

Research Paper

**Identification of Audit Quality Improvement Components to Use Auditor Selection Based on Moral Capital**

**Eisa Bakhtiari**

Ph.D. student, Department of Accounting, Bushehr branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran .

*Eisabakhtiyari@gmail.com*

**Mostafa Ghasemi \***

Assistant Professor, Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran .

*m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir*

**Abdul Reza Mohseni**

Assistant Professor, Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran .

*Rmohseni@iaubushehr.ac.ir*

**Abstract**

Since auditors have a very sensitive role in ensuring the honesty and transparency of financial information, their moral values can significantly affect the quality and efficiency of auditing. The main purpose of this research was to identify the components of improving audit quality for selecting auditors based on moral capital. The method of the current research was qualitative in the form of thematic analysis with the Atride Sterling method. The population in this part, the potential participants of this research include senior accountants working in auditing institutions, members of the Iranian Society of Certified Accountants, and faculty members. The sample size was 27 people based on the theoretical saturation rule. In this regard, according to the purpose of the research, the snowball or chain sampling method was used for the interview. The data collection tool in the qualitative part was the semi-structured interview. Qualitative validation of the research was considered as a qualitative paradigm based on four criteria: credibility (credibility): impartiality (verifiability): reliability (compatibility) and applicability (transferability). Findings have shown that the components of improving audit quality through the selection of auditors based on ethical capital are formed by three pervasive themes (dimensions): which include piety, meaningfulness, and transparency. Each of these pervasive themes has its own organizing themes. Piety is formed by self-discipline, fear of God, and honesty. Piety consists of the organizing themes of self-control, fear of God and secrecy. And plays a pivotal role. Also, the overarching theme is meaningful of commitment, specialization, independence and honesty. The overarching theme of transparency includes realism, legalism and accountability. Considering the importance of moral capital in financial fields, it can be said that the indicators and components of moral capital for selecting auditors can increase the quality of auditing and financial organizations should use these indicators in selecting auditors.

**Keywords:** Audit Quality Improvement, Auditor Selection, Moral Capital.

**Introduction:** Audit quality is a multifaceted concept and can be examined from different perspectives. In one point of view, the auditor's report is considered like a product, and the quality of this product, due to its compliance with the set standards, indicates the quality of the audit. Considering the importance of spiritual and moral atmosphere and ignoring them in the audit profession in Iran, it is important to determine the dimensions and components of improving audit quality based on moral capital and criteria for selecting auditors based on it. This research identifies the components of improving audit quality based on moral capital, for the selection of auditors, each component has its own indicators and can help to select an auditor. Therefore, the main issue of this research is that the dimensions and components what is the improvement of audit quality based on the choice of auditor based on moral capital? In other words, what are the indicators of auditor selection and moral capital that can affect audit quality? Therefore, in the following, the theoretical foundations and background, and then the research method and findings have been discussed.

---

\* Corresponding author

Bakhtiari, E., Ghasemi, M., Mohseni, A.R. (2023). Identification of Audit Quality Improvement Components to Use Auditor Selection Based on Moral Capital. *Quarterly Financial Accounting*, 15(59): 19-39.

**Method and Data:** A qualitative research method was used, which was carried out using thematic analysis according to the Atreid Stirling (2001) method. This strategy can be used to recognize patterns in qualitative data. The potential participants of this research include senior accountants working in auditing institutions, members of the Certified Public Accountants Society of Iran, and university accounting and financial management professors. The sample size was based on the theoretical saturation rule. According to the purpose of the research, the snowball or chain sampling method was used for the interview. In the interview, first, a number of opinionated persons with doctoral education who were academic staff and had sufficient experience related to the subject, who had at least 10 years of auditing experience or had more than one book or article in this field were selected, and at the end of the interview, They were asked to introduce other knowledgeable and expert people regarding the research topic, or in cases where it was necessary to receive the opinions of people with special experiences in order to complete the model and create a theory, the interviewees were asked to introduce the experts with appropriate experiences. After conducting 27 interviews with experts, the collected data reached the saturation point and there was no need to conduct new interviews. In order to check the scientific accuracy of qualitative studies, four criteria of credibility (acceptability, believability): trust and reliability, verifiability and transferability were used.

**Findings:** The components of the moral capital model consist of 3 Global themes, including the dimensions of piety, meaningfulness, and transparency. Taqwa consists of the organizing themes of self-control, fear of God and secrecy. And plays a pivotal role. Also, the Global theme is meaningful of commitment, expertise, independence and honesty. The overarching theme of transparency includes realism, legalism and accountability.

**Conclusion and discussion:** Moral capital is very important in the financial field and the use of ethical indicators and components can be effective in selecting auditors and improving audit quality. This research showed that the discovered components can be used as effective factors for selecting auditors. This research identifies the components of improving audit quality based on moral capital, each of which has its own specific and unique indicators and can act as effective factors in the selection of auditors.

## مقاله پژوهشی

### شناسایی مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابداری برای انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی

#### عیسی بختیاری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

Eisabakhtiyari@gmail.com

#### مصطفی قاسمی \*

استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir

#### عبدالرضا محسنی

استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

Rmohseni@iaubushehr.ac.ir

#### چکیده:

از آنجا که حسابرسان نقش بسیار حساسی در تضمین صداقت و شفافیت اطلاعات مالی دارند، ارزش‌های اخلاقی آن‌ها می‌تواند به‌طور قابل توجهی بر کیفیت و کارایی حسابداری تأثیرگذار باشد. هدف اصلی این پژوهش شناسایی مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابداری برای انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی بود. روش پژوهش حاضر کیفی به شیوه تحلیل مضمون با استفاده از روش آتراید استرلینگ بود مشارکت کنندگان بالقوه این تحقیق شامل حسابداران ارشد شاغل در مؤسسات حسابداری رسمی ایران و اساتید دانشگاه در رشته حسابداری و مدیریت مالی بودند. حجم نمونه بر اساس قاعده اشباع نظری ۲۷ نفر بود. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها، مصاحبه نیمه ساختارمند بود. اعتباریابی کیفی پژوهش، به‌عنوان یک پارادایم کیفی بر پایه چهار معیار: قابلیت اعتبار (باورپذیری)، بی‌طرفی (تأییدپذیری)، قابلیت اطمینان (سازگاری) و قابلیت کاربرد (انتقال‌پذیری) در نظر گرفته شد. یافته‌ها نشان داد که مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابداری با استفاده از انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی از ۳ مضمون فراگیر (ابعاد) شامل تقوا، معنی‌داری و شفافیت تشکیل شده است. هر کدام از این مضامین فراگیر، مضامین سازمان‌دهنده خود را دارند. تقوا، از مضامین سازمان‌دهنده خویش‌داری، خداترسی و رازداری تشکیل شده است؛ و نقش محوری را ایفا می‌نماید. همچنین مضمون فراگیر معنی‌داری از تعهد، تخصص طلبی، استقلال و صداقت می‌باشد. مضمون فراگیر شفافیت شامل واقع‌بینی، قانون‌گرایی و پاسخگویی می‌باشد. با توجه به اهمیت سرمایه اخلاقی در حوزه‌های مالی می‌توان گفت شاخص‌ها و مؤلفه‌های سرمایه اخلاقی برای انتخاب حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابداری را افزایش دهد و سازمان‌های مالی در انتخاب حسابرسان از این شاخص‌ها استفاده نمایند. این پژوهش مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابداری بر اساس سرمایه اخلاقی، جهت انتخاب حسابرسان را شناسایی نموده که هر مؤلفه شاخص‌های خاص خود را دارند و می‌توانند برای انتخاب حسابرس کمک شایانی نمایند.

واژه‌های کلیدی: بهبود کیفیت حسابداری، انتخاب حسابرس، سرمایه اخلاقی.

\* نویسنده مسئول

بختیاری، عیسی، قاسمی، مصطفی، محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۲). شناسایی مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابداری برای انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۵(۵۹): ۳۹-۱۹.

## مقدمه

کیفیت حسابداری، مفهومی چندوجهی است و می‌تواند از دیدگاه‌های مختلف بررسی شود. در یک دیدگاه به گزارش حسابرس مانند یک محصول توجه می‌شود و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین‌شده، گویای کیفیت حسابداری است (گائو، هانگ و ژائو،<sup>۱</sup> ۲۰۲۲). در دیدگاهی دیگر حسابداری به عنوان یک طرح است که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه این خدمت از نقطه شروع تا پایان که ارائه گزارش حسابداری است، منطبق بر استانداردها و ضوابط تعیین‌شده باشد، از کیفیت لازم برخوردار است. به بیان دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابداری حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرآیند و خروجی‌های حسابداری، کیفیت حسابداری را تعیین می‌کند و بر کیفیت تمام اجزای سیستم، تأکید و توجه می‌شود (نیکبخت و خوش‌رو، ۱۳۹۶).

تلاش‌های متعددی برای ارائه تعریفی از کیفیت حسابداری انجام شده است، اما هیچ تعریف جامعی تاکنون ارائه نشده است. یکی از رایج‌ترین تعاریف کیفیت حسابداری، تعاریفی است که توسط دی آنجلو ۱۹۸۱ ارائه شده است که بیان می‌کند کیفیت حسابداری ارزیابی و تداخل با بازار در مورد شانس کاوش و گزارش تحریف‌های قابل توجه در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری است (نصیرپور، جبارزاده کنگرلویی، بحری ثالث و بادآور نهندي، ۱۴۰۱). کیفیت حسابداری به کیفیت ارائه‌دهندگان خدمات در این حرفه مرتبط است و صلاحیت، استقلال، صداقت و اخلاق حساب‌رسان از عوامل تعیین‌کننده اساسی کیفیت حسابداری هستند. فرآیند حسابداری مستقیماً بر کیفیت خدمات حسابداری تأثیر می‌گذارد و کنترل چنین فرآیندی رسالت هر حسابداری است (کلارک گیسنبرگ، مک‌کال، بریمود، کاسرس، میانجه، پاتیل و پاتیل،<sup>۲</sup> ۲۰۲۱).

در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی در حسابداری به چندین رسوایی مالی منجر شده که نمونه آن را می‌توان در شرکت‌هایی همچون انرون، وردکام، آدلفیا، تایکو، مارتا استوارت و پارمالت یافت که بیشتر به امور اخلاقی مرتبط هستند (دونالدسون،<sup>۳</sup> ۲۰۱۰)؛ و با توجه به اینکه اکثر جوامع با مشکل فضیلت اخلاقی دست به گریبان هستند؛ باید در عملیات اخلاقی‌تر کسب‌وکار و تمایل به تجدیدنظر در محوریت صرفاً سود کسب‌وکار تغییر پارادایم، انجام گیرد. با خودفراموشی، از خود بی‌خود شدن یا از خودبیگانگی در یک مفهوم منفی، انسان موجودی تک بعدی می‌شود و در نهایت، به ابزاری تبدیل می‌شود و نتیجه ابزار شدن او تکرار ساده کاری یکنواخت است که او را به فردی جزءنگر و بیگانه از کل تبدیل می‌کند. او را از سرمایه‌های گرانبه‌های انسانی خود که در قوای غیرمربی محرکه سیستماتیک انسان است، غافل می‌کند. او با کم کردن سرمایه‌های خود و به عبارتی بهتر، با از دست دادن آن‌ها به‌ناچار از مدیریت ارزش‌های اخلاقی خویش فاصله می‌گیرد و در نهایت، به یک انسان مجازی خودفراموش شده تبدیل می‌شود: (شادنوش و قدمی، ۱۳۹۰).

بسیاری از کشورهای صنعتی به این بلوغ فکری رسیده‌اند که بی‌اعتنایی به سرمایه‌های اخلاقی و فرار از مسئولیت‌ها و تعهدات اجتماعی، منجر به از بین رفتن سازمان‌ها می‌شود. از همین رو در سال ۲۰۰۵ که بیشتر کشورهای صنعتی با بحران مالی مواجه شدند، جهت حفظ و صیانت از حقوق مشتریان و ایجاد امنیت خاطر برای آنها و بهبود درک افراد در سازمان و جامعه و همچنین به منظور رعایت اصول اخلاقی در مسئولیت‌هایشان، دهه اخیر را "دهه اخلاق" نام‌گذاری کردند تا بدین طریق بتوانند درک درستی در زمینه‌ی مسائل اخلاقی و لزوم توجه به آن ایجاد نمایند (رایلی،<sup>۴</sup> ۲۰۱۳). معنویت در سازمان‌ها موضوع مهمی است و پوچی معنوی به‌ویژه عدم توجه به کرامت کارکنان به‌عنوان یک انسان، محیط را سرد و بی‌روح کرده است. سازمان‌ها به‌طور فزاینده‌ای با مسائل اخلاقی مواجه هستند که نگرانی‌های قابل توجهی را برای عملکرد موفق یا سازمان برانگیخته است. همچنین مسائل از آسیب‌های اجتماعی جلوگیری می‌کند و موجب رشد و بقای سازمان می‌شود، بنابراین توجه به فضای اخلاقی و اخلاق شغلی در سازمان‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است (کلارک گینزبرگ و همکاران، ۲۰۲۰). از سوی

<sup>1</sup> Gao, Huang & Zhu

<sup>2</sup> Clark-Ginsberg, McCaul, Bremaud, Cáceres, Mpanje, Patel & Patel

<sup>3</sup> Donaldson

<sup>4</sup> Raile

دیگر، انتظار عمومی از حرفه حسابرسی به اخلاقیات توجه می‌کند که در بقای حرفه حسابرسی و قابلیت اطمینان آن نقش اساسی دارد. حسابرسان نسبت به سازمان وابسته خود تعهد قانونی و رفتاری دارند و باید از اخلاقی بودن تصمیمات اتخاذ شده در مورد این منابع اطمینان حاصل کنند زیرا آنها در راستای اهداف شرکت و برای حفاظت از منابع انتخاب شده‌اند (نصیرپور و همکاران، ۱۴۰۱). هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود. همچنین، این رسوایی‌ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده‌اند (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

اما آنچه بیش از همه در حسابرسی اهمیت دارد، چگونگی اثرگذاری اخلاق و سرمایه اخلاقی بر کیفیت حسابرسی است. ضرورت برقراری فرهنگ و رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ‌های اخلاقی در سازمان‌ها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، مجالس قانون‌گذاری و صاحب‌کاران ضروری به نظر می‌رسد (ویور، تریوینو و کوچران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

با توجه به مرور پژوهش‌های انجام شده می‌توان گفت، تاکنون تحقیقی که به شناسایی مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابرسی برای انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی منتشر نشده است، اما در این راستا پژوهش‌هایی انجام شده که اکثراً یا به صورت کمی بوده‌اند و یا به بعد اخلاق کلی در امر حسابرسی پرداخته‌اند؛ مانند پژوهش عطایی شریف و همکاران (۱۴۰۲) با هدف طراحی الگوی ارتقا کیفیت زندگی کاری حسابرسان در راستای بهبود کیفیت و کارایی حسابرسی با استفاده از رویکرد فراترکیب انجام شده: بر اساس رویکرد پژوهش ۳۴ مفهوم و ۱۴۳ کد استخراج گردید. بر اساس نتایج پژوهش اصلاح سیستم جبران خدمت، مدیریت مشارکتی، توانمندسازی روان‌شناختی و راهبردهای مقابله با تضاد کار-خانواده بیشترین ضریب اهمیت را به دست آوردند. یا رجب دری، وکیلی فرد، سالاری و امیری (۱۴۰۱) رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافته‌اند که بین نظریه‌های موردبررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. همچنین جامعی و محمدی کلاره (۱۳۹۹) پژوهشی را برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه مصرف‌کنندگان خدمات حسابرسی مستقر در بانک‌های کشور انجام دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که ارزش‌های اخلاقی بیشترین تأثیر و صلاحیت و شایستگی کمترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه مشتریان خدمات می‌گذارند. یا مرادی، سلیمیان، فرخ سرشت و آقااحمدی، (۱۴۰۰) پژوهشی را با عنوان طراحی مدل سرمایه اخلاقی سازمان با تأکید بر آموزش در صنعت حمل و نقل دریایی انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد مؤلفه‌های سرمایه اخلاقی سازمان شامل: رهبری اخلاقی، فرهنگ اخلاقی، جو اخلاقی، شهرت سازمان، سازمان اخلاق محور، وفاداری اخلاقی، محتوای اخلاقی خدمات، فروش اخلاق محور و مسئولیت‌پذیری اخلاقی می‌باشد. همچنین چن، لیو، لیو و وانگ<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) در پژوهش خود به بررسی فعالیت مسئولیت اجتماعی شرکت در مؤسسات حسابرسی پرداختند نتایج نشان داد که مؤسسات حسابرسی مسئولیت اجتماعی خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری را نسبت به هم‌تایان خود ارائه می‌دهند. به طور خاص، نوپسندگان دریافته‌اند که مشتریانی که توسط مؤسسات حسابرسی مسئولیت اجتماعی حسابرسی می‌شوند، کمتر احتمال دارد که یک نظر کاملاً تمیز دریافت کنند. علاوه بر این، یافته‌ها نشان می‌دهد که فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت مرتبط با جامعه و کارکنان در مقایسه با سایر ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در بهبود کیفیت حسابرسی مرتبط‌تر است.

با توجه به مطالب بیان شده و اهمیت کیفیت حسابرسی و انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی می‌توان گفت پژوهشی که دقیقاً به بررسی مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابرسی با استفاده از انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی پرداخته باشد، به‌ویژه به صورت کیفی و تحلیل مضمون سرمایه اخلاقی حسابرسان را در جهت بهبود کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده باشد، یافت نشد. مطالعات متعددی در مورد رابطه بین کیفیت حسابرسی، سایر متغیرها و یا عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی انجام شده است. با این حال، با توجه به اهمیت فضای معنوی و اخلاقی و نادیده گرفتن آنها در حرفه

<sup>1</sup> Weaver, Trevino & Cochran

<sup>2</sup> Chen, Liu, Liu, & Wang

حسابرسی در ایران (نصیرپور و همکاران، ۱۴۰۱). تعیین ابعاد و مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابرسی بر اساس سرمایه اخلاقی و ملاک‌هایی جهت انتخاب حسابرسان بر اساس آن، حائز اهمیت است. این پژوهش مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابرسی بر اساس سرمایه اخلاقی، جهت انتخاب حسابرسان را شناسایی می‌نماید که هر مؤلفه شاخص‌های خاص خود را دارند و می‌توانند برای انتخاب حسابرس کمک شایانی نمایند. بنابراین مسئله اصلی این تحقیق این است که ابعاد و مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابرسی بر ای انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی چگونه است؟ به بیان دیگر، شاخص‌های انتخاب حسابرس و سرمایه اخلاقی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی مؤثر باشند، کدامند؟ لذا در ادامه به مبانی نظری و پیشینه و سپس به روش تحقیق و یافته‌ها پرداخته شده است.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### کیفیت حسابرسی

یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره‌ی کیفیت حسابرسی، تعریفی است که دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) تحت عنوان ارزیابی بازار ارائه کرده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس:

(۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند.

(۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش می‌دهد.

تعریف دی آنجلو از کیفیت حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت حسابرسی مبتنی بر این فرض است که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده‌ی کیفیت واقعی حسابرسی است. (دی آنجلو، ۱۹۸۱). رسوایی مالی شرکت‌های بزرگی همچون انرون، آرتور اندرسون و ورلدکام موجب شده تا اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی تا حد زیادی مخدوش شود. چنین رسوایی‌هایی و نتایج آن دلیل اصلی توجه به کیفیت صورت‌های مالی بود. علاوه بر این، بحران‌های مالی اخیر باعث شده تا تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا بیشتر شود. این نتایج ممکن است نشانگر آن باشد که حسابرسان بعد از بحران‌های اخیر بایستی هوشیارتر باشند؛ بنابراین، کیفیت حسابرسی یکی از عواملی است که بر اعتبار اطلاعات مالی می‌افزاید. حسابرسی، ابزار مهمی در کاهش هزینه‌های نمایندگی بین مدیران و سهامداران است. حسابرسی ابزار نظارتی برای سهامداران محسوب می‌شود، زیرا حسابرسان موارد نادرست در صورت‌های مالی را گزارش می‌نمایند. به‌طور خلاصه، حسابرسی وسیله اتصال بین حسابرسان و سهامداران است تا نشان دهد که مدیران به دنبال رفتارهای فرصت‌طلبانه نیستند. (سجادی و عربی، ۱۳۸۹).

علیرغم سابقه طولانی کیفیت حسابرسی، اتفاق نظری در مورد این موضوع وجود ندارد، بنابراین قابل ذکر است که کیفیت حسابرسی می‌تواند به عوامل مختلف و گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان از جمله حسابرسان، ناظران، قانون‌گذاران و سایر ذینفعان وابسته باشد که ممکن است نظرات متفاوتی داشته باشند (نورلیندا و نوروانا<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). در مورد کیفیت حسابرسی می‌توان گفت این امر مستلزم عملکرد بالا و مطلوب حسابرسان است (حاجیه‌ها و نادری، ۱۳۹۷). برخی از عوامل مؤثر مانند شهود کاربران، صلاحیت و مهارت حرفه‌ای، فعالیت‌های دیگران، محیط کسب‌وکار، عوامل رفتاری حسابرسان، تنش‌های روانی و رضایت شغلی نقش مهمی در کیفیت حسابرسی دارند؛ بنابراین، حسابرسی فرآیندی برای تضمین افزایش کیفیت حسابرسی با بهبود عوامل کیفیت حسابرسی در محیطی است که فرآیند حسابرسی در آن رخ می‌دهد (ژولانژاد و بخردی نسب، ۱۳۹۸). یکی از ورودی‌های حسابرسی افرادی هستند که حسابرسی را انجام می‌دهند و زمانی که افراد ذیصلاح آن را انجام دهند، از کیفیت بالاتری برخوردار می‌شوند. کیفیت حسابرسی به مهارت و دانش تیم درگیر در حسابرسی و فناوری و روش مورد استفاده بستگی دارد؛ بنابراین، کیفیت حسابرسی به کیفیت قضاوت حسابرس در تمام مراحل حسابرسی بستگی دارد (ساماگایو و فلیسیو<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲).

<sup>1</sup> De Angelo

<sup>2</sup> Nurlinda & Nurwanah

<sup>3</sup> Samagaio & Felício

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه‌ی حسابرسی و بازار سرمایه است. اگر کیفیت حسابرسی کاهش یابد، تأثیر آن کاهش اعتماد عمومی به حرفه حسابداری، کاهش اعتبار حسابداران عمومی برای نتایج حسابرسی آنها خواهد بود و در نهایت منجر به این کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود که می‌تواند خود حرفه را از بین ببرد و منجر به دخالت بیش از حد دولت در این حرفه شود (وهیونی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). به‌منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی انجام شده است تا رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و دیگر متغیرهای آن کشف شود. به هر حال، از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به‌سختی قابل مشاهده است، پژوهش‌ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. (ایزدی نیا، علی مرادی و غنی زاده، ۱۳۹۰). حرفه‌ی حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آن چه جامعه از حرفه‌ی حسابرسی انتظار دارد ارائه‌ی گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه‌ی حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌ها است (جوادی یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). به‌طور کلی، تحقیقات انجام شده در زمینه‌ی کیفیت حسابرسی را می‌توان در دو گروه کلی عوامل مؤثر بر عرضه‌ی حسابرسی با کیفیت بالا و عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا تقسیم کرد. تحقیقات انجام شده از دیدگاه عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی، عمدتاً بر عواملی تأکید می‌کند که بر توانایی‌های حسابرسان در ارائه‌ی حسابرسی با کیفیت بالا تمرکز دارد. تحقیقات صورت گرفته از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، عمدتاً با عواملی سروکار دارد که بر خواست استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی، از جمله سهام‌داران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحب‌کاران تأثیر می‌گذارد. ساختار کیفیت حسابرسی چند بعدی و نامشهود است؛ به همین دلیل اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آن جا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذراند، تعیین چارچوبی برای مشخص کردن کیفیت حسابرسی موضوعی بااهمیت محسوب می‌گردد. همچنین بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه عرضه‌کنندگان و متقاضیان خدمات حسابرسی درخور توجه است (مجتهدزاده و آقائی، ۱۳۸۳).

### سرمایه اخلاقی

اساساً اهمیت نیروی انسانی به‌عنوان مهم‌ترین عامل در زنجیره عملیاتی هر سازمانی به اثبات رسیده و سازمان‌هایی که موفقیت چشمگیری داشتند، توجه به نیروی انسانی را سرلوحه کارهای خود قرار دادند. یکی از مسائل مهمی که امروزه در نظام حرفه‌ای مطرح است، بحث اخلاق و مؤلفه‌های اخلاقی می‌باشد. امروزه اخلاق به‌عنوان یکی از مهم‌ترین متغیرها در موفقیت سازمان‌ها شناخته شده است و اخلاق قادر است به میزان چشمگیری سازمان را جهت کاهش تنش و توفیق در تحقق اهداف یاری رساند، لذا داشتن اخلاق در سازمان‌ها به‌منزله یک مزیت رقابتی مطرح می‌باشد. چهارصد سال قبل از میلاد مسیح سقراط عمل اخلاقی را به‌عنوان اصلی‌ترین وسیله پیشرفت جامعه معرفی کرد. نتیجه و کار اخلاق اولاً تحریک دائمی از یک کشش درونی و دادن انگیزه و نیروی لازم برای دگرگونی و ثانیاً سمت‌وسوی تحول به انسان است و یکی از عوامل موفقیت سازمان‌ها، سرمایه اخلاقی است (گوپتا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). پیچیده شدن روزافزون سازمان‌ها و افزایش میزان کارهای غیراخلاقی، غیرقانونی و غیرمسئولانه در محیط‌های کاری توجه مدیران و صاحب‌نظران را به بحث اخلاق و مدیریت اخلاق معطوف ساخته است. سازمان‌ها با ایجاد یک برنامه مدیریت اخلاق می‌توانند اخلاقیات را در محیط کار مدیریت کنند و برنامه‌های اخلاق به سازمان‌ها یاری می‌رسانند تا در شرایط آشفته، عملکرد اخلاقی خود را حفظ کنند سرمایه اخلاقی فرآیندی است که در آن ادعاها یا اعتبارات اخلاقی در دارایی‌های نامشهود مانند شهرت شرکت و رتبه‌بندی اعتباری گنجانده می‌شود. چالش‌های سیاسی به سرمایه، بر اساس مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی، به‌عنوان ریسک‌هایی برای تجمع سرمایه در نظر گرفته می‌شوند. سرمایه این ریسک‌ها را جذب می‌کند و از طریق محاسبات مالی، آن‌ها را به فرصت‌های سودآور تبدیل می‌کند. برندها و رتبه‌بندی‌های شرکت‌ها نوعی سرمایه اخلاقی را نشان می‌دهند. آنها ارزش مصرفی را به مصرف‌کنندگانی که کالاها و خدمات برند را خریداری می‌کنند، می‌دهند و می‌توانند توسط شرکت‌ها به‌عنوان نوعی از مالکیت معنوی که ارزش سهام را نیز تقویت می‌کند، خرید و فروش کنند. تولید سرمایه اخلاقی، مانند سایر فرآیندهای انباشت سرمایه، به حسابداری بستگی دارد. این حسابداری است که

<sup>1</sup> Wahyuni

<sup>2</sup> Gupta, Sinha, Koradia, Patel, Parmar, Rohit & Vivekanandan

آخرین گزاره فوق را پشتیبانی می‌کند. سیستم‌های حسابداری ملزم به تدوین و منطقی کردن اخلاق هستند تا بتوانند برای سرمایه‌ها شونا شوند (پارفیت، ۲۰۲۲).

### پیشینه تحقیق داخلی

اگرچه تحقیقی که مستقیماً به بررسی شناسایی مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابداری برای انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی پرداخته باشد یافت نشد ولی نزدیک‌ترین پژوهش‌ها در رابطه با کیفیت حسابداری و عوامل مرتبط به‌اختصار آورده شده است. سواری، امیری و مرادی (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر مؤلفه‌های تیپ‌های شخصیتی حسابرس بر عملکرد حرفه‌ای حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد که تیپ‌های شخصیتی (A و B) حسابرس بر عملکرد حرفه‌ای حسابرس مؤثر می‌باشد. اثر تیپ شخصیتی A نسبت به تیپ شخصیتی B بر روی عملکرد حرفه‌ای حسابرس بیشتر می‌باشد. تیپ‌های شخصیتی پنج وجهی حسابرس بر عملکرد حرفه‌ای حسابرس مؤثر می‌باشد. نتایج نشان‌دهنده این مورد می‌باشد که از میان تیپ‌های شخصیتی حسابرس (روان رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، تعهد و سازگاری)، تنها این روان رنجوری است که بر عملکرد حرفه‌ای حسابرس اثر معنی‌دار می‌گذارد.

دلبری راغب و اسماعیل‌زاده (۱۴۰۲) به بررسی مدل کیفیت حسابداری مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان پرداختند... این مدل چند وجهی شامل چهار جزء مشترک و طبقه‌بندی سه‌گانه ذینفعان (حاوی بازده جزء) می‌باشد. اجزای مدل پژوهش دارای رابطه تعاملی با یکدیگر هستند. این رابطه وضعیتی را ایجاد می‌کند که هر جزء مدل، در شرایط اثرگذاری و اثرپذیری نسبت به دیگر جزء قرار می‌گیرد. این مدل ضمن تصدیق تئوری اخلاقی حسابداری، دیدگاه و تصویر ذهنی مصاحبه‌شوندگان پژوهش از کیفیت حسابداری مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می‌دهد.

علیزادگان، صمدی لرگانی و ایمنی (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تحلیلی توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که تجربه حسابرس، انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی به‌طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. بر اساس یافته‌های پژوهش، حسابرسان با شناسایی و رفع محدودیت‌های ناشی از عوامل منجر به شکل‌گیری تقلب با توجه به نقش اثرگذار تجربه شغلی و تیپ شخصیتی با تأکید بر تردید حرفه‌ای، توانایی کشف تقلب را افزایش داده به‌نوعی که هر چه حسابرسان در هنگام حسابداری شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آن‌ها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آن‌ها بالاتر است.

عطایی شریف و همکاران (۱۴۰۲) به طراحی الگوی ارتقا کیفیت زندگی کاری حسابرسان در راستای بهبود کیفیت و کارایی حسابداری پرداختند. بر اساس نتایج پژوهش اصلاح سیستم جبران خدمت، مدیریت مشارکتی، توانمندسازی روان‌شناختی و راهبردهای مقابله با تضاد کار-خانواده بیشترین ضریب اهمیت را به دست آوردند. نتیجه‌گیری: در این پژوهش الگوی ارتقا کیفیت زندگی کاری حسابرسان ارائه شد. با توجه به خلأ تحقیقاتی موجود الگوی طراحی شده علاوه بر بهبود الزامات کاری حسابرسان، می‌تواند بهره‌وری و عملکرد مؤسسات را نیز ارتقا دهد.

رضایی، فلاح، مران جوری و رستمی مازوئی (۱۴۰۲) به ارزیابی کیفیت حسابداری در چارچوب تحلیل فرهنگ‌سازمانی و اخلاق حرفه‌ای پرداختند. نتایج فرضیات پژوهش در این تحقیق در سطح اطمینان ۹۹ درصد نشان داد که مشارکت، یکپارچه‌سازی، هنجاریابی و در نظر گرفتن ارزش‌ها به‌عنوان بعدی از فرهنگ‌سازمانی در موسسه‌های حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابداری شرکت‌ها دارد، لذا با افزایش هر یک از ابعاد فرهنگ‌سازمانی شامل مشارکت، یکپارچه‌سازی، هنجاریابی و در نظر گرفتن ارزش‌ها، کیفیت حسابداری شرکت‌ها افزایش می‌یابد. همچنین مسئولیت‌پذیری، امانت‌داری، عدالت و صداقت به‌عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابداری شرکت‌ها دارد، لذا با

<sup>1</sup> Parfitt



افزایش هر یک از ابعاد اخلاق حرفه‌ای شامل مسئولیت‌پذیری، امانت‌داری، عدالت و صداقت، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. در نهایت نتایج نشان داد فرهنگ‌سازمانی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرهنگ‌سازمانی نسبت به اخلاق حرفه‌ای تأثیر کمتری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد.

نصیرپور و همکاران (۱۴۰۱) بررسی مدل کیفیت حسابرسی بر اساس فضای اخلاقی و معنویت در ایران نشان می‌دهند که ابعاد فردی شامل (شخصیت، انگیزه و تقوا)، ابعاد سازمانی (جامعه‌پذیری و تعهد سازمانی)، ابعاد روان‌شناختی (معنویت در محیط کار، جو اخلاقی سازمان، سلامت روانی محیط کار، رضایت شغلی و تیپ شخصیتی) و ابعاد رهبری (سبک رهبری، رهبری معنوی) به ترتیب بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی بر اساس معنویت و جو اخلاقی دارند.

### پیشینه خارجی

چن، لیو، لیو و وانگ<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) پژوهشی را با طرح این سؤال که آیا مؤسسات حسابرسی با مسئولیت اجتماعی کیفیت حسابرسی بالاتری ارائه می‌دهند؟ بررسی فعالیت مسئولیت اجتماعی شرکت در مؤسسات حسابرسی انجام دادند. نتایج پایه نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی مسئولیت اجتماعی خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری را نسبت به هم‌تایان خود ارائه می‌دهند. به طور خاص، نویسندگان دریافتند که مشتریانی که توسط مؤسسات حسابرسی مسئولیت اجتماعی حسابرسی می‌شوند، کمتر احتمال دارد که یک نظر کاملاً تمیز دریافت کنند. علاوه بر این، یافته‌ها نشان می‌دهد که فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت مرتبط با جامعه و کارکنان در مقایسه با سایر ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در بهبود کیفیت حسابرسی مرتبط‌تر است.

آیده و فاطیما<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) پژوهشی را در خصوص عوامل ورودی چارچوب کیفیت حسابرسی: دیدگاه اسلامی؛ انجام دادند. تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که اگرچه کیفیت حسابرسی به طور معقولی جامع است، اما برخی ملاحظات دیگر وجود دارد که حسابرسان مسلمان باید در انجام ممیزی کیفیت، به عنوان مثال قصد آنها را رعایت کنند. سپس، کیفیت «اخلاق» و «مهارت» در مقایسه با کیفیت حسابرسی اصلی اهمیت بیشتری یافته است. مدل پیشنهادی می‌تواند برای تنظیم‌کننده‌ها و مؤسسات حسابرسی در کشورهای مسلمان مفید باشد. همچنین این عوامل باید مورد توجه حسابرسان مسلمان قرار گرفته و مورد عمل قرار گیرد. علاوه بر این، محققان می‌توانند این مدل را در آینده به صورت تجربی آزمایش کنند.

التوالی، منگ و ژانگ<sup>۳</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تنوع حسابرسان امضا و کیفیت حسابرسی: شواهدی از بازار سرمایه در چین پرداختند. ما بررسی می‌کنیم که آیا تنوع حسابرسان امضاکننده بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های فهرست شده در چین تأثیر می‌گذارد یا خیر. رابطه بین تنوع حسابرسان امضاکننده و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها. تحلیل‌های اضافی نشان می‌دهد که ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، حسابرسان امضاکننده و مؤسسه حسابرسی، رابطه بین تنوع حسابرسان امضاکننده و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. یافته‌های ما نشان می‌دهد که کاهش تنوع حسابرسان امضاکننده، راهی مؤثر برای بهبود کیفیت حسابرسی است.

اسد و الشوریده<sup>۴</sup> (۲۰۲۰) در خصوص کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی و سرمایه‌گذاری کارایی: شواهدی از اقتصادهای شورای همکاری خلیج فارس پژوهشی انجام دادند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی با کارایی سرمایه‌گذاری رابطه مثبت و معناداری دارد. علاوه بر این یافته‌ها حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی اثر مستقیم مثبت و اثر تعدیل‌کننده بر سرمایه‌گذاری دارد.

<sup>1</sup> Chen, Liu, Liu, & Wang

<sup>2</sup> Ayedh & Fatima

<sup>3</sup> Athavale, Meng, & Zhang

<sup>4</sup> Assad & Alshurideh

## روش پژوهش

روش تحقیق کیفی بوده که با استفاده از تحلیل مضمون به روش آتراید استرلینگ<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) انجام شد. از این راهبرد می‌توان برای شناخت الگوهای موجود در داده‌های کیفی استفاده کرد. این روش، فرایندی برای تحلیل داده‌های متنی است و داده‌های پراکنده و متنوع را به داده‌هایی غنی و تفصیلی بیان می‌کند. مشارکت‌کنندگان بالقوه این تحقیق شامل حسابداران ارشد شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه تشکیل می‌دهند. حجم نمونه بر اساس قاعده اشباع نظری انجام شد. بنا به تعریف اشباع نظری به این معناست که نمونه‌گیری و جمع‌آوری داده‌ها تا زمانی ادامه یابد که پژوهشگر با بینش و مفهومی جدیدی مواجه نشود (وود و بلور، ۲۰۰۶). در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیرهای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیرهای یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند. به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات دکترا که هیئت‌علمی بودند و تجربه کافی مرتبط با موضوع که دارای حداقل ۱۰ سال سابقه حسابرسی بودند و یا در این زمینه بیش از یک کتاب یا مقاله داشتند انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع تحقیق را معرفی نمایند و یا در مواردی که برای تکمیل مدل و خلق نظریه، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد صاحب‌نظر با تجارب متناسب را معرفی نمایند. پس از انجام ۲۷ مصاحبه با خبرگان، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. میانگین مدت‌زمان مصاحبه‌ها ۷۰ دقیقه بوده است. در جدول ۱ ویژگی‌های خبرگانی که با آنها مصاحبه انجام شده، ارائه گردیده است.

جدول (۱): فراوانی و درصد مشارکت‌کنندگان در مصاحبه

رده شغلی	فراوانی	درصد	زن	مرد
حسابرس مؤسسات مالی	۵	۱۹	۱	۴
مدیرعامل	۲	۷/۵۰	۰	۲
عضو کمیته حسابرسی	۶	۲۲	۲	۴
عضو هیئت علمی	۱۱	۴۱	۴	۷
مدیر ارشد اجرایی	۳	۱۱	۰	۳
جمع	۲۷	۱۰۰	۷	۲۰

برای گردآوری داده‌ها از مصاحبه نیمه ساختار یافته استفاده شد که در این مصاحبه سؤالات با استفاده از ادبیات پژوهش و نتایج حاصل از پژوهش‌های کیفی تدوین گردید. مصاحبه نیمه ساختار یافته یک روش گردآوری داده است که بر طرح سؤالات در چارچوب موضوعی از پیش تعیین شده تکیه دارد. با این حال، سؤالات به ترتیب یا به صورت عبارت تنظیم نشده‌اند. در تحقیقات، مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته اغلب ماهیت کیفی دارند. آنها به طور کلی به عنوان یک ابزار اکتشافی در بازاریابی، علوم اجتماعی، روش‌شناسی نظرسنجی و سایر زمینه‌های تحقیقاتی استفاده می‌شوند. این انعطاف‌پذیری در طرح سؤال به محقق کمک می‌کند تا در مورد موضوعی عمیق بحث کند. در فرایند مصاحبه از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد تا چه اندازه درباره سرمایه اخلاقی اطلاع دارید؟ نظرتان نسبت به بهبود کیفیت حسابرسی‌ها بر اساس سرمایه اخلاقی چیست؟ چه مواردی را باید رعایت کرد؟ با کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان صدای آنان ضبط شد و سپس پیاده‌سازی گردید و فرایند کدگذاری از همان لحظه شروع می‌شد. تحلیل داده‌های کیفی با استفاده از تحلیل مضمون به روش آتراید استرلینگ (۲۰۰۱) تا دستیابی به شبکه مضامین انجام شد. به این ترتیب که در گام اول پاره گفتارهایی از متن مصاحبه مشارکت‌کنندگان در مصاحبه استخراج گردید در روی کاغذ ثبت و در جداول جداگانه‌ای کدگذاری اولیه به پاره گفتارها انجام شد. در اقدام بعدی با کنار هم قرار دادن کدهایی که مشابهت معنایی داشتند، مضامین پایه استخراج گردید. سپس بر اساس مشابهت‌های کاربردی مضامین پایه در

<sup>1</sup> Attride-Stirling

<sup>2</sup> Wood & Bloor

مدرسه، هرچند مضمون پایه در قالب یک مضمون سازمان دهنده دسته‌بندی گردید. در پایان، نیز مضامین سازمان دهنده در قالب یک مضمون انتزاعی و فراگیر قرار گرفت و جدول نهایی دسته‌بندی مضامین تدوین شد.

جدول (۲): نمونه‌ای از پاره‌گفتارها و مضامین پایه

شماره	پاره‌گفتار	کد مصاحبه‌شونده	مضمون پایه
۱	خوب ببینید سرمایه اخلاقی یه سری ارزش‌هایی را در بر داره مخصوصاً برای حسابرسان و افرادی که کارهای مالی انجام میدن مثلاً اینکه یک حسابرسان میتونه یا باید در حفظ اسرار شرکت و کار خودش کوشا باشه.	MF10	کوشا بودن در حفظ اسرار شرکت و کار خود
۲	و بدون مجوزهای قانونی و سریع به اطلاعات کارفرما رو فاش نکنه و همچنین از اطلاعات کارفرما در جهت منافع شخصی خودش استفاده از این موارد رو من میتونم بگم که جزو سرمایه اخلاقی یک حسابرسان میتونه باشه.	MF10	عدم فاش‌سازی اطلاعات بدون مجوز صریح عدم استفاده از اطلاعات کارفرما در جهت منافع شخصی خود
۳	از نظر من اخلاق و سرمایه‌های اخلاقی خیلی وسیع است خوب با توجه به اینکه ما اکثراً مسلمان هستیم خوب و باور به دستورات مذهبی و پایبندی و عمل به اون حسابرسان تأثیرگذار باشه.	MB5	باور به دستورات مذهبی و پایبندی و عمل به آن
۴	اینکه من خودم در تمام مدتی که حسابرسان بودم خداوند رو بر تمامی امور ناظر میدونستم و یک نوع خشیت و ترس که میتونه این ترس اخروی باشه از نظر من جزوه سرمایه اخلاقی یک فرد نه تنها یک حسابرسان بر که همه افراد جامعه میتونه باشه تا کارهای خودشان را به نحو مطلوبی انجام بدن.	MB4	ناظر دانستن خداوند بر تمامی امور ترس از مجازات‌های اخروی و باور به آن
۵	از نظر من سرمایه اخلاقی خیلی گسترده هستند من به عنوان یک حسابرسان باید بتونم کار خودم رو چند بار چک بکنم فرآیندهای کاری رو چک بکنم و از صاحب‌کارم به صورت غیرواقعی طرفداری نکنم.	FA5	ارزیابی مجدد و چک کردن فرآیند کار عدم طرفداری غیرواقعی از صاحب‌کار
۶	باز توی این سرمایه اخلاقی شجاعت خیلی مهم هست برای یک حسابرسان شجاع بودن در بررسی و فرایند کار و اینکه از واکنش‌های سریع و بدون تفکر در حسابرسانی‌ها باید پرهیز بشه و اینکه به نظر من هیچ‌وجه اضافی حسابرسان هر نحوی از صاحب‌کار دریافت نکنه این خیلی مهم هست.	MA1	شجاع بودن در بررسی و فرایندهای کار و ارائه گزارش پرهیز از واکنش‌های سریع و بدون تفکر
۷	در طول دورانی که همه حسابرسان بودم و این‌که در دانشگاه تدریس می‌کنم به نظر من فاکتوری که خیلی مهمه یک حسابرسان باید از رفتارهایی که باعث به وجود آمدن نظر جانبدارانه میشه پرهیز کنه.	FFM1	پرهیز از رفتارهایی که باعث به وجود آمدن نظر جانبدارانه می‌شود
۸	منافع مشترکی با کارفرما نداشته باشه اینکه در همه روابط حرفه‌ای باید صادق و صریح باشه چیزی که باز خیلی مهم هست و میتونه جزو ارزش‌های اخلاقی و سرمایه اخلاقی باشه برای یک حسابرسان ارائه گزارش‌ها بدون سوگیری هست.	MF3	نداشتن منافع مشترک با کارفرما رعایت اصل صداقت و صریح بودن در کلیه روابط حرفه‌ای خود ارائه گزارش‌های بدون سوگیری
۹	خوب ببینید سرمایه اخلاقی‌اش به نظر من گسترده است و مسائل اخلاقی زیادی را شامل میشه برای مثال اینکه از نظر اخلاقی یک حسابرسان داشتن استقلال ظاهری و باطنی خیلی باید برایش مهم باشه و با کارفرما تضاد منافع نداشته باشه.	MF2	داشتن استقلال ظاهری و باطنی در کار نداشتن تضاد منافع نگرفتن وام و هرگونه مساعده از صاحب‌کار
۱۰	من خودم معتقد هستم که حسابرسان نباید سمت اجرایی در شرکت صاحب‌کار داشته باشه و خدمات مالی دیگه‌ای به‌جز حسابرسانی برای صاحب‌کار انجام نده این موارد به نظرم میاد که میتونه جز موارد اخلاقی و سرمایه اخلاقی یک حسابرسان باشه که بسیار مهم است و در متون ای هم که ما تدریس می‌کنیم و به دانشجویها می‌گیم روی هم این موارد خیلی تأکید می‌کنیم.	MF4	نداشتن سمت اجرایی در شرکت‌های صاحب‌کار انجام ندادن خدمات مالی دیگری به‌جز حسابرسانی به صاحب‌کار
۱۱	موردی که از نظر من میتونه جزو سرمایه اخلاقی باشه و توی متون شاید کمتر بهش توجه کرده باشند به اینکه حسابرسان باید تنها بر اساس تخصص‌ها و مهارت‌های واقعی خودشان اظهار نظر کنند.	FFM7	اظهار نظر بر اساس تخصص و مهارت‌های واقعی

عدم پذیرش کار در صورتی عدم تخصص لازم تلاش و کوشش در جهت افزایش تخصص در حیطه حسابرسی و تأکید بر آن ارتقاء دانش و مهارت‌ها عدم انتقاد از کیفیت کار دیگر حسابرسان مستندسازی تمام فرآیند کار حسابرسی توجه به دقت در فرایند کار و گزارش توجه به مدیریت زمان در انجام حسابرسی‌ها معوق نگذاشتن کارها پایبندی به کسب تجربه‌های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی	۱۲	اگر حسابرسی در مورد تخصص نداده نباید این کار را بپذیریم از نظر اخلاقی خیلی مهم هست و باعث اعتماد جامعه میتونه بشه و همچنین که در افزایش تخصص و ایده‌های حسابرسی یک حسابرس باید تلاش کنه.
۱۳	و به ارتقاء دانش و مهارت‌های خودش خیلی توجه داشته باشه و از سایر حسابرس‌ها انتقاد و بدگویی نکنه.	
۱۴	من خودم حدود ۱۵ سال هست که حسابرسی انجام میدم از نظر اخلاقی و سرمایه خودم میدونم که اینکه تمام فرایند کار و حسابرسی رو مستندسازی کنم و به دقت و تمرکز در فرایند کار و گزارش‌ها معتقد هستم	
۱۵	توجه به مدیریت زمان در انجام حسابرسی خیلی مهم است و این که کارها را معوق نزارم در اصل یک نظمی توی کار باید وجود داشته باشه و خودم رو مقید میدونم که به تجربه‌های خودم اضافه بکنم تو این کار این موارد رو من فکر می‌کنم جزو سرمایه‌های اخلاقی یک حسابرس میتونیم در نظر بگیریم.	
۱۶	حسابرس از نظر من از زاویه سرمایه اخلاق اگه بخوایم بهش نگاه کنیم این هست که پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی را در اولویت داشته باشه.	
۱۷	و آداب حرفه‌ای رو در کار رعایت کنیم مقید باشه به اون و اینکه چند کار رو همزمان در دست نداشته باشه و نگیره که بخواد تداخل در گزارش‌ها ایجاد کنه.	
۱۸	از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب‌کار آن پرهیز کنه اینا باید بهش مقید باشه که جزو سرمایه‌های اخلاقی میتونه باشه البته از نظر من این طوری هست.	
۱۹	بیشتر افرادی که در حیطه امور مالی و حسابرسی کار می‌کنند از نظر اخلاقی به سری شاخص‌هایی رو باید رعایت بکنند که جزو سرمایه اخلاقی میتونه باشه که نباید اجازه بدند جانب‌داری و نفوذ دیگران بر قضاوت‌های آنها تأثیرگذار باشه و همواره باید استانداردها و معیارهای فنی توجه کنند.	
۲۰	تصمیم‌گیری‌های حسابرسان بر اساس شواهد متقن و واضح انجام بشه و گزارش‌های مالی که تهیه می‌کنند باید شفاف باشه در اصل اظهارنظرشان بر اساس شواهد باشه و کارهایی رو قبول نکنند پیشنهاداتی رو قبول کنن که منع قانونی نداشته باشه.	
۲۱	اون چیزی که توی سرمایه اخلاقی یک حسابرس میتونه مفید باشه و از نظر من خیلی مهم هست رعایت اصول قانونی در حسابرسی‌ها هست یعنی پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط.	
۲۲	یک حسابرس از نظر اخلاقی باید از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع نیاز دفاع کنه و از قوانین مطلع باشه.	
۲۳	چیزی که خیلی مهم هست اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری خودش داشته باشه و زمانی که مشخص بشه که کار منع قانونی داره به‌راحتی از کار کناره‌گیری کنه و از منافع شخصی خودش بگذره.	
۲۴	اجرای تعهدات مطابق وعده‌ها و قراردادهای باید باشه و فرد در این مورد باید جوابگو باشه و مورد دیگه این هست که حسابرس همکاری با دیگران رو برای بهتر انجام دادن وظایف حرفه‌ای خودش داشته باشه.	
۲۵	بر اساس قوانین و مقررات اگر لازم شد مدارک و مستندات را در اختیار نهادهای بالادستی قرار بده و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌های محوله خودش داشته باشیم.	

برای ادای مسئولیت‌های محوله			
برخورد با احترام با مشتریان و ذی‌نفعان	MFM11	حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی باید با مشتریان و ذی‌نفعان همیشه برخورد گرم داشته باشد و توأم با احترام باشد و سعی کنه بهترین سعی و تلاشش رو داشته باشه.	۲۶
بهترین تلاش و سعی در انجام امور	M23	به نظر من داشتن ظاهری آراسته و منظم میتونه جزو سرمایه اخلاقی باشه چون به نوع حس قابل اعتماد بودن را به دیگران تلقین می‌کنه.	۲۷
داشتن ظاهری منظم و آراسته و قابل اعتماد	MFM9	خود به موقع در محل کار حاضر شدن هم میتونه خیلی مهم باشه به نوع سرمایه اخلاقی می‌تونه باشه.	۲۸
حاضر شدن به موقع در محل کار			

جهت اطمینان از صحت و استحکام پژوهش از معیارهای گوبا و لینکلن<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) استفاده شد. طبق نظر این محققان جهت بررسی صحت علمی مطالعات کیفی از چهار معیار قابلیت اعتبار (مقبولیت، باورپذیری)، اعتماد و اطمینان‌پذیری، تأیید پذیری و قابلیت انتقال‌پذیری باید استفاده شود. در این پژوهش از دو شاخص باورپذیری و انتقال‌پذیری استفاده شد؛ که برای باورپذیری یا اعتبار در این پژوهش از نمونه‌های مناسب با توجه به هدف و بر اساس شاخص‌های مورد نظر دعوت به عمل آمد و تلاش شد تا مشارکت‌کنندگان با حداکثر تنوع تجربیات انتخاب شوند و نمونه‌گیری تا رسیدن داده‌ها به حد اشباع ادامه یافت و مناسب‌ترین واحد معنایی انتخاب شد. داده‌ها در مدت‌زمان کافی جمع‌آوری شد و در طی فرایند جمع‌آوری، محتوای مصاحبه‌ها به طور پیوسته مورد بررسی و نقد قرار گرفت و هم‌زمان تحلیل نیز صورت پذیرفت. به‌منظور روایی محتوا از پانل خبرگان استفاده شد به این دلیل متون کدگذاری شده، در اختیار دو نفر از اساتید دانشگاه که با روند پژوهش کیفی آشنا بودند قرار داده شد و صحت و تناسب کدهای استخراج شده بازنگری و در برخی موارد اصلاح شد. در راستای انتقال‌پذیری که به قابلیت کاربرد و انتقال و تعمیم یافته‌های مطالعه در موقعیت‌های مشابه است در این پژوهش از بیشترین تنوع در نمونه‌گیری استفاده شده است تا به تأمین انتقال‌پذیری داده‌ها کمک نماید در این پژوهش به دلیل نمونه‌گیری از سطوح مختلف، سعی پژوهشگر بر حداکثر تنوع داده‌ها و افزایش قابلیت انتقال می‌باشد و مرتبط بودن داده‌ها نشانگر تأیید مصاحبه است.

### یافته‌های پژوهش

در این مرحله با استفاده از روش تحلیل مضمون سعی می‌شود مضامین هر مدل استخراج و دسته‌بندی شود که این روش مستلزم انجام سه مرحله است. مرحله اول) کدگذاری توصیفی: در این مرحله عناصر موجود در هر مدل به‌عنوان کد، استخراج و سپس از میان کدها، مضامین پایه (که همان ویژگی‌های تکراری و متمایز در متن هستند) شناخته می‌شوند. مرحله دوم) کدگذاری تفسیری: در این مرحله مضامین پایه بر اساس مبانی نظری و مصاحبه‌های انجام شده طبقه‌بندی شده که آنها را مضامین سازمان دهنده (محوری) می‌نامند. مرحله سوم و آخرین مرحله، تعیین مضمون فراگیر است که تمامی مضامین تعیین شده را در برمی‌گیرد. بر همین اساس در مجموع ۱۲۷ کد اولیه استخراج گردید که پس از چندین بار مرور و حذف موارد مشابه و خلاصه‌سازی، بر اساس تشابه و تناسب طبقه‌بندی و ادغام شدند و در قالب ۴۷ مضمون پایه، ۱۱ مضمون سازمان دهنده و ۳ مضمون اصلی طبقه‌بندی گردیدند. با مرور مضامین پایه و استفاده از راهنمایی‌های استادان راهنما و مشاور و بازخورد از شرکت‌کنندگان مضامین مورد جرح و تعدیل قرار گرفتند. پس از دستیابی به مضامین پایه، مضامین انتزاع شدند، در این مرحله از تحلیل مضمون سعی شد با سازمان‌دهی مضامین اولیه به‌دست‌آمده به مضامین انتزاعی‌تری دست یابیم که ما را به مضامین اصلی‌تر رهنمون سازند که در جدول شماره ۲ آورده شده است.

<sup>1</sup> Guba & Lincoln

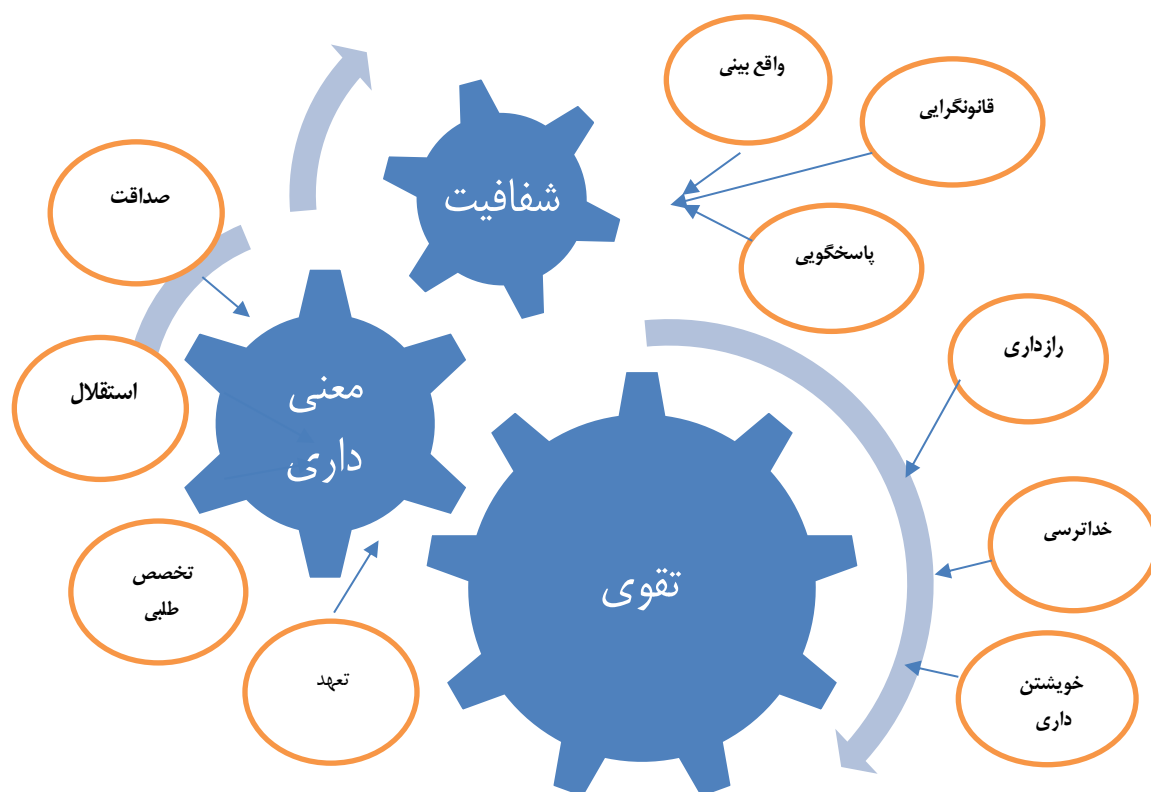
جدول (۳): مضامین پایه، سازمان دهنده و فراگیر

مضامین پایه	مضامین سازمان دهنده	مضامین فراگیر	م اصلی
کوشا بودن در حفظ اسرار شرکت و کار خود عدم فاش سازی اطلاعات بدون مجوز صریح عدم استفاده از اطلاعات کارفرما در جهت منافع شخصی خود باور به دستورات مذهبی و پایبندی و عمل به آن ناظر دانستن خداوند بر تمامی امور حسابرسی ها ترس از مجازات های اخروی و باور به آن	رازداری		
ارزیابی مجدد و چک کردن فرآیند کار عدم طرفداری غیرواقعی از صاحب کار شجاع بودن در بررسی و فرایندهای کار و ارائه گزارش پرهیز از واکنش های سریع و بدون تفکر	خویشترن داری		
پرهیز از رفتارهایی که باعث به وجود آمدن نظر جانبدارانه می شود رعایت اصل صداقت و صریح بودن در کلیه روابط حرفه ای خود ارائه گزارش های بدون سوگیری داشتن استقلال ظاهری و باطنی در کار نداشتن تضاد منافع نگرفتن وام و هرگونه مساعده از صاحب کار نداشتن سمت اجرایی در شرکت های صاحب کار انجام ندادن خدمات مالی دیگری به جز حسابرسی به صاحب کار اظهارنظر بر اساس تخصص و مهارت های واقعی عدم پذیرش کار در صورتی که فرد تخصص لازم را ندارد تلاش و کوشش در جهت افزایش تخصص در حیطه حسابرسی و تأکید بر آن ارتقاء دانش و مهارت های حسابرسی عدم انتقاد از کیفیت کار دیگر حسابرسان مستندسازی تمام فرآیند کار حسابرسی توجه به دقت در فرآیند کار و گزارش توجه به مدیریت زمان در انجام حسابرسی ها معوق نگذاشتن کارها پایبندی به کسب تجربه های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی رعایت آداب حرفه ای در کار	صداقت		
پایبندی به کسب تجربه های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی رعایت آداب حرفه ای در کار خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت هم زمان ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران تحت تأثیر قرار نگرفتن از جانبداری ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی تصمیم گیری بر اساس شواهد متقن و واضح شفافیت در ارائه گزارش های مالی اظهارنظر بر اساس شواهد رعایت اصول قانونی در حسابرسی ها پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قرار دادها همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات داشتن توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیت های محوله	استقلال و بی طرفی		
پایبندی به کسب تجربه های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی رعایت آداب حرفه ای در کار خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت هم زمان ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران تحت تأثیر قرار نگرفتن از جانبداری ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی تصمیم گیری بر اساس شواهد متقن و واضح شفافیت در ارائه گزارش های مالی اظهارنظر بر اساس شواهد رعایت اصول قانونی در حسابرسی ها پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قرار دادها همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات داشتن توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیت های محوله	تخصص طلبی		
پایبندی به کسب تجربه های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی رعایت آداب حرفه ای در کار خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت هم زمان ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران تحت تأثیر قرار نگرفتن از جانبداری ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی تصمیم گیری بر اساس شواهد متقن و واضح شفافیت در ارائه گزارش های مالی اظهارنظر بر اساس شواهد رعایت اصول قانونی در حسابرسی ها پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قرار دادها همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات داشتن توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیت های محوله	تعهد		
پایبندی به کسب تجربه های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی رعایت آداب حرفه ای در کار خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت هم زمان ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران تحت تأثیر قرار نگرفتن از جانبداری ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی تصمیم گیری بر اساس شواهد متقن و واضح شفافیت در ارائه گزارش های مالی اظهارنظر بر اساس شواهد رعایت اصول قانونی در حسابرسی ها پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قرار دادها همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات داشتن توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیت های محوله	واقع بینی		
پایبندی به کسب تجربه های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی رعایت آداب حرفه ای در کار خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت هم زمان ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران تحت تأثیر قرار نگرفتن از جانبداری ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی تصمیم گیری بر اساس شواهد متقن و واضح شفافیت در ارائه گزارش های مالی اظهارنظر بر اساس شواهد رعایت اصول قانونی در حسابرسی ها پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قرار دادها همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات داشتن توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیت های محوله	قانون گرایی	شفافیت	
پایبندی به کسب تجربه های جدید پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی رعایت آداب حرفه ای در کار خودداری از پذیرش چند پروژه به صورت هم زمان ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب کاران تحت تأثیر قرار نگرفتن از جانبداری ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی تصمیم گیری بر اساس شواهد متقن و واضح شفافیت در ارائه گزارش های مالی اظهارنظر بر اساس شواهد رعایت اصول قانونی در حسابرسی ها پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند اجرای تعهدات مطابق وعده ها و قرار دادها همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات داشتن توضیحات قانع کننده برای ادای مسئولیت های محوله	پاسخگویی		

سرمایه اخلاقی حسابرسان در جهت بهبود کیفیت

معنی داری

همان‌گونه که در جدول شماره (۳) مشاهده می‌شود، از مجموع ۲۷ مصاحبه در ابتدا ۶۵ پاره‌گفتار انتخاب و پس از مشورت با اساتید راهنما و مشاور پاره‌گفتارهای تکراری و مبهم حذف و در نهایت ۲۸ پاره‌گفتار باقی ماند که در نهایت ۴۷ مضمون پایه استخراج شد؛ و پس از مرور و حذف مضامین تکراری، ۱۱ مضمون سازمان دهنده در قالب ۳ مضمون فراگیر تقسیم‌بندی گردیدند. در مرحله بعد شبکه مضامین (شکل ۱) ترسیم شد.



شکل (۱): شبکه مضامین مؤلفه‌های کیفیت حسابداری بر اساس سرمایه اخلاقی حسابرسان

همان‌طور که در شکل فوق مشاهده می‌شود، شبکه مضامین مؤلفه‌های مدل سرمایه اخلاقی از ۳ مضمون فراگیر شامل ابعاد تقوا، معنی داری و شفافیت تشکیل شده است. هر کدام از این مضامین فراگیر؛ مضامین سازمان دهنده خود را دارند. تقوا از مضامین سازمان دهنده خویشترن داری، خداترسی و رازداری تشکیل شده است؛ و نقش محوری را ایفا می‌نماید. همچنین مضمون فراگیر معنی داری از تعهد، تخصص طلبی، استقلال و صداقت می‌باشد. مضمون فراگیر شفافیت شامل واقع‌بینی، قانون‌گرایی و پاسخگویی می‌باشد.

جهت بررسی اعتبار مراحل کار و نتیجه به‌دست‌آمده از باورپذیری شامل: مشاهده مداوم فرایند انجام پژوهش و مرور یافته‌های پژوهشی-برقراری ارتباط مناسب و صحیح با مشارکت‌کنندگان در پژوهش-پذیرش مفاهیم آشکارشده در فرایند مطالعه با دقت و ویژه-باز بینی مصاحبه‌ها توسط همکاران و خبرگان پژوهشی در راستای صحت انجام کار-مراجعه مجدد به مصاحبه‌شوندگان جهت بازبینی و تأیید یافته‌ها توسط همکاران و خبرگان پژوهشی استفاده شد. همچنین برای قابلیت اطمینان‌پذیری سعی شد تمامی مصاحبه‌ها به‌صورت مکتوب ثبت و ضبط شوند. علاوه بر این، در مورد نکاتی که درباره آنها ابهام وجود داشت، با مشارکت‌کنندگان بحث شد و این ابهامات برطرف گردید. تنها در مورد برخی مقولات ابهاماتی وجود داشت که در مقوله‌بندی نهایی اصلاح گردید.

## بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که اشاره شد هدف پژوهش شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابداری با استفاده از انتخاب حسابرس بر اساس سرمایه اخلاقی بود. اولین بعد تقوا یا تقوا محوری بود. "تقوا" در اصل از ماده "وقی یقی وقایه" به معنای قرار دادن خویش در پناهگاه است؛ و در اصطلاح شرع، به معنای خویشنداری در برابر گناهان است؛ به عبارت دیگر تقوا یک نیروی بازدارنده‌ای است که به صورت یک ملکه نفسانی و نیروی درونی است در وجود انسان به وجود می‌آید و او را در برابر طغیان شهوات و ارتکاب کارهای خلاف حفظ می‌کند. کمال تقوا آن است که علاوه بر دوری از گناهان و محرمات، از مشتبهات نیز اجتناب شود. اصل تقوا، ترسیدن و پرهیز کردن است و البته هر دو اینها به یک معنا بازمی‌گردد، زیرا هر کس از کسی بترسد، از خلاف او حذر کند. مؤلفه‌های تقوا محوری شامل رازداری، خداترسی و خویشنداری است.

مؤلفه رازداری در اصل شامل شاخص‌هایی چون کوشا بودن در حفظ اسرار شرکت و کار خود، عدم فاش‌سازی اطلاعات بدون مجوز صریح، عدم استفاده از اطلاعات کارفرما در جهت منافع شخصی خود می‌باشد. بررسی جنبه مذهبی اصل رازداری در حسابداری و حسابداری، ساده است. طبق اصول و آموزه‌های دینی، هر انسانی وظیفه دارد اسرار خود و دیگران را حفظ کند. در تمامی حرفه‌های شناخته شده مانند پزشکی، مهندسی، حسابداری و... اصلی به عنوان اصل رازداری وجود دارد. حد و حدود این اصول، باعث به وجود آمدن حریم خصوصی و اداری بین طرفین می‌شود. در همین رابطه السالهن<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) در تحقیقی دریافت حسابرس باید اطلاعات کاری خود را محرمانه نگه دارد و باید چنین اطلاعاتی را به هیچ عنوان) به جز در موارد، موردنیاز قانون برای اختلافات حقوقی، گزارش به سازمان‌های ذیصلاح مربوط در صورت نقض قانونی، به عنوان یک نیاز حرفه‌ای در پاسخ به الزامات اخلاقی، در زمان‌های مورد نیاز برای حفاظت از منافع حسابرس و در مورد کنترل کیفیت و بررسی دقیق افشا نکند. همچنین در این راستا شفیع‌ی همت‌آباد (۱۳۹۲) در پژوهش خود دریافت حرفه حسابداری و حسابداری نیز چون با مال و دارایی افراد در ارتباط از قاعده رازداری مستثنی نیست و رازداری یکی از اصول مهم این حرفه شناخته می‌شود.

مضمون دیگر بعد تقوا خداترسی است که بر اساس اظهارنظر مشارکت‌کنندگان شاخص‌های آن عبارت‌اند از: باور به دستورات مذهبی و پایبندی و عمل به آن، ناظر دانستن خداوند بر تمامی امور حسابداری‌ها، ترس از مجازات‌های اخروی و باور به آن. این مضمون به خوف و خشیت برمی‌گردد. در این زمینه، پژوهش‌های خارجی نیز مشاهده می‌شود؛ از جمله: یافته‌های حمید<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) گرایش مثبت حسابداران مسلمان را به ارزش‌های اسلامی در حوزه حسابداری نشان داد. مطالعات پیشین، نقش باورهای مذهبی و تقوا را در رابطه با رهبری اثربخش، زندگی، سلیمان و راشد<sup>۳</sup> (۲۰۱۵)؛ ریسک سقوط قیمت سهام، هیلاری و هوئی<sup>۴</sup> (۲۰۰۹)، اجتناب مالیاتی، بونه، خورانا و رمان<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) مورد بررسی قرار دادند. یکی از مشارکت‌کنندگان در این رابطه بیان داشت "اینکه من خودم در تمام مدتی که حسابرس بودم خداوند رو بر تمامی امور ناظر می‌دونستم و یک نوع خشیت و ترس که میتونه این ترس اخروی باشه از نظر من جزوه سرمایه اخلاقی یک فرد نه تنها یک حسابرس بلکه همه افراد جامعه میتونه باشه تا کارهای خودشان را به نحو مطلوبی انجام بدهند.

مضمون دیگر خویشنداری است. خویشنداری از محوری‌ترین فضایل اخلاقی است. خویشنداری، توانایی مهار انگیزه‌ها، احساسات و رفتار به منظور رسیدن به هدف است؛ که در این پژوهش شامل ارزیابی مجدد و چک کردن فرآیند کار، عدم طرفداری غیرواقعی از صاحب کار، شجاع بودن در بررسی و فرایندهای کار و ارائه گزارش، پرهیز از واکنش‌های سریع و بدون تفکر است. در روانشناسی توانایی انتخاب پاداش بزرگ‌تر و با تأخیر در مقابل پاداش کوچک‌تر و بدون تأخیر را خویشنداری می‌گویند به عبارتی دیگر خویشنداری یعنی اینکه در انتخاب رفتارهای اعمال خود به جای تکیه بر انگیزه‌های روانی به نتایج آنها توجه شود و سپس بر اساس آن عمل شود. صاحب فضیلت از نظر ارسطو کسی است که مجموعه فضائی اخلاقی یعنی

<sup>1</sup> Elsalhen

<sup>2</sup> Hameed

<sup>3</sup> Zandi, Sulaiman & Rashed

<sup>4</sup> Hilary & Hui

<sup>5</sup> Boone, Khurana, & Raman



شجاعت، عدالت، خویشتن‌داری را کسب کرده باشد (خزایی، ۱۳۸۴). رویه‌های وظیفه‌شناسی شامل: کفایت، نظم و ترتیب، با وجدان بودن، خویشتن‌داری و محتاط در تصمیم‌گیری هستند (کریمی، یعقوب نژاد، صمدی لرگانی و پورعلی لاکلایه، ۱۴۰۰). معنی‌داری بعد دوم الگو را معنی‌داری تشکیل می‌دهد. منظور از کار معنادار این است که بدانید دقیقاً چه کاری انجام می‌دهید؟ هدف کلی شرکت شما چه چیزی است؟ و خود شما چه ارزشی برای تیم و جامعه ایجاد می‌کنید؟ در این پژوهش بر اساس اظهارنظر مشارکت‌کنندگان معنی‌داری شامل مؤلفه‌های: صداقت، مستقل بودن، تخصص طلبی، خود انضباطی و تعهد می‌باشد.

مؤلفه صداقت: صداقت یکی از عواملی است که می‌تواند بر کیفیت عملکرد حسابرسان به عنوان یکی از گروه‌های پیشگیری از تقلب تأثیرگذار باشد. حسابرسان در جهت انجام وظایف و حفظ ارتقای عملکردشان باید اصل صداقت را رعایت کنند تا مطابق با اصول اخلاقی مطابق با آیین‌نامه‌های اجرایی رفتار کنند تا اعتماد در تصمیم‌گیری را ایجاد کنند. در این پژوهش شاخص‌های صداقت عبارت بود از: پرهیز از رفتارهایی که باعث به وجود آمدن نظر جانبدارانه می‌شود، رعایت اصل صداقت و صریح بودن در کلیه روابط حرفه‌ای خود، ارائه گزارش‌های بدون سوگیری. نتایج با تحقیقات خسروی بیگدلی و عبدی (۱۴۰۱) همسو است. صداقت در حسابرسی‌ها و گزارش‌های مالی منجر به سودآوری بیشتر خواهد شد. آیده و فاطیما، (۲۰۰۱). صداقت حسابرسان و تعهد سازمانی بر پیشگیری از تقلب تأثیر مثبت و معناداری دارد (خسروی، بیگدلی و عبدی، ۱۴۰۱). صداقت لازم است تا حسابرسان بتوانند صادقانه و محکم در انجام حسابرسی‌ها برای بهبود کیفیت نتایج حاصل از آزمون رفتار کنند (جاگادسان، جفری پیتچر و ریلی، ۲۰۰۹). نتایج تحقیق اسد و الشوریده (۲۰۲۰) نشان داد که تجربه کاری، صداقت، شایستگی و تعهد تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. تجربه کاری بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی دارد. تجربه کاری متغیر تأثیر غالبی بر کیفیت نتایج حسابرسی دارد.

استقلال یکی از با اهمیت‌ترین و درعین‌حال مؤثرترین روش‌های هماهنگ نمودن منافع سهامداران و مدیران، حسابرسی مستقل است. حرفه حسابرسی در مسیری باریک حرکت می‌کند به طوری که هر انحراف جزئی از این مسیر باعث آسیب‌دیدگی حرفه می‌شود. در این پژوهش استقلال شامل: داشتن استقلال ظاهری و باطنی در کار، نداشتن تضاد منافع، نگرفتن وام و هرگونه مساعده از صاحب‌کار، نداشتن سمت اجرایی در شرکت‌های صاحب‌کار انجام ندادن خدمات مالی دیگری به جز حسابرسی به صاحب‌کار است. استقلال کمیته حسابرسی اغلب یک ویژگی بنیادی مؤثر بر اثربخشی کمیته در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی محسوب می‌شود. استدلال می‌شود که مدیران مستقل در بهترین موقعیت برای نظارت بر فرایند گزارشگری مالی هستند و توانایی بیشتری برای مقابله با فشارهای مدیریت در دستکاری سود دارند (بذرافشان و همکاران، ۱۳۹۴). یک مدیر باید در حرفه خود مسائلی مانند صداقت، دقت، قابل‌اعتماد بودن، گشوده بودن به فضای انتقاد و ارزیابی، احترام به زبردستان و اطرافیان، توجه به حریم خصوصی و مسئله حفظ اسرار افراد را سرلوحه خویش قرار دهد (الماسی، ۱۳۹۸).

اگر استفاده‌کنندگان اطلاعات، حسابرسان را مستقل از صاحب‌کار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آنها حسابرسی کرده‌اند، اعتماد نمی‌کنند؛ یعنی اگر حسابرسان از صاحب‌کار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد. به همین دلیل گفته می‌شود: «استقلال، اساس خدمات اطمینان بخشی و شهادت دهی است. (صفری بیدسکان و نصرالهی، ۱۳۹۵).

مضمون دیگر بعد معنی‌داری؛ تخصص طلبی است. فرضیه تخصص حسابرسان بر این باور است که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد. تخصص بر مبنای آموزش و یا تجربه عملی می‌باشد که از حسابرسی در یک صنعت خاص به دست می‌آید (کائو و فنگ، ۲۰۲۲). شاخص‌های در این پژوهش تخصص طلبی عبارت بود از: اظهارنظر بر اساس تخصص و مهارت‌های واقعی، عدم پذیرش کار در صورتی که فرد تخصص لازم را ندارد، تلاش و کوشش در جهت افزایش تخصص در حیطه حسابرسی و تأکید بر آن، ارتقاء دانش و مهارت‌های حسابرسی، عدم انتقاد از کیفیت کار دیگر حسابرسان. در این راستا رستمی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیق نشان داد که اثر تخصص (تصدی) حسابرسان در صنعت بر

<sup>1</sup> Jagadeesan. Jeffrey, Pitcher & Riely

<sup>2</sup> Cao & Feng

کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین با نتایج تحقیق بدارا و ساییدین<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) همراستا است. ایشان دریافتند که خبرگی و تخصص جزو سرمایه‌های اخلاقی حسابرس می‌باشد که می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. همچنین با تحقیق سلیمانی و همکاران (۱۳۹۷) در زمینه مراقبه حرفه‌ای و تخصص در یک راستا است.

مضمون دیگر بعد معنی‌داری؛ تعهد می‌باشد. تعهد حرفه‌ای در حسابرسی به‌عنوان رابطه قوی بین حرفه حسابرسی و حسابرس تعریف می‌شود. تعهد از نظر لغوی عبارت است از به عهده گرفتن نگاه‌داشتن عهد و پیمان بستن و در اصطلاح عبارت است از عمل متعهد شدن به یک مسئولیت یا یک باور به قبل یا عهده‌دار شدن انجام دادن کاری در آینده (صادقی فر، ۱۳۸۶). در این پژوهش تعهد شامل شاخص‌های: مستندسازی تمام فرآیند کار حسابرسی، توجه به دقت در فرایند کار و گزارش، توجه به مدیریت زمان در انجام حسابرسی‌ها، معوق نگذاشتن کارها، پایبندی به کسب تجربه‌های جدید، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی، رعایت آداب حرفه‌ای در کار، خودداری از پذیرش چند پروژه به‌صورت هم‌زمان، ممانعت از طولانی شدن مدت ارائه خدمات به صاحب‌کاران. یافته‌ها با نتایج تحقیق بانی، فغانی ماکرانی و ذبیحی (۱۳۹۸) و فیولیو کاپلان<sup>۲</sup> (۲۰۱۶)، اسماعیل و یونس<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) هم‌جهت است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید می‌شود (بانی و همکاران، ۱۳۹۸).

بعد سوم الگوی بهبود کیفیت حسابرسی مبتنی سرمایه اخلاقی؛ شفافیت می‌باشد. مؤلفه‌های شفافیت شامل: واقع‌بینی یا عینیت، قانون‌گرایی و پاسخگویی می‌باشد. شفافیت الزام ناخوشایند اما مفیدی است که در دنیای کسب‌وکار بر ضرورت آن تفاهم وجود دارد. شفافیت کسب‌وکار با گزارشگری نتایج حسابرسی‌های مستقل محقق می‌شود. تعریف و اندازه‌گیری شفافیت در اطلاعات حسابداری مالی دشوار می‌باشد.

اولین مؤلفه شفافیت واقع‌بینی یا عینیت است. شاخص‌های واقع‌بینی عبارت‌اند از: تحت تأثیر قرار نرفتن از جانب‌داری‌ها و نفوذ دیگران که بر قضاوت تأثیر گذارد، توجه به استانداردها و معیارهای فنی حسابرسی، تصمیم‌گیری بر اساس شواهد متقن و واضح، شفافیت در ارائه گزارش‌های مالی، اظهارنظر بر اساس شواهد. این یافته با نتایج تحقیقات راتووا<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) و منتی و علی پور (۱۴۰۰) در یک راستا قرار دارد. وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضروری است. رفتار اخلاقی نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد؛ که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت در ارائه صورت‌های مالی هستند (میگز، ۱۴۰۱). در این راستا عوامل پایه‌ای و اساسی در سرمایه اخلاقی شامل استقلال حرفه‌ای اخلاق علمی، خود فهمی اخلاقی، عینیت‌گرایی، بی‌طرفی و عدم جانب‌داری و فراتر رفتن از مفهوم معیشتی است (راتووا، ۲۰۲۱). واقع‌بینی یکی از چهار اصل بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی است. بر اساس گزاره ارزش افزایی انجمن حسابرسان داخلی، واقع‌بینی (بی‌طرفی) یکی از عناصر اصلی سه‌گانه حسابرسی داخلی، قلمداد می‌گردد و استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (استفاده از کار حسابرسان داخلی) نیز واقع‌بینی را یکی از مؤلفه‌های اصلی برای استفاده از کار حسابرسان داخلی برشمرده است (منتی و علی پور، ۱۴۰۰).

مؤلفه دیگر قانون‌گرایی است، در واقع زیر عنوان قانون است که نظم معنا پیدا کرده و انسان با دیگر هم‌نوعان خویش ارتباط و تعامل برقرار می‌کند. قانون‌گرایی به معنای ضابطه‌مند و قاعده‌مند بودن رفتارهای انسانی در قالب هنجارها تدوین شده و مورد پذیرش اکثریت افراد جامعه و باعث تداوم و قوام جامعه است. قانون‌گرایی پیامدها، آثار و تبعات بسیار زیادی برای جامعه دارد و تحقق بسیاری از اهداف اجتماعی متضمن رعایت قوانین و مقررات است (جوادی یگانه، فولادیان و رضایی بحرآباد، ۱۳۸۹). در این پژوهش شاخص‌های آن عبارت‌اند از: رعایت اصول قانونی در حسابرسی‌ها پایبندی به قانون و مقررات در همه شرایط، دفاع از قوانین و مقررات حوزه حسابرسی در مواقع مورد نیاز، اطلاع جامع از قوانین و مقررات حیطه کاری،

<sup>1</sup> Badara & Saidin

<sup>2</sup> Fiolleau & Kaplan

<sup>3</sup> Ismail & Yuhanis

<sup>4</sup> Ratuva

بررسی پیشنهادات حسابرسی بر اساس مواردی که منع قانونی نداشته باشند. این مؤلفه توسط مشارکت‌کنندگان در تحقیق پدیدار شد.

سرمایه اخلاقی تمهیدات و نهادی است که ممکن است توسط هنجارهای اخلاقی پاسخگویی شفافیت، روابط متقابل و عدالت بکار گرفته و اداره شود (گوپتا و همکاران، ۲۰۰۳). در این پژوهش شاخص‌های پاسخگویی عبارت بود از: اجرای تعهدات مطابق وعده‌ها و قراردادهای همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف محوله، در اختیار قرار دادن مدارک به نهادهای بالادستی بر اساس قوانین و مقررات، داشتن توضیحات قانع‌کننده برای ادای مسئولیت‌های محوله. در این راستا هاجرینگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) دریافت که صلاحیت و پاسخگویی حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. شایستگی و پاسخگویی با تعدیل اخلاق حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. با توجه به یافته‌ها می‌توان گفت الگوی بهبود کیفیت حسابرسی بر اساس سرمایه اخلاقی شامل تقوا، معنی‌داری شغل و شفافیت است. کسی که تقوا دارد خویشتن‌دار و خداترس بوده و رازداری را که یکی از اصول حسابرسی است رعایت می‌کند. به احتمال زیاد این ویژگی‌های اخلاقی باعث معنی‌دار شدن کار حسابرسان می‌شود. معنی‌داری یعنی اینکه فرد در کار خودش استقلال لازم، تخصص لازم، تعهد لازم و صداقت را دارا باشد. این خصیصه‌های اخلاقی موجب شفافیت در امور حسابرسی می‌شوند. شفافیت یعنی پاسخگویی، قانون‌گرایی و واقع‌بینی. این الگو به سیاست‌گذاران کمک می‌کند جهت بهبود کیفیت حسابرسی بر اساس شاخص‌های هر کدام از مؤلفه‌ها دست به انتخاب حسابرس بزنند و در این جهت برنامه‌ریزی بهتری داشته باشند. در این راستا کاملی، طوطیان اصفهانی و بربیان (۱۳۹۶) بین معنویت و عملکرد کارکنان رابطه معنی‌داری به دست آوردند. در این راستا کاملی و همکاران (۱۳۹۶) کارکنانی که از معنویت بالاتری برخوردار بودند احساس معنی‌داری بیشتری در شغل خود داشتند. همچنین رستگار و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی دریافتند دینداری و سرمایه روان‌شناختی رابطه معنی‌داری با رسالت شغلی کارکنان دارند و همچنین این دو متغیر از طریق معنای کار نیز با رسالت شغلی، رابطه معنی‌داری دارند؛ و تقوا بر شفافیت به‌طور مستقیم تأثیر معنی‌داری نداشت. در کل می‌توان گفت اگر ملاک‌های سرمایه اخلاقی مانند خویشتن‌داری، خداترسی و رازداری وجود داشته باشد باعث معنی‌دار شدن شغل خواهد شد و حسابرسان از صداقت، استقلال، تخصص طلبی و تعهد بالایی برخوردار خواهند شد که این امر می‌تواند موجبات شفافیت حسابرسی را فراهم نماید. در این راستا می‌توان گفت سرمایه اخلاقی، تمهیدات سرمایه‌گذاری است که ممکن است توسط هنجارهای اخلاقی، پاسخگویی، شفافیت، روابط متقابل و عدالت به کار گرفته و اداره شود. به عبارت بهتر، سرمایه اخلاقی می‌تواند به‌عنوان بسیج ارزش‌های اخلاقی تعریف گردد (وربوس جرارد، فورش، هارینگ و میلر، ۲۰۰۷).

## پیشنهادات

با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهاد می‌شود:

پیشنهاد می‌شود وزارت امور اقتصاد و دارایی به‌عنوان متولی و مسئول نظام مالی و حسابرسی کشور آئین‌نامه اخلاق حرفه‌ای حسابداران؛ حسابرسان را تدوین و به‌عنوان یک اصل حاکم بر نظام مالی کشور به‌ذی‌حسابان به‌عنوان ناظران حین خرج بودجه کشور ابلاغ نماید. بر این اساس و با رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابداران، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل شاهد افزایش کیفیت حسابرسی خواهیم بود. با توجه به حساسیت حسابرسی صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی که از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند و ضرورت تدوین آئین‌نامه اخلاق حرفه‌ای توسط سازمان حسابرسی وجود دارد و به‌عنوان یک استاندارد و اصل مهم در اجرای روند حسابرسی صورت‌های مالی لحاظ شود در صورتی که اخلاق حرفه‌ای توسط مجموعه حسابداری و حسابرسی دستگاه‌های اجرایی رعایت شود؛ و شاهد افزایش شفافیت مالی کاهش ریسک، تقلب در گزارش‌های مالی خواهیم بود.

<sup>1</sup> Hajering

<sup>2</sup> Verbos, Gerard, Forshey, Harding & Miller

## محدودیت‌های پژوهش

پراکنده بودن جامعه پژوهش که دسترسی به نمونه‌ها را مشکل می‌کند. یکی از محدودیت‌های این پژوهش بود.

## منابع

- الماسی، مصطفی. (۱۳۹۸). تحلیل روابط هوش اخلاقی، سرمایه اجتماعی و دلبستگی شغلی. *اخلاق در علوم و فناوری* ۱۴(۳): ۷۵-۷۱.
- اعتمادی، حسین؛ و لیلیا عبدلی. (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی. *دانش حسابداری مالی* ۴(۴): ۴۳-۲۳.
- ایزدی نیا، ناصر؛ افسر علی مرادی و بهرام غنی زاده. (۱۳۹۰). کیفیت حسابرسی. *مجله حسابدار رسمی* ۵۹: ۵۹-۶۸.
- بانی، محمود؛ خسرو فغانی ماکرانی و علی ذبیحی. (۱۳۹۸). تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری. *حسابداری دولتی* ۱۶(۱): ۹۶-۸۱.
- بذرافشان، آمنه؛ رضوان حجازی؛ علی رحمانی و سوسن باستانی. (۱۳۹۴). فراتحلیل (متا آنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت. *گزارشگری مالی* ۸(۲۵): ۱۱۷-۱۰۱.
- جامعی، رضا؛ و نیلوفر محمدی کلاره. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه مصرف‌کنندگان خدمات حسابرسی مستقر در بانک‌های کشور. *مطالعات رفتار مصرف‌کننده* ۷(۱): ۲۱۶-۲۰۲.
- جوادی یگانه، محمدرضا؛ مجید فولادیان و حسن رضایی بحرآباد. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر قانون‌گرایی در نظام اداری کشور. *دانش ارزیابی* ۲(۵): ۳۴-۱.
- حاجیه‌ها، زهره؛ و مریم نادری. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی. *حسابداری مالی* ۱۰(۳۷): ۱۱۸-۹۵.
- خداویسی، حسن؛ و احمد عزتی شورگلی. (۱۳۹۴). اخلاق در نظام‌های اقتصادی سرمایه‌داری، سوسیالیستی و اسلام. *نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی* ۴(۱۲): ۱۲۰-۹۳.
- خزائی، زهرا. (۱۳۹۴). قدیسان اخلاقی. *پژوهشنامه فلسفه‌ی کلامی* ۶(۴): ۱۶۶-۱۴۴.
- خسروی، یاسمن؛ علیرضا بیگدلی و قادر عبدی. (۱۴۰۱). رابطه بین صداقت حسابررس و تعهد سازمانی در راستای پیشگیری از تقلب. *فصلنامه دانش حسابررسی* ۲۲(۸۶): ۳۱۹-۳۰۱.
- دلبری راغب، محسن؛ و علی اسماعیل‌زاده. (۱۴۰۲). مدل کیفیت حسابررسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابررسی* ۱۵(۵۷): ۹۸-۶۹.
- رجب دری، حسین؛ حمیدرضا وکیلی فرد؛ حجت‌الله سالاری و علی امیری. (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابررسی* ۱۱(۱): ۱۴۲-۱۱۳.
- رستگار، عباسعلی؛ حسن عابدی جعفری و اقبال جباری. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر دینداری و سرمایه روان‌شناختی بر رسالت شغلی کارکنان با میانجی‌گری معنی‌داری شغل. *مطالعات رفتار سازمانی* ۱۱(۱): ۵۴-۳۱.
- رستمی، یزدان؛ الهام سعادت نیا؛ فاطمه زندی قیماسی و سیده سارا فاطمی اصل. (۱۴۰۱). بررسی رابطه دوره تخصص حسابررس در صنعت بر کیفیت حسابررسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت* ۵(۵۷): ۱۲۱-۱۰۵.
- رضایی، مرضیه؛ رضا فلاح؛ مهدی مران جویری و نعمت رستمی مازوئی. (۱۴۰۲). ارزیابی کیفیت حسابررسی در چارچوب تحلیل فرهنگ‌سازمانی و اخلاق حرفه‌ای. *دانش حسابداری و حسابررسی مدیریت* ۱۲(۴۸): ۲۱۰-۱۹۱.

- ژولانژاد، فاطمه؛ و وحید بخردی نسب. (۱۳۹۸). تأثیر آنفولانزای شغلی بر کیفیت حسابرسی (مورد مطالعه: حسابرسان دارای گرایش مذهبی کم و زیاد). **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۸(۳۰): ۹۴-۷۳.
- سجادی، سید حسین؛ و مهدی عربی. (۱۳۸۹). تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود. **حسابدار رسمی** ۱۲: ۱۰۸-۱۰۴.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ و ماندانا طاهری. (۱۳۹۷). رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی: مدل تحلیل شبکه (ANP). **فصلنامه دانش حسابرسی** ۱۸(۷۱): ۱۷۴-۱۴۹.
- سواری، سمیرا؛ هوشنگ امیری و محمد خدامرادی. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر مؤلفه‌های تیپ‌های شخصیتی حسابرِس بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان. **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۱۲(۴۵): ۴۴۶-۴۲۷.
- شادنوش، نصرت اله؛ و محسن قدمی. (۲۰۱۱). بهبود اثربخشی سرمایه‌های انسانی با تمرکز بر مدیریت ارزش‌های اخلاقی. **مجله اخلاق پزشکی** ۵(۱۶): ۱۷۵-۱۶۳.
- شفیعی همت‌آباد، حمیده. (۱۳۹۲). رازداری و حدود آن در حسابداری و حسابرسی. **اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت در شیراز**، موسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی.
- صادقی فر، جعفر. (۱۳۸۶). **ارزش فردی و تعهد سازمانی**. شیراز: نوید شیراز، چاپ اول.
- صالحی تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرِس و کیفیت حسابرسی. **اخلاق در علوم و فناوری** ۱۱(۳): ۷۷-۷۸۶.
- صفری بیدسکان، سعید؛ و محمدحسین نصراللهی. (۱۳۹۵). حضور هم‌زمان حسابرسان در سمت بازرِس قانونی و حسابرِس شرکت‌ها افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی. **مطالعات حسابداری و حسابرسی** ۵(۱۹): ۱۱۳-۹۶.
- عطایی شریف، محمدعلی؛ حسین جباری؛ محمد علیپور چلنبر؛ میثم عرب زاده و مهدی صفری گرایلی. (۱۴۰۲). طراحی الگوی ارتقا کیفیت زندگی کاری حسابرسان در راستای بهبود کیفیت و کارایی حسابرسی. **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۱۲(۴۶): ۵۹۴-۵۷۹.
- علی زادگان، لیا؛ محمود صمدی لرگانی و محسن ایمینی. (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرِس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۱۵(۵۷): ۱۸۴-۱۴۹.
- کاملی، محمدجواد؛ صدیقه طوطیان اصفهانی و حمزه ببریان. (۱۳۹۶). بررسی رابطه معنویت کارکنان با عملکرد شغلی در کلانتری‌های فاتب. **فصلنامه توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی** (۴۴): ۲۲۲-۱۹۹.
- کریمی، زهرا؛ احمد یعقوب نژاد؛ محمود صمدی لرگانی و محمدرضا پورعلی لاکلایه. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۱۳(۵۲): ۲۳-۵۲.
- مجتهدزاده، ویدا؛ و پروین آقایی. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۵۳: ۷۶-۳۸.
- مرادی، حبیب؛ معصومعلی سلیمیان؛ بهزاد فرخ سرشت و قربانعلی آقااحمدی. (۱۴۰۰). طراحی مدل سرمایه اخلاقی سازمان با تأکید بر آموزش در صنعت حمل‌ونقل دریایی (مورد مطالعه: اداره کل بنادر و دریانوردی استان مازندران). **آموزش علوم دریایی** ۸(۳): ۱۱۶-۸۸.
- مرادی، مجید؛ محمدرضا پور فخاران و معصومه نادری. (۱۴۰۱). رابطه درماندگی مالی و مدیریت سود با توجه به نقش اندازه حسابرِس در دوران رکود. **قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی** ۱(۴): ۱۶۰-۱۳۵.
- منتی، وحید؛ و اخت هارون علی پور. (۱۴۰۰). میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر. **مطالعات تجربی حسابداری مالی** ۱۸(۶۹): ۱۱۳-۸۵.
- میگز، والتر. (۱۴۰۱). **اصول حسابرسی**. مترجمان، عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری (۱۴۰۱)، نشر سازمان حسابرسی.

- نصیرپور، علیرضا؛ سعید جبارزاده کنگرلویی؛ جمال بحری ثالث و یونس بادآور نهنندی. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بر پایه معنویت و جو اخلاقی در محیط کار به روش دلفی و تکنیک آنتروپی شانون. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت* ۱۱(۴۴): ۲۳۰-۲۱۳.
- نمازی، محمد؛ مجتبی سعیدی. (۱۳۹۳). رابطه بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و انتخاب حسابرس. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی* ۶(۲۲): ۱-۲۸.
- نیکبخت، محمدرضا؛ و امید محمودی خوشرو. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB). *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی* ۲۴(۳): ۴۴۱-۴۶۲.
- وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ مهدی عربی و شیوا حسن‌پور. (۱۳۹۳). نقش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران در انحراف سودهای پیش‌بینی شده. *بررسی‌های حسابداری* ۱(۴): ۹۵-۸۱.
- Assad, N.F. & M.T. Alshurideh. (2020). Financial reporting quality, audit quality, and investment efficiency: evidence from GCC economies. *Kostumkd. J* 11(3): 194-208.
- Athavale, M., Z. Guo, Y. Meng & T. Zhang. (2022). Diversity of signing auditors and audit quality: Evidence from capital market in China. *International Review of Economics & Finance* 78: 554-571.
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic networks: an analytic tool for qualitative research. *Qualitative research* 1(3): 385-405.
- Ayedh, A.M., & A.H. Fatima. (2022). Audit Quality Framework's Input Factors: An Islamic Perspective. *AL-HIKMAH: International Journal of Islamic Studies and Human Science* 5(2): 62-88.
- Badara, M.A.S., & S.Z. Saidin. (2013). The journey so far on internal audit effectiveness: A calling for expansion. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* 3(3): 340-351.
- Boone, J.P., I.K. Khurana & K.K. Raman. (2013). Religiosity and tax avoidance. *The Journal of the American Taxation Association* 35(1): 53-84.
- Cao, Y., & Z. Feng. (2022). Do supply shocks in the audit partner labor market affect auditor choice? Evidence from a quasi-natural experiment. *China Journal of Accounting Research* 15(1): 100221.
- Chen, H., S. Liu, X. Liu & J. Wang. (2023). Do socially responsible audit firms provide higher audit quality? An investigation of corporate social responsibility activity in audit firms. *Managerial Auditing Journal* 38(2): 206-240.
- Clark-Ginsberg, A., B. McCaul, I. Bremaud, G. Cáceres, D. Mpanje, S. Patel & R. Patel. (2020). Practitioner approaches to measuring community resilience: The analysis of the resilience of communities to disasters toolkit. *International Journal of Disaster Risk Reduction* 50: 101714.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(3): 183-99.
- Donaldson, W. (2010). **Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission.** Retrieved from [http://www.sec.gov/news/speech/spch\\_040105whd.htm](http://www.sec.gov/news/speech/spch_040105whd.htm).
- Elsalhen, M. (2015). **The Effect of Working Experience, Integrity, Competence, And Organizational Commitment on Audit Quality** (Survey on State Companies in Libya) (Doctoral dissertation, Universitas Brawijaya).
- Fiolleau, K. & Kaplan, S. E. (2017). Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students. *Journal of Business Ethics*, 142, 259-276.

- Gao, Y., X. Huang & H. Zhu. (2022). Auditor specialization and audit quality: Evidence from mergers and acquisitions. **Journal of Business Research** 143: 84-98.
- Guba, E.G., & Y.S. Lincoln. (1994). Competing paradigms in qualitative research. **Handbook of qualitative research** 2(163-194): 105.
- Gupta, A.K., R. Sinha, D. Koradia, R. Patel, M. Parmar, P. Rohit & P. Vivekanandan. (2003). Mobilizing grassroots' technological innovations and traditional knowledge, values and institutions: articulating social and ethical capital. **Futures** 35(9): 975-987.
- Hajering, H. (2019). Moderating Ethics Auditor Influence of Competence, Accountability on Audit Quality. **Akuntansi** 123(3): 468-481.
- Hameed, S. (2000). **The Need for Islamic Accounting: Perception of Its Objectives and Characteristics by Malaysia Accountants and Academics**. Ph.D. Thesis. University of Dundee.
- Hilary, G., & K.W. Hui. (2009). Does religion matter in corporate decision making in America? **Journal of financial economics** 93(3): 455-473.
- Ismail, S., & N. Yuhanis. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. **Asia-Pacific Journal of Business Administration** 10(1): 21-34.
- Jagadeesan, R., A. Jeffrey, C. Pitcher & J. Riely. (2009). Towards a Theory of Accountability and Audit. **In ESORICS** 9: 152-167.
- Jaggi, B., F.A. Gul & T.S.C. Lau. (2012). Auditor industry specialization, political economy and earnings quality: Some cross-country evidence. **Journal of International Financial Management & Accounting** 23(1): 23-61.
- Nurlinda, N., & N. Nurwanah. (2022). Competence, Accountability on Audit Quality: Auditor Ethics as Moderating Variable. Atestasi: **Jurnal Ilmiah Akuntansi** 5(2): 525-539.
- Parfitt, C. (2022). A foundation for 'ethical capital': The Sustainability Accounting Standards Board and Integrated Reporting. **Critical Perspectives on Accounting** 102477.
- Raile, E.D. (2013). Building ethical capital: Perceptions of ethical climate in the public sector. **Public Administration Review** 73(2): 253-262.
- Ratuva, S. (2021). COVID 19, communal capital and the moral economy: Pacific Islands responses. **Cultural Dynamics** 33(3): 194-197.
- Samagaio, A., & T. Felício. (2022). The influence of the auditor's personality in audit quality. **Journal of Business Research** 141: 794-807.
- Verbos, A.K., J.A. Gerard, P.R. Forshey, C.S. Harding & J.S. Miller. (2007). The positive ethical organization: Enacting a living code of ethics and ethical organizational identity. **Journal of Business Ethics** 76: 17-33.
- Wahyuni, N. (2022). Determination of Audit Quality: Auditor Gender Stereotype Study in South Sulawesi Province, Indonesia. **Journal of Positive School Psychology** 6(11): 569-586.
- Weaver, G., L. Trevino & P. Cochran. (2015). Corporate Ethics Practices in the mid- 1990's: An Empirical Study of the Fortune 1000. **Journal of Business Ethics** 18(3): 283-294.
- Wood, F., & M. Bloor. (2006). Keywords in qualitative methods: A vocabulary of research concepts. **Keywords in Qualitative Methods** 1-208.
- Zandi, G., M. Sulaiman & N. Rashed. (2015). Spirituality and leader's effectiveness: an Islamic perspective. **Asian Economic and Financial Review** 5(1): 155-166.