(مقالۀ پژوهشی)

رابطۀ اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی

تابنده صالحی *

بخش حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

(تاریخ دریافت:94/6/7، تاریخ پذیرش:94/9/14)

چکیده

زمینه: استفاده کنندگان به ویژه سرمایه‌گذاران، به عنوان تأمین کنندگان سرمایه و مهم‌ترین گروه استفاده کننده از اطلاعات حسابداری و گزارش‌های مالی، به اطلاعات مالی قابل اتکا نیاز دارند و با توجه با اینکه نقش حسابرس، ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است، پژوهش حاضر به ارزیابی رابطه بین اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی می‌پردازد.

روش: روش تحقیق توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. از میان جامعه312 نفر با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شدند .ابزار پژوهش پرسشنامه پژوهشگر ساخته بوده است که در آن تعداد سوالات برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی 12 سوال و برای اندازه گیری اخلاق حرفه‌ای حسابرس 37 سوال بوده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها به وسیلۀ روش رگرسیون چند متغیره و با استفاده از نرم افزار SPSS انجام شد.

یافته‌ها: نتایج نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

نتیجه‌گیری: با توجه به اینکه رعایت اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر دارد بنابراین لازم است سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابرسی توجه بیشتری در مورد جنبه های اخلاقی حسابرسی داشته باشند.

کلیدواژگان :*اخلاق حرفه‌ای، حرفه حسابرسی، کیفیت حسابرسی*

سرآغاز

فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در گوشه و کنار دنیا ازجمله ایران رخ داده، دامنگیر حسابرسان نیز بوده است. این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای[1] در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته، شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد(1). رفتار حرفه‌ای[2] نشان دهنده مجموعه ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند . لذا با توجه به اهمیت اخلاق و رفتارحرفه‌ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به‌طور کاملا صادقانه، بی عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه حسابرسی، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت[3]، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پایبندی به قوانین و مقررات هستند (2). حسابرسان نیز مانند حرفه‌های دیگر نیاز به این اصول و یا بیشتر از آن دارند چرا که نتایج کار آنها مشتریان، جامعه خود و دیگران را تحت تاثیر قرار می‌دهد. بنابراین، آنها باید به قوانین اخلاق و رفتار حرفه‌ای، به منظور تاثیر سازنده آنها، متعهد باشند.

وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضروری است. رفتار اخلاقی نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده کنندگان خدمات می‌باشد، که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت[4] در ارائه صورتهای مالی هستند (3). مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون و حسابرسان آن (شرکت آرتور اندرسون)

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: ta.salehi @ uk.ac.ir

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

نشان داد که دلیل آن استانداردهای بین المللی حسابداری[5] ناکافی و یا استانداردهای حسابرسی[6] نبود، دلیل اصلی عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای خود آن‌ها بود(4). تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و قواعد رفتار حرفه ای، با پرسنل متخصص و دارای صلاحیت علمی، بر کیفیت حسابرسی[7] تاثیر مثبت دارد. موسسات حسابرسی با رعایت معیارهای کنترل کیفیت[8] و حفظ استقلال[9] حسابرسان خود باعث بهبود خدمات ارائه شده توسط حسابرسان می‌شوند. همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت و صلاحیت[10] حسابرسان، و کیفیت حسابرسی وجود دارد(5).

هدف اصول رفتار حرفه‌ای در حسابرسی، بالا بردن اعتبار حرفه حسابرسی، توسعه همکاری میان حسابداران و حسابرسان، مراقبت از منافع حسابرسان، توسعه آرامش و اعتماد به نفس برای استفاده کنندگان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرس و استقلال حسابرس در محل کار می‌باشد(6).

اصول اساسی رفتار حرفه‌ای شامل این موارد می‌باشد: راستی، صداقت، عینیت، بازدهی، مراقبت حرفه‌ای، محرمانه بودن اطلاعات[11]، رفتار حرفه‌ای، استقلال(2). همچنین محققان شش اصل را که باید در حسابرس وجود داشته باشد را چنین بیان کردند که شامل: پاسخگویی، رفاه عمومی، عینیت، استقلال، صداقت، مراقبت حرفه‌ای و توسعه ماهیت خدمات است(5).

حسابرس باید صداقت و راستی را در تمام روابط حرفه‌ای خود رعایت کند . این مستلزم آن است که نام او در هیچ گزارش تحریف[12]، گزارش گمراه کننده،گزارش آماده شده با سهل انگاری و گزارش ناقص نیامده باشد(2). لازمه این داشتن صداقت، درستکاری، انصاف و اعتماد می‌باشد . در هنگام دادن گزارش، حسابرس باید با توجه به شواهد بدست آمده اظهارنظر کند و عاری از تضاد منافع[13] باشد، و قضاوت حرفه‌ای او نباید تحت تاثیر دیگران قرار گیرد(6). برای ایجاد اعتماد به حسابرس توسط افکار عمومی، حسابرس باید تمام مسئولیت های حرفه ای را با نهایت صداقت انجام دهد (3) .

حسابرس باید مهارت و دانش حرفه‌ای و تخصص لازم را برای انجام خدمات حرفه ای دقیق و مناسب و مطابق با استانداردهای حرفه‌ای دارا باشد(2). از حسابرس درخواست می‌شود که با دقت، همه شرایط غیر معمول را در نظر گرفته و هر گونه شک و تردید یا نگرانی ممکن را از بین ببرد. محققان بر این باورند که حسابرس باید مدارک حرفه‌ای ، هم علمی‌و هم عملی داشته باشد، تا وظایف خواسته شده را با دانش، تجربه و کمک مشاوران(در صورت لزوم) انجام دهد(5).

حسابرس باید اطلاعات کاری خود را محرمانه نگه دارد، و باید چنین اطلاعاتی را به هیچ عنوان(به جز در موارد، مورد نیاز قانون برای اختلافات حقوقی، گزارش به سازمان‌های ذی صلاح مربوط در صورت نقض قانونی، به عنوان یک نیاز حرفه‌ای در پاسخ به الزامات اخلاقی، در زمان‌های مورد نیاز برای حفاظت از منافع حسابرس، و در مورد کنترل کیفیت و بررسی دقیق) افشا نکند(2).

مراقبت حرفه‌ای مستلزم این است که حسابرس از استانداردهای حرفه‌ای فنی و اخلاقی پیروی کند و تلاش نماید که مسئولیت‌های حرفه‌ای خود به بهترین شکل ممکن انجام دهد و کیفیت خدمات را بهبود بخشد (3). از این رو حسابرس ملزم به پیروی از رفتار حرفه ای در پاسخ به نیازهای حرفه ای صادر شده توسط مراجع ذی ربط می‌باشد. حسابرس باید از انجام هر گونه رفتاری که ممکن است حرفه و تخصص او را زیر سوال ببرد یا با عدم استفاده از روشها و قوانین و یا اغراق در معرفی خدمات ارائه شده توسط او به بدنام کردن حرفه یا حسابرسان دیگر بیانجامد، خودداری کند (2). رفتار حرفه‌ای همچنین نیازمند این است که حسابرس جانشین برای قبول یا رد قرارداد مشتری با حسابرس قبلی ارتباط برقرار کند(5).حسابرس باید از پرداخت کمیسیون برای به دست آوردن هر انتساب حرفه ای خودداری کند(3). حسابرس مجاز به استفاده از تبلیغات نادرست که از نظر حرفه‌ای نامناسب و در بر دارنده فریب و نیرنگ باشد، نیست. و همچنین باید از هر گونه تبلیغی که موجب آسیب به این حرفه یا به دیگران می‌شود، اجتناب کند(2).

حسابرس باید در ظاهر و در باطن، در هنگام انجام کارهای حرفه‌ای مستقل باشد، زیرا که استقلال ستون فقرات حرفه حسابرسی است. حسابرس باید وظیفه خود را با استقلال فکری

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

کامل انجام دهد (7). استقلال توسط بسیاری از چیزها تحت تاثیر قرار می‌گیرد، مانند:

- حسابرس باید رابطه مستقیم مالی و یا غیر مالی با شرکت در حال حسابرسی نداشته باشد، مثلا یک مدیر یا یک عضوی از هیئت مدیره شرکت و یا از موسسین شرکت نباشد (6).
- وام یا قرض از موسسه، هر یک از مدیران آن، و یا هر عضو هیئت مدیره و یا سهامدار عمده نگرفته باشد (7).
- هزینه پرداخت نشده ای که ممکن است استقلال را تحت تاثیر قرار دهد، وجود نداشته باشد(6).
- در صورتی که یک طرح دعوی در دادگاه توسط صاحبکار در مقابل حسابرس به دلیل سهل انگاری مطرح شده باشد، و یا طرح دعوی ثبت شده در دادگاه توسط حسابرس در برابر شرکت وجود داشته باشد، استقلال را خدشه دار می‌کند.
- حق الزحمه‌هایی که میزان آنها و چگونگی به وجود آمدن آنها در آینده مشخص می‌شود : مانند درصدی از درآمد خالص، استقلال حسابرس را زیر سوال می‌برد. پذیرش چنین انتسابی ممکن است به دلیل منافع شخصی حسابرس استقلال و بی طرفی او را به خطر بیندازد (2).

محققان بر این باورند که استقلال حسابرس به منزله جوهر و پایه اساسی فرایند حسابرسی می‌باشد، که برای حسابرس شرایط فکری عاری از تمام محدودیت‌های شخصی، خارجی و سازمانی که مانع عملکرد شغلی او می‌شود را فراهم می‌کند. استقلال با رفتار اخلاقی حسابرس در ارتباط است.

یک تعریف معمول از کیفیت حسابرسی پس از سال‌ها پژوهش در سال 1981 توسط دی آنجلو به این صورت مطرح شده است: « توانایی حسابرس در کشف تحریفات بااهمیت و گزارش تحریفات کشف شده»(8).کیفیت حسابرسی به عنوان یک سیستم کنترل، توانایی حسابرسی برای شناسایی و گزارش تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی[14] بین مدیریت و سهامداران، توصیف می‌شود. این مفهوم همچنین به سطح اطلاعات موجود در صورت های مالی مرتبط است، و این به دلیل این واقعیت است که باید صورتهای مالی توسط حسابرسان و با کیفیت بالا حسابرسی شده باشد(5).

اهمیت کیفیت حسابرسی به خروجی فرایند حسابرسی ارائه شده در گزارش حسابرس در ارتباط است.که تصمیم گیری بسیاری از استفاده کنندگان خارجی به آن بستگی دارد، در نتیجه کیفیت حسابرسی منافع مشترک برای همه افراد ذینفع از فرایند حسابرسی، شامل حسابرس، سرمایه گذاران، بانک‌ها، بستانکاران، انجمن‌ها و مؤسسات سازماندهی این حرفه به همراه دارد. افزایش کیفیت حسابرسی به جذب مشتریان جدید برای موسسه حسابرسی و حفظ مشتریان فعلی آنها کمک می‌کند. حسابرسی با کیفیت بالا می‌تواند بخشی از سیستم کنترل داخلی صاحبکارانی باشد که از کنترل مستقیم رفتارهای مدیریتی ناتوانند .کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات مهمی‌است که منجر به پیشرفت حرفه حسابرسی و عملکرد حرفه‌ای موسسات حسابرسی می‌شود(8).

از نظر محققان، کیفیت حسابرسی به وجود برنامه کنترل کیفیت مرتبط است. مهم ترین عناصر کیفیت حسابرسی عبارتند از: استقلال، راهنمایی توسط نظرات کارشناسان، پذیرش مشتریان جدید و ارتباط مستمر با مشتریان موجود، که منوط به بررسی دقیق است.

وجود میزان بالای کلاهبرداری‌هایی که در آنها حسابداران یا حسابرسان، مدیران یا مسئولان اجرایی دخیل بوده اند، منجر به بروز ابهام‌ها و طرح پرسش‌هایی در رابطه با راستگویی و امانت حسابرسان حرفه‌ای شده است. ارتباط میان این ویژگی‌ها و رفتار حرفه‌ای محور اصلی بسیاری از انتقادات وارده به حرفه حسابرسی طی 30 سال گذشته است(10).

با توجه به پیشینه پژوهش تاکنون به بررسی اثر اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی در ایران پرداخته نشده است. از این رو در این تحقیق رابطه بین اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد تا روشن گردد آیا تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی او، عملکرد حرفه‌ای[15] حسابرس، تعهد حسابرسان به رفتار حرفه‌ای، تعهد حسابرسان به محرمانه بودن اطلاعات باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد یا خیر.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

روش

تحقیق حاضر را می‌توان از لحاظ هدف از نوع تحقیقات کاربردی به شمار آورد. همچنین این پژوهش را می‌توان جز تحقیقات توصیفی و از نوع همبستگی به شمار آورد. جامعه آماری پژوهش حاضر، تمام اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی‌ایران می‌باشد که با توجه به اطلاعات ارائه شده مجله حسابدار رسمی، تعداد کل اعضای جامعه حسابداران رسمی، اعم از حسابداران رسمی‌شاغل شریک موسسات، حسابداران رسمی‌شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی‌شاغل در موسسات عضو، حسابداران رسمی‌شاغل انفرادی و حسابداران رسمی‌غیرشاغل، 1669 نفر بوده است. با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده و فرمول کوکران در سطح خطای 0/05، تعداد نمونه 312 نفر برآورد شد.

ویژگی‌های جمعیت شناختی به شرح جدول 1 است.

جدول 1: ویژگی‌های جمعیت شناختی

متغیرها	شرح	تعداد	درصد
جنسیت	زن	28	9
	مرد	284	91
سابقه حرفه‌ای	کمتر از 1سال	46	15
	بین 3 تا 5 سال	133	42
	بین 5 تا 10 سال	105	34
	بیشتر از 10 سال	28	9
میزان تحصیلات	کارشناسی	184	59
	کارشناسی ارشد	96	31
	دکتری	6	2
	سایر	26	8

ابزار مورد استفاده برای رسیدن به اهداف مطالعه از طریق بررسی پیشینه نظری اخلاق حرفه حسابرسی و قوانین رفتار حرفه‌ای و مطالعات قبلی مربوط توسط نویسنده طراحی شده است. برای سنجش روایی سؤالات پرسشنامه در راستای هدف مورد نظر تهیه شده‌اند و به دلیل ارتباط با موضوع پژوهش، هدف را به طور مناسب اندازه‌گیری می‌کنند و از طرفی نتایج با تحقیقات مشابه مطابقت دارد. برای سنجش پایایی و تعیین همسانی درونی سوالات ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده است. ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده دراین پژوهش 93/4 درصد می‌باشدکه نشان‌دهنده‌این امر است که ابزار تحقیق از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است.

پرسشنامه طراحی شده شامل 37 سوال برای آزمون اخلاق حرفه‌ای حسابرسی (متغیرهای مستقل تحقیق) و 12سوال برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی(متغیر وابسته) است. سؤالات‌این پرسشنامه به صورت بسته-پاسخ بوده اند. طیف پاسخ سؤال از طیف لیکرت 7 قسمتی بوده است. به گزینه کاملاً موافقم ارزش7 و به گزینه کاملاً مخالفم ارزش 1 داده شد.

برای آزمون هر سؤال‌این پژوهش اگر دو شرط زیر برقرار باشد، سؤال مورد تأیید قرار می‌گیرد در غیراین صورت رد می‌شود.این دو شرط عبارتند از:

1. احتمال آزمون(5درصد) کوچکتر از ضریب خطا باشد.
2. میانگین مشاهدات، بزرگتر از میانگین هر سؤال باشد.

پرسشنامه‌ها در سه مرحله توزیع و جمع آوری شد.

جدول 2: مراحل توزیع پرسشنامه

مراحل توزیع پرسشنامه	تعداد توزیع در هر مرحله	تعداد پرسشنامه‌های برگشت داده شده	درصد پرسشنامه‌های برگشت داده شده
1	350	128	%36/5
2	200	89	%44/5
3	250	95	%38
تعداد کل	800	312	%39

در تحقیق حاضر ضریب خطا برابر 0/05 و به عبارت دیگر سطح اطمینان 0/95 انتخاب شده است. همچنین با توجه به قالب پرسشنامه طراحی شده که هفت گزینه‌ای و ارزش‌های 1الی 7 را در برمی‌گیرد، میانگین برابر با 4 در نظر گرفته شد. بعد از تایید سوالات پرسشنامه از رگرسیون چند متغیره برای تخمین مدل استفاده شده است.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

جدول 3 : میانگین حسابی و انحراف معیار و موافقت و مخالفت پاسخ دهندگان به سوالات اندازه گیری کیفیت حسابرسی(QA)

سوال	میانگین حسابی	انحراف معیار
داشتن حداقل سه سال سابقه کار متوالی با صاحبکار	5/67	0/82
داشتن اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحبکار	6/23	0/49
داشتن صاحبکاران دیگری در این صنعت	6/03	0/64
تکمیل حسابرسی براساس بودجه زمانی از پیش تعیین شده	6/54	0/59
انجام کار اعضای تیم براساس بودجه زمانی انعطاف پذیر	5/51	0/86
داشتن رویه ای در مورد حداکثر ساعات کار در یک روز یا هفته	6/11	0/92
تماس کافی با مدیر مالی و قسمت مالی صاحبکار	5/76	0/78
اعتبار و شهرت صاحبکار عامل مثبت در پذیرش کار حسابرسی	5/89	0/69
در نظر گرفتن مخارج برای انتخاب یک روش حسابرسی	5/13	0/82
اهمیت حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی	6/26	0/73
بازدید از مراحل کار حسابرسی توسط حسابرس	6/35	0/45

متغیر وابسته: QA نماد کیفیت حسابرسی است که با استفاده از پرسش‌های جدول 3 اندازه گیری می‌شود.

متغیرهای مستقل:PBA نماد تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای است که با استفاده از پرسش‌های جدول 4 اندازه گیری می‌شود. HA نماد صداقت حسابرس است که با استفاده از پرسش‌های جدول 5 اندازه گیری می‌شود. PPA نماد عملکرد حرفه‌ای حسابرس است که با استفاده از پرسش‌های جدول 6 اندازه گیری می‌شود. IA نماد استقلال حسابرس است که با استفاده از پرسش‌های جدول 7 اندازه گیری می‌شود. CCA نماد رازداری حسابرس است که با استفاده از پرسش‌های جدول 8 اندازه‌گیری می‌شود.

یافته‌ها

در جدول 4 اشاره شده است که توافق بالایی بر روی آیتم‌های مربوط به تاثیر تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای حسابرسی برکیفیت حسابرسی وجود دارد، که این نتیجه طبیعی است و می‌تواند توضیح دهد که تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای و پاسخ به نیازهای حرفه‌ای و قانونی صادر شده توسط سازمان‌های مربوطه برای حفظ شأن و منزلت این حرفه است با صرف نظر کردن از هر گونه رفتار که به این حرفه یا حسابرسان دیگرآسیب می‌زند. همچنین، در جدول 4، درجه بالای توافق در مورد تاثیر تعهد حسابرس به صداقت و عینیت بر کیفیت حسابرسی را در تمام سوالات نشان می‌دهد . میانگین حسابی پاسخ همه سوالات بالاتر از 4 است. این نتیجه یک هدف است و می‌تواند توسط امانت داری، صداقت و راستی حسابرس تفسیر شود و بی‌فایده است مگر اینکه آن مرتبط با کنترل خدا و اعتقاد به روز قیامت دانسته شود . در این جدول نشان داده شده است که درجه موافقت در تاثیر عملکرد حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی بالا است. میانگین حسابی همه سوالات از 4 بالاتر است.

توافق برای همه سوالات وجود دارد. این نتیجه را می‌توان اینگونه تفسیر کرد که حسابرس باید بهره وری، مهارت‌ها، و تجربه عملی و علمی‌برای ارائه خدمات حسابرسی داشته باشد، که نیازمند برنامه ریزی و دسترسی به چک لیست های کافی و قابل اعتماد برای خدمات حسابرسی است.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

در جدول 4 درجه بالایی از توافق بر تاثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد، میانگین حسابی همه سوالات بالاتر از 4 است. پاسخ دهندگان با همه سوالات موافق بوده اند. که نتیجه منطقی است و می‌تواند از طریق استقلال حسابرس، که به عنوان ستون فقرات و جوهر حسابرسی تلقی می‌شود، و یک پیش نیاز برای حفظ عینیت حسابرس است، تفسیر کرد. و او را به پیاده سازی مستقل و آزادانه کار خود از تضاد منافع یا نفوذ فشارهای خارجی و یا تهدیدها که استقلال او را برای بیان قضاوت حرفه‌ای خود تحت تاثیر قرار می‌دهند، وادارد.

در جدول 4 پاسخ دهندگان با سوالات موافق بوده اند و میانگین حسابی بالاتر از 4 می‌باشد. این نتیجه می‌تواند توضیح داده شود که محرمانه نگه داشتن اطلاعات مربوط به مشتری اعتماد به حسابرس در مقابل مشتریان و دیگران را بالا می‌برد.

جدول 4: میانگین و انحراف معیار متغیرهای مستقل مدل

عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی	سوال	میانگین	انحراف معیار
رفتار حرفه ای حسابرس	تعهد به قواعد اخلاقی و استانداردهای حاکم بر حرفه حسابرسی	6/23	0/63
	انجام وظایف حرفه ای با مراقبت حرفه ای لازم	6/04	0/65
	عدم انجام اعمال مغایر با شأن و منزلت حرفه	5/86	1/01
	عدم انجام تبلیغات نادرست	5/94	0/96
	عدم پرداخت کمیسیون برای یک حسابرسی جدید	6/29	0/84
	عدم انتقاد از کیفیت کار دیگر حسابرسان	5/75	0/74
	فریب ندادن افرد در رابطه با صلاحیت و تجربه خود	5/69	0/81
	بررسی دلایل تغییر حسابرس قبلی پیش از پذیرش کار	5/71	1/13
صداقت و درستکاری حسابرس	پایبندی به اعتقادات مذهبی	6/12	0/81
	اظهار نظر براساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها	6/19	0/74
	انجام کار درست و صادقانه	6/35	0/71
	اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قراردادها	6/27	0/60
	عدم انتشار هر گونه گزارش گمراه کننده یا تحریف شده	6/48	0/72
	همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف حرفه ای	5/59	0/75
	توانایی حل مشکلاتی و پذیرش اشتباهات	6/03	0/68
	عدم دریافت هدیه یا کمک مالی	6/06	0/76
	ارایه اظهارنظر شفاف ، چه با محتوای مثبت چه منفی	6/23	0/68
	داشتن عدالت و رفتار یکسان با دستیاران	5/74	0/73
عملکرد حرفه ای حسابرس	داشتن صلاحیت علمی و تجربه عملی	5/69	0/71
	پذیرش کار با توجه به توانایی انجام آن	6/20	0/83
	انجام وظایف حرفه ای مطابق استانداردهای	5/63	0/76
	داشتن یک سیستم کنترل کیفیت از کار اعضای تیم	6/15	0/78
	جمع آوری شواهد کافی و قابل اعتماد	5/89	0/71
	تهیه گزارش کامل و دقیق	6/09	0/71
استقلال و بی طرفی حسابرس	داشتن استقلال ظاهری و باطنی	6/27	0/58
	نداشتن تضاد منافع	6/34	0/54
	نداشتن یک رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم بااهمیت با صاحبکار	5/94	0/76
	نگرفتن وام از صاحبکار	5/78	0/81
	نبودن هزینه پرداخت نشده به حسابرس توسط صاحبکار	6/01	0/79
	نداشتن سمت اجرایی یا سمت راهبری در شرکت صاحبکار	5/80	0/82
	عدم وجود دعوا له یا علیه حسابرس در دادگاه	5/91	0/76
	نداشتن مصالح خانوادگی در شرکت	5/79	0/82
	انجام ندادن خدمات مالی دیگر به صاحبکار (مانند دفتر داری)	6/11	0/79
	عدم وجود شرط برای حق الزحمه حسابرس توسط صاحبکار	6/19	0/80
رازداری حسابرس	عدم افشای اطلاعات صاحبکار جز در موارد خاص	6/16	0/68
	عدم سوء استفاده از اطلاعات صاحبکار	6/18	0/65

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چندمتغیره نشان می‌دهد که تاثیر معنادار آماری بین پنج متغیر مستقل(درستکاری، استقلال، عملکرد حرفه‌ای، رفتار حرفه‌ای و رازداری) و کیفیت حسابرسی وجود دارد. مقادیر ضریب بتا نشان می‌دهد استقلال حسابرس و بی طرفی حرفه‌ای او در رتبه اول، تعهد حسابرس به درستکاری و صداقت در رتبه دوم، تعهد حسابرس به رفتار حرفه ای در حرفه‌ای حسابرسی در رتبه سوم، تعهد حسابرس به رازداری در رتبه چهارم و عملکرد حرفه‌ای حسابرس در رتبه پنجم قرار گرفت.

بحث

شکست‌های اخیر یادآور اهمیت رفتار اخلاقی حسابرسان و نیاز به حفظ یکپارچگی، و اعتبار حرفه حسابداری می‌باشد .طبق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسان باید به منظور بهبود حرفه، حفظ اعتماد عمومیو انجام مسئولیت‌های خاص حرفه‌ای به منظورخودکنترلی با یکدیگر همکاری کنند (10).

نتایج این پژوهش نشان داد که هر چه تعهد حسابرس به صداقت و عینیت بیشتر باشد کیفیت کار حسابرسی انجام شده توسط او بیشتر می‌شود. برای افزایش صداقت لازم است که حسابرس پایبند به اعتقادات مذهبی باشد، حسابرس باید با وجود قرار گرفتن تحت فشارهای مختلف براساس شواهد بدست آمده تصمیم‌گیری کند، حسابرس باید قضاوت‌ها و نظرات حرفه‌ای صادقانه و شفاف خود را، چه با محتوای مثبت چه منفی ارائه کند، حسابرس باید توانایی پذیرش اشتباهات خود را داشته باشد. این نتیجه با تحقیقات داخلی و خارجی همخوانی دارد(11-13). همچنین وجود استقلال ظاهری و باطنی حسابرس باعث افزایش کیفیت کار حسابرس می‌شود. برای دستیابی به این مهم حسابرس نباید قضاوت حرفه‌ای او تحت تاثیر دیگران قرار گیرد، حسابرس نباید یک عضو از مدیران اجرایی، عضو هیئت مدیره و یا بنیانگذار شرکت تحت حسابرسی باشد، حق الزحمه حسابرس و پاداش او برای انجام وظایف خود نباید به دستیابی به نتیجه خاصی بستگی داشته باشد، حسابرس نباید یک رابطه مالی مستقیم یا غیر مستقیم با نهاد در حال حسابرسی داشته باشد. آیین رفتار حرفه‌ای که شامل استقلال هست بر کیفیت قضاوت‌های حسابرس موثر است. این نتیجه با تحقیقات داخلی

جدول 5 : ضریب همبستگی پیرسون برای متغیرهای مدل

متغیرها		QA	PBA	HA	PPA	IA	CCA
کیفیت حسابرسی(متغیر وابسته)	QA	1					
رفتار حرفه ای حسابرس	PBA	0/59**	1				
صداقت و درستکاری حسابرس	HA	0/59**	0/45 **	1			
عملکرد حرفه ای حسابرس	PPA	0/47**	0/42**	0/19	1		
استقلال و بی طرفی حسابرس	IA	0/66**	0/44**	0/46**	0/40**	1	
رازداری حسابرس	CCA	0/43*	0/21	0/24*	0/21	0/38**	1

* همبستگی در سطح 0/05 قابل توجه است. ** همبستگی در سطح 0/01 قابل توجه است.

جدول 6: تحلیل رگرسیون چندمتغیره

متغیرهای مستقل	نماد	B	standard	β	t	p-value
جز ثابت	a_0	0/551	0/265		2/082	0/041
رفتار حرفه ای حسابرس	PBA	0/201	0/074	0/230	2/702	0/009
درستکاری و صداقت حسابرس	HA	0/213	0/064	0/277	3/352	0/001
عملکرد حرفه ای حسابرس	PPA	0/116	0/057	0/161	2/021	0/047
استقلال و بی طرفی حسابرس	IA	0/262	0/075	0/308	3/507	0/001
رازداری حسابرس	CCA	0/162	0/074	0/165	2/197	0/031

ضریب همبستگی R = 0/947 ضریب تعیین R^2= 89/6%

* اختلاف آماری معنی دار در سطح ($\alpha \leq 0/05$).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

و خارجی همخوانی دارد(11-19).

به علاوه عملکرد حرفه‌ای حسابرس باعث افزایش کیفیت کار او می‌شود. پس حسابرس باید در سطح بالایی از نظر علمی‌و عملی باشد.، وپیگیر تحولات حرفه حسابرسی باشد، حسابرس نباید هیچ وظیفه حرفه ای را قبول کند مگر اینکه قادر به انجام آنها در سطح مناسبی از کارایی باشد، حسابرس باید وظایف حرفه‌ای خود را با پشتکار، در راستای اخلاق حرفه‌ای، قوانین و استانداردهای حاکم انجام دهد. این نتیجه با تحقیقات داخلی و خارجی همخوانی دارد (12 و 20-22)

همچنین تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای کیفیت کار حسابرسی انجام شده توسط او بیشتر می‌کند. حسابرس نباید هر گونه عمل یا رفتار شخصی در وظایف خود که ممکن است موجب انحراف از صداقت و استقلال او شود یا نام و اعتماد حرفه ای او را به خطر اندازد و یا به دیگران آسیب رساند، انجام دهد. حسابرس باید از هر گونه پرداخت یا کمیسیون برای یک حسابرسی جدید خودداری کند. هرگز متوسل به فریب و گمراه کردن در رابطه با صلاحیت و تجربه خود و یا خدمات حرفه ای ارائه شده، نشود. این نتیجه با تحقیقات داخلی و خارجی همخوانی دارد(12، 13، 20 و 22) .

در نهایت رازداری حسابرس باعث افزایش کیفیت کار او می‌شود. حسابرس باید اطلاعاتی را که در طول انجام وظایف خود به دست می‌آورد محرمانه نگه دارد و اقدام به افشای آنها به جز به درخواست‌های قانونی، حرفه‌ای و یا اخلاقی ننماید. این نتیجه با تحقیقات داخلی و خارجی همخوانی دارد(11، 12، 20 و 23) .

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

نتیجه‌گیری

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

ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانتداری علمی‌رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده شده است و سایر اصول اخلاق علمی‌همچون رازداری و رضایت آگاهانه، رعایت شده است .

سپاسگزاری

نویسنده این مقاله از تمامی‌بزرگوارانی که در تکمیل پرسشنامه این تحقیق او را یاری کردند، کمال امتنان و سپاسگزاری را دارد.

واژه‌نامه

اخلاق حرفه ای	1. Professional Ethics
رفتار حرفه ای	2. Professional Behavior
صداقت	3. Honesty
عینیت	4. Objective
استانداردهای بین المللی حسابداری	5. International Accounting Standards
استانداردهای حسابرسی	6. Auditing Standards
کیفیت حسابرسی	7. Audit Quality
کنترل کیفیت	8. Quality Control

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

استقلال	9. Independence
صلاحیت	10. Qualification
محرمانه بودن	11. Confidentiality
تحریف	12. Distortions
تضاد منافع	13. Conflict of Interest
عدم تقارن اطلاعاتی	14. Information Asymmetry
عملکرد حرفه ای	15. Professional performance

منابع

1. Khosroabadi T، Banimahd B. (2014). Forecast immorality and corruption with regard to social trust in the profession audit. Ethics in Science & Technology; 10(4): 45-53.(In Persian).
2. Bouhawia M، Gugus I، Zaki B. (2015). The effect of working experience، integrity، competence، and organizational commitment on audit quality. IOSR Journal of Economics and Finance; 6(4):60-67.
3. Meigs W. (1999). Auditing principles. Translation by: Arbab soleymany A، Nafary M. (2002). Tehran: Corporate Audit.
4. Hasas -Yeganeh Y. (2004). Fall Professional ethics and the collapse of Enron. Journal Auditor; 6(27): 1-15. (In Persian).
5. Pflugrath G، Martinov-Bennie N، Chen L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. Managerial Auditing Journal; 22(6): 566- 589.
6. 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.
7. Baotham S، Ussahawanitchakit P. (2009). Audit independence، quality، and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. International Journal of Business Research; 9(1):1-25.
8. Hasas-Yeganeh Y، Azenfar K. (2010). The relationship between audit quality and auditor size. Journal of Accounting and Auditing Review; 17(61): 85-95.(In Persian).
9. Hajiha Z، Mola-Soltani J. (2016). The relationship between moral intelligence with the performance of external auditors. Ethics in Science & Technology; 11(1):105-116. (In Persian).
10. Dazeh N، Garkaz M. (2015). Relationship between moral reasoning، moral thinking، moral intention and moral inclination among formal accountant. Ethics in Science & Technology; 10(1):115-121. (In Persian).
11. Eetemadi H، Khalilpour M، Taghipourian Y. (2012). The impact of accountant's professional ethics on financial statements reliability. Ethics in Science & Technology; 7(3): 43-36. (In Persian).
12. Technical Committee Corporate Audit. (2006). Professional code of Conduct. 6st ed. Tehran: Publications Audit Organization.
13. Emmanouil D. (2006). The code of ethics and the development of the auditing profession in Greece، the period 1992–2002. Accounting Forum; 30(2): 155-178.
14. Hassas-Yeganeh H، Maghsudi O. (2011). Ethics in professional auditor judgments. Ethics in Science & Technology; 6(1): 73-62. (In Persian).
15. Stella F، Vivien A، Brandt R. (2005). Auditor independence and audit risk: a reconceptualization. Journal of International Accounting Research; 4(1): 39-71.
16. Citron D. (2003). The UK's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession. Accounting Auditing and Accountability Journal; 16(2):244-274.
17. Martinov-Bennie N، Pflugrath G. (2009). The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments. Journal of Business Ethics; 87:237–253.
18. Askari M. (2013). The study of the relationship between ethical issues and auditors decision making [PhD Thesis]. Shahrood : Islamic Azad University. (In Persian)
19. Löhlein L.(2016). From peer review PCAOB inspections: regulating for audit quality in U.S. Journal of Accounting Literature; 36:28-47.
20. Ahmed A. (2010). Ethics in auditing and ethical studies in different accounting bodies. Available at: http:// ssrn. com/ author=1447219. Accessed: 2015/1/18.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]

21.Soobaroyen T، Chengabroyan C. (2006). Auditors' perceptions of time budget pressure، premature sign offs and under-reporting of chargeable time: evidence from a developing country. International Journal of Auditing; 10(3): 201-218.

22.Maroun W. (2015). Reportable irregularities and audit quality: Insights from South Africa. Accounting Forum; 39(1):19-33.

23.Svanberg J، Öhman P. (2015). Auditors identification whit their clients: effects on audit quality. The British Accounting Review; 47(4):395-408.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1]