

## رابطه ویژگی های اخلاقی حسابرسان در مراحل حسابرسی

### دکتر نادر نقش بندی

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان، ایران. (نویسنده مسئول)

Nader\_naghshbandi@yahoo.com

### سید رحمان جدی

کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان، ایران.

rahman.jeddi@iran.ir

### سمانه منصوری مجومردی

کارشناسی مدیریت، موسسه آموزش عالی آرمان رضوی، مشهد، ایران.

samaneh.mansoori1400@iran.ir

شماره ۲۳ / بهار ۱۳۹۹ (جلد سوم) / صص ۱۱۸-۱۳۳  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

### چکیده

تحقیق حاضر به بررسی تاثیر رابطه ویژگی های اخلاقی حسابرسان در مراحل حسابرسی پرداخته است. متغیرمستقل؛ ویژگی های اخلاقی حسابرسان و متغیرهای وابسته؛ مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی، مرحله برنامه ریزی، مرحله اجرای عملیات حسابرسی و مرحله گزارشگری حسابرسی می باشد. نمونه آماری مورد بررسی شامل ۳۷۴ نفر از حسابرسان استان خراسان رضوی بودند و توسط پرسشنامه ای متشکل از دو بخش مورد سنجش قرار گرفتند. جهت سنجش ویژگی های اخلاقی حسابرسان از پرسشنامه ۶ سوالی و مراحل حسابرسی از پرسشنامه ۲۰ سوالی بهره گرفته شده است. به منظور جمع آوری اطلاعات بین پرسش شوندگان ارائه شد. سپس داده های جمع آوری شده پس از ورود در برنامه نرم افزاری آموس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج تحقیق نشان می دهد که افزایش شاخص ویژگی های اخلاقی حسابرسان باعث بهبود مراحل چهارگانه حسابرسی می گردد. همچنین بین ویژگی اخلاقی حسابرسان و مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی، مرحله برنامه ریزی، مرحله اجرای عملیات حسابرسی و مرحله گزارشگری حسابرسی رابطه ی مثبت و معناداری وجود دارد.

**واژگان کلیدی:** ویژگی های اخلاقی حسابرسان، مراحل حسابرسی، مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی، مرحله برنامه ریزی.

### مقدمه

بسیاری از رفتارها و تصمیم های کارکنان و مدیران در سازمان های امروزی، تحت تأثیر ارزش های اخلاقی آنهاست. فلسفه اخلاق فردی نظام ارزش ها و عقایدی است که فرد برای خود حفظ کرده و بر اساس آن در مورد مسائل اخلاقی تصمیم گیری می کند. تاکید بر مساله اخلاق در حسابداری در سالهای اخیر دوباره مورد توجه قرار گرفته است، اشتباهات و لغزش های اخلاقی که در مورد برخی از حسابرسان مشاهده شده است (کلیکمان، ۲۰۰۳). ضرورت برقراری رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ های اخلاقی در سازمان ها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه ای و اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت های نظارتی، مجالس قانونگذاری و صاحبکاران

ضروری به نظر می‌رسد (ویور و همکاران، ۱۹۹۹). اگر فرهنگ اخلاقی ایجاد می‌شد و حسابرسان به صورت مسئولانه رفتار می‌کردند، رفتارهای غیراخلاقی شرکت‌های آمریکایی منجر به شکست‌ها و رسوایی‌های ابتدای قرن ۲۱ نمی‌شد. برخی از پژوهشگران معتقدند که فرهنگ سازمانی، از جمله مواردی است که رهبران سازمان‌ها باید مورد توجه قرار دهند. فروپاشی آرتور اندرسون، فرصتی برای پرورش فرهنگ اخلاقی به‌وسیله رهبران است (جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸). بنابراین اهمیت شناخت فاکتورهای موثر، اخلاق حسابرسان با در نظر گرفتن این که حسابرسان باید توجه بیشتری به منافع عمومی داشته باشند. با توجه به اینکه در هرگونه برنامه‌ای که بر اساس آن حسابرسان منافع عمومی را افزایش می‌دهند باید پیچیدگی موضوعاتی که حسابرسان در مراحل مختلف حسابرسی با آن مواجه می‌شوند در نظر گرفته شود. با این حال تحقیقاتی که تاکنون انجام شده است نتوانسته‌اند همه‌ی موضوعاتی که حسابرسان در مراحل مختلف حسابرسی با آن مواجه می‌شوند را در نظر بگیرند.

## بیان مسأله

در طی دهه‌ی گذشته بسیاری از صاحب نظران از تغییر رویکرد حسابرسان از حرفه‌ای‌گرایی به سود‌گرایی اظهار تاسف کرده و خواستار افزایش تعهد حسابرسان نسبت به منافع عمومی شده‌اند (فوگارتی<sup>۱</sup> و ریگزبی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). در عین حال پیشنهاد روش‌های موثر برای افزایش تعهد حسابرسان به منافع عمومی واقعا دشوار است زیرا موضوعاتی که در حوزه‌ی حسابرسی وجود دارد پیچیده است و معمولا مستلزم تبادلات بین چند سهامدار می‌باشد (مسی<sup>۳</sup>، و ترون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). برای این که بتوان روشی را برای افزایش تعهد حسابرسان به منافع عمومی ایجاد کرد باید نسبت به شخصیت اخلاقی حسابرسان در مراحل حسابرسی شناخت پیدا کرد. ضرورت برقراری فرهنگ و رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ‌های اخلاقی در سازمان‌ها واکنش نشان دادند. رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، مجالس قانونگذاری و صاحبکاران ضروری به‌نظر می‌رسد (چی و همکاران، ۲۰۱۴). برخی از پژوهشگران معتقدند که فرهنگ سازمانی، از جمله مواردی است که رهبران سازمان‌ها باید مورد توجه قرار دهند. شکست‌های متعدد شرکت‌ها و موسسات باعث شده است که سرمایه‌گذاران در سراسر جهان اعتماد خود را در مورد تجارت از دست دهند و سؤال اصلی و مطرح آن‌ها صداقت است. اگر این وضعیت ادامه یابد، بازار سرمایه سقوط خواهد کرد و به رهبری و فرهنگ اخلاقی و صداقت باید توجه بیشتری کرد (دونالدسون، ۲۰۰۵). بنابراین، برای کسب اطمینان جامعه، حسابرسان باید رفتارهای اخلاقی را سرلوحه کار خود قرار دهند. در سال‌های اخیر حرفه حسابداری و حسابرسی به‌طور جدی آسیب دیده است (وایات، ۲۰۰۴). راه موفقیت سازمان‌ها و مؤسسات تدوین و به اجرا گذاشتن سیاست‌های اخلاقی خوب می‌باشد، محققان در بررسی شرکت‌ها به این نتیجه رسیدند که اغلب شرکت‌ها سیاست‌های اخلاقی را تدوین کرده‌اند، اما این سیاست‌های اخلاقی در عمل دارای نوسان است. در نتیجه می‌توان گفت بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان لازم و ضروری است. عوامل متعددی بر رفتار حسابرس تأثیر دارد (دونالدسون، ۲۰۰۵). یکی از این عوامل فرآیند حسابرسی می‌باشد، در این تحقیق به پیروی از کاستر و همکاران (۲۰۰۰)، چهار مرحله‌ی مختلف برای فرآیند حسابرسی مشخص خواهیم نمود،

<sup>1</sup> Fogarty

<sup>2</sup> Rigsby

<sup>3</sup> Massey

<sup>4</sup> Throne

این مراحل عبارتند از ارزیابی ریسک، برنامه ریزی، اجرا و گزارش، که هر کدام از این مراحل بر قضاوتها و تصمیم گیری های حسابرس تاثیر می گذارند (اپوستولا و کرامبلی، ۲۰۰۸). بنابراین در این تحقیق در پی پاسخ به این سوال هستیم که آیا بین ویژگی های اخلاقی حسابرسان و مراحل چهار گانه حسابرسی رابطه ای وجود دارد یاخیر؟

### پیشینه پژوهش

جعفری (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان دیدگاه حسابرسان و سرمایه گذاران به عنوان استفاده کنندگان اصلی گزارش حسابرس به بررسی دیدگاه حسابرسان و سرمایه گذاران به عنوان استفاده کنندگان اصلی گزارش حسابرس، نسبت به وضعیت کنونی و تحولات رخ داده در گزارش حسابرس پرداختند. در این پژوهش ابتدا دیدگاه حسابرسان در زمینه های ذکر شده با استفاده از تحلیل پیمایشی (پرسشنامه) مورد بررسی قرار گرفت. جامعه آماری این بخش شامل مدیران، سرپرستان ارشد حسابرسی، شرکای موسسات و حسابداران رسمی عضو سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران بوده است. از اعضای جامعه آماری برای شرکت در هم اندیشی تحولات اخیر در گزارش حسابرس در اسفندماه ۱۳۹۶ دعوت به عمل آمد که ۴۰۰ نفر از آنها در هم اندیشی مذکور شرکت نمودند که بین آنها پرسشنامه توزیع شد و ۷۲ پرسشنامه تکمیل و تحویل داده شد. همچنین دیدگاه حسابرسان و سرمایه گذاران با استفاده از تحلیل محتوای کیفی مورد بررسی قرار گرفت. برای این منظور با ۱۶ نفر از حسابرسان و ۱۵ نفر از سرمایه گذاران مصاحبه انجام شد. یافته های حاصل از تحلیل پرسشنامه ها و مصاحبه ها به شرح زیر است: ۱. ایرادهای وارده به گزارش کنونی حسابرس، مزایا، معایب، فرصت ها، چالش های اجرا و استراتژی های لازم به منظور پیاده سازی صحیح گزارش جدید حسابرس از دیدگاه حسابرسان شناسایی شد. ۲. ایرادهای وارده به گزارش کنونی حسابرس، دیدگاه نسبت به گزارش جدید حسابرس و تقاضای اطلاعاتی آنها از گزارش جدید حسابرس از دیدگاه سرمایه گذاران شناسایی شد. ۳. موضوع های کلیدی حسابرسی مورد نظر حسابرسان و سرمایه گذاران شناسایی شد. یافته های این پژوهش ضمن دانش افزایی در حرفه حسابرسی، بینشی را برای مرجع استانداردگذار حسابرسی و نیز سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به عنوان مقام ناظر فراهم می نماید تا بتوانند به گونه ای موثرتری در مسیر تحقق اهداف در نظر گرفته شده برای گزارش جدید حسابرس گام بردارند.

برزیده و همکاران (۱۳۹۷)، در تحقیقی تحت عنوان طراحی و تبیین الگوی هویت در قضاوت حسابرسی به بررسی، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی از طریق روش آمیخته اکتشافی پرداختند. رویکرد بخش کیفی، مبتنی بر نظریه داده بنیاد است. ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساخت یافته با ۱۶ نفر از شرکای موسسات حسابرسی، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار که با روش نمونه گیری گلوله برفی انتخاب شدند و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات تحلیل محتوا بود. مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی های فردی، دانش، مهارت و تجربه و ویژگی های موسسه حسابرسی، تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه ای، شرایط میانجی، راهبردها و پیامدها تدوین و مدل نهایی ارائه شد. در بخش کمی، فرضیه های تحقیق تدوین و برای آزمون آنها پرسشنامه ای طراحی و اطلاعات توسط ۱۹۴ نفر از حسابرسانی که در بخش کیفی مشارکت نداشتند، گردآوری و آزمون فرضیه ها با روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار PLS صورت پذیرفت. نتایج مرحله کمی نشان داد که شرایط محیطی بر هویت در قضاوت حسابرسی و برجستگی و قدرت هویت حرفه ای تاثیرگذار است همچنین هویت در قضاوت حسابرسی بر برجستگی و قدرت

هویت حرفه ای تاثیرگذار است. در نهایت، برجستگی و قدرت هویت حرفه ای بر ارتقای سطح کیفی حسابرسی و پیامدهای کلان و ملی در حوزه حسابرسی تاثیرگذار می باشد.

قاسمیان (۱۳۹۶)، در تحقیقی تحت عنوان بررسی رابطه موضوعات اخلاقی حرفه ای و نیت و قضاوت حسابرسان (حسابرسان داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار) به بررسی رابطه بین مراحل فرایند تصمیم گیری حسابرسان می باشد. و از مدل چهار مرحله ای فرایند تصمیم گیری رست (۱۹۸۶) استفاده شده است تا رابطه بین متغیرهای تحقیق مورد بررسی قرار گیرد. که به منظور اندازه گیری متغیرهای تحقیق از پرسش نامه ای که متشکل از سه سناریوی اخلاقی می باشد استفاده شده است. به منظور بررسی پایایی پرسش نامه از روش ضریب آلفای کرونباخ و به منظور تعیین اعتبار (روایی) پرسش نامه از نظر متخصصان استفاده شده، بدین صورت که ابتدا تعدادی پرسش نامه اولیه توزیع شد و پس از کسب نظر متخصصان اصلاحات مورد نیاز در پرسش نامه انجام و برای توزیع نهایی آماده شد. جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه حسابرسان، مدیران و پرسنل سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند که با توجه به فرمول کوکران تعداد ۲۷۲ پرسش نامه بین افراد عضو نمونه آماری توزیع گردید. نتایج حاصل از تجربه و تحلیل داد های ۲۷۲ پرسش نامه نشان می دهد بین نیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابرسان با حساسیت اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت معناداری وجود دارد بطوری که هر چه قضاوت اخلاقی حسابرسان در سطح بالایی قرار داشته باشد، نیت اخلاقی آنها نیز در سطح بالایی قرار دارد. این نتایج نشان می دهد که بین قضاوت اخلاقی و نیت اخلاقی حسابرسان نیز رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بطوری که حسابرسانی که از حساسیت اخلاقی بالاتری برخوردارند در هنگام تصمیم گیری در شرایط چالش های اخلاقی قضاوت اخلاقی بیشتری در تصمیمات خود اعمال نموده که این نیز به نوبه خود موجب افزایش نیت اخلاقی آنها می گردد.

خزایی (۱۳۹۶)، در تحقیقی تحت عنوان کمیته حسابرسی و شکاف گزارش حسابرسی به بررسی حسابرس داخلی بر رابطه بین کمیته حسابرسی و شکاف گزارش حسابرسی پرداختند. هدف از اجرای این پژوهش تاثیر حسابرس داخلی بر رابطه بین کمیته حسابرسی و شکاف گزارش حسابرسی است. در این پژوهش در ابتدا مقدمه ای راجع به متغیرهای مورد مطالعه طرح خواهد شد و در ادامه به بیان مسئله آن خواهیم پرداخت و نیز اهداف و فرضیه های اصلی مربوط به این پژوهش آورده خواهد شد و در ضمن اشاره ای به مدل رگرسیونی در پژوهش حاضر و قلمرو پژوهشی (قلمرو موضوعی و مکانی و زمانی) خواهد شد.

برادری (۱۳۹۵)، در تحقیقی تحت عنوان گزارش حسابرس بر فاصله انتظاری حسابرسی به بررسی تاثیر تغییر بیان گزارش حسابرس بر فاصله انتظاری حسابرسی، تحقیقی کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی - همبستگی، مبتنی بر مدل معادلات ساختاری پرداختند. و همچنین از نظر روش اجرا پیمایشی (ابزار پرسشنامه) در قلمرو زمانی سال ۱۳۹۴ است. جامعه آماری استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی بیشتر شرکت های سرمایه گذاری حرفه ای، سهامداران عمده و جزء، اعتباردهندگان، نهادهای نظارتی و دولتی می باشند. نمونه مورد مطالعه به روش سرشماری از جامعه آماری انتخاب شد. تعداد ۱۵۳ پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل دریافت شد. در آزمون فرضیه های تحقیق و در آزمون رابطه عوامل از احتمال حاصل از مدل در حالت معنی داری پارامترها استفاده شد و به کمک نرم افزار AMOS انجام گردید. با توجه آزمون تحلیل مسیر و بر اساس مدل برازش داده شده نتایج نشان داد: بند مقدمه، بند مسئولیت هیئت مدیره و بند تعدیل اظهار باعث کاهش فاصله انتظاری حسابرس می شود. در حالیکه بند مسئولیت حسابرس، بند اظهار نظر و بند تحریف ها و محدودیت ها باعث کاهش فاصله انتظاری حسابرس نمی شود. به طور کلی نتایج نشان داد تغییر فرمت (بیان) گزارش حسابرسی در ایران باعث کاهش فاصله انتظاری حسابرس شده است.

محمودی (۱۳۹۵)، در تحقیقی تحت عنوان ویژگی های شخصیتی و خلق و خوی حسابرسان به بررسی اطلاعات مربوط به ویژگی های شخصیتی و خلق و خوی حسابرسان امضا کننده گزارش حسابرسی بین سال های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳، با استفاده از پرسشنامه های استاندارد جمع آوری شده و برای آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون چندگانه و لجستیک استفاده شده پرداختند. در نهایت نتایج تحقیق گویای آن است که میان خلق و خوی حسابرسان با نوع گزارش حسابرسی هیچ رابطه معناداری وجود ندارد و از بین متغیرهای مربوط به ویژگی های شخصیتی تنها روان رنجوری با نوع بند شرط گزارش حسابرسی دارای رابطه معنادار منفی و با تعداد بندهای گزارش حسابرسی دارای رابطه معنادار مثبت می باشد.

رویایی و همکاران (۱۳۹۲)، در تحقیقی تحت عنوان رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی های جمعیت شناختی به بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. یافته های پژوهش بیانگر آن است که فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیر حرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی دار و بین نسبی گرایی و رفتارهای کاهنده ی کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

بولو و صادقی (۱۳۸۹)، در تحقیقی تحت عنوان ویژگی های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت به بررسی تاثیر ویژگی های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت را بررسی کردند. یافته های پژوهش حاکی از آن بود که مهمترین ویژگی اخلاقی فردی موثر در استفاده از راهنمای تصمیم توسط حسابرسان برای اولویت یکم تا پنجم بدین شرح است: ۱) عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی (۲) سابقه حرفه ای بیش از ۲۰ سال (۳) مدرک تحصیلی (۴) رده سازمانی سرپرست ارشد (۵) رشته حسابداری مدیریت.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰)، در تحقیقی تحت عنوان ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرس به بررسی ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرس پرداختند، نتایج تحلیلهای آماری مبین آن است که تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی موثر بوده و زنان، قضاوتهای اخلاقی تری اعمال نموده اند.

نورفروزان (۲۰۱۹)، در تحقیقی تحت عنوان انطباق حسابرسان داخلی با اصول اخلاقی به بررسی رابطه ی انطباق حسابرسان داخلی با اصول اخلاقی در بورس اوراق بهادار مالزی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که حسابرسان داخلی دارای صلاحیت بالایی در انجام حسابرسی بوده و قادر به شناسایی شیوه های غیر اخلاقی در شرکت ها هستند. اکثریت حسابرسان داخلی در هنگام مواجه شدن با رفتار غیر اخلاقی در مواجهه با حسابرسی، سطح بالایی از انصاف و عدالت را داشتند.

اندی و همکاران (۲۰۱۹)، در تحقیقی تحت عنوان میانجیگری کیفیت حسابرسی در رابطه بین اخلاق حسابرسان و دادگستری به بررسی تاثیر میانجیگری کیفیت حسابرسی در رابطه بین اخلاق حسابرسان و دادگستری پرداختند. این مطالعه نمونه ای از ۲۲۰ حسابرس در شرکت های حسابداری دولتی را با استفاده از روش های نظارت تصادفی در نظر می گیرد. روش اصلی برای تجزیه و تحلیل داده ها، مدل سازی معادلات ساختاری است. نتایج تحقیق نشان می دهد که اخلاق حسابداری بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد، در حالی که کیفیت حسابرسان منفی و معنی داری در دادرسی های حسابرسان دارد. همچنین یافته ها بر اهمیت جنبه های اخلاقی حسابرسان در انجام وظایف تأکید دارند.

رازانی و همکاران (۲۰۱۷)، در تحقیقی تحت عنوان جهت گیری اخلاقی، تهدید استقلال (فاکتور مربوط به بافت) و میزان اخلاقیات بر فرآیند تصمیم گیری حسابرسان به بررسی تأثیرات جهت گیری اخلاقی، تهدید استقلال (فاکتور مربوط به بافت) و میزان اخلاقیات بر فرآیند تصمیم گیری حسابرسان با استفاده از مدل مشروط تصمیم گیری اخلاقی جونز در مالزی مورد

بررسی پرداختند. که بیان می کند، تهدید استقلال، جهت گیری اخلاقی و میزان اهمیت اخلاقی در حسابرسان بر فرآیند تصمیم گیری اخلاقی تأثیر مثبت مستقیم دارد. نتایج همچنین نشان می دهد که میزان اهمیت اخلاقی، رابطه ی بین جهت گیری اخلاقی حسابرسان و همچنین تهدید نفع شخصی حسابرس بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان را تعدیل می کند. حسابرسانی که جهت گیری اخلاقی قوی دارند و نسبی گرا هستند در مقایسه با ایده آلیست ها، تصمیم گیری های اخلاقی نامطلوب تری دارند. علاوه بر این، پایین بودن اهمیت اخلاقی به دلیل کاهش حساسیت های اخلاقی موجب برجسته شدن تأثیر تصمیم گیری حسابرسان می شوند.

بارنیکوآ و اسپینوزا پابک (۲۰۱۵)، در تحقیقی تحت عنوان عوامل موثر بر گزارش های کم حسابرسان به بررسی عوامل موثر بر گزارش های کم حسابرسان پرداختند. بیان نمودند که حسابرسانی که گزارش های کمتری می دهند تحت تأثیر قرار دارند، این فشارها مربوط به بودجه های حسابرسی شده، قابلیت پذیرش اخلاقی گرایش های کم تر از حد حسابرسان و تأثیر همکاران و مدیران ارشد بر رفع مشکلات اخلاقی می باشد.

چی و همکاران (۲۰۱۴)، در تحقیقی تحت عنوان ویژگی های اخلاقی حسابرسان در مراحل حسابرسی به بررسی تفاوت ویژگی های اخلاقی حسابرسان در مراحل حسابرسی پرداختند. حسابرسان ارشد مواجهه با مسائل اخلاقی را در هر مرحله از حسابرس گزارش کردند. با این حال حسابرسان ارشد هم بیشترین مسائل اخلاقی را در مرحله ای که بیشتر در آن تمرکز داشتند یعنی مرحله ی برنامه ریزی و تا حدودی مرحله ی اجرا بیان کردند. مدیران و شرکا نیز مسائل اخلاقی را در همه ی مراحل گزارش کردند و اکثر موارد مربوط به مرحله ای بود که در آن تمرکز داشتند (مثل ارزیابی ریسک و گزارشگری). علاوه بر این مدیران و شرکا با توجه به تجربه ی بیشتری که داشتند تمایل بیشتری برای انجام مصاحبه های طولانی و ارزشمند نشان می دادند.

اویار (۲۰۱۱)، در تحقیقی تحت عنوان فلسفه اخلاق فردی و تصمیم گیری های اخلاقی حسابرسان به بررسی فلسفه اخلاق فردی و تصمیم گیری های اخلاقی حسابرسان در بورس اوراق بهادار آمریکا پرداختند. نتایج تحقیق نشان دهنده ی آن است که دریافت که بین فلسفه اخلاق فردی و تصمیم گیری های اخلاقی حسابرسان رابطه معنی دار وجود دارد.

## فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی: بین ویژگی اخلاقی حسابرسان و مراحل چهارگانه حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد.  
فرضیه های فرعی:

۱. بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد.
۲. بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله برنامه ریزی حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد.
۳. بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله اجرای عملیات حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد.
۴. بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله گزارشگری حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد.

## روش پژوهش

این تحقیق، توصیفی و از نوع پیمایش می باشد که به شکل میدانی به اجرا در خواهد آمد. در دسته بندی تحقیقات بر حسب هدف، این تحقیق در دسته تحقیقات کاربردی جای می گیرد. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه ی حسابرسان شاغل در

موسسات حسابرسی خواهد بود. با توجه به اهداف تحقیق جهت گرد آوری داده ها در این تحقیق از ابزار پرسش نامه استفاده خواهد شد که کلیه عوامل ذکر شده را در بر خواهد گرفت و به صورت بسته پاسخ (طیف لیکرت) داده ها را جمع آوری می نماید. روایی این پرسش نامه توسط اساتید صاحب نظر و پایایی آن طی یک مطالعه مقدماتی از طریق ضریب آلفای کرونباخ مورد آزمون قرار خواهد گرفت. همچنین از منابع کتابخانه ای، وب سایت ها و سایر منابع نوشتاری و دیداری نیز استفاده خواهد شد. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از شاخص آمار توصیفی همچون میانگین انحراف معیار، فراوانی، درصد استفاده خواهد شد. همچنین برای آزمون فرضیات از آزمون کولموگورف-اسمیرنوف، و آزمون t یکطرفه استفاده خواهد شد. لازم به ذکر است که کلیه عملیات آماری به وسیله نرم افزار آموس استفاده خواهد شد.

### جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد.

۱) حسابرسانی که در سال ۱۳۹۷ مشغول فعالیت در موسسات حسابرسی باشد براساس اطلاعات دریافتی از جامعه حسابداران رسمی افزون به ۱۱۰۰۰ نفر می باشند. که به منظور تعیین حجم نمونه، از فرمول کوکران با حجم نمونه مشخص استفاده شده است. که براین اساس تعداد نمونه در سطح خطای ۵ درصد ۳۷۱ نفر بدست آمده است.

$$N = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + Z^2pq}$$

$$N = \frac{13400 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{13400 \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 371$$

### نحوه گردآوری و تجزیه و تحلیل داده های پژوهش

ابزار اصلی گردآوری داده ها در این تحقیق پرسشنامه های محقق ساخته است که با کمک افراد صاحب نظر طراحی و پس از حصول اطمینان از اعتبار و پایایی آنها مورد استفاده قرار می گیرد. بمنظور دستیابی به اطلاعات مورد نیاز از پرسشنامه استفاده گردید. برای طراحی این سوالات از طیف ۵ گزینه ای لیکرت استفاده شده است که یکی از رایج ترین مقیاس های اندازه گیری به شمار می رود. این طیف یک مقیاس فاصله ای است که از تعدادی عبارت و گزینه های جوابیه تشکیل شده است. لذا یک مقیاس مرکب است. گزینه های جوابیه در این مقیاس، معمولاً نشانگر میزان موافقت یا مخالفت پاسخگو نسبت به یک موضوع یا مفهوم معین، اعم از مثبت یا منفی است. به عبارت دیگر از طریق این مقیاس می توان باور و نگرش پاسخگو را تعیین کرد. شکل کلی و امتیاز بندی این طیف به خیلی زیاد با امتیاز ۵ و خیلی کم با امتیاز ۱ تعلق می گیرد.

**روائی پرسشنامه:** مقصود از روایی آن است که ابزار اندازه گیری، بتواند ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد. اهمیت روایی، از آن روست که اندازه گیری های نامناسب و ناکافی می تواند هر تحقیق علمی را بی ارزش و ناروا سازد. ابزار اندازه گیری ممکن است برای اندازه گیری یک خصیصه ویژه بر روی یک جامعه آماری دارای اعتبار باشد، در حالی که برای سنجش همان

خصیصه بر روی یک جامعه آماری دیگر، از هیچگونه اعتباری برخوردار نباشد. به عبارت دیگر منظور از روایی این است که مقیاس و محتوای ابزار یا سوالات مندرج در ابزار گردآوری اطلاعات دقیقاً متغیرها و موضوع مورد مطالعه را بسنجد؛ یعنی این که داده های گردآوری شده عین واقعیت را نشان دهد. برای اطمینان در مورد روایی ظاهری و محتوایی پرسشنامه تحقیق، از نظرات اساتید راهنما و مشاور و همچنین متخصصان بازاریابی استفاده شد و اصلاحات لازم لحاظ گردید. همچنین روایی سازه پرسش نامه از طریق تحلیل عاملی تاییدی بررسی شد. می دانیم روایی سازه را از طریق تحلیل عاملی انجام می دهند که تحلیل عاملی نیز بر دو نوع می باشد:

**تحلیل عاملی اکتشافی<sup>۱</sup>:** روشی است که می تواند به منظور ساده سازی متغیرهای مورد مطالعه براساس هم وابستگی بین آنها مورد استفاده قرار گیرد. این روش به طور سنتی برای کشف ساختار عاملی مجموعه ای از متغیرهای آشکار و قابل مشاهده و بدون تحمیل ساختار از قبل تعیین شده در مطالعات اجتماعی- اقتصادی به کار گرفته می شود. در واقع تحلیل عاملی اکتشافی عمدتاً فرضیه ساز و تئوری ساز است.

**تحلیل عاملی تاییدی<sup>۲</sup>:** به بررسی این مطلب می پردازد که آیا داده های موجود با ساختار به شدت محدود شده پیش تجربی که شرایط همانندی را برآورد می سازد، برازش دارد یا نه در تحلیل عاملی تاییدی، تحقیقگر به دنبال تهیه مدلی است که فرض می شود داده های تجربی را بر پایه چند پارامتر نسبتاً اندک، توصیف، تبیین یا توجیه می کند. این مدل مبتنی بر اطلاعات پیش تجربی درباره ساختار داده هاست که می تواند به شکل (۱) یک تئوری یا فرضیه، (۲) یک طرح طبقه کننده معین برای گویه ها یا پاره تست ها در انطباق با ویژگی های عینی شکل و محتوا، (۳) شرایط معلوم تجربی، و یا (۴) دانش حاصل از مطالعات قبلی درباره داده های وسیع باشد. با عنایت به اینکه پرسشنامه های استفاده شده در این تحقیق استاندارد شده می باشند، روایی قابل قبول خواهد داشت؛ لذا جهت ارزیابی روایی محتوایی پرسشنامه از نظر صاحب نظران و اساتید استفاده نموده ایم و ضمناً برای تعیین پایایی نیز از آلفای کرونباخ استفاده شده است که در ادامه نتایج ارائه شده است.

**پایایی پرسشنامه:** مقصود از قابلیت اعتماد یک وسیله اندازه گیری آن است که اگر خصیصه مورد سنجش را با همان وسیله (همان ابزار اندازه گیری)، تحت شرایط مشابه، به طور مکرر اندازه گیری کنیم، نتایج بدست آمده تا چه حد مشابه، دقیق، و قابل اعتماد می باشند. به عبارت دیگر می توان گفت که مقصود از قابلیت اعتماد این است که ابزار اندازه گیری تا چه حد در شرایط یکسان نتایج مشابه ای را بدست می دهد. دامنه ضریب قابلیت اعتماد از صفر (عدم ارتباط نتایج بدست آمده در اندازه گیری های مکرر بر روی جامعه)، تا یک (ارتباط کامل نتایج بدست آمده در اندازه گیری های مکرر بر روی جامعه)، قابل تغییر است (سرمد و دیگران، ۱۳۸۵). در این تحقیق برای اندازه گیری پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده می شود. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ، ابتدا باید انحراف معیار نمرات هر زیرمجموعه از سوالات پرسشنامه و انحراف معیار کل سوالات (زیر مجموعه ها) را محاسبه کرده، سپس با استفاده از فرمول ذیل ضریب آلفای هر زیر مجموعه از سوالات را بدست آورد:

$$r_a = \frac{j}{\left\{ (j-1) * \left[ \sum \left( \frac{S_j}{S_i} \right) \right] \right\}}$$

<sup>1</sup> Exploratory Factor Analysis (EFA)

<sup>2</sup> Confirmatory Factor Analysis (CFA)

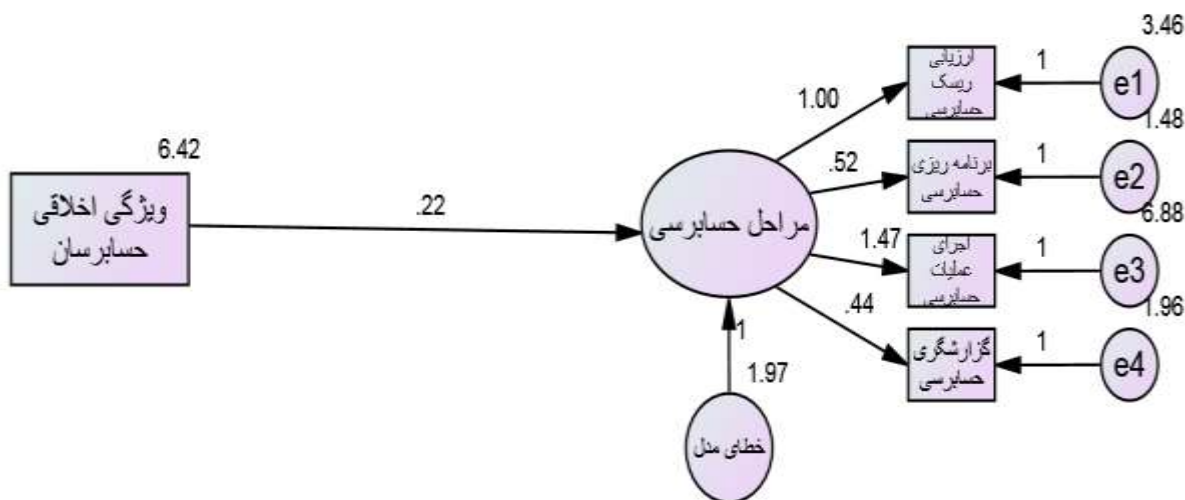


اگر ضریب آلفا بیشتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

### آزمون فرضیه اصلی پژوهش

بین ویژگی اخلاقی حسابرسان و مراحل چهارگانه حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد. تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده با روش مدل‌یابی معادلات ساختاری و به کمک نرم‌افزار آموس انجام شده است. در حقیقت مدل تحلیل معادلات ساختاری زیر متناسب با فرضیه مذکور به مشاهدات برازش می‌شود. نمودار زیر نشان می‌دهد که تاثیر ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان به طور کلی تاثیر مثبت بر مراحل چهارگانه حسابرسی داشته است. نشانگرهای مربوط به برازش مدل معادلات ساختاری در جدول ۱ ارائه شده‌اند که نشان‌دهنده برازش بسیار مطلوب مدل است.

نمودار (۱): بررسی ویژگی اخلاقی حسابرسان و مراحل چهارگانه حسابرسی



جدول (۱): نشانگرهای برازش مدل نهایی

نتیجه	مقدار رضایت بخش	مقدار برازش	نشانگر برازش
تایید مدل	کوچکتر از ۳	۲/۵۸۹	نسبت کای اسکور به درجه آزادی <sup>۱</sup>
تایید مدل	نزدیک به ۰/۹ یا بیشتر	۰/۹۴۴	نرم شده برازندگی <sup>۲</sup>
تایید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۸۷	شاخص نیکویی برازش <sup>۳</sup>
تایید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۶۱	تعدیل شده نیکویی برازش <sup>۴</sup>
تایید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۶۵	برازندگی فزاینده <sup>۵</sup>

<sup>1</sup> Chi-Square /degree of Freedom

<sup>2</sup> NFI: normed fit index

<sup>3</sup> GFI: goodness of fit index

<sup>4</sup> AGFI: adjusted goodness of fit index

<sup>5</sup> IFI: incremental fit index

بر اساس یافته های برازش مدل فوق مقدار آماری کای دو ۲۴/۴۷۰ و سطح معناداری ۰/۰۲۴ می باشد و با عنایت به مقدار آماره  $RMSEA = ۰/۰۶۵$  کمتر از ۰/۰۸ است مدل برازش شده تأیید می شود. از طرفی نسبت آماره کای دو به درجه آزادی ۲/۵۸۹ و کمتر از ۳ می باشد لذا به طور کلی تاثیر ویژگی های اخلاقی حسابرسان بر مراحل چهارگانه حسابرسی تأیید می گردد. نتایج برازش مدل فوق در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۲): خلاصه نتایج معادلات ساختاری

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
اثرات مستقیم				
تأثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان بر مراحل چهارگانه حسابرسی	۰/۲۲۱	۰/۰۴۰	۵/۵۶۱	$p < 0/05$

یافته های جدول فوق نشان می دهد که اثر مستقیم ویژگی های اخلاقی حسابرسان بر مراحل چهارگانه حسابرسی معنادار است ( $p - value < ۰/۰۵$ ). در حقیقت بر اساس برآورد ضرایب رگرسیونی، ضریب رگرسیونی متناظر با تاثیر ویژگی های اخلاقی حسابرسان بر مراحل چهارگانه حسابرسی  $\beta = ۰/۲۲۱$  و سطح معناداری متناظر با آن کمتر از ۰/۰۵ می باشد ( $p < ۰/۰۵$ )؛ بنابراین افزایش شاخص ویژگی های اخلاقی حسابرسان باعث بهبود مراحل چهارگانه حسابرسی می گردد. بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه بین ویژگی اخلاقی حسابرسان و مراحل چهارگانه حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد. با اطمینان ۹۵٪ تأیید می گردد. برای بررسی سایر فرضیه پژوهش با توجه به وجود خرده مقیاس های متغیرهای پژوهش، از تحلیل رگرسیونی به همراه ضریب همبستگی پیرسون استفاده می نمایم.

### آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش

بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد. برای ارزیابی فرضیه اول پژوهش مدل رگرسیونی را به مشاهدات برازش می دهیم.

$$\left( \text{مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی} \right)_i = \beta_0 + \beta_1 \left( \text{ویژگی اخلاقی حسابرسان} \right)_i + \varepsilon_i \quad (۱-۴)$$

خلاصه نتایج برازش مدل رگرسیونی خطی ساده در جدول زیر ارائه شده است. در صورتی که ضریب رگرسیونی ( $\beta_1$ ) معنادار باشد تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی بر مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی تأیید خواهد شد.

جدول (۳): نتایج تحلیل مدل رگرسیونی در فرضیه اول پژوهش

مقدار - P	آماره t	ضریب استاندارد شده	خطای معیار	ضریب	
۰/۰۰۱	۱۳/۴۲۶		۰/۸۸۷	۱۱/۹۰۳	ضریب ثابت
۰/۰۰۱	۵/۲۸۲	۰/۲۶۴	۰/۰۴۷	۰/۲۵۰	ویژگی اخلاقی حسابرسان
۲۷/۹۰۵	آماره F		۰/۰۷۰	ضریب تعیین	نتایج کلی مدل
۰/۰۰۱	(سطح معناداری)		۰/۰۶۷	ضریب تعیین تعدیل شده	
۲/۰۳۳	آماره دوربین واتسون		۰/۲۶۴	ضریب همبستگی	

یافته های جدول فوق نشان می دهد که ضریب رگرسیونی متناظر با ویژگی اخلاقی حسابرسان ۰/۲۵۰ و سطح معناداری متناظر با آن ۰/۰۰۱ کمتر از ۰/۰۵ می باشد لذا تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان بر مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی مستقیم و معنادار می باشد و بهبود مقدار شاخص ویژگی اخلاقی حسابرسان باعث بهبود مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی می گردد. با عنایت به اطلاعات جمع آوری شده و معناداری ضریب رگرسیونی فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد با اطمینان ۹۵٪ تأیید می شود.

### آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش

بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله برنامه ریزی حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد. برای ارزیابی فرضیه دوم پژوهش مدل رگرسیونی را به مشاهدات برازش می دهیم.

$$(۲-۴) \quad \varepsilon_i + \beta_1 (\text{ویژگی اخلاقی حسابرسان})_i = \beta_0 + \beta_1 (\text{مرحله برنامه ریزی حسابرسی})_i$$

خلاصه نتایج برازش مدل رگرسیونی خطی ساده در جدول زیر ارائه شده است. در صورتی که ضریب رگرسیونی ( $\beta_1$ ) معنادار باشد تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی بر مرحله برنامه ریزی حسابرسی تأیید خواهد شد.

جدول (۴): نتایج تحلیل مدل رگرسیونی در فرضیه دوم پژوهش

مقدار - P	آماره t	ضریب استاندارد شده	خطای معیار	ضریب	
۰/۰۰۱	۵/۳۱۵		۰/۵۳۷	۲/۸۵۴	ضریب ثابت
۰/۰۰۱	۴/۹۷۳	۰/۲۵۰	۰/۰۲۹	۰/۱۴۲	ویژگی اخلاقی حسابرسان
۲۴/۷۲۷	آماره F		۰/۰۶۲	ضریب تعیین	نتایج کلی مدل
۰/۰۰۱	(سطح معناداری)		۰/۰۶۰	ضریب تعیین تعدیل شده	
۱/۹۴۱	آماره دوربین واتسون		۰/۲۵۰	ضریب همبستگی	

یافته های جدول فوق نشان می دهد که ضریب رگرسیونی متناظر با ویژگی اخلاقی حسابرسان ۰/۱۴۲ و سطح معناداری متناظر با آن ۰/۰۰۱ کمتر از ۰/۰۵ می باشد لذا تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان بر مرحله برنامه ریزی حسابرسی مستقیم و

معنادار می‌باشد و بهبود مقدار شاخص ویژگی اخلاقی حسابرسان باعث بهبود مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی می‌گردد. با عنایت به اطلاعات جمع آوری شده و معناداری ضریب رگرسیونی فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد با اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود.

### آزمون فرضیه فرعی سوم پژوهش

بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله اجرای عملیات حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد. برای ارزیابی فرضیه سوم پژوهش مدل رگرسیونی را به مشاهدات برازش می‌دهیم.

$$(مرحله اجرای عملیات حسابرسی)_i = \beta_0 + \beta_1 (ویژگی اخلاقی حسابرسان)_i + \varepsilon_i \quad (3-4)$$

خلاصه نتایج برازش مدل رگرسیونی خطی ساده در جدول زیر ارائه شده است. در صورتی که ضریب رگرسیونی ( $\beta_1$ ) معنادار باشد تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی بر مرحله اجرای عملیات حسابرسی تأیید خواهد شد.

جدول (۵): نتایج تحلیل مدل رگرسیونی در فرضیه سوم پژوهش

مقدار - P	آماره t	ضریب استاندارد شده	خطای معیار	ضریب	
۰/۰۰۱	۱۵/۱۹۹		۱/۳۰۳	۱۹/۷۹۸	ضریب ثابت
۰/۰۰۳	۳/۰۴۲	۰/۱۵۶	۰/۰۶۹	۰/۲۱۱	ویژگی اخلاقی حسابرسان
۹/۲۵۴		آماره F	۰/۰۲۴	ضریب تعیین	نتایج کلی مدل
۰/۰۰۳		(سطح معناداری)	۰/۰۲۲	ضریب تعیین تعدیل شده	
۲/۰۸۰		آماره دوربین واتسون	۰/۱۵۶	ضریب همبستگی	

یافته های جدول فوق نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی متناظر با ویژگی اخلاقی حسابرسان ۰/۲۱۱ و سطح معناداری متناظر با آن ۰/۰۰۱ کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان بر مرحله اجرای عملیات حسابرسی مستقیم و معنادار می‌باشد و بهبود مقدار شاخص ویژگی اخلاقی حسابرسان باعث بهبود مرحله اجرای عملیات حسابرسی می‌گردد. با عنایت به اطلاعات جمع آوری شده و معناداری ضریب رگرسیونی فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله اجرای عملیات حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد با اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود.

### آزمون فرضیه فرعی چهارم پژوهش

بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله گزارشگری حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد. برای ارزیابی فرضیه پنجم پژوهش مدل رگرسیونی را به مشاهدات برازش می‌دهیم.

$$(مرحله گزارشگری حسابرسی)_i = \beta_0 + \beta_1 (ویژگی اخلاقی حسابرسان)_i + \varepsilon_i \quad (4-4)$$

خلاصه نتایج برآزش مدل رگرسیونی خطی ساده در جدول زیر ارائه شده است. در صورتی که ضریب رگرسیونی ( $\beta_1$ ) معنادار باشد تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی بر مرحله گزارشگری حسابرسی تأیید خواهد شد.

جدول (۵): نتایج تحلیل مدل رگرسیونی در فرضیه چهارم پژوهش

ضریب	خطای معیار	ضریب استاندارد شده	آماره t	P - مقدار
۱۵/۲۹۶	۰/۵۸۱		۲۶/۳۰۹	۰/۰۰۱
۰/۱۲۴	۰/۰۳۱	۰/۲۰۳	۲/۹۹۷	۰/۰۰۱
نتایج کلی مدل		آماره F		۱۵/۹۷۷
ضریب تعیین		(سطح معناداری)		۰/۰۰۱
ضریب تعیین تعدیل شده		آماره دوربین واتسون		۲/۱۳۰
ضریب همبستگی				

یافته های جدول فوق نشان می دهد که ضریب رگرسیونی متناظر با ویژگی اخلاقی حسابرسان ۰/۱۲۴ و سطح معناداری متناظر با آن ۰/۰۰۱ کمتر از ۰/۰۵ می باشد لذا تاثیر ویژگی اخلاقی حسابرسان بر مرحله گزارشگری حسابرسی مستقیم و معنادار می باشد و بهبود مقدار شاخص ویژگی اخلاقی حسابرسان باعث بهبود مرحله گزارشگری حسابرسی می گردد. با عنایت به اطلاعات جمع آوری شده و معناداری ضریب رگرسیونی فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر اینکه بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله گزارشگری حسابرسی رابطه ای معنی داری وجود دارد با اطمینان ۹۵٪ تأیید می شود.

### نتیجه گیری

نتایج آزمون فرضیه ی اصلی در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد که بین ویژگی اخلاقی حسابرسان و مراحل چهارگانه حسابرسی رابطه ی مثبت و معنی داری وجود دارد. لذا در صورت افزایش ویژگی اخلاقی حسابرسان در بین حسابرسان خراسان رضوی؛ میزان مراحل چهارگانه حسابرسی رشد پیدا خواهد کرد. نتایج آزمون فرضیه ی اول در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد که بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه ی مثبت معنی داری وجود دارد. نتایج تحقیق چی و همکاران (۲۰۱۴)، نشان داد که ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه ی مثبت و معناداری وجود دارد. لذا نتایج حاصل از تحقیق با نتایج تحقیق فوق همسو است بنابراین در صورت افزایش ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی در بین حسابرسان خراسان رضوی؛ مرحله ارزیابی ریسک حسابرسی رشد پیدا خواهد کرد. نتایج آزمون فرضیه ی دوم در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد که بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله برنامه ریزی حسابرسی رابطه ی مثبت و معنی داری وجود دارد. نتایج تحقیق چی و همکاران (۲۰۱۴)، نشان داد که ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله برنامه ریزی حسابرسی رابطه ی مثبت و معناداری وجود دارد. لذا نتایج حاصل از تحقیق با نتایج تحقیق فوق همسو است لذا با افزایش ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی در بین حسابرسان خراسان رضوی، میزان مرحله برنامه ریزی حسابرسی آنان افزایش می یابد. نتایج آزمون فرضیه ی سوم در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد؛ بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله اجرای عملیات حسابرسی رابطه ی مثبت و معنی داری وجود دارد؛ نتایج تحقیق چی و همکاران (۲۰۱۴)، نشان داد که

ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله اجرای عملیات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. لذا نتایج حاصل از تحقیق با نتایج تحقیق فوق همسو است، لذا با افزایش ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی در بین حسابرسان خراسان رضوی، مرحله اجرای عملیات حسابرسی افزایش می یابد. نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد؛ بین ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله گزارشگری حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد؛ نتایج تحقیق چی وهمکاران (۲۰۱۴)، نشان داد که ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی و مرحله گزارشگری حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. لذا نتایج حاصل از تحقیق با نتایج تحقیق فوق همسو است لذا با افزایش ویژگی اخلاقی حسابرسان در عملیات حسابرسی در بین حسابرسان خراسان رضوی، مرحله گزارشگری حسابرسی افزایش می یابد.

### پیشنهادات حاصل از نتایج پژوهش

۱. موسسات حسابرسی بزرگ به جز سازمان حسابرسی، نسبت به ادغام یگدیگر اقدام نمایند. تا رسیدگی باکیفیت‌تری انجام دهند. نمونه‌ی این ادغام موسسات حسابرسی، می‌توان به ادغام موسسه حسابرسی رهیافت ودایاران اشاره کرد که باعث تشکیل موسسه حسابرسی دایارهیافت گردید.
۲. موسسات حسابرسی، در هنگام استخدام حسابرسان با انجام تست‌های روانشناسی ویژگی اخلاقی درجهت جذب و استخدام افراد مثبت‌نگرو خوش اخلاق اقدام نمایند.
۳. هیات مدیره شرکت‌ها، شرکت‌ها در زمان عقد قرارداد با موسسات حسابرسی بر کیفیت رسیدگی تاکید نمایند و در این راستا قابلیت‌های موسسه حسابرسی مانند، تخصص حسابرس در صنعت و به موقع بودن گزارش‌های حسابرسی را ملاک عمل قرار دهند.

### پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آتی

- ۱- پیشنهاد می‌گردد، رابطه‌ی استقلال، صداقت و شایستگی حسابرسان با در مراحل حسابرسی آنان بررسی گردد.
- ۲- پیشنهاد می‌گردد، تأثیر انتقال دانش بر شک و تردید حرفه‌ای در مراحل حسابرسی بررسی گردد.
- ۳- پیشنهاد می‌گردد، تأثیر فشارها، تعهد و شخصیت تأثیرات اجتماعی بر در مراحل حسابرسی بررسی گردد.
- ۴- پیشنهاد می‌گردد، تأثیر فشارهای اخلاقی بر در مراحل حسابرسی بررسی گردد.

### منابع

- ✓ امینی، عالییه، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر دیدگاه اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- ✓ برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر، قربانی زاده وجه الله، عبداللهی، احمد، (۱۳۹۷)، طراحی و تبیین الگوی هویت در قضاوت حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۲، صص ۱-۳۴.
- ✓ بولو، قاسم، صادقی، پیمان، (۱۳۸۹)، تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت، اخلاق در علوم فناوری، دوره ۵، شماره ۳ و ۴، صص ۷۴-۸۳.

- ✓ برادری، ملیحه، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر تغییر بیان گزارش حسابرس بر فاصله انتظاری حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، خادم، حمید، مرویان حسینی، زهرا، (۱۳۹۵)، رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۲، صص ۱۱۳-۱۲۲.
- ✓ جعفری، ندا، ملانظری، مهناز، (۱۳۹۷)، گزارش کنونی و جدید حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایران، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۷، شماره ۴، صص ۹۵-۱۱۶.
- ✓ خواجهوند جعفری، مسعود، (۱۳۹۶)، تاثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل کنندگی تردید حرفه ای از دیدگاه حسابرسان ارشد موسسات حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق.
- ✓ خزایی، محمدرضا، فکور، حسین، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی، حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۴۷-۶۴.
- ✓ رویایی، رضمانعلی، طالب نیا، قدرت اله، حساس یگانه، یحیی، صابر، جلیلی، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، شماره ۱۶، صص ۱۵-۲۶.
- ✓ دریائی، عباسعلی، (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی کار.
- ✓ قاسمیان، احمد، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه موضوعات اخلاقی حرفه ای و نیت و قضاوت حسابرسان (حسابرسان داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- ✓ محمودی، احمد، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین ویژگی های شخصیتی و نیت اخلاقی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱۷۷-۱۹۰.
- ✓ شهبازی بیله سوار، ندا، (۱۳۹۴)، تأثیر ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی پرندک.
- ✓ عسگری، مرتضی، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه بین مسائل اخلاقی و تصمیم گیری حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- ✓ Al Moutaz El M. M & Bushara Namat M. S, (2012), Factors Affecting Auditor Response to the Needs of Accounting Services Clients "A Case Study of Audit Offices in Saudi Arabia, Journal of American Science, 8 (3), 410-416
- ✓ Bayou, M. E.; Reinstein, A.; and F. Paul (2011). To Tell the Truth: A Discussion of Issues Concerning Truth and Ethics in Accounting. Accounting, Organizations and Society, 36 (2), 109-124.
- ✓ Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2015), New insights into underreporting of time: the audit partner context, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 28, 4, 494-514.

- ✓ Clikeman, P. (2003), The greatest frauds of the (last) century. Retrieved February 22, 2008, from [http://www.newaccountantusa.com/newsfeat/wealthmanagment/Clikemam\\_Greatest\\_Frauds.pdf](http://www.newaccountantusa.com/newsfeat/wealthmanagment/Clikemam_Greatest_Frauds.pdf).
- ✓ Chee W. Chow, Dawn W. Massey, Linda Thorne and Anne Wu (2014), A qualitative examination of auditors' differing ethical characterizations across the phases of the audit, *swinburne university of technology*, 23, 52-62.
- ✓ Fogarty, T., & Rigsby, J. (2010), A reflective analysis of the new audit and the public interest: The revolutionary innovation that never came. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6 (3), 300–329.
- ✓ Henle, C., Giacalone, R. & Jurkiwicz, C. L. (2005), The rule of ethical ideology in the workplace deviance, *Journal of Business Ethics*, 56, 3, 219–329.
- ✓ Hammersley, J. (2011). A review and model of auditor judgments in fraud-related planning tasks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (4), 101–128.
- ✓ Marques, P. A. & Azevedo-Pereira, J. (2009), Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession, *Journal of Business Ethics*, 86, 2, 227–242.
- ✓ Massey, D., & Thorne, L. (2006), The impact of task information feedback on ethical reasoning *Behavioral Research in Accounting*, 18, 103–116.
- ✓ Musbah, A., Cowton, C. J. & Tyfa, D. (2016), The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making', *Journal of Business Ethics*, 134, 3, 35–58.
- ✓ Razana Juhaida Johari, Zuraidah Mohd-Sanusi and Vincent K. Chong (2017), Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*. ISSN 1090-6738, *Int. J. Audit*, 21, 38–58.
- ✓ Sweeney, B. & Costello, F. (2009), Moral intensity and ethical decision-making: an empirical examination of undergraduate accounting and business students, *Accounting Education*, 18, 1, 75–97.
- ✓ Uyar, M & Gokhan Ozer, (2011), The ethical orientation and professional commitment: An empirical examination on Turkish accountants. *African Journal of Business Management*, 5 (23), 10023-10037.
- ✓ Vij .s, Sharma .R, Kaur .p, (2010), Ethical Orientation of Managers in Insurance Industry in India, *International Conference on Business Ethics & Human Values*, (Dec 22-23, 2010), University Business School, Panjab University, Chandigarh. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1730965>.
- ✓ Woodbine, G. F., Fan, Y. H. & Scully, G. (2013), How Chinese auditors' relativistic ethical orientations influence their love of money, *Electronic Journal of Business Ethics and Organisation Studies*, 18, 2, 20–39.
- ✓ Zakaria, M., Haron, H. & Ismail, I. (2010), Knowledge of ethics, perceived ethical problems and ethical judgments', *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 8, 1, 50–64.