

رابطه بین ساختار ذهنی حساب‌برسان مستقل و فرآیند حسابرسی مستمر

سروناز قیطانچیان

گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران

محسن حمیدیان

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

m_hamidian@azad.ac.ir

مریم صراف

استادیار موسسه آموزش عالی بصیر، گروه روان‌شناسی، آبیک، ایران

زهره حاجیها

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شرق، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۸/۱۲ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۹/۱۷

چکیده

حساب‌برسان مستقل نقش مهمی در کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان‌ها ایفا می‌نمایند. حساب‌برسان مستقل باید اطلاعات صحیحی را در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی شامل پیروی از قوانین و مقررات سازمانی به مدیریت ارائه نمایند. تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام شود قابل توجه است. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین ساختار ذهنی حساب‌برسان مستقل و فرآیند حسابرسی مستمر می‌باشد. فرضیه پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است. تعداد پاسخ‌دهندگان ۳۰۴ نفر بودند. همچنین چنانچه عملکرد حساب‌برسان مستقل قوی باشد و آئین رفتار حرفه‌ای را به طور کامل رعایت کنند باعث خواهد شد که فرآیند عملکرد و گزارشگری حساب‌برسان مستقل بهتر و کارآتر و اثربخشی بیشتری داشته باشد و همچنین عملکرد مناسب و بهینه حساب‌برسان مستقل باعث خواهد شد که از دعاوی حقوقی و قضایی جلوگیری بعمل آید و فرآیند سابقه تجاری و درآمدی شرکت‌ها بهتر شود، چرا حساب‌برسان مستقل دیدگاه کاملتری نسبت به عملکرد حسابداری شرکت پیدا می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: ساختار ذهنی، حساب‌برسان مستقل، فرآیند حسابرسی مستمر.

۱- مقدمه

کنترل، کنترل در جهت پیشگیری و کشف تقلب، کمک به استقرار نظام خود کنترلی در واحدها و نقش بازدارنده در برابر سوء استفاده کنندگان را می توان از جمله کارکردهای حسابرسی مستقل دانست. (فرانسیس و همکاران^۲، ۲۰۱۷). اهمیت امر حسابرسی در دهه های اخیر رو به رشد بوده و حسابرسان مستقل در دنیای امروز نقش و جایگاه مناسبی را در بنگاه ایفا می کنند. بر خلاف سنوات قبل که به حسابرسان مستقل به عنوان عضو غیر مستقل و چشم و گوش مدیریت اجرایی نگاه می شد و بیشتر بر نقش ممیزی و رسیدگی های خاص مورد نظر تکیه می شد اکنون حسابرسان مستقل دارای انجمن های قوی بین المللی و استانداردهای انجام کار هستند و با نگاه راهبردی در راستای ارزش آفرینی و بهبود عملیات بنگاه انجام وظیفه می کنند (نادریان، ۱۳۹۴).

اخلاق نمایانگر شخصیت و هویت افراد است و در چارچوب اخلاق حرفه ای است که نقش پذیری افراد در جامعه شکل می گیرد، ارتباط اجتماعی بین اشخاص شکل می گیرد و یک مجموعه از هنجارها و رفتارهای درونی اخلاقی بین کارمندان و مدیران نمود می یابد. همچنین اخلاق حرفه ای در انجام فعالیتها و امور اداری و غیراداری مرتبط با ارباب رجوع نقش مهمی را ایفا می کند. تصمیم های مرتبط با اخلاق به تنهایی اتخاذ نمی شوند و عوامل موقعیتی مثل زمینه کاری، فرهنگ سازمانی، و ویژگیهای کار بر فرآیند تصمیم گیری در این زمینه تأثیر می گذارند زمانی که مدیر در تعامل و رفتارهای خود با کارکنان، شرایط شغلی، روانی و اجتماعی آنها را در نظر می گیرد و با احترام با آن ها برخورد می کند، حس ارزشمندی شخصی را به آن ها منتقل می کند. این حس ارزشمندی به طور طبیعی باعث احساس امید و سرزندگی در کارکنان می شود. در مقابل، وقتی مدیر با کارکنان به شیوه های غیراخلاقی برخورد می کند، آنها حالات هیجانی و عاطفی منفی را تجربه می کنند. کنار تعاملات و روابط غیراخلاقی، شکل تعمیم یافته تر این نوع رفتارها از طریق دخالت در تصمیم گیری شغلی غیراخلاقی و غیرمنصفانه، بستر را برای افزایش فشارهای کاری و شغلی برای کارکنان فراهم می سازد، بنابراین هرگونه سخن و اقدامی از جانب مدیران و سرپرستان از طرف کارکنان مورد توجه قرار می گیرد و به دنبال آن، بر اساس ماهیت آن عمل، حتی سخن، رفتار و ادراک کارکنان تحت تأثیر قرار می گیرد (یامارینو و همکاران^۳، ۲۰۱۴).

وجود عواملی نظیر پیچیدگی های محیط کسب و کار، مواجهه شرکت با ریسک های مختلف، و تأثیری که این ریسک ها بر عملکرد شرکت و بازده ذینفعان دارد، نهادهای نظارتی و شرکت ها را بر آن دات تا راه حلی برای مواجهه صحیح با این گونه ریسک ها بیندیشند که از جمله مهم ترین این اقدامات ایجاد واحدهای حسابرسی مستقل در شرکت ها می باشد. انجمن حسابرسان مستقل، حسابرسی را یک فعالیت مستقل اطمینان بخش و مشاوره ای می داند که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسان مستقل با فراهم ساختن رویکردی نظامند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، سازمان را در دستیابی به اهدافش یاری می کند (اژنگ و عظیمی، ۱۳۹۴). حسابرسان مستقل نقش مهمی در کارآیی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان ها ایفا می نماید. حسابرسی داخلی باید اطلاعات صحیحی را در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل های داخلی شامل پیروی از قوانین و مقررات سازمانی به مدیریت ارائه نماید. تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی فعالیت های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام شود قابل توجیه است. تضاد منافع بین دو گروه تهیه کننده و استفاده کننده اطلاعات، مهم ترین توجیه و دلیل برای نیاز به وجود سیستم حسابرسی مستمر است (گونزال و همکاران^۱، ۲۰۱۶). عوامل متعددی بر بکارگیری سیستم حسابرسی مستمر مبتنی بر حسابرسان مستقل تابعی از این عوامل می باشد، بر اساس نظر گونزالز و همکاران عوامل محیطی و جغرافیایی و اجتماعی کشورها و شرکت ها می تواند بر میزان اثرگذاری این عوامل و میزان پذیرش حسابرسان مستقل تأثیر داشته باشد.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابرسی یک حرفه تخصصی است که در پاسخ به رشد، توسعه و پیچیدگی سازمان ها تکوین و تکامل یافته است و با خدمات اطمینان بخشی و مشاوره در حوزه های ریسک، کنترل و راهبری، ارزش آفرینی می کند. اعتبار و شهرت پایدار این حرفه ایجاب می کند که چارچوب مشخصی برای فعالیت های حرفه ای تدوین شود. نتایج اطمینان دهی و مشاوره، ارزش آفرینی و بهبود عملکرد، مساعی مشترک با مدیریت در جهت حل مسائل، دیدگاه کلان و متمرکز بر تحقق اهداف، توسعه دامنه و عمق

³ -Yarmarino and et al

¹ -Gonzal and et al

² -Frasic and et al

مانند تمایل به طرفداری از مشتری کمک نماید. به عنوان نمونه، در حسابرسی یک برآورد پیچیده، حسابرسان دارای طرز تفکر هدفمند باید جستجوی بی طرفانه تری برای شواهد حسابرسی و پردازش آنها داشته باشند

در مقایسه با فردی که به سوی طرز تفکر اجرایی در فرایند حسابرسی حرکت می کند علاوه بر این افرادی دارای طرز تفکر هدفمند احتمال بیشتری دارد به عوامل مربوط به ریسک توجه نمایند، نسبت به افرادی که در طرز تفکر اجرایی هستند. این یافته نشان می دهد حسابرسانی که زودتر به سوی طرز تفکر اجرایی حرکت می کنند میتوانند در ارزیابی ریسکهای حسابرسی با مشکل مواجه شوند. (گوردینز^۴، ۲۰۱۹).

حسابرسان می توانند با زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی، تعهد حرفه ای خود را تضعیف نمایند. رسوایی و تقلب در این حرفه، به علت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان اتفاق می افتد. حسابرس به راحتی و به طور هدفدار اظهار نظر فاقد شرایط لازم می کند؛ با این که حسابرسی صحیح انجام نداده است، به راحتی درآمد خالص شرکت و هر چیز دیگر را، زیاد نمایی می کند. این اقدامات می توان بدین علت اتفاق بیافتد که فشار و یا دستمزد بالقوه ای وجود داشته باشد که باعث شود حسابرس نتواند عملکرد مناسب داشته و در نتیجه، حسابرس عملکرد سطح پایین ارائه می کند. روشن است که این اعمال اصول اخلاقی مانند: مسئولیت، نفع عمومی، صداقت، عینی گرای حسابرس را ملزم می کند که بی طرف، از نظر فکری صادق، و عاری از تعارض منافع باشد. رسوایی های مالی اخیر در کشورهای پیشرفته و به تبع آن کشورهای در حال توسعه که بیانگر ضعف بودن انسان از لحاظ هوش های عاطفی، معنوی و اخلاقی است، اهمیت جایگاه عاطفه، اخلاق و معنویت حسابرسان را بیش از پیش آشکار نموده است. حسابرسان علاوه بر تبحر در فعالیت حرفه ای خود باید به مسئولیت های عاطفی و اخلاقی خود نیز توجه نمایند. نگرانی در مورد قابلیت اتکا به گزارش های حسابرسی، ما را بر آن می دارد که به جنبه های اخلاقی رفتار حرفه ای حسابرسان توجه نماییم. یکی از جنبه های مهم هوش عاطفی است که می تواند بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار باشد. بنابراین می توان بیان کرد که اکثر صاحب نظران معتقدند هوش هیجانی، احساسات و افکاری است که ورای تمامی فعالیت های انسان قرار دارد و به نوعی چگونگی واکنش انسان به موقعیت های مختلف از جمله قضاوت را تحت تاثیر خود قرار می دهد که این امر در خصوص حسابرسان و قضاوت آنان نیز می تواند صادق

ماهیت ذهنی بودن برآوردهای حسابداری، فشارهای وارده از سوی مدیریت، امکان جانبدارانه بودن صورتهای مالی و تهدیدات مربوط به وجود تقلب، همه و همه بیانگر آن است که حسابرسی باید با در نظر گرفتن ((نوع طرز تفکر)) به کار گرفته شود (راسو^۱، ۲۰۱۴) با توجه به موارد اشاره شده و با استناد به نتایج کار نویسندگانی همچون گریفیت و همکاران^۲ (۲۰۱۸) که نشان دادند مداخله فکری هدفمند و اجرایی، میتواند توانایی حسابرسان را در شناسایی برآوردهای غیرمنطقی از طریق بهبود توانایی آنها در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض ناشی از بخشهای مختلف حسابرسی و بهبود توانایی آنها برای تفکر منتقدانه نسبت به شواهد، بهبود بخشد و همچنین راسو^۳ (۲۰۱۵) که نشان داد نوع طرز تفکر حسابرسان (هدفمند یا اجرایی) در میزان سطح تفسیر اطلاعات (بالا یا پایین) توسط حسابرسان تاثیرگذار است،

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاههای انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود در راستای دستیابی به هدف های سازمانی و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی تشکیل دهند. حسابرسی یک فعالیت اطمینان بخشی و مشاورهای مستقل و بی طرفانه است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می شود. دامنه حسابرسی علاوه بر اینکه شامل حسابرسی رعایت، ارزیابی کنترل های داخلی، رسیدگی به تقلب و بررسی فرآیندهای عملیاتی می شود، بلکه مشورت دهی به مدیریت ارشد و مشارکت در مدیریت ریسک را نیز در بر می گیرد (موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۲؛ حاجیها و حقیقی، ۱۳۹۵). حسابرسی به عنوان یک سیستم کنترل داخلی، کمک موثری است در پیشگیری از تقلب و اشتباه یا کشف آنها (کوکبی و همکاران، ۱۳۹۴) انجمن حسابرسان داخلی (۱۹۹۹) نیز به روشنی میگوید: "فعالیت حسابرسی داخلی باید در زمینه ارزیابی و همکاری در راستای بهبود مدیریت، راهبری، ریسک، و کنترل واحد تجاری باشد." تعریف اخیر، تمرکز وظایف حسابرسی داخلی را از یک فعالیت اطمینان بخشی به یک فعالیت ارزش افزا تبدیل می کند و تلاش دارد تا افراد حرفه حسابرسی داخلی را به سوی رویکردی استاندارد با معیارهای مشخص هدایت کند.

از لحاظ نظری، حسابرسان دارای طرز تفکر هدفمند، مدت زمان بیشتری بی طرف باقی می مانند و این امر می تواند تردید حرفه ای آنها را افزایش داده و به مقابله با جانبداری هایی

³ -Rsou

⁴ -Govrdenez

¹ -Rasoo

² -Grifit and et al

حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر تحت تاثیر آگاهی از نتیجه تصمیم قرار دارد. همچنین، نتایج حاکی از آن بود که حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در صورت تحریف عمدی صورتهای مالی توسط مدیران، بیشتر از حسابرسان ماهر و در صورت تحریف سهوی، کمتر از حسابرسان ماهر است.

کولان و کانالی^۸ (۲۰۱۴) به بررسی نقش عوامل مؤثر در فرآیند تصمیمگیری اخلاقی افراد و به طور همزمان به کشف توجیهات مهم تلقی شده در حل مشکلات اخلاقی، پرداختند. آنان بر اساس باور اتریزیونی، مبنی بر اینکه احساسات، عاملی مهم در گزینش بین گزینه ها است، سه سناریو درباره مشکلات مربوط به تجارت را در اختیار ۱۰۲ دانشجو قرار دادند و بررسی نمودند که: (۱) آنان چطور باید مسئلهای که با آن مواجهند را حل کنند و چطور حل خواهند کرد؛ و (۲) چه احساسی راجع به گزینش هر گزینه خواهند داشت.

عدیلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرسان پرداختند. نتایج حاکی از آن است که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر عینیت حسابرسان تاثیر مثبت و معنی داری دارد. همچنین تیپ شخصیتی باوجدان بودن (وظیفه شناسی) نیز بر عینیت حسابرسان تاثیر مثبت و معنی داری دارد. علاوه بر این، یافته ها نشان می دهد که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر رابطه بین تیپ های شخصیتی حسابرسان و عینیت حسابرسان تاثیر دارد. بنابراین، بهبود فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی گامی مهم در جهت اعتدال حرفه حسابرسی است و می تواند موجب افزایش عینیت حسابرسان گردد و در نتیجه باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای موسسات حسابرسی قرار گیرد.

نیک بخت و حسین پور (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرسان پرداختند. نتایج حاصل از تحلیل بر روی داده های استخراج شده از ۶۴ نفر از مدیران موسسات حسابرسی، حاکی از آن است که انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر کیفیت قضاوت حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین متغیر ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرسان نیز تاثیر مثبت و معناداری دارد. بعلاوه، هنگام وجود انگیزه های بالا در مقابل انگیزه های پایین مدیریت نسبت به

باشد، بنابراین می توان انتظار داشت، حسابرسانی که از سطح بالای هوش هیجانی برخوردارند می توانند چنین کنش هایی را در خود و دیگران شناسایی نموده و در مسیر صحیح قضاوت و تصمیم گیری نمایند. (چن و همکاران^۱، ۲۰۲۰)

آلین و همکاران^۲ (۲۰۲۰) تأثیر هنجارهای تیم حسابرسی را بر انگیزه افشای تقلب در میان حسابرسان مورد سنجش قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد در موسسات حسابرسی که هنجارهای تیم حسابرسی تاکید بر رفتارهای اخلاقی دارند، حسابرسان بیشتر تمایل به افشای تقلبات کشف شده دارند.

جفر و همکاران^۳ (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر مدل پنج عامل شخصیتی بر توانایی حسابرسان در ارزیابی خطر تقلب و تعیین احتمال تقلب پرداختند و دریافتند که هیچ یک از عوامل شخصیتی تأثیری بر توانایی حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و توانایی آنها در تعیین احتمال وقوع تقلب نداشت.

آساره و همکاران^۴ (۲۰۱۹) معتقدند که حسابرسان مستقل به تغییرات مشوق های عملکردی مدیریت حساس بوده و برنامه های حسابرسی خود را در واکنش به آنها تنظیم می کنند که این امر بر مقاصد گزارشگری مدیریت تأثیر می گذارد و همچنین فرایند رفتاری و ذهنی حسابرسان داخلی بر فرایند کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

آرل و همکاران^۵ (۲۰۱۹) به بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسان مستقل و گرایش اخلاقی بر تصمیم های اخلاقی گزارشگری مالی پرداختند و نشان دادند که کلیه عوامل مذکور بر تصمیمهای اخلاقی گزارشگری مالی اثر با اهمیتی دارند.

لارکین^۶ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان توانایی حسابرسان مستقل در تعیین مسائل اخلاقی به بررسی عوامل مؤثر بر این توانایی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که سن حسابرسان مستقل تأثیر اندکی بر رفتار آنان دارد و حسابرسان دارای تجربه بیشتر در تفسیر مسائل اخلاقی محافظه کارتر هستند. همچنین، توانایی زنان در تعیین مسائل اخلاقی بیشتر از مردان است. افزون بر این، افراد در بیشتر موارد خود را از نظر اخلاقی برتر از همکاران خود می پندارند.

آکسر^۷ (۲۰۱۶) تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم و نیت مدیران را بر حساسیت اخلاقی حسابرسان مورد بررسی قرار داده است. نتایج این پژوهش نشان می دهد که حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است و فقط

^۵ -Aral and et al

^۶ -Larkin

^۷ -Akeser

^۸ -Kolan and Klaneli

^۱ -Chen and et al

^۲ -Alin and et al

^۳ -Jefer and et at

^۴ -Asareh and et al

عباسیان فریدونی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابرسی پرداختند. آنها نشان دادند که ذهنیت فلسفی و ابعادش در بین حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابرسی وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای جایگاه سازمانی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تجربه بر ذهنیت فلسفی حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر دارد اما متغیر جنسیت بر ذهنیت فلسفی حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر ندارد.

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های مطرح شده فرضیه پژوهش به شرح ذیل بیان می‌شود:

فرضیه پژوهش: بین ساختار ذهنی حساب‌رسان مستقل و فرآیند حسابرسی مستمر رابطه معناداری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حساب‌رسان می‌پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی - پیمایشی از نوع همبستگی و هم‌چنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه از راه استقرایی و از طریق ابزار مورد استفاده برای سنجش متغیرهای تحقیق یعنی پرسشنامه انجام شده است. سپس بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب پرسشنامه)، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار Excel و فرضیه پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است.

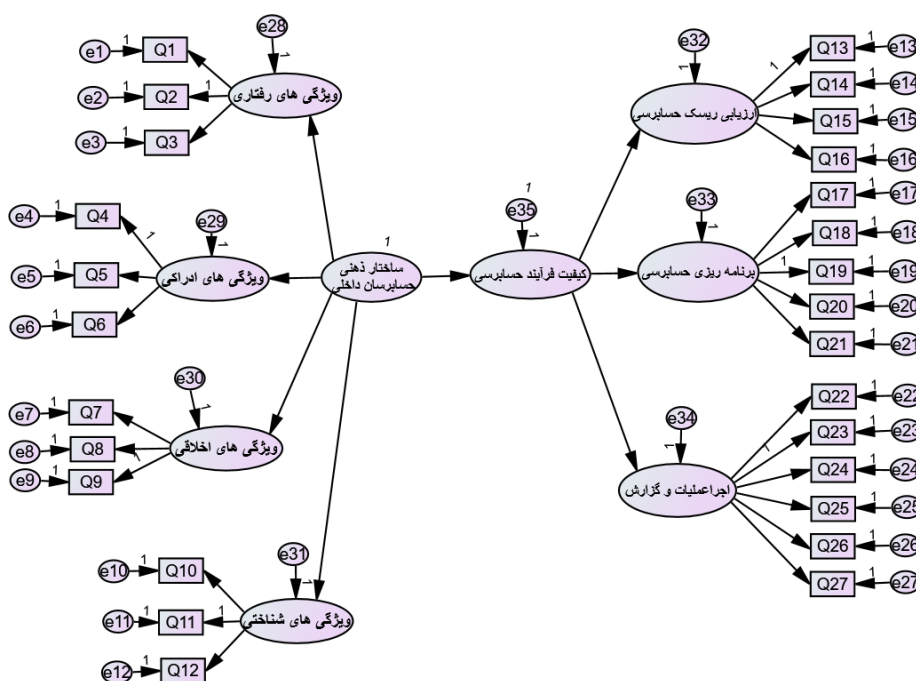
مدیریت سود، تأثیر ارتباط داشتن کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس مثبت و معناداری دارد.

مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی طرز تفکر حساب‌رسان مستقل در کاربرد تردید حرفه‌ای در ایران پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نشان داد که حساب‌رسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند تردید حرفه‌ای بالاتری نسبت به دو وضعیت مربوط به طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی دارند.

موسوی و حاجیها (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی ادراک حساب‌رسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که مشارکت مشورتی و اطمینان بخشی حساب‌رسان داخلی در فعالیت‌های راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کمتر از حد متوسط است؛ از نظر حساب‌رسان داخلی، مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، دارای اهمیت بوده و این اهمیت در حال افزایش است؛ سطح جاری صلاحیت‌های آنان در رابطه با مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی مناسب است؛ میزان شایستگی‌های آنان به منظور مشارکت در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کافی است؛ و حساب‌رسان داخلی بر این باورند که دستورالعملی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، وجود ندارد.

مرادی و افشار ایمانی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین هوش هیجانی، هوش معنوی و عملکرد حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد: بین هوش معنوی و هوش هیجانی رابطه معنی‌داری وجود دارد. بین هوش معنوی و عملکرد حساب‌رسان رابطه معنی‌داری وجود ندارد. بین هوش هیجانی و عملکرد رابطه معنی‌داری وجود دارد و در نهایت هوش هیجانی رابطه بین هوش معنوی و عملکرد حساب‌رسان را واسطه‌گری می‌کند.

حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حساب‌رسان مستقل پرداختند. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که رابطه معنی‌داری بین هوش اخلاقی و همه مؤلفه‌های آن به جز بخشش با عملکرد حساب‌رسان وجود دارد، از بین این مؤلفه‌ها مسئولیت‌پذیری بیشترین رابطه را با عملکرد حساب‌رسان دارد و در مرتبه دوم دلسوزی و در مرتبه سوم صداقت بیشترین ارتباط را با عملکرد حساب‌رسان دارند. بنابراین هرچه حساب‌رسان از هوش اخلاقی بالاتری برخوردار باشند، عملکرد بهتری خواهند داشت. همچنین بعد مسئولیت‌پذیری از هوش اخلاقی اهمیت بیشتری برای فعالیت حرفه‌ای حسابرسی دارد.



مدل مفهومی پژوهش

حسابربان مستقل تشکیل می‌شود. همچنین ۹۲ درصد نمونه در رشته حسابداری فارغ التحصیل شده یا مشغول تحصیل می‌باشند. در پژوهش‌هایی که در معاملات ساختاری صورت می‌گیرد نخست بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد. در جدول ۲ نتایج کشیدگی و چولگی داده‌ها مورد بررسی قرار گرفته است.

آمار توصیفی

نتایج اطلاعات جمعیت شناختی نمونه جامعه آماری در جدول ۱ ارائه شده است. نتایج حاکی از آن است که ۷۴ درصد نمونه مورد نظر را مردان و ۲۶ درصد زنان تشکیل می‌دهند. و همچنین بخش اعظمی از نمونه دارای مدرک کارشناسی ارشد به بالا می‌باشند همچنین ۴۷ درصد فعالیت کاری نمونه پژوهش از

جدول ۱- اطلاعات جمعیت شناختی نمونه

| متغیر | موارد | تعداد | درصد | متغیر | موارد | تعداد | درصد |
|---------------|-----------------------|-------|------|-----------------------|--|-------|------|
| جنسیت | مرد | ۲۲۴ | ۷۴ | شغل | حسابرس داخلی | ۱۴۴ | ۴۷ |
| | زن | ۸۰ | ۲۶ | | حسابدار رسمی | ۳۲ | ۱۱ |
| رشته دانشگاهی | دانشجوی کارشناسی ارشد | ۱۶ | ۵ | تجربه کاری | بازرس دیوان محاسبات یا عضو کمیته حسابرسی | ۱۲۸ | ۴۲ |
| | کارشناس ارشد | ۱۲۸ | ۴۲ | | کمتر از ۵ سال | ۵۶ | ۱۸ |
| | دانشجوی دکتری | ۲۴ | ۸ | | بین ۶ تا ۱۰ سال | ۸ | ۳ |
| | دکتری | ۱۳۶ | ۴۵ | | بین ۱۱ تا ۱۵ سال | ۱۰۴ | ۳۴ |
| رشته دانشگاهی | حسابداری | ۲۸۰ | ۹۲ | بین ۱۶ تا ۲۰ سال | ۸۸ | ۲۹ | |
| | حسابرسی | ۱۶ | ۵ | بیشتر از ۲۰ سال | ۴۸ | ۱۶ | |
| | اقتصاد | ۸ | ۳ | منبع: محاسبات پژوهشگر | | | |

جدول ۲- بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

| متغیرها | حداقل | حداکثر | چولگی | نسبت بحرانی چولگی | کشیدگی | نسبت بحرانی کشیدگی |
|---------|-------|--------|--------|-------------------|--------|--------------------|
| Q1 | ۲ | ۶ | -۰/۰۵۸ | -۰/۴۱۶ | -۱/۰۴۷ | -۲/۷۲۷ |
| Q2 | ۱ | ۶ | -۰/۵۵۸ | -۳/۹۷۱ | -۰/۰۹۹ | -۰/۳۵۳ |
| Q3 | ۳ | ۶ | ۰/۳۱۸ | ۲/۲۶۱ | -۰/۶۴۳ | -۲/۲۸۷ |
| Q4 | ۳ | ۶ | -۰/۷۸۱ | -۴/۵۶۱ | ۰/۵۷۶ | ۲/۰۵ |
| Q5 | ۳ | ۶ | -۰/۳۷۷ | -۲/۶۸۴ | -۰/۶۷۶ | -۲/۴۰۶ |
| Q6 | ۳ | ۶ | -۰/۰۵۲ | -۰/۳۶۷ | -۱/۱۴ | -۴/۰۵۷ |
| Q7 | ۲ | ۶ | -۰/۷۹۱ | -۴/۶۲۹ | ۰/۰۹۳ | ۰/۳۳۲ |
| Q8 | ۲ | ۶ | -۰/۶۰۵ | -۴/۳۰۵ | -۰/۲۶۲ | -۰/۹۳۳ |
| Q9 | ۱ | ۶ | -۰/۷۳۸ | -۳/۲۵ | -۰/۳۷۲ | -۱/۳۲۶ |
| Q10 | ۲ | ۶ | -۰/۲۷۳ | -۱/۹۴ | -۱/۲۱۴ | -۴/۳۲۱ |
| Q11 | ۱ | ۶ | -۰/۴۴ | -۳/۱۳۵ | -۰/۳۲۵ | -۱/۱۵۷ |
| Q12 | ۲ | ۶ | -۰/۲۸۶ | -۲/۰۳۷ | -۰/۹۰۱ | -۳/۲۰۸ |
| Q13 | ۱ | ۶ | -۰/۳۷۲ | -۲/۶۴۵ | -۰/۴۹۸ | -۱/۷۷۳ |
| Q14 | ۲ | ۶ | -۰/۳۸۲ | -۲/۷۱۶ | -۰/۶۵۸ | -۲/۳۴ |
| Q15 | ۱ | ۶ | -۰/۴۳۴ | -۳/۰۹۳ | -۰/۲۳۳ | -۰/۸۲۹ |
| Q16 | ۱ | ۶ | -۰/۳۶۸ | -۲/۶۲۲ | -۰/۵۴۲ | -۱/۹۲۹ |
| Q17 | ۱ | ۶ | -۰/۱۳۵ | -۰/۹۶ | -۰/۶۹ | -۲/۴۵۷ |
| Q18 | ۱ | ۶ | -۰/۰۷۹ | -۰/۵۶۴ | -۰/۵۹۵ | -۲/۱۱۶ |
| Q19 | ۱ | ۶ | -۰/۲۳۷ | -۱/۶۸۴ | -۰/۷۰۲ | -۲/۵ |
| Q20 | ۱ | ۶ | -۰/۱۸۹ | -۱/۳۴۳ | -۰/۵۲۸ | -۱/۸۷۹ |
| Q21 | ۱ | ۷ | -۰/۲۰۶ | -۱/۴۶۶ | -۰/۳۹۵ | -۱/۴۰۴ |
| Q22 | ۱ | ۶ | -۰/۱۴۱ | -۱/۰۰۵ | -۰/۷۶۵ | -۲/۷۲۳ |
| Q23 | ۱ | ۶ | -۰/۲۵۷ | -۱/۸۲۷ | -۰/۷۵۴ | -۲/۶۸۲ |
| Q24 | ۱ | ۷ | -۰/۳۴۲ | -۲/۴۳۶ | -۰/۴۴۷ | -۱/۵۹۲ |
| Q25 | ۱ | ۶ | -۰/۲۲۹ | -۱/۶۳۲ | -۰/۵۲۲ | -۱/۸۵۶ |
| Q26 | ۱ | ۶ | -۰/۲۴۳ | -۱/۷۲۸ | -۰/۵۹۳ | -۲/۱۱۲ |
| Q27 | ۱ | ۶ | -۰/۱۱۱ | -۰/۷۹۳ | -۰/۷۶۴ | -۲/۷۱۷ |

منبع: محاسبات پژوهشگر

جدول ۲ نتایج آزمون

| نوع آزمون | آماره | نوع آزمون | آماره | درجه آزادی | معناداری |
|------------|-------|---------------------|----------|------------|----------|
| آزمون کیزر | ۰/۸۰۶ | آزمون کورویت بارتلت | ۶۶۱۱/۰۵۸ | ۳۵۱ | <۰/۰۰۰ |

منبع: محاسبات پژوهشگر

با توجه به اینکه چولگی و کشیدگی تمام آیت‌ها به ترتیب در بازه بین (+۲ و -۲) و (+۷ و -۷) قرار دارند و همچنین نسبت‌های بحرانی هر دو معیار کمتر از ۵ می‌باشند بنابراین همه متغیرها نرمال می‌باشند.

آزمون‌های تناسب داده‌ها در تحلیل عاملی

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های را تقلیل، و به چند عامل پنهانی کاهش داد یا خیر؟ که برای این مقصود از دو آزمون کیزر-میر-اولکین و بارتلت استفاده شده است.

با توجه به اینکه مقادیر آماره آزمون کیزر بالاتر از ۷۰ درصد می‌باشد بنابراین تناسب داده‌های برای انجام تحلیل عاملی مورد تایید قرار گرفت. همچنین با توجه به معنادار بودن آزمون کورویت بارتلت می‌توان دریافت که ماتریس همبستگی همانی نیست و بین متغیرها همبستگی وجود دارد و امکان انجام تحلیل عاملی وجود دارد.

روایی و پایایی پرسشنامه

از آنجا که در پژوهش حاضر، پرسشنامه بهترین ابزار جمع‌آوری اطلاعات و اندازه‌گیری متغیرها می‌باشد. بنابراین سنجش و اندازه‌گیری روایی پرسشنامه نیز از اهمیت خاصی برخوردار است. زیرا روایی پژوهش نیز میزان سازگاری پرسشنامه را با اهداف پژوهش نشان می‌دهد. در این پژوهش به منظور تعیین اعتبار ابزار اندازه‌گیری از دو روش اعتبار محتوا و اعتبار سازه بهره گرفته شده است. ضریب نسبی (CVI) و شاخص روایی محتوایی (CVR) لاوشی (۱۹۷۵) دو ابزار تعیین اعتبار محتوا به شکل کمی است. در این روش با ارسال پرسشنامه برای ۱۵ خبره دانشگاهی از آن‌ها درخواست شد تا بازخورد لازم را در ارتباط با پرسشنامه ارائه دهند. در این پرسشنامه از آن‌ها خواسته می‌شود که نظر خود را درباره‌ی هر آیتیم در مقیاس قضاوتی که تعیین شده است لحاظ نمایند. پاسخ اعضا در سه کد (ضروری، مفید اما غیر ضروری و غیر ضروری) طبقه بندی می‌شوند. آرای اعضای گروه از طریق فرمول زیر کمی سازی می‌شوند:

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

در این رابطه:

n_e تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده اند

N تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی می‌باشد حداقل CVR با توجه به انتخاب ۱۵ خبره جهت تعیین روایی پرسشنامه برابر ۰/۴۹ می‌باشد. اگر مقدار محاسبه شده از ۰/۴۹ بیشتر باشد اعتبار محتوای آن آیتیم پذیرفته می‌شود. همچنین ضریب نسبی (CVI) بصورت تجمیع امتیازات موافق (ضروری و مفید اما غیر ضروری) برای هر آیتیم را محاسبه می‌کند. هر چقدر روایی محتوایی بالاتر باشد. مقدار ضریب نسبی به سمت ۱ میل می‌کند. معادله زیر نحوه محاسبه ضریب نسبی را تعیین می‌کند.

$$CVI = \frac{\sum CVR}{Retained Numbers}$$

$\sum CVR$: مجموع مقادیر محاسبه شده شاخص محتوایی روایی
 $Retained Numbers$: تعداد سوالات باقیمانده

همچنین یکی از موضوعات اصلی در بحث روش پژوهش پایایی ابزار اندازه‌گیری است. در این پژوهش به منظور ارزیابی قابلیت اطمینان پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده گردیده است. در جدول ۳ نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه ارائه شده است.

جدول ۳ - نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه ساختار ذهنی حسابرسان مستقل و کیفیت فرآیند حسابرسی

| روایی و پایایی پرسشنامه | | | | | | شاخص‌ها | گویه | عامل‌ها | سازه اصلی |
|-------------------------|------|--------------|--------------|------|------|--|------|----------------------|----------------------------|
| آلفای کرونباخ | AVE | سطح معناداری | بارهای عاملی | CVI | CVR | | | | |
| ۰/۸۷۱ | ۰/۶۸ | ۰/۰۰۰ | ۰/۹۶ | ۱ | ۰/۷۳ | احاطه بر اوضاع و کنترل شرایط | Q1 | رفتاری | ساختار ذهنی حسابرسان مستقل |
| ۰/۸۷۴ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۱ | ۱ | ۰/۶۰ | محافظه کاری رفتاری در حرفه حسابرسی | Q2 | | |
| ۰/۸۶۸ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۶۸ | ۰/۸۷ | ۰/۶۰ | برتری جویی در عملکردهای حرفه‌ای | Q3 | | |
| ۰/۸۶۷ | ۰/۸۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۲ | ۱ | ۰/۸۷ | فهم محتوایی و ارزشی از محیط حرفه‌ای | Q4 | ادراکی | |
| ۰/۸۶۹ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۷ | ۰/۹۳ | ۰/۷۳ | تعلق خاطر نسبت به محیط حرفه‌ای | Q5 | | |
| ۰/۸۶۶ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۹۸ | ۰/۸۷ | ۰/۶۰ | شناخت توانمندی‌ها در محیط حرفه‌ای | Q6 | | |
| ۰/۸۷۰ | ۰/۷۲ | ۰/۰۰۰ | ۰/۷۵ | ۰/۹۳ | ۰/۶۰ | فضیلت‌های رفتاری | Q7 | اخلاقی | |
| ۰/۸۶۸ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۷ | ۰/۹۳ | ۰/۷۳ | وظیفه‌شناسی | Q8 | | |
| ۰/۸۷۱ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۹۱ | ۰/۹۳ | ۰/۶۰ | تعهد رفتاری | Q9 | | |
| ۰/۸۶۹ | ۰/۷۹ | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۸ | ۰/۹۳ | ۰/۷۳ | سطح تجربه شناختی از ماهیت حسابرسی | Q10 | شناختی | |
| ۰/۸۷۰ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۵ | ۰/۸۷ | ۰/۶۰ | حفظ ثبات هیجانی | Q11 | | |
| ۰/۸۶۷ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۹۴ | ۰/۹۳ | ۰/۶۰ | تصورسازی مسئولانه از حرفه | Q12 | | |
| ۰/۸۶۵ | ۰/۶۴ | ۰/۰۰۰ | ۰/۶۹ | ۱ | ۰/۶۰ | شناخت محیط واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس مستقل | Q13 | ارزیابی ریسک حسابرسی | فرآیند حسابرسی مستمر |
| ۰/۸۶۱ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۰ | ۱ | ۰/۷۳ | افزایش اطمینان از حسابرسی مستقل | Q14 | | |
| ۰/۸۶۱ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۹ | ۱ | ۰/۸۷ | برآورد سطح اهمیت یا اشتباه قابل تحمل در سطح صورتهای مالی | Q15 | | |

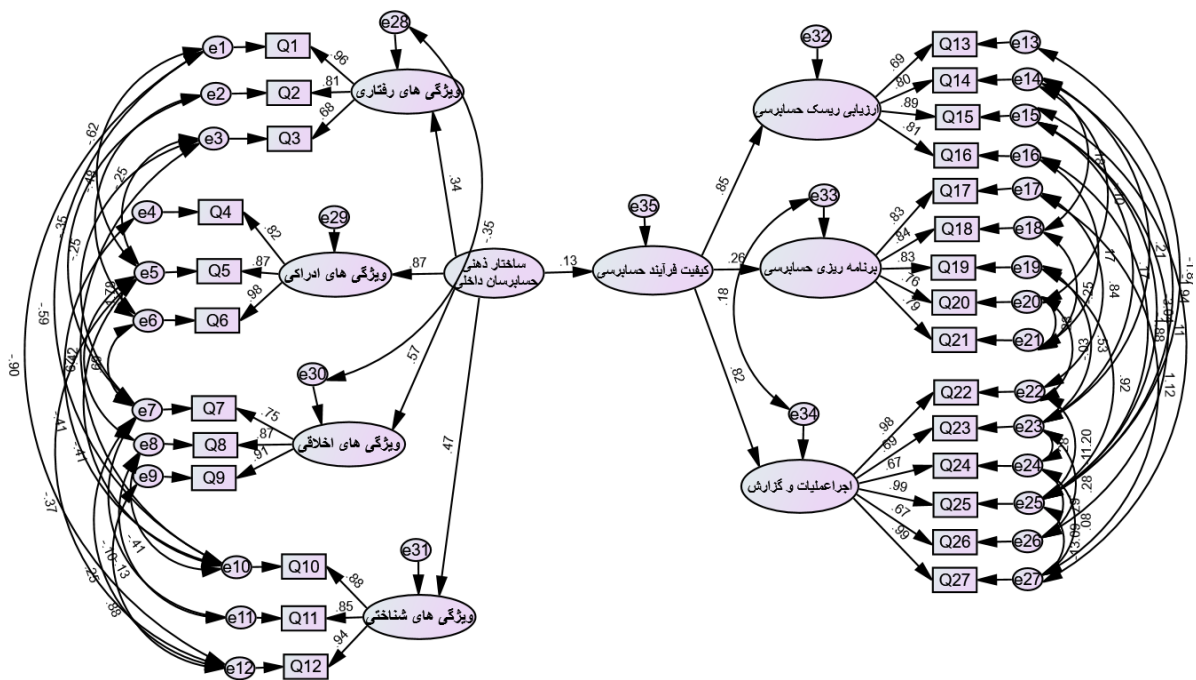
| روایی و پایایی پرسشنامه | | | | | | شاخص‌ها | گویه | عامل‌ها | سازه اصلی |
|-------------------------|--------------------------|--------------|--------------|------|------|--|--|----------------------|-------------------------|
| آلفای کرونباخ | AVE | سطح معناداری | بارهای عاملی | CVI | CVR | | | | |
| ۰/۸۶۲ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۱ | ۰/۹۳ | ۰/۶۰ | شناسایی نقاط ضعف با اهمیت | Q16 | برنامه ریزی حسابرسان | |
| ۰/۸۶۲ | ۰/۱۶۶ | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۳ | ۱ | ۰/۶۰ | زمان و تعداد افراد مورد نیاز برای رسیدگی به سرفصل حسابهای مختلف | Q17 | | |
| ۰/۸۶۳ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۴ | ۱ | ۰/۷۳ | تعیین اندازه نمونه مورد نیاز به منظور رسیدگی در هر حساب | Q18 | | |
| ۰/۸۶۳ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۳ | ۱ | ۰/۶۰ | ملاحظات هزینه و بودجه مورد نیاز برای اجرای فرایند حسابرسی | Q19 | | |
| ۰/۸۶۴ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۷۶ | ۰/۸۷ | ۰/۶۰ | طراحی نوع و ماهیت آزمونهایی که باید اجرا شود | Q20 | | |
| ۰/۸۶۵ | | ۰/۰۰۰ | ۰/۷۹ | ۱ | ۰/۸۷ | تعیین میزان و گستره‌ی اجرای آزمونهای محتوا | Q21 | | |
| ۰/۸۵۷ | | ۰/۱۷۲ | ۰/۰۰۰ | ۰/۹۸ | ۱ | ۱/۷۳ | اطمینان از نبودن تخلفات مهم و عدم اتلاف و تضييع منابع حقوق صاحبان سهام | Q22 | اجرای عملیات و گزارشگری |
| ۰/۸۵۸ | ۰/۰۰۰ | | ۰/۶۹ | ۰/۸۷ | ۰/۶۰ | اطمینان از ثبت کامل تمامی رویدادها و مانده حسابها و اطمینان از کامل بودن اطلاعات ثبت شده در سیستمهای رایانه‌ای | Q23 | | |
| ۰/۸۵۷ | ۰/۰۰۰ | | ۰/۶۷ | ۰/۹۳ | ۰/۶۰ | استفاده از خطرپذیری محاسبه شده در برنامه ریزی مراحل حسابرسی | Q24 | | |
| ۰/۸۶۰ | ۰/۰۰۰ | | ۰/۹۹ | ۰/۹۳ | ۰/۷۳ | اظهار نظر حسابرسان در خصوص نحوه مطلوبیت صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری | Q25 | | |
| ۰/۸۶۰ | ۰/۰۰۰ | | ۰/۶۷ | ۰/۹۳ | ۰/۷۳ | به موقع بودن و افزایش اعتبار دهی گزارش حسابرسی | Q26 | | |
| ۰/۸۶۰ | ۰/۰۰۰ | | ۰/۹۹ | ۰/۹۳ | ۰/۶۰ | کاهش ریسک دعوی قضایی علیه حسابرسان | Q27 | | |
| ۰/۸۶۹ | میزان پایایی کل پرسشنامه | | | | | | | | |

منبع: محاسبات پژوهشگر

این پرسش است که آیا الگوی مفهومی، داده‌های پژوهش را نمایندگی می‌کند؟ یا خیر. اعتبار یک الگو با استفاده از معیارهای نیکویی برازش مورد بررسی قرار می‌گیرد. بنابراین، در این مرحله از تحلیل‌های آماری انتظار بر این است که برای هر سازه، برازش داده‌ها با توجه به الگوی مفهومی پژوهش بر اساس معیارهای علمی، قابل قبول باشد. شکل (۲) و جدول (۴) الگوی اصلاح شده برای اندازه‌گیری سازه‌های ساختار ذهنی حسابرسان مستقل، فرآیند حسابرسی مستمر و همچنین الگوی ساختاری پژوهش به همراه ضرایب مسیر و سطح معناداری و شاخص‌های برازش مربوط به هر کدام را نشان می‌دهد.

با توجه به اینکه مقادیر شاخص روایی محتوایی (CVR) همه آیت‌ها بالای ۰/۴۹ می‌باشد و همچنین با توجه به اینکه شاخص ضریب نسبی (CVI) برای همه‌ی معیارها بالاتر از مقدار قابل قبول (۰/۶۹) می‌باشد. بنابراین روایی محتوایی همه‌ی معیارها مورد تایید قرار می‌گیرد. همچنین با توجه به اینکه مقدار ضریب آلفا در کل برابر با ۰/۸۶۹ است، مشخص می‌شود که این ۲۷ معیار دارای سازگاری درونی خوبی هستند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار است و می‌تواند در جهت سنجش اهداف پژوهشگر مورد استفاده قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه ضریب آلفا تک تک معیارها بالای ۰/۷۰ درصد می‌باشد بنابراین هیچ یک از معیارها پرسشنامه حذف نشدند.

پس از تعیین الگوی مفهومی پژوهش و بررسی اعتبار محتوا و پایایی پرسشنامه مهم‌ترین مرحله الگوسازی، اعتبار سنجی الگوی اندازه‌گیری است. در این بخش، پژوهشگر به دنبال جواب



قبول بین ۱۱ تا ۱۴ درصد می باشد. و همچنین با در نظر گرفتن این موضوع که حذف معرف های زیر ۴۰ درصد مشروط بر این است که لطمه ای بر اثر اعتبار محتوایی آن نزنند (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین این دو معرف (ویژگی های رفتاری و برنامه ریزی حسابرسی) با توجه به سطح معناداری ۵ درصد از مدل ساختاری پژوهش حذف نگردیدند.

جدول ۴- بارهای عاملی تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم

| سازه اصلی | عامل های مرتبه دوم | بار عاملی | سطح معناداری |
|----------------------------|------------------------------|-----------|--------------|
| ساختار ذهنی حسابرسان مستقل | ویژگی های رفتاری | ۰/۳۴ | ۰/۰۰۰ |
| | ویژگی های ادراکی | ۰/۸۷ | ۰/۰۰۰ |
| | ویژگی های اخلاقی | ۰/۵۷ | ۰/۰۰۰ |
| | ویژگی های شناختی | ۰/۴۷ | ۰/۰۰۰ |
| فرآیند حسابرسی مستمر | ارزیابی ریسک حسابرسی | ۰/۸۵ | ۰/۰۰۰ |
| | برنامه ریزی حسابرسی | ۰/۲۶ | ۰/۰۰۶ |
| | اجرای عملیات و گزارش حسابرسی | ۰/۸۲ | ۰/۰۰۰ |

منبع: محاسبات پژوهشگر

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم که نتایج حاصل از آن در جدول (۴)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه ها دارای بارعاملی معناداری باشد. همچنین با توجه به اینکه بارهای عاملی تاییدی مرتبه اول در سطح ۵ درصد

پس از بررسی روایی پرسشنامه از طریق اعتبار محتوا توسط معیارهای ضریب نسبی (CVI) و شاخص روایی محتوایی (CVR) حال به بررسی اعتبار سازه به کمک اعتبار هم گرا و واگرا (افتراقی) پرداخته می شود. اعتبار هم گرا به بررسی میزان همبستگی یک معرف با سایر معرف های همان متغیر اطلاق می شود. به منظور بررسی اعتبار هم گرا از دو معیار بارهای بیرونی معرف ها و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بهره گرفته شد که نتایج این آزمون ها در جدول (۳) ارائه شده است. همانطور که در جدول مشاهده می گردد تمامی بارهای عاملی مرتبه اول بیش از ۶۰ درصد و معنادار می باشند. بنابراین مدل ساختاری از روایی هم گرای مناسب برخوردار است. همچنین با توجه به اینکه میانگین واریانس استخراج شده متغیرها بالاتر از ۵۰ درصد می باشد پس می توان بیان کرد که معرف های در نظر گرفته شده برای هر متغیر از اعتبار هم گرای لازم برخوردار است. و متغیر مورد نظر حداقل بیش از نیمی واریانس معرف ها را تبیین می کند. در جدول (۴) بارهای عاملی مرتبه دوم مورد بررسی قرار گرفت گرفته است. که اکثر عامل ها دارای مقادیر بیش از ۴۰ درصد و همچنین تمامی عامل ها در سطح ۵ درصد معنادار می باشند. تنها دو متغیر دارای بارهای کمتر از ۴۰ درصد می باشند. با توجه به پژوهش منصورفر (۱۳۸۵) که سطح معناداری قابل قبول بار عاملی را بسته به حجم نمونه دانسته است. و بیان نموده که برای حجم ۳۰۰ نفر، بار عاملی نسبتا قابل

جدول ۵ ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول (۵) معیار بارهای عرضی معرف‌ها نشان از آن دارد که میزان همبستگی بالایی بین هر معرف و متغیرهایش وجود دارد. با توجه به اینکه بارهای بیرونی هر معرف با متغیرش بیشتر از ۶۰ درصد می‌باشد و در مقابل بارهای عرضی سایر متغیرها کمتر از ۳۰ درصد می‌باشد بنابراین روایی واگرا متغیرهای پژوهش مورد تایید قرار گرفت.

معنادار و متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۶ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و روایی هم‌گرا مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد. بنابراین در ادامه به بررسی روایی واگرای سازه‌ها و مدل ساختاری پرداخته می‌شود. روایی واگرای قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. در این پژوهش از معیار بارهای عرضی بهره گرفته شده است که در

جدول ۵- معیار بارهای عرضی متغیرهای پژوهش

| سازه اصلی | عامل‌ها | گویه‌ها | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ |
|---------------------------------|---------------------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| ساختار ذهنی حساب‌برسان مستقل | ویژگی‌های رفتاری | Q1 | ۰/۰۲۲ | ۰/۰۲۶ | -۰/۰۶۴ | -۰/۰۱۵ | ۰/۰۲۳ | ۰/۹۱۶ | ۰/۰۸۵ |
| | | Q2 | ۰/۰۲ | -۰/۰۵۴ | -۰/۱۶۳ | ۰/۰۳۱ | -۰/۰۰۹ | ۰/۸۸۲ | ۰/۰۶۴ |
| | | Q3 | ۰/۰۶۸ | ۰/۰۳۱ | ۰/۱۷۶ | -۰/۰۲۵ | ۰/۰۰۹ | ۰/۷۸۸ | ۰/۲۱۱ |
| | ویژگی‌های ادراکی | Q4 | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۷ | ۰/۲۶۸ | ۰/۰۱ | ۰/۰۱۳ | ۰/۱۹۷ | ۰/۸۶۲ |
| | | Q5 | ۰/۰۸۹ | -۰/۰۴۸ | ۰/۰۴۱ | ۰/۰۸۱ | -۰/۰۰۹ | ۰/۰۶۲ | ۰/۸۹۲ |
| | | Q6 | -۰/۰۱۴ | ۰/۰۴۱ | ۰/۲۹۵ | ۰/۲۳۲ | ۰/۰۸۷ | ۰/۲۰۲ | ۰/۷۴۶ |
| | ویژگی‌های اخلاقی | Q7 | -۰/۰۲۲ | ۰/۰۳ | ۰/۸۷۱ | ۰/۰۵۱ | ۰/۰۰۷ | -۰/۰۴۴ | ۰/۱۱ |
| | | Q8 | -۰/۰۲ | ۰/۰۵ | ۰/۸۹۱ | ۰/۱۷۴ | -۰/۰۰۸ | ۰/۰۵۱ | ۰/۱۴ |
| | | Q9 | -۰/۰۰۱ | -۰/۰۰۸ | ۰/۸۶۸ | ۰/۱۴ | -۰/۰۲۸ | -۰/۰۹۱ | ۰/۲۳۴ |
| | ویژگی‌های شناختی | Q10 | -۰/۰۰۶ | ۰/۰۲۶ | ۰/۰۶۱ | ۰/۹۱۹ | ۰/۰۶۱ | ۰/۱۳ | ۰/۱۳۴ |
| | | Q11 | ۰/۰۳ | ۰/۰۶۴ | ۰/۰۴۹ | ۰/۹۲ | ۰/۰۰۶ | -۰/۰۴ | ۰/۰۰۲ |
| | | Q12 | ۰/۰۳۵ | ۰/۰۱۷ | ۰/۲۹۷ | ۰/۸۸۹ | -۰/۰۰۶ | ۰/۰۲۲ | ۰/۱۱ |
| ارزیابی ریسک حسابرسی | Q13 | ۰/۲۲ | ۰/۰۶ | -۰/۰۴۷ | ۰/۰۵ | ۰/۸۱۶ | -۰/۰۰۷ | ۰/۰۲۵ | |
| | Q14 | ۰/۲۰۳ | ۰/۰۵۸ | ۰/۰۰۷ | ۰/۰۱۱ | ۰/۶۶ | ۰/۰۳۵ | ۰/۰۸۴ | |
| | Q15 | ۰/۲۷۱ | ۰/۰۹۶ | ۰/۰۵۵ | ۰/۰۰۶ | ۰/۷۶ | -۰/۰۲۲ | -۰/۰۱۳ | |
| | Q16 | ۰/۲۲۹ | ۰/۱۰۳ | -۰/۰۱۴ | ۰/۰۰۴ | ۰/۷۳ | ۰/۰۳۳ | -۰/۰۱۱ | |
| فرآیند حسابرسی مستمر | برنامه‌ریزی حسابرسی | Q17 | ۰/۲۵۴ | ۰/۸۱۹ | ۰/۰۰۶ | ۰/۰۴۵ | ۰/۰۱۶ | ۰/۰۳۳ | ۰/۰۱ |
| | | Q18 | ۰/۱۹۸ | ۰/۸۱۷ | ۰/۰۳۵ | ۰/۰۱۹ | ۰/۰۱۹ | -۰/۰۱۲ | ۰/۰۲ |
| | | Q19 | ۰/۱۵۹ | ۰/۸۷۲ | -۰/۰۱۳ | ۰/۰۰۲ | ۰/۰۴۲ | ۰/۰۰۵ | ۰/۰۷۴ |
| | | Q20 | ۰/۱۵۵ | ۰/۸۲۶ | ۰/۰۴۹ | -۰/۰۱۲ | ۰/۰۸ | ۰/۰۰۸ | -۰/۰۰۳ |
| | | Q21 | ۰/۰۶۲ | ۰/۸۴۲ | ۰/۰۱ | ۰/۰۷ | ۰/۱۱۷ | -۰/۰۲۶ | -۰/۰۶۷ |
| | | Q22 | ۰/۸۱۵ | ۰/۰۱۸۷ | ۰/۰۱۴ | ۰/۰۲۸ | ۰/۲۷ | ۰/۰۴۲ | ۰/۰۲۴ |
| اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری | Q23 | ۰/۷۵ | ۰/۲۶۹ | -۰/۰۰۷ | ۰/۰۰۶ | ۰/۲۳۸ | ۰/۰۱۵ | ۰/۰۲۵ | |
| | Q24 | ۰/۸۳۶ | ۰/۱۱۶ | ۰/۰۲۶ | -۰/۰۱۹ | ۰/۱۹ | ۰/۰۲۵ | -۰/۰۳۶ | |
| | Q25 | ۰/۸۲۷ | ۰/۱۸۲ | -۰/۰۶۷ | ۰/۰۵۱ | ۰/۰۶۵ | -۰/۰۴۱ | ۰/۱۲۴ | |
| | Q26 | ۰/۸۲۸ | ۰/۰۸۳ | -۰/۰۲۳ | -۰/۰۰۱ | ۰/۱۹۷ | ۰/۰۵۲ | -۰/۰۰۲ | |
| | Q27 | ۰/۸۱۸ | ۰/۱۸۶ | ۰/۰۰۳ | ۰/۰۱۳ | ۰/۲۸۱ | ۰/۰۶۳ | ۰/۰۱۳ | |

منبع: محاسبات پژوهشگر

حساب‌برسان مستقل و کیفیت فرآیند حسابرسی و همچنین مدل ساختاری پژوهش پرداخته شد که نتایج این پژوهش در جدول

پس از بررسی روایی و پایایی سازه‌ها و مدل ساختاری در ادامه به بررسی نیکویی برازش مدل در سازه‌های ساختار ذهنی

پژوهش (تفسیر ضرایب برآوردی بین متغیرهای پنهان و متغیر مشاهده‌پذیر) می‌رسد. نتایج پژوهش که در جدول ۷ ارائه گردیده است حاکی از آن است که ساختار ذهنی حسابرسان مستقل اثر مثبتی بر کیفیت فرآیند حسابرسی دارند. همچنین با توجه به اینکه سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد بنابراین فرضیه پژوهش تایید می‌گردد.

شماره ۶ ارائه شده است. در این پژوهش تنها معیارهای با اهمیت برازش مدل بر اساس پژوهش مک دونالد و هو (۲۰۰۲) و ها و بنتلر (۱۹۹۹) ارائه شده است.

پس از حصول اطمینان از نیکویی برازش الگوی ساختاری و عدم وجود تفاوت قابل توجه بین معیارهای نیکویی برازش در الگوی اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نوبت به بررسی فرضیه‌ی

جدول ۶- مقادیر شاخص های نیکویی برازش الگوی ساختاری

| سطح برازش قابل قبول | مقادیر شاخص های نیکویی برازش | | | نام شاخص | معیارهای نیکویی برازش |
|---------------------|------------------------------|----------------------|----------------------------|----------|-----------------------------------|
| | الگوی ساختاری کلی | فرآیند حسابرسی مستمر | ساختار ذهنی حسابرسان مستقل | | |
| کمتر از ۳ | ۱/۶۹۶ | ۱/۳۶۰ | ۲/۶۷۸ | CMIN/DF | شاخص نسبت درجه آزادی به مدل مستقل |
| بالای ۰/۹۰ | ۰/۹۰۳ | ۰/۹۵۳ | ۰/۹۶۵ | GFI | شاخص نیکویی برازش |
| بالای ۰/۹۰ | ۰/۹۷۱ | ۰/۹۹۳ | ۰/۹۸۴ | CFI | شاخص برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی |
| بالای ۰/۹۰ | ۰/۹۳۳ | ۰/۹۷۴ | ۰/۹۷۵ | NFI | شاخص برازش حد مطلوب |
| کمتر از ۰/۱۰ | ۰/۰۶۴ | ۰/۰۴۷ | ۰/۰۷۴ | SRMR | شاخص ریشه‌ی میانگین مانده‌ها |
| کمتر از ۰/۱۰ | ۰/۰۴۸ | ۰/۰۳۴ | ۰/۰۷۴ | RMSEA | ریشه میانگین مربعات خطای مدل |

منبع: محاسبات پژوهشگر

جدول ۷- نتیجه آزمون فرضیه پژوهش

| سطح معناداری | نسبت بحرانی | ضریب مسیر | مسیر |
|--------------|-------------|-----------|--|
| ۰/۰۴ | ۲/۰۵۰ | ۰/۱۲۸ | ساختار ذهنی حسابرسان مستقل <----> فرآیند حسابرسی مستمر |

منبع: محاسبات پژوهشگر

بیانگر این است که هر چه مولفه مسئولیت پذیری در هوش اخلاقی حسابرسان مستقل بالاتر باشد عملکرد حرفه‌ای آنها نیز تقویت می‌گردد. میتوان این گونه بیان داشت که این عنصر از هوش اخلاقی در فعالیت حرفه‌ای و قضاوتی چون حسابرسی از سایر جنبه‌های هوش اخلاقی مهم تر است. نتایج فرضیه این پژوهش با پژوهش‌های آساره و همکاران (۲۰۱۹)، مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) و موسوی و حاجیه‌ها (۱۳۹۷) همخوانی دارد.

چنانچه در سازمان، مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسان مستقل قوی باشد، در مقایسه با زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف و مدیریت اخلاقی قوی است، احتمال این که حسابدار، درخواست غیراخلاقی مدیر مالی را برای ثبت دفتری سؤال برانگیز انجام دهد، بسیار کم است. همچنین چنانچه عملکرد حسابرسی داخلی قوی باشد، آئین رفتار حرفه‌ای را به طور کامل رعایت کند باعث خواهد شد که فرآیند عملکرد و گزارشگری حسابرسی مستقل بهتر و کارآتر و اثربخشی بیشتری داشته باشد و همچنین عملکرد مناسب و

نتیجه‌گیری و پیشنهادات کاربردی پژوهش

هدف این پژوهش بین ساختار ذهنی حسابرسان مستقل و فرآیند حسابرسی مستمر رابطه معناداری وجود دارد. رسوایی‌های مالی اخیر در کشورهای پیشرفته و به تبع آن کشورهای در حال توسعه که بیانگر نقض ضوابط اخلاقی است، اهمیت جایگاه اخلاقی حسابرسان را بیش از پیش آشکار نموده است. حسابرسان علاوه بر تبحر در فعالیت حرفه‌ای خود باید به مسئولیت‌های اخلاقی خود نیز توجه نمایند. نگرانی در مورد قابلیت اتکا به گزارش‌های حسابرسی، ما را بر آن می‌دارد که به جنبه‌های اخلاقی رفتار حرفه‌ای حسابرسان توجه نماییم. یکی از جنبه‌های مهم هوش اخلاقی است که میتواند بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار باشد. اخلاق در همه زمینه‌هایی که در منافع عمومی تأثیر گذار است و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی دسترسی مستقیم به اطلاعات نداشته و باید بر رفتار حرفه‌ای و اخلاقی دیگران قضاوت نمایند مهم است. هرچه حسابرسان از هوش اخلاقی بالاتری برخوردار باشند، عملکرد بهتری خواهند داشت. عناصر هوش اخلاقی

۲) از آنجا که حسابداران رسمی از اخلاقیات در تصمیم‌گیری‌هایشان استفاده می‌کنند و با گسترش و تقویت اخلاق در بین دانشجویان حسابداری که حسابداران آینده هستند می‌توان اعتماد جامعه و اعتبار را به حرفه حسابداری بازگرداند پیشنهاد می‌شود دولت و مجامع حرفه‌ای و دانشگاه‌ها با گنجاندن برنامه‌های اخلاقی و برگزاری همایش‌ها و سخنرانی‌ها و تدوین کتاب‌ها به تقویت پایه‌های اخلاقی و گسترش اخلاقیات اقدامات بسزایی داشته باشند.

۳) استفاده از طرز تفکر هدفمند را در حسابرسان مستقل در عمل و در زمان ارزیابی شواهد حسابرسی برانگیخت و به دنبال آن نیز تردید حرفه‌ای بکارگرفته شده توسط آنها را افزایش داد. در واقع، قرار دادن حسابرسان در شرایطی که در آنها بکارگیری طرز تفکر هدفمند تحریک شود، منجر به افزایش تمایل حسابرسان به کسب شواهد متقاعدکننده و صحیح، هم‌از نظر کمی و هم‌از نظر کیفی شده و از این طریق این امر می‌تواند منجر به ارائه اظهارنظری منطقی، صحیح و قابل توجیه از سوی آنها گردد.

۴) نتایج این فرضیه می‌تواند راهنمایی برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی در جهت عملیاتی کردن عنصر کلیدی در حسابرسی یعنی تردید حرفه‌ای بکارگرفته شده توسط حسابرسان باشد. لازم به ذکر است که استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای را تنها در یک سطح مفهومی به عنوان طرز نگرشی که دربرگیرنده یک ذهن پرسش‌گر و یک ارزیابی منتقدانه از شواهد است، تعریف می‌کند و هیچ‌گونه تلاشی در جهت عملیاتی کردن آن نداشته است.

۵) جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی: ضرورت نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی (۱۶۱۰) ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی، تدوین چک لیست‌های کنترل کیفیت و ارزیابی واحدهای حسابرسی داخلی صاحبکار، ارائه خدمات در چارچوب اصول و ضوابط حرفه‌ای، آموزش، ضرورت انجام کنترل کیفیت خدمات حسابرسی داخلی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، بهره‌گیری از تجارب موفق، استفاده از تجارب بین‌المللی نیز به عنوان گزیده‌های از پیشنهادها و راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

۶) دولت و کلان‌جامعه: سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی، ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قوانین

بهینه حسابرسان داخلی باعث خواهد شد که از دعوی حقوقی و قضایی جلوگیری بعمل آید و فرآیند سابقه تجاری و درآمدی شرکت‌ها بهتر شود، چرا حسابرسان مستقل دیدگاه کاملتری نسبت به عملکرد حسابداری شرکت پیدا می‌کنند. همچنین نتایج تحقیق نشان می‌دهد زمانی که عملکرد حسابرسان مستقل قوی است با اتکا، بر کیفیت مدیریت اخلاقی سازمان، عملکرد حسابرسی مستقل تأثیری متفاوت بر تصمیم‌گیری گزارشگری مالی دارد. بنابراین، عملکرد حسابرسان مستقل قوی، باعث افزایش حساسیت‌های حسابدار به گرایش اخلاقی موضوع می‌شود که به نوبه خود بر تصمیم‌های حسابداری، تأثیر می‌گذارد.

اصل عینی‌گرایی حسابرس را ملزم می‌کند که بی‌طرف، از نظر فکری صادق، و عادی از تعارض منافع باشد. اگر حسابرس هوش معنوی یا ساختار فکری مناسب داشته باشد، عمل غیر اخلاقی و تقلب نمی‌تواند از او سر بزند و بالعکس. بنابراین حرفه حسابداری به حسابرسی نیاز دارد که هوش معنوی را در نظر بگیرد، به طوری که دارای فکر باز، صادق و بی‌طرف باشد. بر اساس صفات حسابرس هیچ آسیبی به استفاده‌کننده گزارش مالی نخواهد زد. عمل خلاف اخلاق حرفه‌ای و تقلب مایه تقصیر و شکست حسابرس است، چون نتیجه‌ای صادقانه‌ای از حسابرسی حاصل نخواهد داشت. این مورد نشان می‌دهد که حسابرس عملکرد پایین داشته است. همچنین هوش هیجانی بر نحوه عملکرد موفق و کارآمد افراد و حتی در ارزیابی این عملکرد توسط خود؛ همکاران و یا سرپرستان تأثیر می‌گذارد. از آنجایی که موسسات حسابرسی امروزی، در بازاری پر رقابت و پر چالش به فعالیت مشغول هستند، این تلاطم محیطی مدیران این موسسات را بر آن داشته که بهبود عملکرد حسابرسان را به عنوان استراتژی رقابتی خود در بازار امروز برگزینند. بنابراین زیر بنای هر گونه حرکت به سوی رشد و توسعه و بهبود فرآیند عملکرد حسابرسان در موسسات حسابرسی، شناخت دقیق وضعیت موجود، تشخیص نقاط قوت و ضعف و سپس طرح برنامه‌هایی سنجیده برای بهبود عملکرد آنان است.

پیشنهادات کاربردی

۱) با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد آموزش و برگزاری دوره‌های آئین رفتار حرفه‌ای، ارتقای سلامت اداری و ارتقای رضایت شغلی حسابرسان که می‌تواند رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان را بهبود ببخشد؛ در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد.

تیپ های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرسان ، تحقیقات حسابداری و حسابرسی ، شماره ۴۶ ، صص ۲۰-۵۰ .
 (۸) کوکبی، صدیقه . کردلویی، حمیدرضا . و میرابی، وحید رضا (۱۳۹۴) . تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی . مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره شانزده ، صص ۳۴-۲۷ .

(۹) مرادی ، مهدی ، افشار ایمانی ، یگانه السادات (۱۳۹۶) رابطه بین هوش هیجانی، هوش معنوی و عملکرد حسابرسان، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۵ ، صص ۶۴-۴۱ .

(۱۰) موسوی، میرجعفر، حاجیهها، زهره (۱۳۹۷) ادراک حسابرسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری ، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، سال هفتم ، شماره ۲۵ ، صص ۶۵-۴۲ .

(۱۱) مهربان پور ، محمد رضا ، رحیمیان ، نظام الدین ، آهنگری ، مهناز (۱۳۹۷) . بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه ای در ایران ، دانش حسابرسی ، سال هجدهم ، شماره ۷۱ ، صص ۴۲-۲۱ .

(۱۲) موسوی شیرینی ریال محمود . ، توکل نیا ، اسماعیل . و شاکری ، ماهرخ (۱۳۹۲) . مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه . مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، سال دوم ، شماره هفتم ، صص ۴۷-۲۹ .

(۱۳) نادریان ، هوشنگ . (۱۳۹۴) . سخن نخست : تحلیلی بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی . نشریه حسابرسان داخلی ، ۲ (۷) ، صص ۴-۵ .

(۱۴) نیک بخت ، محمد رضا ، حسین پور ، امیر حسین (۱۳۹۹) تاثیر انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرسان ، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری ، سال پنجم ، شماره نهم ، صص ۱۸۹-۲۲۴ .

15) Arel, B., Beaudoin, C. and Cianci, C., (2011), The Impact of ethical leadership, the internal audit function and moral intensity on a financial reporting decision, *Journal of Business Ethics*, 101: 313-324.

16) Asare, S. K., Davidson, R. and Gramling, A., (2019), Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit: The importance of audit committee quality and management incentives *International Journal of Auditing*, 12 (3): 181-203.

17) Alin, L. and Carmeli, A., (2020), Leader-member exchange, feelings of energy and involvement in creative work. *The Leadership Quarterly*, 55: 81-106.

و مقررات، استقرار نظام راهبری شرکتی و حسابرسی مستقل در بخش دولتی به عنوان الگو، اختصاص بودجه به حسابرسی مستقل، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش های حسابرسی مستقل نیز خلاصه ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.
 (۷) دانشگاهها و مؤسسات متولی امر آموزش: اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه ها، تجدیدنظر در برنامه های درسی دانشگاهها به منظور پوشش نیازهای حرفهای، ارائه آموزشهای حرفهای، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای حرفهای نیز به عنوان گزیده های از راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

فهرست منابع

- (۱) آژنگ ، احمد و عظیمی ، عابد . (۱۳۹۴) . بررسی نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک . مجله حسابرسی : نظریه و عمل ؛ ۲ (۳) ، ۱-۱۸ .
 (۲) حاجیهها ، زهره . و حقیقی ، حسین (۱۳۹۵) . بررسی رابطه کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه ای حسابرسی داخلی در شرکت های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران . مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت .
 (۳) حاجیهها، زهره، ملاسلطانی ، جمال (۱۳۹۵) رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل ، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم ، شماره ۱ ، صص ۶۳-۴۱ .
 (۴) مرادی، جواد، زکی زاده، زهرا (۱۳۹۳) . بررسی نقش مدیریتی اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی ، مجله دانش حسابداری، سال پنجم ، شماره ۱۸ ، صص ۱۶۳-۱۴۱ .
 (۵) رحمانی نیا ، احسان ، یعقوب نژاد ، احمد (۱۳۹۶) عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان داخلی ، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، سال ششم ، شماره ۲۴ ، صص ۴۷-۲۲ .
 (۶) عباسیان فریدونی ، محمد مهدی ؛ رویایی ، رمضانعلی ؛ حساس یگانه ، یحیی (۱۳۹۴) . بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی ، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم ، شماره ۱۴ ، صص ۴۳-۵۱ .
 (۷) عدیلی ، مجتبی ، خدای پور ، احمد ، پور حیدری ، امید (۱۳۹۹) بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و

- 18) Akeser, D., , C., (2016), Dealing with shades of gray: The realistic possibility standard. *Journal of Accountant*, 176 (6): 51–58.
- 19) Feransic, K.J., Kacmar, K.M. and Zivnuska, S., (2017), An investigation of abusive as a predictor of performance and the meaning of work as a moderator of the relationship. *The Leadership Quarterly*, 18: 252-263.
- 20) Gonzal, A.A. and Hermanson, D.R., (2016), Internal audit quality: Would we know it if we saw it?, *Internal Auditing*, 24 (1): 36–39.
- 21) Jefer, T.M., (2020), Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 2: 366–395.-
- 22) Kolan, B., Calnali, B. J., S. (2014), “Professional accounting bodies’ perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 9, 2007, pp. 928-944.-
- 23) Lartin .Rahman, A. R. (2018), “Ethics in Accounting Education: Contribution of the Islamic Principle of Maslahah”, *IIUM Journal of Economics and Management*, Vol. 11 No. 1, pp. 31-49.
- 24) Roussy, M. and Brivot M.(2014) The contasted viewpoints of external auditors, audit committee members, internal auditors and the institute of internal auditors, workingpaper, October.
- 25) Yammarino, F.J., Dionne, S.D., Schriesheim, C.A. and Dansereau, F., (2014), Authentic leadership and positive organizational behavior: A miso, multi-levelperspective. *The Leadership Quarterly*, 19: 693-707.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 47/ Autumn 2023

The relationship between the mental structure of the independent auditor and the ongoing audit process

Sarvenaz Ghitanchian

Department of Accounting, Kish International Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran

Mohsen Hamidian

Assistant Prof. of Accounting, Valiye asr University Complex, Tehran South Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Corresponding Author)

Maryam Sarraf

Assistant Professor, Basir Institute of Higher Education, Department of Psychology, Abyek, Iran

Zohreh Hajiha

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

Abstract

Internal audit plays an important role in the efficiency and effectiveness of the internal control system of organizations. Internal auditing should provide management with accurate information regarding the effectiveness of risk management and internal controls, including compliance with organizational rules and regulations. The demand for auditing in the reporting process can be justified under conditions of conflict of interest, significant economic consequences, complexity of economic activities and lack of direct access. The purpose of this study is to investigate the relationship between independent auditors' mental structure and continuous auditing process. The research hypothesis was analyzed by structural equation modeling using Smart PLS software. According to the purpose of the statistical community research, auditors working in the auditing organization and auditing firms are considered members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. The number of respondents was 304. Also, if the performance of the independent auditor is strong, fully complying with the code of professional conduct will make the process of performance and reporting of the independent auditor better, more efficient and more effective, and also the proper and optimal performance of the independent auditors will prevent claims. Legal and judicial prevention should be avoided and the process of companies' business and revenue history should be improved, why independent auditors have a more complete view of the company's accounting performance.

Keyword: Mental structure, independent auditors, Continuous audit process