

ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای

مرضیه رضایی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران
marzieh.rezaei@yahoo.com

رضا فلاح

استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران (نویسنده مسئول)
rezafallah@iauc.ac.ir

مهدی مران جوری

استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران
Mr. Maranjory@gmail.com

نعمت رستمی مازوئی

استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران
nrostami60@iauc.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۰۳

چکیده

هدف پژوهش حاضر ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای است. جهت دستیابی به هدف پژوهش تعداد ۳۸۴ پرسشنامه در میان حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی توزیع و جمع‌آوری گردید. اطلاعات گردآوری شده توسط پرسشنامه‌ها به وسیله نرم‌افزار SPSS24 و Smart PLS3 با استفاده از مدل یابی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج فرضیات پژوهش در این تحقیق در سطح اطمینان ۹۹ درصد نشان داد که مشارکت، یکپارچه‌سازی، هنجاریابی و در نظر گرفتن ارزش‌ها به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد، لذا با افزایش هر یک از ابعاد فرهنگ سازمانی شامل مشارکت، یکپارچه‌سازی، هنجاریابی و در نظر گرفتن ارزش‌ها، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. همچنین مسئولیت‌پذیری، امانت‌داری، عدالت و صداقت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد، لذا با افزایش هر یک از ابعاد اخلاق حرفه‌ای شامل مسئولیت‌پذیری، امانت‌داری، عدالت و صداقت، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. در نهایت نتایج نشان داد فرهنگ سازمانی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرهنگ سازمانی نسبت به اخلاق حرفه‌ای تأثیر کمتری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد.

واژه‌های کلیدی: اخلاق حرفه‌ای، حسابرسی، فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی.

۱- مقدمه

اهمیت و نقش اخلاق و رعایت اصول و موازین اخلاقی در حیطه‌های اقتصادی به‌طور فزاینده‌ای برجسته شده است. تا جایی که این موضوع در بسیاری از رشته‌های علوم انسانی و اجتماعی، نظیر رشته حسابداری، نقش زیربنایی و بستر مناسب برای پایداری روابط تعریف شده بین تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی را به خود اختصاص داده است. بعد از گذشت سالیان طولانی از تحول‌های اخلاقی، هنوز با محدودیت‌های بسیاری در فضای تجاری روبرو هستیم که زائیده رفتارهای غیراخلاقی همچون بی‌عدالتی، تقلب، فریب‌کاری، دست‌کاری مغرضانه و اقدامات تردیدآمیز و بسیاری موارد دیگر است که آینده زندگی اجتماعی، اقتصادی و مالی، همراه با رفاه نسل بشر را تهدید می‌کند. با مشخص کردن دلایل اصلی در ارتباط با قضاوت‌های اخلاقی که مدیران در زمان مواجهه با موقعیت‌های اخلاقی انجام می‌دهند می‌توان شکست‌های اخلاقی آینده را به‌منظور کسب اعتماد عمومی در حرفه حسابداری کاهش داد (کابلی و همکاران، ۱۳۹۹؛ جعفری سرشت و فرهانیان، ۱۳۹۴). اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک رکن اساسی و مهم که شامل عینیت و صداقت در گزارش‌های مالی یک حسابرس است، می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای بر عملکرد و صحت گزارش‌های حسابرس داشته باشد. حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در اجرای وظایف خود می‌باشند؛ زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. هدف اصول رفتار حرفه‌ای در حسابرسی بالا بردن اعتبار حرفه حسابرسی، توسعه همکاری میان حسابرسان و حسابداران، مراقبت از منافع حسابرسان، توسعه آرامش و اعتماد به نفس برای استفاده‌کنندگان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرس و استقلال حسابرس در محل کار می‌باشد. مراقبت حرفه‌ای مستلزم این است که حسابرس از استانداردهای حرفه‌ای فنی و اخلاقی پیروی کند و تلاش نماید که مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را به بهترین شکل ممکن انجام دهد و کیفیت خدمات را بهبود بخشد (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳).

مطالعات پیشین در شاخه حسابرسی، مشخص نموده‌اند که تصمیمات اخلاقی اتخاذ شده توسط حسابرسان، می‌تواند تحت تاثیر شدید ارزش‌های اخلاقی موسسات حسابرسی آن‌ها قرار گیرد. این عامل بر اهداف سازمانی و رفتار اعضای سازمان تاثیر به‌سزایی دارد (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲؛ دونالدسون^۱، ۲۰۰۵).

ارزش‌های اخلاقی را می‌توان به عنوان زیر مجموعه‌ای از فرهنگ سازمانی در نظر گرفت. فرهنگ به صورت مجموعه‌ای از الگوهای رفتار اجتماعی، هنرها، اعتقادات، رسوم و سایر محصولات انسان و ویژگی‌های فکری جامعه یا ملت تعریف می‌شود. از ترکیب دو واژه فرهنگ و سازمان اندیشه‌ای تازه پدید آمده است که هیچ یک از آن دو واژه این اندیشه را در بر ندارد. سازمان، استعاره‌ای برای نظم و ترتیب است، در حالی که عناصر فرهنگ نه منظم هستند و نه با نظم. از این رو، می‌توان بیان نمود فرهنگ در سازمان مانند شخصیت در انسان است. به عبارت دیگر، هر سازمان شخصیتی به نام فرهنگ سازمانی دارد (زارعی متین، ۱۳۹۷). حسابرسی می‌تواند این اطمینان را ایجاد کند که تعهدی قوی به رفتار خوب در سازمان وجود دارد و این تعهد در حقیقت به رفتارهای روزانه سازمان تبدیل می‌شود و مهم‌تر این‌که، داشتن چنین اطلاعاتی به هیئت‌مدیره این امکان را می‌دهد تا ریسک‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی را به درستی مدیریت کند. باید به این مسئله توجه کرد که چطور فرهنگ سازمانی کنترل‌های داخلی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، فرهنگ سازمانی سخت و انعطاف‌ناپذیر نیست و در طول زمان تغییر می‌کند. علاوه بر این سازمان‌های بزرگ همگن نیستند و ممکن است بخش‌های مختلف دارای فرهنگ‌های مختلف باشند. هیئت‌مدیره و مدیرعامل نخستین کسانی هستند که مسئولیت تعریف و تحلیل فرهنگ سازمانی را از طریق تشویق اخلاقیات، ارزش‌ها و رفتار به این الزامات در سراسر سازمانشان، به عهده‌دارند. حسابرسی داخلی می‌تواند به‌عنوان یک نقش کلیدی به هیئت‌مدیره این اطمینان را دهد که اقدامات صورت گرفته جهت تغییر فرهنگ و رفتارها، به‌صورت مطلوب عمل می‌کنند و فرهنگ سازمانی در تمام سطوح منعکس شده است. هیئت‌مدیره و حسابرس نیاز دارند تا بر ریسک‌هایی که متوجه فرهنگ می‌شوند، تمرکز کنند (رحمانی و بحیرایی، ۱۳۹۸). درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان نمی‌شود. از آنجا که بهبود فرهنگ اخلاقی مؤسسه باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، می‌تواند استنتاج کرد که بهبود درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه، گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و باید مورد توجه مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی قرار گیرد (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۹).

دی آنجلو^۲ در سال ۱۹۸۱ کیفیت حسابرسی را به این صورت مطرح نموده است. کیفیت حسابرسی به عنوان یک سیستم کنترل، توانایی حسابرسی برای شناسایی و گزارش تحریف‌های

^۱ - Donaldson^۲ DeAngelo

ارزیابی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسی پرداخته شد و به مطالعه این امر پرداخته شد که کدام یک، فرهنگ سازمانی حاکم بر مؤسسات حسابرسی یا اخلاق حرفه‌ای فرد تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی دارد، لذا در تحقیق حاضر به ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای پرداخته شد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

یکی از معیارهای ماندگاری حرفه‌ها طی ادوار گذشته، به غیر از برخورداری از دانش و مهارت حرفه‌ای لازم و کافی، پایبندی اعضای آن به آیین رفتار حرفه‌ای و اصول و استانداردهای حرفه‌ای است. که به طبع حرفه حسابرسی مستقل هم از این قاعده مستثنا نیست. در همه حرفه‌ها انتظار می‌رود سطح بالایی از رفتار حرفه‌ای مشاهده شود؛ زیرا حرفه به اعتماد عمومی نسبت به خدمات ارائه شده، بدون توجه به شخص ارائه‌کننده خدمات، نیاز دارد. برای حسابرسان مهم است که صاحب کار و استفاده‌کنندگان برون سازمانی از صورت‌های مالی، به کیفیت حسابرسی و سایر خدمات ارائه شده اعتماد داشته باشند (صفرزاده بندری و همکاران، ۱۳۹۷؛ مکارم و همکاران، ۱۳۹۳). حرفه حسابرسی قادر است این اطمینان را به وجود آورد که تعهدی قوی به رفتار خوب در سازمان وجود دارد و این تعهد در حقیقت به رفتارهای روزمره سازمان تبدیل می‌گردد و مهم‌تر این که، دارا بودن چنین اطلاعاتی به شرکت این امکان را می‌دهد تا ریسک‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی را به درستی مدیریت کنند (رحمانی و بحیرایی، ۱۳۹۸).

حرفه حسابرسی دارای اهمیت و جایگاه بسیار مهمی بوده و حفظ اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری در یک جامعه، مستلزم ارائه اطلاعات معتبر و با کیفیت بالا از سوی حسابداران حرفه‌ای است. حسابرسان برای اعتباردهی و اظهار نظر موظفاند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود می‌باشند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. مجموعه این موارد را می‌توان در تعهدکاری

با اهمیت در صورت‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهامداران، توصیف می‌شود. کیفیت حسابرسی شامل حسابرسی صورت‌های مالی است بطوریکه مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شود و اطمینان معقول، از صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه دهد و افشای آن مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری و عاری از هر گونه تحریف، اشتباه و تقلب باشد (دلاس هراس و همکاران^۱، ۲۰۱۲). بال (۲۰۰۹) بیان می‌کند که حسابرسان در صورت گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی مسئولیت حقوقی دارند. اولیا و راتفاوت^۲ (۲۰۱۵) در پژوهشی به تأثیر تجربه کاری، شایستگی، انگیزه، مسئولیت‌پذیری و بی‌طرفی حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی پرداختند و نتایج حاکی از این است که توانمندی حسابرسان، مسئولیت‌پذیری و بی‌طرفی او تأثیر قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. نتایج پژوهش قاسم زاده و همکاران^۳ (۲۰۱۶) نشان داد که هرگونه بهبود در اخلاق حرفه‌ای می‌تواند همراه با بهبود پیامدهای آن، یعنی مسئولیت اجتماعی و پاسخگویی فردی باشد. زحمت‌کش و رضازاده^۴ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان تأثیر ویژگی‌های حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسی به بررسی تأثیر تجربه کاری، شایستگی حسابرسان، انگیزه، پاسخگویی و بی‌طرفی حسابرسان بر روی کیفیت از نظر حسابرسان در شرکت‌ها، پرداختند نتایج حاکی از این است که شایستگی حرفه‌ای، پاسخگویی و بی‌طرفی حسابرسان اثرات قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. هاردیستیا و فادجرنی^۵ (۲۰۱۹) در پژوهش خود به تحلیل اخلاق حرفه‌ای، تجربه و استقلال بر کیفیت حسابرسی پرداختند و این پژوهشگران دریافته‌اند که اخلاق حرفه‌ای، تجربه و استقلال، هر سه به‌عنوان عاملی مثبت و تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی هستند.

با توجه به تحقیقات صورت گرفته، می‌توان استدلال کرد که اخلاق حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی جزء شاخصه‌های اصلی در کیفیت حسابرسی به شمار روند بنابراین لازم است سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابرسی توجه بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابرسی و فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی داشته باشند. چنانچه کیفیت حسابرسی به‌طور کامل با احتمال کشف تحریف‌های با اهمیت مرتبط شود از لحاظ مفهوم کامل نخواهد بود زیرا اساساً خود حسابرسان امکان انتخاب احتمال خطر را در اختیار دارند و با توجه به اینکه فرهنگ سازمانی ارزش‌های اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد در این پژوهش به

⁴ - Zahmatkesh and Rezazadeh

⁵ - Haeridistia and Fadjarenie

¹ - De Las Heras

² -Olivia and Ratnawati

³ - Ghasemzadeh

صاحب‌کار کاهش و در نهایت کیفیت حسابداری نیز بهبود یابد (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹).

باید توجه داشت به منظور شناخت مفاهیم و عوامل متعدد تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری مطالعات گوناگونی توسط پژوهشگران انجام گرفته است تا رابطه بین کیفیت حسابداری و متغیرهای دیگر کشف شود. اما گستردگی مفهومی کیفیت حسابداری به حدی است که بر اساس الگوهای فرهنگ و فردگرایی هر جامعه‌ای می‌تواند تغییر کند (سونبرگ و همکاران^۴، ۲۰۱۹). در واقع، پژوهشگران عرصه‌های حسابداری طی سال‌های اخیر لزوم توجه به ویژگی‌های فرهنگی را در کنار سایر ویژگی‌ها، همچون ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری، در تصمیم‌گیری حسابداری به منزله یک فرایند محتوایی مورد توجه قرار داده‌اند و آن را عاملی برای افزایش سطح کیفیت حسابداری قلمداد کرده‌اند. زیرا شناخت فرهنگی را عاملی تعاملی در حرفه حسابداری، چه در ارتباط با دینفعان و چه در ارتباط با صاحب‌کاران، می‌دانند (سلیمی و همکاران، ۱۳۹۹). در ادامه به تبیین پژوهش‌های مرتبط پرداخته شد.

سوهندرا (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان تأثیر مراقبت حرفه‌ای، صلاحیت و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابداری به کشف تأثیر مراقبت‌های حرفه‌ای، صلاحیت و تجربه مناسب بر کیفیت حسابداری در شرکت حسابداری عمومی در باندونگ پرداختند. نمونه‌های مورد استفاده در این مطالعه بالغ بر ۱۰ شرکت KAP بوده است. تکنیک‌های نمونه‌گیری با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند تعیین شد. روش تحلیلی مورد استفاده در این مطالعه روش رگرسیون خطی چندگانه با استفاده از برنامه IBM SPSS Statistics 25 بود. بر اساس نتایج مطالعه، نشان می‌دهد که متغیرهای مراقبت حرفه‌ای، صلاحیت و تجربه بر کیفیت حسابداری‌ها تأثیر می‌گذارند.

ارنستبرگر و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان آیا سیاست‌های پاداش شرکت‌های حسابداری با کیفیت حسابداری مرتبط هستند؟ نشان دادند سیاست‌های پاداش در شرکت‌های حسابداری متفاوت است. همچنین تقسیم سود و پاداش متغیر بالا همراه است، و پاداش حسابرس با کیفیت حسابداری پایین‌تر همراه است. همچنین برخی از شواهد نشان می‌دهد که کیفیت حسابداری در مواردی که شرکا بیش از حد به پاداش متغیر تکیه می‌کنند دارای ریسک کیفیت حسابداری بالایی است.

های و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان ارائه مدل از عوامل مؤثر بر ساختار سازمانی، مکانیسم عملیاتی و کیفیت

حسابرسان نسبت به حرفه و دینفعانی است که از خدمات حرفه‌ای حسابرسان استفاده می‌کنند، جستجو نمود (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). با توجه به اهمیت اخلاق و رفتار حرفه‌ای و اینکه متخصصان حرفه حسابداری بتوانند کار خود را به شکلی کاملاً صادقانه، بی‌عیب و نقص و صحیح انجام دهند، سازمان‌دهندگان حرفه حسابداری قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به‌طور معمول شامل صداقت، راست‌گویی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پیروی از قوانین و مقررات است (صالحی، ۱۳۹۵؛ بوهوایا و همکاران^۱، ۲۰۱۵). اخلاق حرفه‌ای، رفتارهای حرفه‌ای و تعهد شغلی حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله فرهنگ، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان قرار گیرد و در نهایت تحت تأثیر این عوامل منجر به رعایت یا عدم رعایت رفتار حرفه‌ای و تعهد در بین حسابرسان شود. در بین این عوامل، ارزش‌های اخلاقی و ارزش‌های فرهنگی با یکدیگر تعامل دارند. فرهنگ‌سازمانی بر ارزش‌های اخلاقی تأثیر می‌گذارد. ارتباط مستقیم بین ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی سازمان باعث می‌شود تا کارکنان سازمان از رفتار اخلاقی برخوردار شوند تا منافع سازمان و دینفعان آن را تضمین کنند (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵؛ آرمسترانگ^۲، ۲۰۱۰).

افشای خطاها در حرفه حسابداری، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن، یک حسابرس می‌تواند رفتارهای مغایر با اخلاق حرفه‌ای همکاران خود را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) گزارش نمایند تا به موجب آن، این رفتارها اصلاح شود. افشای خطای کاری یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظارتی در پیشگیری از تخلفات و رسوایی‌های مالی در سازمان‌ها است. طبق قوانین، در اکثر سازمان‌ها به ویژه مؤسسات حسابداری این افشاء باید به عنوان یک بخش مهم از فرهنگ سازمانی آن مؤسسات در نظر گرفته شود (آلین و همکاران^۳، ۲۰۱۳). می‌توان گفت که ویژگی‌های سازمانی نظیر فرهنگ سازمانی در کنار عوامل فردی می‌توانند گزارش خطای کاری در حرفه حسابداری را در راستای ارتقای اخلاق حرفه‌ای تحت تأثیر خود قرار دهند؛ در حرفه حسابداری، بهبود اخلاق حرفه‌ای ارتباط نزدیکی با ارتقای ویژگی‌های سازمانی و فردی دارد. برای کاهش خطاکاری‌های حرفه‌ای حسابرسان در مؤسسات حسابداری، باید فرهنگ‌سازمانی را در مؤسسات حسابداری تقویت نمود. این امر باعث می‌شود تا استقلال حسابرس بهبود و به دنبال آن تبانی میان حسابرس و

³ - Alleyne et al

⁴ - Svanberg et al

¹ - Bouhawia et al

² - Armstrong

فردگرایی ارتباط مثبت خودکارآمدی با کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و باعث تقویت مثبت این ارتباط می‌شود. تابش و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان بررسی اثر هاله‌ای بر کار راهه حرفه‌ای حسابرسان نشان دادند حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند. همچنین بر اساس نتیجه فرضیه دوم مشخص گردید، حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

رمضان احمدی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیق با عنوان مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با به‌کارگیری مدل‌سازی ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان از طریق مدل‌سازی ساختاری - تفسیری نشان دادند که اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی سازه رقابت در بازار حسابرسی، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحب‌کار، اندازه سازمان صاحب‌کار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحب‌کار به برکناری حسابرسان، مشکلات مالی حسابرسان و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم می‌باشد. این سازه‌ها مرتبط با شاخص‌های محیطی و اقتصادی می‌باشند.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی: نقش استراتژی‌های صاحب‌کار نشان دادند بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم وجود دارد. همچنین این نتایج نشان می‌دهد ارتباط مستقیم بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی، زمانی که استراتژی‌های صاحب‌کار از متوسط استراتژی‌های صنعت انحراف کمتری دارند، قوی‌تر می‌باشد و بالعکس. همچنین نتایج یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد انحراف استراتژی صاحب‌کار بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

مبانی توسعه فرضیه‌های پژوهش

حسابرسی می‌تواند این اطمینان را به وجود آورد که تعهدی قوی به رفتار خوب در سازمان وجود دارد و این تعهد در حقیقت به فرهنگ روزانه سازمان تبدیل می‌شود و مهم‌تر این‌که، داشتن اطلاعات حسابرسی به هیئت‌مدیره این امکان را می‌دهد تا ریسک‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی را به‌درستی مدیریت کند. هیئت‌مدیره و مدیرعامل نخستین کسانی هستند که مسئولیت تعریف و تحلیل فرهنگ سازمانی را از طریق تشویق اخلاقیات، ارزش‌ها و رفتار به این الزامات در سراسر سازمانشان، به عهده‌دارند. حسابرسی می‌تواند به‌عنوان یک نقش کلیدی به

حسابرسی نشان دادند که عوامل مؤثر بر مکانیسم عملیاتی شرکت‌های حسابرسی شامل سیستم حقوقی، کنترل کیفی و حاکمیت داخلی شرکت‌ها هستند. فاکتورهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی و ساختار سازمانی، مکانیسم عملکرد شرکت‌های حسابرسی هستند. از بین این عوامل، سازوکار عملیاتی بیشترین تأثیر و نقش تعیین‌کننده‌ای در کیفیت حسابرسی دارد.

هاردیستیا و فادجرنی (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان تأثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسی خود دریافتند که اخلاق حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرسان، هر سه به‌عنوانی عاملی مثبت و تأثیرگذار بر میزان کیفیت حسابرسی هستند.

لی و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان وظایف شرکای حسابرسی و کیفیت حسابرسی در ایالات‌متحده نشان دادند که شرکت‌های دارای هیئت‌مدیره و گروه‌های مدیریتی متنوع‌تر، شانس بیشتری دارند که یک شریک حسابرسی زن داشته باشند. علاوه بر این، تجربه هیئت‌مدیره صاحب‌کار با تجربه شریک حسابرسی همراه است. کیفیت حسابرسی بالاتر، با هزینه‌های حسابرسی بالاتر از سوی حسابرسان زن و شرکای حسابرسی با تجربه‌تر همراه است.

زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان اثر ویژگی‌های حسابرسان بر کیفیت حسابرسی نشان دادند شایستگی حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری و عینیت‌گرایی حسابرسان اثر چشمگیری بر کیفیت حسابرسی دارد. استخدام افراد با تجربه کاری بالا کیفیت حسابرسی را به دلیل شایستگی حرفه‌ای حسابرسان افزایش می‌دهد؛ حسابرسان به دانش عمیق‌تر و قضاوت بهتری در جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی دست پیدا می‌کنند. مسئولیت‌پذیری عملکرد حسابرسان را بهبود می‌بخشد و عینیت‌گرایی آنها را قادر می‌سازد که بدون تأثیرپذیری از افراد دیگر عمل کنند.

سلیمی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر گزاره‌های خودکارآمدی بر کیفیت حسابرسی: تحلیلی بر فهم فرهنگ فردگرایی بررسی ارتباط خودکارآمدی حسابرسان با کیفیت حسابرسی مبتنی بر نقش تعدیل‌کننده فرهنگ فردگرایی پرداختند. در این پژوهش تعداد ۲۹۴ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی مشارکت کردند و پژوهش در بازه زمانی شش ماه دوم سال ۱۳۹۷ صورت پذیرفت. ابزار پژوهش پرسشنامه بود و به منظور تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل حداقل مربعات جزئی استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد خودکارآمدی حسابرسان باعث ارتقای سطح کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین، مشخص شد فرهنگ

اعتبار و حیثیت یا خود را ارجح بر منافع دیگران بدانند و بر این مبنا وابستگی چندانی به صاحب کاران، تحلیلگران، سهامداران، سرمایه‌گذاران نداشته باشد و رسیدن به نتیجه قابل دفاع را برای خود و عملکردش مهم‌تر از هر چیز قلمداد کند (مارسی^۱، ۲۰۱۶).

دیل و کندی^۲ (۱۹۸۲) و کاسی و همکاران^۳ (۲۰۰۱) عنوان می‌کنند تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرس مطالعات بیشتری را توجیه می‌کند. فرهنگ اخلاقی سازمان، از عوامل مهم تعیین‌کننده رفتارهای غیراخلاقی در سازمان‌ها در نظر گرفته شده است. بر اساس ادبیات تحقیق یکی از ابعادی که مؤسسات حسابرسی سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارائه شده است. حسابرسان اغلب به رعایت معیارهای فرهنگ سازمانی مورد استفاده صاحب کاران در ارزیابی کیفیت حسابرسی اعتقاد دارند (تروینو و همکاران^۴، ۱۹۹۸). مطالعات پیشین مانند پونمون^۵ (۱۹۹۲) و دولگا و همکاران^۶ (۲۰۰۱) مشخص نموده‌اند که تصمیمات اخلاقی اتخاذ شده توسط حسابرسان، می‌تواند تحت تأثیر فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی آنها قرار گیرد. در تحقیق سوینی و پیرس^۷ (۲۰۱۰) اثر فرهنگ اخلاقی بر کاهش کیفیت حسابرسی و کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی بررسی شد، شواهد رابطه بین فرهنگ اخلاقی و رفتار حسابرسان و هم‌چنین بین فرهنگ اخلاقی و رفتارهای غیراخلاقی ناشی از فشار بودجه زمانی را نشان می‌دهد (خداامردی و حاجیهها، ۱۳۹۵). بر اساس مبانی بیان شده فرضیه‌های اول تا چهارم به صورت زیر طراحی شد:

فرضیه اول: مشارکت به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

فرضیه دوم: یکپارچه‌سازی به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

فرضیه سوم: هنجاریابی به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

فرضیه چهارم: در نظر گرفتن ارزش‌ها به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

حسابرس باید مهارت و دانش حرفه‌ای و تخصص لازم را برای انجام خدمات حرفه‌ای دقیق و مناسب و مطابق با استانداردهای حرفه‌ای دارا باشد (بوهاویا و همکاران، ۲۰۱۵). از حسابرس

هیئت‌مدیره این اطمینان را دهد که اقدامات صورت گرفته جهت تغییر فرهنگ و رفتارها، به‌صورت مطلوب عمل می‌کنند و فرهنگ سازمانی در تمام سطوح منعکس شده است (رحمانی و بحیرایی، ۱۳۹۸).

اخلاق حرفه‌ای، رفتارهای حرفه‌ای و تعهد کاری حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی نظیر فرهنگ، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان قرار گرفته و نهایتاً با تأثیرپذیری از این عوامل منجر به رعایت یا عدم رعایت رفتار حرفه‌ای و تعهد کاری در بین حسابرسان شود. از بین این عوامل، ارزش‌های اخلاقی و ارزش‌های فرهنگی تأثیری متقابل بر یکدیگر دارند. فرهنگ سازمانی، ارزش‌های اخلاقی را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد (مصطفوی و همکاران، ۱۳۸۹).

تحقیق یامامورا (۱۹۹۵) اولین مطالعه‌ای است که به کمک مدل هافستد به تصمیم‌گیری حسابرس و تعیین ریسک حسابرسی توجه داشته است. یامامورا دریافت که تفاوت‌های فرهنگی می‌تواند باعث تفاوت‌هایی در طراحی و انتخاب روش‌های حسابرسی در برنامه حسابرسی شود و این تفاوت‌ها مستقیماً بر شناسایی ریسک برای حساب‌های حسابرسی شده تأثیر خواهد گذاشت. وود (۱۹۹۶) رابطه بین فرهنگ و متغیرهای محیطی را بررسی کرد. وی متوجه شد که سطح سواد و رفاه اقتصادی کشور از مؤثرترین تعیین‌کننده‌های محیط حسابرسی کشور می‌باشند (وود، ۱۹۹۶). والکر و جانسون (۱۹۹۶) دریافتند که اختلافات فرهنگی موجود در جوامع مختلف بر حوزه فعالیت حسابرسان و نحوه عمل آنها تأثیر می‌گذارد. ویندسور و اشکانسی (۱۹۹۶) به نتایج مشابهی در پژوهش خود با ۱۳۱ شریک مؤسسات بزرگ ملی حسابرسی در استرالیا دست یافتند. یافته‌های آن نشان داد که فرهنگ سازمانی و فاکتورهای شخصی، از عوامل اصلی تعیین‌کننده سبک‌های تصمیم‌گیری حسابرسان و رفتار مستقل آنان است (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). در حرفه حسابرسی فرهنگ فردگرایی باعث می‌شود حسابرس برحسب ارزش‌ها و نمادهای تلویحی و مشخصی که به مرور زمان در او نهادینه شده است بررسی‌های خود را مبتنی بر توانمندی‌های مستقل خود برنامه‌ریزی کند. زیرا ادراک او از محیط فردگرایانه است و کار تیمی را چیزی جز از دست رفتن زمان و کاهش کیفیت بررسی‌ها تلقی نمی‌کند (سلیمی و همکاران، ۱۳۹۹). فرهنگ فردگرایانه در حسابرسی باعث می‌شود حسابرس، ضمن توجه به منافع خود،

⁵ - Ponemon

⁶ - Dougl et al

⁷ - Sweeney and Pierce

¹ - Marc

² - Deal and Kennedy

³ - Casey et al

⁴ - Trevino et al

مناسب را فراهم می‌کند (کنیچل و همکاران^۳، ۲۰۱۲). رعایت اصول اخلاقی در رشته‌ها و حرفه‌های گوناگون، به‌عنوان اخلاق حرفه‌ای که زیرمجموعه‌ای از اخلاق کاربردی است، شناخته می‌شود. اخلاق حرفه‌ای در زندگی اجتماعی انسان‌ها بسیار بااهمیت است. ادبیات تحقیق نشان می‌دهد هرگونه بهبود در اخلاق حرفه‌ای می‌تواند همراه با بهبود در پیامدهای آن، یعنی مسئولیت اجتماعی و پاسخگویی فردی باشد. بنابراین می‌توان استدلال کرد که اخلاق جزء شاخصه‌های اصلی در کیفیت حسابرسی است (دریائی و عزیزی، ۱۳۹۷).

عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابرسان موجب ناکافی بودن استانداردهای بین‌المللی حسابداری شده است. تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و قواعد اخلاق رفتار حرفه‌ای، با کارکنان متخصص و دارای صلاحیت علمی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد. مؤسسات حسابرسی با رعایت معیارهای کنترل کیفیت و حفظ استقلال حسابرسان خود باعث بهبود خدمات ارائه شده توسط حسابرسان می‌شوند. همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت و صلاحیت اخلاقی حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد (گندرون و همکاران^۴، ۲۰۰۶). پیروی از استانداردهای حرفه‌ای فنی و اخلاقی جزو الزامات مراقبت حرفه‌ای یک حسابرسان محسوب می‌شود و داشتن این ویژگی موجب می‌گردد که کیفیت خدمات حسابرسی بهبود یابد (سونبرگ و اوهمن^۴، ۲۰۱۵). فخری و حاجیها (۱۳۹۸) عنوان نمودند مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، کارایی حسابرسی را پیش‌بینی می‌کند. رعایت اخلاق حرفه‌ای نقش مؤثری بر بهبود کیفیت و انجام حسابرسی دارد و در نتیجه باعث افزایش دقت، کیفیت صورت‌های مالی و بهبود کارایی حسابرسی خواهد شد. بر اساس مبانی بیان شده فرضیه‌های پنجم تا دهم به‌صورت زیر طراحی شد:

فرضیه پنجم: مسئولیت‌پذیری به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

فرضیه ششم: امانت‌داری به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

فرضیه هفتم: عدالت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

فرضیه هشتم: صداقت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

فرضیه نهم: فرهنگ‌سازمانی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

درخواست می‌شود که با دقت، همه شرایط غیرمعمول را در نظر گرفته و هرگونه شک و تردید یا نگرانی ممکن را از بین ببرد. محققان بر این باورند که حسابرسان باید مدارک حرفه‌ای، هم علمی و هم عملی داشته باشد تا وظایف خواسته‌شده را با دانش، تجربه و کمک مشاوران انجام دهد (پفلوگروث و همکاران^۱، ۲۰۰۷). حسابرسان باید اطلاعات کاری خود را محرمانه نگه دارد و باید چنین اطلاعاتی را به هیچ‌کس عنوان به جز در موارد، مورد نیاز قانون برای اختلافات حقوقی، گزارش به سازمان‌های ذی‌صلاح مربوط در صورت نقض قانونی، به‌عنوان یک نیاز حرفه‌ای در پاسخ به الزامات اخلاقی، در زمان‌های موردنیاز برای حفاظت از منافع حسابرسان و در مورد کنترل کیفیت افشا نکند (بوهایو و همکاران، ۲۰۱۵). مراقبت حرفه‌ای مستلزم این است که حسابرسان 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. از این رو حسابرسان ملزم به پیروی از رفتار حرفه‌ای در پاسخ به نیازهای حرفه‌ای صادر شده توسط مراجع ذی‌ربط می‌باشد. حسابرسان باید از انجام هرگونه رفتاری که ممکن است حرفه و تخصص او را زیر سؤال ببرد یا با عدم استفاده از روش‌ها و قوانین و یا اغراق در معرفی خدمات ارائه‌شده توسط او به بدنام کردن حرفه یا حسابرسان دیگر بیانجامد، خودداری کند (صالحی، ۱۳۹۵). رفتار حرفه‌ای همچنین نیازمند این است که حسابرسان جانشین برای قبول یا رد قرارداد مشتری با حسابرسان قبلی ارتباط برقرار کند (پفلوگروث و همکاران، ۲۰۰۷). حسابرسان باید از پرداخت کمیسیون برای به دست آوردن هر انتساب حرفه‌ای خودداری کند. حسابرسان مجاز به استفاده از تبلیغات نادرست که از نظر حرفه‌ای نامناسب و دربردارنده فریب و نیرنگ باشد، نیست؛ و همچنین باید از هرگونه تبلیغی که موجب آسیب به این حرفه یا به دیگران می‌شود، اجتناب کند (بوهایو و همکاران، ۲۰۱۵). با اینکه عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اما پژوهش‌های بسیار معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدل مفهومی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کنیچل مدلی را معرفی می‌کند که در آن ویژگی‌های شخصی حسابرسان همچون علاقه و انگیزه، تردید حرفه‌ای، دانش و تخصص و توان مقاومتی حسابرسان در شرایط تحت‌فشار به‌عنوان ورودی در نظر گرفته شده است، ویژگی‌های تعاملی حسابرسان با صاحب‌کار زمینه حسابرسی

³ - Gendron et al

⁴ - Svanberg and Ohman

¹ - Pflugrath et al

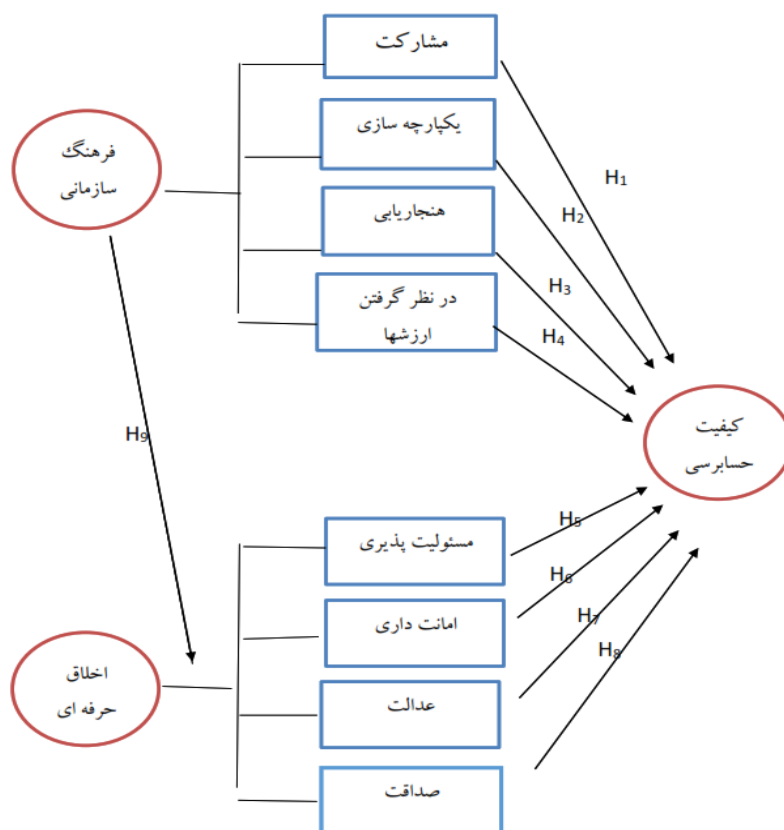
² - Knechel et al

فرضیه دهم: فرهنگ سازمانی نسبت به اخلاق حرفه‌ای تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد.

مدل مفهومی پژوهش

زحمت‌کش و رضازاده (۲۰۱۷) در پژوهشی بیان کردند که شایستگی حرفه‌ای، پاسخگویی و بی‌طرفی حسابرس اثرات قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. هاردیستیا و

فادجرنی (۲۰۱۹) در مطالعات خود عنوان نمودند که اخلاق حرفه‌ای، تجربه و استقلال، هر سه به‌عنوان عاملی مثبت و تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی هستند. بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) در پژوهش خود دریافتند که هرچه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می‌یابد. بر اساس مبانی و ادبیات پژوهش مدل مفهومی پژوهش به‌صورت شکل (۱) طراحی شد:



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با استفاده از پیشینه ارائه شده در تحقیقات بنیادی برای رفع نیازهای انسانی، بهبود و بهینه‌سازی ابزارها، روش‌های توسعه رفاه و ارتقاء سطح زندگی انسانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این دیدگاه این پژوهش از نظر هدف کاربردی می‌باشد؛ همچنین از منظر نحوه گردآوری داده‌ها به دلیل استفاده از پرسشنامه و پیمایش مسیر جهت گردآوری و توصیف اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی است. تحقیقات پیمایشی برای بررسی توزیع ویژگی‌های یک جامعه آماری بکار می‌روند. هدف تحقیقات توصیفی توصیف پدیده یا شرایط مورد بررسی است. اجرای تحقیقات توصیفی می‌تواند برای شناخت بیشتر شرایط

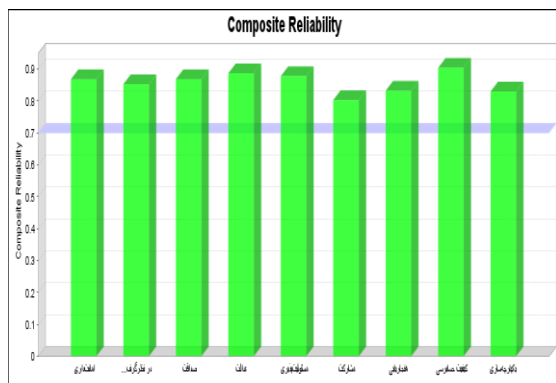
موجود یا باری‌دادن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. بازه زمانی اجرای پژوهش ابتدای بهار ۱۳۹۹ تا پایان آذر ماه ۱۳۹۹ بود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی در ایران می‌باشد. از آنجا که حجم جامعه آماری نامشخص و پراکنده است، لذا گردآوری اطلاعات از همه افراد جامعه آماری میسر نبوده و در نتیجه نمونه‌ای از جامعه آماری انتخاب گردید. گروه نمونه، مجموعه کوچکی به عنوان نماینده جامعه آماری است که از اعضا جامعه آماری انتخاب شده‌اند؛ به عبارت دیگر، تعدادی از اعضای جامعه

جدول (۱): گویه‌های پرسشنامه برای اندازه‌گیری متغیرها

پایایی ترکیبی	ضریب آلفای کرونباخ	تعداد سوالات	پرسشنامه
۰/۷۱	۰/۸۰	۵	مشارکت
۰/۷۳	۰/۸۳	۵	یکپارچه سازی
۰/۷۵	۰/۸۳	۵	هنجار یابی
۰/۷۹	۰/۸۵۰	۵	در نظر گرفتن
۰/۸۳	۰/۸۸	۵	مسئولیت پذیری
۰/۸۱	۰/۸۷	۵	امانت داری
۰/۸۴	۰/۸۹	۵	عدالت
۰/۸۱	۰/۸۷	۵	صداقت
۰/۹۰	۰/۸۷	۱۰	کیفیت حسابرسی



شکل (۲): پایایی ترکیبی

روایی همگرا معیار دیگری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار برده می‌شود. فروئل و لاکر^۱ (۱۹۸۱) استفاده از متوسط واریانس استخراج‌شده (AVE) را به‌عنوان معیاری برای اعتبار همگرا پیشنهاد کرده‌اند. معیاری که برای مطلوب بودن AVE نمایش داده می‌شود، مساوی و بالاتر از ۰/۵ می‌باشد. در جدول (۲) نتایج خروجی از مدل برای AVE نمایش داده شده است. همان‌طوری که ملاحظه می‌گردد نتایج، نمایانگر مناسب بودن معیار روایی همگرا (AVE) می‌باشد.

آماري (اما نه همه) گروه نمونه را تشکیل می‌دهند. در نتیجه گروه نمونه یک مجموعه فرعی از جامعه آماری است که با مطالعه آن محقق قادر است نتیجه آن را به کل جامعه آماری تعمیم بدهد. شیوه نمونه‌گیری مورد استفاده در انتخاب نمونه در انجام این تحقیق، روش نمونه‌گیری غیر احتمالی در دسترس است؛ جامعه آماری تحقیق حاضر نامشخص است؛ که تعداد نمونه آماری پژوهش بر اساس جدول مورگان حدود ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شد (حد بالای تعداد نمونه مورد مطالعه). لذا تعداد ۳۸۴ پرسشنامه در میان حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی توزیع و جمع‌آوری گردید. می‌توان عنوان نمود توزیع پرسشنامه تا زمان رسیدن به حد نصاب ۳۸۴ پرسشنامه کامل ادامه یافت.

ابزار گردآوری داده‌ها

در این پژوهش از پرسشنامه محقق ساخته جهت گردآوری اطلاعات استفاده شد. برای هر پرسش ۵ گزینه پاسخ در نظر گرفته شد که فرد پاسخ‌گو می‌بایستی یکی از آنها را به‌عنوان پاسخ انتخاب می‌کرد. هریک از پاسخ‌ها به شکلی تنظیم شد، که در عین منطقی بودن برای آن سؤال از پاسخ مربوط به دیگر سؤالات مجزا باشد. لذا پرسشنامه به شکلی طراحی شد که پاسخ‌دهندگان، گزینه‌ها را بر مبنای طیف لیکرت ۵ امتیازی از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم انتخاب کنند. طیف لیکرت یک مقیاس روان‌سنجی است که اغلب در پرسشنامه‌های پژوهشی استفاده می‌شود. استفاده از این مقیاس در نظرسنجی‌های تحقیقاتی به‌قدری متداول است که اصطلاحات مقیاس لیکرت و مقیاس امتیازی به‌صورت متقابل مورد استفاده قرار می‌گیرند. پرسشنامه پژوهش در دو بخش متغیرهای جمعیت شناختی و متغیرهای اصلی پژوهش شامل ۲۰ گویه برای اندازه‌گیری متغیر فرهنگ‌سازمانی و ۲۰ گویه اخلاق حرفه‌ای و در نهایت ۱۰ گویه کیفیت حسابرسی اندازه‌گیری شده است. در این پژوهش برای بررسی روایی ابزار سنجش از سه شاخص روایی محتوایی و روایی همگرا و تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. جدول (۱) روایی ابزار سنجش را نشان می‌دهد.

با توجه به مقادیر آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی گزارش شده در جدول همان‌طور که مشاهده می‌شود تمامی متغیرهای پنهان دارای مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بالای ۰/۷ می‌باشند که نشان‌دهنده این است که مدل دارای پایایی (چه از نظر آلفای کرونباخ و چه از لحاظ پایایی ترکیبی) مناسبی است. در ادامه شماره ۲ نمودار پایایی ترکیبی نشان داده شده است.

¹. Fronleichram & Loker

جدول (۲): ضرایب شاخص روایی همگرا (AVE) هر یک از متغیرها

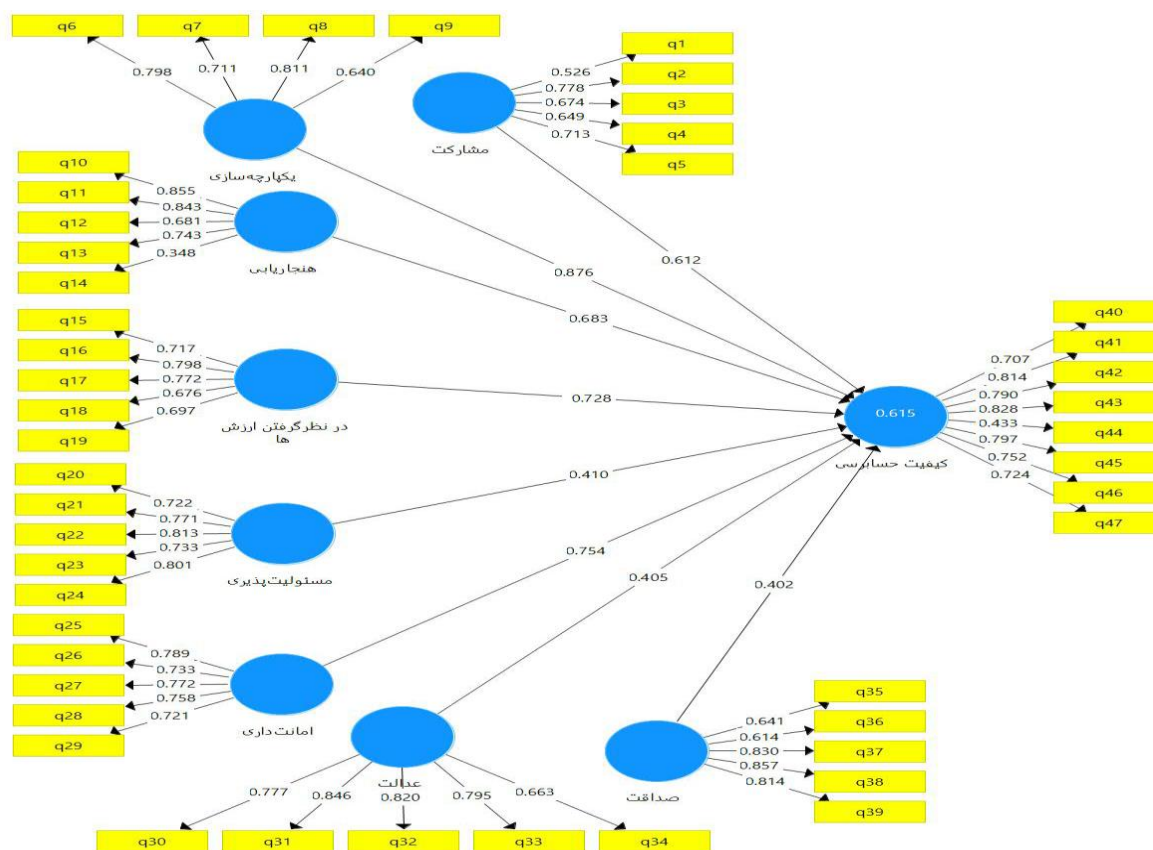
متغیر	AVE
مشارکت	۰/۵۶
یکپارچه‌سازی	۰/۵۵
هنجاریابی	۰/۵۱
در نظر گرفتن ارزش‌ها	۰/۵۴
مسئولیت‌پذیری	۰/۵۹
امانت‌داری	۰/۵۷
عدالت	۰/۶۱
صداقت	۰/۵۷
کیفیت حسابرسی	۰/۵۵

جدول ۲ نتایج خروجی از مدل برای شاخص AVE نمایش داده شده است. همان‌طوری که ملاحظه می‌گردد نتایج، نمایانگر مناسب بودن معیار روایی همگرا (AVE) می‌باشد. جهت بررسی روایی واگرایی مدل اندازه‌گیری، از معیار فروئل و لاکر استفاده می‌شود. فروئل و لاکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند؛ روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبولی است که میزان AVE برای هر

سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. در PLS بررسی این امر به وسیله ماتریسی حاصل می‌شود که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. جدول (۳) روایی واگرایی را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج به دست آمده از همبستگی‌ها و جذر AVE که بر روی قطر جدول (۳) قرار داده شده می‌توان روایی واگرایی مدل در سطح سازه را از نظر معیار فروئل و لاکر مورد تأیید قرار داد. بارها از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه، محاسبه و مقدار مناسب آن برابر و یا بیشتر از ۰/۴ می‌باشد. در واقع بار عاملی بیانگر این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده است. بارهای عاملی حاصل از اجرای مدل در شکل ۳ نشان داده شده است. ضمن اینکه در پژوهش بارهای عاملی به همراه آزمون Cross Loading گزارش شده است. همان‌طوری که در جدول ۴، ملاحظه می‌شود، بارهای عاملی بیشتر سنجها در سازه مربوط به خود بالاتر از ۰/۴ می‌باشند.

جدول (۳): روایی واگرایی

یکپارچه‌سازی	کیفیت حسابرسی	هنجاریابی	مشارکت	مسئولیت‌پذیری	عدالت	صداقت	در نظر گرفتن ارزش‌ها	امانت‌داری
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵
۰/۷۴	۰/۷۴	۰/۷۲	۰/۷۵	۰/۷۷	۰/۷۸	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۵



شکل (۳): ضرایب بارهای عاملی گویه‌های پرسشنامه

شناختی نمونه آماری پرداخته و در قسمت آمار استنباطی با استفاده از آزمون‌های آماری به تحلیل و بررسی مفروضات بیان شده در پژوهش پرداخته شد. در این قسمت داده‌های مربوط به متغیرها به صورت توصیفی که متشکل از ۳۸۴ نفر از نمونه‌های تحقیق بوده‌اند، مورد بررسی قرار گرفته است. جدول ۵ آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش را نشان می‌دهد. پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون مورد بررسی قرار می‌گیرد. ضمن اینکه در پژوهش حاضر از پرکاربردترین معیارها برای برازش مدل ساختاری استفاده شده است. این معیارها شامل؛ ضریب معنادار (T-values)، ضریب تعیین (R2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q2) است. اولین و ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل (بخش ساختاری)، اعداد معناداری T-values است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۵ است. در شکل زیر مدل مربوط به مقادیر T-values ارائه شده است. جدول (۶) ضریب معناداری روابط هریک از عامل‌های اصلی با یکدیگر نشان می‌دهد.

جدول (۴): ضریب مسیر روابط هریک از عامل‌های اصلی با یکدیگر

P Values	ضریب مسیر	روابط هریک از عامل‌ها با زیر عامل‌ها
۰/۰۰۱	۰/۶۱	مشارکت --> کیفیت حساسی
۰/۰۰۱	۰/۸۷	یکپارچه‌سازی --> کیفیت حساسی
۰/۰۰۱	۰/۶۸	هنجاریابی --> کیفیت حساسی
۰/۰۰۱	۰/۷۳	در نظر گرفتن ارزش‌ها --> کیفیت حساسی
۰/۰۰۱	۰/۴۱	مسئولیت‌پذیری --> کیفیت حساسی
۰/۰۰۱	۰/۷۵	امانت‌داری --> کیفیت حساسی
۰/۰۰۱	۰/۴۰	عدالت --> کیفیت حساسی
۰/۰۰۱	۰/۴۰	صداقت --> کیفیت حساسی

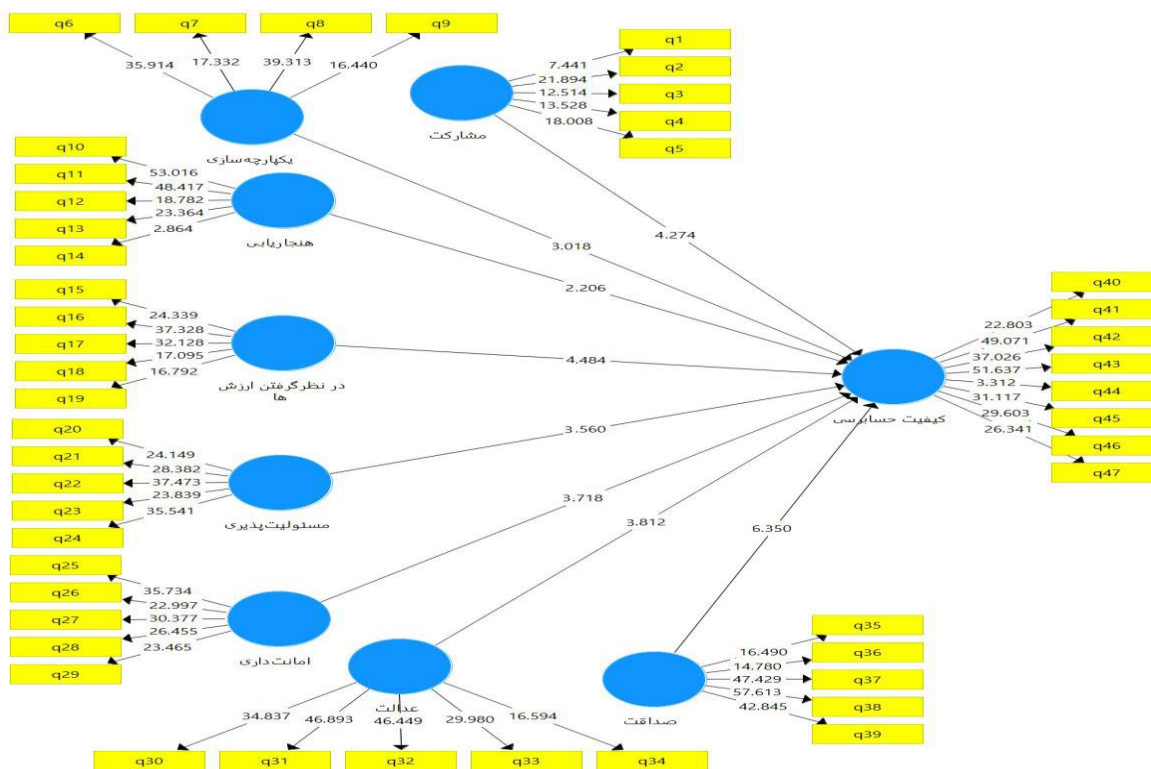
یافته‌های پژوهش

در این قسمت از پژوهش تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی ارائه شد، در آمار توصیفی توسط فنون آمار توصیفی همچون شاخص‌ها و درصد‌های فراوانی، جداول و نمودارها به تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت

ترکیب پاسخ دهندگان بر اساس میزان تحصیلات		
فوق دیپلم	۳۱	۸/۱
لیسانس	۱۹۷	۵۱/۳
فوق لیسانس و بالاتر	۱۵۶	۴۰/۶
جمع	۳۸۴	٪ ۱۰۰
ترکیب پاسخ دهندگان بر اساس سابقه کار		
زیر ۵ سال	۷۵	۱۹/۵
۶-۱۰ سال	۱۲۵	۳۲/۶
۱۱-۱۵ سال	۱۱۱	۲۸/۹
۱۵ سال به بالا	۷۳	۱۹
جمع	۳۸۴	٪ ۱۰۰

جدول (۵): آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش

جنسیت پاسخ دهندگان		
جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۷۵	٪ ۱۹/۵
مرد	۳۰۹	٪ ۸۰/۵
جمع	۳۸۴	٪ ۱۰۰
ترکیب پاسخ دهندگان بر اساس سن		
سال ۲۰-۳۰	۴۲	۱۰/۹
سال ۳۱-۴۰	۱۸۷	۴۸/۷
سال ۴۱-۵۰	۱۲۵	۳۲/۶
سال ۵۰ به بالا	۳۰	۷/۸
جمع	۳۸۴	٪ ۱۰۰



شکل (۴): ضریب معناداری (T-values) روابط هر یک از عامل‌های اصلی با یکدیگر

P Values	T -Value	روابط هر یک از عامل‌ها با زیر عامل‌ها
۰/۰۰۱	۳/۸۱	عدالت <-- کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۶/۳۵	صداقت <-- کیفیت حسابرسی

جدول (۶): ضریب معناداری (T-values) روابط هر یک از

عامل‌های اصلی با یکدیگر

P Values	T -Value	روابط هر یک از عامل‌ها با زیر عامل‌ها
۰/۰۰۱	۴/۲۷	مشارکت <-- کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۰۲	یکپارچه سازی <-- کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۲/۲۰	هنجاریابی <-- کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۴/۴۸	در نظر گرفتن ارزش‌ها <-- کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۵۶	مسئولیت پذیری <-- کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۷۲	امانت داری <-- کیفیت حسابرسی

با همه مسیرهای روابط بین مؤلفه‌های پژوهش بزرگ‌تر از ۱/۹۶ و معنی دار بود، این معناداری حاکی از پیش‌بینی صحیح روابط مدل پژوهشی است. یکی از مزیت‌های اصلی روش PLS این است که این روش قابلیت کاهش خطاها در مدل‌های اندازه‌گیری و یا افزایش واریانس بین سازه و شاخص‌ها را دارد. نکته ضروری

۰.۱۵ و ۰.۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در قبال شاخص‌های آن سازه دارد. در صورتی که مقدار Q2 در مورد یک سازه درون‌زا صفر یا کمتر از صفر باشد نشان آن دارد که روابط بین سازه‌های دیگر مدل و آن سازه درون‌زا به‌خوبی تبیین نشده است. در نتیجه مدل نیاز به اصلاح دارد. در کل این معیار نشان دهنده قدرت پیش‌بینی مدل بر اساس سه شدت ضعیف، متوسط و قوی است. جدول (۸) ضریب شاخص Q2 قدرت پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. با توجه به جدول ۸ مشخص می‌شود مدل دارای قدرت پیش‌بینی قوی است. چرا که قدرت پیش‌بینی بیشتر سازه‌ها دارای شدت نزدیک یا بزرگ‌تر از ۰/۳۵ است.

به‌منظور برازش مدل کلی (هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری) از معیار SRMR استفاده شد. که مقدار آن باید از ۰/۱ کمتر باشد. با توجه به مقدار به دست آمده (SRMR=۰/۰۷)، مدل اندازه‌گیری و ساختاری از برازش مناسبی برخوردار است، یعنی در مجموع مدل اندازه‌گیری و ساختاری، کیفیت مناسبی در تبیین متغیر درون‌زا تحقیق دارد. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. لذا نتایج حاصل از ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضریب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج بررسی فرضیه‌ها، مطرح شده است. شکل (۶) و جدول (۹) نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه‌های اصلی مدل پژوهش نشان می‌دهد.

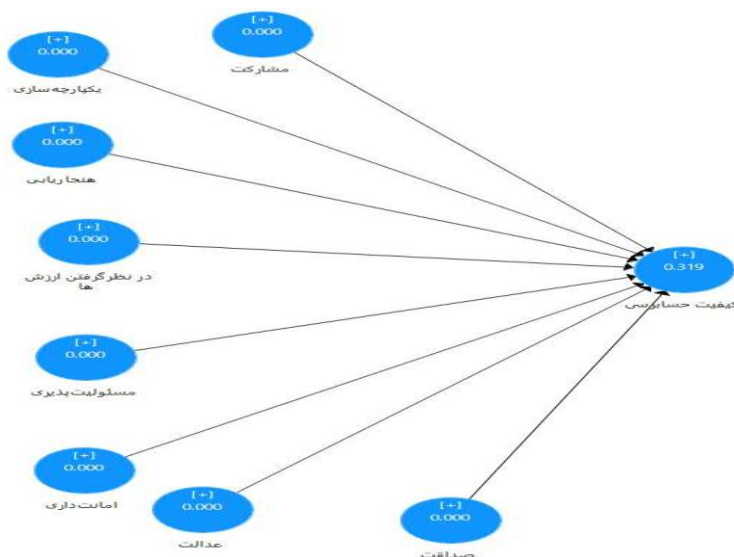
در اینجا این است که مقدار R2 تنها برای سازه‌های درون‌زای (وابسته) مدل محاسبه می‌گردد و در مورد سازه‌های برون‌زا، مقدار این معیار صفر است. میزان R2 صفر تا یک متغیر است و نشان دهنده برازش مدل ساختاری در سه سطح ضعیف (۰/۱۹)، متوسط (۰/۳۳) و قوی (۰/۶۷) است. جدول (۷) ضرایب شاخص R Square متغیرهای درون‌زای مدل را نشان می‌دهد.

جدول (۷): ضرایب شاخص R Square متغیرهای درون‌زای مدل

مؤلفه	R Square
مشارکت	برون‌زا
یکپارچه‌سازی	برون‌زا
هنجاریابی	برون‌زا
در نظر گرفتن ارزش‌ها	برون‌زا
مسئولیت‌پذیری	برون‌زا
امانت‌داری	برون‌زا
عدالت	برون‌زا
صداقت	برون‌زا
کیفیت حساسی	۰/۳۲

جدول (۷) نشان می‌دهد که میزان R2 بیشتر متغیرهای پژوهش به‌جز (هولوگرافی سازمانی، کل‌نگری محیطی، بلوغ سازمانی، فرهنگ تمدن ساز) نزدیک به ۰/۳۳ هستند. این بدین معنی است که مدل ساختاری پژوهش دارای برازش متوسط تا قوی است.

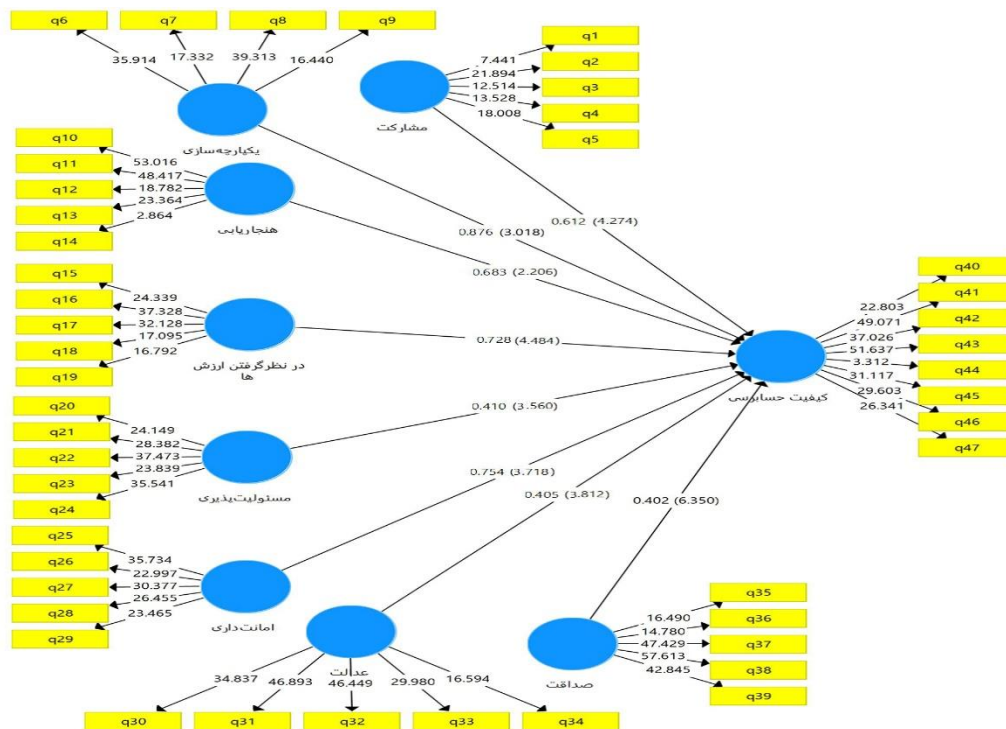
برای بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیار Q2 استفاده شد. در صورتی که مقدار Q2 در مورد یک سازه درون‌زا سه مقدار ۰، ۰.۰۲،



شکل (۵): ضرایب شاخص R Square متغیرهای درون‌زای مدل

جدول (۸): ضریب شاخص Q2 قدرت پیش‌بینی مدل

ابعاد	SSO1	SSE2	Q2 = 1- (SSE/SSO)	قدرت پیش‌بینی
امانت‌داری	1,995.000	1,283.217	0.357	بسیار قوی
در نظر گرفتن ارزش‌ها	1,995.000	1,364.264	0.316	نسبتاً قوی
صداقت	1,995.000	1,248.448	0.374	نسبتاً قوی
عدالت	1,995.000	1,163.434	0.417	بسیار قوی
مسئولیت‌پذیری	1,995.000	1,224.870	0.386	بسیار قوی
مشارکت	1,995.000	1,579.225	0.208	نسبتاً متوسط
هنجاریابی	1,995.000	1,368.678	0.314	نسبتاً قوی
کیفیت حسابرسی	3,192.000	1,845.759	0.422	بسیار قوی
یکپارچه‌سازی	1,596.000	1,159.183	0.274	نسبتاً قوی



شکل (۶): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه‌های اصلی مدل پژوهش

جدول (۹): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه‌های اصلی مدل پژوهش

P Values	T -Value	ضریب مسیر	روابط هریک از عامل‌ها با زیر عامل‌ها
۰/۰۰۱	۴/۲۷	۰/۶۱	مشارکت --> کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۰۲	۰/۸۷	یکپارچه‌سازی --> کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۲/۲۰	۰/۶۸	هنجاریابی --> کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۴/۴۸	۰/۷۳	در نظر گرفتن ارزش‌ها --> کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۵۶	۰/۴۱	مسئولیت‌پذیری --> کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۷۲	۰/۷۵	امانت‌داری --> کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۸۱	۰/۴۰	عدالت --> کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۱	۶/۳۵	۰/۴۰	صداقت --> کیفیت حسابرسی

1. جمع مقادیر مربع مربوط به شاخص‌ها: SSO
2. جمع مربع مقادیر خطا در پیش‌بینی شاخص‌های سازه‌ی درون‌زا: SSE

فرضیه هفتم: عدالت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۳/۸۱، ضریب مسیر، t -value = ۳/۸۱).

فرضیه هشتم: صداقت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۶/۳۵، ضریب مسیر، t -value = ۶/۳۵).

فرضیه نهم: فرهنگ سازمانی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد.

با توجه به جدول ۱۰ و شکل ۷، نقش تعدیل‌گری فرهنگ سازمانی در رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی تأیید گردید.

فرضیه دهم: فرهنگ سازمانی نسبت به اخلاق حرفه‌ای تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد.

جدول (۱۰): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه نهم

پژوهش

P Values	T -Value	ضریب مسیر	روابط هریک از عامل‌ها با زیر عامل‌ها
۰/۰۰۱	۳/۹۳	۰/۷۹	اخلاق حرفه‌ای <- فرهنگ سازمانی <-< کیفیت حسابرسی

بر اساس نتایج جدول (۹) و شکل (۶) تحلیل مسیر مشخص می‌شود لذا نتایج نشان می‌دهد که:

فرضیه اول: مشارکت به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۴/۲۷، ضریب مسیر، t -value = ۴/۲۷).

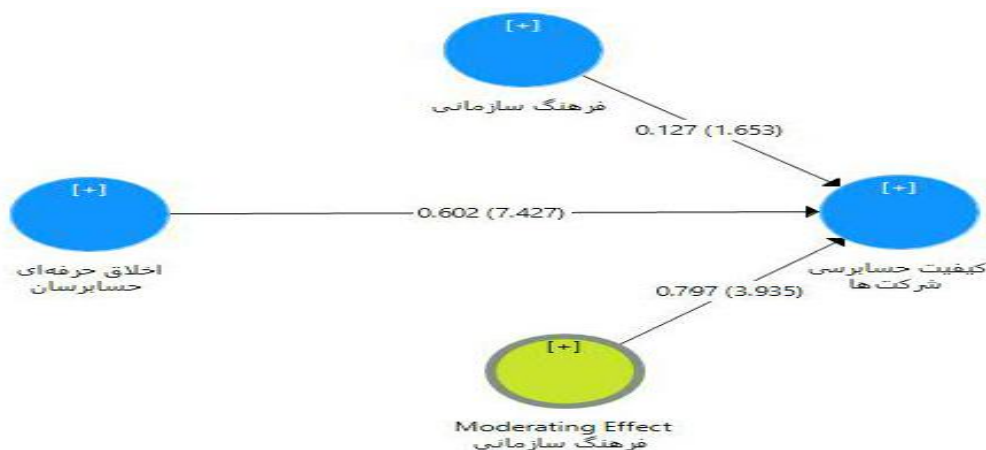
فرضیه دوم: یکپارچه‌سازی به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۳/۰۲، ضریب مسیر، t -value = ۳/۰۲).

فرضیه سوم: هنجاریابی به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۲/۲۰، ضریب مسیر، t -value = ۲/۲۰).

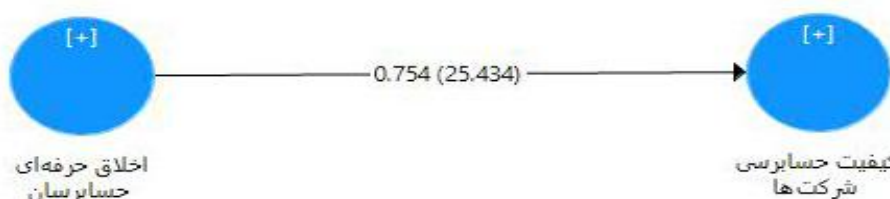
فرضیه چهارم: در نظرگرفتن ارزش‌ها به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۴/۴۸، ضریب مسیر، t -value = ۴/۴۸).

فرضیه پنجم: مسئولیت‌پذیری به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۳/۵۶، ضریب مسیر، t -value = ۳/۵۶).

فرضیه ششم: امانت‌داری به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر دارد (t -value = ۳/۷۲، ضریب مسیر، t -value = ۳/۷۲).



شکل (۷): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه نهم پژوهش



شکل (۸): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه دهم پژوهش (اثر اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی)

جدول (۱۱): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه دهم پژوهش (اثر اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی)

روابط عامل‌ها	ضریب مسیر	T - Value	P Values
اخلاق حرفه‌ای -> کیفیت حسابرسی	۰/۷۵	۲۵/۴۳	۰/۰۰۱



شکل (۹): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه دهم پژوهش (اثر فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی)

جدول (۱۲): نتایج ضرایب مسیر و سطح معنی‌داری فرضیه دهم پژوهش (اثر فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی)

روابط عامل‌ها	ضریب مسیر	T - Value	P Values
فرهنگ سازمانی --> کیفیت حسابرسی	۰/۶۸	۲۴/۶۹	۰/۰۰۱

با توجه به جداول ۸ و ۱۱ و شکل ۹ و ۱۲، فرضیه تأیید نشد و اخلاق حرفه‌ای با ضریب اثر ۰/۷۵ و معنی‌داری ۲۵/۴۳ اثر بیشتری نسبت به فرهنگ سازمانی با ضریب اثر ۰/۶۸ و معنی‌داری ۲۴/۶۹ بر کیفیت حسابرسی داشتند.

۹- نتیجه‌گیری

بر اساس نتایج تحلیل با افزایش مشارکت به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق صالح و هلا (۲۰۱۷)، ابودیا (۲۰۱۶) و ناظمی و همکاران (۱۳۹۴) است. با افزایش یکپارچه‌سازی به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق صالح و هلا (۲۰۱۷)، ابودیا (۲۰۱۶) و ناظمی و همکاران (۱۳۹۴) است. با افزایش هنجاریابی به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق صالح و هلا (۲۰۱۷)، ابودیا (۲۰۱۶) و ناظمی و همکاران (۱۳۹۴) است. با افزایش در نظر گرفتن ارزش‌ها به‌عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در موسسه‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق

صالح و هلا (۲۰۱۷)، ابودیا (۲۰۱۶) و ناظمی و همکاران (۱۳۹۴) است. با افزایش مسئولیت‌پذیری به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق هاردیستیا و فادجرنی (۲۰۱۹)، زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) و دریائی و همکاران (۱۳۹۷) است. با افزایش امانت‌داری به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق هاردیستیا و فادجرنی (۲۰۱۹)، زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) و دریائی و همکاران (۱۳۹۷) است. با افزایش عدالت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق هاردیستیا و فادجرنی (۲۰۱۹)، زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) و دریائی و همکاران (۱۳۹۷) است. با افزایش صداقت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. این نتیجه در تطابق با نتیجه تحقیق هاردیستیا و فادجرنی (۲۰۱۹)، زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) و دریائی و همکاران (۱۳۹۷) است. در نهایت نتایج نشان داد با افزایش اخلاق حرفه‌ای حسابرسان به‌واسطه فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد و فرهنگ سازمانی نسبت به اخلاق حرفه‌ای تأثیر کمتری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد. فخری و حاجیها (۱۳۹۸) عنوان نمودند مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، کارایی حسابرسی را پیش‌بینی می‌کند. رعایت اخلاق حرفه‌ای نقش مؤثری بر بهبود کیفیت و انجام حسابرسی دارد. پونمون (۱۹۹۲) و دولگا و همکاران (۲۰۰۱) براساس ادبیات تحقیق عنوان می‌کنند تصمیمات اخلاقی حسابرسان تحت تأثیر فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی که در نهایت این امر بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است. بر اساس نتایج تحقیق مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی شامل مشارکت صحیح در کار حسابرسی، کار گروهی و تیمی، یکپارچه‌سازی برنامه‌ها و طرح‌های حسابرسی، رسیدگی حسابرسان بر اساس برنامه و هنجار، رسیدگی حسابرسان بر مبنای اصول حسابداری و انتخاب روش‌ها و قضاوت‌های حسابرسی بر اساس ارزش افزایشی در نهایت حسابرسی را به‌سوی اجرای با کیفیت هدایت خواهد کرد. بر اساس نتایج تحقیق مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای شامل مسئولیت‌پذیری حسابرس در کار، مسئولیت کشف تقلب و اشتباهات، امانت‌داری در حفظ اسناد حسابرسی و صاحب‌کار، امانت‌داری در حفظ شهرت و اعتبار حرفه، امانت‌داری در رعایت قوانین و مقررات، حفظ عدالت در قضاوت حرفه‌ای، ارائه قضاوت حسابرسی بر مبنای قانون، استانداردها و عدالت، صداقت در

- انجام رسیدگی و قضاوت‌های صادقانه می‌تواند کیفیت حسابرسی را از جوانب مختلف ارتقا دهد.
- بر اساس نتایج حاصل از تحلیل فرضیه‌های پژوهش، به اداره‌کنندگان مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد با مداخله دادن ابعاد فرهنگ‌سازمانی در اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و آموزش‌های فرهنگی ضمن خدمت به کارکنان، کیفیت اجرای حسابرسی را افزایش دهند. به اداره‌کنندگان مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد برای دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده در حسابرسی با ارائه برنامه‌های افزایش‌دهنده‌ی مشارکت فرهنگی و اخلاقی در میان حسابرسان، مانند اجرای توصیه‌نامه‌های اخلاقی به حسابرسان، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها را افزایش دهند. بر اساس نتایج حاصل از پژوهش به نهادهای قانونی و نظارتی از جمله سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات پیشنهاد می‌گردد، با بازنگری در قوانین و استانداردهای حسابرسی مبتنی بر فرهنگ و اخلاق حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی را بر اساس ابعاد فرهنگ‌سازمانی و اخلاق حرفه‌ای ارتقا دهند. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی موضوع ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب هوش سازمانی و اخلاق حرفه‌ای مورد بررسی قرار گیرد. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی ارزیابی کیفیت حسابرسی بر اساس ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب ویژگی‌های رفتاری حسابرسان انجام گردد.
- فهرست منابع**
- * ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۹۳). اصول حسابرسی جلد اول. انتشارات سازمان حسابرسی.
- * بنیانیان، حسن. (۱۳۸۷). فرهنگ سازمانی. تهران: پایگاه رسمی انتشارات سوره.
- * بنی مهد، بهمن و نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۳۰)، ۱۱۹-۱۳۸.
- * تابش، زهره؛ عبدلی، محمدرضا و یاورپور، هوشنگ. (۱۳۹۹). بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۵)، ۸۹-۱۱۲.
- * جعفری سرشت، محمد و فرهانیان، محمدجواد. (۱۳۹۴). اخلاق حرفه‌ای در بازار سرمایه. تهران، انتشارات بورس، چاپ سوم.
- * حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۶۱)، ۸۳-۹۶.
- * خدامرادی، الهه و حاجیها، زهره. (۱۳۹۵). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، ۱۲۵-۱۳۰.
- * دریائی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). دانش حسابداری مالی، ۵(۱)، ۷۹-۹۹.
- * دریایی، مجید؛ نیکو مرام، هاشم و خان محمدی، محمد حامد. (۱۳۹۹). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۷-۵۰.
- * رحمانی، علی و بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۳)، ۱۸۲-۲۰۷.
- * رحمانی، علی و بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱)، ۱۸۲-۲۰۷.
- * رمضان احمدی، محمد؛ آهنگری، عبدالمجید و صالحی نیا، محسن. (۱۳۹۸). مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۸)، ۲۸۱-۳۱۷.
- * رضائیان، علی. (۱۳۸۶). مدیریت رفتار سازمانی. تهران. انتشارات سمت.
- * زارعی متین، حسن. (۱۳۹۷). مبانی سازمان و مدیریت رویکرد اقتضائی. تهران: دانشگاه تهران.
- * سلیمی، علی اکبر؛ صفری گرایلی، مهدی و ولیان، حسن. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر گزاره‌های خودکارآمدی بر کیفیت حسابرسی: تحلیلی بر فهم فرهنگ فردگرایی. مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۱(۲)، ۲۹۷-۳۲۴.
- * صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، ۷۷-۸۶.
- * صفرزاده، محمدحسین؛ کاظمی، کاظم و دهقانی سعدی، علی اصغر. (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقه کار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۱)، ۷۱-۹۰.
- * کابلی، مونا سادات؛ رحمانی، علی؛ نیکومرام، هاشم و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۹). اثربخشی ارزش‌های انگیزشی شوارتز و اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر گزارشگری مالی

- * Donaldson, W. (2005). Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission. Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/spch>.
- * Ernstberger, J., Koch, C., Schreiber, M.E. and Trompette, G. (2020). Are Audit Firms' Compensation Policies Associated with Audit Quality?. Canadian Academic Accounting Association, 37(1), 218-244.
- * Frankel, M.S. (1989). Professional codes: Why, how, and with what impact?. *Journal of Business Ethics*, 8, 109-115.
- * Gendron, Y., Suddaby, R. and Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(1), 169-193.
- * Ghasemzadeh, A., Maleki, S., & Sharifi, L. (2016). The Mediating Role of Professional Ethics Regarding Intellectual capital, Organizational Learning and Knowledge Sharing. *Journal of Medical Education Development*, 9(22), 76-86.
- * Haeridistia, N. and Fadjaranie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2):24-27
- * Hai, P.T., Tu, C.A. Toan, L.D. (2019). Research on Factors Affecting Organizational Structure, Operating Mechanism and Audit Quality: an Empirical Study in Vietnam. *Journal of Business Economics and Management*, 20(3), 526-545.
- * Hofstede, G. (1993). Cultural Constraints in Management Theories. *Academy of Management Executive*, 7 (1), 81-94.
- * Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. and Velury, U. (2012). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
- * Lee, H.S., Nagy, A.L. and Zimmerman, A.B. (2019). Audit Partner Assignments and Audit Quality in the United States. *The Accounting Review*, 94(2), 297-323.
- * Marc, S. (2016). Individualism/Collectivism Effects on Auditors Estimating Budgeted Audit Hours. *Journal of Social & Behavioural Research in Business*, 17(2), pp. 19-37.
- * Morgan, G. (1997). *Images of Organisation*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- * Olivia, F. and Ratnawati, K. (2015). The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability and Objectivity towards Audit Quality. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 328-335.
- * Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. and Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566- 589.
- * Ponemon, L.A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: an experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, 9(1), 171-211.
- * Svanberg, J., Ohlman, P., Neidermeyer, P. E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in Accounting*, 44, 121-131.
- متقالبانه. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۶)، ۲۷-۵۰.
- * مشایخی، بیتا؛ عمرانی، حامد و آخوندی، امید. (۱۳۹۷). تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی: نقش استراتژی‌های صاحبکار. پژوهش های تجربی حسابداری، ۸(۴)، ۱۰۵-۱۲۶.
- * مصطفوی راد، فرشته، بهرنگی، محمدرضا؛ عسکریان، مصطفی و فرزاد، ولی الله. (۱۳۸۹). بررسی رابطه ی فرهنگ سازمانی کیفیت زندگی کاری تعهد سازمانی با بیگانگی از کار مدیران مدرسه های متوسطه ی نظری شهر شیراز. مجله علوم و تربیتی، ۸۹، ص ۴۵-۷۸.
- * مکارم، ناصر؛ حمیدی، الهام و رفیعی، افسانه. (۱۳۹۳). اصول حسابرسی (نشریه ۲۰۶). چاپ اول، تهران: سازمان حسابرسی.
- * مهدوی، غلامحسین و هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۳(۵۱)، ۱-۲۴.
- * Alleyne, P., Hudaib, M. and Pike, R. (2013). Towards a Conceptual Model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors. *The British Accounting Review*, 45, 10-23.
- * Armstrong, M. (2010). *The Performance Management Audit*. Publisher: CAMBRIDGE STRATEGY PUBLICATIONS.
- * Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *Journal of Accounting Research*, 2(47), 277-323.
- * Baron, A. (1994). *Behavior in Organizations Third Edition*. Prentice Hall.
- * Bouhawia, M., Gugus, I. and 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.
- * Casey, D.P., Davidson, R.A. and Schwartz, B.N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*; 34(2), 101-121.
- * DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- * Deal, T.E. and Kennedy, A.A. (1982). *Corporate cultures*. USA: Addison-Wesley.
- * De Las Heras, E., Cañibano, L. and Moreira, J.A. (2012). The Impact of the Spanish Financial Act (44/2002) on audit quality*/El impacto de la Ley Financiera (44/2002) en la calidad de auditoría, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 41(156), 521-546.
- * Dougla, P.C., Davidson, R.A., Schwartz, B.N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.

- * Sweene, B. and Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors' defense mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing& Accountability Journal*, 19(6), 858-892.
- * Trevino, L.K., Butterfield, K.D. and McCabe, D.L. (1998). The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8(3): 447-476.
- * Walker, K.B. and Johnson, E.N. (1996). A review and synthesis of research on supplier concentration, quality and fee structure in non-U.S. markets for auditor services. *The International Journal of Accounting*, 31(1), 1-18.
- * Windsor, C.A. and Ashkanasy, N.M. (1996). Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions. *Behavioral Research in Accounting* 9 (Supplement), 80-97.
- * Wood, R.A. (1996). Global Audit Characteristics across Cultures and Environments: An Empirical Examination. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 5(2), 215-30.
- * Yamamura, J.H. (1995). A comparison of Japanese and United States auditor decisionmaking behavior. Dissertation, Washington State University. (AAI9613629).
- * Zahmatkesh, S. and Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, 15(2), 79-87.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 12/ No. 48/ Winter 2024

Evaluation of Audit Quality within the Framework of Organizational Culture and Professional Ethics Analysis

Marzieh Rezaei

PhD Student in Accounting, Islamic Azad University, Chalous Branch, Chalous, Iran.

marzieh.rezaei@yahoo.com

Reza Fallah

Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Chalous Branch, Chalous, Iran (Corresponding Author).

rezafallah@iauc.ac.ir

Mehdi Maranjory

Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Chalous Branch, Chalous, Iran.

mehdi_maranjory@iauc.ac.ir

Nemat Rostami Mazoee

Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Chalous Branch, Chalous, Iran

nrostami60@iauc.ac.ir

Abstract

The purpose of this study is to evaluate the quality of auditing in the context of organizational culture analysis and professional ethics. To achieve the research goal, 384 questionnaires were distributed and collected among auditors working in auditing firms and the auditing organization. The data collected by the questionnaires were analyzed by SPSS24 and Smart PLS3 software using structural equation modeling. The results of research hypotheses in this study at 99% confidence level showed that participation, integration, standardization and consideration of values as a dimension of organizational culture in auditing firms has a positive and significant effect on audit quality of companies, so by increasing each dimension of organizational culture including Participation, integration, standardization and value consideration, the quality of corporate auditing increases. Also, responsibility, trustworthiness, justice and honesty as a dimension of auditors' professional ethics have a positive and significant effect on the quality of companies' audits, so with increasing each dimension of professional ethics including responsibility, trustworthiness, justice and honesty, companies' audit quality increases. Finally, the results showed that organizational culture has a positive and significant effect on the relationship between auditors' professional ethics and audit quality of companies and organizational culture has less effect on.

Keywords: Audit, Audit Quality, Organizational Culture, Professional Ethics.