

بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان

خلیل دهقان^۱، عباس قدرتی زوارم^۲، محمد نوروزی^۳، مهدی دهقان^۴

۱ کارشناسی ارشد حسابداری، حسابرس ارشد دیوان محاسبات

Email: Khdehgan@gmail.com

۲ استادیار گروه حسابداری، آموزشکده فنی پسران، مدرس دانشگاه فنی و حرفه‌ای، شیروان، ایران

Email: Abbas.ghodratizoeram@gmail.com

۳ استادیار گروه حسابداری، مدرس دانشگاه گنبدکاووس، گنبدکاووس، ایران

Email: Mohammad_n488@yahoo.com

۴ دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران

Email: Mahdideghan.13.76.4.11az@gmail.com

نویسنده مسئول: خلیل دهقان

چکیده

یکی از مباحث مورد اهمیت در حرفه حسابداری، اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران است چراکه اخلاق حرفه‌ای در زندگی اجتماعی انسان‌ها بسیار با اهمیت است و بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان ارائه خدمات از سوی حسابداران و حسابرسان امری بیهوده است. همچنین رسوایی‌های مالی اخیر در دنیا از جمله ایران، دامنگیر حسابرسان نیز بوده است. این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابداری مورد تردید قرار گرفته و حسابرسان، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام دهند. لذا بر پایه این استدلال، هدف از پژوهش حاضر بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران بر نگرش حرفه‌ای، اظهارنظر و استقلال حسابرس است. آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری متشکل از ۱۸۷ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۸ انتخاب شدند. نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه اول نشان می‌دهد که تمایل حسابداران به رفتارهای اخلاقی بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان نیز در انجام رسیدگی به صورت‌های مالی نیز تاثیرگذار است. همچنین مطابق با نتیجه به دست آمده از فرضیه دوم پژوهش، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان تاثیرگذار است. واژه‌های کلیدی: اخلاق حسابداران، نگرش حرفه‌ای، استقلال حسابرس

مقدمه

از دیدگاه تاریخی، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاری‌های خود به صورت‌های مالی حسابرسی شده اعتماد می‌کنند؛ بنابراین، آن‌ها برای تائید 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 است (انوفی و همکاران، ۲۰۱۵). 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، ۱۳۹۲). در نتیجه، اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای همواره در حوزه حسابداری مورد توجه بسیاری از محققان قرار گرفته است. به‌طور نمونه، اندریس و همکاران (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 شده است (اراکا و اکبجه، ۲۰۱۵)؛ بنابراین مسئله اخلاق در حسابداری طی سال‌های اخیر بیشتر مورد توجه محققان قرار گرفته است.

اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی حساب‌رسان مشاهده شده است، علت بسیاری از شرکت‌های حسابرسی بوده که از همان روزهای اولیه تولید حرفه حسابرسی توجهات زیادی را به خود جلب کرده است. مطابق با پژوهش کواداگر و همکاران (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 حساب‌رسان نباید اسناد و مدارک ارائه‌شده توسط صاحب‌کار را باور کند تا اینکه شواهدی مبنی بر واقعی بودن آن‌ها کسب نماید. نگرش حرفه‌ای حساب‌رسان در مواقعی از حسابرسی در ارتباط با معاملات مدیران با اشخاص وابسته و خارج از گروه بسیار حائز اهمیت است. هنگامی که حساب‌رسان به‌درستی شک و تردید حرفه‌ای را به کار نبرند، این امکان وجود دارد که 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، ۲۰۱۵). 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 (گرینر، ۲۰۱۰؛ هاردین و ترانمان، ۲۰۱۱؛ مک کورمک و واتس، ۲۰۱۱). مک گاری (۲۰۱۲) بر این باور است که اخلاق در نگرش حرفه‌ای حساب‌رسان بسیار نقش بسزایی را ایفا می‌کند چراکه؛ اول، آن‌ها اساساً آنچه را که او می‌داند را صحیح، خوب، ارزشمند، زیبا و اخلاقی می‌دانند. دوم، آن‌ها معیارها و هنجارهایی را ارائه کرده که به‌موجب آن، رفتارهای روزمره خود را بر آن اساس تنظیم می‌کنند. سوم، آن‌ها اساساً نگرش خود را نسب به علل و مباحثی از جمله سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و صنعتی که به‌طور روزمره با آن‌ها در ارتباط است تعیین می‌کنند و در نهایت آن‌ها تعیین می‌کنند که کدام ایده، اصول و مفاهیم را می‌توانند بدون تحریف، بپذیرند. به عقیده انوفی و همکاران (۲۰۱۵) برخی از عوامل ذاتی در محیط حسابرسی می‌تواند بر کاربرد مناسب نگرش حرفه‌ای حساب‌رسان نیز تأثیرگذار باشد. پیروی از اخلاق حرفه‌ای این اطمینان را می‌دهد که حساب‌رسان قادر به تحمل عواملی مانند تشویق‌ها، فشارهای روانی هستند و بر عینیت و ماهیت نگرش 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 که حساب‌رسان در فرآیند حسابرسی به‌طور موشکافانه استدلال می‌کند و نگاه عمیق و حتی فراتر از آن موضوعات دارد. به عبارتی اخلاق حرفه‌ای منجر به افزایش جستجوی کاوشگرانه حساب‌رسان برای کسب شواهد موردنیاز و بهبود نگرش حرفه‌ای آن‌ها می‌شود (انوفی و همکاران، ۲۰۱۶). با این حال، در عمده مطالعات داخلی صورت گرفته 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 این پژوهش است. لذا، پژوهش حاضر در پی بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان است. بر این اساس، در ادامه پژوهش حاضر پس از مرور مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش بیان گردید؛ سپس روش‌شناسی پژوهش ارائه شده و در پایان به تجزیه و تحلیل داده‌ها و ارائه نتایج و پیشنهادها پژوهش پرداخته خواهد شد.

ادبیات پژوهش و مروری بر پیشینه پژوهش

کلر و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی بر این باورند که عواملی همچون جنسیت، سطح تحصیلات، تعصب مذهبی و تجربه کاری موجب بروز تفاوت‌هایی در معیارهای اخلاقی افراد می‌شوند. ویلیاموتام و سیواکومار در سال 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 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 (۲۰۰۷) در پژوهش خود 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 برند و بر اساس 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 نظر همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بوده و رعایت آن‌ها موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد. یکی از اهداف اصول رفتار حرفه‌ای در حسابداری، بالا بردن اعتبار حرفه حسابداری، توسعه همکاری میان حسابداران و حسابرسان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرسان در محل کار می‌باشد (جندرون و همکاران، ۲۰۰۶). مطالعات موجود در ادبیات نظری مالی نشان می‌دهد که کیفیت حسابداری به 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 (دازه و گرکز، ۱۳۹۴).

اخلاق و نگرش حرفه‌ای حسابرس

نگرش حرفه‌ای از مفاهیم اساسی در حرفه حسابداری به‌عنوان یک‌روند حسابداری محسوب می‌گردد. گرچه شک و تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک عنصر بسیار مهم در رویه‌های حسابداری و نگرش حرفه‌ای حسابرسان است، با این وجود، معنای شک حرفه‌ای همچنان نامشخص است. بنابراین، وجود نگرش حرفه‌ای توسط حسابرسان برای استقلال و اظهار نظر حسابداری بسیار مهم است. با این وجود، تعاریف مختلفی در ادبیات حسابداری در خصوص نگرش حسابداری وجود دارد. استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۲۰۰۰) 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 حسابداری است. تأکید استاندارد بر این است که همواره حسابرس بایستی انجام حسابداری را با شک و تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و انجام دهند. همچنین استانداردهای حسابداری ایران بیان می‌کند که حسابرسان باید حسابداری را با نگرش حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنی ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابداری کسب‌شده است (استانداردهای حسابداری، شماره ۲۰۰، بند ۱۵).

تردید حرفه‌ای یک ویژگی چندبعدی است که می‌تواند به‌عنوان یک صف شخصی باشد و هم یک حالت که در واقع تحت تأثیر شرایط در فرد به وجود می‌آید. هرت (۲۰۰۹) بر این باور است که حسابرسان با لحاظ نمودن تردید حرفه‌ای به‌ویژه در شواهد حسابداری و نتایج مندرج در گزارش حسابداری و قضاوت‌های حرفه‌ای خود در فرآیند حسابداری، بر کیفیت حسابداری می‌افزایند. افزایش کیفیت حسابداری باعث ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل و همچنین اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌شود. از طرفی دیگر، تردید بیش‌از حد و تمایل به سوءظن و بدگمانی در خصوص

صاحب‌کار موجب عدم کارایی مطلوب حسابرسان از کار خود خواهد شد و از سویی دیگر اعتماد کامل حسابرسان به مدیران نیز بر کار حسابرسانی تأثیرگذار بوده و اثربخشی و درنهایت شهرت حسابرسان را به مخاطره می‌اندازد.

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، ۲۰۱۵). به‌طور نمونه، فرکاندوست 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 لاو و همکاران (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 حرفه عنوان شده است. متأسفانه تحقیقات و مطالعات صورت گرفته نشان داده‌اند که حسابداران درگیر طیف گسترده‌ای از رفتارهای ناکارآمد در پاسخ به فشارهای زمانی ایجاد شده‌اند که این رفتارها غیراخلاقی‌اند (پیرس و سوئینی، ۲۰۱۰؛ خلیل پور 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، قضاوت‌های آن‌ها محافظه‌کارانه‌تر می‌شود. لذا، اخلاق حسابداری باید اثربخشی حسابرسی را نیز افزایش داده و این امر حسابرسان را در خصوص شواهد جمع‌آوری شده عینی‌تر خواهد کرد. نتایج مطالعات محققان حاکی از آن است که اجرای اخلاق حسابداری به‌طور احتمال باعث بهبود نگرش حرفه‌ای حسابرسان می‌گردد.

استقلال و نگرش حرفه‌ای حسابرسان

استقلال، توانایی حسابرسان برای دست‌کاری و حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد (عبدوالطیف و همکاران، ۲۰۱۵). استقلال حسابرسان به معنای آن است که حسابرسان باید به انجام وظیفه خود با صداقت، وفاداری و بی‌طرفی در برنامه‌ریزی، ارزیابی داده‌ها، ارزیابی نتایج و تهیه گزارش خود بپردازد. این بدین معنی است که حسابرسان نسبت به همه استفاده‌کنندگان از گزارش خود متعهد است (عبدالله، ۲۰۰۴). همچنین استقلال حسابرسان متأثر از پذیرش در استفاده از استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت، فشار مدیریت، ارائه خدمات غیر حسابرسی، به‌کارگیری نگرش حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و حق‌الزحمه حسابرسان برای فعالیت مشتری قرار می‌گیرد (عبدوالطیف و همکاران، ۲۰۱۵). باری (۲۰۰۳) بر این باور است که حسابرسانی که از تخصص مالی و استقلال برخوردارند، بهتر می‌توانند نسبت به حسابرسانی که تنها دارای یک ویژگی خاص هستند در خصوص تداوم فعالیت شرکت‌ها اظهار نظر نمایند. به‌طور مشابه، دیست و گیرائوکس (۱۹۹۲) استدلال کردند که تضاد قدرت، مشتری می‌تواند بر اساس استانداردهای حرفه‌ای علیه حسابرسان، فشار وارد کند و در ابعاد بزرگ‌تر، وضعیت مالی مشتری می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای فشار آوردن به حسابرسان برای تغییر اظهار نظر حسابرسان مورد استفاده قرار گیرد که این امر می‌تواند باعث فشار مشتری بر حسابرسان در جهت تضعیف استقلال آن‌ها شود. بنابراین خواسته‌های صاحب‌کاران از حسابرسان به‌عنوان یک معضل برای آن‌ها به شمار آمده و به‌گونه‌ای است که عملکرد حسابرسان باعث نقض معیارهای حرفه‌ای از جمله نگرش حرفه‌ای حسابرسان می‌گردد (نی زارول و همکاران، ۲۰۰۷). از سویی، استقلال حسابرسان را می‌توان با وجود بی‌طرفی، عاری از فشار یا منافع طرفین خاص بیان کرد. هرچه حسابرسان از استقلال بیشتری برخوردار باشند، اطلاعات بیشتری را در خصوص هدف خاصی ارائه می‌کند. به‌طور غیرمستقیم می‌توان بیان کرد که استقلال حسابرسان خود عامل مهمی برای تعیین نگرش حرفه‌ای حسابرسان باشد (گوناستی، ۲۰۱۰).

پیشینه پژوهش

بلغاسم و حسینی (۲۰۲۰) در پژوهش خود تحت عنوان مدیریت سود به‌عنوان یک موضوع اخلاقی با توجه به نظریه استدلال اخلاقی کوهلیبرگ نیز پرداختند. آن‌ها 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 کوهلبرگ (۱۹۶۹) است. عبدالهک و همکاران (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 نیز پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که بین استدلال اخلاقی و اندازه موسسه حسابرسی ارتباط منفی وجود دارد و همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که سطح استدلال اخلاقی با افزایش جایگاه حسابرسان ارتباط معنی‌داری وجود دارد. مای و همکاران (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 نشان می‌دهد سطح اخلاقی کارآفرینان می‌تواند از دو طریق، نوآوری محصول را تسهیل بخشد 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. سایکان آباه (۲۰۱۹) در پژوهش خود به بررسی تعیین‌کننده‌های شدت اخلاق در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی با استفاده از یک نمونه متشکل از ۳۲۹ متخصص حسابداری پرداختند. نتایج آن‌ها 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) در پژوهش خود به بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی بر اساس رویکرد دلفی و معادلات ساختاری توسط حسابرسان در سال ۱۳۹۷ پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود دریافتند که حسابرسان مستقل بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای را بر کاهش ریسک شهرت خود و کیفیت حسابرسی مؤثر می‌دانند. بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس با استفاده از یک نمونه متشکل از ۱۱۹ نفر از حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و بیشترین تأثیر مربوط به مؤلفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد. رحیمی کالکی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای توسط اعضا جامعه حسابداران رسمی با تأکید بر ویژگی‌های فردی و اجتماعی پرداختند. نتایج یافته‌های آن‌ها 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، رازداری تأثیر دارند. رجمانی و رجب‌دری (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس بر اساس یک نمونه مشتمل بر ۱۰۴ نفر از مدیران صورت گرفت و یافته‌های آن‌ها 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 موردبررسی توسط 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 تحت عنوان بررسی وضعیت اخلاق حرفه‌ای مدیران گروه‌های آموزشی دانشگاه شهید چمران اهواز به بررسی یک نمونه متشکل از ۲۳۴ نفر از اعضای هیئت‌علمی و ۳۳۵ نفر از دانشجویان تحصیلات تکمیلی انتخاب شدند. نتایج پژوهش نشان داد 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 هیئت‌علمی) در این خصوص در برخی از مؤلفه‌ها، تفاوت‌هایی مشاهده شد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر نگرش حرفه‌ای حسابرس تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرس تأثیرگذار است.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها مدل انعکاسی معادلات ساختاری به کار گرفته شده است که برای سنجش آن از دو آزمون بار مقطعی و آزمون فورنل-لارکر استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۸ است. جامعه آماری پژوهش حاضر، تمام اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد که با توجه به اطلاعات ارائه شده مجله حسابدار 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 غیر شاغل، ۲۵۶۵ نفر بوده که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و فرمول کوکران در سطح خطای آماری ۵ درصد تعداد نمونه ۳۳۵ نفر برآورد و پرسشنامه توزیع گردید که با نرخ بازگشت ۰/۵۶ به تعداد ۱۸۷ دریافت گردید که این تعداد برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس^۱ کافی می‌باشد. در این مطالعه، متغیر مستقل (اخلاق حرفه‌ای حسابداران و کیفیت حسابرسی) و متغیر وابسته (شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان) به روش مصاحبه نیمه ساخت‌یافته سنجیده شده است. سؤالات بخش ساخت‌یافته این مصاحبه برگرفته از پرسشنامه پژوهش انوفه و همکاران (۲۰۱۵) است. به علاوه، برای توسعه و بومی‌سازی ابزار پژوهش متناسب با محیط ایران و تأیید روایی آن، از نظر استادان دانشگاه و فعالان صنعت نرم‌افزاری کشور بهره برده شد. جدول (۱) اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. مشخصات متغیرهای مدل پژوهش

ردیف	نام متغیر	نقش متغیر	نحوه اندازه‌گیری
۱	نگرش حرفه‌ای حسابرسان	وابسته	متغیر وابسته در پژوهش حاضر مطابق با پژوهش انوفه و همکاران (۲۰۱۵) نگرش حرفه‌ای حسابرسان است که از طریق پرسشنامه هرت (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 اعتماد به نفس و در نهایت ۴ گویه مرتبط با مؤلفه خودرایی در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است.
۲	اخلاق حرفه‌ای حسابداران	مستقل	مطابق با پژوهش انوفه و همکاران (۲۰۱۵)، حجازی و همکاران (۱۳۹۱) 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 در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است.
۳	استقلال	مستقل	پرسشنامه استقلال حسابرسان به کار گرفته شده در پژوهش حاضر برگرفته از

¹ Smart PLS

حسابرسی

پژوهش ماسلینا بینتی احمد (۲۰۱۲) تحت عنوان استقلال حسابرس در مالزی بوده که البته با توجه به شرایط و قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران و منشور کمیته حسابرسی منتشره توسط سازمان بورس اوراق بهادار ایران تعدیل گردیده است. این پرسشنامه در شش بعد شامل مدت تصدی حسابرس، وابستگی اقتصادی حسابرس به یک صاحب‌کار، ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کار حسابرسی، اشتغال حسابرس در بنگاه صاحب‌کار، وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال و حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح جهت حفظ استقلال بر اساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت تنظیم و نمره‌گذاری شده است.

یافته‌های پژوهش

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 جمعیت شناختی 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 جمعیت شناختی 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
میزان تحصیلات	کارشناسی	۱۰۶	٪۵۷
	کارشناسی ارشد	۵۳	٪۲۸
	دکتری	۲۸	٪۱۵

پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. 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 کمیته کمترین عدد متغیر در جامعه آماری را نشان می‌دهد. نتایج آمار توصیفی در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳). شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
اخلاق حسابداری	۳/۳۱	۴/۱۴	۱/۳۷	۱/۰۰	۵/۰۰
استقلال حسابرسان	۳/۴۶	۴/۱۸	۱/۳۳	۱/۰۰	۵/۰۰
نگرش حرفه‌ای حسابرسان	۳/۲۸	۳/۹۸	۱/۱۴	۱/۰۰	۵/۰۰
منبع: محاسبات پژوهشگر					

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 به‌دست‌آمده، در جامعه آماری موردنظر توزیع گردید. به‌منظور سنجش ضریب پایایی سؤالات پژوهش در مقیاس لیکرت از تکنیک ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردیده است که مقدار آلفای بیش از ۰/۹ را عالی، بین ۰/۸ تا ۰/۹ را خوب، بین ۰/۷ تا ۰/۸ را قابل‌قبول، بین ۰/۶ تا ۰/۷ را قابل‌بحث، بین ۰/۵ تا ۰/۶ را ضعیف و کمتر از ۰/۵ را غیرقابل‌قبول 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

سازه	تعداد گویه / سؤال	آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
نگرش حرفه‌ای حسابرسان	۳۰	۰/۸۲۳	۰/۹۴۱
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۲۹	۰/۸۱۶	۰/۸۹۹
استقلال حسابرسان	۱۲	۰/۸۳۱	۰/۸۶۲
منبع: محاسبات پژوهشگر - نرم افزار SPSS			

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 می‌گردد. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد. چراکه هر چه 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	زیر سازه	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
نگرش حرفه‌ای حسابرسان	ذهن پرسشگر	۰/۸۸۳
	تعلیق در قضاوت	۰/۹۵۰

۰/۸۴۴	جستجوی دانش	
۰/۹۰۳	درک میان فردی	
۰/۸۹۱	اعتماد به نفس	
۰/۸۴۶	خودرایی	
۰/۸۰۷	مدت تصدی حسابرِس	استقلال حسابرِس
۰/۷۹۸	وابستگی اقتصادی حسابرِس به صاحبکار	
۰/۸۲۱	ارائه خدمات غیر حسابرِس به صاحبکار	
۰/۸۷۳	وجود کمیته حسابرِس	
۰/۷۹۹	اشتغال حسابرِس در بنگاه صاحبکار	
۰/۸۲۱	حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرِس و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح	
منبع: محاسبات پژوهشگر - نرم افزار Smart PLS		

ضرایب آلفای کرون باخ و پایایی ترکیبی نیز در صورتی که بالاتر از ۰/۷ باشد، حاکی از پایایی مناسب مدل می‌باشند. از آنجایی که ضریب پایایی عددی بین صفر تا یک می‌باشد که صفر نشانگر عدم وجود پایایی است و یک پایایی صد درصد را نشان می‌دهد. لذا هرچه میزان پایایی و آلفای کرون باخ به عدد یک نزدیک‌تر باشد بهتر است.

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 (۶) مقدار R^2 برای متغیر درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به مقادیر ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری پژوهش را تأیید نمود. لازم به ذکر است که این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد.

جدول ۶. نتایج معیار R^2 متغیر درون‌زا

متغیر درون‌زا	R^2
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۰/۴۶۹
نگرش حرفه‌ای حسابرِس	۰/۴۳۳
استقلال حسابرِس	۰/۴۵۸
منبع: محاسبات پژوهشگر - نرم افزار Smart PLS	

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 (۷)، 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 تأیید می‌کند.

جدول ۷. نتایج معیار Q² در پیش‌بینی مدل

معیار	SSO	SSE	$1 - \frac{S}{SSO} Q^2$
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۳۰۸	۴۸	۰/۸۶۳
نگرش حرفه‌ای حسابرس	۴۲۹	۶۳	۰/۹۳۷
استقلال حسابرسی	۲۸۶	۳۸	۰/۸۰۴

منبع: محاسبات پژوهشگر - نرم افزار Smart PLS

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 می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، از معیار GOF به شرح رابطه زیر، استفاده می‌شود (هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹):

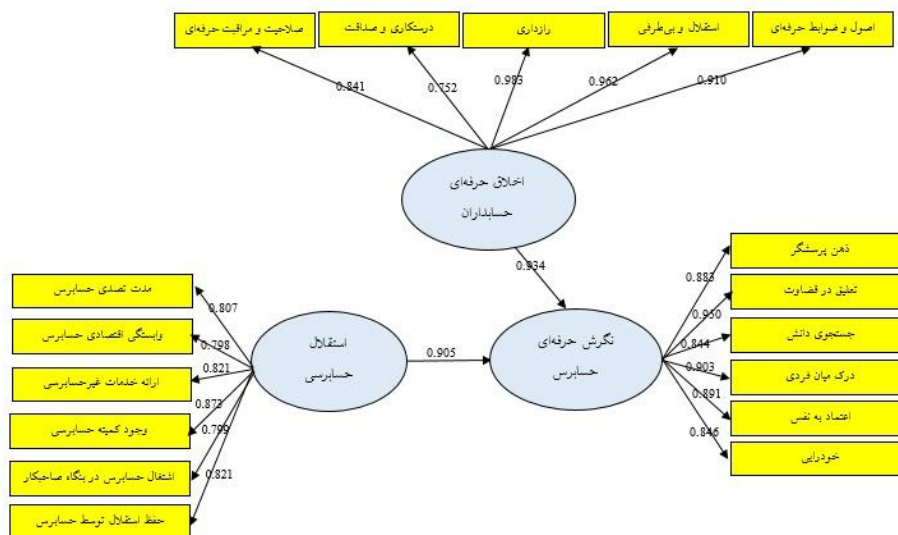
$$GOF = \sqrt{\overline{\text{communalities}} \times R^2}$$

که در آن:

Communalities: میانگین مقرر اشتراکی^۲ متغیرهای پنهان و 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 در نظر برای GOF می‌شود. با توجه به این که مقدار به‌دست‌آمده برای مدل پژوهش، ۰/۴۸۷ است لذا برازش بسیار مناسب مدل کلی پژوهش تأیید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

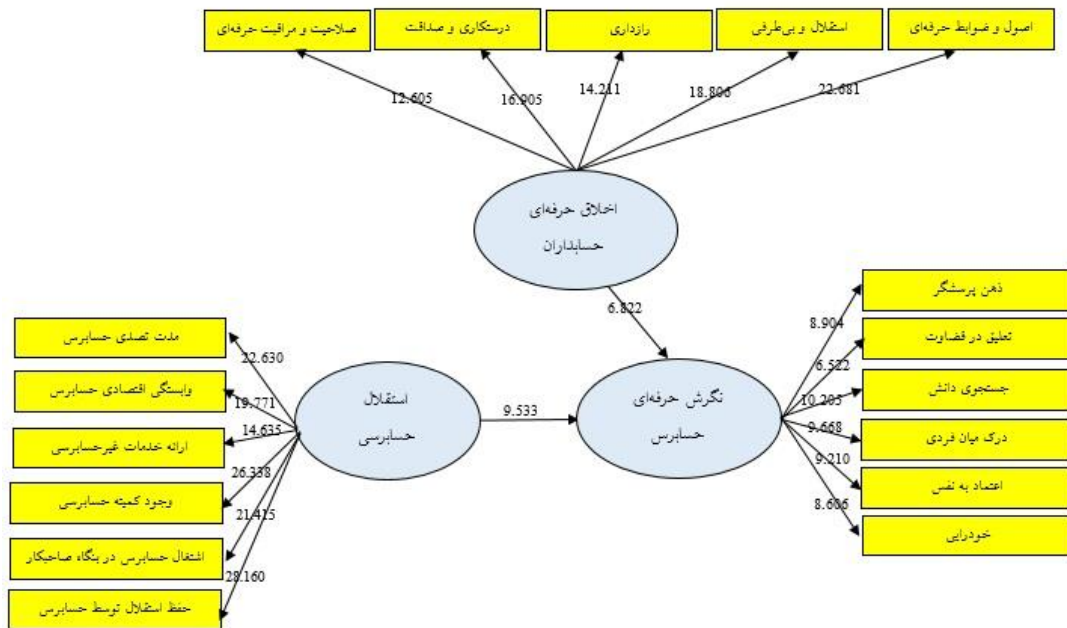
پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و با توجه به شکل‌های (۱) و (۲) به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۸) ارائه شده است:



شکل (۱) - مدل پژوهش همراه با ضریب استاندارد شده مسیر

^۲ شاخص‌های برازش این رویکرد مربوط به بررسی کفایت مدل در پیش‌بینی متغیرهای وابسته می‌شوند. در واقع این شاخص نشان می‌دهند که برای مدل اندازه‌گیری شاخص‌ها تا چه حد توانایی پیش‌بینی سازه زیربنایی خود را دارند و برای مدل ساختاری، متغیرهای بیرونی تا چه حد و با چه کیفیتی توانایی پیش‌بینی متغیرهای درونی مدل را دارند.

شکل (۲) - مدل پژوهش همراه با مقادیر t-values



جدول ۸. نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه	آماره t	ضریب مسیر	مسیر
پذیرش فرضیه	۶/۸۲۲	۰/۹۳۴	اخلاق حرفه‌ای حسابداران <---> نگرش حرفه‌ای حسابرس
پذیرش فرضیه	۹/۵۳۳	۰/۹۰۵	استقلال حسابرس <---> نگرش حرفه‌ای حسابرس

منبع: محاسبات پژوهشگر - نرم افزار Smart PLS

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود ضریب مسیر بین اخلاق حرفه‌ای حسابداران و نگرش 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 نگرش حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود. همچنین، نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد که آماره t مربوط به استقلال حسابرسی و نگرش حرفه‌ای حسابرس (۹/۵۳۳) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر آن نیز (۰/۹۰۵) مثبت به‌دست‌آمده است. بدین ترتیب، فرضیه دوم پژوهش نیز در سطح خطای ۵ درصد رد نمی‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

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 تفهیم 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 بیش‌ازپیش 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 اتکا به گزارش‌های حسابرسی، ما را بر آن می‌دارد که به جنبه‌های اخلاقی رفتار حرفه‌ای حسابرسان توجه نماییم. از این‌رو، در پژوهش حاضر به بررسی نقش اخلاق حسابداران و کیفیت حسابرسی بر

شک و تردید حرفه‌ای حسابرس 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 معناداری بین آن‌هاست. نتایج به دست آمده را می‌توان این‌گونه مورد استدلال قرارداد که 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 و این نتیجه با نتایج پژوهش اندریس و همکاران (۲۰۱۷)، انوفه و همکاران (۲۰۱۶) مشابه و با نتایج پژوهش اراکا و اکبجه (۲۰۱۵) و انوفه و همکاران (۲۰۱۵) هم‌راستا می‌باشد. همچنین مطابق با فرضیه دوم پژوهش استقلال حسابرسی با نگرش حرفه‌ای حسابرسان رابطه معنی‌داری دارد. استدلال بر این است که اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداران نیز بر نگرش حرفه‌ای تأثیرگذار بوده و بدین ترتیب مؤسسات حسابرسی باید میزان دانش و مهارت حرفه‌ای ارکان موسسه خود را در سطح قابل قبولی نگاه‌دارند که بتوانند 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 (۲۰۱۰) و انوفی و همکاران (۲۰۱۵) همسو است. لازم به ذکر است که پژوهش حاضر بر خلاف مطالعات پیشین بر اساس رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری صورت گرفته است. همچنین در اکثر پژوهش‌ها به اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأکید داشته‌اند که پژوهش حاضر از این جنبه با سایر مطالعات متفاوت است و در این پژوهش تأکید بر تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابرسان بر نگرش حرفه‌ای آن‌ها است. بنابراین؛ بر اساس نتایج به دست آمده از پژوهش حاضر پیشنهاد می‌گردد که حسابرسان در جهت رفتار حرفه‌ای خود به تعهد حرفه‌ای به گروه توجه ویژه‌ای نمایند؛ چراکه این موضوعی است که توجه بسیاری از مدیران و افراد را در مکان‌های آموزشی به خود جلب کرده است.

منابع

- بیرجندی، حمید؛ خدابی پور، احمد و پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس. حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۲، صص ۲۶-۱۵.
- خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری. دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۴۵-۵۴.
- خلیل پور، مهدی؛ کامیابی، یحیی، نبوی چاشمی، سید علی. (۱۳۹۸). تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۳، صص ۹۱-۱۱۸.
- داوری، علی و آرشد رضازاده. (۱۳۹۷). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS. سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی رجمانی، حلیمه و رجب دری، حسین. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۱، شماره ۱، صص ۵۳-۷۵.
- رحیمی کاکلی، مینا؛ بنی طالبی دهکردی، بهاره و پیک فلک، جمشید. (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران. اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۲، شماره ۱، صص ۱-۱۳.
- رضوی، سید عباس؛ الهام پور، حسین و برکه باد، احسان. (۱۳۹۵). بررسی وضعیت اخلاق حرفه‌ای مدیران گروه‌های آموزشی دانشگاه شهید چمران اهواز. نامه آموزش عالی، دوره ۹، شماره ۳۵، صص ۲۷-۵۴.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۱، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.
- فرقاندوست حقیقی، کامبیز، بهمن بنی مهد و حیدر و ولی لر، (۱۳۹۳). "بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۳، صص ۴۱ تا ۵۳.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۸). استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، انتشارات سازمان حسابرسی.

گلی، علی؛ خوزین، علی؛ اشرفی، مجید و نادریان، آرش. (۱۳۹۹). بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابداری با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری. پژوهش‌های اخلاقی، سال ۱۰، شماره ۳، صص ۱۹۵-۲۱۲.

مومنی، منصور. (۱۳۸۶). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. تهران: انتشارات کتاب نو.

Abdel Latif Al N., Mahmoud A., Watson, e. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*; 8(8):1912-1913.

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*, Vol. 35 No. 4, pp. 558-583

Abdullah, K. A. (2014). Science of accounting audit: Theory and practice (2nd ed., pp. 73-85). Amman: Dar Wael for publication.

Andreas, Zarefa, 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, 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*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2019-0138>

Berit, groven (2015). Professional Ethics as a Part of Professional Competence of Supporting Professions, Book of proceedings of the international scientific conference of the international project NIL-II-022-d, 22-23 rd, 41 -47.

Božović, Jelena (2007). Business Ethics in Banking", *Economics and Organization*, V. 4, N. 2, 173 – 182.

Deis&Groux. 1992. Determinant of Audit Quality in The Public Sectors. *The Accounting Review*. July 1. Oraka A.O, Okegbe, T.O. (2015). The Impact of Professional Accounting Ethics in Quality Assurance in Audi't, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 5, No. 8.

Enofe, A.O, Ukpebor, Innocent, Ogbomo, N. (2015). THE EFFECT OF ACCOUNTING ETHICS IN IMPROVING AUDITOR PROFESSIONAL SKEPTICISM. *INTERNATIONAL JOURNAL OF ADVANCED ACADEMIC RESEARCH*. Vol 1, Issu, 2, pp 43-58.

Enofe, A. O. Innocent Ukpebor, N. Ogbomo. (2016). The Effect Of Ccounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism, *International Of Advanced Academic Research*, pp. 1-16

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):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.

Gunasti H, (2010). Auditors' experience, competency, and their independency as the influential factors in professionalism. *Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura*, 13(3), 253 – 264.

Harding, N. & Trotman, K. T. (2011). Enhancing professional skepticism via the fraud brainstorming discussion outcomes. Working Paper. University of Melbourne

- Henseler, Jörg; Ringle, Christian M; Sinkovics, Rudolf R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing, in Rudolf R. Sinkovics, Pervez N. Ghauri (ed.) *New Challenges to International Marketing. Advances in International Marketing*, Volume 20, pp. 277 – 319
- 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), 45–97.
- Hurt, R. K. M. Eining, and D. Plumlee. (2009). "Measuring professional skepticism to provide a link to skeptical behaviors". Working paper, Baylor University.
- Keller, A. C.; Smith, K. T. and L. M. Smith (2007). Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-Making of U.S. Accountants? *Critical Perspectives on*
- Kohlberg, L. (1969). *Stages in the Development of Moral Thought and Action*, Holt Rinehart and Winston, New York, NY.
- Low, M., Davey. H. and Hooper, K, (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges, *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, PP. 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*, Vol. 13 No. 2, pp. 421-446
- McCormack, B. & Watts, T. (2011). Acquisition of auditing skills: enhancing skepticism, problem solving and beyond on the fraud continuum. Working Paper. University Of Wollongong.
- Maslina Binti, Ahmad (2012). Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors. A Thesis Submitted in Fulfilment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy of Cardiff University. Accounting and Finance Section Cardiff Business School, Cardiff University
- McGarry, D. (2012). Independence; professional skepticism and the financial statement audit. Spring report 2012. Retrieved from www.ssrn.com on 2nd April 2015
- Nizarul, Trisni dan Liliek. (2007). Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. 4(2): 1-9.
- 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*, Vol. 9 No. 1, pp. 148-180
- Quadackers, L Wright, Arnold, Groot, Tom. (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions; VU University Amsterdam, PP. 50-70.
- Velayutham , Sivakumar, (2003). The accounting professions code of ethics: Is it a code of ethics or a code of quality assurance? *Critical Perspectives on accounting*, 14, 483-503