



ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابداری مستقل

محمد کریم‌آبادی^۱

حسین جهانگیرنیا^۲ ✉

زهره حاجیها^۳

رضا غلامی جمکرانی^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۰

چکیده

ورشکستگی شرکت‌های بین‌المللی ریشه در چشم‌پوشی بر تخلفات حسابداری دارد و این چشم‌پوشی در نهایت به دلیل افول اخلاق و فراموش کردن رسالت حرفه حسابداری به‌عنوان یک حرفه خودگردان می‌باشد. حسابداری فقط درگیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست، بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات و مدارک حسابداری مواجه است. در نتیجه فرآیند حسابداری مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای زیادی توسط حسابرسان است و این قضاوت‌ها و انتخاب رویه‌ها مستلزم وجود اخلاق حرفه‌ای می‌باشد.

هدف این مقاله مطالعه ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابداری مستقل است. این مطالعه بر روی ۲۱۸ نفر از حسابرسان رده‌های مختلف که در سال ۱۴۰۰ به‌طور تصادفی انتخاب شدند، انجام گرفت. در راستای هدف پژوهش و از طریق مطالعات نظری و نظرسنجی از خبرگان استقلال حرفه‌ای، عینیت (بی‌طرفی)، صداقت (درستی)، تردید حرفه‌ای، تعهد حرفه‌ای، ناکارآمدی حسابداری و فرهنگ اخلاقی به‌عنوان معیارهای تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری مستقل در آیین رفتار حرفه‌ای است. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدل معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار اسمارت پی ال اس به کار گرفته شد.

یافته‌های حاصل از بررسی تأثیرگذاری عوامل مؤثر بیان‌گر آن است که معیارهای عینیت (بی‌طرفی)، صداقت (درستی)، ناکارآمدی حسابداری و فرهنگ اخلاقی از معیارهای تأثیرگذار در آیین رفتار حرفه‌ای در راستای کیفیت حسابداری مستقل است. با توجه به نتایج حاصله در خصوص عینیت (بی‌طرفی) و صداقت

۱- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. Karimabadi1357@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. نویسنده مسئول. E-mail: hosein_jahangirnias@yahoo.com

۳- گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. E-mail: drzhajiha@gmail.com

۴- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. E-mail: gholami@qom-iau.ac.ir



(درستی) می‌توان بیان کرد که نتایج حاصله مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده است؛ در خصوص نتیجه حاصل از رفتار ناکارآمدی حسابرسی می‌توان نتیجه حاصله را مطابق با تئوری عمل منطقی دانست. در رابطه با نتیجه حاصل از معیار فرهنگ اخلاقی می‌توان مطابق با تئوری ساختار اجتماعی و فرهنگی مرتون دانست. **واژه‌های کلیدی:** عینیت (بی‌طرفی)، فرهنگ اخلاقی، ناکارآمدی حسابرسی.

۱- مقدمه

قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و درکل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود (سعیدی و ناصری، ۱۳۹۶). رفتار حرفه‌ای در بستر هر جامعه مسئول و پایه توسعه معنی‌دار و پایدار است (اوبوه و همکاران، ۲۰۲۰). حرفه‌ای گری واقعی و شکل‌گیری جامعه بر اساس ارزش‌های اخلاقی صحیح پایه‌گذاری می‌شود که پایه و اساس سایر استانداردهای عملکرد است. در سطح جهانی، کاهش مداوم ارزش‌های اخلاقی در سازمان‌ها و جوامع نگرانی‌هایی را در جوامع دامن زده و افزایش داده است. در سال ۲۰۰۲، درخواست گسترش اخلاق حرفه‌ای در تجارت و شیوه‌های حسابداری پس از خطرات و اندرسون افزایش یافت (آرفاوی و همکاران، ۲۰۱۶). در پیشگفتار آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران آمده است که حرفه حسابداری از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌ها است و به دلیل نوع خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد بالایی نیز برخوردار است که تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی بستگی دارد (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹). پایداری به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای آینده حرفه را رقم خواهد زد و از طرفی اعمال غیراخلاقی حسابرسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم به حرفه، در عملکرد کارایی بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می‌کند (شافر و سیمونز، ۲۰۰۸).

از دیدگاه مبانی رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابرسی عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن بر اساس اصول و ضوابط مذکور و به‌طور کلی تأمین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است:

الف) اعتبار: جامعه به اطلاعات و سامانه‌های اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد؛

ب) حرفه‌ای بودن: افراد حرفه‌ای در زمینه حسابداری حرفه‌ای باید به‌سادگی توسط صاحب‌کاران، کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند؛

ج) کیفیت خدمات: اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه‌شده توسط حسابداران حرفه‌ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود؛

د) اطمینان: استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداران حرفه‌ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات است. پرواضح است آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای ابزاری است برای اطمینان از اینکه اعضا حرفه با اصول و قوانین اخلاقی آشنا بوده و معیارهای حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. در نتیجه آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای در تعیین مسئولیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای افراد نقش مهمی ایفا می‌کند. آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای، راهنمای حسابداران رسمی است و به‌عنوان سرمشق رفتار صحیح در حرفه تلقی می‌شود.

از راه‌کارهای گسترش اخلاق در حسابداری، تدوین آئین رفتار حرفه‌ای توسط انجمن‌ها و جوامع بین‌المللی حسابداری است و بررسی آئین رفتار حرفه‌ای توسط انجمن‌های بین‌المللی بیان‌گر آن است که این آئین‌ها از جامعیت برخوردار نبوده و به‌گونه عمومی به موارد سازمانی اشاره کرده‌اند. برای نمونه آئین‌های اخلاقی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا شامل صلاحیت، رازداری، درستی و واقعیت است (ورچور، ۲۰۰۵). انجمن حسابداران رسمی آمریکا نیز اصول رفتار حرفه‌ای، قوانین، استقلال، اصول و استانداردهای عمومی حسابداری، مسئولیت در قبال مشتریان، مسئولیت نسبت به همکاران و سایر مسئولیت‌ها و رویه‌ها و روش‌ها را جزء آئین رفتار حرفه‌ای بیان کرده است. فدراسیون بین‌المللی حسابداران نیز به ارائه آئین رفتار حرفه‌ای لازم‌الاجرا پرداخته است که این می‌تواند توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای منتشر شده است و شامل کلیات و اصول، درست‌کاری، واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار و آداب حرفه‌ای است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۳).

از نوآوری پژوهش می‌توان بیان کرد که در چند سال اخیر، در کشور پژوهش‌های نسبتاً زیادی در زمینه اخلاق و رفتار حرفه‌ای به‌عمل آمده و اکثر آن‌ها بر ضرورت تدوین معیارهای اخلاقی حین کار، تدوین محتوای کدهای اخلاقی، اخلاق کار و وجدان کاری، مشکلات اخلاق کاربردی، آسیب‌شناسی فرهنگ و اخلاق و اخلاق حرفه‌ای در آموزه‌های دینی تأکید داشته‌اند؛ اما پژوهش‌های جامعی که در یک مدل فرآیندی، به بررسی آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بپردازد، انجام نشده است. بر همین اساس، پژوهش حاضر قصد دارد تا با مرور ادبیات و پیشینه پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه و شناسایی عوامل مختلف اثرگذار و مؤلفه‌های اصلی به شناخت هرچه بهتر این مقوله کمک کند.

پرسش مهمی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل مؤثر هستند؟ به عبارتی هدف اصلی پژوهش بررسی تأثیرگذاری معیارهای منتخب آئین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حسابرسی مستقل است. در ادامه این مقاله ابتدا مبانی نظری مطالعه حاضر و پیشینه آن، تبیین فرضیه‌های پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، آمار توصیفی متغیرها و آزمون فرضیه‌ها و در انتهای مقاله نیز بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای مربوط ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در بین جامعه حسابداران رسمی از آئین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان کانالی اصلی نامبرده شده که از طریق آن می‌توان میان حسابرسان همگون‌سازی و یکسان‌سازی رفتاری ایجاد نمود. از طریق این آئین رفتار حرفه‌ای، ارزش‌های تحلیلی و ذهنی به حسابرسان منتقل می‌شود و به‌راستی فرآیند آموزش بر این فرض استوار است که حسابرسانی باکیفیت اخلاقی و حرفه‌ای مطلوب به‌عنوان خروجی این فرآیند به جامعه حرفه‌ای تحویل شوند. به‌منظور دستیابی با این ایدئال، از طریق پرداختن به موضوع ارزش‌هایی که طرز تفکر انعکاسی و انتقادی و همچنین دیدگاه اخلاقی را شکل می‌دهند می‌توان آئین رفتار حرفه‌ای را تدوین و آن را بهبود بخشید. با این حال آموزش رفتار حرفه‌ای بین حسابرسان هنوز هم بر اساس این ایده سنتی قرار دارد که علم صرفاً یک دانش است و از ارزش‌های اخلاقی و اخلاقیات مستثنی است؛ اما حقیقت آن است که علم یک فعالیت خنثی یا بدون ارزش نیست و تحت تأثیر زمینه‌های فرهنگی، سیاسی و اقتصادی است و توسعه حاصل از فرهنگ صنعتی، حسابداری را به‌عنوان بخشی از علم آمیخته با ارزش‌های سکولار تبدیل می‌کند (سرلک، ۱۳۸۷). با توجه به تضاد منافع حاکم بر محیط حسابرسی و ماهیت مسائل موجود، حسابرسان باید از مهارت یا صلاحیت حرفه‌ای کافی برخوردار باشند (رخشی و همکاران، ۱۴۰۰).

• استقلال حرفه‌ای و آئین رفتار حرفه‌ای

استقلال توانایی حسابرس برای درست‌کاری و حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد (عبدالطیف و همکاران، ۲۰۱۵). استقلال (باطنی و ظاهری) بدان معنی که حسابرس باید به انجام وظیفه خود با صداقت، وفاداری و بی‌طرفی در برنامه‌ریزی، ارزیابی داده‌ها، ارزیابی نتایج و تهیه گزارش بپردازد. این بدان معنی است که حسابرس نسبت به همه استفاده‌کنندگان گزارش خود متعهد است (عبدالله، ۲۰۰۴). همچنین استقلال حسابرس متأثر از پذیرش در استفاده از استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت، فشار مدیریت، ارائه خدمات غیر حسابرسی، به‌کارگیری تردید حرفه‌ای، تجربه حسابرسان، حق‌الزحمه حسابرسی، جمع‌آوری داده‌های جدید برای فعالیت مشتری قرار می‌گیرد. لذا قبل از تأثیرگذاری این تهدیدها بر استقلال حسابرس باید روش‌های بازدارنده مناسبی را در پیش گیرد (عبدالطیف و همکاران، ۲۰۱۵). حسابرس باید از انجام هرگونه خدمات، بدون سفارش صاحب‌کار خودداری کرده و در صورت توافق به انجام کار، باید یک دستیار واجد شرایط برای رسیدن به اهداف انتخاب نماید. از طرفی استقلال حسابرس نیز بر اعمال استانداردهای حسابرسی، کیفیت کنترل، فشار مدیریت و ارائه خدمات غیرحسابرسی تأثیر دارد. استقلال و بی‌طرفی حسابرس از عوامل مهمی هستند که باعث اطمینان و اعتبار صورت‌های مالی می‌شوند به‌طوری‌که کیفیت حسابرسی منجر به کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت از طریق مدیریت سود می‌شود. لذا عوامل تهدیدکننده استقلال باید همواره موردبررسی قرار گیرد (شوروزی و همکاران، ۱۳۹۱). با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول) از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای، استقلال می‌باشد.

• عینیت (بی‌طرفی) و آئین رفتار حرفه‌ای

از جمله ویژگی‌های فردی حسابرس، بی‌طرفی است که از ابعاد اصلی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، به حساب می‌آید. بعد بی‌طرفی، بعد غالب و مدنظر استانداردهای حسابرسی است. طبق این دیدگاه، حسابرس نباید اعتماد کامل را در نگرش خود نسبت به مدیریت داشته باشد. همچنین، نسبت به وی عدم اعتماد کامل اتخاذ نماید. (نلسون، ۲۰۰۹) طبق این گفته، شواهد حسابرسی به دست آمده توسط حسابرس، نه تنها باید ادعاها و اظهارات مدیریت را تأیید و تصدیق نماید، بلکه باید توضیحات متضاد و ضدونقیض را از بین ببرد. بعد بی‌طرفی می‌تواند به عنوان دیدگاه "اعتماد به همراه بررسی" نیز در نظر گرفته شود (کوآداکرز و همکاران، ۲۰۱۴). تعریف هارت (۲۰۱۰) از بی‌طرفی ایجاد تعادلی بین قبول ادعاها و اظهارات مدیریت تا اعتماد نداشتن کامل نسبت به وی به وسیله حسابرس است. به بیان دیگر، به جای آن که پیش فرض حسابرس، جانب‌داری کردن یا جانب‌داری نکردن از ادعاها مدیریت باشد باید بر کفایت و متقاعدکننده بودن شواهد حسابرسی تمرکز کند؛ یعنی، پیش فرض حسابرس نه طرفداری کامل و نه مخالفت کامل با ادعاها مدیریت است بلکه داوری متعادل و منصفانه پیرامون ادعاها است. با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه دوم) از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای، عینیت (بی‌طرفی) می‌باشد.

• صداقت و آئین رفتار حرفه‌ای

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، 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 (زارع فر و زارع فر، ۲۰۱۶). فعالیت‌های متقلبانه سبب می‌شود تا اثرات مخربی بر سرمایه‌گذاری و بازارهای مالی وارد شود، زیرا مردم چنین استدلال می‌کنند که این اعمال به دلیل رفتارهای غیر اخلاقی حسابداران و عدم درک صحیح آن‌ها از اصول اخلاقی صورت گرفته است و این باعث بحران اخلاقی در حرفه حسابداری شده است (اوراکا و اکبجه، ۲۰۱۵). بنابراین با توجه به رسوایی‌های مالی متعدد در سال‌های اخیر، تأکید بر مسئله اخلاق در حسابداری مورد توجه قرار گرفته است، اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی از حسابرسان مشاهده شده است، علت بسیاری از شکست‌های حسابرسی بوده‌اند که از همان روزهای اولیه تولد حرفه حسابرسی توجهات زیادی را به خود جلب کرده است. حال آنکه تمامی شکست‌های حسابرسی، به رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان مربوط نمی‌شود، اما بسیاری از آن‌ها به رفتارهای غیر اخلاقی یا حداقل غیر حرفه‌ای بخش‌هایی از حسابرسان مربوط می‌شود (انوفه و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین، به دنبال شکست مؤسسات حسابرسی، قانون‌گذاران قوانین و استانداردهایی چون آئین رفتار حرفه‌ای را برای گسترش رفتار اخلاقی و حرفه‌ای میان حسابرسان وضع نمودند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای

حسابداری، دستورالعمل‌هایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابرسان به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین کرده‌اند. با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم) از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای، صداقت می‌باشد.

• تردید حرفه‌ای و آئین رفتار حرفه‌ای

حرفه‌ای‌گرایی و کار تخصصی، عامل درونی برای رفتارهای اشتباه است. حرفه‌ای‌گرایی، هنجارهای مشخص اخلاقی شاغلان اجتماع‌های جدید را ترویج می‌دهد و کنترل‌های اجتماعی را برای جلوگیری از انحراف‌ها به کار می‌گیرد (گورمن، ۲۰۱۴). منابع متعددی برای افزایش و یا کاهش اعمال تردید حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی وجود دارد. منابع محرک افزایش تردید حرفه‌ای، منابعی هستند که حسابرسان را برای کیفیت کار بیشتر، حساسده و پاسخگو نگه می‌دارد که برای نمونه می‌توان به بازرسی‌ها و بررسی هم‌پیشگان اشاره کرد. از طرفی دیگر منابع کاهش تردید حرفه‌ای، منابعی هستند که دفاع‌پذیری و سودآوری حسابرسان را ارتقا می‌دهد که برای نمونه می‌توان به فشار بودجه زمانی و مستندسازی بیش‌ازحد اشاره کرد (اسچفر، ۲۰۱۷). طبق نظر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، تردید حرفه‌ای متأثر از رفتار حسابرسان، مانند نگرش‌ها یا ارزش‌های اخلاقی و آگاهی فردی در مواقع اعمال تردید حرفه‌ای است. با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه چهارم) از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای می‌باشد.

• تعهد حرفه‌ای و آئین رفتار حرفه‌ای

حسابرسان برای اعتباردهی و اظهارنظر، موظف‌اند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به‌عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این، حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به حیثیت کل حرفه آسیب برساند.

مجموعه این موارد را می‌توان در نگرش سازمانی و حرفه‌ای حسابرسان که همان تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای است، جستجو کرد (دمینو، وینگرین بلانتون، ۲۰۱۵). نگرش سازمانی و حرفه‌ای می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی همچون فرهنگ، احساسات و ویژگی‌های فردی قرار گیرد. یکی از مهم‌ترین عوامل، ویژگی‌های فردی و تغییرات رفتاری حسابرسان است. از سوی دیگر، طبق نظریه شناخت اجتماعی، ویژگی‌های فردی می‌تواند بر سازگاری افراد نسبت به جو اخلاقی سازمان اثرگذار باشد. یکی از عوامل اصلی شکل‌دهی به روابط درون‌سازمانی و نظر کارکنان، جو اخلاقی است که الگوهایی را دربرمی‌گیرد که رفتار کارکنان را هدایت کرده و ویژگی‌های اخلاقی هر سازمان را نشان می‌دهد. با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه پنجم) از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای، تعهد حرفه‌ای می‌باشد.

• ناکارآمدی حسابرسی و آئین رفتار حرفه‌ای

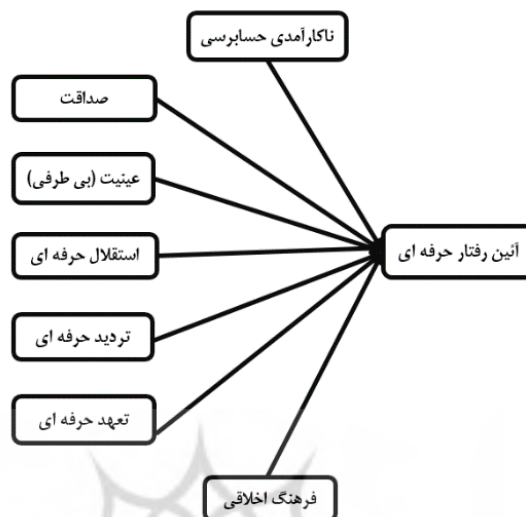
کیفیت خدمات ارائه شده در مؤسسات حسابرسی به میزان چشمگیری متکی بر رفتار افرادی است که کار میدانی حسابرسی را انجام می‌دهند. مطالعات قبلی در حوزه رفتاری به این نتیجه رسیده‌اند که رفتار ناکارآمد حسابرسان به طور فزاینده‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد (چان و همکاران، ۲۰۰۹؛ دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). مهم‌ترین عامل تعیین کننده رفتار در یک فرد، قصد رفتاری اوست، یعنی احتمال آن که شخص تصمیم بگیرد که رفتار مشخصی را انجام دهد. از دیدگاه فیش بین و آجرن (۱۹۸۰) میزان این احتمال، به دو عامل اصلی نگرش فرد به رفتار هنجارهای ذهنی او بستگی دارد. نظریه عمل منطقی فرض را وجود رابطه علی بین نگرش و هنجارهای ذهنی فرد می‌داند. از این رو از میان مدل‌هایی که هدف آن‌ها فهم و پیش‌بینی رفتارهای افراد است، نظریه عمل منطقی موفق بوده است. با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است: فرضیه ششم) از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای، ناکارآمدی حسابرسی می‌باشد.

• فرهنگ اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای

در یکی از ابعاد که مؤسسات حسابرسی سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارائه شده است. حسابرسان اغلب به رعایت معیارهای مورد استفاده صاحب کاران در ارزیابی کیفیت حسابرسی اعتقاد دارند. اگرچه تحقیقی نشان داد که آن‌ها به طور دقیق متوجه انتظارات و نیازهای بیان شده توسط صاحب کاران نمی‌شوند (تره وینو و همکاران، ۱۹۹۸). حسابرسان، اغلب با فشار بودجه‌های زمانی سخت‌گیرانه مواجه‌اند. منظور از فشار بودجه زمانی، هنگامی است که زمان مورد نیاز برای انجام عملیات حسابرسی، بیش از زمان پیش‌بینی شده در بودجه بوده و حسابرسان ملزم به انجام کار در زمان تعیین شده می‌باشد (فرناندو و همکاران، ۲۰۱۰). از نظر محققان، حسابرسان نسبت به فشار بودجه زمانی به یکی از دو روش زیر عکس‌العمل نشان می‌دهند: در حالت اول عکس‌العمل از طریق کار کردن بیشتر و افزایش ساعات بیشتری برای مشتری می‌باشد (اسوانبرگ و اوهمان، ۲۰۱۳). دومین حالت و یا دومین عکس‌العمل منفعلانه از طریق کاهش کیفیت حسابرسی یا کمتر گزارش کردن زمان که معمولاً زمانی اتفاق می‌افتد که زمان صرف شده کمتری را برای کار حسابرسی نسبت به آنچه در عمل اتفاق افتاده است، گزارش می‌کنند، این مشکل پیچیده‌ای برای بودجه‌بندی زمانی آتی می‌باشد (فلمینگ، ۱۹۸۰) در این حالت، حسابرسان زمان را به بخش‌هایی از حسابرسی انتقال می‌دهد که قابلیت افزایش زمان ندارد (اوتلی و پاپرس، ۱۹۹۶) یا زمان را به واحد مورد رسیدگی دیگری انتقال می‌دهد (مک نایر، ۱۹۹۱). با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه هفتم) از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای، فرهنگ اخلاقی می‌باشد.

با عنایت به چارچوب نظری و تبیین‌های تئوریک ارائه شده، مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

هائریدیستا و فادجارنی (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی پرداخت. این تحقیق باهدف تجزیه و تحلیل تأثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت حسابرسی دولتی جاکارتا (DKI) می‌باشد. داده‌های این تحقیق، شامل داده‌های به‌دست آمده از پرسشنامه ارائه شده به ۱۲۷ پاسخگو می‌باشند. این تحقیق، یک تحقیق علی است که با هدف آزمون فرضیه مربوط به تأثیر یک یا چند متغیر (متغیر مستقل) بر دیگر متغیر (متغیر وابسته) می‌باشد. این پژوهش نشان می‌دهد که استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذارند. کشیوگلی و همکاران (۲۰۱۹) به تجزیه و تحلیل مشارکت حسابرس داخلی در تأمین اطمینان در ارتباط با پیاده‌سازی اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها پرداختند. در این پژوهش با استفاده از داده‌های جهانی و نظرات حسابرس داخلی یک مدل معادلات ساختاری ارائه شده است. در این مدل معادلات ساختاری عوامل تعیین‌کننده اخلاق حرفه‌ای در شش حوزه مستندات سیاست حسابرسی، صداقت حسابرس، استانداردهای اخلاقی و حاکمیت شرکتی قرار دارد. میلر (۲۰۱۸)، پژوهشی تحت عنوان رهنمودهای اخلاق حرفه‌ای به‌منظور توسعه هویت کاری انجام دادند. این پژوهش از نوع توصیفی-همبستگی بوده و نتایج حاصل از تحلیل داده‌های پژوهش نشان دادند که مؤلفه‌های رهبری اخلاقی و اخلاق‌مداری در استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات از مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای بوده و بر ایجاد هویت کاری تأثیرگذارند.

اکبری و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان پرداختند. فرآیند حسابرسی متأثر از ویژگی‌های فردی حسابرس است، لذا انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد. ارزیابی حسابرسان از تداوم فعالیت، ممکن است در معرض اثر پیشگویی‌کننده قرار گیرد. به بیان دیگر، ممکن است حسابرس دچار این ترس شود که صاحب‌کار خود را از دست بدهد. تئوری اغواکنندگی اخلاقی بیان می‌دارد که این رفتار حسابرسان غیرارادی است. تجربه در سازمان‌دهی و جمع‌آوری اطلاعات، قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر می‌گذارد. از این رو هدف این پژوهش بررسی تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان است. به همین منظور داده‌های موردنیاز از طریق پرسشنامه‌ای که بین حسابرسان توزیع گردید جمع‌آوری گردید. از طریق تحلیل مسیر در معادلات ساختاری عملیات تجزیه و تحلیل داده‌ها انجام پذیرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که تجربه در حسابرسان با تجربه بالا توانسته تا اثر پیشگویی‌کننده را تعدیل نماید. به همین خاطر بهتر است از طریق آموزش موجب آشنایی حسابرسان با تجربه کم با این پدیده شده تا اثر آن را بر روی تصمیمات خود در نظر داشته باشند. بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس پرداخت. هدف این پژوهش بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس است. بدین منظور تأثیر پنج مؤلفه اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس از طریق پرسشنامه‌ای که در بین ۱۱۹ نفر از حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان حسابرسی توزیع شد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که هر پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به مؤلفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد؛ بنابراین، مؤسسات حسابرسی باید به افزایش دانش و مهارت حرفه‌ای کارکنان مؤسسه خود به منظور افزایش هرچه بیشتر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها توجه ویژه نمایند. احمدی و همکاران (۱۳۹۸) به مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری - تفسیربازدیدگاه‌خبرگان حرفه پرداخت. ورشکستگی شرکت‌های بین‌المللی ریشه در چشم‌پوشی بر تخلفات حسابداری دارد و این چشم‌پوشی در نهایت به دلیل افول اخلاق و فراموش کردن رسالت حرفه حسابرسی به عنوان یک حرفه خودگردان می‌باشد. از آنجاکه سازه‌های متعددی بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی تأثیرگذار است؛ لذا این پژوهش با درک این موضوع از طریق مدل‌سازی ساختاری - تفسیری به دنبال طراحی مدلی مبنی بر سطح‌بندی و تفکیک سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابداران رسمی کشور در سال ۱۳۹۸ می‌باشد که جهت انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. روش‌شناسی پژوهش ترکیبی می‌باشد که در بخش کیفی مبتنی بر شناسایی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی از طریق تحلیل محتوای مبانی نظری، پیشینه تجربی و انجام تحلیل دلفی فازی با مشارکت ۲۰ خبره حرفه حسابرسی به عنوان اعضای پانل و در بخش کمی نیز با مشارکت ۱۶ خبره حرفه حسابرسی و از طریق تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به دنبال مدل‌سازی

ساختاری-تفسیری می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی سازه رقابت در بازار حسابرسی، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحب‌کار، اندازه سازمان صاحب‌کار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحب‌کار به برکناری حسابرس، مشکلات مالی حسابرس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم می‌باشد. این سازه‌ها مرتبط با شاخص‌های محیطی و اقتصادی می‌باشند. رویایی و همکاران (۱۳۹۸) به تحلیل میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، توسط حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی پرداخت. در این پژوهش میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، توسط حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را مورد بررسی قرار دادیم. برای این منظور حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی را به پنج دسته سرپرستان ارشد، سرپرستان، حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان تقسیم‌بندی و ۴ فرضیه را تدوین و میزان رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان را مورد مطالعه قرار گرفت. برای تحلیل فرضیات از روش- آماری مقایسه میانگین دو جامعه و برای جمع‌آوری اطلاعات اولیه نیز از پرسشنامه استفاده گردید. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که میزان رعایت آیین‌نامه توسط افرادی که دارای درجه حسابرس هستند کمتر از سایر حسابرسان است، این بدان معناست که حسابرسان با درجه کمک حسابرس و در ابتدای ورود به این حرفه آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای را مدنظر قرار می‌دهند و در سطوح بالا نیز به آن عمل می‌کنند ولی در سطح درجه حسابرس این مسئله وجود ندارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود چراکه هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه پژوهش‌های رفتاری در حرفه سرمایه‌گذاری و مالی است. هم‌چنین از نظر روش، این پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی- پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی و گردآوری داده‌ها و نتیجه نهایی برای آزمون تأیید یا رد فرضیه‌ها، از طریق پرسش‌نامه انجام می‌شود. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی مؤسسات حسابرسی (رده‌های مختلف حسابرسی) انجام گردید، جزء پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود.

در این پژوهش برای تحلیل داده‌ها از مدل روابط ساختاری خطی- اسمارت پی ال اس استفاده گردید. معادلات ساختاری امکان انتخاب دلخواهی متغیرهای مشاهده‌پذیر که در واقع اجزای تشکیل‌دهنده متغیرهای نهفته می‌باشند را محدود می‌کند. در واقع معادلات ساختاری به بررسی میزان اعتبار متغیرهای انتخاب شده می‌پردازد. تکنیک معادلات ساختاری آمیزه دو تحلیل است: الف- مدل اندازه‌گیری؛ ب- مدل تابع ساختاری. مدل اندازه‌گیری یا قسمت تحلیل عوامل تأییدی مشخص می‌کند که چگونه متغیرهای نهفته یا سازه‌های فرضی در قالب تعداد بیشتری متغیرهای قابل مشاهده اندازه‌گیری شده‌اند. قسمت تابع ساختاری یا تحلیل مسیر، روابط علی بین این متغیرهای نهفته را مشخص می‌کند. به عبارت دیگر مدل اندازه‌گیری سؤالات مربوط به روایی و اعتبار متغیرهای مشاهده‌شده را پاسخ می‌دهد و مدل تابع ساختاری سؤالات مربوط به شدت روابط

علی (مستقیم، غیرمستقیم و کلی) بین متغیرهای نهفته و مقدار واریانس تبیین شده در کل مدل را پاسخ می‌دهد؛ بنابراین یک مدل لیزرل برای پژوهش‌گر این امکان را فراهم می‌آورد که در یک مدل هم خطاهای اندازه‌گیری را ارزیابی نماید و هم پارامترهای مدل را یکجا برآورد کند. از سوی دیگر لیزرل در مقایسه با سایر آزمون‌های آماری مانند تکنیک‌های رگرسیون و تحلیل واریانس که تنها روابط بین متغیرهای انتخابی را مشخص می‌سازند، از توانایی بیشتری برخوردار است و بر تحلیل مسیر نیز توفیق دارد زیرا تحلیل مسیر، فرآیندی متشکل از مراحل منفک متوالی است که مبتنی بر رگرسیون‌های متعدد می‌باشند؛ درحالی‌که تحلیل‌های لیزرل پیوسته و توأم هستند. تحلیل مسیر (برخلاف لیزرل) از آنجاکه نمی‌تواند خطاهای کلی اندازه‌گیری بین متغیرهای مشاهده‌شده و نهفته را مشخص کند، فرض را بر آن می‌گذارد که اندازه‌های مشاهده‌شده با مقادیر متغیرهای نهفته برابرند (درحالی‌که عملاً چنین فرضی نادرست است). به همین دلیل است که مک لافلین می‌گوید: لیزرل یک تکنیک اطلاعاتی کامل است.

در این پژوهش متغیرها به شرح زیر هستند:

الف- متغیرهای مستقل عبارت‌اند از:

استقلال حرفه‌ای: استقلال حسابرسی معمولاً به‌عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح‌شده است؛ یعنی برحسب عینیتی که حسابرس از موفقیت در کار حسابرسی به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای به دست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بی‌طرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به‌طور سنتی، به‌عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحب‌کار، سهامداران و سایر ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، تصور شده است. برای عملیاتی کردن متغیر فوق از پرسشنامه استاندارد زاره‌فر (۲۰۱۶) که شامل ۱۲ گویه است، استفاده گردید.

عینیت (بی‌طرفی): بی‌طرفی را می‌توان معادل با نداشتن جانب‌داری در جهت مثبت یا منفی در عقاید و باورهای حسابرسان تعریف نمود. بر اساس اصول بنیادی حسابرسی، حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش‌داوری، جانب‌داری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند. برای عملیاتی کردن متغیر فوق از پرسشنامه استاندارد زاره‌فر (۲۰۱۶) که شامل ۸ گویه است، استفاده گردید.

صداقت: حسابرس باید در انجام خدمات حرفه‌ای صداقت داشته باشد. صداقت به معنای رعایت اخلاق صادقانه در انجام خدمات حرفه‌ای است. حسابرس باید در تمامی کارهای حرفه‌ای خود بالاترین حس صداقت را مدنظر قرار دهد. صداقت هم‌چنین برخورد منصفانه را نیز شامل می‌شود. برای عملیاتی کردن متغیر فوق از پرسشنامه استاندارد زاره‌فر (۲۰۱۶) که شامل ۱۴ گویه است، استفاده گردید.

تردید حرفه‌ای: حسابرسان باید حسابرسی‌های خود را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و مراقب

وجود شرایطی باشند که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود. تردید حرفه‌ای حسابرس نگرشی است که متضمن یک ذهن پرسشگر (هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است. برای عملیاتی کردن متغیر فوق از پرسشنامه استاندارد زاره‌فر (۲۰۱۶) که شامل ۱۰ گویه است، استفاده گردید.

تعهد حرفه‌ای: تعهد حرفه‌ای به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل رفتار اخلاقی حسابرسان مطرح است. طبق گفته بکری (۲۰۱۴) تعهد حرفه‌ای به‌عنوان علاقه‌ای که توسط فرد در حرفه‌اش شکل می‌گیرد، از جمله چیزی که می‌توان به آن اعتماد کرد، چیزی که پذیرفته می‌شود، اهداف و ارزش‌های یک حرفه تعریف می‌شود. برای عملیاتی کردن متغیر فوق از پرسشنامه استاندارد کلاکمن و هنینگ (۲۰۰۰) که شامل ۱۵ گویه است، استفاده گردید.

ناکارآمدی حسابرسان: رفتارهای ناکارآمد می‌تواند تأثیری سوء در زمینه کسب درآمد، کیفیت تکمیل پروژه بر مبنای زمان‌بندی انجام‌شده و ارزیابی درست عملکرد کارکنان حسابرسی داشته باشد. در حالت کلی می‌توان رفتارهای ناکارآمد حسابرسی را در واقع عکس‌العمل‌های ناکارآمد به محیط (مانند سیستم کنترلی) تعریف کرد. برای عملیاتی کردن متغیر فوق از پرسشنامه دانلی و همکاران (۲۰۰۳) استفاده گردید. باوجود اشکال مختلف رفتار ناکارآمدی حسابرسی در این پژوهش به بررسی دو نوع اصلی این رفتار که برای کیفیت حسابرسی در محیط حسابرسی ایران می‌توانند مفید نباشند، پرداخته شد که عبارت‌اند از (۱) شانه خالی کردن از انجام کامل برخی مراحل حسابرسی؛ (۲) تغییر یا جایگزین کردن روش حسابرسی. این پرسشنامه دارای دو بخش و هشت پرسش می‌باشد تا از طریق آن اطلاعات مربوط به رفتار ناکارآمد در یک محیط حسابرسی به دست آید. برای هر کدام از دو شکل رفتار ناکارآمد چهار پرسش مطرح گردید.

فرهنگ اخلاقی: فرهنگ اخلاقی، اعمال، اعتقادات و معیارهای درست و نادرست مربوط به افراد یا گروه‌ها را در برمی‌گیرد و شامل عناصری نظیر فرهنگ شرکت، نظام‌های تشویق، رفتارهای ارزشمند، سیاست‌های ارتقاء، نظام‌های سنجش عملکرد و رفتارهای مدیریت است. در مجموع فرهنگ اخلاقی در سازمان‌ها از ارزش‌ها، سیاست‌ها و فعالیت‌های افراد ایجاد می‌شود. فرض تأثیر فرهنگ‌سازمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرس، انجام مطالعات بیشتری را توجیه می‌کند. فرهنگ اخلاقی سازمان، از عوامل مهم تعیین‌کننده رفتارهای غیراخلاقی در سازمان‌ها در نظر گرفته شده است. فرهنگ و اخلاق برای هر امری یک موضوع مهم تلقی می‌شود. برای عملیاتی کردن متغیر فوق از پرسشنامه استفاده‌شده در پژوهش حاجیها و خدامرادی (۱۳۹۵) که شامل ۱۴ گویه است، استفاده گردید.

متغیر وابسته: در این پژوهش کیفیت حسابرسی از جنبه اخلاقی آیین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان متغیر وابسته از چهار معیار محیطی، رفتاری، وظیفه‌ای و اقتصادی استفاده گردید. از این معیارها با عنوان امتیاز (SCORE) مشارکت‌کننده یاد می‌شود، گزینه‌ها بر اساس مقیاس ۱۰ درجه‌ای که به‌صورت درصد ارائه شده و از مشارکت‌کننده‌ها خواسته شد تا نظرات خود را با توجه اجزای معیارهای مطرح‌شده بیان کنند.

۴- آمار توصیفی

از نمونه مورد مطالعه به لحاظ جنسیتی، ۶۵/۱ درصد آقا و ۳۴/۹ درصد خانم هستند. به لحاظ مدرک تحصیلی، فارغ‌التحصیلان مقطع کارشناسی ارشد با ۴۵/۹ درصد بیشترین میزان و کاردانی با ۶/۹ درصد کمترین میزان را به خود اختصاص دادند. از نظر سابقه کاری در حدود ۷۰ درصد سابقه کاری بیش از ۱۰ سال را تجربه کرده‌اند که به‌طور متوازن حول ۲۰ درصد متمرکز شده‌اند که به ترتیب ۲۳/۴ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال، ۱۹/۲ درصد ۱۵ تا ۲۰ سال و ۲۶/۷ درصد بیشتر از ۲۰ سال سابقه کاری دارند. از موقعیت پست سازمانی هم حسابرسان، سرپرست، حسابرسان ارشد و شریک به ترتیب بیشترین و کمترین درصد را به خود اختصاص داده‌اند. توصیف آماری پاسخ‌دهندگان به شرح زیر است:

جدول ۱- توصیف آماری پاسخ‌دهندگان

گزینه	فراوانی پاسخ	درصد پاسخ
جنسیت		
مرد	۱۴۲	۶۵/۱ درصد
زن	۷۶	۳۴/۹ درصد
مدرک تحصیلی		
کاردانی و پایین‌تر	۱۵	۶/۹ درصد
کارشناسی	۶۶	۳۰/۲ درصد
کارشناسی ارشد	۱۰۰	۴۵/۹ درصد
دکتری	۳۷	۱۷ درصد
سابقه کاری		
بین ۵ تا ۱۰ سال	۶۷	۳۰/۷ درصد
بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۵۱	۲۳/۴ درصد
بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۴۲	۱۹/۲ درصد
بیشتر از ۲۰ سال	۵۸	۲۶/۷ درصد
پست سازمانی		
حسابرس	۹۰	۴۱/۳
حسابرس ارشد	۳۰	۱۳/۸
سرپرست	۷۷	۳۵/۳
شریک	۲۱	۹/۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

روایی سازه‌ها نیز با معیار روایی همگرا و واگرا موردسنجش قرار می‌گیرد. جهت بررسی روایی همگرای هر سازه شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده و جهت سنجش روایی واگرا از روش فورنل و لارکر استفاده شده است. جهت سنجش پایایی نیز ضریب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب محاسبه می‌شوند. در صورتی که مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده برای هر سازه بیش از ۰/۵ باشد سازه موردنظر دارای روایی همگرا معتبر است و چنانچه ضریب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب بیش از ۰/۷ باشد می‌توان گفت سازه موردنظر دارای پایایی مناسب است.

جدول ۲- بررسی مقادیر روایی و پایایی

نام	نماد	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی مرکب	AVE
ناکارآمدی حسابرسی	AI	0/85	0/88	0/55
کیفیت حسابرسی	AQ	0/83	0/88	0/66
فرهنگ اخلاقی	EC	0/93	0/94	0/54
صداقت	HO	0/89	0/90	0/51
عینیت	OB	0/86	0/90	0/60
تعهد حرفه‌ای	PC	0/87	0/89	0/50
تردید حرفه‌ای	PD	0/80	0/85	0/53
استقلال حرفه‌ای	PI	0/87	0/89	0/51

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول ۲ مشاهده می‌شود که ضریب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب برای متغیرها بیشتر از ۰/۷ بوده و پایایی سوالات متغیرهای تحقیق مناسب ارزیابی می‌شود. همچنین ضریب روایی همگرا تمام سازه بیش از ۰/۵ بوده بنابراین تمامی سازه‌های مدل از نظر روایی همگرا معتبر می‌باشند.

۶- روایی واگرا

به‌منظور بررسی روایی واگرا از روش فورنل - لارکر استفاده شده است. در این روش اگر جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج‌شده هر متغیر از قدر مطلق همبستگی آن با سایر متغیرها بزرگ‌تر باشد، آن متغیر دارای روایی واگرای خوب تلقی می‌گردد. یافته‌های حاصل از بررسی روایی واگرای متغیرهای پژوهش به شرح زیر است:

جدول ۳- سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

سازه	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
ناکارآمدی حسابرسی	0/74							
کیفیت حسابرسی	0/16	0/81						
فرهنگ اخلاقی	0/51	0/25	0/73					
صداقت	0/06	0/15	0/33	0/72				
عینیت	0/05	0/07	0/29	0/70	0/77			
تعهد حرفه‌ای	0/33	0/16	0/48	0/30	0/25	0/71		
تردید حرفه‌ای	0/05	0/14	0/39	0/34	0/36	0/43	0/73	
استقلال حرفه‌ای	0/08	0/09	0/26	0/59	0/67	0/24	0/44	0/72

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در ماتریس فورنل و لارکر، مقدار جذر AVE متغیرها در قطر اصلی ماتریس همبستگی متغیرها وارد و دیده می‌شود که مقدار جذر AVE متغیرهای تحقیق از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه زیرین و راست قطر اصلی قرار گرفته بیشتر است. از این رو می‌توان گفت که در این پژوهش تمامی سازه‌ها تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر و روایی واگرایی تمامی سازه‌ها در حد مطلوب قرار دارند که این امر روایی واگرایی مناسب و برازش خوب مدل‌های اندازه‌گیری را نشان می‌دهد.

۷- آزمون فرضیه‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

جدول ۴- آزمون فرضیه‌های پژوهش

نام متغیر و مسیر تحلیل	ضریب مسیر استاندارد	خطای معیار	قدر مطلق آماره تی	سطح معنی‌داری
استقلال حرفه‌ای ← کیفیت حسابرسی	۰/۰۰۶	۰/۰۳۱	۰/۲۰۵	۰/۸۳۷
عینیت (بی‌طرفی) ← کیفیت حسابرسی	۰/۰۹۶	۰/۰۳۵	۲/۷۴۵	۰/۰۰۶
صداقت (درستی) ← کیفیت حسابرسی	۰/۱۲۹	۰/۰۳۶	۳/۶۳۲	۰/۰۰۰۲
تردید حرفه‌ای ← کیفیت حسابرسی	۰/۰۴۶	۰/۰۲۸	۱/۶۱۸	۰/۱۰۶
تعهد حرفه‌ای ← کیفیت حسابرسی	۰/۰۱۶	۰/۰۳۰	۰/۵۳۱	۰/۵۹۵
ناکارآمدی حسابرسی ← کیفیت حسابرسی	۰/۰۵۳	۰/۰۲۴	۲/۱۹۶	۰/۰۲۸
فرهنگ اخلاقی ← کیفیت حسابرسی	۰/۱۸۲	۰/۰۳۹	۴/۶۱۴	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در بین جامعه حسابداران رسمی از آئین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان کانالی اصلی نامبرده شده که از طریق آن می‌توان میان حسابرسان همگون سازی و یکسان‌سازی رفتاری ایجاد نمود. از طریق این آئین رفتار حرفه‌ای، ارزش‌های تحلیلی و ذهنی به حسابرسان منتقل می‌شود و به‌راستی فرآیند آموزش بر این فرض استوار است که حسابرسانی باکیفیت اخلاقی و حرفه‌ای مطلوب به‌عنوان خروجی این فرآیند به جامعه حرفه‌ای تحویل شوند. به‌منظور دستیابی با این ایدئال، از طریق پرداختن به موضوع ارزش‌هایی که طرز تفکر انعکاسی و انتقادی و همچنین دیدگاه اخلاقی را شکل می‌دهند می‌توان آئین رفتار حرفه‌ای را تدوین و آن را بهبود بخشید. با این حال آموزش رفتار حرفه‌ای بین حسابرسان هنوز هم بر اساس این ایده سنتی قرار دارد که علم صرفاً یک دانش است و از ارزش‌های اخلاقی و اخلاقیات مستثنی است؛ اما حقیقت آن است که علم یک فعالیت خنثی یا بدون ارزش نیست و تحت تأثیر زمینه‌های فرهنگی، سیاسی و اقتصادی است و توسعه حاصل از فرهنگ صنعتی، حسابداری را به‌عنوان بخشی از علم آمیخته با ارزش‌های سکولار تبدیل می‌کند.

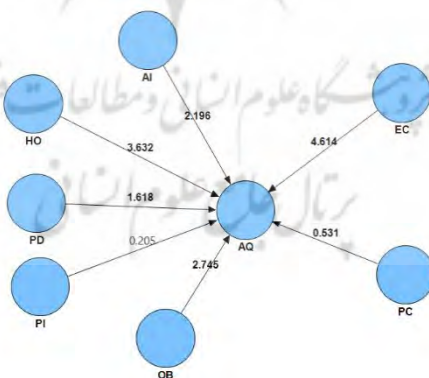
سطح معناداری برای تک‌تک متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه شده است. با توجه به ضرایب محاسبه شده می‌توان میزان توضیح‌دهندگی تغییرات متغیر وابسته را از طریق متغیرهای مستقل بیان کرد. با توجه به آماره تی محاسبه شده برای فرضیه‌های پژوهش می‌توان بیان کرد:

الف- تأثیرگذاری عینیت (بی‌طرفی) حسابرس بر کیفیت حسابرسی به لحاظ آماری معنی‌دار و فرضیه پژوهش مورد تأیید است.

ب- صداقت (درستی) حسابرس بر کیفیت حسابرسی به لحاظ آماری معنی‌دار و فرضیه پژوهش مورد تأیید است.

پ- ناکارآمدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی به لحاظ آماری معنی‌دار و فرضیه پژوهش مورد تأیید است.

ت- فرهنگ اخلاقی حسابرس بر کیفیت حسابرسی به لحاظ آماری معنی‌دار و فرضیه پژوهش مورد تأیید است.



شکل ۲- نمایش مدل ساختاری با مقادیر t

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج حاصله و در راستای اولویت‌بندی معیارهای تأثیرگذار به لحاظ آماری بر کیفیت حسابرسی در مدل از قدر مطلق ضرایب استاندارد مدل استفاده گردید. همان‌طوری که در جدول ۴ ملاحظه شد مطالعه و تحلیل معیارهای فرهنگ اخلاقی، صداقت (درستی)، عینیت (بی‌طرفی) و ناکارآمدی حسابرسی با ضرایب استاندارد ۰/۱۸۲، ۰/۱۲۹، ۰/۰۹۶، ۰/۰۵۳ به ترتیب از اولویت‌های مهم و تأثیرگذار بر کیفیت حرفه حسابرسی مستقل است. به عبارتی می‌توان مدل حاصل از نتایج پژوهش را به‌صورت زیر ارائه کرد:

$$\text{Auditing Quality}_{it} = \beta_0 + 0.182 \text{ Ethical culture}_{it} + 0.129 \text{ Honesty}_{it} + 0.096 \text{ Objectivity}_{it} + 0.053 \text{ Audit inefficiency}_{it} + \varepsilon_{it}$$

۸- بحث و نتیجه‌گیری

یک از ویژگی‌های حرفه حسابرسی پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه است و لازمه آن رعایت منافع عمومی در انجام کارهاست که موجب جلب اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی می‌شود. به این دلیل، در تدوین استانداردهای حسابرسی، منافع عمومی به شدت لحاظ می‌گردد. جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی در یک جامعه، مستلزم آن است که اولاً، اطلاعاتی که حسابرسان فراهم می‌کنند معتبر و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد، ثانیاً اشخاص و مؤسساتی که از خدمات حسابداران حرفه‌ای استفاده می‌کنند از یک‌سو، بتوانند به‌سادگی حسابرسان را شناسایی کنند و از سوی دیگر، مطمئن باشند که خدمات حسابداران رسمی در قالب آئین و رفتار مدونی انجام می‌گیرد که ناظر بر ارائه خدمات آنان است (آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۸).

تعهد مداوم مستلزم انجام درست کارهاست در غیر این صورت زمانی که تمایل به پول، قدرت و موقعیت تبدیل به اولویت‌ها می‌شوند، منشور فقط اجرا شده و اصولاً ضوابط اخلاقی منشور نادیده گرفته خواهند شد. تعدادی از محققان، شکست منشور اخلاقی جامعه حسابداران رسمی برای جهت دادن مسائل مشخصی در حسابداری و نیز شکست آن در به انجام رسانیدن آگاهی اخلاقی میان حسابرسانی که انتظار می‌رفت با این منشور هماهنگ عمل کنند را مورد تأکید قرار دادند. در مالزی پکر و همکاران تحقیقی را ترتیب داده و دریافتند که مصوبه‌ها و آیین‌نامه‌ها هیچ تأثیر قابل‌ملاحظه‌ای بر روی عملکرد و رفتار حسابداران ندارند و دلیل آن‌ها نیز مبتنی بر این واقعیت بود که اکثریت حسابداران این اصول و قوانین را نادیده می‌گیرند. این موارد نشان می‌دهد که منشور موجود برای ایجاد آگاهی اخلاقی میان حسابداران با شکست مواجه شده است. یافته‌ها دلالت بر تدوین نسخه جدیدی از دستورالعمل جامع و ایدئال دارند که اجرایی نمودن آن می‌تواند شیوه عمل حرفه‌ای مطابق با رفتار اخلاق حرفه‌ای را تضمین نماید. با این تفاسیر شاید بتوان چنین نتیجه گرفت که یک منشور اخلاقی بهترین روش برای بهبود و اصلاح رفتار اخلاقی نیست مگر اینکه به‌گونه‌ای مبتنی بر سیاست و ضوابط اخلاقی مناسب، برای جلوگیری از مسائل غیراخلاقی که بارها و بارها به وجود آمده، تنظیم و ارائه گردد. از همه مهم‌تر اینکه

اخلاق و رفتار اخلاقی به‌عنوان پشتوانه استدلال‌ات اخلاقی به رسمیت شناخته شده‌اند. اخلاق چیزی فراتر از یک منشور یا ضوابط است و آن دقیقاً منطبق با مفهوم استدلال‌ات اخلاقی است.

زمانی که حسابداران از طریق قضاوت حرفه‌ای در مورد مسائل مربوط به حسابرسی، حسابداری، خدمات مشاوره و مالیاتی خدماتی به عموم ارائه می‌کنند باید متوجه نقش خود به‌عنوان نمایندگان اخلاق باشند. آن‌ها باید حسابداری را به‌عنوان فعالیتی که مشتمل بر ابعاد اخلاقی قابل‌ملاحظه است، مدنظر قرار دهند. از آن‌ها انتظار می‌رود که دید وسیع‌تری داشته باشند، چراکه منشور و ضوابط اخلاقی چیزی ماورای صرفاً ضوابط است. منشور اخلاقی برای رسیدگی به نگرانی‌های اخلاقی بدون اینکه اجرای خود به خودی آن را تضمین نماید، یک نقطه مرجع فراهم می‌سازد به‌طور خلاصه، منشور ممکن است نگرانی‌های اخلاقی را برجسته سازد اما آنچه موردنیاز حرفه حسابداری است، ویژگی اخلاقی و توانایی درک استدلال‌ات اخلاقی بوده که فراتر از آن است که بتوان تمامی آن‌ها را در یک منشور اخلاقی پوشش داد.

مطالعه انجام‌شده توسط گرینفیلد و همکاران (۲۰۰۸) حاکی از آن است که رابطه قابل‌ملاحظه‌ای میان جهت‌گیری اخلاقی افراد و تصمیم‌گیری وجود دارد. در قضاوت مابین این دو جهت‌گیری اخلاقی که توسط گرینفیلد و همکاران پیشنهادشده (نسبیت‌گرایی و آرمان‌گرایی)، جهت‌گیری آرمان‌گرایی اخلاقی بسیار شبیه به اخلاق حسابداری مبتنی بر جهان‌بینی اسلامی است و در آن، تمرکز آرمان‌گرایی بیشتر روی رفاه و آسایش انسان است که بازتابی از ارزش اصلی مدل اسلامی اخلاق کسب‌وکار اصول‌گرایانه می‌باشد.

از نظر حسابداران رسمی آموزش در زمینه مسئولیت‌های حرفه‌ای و اخلاقی به مفهوم یک برنامه یادگیری است که برای حسابداران حرفه‌ای بالقوه، چارچوبی از ارزش‌های حرفه‌ای، اخلاقیات و نگرش‌هایی برای تمرین قضاوت حرفه‌ای و عملکرد به شیوه‌های اخلاقی که بسیار موردتوجه عموم و حرفه می‌باشند را فراهم می‌کند به‌طوری‌که فقدان این عناصر منجر به افزایش یافتن قربانیان رسوایی‌ها و تقلب‌های حسابداری در صنایع کسب‌وکار جهانی شده است. تقلب، جعل و به‌عمد اغراق‌آمیز نشان دادن حساب‌های شرکت‌ها و دیگر سوء رفتارهای حرفه‌ای منجر شده که مؤسسات مالی، عموم و شرکت‌های خصوصی اضطراب و نگرانی خود را نسبت به این موضوع آشکار سازند. علاوه بر این، انحلال و فروپاشی شرکت‌های بزرگی مانند انرون، ورلدکام، گلوبال کراسینگ در امریکا و پارمالات در ایتالیا، اعتبار گزارشگری مالی و پاسخگویی را خدشه‌دار نموده است (بیکرا، ۲۰۰۷). چنین مواردی تا حدی ممکن است منجر به اثرات نامطلوب هم بر وضعیت اقتصادی و هم بر جامعه‌ای شود که در آن جامعه به‌طور گسترده، مشکل بیکاری و فقر یکی از دغدغه‌های اصلی است. علاوه بر این، فعالیت‌های جعلی تا به حال اثرات مخربی روی بازارهای مالی و سرمایه‌گذاران داشته است. بسیاری از افراد چنین استنباط می‌کنند که آنچه تاکنون اتفاق افتاده به دلیل رفتارهای غیراخلاقی حسابداران است. عدم درک و استنباط اخلاق از سوی عموم، تهدیدی برای حرفه حسابداری به شمار می‌رود. افراد، سیستم حسابداری را از این جهت که نتوانسته ارزش‌های اخلاقی را به سیستم وارد کند، مورد سرزنش قرار می‌دهند. تعدیل این

آسیب‌ها مستلزم جهت‌گیری مجدد آموزش اخلاق به نحوی است که گنجانیدن آموزش این اصول اخلاقی در سیستم آموزشی بیش‌ازپیش مورد توجه قرار گیرد.

هدف این پژوهش ارزیابی معیارهای آئین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل است. یافته‌های حاصل از بررسی تأثیرگذاری عوامل مؤثر بیان‌گر آن است که معیارهای عینیت (بی‌طرفی)، صداقت (درستی)، ناکارآمدی حسابرسی و فرهنگ اخلاقی از معیارهای تأثیرگذار در آئین رفتار حرفه‌ای در راستای کیفیت حسابرسی مستقل است. در راستای یافته‌های پژوهش می‌توان بیان کرد که معیارهای اخلاق مانند عینیت (بی‌طرفی) و صداقت (درستی) می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته باشند (صالحی، ۱۳۹۴). وجود قوانین اخلاقی توانایی حسابرسان را در ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت ارتقا می‌دهد (سپاسی و نجفی، ۱۳۹۵) و همچنین میزان صداقت (درستی) حسابرسان نیز به‌عنوان هنجار ذهنی می‌تواند توانمندی آن‌ها را در رسیدگی‌های دقیق‌تر و عینی‌تر ارتقا دهد (پیرز و سوینی، ۲۰۰۶). با توجه به مباحث مطروحه و نتایج حاصله در خصوص عینیت (بی‌طرفی) و صداقت (درستی) می‌توان بیان کرد که نتایج حاصله مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده است؛ به این صورت که رعایت اصول اخلاقی مانند موارد ذکرشده به دیدگاه و نگرش حسابرسان حساسیت بیشتری می‌بخشد و در نتیجه باعث می‌شود حسابرسان در انجام وظیفه خود حساس‌تر و دقیق‌تر عمل کنند. در خصوص نتیجه حاصل از رفتار ناکارآمدی حسابرسی می‌توان نتیجه حاصله را مطابق با تئوری عمل منطقی (فیش‌بین و آجیزین، ۱۹۸۰) دانست. به این صورت که تئوری فوق برای پیش‌بینی و توضیح رفتار با استدلال‌هایی که افراد تصمیم‌های رفتاری خود را بر پایه بررسی منطقی اطلاعات در دسترس انتخاب می‌کنند و همچنین نتایج عملکرد خود را قبل از اتخاذ تصمیم مورد توجه قرار می‌دهند تبیین کرد. در رابطه با نتیجه حاصل از معیار فرهنگ اخلاقی می‌توان بیان کرد که رعایت اصول اخلاقی و رویه‌های اخلاقی شرکت همچون پیروی از کارکنان رده‌بالا و پایبندی به چارچوب فرهنگی و اخلاقی مؤسسات و وجود یک نظام تنبیه و پاداش باعث خواهد شد که حسابرسان در زمان انجام حسابرسی، خود را مقید به رعایت اصول اخلاقی بدانند و زمانی که یک نظام ارزیابی عملکرد وجود داشته باشد. حسابرسان سعی خواهد کرد که رویه‌های حسابرسی را با دقت بیشتری و به‌طور کامل‌تر انجام دهد که این امر باعث خواهد شد که حسابرسان تحریف‌هایی که احتمالاً در صورت‌های مالی وجود دارد را کشف و گزارش کند و در نتیجه باعث بهبود کیفیت کار خود شود. نتیجه حاصله را می‌توان مطابق با تئوری ساختار اجتماعی و فرهنگی مرتون (۱۹۳۸) دانست. در راستای یافته‌های حاصل از پژوهش می‌توان پیشنهاد کرد که نهادهای قانون‌گذار و استانداردها گذار در راستای تأمین منافع ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی را برای ارتقای کیفیت اطلاعات ارائه‌شده از سوی واحدهای انتفاعی در اولویت اصلی قرار داده تا از این طریق هم اعتباردهی اطلاعات افزایش و هم از ضرر و زیان ذی‌نفعان جلوگیری به عمل آید.

فهرست منابع

- (۱) احمدی، محمدرضان، عبدالمجید آهنگری و محسن صالحی‌نیا، (۱۳۹۸)، "مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با به‌کارگیری مدل‌سازی ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه"، حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۴، شماره ۸، صص ۳۱۷ - ۲۸۱.
- (۲) اکبری، عیسی، امید پورحیدری و احمد خدای پور، (۱۳۹۸)، "تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۱، صص ۲۲۸ - ۱۹۷.
- (۳) بیرجندی، حمید، احمد خدای پور و امید پورحیدری، (۱۳۹۸)، "بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان"، دوره ۱۲، شماره ۴۲، صص ۲۶ - ۱۵.
- (۴) ثقفی، علی، حلیمه رحمانی و افسانه رفیعی، (۱۳۸۹)، "آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی"، اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۱۸ - ۷.
- (۵) حاجیه‌ها، زهره و الهه خدامرادی، (۱۳۹۵)، "نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان"، اخلاق در علوم و فن‌آوری، دوره ۱۱، شماره ۳، صص ۱۳۰ - ۱۲۵.
- (۶) جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۹۳)، "آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای"، مترجم عباس ارباب سلیمانی، تهران، انتشارات شهر یاس.
- (۷) رخش، مریم، کاوه آذین فر و سیدعلی نبوی چاشمی، (۱۴۰۰)، "فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها - کیفیت حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۰، صص ۲۰۵ - ۱۷۳.
- (۸) رویایی، رمضانعلی، مهدی مولایی نژاد و سعید کریمی، (۱۳۹۸)، "تحلیل میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۲، صص ۵۸ - ۴۵.
- (۹) سپاسی، سحر و فائزه نجفی، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر اخلاق حسابرسان بر کشف دست‌کاری اطلاعات مالی"، پژوهش‌های اخلاقی، دوره ۶، شماره ۴، صص ۷۶ - ۵۹.
- (۱۰) سرلک، نرگس، (۱۳۸۷)، "اخلاق حسابداری"، اخلاق در علوم و فن‌آوری، دوره ۳، شماره ۲-۱، صص ۸۲ - ۷۱.
- (۱۱) سعیدی، مسلم و احمد ناصری، (۱۳۹۶)، "تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۹، شماره ۳۶، صص ۱۲۹ - ۱۱۱.
- (۱۲) شورورزی، محمدرضا، احمد زنده‌دل و سینا قاسم پور انارکی، (۱۳۹۱)، "تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرسان"، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، شماره ۲، دوره ۴، صص ۱۶۲ - ۱۳۴.
- (۱۳) صالحی، تابنده، (۱۳۹۴)، "رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی"، اخلاق در علوم و فن‌آوری، دوره ۱۱، شماره ۳، صص ۷۷ - ۸۶.

- 14) Abdullah, K. A. (2010), "Science of Accounting Audit: Theory and Practice", Amman: Dar Wael for Publication. 2nd ed. PP. 73-85
- 15) Abdel Latif Al N. Mahmoud A. Watson, e. (2015), "The Effects of the Threats on the Auditor's Independence", *International Business Research*, 8(8), PP. 1912-1913.
- 16) Arfaoui, F. Damak-Ayadi, S. Ghram, R. & Bouchekoua, A. (2016), "Ethics Education and Accounting Students' Level of Moral Development: Experimental Design in Tunisian Audit Context", *Journal of Business Ethics*, 138(1), PP. 161-173.
- 17) Bakri, B. (2014), "Analisis Komitmen Profesional Dan Sosialisasi Antisipatif Serta Hubungannya Dengan Whistleblowing", *Al-Mizan*, 10(1), PP. 152-167.
- 18) Chan, K. Kleinman, G. Lee, P. (2009), "The Impact of Sarbanes-Oxley on Internal Control Remediation", *International Journal of Accounting and Information Management*, 17(1), PP. 53-65.
- 19) Clikeman, P. M. & Henning, S. L. (2000), "The Socialization of Undergraduate Accounting Students", *Issues in Accounting Education*, 15(1), PP. 1-17.
- 20) Domino, M.A. Wingreen, S.C. Blanton, J.E. (2015), "Social Cognitive Theory: The Antecedents and Effects of Ethical Climate Fit on Organizational Attitudes of Corporate Accounting Professionals—a Reflection of Client Narcissism and Fraud Attitude Risk", *Journal of Business Ethics*, 131(2), PP. 453-467.
- 21) Donnelly, D. P. Quirin, J. J. & O'Bryan, D. (2003), "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics", *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), PP. 87-110.
- 22) Donnelly, P.D. Quirin, J.J. O'Brian, D. (2006), "Attitudes towards Dysfunctional Auditing Behaviour: The Effect of Locus of Control, Organizational Commitment and Position", *Journal of Applied Business Research*, 19(1), PP. 95-108.
- 23) Enofe, A. O. Ukpebor, I. N. N. O. C. E. N. T. & Ogbomo, N. (2015), "The Effect of Accounting ethics in Improving Auditor Professional Skepticism", *International Journal of Advanced Academic Research—Social Sciences and Education*, 1(2), PP. 43-58.
- 24) Fernando, G.D. Abdel-Meguid A.M, Elder, R.J, (2010), "Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Equity-Capita", *Review of Accounting and Finance*, 19(4), PP. 363-381.
- 25) Fishbein, M. Ajzen, I. (1980), "Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior".
- 26) Fleming M.K. (1980), "Budgeting Practices in Large CPA Firm", *The Journal of Accountancy*, 149(5) PP. 55-62.
- 27) Gorman, E. (2014), "Professional Self-Regulation in North America, The Cases of Law and Accounting", *Sociology Compass*, 8(5), PP. 491-508.
- 28) Haeridistia, N. & Fadjarenie, A. (2019), "The Effect of Independence, Professional ethics & Auditor Experience on Audit Quality", *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8, PP. 1-12.
- 29) Hurtt, R. K. (2010), "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), PP. 149-171.
- 30) Miller, G. (2018), "Aiming Professional Ethics Courses Toward Identity Development", In *Ethics Across the Curriculum—Pedagogical Perspectives* (PP. 89-105). Springer, Cham.
- 31) McNair C. (1991), "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior", *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), PP. 635-653.
- 32) Merton, R. K. (1938), "Social Structure and Anomie", *American Sociological Review*, 3(5), PP. 672-682.

- 33) Nelson, M. W. (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28(2), PP. 1-34.
- 34) Oboh, C. S. (2020), "Personal and Moral Intensity Determinants of Ethical Decision-making: A Study of Accounting Professionals in Nigeria", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), PP. 148-180.
- 35) Oraka, A. O. & Okegbe, T. O. (2015), "The Impact of Professional Accounting ethics in Quality Assurance in Audit", *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 5(8), PP. 64-78.
- 36) Otley D.T. Pierce B.J. (1996), "The Operation of Control Systems in Large Audit Firms", *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 15(2), PP. 65-84.
- 37) Pierce, B. & Sweeney, B. (2006), "Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms", *International Journal of Auditing*, 10(1), PP. 19-39.
- 38) Quadackers, L; Groot, T; Wright, A. (2014), "Auditors' Professional Skepticism: Neutrality Versus Presumptive Doubt", *Contemporary Accounting Research*, 31(3), PP. 639- 657.
- 39) Schaefer, T. (2017), "Research Related to Auditor Professional Skepticism, A Presentation for the November 30, SAG Meeting", University of Missouri-Kansas City.
- 40) Shafer, W. E. & Simmons, R. S. (2008), "Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Professionals", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- 41) Svanberg J. Ohman P. (2013), "Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?", *Managerial Auditing Journal*, 28(7), PP. 572-591.
- 42) Trevino L.K. Butterfield K.D. McCabe, D.L. (1998), "The Ethical Context in Organizations: Influences on Employee Attitudes and Behaviors", *Business Ethics Quarterly*, 8(3), PP. 447-476.
- 43) Verschoor, C. C. (2005), "Do the Right Thing: IMA Issues New ethics Guidance", *Strategic Finance*, PP. 42-47.
- 44) Zarefar, A. & Zarefar, A. (2016), "The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, PP. 828-832.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

Abstract

Evaluating the Criteria of Professional Conduct in the Independent Audit Quality Profession

Mohammad Karimabadi¹
Hossein Jahangirnia²
Zohreh Hajiha³
Reza Gholami Jamkarani⁴

Received: 01 / July / 2022 Accepted: 06 / September / 2022

Abstract

The bankruptcy of international companies is rooted in the ignorance of accounting violations, and this ignorance is ultimately due to the decline of ethics and forgetting the mission of the auditing profession as an autonomous profession. Auditing is not just about the debtor and creditor world, but also about issues such as risk, controls, measurement of operations, and audit evidence. As a result, the audit process requires a large number of professional judgments by auditors, and these judgments and selection of procedures require professional ethics.

The purpose of this study is to evaluate the criteria of professional conduct in the independent audit quality profession. This study was performed on 218 auditors of different categories who were randomly selected in 1400. In line with the purpose of the research and through theoretical studies and surveys of experts on professional independence, objectivity (neutrality), honesty, professional doubt, professional commitment, audit inefficiency and ethical culture as criteria affecting the quality of independent auditing a ritual of professional conduct.

To analyze the data and test the research hypotheses, the structural equation model was used with the help of Smart PLS software. Findings from the study of the effectiveness of effective factors indicate that the criteria of objectivity (impartiality), honesty, audit inefficiency and ethical culture are the effective criteria in professional conduct in line with the quality of independent auditing.

According to the results regarding objectivity (neutrality) and honesty (correctness), it can be said that the results are planned according to the theory of behavior; Regarding the result of audit inefficiency behavior, the result can be considered logical according to the theory of practice. In relation to the result obtained from the criterion of moral culture, it can be considered in accordance with Merton's theory of social and cultural structure.

Key words: Objectivity, Ethical Culture, Audit Inefficiency

1- Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

E-mail: karimabadi1357@gmail.com

2- Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. corresponding Author

E-mail: hosein_jahangirnia@yahoo.com

3- Department of Accounting, East Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

E-mail: drzhajiha@gmail.com

4- Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

E-mail: gholami@qom-iau.ac.ir

<http://faar.iauctb.ac.ir>



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی