

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر رابطه حسابداری و کارفرما مبتنی بر رویکرد اخلاقی و تأثیر آن بر کیفیت گزارش حسابداری با استفاده از فرآیند دلفی-فازی

سیده ستاره احمدی لیمنجویی

گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
Setareh1.ahmadi71@gmail.com

کیهان آزادی هیر

گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسول)
Ka.cpa2012@yahoo.com

بهزاد نیک کار

گروه حسابداری، واحد رامسر، دانشگاه آزاد اسلامی، رامسر، ایران
b.nikkar@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۲۶

چکیده

هدف پژوهش حاضر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر روابط حسابداری و کارفرما مبتنی بر رویکرد اخلاقی و تأثیر آن بر کیفیت گزارش حسابداری با استفاده از فرآیند دلفی-فازی می‌باشد. بدین منظور، ابتدا سوالات پژوهش، مولفه‌های و زیرمولفه‌های مهم باتوجه به نظریه‌های مرتبط باعنوان پژوهش به روش کتابخانه‌ای و جستجو در پایگاه‌های اطلاعاتی فارسی و خارجی انتخاب و در قالب پرسشنامه ۶۱ مولفه‌ای محقق ساخته، تهیه و تنظیم و در اختیار خبرگان مرتبط که از روش نمونه‌گیری هدفمند از میان افراد خبره از حسابرسان شاغل در مؤسسه‌ها و سازمان حسابداری و کارفرمایان و مدیران شاغل در مؤسسه‌های فعال کشور انتخاب شدند قرار گرفت که از این میان ۵۳ نفر آنها پاسخ دادند. پاسخ‌ها با استفاده از نرم‌افزار اکسل بررسی و فرآوری شد و سپس با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و دلفی-فازی تجزیه و تحلیل گردید و در نهایت منجر به شناسایی عوامل مهم و تعریف چهارچوب اخلاقی شکل گرفته شده میان کارفرما و حسابرس گردید. جنبه‌های اجرایی این چهار چوب بر روی میزان کیفیت گزارش‌های حسابداری مورد بررسی قرار گرفت.

باتوجه به اساس و پایه‌ی روابط اخلاقی مابین کارفرما و حسابرس نتایج پژوهش حاضر منجر به ایجاد مدل‌هایی مفهومی گردید که نشان می‌دهند با افزایش در میزان مؤلفه‌های اخلاق همانند (اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال) و از سوی دیگر کاهش در میزان مؤلفه‌های اقتصادی همانند (تورم و فشار مالی) و کاهش در مؤلفه فشار محیطی منجر به ارتقای کیفیت رابطه میان کارفرما و حسابرس و افزایش شفافیت گزارش‌های حسابداری می‌شود.

واژه‌های کلیدی: رابطه حسابداری و کارفرما، رویکرد اخلاقی، کیفیت حسابداری.

۱- مقدمه

از آنجایی که اصول و مبانی حسابداری ریشه‌های اخلاقی دارند، از این رو اخلاق با ذات دانش حسابداری در ارتباط است. اخلاق در زندگی انسان از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است زیرا انسانیت وقتی شکل می‌گیرد که ارزش‌های اخلاقی در وجود او متبلور شود. هر انسانی را به میزان ظهور ارزش‌های اخلاقی در افکار، گفتار و رفتارش ارزیابی می‌کنند، اولین نمودی که از یک شخص در جامعه ظاهر می‌شود اخلاق آن فرد است. برای افزایش تأثیر اخلاق حرفه‌ای وجود الگوهای منطبق با فرهنگ و جامعه لازم است و با شناخت آنها می‌توان ابعاد بروز رفتار از سوی حسابداران و همچنین کارفرمایان را واکاوی کرد. ضوابط رفتاری و اخلاقی، مهم‌ترین خط مشی هر حرفه را تشکیل می‌دهد و در برگیرنده مواردی از جمله ویژگی‌های اصلی هر حرفه و روابط اعضای حرفه با جامعه و یکدیگر است (صالحی، تابنده، ۱۳۹۴). از طرفی طبق متون روانشناسی، رفتارها و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی افراد، به ویژگی‌های روانشناختی آنها وابسته است، این مهم تا آنجاست که پژوهش‌های روانشناسی نشان دادند قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی افراد تحت تأثیر ویژگی‌های فردی و رفتاری آنهاست و این ویژگی‌ها بر تصمیمات مالی آنها موثر است (عیسی‌خانی، خردیار، بنی‌مهد، ۱۴۰۱).

تمام سازمان‌های فعال در اجتماع موظف به پاسخگویی صحیح و اخلاقی به ذینفانسان هستند، در واقع در بیان جنبه‌های مبهم و مجهول مسأله پژوهش حاضر می‌توان به این قضیه که اگر مدیران و کارفرمایان نتوانند خدمات حسابرسی را مدیریت کنند، آیا انجام حسابرسی ارزشی خواهد داشت؟ مسائل اخلاقی با مسئولیت‌ها و تکلیف‌های خاص و منحصر به فرد شروع می‌شود و خاتمه می‌یابد، پس در این صورت رابطه مابین کارفرما و حسابرسی چگونه است؟ از سوی دیگر فشارهای محیطی چه آثار و تبعاتی در دنیای حسابرسی به وجود آورده است؟ و به تبع آن چه ضررها و زیان‌هایی بر روابط مابین کارفرما و حسابرسی ایجاد کرده است؟ و در نهایت اثر آنها بر روی کیفیت گزارش‌های مالی چگونه است؟

هدف پژوهش حاضر انتشار و اجرا نمودن نتایج این سؤالات می‌باشد که منجر به افزایش آگاهی علمی و کاربردی جامعه حسابرسان و همچنین کارفرمایان گردد که با آگاهی از عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی، به منظور ارائه اظهار نظر مناسب درباره صورت‌های مالی روابط مابین خود را بر پایه‌ی رویکرد اخلاقی بنا کنند. به بیان دیگر این پژوهش با توجه به نگرش ابعاد ساختاری هدف، یک پژوهش کاربردی-توسعه‌ای است، زیرا

می‌تواند برای دستیابی به اطلاعاتی در مورد آینده حوزه‌های مسئولیت اجتماعی مدیران و کارفرمایان و کمک در حوزه تصمیم‌گیری برای آینده عملکرد اخلاقی حسابداران در شرکت‌ها مفید باشد. همچنین این پژوهش چون به دنبال کشف مهم‌ترین مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کارفرما است؛ پژوهشی پیمایشی و اکتشافی محسوب می‌شود. لذا از نظر پارادایم حاکم بر تحقیق ماهیت تفسیری را دارد و از نظر شیوه اجرا نیز ماهیت آزمایشی از نوع توصیفی می‌باشد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- ارزیابی و تجزیه و تحلیل نظریه‌های اخلاق

حرفه‌ای حسابرسان و کارفرما

اخلاق در حسابداری و حسابرسی موضوعی حیاتی است، زیرا اخلاق روی سه جنبه مهم رفتار فردی، رفتار سازمانی و رفتار اجتماعی حسابداران و حسابرسان تأثیر می‌گذارد و حتی از آنها تأثیر می‌پذیرد، نظریه‌های اخلاقی نیز نقش برجسته‌ای در فلسفه اخلاق ایفا می‌کنند. هدف این نظریه‌ها، پاسخ به پرسش معیارهای ارزش اخلاقی است. نظریه‌های اخلاقی به این دلیل در حسابداری و حسابرسی به کار برده می‌شود که می‌تواند تعیین کند چه رفتار یا تصمیم‌گیری در حسابداران و حسابرسان اخلاقی است و توضیح می‌دهد چه چیزی در شرایط تصمیم‌گیری حسابداران و حسابرسان درست و چه چیزی غلط است (نمازی و همکاران ۱۴۰۱). مراعات نکات اخلاق حرفه‌ای برای حسابرسان چندان آسان نیست. عوامل مختلفی بر نحوه تصمیم‌گیری حسابرسان رسمی تأثیر می‌گذارد. پژوهشگرانی از قبیل بوجه (۲۰۰۴) و کیم، لی (۲۰۱۴) به عوامل مختلفی در شیوه تصمیم‌گیری حسابرسان رسمی و مالکان شرکت اشاره می‌کنند. از جمله این عوامل می‌توان به باورهای مذهبی، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و کارفرما و نوع حرفه اشاره کرد. عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کارفرما را می‌توان به سازه‌های رفتاری (روابط انسانی در حرفه حسابرسی و حرفه مدیریتی کارفرما)، سازه‌های محیطی (شرایط محیط بیرونی) و سازه‌های اقتصادی (شرایط اقتصاد و مالی حسابرسان و کارفرمایان) تفکیک کرد.

به طور کلی حسابرسی نقشی کلیدی در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جوامع مختلف ایفا می‌کند. در این بین، استانداردهای اخلاقی به عنوان خصوصیت مهم حرفه حسابرسی شناخته شده‌اند. یکی از انتظاراتی که جامعه و ذینفعان بنگاه‌های اقتصادی از حرفه حسابرسی دارند، پایبندی کمال و تمام

² Kim, at al¹ Bauwhede

حیاتی است که بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد. (شیائو، گنگ و یوان، ۲۰۲۰).

سازدهای رفتاری مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل دانش، تخصص، توانایی پردازش اطلاعات، بیش اطمینانی و... می‌باشند. سازدهای وظیفه‌ای مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل شکل ارائه اطلاعات، پیچیدگی اطلاعات، ریسک و... می‌باشند. سازدهای اقتصادی مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل شرایط و سازدهای اقتصادی و مالی مرتبط با حسابرسان می‌باشند که بر ارائه خدمات حسابرسی احاطه دارند و همچنین بهای تمام شده خدمات، حق الزحمه خدمات، مشکلات مالی حسابرِس، نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم و... است.

۲-۳- نظریه‌های مربوط به رابطه کارفرما و حسابرِس

بر طبق یافته‌های پژوهش مهرانی و همکاران (۱۳۹۲) هنگامی که ماهیت رابطه بین شرکت و حسابرِس مثبت و قوی است، ارتباطات بر مبنای اعتماد و احترام متقابل و بلندمدت است و مدیر برای خدمات ارائه شده توسط شرکت ارزش قائل است؛ از سوی دیگر مدیر عامل دارای مهارت‌های فنی حسابداری و حسابرسی کمی است، مدیر عامل با اکثر تعدیلات پیشنهادی موافق است، همچنین اگر تیم حسابرسی قوی است، دوره تصدی حسابرِس طولانی است، و نهایتاً اگر رابطه حسابرِس با پرسنل شرکت مناسب و راحت است، شرکت دارای دپارتمان حسابرِس داخلی قوی است.

گريت سارنز^۳ (۲۰۰۶) در یک تحقیق بلژیکی، ارزیابی کیفی از رابطه بین حسابرِس داخلی و مدیریت ارشد ارائه داده است که در آن انتظارات و ادراکات هر دو طرف را تحلیل می‌کند. بر اساس نتایج تحقیق، انتظارات مدیریت ارشد تأثیر قابل توجهی بر حسابرِس داخلی دارد و حسابرِس داخلی، به طور کلی قادر است بیشتر این انتظارات را برآورده کند. مدیریت ارشد می‌خواهد ممیزی داخلی را جبران کند تا از دست دادن کنترلی که در نتیجه افزایش پیچیدگی سازمانی تجربه می‌کند، را جبران کند. مدیریت ارشد انتظار دارد حسابرِس داخلی نقش حمایتی را در نظارت و بهبود مدیریت ریسک و کنترل داخلی ایفا کند و از آنها می‌خواهد که فرهنگ شرکت را نظارت کنند. علاوه بر این، آنها انتظار دارند حسابرِس داخلی زمینه آموزشی برای مدیران آینده باشد. از سوی دیگر، حسابرِس داخلی انتظار دارد که مدیریت ارشد اولین گام‌ها را در رسمی‌سازی سیستم مدیریت

حسابرِس، به اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. حرفه‌ی حسابرسی به دلیل ماهیت شغلی‌اش، در معرض تقلب و فساد مالی است، بنابراین اخلاق حسابرِس می‌تواند مانند یک سد محکم، به عنوان یک عامل اصلی در پیشگیری از جرائم مالی احتمالی قرار بگیرد (حسین زاده و همکاران، ۱۳۹۶). از طرفی، ارزیابی کیفیت حسابرسی از قبل دشوار است، زیرا مشاهده میزان اطمینان ارائه شده‌ی حسابرسان امکان‌پذیر نیست. (الهبابسه و یکینی، ۲۰۲۱). انجام تخلفات غیراخلاقی کوچک در طول زمان منجر به رفتارهای غیراخلاقی بزرگ شده و به عبارتی فرد در انجام رفتارهای غیراخلاقی سازگار می‌شود. وجود چنین رفتاری در حسابداران می‌تواند به مرور زمان آنها را به انجام تخلفات و گزارش‌گیری‌های مالی متقلبانه بزرگتر و حسابرسان را به نادیده گرفتن اصول اخلاق حرفه‌ای بیشتری سوق دهد. از طرفی در برخی افراد انجام اولین عمل غیراخلاقی در یک حوزه باعث می‌شود که یک انگیزه داخلی برای پایان دادن یا محدود کردن رفتارهای غیراخلاقی بعدی در آنها ایجاد شود که به آن رفتار مجاز اخلاقی گفته می‌شود. (نیکومرام و همکاران، ۱۴۰۱).

۲-۲- سازدهای مؤثر بر اخلاق حسابرِس

بر طبق نتایج پژوهش‌های کواداکرز (۲۰۰۹)، سازدهای مؤثر بر اخلاق حرفه‌ی حسابرسی شامل شرایط و سازدهای محیط بیرونی حسابرِس هستند که محیط حرفه‌ی حسابرسی را احاطه نموده، با حرفه تأثیر و تأثر متقابل داشته و خارج از کنترل حرفه می‌باشند. این سازدها عملکرد بیشتر حسابرسان را تحت تأثیر خود قرار می‌دهند. سازدهای محیطی مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل بودجه زمانی، پاسخگویی، محیط حسابداری، رقابت در بازار حسابرسی و ... می‌باشد. سازدهای رفتاری مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی شامل سازدها و روابط انسانی در حرفه حسابرسی است، که هنجارهای رفتاری، ارتباط غیررسمی و الگوهای خاص بهم پیوسته و محتوای اصلی حرفه را تشکیل می‌دهند.

در نهایت بر طبق نتایج بدست آمده از پژوهش‌های کواداکرز^۱ (۲۰۰۹) و براون^۲ و جفری (۲۰۱۳)، این سازدهای محیطی در واقع قسمت زنده حرفه تلقی می‌شوند و هرگونه سازدهای که به‌طور مستقیم مربوط به نیروی انسانی می‌باشد، در این شاخه قرار می‌گیرد. باید در نظر گرفت در فرآیند تحقیق کیفیت حسابرسی، سخت‌کوشی لازم است تا حسابرسان بتوانند حسابرسی موفق را انجام دهند، بنابراین تلاش حسابرسی عامل

³ Gret Sarens

¹ Quadackers L et al

² Brown

ریسک بردارد. آنها به دنبال پشتیبانی مدیریت ارشد هستند، زیرا این امر به نفع پذیرش کلی آنها است.

۲-۴- بررسی ابعاد نظریه‌های موجود در کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی تابع عوامل متعددی چون توانایی‌های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، و کارایی فنی) و اجرای عملیات حرفه‌ای شامل (استقلال، بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) و بسته به جایگاه و موقعیت اشخاص است. شواهد نظرسنجی کریستنسن و همکارانش نشان داد که سرمایه‌گذاران فردی (غیرنهادی)، صلاحیت حسابرس را نشانه‌ای از بالا بودن کیفیت حسابرسی ارزیابی می‌کنند؛ در حالی که متخصصان حسابرسی، رعایت استانداردهای حسابرسی را نشانه‌ای از کیفیت حسابرسی بالا می‌دانند. (راجگوپال، سرینیواسان و ژنگ، ۲۰۲۱). دی‌آنجلو^۱ (۱۹۸۱) تعریفی دو بعدی از کیفیت حسابرسی ارائه کرد که پس از وی از سوی پژوهشگران دیگر نیز به عنوان استاندارد برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شد. وی، کیفیت حسابرسی را تابعی از احتمال این موضوع بیان کرد که حسابرس:

- ۱) موارد تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی یا سامانه حسابداری صاحبکار را کشف کند.
- ۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند.

بر پایه این تعریف، احتمال این که حسابرس موارد کژ نمایی بااهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد کژنمایی بااهمیت کشف شده را گزارش کند به استقلال وی بستگی دارد (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱). مشکلات زیادی در ارتباط با کیفیت حسابرسی وجود دارد که اغلب با شکست حسابرسی همراه است. (آسوار و همکاران، ۲۰۲۱).

کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO) کنترل داخلی فرآیندی است که بر هیات مدیره، مدیریت و دیگر پرسنل تاثیر می‌گذارد و با فراهم آوردن اطمینان معقول درباره‌ی دستیابی به "اثربخشی و کارایی عملیاتی، قابلیت اتکای گزارش‌گری مالی و رعایت رویه‌ها، قوانین و مقررات کاربردی" طراحی می‌شود (صباغیان‌طوسی، رضائی‌کمال‌آباد، احدی موسوی، ۱۴۰۱). پژوهشگران حسابداری از سال ۱۹۸۱، برای تعریف، اندازه‌گیری و مطالعه ابعاد گوناگون

کیفیت حسابرسی تلاش کرده‌اند. تیتمن و ترومن^۲ (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را اندازه درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از رسیدگی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. از چالش‌های اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی، ایجاد تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس است. در بسیاری از پژوهش‌ها، هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده‌اند و اغلب آنها را برابر یکدیگر به کار گرفته‌اند (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱). کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در همه حسابرسی‌های مؤسسه تعریف می‌شود، ولی کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی به‌طور جداگانه تعریف شود، زیرا مؤسسه حسابرسی ممکن است همه‌ی حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند.

بال^۳ (۲۰۰۹) بیان می‌کند که حسابرسان در صورت گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی، مسئولیت نشان دادن تعهد حسابرس به یکپارچگی حقوقی را دارند. یکی از مولفه‌های اصلی پژوهش حاضر، اخلاق حسابرس می‌باشد که برای بررسی اثر آن بر کیفیت حسابرسی از چهار شاخص صداقت، تجربه، صلاحیت و استقلال استفاده شده است.

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- پیشینه خارجی

ولدزمن و واندرومرو (۲۰۲۳) در پژوهشی تحت عنوان آنچه منابع انسانی باید در رابطه کارفرما و کارمند در عصر نوین بر روی آن کار کند، با انجام و بررسی تحقیق خود در ۲۲ کشور باتوجه به اینکه شغل حسابداری و حسابرسی هم در مشاغل منتخب این پژوهش دیده می‌شود به این نتایج دست یافتند که علاوه بر توجه به برند کارفرما باید به ارزش‌های پیشنهادی و تجربه کارمند به عنوان یک طرح یک‌پارچه توجه کرد، زیرا ۶۴٪ از کارمندان چه بصورت دائم چه کارمند مقطعی معتقدند اگر کارفرمایانشان در مورد مکان، زمان و نحوه کارشان منعطف نباشند، آن کار را ترک می‌کنند.

اکتاویانی و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان تعیین یکپارچگی اظهارات مالی شرکت‌های عمومی در بورس سهام اندونزی انجام دادند، این پژوهش با هدف تعیین تاثیر کمیسیون‌های مستقل، مالکیت نهادی، مالکیت مدیریتی، اخلاق حسابرس و کیفیت حسابرسی، تخصص صنعت حسابرس بر

³ Ball

¹ De Angelo

² Titman, S. and Trueman

۲-۳- پیشینه داخلی

رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله‌ای تحت عنوان نقش میانجی هوش هیجانی در رابطه رهبری اخلاقی با قصد هشداردهی خطاکاری در مؤسسات حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که رعایت اصول رهبری اخلاقی و توجه به ارزش‌های اخلاقی در ارتباطات کارکنان در مؤسسات حسابرسی، قصد هشداردهی حسابرسان را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر می‌توان بیان کرد رهبری اخلاقی در مؤسسات حسابرسی، تقویت و توجه کارکنان به قابلیت‌های هیجانی و افزایش هوش هیجانی آنها را به همراه دارد.

جهانگیرنیا و همکاران (۱۴۰۱) ورشکستگی شرکت‌های بین‌المللی ریشه در چشم‌پوشی بر تخلفات حسابداری دارد و این چشم‌پوشی در نهایت به دلیل افول اخلاق و فراموش کردن رسالت حرفه حسابرسی به‌عنوان یک حرفه خودگردان می‌باشد. حسابرسی فقط درگیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست، بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات و مدارک حسابرسی مواجه است.

میرحسینی و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه‌ی خود معیارهای مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران را شناسایی و در نهایت تعداد ۲۵ زیرمؤلفه در قالب ۵ شاخص به‌عنوان با اهمیت‌ترین عوامل اخلاق حرفه‌ای حسابدار تعیین شد. نتایج نشان داد که از نظر خبرگان، زیرمؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی و سازمانی نسبت به سایر معیارها اهمیت بیشتری داشته و بر توسعه پایدار رفتار ایمن و اخلاق حرفه‌ای حسابدار اثرگذار می‌باشد.

رجب‌دردی و همکاران (۱۴۰۰) دریافتند از هشت نظریه موردبررسی (وظیفه‌گرایی، سودگرایی، خودگرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، آزادی‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت‌گرایی) (با توجه به دیدگاه خبرگان، همه موارد به‌جز خودگرایی و آزادی‌گرایی دارای اهمیت بالاتر از متوسط است.

آزادی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی مبنی بر ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با روش دلفی فازی بر اساس عدد فازی قطعی شده دریافتند، ۱۰ عامل که وزن بیشتری از منظر تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی دارد عبارتند از: دو عامل «صلاحیت علمی و فنی حسابرسان» و «سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی» که بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی داشته‌اند و سایر عوامل به ترتیب «استقلال و بی‌طرفی، تخصص سرپرست تیم حسابرسی در صنعت صاحبکار، ریسک دعاوی حقوقی، هوش هیجانی، سطح شفافیت اقتصادی در جامعه، فرهنگ پاسخ‌خواهی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط نهادهای نظارتی» می‌باشند.

یکپارچگی صورت‌های مالی انجام شده است، نتایج نشان می‌دهد که متغیرهای مذکور به استثنای مالکیت مدیریتی بر یکپارچگی صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد.

مارس و جیوری (۲۰۲۰) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که با توجه به تغییرات چشم‌گیر در محیط ریسک سازمان‌ها در نتیجه جهانی‌سازی و دیجیتالی‌سازی، یک چشم‌انداز مداوم در فعالیت‌های حسابرسی مورد نیاز است. حسابرسی مستمر یکی از راه‌های ممکن برای تحقق این شرایط است.

شان، تروشانی و تارکا (۲۰۱۹) رابطه مالکیت مدیریتی، اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های استرالیایی را در بین سال‌های ۲۰۰۵ الی ۲۰۱۵ مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد در شرکت‌هایی که سطوح مالکیت مدیریتی با منافع سهام‌داران سازگار باشند، رابطه بین مالکیت مدیریتی و اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی منفی است. برعکس، در شرکت‌هایی که سطوح مالکیت مدیریتی مخالف منافع حق الزحمه سهام‌داران هستند، رابطه بین مالکیت مدیریتی و اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مثبت است.

اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی پرداختند. در این پژوهش چهار حوزه، ضوابط اخلاقی حسابرسان بخش عمومی، ارزش‌های اخلاقی شرکتی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی و ایدئولوژی اخلاقی مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است. جهت سنجش حوزه‌های فوق ۳۸۲ پرسش‌نامه متشکل از سازه‌های ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی بین حسابرسان بخش عمومی مالزی توزیع و جمع‌آوری شده است. بر اساس یافته‌های پژوهش رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی متأثر از قانون و ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی می‌باشد. حلیم و همکاران (۲۰۱۸) به شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مالزی پرداختند. در این پژوهش جهت سنجش میزان قضاوت حرفه‌ای و عوامل مؤثر بر قضاوت (از قبیل جنسیت، صلاحیت حرفه‌ای، سطح وضعیت (اجتماعی)، تجربه و اندازه شرکت از پرسش‌نامه استفاده شد. نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چندگانه در این پژوهش نشان می‌دهد که سطح وضعیت (اجتماعی) و تجربه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر است؛ لیکن جنسیت، صلاحیت حرفه‌ای و اندازه شرکت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر نیستند.

سؤال ۶. آیا پایه‌گذاری رابطه میان حسابرِس و کارفرما مبتنی بر رویکرد اخلاق منجر به افزایش سوددهی شرکت می‌گردد؟

سؤال ۷. آیا با بکارگیری مؤلفه اخلاق در رابطه میان کارفرما و حسابرِس، کیفیت حسابرسی به سطوح بالاتری ارتقا می‌یابد؟

سؤال ۸. در عوامل تأثیرگذار بر رابطه حسابرِس و کارفرما کدام یک بر روی کیفیت حسابرسی نقش بسزایی دارند؟

جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل افراد خبره از حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی و کارفرمایان و مدیران شاغل در مؤسسه‌های فعال در کشور می‌باشند.

در این پژوهش نیز جهت انتخاب نمونه خبرگان، از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. خبرگان این پژوهش شامل دو بخش است. در بخش اول یعنی انجام دلفی فازی، مؤلفه‌های مؤثر اخلاق بر رابطه کارفرما و حسابرِس و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی از طریق تحلیل محتوای مبانی نظری، پیشینه تجربی و همچنین مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی و کارفرمایان تعیین و در قالب پرسشنامه طیف لیکرت ۵ امتیازی سرانجام با پاسخ ۵۳ نفر از خبره حسابرسی و کارفرمایان به اجماع نظر رسید.

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی اعضای نمونه / ویژگی توصیفی

خبرگان

جنسیت	فراوانی
مرد	۳۱
زن	۲۲
تحصیلات	فراوانی
دکتری	۱۳
کارشناسی ارشد	۱۸
کارشناسی	۲۲
سمت شغلی	فراوانی
کارفرما	۱۰
مدیر حسابرسی	۹
سرپرست حسابرسی	۴
شریک حسابرسی	۱۷
سایر	۱۳

کاوه مهرانی و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله‌ای تحت عنوان «نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرِس» به ارتباط میان حسابرِس و صاحبکار، در حوزه نحوه انتخاب استراتژی پرداخته است. نتایج حاکی از آن بود که انعطاف‌پذیری صاحبکار به شدت بر استراتژی حسابرِس تأثیرگذار است؛ هر چند که حتی اگر حسابرِس، صاحبکار را انعطاف‌پذیر ببیند باز هم در صورت لزوم به بسط برنامه خواهد پرداخت؛ اما غالباً در چنین شرایطی حسابرِس در صدد حل مشکل یا سازش برخواهد آمد. زمانی که روابط خوبی میان دوطرف وجود دارد؛ حسابرِس به شدت استفاده از استراتژی مجادله را کاهش خواهد داد اما دست به سازش هم نمی‌زند.

صادقیان و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با موضوع نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرِس مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی به تبیین مدل تعامل استراتژیک بین حسابرسان و مدیریت پرداختند. اگر رسوایی‌های اخیر حسابداری نشانگر بحران اخلاقی باشد، این مدل نوید آن را می‌دهد که افزایش درصد مدیران علاقه‌مند به اعمال اخلاقی منجر به کاهش گزارش‌های مالی متقلبانه می‌شود. مدل ارائه شده همچنین تأثیر افزایش پاداش برای ارتکاب تقلب و تأثیر افزایش مجازات برای کشف تقلب را نیز تبیین می‌نماید.

۴- سوالات پژوهش

یکی از ابعاد مهم این تحقیق این است که پژوهشی آمیخته می‌باشد؛ یعنی به جای مطرح نمودن فرضیه سعی بر این است که سوالات کاربردی مطرح شود. که ازین‌رو اکتشافی می‌باشد به عبارت دیگر این پژوهش ترکیب دو بخش کمی و کیفی است که بخش کیفی آن با مصاحبه پوشش داده می‌شود و بخش کمی آن با اجرایی نمودن پرسشنامه مطرح می‌گردد. بنابراین در این پژوهش سعی بر آن است که پاسخ بنیادی سوالات زیر جواب داده شود.

سؤال ۱. عوامل تأثیرگذار بر رابطه بین حسابرِس و کارفرما کدامند؟

سؤال ۲. عوامل شکل‌گیری رابطه بین حسابرِس و کارفرما کدامند؟

سؤال ۳. عوامل تأثیرگذار بر تداوم رابطه بین حسابرِس و کارفرما کدامند؟

سؤال ۴. عوامل تأثیرگذار بر قطع همکاری و تغییر حسابرِس کدامند؟

سؤال ۵. آیا تمامی مؤلفه‌های اخلاق بر روی ابعاد روابطی میان حسابداری و کارفرما اثر مثبت و معنی‌داری دارند؟

۶- مؤلفه‌های پژوهش

۶-۱- ارتباط حسابرِس و کارفرما

در مورد بررسی هدفمند این مؤلفه در ابتدا باید به جنبه‌های اجرایی و تأثیرگذار آن در ماهیت پژوهش پرداخته شود.

نمونه تجربی- کاربردی: فلیپ لیونز، سام ون هویه، برت شرورز^۱ (۲۰۰۵) به بررسی رابطه بین ابعاد دانش کارفرما و روابط سازمانی حسابرِس پرداختند. این مطالعه از چارچوب دانش کارفرمای کیبل و توربان^۲ (۲۰۰۱) به عنوان یک مدل مفهومی برای فرموله کردن فرضیه‌هایی در مورد طیف وسیعی از عوامل احتمالی مؤثر بر روی حسابرسان سازمان (یعنی نیروهای مسلح) در میان متقاضیان بالقوه (۵۷۶ حسابرِس ارشد) استفاده می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که جنسیت، آشنایی با سازمان‌های نظامی، ادراک از ویژگی‌های شغلی و سازمانی (تنوع وظایف و فعالیت‌های اجتماعی/تیم)، و استنتاج ویژگی‌ها (هیجان، پرستیژ و نشاط) جذابیت متقاضیان بالقوه را به سازمان‌های نظامی توضیح می‌دهد. یافته‌های تحقیق نشان داد که استنباط‌های اهمیت نسبی ویژگی‌های حسابرِس، بیشترین کمک را به واریانس داشتند، پس از آن ویژگی‌های شغلی و سازمانی و آشنایی با کارفرما مورد اهمیت قرار دارند. در نهایت، استنباط صفات و ویژگی‌های شغلی و سازمانی حسابرِس در زمانی که میزان آشنایی کارفرما بالا باشد، تأثیرات بارزتری داشتند. از منظر نظری، این نتایج به طور کلی از چارچوب دانش کارفرما و اثرات آن بر کارایی حسابرِس پشتیبانی می‌کند. در سطح عملی، مفاهیم مربوط به میزبانی و مدیریت در ارتباط با حسابرِس مورد بحث قرار می‌گیرد.

در نهایت ماهیت ارتباط حسابرِس و صاحبکار اولین متغیر نظری پژوهش حاضر است که دلیل انتخاب این متغیر نتیجه تحقیق مک کراکن و همکاران^۳ (۲۰۰۸) است. آنها به این نتیجه رسیدند که ماهیت ارتباط، تعیین‌کننده بسیاری از جنبه مذاکره، حق‌الزحمه، کیفیت حسابرسی است.

به‌طور کلی با توجه به چند مورد تحقیقات تجربی فوق رابطه کارفرما و حسابرِس از منظر اجرایی و کاربردی تعریف گردید. همچنین در پژوهش حاضر برای تعریف هدفمند و اجرایی رابطه کارفرما و حسابرِس، از توزیع میدانی پرسشنامه کیفی استفاده می‌شود. در نهایت با توجه به منطق نظری و روش دلفی فازی داده‌های تجربی مربوط به آن استخراج و مورد ارزیابی قرار گرفته است.

۶-۲- میزان شفافیت گزارش‌های حسابرسی

از سوی دیگر میزان شفافیت گزارش‌های حسابرسی یا به عنوانی همان کیفیت حسابرسی به عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی پژوهش می‌باشد که با استناد بر چند نمونه مورد بررسی اجرایی -تجربی در بخش زیر، تعریف هدفمند و کاربردی این متغیر استخراج می‌گردد.

نمونه تجربی - کاربردی ۱: بر طبق نتایج مطالعات تجربی زحمتکش و رضا زاده (۱۳۹۵)، تأثیر ویژگی‌های حسابرِس بر کیفیت گزارش‌های مالی مورد بررسی قرار گرفت.

به عبارت دیگر تأثیر تجربه کاری، شایستگی حرفه‌ای، انگیزه، پاسخگویی و عینیت حسابرِس بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان شاغل در شرکت‌ها در این مطالعه پرداخته شد. بر طبق نتایج مطالعه، عوامل فوق منجر به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی می‌شوند که در ایران به اندازه کافی مورد مطالعه قرار نگرفته‌اند. براساس نتایج بدست آمده، شایستگی حرفه‌ای، پاسخگویی و عینیت حسابرِس تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. همچنین بکارگیری افراد با تجربه بالا حسابرسی را افزایش می‌دهد.

به طور کلی آگاهی از قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی به دلایل مختلفی از جمله تضاد منافع، پیچیدگی رویدادهای اقتصادی و... از اهمیت ویژه برخوردار است. از طرف دیگر نمونه تجربی - کاربردی دیگر به عنوان ورشکستگی به دلیل تقلب شرکت‌های بزرگ همچون انرون و تایکو و... موجب شد مسأله استفاده از خدمات حسابرسان مستقل و نظارت دقیق و توجه به کیفیت گزارش‌های حسابرسی، مورد توجه جدی قرار گیرد. بر اساس تحقیقات گسترده انجام شده در دنیا از جمله دی آنجلو (۱۹۸۱)، لام و چانگ^۴ (۱۹۹۴)، چانتائو^۵ (۲۰۰۷) و... عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی شامل اندازه، تنوع صاحبکار، شهرت و... می‌باشد و به موجب نظریه‌های غالب و پذیرفته شده در دنیا، کیفیت گزارش‌های مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ نسبت به کوچک و مؤسسه‌های حسابرسی غیرمتنوع و تخصص‌گرا نسبت به متنوع بیشتر است.

با توجه به نمونه‌های تجربی - کاربردی آورده شده در این پژوهش، داده‌های استخراج شده از پرسشنامه در زمینه میزان شفافیت گزارش‌های حسابرسی، به صورت هدفمند به مرحله اجرا و استخراج کاربردی رسانده می‌شود.

⁴ Lam and Chang
⁵ Chantao

¹ Philip Lyons, Sam Van Hoyer, Brett Schroers
² cable and turban
³ McCracken et al

۳-۶- مولفه‌های اخلاقی

بنابراین در پژوهش حاضر شاخص اخلاق معرفی گردیده است که بر اصل و مبنای آن رابطه مابین کارفرما و حسابرس ایجاد می‌گردد و به تبع آن آثار و پیامدهای آشکاری بر میزان شفافیت گزارش‌های حسابرسی به وجود می‌آید. پس در ادامه به بررسی تعدادی از مؤلفه‌های اخلاق (مؤثر در رابطه کارفرما و حسابرس) که عبارتند از: اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال طرفین (حسابرس و کارفرما)، پرداخته خواهد شد.

۳-۶-۱- تجربه: بر طبق تحقیقات اخیر، حسابرسان با تجربه‌تر (یعنی آن‌هایی که سابقه کار بیشتر، رتبه بالاتر و سن بالاتر دارند) سطوح بالاتری از آگاهی اخلاقی را نشان می‌دهند. این رابطه مثبت برای موقعیت‌های مشکوک اخلاقی مرتبط با حسابداری و حسابرسی در مقایسه با معضلات اخلاقی عمومی تجاری، قوی‌تر است.

بر طبق یافته‌های تحقیق نویس کاررا و برند وندر کوک^۱ (۲۰۲۱)، به بررسی و ارزیابی رویکرد عصب شناختی برای اطلاع رسانی فرضیه‌ها در مورد پیش‌بینی آگاهی اخلاقی حسابرسان پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که مشارکت حسابرسان با تجربه در فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی ممکن است با توجه به توانایی افزایش یافته آنها، برای شناسایی موقعیت‌های اخلاقی، بحث برانگیز و مفید باشد. بنابراین، افراد با تجربه بیشتر، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند. تجربه حسابرسی این است که حسابرسان دارای ساختار حافظه پیچیده و گسترده (عام) هستند که به آن‌ها به عنوان یک منبع اطلاعاتی در تصمیم‌گیری کمک می‌کند. (لایبی^۲، ۱۹۹۵).

۳-۶-۲- صلاحیت: در یک تحقیق تجربی اولویا فوردیا و راتناویتی کورینا^۳ (۲۰۱۵)، به بررسی تأثیر تجربه کاری، صلاحیت، انگیزه، پاسخگویی و عینیت نسبت به کیفیت حسابرسی برای حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری عمومی جاکارتا و تنگرنگ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که صلاحیت، پاسخگویی و عینیت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد. با بهبود صلاحیت و شایستگی حسابرس، به دانش عمیق‌تری دست پیدا می‌کنند و برای دستیابی به کیفیت حسابرسی قضاوت بهتری می‌کنند. صلاحیت باعث می‌شود حسابرسان بهترین تلاش را در انجام حسابرسی انجام دهند. همچنین عینیت و صلاحیت می‌تواند

به حسابرسان کمک کند تا بتوانند بدون تأثیرپذیری از فشارهای طرف مقابل، منصفانه عمل کنند. شایستگی حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. افزایش صلاحیت حسابرس نشان می‌دهد که حسابرس دارای ویژگی‌های عالی همچون کنجکاوی، وسعت فکر، قادر به مدیریت عدم قطعیت و قادر به انجام کار تیمی می‌باشد.

۳-۶-۳- اعتمادآفرینی: مؤسسه حسابرسان رسمی آمریکا^۴ آیین نامه رفتار حرفه‌ای را منتشر کرده است که بیش از ۲۰ سال به عنوان استاندارد اخلاقی اولیه برای حسابرسان در ایالات متحده عمل کرده است. این سازمان اصول حسابرسی را حول پنج فضیلت اساسی اخلاقی سازماندهی می‌کند که عبارتند از: عینیت، صداقت، کنجکاوی، وفاداری، و قابل اعتماد بودن.

قابل اعتماد بودن باعث می‌شود حسابرسان بهترین تلاش خود را در انجام حسابرسی بکار گیرند.

۳-۶-۴- استقلال: وضعیتی ذهنی است که در آن، رأی شخص درباره یک موضوع، منحصرأ بر مبنای قضاوت حرفه‌ای اظهار شود، بدون آن که از سایر عوامل تأثیر پذیرد یا سازشی صورت گیرد تا به این ترتیب، شخص بتواند با درستکاری عمل کند و واقع‌بینی و تردید حرفه‌ای را بکار گیرد. بال (۲۰۰۹) بیان می‌کند که حسابرسان و همچنین کارفرمایان در صورت گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی مسئولیت حقوقی دارند.

۳-۶-۴- فشارمحیطی (حسابرس و کارفرما):

دلیل انتخاب این متغیر نتیجه تحقیق مک کراکن و همکاران^۵ (۲۰۰۸) است. آنها به این نتیجه رسیدند که ماهیت ارتباط، تعیین‌کننده بسیاری از جنبه‌های مذاکره، حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی است. بر اساس این تحقیقات، دو نوع از ارتباطات مورد بررسی قرار می‌گیرد: مثبت و صمیمی، منفی و خصمانه.

در ارتباط مثبت و صمیمی، طرفین (حسابرس و کارفرما) تعاملات مثبت دارند و مدیر، حسابرس را بعنوان مشاور مفیدی تلقی می‌کند. در مقابل ارتباط منفی و خصومت‌آمیز زمانی وجود دارد که نقش حسابرس، اداره و کنترل کردن مدیر است که خود باعث برانگیختن واکنش منفی طرف مقابل مدیر می‌شود.

⁴ AICPA⁵ McCracken et al¹ Nieves Carrera, Berend Van Der Kolk² Libby³ Olivia Furiadya, Ratnawati Kurnia

۵-۶- مولفه‌های اقتصادی

۱-۵-۶- تورم: یکی از مؤلفه‌های اقتصادی و مالی تأثیرگذار بر روی ارتباط میان حسابرِس و کارفرما می‌باشد. بر طبق نتایج مهدی زاده و همکاران (۱۳۹۸)، قیمت‌گذاری حسابرِسی نخستین و تأثیر آن بر استقلال و کیفیت حسابرِسی، همواره مورد توجه بازار سرمایه، نهادهای ناظر و نهادهای حرفه حسابرِسی بوده است. در رابطه با قیمت‌گذاری حسابرِسی نخستین، دو نظریه رقیب وجود دارد. نظریه اول حامی وقوع پدیده نرخ شکنی (تورم) و نظریه دوم مخالف وقوع پدیده نرخ شکنی (تورم) می‌باشد، که نوع شرکت صاحبکار و طبقه شرکت‌های بورسی در قدرت تبیین نظریه‌های رقیب مؤثر نبوده و در تمامی موارد، پدیده نرخ شکنی به صورت معناداری وجود دارد. در عوض، میزان رقابت تا میزان قابل ملاحظه‌ای در قدرت تبیین نظریه‌ها مؤثر می‌باشد. بدین صورت که با افزایش رقابت، پدیده نرخ شکنی (تورم) کاهش می‌یابد.

۲-۵-۶- فشار مالی: نظریه فشار حق الزحمه حسابرِسی بیان می‌کند که مؤسسه‌های حسابرِسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی به دلیل حق الزحمه پایین تحت فشار حق الزحمه، زمان کافی جهت کشف انحرافات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار را صرف نمی‌کنند. این نظریه پیش بینی می‌کند که کیفیت حسابرِسی سازمان که با مشکل حق الزحمه پائین حسابرِسی مواجه نیست، بیشتر از مؤسسه‌های خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی باشد. اما نظریه حسابرِسی شونده و حسابرِسی کننده دولتی مدعی است که تردید اساسی نسبت به استقلال حسابرِس وجود دارد زمانی که حسابرِسی شونده و حسابرِسی کننده هر دو دولتی باشند. این نظریه استقلال سازمان حسابرِسی را زیر سؤال می‌برد.

شواهد پژوهش بخردی نسب (۱۴۰۰) حاکی از آن است که با افزایش فشارهای نزولی بر حسابرِس، انحرافات موجود در گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. از دیگر یافته‌های پژوهش تأیید نظریه فشار حق الزحمه حسابرِسی است. منطبق بر نظریه اندازه مؤسسه حسابرِسی فشار نزولی بر حسابرِس با انحرافات موجود در گزارشگری مالی، نظریه فشار حق الزحمه حسابرِسی را با تأثیر مثبت فشار نزولی بر حسابرِس با انحرافات موجود در گزارشگری مالی تأیید می‌کند.

۶-۶- زیر مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای پژوهش

۱- استقلال، عینیت‌گرایی و بی طرفی ۲- ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه ۳- درستکاری و صداقت ۴- عدم دریافت و اعطا هدایا ۵- عدم تضاد منافع و اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست ۶- داشتن

صبر و شکیبایی ۷- مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای ۸- صاحبکار ۹- اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباطها و پاسخگویی ۱۰- رازداری و ارتباطات شفاف ۱۱- رقابت‌طلبی و برتری‌جویی ۱۲- عدم تهدیدهای اخلاقی، اخطار، تنبیه و انحراف ۱۳- داشتن عدالت، انصاف و وفاداری ۱۳- دانش و اطلاعات کافی ۱۴- تبحر در بیان ۱۵- امانت داری ۱۶- تسلط به قوانین و مقررات ۱۷- شایسته سالاری ۱۸- پرهیز از نسبت‌های ناروا ۱۹- خودباوری ۲۰- واقع‌بینی ۲۱- عدم سوء پیشینه ۲۲- حسن تدبیر ۲۳- احتیاط و دوراندیشی ۲۴- پذیرش ریسک ۲۵- داشتن نظم و برنامه‌ریزی ۲۶- انتقادپذیر ۲۷- وجدان کاری ۲۸- حسن خلق داشتن ۲۹- مشارکت در تصمیم‌گیری ۳۰- حق طلبی ۳۱- انعطاف‌پذیری ۳۲- ترویج رقابت سالم ۳۳- حفظ حریم خصوصی ۳۴- عدم تضاد منافع

۷- روش شناسی پژوهش

هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر رابطه حسابرِس و کارفرما مبتنی بر رویکرد اخلاقی و تأثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرِسی می‌باشد، برای دستیابی به این هدف ابتدا عوامل و شاخص‌های (اخلاقی، اجتماعی، اقتصادی و محیطی) مؤثر بر رابطه کارفرما و حسابرِس از دو روش میدانی و کتابخانه‌ای مورد بررسی و سپس طبقه‌بندی گردید، در ادامه پرسشنامه محقق ساخته در اختیار خبرگان قرار گرفت و پس از پاسخگویی، پاسخ‌های درج شده خبرگان در پرسشنامه مورد بررسی و تحلیل و سرانجام غربالگری شاخص‌ها انجام و عوامل مؤثر پژوهش شناسایی گردید.

شناسایی عوامل مؤثر بر پژوهش حاضر بر مبنای مراحل زیر انجام گرفت:

۱) بررسی ادبیات نظری مرتبط با موضوع به روش

کتابخانه‌ای و میدانی

در این مرحله بعد از مشخص کردن هدف پژوهش، ادبیات موضوع پژوهش بررسی می‌شود و تمامی نظرات در مورد اهداف یادداشت و تعدادی شاخص از بین این مطالعات انتخاب شد.

۲) انتخاب افراد متخصص به روش نمونه‌گیری هدفمند

برای طراحی اولیه پرسشنامه:

در مرحله دوم برای طراحی پرسشنامه از تعدادی افراد متخصص در زمینه موضوع پژوهش با نظرات متفاوت استفاده می‌شود. تعداد افراد در این مرحله می‌تواند کمتر از ۵ نفر باشد.

توزیع ۷ مؤلفه پژوهش به همراه ۶۱ زیرمؤلفه پرداخته خواهد شد.

برای اینکه یک «پرسشنامه» قابل قبول شناخته شود، باید دارای دو ویژگی بسیار مهم باشد که عبارتند از قابلیت اطمینان (پایایی) و روایی. این دو عامل، معیارهای ضروری برای تعیین دقت و صحت یک آزمون هستند. پایایی با خطای تصادفی در ارتباط است و روایی با خطای منظم، بنابراین هر چقدر که تعداد حجم نمونه بالا رود می‌تواند بر کاهش خطای تصادفی تأثیر گذاشته و پایایی افزایش یابد که این مسأله بر دقت اندازه‌گیری مؤثر است. اولی سازگاری پرسشنامه را اندازه‌گیری می‌کند در حالی که دومی میزان مطابقت نتایج حاصل از پرسشنامه با دنیای واقعی را تعیین می‌نماید.

در این پژوهش با استفاده از نرم‌افزار spss پایایی و روایی پرسشنامه پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱-۷- بیان نوآوری پژوهش

به طور کلی جنبه نوآورانه این پژوهش این است که با توجه به بررسی‌های به عمل آمده در سوابق پژوهشی مشابه و با اتکای اطلاعات بدست آمده، تاکنون همچنین موضوعی در ایران کار نشده است که به بررسی رابطه حسابرسی و کارفرما مبتنی بر اخلاق پرداخته باشد و از سوی دیگر همزمان آثار این رابطه را بر روی کیفیت حسابرسی را مورد مطالعه قرار دهد، لذا از دانش‌افزایی لازم برخوردار است. همچنین این پژوهش با مدل‌سازی رابطه میان کارفرما و حسابرسی بر اساس مؤلفه اخلاق به قوانین روابط و ضوابط کارفرمایان شرکت‌ها و همزمان جامعه حسابرسان برای ارتقاء سطوح سوددهی شرکت و منفعت حسابرسان مبنی بر افزایش کیفیت حسابرسی، افزوده است.

۲-۷- محاسبه پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ

کرونباخ در سال ۱۹۵۱ در دانشگاه استنفورد روش آماری ضریب آلفا را برای حل مشکل تعیین پایایی آزمون‌های چند سؤالی ابداع کرد.

«آلفای کرونباخ»^۱ شاخصی برای اندازه‌گیری «سازگاری درونی»^۲ است. از طریق این معیار، میانگین همبستگی سؤالات موجود در یک ابزار نظرسنجی را محاسبه کرده و برای سنجش

۳) طراحی پرسشنامه با طیف لیکرت و تعدادی سوال بسته و باز برای طراحی پرسشنامه مرحله اول ابتدا باید تمام نظرات افراد متخصص در پرسشنامه بیاید. همچنین در انتهای پرسشنامه تعدادی سوال باز در حوزه انتخاب شاخص‌ها مطرح شد تا بتوانیم از نظرات سایر خبرگان در مرحله بعد نیز استفاده کنیم.

۴) انتخاب خبرگان برای تکمیل پرسشنامه

در مرحله چهارم روش دلفی-فازی که در اعتبار پژوهش تأثیر بسزایی دارد زیرا در صورت انتخاب مشارکت‌کنندگانی با دانش، تخصص و تجربه کافی در حوزه پژوهش می‌توان به شاخص‌های معتبری دست پیدا کرد.

۵) تکمیل پرسشنامه مرحله اول

در این مرحله از خبرگان خواسته شد بر اساس اهمیت شاخص‌ها به آن‌ها امتیاز دهند. همچنین در صورتی که نظرات متفاوتی در این زمینه دارند، موارد خود را مطرح کنند.

۶) محاسبات مرحله اول

حال با استفاده از محاسبات مربوطه، شاخص‌هایی که امتیاز لازم را کسب نکرده‌اند از پرسشنامه حذف و با استفاده از سؤالات باز و شاخص‌های جدیدی که خبرگان گفتند به پرسشنامه اضافه گردید.

۷) تکمیل پرسشنامه مرحله دوم

در این مرحله پرسشنامه اصلاح شده مجدداً برای خبرگان ارسال شد.

۸) محاسبات مرحله دوم

این محاسبات مشابه محاسبات مرحله اول انجام می‌شود. در صورتی که در این مرحله خبرگان به اجماع نظر برسند، محاسبات تکمیل و تحلیل تمام می‌شود. در غیر اینصورت مرحله اصلاح پرسشنامه جدید و تکمیل و محاسبه آن تا زمانی که خبرگان به اجماع نظر برسند، ادامه می‌یابد، که در پژوهش حاضر در مرحله دوم به اجماع رسیدند.

۹) ارائه شاخص‌ها و تحلیل آن در این مرحله دیگر نه شاخصی اضافه و نه شاخصی از پرسشنامه کم می‌شود. بلکه شاخص‌های به‌دست آمده مهم‌ترین معیارهایی هستند که از نظرات خبرگان حاصل شده‌اند. سرانجام با کمک فنون آمار توصیفی به بررسی وضعیت عمومی

² Internal consistency

¹ Cronbach's Alpha

بیشتری حاصل پیدا کرد که نتایج نظرسنجی یا آزمون قابل اعتماد است. اغلب به منظور نشان دادن میزان اطمینان پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده می‌شود.

جدل رابطه سازگاری درونی پرسشنامه با مقدار ضریب آلفای کرونباخ

مقدار ضریب آلفای کرونباخ	سازگاری درونی پرسشنامه
$\alpha \geq 0/9$	عالی
$0/8 \leq \alpha < 0/9$	مناسب
$0/7 \leq \alpha < 0/8$	قابل قبول
$0/6 \leq \alpha < 0/7$	مشکوک
$0/5 \leq \alpha < 0/6$	ضعیف
$\alpha < 0/5$	غیر قابل قبول

آلفا یک مفهوم مهم در ارزیابی پرسشنامه‌ها است. از این رو، مهم است که ارزیابی کنندگان و محققان مقدار آن را برای افزودن اعتبار و دقت به تفسیر داده‌های خود تخمین بزنند. نرم افزار spss از جمله نرم افزارهای تحلیل آماری است که برای تعیین پایایی از روش آلفای کرونباخ مورد استفاده قرار می‌گیرد. با استفاده از نرم افزار spss به منظور تعیین پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده و نتایج در جدول زیر بیان کننده این است که ضریب آلفای کرونباخ تمامی شاخص‌های پژوهش بالاتر از ۰/۷ و تمام شاخص‌ها پایا می‌باشند.

جدول پایایی پرسشنامه مدل اول پژوهش با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ

ضریب آلفای کرونباخ	مؤلفه‌های پژوهش
۰/۸۵	تجربه و تبحر (حسابرس و کارفرما)
۰/۸	صلاحیت (حسابرس و کارفرما)
۰/۷۷	اعتمادآفرینی (حسابرس و کارفرما)
۰/۷۹	استقلال (حسابرس و کارفرما)
۰/۸۹	فشارمحیطی (حسابرس و کارفرما)
۰/۸۶	تورم
۰/۸۱	فشار مالی

قابلیت اطمینان پرسشنامه مورد استفاده قرار می‌دهند. بنابراین، آلفای کرونباخ، شاخصی برای قابلیت اطمینان است که با تغییرات مربوط به نمره واقعی «سازه مورد نظر» مرتبط است. ضریب آلفا از نظر مقداری در بازه ۰ تا ۱ است. البته ممکن است که مقادیر منفی برای این ضریب نیز بدست آید، که نشانگر عدم همخوانی پاسخ‌ها یا کوواریانس منفی بین آن‌ها است. این امر نشان می‌دهد که پاسخ دهنده، در پرسشنامه، قاعده مشخصی را رعایت نکرده و پاسخ‌های متناقض داده است. در صورتی که پاسخ‌ها پرسشنامه، تصادفی و مستقل از یکدیگر باشند، مقدار آلفای کرونباخ صفر خواهد شد.

به کمک آلفای کرونباخ می‌توان برای توصیف قابلیت اطمینان عوامل استخراج شده از سؤالات دو گزینه‌ای نیز استفاده کرد. سؤالاتی با دو پاسخ ممکن یا چند پرسشنامه یا مقیاس قالب‌بندی شده چند سطحی (مثل طیف لیکرت) یعنی مقیاس رتبه‌بندی: ۱ = ضعیف، ۵ = عالی؛ برای محاسبه آلفای کرونباخ لازم هستند. بنابراین، هرچه نمره یا مقدار آلفای کرونباخ بالاتر باشد، پرسشنامه، قابل اطمینان‌تر است. فرمول آماری برای محاسبه قابلیت اطمینان بر حسب «آلفای کرونباخ» به صورت زیر است:

$$\alpha_k = \frac{k\bar{c}}{\bar{v} + (k-1)\bar{c}}$$

در این رابطه منظور از $\bar{c}$ میانگین مقدارهای کوواریانس گویه‌ها (بدون در نظر گرفتن کوواریانس هر متغیر با خودش) و $\bar{v}$ نیز میانگین واریانس گویه‌ها یا سؤالات است. البته باید توجه کرد که پرسش‌ها یا گویه‌ها هم جهت در نظر گرفته شده است. به این معنی که مقیاس یا طیف لیکرت برای اندازه‌گیری هر گویه، برای همه سؤالات به یک شکل و یک جهت است. منظور از جهت یکسان آن است که اگر در سؤالی مقدار ۱ به معنی کم و ۵ به معنی زیاد است، در بقیه سؤالات نیز به همین شکل عمل شده و توالی مقادیر یکسان باشد.

پرسشنامه پژوهش حاضر بر اساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت خیلی کم (۱) تا خیلی زیاد (۵) تنظیم شده است. با استفاده از پرسشنامه، داده‌های پژوهش استخراج می‌گردد.

جدول نمره‌گذاری پرسشنامه

عنوان	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
امتیاز	۱	۲	۳	۴	۵

سازگاری درونی به این معنی است که یک نظر سنجی، پرسشنامه یا آزمون، در واقع دقت در اندازه‌گیری هدف مورد نظر را دارد. هرچه سازگاری درونی بیشتر باشد، می‌توان اطمینان

۳-۷- محاسبه روایی محتوایی پرسشنامه

روایی محتوایی^۱ نشان می‌دهد یک مقیاس (پرسشنامه) تا چه میزان همه جنبه‌های سازه موردنظر را مورد سنجش قرار می‌دهد. به‌طور کلی روایی پرسشنامه به این سؤال پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد خصیصه مورد نظر را می‌سنجد. روش‌های متعددی برای سنجش روایی وجود دارد که روایی محتوایی از طریق محاسبه CVI و CVR مرسوم‌ترین آنها است. در ساده‌ترین حالت، پرسشنامه در اختیار اساتید و خبرگان حوزه قرار داده می‌شود و از آنها در مورد اعتبار پرسشنامه نظرخواهی می‌شود. فرمول محاسبه نسبت روایی محتوایی به شرح زیر می‌باشد:

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

در این رابطه، N_e تعداد متخصصانی است که به گزینه ضروری پاسخ داده‌اند و N تعداد کل متخصصان است. اگر مقدار محاسبه‌شده از مقدار جدول بزرگ‌تر باشد، اعتبار محتوای آن آیتم دارای روایی می‌باشد. به‌طور کلی مقصود از روایی این است که ابزاری که برای اندازه‌گیری مورد نظر انتخاب شده است ویژگی و خصوصیتی که ابزار برای آن طراحی شده است را دارد یا خیر.

باتوجه به اینکه تعداد پاسخ‌دهندگان ۵۳ نفر بوده است، با استفاده از نرم افزار SPSS، از آنجا که ضریب آزمون در پژوهش حاضر ۰/۷۵ محاسبه شده است، می‌توان گفت که ابزار گردآوری اطلاعات در پژوهش حاضر از روایی مناسبی برخوردار است. به عبارت دیگر نتایج شاخص‌های اصلی بزرگتر از ۰/۷۵ (مقدار جدول) شد، که نشان دهنده اعتبار محتوایی شاخص‌های پژوهش است.

در این مرحله مؤلفه‌های شناسایی‌شده در قالب پرسشنامه و در اختیار خبرگان قرار می‌گیرد و باتوجه به گزینه‌ی پیشنهادی و متغیرهای زبانی تعریف‌شده، نتایج حاصل از بررسی پاسخ‌های قید شده در پرسشنامه با استفاده از نرم افزار اکسل تنظیم و برای به‌دست‌آوردن میانگین فازی مؤلفه‌ها تحلیل می‌شود.

جدول تبدیل عبارات زبانی به اعداد فازی

عبارات زبانی	اعداد فازی مثلثی
خیلی کم	(0,0,0.25)
کم	(0,0.25,0.5)
متوسط	(0.25,0.5,0.75)
زیاد	(0.5,0.75,1)
خیلی زیاد	(0.75,0.75,1)

بعد از مشخص‌شدن تعداد پاسخ‌های داده‌شده به هر شاخص و بعد از محاسبه میانگین فازی مثلثی برای شاخص‌ها از فرمول مینکوسکی^۲ که در زیر تعریف گردیده است، اعداد فازی قطعی‌شده برای هر شاخص محاسبه می‌شود.

$$x = m + \frac{\beta - \alpha}{4}$$

به‌طور کلی پس از انتخاب طیف فازی مناسب، در گام بعد با استفاده از روش میانگین فازی به تجمیع نظرات خبرگان اقدام شد که نتایج مربوط به هر شاخص در قالب یک عدد مثلث فازی ارائه شده است. پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، با استفاده از روش مرکز سطح، به فازی‌زدایی مقادیر به دست آمده برای هر شاخص اقدام گردید که پس از فازی‌زدایی و تعیین مقادیر قطعی برای هر شاخص، به منظور غربال شاخص‌های اثرگذار باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. در این پژوهش، با توجه به نوع پژوهش و نیز به تبعیت از مطالعات انجام شده آستانه تحمل ۰/۸ در نظر گرفته شده است. پس از پایان نظرسنجی در مرحله اول، لازم است که مرحله دوم نیز انجام گیرد تا نتایج کسب‌شده از هر دو مرحله با هم مقایسه و نتیجه مشخص شود. بنابراین توزیع پرسشنامه مرحله دوم هم انجام و مانند مرحله اول شاخص‌ها با استفاده از نرم افزار دلفی فازی مورد ارزیابی قرار گرفت.

برای بررسی اجماع در راندهای دلفی برای خاتمه دادن به آن از ضریب هماهنگی کندال استفاده می‌شود این ضریب به راحتی توسط نرم افزار SPSS قابل محاسبه است. در صورتی که در پرسشنامه دلفی از طیف ۵ تایی استفاده شود در هر راند می‌توان شاخص‌هایی که امتیاز کمتر از ۳ را کسب کرده‌اند حذف و غربال نمود.

روش فازی متغیرهای کیفی معمولاً به صورت اعداد فازی مثلثی و یا دوزنقه‌ای تعریف می‌شوند. فرض کنید اعداد قطعی به صورت اعداد فازی دوزنقه‌ای مانند زیر تعریف شده باشد:

$$A^{(i)} = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}, a_4^{(i)}), i = 1, 2, \dots, n$$

در این روش، میانگین نظرات در پرسشنامه اول و پرسشنامه دوم محاسبه می‌شود.

$$A_m = (a_{m1}, a_{m2}, a_{m3}, a_{m4}) = \left(\frac{1}{n} \sum a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum a_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum a_4^{(i)} \right)$$

² minkowski¹ Content validity

$DF_{ij} = [(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]/3 + l_{ij}$
مقدار فازی زدائی شده بزرگتر از ۰/۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز بالای ۰/۷ داشته باشد تأیید می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱). تمامی مواردی که امتیازی کمتر از ۰/۷ کسب کرده‌اند حذف شده‌است. که در پژوهش ما تمام زیرمؤلفه‌ها امتیاز بالای ۰/۷ را کسب کردند پس از آن، به منظور تعیین بارعاملی شاخص‌های هریک از مؤلفه‌ها از آزمون "تحلیل عاملی تأییدی" استفاده گردید. تحلیل عاملی تأییدی ارتباط گوینده‌ها با سازه‌ها را ارزیابی می‌کند. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود.

حداقل بارعاملی قابل قبول در برخی منابع و مراجع ۰/۵ نیز ذکر شده است، اما معیار اصلی برای قضاوت آماره t می‌باشد. چنانچه آماره آزمون یعنی t -value بزرگتر از ۱/۹۶ باشد در این صورت بار عاملی مشاهده شده معنادار است. در نهایت آزمون برازندگی مدل انجام شده است. از شاخص‌های برازندگی برای تعیین اعتبار مدل‌های طراحی شده استفاده می‌شود (ابارشی، ۱۳۹۰)

۴-۷- نتایج تخمین اختلاف میانگین فازی زدایی شده

مرحله اول و دوم

با انجام نظرسنجی در هر دو مرحله، لازم است اختلاف میان میانگین فازی زدایی شده شاخص‌های اثرگذار بر رابطه میان کارفرما و حسابرس مبنی بر اخلاق و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی بررسی و تحلیل شود؛ بنابراین، بررسی اختلاف میانگین فازی زدایی شده شاخص‌های اثرگذار بر رابطه میان کارفرما و حسابرس مبنی بر اخلاق در مرحله اول و دوم به شرح زیر است:

باتوجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج مرحله دوم، در صورتی که اختلاف بین میانگین فازی زدایی شده در دو مرحله کمتر از ۰/۱ باشد، فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود. باتوجه به اینکه در اکثر موارد اختلاف میانگین فازی زدایی شده نظر خبرگان در دو مرحله کمتر از ۰/۱ بود، خبرگان درباره شاخص اثرگذار رابطه میان کارفرما و حسابرس مبتنی بر اخلاق و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی به اجماع رسیدند و نظرسنجی در این مرحله متوقف شد. این بدان معنی است که خبرگان دیدگاه تقریباً یکسانی به شاخص‌های کلیدی اخلاق در مدل سازی رابطه میان کارفرما و حسابرس و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی داشته‌اند.

در این روابط A^i بیانگر دیدگاه خبره i ام و A_m بیانگر میانگین دیدگاه‌های خبرگان است و سپس میانگین نظرات خبرگان را در هر دو پرسشنامه از هم کم می‌کنیم.

$$\begin{aligned} & (a_{m1} - a_1^{(i)} \cdot a_{m2} - a_2^{(i)} \cdot a_{m3} - a_3^{(i)} \cdot a_{m4} - a_4^{(i)}) \\ & = (\frac{1}{n} \sum a_1^{(i)} - a_1^{(i)} \cdot \frac{1}{n} \sum a_2^{(i)} - a_2^{(i)} \cdot \frac{1}{n} \sum a_3^{(i)} - \\ & a_3^{(i)} \cdot \frac{1}{n} \sum a_4^{(i)} - a_4^{(i)}) \\ & S(A_{m2} \cdot A_{m1}) = |\frac{1}{4} [(a_{m21} + a_{m22} + a_{m23} + a_{m24}) - \\ & (a_{m11} + a_{m12} + a_{m13} + a_{m14})]| \end{aligned}$$

در نهایت اگر اختلاف میانگین نظرات خبرگان در پرسشنامه اول و دوم بزرگتر از ۰/۲ باشد، برای سومین بار فرایند پرسشگری را تکرار می‌کنیم و این کار را تا ثابت شدن نظرات خبرگان ادامه می‌دهیم. در پژوهش ما باتوجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج مرحله دوم، در اکثر موارد اختلاف میانگین فازی زدایی شده نظر خبرگان در دو مرحله کمتر از ۰/۱ بود، خبرگان درباره شاخص اثرگذار رابطه میان کارفرما و حسابرس مبتنی بر اخلاق و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی به اجماع رسیدند و نظرسنجی در این مرحله متوقف شد.

در گام بعدی میانگین نظرات فازی محاسبه شده، نحوه محاسبه میانگین نظرات هر عدد فازی مثلی برای هریک از شاخص‌ها به صورت زیرنمایش داده شده است:

$$z_j = (M_j, U_j) \quad L_j = \min(X_{ij}) \quad U_j = \max(X_{ij}) \quad M_j = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n X_{ij}}$$

اندیس i : به فرد خبره اشاره دارد. به طوری که
 z : مقدار ارزیابی خبره i ام از معیار زام Lz : حداقل مقدار ارزیابی‌ها برای معیار زام
 Mz : میانگین هندسی مقدار ارزیابی خبرگان از عملکرد معیار z ام
 Uz : حداکثر مقدار ارزیابی‌ها برای معیار زام (چنگ، لی، تانگ، ۲۰۰۹)

در واقع این روش‌های تجمیع، روش‌هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده‌اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه‌ای از اعداد فازی مثلی را کمینه l و میانگین m و بیشینه u در نظر گرفته‌اند (فانگ، ۲۰۱۱)

$$F_{AGR} \{ (\min\{l\}, \{\frac{\sum m}{n}\}, \max\{u\}) \}$$

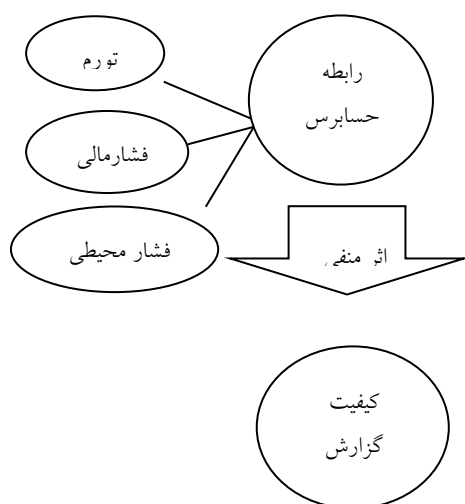
=

در پژوهش حاضر برای فازی زدایی از رابطه بالا استفاده گردید (تنگ، زینگ، ۱۹۹۳)

جدول آمار مؤلفه‌ها و سؤالات پرسشنامه

ردیف	مؤلفه	سؤالات	تعداد سوال
۱	صلاحیت (حسابرس و کارفرما)	۱ تا ۱۰	۱۰
۲	تجربه و تبحر (حسابرس و کارفرما)	۱۱ تا ۲۳	۱۲
۳	اعتمادآفرینی (حسابرس و کارفرما)	۲۴ تا ۳۳	۹
۴	استقلال (حسابرس و کارفرما)	۳۴ تا ۴۳	۹
۵	فشار محیطی (حسابرس و کارفرما)	۴۴ تا ۴۹	۵
۶	تورم	۵۰ تا ۵۶	۶
۷	فشار مالی	۵۷ تا ۶۱	۴

در بررسی ماهیت توصیفی داده‌های پژوهش، بنا بر مؤلفه‌های فوق چهار مورد از آنها (ردیف یک تا ۴) از طریق شاخص اخلاق استخراج گردیده‌اند. و مؤلفه ردیف ۵ مرتبط با شاخص محیطی و دو مورد از مؤلفه‌های فوق (ردیف ۶ و ۷) مربوط به شاخص‌های اقتصادی می‌باشند.

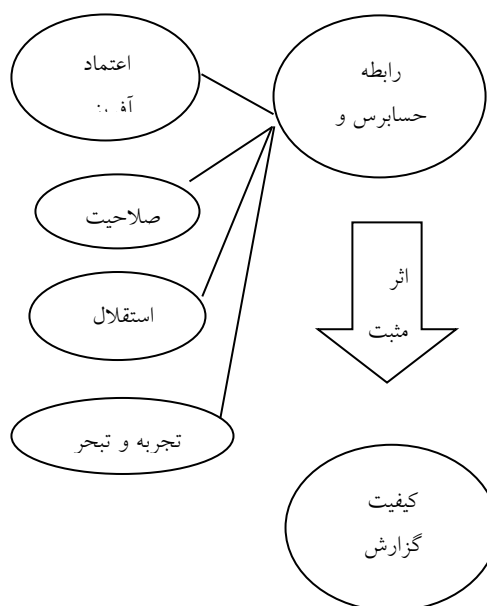


نمودار ۲-۲- فرآیند اثرگذاری مؤلفه‌های محیطی و اقتصادی بر روی رابطه حسابرس و کارفرما و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی

بحث و نتیجه‌گیری

به طور کلی نتایج و خروجی پژوهش را می‌توان در چارچوب پاسخ‌های اجرایی به سؤالات کاربردی پژوهش اصلی خلاصه نمود که در این راستا با توجه به اجماع نظر خبرگان بطور کاربردی و هدفمند، در ۴ سطح تجزیه و تحلیل می‌گردد.

(۱) در پاسخ به سؤال یک، دو و سه پژوهش حاضر، تمامی زیر مؤلفه‌های اخلاقی منتخب مرتبط با ۴ شاخص



نمودار ۱-۱- فرآیند اثرگذاری مؤلفه‌های اخلاقی بر روی رابطه حسابرس و کارفرما و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی

بر خلاف نتایج بدست آمده از پژوهش حلیم و همکاران (۲۰۱۸)، نتایج اجماع نظرات خبرگان پژوهش حاکی از آن است که با افزایش در میزان مؤلفه‌های اخلاق همانند (اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال) منجر

۱-۸- مقایسه پژوهش‌های پیشین

در واقع با توجه به فرآیندهای فوق، نتایج بدست آمده پژوهش حاضر کاملاً با پژوهش‌های میرحسینی و همکاران (۱۴۰۰)، رجیدری و همکاران (۱۴۰۰) و آزادی و همکاران (۱۴۰۰) مطابقت دارد بدین گونه که با توجه به نتایج این پژوهش‌ها و نتایج پژوهش حاضر هرچه مؤلفه‌های اخلاقی اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال افزایش یابد منجر به بالا رفتن کیفیت خدمات ارائه شده توسط کارفرما و حسابرِس به مشتری (کیفیت گزارش حسابرِس) می‌گردد.

البته لازم به ذکر است که مؤلفه‌های محیطی و اقتصادی زیادی وجود دارد که بر چهارچوب اخلاقی که بین کارفرما و حسابرِس شکل گرفته تأثیر می‌گذارد که سه مورد از آنها عبارتند از: تورم، فشار مالی و فشار محیطی در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند. با توجه به نتایج بدست آمده پژوهش حاضر همگونی و تطابق خاصی با ساختار نتایج پژوهش‌های اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸)، تورمو و همکاران (۲۰۱۶) و کنیچل (۲۰۱۲) با افزایش یک درصد از هرکدام از این مؤلفه‌ها آسیب‌ها و ضررهای جبران ناپذیری بر روی رابطه کارفرما و حسابرِس می‌رسانند که به تبع آن گزارش‌های حسابرِس شرکت بسیار بی‌کیفیت و بی‌اعتبار می‌باشد.

در انتها می‌توان گفت همانند دستاورد پژوهش‌های شان، تروشانی و تارکا (۲۰۱۹) و لی و همکاران (۲۰۱۲)، پژوهش حاضر هم تأکید بر در سطح تعادل بودن سطوح مؤلفه‌های اخلاقی، محیطی و اقتصادی تعریف شده پژوهش در مابین کارفرما و حسابرِس می‌کند که می‌تواند منجر به ایجاد اعتبار در کیفیت گزارش‌های حسابرِس شرکت گردد یا بالعکس با نامتعادل بودن سطوح مؤلفه‌های اخلاقی و غیرنرمال بودن سطوح مؤلفه‌های اقتصادی و محیطی منجر به ضررهای جبران ناپذیر به مشتری و افت کیفیت خروجی‌های شرکت همانند گزارش‌های حسابرِس بی‌کیفیت گردد.

۲-۸- محدودیت‌های پژوهش

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌های مواجه است. برای نمونه، برای اندازه‌گیری و گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است که در این رابطه زمینه‌های ذهنی نظیر احساسات، عواطف و نگرش‌ها بر روی داده‌ها اثر می‌گذارد.

۳-۸- پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

از آنجا که مؤلفه‌های اخلاق (اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال)، مؤلفه‌هایی تأثیرگذار در حوزه‌های

اصلی مانند (اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال) که در این پژوهش نام برده شد به طور کامل تشریح گردیدند و نشان داد که به عنوان عوامل موثر بر شکل‌گیری و تداوم رابطه حسابرِس و کارفرما تأثیر مثبت دارند.

در پاسخ به سؤال چهار پژوهش حاضر، عوامل تأثیرگذار بر قطع همکاری و تغییر حسابرِس یا همان جنبه‌های مفهومی مدل‌های پژوهش بدین گونه می‌توان بیان نمود که اگر اثر مؤلفه‌های پژوهش به صورت معکوس در حوزه اجرا شود منجر به قطع همکاری و تغییر نیروی کار می‌گردد.

در پاسخ به سؤال پنج و شش، پژوهش حاضر، با توجه به اجماع نظرات خبرگان می‌توان گفت که تمامی مؤلفه‌های اخلاقی منتخب در پژوهش حاضر بر روی ابعاد روابطی میان حسابداری و کارفرما اثر مثبت و معنی‌داری دارند که منجر به افزایش سوددهی شرکت می‌گردد که در نهایت کیفیت حسابرِس را به سطوح بالاتری ارتقا می‌دهد.

در پاسخ به سؤال هفت و هشت پژوهش حاضر، می‌توان به مؤلفه‌های اقتصادی (فشار مالی و تورم) و محیطی منتخب در این پژوهش اشاره نمود که در روابط میان حسابرِس و کارفرما، منفی و معنی‌دار بوده که به تبع آن بر روی کیفیت گزارش‌های حسابرِس تأثیر منفی می‌گذارد.

از سوی دیگر برای پاسخ به سؤال هفت پژوهش، یک فرآیند متقابل و مکمل می‌باشد بدین گونه که حسابرِس با افزایش مؤلفه‌های رفتاری اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال در شخصیت و مهارت‌های اکتسابی خود موجب می‌گردد که رابطه بین او و کارفرمایش در چهارچوب روابط اخلاقی سالم و صمیمی قرار گیرد که به تبع آن کیفیت گزارش کارهای نهایی حسابرِس او (با توجه به بالا بردن سطوح مؤلفه‌های اخلاقی نامبرده شده در شخصیت خود) می‌شود.

در پاسخ به سؤال هشت پژوهش، به طور کلی کارفرما با تمرکز کردن بر مؤلفه‌های اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال می‌تواند فضای صمیمی و دوستانه با حسابرِس ایجاد نماید و بهره‌وری و سود شرکت را با این روش افزایش دهد که این فرآیند منجر به افزایش کیفیت گزارش حسابرِس گردد که به تبع آن مشتری‌های بیشتری جذب و همچنین کسب اعتبار و برند برای کارفرما و شرکت می‌گردد.

- * رجبدری، حسین، وکیلی فرد، حمیدرضا سالاری، حجت الله، امیری، علی، (۱۴۰۱)، رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، خرداد ۱۴۰۱، صفحه ۱۱۳-۱۴۲.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، حیدرپور، فرزانه، شاهعلی‌زاده، رامین. (۱۴۰۱)، نقش میانجی هوش هیجانی در رابطه رهبری اخلاقی با قصد هشداردهی خطاکاری در موسسات حسابرسی، دانش حسابداری، سال سیزدهم، بهار ۱۴۰۱، ش ۴۸، ص ۳۱-۵۸.
- * صادقیان، مسعود، جهانگیرنیا، حسین، و غلامی جمرکائی، رضا، (۱۳۹۸)، نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرس مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)- ص ۴۳-۵۶.
- * صالحی، تابنده، (۱۳۹۴) رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علم و فناوری، (۳) ۱۱، ۷۷-۸۶.
- * صباغیان طوسی، امید، مرادی، زهرا، یزدانی، شهره. (۱۴۰۱). تبیین رابطه بین اظهارنظر حسابرس و ویژگی‌های کیفی حسابرس بر مدیریت سود. فصلنامه مطالعات مدیریت و توسعه پایدار. ۲۹-۵۷.
- * عیسی‌خانی، کوروش، خردیار، سینا، بنی مهد، بهمن، (۱۴۰۰)، هوش هیجانی و جهت‌گیری اخلاقی در دانشجویان حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم فناوری، دوره ۱۷، ش ۱.
- * کابلی، مونا سادات، نیکومرام، هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۴۰۰)، واکاوی رفتار مدیران واحد گزارشگر نسبت به تهیه صورت‌های مالی متقلبانه. پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۴۲ رتبه علمی-پژوهشی ISC / ۷۷، ۲۸-۱۰۴.
- * مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۷)، «آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی». ۲۰۵ص.
- * مهران، کاوه، یزدانی، سیما، سادات بهبهانی نیا، پریسا، اسکندر، هدی (۱۳۹۹). نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس، دوره ۵، شماره ۱، ۷۹-۹۹.
- * میرحسینی، ملیحه، محمود معین‌الدین، حیرانی، فروغ، حاتمی نسب، سید حسن (۱۴۰۰)، واکاوی مؤثرترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابدار: ضرورت اجتناب بهره‌وری، اجرایی و کابردی می‌باشند؛ به سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکت‌های بزرگ و کوچک حوزه‌های حسابرسی و حسابداری در اصلاح و تقویت قوانین و مقررات پیشنهاد می‌گردد که جهت ارتقای اخلاق حرفه‌ای حسابرسی، بر اصلاح و تقویت سازه‌های اخلاقی تمرکز کنند.
- همچنین به این نهادها پیشنهاد می‌گردد که از مدل مفهومی و کاربردی پژوهش، در جهت رعایت سازه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کارفرما، توسط مؤسسه‌های حسابرسی جهت افشا که به تبع آن میزان بهره‌وری شرکت‌ها و شفافیت گزارش‌های حسابرسی افزایش می‌گردد استفاده گردد.
- دغدغه گرفتن کار در سال‌های آتی و مشکلات مالی حسابرس و کارفرما و نوسانات اقتصادی و تورم بر روی ماهیت رابطه کارفرما و حسابرس تأثیر منفی می‌گذارد که به تبع آن کیفیت گزارش‌های حسابرسی کاهش می‌یابد؛ بنابراین به مسئولین حوزه فرهنگی کشور جهت تنظیم یک خط مشی مناسب جهت ارتقای اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و کارفرما و همچنین به سازمان‌های ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی و کارفرماها پیشنهاد می‌گردد بر این سازه تمرکز هدفمند نمایند.

فهرست منابع

- * آزادی، کیهان، جعفری، کرامت و فدائی، مهدی (۱۴۰۰)،
ارایه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی، فصل‌نامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ش ۳۸، ص ۲۶۹-۲۸۴.
- * ابارشی احمد حسینی، سید یعقوب (۱۳۹۰) مدل‌سازی معادلات ساختاری، تهران، انتشارات جامعه‌شناسان، ص ۲.
- * بخردی نسب، وحید (۱۴۰۰)، نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه فشار حق الزحمه حسابرسی، نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی، پژوهش‌های حسابرسی (پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای). دوره ۱، شماره ۲؛ ص ۱۶۳-۱۹۳.
- * حساس یگانه، یحیی، غلام زاده لداری، مسعود (۱۳۹۱)، ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی. دهمین همایش ملی حسابداری ایران.
- * جهانگیرنیا، حسین، کریم‌آبادی، محمد، حاجیه، زهره، غلامی جمرکائی، رضا، ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، ش ۵۵، ص ۷۹-۱۰۱.

- Journal of Accounting, 6(2), 1-9. Association (CAAA) Annual Conference. December 14.
- * Ismail, S., & Yuhani, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1): 21-34.
- * J.H Cheng, C. M Lee , C. H Tang. (2009). "An application of fuzzy Delphi and fuzzy AHP on evaluating wafer supplier in semiconductor industry", *WSEAS Transactions on Information Science and Applications*, (5) P 756-767.
- * Kim, Y., Li, H., Li, S.(2014). CEO equity incentives and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, Forthcoming.
- * Knechel, W.R, G.V. Krishnan, M. Pevzner, L.B. Shefchik & Velury, U. (2012). Audit Quality: Insights from the Academic Literature, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 385-421.
- * Lam, S. and S. Chang (1994) "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore" , *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 3, No. 1 , P. 103.
- * Mannix, E. A. , Tinsley, C. H. , & McCracken, S. , Salterio, S. , & Gibbins, M. (2008). Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting Organizations and Society*, 33, 362–383.
- * Octaviani, N., I. et al (2021). Determination of the Integrity of the Financial Statements of Go Public Companies on the Indonesia Stock Exchange. *Scientific Journal of Accounting, Faculty of Economics*, 7(1), 35–48.
- * Quadackers L et al, (2009); Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions; *VU University Amsterdam*.
- * Rajgopal, Sh., Srinivasan, S. & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, 26, 559–619. <https://doi.org/10.1007/s11142-020-09570-9>
- * Shan Y.G, Troshani I & Tarca A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 18–36.
- * Titman, S. and Trueman. B. (1986). Information quality and the valuation of new issues, *Journal of Accounting and Economics*, 8(2): 159-172.
- * Veldsman, D. (2023). Employee-Employer Relationship: What HR Needs to Work on in 2023 . *HIRA ACADEMY TO INNOVATE HR.*, <https://www.aihr.com/blog/employee-employer-relationship>.
- * Xiao, T., Geng, Ch. & Yuan, Ch. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13, 109– 127.
- * Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017), "The Effect of Auditor Features on Audit Quality", *Tékhné*, 15(2), PP. 79-87.
- ناپذیر برای ارزیابی رفتار ایمن حسابداران. جلد ۱۳، شماره ۱، ۸۰-۶۲.
- * نیکومرام، هاشم، آذریراهمان، جلال، رویایی، رمضانعلی، یعقوب‌نژاد، احمد، (۱۴۰۱) تحلیل تشخیص رفتار سازگار و مجاز اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی بر حسب پنج عامل بزرگ شخصیت نتو، دانش حسابرسی سال ۲۲، بهار ۱۴۰۱، ش ۸۶.
- * Alhababsah, S. & Yekini, S. (2021). Audit committee and audit quality: An empirical analysis considering industry expertise, legal expertise and gender diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100377.
- * Arumega Zarefar. (2015). Paper of the Influence of Ethics ,Experience and competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Skepticism as a Moderating Variable .3rd Global Conference on Business and Social Science 219: 828-832.
- * Ashton, R. H. Willingham, J. J. & DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-99.
- * Aswar, Kh., Fahmi Givari, A., Wiguna, M. & Hariyani, E. (2021). Determinants of audit quality: Role of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(2), 308-319. doi:10.21511/ppm.19(2).2021.25
- * Ball. (2009). Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals, *Journal of Accounting Research* ۴۷ , (2): 277–323.
- * Brown-Liburd Helen L. and Jeffrey R. Cohen, (2013) "Effects of Earnings Forecasts on Outcomes of Client- Auditor Negotiation," *Journal of Business Ethics*, vol. 116, no. 2, pp.311325.
- * Buchen, J.H. (2004). Servant leadership :A model for future faculty and institutions, *Journal of leadership studies*, 5/1:125-134.
- * Carcello, J., Hollingsworth, C., Klein, A. & Neal, T (2008), Audit committee financial expertise, competing corporate governance mechanisms, and earnings management, working paper, University of Tennessee.
- * Chantao Li , Frank M. Song. and Sonid M L Wrong (2007) "Audit firm size and perception of Audit Qaulity: Evidences from Lometitive Audit market in China" Janury , pp.1-17.
- * Eulerich, Marc and Georgi, Christine and Schmidt, Alexander, Continuous Auditing and Risk-Based Audit Planning (20 8, 2020). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3330570> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3330570>.
- * Fang ,W. C. (2011) . "Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers", *Quality & Quantity*, 45 (2011) P 751-768.
- * .Fuad, N, S. (2017).The Impact of Audit Committe Charecteristics Financial Distress. *Diponegord*



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 53/ Spring 2024

Identifying and ranking the factors affecting the relationship between the auditor and the employer based on the ethical approach and its effect on the quality of the audit report

S. Setareh Ahmadi Limanjoubi

Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran
Setareh1.ahmadi71@gmail.com

Keyhan Azadi Hir

Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran, (Corresponding author)
Ka.cpa2012@yahoo.com

Behzad Nikkar

Department of Accounting, Ramsar Branch, Islamic Azad University, Ramsar, Iran
b.nikkar@yahoo.com

Abstract

All organizations active in the society are obliged to respond correctly and ethically to their stakeholders, the purpose of this research is to identify and rank the factors affecting the relationship between the auditor and the employer based on the ethical approach and its effect on the quality of the audit report using the Delphi-fuzzy process. The current research is qualitative-quantitative, applied, and survey-analytical in nature. First, according to the theories related to the title and questions of the research, important factors and sub-components were selected by the library method and prepared and adjusted in the form of a questionnaire and at the disposal of related experts who used the method of targeted sampling from among experts from auditors working in institutions and audit organizations and employers. And managers working in the active institutions of the country were selected and 53 of them responded. The responses were reviewed and processed using Excel software, and then analyzed using SPSS and Delphi-Fuzzy software, and finally led to the identification of important factors and the definition of the ethical framework formed between the employer and the auditor. The implementation aspects of this framework were examined on the quality of audit reports. According to the basis of the ethical relationship between the client and the auditor, the results of this research led to the creation of conceptual models that show that with an increase in the amount of the same ethics components (trust-building, experience and expertise, competence and independence) and on the other hand, a decrease in the amount of the component. economic factors such as (inflation and financial pressure) and reduction in the environmental pressure component lead to improving the quality of the relationship between the employer and the auditor and increasing the transparency of audit reports.

Keywords: The relationship between the auditor and the employer, ethical approach, audit quality.