

## رابطه فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی با بی طرفی و استقلال

حسینعلی خدیر، دکتر امیر غفوریان شاگردی\*، علی مهدوی پور

گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع)

(تاریخ دریافت: ۹۶/۱۰/۱۶، تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۱۳)

### چکیده

**زمینه:** در شرایط کنونی رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است و با توجه به اینکه رفتار حسابرسان شاغل در یک موسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است و همچنین رفتار آن‌ها تحت تاثیر فرهنگ سازمانی آن موسسه قرار می‌گیرد از اینرو این پژوهش سعی دارد تا رابطه بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی با بی طرفی و استقلال حسابرسان را بررسی نماید.

**روش:** تحقیق حاضر، تحقیقی کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی-همبستگی است. جامعه مورد مطالعه شرکا، مدیران و سرپرستان در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در مشهد بودند که از میان آنها ۱۴۵ نفر به شیوه در دسترس انتخاب شد (از این میان تعداد ۱۱۸ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت). ابزار تحلیل پرسشنامه بود. جهت آزمون فرضیه‌ها از آزمون معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس استفاده شد.

**یافته‌ها:** نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد که بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و بی طرفی حسابرسان و استقلال حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

**نتیجه‌گیری:** با توجه به یافته‌های تحقیق، مدیران موسسات حسابرسی باید نسبت به ایجاد و یا گسترش فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی اهتمام ورزیده تا از این طریق کیفیت حسابرسی را ارتقاء بخشیده و شانس موفقیت و رقابت پذیری بیشتری در بازار بدست آورند.

**کلید واژگان:** فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی - بی طرفی حسابرسی - استقلال حسابرسان.

### سر آغاز

با افزایش توجه جهانی به مبحث اخلاق و نیز اهمیت کیفیت اطلاعات در حرفه حسابرسی، در این تحقیق سعی شده است تا گوشه‌ای از خلا تحقیقاتی موجود در تبیین تاثیر سبک فرهنگ اخلاق محور بر بی طرفی<sup>۵</sup> و استقلال<sup>۶</sup> حسابرسان که به نوعی بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است مورد بررسی واقع شود.

در شرایط کنونی رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است. باید به این نکته اساسی توجه نمود که رفتار حسابرسان شاغل در یک موسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است و همچنین رفتار آن‌ها تحت تاثیر فرهنگ سازمانی آن موسسه قرار می‌گیرد و فرهنگ سازمانی نیز از شیوه مدیریت یک موسسه حسابرسی تاثیر می‌پذیرد (۳).

اندیشمندان براین باورند که مدیریت ارزش‌های اخلاقی در محیط کار حسابرسی<sup>۱</sup> موجب مشروعیت اقدامات مدیریتی در موسسات شده، انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی<sup>۲</sup> را در موسسات حسابرسی<sup>۳</sup> تقویت می‌کند، اعتماد در روابط بین افراد و گروه‌ها و تیم‌های کاری حسابرسی را بهبود می‌بخشد و با پیروی بیشتر از استانداردها، موجب بهبود رفتار حسابرسان و در نهایت افزایش کارایی خواهد شد (۱). با مشاهده رسوایی‌های مالی اخیر این سوال به ذهن می‌آید که چرا و چگونه چنین رسوایی‌هایی به بار آمده است؟ جواب آن است که عدم رعایت اخلاق و عدم پایبندی به فرهنگ اخلاقی<sup>۴</sup> در موسسات حسابرسی منجر به این چنین رسوایی‌هایی شده است. این گونه رسوایی‌ها حاکی از آن است که رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابرسی از ضروریات است (۲).

نویسنده مسئول: نشانی الکترونیکی: Ghafourian@imamreza.ac.ir

کاهنده کیفیت حسابرسی<sup>۸</sup>، موجب مشکلات و نگرانی هایی برای موسسات حسابرسی شده است نیاز به تجزیه و تحلیل های بیشتر را در این زمینه توجیه می کند. مطالعه حاضر به سه روش به ادبیات رفتار حسابرسی کمک می کنند: اول، برای اولین بار است که چنین مطالعه ای به بررسی این امر می پردازد که آیا یک فرهنگ اخلاقی قوی سبب افزایش بی طرفی و استقلال حسابرسان می شود یا خیر؟ در تحقیق های قبلی، پژوهشگران نشان داده اند که فرهنگ سازمانی در موسسات حسابرسی با ویژگی های شخصی حسابرسان در ارتباط است، که به نوبه خود ممکن است بر تصمیم گیری حسابرسان تأثیر بگذارد. (۱۳). با این حال، آن ها رابطه مستقیم بین فرهنگ اخلاقی و بی طرفی یا استقلال حسابرسان را بررسی نکرده اند. دوم، این مطالعه به بررسی عامل بی طرفی می پردازد که نه تنها تهدید تصدی طولانی بی طرفی حسابرسان را بلکه تهدیدهای تصدی کوتاه مدت را نیز کاهش دهد. جنبه دوم مهم است زیرا ادبیات حسابداری به طور عمده تهدیدهای کوتاه مدت تصدی را نادیده گرفته اند (۶). قانون گذاران، محققان و حرفه حسابرسی بر دوره طولانی مدت تصدی و تأکید بر رابطه حسابرسان - صاحبکار<sup>۹</sup> متمرکز شده اند. از این رو، تحقیق های پیرامون عواملی که ممکن است چرخش را به عنوان وسیله ای برای ارتقاء بی طرفی حسابرسان بنگرد محدود است (۶ و ۱۴). این که فرهنگ اخلاقی به گونه ای مثبت به بی طرفی حسابرسان مربوط است بدین معنا نیست که سایر عوامل بدون اثر هستند. با این حال، این امر نشان می دهد که بی طرفی قضاوت حسابرسان به شدت در یک فرهنگ اخلاقی قوی تر حمایت می شود. در مقابل چرخش حسابرسان<sup>۱۰</sup>، فرهنگ اخلاقی به طور مداوم بر بی طرفی حسابرسان تأثیر می گذارد، و به عنوان یک مانع در برابر تهدید دوره کوتاه و طولانی تصدی خدمت می کند. سوم، مطالعه حاضر یکی از معدود مطالعات در ادبیات حسابداری است که به بررسی یک مکانیزم افزایش بی طرفی و استقلال که می تواند توسط موسسه حسابرسی کنترل شود می پردازد. در مقابل مکانیسم های دیگر، مانند ترویج هویت حرفه ای قوی تر و تحریک این هویت، که ممکن است عملی کردن آن مشکل باشد؛ فرهنگ اخلاقی در موسسه های حسابرسی را می توان توسط مدیریت کنترل نمود، چرا که نقش مدل سازی مدیریت ارشد یک عنصر از فرهنگ اخلاقی محسوب می شود (۱۵). محققان بر این باورند که استقلال حسابرسان به منزله جوهر و پایه اساسی فرآیند حسابرسی می باشد که برای حسابرسان شرایط فکری عاری از تمام محدودیت های شخصی، خارجی و سازمانی که مانع عملکرد شغلی او می شود را فراهم می کند (۱۶).

انتظار بر آن است که حسابرسان به شایستگی و درستکاری مبتنی بر اخلاق حرفه ای در حرفه خود عمل کنند، به ویژه از آن ها انتظار می رود که با محور قرار دادن فرهنگ اخلاقی موسسه در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت ها و تصمیم گیری هایشان زیر نفوذ و تأثیر مدیریت صاحبکار قرار گیرد. بنابراین جایگاه فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسه می تواند نقش بسزایی در تبیین استقلال حسابرسان ایفاء نماید.

موسسات حسابرسی و قانون گذاران مستلزم اتخاذ روش هایی برای افزایش بی طرفی حسابرسان که در سال های مختلف بر روابط صاحبکار - حسابرسان موثر هستند می باشند. پژوهشگران معتقدند حسابرسان در موسسات حسابرسی با فرهنگ اخلاقی قوی، احتمال بیشتری برای حفظ بی طرفی خود دارند (۴). اگرچه استانداردهای حسابرسی، مانند قانون اخلاق برای حسابداران حرفه ای<sup>۷</sup> از حسابرسان خواسته است که نسبت به تهدیدات بی طرفی آگاه باشند و برای جلوگیری از قرار گرفتن در معرض این تهدیدات اقداماتی کنند، ولیکن به نظر می رسد که قانون گذاران دارای اختیار محدودی در برابر قضاوت محدود حسابرسان ناشی از رابطه حسابرسان - صاحبکار هستند (۵). فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی تحت کنترل مدیریت بوده و پیشنهاد می شود که قرار گرفتن در معرض یک فرهنگ اخلاقی قوی ممکن است با افزایش بی طرفی حسابرسان در ارتباط باشد. فرهنگ اخلاقی را می توان به عنوان زیر مجموعه ای از فرهنگ سازمانی در نظر گرفت که نشان دهنده فعل و انفعال چند بعدی بین سیستم های رسمی و غیررسمی کنترل رفتاری است. این سیستم های رفتاری رسمی، دربرگیرنده رهبری، ساختارهای قدرت، سیستم های پاداش و برنامه های آموزشی می باشند، در حالی که سیستم های غیررسمی، مشتمل بر رفتار همکاران و هنجارهای اخلاقی هستند. از سوی دیگر بی طرفی، نشان دهنده طرز فکر یک حسابرسان است که بطور انتقادی به ارزیابی شواهد می پردازد اما هیچ تصدیق در اظهارات مدیریت ندارد (۶). پیش بینی بر این است که فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی با بی طرفی حسابرسان در ارتباط باشد، این مهم توسط یافته های قبلی در ادبیات قابل توجیه می باشد. نخست، شواهد موجود در ادبیات سازمانی نشان می دهند که فرهنگ سازمانی انواع مختلفی از رفتار اخلاقی را تحت تأثیر قرار می دهد و این فرهنگ اخلاقی به گونه ای مثبت بر رفتار اخلاقی اثرگذار می باشد (۷ و ۸ و ۹). دوم، ادبیات حسابداری دریافته اند که تصمیم های اخلاقی حسابرسان توسط فرهنگ سازمانی و فرهنگ اخلاقی شرکت حسابرسی تحت تأثیر قرار می گیرد (۱۰ و ۱۱). سوم، قضاوت محدود حسابرسان به دلیل اینکه بی طرفی به عنوان سنگ بنای حسابرسی نگریسته می شود، می تواند به عنوان یک امر غیر اخلاقی دیده شود. مسائل قضاوتی که از اهمیت اساسی از هر دو دیدگاه حرفه ای و اخلاقی برخوردار می باشند، باید سبب شوند که حسابرسان تحت تأثیر فرهنگ اخلاقی شرکت های حسابرسی خود باشند. دانشمندان به این باور رسیدند که حرفه حسابرسی اگر خواهان اعاده اعتبار ازدست رفته خود نزد عموم است باید تمایل و اشتیاق خود را جهت ارزیابی خود بطور جدی نشان دهد و اصول محور شود و متعهد به پیروی از فرهنگ اخلاقی شود و رهبران موسسه ها باید اهمیت انجام کارهای حرفه ای باکیفیت بالا را با محوریت فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسه ها به تمام پرسنل حسابرسی گوشزد کنند و بر آن تأکید ورزند (۱۲).

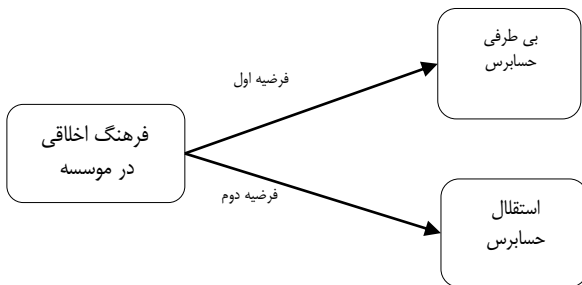
انگیزه این پژوهش از آنجا ناشی می شود که در رابطه با تأثیر فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی بر بی طرفی و استقلال حسابرسان، تاکنون پژوهشی انجام نگرفته است و از آن جا که رفتارهای غیر حرفه ای و

حسابرس و اثرات آن بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را مورد بحث قرار دهد.

در تحقیق دیگری که مسئله اصلی آن تحقیق، بررسی تاثیر موقعیت‌های چالشی ناشی از روابط حسابرس - صاحبکار و حسابرس - حسابرس بر بی‌طرفی حسابرس است (۱۹). نتایج نشان داد که عامل تجربه، نقش مهمی در تاثیر روابط حسابرس - صاحبکار و حسابرس - حسابرس بر میزان آزمون‌های کنترل دارد و در سطح افراد با تجربه، اثرات ناشی از روابط حسابرس - حسابرس و حسابرس - صاحبکار، بی‌طرفی حسابرس را خدشه‌دار می‌سازد.

همچنین پژوهشگر دیگری به بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی<sup>۱۳</sup> بر استقلال حسابرس پرداخت (۲۰). نتایج تحلیل‌های آماری صورت گرفته حاکی از عدم تاثیر حق الزحمه حسابرسی مالیاتی بر استقلال حسابرس طی سنوات ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۸۸ می‌باشد.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه‌های فوق و تبیین روابط بین متغیرها و مدل مفهومی پژوهش در ذیل ارائه شده است:



نگاره ۱: مدل مفهومی تحقیق

## روش

این پژوهش از لحاظ هدف پژوهشی کاربردی و در زمره پژوهش‌های توصیفی - همبستگی است. جامعه آماری مورد هدف در این تحقیق شرکا، مدیران و سرپرستان شاغل در موسسات حسابرسی در مشهد مقدس می‌باشد. نمونه آماری به روش نمونه‌گیری در دسترس و از افراد فوق‌الذکر در ۲۱ موسسه حسابرسی واقع در شهر مشهد مقدس انتخاب شده است. با توجه به محدود بودن جامعه مورد بررسی، در پژوهش حاضر از فرمول کوکران برای تعیین تعداد نمونه‌های مورد نیاز استفاده شده است. مطابق با این فرمول در سطح اطمینان ۹۵ درصد (سطح خطای ۵ درصد) و با توجه به تعداد ۱۵۰ تایی جامعه مورد بررسی (شامل شرکا، مدیران و سرپرستان)، تعداد ۱۰۸ نمونه محاسبه گردیده است. با توجه به تعیین سطحی از خطا به منظور عدم دریافت پرسشنامه‌های سالم و کامل (در اثر مفقود شدن پرسشنامه، عدم پاسخگویی به پرسشنامه، پرسشنامه‌های ناقص و مخدوش)، تعداد ۱۴۵ پرسشنامه در بین تمامی مؤسسات حسابرسی قابل دسترس توزیع گردید. که در نهایت ۱۱۸ پرسشنامه مناسب و بدون نقص جمع‌آوری شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. بدین ترتیب نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها

اندیشمندان به این باور رسیدند که حرفه حسابرسی اگر خواهان اعاده اعتبار از دست رفته خود نزد عموم است باید تمایل و اشتیاق خود را جهت ارزیابی خود بطور جدی نشان دهد و اصول محور شود و متعهد به پیروی از فرهنگ اخلاقی شود و رهبران موسسه‌ها باید اهمیت انجام کارهای حرفه‌ای با کیفیت بالا را با محوریت فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسه‌ها به تمام پرسنل حسابرسی گوشزد کنند و بر آن تاکید ورزند (۱۲). آن‌ها همچنین اشاره کردند رهبران بایستی روی نقش‌ها و مسئولیت‌های حسابرسان و مفاهیمی همچون "امانت‌داری و بی‌طرفی، استقلال، تردید حرفه‌ای و پاسخگویی به عموم، تاکید کنند. بنابراین در این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوالات هستیم که آیا فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی به گونه‌ای مثبت با بی‌طرفی حسابرس در ارتباط می‌باشد یا خیر؟ همچنین آیا فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر استقلال حسابرسان تاثیرگذار است؟

در همین ارتباط در سال‌های اخیر محققین متعددی به موضوعات فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و استقلال و بی‌طرفی حسابرسان پرداخته‌اند که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود: برخی پژوهشگران به بررسی این امر پرداختند که آیا فرهنگ اخلاقی شرکت حسابرسی به گونه‌ای مثبت با بی‌طرفی حسابرس در ارتباط می‌باشد یا خیر؟ (۴). یافته‌ها این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان به احتمال زیاد در فرهنگ اخلاقی که با پاداش رفتار اخلاقی و مجازات رفتار غیر اخلاقی، شیوع هنجارهای اخلاقی، رهبری اخلاقی و تاکید اندک بر اطاعت از اقتدار همراه است قضاوت بی‌طرفانه‌تر دارند.

صاحب‌نظران دیگری با تحقیقی با عنوان خدمات غیرحسابرسی و استقلال حسابرس در زلاندنو با گردآوری داده‌های مربوط به ۱۷۷ شرکت که رابطه بین حق الزحمه حسابرسی<sup>۱۱</sup> و حق الزحمه غیرحسابرسی را بررسی نمودند به این نتیجه رسیدند که بین حق الزحمه‌های حسابرسی و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرس را نقض کند (۱۷).

همچنین در تحقیق دیگری صاحب‌نظران به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی در ارزش‌های فردی حسابرسان و اثر ترکیبی این موارد بر چگونگی قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداختند (۱۰). آن‌ها دریافته‌اند که فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی به طور غیر مستقیم بر قضاوت اخلاقی اثر می‌گذارد، چرا که فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی و به نوبه خود بر قضاوت اثرگذار می‌باشد. این یافته‌ها به صراحت رابطه بین فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس را مورد بررسی قرار نمی‌دهند، اما دلایلی ارائه می‌دهند که نشان می‌دهند چنین رابطه‌ای ممکن است وجود داشته باشد.

همچنین محققان دیگری به بررسی جنبه‌هایی از رابطه حسابرس و صاحبکار یعنی تاثیر دوره تصدی حسابرس<sup>۱۲</sup> بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند (۱۸). تصدی طولانی‌تر با تاثیر گذاشتن بر روی استقلال حسابرس تاثیر منفی بر کیفیت کار او خواهد داشت. نظر به اهمیت موضوع، این تحقیق تلاش دارد تا عوامل موثر بر دوره تصدی

## جدول ۱ پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ متغیرهای اصلی تحقیق

ردیف	نام متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
۱	فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی	۰/۸۷۰	۰/۸۹۶
۲	بی طرفی حسابرسان	۰/۷۳۷	۰/۸۲۹
۳	استقلال حسابرسان	۰/۸۹۱	۰/۹۱۲

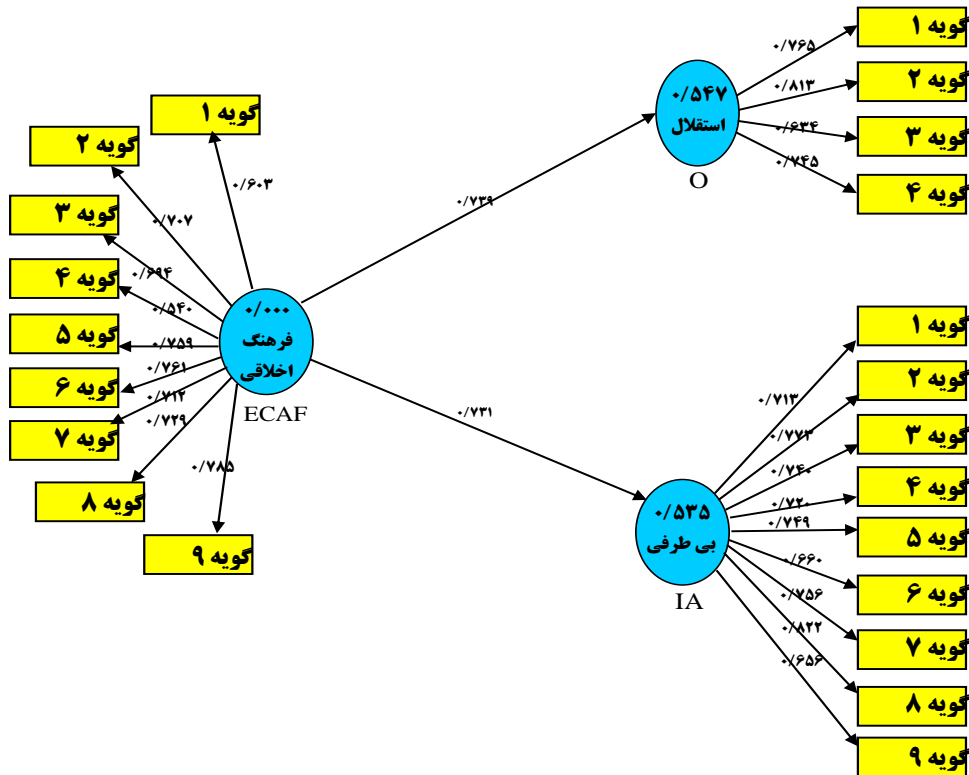
همان طور که مشاهده می‌شود مقدار ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی در جدول فوق نشان داده شده و ملاحظه می‌شود که این ضرایب همگی بالاتر از ۰/۷ می‌باشند. بنابراین مدل اندازه‌گیری از پایایی سازه مناسبی برخوردار است.

به منظور آزمون فرضیه های پژوهش از مدل سازی معادلات ساختاری مبتنی بر روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است که نتایج بدست آمده بر اساس نگاره های شماره ۲ و ۳ به شرح ذیل ارائه می گردد در نگاره شماره ۲، ضرایب مسیر یا ضریب بتا مشخص شده‌اند. مقادیر احتمال نیز در نگاره شماره ۳، نشان داده شده است. از دیگر خروجی‌های نرم‌افزار که در شکل بالا ملاحظه می‌شود، ضرایب R2 است که در درون دایره هر متغیر مکنون (نهفته) درون‌زا (یعنی متغیر مکنونی که فرض شده است تحت تأثیر یک یا چند متغیر مکنون دیگر می‌باشد) در نگاره شماره ۱ آمده است. قدرت پیش‌بینی مدل طراحی شده، با استفاده از مقدار واریانس توضیح داده شده (R2) برای متغیرهای وابسته، تحلیل می‌شود. این ضریب نشان‌دهنده درصدی از واریانس متغیر مکنون (نهفته) است که توسط متغیرهای مکنون (نهفته) اثرگذار بر آن توضیح داده می‌شود. بنابراین برای متغیر وابسته درون‌زا بوده و تحت تأثیر سایر متغیرها می‌باشند، میزان شاخص R2 در خصوص متغیر بی طرفی حسابرسان برابر با ۰/۵۴۷ و در خصوص متغیر استقلال حسابرسان برابر با ۰/۵۳۵ تعیین شده است. در تحقیق حاضر، با توجه به مقادیر جدول ۲ می‌توان نتیجه گرفت که مدل ساختاری تحقیق حاضر از قدرت پیش‌بینی کافی و بسیار بالایی برخوردار است. به عبارت دیگر میزان درصد از واریانس متغیر وابسته انگیزه ای برای ارائه پیشنهاد توسط متغیرهای وارد شونده به آن‌ها در مدل توضیح داده میشود که مقدار قابل قبولی و مناسبی در نمونه مورد مطالعه می‌باشد برای بررسی کیفیت یا اعتبار مدل از بررسی اعتبار که شامل شاخص بررسی اعتبار اشتراک و شاخص بررسی افزونگی می باشد، استفاده شده است. شاخص اشتراک، کیفیت مدل اندازه گیری هر بلوک را می سنجد. شاخص افزونگی نیز با در نظر گرفتن مدل اندازه گیری، کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون زاد اندازه گیری می کند. مقادیر مثبت این شاخص‌های نشانگر کیفیت مناسب و قابل قبول مدل اندازه گیری و ساختاری می باشد. نتایج برازش در جدول شماره (۳) ارائه گردیده است.

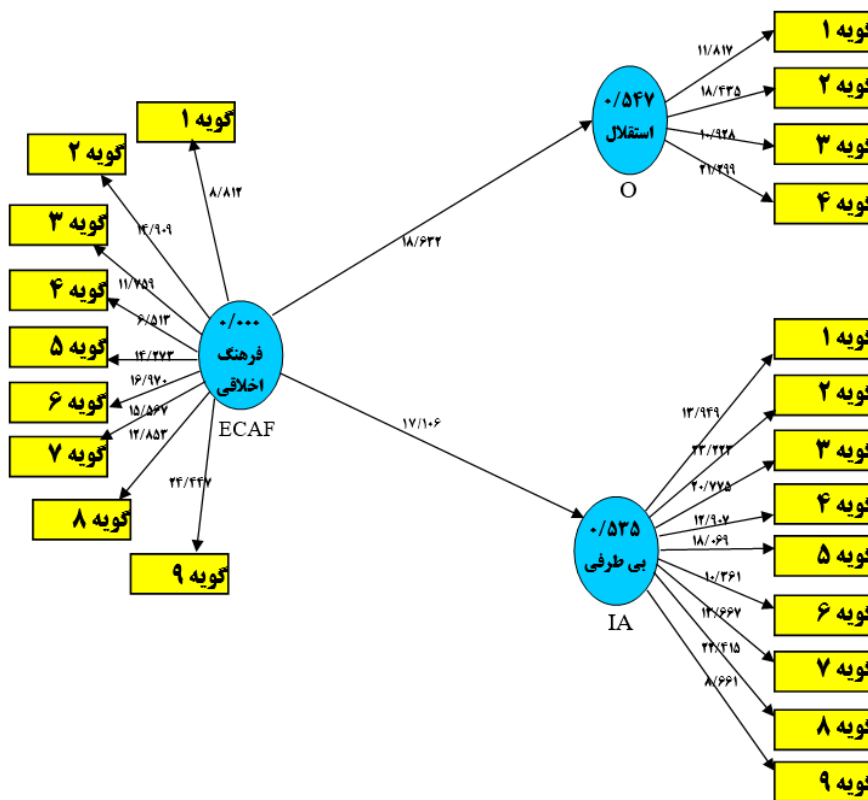
برابر با ۸۱/۳۸ درصد می‌باشد. ابزار جمع آوری اطلاعات که محقق در این پژوهش از آن برای استفاده نموده است، پرسشنامه می‌باشد. پرسشنامه تحقیق حاوی دو بخش اصلی می باشد. بخش اول به بررسی ویژگی های جمعیت شناختی از حیث جنسیت، سن، سابقه، سمت و غیره می پردازد. بخش دوم به بررسی سوال های تخصصی در خصوص متغیرهای تحقیق می پردازد. در این تحقیق جهت سنجش فرهنگ اخلاقی، بی طرفی و استقلال حسابرسان از گویه های مطرح شده در پژوهش های که در پیشینه پژوهش به آنها اشاره شده، استفاده شده است (۲۱۰۴). پاسخ‌های پرسشنامه در یک طیف پنج امتیازی لیکرت قسمت بندی شده است تا پاسخگو، میزان موافقت خود را در مقیاس لیکرت که از یک تا پنج درجه بندی شده، مشخص کند. شاخص‌های موردسنجش در پژوهش، پیش از آنکه در قالب پرسشنامه به نظرسنجی گذاشته شود، در معرض قضاوت چند تن از خبرگان و نیز کارشناسان سازمان مرتبط با موضوع پژوهش قرار گرفت و در نهایت از پرسشنامه مورد توافق به عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. پس از آن که روائی پرسشنامه به لحاظ روایی محتوا توسط افراد متخصص و اساتید تایید گردید، به لحاظ روایی سازه نیز با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی مورد بررسی واقع شد. برای سنجش پایایی پرسشنامه‌ها، یک مرحله پیش‌آزمون انجام گرفت که بیانگر پایایی مناسب و قابل قبول ابزار سنجش می‌باشد. در این تحقیق جهت آزمون فرضیه های تحقیق از مقدار احتمال حاصل از برازش مدل در حالت معناداری پارامترها با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری و تحلیل مسیر استفاده شد.

### یافته ها

در این پژوهش به منظور تعیین روایی سازه، از تحلیل عاملی استفاده شده است که نتایج آزمون بارتلت و شاخص کفایت نمونه گیری نشان می‌دهد، که مقادیر هر دو شاخص در سطح مطلوبی می‌باشند. مقدار شاخص کفایت نمونه گیری برای تمامی متغیرها بیشتر از ۰/۵، و مقدار معنی‌داری آزمون بارتلت نیز کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. پس از حصول اطمینان از مناسب بودن حجم نمونه، مقادیر اشتراکات گویه‌ها مورد بررسی قرار گرفت و گویه‌هایی که مقدارشان کمتر از ۰/۳ بود مشخص است که این گویه‌ها با سایر گویه‌ها سازگاری نداشته و تبیین کننده مناسبی برای آن بعد نمی‌باشد لذا از تحلیل کنار گذاشته شدند. پایایی سازه این امکان را فراهم می‌سازد تا سازگاری درونی شاخص‌هایی که یک مفهوم را می‌سنجند بررسی شود. به عبارت دیگر پایایی سازه نشان می‌دهد متغیرهای مشاهده شده (نشانگرها) با چه دقتی متغیر نهفته را می‌سنجند. برای اندازه‌گیری این پایایی، شاخص پایایی ترکیبی در مدل معادلات ساختاری ارائه می‌شود. این شاخص بر اساس ضریب آلفای کرونباخ محاسبه می‌شود. مقدار این شاخص باید بزرگتر یا مساوی ۰/۷ باشد. جدول شماره (۱) مقدار پایایی سازه را برای هر یک از متغیرهای نهفته نشان می‌دهد.



نگاره ۲: مدل اصلی پژوهش در حالت تخمین ضرایب



نگاره ۳: مدل اصلی پژوهش در حالت معناداری ضرایب (t-value)

که در این صورت از سطح معناداری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است یعنی بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و استقلال حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره دو تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که در حدود ۷۳/۱ درصد از تغییرات مربوط به استقلال حسابرسان توسط فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی تبیین می گردد و این مقدار معناداری می باشد. به عبارت دیگر باتوجه به ضریب بتا مشخص می گردد در صورتی که یک واحد فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی تغییر کند، استقلال حسابرسان به میزان ۰/۷۳۱ واحد تغییر میکند.

با توجه به مطالب عنوان شده در خصوص تحلیل مدل اندازه گیری، ملاحظه می شود که تمامی شاخص های مورد بررسی، شرایط لازم را دارا می باشند و بنابراین مدل پیشنهادی در این تحقیق از قدرت پیش بینی کنندگی کافی برخوردار است. در ادامه فرضیه های تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است.

#### جدول ۲ واریانس توضیح داده شده متغیر وابسته

متغیر وابسته	R <sup>2</sup>
بی طرفی حسابرسان	۰/۵۴۷
استقلال حسابرسان	۰/۵۳۵

#### جدول ۳: شاخص های برازش مدل

نام متغیر	شاخص اشتراک	شاخص افزونگی
فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی	۰/۴۹۴	۰/۴۹۴
بی طرفی حسابرسان	۰/۵۷۲	۰/۲۹۱
استقلال حسابرسان	۰/۵۴۰	۰/۲۸۰

#### جدول ۴: خلاصه نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر	احتمال	نتیجه
۱	فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی	بی طرفی حسابرسان	۰/۷۳۹	۱۸/۶۳۲	معنی دار و تایید فرضیه
۲	فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی	استقلال حسابرسان	۰/۷۳۱	۱۷/۱۰۶	معنی دار و تایید فرضیه

### بحث

فرضیه اول بیان می کرد بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و بی طرفی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. همان طور که ملاحظه شد با توجه به مقدار احتمال می توان نتیجه گرفت که ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است یعنی بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و بی طرفی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره یک تایید می گردد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج که در پژوهش شماره (۱۰) که فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی به طور غیر مستقیم بر قضاوت اخلاقی اثر می گذارد، چرا که فرهنگ اخلاقی بر ارزش های فردی<sup>۱۴</sup> و به نوبه خود بر قضاوت<sup>۱۵</sup> اثر گذار می باشد و به طور غیر مستقیم بی طرفی حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد هم خوانی داشته و در یک راستا می باشد و همچنین با نتایج پژوهش شماره (۴) که یافته های آن حکایت از آن دارد که حسابرسان به احتمال زیاد در فرهنگ اخلاقی که با پاداش رفتار اخلاقی و مجازات رفتار غیر اخلاقی، شیوع هنجارهای اخلاقی، رهبری اخلاقی و تاکید اندک بر اطاعت از اقتدار همراه است قضاوت بی طرفانه تر دارند، نیز هم خوانی داشته و در یک راستا می باشد.

فرضیه دوم بیان می کرد بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و استقلال حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. همان طور که ملاحظه شد با توجه به مقدار احتمال می توان نتیجه گرفت که ضریب مسیر در

فرضیه اول: بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و بی طرفی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

در بررسی آثار متغیر فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان، همان طور که در نگاره شماره ۲ ملاحظه می گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۰/۷۳۹) برآورد شده است. با توجه به نگاره شماره ۳، مقدار احتمال برابر ۱۸/۶۳۲ می باشد (برای معنادار بودن یک ضریب، عدد معناداری آن باید خارج از بازه (-۱/۹۶، ۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معناداری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است یعنی بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و بی طرفی حسابرسان رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره یک تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که در حدود ۷۳/۹ درصد از تغییرات مربوط به بی طرفی حسابرسان توسط فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی تبیین می گردد و این مقدار معناداری می باشد. به عبارت دیگر باتوجه به ضریب بتا مشخص می گردد در صورتی که یک واحد فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی تغییر کند، بی طرفی حسابرسان به میزان ۰/۷۳۹ واحد تغییر می کند.

فرضیه دوم: بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و استقلال حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

در بررسی آثار متغیر مشارکت در فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسان، همان طور که در نگاره شماره ۲ ملاحظه می گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۰/۷۳۱) برآورد شده است. با توجه به نگاره شماره ۳، مقدار احتمال برابر ۱۷/۱۰۶ می باشد (برای معنادار بودن یک ضریب، عدد معناداری آن باید خارج از بازه (-۱/۹۶، ۱/۹۶) باشد

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش که حاکی از تاثیر معنادار فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر بی طرفی و استقلال حسابرسان می باشد از این رو، مدیران موسسات حسابرسی باید نسبت به ایجاد و یا گسترش فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی اهتمام ورزیده تا از این طریق کیفیت حسابرسی را ارتقاء بخشیده و شانس موفقیت و رقابت پذیری بیشتری در بازار بدست آورند.

### ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، رازداری و محرمانه بودن اطلاعات اصل اخلاقی امانت‌داری علمی رعایت و حق معنوی مولفین آثار محترم شمرده شده است.

### سپاسگزاری

گروه پژوهش بر خود لازم می‌داند که از اعضاء محترم هیات علمی و دانشجویان گرامی گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع) که صمیمانه این گروه را در انجام این پژوهش یاری دادند، نهایت سپاس و قدردانی را به عمل آورد.

### واژه نامه

1. Audit	حسابرسی
2. Organizational Culture	فرهنگ سازمانی
3. Audit institutions	موسسات حسابرسان
4. Ethical culture	فرهنگ اخلاقی
5. Auditor Objectivity	بی طرفی حسابرسان
6. Auditor independence	استقلال حسابرسان
7. Prifessional accounting	حسابداران حرفه ای
8. Audit quality	کیفیت حسابرسی
9. Employer	صاحبکار
10. Auditor's rotation	چرخش حسابرسان
11. Audit Fees	حق الزحمه حسابرسی
12. Auditor tenure	دوره تصدی حسابرسان
13. Tax audit	حسابرسی مالیاتی
14. Individual values	ارزش های فردی
15. Judgment	قضاوت

### References

- Donaldson T, Davis K. (1990). Business ethics. Management Decision; 28(6): 29-34.
- Jabbari H, Rahmani H. (2010). Measure ethical considerations in accounting. Ethics in Science and Technology; 5(3-4): 47-56. (In Persian).
- Rockness H, Rockness J. (2005). Legislated ethics: From enron to sarbanes-oxley, the impact on corporate America. Journal of Business Ethics; 5: 31-54.

سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است یعنی بین فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی و استقلال حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره دو تایید می‌گردد. هر چند تحقیقاتی وجود ندارد که به صورت مستقیم اثر فرهنگ اخلاقی را بر استقلال حسابرسان مورد بررسی قرار داده باشد اما تحقیقات دیگری که اثر عواملی که در ارتباط نزدیک با اخلاق و فرهنگ اخلاقی است را با استقلال حسابرسان مورد بررسی قرار داده اند از جمله پژوهش های شماره (۱۷ و ۱۸ و ۲۰) وجود دارند که یافته های پژوهش آنها با نتایج این پژوهش در یک راستا بوده و همخوانی دارند. در همین ارتباط با توجه به نتایج حاصل از فرضیه ها به مدیران در موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود با توجه به تأثیر فرهنگ اخلاقی بر بی طرفی و استقلال حسابرسان، نسبت به ایجاد و یا گسترش فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی اقدام کنند. همچنین با توجه به اهمیت و نقش فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسات به سازمان حسابرسی پیشنهاد می شود نسبت به ایجاد، ترویج و حمایت در زمینه توسعه فرهنگ اخلاقی بین موسسات تلاش کنند و نسبت به اجرای آنها تاکید داشته باشد. همچنین پیشنهاد می شود که زمان ورود افراد به حرفه حسابرسی به این مورد توجه بیشتری شده و موسسات حسابرسی با برگزاری دوره‌های آموزشی، اهمیت موضوع فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسه را برای آنان تبیین کنند. بر این اساس آموزش اخلاق به حسابرسان پیش از ورود به حرفه باعث می شود در مواجهه با مسائل اخلاقی در تصمیم گیری خود و برخورد مناسب با شرایط واقعی آماده شده و مهارت‌های تصمیم‌گیری و رفتار حرفه‌ای خود را تقویت کنند زیرا آموزش منجر به تقویت ارزش های اخلاقی حسابرسان می شود. به منظور راهگشایی و افق های تازه برای دستیابی به اهداف حرفه در حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که تحقیقات کاربردی، تحلیلی و عملی تحت عنوان آموزش اخلاق پیش از ورود به حرفه حسابرسی انجام گیرد و مراجع برنامه ریزی درسی دانشگاهی و سایر نهادهای ذیربط، به منظور هماهنگی با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه ای بین المللی سرفصلهای مرتبط با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه ای را در برنامه درسی رشته های حسابداری و حسابرسی قرار دهند. در همین ارتباط با توجه به نتایج برخاسته از آزمون فرضیه های تحقیق پیشنهادات ذیل به محققین آتی ارائه می شود:

بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسات حسابرسی بر ارزش‌های فردی حسابرسان و چگونگی قضاوت اخلاقی حسابرسان.  
 بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسات بر انگیزه‌های حسابرسان برای افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی.  
 بررسی تاثیر ویژگی های شخصیتی حسابرسان بر بی طرفی و استقلال کاری آنان.  
 بررسی سطح روابط حسابرسان و صاحبکار بر بی طرفی و استقلال حسابرسان.

### نتیجه گیری

- organizational culture perceptions. Behavioral Research in Accounting; 8(supplement): 80-97.
14. Svanberg J, Ohman P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *British Accounting Review*; 47(4): 395-408.
  15. Treviño LK, Butterfield KD, McCabe DL. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*; 8(3): 447-476.
  16. Salehi T. (2016). Relationship between auditor professional ethics and audit quality. *Ethics in Science and Technology*; 11 (3): 77-86. (In Persian).
  17. Vivian L, Hay D, Knechel R. (2003). Non-audit services and auditor independence. New Zealand: University of Auckland Publication.
  18. Hasanzadeh M, Kaghazgharan N, Norian F. (2014). Investigating the effect of the auditor's period on the quality of the auditor and the independence of the audit. Tehran: International Accounting & Management Conference. (In Persian).
  19. Paisepar A. (2013). Investigating the relationship effect of auditor-auditor & customer - auditor on the impartiality of the auditor. [MA thesis] Tehran: Azad University. (In Persian).
  20. Hashemi H. (2012). The effect of Tax audit on auditor's independence [Ph.D. thesis]. Tehran: Allameh Tabatabaei University - Faculty of Management and Accounting. (In Persian).
  21. Umar A, Anandarajan A. (2004) Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: A comparative study of the USA and Australia". *Managerial Auditing Journal*; 19(1): 99 - 116.
  4. Svanberg J, Ohman P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?. *Accounting in Europe*; 13(1): 65-79.
  5. Tysiac K. (2013). Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. Available at: <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862.htm>. Accessed: 12 Jun 2017.
  6. Bauer T. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*; 90(1): 95-114.
  7. Ford RC, Richardson WD. (1994). Ethical decision making: A review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics*; 13(2): 205-221.
  8. Key S. (1999). Organizational ethical culture: Real or imagined? *Journal of Business Ethics*; 20(3): 217-225.
  9. Kaptein M. (2008). Developing and testing a measure for the ethical culture of organizations: The corporate ethical virtues model. *Journal of Organizational Behavior*; 29(7): 923-947.
  10. Douglas PC, Davidson RA, Schwartz BN. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*; 34(2): 101-121.
  11. Ponemon LA. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*; 9(1): 171-189.
  12. Satava D, Caldwell C, Richards L. (2006). Ethics and the auditing culture: Rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business Ethics*; 64: 271-284.
  13. Windsor C, Ashkanasy N. (1996). Auditor independence decision-making: The role of