

## A Study of the Role of Accountants' Ethics and Audit Quality on Auditors' Professional Skepticism: Testing Moral Theories

Sharzad Seraj<sup>1</sup> , Roya Darabi<sup>2</sup> 

<sup>1</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (**Corresponding author**). Sh.seraj85@yahoo.com

<sup>2</sup> Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. royadarabi110@yahoo.com

### Abstract

**Purpose:** The purpose of the present study is to review the role of accountants' ethics and audit quality on auditors' professional skepticism.

**Method:** The research statistical population consisted of 2565 individuals who were members in the Iranian Association of Certified Public Accountants among whom 335 members were chosen using simple random sampling and Cochran formula (error of 5%). Data collection tool was a questionnaire method and by the return rate of 56%, 187 questionnaires were received from the respondents. The research hypothesis testing was conducted using structural equations based on variation and smart software of P.L.S.

**Results:** The results showed that there is a significantly negative relation between accountants' ethics and professional skepticism. Therefore, by improving the level of professional morality among accountants, auditors' professional skepticism is also improved and they can conduct their work by precision and not skepticism. Besides, there is a significant relation between audit quality and auditors' professional skepticism.

**Conclusion:** It is suggested to the association of certified accountants to consider morality in their plans and pay more attention to the observation of professional ethics in order to improve the level of professional ethics among auditors. Professional skepticism in the process of auditing and its outcome in auditing reports, if continually regarded in the professional judgement of auditors, can increase audit quality and can bring good reputation for the independent auditors and also enhance the trust of those who use financial information upon auditors' reports.

**Keywords:** Accountants' Ethics, Audit Quality, Auditor's Professional Skepticism, Moral Theories, Auditor's Judgement.

<http://sebaa.journal.qom-iau.ac.ir/>

**Cite this article:** Seraj, Sh. & Darabi, R. (2023). A Study of the Role of Accountants' Ethics and Audit Quality on Auditors' Professional Skepticism: Testing Moral Theories. *Studies of ethics and behavior in accounting and auditing*, 3(2), p. 31-52.

**Received:** 2023/03/24 ; **Revised:** 2023/04/08 ; **Accepted:** 2023/04/13 ; **Published online:** 2023/04/22

**Publisher:** Qom Islamic Azad University

© the authors



## بررسی نقش اخلاق حسابداران و کیفیت حسابرسی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس: آزمون نظریه‌های اخلاقی

شهرزاد سراج<sup>۱</sup>، رویا دارابی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

Sh.seraj85@yahoo.com

<sup>۲</sup> دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. royadarabi110@yahoo.com

### چکیده

**هدف:** هدف پژوهش حاضر بررسی نقش اخلاق حسابداران و کیفیت حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرس است. **روش:** جامعه آماری پژوهش، شامل اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۲۵۶۵ نفر بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و فرمول کوکران در سطح خطای آماری ۵ درصد تعداد نمونه ۳۳۵ نفر برآورد گردید. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بود که با نرخ بازگشت ۰/۵۶، به تعداد ۱۸۷ دریافت شد. آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس، و با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس<sup>۲</sup> انجام شد.

**یافته‌ها:** نتایج نشان داد که بین اخلاق حسابداران و تردید حرفه‌ای، ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، با ارتقای سطح اخلاق حرفه‌ای حسابداران، تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز بهبود می‌یابد و حسابرس کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام می‌رساند. همچنین کیفیت حسابرسی با شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه معنی‌داری دارد. **نتیجه‌گیری:** به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقاء سطح اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، در برنامه‌های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند. تردید حرفه‌ای اعمال شده در فرآیند حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی، با در نظر گرفتن مستمر در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و این کیفیت بالا علاوه بر ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌گردد.

**کلیدواژه‌ها:** اخلاق حسابداران، کیفیت حسابرسی، تردید حرفه‌ای حسابرس، نظریه‌های اخلاقی، قضاوت حسابرس.

## ۱. مقدمه

از دیدگاه تاریخی، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، برای سرمایه‌گذاری‌های خود به صورت‌های مالی حسابرسی شده اعتماد می‌کنند؛ بنابراین، آن‌ها برای تایید صحت و سقم اطلاعات مالی به منظور تصمیم‌گیری آگاهانه، به حسابرسان متکی هستند. هدف اصلی گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مالی به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و کلیه ذی‌نفعان است. این اطلاعات در راستای تصمیم‌گیری‌های مناسب برای سرمایه‌گذاری بسیار مفید می‌باشد (انوفی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). لذا، حسابرسان به‌عنوان حامیان منافع ذی‌نفعان در شرکت‌ها محسوب می‌شوند. با این وجود، فساد و رسوایی‌های اخیر دامن‌گیر حسابرسان نیز بوده و باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی مورد تردید قرار گیرد و شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد (خسروآبادی و بنی‌مهد، ۱۳۹۴). در نتیجه، اخلاق و عمل به اخلاق حرفه‌ای همواره در حوزه حسابداری مورد توجه بسیاری از محققان قرار گرفته است. اندریس و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، بر این باورند که عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیت‌های متقلبانه شود. اینگونه فعالیت‌ها باعث ایجاد اثرات مخرب بر بازارهای مالی می‌گردد؛ زیرا افراد چنین استدلال می‌کنند که این اعمال به دلیل رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و عدم درک صحیح آن‌ها از اصول اخلاقی و بحران اخلاقی در حرفه حسابداری انجام شده است (اراکا و اکبجه<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). بنابراین، مسئله اخلاق در حسابداری طی سال‌های اخیر بیشتر مورد توجه محققان قرار گرفته است. در همین راستا، برخی اشتباهات رخ داده در زمینه‌های اخلاقی در شرکت‌ها مورد توجه بسیاری از حسابرسان قرار گرفته است.

مطابق با پژوهش کواداکر و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۹)، وقتی حسابرسان نقش خود را مطابق با اخلاق حرفه‌ای انجام می‌دهند، تأثیر قابل‌توجهی بر تصمیمات آن‌ها دارد. اخلاق حرفه‌ای تلاش‌های حسابرسی را در اعمال تدابیر قانونی و شک و تردید حرفه‌ای در انجام وظایف خود افزایش می‌دهد. در اصل، شک و تردید حرفه‌ای معمولاً مستلزم آن است که حسابرس نباید اسناد و مدارک ارائه‌شده توسط صاحبکار را باور کند، تا اینکه شواهدی مبنی بر واقعی بودن آن‌ها کسب نماید. بنابراین، حسابرسان همواره برای معاملات صورت گرفته توسط مدیران شرکت‌ها، باید شک و تردید حرفه‌ای خود را به‌کار ببرند. هنگامی که حسابرسان به‌درستی شک و تردید حرفه‌ای را به‌کار نبرند، این امکان وجود دارد که

1. Enofe
2. Andreas
3. Araka & Akbeje
4. Kowadkater

شواهد کافی برای حمایت از اظهارنظر خود به دست نیاورده و یا موقعیت‌هایی را که در آن‌ها صورت‌های مالی به‌طور نادرست عمل کرده است، شناسایی و رسیدگی نشود (انوفی و همکاران، ۲۰۱۶). مطالعات صورت گرفته حاکی از آن است که شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان به‌ویژه در هنگام خطرهای مربوط به تقلب، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است که استفاده حسابرسان از آن باعث کاهش در رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران می‌گردد (گریئر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰؛ هاردین و تراتمان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱؛ مک کورمک و واتس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). مک گاری (۲۰۱۲)، بر این باور است که اخلاق در شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان نقش بسزایی ایفا می‌کند؛ چراکه، اولاً، آن‌ها اساساً آنچه را که او می‌داند را صحیح، خوب، ارزشمند، زیبا و اخلاقی می‌دانند. ثانیاً، آن‌ها معیارها و هنجارهایی را ارائه می‌کنند که به موجب آن، رفتارهای روزمره خود را براساس آن تنظیم می‌نمایند. ثالثاً، آن‌ها اساساً نگرش خود را نسبت به علل و مباحثی از جمله سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و صنعتی که به‌طور روزمره با آن‌ها در ارتباط است، تعیین می‌کنند. در نهایت آن‌ها هستند که تعیین می‌کنند کدام ایده، اصول و مفاهیم را می‌توانند بدون تحریف بپذیرند.

به عقیده انوفی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۶)، برخی از عوامل ذاتی در محیط حسابرسی می‌تواند بر کاربرد مناسب شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز تأثیرگذار باشد. پیروی از اخلاق حرفه‌ای این اطمینان را می‌دهد که حسابرسان قادر به تحمّل عواملی مانند تشویق‌ها و فشارهای روانی هستند و بر عینیت و ماهیت شک و تردید حرفه‌ای آن‌ها تأثیر می‌گذارد که این امر باعث حفظ اعتبار گزارشگری مالی می‌گردد. بنابراین، با بهبود اخلاق حرفه‌ای، انجام فرآیند حسابرسی توسط حسابرسان اثربخش‌تر خواهد شد. لذا، پیاده‌سازی اخلاق حسابداری سبب افزایش شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود؛ زیرا حسابرسان در فرآیند حسابرسی به‌طور موشکافانه استدلال می‌کنند و نگاه عمیق و حتی فراتر از آن موضوعات دارد. به عبارت دیگر، اخلاق حرفه‌ای منجر به افزایش جستجوی کاوشگرانه حسابرسان برای کسب شواهد مورد نیاز و بهبود تردید حرفه‌ای آن‌ها می‌شود (انوفی و همکاران، ۲۰۱۶).

با این حال، در عمده مطالعات داخلی انجام شده، این موضوع نادیده انگاشته شده و یک فضای خالی در ادبیات حسابداری برای تحقیق در این باره وجود دارد که این خود، انگیزه‌ای جهت انجام پژوهش حاضر است. لذا، پژوهش پیش‌رو درصدد بررسی نقش اخلاق حسابداری و کیفیت حسابرسی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان است.

1. Grenier
2. Harding & Trotman
3. McCormack & Watts
4. Enofe

## ۲. مبانی نظری

کلر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۷)، در پژوهشی نشان دادند که عواملی همچون جنسیت، سطح تحصیلات، تعصب مذهبی و تجربه کاری موجب بروز تفاوت‌هایی در معیارهای اخلاقی افراد می‌شود. ویلیامز<sup>۲</sup> (۲۰۰۳)، آیین رفتار حرفه‌ای را ابزاری سنتی برای اطمینان دادن به مردم و مشتریان درباره مسئولیت‌پذیری و رفتار اخلاقی و در نتیجه حفظ آبروی حرفه می‌داند. آن‌ها بر این استدلال هستند که آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از تأکید بر مسئولیت‌پذیری اخلاقی برای حفظ منافع عمومی به سمت تأکید بر مشخصات فنی یک محصول یا خدمت حرکت کرده است. اخلاق حرفه‌ای تمامی مباحث مربوط به استانداردهای اخلاقی در حرفه‌های مختلف مثل حقوق، پزشکی، فلسفه، حسابداری و... را پوشش می‌دهد و آن‌ها را طبقه‌بندی می‌کند (بریت، ۲۰۱۵).

بوزوویچ<sup>۳</sup> (۲۰۰۷)، در پژوهشی نشان داد که اخلاق حرفه‌ای صرفاً به مفهوم به‌کارگیری روش‌های فلسفی خاص در کار حرفه‌ای نیست؛ چراکه تمامی اعتقادات بر هم منطبق نیستند و این امر باعث می‌شود که فرد دست به انتخاب بزند و براساس اصول و کدهای اخلاق حرفه‌ای و شرایط، تصمیم‌گیری نماید. بنابراین، لازمه دستیابی به اهداف حرفه توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای است. اصول اخلاقی که کم‌وبیش مورد توافق همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بوده و رعایت آن‌ها موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد. یکی از اهداف اصول رفتار حرفه‌ای در حسابرسی، بالا بردن اعتبار حرفه حسابرسی، توسعه همکاری میان حسابداران و حسابرسان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرسان در محل کار می‌باشد (جندرون و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). مطالعات موجود در ادبیات نظری مالی نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی با وجود برنامه کنترل کیفیت مرتبط است. وجود میزان بالای کلاهبرداری‌هایی که در آن‌ها حسابداران یا حسابرسان، مدیران یا مسئولان اجرایی دخیل بوده‌اند، منجر به بروز ابهام‌ها و طرح پرسش‌هایی در رابطه با راست‌گویی و امانت حسابرسان حرفه‌ای شده است.

### ۲-۱. اخلاق و شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان

شک و تردید حرفه‌ای از مفاهیم اساسی در حرفه حسابرسی به‌عنوان یک روند حسابرسی محسوب می‌گردد. گرچه شک و تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک عنصر بسیار مهم در رویه‌های حسابرسی

است، اما معنای شک حرفه‌ای همچنان نامشخص است. با این وجود، استفاده از شک و تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان برای کیفیت حسابرسی بسیار مهم است. تعاریف مختلفی در ادبیات حسابرسی در خصوص شک و تردید حسابرسی وجود دارد. واژه «شک» در زبان یونانی به معنای پرس‌وجو یا تأمل تعریف شده است. هارت و همکاران (۲۰۰۹) شک و تردید حرفه‌ای حسابرس را اینگونه تعریف می‌کند: نگرشی که شامل ذهن سؤال‌کننده، هوشیار بودن در خصوص شرایطی که امکان نادرست بودن یا تقلب وجود دارد و ارزیابی انتقادی از شواهد حسابرسی است. تأکید استاندارد بر این است که همواره حسابرس بایستی انجام حسابرسی را با شک و تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و انجام دهد. همچنین استانداردهای حسابرسی ایران بیان می‌کند که حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنی ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده است.

تردید حرفه‌ای یک ویژگی چندبعدی است که می‌تواند به‌عنوان یک صفت شخصی باشد و هم یک حالت که در واقع تحت تأثیر شرایط، در فرد به وجود می‌آید. هارت و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) بر این باور است که حسابرسان با لحاظ نمودن تردید حرفه‌ای، به‌ویژه در شواهد حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی و قضاوت‌های حرفه‌ای خود در فرآیند حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی می‌افزایند. افزایش کیفیت حسابرسی باعث ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل و همچنین اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌شود. از طرف دیگر، تردید بیش‌ازحد و تمایل به سوءظن و بدگمانی در خصوص صاحبکار، موجب عدم کارایی مطلوب حسابرس از کار خود خواهد شد و اعتماد کامل حسابرس به مدیران نیز بر کار حسابرسی تأثیرگذار بوده و اثربخشی و در نهایت شهرت حسابرس را به مخاطره می‌اندازد.

## ۲-۲. اخلاق در حرفه حسابداری و حسابرسی

امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی درخور مطالعه بوده، چون حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست. ادبیات نظری حسابداری در خصوص تصمیم‌گیری اطلاعات حسابداری بیانگر آن است که زمینه چنین تصمیمات مناسبی، اخلاق حسابداری است (انوفه و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳)، معتقدند که عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند باعث تضعیف اخلاق کار و در نتیجه حرفه حسابداری شود. به عقیده لائو و

1. Hurtt  
2. Enofe

همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) گزارشگری نادرست صورت‌های مالی سازمان‌ها، ناشی از نبود توانایی علمی آن‌ها نبوده، بلکه به دلیل خلأ ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در میان فعالان حرفه‌ای شده است. متأسفانه تحقیقات و مطالعات صورت گرفته نشان داده‌اند که حسابداران درگیر طیف گسترده‌ای از رفتارهای ناکارآمد در پاسخ به فشارها شده‌اند که این رفتارها غیراخلاقی‌اند (خلیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۸).

اخلاق، افراد را ملزم به رعایت استانداردهای خاصی می‌کند و از سویی، حسابرسان را ملزم به رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در انجام فرآیند حسابرسی می‌نماید. اخلاق حسابداری تلاش حسابرسان را در رعایت دقت، شک و تردید حرفه‌ای در انجام وظایف خود افزایش داده و باعث می‌شود تا حسابرسان محتاطانه‌تر رفتار نمایند. حسابرسان هنگام عمل مطابق با موازین اخلاقی، قضاوت‌هایشان محافظه‌کارانه‌تر می‌شود. لذا، اخلاق حسابداری باید اثربخشی حسابرسی را نیز افزایش داده و این امر باعث عینیت بیشتر در حسابرسان خواهد شد. نتایج مطالعات محققان حاکی از آن است که اجرای اخلاق حسابداری به‌طور احتمال باعث افزایش شک و تردید حرفه‌ای آن‌ها می‌گردد.

بلغاسم و حسینی<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «مدیریت سود به‌عنوان یک موضوع اخلاقی با توجه به نظریه استدلال اخلاقی کوهلیبرگ»، نشان دادند که ایجاد یک بینش مفهومی در خصوص اخلاق در مدیران باعث کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه از جمله مدیریت سود در شرکت می‌گردد که این مطابق با استدلال اخلاقی کوهلیبرگ (۱۹۶۹) است.

عبدالهک و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی با استفاده از یک نمونه متشکل از ۱۷۸ پرسشنامه اخلاقی در میان حسابرسان مصری، به بررسی استدلال اخلاقی حسابرسان در کشورهای در حال توسعه پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که بین استدلال اخلاقی و اندازه موسسه حسابرسی، ارتباط منفی وجود دارد. همچنین بین سطح استدلال اخلاقی با افزایش جایگاه حسابرسان ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

مای و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تأثیر آگاهی اخلاقی و رفتار اخلاقی کارآفرینان بر نوآوری محصول در زمینه سرمایه‌گذاری‌های جدید با استفاده از یک نمونه مشتمل بر ۱۵۰ بنیان‌گذار و ۳۸۹ نفر از اعضای تیم موسسه سرمایه‌گذاری و ۱۱۳ پرسشنامه از کارآفرینان و ۲۴۶ پرسشنامه از اعضای تیم موسسه سرمایه‌گذاری در کشور چین پرداختند. یافته‌های تحقیق آنان

1. Low
2. Belgasem- Hussain & Hussaien
3. Abdelhak
4. Mai

نشان می‌دهد که سطح اخلاقی کارآفرینان می‌تواند از دو طریق، نوآوری محصول را تسهیل کند و کارآفرینان با سطوح بالای رفتار اخلاقی می‌توانند تیم‌های موسسه سرمایه‌گذاری را خلاقانه‌تر جلوه داده و این امر به نوبه خود باعث نوآوری محصولات نیز می‌گردد.

آباه<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تعیین‌کننده‌های شدت اخلاق در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی با استفاده از یک نمونه متشکل از ۳۲۹ متخصص حسابداری پرداختند. نتایج حاکی از آن است که سن، وضعیت اقتصادی، تربیت، آرمان‌گرایی اخلاقی و نسبت‌گرایی و اجماع اجتماعی از عوامل تعیین‌کننده مهم در فرآیند تصمیم‌گیری متخصصان حسابداری است.

گلی و همکاران (۱۳۹۹)، نیز در پژوهشی به بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حساب‌برسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی براساس رویکرد دلفی و معادلات ساختاری توسط حساب‌برسان در سال ۱۳۹۷ پرداختند. نتایج نشان داد که حساب‌برسان مستقل، بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای را بر کاهش ریسک شهرت خود و کیفیت حسابرسی مؤثر می‌دانند.

بیرجنندی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان با استفاده از یک نمونه متشکل از ۱۱۹ نفر از حساب‌برسان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و بیشترین تأثیر مربوط به مؤلفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد.

رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی با تأکید بر ویژگی‌های فردی و اجتماعی پرداختند. نتایج نشان داد که سازه‌های فردی سن و جنسیت اعضای جامعه حسابداران رسمی بر رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای شامل بی‌طرفانه بودن، رفتار حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، انسجام و وحدت رویه، و رازداری تأثیر دارند.

رجمانی و رجب‌دری (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس براساس یک نمونه مشتمل بر ۱۰۴ نفر از مدیران پرداختند. نتایج نشان داد که اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی اثرگذار است. همچنین عوامل توانایی، وضوح، مشوق، ارزیابی، اعتبار و محیط از اخلاق حرفه‌ای تأثیر می‌گیرند؛ اما تأثیرپذیری مؤلفه «کمک» از اخلاق حرفه‌ای تأیید نشد. اولویت‌بندی ابعاد عملکرد سازمانی در جامعه مورد بررسی از طریق آزمون



فریدمن نیز نشان‌دهنده آن است که در ابتدا مؤلفه ارزیابی و سپس مؤلفه‌های مشوق، وضوح، توانایی، اعتبار، محیط و کمک قرار دارند.

رضوی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان «بررسی وضعیت اخلاق حرفه‌ای مدیران گروه‌های آموزشی دانشگاه شهید چمران اهواز» به بررسی یک نمونه متشکل از ۲۳۴ نفر از اعضای هیئت علمی و ۳۳۵ نفر از دانشجویان تحصیلات تکمیلی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که وضعیت مدیران گروه‌های آموزشی در تمامی مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای (صادق بودن، عدالت و انصاف، مسئولیت‌پذیری، وفاداری، احترام به دیگران، همدردی با دیگران، برتری‌جویی و رقابت‌طلبی و همچنین رعایت و احترام نسبت به ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی)، بالاتر از حد مطلوب یا مطلوب است. البته بین دیدگاه سه گروه مورد مطالعه (خود مدیران گروه، دانشجویان تحصیلات تکمیلی و اعضای هیئت علمی) در این خصوص، در برخی از مؤلفه‌ها، تفاوت‌هایی مشاهده شد.

### ۳-۲. نظریه اخلاق

گرچه تعریف دقیق فلسفه اخلاق، مورد مناقشه فیلسوفان است، اما در طول تاریخ برخی از فیلسوفان اخلاق به دنبال ارائه رهنمودهای کلی در مورد اخلاق و در عین حال، بنیادی در رابطه با خوب و بد بوده و کمتر در پی مطرح نمودن راهکارها و توصیه‌های عملی - تفصیلی در این خصوص که در شرایط خاص چگونه باید عمل کرد، بوده‌اند. در حقیقت، آن‌ها معتقد هستند یک نظام کلی اخلاقی وجود دارد که به وسیله آن، آن‌ها می‌توانند چستی این نظام کلی را کشف کنند؛ اما بسیاری از فیلسوفان اخلاق، وجود اصول کلی اخلاقی که برای همه انسان‌ها مشترک باشد را نفی می‌کنند و معتقدند که ارزش‌های اخلاقی از فردی به فرد دیگر یا حداقل از جامعه‌ای به جامعه دیگر (برای نمونه حرفه در حسابداری و حسابرسی) متغیر است (هی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). با این وجود، اهمیت مطالعه نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی برجسته می‌شود. از این‌رو، یکی از مهم‌ترین مشکل‌هایی که برای هر نظریه اخلاقی در این حرفه وجود دارد، عدم پذیرش همگانی یا مقبولیت عام آن نظریه است. ممکن است آنچه در یک فرهنگ و در میان برخی مردم خوب و اخلاقی است، در فرهنگی دیگر و در میان مردمی با اعتقادهای اجتماعی یا دینی متفاوت، بد و به لحاظ اخلاقی نادرست باشد. این مسئله در بسیاری از موارد موجب می‌شود که انسان‌ها تصور کنند هیچ معیاری برای تعیین درستی یک نظریه اخلاقی وجود ندارد و همه نظریه‌های اخلاقی به یک اندازه

موجه است. فلسفه اخلاق به تحلیل و بررسی فلسفی این مسئله می‌پردازد و راهکار مناسبی برای مواجهه با آن‌ها می‌یابد (مک‌بی - بلک، ۲۰۲۳).

در نظریه اخلاقی معیاری کلی برای عمل اخلاقی ارائه می‌شود. نظریه‌های اخلاقی پاسخی به پرسش‌های معیارهای ارزش اخلاقی است. یک نظریه اخلاقی، اصلی کلی ارائه می‌دهد که مبنای عملکرد اخلاقی انسان قرار می‌گیرد، البته از این اصل کلی اصول جزئی‌تر نیز انتزاع می‌شود که معیار مناسب برای عملکرد اخلاقی را ارائه می‌دهد. به عنوان نمونه، سودگرایی اخلاقی معیار صحیح عملکرد اخلاقی را در کسب سود از هر طریق ممکن می‌داند و معتقد است عملی اخلاقی است که به افزایش منفعت بیشتر بینجامد که ممکن است با اهداف حسابداران در تضاد باشد. افزون بر موارد ذکر شده، معضله‌های اخلاقی مانند تعارض‌های اخلاقی باعث به وجود آمدن نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی می‌شود (پارامیتی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

### ۳. فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** بین اخلاق حرفه‌ای حسابداران و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین کیفیت حسابرسی و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

### ۴. روش پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها از مدل انعکاسی معادلات ساختاری استفاده شده است که برای سنجش آن دو آزمون بار مقطعی و آزمون فورنل-لارکر<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار گرفتند. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۸ بوده و جامعه آماری نیز شامل تمام اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد که با توجه به اطلاعات ارائه شده مجله حسابداری رسمی، تعداد کل اعضای جامعه حسابداران رسمی، اعم از حسابداران رسمی شاغل شریک مؤسسات، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و حسابداران غیرشاغل، ۲۵۶۵ نفر بودند که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و فرمول کوکران در سطح خطای آماری ۵ درصد، تعداد نمونه ۳۳۵ نفر برآورد شد و پرسشنامه توزیع شده با

1. Paramita

2. Furnel & Larker

نرخ بازگشت ۰/۵۶ به تعداد ۱۸۷ دریافت گردید که این تعداد برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس، و از طریق نرم‌افزار اسمارت پی.ال.اس.<sup>۱</sup> کافی می‌باشد. در این مطالعه، متغیر مستقل (اخلاق حرفه‌ای حسابداران و کیفیت حسابرسی) و متغیر وابسته (شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان) به روش مصاحبه نیمه‌ساخت‌یافته سنجیده شده است. سؤالات بخش ساخت‌یافته این مصاحبه برگرفته از پرسشنامه پژوهش انوفه و همکاران (۲۰۱۶) است. به‌علاوه، برای توسعه و بومی‌سازی ابزار پژوهش متناسب با محیط ایران و تایید روایی آن، از نظر استادان دانشگاه و فعالان صنعت نرم‌افزاری کشور استفاده شد. جدول (۱) اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱- مشخصات متغیرهای مدل پژوهش

نحوه اندازه‌گیری	نقش متغیر	نام متغیر	
متغیر وابسته در پژوهش حاضر مطابق با پژوهش انوفه و همکاران (۲۰۱۶)، شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان است که از طریق پرسشنامه هرت و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، با استفاده از ۳۰ گویه که شامل ۵ گویه مرتبط با مؤلفه ذهن پرسشگر، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه تعلیق در قضاوت، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه جستجوی دانش، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه درک میان فردی، ۶ گویه مرتبط با اعتمادبه‌نفس و در نهایت ۴ گویه مرتبط با مؤلفه خودرأیی در یک پیوستار پنج درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است.	وابسته	شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان	۱
مطابق با پژوهش انوفه و همکاران (۲۰۱۶)، برای اندازه‌گیری اخلاق حرفه‌ای که شامل مؤلفه‌های پنج‌گانه اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای است، با استفاده از ۲۹ گویه که شامل ۷ گویه مرتبط با مؤلفه اصول و ضوابط حرفه‌ای، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه استقلال و بی‌طرفی، ۴ گویه مرتبط با مؤلفه رازداری، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه درستکاری و صداقت و در نهایت ۸ گویه مرتبط با صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای است، در یک پیوستار پنج درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است.	مستقل	اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۲
مطابق با پژوهش صالحی (۱۳۹۵) جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از ۱۲ سؤال که به‌صورت بسته- پاسخ بوده‌اند، استفاده شده است. در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج سوالات مربوط به کیفیت حسابرسی اندازه‌گیری شده است.	مستقل	کیفیت حسابرسی	۳

<http://sebaa-journal-qom-iau.ac.ir/>

1. Smart PLS

2. Hurtt

## ۵. یافته‌های پژوهش

## ۵-۱. آمار توصیفی

در این بخش به بررسی وضعیت کلی داده‌های گردآوری شده پرداخته می‌شود. پاسخ‌های پرسشنامه به صورت پنج گزینه‌ای و شامل (۱) کاملاً مخالف، (۲) مخالف، (۳) بی تفاوت (خنثی)، (۴) موافق و (۵) کاملاً موافق می‌باشد. در جدول (۲)، اطلاعات جمعیت‌شناختی مربوط به پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. حدود ۵۱ درصد پاسخ‌دهندگان، بین ۳ تا ۵ سال و حدود ۹ درصد بیشتر از ۱۰ سال فعالیت داشتند. همچنین سطح تحصیلات نیمی از پاسخ‌دهندگان کارشناسی بود. شایان ذکر است که این دسته از افراد، مشارکت بهتری از حیث قبول انجام و کیفیت پاسخگویی داشتند.

جدول ۲- اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۳۲	٪۷۱
	زن	۵۵	٪۲۹
سابقه در سمت (سال)	کمتر از ۱ سال	۳۱	٪۱۷
	بین ۳ تا ۵ سال	۹۶	٪۵۱
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۴۳	٪۲۳
	بیشتر از ۱۰ سال	۱۷	٪۹
	کارشناسی	۱۰۶	٪۵۷
میزان تحصیلات	کارشناسی ارشد	۵۳	٪۲۸
	دکتری	۲۸	٪۱۵

پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در پژوهش بررسی شد. میانگین به‌عنوان یکی از پارامترهای مرکزی، نشان‌دهنده مرکز ثقل جامعه بوده و به عبارتی مبین این امر است که اگر به‌جای تمامی مشاهدات جامعه، میانگین آن قرار داده شود، هیچ تغییری در جمع کل داده‌های جامعه ایجاد نمی‌گردد. همچنین بیشینه، بیشترین عدد متغیر در جامعه آماری و کمینه کمترین عدد متغیر در جامعه آماری را نشان می‌دهد. نتایج آمار توصیفی در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳- شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

عامل	میانگین	میان	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
اخلاق حسابداری	۳/۳۱	۴/۱۴	۱/۳۷	۱/۰۰	۵/۰۰
کیفیت حسابرسی	۳/۴۶	۴/۱۸	۱/۳۳	۱/۰۰	۵/۰۰
شک و تردید حرفه‌ای حسابررس	۳/۲۸	۳/۹۸	۱/۱۴	۱/۰۰	۵/۰۰

## ۵-۲. روایی و پایایی پرسشنامه

برای اطمینان از روایی پژوهش، پرسشنامه در بین تعدادی از استادان و نخبگان حسابداری و حسابرسی توزیع شد و پس از اطمینان از نتایج به دست آمده، در میان جامعه آماری توزیع گردید. به منظور سنجش ضریب پایایی سوالات پژوهش در مقیاس لیکرت، از تکنیک ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار آلفای بیش از ۰/۹ را عالی، بین ۰/۸ تا ۰/۹ را خوب، بین ۰/۷ تا ۰/۸ را قابل قبول، بین ۰/۶ تا ۰/۷ را قابل بحث، بین ۰/۵ تا ۰/۶ را ضعیف و کمتر از ۰/۵ را غیرقابل قبول معرفی کرده‌اند. نتایج در جدول (۴) حاکی از این است که ضرایب آلفای کرونباخ برای تمام عوامل در سطح مطلوبی قرار دارد.

جدول ۴- نتایج آزمون ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان

ضریب پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	تعداد گویه/سوال	سازه
۰/۹۴۱	۰/۸۲۳	۳۰	شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان
۰/۸۹۹	۰/۸۱۶	۲۹	اخلاق حرفه‌ای حسابداران
۰/۸۶۲	۰/۸۳۱	۱۲	کیفیت حسابرسی

## ۵-۳. برازش مدل‌های اندازه‌گیری

در برازش مدل اندازه‌گیری از معیار پایایی نیز استفاده شده است که از سه طریق، سنجش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی گردید. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد. چراکه هرچه این میزان در رابطه با یک سازه مشخص بیشتر باشد، آن شاخص سهم بیشتری در تبیین آن سازه ایفا می‌کند (هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). با توجه به جدول (۵)، تمامی ضرایب بارهای عاملی از ۰/۴ بیشتر است که بیانگر مناسب بودن مدل‌های اندازه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش می‌باشد.

جدول ۵- بار عاملی متغیر پنهان پژوهش

سازه‌ها	زیرسازه	بار عاملی
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	اصول و ضوابط حرفه‌ای	۰/۹۱۰
	استقلال و بی‌طرفی	۰/۹۶۲
	رازداری	۰/۹۸۳
	درستکاری و صداقت	۰/۷۵۲
	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	۰/۸۴۱

سازه‌ها	زیرسازه	بار عاملی
شک و تردید حرفه‌ای حسابرس	ذهن پرشگر	۰/۸۸۳
	تعلیق در قضاوت	۰/۹۵۰
	جستجوی دانش	۰/۸۴۴
	درک میان فردی	۰/۹۰۳
	اعتماد به نفس	۰/۸۹۱
	خودرأیی	۰/۸۴۶
کیفیت حسابرسی	رفتار حرفه‌ای حسابرس	۰/۸۰۷
	صداقت و درستکاری حسابرس	۰/۷۹۸
	عملکرد حرفه‌ای حسابرس	۰/۸۲۱
	استقلال و بی طرفی حسابرس	۰/۸۷۳
	رازداری حسابرس	۰/۷۹۹

ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز در صورتی که بالاتر از ۰/۷ باشد، حاکی از پایایی مناسب مدل می‌باشد. ضریب پایایی عددی بین (۰) تا (۱) می‌باشد، (۰) نشانگر عدم وجود پایایی بوده و (۱)، پایایی صددرصد را نشان می‌دهد. لذا، هرچه میزان پایایی و آلفای کرونباخ به عدد (۱) نزدیک‌تر باشد، بهتر است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش در ابتدا به بررسی نرمال بودن متغیرها پرداخته می‌شود.

جدول ۶- خلاصه نتایج حاصل از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

متغیر	کولموگروف-اسمیرنوف	سطح معناداری	آلفا (مقدار خطا)	نتیجه آزمون
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۲/۰۷۵	۰/۰۶۱	۰/۰۵	داده‌ها نرمال است.
شک و تردید حرفه‌ای حسابرس	۲/۷۶۸	۰/۰۸۴	۰/۰۵	داده‌ها نرمال است.
کیفیت حسابرسی	۳/۰۸۴	۰/۰۹۶	۰/۰۵	داده‌ها نرمال است.

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون، در جدول (۶) جهت تمام متغیرهای پژوهش، بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا، توزیع متغیرهای فوق‌الذکر تفاوت معناداری با توزیع نرمال ندارد.

#### ۴-۵. برازش مدل ساختاری

بخش مدل ساختاری برخلاف مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش، به متغیرهای آشکار کاری ندارد، بلکه تنها متغیرهای پنهان پژوهش همراه با روابط میان آن‌ها بررسی می‌شود. اولین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش، ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای درون‌زا (وابسته) مدل است.  $R^2$  معیاری است که نشان‌دهنده تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا بوده و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود.

بدین معنی که این شاخص توانایی پیش‌بینی کلی مدل را مورد بررسی قرار می‌دهد؛ یعنی اینکه آیا مدل آزمون شده در پیش‌بینی متغیرهای پنهان درون‌زا موفق بوده است یا خیر (داوری و رضازاده، ۱۳۹۷). مطابق با جدول (۷) مقدار  $R^2$  برای متغیر درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به مقادیر ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری پژوهش را تایید نمود. لازم به ذکر است که این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد.

جدول ۷- نتایج معیار  $R^2$  متغیر درون‌زا

متغیر درون‌زا	$R^2$
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۰/۴۶۹
شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان	۰/۴۳۳
کیفیت حسابرسی	۰/۴۵۸

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری پژوهش، مقدار  $Q^2$  متغیرهای درون‌زای مدل است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد (هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). هر یک از سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای این معیار را به ترتیب بیانگر قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در مورد سازه مربوطه معرفی نموده‌اند. با توجه به جدول (۸)، مقدار  $Q^2$  متغیر درون‌زا از ۰/۱۵ بیشتر شده است که نشان از قدرت پیش‌بینی قوی مدل دارد و برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش را تایید می‌کند.

جدول ۸- نتایج معیار  $Q^2$  در پیش‌بینی مدل

معیار	SSE	SSO	$Q^2 = 1 - \frac{S}{SSO}$
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۴۸	۳۰۸	۰/۸۶۳
شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان	۶۳	۴۲۹	۰/۹۳۷
کیفیت حسابرسی	۳۸	۲۸۶	۰/۸۰۴

## ۵-۵. برازش مدل کلی

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، مدل کلی معادلات ساختاری پژوهش باید با استفاده از معیار نیکویی برازش (GOF) بررسی گردد. مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری بوده و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، از معیار GOF به شرح رابطه زیر استفاده شده است (هنسلر

و همکاران، ۲۰۰۹):

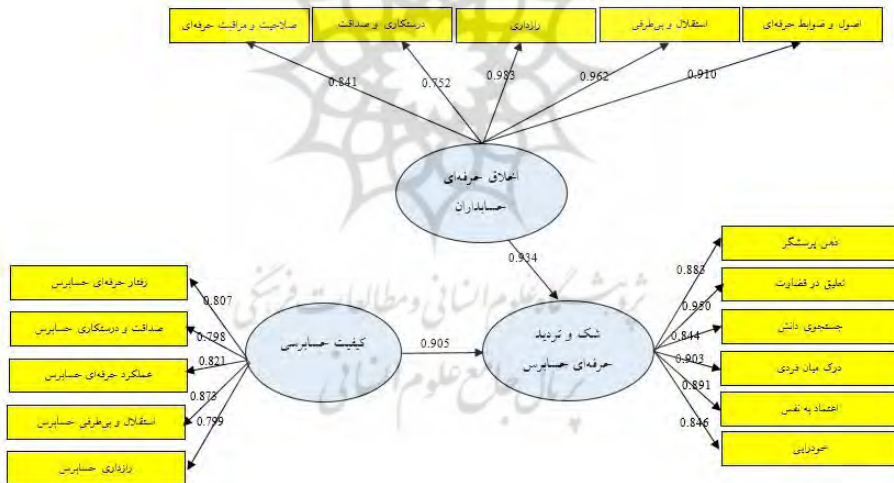
$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

که در آن:

$\overline{\text{Communalities}}$ : میانگین مقادیر اشتراکی<sup>۱</sup> متغیرهای پنهان و  $\overline{R^2}$ : میانگین مقادیر تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF، برای GOFF در نظر گرفته می‌شود. با توجه به اینکه مقدار به‌دست آمده برای مدل پژوهش، ۰/۴۸۷ است، لذا، برازش بسیار مناسب مدل کلی پژوهش تایید می‌شود.

### ۵-۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

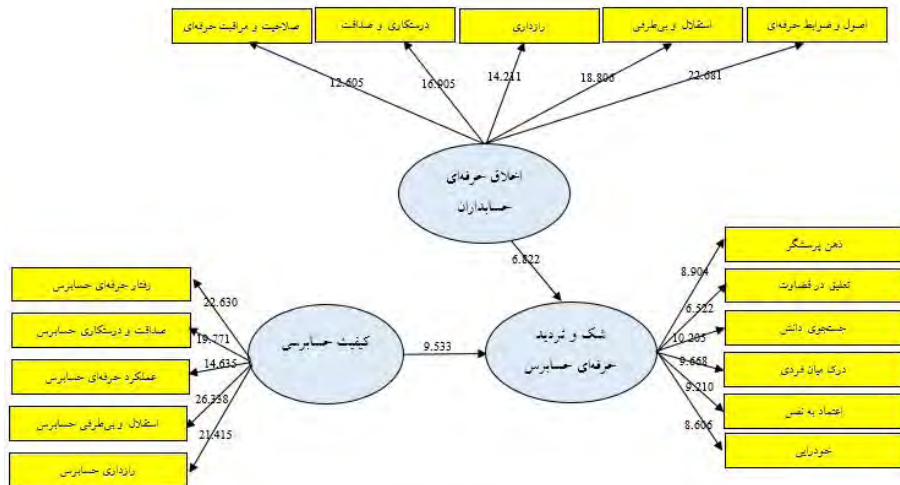
پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و با توجه به شکل‌های (۱) و (۲) به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۹) ارائه شده است:



شکل ۱- مدل پژوهش همراه با ضریب استاندارد شده مسیر

۱. شاخص‌های برازش این رویکرد مربوط به بررسی کیفیت مدل در پیش‌بینی متغیرهای وابسته می‌شوند. در واقع این شاخص حاکی از آن است که شاخص‌های مدنظر تا چه اندازه توانایی پیش‌سازهای مربوط به هر یک از شاخص‌های تعریف شده را دارد. و برای مدل ساختاری، متغیرهای بیرونی تا چه حد و با چه کیفیتی توانایی پیش‌بینی متغیرهای درونی مدل را دارند.





شکل ۲- مدل پژوهش همواره با مقادیر t-values

جدول ۹- نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

مسیر	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون فرضیه
اخلاق حرفه‌ای حسابداران ← شک و تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۹۳۴	۶/۸۲۲	پذیرش فرضیه
کیفیت حسابرسی ← شک و تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۹۰۵	۹/۵۳۳	پذیرش فرضیه

همان‌طور که در جدول (۹) ملاحظه می‌شود، ضریب مسیر بین اخلاق حرفه‌ای حسابداران و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس مثبت (۰/۹۳۴) و آماره t آن (۶/۸۲۲) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده که حاکی از وجود رابطه مثبت معنادار بین اخلاق حرفه‌ای حسابداران و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود. همچنین، نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که آماره t مربوط به کیفیت حسابرسی و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس (۹/۵۳۳) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر آن نیز (۰/۹۰۵) مثبت به دست آمده است. بدین ترتیب، فرضیه دوم پژوهش نیز در سطح خطای ۵ درصد رد نمی‌شود.

## ۶. نتیجه‌گیری

رعایت اخلاق حرفه‌ای در جامعه حسابداران، حافظ سعادت و رفاه کلیه ذی‌نفعان فردی و سازمانی است و تجاوز به آن می‌تواند به بنیان و موجودیت هر سازمان لطمه وارد کند. پس از رسوایی‌های مالی اخیر در جهان نظیر انرون و وردکام و... نهادهای مختلفی بر توجه به رعایت اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابداری تأکید داشتند. این رسوایی‌ها شواهدی دال بر نیاز به

تفہیم اهمیت اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری، حسابرسی و حسابداران شاغل در حرفه فراهم می‌کند که نتیجه این امر توجه روزافزون به آموزش اخلاق حسابداری در دانشگاه‌ها شده است. همچنین جایگاه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بیش از پیش از اهمیت بالایی برخوردار بوده و حسابرسان علاوه بر تبحر در فعالیت حرفه‌ای خود، باید به مسئولیت‌های اخلاقی خود نیز توجه داشته و نگرانی در خصوص قابلیت اتکاء به گزارش‌های حسابرسی، ما را بر آن می‌دارد که به جنبه‌های اخلاقی رفتار حرفه‌ای حسابرسان توجه نماییم. از این رو، در پژوهش حاضر به بررسی نقش اخلاق حسابداران و کیفیت حسابرسی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخته شده است.

فرضیه اول پژوهش به بررسی ارتباط بین اخلاق حسابداران با تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌پردازد. نتایج به دست آمده حاکی از وجود ارتباط منفی و معنادار بین آن‌هاست. نتایج به دست آمده را می‌توان اینگونه مورد استدلال قرار داد که با ارتقای سطح اخلاق حرفه‌ای حسابداران، تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز بهبود می‌یابد و حسابرسان کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام می‌رسانند و این نتیجه با نتایج پژوهش اندریس (۲۰۱۷)، انوفه و همکاران (۲۰۱۶) مشابه بوده و با نتایج پژوهش اراکا و اکبجه (۲۰۱۵) و انوفه و همکاران (۲۰۱۶) هم‌راستا می‌باشد. همچنین مطابق با فرضیه دوم پژوهش کیفیت حسابرسی با شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه معنی‌داری دارد. استدلال بر این است که اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداران نیز بر تردید حرفه‌ای تأثیرگذار بوده و بدین ترتیب مؤسسات حسابرسی باید میزان دانش و مهارت حرفه‌ای ارکان موسسه خود را در سطح قابل قبولی نگاه دارند تا بتوان این اطمینان را حاصل کرد که خدمات آن‌ها به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات موجود ارائه می‌شود. نتیجه به دست آمده با پژوهش هرت و همکاران (۲۰۱۳) و انوفی و همکاران (۲۰۱۶) همسو است.

بر اساس نتایج به دست آمده از پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌گردد که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای در برنامه‌های درسی حسابداری گنجانده شود. همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقاء سطح اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، در برنامه‌های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند. همچنان که تردید حرفه‌ای اعمال شده در فرآیند حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن مستمر در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و این کیفیت بالا علاوه بر ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌گردد. لذا، پیشنهاد می‌گردد که جهت انجام خدمات حسابرسی، از مؤسسات حسابرسی که دارای حسن شهرت بیشتری هستند، استفاده نمایند.

## منابع

- بیرجندی، حمید؛ خدایمی‌پور، احمد؛ پورحیدری، امید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. *حسابداری مدیریت*، دوره ۱۲، شماره ۴۲، ص ۲۶-۱۵.
- خسروآبادی، طاهره؛ بنی‌مهد، بهمن (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسان. *اخلاق در علوم و فناوری*، دوره ۱۰، شماره ۴، ص ۴۵-۵۴.
- خلیل‌پور، مهدی؛ کامیابی، یحیی؛ نبوی چاشمی، سید علی (۱۳۹۸). تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهم مالی شرکت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان*، دوره ۱۱، شماره ۴۳، ص ۹۱-۱۱۸.
- داوری، علی؛ آرش رضازاده (۱۳۹۷). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*. سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- رجمانی، حلیمه؛ رجب‌دری، حسین (۱۳۹۵). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، دوره ۱، شماره ۱، ص ۷۵-۵۳.
- رحیمی کاکلکی، مینا؛ بنی‌طالبی دهکردی، بهاره؛ پیک‌فلک، جمشید (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران. *اخلاق در علوم و فناوری*، سال ۱۲، شماره ۱، ص ۱-۱۳.
- رضوی، سید عباس؛ الهام‌پور، حسین؛ برکه‌باد، احسان (۱۳۹۵). بررسی وضعیت اخلاق حرفه‌ای مدیران گروه‌های آموزشی دانشگاه شهید چمران اهواز. *نامه آموزش عالی*، دوره ۹، شماره ۳۵، ص ۵۴-۲۷.
- صالحی، تابنده (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسان. *اخلاق در علوم و فناوری*، سال ۱۱، شماره ۳، ص ۷۷-۸۶.
- فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ بنی‌مهد، بهمن؛ حیدر، ولی‌لر (۱۳۹۳). بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان*، سال ۶، شماره ۲۳، ص ۴۱-۵۳.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۸). *استاندارد حسابرسان شماره ۲۰۰*. انتشارات سازمان حسابرسان.
- گلی، علی؛ خوزین، علی؛ اشرفی، مجید؛ نادریان، آرش (۱۳۹۹). بررسی نقش نیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسان با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری. *پژوهش‌های اخلاقی*، سال ۱۰، شماره ۳، ص ۱۹۵-۲۱۲.
- Abdelhak, E.E., Elamer, A.A., AlHares, A. & McLaughlin, C. (2019). Auditors' ethical reasoning in developing countries: the case of Egypt. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4), p. 558-583.
- Andreas, Z.A. (2017). The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable. *Social and Behavioral Sciences*, 219, p. 828-832.
- Belgasem- Hussain, A.A. & Hussaien, Y.I. (2020). Earnings management as an ethical issue in view of Kohlberg's theory of moral reasoning. *Journal of Financial Crime*, <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2019-0138>
- Berit, G. (2015). *Professional Ethics as a Part of Professional Competence of Supporting Professions*. In: Book of proceedings of the international scientific conference of the international project NIL-II-022-d, 22-23 rd, p. 41 -47.
- Božović, J. (2007). Business Ethics in Banking. *Economics and Organization*, 4(2), p.173-182.

- Enofe, A.O., Innocent Ukpebor, N. & Ogbomo, N. (2016). The Effect Of Ccounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism. *International Of Advanced Academic Research*, 54(6), p. 1-16.
- Enofe, A.O., Ukpebor, I. & Ogbomo, N. (2015). The effect of accounting ethics in improving auditor professional skepticism. *International journal of advanced academic research*, 1(2), p.43-58.
- Gendron, Y., Suddaby, R. & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(1), p.169-193.
- Grenier, J.H. (2010). *Encouraging professional skepticism in the industry specialization era: A dual-process model and an experimental test*. Unpublished Ph.D Dissertation at the University of Illinois.
- Harding, N. & Trotman, K.T. (2011). *Enhancing professional skepticism via the fraud brainstorming discussion outcomes*. Working Paper. University of Melbourne.
- He, P., Anand, A., Wu, M., Jiang, C. & Xia, Q. (2023). How and when voluntary citizenship behaviour towards individuals triggers vicious knowledge hiding: the roles of moral licensing and the mastery climate. *Journal of Knowledge Management*.  
<https://doi.org/10.1108/JKM-05-2022-0358>
- Henseler, J., Ringle, Ch.M. & Sinkovics, R.R. (2009). *The use of partial least squares path modeling in international marketing*. In: Advances in International Marketing, (Vol. 20, pp. 277-319).  
[https://doi.org/10.1108/S1474-7979\(2009\)0000020014](https://doi.org/10.1108/S1474-7979(2009)0000020014)
- Hurt, R.K. Eining, M. & Plumlee, D. (2009). *Measuring professional skepticism to provide a link to skeptical behaviors*. Working paper, Baylor University.
- Hurt, R.K., Brown-Liburd, H., Earley, C.E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Suppl. 1), p. 45-97.
- Keller, A.C., Smith, K.T. & Smith, L.M. (2007). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants? *Critical Perspectives on Accounting*, 16(4), p. 14-25.
- Kohlberg, L. (1969). *Stages in the Development of Moral Thought and Action*. Holt Rinehart and Winston, 14(5), p. 24-35.
- Low, M., Davey, H. & Hooper, K. (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, vol.19, p. 222-254.
- Mai, Y., Zhang, W. & Wang, L. (2019). The effects of entrepreneurs' moral awareness and ethical behavior on product innovation of new ventures: Evidence from China. *Chinese Management Studies*, 13(2), p. 421-446.
- McBee-Black, K. (2023). Duty to all: exploring the role of moral duty in the development of adaptive apparel design innovations. *Journal of Fashion Marketing and Management*, 27(4), p. 683-696.
- McCormack, B. & Watts, T. (2011). *Acquisition of auditing skills: enhancing skepticism, problem solving and beyond on the fraud continuum*. Working Paper. University Of Wollongong.
- McGarry, D. (2012). *The Effect of Independence, Integrity, Professionalism, and Professional Skepticism on the Accuracy of Giving Audit Opinion*. Advances in Economics, Business and Management Research, vol.127.

- Oboh, C.S. (2019). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making: A study of accounting professionals in Nigeria. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), p. 148-180.
- 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).
- Paramita, W., Septianto, F., Escadas, M., Arnita, D. & Nasution, R.A. (2023). The effects of organizational positioning and donation recognition on charitable giving: insights from moral foundations theory. *Asia Pacific Journal of Marketing and Logistics*, 35(5), p. 1093-1111.
- Quadackers, L., Wright, A. & Groot, T. (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. *VU University Amsterdam*, 24(6), p. 50-70.
- Velayutham, S. (2003). The accounting professions code of ethics: Is it a code of ethics or a code of quality assurance? *Critical Perspectives on accounting*, No.14, p.483-503.

