلال [۱۵]. همچنین محققان شش

اصل را که باید در حسابرس وجود داشته باشد را چنین بیان کردند که شامل: پاسخگویی، رفاه عمومی، عینیت، استقلال، صداقت، مراقبت حرفه‌ای و توسعه ماهیت خدمات است.

حسابرس باید صداقت و راستی را در تمام روابط حرفه‌ای خود رعایت کند. این مستلزم آن است که نام او در هیچ گزارش تحریف، گزارش گمراه‌کننده، گزارش آماده شده با سهل‌انگاری و گزارش ناقص نیامده باشد. لازمه این داشتن صداقت، درستکاری، انصاف و اعتماد می‌باشد. در هنگام دادن گزارش، حسابرس باید با توجه به شواهد بدست آمده اظهار نظر کند و عاری از تضاد منافع باشد، و قضاوت حرفه‌ای او نباید تحت تاثیر دیگران قرار گیرد (گردون<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۶). برای ایجاد اعتماد به حسابرس توسط افکار عمومی، حسابرس باید تمام مسئولیتهای حرفه‌ای را با نهایت صداقت انجام دهد [۱۶]. حسابرس باید مهارت و دانش حرفه‌ای و تخصص لازم را برای انجام خدمات حرفه‌ای دقیق و مناسب و مطابق با استانداردهای حرفه‌ای دارا باشد [۱۵].

حسابرس باید اطلاعات کاری خود را محرمانه نگه دارد، و باید چنین اطلاعاتی را به هیچ عنوان به جز در موارد، مورد نیاز قانون برای اختلافات حقوقی، گزارش به سازمانهای ذی صلاح مربوط در صورت نقض قانونی، به عنوان یک نیاز حرفه‌ای در پاسخ به الزامات اخلاقی، در زمانهای مورد نیاز برای حفاظت از منافع حسابرس، و در مورد کنترل کیفیت و بررسی دقیق افشا نکند [۱۵]. مراقبت حرفه‌ای مستلزم این است که حسابرس از استانداردهای حرفه‌ای فنی و اخلاقی پیروی کند و تلاش نماید که مسئولیتهای حرفه‌ای خود به بهترین شکل ممکن انجام دهد و کیفیت خدمات را بهبود بخشد. از این رو حسابرس ملزم به پیروی از رفتار حرفه‌ای در پاسخ به نیازهای حرفه‌ای صادر شده توسط مراجع ذی ربط می‌باشد. حسابرس باید از انجام هر گونه رفتاری که ممکن است حرفه و تخصص او را زیر سوال ببرد یا با عدم استفاده از روشها و قوانین و یا اغراق در معرفی خدمات ارائه شده توسط او به بدنام کردن حرفه یا حسابرسان دیگر بی انجامد، خودداری کند [۱۵]. رفتار حرفه‌ای همچنین نیازمند این است که حسابرس جانشین برای قبول یا رد قرارداد مشتری با حسابرس قبلی ارتباط برقرار کند.

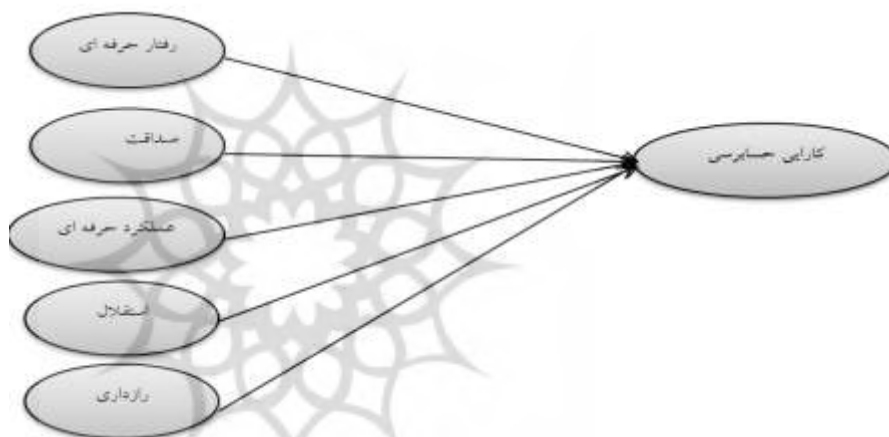
در مطالعه‌ای رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای شامل بی طرفانه بودن، رفتار حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، انسجام و وحدت رویه، رازداری مورد بررسی قرار گرفته است [۱۱]. در تحقیق دیگری نشان داده شد که مولفه‌هایی چون تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد [۸]. در پژوهشی دیگر، ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرس (صداقت و درستکاری، استقلال و بیطرفی، صلاحیت حرفه‌ای، رفتار حرفه‌ای و رازداری) با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت که نتایج حاکی از ارتباط مثبت بین ویژگی‌های مذکور و کیفیت حسابرسی بوده است. دیگر نیز نشان داده شده است که مولفه‌هایی چون تجربه و صلاحیت از حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار می‌باشد بنابراین بنظر می‌رسد که اخلاق حرفه‌ای و مولفه‌های آن بر کیفیت حسابرسی و کارایی آن تاثیرگذار است. لذا در این تحقیق برای بررسی مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای به تبعیت از تحقیق صالحی، ۵ مولفه اخلاق حرفه‌ای را که در شکل (۱) نشان داده شده است، به عنوان ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای در نظر می‌گیریم.

<sup>۱</sup> - Gendron

با توجه به پیشینه و مطالب ذکر شده در چارچوب نظری تحقیق، می توان فرضیات زیر را برای تحقیق مورد بحث قرار داد:

### ۱-۵- فرضیات پژوهش

۱. رفتار حرفه ای حسابرس بر بهبود کارایی حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۲. صداقت و درستکاری حسابرس بر بهبود کارایی حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۳. عملکرد حرفه ای حسابرس بر بهبود کارایی حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۴. استقلال و بی طرفی حسابرس بر بهبود کارایی حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۵. رازداری حسابرس بر بهبود کارایی حسابرسی تاثیر معناداری دارد.



شکل (۱): مدل مفهومی تحقیق (محقق ساخته)

### ۲- روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی از نوع همبستگی می باشد و از نظر نحوه گردآوری داده های تحقیق توصیفی می باشد و از نظر زمان گردآوری داده ها، مقطعی به حساب می آید. جامعه آماری تحقیق، کلیه حسابداران عضو انجمن حسابداران رسمی ایران می باشد که با استفاده روش نمونه گیری تصادفی ساده ۱۵۰ نفر از آنان را به عنوان حجم نمونه انتخاب می نماییم. ابزار گردآوری داده ها، پرسشنامه می باشد. در این تحقیق از دو پرسشنامه محقق ساخته کارایی حسابرسی (۱۸ سوال) و پرسشنامه استاندارد اخلاق حرفه ای حسابرسان (۳۶ سوال) برگرفته از تحقیق صالحی (۱۳۹۵) استفاده شده است.



پرسشنامه اخلاق حرفه ای حسابرِس، مولفه های رفتار حرفه ای، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه ای، استقلال و بی طرفی، رازی داری حسابرِس را ارزیابی می نمایند.

تحلیل داده های تحقیق در نرم افزار SPSS نسخه ۲۴ صورت گرفته است که آزمون های انجام شده در سطح خطای ۵ درصد بوده است.

### ۳- یافته های تحقیق

ویژگی های جمعیت شناختی نمونه تحقیق در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول (۱): توصیف ویژگی های جمعیت شناختی

متغیر	شرح	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۳۰	٪۲۰
	زن	۱۲۰	٪۸۰
سابقه حرفه ای	کمتر از ۱سال	۲۱	٪۱۴
	بین ۲الی ۵سال	۴۶	٪۳۰/۶۷
	۵الی ۱۰سال	۵۹	٪۳۹/۳۳
	بیشتر از ۱۰سال	۲۴	٪۱۶
میزان تحصیلات	کارشناسی	۶۷	٪۴۴/۶۷
	کارشناسی ارشد	۴۲	٪۲۸
	دکتری	۱۰	٪۶/۶۷
	سایر	۳۱	٪۲۰/۶۷

ابزار مورد استفاده برای رسیدن به اهداف مطالعه از طریق بررسی پیشینه نظری اخلاق حرفه حسابرِس و قوانین رفتار حرفه ای و مطالعات قبلی مربوط توسط نویسنده طراحی شده است. برای سنجش روایی سؤالات پرسشنامه در راستای هدف مورد نظر تهیه شده اند و به دلیل ارتباط با موضوع پژوهش، هدف را به طور مناسب اندازه گیری می کنند و از طرفی نتایج با تحقیقات مشابه مطابقت دارد. برای سنجش پایایی و تعیین همسانی درونی سؤالات ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده است. ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده در این پژوهش ۰/۸۷ می باشد. در تحقیق حاضر ضریب خطای ۵ درصد یا سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض شده است. همچنین قالب پرسشنامه های طراحی شده ۵ گزینه ای (۱-۵) و با میانگین ۳ در نظر گرفته شده است و پس از تایید سؤالات و آمار توصیفی متغیرهای پرسشنامه، از رگرسیون چندمتغیر به تخمین مدل پرداخته خواهد شد.

## جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

انحراف معیار	میانگین	ماکزیمم	مینیمم	تعداد
۰/۴۸۸	۳/۵۶	۴/۵	۲/۳۸	۱۵۰
۰/۵۴۷	۳/۴۲	۴/۵	۲/۱	۱۵۰
۰/۴۳	۲/۹۳	۴	۲	۱۵۰
۰/۴۱۹	۲/۹۱	۳/۹	۱/۹	۱۵۰
۰/۸۳۲	۲/۶۳	۵	۱	۱۵۰
۰/۴۴۴	۲/۶۸	۳/۶۷	۱/۷۲	۱۵۰
۰/۲۷۷	۳/۱۸	۳/۸۳	۲/۵۳	۱۵۰
				۱۵۰

## جدول (۳): اولویت بندی مولفه های اخلاق حرفه ای

رتبه ها	
میانگین رتبه	مولفه ها
۴/۱۶	رفتار حرفه ای
۳/۶۵	صداقت
۲/۵۱	عملکرد حرفه ای
۲/۵۵	استقلال
۲/۱۳	رازداری
درجه آزادی	آماره خی دو (سطح احتمال)
۴	۱۸۱/۳۱ (۰/۰۰۰)

از جدول فوق ملاحظه می شود که سطح احتمال آماره خی دو (۱۸۱/۳۱) برابر با ۰/۰۰۰ بدست آمده است (p-value < ۰,۰۵). بنابراین می توان گفت که تمایز معناداری از نظر اولویت بندی بین مولفه های اخلاق حرفه ای حسابرس وجود دارد. همچنین از میانگین رتبه های این مولفه ها می توان استنباط نمود که رفتار حرفه ای با میانگین رتبه ۴/۱۶ بیشترین و رازداری حسابرس با ضریب ۲/۱۳ کمترین تاثیر را بر روی اخلاق حرفه ای حسابرس دارد.

## جدول (۴): تحلیل رگرسیون چند متغیره

Model		ضرایب غیراستاندارد		ضرایب استاندارد	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
۱	(ثابت)	-۰/۲۶	۰/۲۸۸		-۰/۰۹۱	۰/۹۲۷
	رفتار حرفه ای	۰/۰۰۲	۰/۰۵۸	۰/۰۰۲	۰/۰۳۳	۰/۹۷۳
	صداقت	۰/۶۸	۰/۰۵۱	۰/۰۸۴	۱/۳۳۵	۰/۱۸۴
	عملکرد حرفه ای	۰/۲۳۸	۰/۰۶۲	۰/۲۳	۳/۸۳۵	۰/۰۰۰
	استقلال	۰/۴۱۴	۰/۰۶۱	۰/۳۹	۶/۸	۰/۰۰۰
	رازداری	۰/۲۱۷	۰/۰۳۳	۰/۴۰۶	۶/۴۸۴	۰/۰۰۰
متغیر وابسته: کارایی حسابرسی a.						
ضریب تعیین: ۰/۶۰۸ ضریب همبستگی: ۰/۷۸ آماره F (sig): ۴۴/۶۳ (۰/۰۰۰)						

از جدول فوق ملاحظه می شود که آماره F مدل معنادار می باشد در نتیجه مدل تخمین شده در کل معنادار می باشد. همچنین ضریب تعیین آن نیز ۰/۶۰۸ محاسبه شده است که این بدان معناست که حدود ۶۰ درصد تغییرات مرتبط به کارایی حسابرسی از طریق مولفه های اخلاق حرفه ای حسابرس پیش بینی می گردد.

سطح احتمال مرتبط به ضریب رفتار حرفه ای حسابرس در مدل برابر با ۰/۹۷۳ محاسبه شده است ( $p\text{-value} > 0.05$ ). بنابراین می توان گفت ضریب رفتار حرفه ای در مدل معنادار نیست. از این رو رفتار حرفه ای بر کارایی حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. فرضیه تایید نمی شود.

سطح احتمال مرتبط به ضریب صداقت و درستکاری حسابرس در مدل برابر با ۰/۱۸۴ محاسبه شده است ( $p\text{-value} > 0.05$ ). بنابراین می توان گفت ضریب صداقت و درستکاری حسابرس در مدل معنادار نیست. از این رو صداقت و درستکاری بر کارایی حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. فرضیه دوم تایید نمی شود.

سطح احتمال مرتبط به ضریب عملکرد حرفه ای حسابرس در مدل برابر با ۰/۰۰۰ محاسبه شده است ( $p\text{-value} < 0.05$ ). بنابراین می توان گفت ضریب عملکرد حرفه ای حسابرس در مدل معنادار است. از این رو عملکرد حرفه ای حسابرس بر کارایی حسابرسی تاثیر معناداری دارد. بنابراین فرضیه سوم تایید می شود.

سطح احتمال مرتبط به ضریب استقلال و بی طرفی حسابرس در مدل برابر با ۰/۰۰۰ محاسبه شده است ( $p\text{-value} < 0.05$ ). بنابراین می توان گفت ضریب استقلال و بی طرفی حسابرس در مدل معنادار است. از این رو استقلال و بی طرفی حسابرس بر کارایی حسابرسی تاثیر معناداری دارد. بنابراین فرضیه چهارم تایید می شود.

سطح احتمال مرتبط به ضریب رازداری حسابرِس در مدل برابر با  $0/000$  محاسبه شده است ( $p\text{-value} < 0/05$ ). بنابراین می توان گفت ضریب رازداری حسابرِس در مدل معنادار است. از این رو رازداری حسابرِس بر کارایی حسابرِسی تاثیر معناداری دارد. بنابراین فرضیه پنجم تایید می شود.

همچنین ستون ضرایب تخمین شده مدل نشان می دهد که رازداری با ضریب ( $0/406$ )؛ بیشتر از سایر مولفه اخلاق حرفه ای، کارایی حسابرِس را پیش بینی می کند. استقلال با ضریب  $0/39$  و عملکرد حرفه ای با ضریب  $0/23$  در جایگاههای بعدی قرار دارند.

جدول (۵): ضرایب همبستگی پیرسون مولفه های اخلاق حرفه ای

		رفتار حرفه ای	صداقت	عملکرد حرفه ای	استقلال	رازداری
رفتار حرفه ای	Pearson Correlation	۱	$0/511^{**}$	$-0/053$	$-0/154$	$0/061$
	Sig. (۲-tailed)		$0/000$	$0/521$	$0/059$	$0/461$
	N	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰
صداقت	Pearson Correlation	$0/511^{**}$	۱	$0/014$	$-0/045$	$-0/142$
	Sig. (۲-tailed)	$0/000$		$0/867$	$0/581$	$0/083$
	N	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰
عملکرد حرفه ای	Pearson Correlation	$-0/053$	$0/014$	۱	$0/304^{**}$	$0/447^{**}$
	Sig. (۲-tailed)	$0/521$	$0/867$		$0/000$	$0/000$
	N	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰
استقلال و بی طرفی	Pearson Correlation	$-0/154$	$-0/045$	$0/304^{**}$	۱	$0/33^{**}$
	Sig. (۲-tailed)	$0/059$	$0/581$	$0/000$		$0/000$
	N	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰
رازداری	Pearson Correlation	$0/061$	$-0/142$	$0/447^{**}$	$0/33^{**}$	۱
	Sig. (۲-tailed)	$0/461$	$0/083$	$0/000$	$0/000$	
	N	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰

\*\* . Correlation is significant at the  $0/01$  level (۲-tailed).

از جدول فوق ملاحظه می شود که رفتار حرفه ای با صداقت؛ عملکرد حرفه ای با استقلال و رازداری؛ و استقلال با رازداری رابطه معناداری دارد.

#### ۴- بحث و نتیجه گیری

نتایج تخمین مدل نشان داد که رفتار حرفه ای نقش موثری بر بهبود کارایی حسابرسی ندارد که این نتیجه در تضاد با نتیجه صالحی (۱۳۹۵)، ایمانیول<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، احمد<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، مارون<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) می باشد. در تبیین تفاوت نتیجه تحقیق با تحقیق صالحی (۱۳۹۵) می توان تفاوت در ابزار سنجش متغیر کیفیت حسابرسی (کارایی حسابرسی) را عامل این اختلاف نتیجه دانست.

همچنین نتایج نشان داد که صداقت و درستکاری نقش موثری بر ارتقای و بهبود حسابرسی ندارد که این نتیجه در تضاد با نتیجه صالحی (۱۳۹۵)، اعتمادی و همکاران (۲۰۱۲)، ایمانیول (۲۰۰۶) می باشد. در تحلیل و تبیین این نتیجه می توان مشابه با تحلیل فرضیه قبل اذهان داشت که درستکاری و صداقت در تهیه صورت های مالی موجب افزایش دقت، کیفیت در گزارشات حسابرسی حاصله خواهد شد و صداقت و عینیت بیشتر باشد کیفیت کار حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان بیشتر می شود. برای افزایش صداقت لازم است که حسابرسان پایبند به اعتقادات مذهبی باشد، حسابرسان باید با وجود قرار گرفتن تحت فشارهای مختلف براساس شواهد بدست آمده تصمیم گیری کند، حسابرسان باید قضاوتها و نظرات حرفه ای صادقانه و شفاف خود را، چه با محتوای مثبت چه منفی ارائه کند، حسابرسان باید توانایی پذیرش اشتباهات خود را داشته باشد.

نتایج تحقیق نشان داد که استقلال و بی طرفی نقش موثری بر بهبود کارایی حسابرسی دارد که این نتیجه با نتیجه تحقیق صالحی (۱۳۹۵)، اعتمادی و همکاران (۲۰۱۲)، ایمانیول (۲۰۰۶)، یگانه و مقصودی (۲۰۱۱)، عسگری (۲۰۱۳) و لوهلین<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) همخوانی دارد. در تبیین تایید این فرضیه، وجود استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان باعث افزایش کیفیت کار حسابرسان میشود. برای دستیابی به این مهم حسابرسان نباید قضاوت حرفه ای او تحت تاثیر دیگران قرار گیرد، حسابرسان نباید یک عضو از مدیران اجرایی، عضو هیئت مدیره و یا بنیانگذار شرکت تحت حسابرسی باشد، حق الزحمه حسابرسان و پاداش او برای انجام وظایف خود نباید به دستیابی به نتیجه خاصی بستگی داشته باشد، حسابرسان نباید یک رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم با نهاد در حال حسابرسی داشته باشد. آیین رفتار حرفه ای که شامل استقلال هست بر کیفیت قضاوتهای حسابرسان موثر است.

نتایج تحقیق نشان داد که عملکرد حرفه ای نقش موثری بر بهبود کارایی حسابرسی دارد که این نتیجه با نتیجه تحقیق صالحی (۱۳۹۵)، سوبارویان<sup>۶</sup> (۲۰۰۶)، مارون (۲۰۱۵) و سوانبرگ<sup>۷</sup> (۲۰۱۵) همخوانی دارد. در تبیین تایید این فرضیه، عملکرد

<sup>۲</sup> - Emmanouil

<sup>۳</sup> - Ahmad

<sup>۴</sup> - Maroun

<sup>۵</sup> - Lohlein

<sup>۶</sup> - Soobaroyen

حرفه ای حسابرس باعث افزایش کیفیت کار او میشود. پس حسابرس باید در سطح بالایی از نظر علمی و عملی باشد و پیگیر تحولات حرفه حسابرسی باشد، حسابرس نباید هیچ وظیفه حرفه ای را قبول کند مگر اینکه قادر به انجام آنها در سطح مناسبی از کارایی باشد، حسابرس باید وظایف حرفه ای خود را با پشتکار، در راستای اخلاق حرفه ای، قوانین و استانداردهای حاکم انجام دهد.

نتایج تحقیق نشان داد که رازداری نقش موثری بر بهبود کارایی حسابرسی دارد که این نتیجه با نتیجه تحقیق صالحی (۱۳۹۵)، اعتمادی و همکاران (۲۰۱۲)، احمد (۲۰۱۰) و سوانبرگ (۲۰۱۵) همخوانی دارد. در تبیین تایید این فرضیه می توان گفت رازداری حسابرس باعث افزایش کیفیت کار او می شود. حسابرس باید اطلاعاتی را که در طول انجام وظایف خود به دست می آورد محرمانه نگه دارد و اقدام به افشای آنها به جز به درخواستی از قانونی، حرفه ای و یا اخلاقی ننماید. خصوصی بودن اطلاعات کاری در نزد حسابرس به عنوان یک نیاز حرفه ای در پاسخ به الزامات اخلاقی، در زمان های مورد نیاز برای حفاظت از منافع حسابرس بکار گرفته می شود.

بنابراین پیشنهاد می شود که سازمانهای ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی دوره های آموزشی، کارگاههایی در مورد استانداردهای حسابرسی و کار حرفه ای و قوانین اخلاقی حسابرسی به طور خاص برگزار کنند. یک ابزار تشویقی برای داشتن حسابرسان متعهد به اخلاق ایجاد شود، مبنای منطقی برای تعیین هزینه های حسابرسی تدوین شود، رقابت ناعادلانه محدود شود. همچنین برای توسعه تعهد مذهبی و تعمیق رفتار اخلاقی و دینی، برنامه آموزشی در دانشگاهها ضرورت دارد. در نتیجه لازم است محققان و سازمانهای حاکم بر حرفه حسابرسی مطالعات بیشتر در مورد جنبه های اخلاقی حسابرسی و بهبود اخلاق حسابرسان به دلیل اهمیت و نقش برجسته آن در بررسی اطلاعات مالی شرکتها، انجام دهند.

این مقاله در راستای نشان دادن اثر اخلاق حرفه ای حسابرس بر کارایی حسابرس انجام شده است. نتایج نشان داد به ترتیب استقلال حسابرس و بی طرفی حرفه ای او، تعهد حسابرس به درستکاری و صداقت، تعهد حسابرس به رفتار حرفه ای در حرفه ای حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه ای حسابرس باعث افزایش عملکرد و کارایی حسابرس میشود به بیان دیگر هر چه توجه کمتری به موارد فوق شود کارایی حسابرسی در سطح پایین تری قرار میگیرد.

## منابع و مآخذ

۱. DAVOODIFAR, M. H. Challenging ethic facing the professional accounting in the today world. *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*, v. ۵, n. ۴, p. ۸۹-۹۴, ۲۰۱۵.
۲. ANZEH, B. A.; ABED, S. The extent of accounting ethics education for bachelor students in Jordanian universities. *Journal of Management Research*, v. ۷, n. ۲, p. ۱۲۱-۳۴۳, ۲۰۱۵
۳. KERMIS, G. F.; KERMIS, M. D. Financial reporting regulations, ethics and accounting education. *Journal of Academic and Business Ethics*, v. ۸, p. ۱-۱۴, ۲۰۱۴.
۴. SORENSEN, D. P.; MILLER, S. E.; CABE, K. L. Developing and measuring the impact of an accounting ethics course that is based on the moral philosophy of Adam Smith. *Journal of Business Ethics*, p. ۱-۱۷, ۲۰۱۵
۵. JACKLING, B. et al. Professional accounting bodies perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education. *Managerial Auditing Journal*, v. ۲۲, n. ۹, p. ۹۲۸-۹۴۴, ۲۰۰۷
۶. SIMPSON, S.; ONUMAH, J. M.; OPPONG-NKRUMAH, A. Ethics education and accounting programmes in Ghana, does university ownership and affiliation status matter? *International Journal of Ethics Education*, v. ۱, n. ۱, p. ۱-۱۴, ۲۰۱۵
۷. Soobaroyen T, Chengabroyan C. (۲۰۰۶). Auditors' perceptions of time budget pressure, premature sign offs and under-reporting of chargeable time: evidence from a developing country. *International Journal of Auditing*; ۱۰(۳): ۲۰۱-۲۱۸
۸. صالحی، تابنده (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۱، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.
۹. نیکو مرام، هاشم و همکاران (۱۳۹۳). ارزیابی تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی-فازی). حسابداری مدیریت، دوره ۷، شماره ۱ (پیاپی ۲۰)، صص ۴۹-۶۶
۱۰. بصیر، سجاد؛ نظری، روح الله (۱۳۹۱). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری. اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی. بندرگز - دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز
۱۱. اخگر، محمد امید؛ شادی آلانق، حسن (۱۳۹۵). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری.
۱۲. Pflugrath G, Martinov-Bennie N, Chen L. (۲۰۰۷). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*; ۲۲(۶): ۵۶۶- ۵۸۹.
۱۳. Gendron Y, Suddaby R, Lam H. (۲۰۰۶). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*; ۶۴(۱): ۱۶۹-۳۹۳.
۱۴. Bouhawia M, Gugus I, Zaki B. (۲۰۱۵). The effect of working experience, integrity, competence, and organizational commitment on audit quality. *IOSR Journal of Economics and Finance*; ۶(۴): ۶۰-۶۷
۱۵. Meigs W. (۱۹۹۹). *Auditing principles*. Translation by: Arbab soleymany A, Nafary M. (۲۰۰۲). Tehran: Corporate Audit.
۱۶. Askari M. (۲۰۲۳). The study of the relationship between ethical issues and auditors decision making [PhD Thesis]. Shahrood : Islamic Azad University. (In Persian).
۱۷. Ahmed A. (۲۰۱۰). Ethics in auditing and ethical studies in different accounting bodies. Available at: <http://ssrn.com/author=۱۴۴۷۲۱۹>. Accessed: ۲۰۱۵/۱/۱۸

۱۹. Eetemadi H, Khalilpour M, Taghipourian Y. (۲۰۱۲). The impact of accountant's professional ethics on financial statements reliability. *Ethics in Science & Technology*; ۳(۳): ۳۶-۴۳. (In Persian).
۲۰. Hassas-Yeganeh H, Maghsudi O. (۲۰۱۱). Ethics in professional auditor judgments. *Ethics in Science & Technology*; ۱(۱): ۶۲-۷۳. (In Persian).
۲۱. Lohlein L. (۲۰۱۶). From peer review PCAOB inspections: regulating for audit quality in U.S. *Journal of Accounting Literature*; ۳۶: ۴۷-۲۸.
۲۲. Maroun W. (۲۰۱۵). Reportable irregularities and audit quality: Insights from South Africa. *Accounting Forum*; ۳۹(۱): ۳۳-۱۹.
۲۳. Svanberg J, Ohman P. (۲۰۱۵). Auditors identification with their clients: effects on audit quality. *The British Accounting Review*; ۴۷(۴): ۴۰۸-۳۹۵.

### **The impact of auditors' professional ethics on improvement of efficiency and promotion of audit operations (case study: auditors as the member of the Iranian official auditors society)**

#### **Abstract:**

The main objective of this study is to investigate the impact of professional ethics of an auditor on the quality and efficiency improvement of audit affairs.

The present study is applied in type of correlation in terms of purpose and is descriptive in terms of data collection; moreover, it is cross-sectional in terms of data collection time. The statistical population of the research includes all the accountants who were the members of the association of Iranian official accountants. By using simple random sampling, ۱۵۰ persons were selected as sample size. The tool of collecting data is questionnaire. In this study, two researcher-made questionnaires of audit efficiency (۱۸ questions) and a standard questionnaire of professional ethics of auditors (۳۶ questions) taken from Salehi's research (۲۰۱۶) have been used. The questionnaire of auditor's professional ethics evaluates the components of professional behavior, including honesty and integrity, professional performance, independence and impartiality, auditor secrecy. Data analysis was performed by software of spss, version ۲۴, and the tests carried out were in ۵٪ error level.

The multivariate regression results indicated that professional behavior and audit honesty had no significant effect on improvement of audit efficiency, but the professional performance, independence and secrecy of the auditor had a significant positive effect on improvement of audit efficiency; moreover, secrecy, with more than ۴٪ of predictive power, predicts audit efficiency more than other components of professional ethics.

The observance of professional ethics plays an important role in improving the quality and performance of audit; consequently, it can increase the accuracy, quality of financial statements and improvement of audit efficiency.

**Key words: professional ethics, auditor, audit, efficiency, honesty and integrity, secrecy, independence**