

## بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس

حمید بیرجندی<sup>۱</sup>

احمد خدای پور<sup>۲</sup>

امید پورحیدری<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۰۸

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۲/۰۹

### چکیده

اخلاق و رفتار حرفه ای برای حرفه حسابداری بسیار مهم است. بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده کنندگان ارائه خدمات از سوی حسابداران بیهوده است. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه کننده و آن نیز تابع درستکاری و پایبندی به اصول اخلاقی است. هدف این پژوهش بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس است. بدین منظور تأثیر پنج مؤلفه اصول و ضوابط حرفه ای، استقلال و بی طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس از طریق پرسشنامه ای که در بین ۱۱۹ نفر از حسابرسان سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان حسابداری توزیع شد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. روش پژوهش، توصیفی-پیمایشی می باشد و جهت تجزیه و تحلیل فرضیه های پژوهش از تحلیل واریانس و رگرسیون با نرم افزار SPSS استفاده شد. نتایج نشان داد که هر پنج مؤلفه اخلاق حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به مولفه صلاحیت و مراقبت حرفه ای می باشد بنابراین، مؤسسات حسابداری باید به افزایش دانش و مهارت حرفه ای کارکنان مؤسسه خود به منظور افزایش هرچه بیشتر کیفیت قضاوت و تصمیم گیری ها توجه ویژه نمایند.

**واژه های کلیدی:** تردید حرفه ای حسابرس، اخلاق حرفه ای، مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. h.birjandi63@gmail.com

۲- دانشیار گروه حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول) khodamipour@uk.ac.ir

۳- استاد حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. opourheidari@uk.ac.ir

## ۱- مقدمه

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری است که به‌طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به‌خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیت‌های متقلبانه شود (اندریس و همکاران، ۲۰۱۷). فعالیت‌های متقلبانه سبب می‌شود تا اثرات مخربی بر سرمایه‌گذاری و بازارهای مالی وارد شود، زیرا مردم چنین استدلال می‌کنند که این اعمال به دلیل رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و عدم درک صحیح آن‌ها از اصول اخلاقی صورت گرفته است و این باعث بحران اخلاقی در حرفه حسابداری شده است (اراکا و اکبجه، ۲۰۱۵)؛ بنابراین با توجه به رسوایی‌های مالی متعدد در سال‌های اخیر، تأکید بر مسئله اخلاق در حسابداری مورد توجه قرار گرفته است، اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی از حسابداران مشاهده شده است، علت بسیاری از شکست‌های حسابداری بوده‌اند که از همان روزهای اولیه تولد حرفه حسابداری توجهات زیادی را به خود جلب کرده است. حال آنکه تمامی شکست‌های حسابداری، به رفتارهای غیراخلاقی حسابداران مربوط نمی‌شود، اما بسیاری از آن‌ها به رفتارهای غیراخلاقی یا حداقل غیرحرفه‌ای بخش‌هایی از حسابداران مربوط می‌شود (کلیکمان، ۲۰۱۳)؛ بنابراین، به دنبال شکست مؤسسات حسابداری، قانون‌گذاران قوانین و استانداردهایی چون آئین رفتار حرفه‌ای را برای گسترش رفتار اخلاقی و حرفه‌ای میان حسابداران وضع نمودند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای حسابداری، دستورالعمل‌هایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابداران به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین کرده‌اند (آلین، حدیب و حنیف، ۲۰۱۳). با این حال، رفتارهای غیراخلاقی در میان حسابداران همچنان در حال وقوع است؛ بنابراین، توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود چراکه علاوه بر این که ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران و حسابداران منافع

سهمداران زیر پا گذاشته شود؛ از حیث اینکه اطلاعات حسابداری، ورودی بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیری اقتصادی محسوب می‌شود نیز نقش حسابداری بسیار حائز اهمیت است (اعتمادی و رحمانی، ۱۳۸۸).

از طرفی تردید حرفه‌ای حسابرس عنصر ضروری در حسابداری است. تردید حرفه‌ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای است و طبق استانداردهای حسابداری، حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام برساند؛ بنابراین حفظ موازنه منطقی بین دو روی سکه الزامی است (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۲). حرفه حسابداری مدت‌هاست که اهمیت تردید حرفه‌ای را در هدایت حسابداری، به رسمیت شناخته و مورد تأکید قرار داده است. با این وجود، ناکارایی‌ها و شکست‌های اخیر حسابداری منجر به افزایش توجه به مفهوم تردید حرفه‌ای شده است. علاوه بر این، پاسخ کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به این شکست‌ها نشان می‌دهد که مفهوم تردید حرفه‌ای مورد بررسی بیشتری قرار خواهد گرفت. بر این اساس، بررسی عواملی به‌نگام و سودمند است که احتمال نمایش سطوح مناسب تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد (آهنگری، ۱۳۹۵).

ادبیات حسابداری بیان می‌کند که وقتی حسابداران نقش خود را مطابق با اخلاق حرفه‌ای انجام می‌دهند، تأثیر قابل توجهی بر تصمیمات آن‌ها دارد. اخلاق حرفه‌ای تلاش‌های حسابداران را در اعمال تدابیر قانونی و شک و تردید حرفه‌ای در انجام وظایف خود افزایش می‌دهد (کواداگر و همکاران، ۲۰۰۹). علاوه بر این، اخلاق حسابداری، حسابداران را محافظه‌کارتر می‌کند، یعنی حسابداران احتمالاً وظایف را با شک و تردید بیشتری انجام می‌دهند (هرت و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین حسابداران، زمانی که با استانداردهای اخلاقی رفتار می‌کنند، قضاوت‌های محافظه‌کارانه‌تری را انجام می‌دهند (هوانگ و همکاران، ۲۰۰۸). با بهبود اخلاق حرفه‌ای، انجام فرآیند حسابداری توسط حسابداران اثربخش‌تر خواهد شد (جونسن، ۱۹۹۱)؛ بنابراین پیاده‌سازی اخلاق

۲) بی‌طرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ‌گونه پیش‌داوری، جانب‌داری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.

۳) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به‌گونه‌ای قابل‌قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

۴) رازداری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود به دست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحب‌کار یا کارفرما، استفاده یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد.

۵) رفتار حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید به‌گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی که اعتبار حرفه او را مخدوش می‌کند، بپرهیزد.

۶) اصول و ضوابط حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای انجام دهد و همچنین درخواست‌های صاحب‌کار یا کارفرمای خود را به‌گونه‌ای بامهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و نیز استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل، سازگار باشد.

#### • تردید حرفه‌ای حسابرس

حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به این معناست که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب‌شده به عمل آید. درواقع ذهن پرسشگر هشیارایی نسبت به شرایطی است که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد. استات (۱۹۶۹) بیان می‌نماید تردید برگرفته از مشاهده دقیق، بررسی کردن و در نظر

حسابداری سبب افزایش شک و تردید حرفه‌ای او می‌شود زیرا که حسابرس در فرآیند حسابرسی به‌طور موشکافانه استدلال می‌کند و نگاه عمیق و حتی فراتر از آن موضوعات دارد. به عبارتی اخلاق حرفه‌ای منجر به افزایش جستجوی کاوشگرانه حسابرس برای کسب شواهد موردنیاز و بهبود تردید حرفه‌ای آن‌ها می‌شود (انوفه و همکاران، ۲۰۱۶). ازاین‌رو با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای و تأثیر آن بر تردید حرفه‌ای حسابرس در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا اخلاق حرفه‌ای در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرس مؤثر می‌باشد یا خیر؟

#### ۲- مبانی نظری

##### • اخلاق حرفه‌ای حسابرس

اخلاق حرفه‌ای عبارت است از اصول و معیارهای اخلاقی که توسط سازمان‌ها بر اساس الگوهای اخلاقی تدوین‌شده و تمامی اعضای سازمان ملزم به رعایت این اصول که هدایتگر رفتار آنان می‌باشد، هستند (امیرکبیری و داروئیان، ۱۳۹۰). اخلاق حرفه‌ای تمامی مباحث مربوط به استانداردهای اخلاقی در حرفه‌های مختلف مثل حقوق، پزشکی، فلسفه، حسابداری و ... را پوشش می‌دهد و آن‌ها را طبقه‌بندی می‌کند (بریت، ۲۰۱۵). باید توجه داشت که اخلاق حرفه‌ای صرفاً به مفهوم به‌کارگیری روش‌های فلسفی خاص در کار حرفه‌ای نیست؛ زیرا تمامی اعتقادات بر هم منطبق نیستند و این امر باعث می‌شود که فرد دست به انتخاب بزند و بر اساس اصول و کدهای اخلاق حرفه‌ای و شرایط تصمیم‌گیری نماید (بوزوویچ، ۲۰۰۷).

لازمه دستیابی به اهداف حرفه توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای است. اصول اخلاقی حسابداری که کم‌وبیش موردتوافق نظر همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بوده و رعایت آن‌ها، موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد به شرح زیر است (رویایی و محمدی، ۱۳۹۴).

۱) درستکاری: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.

حرفه‌ای به‌عنوان یک تمایل طبیعی در فرد در نظر گرفته می‌شود که در آن فرد تا زمانی که شواهد کافی و قانع‌کننده، برای دفاع از یک گزینه را کسب نکرده است؛ نتیجه‌گیری و قضاوت را به تعویق می‌اندازد (هرت، ۲۰۱۰).

### ۳- پیشینه پژوهش

هرت (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان توسعه مقیاسی برای اندازه‌گیری شک و تردید حرفه‌ای بیان می‌کند که شک و تردید حرفه‌ای مشخصه‌ای فردی چندبعدی است و نتیجه می‌گیرد که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس به شک و تردید حرفه‌ای او بستگی دارد.

اراکا و اکبجه (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اخلاق حرفه‌ای حسابداران تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد.

انوفه و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی نقش اخلاق حرفه‌ای در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرس پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین اخلاق حسابداری و تردید حرفه‌ای حسابرس وجود دارد و اخلاق حرفه‌ای نقش بسیار مهمی در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد.

اندریس و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابرسی با تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان متغیر میانجی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و تجربه و کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کردند. نتایج نشان داد در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران،

گرفتن است (هرت، ۲۰۰۹). همچنین، براساس استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید. (استانداردهای حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۵).

تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک ویژگی چندبعدی در نظر گرفته شده است. به عبارتی تردید حرفه‌ای هم می‌تواند به‌عنوان یک صفت شخصی باشد و هم به‌عنوان یک حالت که در واقع تحت تأثیر شرایط در فرد به وجود می‌آید (یک حالت موقتی است که به‌وسیله متغیرهای وضعیتی به وجود می‌آید). نحوه تأثیر صفت و حالت تردید بر رفتار تردیدآمیز بدین‌صورت است که ابتدا صفت تردید و حالت تردید بر ذهن فرد اثر می‌گذارد و ذهنیت فرد بر رفتار فرد اثر می‌گذارد (هرت، ۲۰۱۰). حسابرسان با لحاظ نمودن تردید حرفه‌ای به‌ویژه در شواهد حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی و در نظر گرفتن مستمر آن در قضاوت‌های حرفه‌ای اعمال‌شده در فرایند حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی می‌افزایند. این کیفیت بالاتر علاوه بر ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌گردد؛ هرچند باید توجه داشت که سطح اعمال تردید حرفه‌ای بستگی به دانش، تجربه، خبرگی و شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی نیز دارد (هرت، ۲۰۰۹). از طرفی نیز باید در نظر داشت که تردید بیش‌ازحد و تمایل به سوءظن و بدگمانی در خصوص مدیریت صاحب‌کار، موجب می‌گردد حسابرس از انجام کامل کار حسابرسی بازمانده و از کارایی مطلوب برخوردار نشود؛ و از سوی دیگر اعتماد صددرصدی به مدیریت نیز بر کار حسابرس تأثیر منفی گذاشته و اثربخشی او و درنهایت شهرت او را به مخاطره می‌اندازد. سطح معقول تردید حرفه‌ای بین این دو حد است که مدیران نه متقلب هستند و نه بدون هیچ تردیدی در همه موارد صادق‌اند. براین اساس، تردید

فرضیه فرعی پنجم: صلاحیت و مراقبت حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرسان تأثیر معنی داری دارد.

#### ۵- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از دیدگاه هدف پژوهش کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی می باشد. جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. انتخاب نمونه به صورت تصادفی صورت گرفت و پرسشنامه بین حسابرسانی با گروه های شغلی که شامل شریک، مدیر و سرپرست بودند توزیع گردید. با توجه به اینکه آمار رسمی از تعداد شرکا، مدیران و سرپرستان شاغل در مؤسسه های حسابرسی و سازمان حسابرسی ایران در دست نیست تعداد اعضای جامعه آماری نامشخص فرض می شود؛ بنابراین با توجه به نامشخص بودن حجم جامعه و نیز در دسترس نبودن واریانس جامعه حجم نمونه با استفاده از فرمول زیر محاسبه می شود:

$$N = \left( \frac{Z \frac{\alpha}{2} * \sigma}{\varepsilon} \right)^2 \sigma = \left( \frac{Max(x_i) - Min(x_i)}{6} \right)^2$$

از آنجایی که پرسشنامه با طیف لیکرت پنج درجه ای استفاده شده است، بزرگترین مقدار پنج و کوچکترین مقدار یک خواهد بود؛ بنابراین انحراف معیار ۰۶۶ می گردد. این مقدار بیشینه انحراف معیار است (مؤمنی، ۱۳۸۶). با سطح اطمینان ۹۰٪ و دقت برآورد ۱٪ حجم نمونه برابر است با ۱۱۸ نفر. با در نظر گرفتن پرسشنامه هایی که امکان برگشت آن ها وجود نداشت ۲۵۸ پرسشنامه بین اعضای جامعه توزیع شد؛ که نهایتاً ۱۱۹ نفر به پرسشنامه ها پاسخ دادند. همچنین، در این پژوهش در بخش نظری با رجوع به کتب مجله ها و پایگاه های اینترنتی اطلاعات مورد نیاز جمع آوری شد؛ و برای جمع آوری داده ها از ابزار اندازه گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع آوری داده های آماری (از جواب های پرسشنامه)، برای جمع بندی و محاسبات از نرم افزار Excel و نتایج آن، به

بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای رابطه معنادار مثبتی وجود دارد.

صالحی (۱۳۹۵) در پژوهشی رابطه اخلاق حرفه ای و کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند نتایج پژوهش او نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی طرفی حرفه ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رعایت مؤلفه های اخلاق حرفه ای توسط اعضاء جامعه حسابداران رسمی با تأکید بر ویژگی های فردی و اجتماعی پرداختند. نتایج نشان داد که سازه های فردی سن و جنسیت اعضای جامعه حسابداران رسمی بر رعایت مؤلفه های اخلاق حرفه ای شامل بی طرفانه بودن، رفتار حرفه ای، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، انسجام و وحدت رویه، رازداری تأثیر دارند.

#### ۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی: اخلاق حرفه ای بر بهبود تردید حرفه ای حسابرسان مؤثر است.

از آنجایی که در این پژوهش برای اخلاق حرفه ای، پنج مؤلفه اصول و ضوابط حرفه ای، استقلال و بی طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه ای مطرح شده است، لذا پنج فرضیه فرعی به شرح ذیل برای فرضیه اصلی مطرح شده است:

فرضیه فرعی اول: اصول و ضوابط حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرسان تأثیر معنی داری دارد.

فرضیه فرعی دوم: استقلال و بی طرفی بر تردید حرفه ای حسابرسان تأثیر معنی داری دارد.

فرضیه فرعی سوم: رازداری بر تردید حرفه ای حسابرسان تأثیر معنی داری دارد.

فرضیه فرعی چهارم: درستکاری و صداقت بر تردید حرفه ای حسابرسان تأثیر معنی داری دارد.

معمولاً به صورت طیف لیکرت طراحی شده و جواب‌های آن چندگزینه‌ای می‌باشند (حافظ نیا، 1384). نتایج حاصل از پایایی پرسشنامه‌های تحقیق در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱- نتایج آزمون آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ	تعداد گویه	سازه
۰/۸۱۱	۳۰	تردید حرفه‌ای حسابرس
۰/۸۰۳	۷	اصول و ضوابط حرفه‌ای
۰/۸۰۴	۵	استقلال و بی‌طرفی
۰/۸۰۶	۴	رازداری
۰/۸۰۸	۵	درستکاری و صداقت
۰/۸۰۶	۸	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

هرقدر ضریب آلفای کرونباخ، به دست آمده به یک نزدیک تر باشد، بیانگر قابلیت اعتماد بیشتر پرسشنامه است. قابل ذکر است که ضریب آلفای کمتر از ۰/۷ معمولاً ضعیف تلقی می‌شود، دامنه بالای ۰/۷ خوب تلقی می‌شود (مؤمنی، ۱۳۸۶). همان گونه که در جدول (۱) ملاحظه می‌شود ضریب آلفای کرونباخ، تمامی سازه‌های پرسشنامه بالاتر از ۰/۷ می‌باشد که این تأییدی بر پایایی ابزار پژوهش است.

#### ۶- نتایج پژوهش

مشخصه‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه در جدول (۲) بررسی شده است.

ویژگی‌های فردی و جمعیت شناختی نمونه پژوهش در جدول (۲) ارائه شده است. در این پژوهش ۸۱ درصد نمونه آماری را مردان و تنها ۱۹ درصد را زنان تشکیل داده‌اند. ۷۲ درصد پاسخگویان سرپرستان بودند. بیشترین سابقه کاری بین ۱۰ تا ۱۵ سال بود و از لحاظ جایگاه حرفه‌ای بیشترین تعداد مربوط به سرپرستان بود.

نرم‌افزار Spss نسخه ۲۱ وارد شد و سپس به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش از تحلیل واریانس و رگرسیون استفاده شد.

#### ۵-۱- متغیرها و نحوه اندازه‌گیری

##### • متغیر وابسته: تردید حرفه‌ای حسابرس

متغیر وابسته در این تحقیق عبارت است از تردید حرفه‌ای حسابرس که از طریق پرسشنامه‌ی هرت (۲۰۱۳) با استفاده از ۳۰ گویه که شامل ۵ گویه مرتبط با مؤلفه ذهن پرسشگر، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه تعلیق در قضاوت، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه جستجوی دانش، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه درک میان فردی، ۶ گویه مرتبط با اعتماد به نفس و ۴ گویه مرتبط با مؤلفه خودرأیی در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است.

##### • متغیر مستقل: اخلاق حرفه‌ای

متغیر مستقل تحقیق عبارت است از اخلاق حرفه‌ای که شامل مؤلفه‌های پنج‌گانه‌ی اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای است که از طریق پرسشنامه‌ی تحقیقات اعتمادی و همکاران (۱۳۹۱) و حجازی و همکاران (۱۳۹۱) با استفاده از ۲۹ گویه که شامل ۷ گویه مرتبط با مؤلفه اصول و ضوابط حرفه‌ای، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه استقلال و بی‌طرفی، ۴ گویه مرتبط با مؤلفه رازداری، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه درستکاری و صداقت و ۸ گویه مرتبط با صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است.

همچنین در این پژوهش برای بررسی پایایی ابزار پژوهش از مقیاس آلفای کرونباخ، استفاده شد. روش آلفای کرونباخ که برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های یک شاخص به کار می‌رود، عمدتاً برای پرسشنامه‌هایی کاربرد دارد که گویه‌ها یا سؤالات آن

جدول ۲- نتایج ویژگی‌های جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش

تجربه کاری پاسخ‌دهندگان			سمت شغلی پاسخ‌دهندگان			جنسیت پاسخ‌دهندگان		
درصد	تعداد	تجربه	درصد	تعداد	سمت	درصد	تعداد	جنسیت
۵/۸۸٪	۷	۵ تا ۱۰ سال	۵/۰۴٪	۶	شریک	۸۰/۶۷٪	۹۶	مرد
۵۴/۶۲٪	۶۵	۱۰ تا ۱۵ سال	۲۳/۵۳٪	۲۸	مدیر	۱۹/۳۳٪	۲۳	زن
۳۱/۰۹٪	۳۷	۱۵ تا ۲۰ سال	۷۱/۴۳٪	۸۵	سرپرست			
۸/۴٪	۱۰	بیشتر از ۲۰ سال						
۱۰۰	۱۱۹	جمع کل	۱۰۰	۱۱۹	جمع کل	۱۰۰	۱۱۹	جمع کل

۱-۶- نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اصلی: اخلاق حرفه‌ای بر بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان مؤثر است.

فرضیه فرعی اول: اصول و ضوابط حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر معنی‌داری دارد.

جدول ۳ نشان می‌دهد که F مشاهده‌شده (10.005) در سطح اطمینان ۹۵٪ (P=0.002) معنادار هست؛ بنابراین، مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار  $R^2$  (۰,۰۷۹) می‌توان بیان نمود ۸ درصد از واریانس تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب اصول و ضوابط حرفه‌ای، قابل پیش‌بینی است.

همچنین مقدار ضریب همبستگی نشان می‌دهد که رابطه مستقیم و معناداری بین اصول و ضوابط حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرس وجود دارد (R=0.281) و  $P < 0.05$ ؛ که با افزایش اصول و ضوابط حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای حسابرس افزایش می‌یابد.

همان‌طور که بر اساس جدول (۴) ملاحظه می‌شود، ضریب برآورد شده برای متغیر اصول و ضوابط حرفه‌ای برابر 0.122 و سطح معنی‌داری آن برابر ۰.۰۲۰۰ می‌باشد که در سطح اطمینان ۹۵٪ کمتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان‌دهنده این است که بین اصول و ضوابط حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۳- تحلیل واریانس و ضریب همبستگی تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب اصول و ضوابط حرفه‌ای

منبع تغییر	مجموع مجزورات	درجه آزادی	میانگین مجزورات	$R^2$	F (سطح معناداری)	ضریب همبستگی (سطح معناداری)
رگرسیون	0.710	1	0.710	۰,۰۷۹	10.005 (0.002)	0.281 (0.002)
باقیمانده	8.308	117	0.071			

جدول ۴- خلاصه اطلاعات ضریب رگرسیون تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب اصول و ضوابط حرفه‌ای

شاخص	مقدار $\beta$	انحراف استاندارد	آزمون t	سطح معناداری
مقدار ثابت	3.040	0.147	20.621	0.000
اصول و ضوابط حرفه‌ای	0.122	.038	3.163	0.002

فرضیه فرعی دوم: استقلال و بی‌طرفی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنی‌داری دارد.

جدول ۵ نشان می‌دهد که F مشاهده‌شده (11.343) در سطح اطمینان ۹۵٪ (P=0.001) معنادار می‌باشد؛ بنابراین، مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر

مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار  $R^2$  (0.088) می‌توان بیان نمود 9 درصد از واریانس تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب استقلال و بی‌طرفی قابل پیش‌بینی است همچنین مقدار ضریب همبستگی نشان می‌دهد که

برابر 0.148 و سطح معنی‌داری آن برابر 0.01 می‌باشد که در سطح اطمینان 95٪ کمتر از 0.05 است؛ که نشان‌دهنده این است که بین استقلال و بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

رابطه مستقیم و معناداری بین استقلال و بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای حسابرس وجود دارد. ( $R=0.296$  و  $P<0.05$ ). بدین معنا که با افزایش استقلال و بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای حسابرس افزایش می‌یابد. همان‌طور که بر اساس جدول 6 ملاحظه می‌شود، ضریب برآورد شده برای متغیر استقلال و بی‌طرفی

جدول 5- تحلیل واریانس و ضریب همبستگی تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسب استقلال و بی‌طرفی

منبع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	$R^2$	F (سطح معناداری)	ضریب همبستگی (سطح معناداری)
رگرسیون	0.797	1	0.797	0.088	11.343 (0.001)	0.296 (0.001)

جدول 6- خلاصه اطلاعات ضریب رگرسیون تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسب استقلال و بی‌طرفی

شاخص	مقدار $\beta$	انحراف استاندارد	آزمون t	سطح معناداری
مقدار ثابت	2.903	0.179	16.253	0.000
استقلال و بی‌طرفی	0.148	.044	3.368	0.001

بین رازداری و تردید حرفه‌ای حسابرس وجود دارد ( $R=0.349$  و  $P<0.05$ ). بدین معنا که با افزایش رازداری، تردید حرفه‌ای حسابرس افزایش می‌یابد. بر اساس جدول 8 نتایج حاکی از آن است که در این آزمون، ضریب برآورد شده برای متغیر رازداری برابر 0.149 و سطح معنی‌داری آن برابر صفر می‌باشد که در سطح اطمینان 95٪ کمتر از 0.05 است؛ که نشان‌دهنده این است که بین رازداری و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم: رازداری بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر معنی‌داری دارد. جدول 7 نشان می‌دهد که F مشاهده‌شده (16.202) در سطح اطمینان 95٪ ( $P=0.000$ ) معنادار می‌باشد؛ بنابراین، مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار  $R^2$  (0.122) می‌توان بیان نمود حدود 12 درصد از واریانس تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسب رازداری قابل پیش‌بینی است. همچنین مقدار ضریب همبستگی نشان می‌دهد که رابطه مستقیم و معناداری

جدول 7- تحلیل واریانس و ضریب همبستگی تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسب رازداری

منبع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	$R^2$	F (سطح معناداری)	ضریب همبستگی (سطح معناداری)
رگرسیون	1.097	1	1.097	0.122	16.202 (0.000)	0.349 (0.000)
باقیمانده	7.921	117	0.068			

جدول 8- خلاصه اطلاعات ضریب رگرسیون تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسب استقلال و رازداری

شاخص	مقدار $\beta$	انحراف استاندارد	آزمون t	سطح معناداری
مقدار ثابت	2.874	0.157	18.273	0.000
رازداری	0.149	.037	4.025	0.000

درستکاری و صداقت و تردید حرفه‌ای حسابرس وجود دارد ( $R=0.365$  و  $P<0.05$ ). بدین معنا که با افزایش درستکاری و صداقت، تردید حرفه‌ای حسابرس افزایش می‌یابد.

بر اساس جدول ۱۰ نتایج حاکی از آن است که در این آزمون، ضریب برآورد شده برای متغیر درستکاری و صداقت برابر 0.143 و سطح معنی‌داری آن برابر صفر می‌باشد که در سطح اطمینان ۹۵٪ کمتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان‌دهنده این است که بین درستکاری و صداقت و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه فرعی چهارم: درستکاری و صداقت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنی‌داری دارد.

جدول ۹ نشان می‌دهد که F مشاهده‌شده (17.961) در سطح اطمینان ۹۵٪ ( $P=0.000$ ) معنادار می‌باشد؛ بنابراین، مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار  $R^2$  (0.133) می‌توان بیان نمود حدود 13 درصد از واریانس تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب درستکاری و صداقت قابل پیش‌بینی است. همچنین مقدار ضریب همبستگی نشان می‌دهد که رابطه مستقیم و معناداری بین

جدول ۹- تحلیل واریانس و ضریب همبستگی تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب درستکاری و صداقت

منبع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	$R^2$	F (سطح معناداری)	ضریب همبستگی (سطح معناداری)
رگرسیون	1.200	1	1.200	0.133	17.961 (0.000)	0.365 (0.000)
باقیمانده	7.818	117	0.067			

جدول ۱۰- خلاصه اطلاعات ضریب رگرسیون تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب درستکاری و صداقت

شاخص	مقدار $\beta$	انحراف استاندارد	آزمون t	سطح معناداری
مقدار ثابت	2.975	0.126	23.596	0.000
درستکاری و صداقت	0.143	.034	4.238	0.000

بر اساس جدول ۱۲ نتایج حاکی از آن است که در این آزمون، ضریب برآورد شده برای متغیر صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای برابر 0.232 و سطح معنی‌داری آن برابر صفر می‌باشد که در سطح اطمینان ۹۵٪ کمتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان‌دهنده این است که بین صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. در نتیجه می‌توان ادعا کرد که: بر اساس دیدگاه جامعه حسابرسان ایران تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس درست به صورت مستقیم و معنادار است. همچنین، مقادیر ضریب تشخیص نشان می‌دهد از بین پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابرس دارای بیشترین تأثیر بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد.

فرضیه فرعی پنجم: صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنی‌داری دارد.

جدول ۱۱ نشان می‌دهد که F مشاهده‌شده (18.955) در سطح اطمینان ۹۵٪ ( $P=0.000$ ) معنادار می‌باشد؛ بنابراین، مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار  $R^2$  (0.139) می‌توان بیان نمود حدود ۱۴ درصد از واریانس تردید حرفه‌ای حسابرس برحسب صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای قابل پیش‌بینی است. همچنین مقدار ضریب همبستگی نشان می‌دهد که رابطه مستقیم و معناداری بین صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرس وجود دارد ( $R=0.373$  و  $P<0.05$ ). بدین معنا که با افزایش صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای حسابرس افزایش می‌یابد.

جدول ۱۱- خلاصه تحلیل واریانس و ضریب همبستگی تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسب صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

منبع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	R <sup>2</sup>	F (سطح معناداری)	ضریب همبستگی (سطح معناداری)
رگرسیون	1.257	1	1.257	0.139	18.955 (0.000)	0.373 (0.000)
باقیمانده	7.761	117	0.066			

جدول ۱۲- خلاصه اطلاعات ضریب رگرسیون تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسب صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

شاخص	مقدار $\beta$	انحراف استاندارد	آزمون t	سطح معناداری
مقدار ثابت	2.607	0.206	12.639	0.000
صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	0.232	.053	4.354	0.000

#### ۷- نتیجه‌گیری و بحث

رسوایی‌های مالی اخیر در کشورهای پیشرفته و به تبع آن کشورهای در حال توسعه که بیانگر نقض ضوابط اخلاقی است، اهمیت جایگاه اخلاقی حسابرسان را بیش از پیش آشکار نموده است. حسابرسان علاوه بر تبحر در فعالیت حرفه‌ای خود باید به مسئولیت‌های اخلاقی خود نیز توجه نمایند. نگرانی در مورد قابلیت اتکا به گزارش‌های حسابرسی، ما را بر آن می‌دارد که به جنبه‌های اخلاقی رفتار حرفه‌ای حسابرسان توجه نماییم. از این رو در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس پرداخته شد بدین منظور برای اخلاق حرفه‌ای حسابداران پنج مؤلفه اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای مطرح شد. با توجه به آزمون‌های آماری انجام شده، مشخص شد که هر پنج مؤلفه اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تأثیر مثبت و معنادار دارند؛ بنابراین با ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابداران، تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز بهبود می‌یابد و حسابرس کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام می‌رساند. به دنبال آن هرچه این ویژگی بهبود یابد کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس افزایش خواهد یافت و ارتقاء کیفیت قضاوت حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه موجب افزایش کیفیت گزارش‌های مالی خواهد شد. این موضوع بدین

معناست که درصد کشف اشتباهات و تحریفات و توانایی حسابرسان مستقل در گزارش اشتباهات و تحریفات با اهمیت متأثر از ویژگی‌های شخصیتی، رفتارهای اخلاقی و حرفه‌ای حسابرسان که به تبع آن بر تردیدگرایی‌شان مؤثر است، می‌باشد؛ بنابراین آن دسته از مؤسسات حسابرسی که از حسابرسان با دیدگاه قوی‌تر از تردید حرفه‌ای بهره می‌برند در صدور گزارش حسابرسی و کشف انحرافات مهم توانایی بیشتری دارند و اصطلاحاً کیفیت حسابرسی‌شان بالاتر است. این نتیجه تأییدی بر بیانیه استاندارد حسابرسی شماره یک که بیان می‌نماید " تردید حرفه‌ای الزامی از مراقبت حرفه‌ای و نگرشی است که دربرگیرنده ذهنی پرسشگر و ارزیابی شواهد حسابرسی که حسابرس از دانش، مهارت و توانایی که لازمه دقت حرفه حسابداری عمومی است، به شکل مناسب و با درستکاری در گردآوری و ارزشیابی بی‌طرفانه شواهد استفاده می‌کند"، می‌باشد؛ و این نتیجه با نتایج پژوهش اندریس و همکاران (۲۰۱۷)، انوفه و همکاران (۲۰۱۶) مشابه می‌باشد. همچنین این نتایج با نتایج پژوهش اراکا و اکبجه (۲۰۱۵)، رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶)، صالحی (۱۳۹۵)، رویایی و همکاران (۱۳۹۳)، هم‌راستا می‌باشد.

همچنین نتایج پژوهش نشان داد از بین پنج مؤلفه اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداران مؤلفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد. بدین ترتیب با توجه به نتیجه فوق به نظر می‌رسد مؤسسات حسابرسی باید

- در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۳، صص ۱-۸
- \* امیرکبیری، علی‌رضا و سهیلا داروئیان (۱۳۹۰). "برداشت‌های اخلاق حرفه‌ای مدیران در کسب‌وکارهای کوچک و متوسط"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۸۴-۹۳.
- \* پیک فلک، جمشید؛ رحیمی کاکلکی، مینا و بنی طالبی دهکردی، بهاره (۱۳۹۶). "عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران". فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره‌های ۱. صص ۱-۱۳.
- \* حاجیه، زهره؛ گودرزی، احمد و فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). "ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره نوزدهم، صص ۴۳-۵۹.
- \* حافظ نیا، محمدرضا (۱۳۸۴). "مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی". انتشارات سمت. چاپ یازدهم.
- \* حجازی، رضوان و مسافری، جنت (۱۳۹۱). "رابطه جنسیت با اخلاق حرفه‌ای در جامعه دانشگاهی و حرفه حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۱، صص ۴۸-۵۴.
- \* رویایی، رضوانعلی و محمدی، مرتضی (۱۳۹۴). "اخلاق و حرفه‌ای در حسابداری: مفاهیم بنیادی، نظام‌های اخلاقی، چارچوب تحلیلی، بررسی موارد خاص"، انتشارات کتابخانه فرهنگ، تهران
- \* رویایی، رمضان؛ یعقوب نژاد، احمد و آذین فر، کاوه (۱۳۹۳). "ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۶۷-۹۵.
- \* صالحی، تابنده (۱۳۹۵)، "رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.

میزان دانش و مهارت حرفه‌ای ارکان مؤسسه خود را در سطحی نگه‌دارند که بتوان اطمینان حاصل کرد خدمات آن‌ها به‌گونه‌ای قابل‌قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود. این نتیجه با نتایج پژوهش‌هایی نظیر هرت (۲۰۱۰) که در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که با بالا رفتن شک و تردید حرفه‌ای از طریق عواملی مانند آموزش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری هم بالا خواهد رفت مشابه است. با توجه به نتایج این پژوهش پیشنهاد می‌گردد آموزش و برگزاری دوره‌های آئین رفتار حرفه‌ای، ارتقای سلامت اداری و ارتقای رضایت شغلی حسابرسان که می‌تواند رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان را بهبود ببخشد؛ در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد.

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

#### فهرست منابع

- \* آهنگری، مهناز (۱۳۹۴). "سطح تفسیر اطلاعات و تردید حرفه‌ای حسابرسان"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۳۰، صص ۷۶-۸۲.
- \* اعتمادی، حسین و رحمانی، حلیمه (۱۳۸۸). "بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره‌های ۳ و ۴. صص ۷۹-۸۹.
- \* اعتمادی، حسین؛ خلیل پور، مهدی و تقی پوریان، یوسف (۱۳۹۱). "تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی"، فصلنامه اخلاق

Quality Assurance in Audi"t, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. 5, No. 8

- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۸). استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، انتشارات سازمان حسابرسی.
- \* مؤمنی منصور (۱۳۸۶). "تحلیل‌های آماری با استفاده از spss". تهران: انتشارات کتاب نو.
- \* Andreas, Zarefa, A (2017), "The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable", Social and Behavioral Sciences 219, 828-832.
- \* Berit, groven (2015), "Professional Ethics as a Part of Professional Competence of Supporting Professions", Book of proceedings of the international scientific conference of the international project NIL-II-022-d, 22-23 rd, 41-47.
- \* Božović, Jelena (2007), "Business Ethics in Banking", Economics and Organization, V. 4, N. 2, 173 – 182.
- \* Enofe, A. O. Innocent Ukpebor, N. Ogbomo (2016), "The Effect Of Ccounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism", International Of Advanced Academic Research, pp. 1-16
- \* Hurtt, R. K. M. Eining, and D. Plumlee. (2009). "Measuring professional skepticism to provide a link to skeptical behaviors". Working paper, Baylor University.
- \* Hurtt, R.K. 2010. "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism.Auditing": A Journal of Practice & Theory. Vol. 29, No. 1, pp. 149–171
- \* Hurtt, R. K. Brown-Liburd, H. Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). "Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing": A Journal of Practice & Theory, 32(Suppl. 1), 45–97.
- \* Hogan, C. E. Rezaee, Z. Riley, R. A. Jr. & Velury, U. K. (2008). "Financial statement fraud: Insights from the academic literature. Auditing": A Journal of Practice & Theory, (2), 231–252
- \* Quadackers, L. Groot, T. & Wright, A. (2009). "Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions". Working paper, Vrije University.
- \* Jones, T. M. (1991). "Ethical decision making by individuals in organizations: An issuecontingent model". Academy of Management Review, 16(2), 366–395.
- \* Oraka A.O, Okegbe, T.O. (2015) "The Impact of Professional Accounting Ethics in