

## Explanation of the Auditor's Opinion Quality Model based on Moral Intelligence, Spiritual Intelligence and Behavioral Background of Audit Partners<sup>1</sup>

Zahra Hemasian Kashani<sup>2</sup>, Zohre Hajiha<sup>3</sup>

Received: 2023/01/23

Accepted: 2023/09/19

Research Paper

### Abstract

The quality of the auditor's opinion is an important factor in the long-term survival of audit institutions. In this research, an attempt has been made to provide a model to increase the quality of the auditor's opinion based on the behavioral background, moral and spiritual intelligence of the partners of audit institutions. The research method in the qualitative part is grounded theory. Therefore, in-depth interviews with 16 academic and organizational experts were designed and implemented. A questionnaire was designed to evaluate the quality of auditor's opinion and behavioral background of audit partners. The results of the qualitative part indicate that the quality of audit opinion is influenced by five formal, Inclusivism of opinions, quantity, adaptability and explanatory paragraph, as well as the behavioral background is influenced by the ethical, personality, cooperation and attitude components. In the quantitative part of this research, 292 questionnaires were completed by the partners and the results of the path analysis showed that the priority of spiritual intelligence, followed by moral intelligence and behavioral background have a direct impact on the quality of the auditor's opinion. The results of this research can be used to increase the quality of the auditor's opinions and improve decisions and effective supervision in the field of auditing.

**Keyword:** The Quality of the Auditor's Opinion, Behavioral Background, Moral Intelligence, Spiritual Intelligence, Audit Quality.

**JEL Classification:** M42, M41.

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42626.3088

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Saveh Branch, Islamic Azad University, Saveh, Iran. (Corresponding Author). (hemmasianmba@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, East Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (drzhajiha@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## تبیین مدل کیفیت اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی<sup>۱</sup>

زهرا حمصیان کاشانی<sup>۲</sup>، زهره حاجیها<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۲۸

مقاله پژوهشی

### چکیده

کیفیت اظهارنظر حسابرسی عامل مهمی در بقای بلندمدت موسسات حسابرسی است. در این پژوهش که در زمره پژوهش‌های کیفی و کمی است، سعی شده است تا الگویی جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر پیشینه رفتاری، هوش اخلاقی و هوش معنوی شرکای موسسات حسابرسی ارائه گردد. روش پژوهش در بخش کیفی، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. بر این اساس، مصاحبه‌های عمیق با ۱۶ نفر از خبرگان آکادمیک و سازمانی طراحی و اجرا گردید. روش تحلیل داده‌ها در بخش کیفی کدگذاری نظری است که بر اساس آن پرسشنامه جهت ارزیابی کیفیت اظهارنظر حسابرسی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی طراحی شد. نتایج حاصل از بخش کیفی حاکی از آنست که، کیفیت اظهارنظر حسابرسی تحت تاثیر پنج مقوله صوری، شمول نظرات، کمیت، انطباق‌پذیری و بندهای خاص و همچنین پیشینه رفتاری تحت تاثیر مولفه‌های اخلاقی، شخصیتی، همکاری و نگرش است. در بخش کمی این پژوهش، تعداد ۲۹۲ پرسشنامه توسط شرکای موسسات حسابرسی تکمیل گردید و نتایج حاصل از تحلیل مسیر نشان داد که به ترتیب اولویت هوش معنوی و سپس هوش اخلاقی و پیشینه رفتاری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسی تاثیر مستقیم دارند. نتایج این پژوهش می‌تواند جت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی و بهبود تصمیم‌گیری‌ها و اعمال نظارت در حوزه حسابرسی موثر باشد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت اظهارنظر حسابرسی، پیشینه رفتاری، هوش اخلاقی، هوش معنوی، کیفیت حسابرسی

طبقه بندی موضوعی: M42, M41.

DOI: 10.22051/JERA.2023.42626.3088

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول). (Hemmasianmba@gmail.com).

۲. استاد، گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (drzhajiha@gmail.com).

## مقدمه

براساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی هدف کلی حسابرسان مستقل و انجام حسابرسی مطابق با استانداردهای بین‌المللی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی و اطمینان معقول از عدم وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی مورد بررسی است. براین اساس اظهارنظر باکیفیت در حسابرسی، اظهارنظری بدون تاثیر یا تحریف عواملی است که می‌تواند بطور مستقیم بر تصمیم‌گیری مخاطبان اظهارنظر تاثیر گذار باشد. دقت در اظهارنظر جنبه‌ای مهم در کیفیت اظهارنظر حسابرسی است و این امر مرتبط با ویژگی‌های رفتاری حسابرسان است. شناسایی و مدیریت تفاوت‌های فردی بین حسابرسان، شکست‌های حسابرسی و ناکارآمدی‌های مربوط به عملکرد را در موسسات حسابرسی کاهش می‌دهد (برایان، کورین و دانلی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۳). در صورتی که حسابرسان از دقت لازم و ویژگی‌های رفتاری متناسب طی فرایند حسابرسی برخوردار نباشند، گزارش حسابرسی اعتبار لازم را نخواهد داشت (بنی مهد، ۱۳۸۸). برای تصمیم‌گیرندگان اطلاعات حسابداری دارا بودن مهارت‌های اخلاقی جهت اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای صحیح ضروری است (کیم و گرن<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). در واقع، در حرفه حسابرسی، قضاوت، فرایندی شناختی براساس ویژگی‌های استدلالی و توانایی تحلیل حسابرسان در زمان تصمیم‌گیری است که علاوه بر ایفای نقش اصلی حسابرسان، به عنوان پیامدی روانی به حساب می‌آید که در عملکرد فردی حسابرسان خود را نشان می‌دهد (جاویدی و همکاران، ۱۳۹۷). براساس نتایج پژوهش سانتوس و کنها<sup>۳</sup> (۲۰۲۲)، اعتماد قوی‌ترین تاثیر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد و هر چه سطح اعتماد بالاتر باشد، حسابرسان تمایل بیشتری به تعدیل خواهد داشت. از منظر تئوری‌های رفتاری در حوزه حسابرسی، حسابرسان فردی با دانش فنی، در فضایی خاص و در یک زمان خاص و متفاوت با تمامی بررسی‌های قبلی خود می‌باشد، که در این شرایط باید با نگاهی کلان قضاوت حرفه‌ای هم از منظر حیطه‌های تخصصی و رفتاری بررسی نمود (سنگانی و همکاران، ۱۴۰۰). طبق گزارش اخلاق تجاری ملی<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) رفتار غیراخلاقی حسابرسان یک مشکل جدی در حرفه حسابرسی و کیفیت کار حسابرسان است. رفتار غیراخلاقی حسابرسان

1. Bryan, Quirin & Donnelly
2. Keim & Grant
3. Santos & Cunha
4. Natinal Business Ethics

منجر به رسوایی‌های مالی و شکست تجاری، از دست دادن شهرت و هزینه‌های دادرسی شده است (موریس<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). از سوی دیگر، حساب‌رسان دارای منبع کنترل درونی ارزش بالاتری برای رسیدن به اهداف سازمانی قائل هستند و دارای تعهد سازمانی بالاتری می‌باشند (مشعشی، هاشمی و فروغی، ۱۳۹۷). در واقع، علم اخلاق به تنهایی فایده‌ای ندارد مگر اینکه همراه با کاربرد واقعی باشد تا آثار آن را منعکس کند و معانی آن بر فرد، سازمان و جامعه نشان دهد (کادیم<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). بنابراین، علاوه بر استانداردهای اخلاقی، یکی از مولفه‌های اساسی در غلبه بر معضلات اخلاقی نسبت به یک حرفه، تاکید بر جنبه‌های معنویت‌گرایی است (جابومیر و انجلینا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). شناخت مسائل رفتاری و مروری بر پیشینه تحقیقاتی نشان می‌دهد که در گذشته مطالعات در رابطه با کیفیت اظهارنظر حسابرسی انجام شده است. به عنوان نمونه، برخی به عکس‌العمل بازار نسبت به اظهارنظر حسابرس (فلممن و رید<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳) و برخی به چگونگی تاثیر شاخص‌های مالی بر اظهارنظر حسابرس (حبیب<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳؛ تاهیناکیس و ساماریناس<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶) پرداخته‌اند. تعدادی از پژوهش‌ها نیز جنبه فردی و رفتاری حساب‌رسان توجه داشته‌اند و نقش عواملی چون کامیابی فراخود (ایری و همکاران، ۱۳۹۸) را در کیفیت اظهارنظر حسابرسی بررسی نموده‌اند. دیگر پژوهشگران نیز بر جنبه‌های ساختاری و سازمانی در مطالعات خود تاکید داشته‌اند و به بررسی عواملی چون، استانداردهای ملی حسابداری (مهدوی و کارجوی، ۱۳۸۴)، خرید اظهارنظر حسابرسی، اظهارنظر قبلی، کیفیت حسابرسی و وضعیت مالی (হারدی و همکاران، ۲۰۲۰)، چرخش حسابرس (لیت<sup>۷</sup>، شارما، سیمپسون و تانی، ۲۰۱۴) بر اظهارنظر حسابرسی و کیفیت اظهارنظر حسابرسی پرداخته‌اند. در تحقیقات حوزه اظهارنظر حسابرسی، به مطالعه محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی در قالب بررسی واکنش سهامداران، پیش‌بینی ورشکستگی، سیاست تقسیم سود و بهبود گزارشگری مالی پرداخته شده است و بیشتر محققان به نوع اظهارنظر حسابرس و اظهارنظر حسابرس در شرایط ابهام در مورد تداوم فعالیت توجه نموده‌اند (ناطق، مهرانی و تحریری، ۱۳۹۷). تا کنون پژوهشی در خصوص تاثیر پیشینه رفتاری،

1. Morris
2. Kadim
3. Ljubomir & Angelina
4. Feldmann & Read
5. Habib
6. Tahinakis & Samarinas
7. Hardi
8. Litt, Sharma, Simpson and Tanyi

هوش اخلاقی و هوش معنوی شرکای حسابرسی بر کیفیت اظهارنظر انجام نگرفته است. با توجه به متفاوت بودن بازار حسابرسی در ایران، یافته‌های این تحقیق می‌تواند دامنه دانش حسابرسی را گسترش دهد و همچنین عوامل قطعی‌تری را به منظور بهبود کیفیت اظهارنظر حسابرسی در دسترس جامعه حسابرسی ایران قرار دهد.

برای پاسخ به سوال اصلی پژوهش، در ابتدا با کمک نظریه‌پردازی داده‌بنیاد و کدگذاری داده‌های مصاحبه با صاحب‌نظران در این زمینه، ابعاد و مولفه‌های کیفیت اظهارنظر حسابرسی و همچنین پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی در ایران شناسایی شد، سپس در بخش کمی پژوهش با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی تأییدی و نرم‌افزارهای اس‌پی‌اس‌اس<sup>۱</sup> و لیزرل<sup>۲</sup> به بررسی روابط علی میان هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی و کیفیت اظهارنظر حسابرسی پرداخته شد و در نهایت الگویی جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی ارائه شده است.

### مبانی نظری

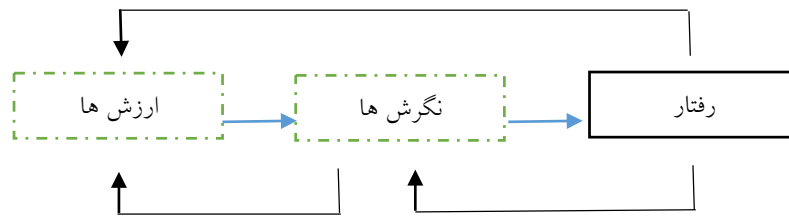
از آنجا که، حسابرس مستقل، دارای استقلال می‌باشد و طبق استانداردهای حسابرسی عمل می‌کند، به عنوان شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر شناخته می‌شود (ملکیان و همکاران، ۱۴۰۱)، بنابراین، باید اظهارنظری ارائه کند که قابلیت اتکای صورتهای مالی را به بهترین نحو ممکن ارزیابی می‌کند و یکی از پیش‌نیازهای آن عمل براساس اصول اخلاق حرفه‌ای است (صالحی و دستان پور، ۲۰۲۱). حسابرسی در اصل فرایند قضاوت است که در آن حسابرسان قضاوت حرفه‌ای خود را برای ایجاد اعتبار کلی در صورتهای مالی اجرا می‌کنند زیرا کیفیت قضاوت حسابرسان می‌تواند تحت‌تاثیر ویژگی‌های فردی قرار گیرد (اشرفی و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، علاوه بر اخلاق حرفه‌ای، بهبود کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای منجر به افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی و در نتیجه شفافیت بیشتر و ارائه واقعیتهای اقتصادی می‌شود. قضاوت حسابرسی، ملاحظات حسابرس در پاسخ به اطلاعاتی است که بر تصمیم‌گیری نهایی حسابرس برای اظهارنظر در مورد صورتهای مالی تاثیرگذار است (سانوسی<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). استاندارد شماره ۷۰۰ حسابرسی، هدف حسابرس را اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، براساس ارزیابی نتایج به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب‌شده و

1. SPSS-v21  
2. Lisrel V8.8  
3. Sanusi

همچنین ارائه اظهارنظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن بیان می‌کند. کیفیت اظهارنظر حسابرس، بدون تردید با حصول اطمینان حسابرس مبنی بر عدم وجود خطا یا تقلب در صورتهای مالی مرتبط است (وایونی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). کیفیت اظهارنظر حسابرس را می‌توان با میزان دقت حسابرسان در انجام مراحل مختلف حسابرسی که در هر فعالیت حسابرسی الزامی است، مشاهده نمود (القداسی و عابدین<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

طبق نظر روکیچ<sup>۳</sup> (۱۹۷۳)، ارزش‌ها نیروی قدرتمندی هستند که پشت پاسخ‌های رفتاری افراد قرار دارند. رابطه بین ارزش‌ها، نگرش‌ها و رفتار در شکل ۱ نشان داده شده است. رفتار مشخص‌ترین متغیر قابل مشاهده است که از نگرش‌ها و ارزش‌ها به طور متوالی استنتاج می‌گردد. نظریه کنش مستدل<sup>۴</sup> با گنجانیدن کنترل رفتاری درک شده به نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده تعمیم داده شد تا رفتارهایی که ارادی نیستند را بتوان توضیح داد (بنی خالد<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۲) هدف از نظریه رفتار پیش‌بینی شده، نه تنها پیش‌بینی رفتار بلکه تبیین رفتار انسان است. همچنین این نظریه به پیشینه نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار ادراک شده می‌پردازد. بوچان<sup>۶</sup> (۲۰۰۵)، با توجه به تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، دریافت که، هنجارهای اخلاقی بر نگرش و نگرش بر رفتار حسابرسان تاثیرگذار است. همچنین، تئوری اسناد بیان می‌کند که، رفتار یک فرد با ترکیبی از نیروهای درونی و نیروهای بیرونی فرد تعیین می‌شود. طبق نظر وینر<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) و کمیز<sup>۸</sup> (۲۰۰۷)، ویژگیهای شخصی حسابرس به عنوان عامل تعیین‌کننده کیفیت نتایج حاصل از حسابرسی ناشی از عوامل داخلی یا خارجی است که فرد را تشویق به انجام یک رفتار می‌کند و نظریه اسناد می‌تواند فرایند قضاوت حسابرسی را توضیح دهد. همچنین نظریه اسناد رفتار حسابرس در اظهارنظر در رابطه با صورتهای مالی که با توجه به ترکیبی از عوامل داخلی مانند عوامل درونی فرد، شک و تردید حرفه‌ای و استقلال و عوامل خارجی که از بیرون اعمال می‌شود مانند مشکلات موجود در کار را می‌تواند توضیح دهد.

1. Wahyuni
2. AlQadasi & Abidin
3. Rokeach
4. Theory of reasoned action
5. Bani-Khalid
6. Buchan
7. Weiner
8. Coombs



شکل ۱. ارزش ها، نگرش ها و رفتار (منبع: کانر و بکر، ۲۰۰۳)

رفتار حسابرسان منعکس کننده شخصیت و ویژگی های فردی وی در هنگام انجام خدمات حسابرسی است. برای به حداقل رساندن خطاهای احتمالی، درک این موضوع که چرا حرفه ای ها علیرغم قوانین رفتاری مشخص، انتخاب های غیراخلاقی انجام می دهند، بسیار مهم است. انگیزه های اخلاقی یک انگیزه درونی هستند که شامل "بیزاری افراد از انجام کاری که اشتباه می دانند و تمرکز بر وظایف، مسئولیت ها و تعهدات" است (ساریخانی و ابراهیمی، ۲۰۲۲).. حال باید پرسید چه عواملی سبب بروز رفتار در کارکنان می شود. طبق نظریه رفتار برنامه ریزی شده، رفتار فرد تابعی از رفتار مورد نظر او است که تحت تاثیر نگرش فرد نسبت به رفتار، ادراک او نسبت به فشار از طرف دیگران برای رفتار متناسب با هدف و کنترل رفتاری ادراکی فرد است (آجزن<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱). کنترل رفتاری ادراکی نیز به طور مستقیم بر رفتار فرد تاثیر می گذارد. بنابراین، پیشینه نگرش افراد، هنجارهای ذهنی و همچنین کنترل های رفتاری بر رفتار افراد تاثیر گذار است. براساس این نظریه، تفکر و همچنین سابقه رفتاری می تواند در شکل گیری رفتار انسان تاثیر بسزایی داشته باشد. گیسون و فراکس (۱۹۹۷)، از نظریه کنش مستدل برای بررسی تصمیم گیری غیراخلاقی در میان حسابرسان مستقل استفاده کردند و دریافتند که اعضا حاضر به گزارش اقدامات غیراخلاقی نیستند. آلن، حدیب و پیک<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، از نظریه رفتار برنامه ریزی شده در طراحی مدل مفهومی ویژگی های فردی تاثیر گذار بر قصد حسابرسان از سوت زنی استفاده نمودند. یکی از عوامل مرتبط در نظریه رفتار برنامه ریزی شده (آجزن، ۱۹۹۱) کنترل رفتاری ادراک شده است. کنترل رفتار ادراک شده، درک این است که انجام یک رفتار خاص چقدر آسان یا دشوار خواهد بود برای مثال، تاکید بر ارائه اظهار نظر با کیفیت زمانی که صورت های

1. Ajzen

2. Alleyne, Hudaib & Pike

مالی گمراه کننده هستند. براساس این نظریه، هر چه کنترل رفتاری درک شده فرد بیشتر باشد، با احتمال بالاتری قصد انجام رفتار را داشته باشد (آجزن، ۱۹۹۱). آجزن (۱۹۹۱)، استدلال می‌کند که کنترل رفتاری ادراکی با مفهوم خودکارآمدی بندورا<sup>۱</sup> (۱۹۷۷) رابطه نزدیکی دارد. براساس بندورا (۱۹۹۷)، خودکارآمدی انتظار فرد در مورد این است که آیا می‌تواند رفتار مورد نظر را با موفقیت انجام دهد یا خیر (آلن و همکاران، ۲۰۱۳). بیو، باکلی و هاروی<sup>۲</sup> (۲۰۰۳)، دریافتند که، افراد با خودکارآمدی بالا در مواجهه با موقعیت‌های چالش‌برانگیز مانند دوراهی‌های اخلاقی عزت نفس و شایستگی بالایی از خود نشان می‌دهند. چنین افرادی با احتمالی بالاتر دارای قضاوت درست و رفتار اخلاقی هستند. براین اساس، نگرش حسابرسان، اعتقادات و همچنین هنجارهای اخلاقی او می‌تواند بر رفتار حسابرسان در ارائه اظهار نظر حسابرسان تأثیرگذار باشد. بنابراین، انتظار بر این است که، پیشینه رفتاری شرکای حسابرسان بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان تأثیرگذار باشد.

کانر و بکر<sup>۳</sup> (۲۰۰۳)، تأثیر ارزش‌ها بر سبک تصمیم‌گیری را اثبات نمودند. ارزش‌هاور عمومی انسان برای رسیدن به خواسته یا اهدافش است. در این میان ارزش‌های معنوی، مجموعه‌ای از باورها، الگوپذیری و تعهد است. افراد معنوی در محل کار توسط نفس خود هدایت نمی‌شوند. آنان به دنبال روابط سالم با دیگران و معنای بیشتر در کاری که انجام می‌دهند، هستند (میتروف و دنتون<sup>۴</sup>، ۱۹۹۹). نظریه تعیین هدف ادوین لاک (۱۹۷۸)، بیان می‌کند، درک درست افراد از اهداف به عملکرد بهتر منتهی می‌شود، همچنین این نظریه توضیح می‌دهد که رفتار یک فرد با شناخت ارزش‌ها و مقاصد تعیین می‌شود، بنابراین، هوش معنوی با ایجاد هدف و ماموریت به حسابرسان کمک می‌کند که در شرایط سخت و پیچیده کاری نیز، استانداردهای حرفه‌ای را رعایت نمایند و مطابق با اخلاق حرفه‌ای عمل کنند (سواندی<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). از هوش معنوی می‌توان برای شناسایی و درک الگوهای فکری، باورها و اهدافی که شالوده رفتار افراد را شکل می‌دهند، استفاده کرد (سولنا<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴). به واسطه هوش معنوی، حسابرسان به تفسیر هر کار می‌پردازد و تمام پتانسیل خود را در انجام وظایف خود به کار می‌بندد و او را متوجه اهدافی

1. Bandura  
2. Beu, Buckley and Harvey  
3. Connor & Becker  
4. Mitroff & Denton  
5. Suwandi  
6. Zsolnai



می‌کند که در انجام وظایف خود به آن دست می‌یابد. بنابراین طبق نظریه تعیین هدف، درک بهتر هدف باعث عملکرد بهتر فرد خواهد شد. آتمادجا و ساپوترا<sup>۱</sup> (۲۰۱۴)، تاثیر قابل توجه هوش احساسی و هوش معنوی بر رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی را اثبات نمودند. حسابرسان با هوش معنوی بالا با توجه به اهداف والای خود، در انجام وظایف خود مشتاق و مسئولیت پذیر خواهد بود. در صورتی که حسابرسان از هوش معنوی بالایی برخوردار باشند، دستکاری‌ها و رسوایی‌هایی که ممکن است پیش آید اتفاق نخواهد افتاد و توانایی حسابرسان در مواجهه با مشکلات مربوط به وظایفشان بیشتر خواهد بود. هر چه هوش معنوی حسابرسان بالاتر باشد تمامی مولفه‌های هوشی هم‌افزایی خواهند داشت و حسابرسان می‌توانند اظهارنظر خود را به طور مناسبی بیان کنند (سوهارنی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). سوهارنی (۲۰۱۷) نشان داد که اخلاق حرفه‌ای و هوش معنوی تاثیر مثبت و معناداری بر اظهارنظر حسابرسان دارد. از طریق هوش معنوی، حسابرسان می‌توانند کارها را تفسیر نمایند و این باعث می‌شود که حسابرسان بتواند تمام پتانسیل‌های خود را در جهت عملکرد بهینه ارائه کند (گریک و ینی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). صالحی و دستان پور (۲۰۲۱)، دریافتند که هوش معنوی بر کیفیت قضاوت حسابرسان و افزایش اثربخشی حسابرسان تاثیرگذار است. پارسابو<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۸)، دریافتند که، هر چه ضریب معنوی در حسابرسان داخلی بالاتر باشد، قضاوت بهتری خواهد داشت. آنها در رابطه با دلایل این اثر معتقدند که، بهره معنوی اثر مثبتی بر اظهارنظر حسابرسان، عملکرد حسابرسان و قضاوت حسابرسان داخلی دارد. با توجه به نظریات و پژوهش‌های مذکور، می‌توان انتظار داشت که هوش معنوی بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان تاثیرگذار باشد.

علوم تجربی اثبات کرده است که؛ تمایل ذاتی به اخلاقی بودن بخشی از ساختار فیزیکی همه انسان‌ها است (لنیک و کیل<sup>۵</sup> ۲۰۰۸). طبق نظریه تصویر بیچ و میچل<sup>۶</sup> (۱۹۸۷)، ایده‌آل‌ها یا اصول تصمیم‌گیرنده به حوزه‌ای از تصمیم‌گیری او، اهداف او در این حوزه، کاری که برای رسیدن به آن اهداف انجام می‌دهد و دیدگاه او در مورد چگونگی پیشرفت این تلاش‌ها مربوط

1. Atmadja & Saputra
2. Suharni
3. Greece and Yenni
4. Pasaribu
5. Lennick & Kiel
6. Beach & Mitchell

می‌شود. براین اساس تصمیمات، نتیجه مدیریت چهار تصویر تصمیم‌گیرنده است؛ ۱) تصویر از خود<sup>۱</sup> که اجزای تشکیل‌دهنده آن ارزش‌های اساسی تصمیم‌گیرنده، اخلاق، کدهای رفتاری و غیره است که غالباً بدیهی و الزاماً مطلوب تلقی می‌شود، ۲) تصویر مسیر<sup>۲</sup>، که اجزای تشکیل‌دهنده آن اهداف تصمیم‌گیرنده است. ۳) تصویر کنشی<sup>۳</sup>، که اجزای آن طرح‌های مختلفی است که تصمیم‌گیرنده برای دستیابی به اهداف روی تصویر مسیر پیاده‌سازی می‌کند. ۴) تصویر پیش‌بینی شده<sup>۴</sup>، اجزای تشکیل‌دهنده آن رویدادها هستند براساس این نظریه، تصمیم‌گیرنده در هر مرحله از تصمیم‌گیری، مطابقت با اصول و ارزش‌ها را کنترل می‌کند و در صورت وجود هماهنگی میان اصول و ارزش‌ها مراحل تصمیم‌گیری را طی می‌کند. براساس نظریه تصویر، تصمیم‌گیری در حسابرسی ناشی از مدیریت چهار تصویر تصمیم‌گیرنده است، که اصول مربوط به تصویر از خود شامل اصول، اخلاق، کدهای اخلاقی و ارزش‌ها به عنوان معیاری برای تصمیم‌گیری در مورد اتخاذ اهداف در تصویر مسیر عمل می‌کند، برنامه‌ریزی برای رسیدن به این اهداف با رعایت اصول و ارزش‌ها اتخاذ می‌شود. (بیچ و فردریکسون، ۱۹۸۹). بر مبنای این نظریه اصول و ارزش‌های تصمیم‌گیرنده در تمامی مراحل تصمیم‌گیری حسابرس منعکس می‌شود. از طرفی، وجود آیین رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند به معنی داشتن تعهد نسبت به آن باشد (نوش فر و همکاران، ۱۴۰۱). هوش اخلاقی ظرفیت و توانایی درک درست از خلاف، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آنها و رفتار در جهت صحیح و درست است (بوربا<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵). براساس این نظریه، عملکرد به سطح دشواری هدف، جزئیات هدف و تعهد فرد به هدف بستگی دارد. درک اهداف می‌تواند به حسابرس در به انجام رسانیدن موفق کار خود کمک کند. براساس چنین درکی، حتی در صورتیکه مانعی در انجام وظیفه حسابرسی وی وجود داشته باشد، حسابرسان حرفه‌ای عمل می‌کنند و به استانداردهای حرفه‌ای رایج و اخلاق حرفه‌ای پایبند خواهند بود. بنابراین، می‌توان انتظار داشت که در کیفیت اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی که نیاز به قضاوت حرفه‌ای دارد، عامل هوش اخلاقی دارای اهمیت بالایی باشد. عملکرد بهتر حسابرسان در نتیجه بی‌طرفی و داشتن استقلال ظاهری و باطنی محقق خواهد شد که یکی از

1. The self image
2. The trajectory image
3. The action image
4. The projected image
5. Borba

عوامل مهم در این زمینه برخورداری از هوش اخلاقی بالا است، تا توان بی طرفی و رفتار اخلاقی مناسب در زمان تصمیم گیری و قضاوت را داشته باشند (حاجیهها، ۱۳۹۵). بنابراین می توان انتظار داشت که هوش اخلاقی بر کیفیت اظهارنظر حسابرس تاثیرگذار باشد.

### روش شناسی پژوهش

هدف این مطالعه ارائه الگویی جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی است. رویکرد این پژوهش از نوع تلفیقی است بدین معنی که روش های کیفی و کمی به صورت ترکیبی استفاده شده اند. اساسی ترین دلیل استفاده از روش کیفی در این پژوهش، شرایط خاص و منحصر به فرد بازار حسابرسی ایران است بنابراین، به منظور بررسی عمیق و شناخت بیشتر موضوع در زمینه پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی و کیفیت اظهارنظر حسابرس و همین طور شناخت ابعاد، مولفه ها و شاخص های تشکیل دهنده آن ها، در گام اول، به بررسی و تحلیل محتوای کیفی موارد مرتبط با کیفیت اظهارنظر حسابرس و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی در کتب و مقالات داخلی و خارجی پرداخته شد و در گام بعدی از مصاحبه های نیمه ساختاریافته با شرکای موسسات حسابرسی و مدیران سازمان حسابرسی استفاده شده است. به منظور تایید اعتبار محتوایی سوالات مصاحبه، از پنج نفر از خبرگان شامل حسابرسان حرفه ای و همچنین اساتید دانشگاه در خصوص مرتبط بودن و ضروری بودن سوالات نظرخواهی شد. جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان آکادمیک و خبرگان سازمانی (مدیران سازمان حسابرسی، شرکای مؤسسات، حسابرسان ارشد) می باشد و برای تعیین نمونه ها در این بخش از روش نمونه گیری هدفمند استفاده شده است که تعداد ۱۶ نفر به عنوان حجم نمونه مصاحبه شونده در نظر گرفته شد. روش جمع آوری داده ها در بخش کیفی پژوهش حاضر مصاحبه های نیمه ساختاریافته است و پس از انجام ۱۶ مصاحبه، پژوهشگر به مرحله اشباع رسید، بدین معنی که، با انجام مصاحبه های جدید داده های جدیدی که با داده های قبلی متفاوت باشد به دست نیامد. متوسط مدت زمان انجام مصاحبه ها بین ۴۰ تا ۹۰ دقیقه بود. جدول ۱ مشخصات مصاحبه شونده گان را نشان می دهد.

کدگذاری داده های به دست آمده در بخش کیفی از طریق نرم افزار مکس کیودا ۱۰۱ انجام گرفت. پس از کدگذاری در بخش کیفی، بخش کمی با طراحی پرسشنامه صورت گرفت. جامعه آماری در

بخش کمی شامل شرکای موسسات حسابداری ایران است. براساس نظر هومن (۱۳۸۶)، که حداقل حجم نمونه در پژوهش‌های با تحلیل عاملی را ۲۰۰ نفر ذکر می‌کند، ۳۰۰ نفر از شرکای موسسات حسابداری به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. به منظور اطمینان از کفایت حجم نمونه، از شاخص کی ام او<sup>۱</sup> استفاده شد که از طریق ارزیابی کوچک بودن همبستگی جزئی بین متغیرها بررسی می‌شود. هر چه میزان شاخص نزدیک‌تر به یک باشد، داده‌های موردنظر برای تحلیل عاملی مناسب‌تر هستند (کیسر<sup>۲</sup>، ۱۹۷۴). در جدول ۲ نتایج حاصل از آزمون کی ام او و آزمون کرویت بارنتل روی شاخص‌های موجود قابل مشاهده است. براساس نتایج به دست آمده، شاخص کی ام او بزرگتر از ۰٫۶ است و مقادیر نزدیک به یک را نشان می‌دهد که حاکی از کفایت حجم نمونه براساس سوالات پرسشنامه‌ها می‌باشد. سطح معنی داری ۰٫۰۰۰ برای آزمون کرویت باتلر نیز نشان دهنده مناسب بودن تقارن داده‌های متغیرهای پژوهش می‌باشد. لازم به ذکر است به منظور جلوگیری از ریزش حجم نمونه ۳۱۰ پرسشنامه در میان اعضای نمونه توزیع شد که ۱۸ پرسشنامه به دلیل ناقص بودن کنار گذاشته شد و عملیات آماری بر روی ۲۹۲ آزمودنی انجام شد. همچنین در این پژوهش برای انتخاب نمونه‌های آماری به دلیل پراکندگی جغرافیایی از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای چندمرحله‌ای استفاده شد. پس از استخراج داده‌های پرسشنامه، محاسبات آماری از آزمون‌های تحلیل عاملی تاییدی چندسطحی و معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزارهای اس پی اس<sup>۳</sup> نسخه ۲۱ و لیزرل<sup>۴</sup> وی ۸ انجام گرفته است.

جدول ۱. جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	طبقه	فراوانی	متغیر	طبقه	فراوانی	متغیر	طبقه	فراوانی
محل خدمت	مدیران سازمان حسابداری	۵	سن	فوق لیسانس	۲	جنسیت	زن	۳
	حسابرسان ارشد و مدیران مالی	۷		دکتری	۱۴		مرد	۱۳
	خبرگان دانشگاهی	۴		۱۰ تا ۱۵ سال	۴			
			سابقه کار	۱۶ تا ۲۰ سال	۶			
				بالای ۲۰ سال	۶			

1. Kaiser-Meyer-Oklin(KMO)
2. Kaiser
3. SPSS
4. LISREL

جدول ۲. نتایج آزمون کی ام او و بارتلت

عوامل	آزمون	نتایج	
متغیرهای پژوهش	ضریب کفایت نمونه گیری KMO	۰/۹۷۱	
	آزمون کرویت بارتلت	کای اسکوئر	۳۱۰۵۲/۴۰۶
		درجه آزادی	۴۰۰۵
		سطح معناداری	۰/۰۰۰

## روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

روش تحلیل داده‌ها در بخش کیفی کدگذاری نظری برگرفته از روش نظریه پردازی داده بنیاد است. در این روش سه رکن اصلی "مفاهیم" "مقوله‌ها" و قضیه‌ها" وجود دارند.

جدول ۳. مولفه های شناسایی شده پس از تحلیل محتوا و کدگذاری

تعداد گویه	مولفه	بعد
۴	صوری	کیفیت اظهار نظر حسابرسی
۷	شمول نظرات	
۴	کمیت	
۵	انطباق پذیری	
۵	بندهای خاص	
۳	اخلاقی	پیشینه رفتاری
۴	شخصیتی	
۳	همکاری	
۳	نگرش	

بنابراین، با توجه به داده‌های جمع‌آوری شده در فرمت مصاحبه که با فرایند تطبیق مستمر به نقطه اشباع نظری رسیده است می‌توان کدگذاری مصاحبه‌های جمع‌آوری شده را با تعریف ویژگی‌ها و ابعاد آن شروع نمود. با استفاده از رویکرد گراند تئوری و نرم افزار مکس کیودا پس از تحلیل محتوا و کدگذاری توسط پژوهشگر واحدهای معنایی مصاحبه‌های انجام گرفته شناسایی شد. پس از کدگذاری واحدهای معنایی، براساس مشابهت کدها با یکدیگر مقوله‌بندی شدند و در نهایت ۹ مقوله از داده‌های کیفی پدیدار شدند. در کدگذاری محوری مفاهیم و ارتباط آنها با مقوله‌های مرتبط مشخص می‌شود. مولفه‌های شناسایی شده پس از تحلیل محتوا و کدگذاری در جدول ۳ نشان داده شده است.

### روایی و پایایی ابزار پژوهش در بخش کیفی

به منظور کسب اطمینان از روایی ابزار در بخش کیفی پژوهش و همچنین دقیق بودن یافته‌ها از دیدگاه پژوهشگر، از نظرات ارزشمند اساتید آشنا در این حوزه استفاده شد. به منظور اندازه‌گیری پایایی بازآزمون چند مصاحبه از میان مصاحبه‌های انجام گرفته به عنوان نمونه انتخاب و دوباره در یک فاصله زمانی کوتاه و مشخص کدگذاری شد. در هر مصاحبه، کدهای مشابه در دو فاصله زمانی با عنوان "توافق" و کدهای غیرمشابه با عنوان "عدم توافق" نامگذاری می‌شوند. براین اساس، ضریب پایایی بین کدگذاری‌های انجام شده در این پژوهش ۷۰/۸ درصد محاسبه شد. همچنین یکی از اساتید آگاه در حوزه کدگذاری، به عنوان کدگذار ثانویه جهت اندازه‌گیری پایایی مصاحبه با روش توافق درون موضوعی دو کدگذار مشارکت نمود. توافق درون موضوعی که به عنوان شاخص پایایی تحلیل به کار می‌رود ۸۴/۲۶ درصد ارزیابی شد.

### یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان بخش کمی در جدول ۴ آمده است. طبق این جدول، از میان ۲۹۲ نفر مشارکت‌کنندگان در این بخش، ۷۹ درصد مرد و ۲۱ درصد زن هستند. همچنین ۱۷ درصد از مشارکت‌کنندگان در بخش کمی زیر ۱۰ سال، ۳۲ درصد بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۵۱ درصد بالای ۲۰ سال سابقه دارند.

جدول ۴. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در بخش کمی پژوهش

تحصیلات	سابقه کار			جنسیت		مرد	زن	درصد
	کارشناسی	ارشد	دکتری	>20	۲۰-۱۰			
۴۳	۱۵۶	۹۳	۱۴۹	۹۳	۵۰	۶۰	۲۳۲	فراوانی
۱۴/۷	۵۳/۴	۳۱/۸	۵۱	۳۲	۱۷	۲۰/۵	۷۹/۴	درصد

### توصیف آماری متغیرهای پژوهش

در جدول ۵، شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی مربوط به متغیرهای پژوهش نمایش داده شده است. لازم به ذکر است، کمینه و بیشینه هر یک از متغیرهای زیر به ترتیب ۱ و ۵ می‌باشد. با توجه به مقادیر چولگی و کشیدگی که در بازه‌ی معقولی برای حدس بر نرمال بودن داده‌ها قرار دارند، می‌توان فرض نرمال بودن داده‌ها را مطرح کرده و پذیرفت.

### آماره‌های تحلیلی کمی

در این پژوهش، جهت ارزیابی پایایی از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی<sup>۱</sup> استفاده می‌شود. این دو ضریب برای همه متغیرهای پژوهش مقدار بالای ۰/۷ را نشان داد که حاکی از پایا بودن ابزار اندازه‌گیری است. به منظور تعیین روایی پرسشنامه از روایی ظاهری<sup>۲</sup>، محتوایی<sup>۳</sup> و سازه<sup>۴</sup> استفاده شد. برای ارزیابی روایی ظاهری، قبل از توزیع پرسشنامه‌ها مورد بررسی پژوهش-گر، چند نفر از اعضای نمونه و خبرگان دانشگاهی قرار گرفت. مقدار ضریب شاخص روایی سازه<sup>۵</sup> برای سؤالات پرسشنامه بالاتر از ۰,۷۹ و میزان نسبت روایی محتوایی<sup>۶</sup> برای تمامی سؤالات بالای ۰,۶۲ حاصل شد، بنابراین، هیچ سوالی حذف نشد. همچنین، نتایج نشان داد که، ضرایب معناداری تمام بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۲,۵۸ بود (آماره تی) بدین معنی که، تمامی بارهای عاملی با اطمینان ۹۹ درصد معنادار است و مقادیر تمام بارهای عاملی بالای ۰,۵؛ میانگین واریانس استخراج شده<sup>۷</sup> تمامی مؤلفه‌ها بالای ۰,۵ است، بنابراین، نتایج حاکی از روایی همگرای سازه‌های مدل می‌باشد.

جدول ۵. مشخصه‌های آماری متغیرهای پژوهش

سازه	مؤلفه	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی
کیفیت اظهار نظر حسابرسی	صوری	۳/۱۷	۰/۷۹	-۰/۰۳	۰/۲۱
	شمول نظرات	۳/۲۹	۰/۷۷	-۰/۰۲	۰/۳۲
	کمیت	۳/۴۷	۰/۷۹	-۰/۴۴	۰/۳۸
	انطباق‌پذیری	۳/۳۲	۰/۷۸	-۰/۱۳	۰/۲۳
	بندهای خاص	۳/۱۲	۰/۷۸	۰/۰۶	۰/۵۱
هوش معنوی	تفکر وجودی	۳/۳۸	۰/۷۷	-۰/۳۵	۰/۵۵
	آگاهی متعالی	۳/۱۰	۰/۷۹	-۰/۰۹	۰/۳۸
	بسط حالت هوشیاری	۳/۰۸	۰/۷۸	۰/۰۸	۰/۱۳

1. Composite Reliability (CR)
2. Faced Validity
3. Content Validity
4. Construct Validity
5. CVI
6. CVR
7. AVE

سازه	مولفه	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشدگی
	تولید معنای شخصی	۳/۱۶	۰/۸۲	۰/۱۹	۰/۱۶
هوش اخلاقی	-	۳/۲۵	۱/۶۸	۰/۰۱	۰/۴۰
پیشینه رفتاری	اخلاقی	۳/۵۲	۰/۷۱	-۰/۳۴	۰/۵۶
	شخصیتی	۳/۳۵	۱/۰۹	-۰/۵۲	-۰/۴۴
	همکاری	۳/۰۰	۱/۲۶	-۰/۱۹	-۱/۱۳
	نگرش	۳/۱۰	۱/۱۷	-۰/۲۲	-۰/۹۴

جدول ۶. ضریب میانگین واریانس استخراج شده و ضریب پایایی

مولفه	آلفای کرونباخ	CR	AVE	MSV	ASV
کیفیت اظهار نظر حسابرس	۰/۷۶	۰/۸۲۵	۰/۶۳	۰/۴۳	۰/۳۱
هوش معنوی	۰/۸۱	۰/۸۶۹	۰/۵۹	۰/۴۰	۰/۲۹
هوش اخلاقی	۰/۷۸	۰/۸۷۱	۰/۶۳	۰/۳۸	۰/۳۳
پیشینه رفتاری	۰/۸۲	۰/۸۴۷	۰/۵۹	۰/۲۸	۰/۲۶

در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، به منظور حصول اطمینان از دقت گویه‌های انتخابی در اندازه‌گیری متغیرهای موردنظر، ابتدا روایی سازه با استفاده از روش تحلیل عاملی مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد. براین اساس، بار عاملی هر گویه با متغیر موردنظر محاسبه می‌شود، در صورتی که مقداری بالاتر از ۱،۹۶ باشد، این گویه برای اندازه‌گیری متغیر مکنون از دقت لازم برخوردار می‌باشد. مدل کیفیت اظهار نظر حسابرسی با استفاده از ۲۵ گویه ارزیابی می‌شود. در مرحله اول، بر روی متغیر کیفیت اظهار نظر حسابرسی آزمون تحلیل عاملی اجرا شده و برآورد پارامترهای استاندارد شده در جدول ۵ نشان می‌دهد که همگی گویه‌ها از لحاظ آماری معنادار هستند و از منظر بارهای عاملی در سطح بالایی قرار دارند. نتایج شاخص‌های برازش نشان‌دهنده برازش مناسب مدل است. مقدار کای اسکوئر بر درجه آزادی مدل حاضر ۲،۴۸ و مقدار شاخص نیکویی برازش<sup>۱</sup> برابر ۰،۰۶۷ می‌باشد.

1. MSEA



جدول ۷. گویه های تایید شده کیفیت اظهارنظر حسابرسی

ردیف	گویه	بار عاملی	مقدار t	وضعیت گویه
سوال ۱	خوانایی اظهارنظر	۰,۷۰	۱۳/۶۳	تایید شد
سوال ۲	رعایت چارچوب های نگارشی	۰,۷۲	۱۴/۰۷	تایید شد
سوال ۳	صراحت کلام در اظهارنظر	۰,۷۳	۱۴/۴۰	تایید شد
سوال ۴	تمایز نکات مهم از سایر مطالب	۰,۷۶	۱۵/۱۶	تایید شد
سوال ۵	بودجه بندی محتوایی	۰,۷۳	۱۴/۳۲	تایید شد
سوال ۶	بررسی تمامی جنبه	۰,۵۸	۱۰/۶۸	تایید شد
سوال ۷	اظهارنظرهای پیشین	۰,۷۶	۱۵/۳۰	تایید شد
سوال ۸	نکات ریز حسابرسی	۰,۸۳	۱۷/۲۸	تایید شد
سوال ۹	درببرگرفتن تمامی بخش ها	۰,۷۸	۱۵/۷۰	تایید شد
سوال ۱۰	بررسی تمامی فعالیت های مالی سازمان	۰,۸۲	۱۷/۰۴	تایید شد
سوال ۱۱	دقت در ریز مخارج	۰,۷۷	۱۵/۵۵	تایید شد
سوال ۱۲	کامل و جامع بودن اظهارنظر	۰,۷۸	۱۵/۹۵	تایید شد
سوال ۱۳	خلاصه بودن اظهارنظر	۰,۸۲	۱۶/۹۴	تایید شد
سوال ۱۴	اظهارنظر، چکیده عملیات حسابرسی	۰,۷۰	۱۳/۶۴	تایید شد
سوال ۱۵	پردازش بیشتر جنبه های مجهول و گنگ حسابرسی	۰,۷۴	۱۴/۷۷	تایید شد
سوال ۱۶	انطباق با نوع فعالیت	۰,۷۸	۱۵/۷۵	تایید شد
سوال ۱۷	تطابق اظهارنظر با استانداردها	۰,۸۰	۱۶/۳۷	تایید شد
سوال ۱۸	اظهارنظر مطابق با زمان صرف شده	۰,۸۰	۱۶/۴۷	تایید شد
سوال ۱۹	اظهارنظر مطابق با بودجه بندی تعریف شده	۰,۷۸	۱۵/۹۲	تایید شد
سوال ۲۰	توجه به اهداف حسابرسی	۰,۸۰	۱۶/۴۵	تایید شد
سوال ۲۱	لزوم کاهش خطاهای سهوی در اظهارنظر	۰,۸۲	۱۶/۹۲	تایید شد
سوال ۲۲	افزایش وحدت نظر	۰,۷۶	۱۵/۳۳	تایید شد
سوال ۲۳	افزایش همسانی	۰,۷۹	۱۶/۱۷	تایید شد
سوال ۲۴	استفاده کمتر از معیارهای شخصی	۰,۷۹	۱۶/۰۴	تایید شد
سوال ۲۵	یکسان شدن معیار قضاوت	۰,۷۷	۱۵/۶۴	تایید شد

از آنجا که تمامی گویه ها آماره بزرگتر از ۱,۹۶ دارند، هیچ گویه ای از مدل حذف نمی شود. با توجه به بارهای عاملی، شاخصی که بالاترین بار عاملی را دارا باشد، سهم بیشتری در اندازه گیری متغیر دارد.

مدل پیشینه رفتاری توسط ۱۳ گویه اندازه‌گیری می‌شود. ابتدا آزمون تحلیل عاملی تاییدی بر روی پیشینه رفتاری انجام شد برآوردهای پارامتر استاندارد شده در جدول ۸ نشان می‌دهد که همه شاخص‌ها از لحاظ آماری معنار هستند و بارهای عاملی آن در سطح بالایی قرار دارند. بررسی نتایج شاخص‌های برازش حاکی از برازش مناسب مدل می‌باشد.

جدول ۸. گویه‌های تایید شده پیشینه رفتاری

ردیف	گویه	بارهای عاملی	مقدار t	وضعیت گویه
سوال ۱	اخلاق حسابرسی	۰,۷۴	۱۶/۵۳	تایید شد
سوال ۲	برخورد متفاوت با افراد خارج از تیم	۰,۷۴	۱۶/۵۴	تایید شد
سوال ۳	ثبات اخلاقی	۰,۶۵	۱۲/۹۷	تایید شد
سوال ۴	رابطه مستقیم شخصیت حسابرسان با عملکرد	۰,۶۹	۱۳/۸۴	تایید شد
سوال ۵	شخصیت ریزبینه	۰,۷۰	۱۴/۱۶	تایید شد
سوال ۶	شخصیت جویای علم	۰,۷۲	۱۴/۸۱	تایید شد
سوال ۷	تواضع در کار	۰,۷۴	۱۵/۲۵	تایید شد
سوال ۸	روحیه تیمی	۰,۸۳	۱۷/۹۸	تایید شد
سوال ۹	پافشاری در یادگیری	۰,۸۲	۱۷/۶۴	تایید شد
سوال ۱۰	وجود حس یادگیری و آموزش	۰,۸۵	۱۸/۷۶	تایید شد
سوال ۱۱	نگرش موفقیت آمیز به پروژه حسابرسی	۰/۸۲	۱۷/۶۶	تایید شد
سوال ۱۲	خوش بینی	۰/۷۴	۱۵/۲۲	تایید شد
سوال ۱۳	تزریق روحیه به تیم	۰/۷۸	۱۶/۵۳	تایید شد

در ادامه به منظور پاسخ به سوال پژوهش مبنی بر روابط علی میان هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی بر کیفیت اظهار نظر حسابرسی از مدل معادلات ساختاری استفاده می‌شود. بدین منظور، پس از رسم ساختار، اضافه نمودن قیود مدل و انتخاب روش ماکسیمم درست نمایی، مدل اجرا شده و نمودار مسیر برازش شکل ۲ به دست آمد. از طریق این روش می‌توان قابل قبول بودن مدل‌های نظری را در جامعه‌های خاص با استفاده از داده‌های همبستگی غیر آزمایشی و آزمایشی آزمود. روش تحلیل مسیر، یکی از بهترین تکنیک‌های حل معادلات ساختاری محسوب می‌شود که تعمیمی از رگرسیون معمولی است و قادر است علاوه بر آثار مستقیم، آثار و همبستگی مشاهده شده بین آنها را تفسیر کند.



در شکل ۲ کلیه مقادیر پارامترهای مربوط به مدل به همراه بارهای عاملی و ضرایب مسیر نشان داده شده است. با توجه به مقادیر ضرایب استاندارد و ضرایب معناداری تی به دست آمده (بالاتر از ۲,۵۸) می‌توان چنین استنباط نمود که بین عوامل روابط مستقیم وجود دارد. گزیده ای از شاخص‌های برازش مهم مدل ترسیمی در جدول ۹ نشان داده شده است. همانگونه که مشخص است شاخص‌های برازش الگو در وضعیت مطلوبی قرار گرفته است. یافته‌های شکل ۲ و جدول ۱۰ حاکی از آن است که به ترتیب اولویت، هوش معنوی، هوش اخلاقی و پیشینه رفتاری بر کیفیت اظهارنظر حسابرس تاثیرگذار است.

### بحث و نتیجه گیری

حسابرسی بیش از هر چیز یک فرآیند قضاوت است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به قضاوت هستند. به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زائیده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکای به قضاوت حرفه ای مقدور است. حسابرسان در هر کار حسابرسی ویژگی‌های فردی خود را به کار می‌گیرند و محدودیت‌های شناختی نیز منجر به انحراف قضاوت‌های آنان می‌شود. در مجموع، انتظار می‌رود حسابرسان در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود به شیوه‌ای عمل کنند که تحت تاثیر نفوذ صاحب کار و عوامل اقتصادی قرار نگیرند. از طرفی، حسابرسان باید نسبت به مسئولیت‌هایی که جامعه از آنان انتظار دارد به گونه‌ای عمل کنند که خدمات خود را در بالاترین سطح ارائه دهند و کیفیت گزارش و اظهارنظر آنان افزایش یابد.

کیفیت اظهارنظر حسابرسی منجر به اعتلای اعتبار صورتهای مالی و همچنین کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهینه سازی کیفیت تصمیمات سرمایه گذاران گردد. طبق نظریه علامت‌دهی، افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی می‌تواند به تصمیم‌گیرهای مطلوب اقتصادی در بازار سرمایه و در نهایت کاهش هزینه نمایندگی بیانجامد. با توجه به اینکه حسابرسان افرادی با ویژگی‌های رفتاری-اخلاقی هستند که می‌تواند بر سطح کیفیت اظهارنظر حسابرسی تاثیرگذار باشد، هدف این پژوهش تعیین روابط علی میان هوش معنوی، هوش اخلاقی و پیشینه رفتاری با کیفیت اظهارنظر حسابرسی و در نهایت ارائه مدلی جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر این سه مولفه رفتاری است. مدل نهایی این پژوهش، رابطه مستقیم بین هوش معنوی، هوش اخلاقی، پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی با کیفیت اظهارنظر حسابرس را نشان داد. رهبران اخلاقی، تعهدی

بلندمدت به آرمان های اخلاقی از جمله احترام به انسانیت دارند. آنها عمیقاً در مورد اعتقادات اخلاقی خود مطمئن هستند و از ظرفیت مادام العمر برای یادگیری از دیگران استفاده می کنند. آنها در تلاش خود برای استفاده از ابزارهای قابل توجه اخلاقی برای تعقیب اهداف اخلاقی خود دقیق هستند. و فروتنی و تمایل خود را برای به خطر انداختن منافع شخصی خود به خاطر اهداف اخلاقی خود نشان می دهند (مک گرگور<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). بنابراین هوش اخلاقی کارکنان و مدیران بر عملکرد سازمان تأثیر می گذارد (واسکیتو<sup>۲</sup> و همکاران ۲۰۱۰).. علاوه بر این، هوش اخلاقی می تواند شامل تشخیص مشکلات، تعیین اهداف، تصمیم گیری در مورد اینکه چه کاری درست است، اقدام و پشتکار باشد (کلارکن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹). در صورتی که شرکای حسابرسی از هوش اخلاقی و صداقت بالایی برخوردار باشند، احتمال اینکه تصمیمات با کیفیتی در رابطه با عملکرد حسابرسی بگیرند، بیشتر است. بر این اساس، هر زمان که صحبت از تأثیر گذاری بر کیفیت قضاوت حسابرسان به میان می آید، باید تمام جنبه های فوق در مورد حسابرسان مورد توجه کافی قرار گیرد. چنین ملاحظاتی به حصول اطمینان از حفظ استقلال، یکپارچگی و عینیت حسابرسان کمک زیادی می کند. در نتیجه، به دلیل انعکاس رویدادهای واقعی حسابداری به ذینفعان، رسوایی های حسابداری و شکست شرکت ها کاهش می یابد. مطالعات نشان می دهد که هوش اخلاقی به شدت با اثربخشی رهبری مرتبط است (کلارکن، ۲۰۰۹) و رهبران موفق ناگزیر با انتخاب های اخلاقی روبرو خواهند شد (مک گرگور، ۲۰۱۰). در نتیجه هوش اخلاقی هوش اجتماعی، بیولوژیکی و روانی را پیش فرض می گیرد که همگی به توانایی های غنی مغز اجتماعی نیاز دارند. ایجاد هوش اخلاقی یک ابتکار مداوم است. این یکی از مواردی است که همیشه باید در مرکز کاری باشد که سازمان ها انجام می دهند. با توجه به پیامدهای مؤثر هوش اخلاقی، باید آن را در بین شرکای حسابرسی تقویت کرد.

از طرفی، هوش معنوی بر رفتار اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت دارد، به این معنی که، هوش معنوی بالاتر حسابرسان بر تصمیم گیری بهتر آنان تأثیر گذار است و می تواند به عنوان تعهدی برای رفتار اخلاقی بهتر حسابرس باشد. با توجه به محتوای استانداردهای حرفه ای در حوزه حسابرسی، حسابرسان ملزم به استفاده از قضاوت حرفه ای به منظور کسب اطمینان معقول در

1. McGregor  
2. Waskitho  
3. Clarken

حین انجام مأموریت حسابرسی هستند. قضاوت حسابرسی را نمی‌توان با تشریح قوانین یا رویه‌های تفصیلی حذف کرد. این امر مستلزم درک عمیق تئوری‌های حسابداری و حسابرسی است که باید به اندازه‌ای کافی خاص باشد تا پایه‌ای محکم در فرایند تصمیم‌گیری فراهم کند. با این حال، شایان ذکر است که استدلال حسابرسان حرفه‌ای نمی‌تواند خارج از هنجارها انجام شود و اعمال استدلال در چارچوب اهداف تعیین شده، ویژگی‌های کیفی، اصول و هنجارهای موجود انجام می‌شود، بدون اینکه در نهایت مقدار معینی از سازش را کنار بگذارد. در نظریه معنویت توسط فلیکس آدلر (۱۹۰۵)، بیان شده است که انسان‌ها موجوداتی آگاه هستند، به این معنی که آنها از همه دلایل رفتارهای خود آگاه هستند، می‌توانند رفتارهای خود را هدایت کنند و معنای همه را درک کنند. حرفه حسابرسی نه تنها لازم است که بتواند حرفه‌ای، شفاف و درست کار کند، بلکه باید بتواند مستقل و معتبر باشد. حسابرسان اغلب با موقعیت‌ها و شرایط نامساعدی به ویژه استرس کاری مواجه هستند و برای مستقل بودن و حفظ اعتبار خود باید رویکرد معنوی خوبی نیز داشته باشند. هوش معنوی به حسابرسان این امکان را می‌دهد که هر عملی را بیان کند و به آن معنا دهد، حسابرسی که از هوش معنوی بالایی برخوردار است رفتار خوبی نیز از خود بروز می‌دهد تا از ابهام نقش او بکاهد. از نظر تطبیق نتایج به دست آمده با سایر پژوهش‌ها باید متذکر شد به دلیل اینکه تا کنون پژوهش‌های مشابهی صورت نگرفته است، یافته‌های این پژوهش از نظر مفهومی با نتایج پژوهش سوهارنی، (۲۰۱۷) که در پژوهشی به تاثیر هوش معنوی و تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان دست یافتند. حنفی<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، اپریانتو<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۹)، در تحقیقی مشابه به این نتیجه رسیدند که هوش معنوی منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین داناها و ویکهام<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) و در پژوهشی به تاثیر مثبت و معنادار هوش اخلاقی بر عملکرد حسابرسان دست یافتند. فنگ<sup>۴</sup> (۲۰۲۰)، همچنین بیان کرد انسجام تیم بر کیفیت تاثیرگذار است که در این پژوهش، همکاری کارکنان به عنوان مولفه پیشینه رفتاری مطرح شد و با نتایج فنگ (۲۰۲۰)، برایان<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۰۵)، داوولینگ<sup>۶</sup> (۲۰۰۹)، توکرو و همکاران (۲۰۰۳)، مشعشی و همکاران (۱۳۹۷)، لاری، صالحی و زاهدی (۱۳۹۶)، سعیدی و ناصری (۱۳۹۶) همراستا است.

1. Hanafi
2. Apriyanto
3. O'Donohue&Wickham
4. Feng
5. Bryan
6. Dowling

در یک جمع‌بندی کلی می‌توان گفت مدل ارائه شده در پژوهش حاضر جنبه‌های متفاوتی از عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی را مدنظر قرار داده است که در سایر تحقیقات مدنظر قرار نگرفته‌اند. سایر مدل‌ها بر جنبه‌ها و ابعاد خاصی تاکید داشته‌اند و دیدگاهی جامع و کل‌نگر در این زمینه وجود نداشت. نتایج این مطالعه می‌تواند به عنوان اطلاعات تکمیلی در تهیه سیاست‌ها، برنامه‌ها و فعالیت‌های نظارتی به ویژه برنامه ریزی نظارتی مورد استفاده قرار گیرد. در نتیجه مدیران و دست‌اندرکاران موسسات حسابرسی و مالی در کشور می‌توانند از نتایج پژوهش حاضر بهره ببرند. یافته‌های حاصل از تحقیق حاضر نشان می‌دهد که جهت ایجاد کیفیت بالا در اظهارنظر حسابرسان، باید از الگوی پیشنهادی این پژوهش و به ترتیب سطوح مختلف آن عمل نمایند. به همین منظور باید مأموریت، رسالت و اهداف سازمانی را به طور روشن و شفاف مشخص نمایند و راهبردها و برنامه‌های کلی سازمان و همچنین الگوی روابط بین واحدها را به روشنی تعریف نمایند. الگوی ارائه شده در این تحقیق بدین جهت پیشنهاد می‌شود که در سطح اساتید مطرح دانشگاهی و خبرگان حوزه حسابرسی صورت گرفته و با توجه به اینکه این افراد در ایجاد راهبردهای استراتژیک در زمینه کیفیت حسابرسی نقش بسزایی دارند، می‌توان بر نتایج این تحقیق اعتماد کرد. همچنین مولفه‌ها و ابعاد تحقیق علاوه بر نظرات افراد خبره توسط ادبیات تحقیق نیز پشتیبانی می‌شوند که می‌توان بر صحت و دقت این اطلاعات تاکید کرد. همچنین برازش مدل با تکیه بر اعتباریابی روایی، نشان دهنده اعتبار بالای سازه و روابط منطقی میان شاخص‌ها و ابعاد تحقیق است. با تکیه بر توضیحات، پیشنهاد می‌شود مدیران و دست‌اندرکاران دانشگاهی و سازمانی از الگوی ارائه شده در این تحقیق استفاده کنند. با توجه به اینکه این تحقیق ابعاد متنوع و جامعی را مدنظر قرار داده است، می‌توان گفت خلاهای موجود در سایر تحقیقات را تا این دوره زمانی پوشش داده‌اند. بررسی عمیق و دقیق منابع و همچنین رسیدن به نقطه اشباع تئوریک در بررسی‌ها و همچنین وارد کردن نظرات خبرگان دانشگاهی در این زمینه نیز گواهی بر این ادعاست.

از محدودیت‌های این پژوهش، وجود عوامل مزاحم نظیر ساعات کاری و نوع نگرش افراد به سوالات شخصیتی و روانشناختی است و همچنین طراحی الگویی جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرس مبتنی بر پیشینه رفتاری، هوش اخلاقی و هوش معنوی شرکای موسسات حسابرسی فرایند پیچیده‌ای دارد که به دلیل ماهیت پیچیده، نیاز به بسترهای فرهنگی و اجتماعی می‌باشد که حتماً می‌بایست محدودیت‌های فرهنگی، اجتماعی مورد لحاظ قرار گیرد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر، در پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که تاثیر انواع هوش (هوش مالی، هوش شناختی و ...) در کیفیت اظهار نظر حسابرسی بررسی شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد نقش متغیرهایی همچون ساعات کاری و نوع نگرش افراد به سوالات شخصیتی و روانشناختی به عنوان متغیر میانجی و یا تعدیلگر در این پژوهش مدنظر قرار گیرد.

### ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ گونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.



## منابع

- ایری، اسحاق؛ ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر کامیابی فراخود بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان، *فصلنامه حسابداری مالی*، سال یازدهم، شماره ۴۴، ۸۷-۶۳.
- بنی مهد، بهمن، شیرزاد، بهرام، (۱۳۸۸). بررسی و تبیین متغیرهای حسابداری با نوع اظهار نظر حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران، *مجله حسابداری مدیریت*، شماره ۲(۳): ۶۵-۷۶.
- جاویدی، کاظم؛ رویایی، رمضانعلی؛ طالب نیا، قدرت الله و بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۷). بررسی تاثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان: مبتنی بر تئوری سطح تفسیر فاصله روانی، *فصلنامه حسابداری مالی*، شماره ۱۰ (۳۹): ۱۶۹-۱۴۱.
- حاجیها، زهره؛ ملاسلطانی، جمال، (۱۳۹۵)، "رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال یازدهم، شماره ۱.
- سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد، (۱۳۹۶)، تفاوت های فردی و قضاوت حرفه ای حسابرسان، *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال نهم، شماره ۳۶، ۱۲۹-۱۱۱.
- سنگانی، محمدحسین؛ عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن. (۱۴۰۱). بررسی سیکل تناوبی بیوریتمیکی شناختی در کیفیت قضاوت حرفه ای حسابرسان. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۲(۱)، ۱۲۳-۱۴۰.
- لاری دشت بیاض، محمود، صالحی، مهدی و زاهدی، مرضیه، (۱۳۹۶)، بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان و روابط کاری با سرپرستان، *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، سال دوم، شماره سوم، بهار و تابستان، ۱۴۶-۱۱۱.
- مشعشی، سید محمد؛ هاشمی، سیدعباس و فروغی، داریوش. (۱۴۰۰). تأثیر تفاوت های فردی بر تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۷۴-۵۳، (۱) ۱۱.
- ملکیان، اسفندیار، کامیابی، یحیی & ابراهیمی مجده، هادی. (۱۴۰۱). ارائه مدلی برای ارتقا کیفیت و مهارت حسابرسان از دیدگاه حرفه و کارفرما. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۳۰۰-۲۸۱، ۱۲ (۳).
- مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی رافع، نریمان، (۱۳۸۴)، بررسی تاثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان مستقل، *علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، دوره ۲۲، شماره ۲، ۱۴۶-۱۳۲.
- ناطق، سمیرا، مهرانی، کاوه و تحریری، آرش، (۱۳۹۷)، مروری بر پژوهش های حسابرسان در ایران، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۲۵، شماره ۱، ۱۷۹-۱۵۵.

نوش فر، علی داد؛ محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی. (۱۴۰۱). الگویی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۲۵-۲۲۳، ۱۲ (۴).

هومن، علی حیدر. (۱۳۸۶)، شناخت روش علمی در علوم رفتاری، تهران. سمت.

## References

- Ajzen, I; (1991), "The theory of planned behavior," *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, vol. 50, pp. 179-21.
- Alleyne, P; Hudaib, M; & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- AlQadasi, A; & Abidin, S. (2018). The effectiveness of internal corporate governance and audit quality: the role of ownership concentration–Malaysian evidence. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 18(2), 233-253.
- Apriyanto, F; & Yuliana, R. (2019, October). The Effect of Role Conflict and Role Ambiguity on Auditor Independence with Spiritual Intelligence as A Moderation Variable. In *2018 International Conference on Islamic Economics and Business (ICONIES 2018)* (pp. 344-349). Atlantis Press.
- Ashrafi, B; Hajiha, Z; & Tehrani, R. (2022). Investigating the Effect of Auditors' Behavior Biases on Decision-Making and Errors within the Capital Market, with Emphasis on the Auditor's Personal and General Characteristics. *International Journal of Finance, Accounting and Economics Studies*, 3(3), 1-14.
- Atmadja, A. T; Saputra, S; & Komang, A. K. (2014). The Effect of Emotional Spiritual Quotient (ESQ) To Ethical Behavior in Accounting Profession with Tri Hita Karana Culture's As a Moderating Variable. *Research Journal of finance and Accounting*, 5(7), 187-197.
- Bandura, A. (1977). Self efficacy: Toward a unifying theory of behavior change. *Psychological review*, 48, 191 - 215.
- Bani-Khalid, T; Alshira'h, A. F; & Alshirah, M. H. (2022). Determinants of tax compliance intention among Jordanian SMEs: A focus on the theory of planned behavior. *Economies*, 10(2), 30.
- Banimahd, B; & Shirzad, B. (2009). Surveying and explanation of accounting variables as well as the type of auditor's opinion in the companies listed in Stock Exchange. *Management Accounting*, 2(3), 65-76. (In Persian)
- Beach, L R; & Mitchell, T. R; Image Theory: Principles, Goals and Plans in Decision Making, *Acta Psychologica* (1987) pp. 201-220.

- Beach, L. R; & Frederickson, J. R. (1989). Image theory: An alternative description of audit decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 101-112.
- Beu, D. S; Buckley, M. R; & Harvey, M. G. (2003). Ethical decision making: a multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review*, 12(1), 88–107.
- Borba, M. (2005). The step-by-step plan to building moral intelligence. *Nurturing Kids Heart& Souls. National Educator Award, National council of Selfesteem: Jossey-Bass*, 17-23.
- Bryan, D. O; Quirin, J. J; & Donnelly, D. P. (2005). Locus of control and dysfunctional audit behavior. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 3(10).
- Buchan, H. F. (2005). “Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior”. *Journal of Business Ethics*, 61(2): 165-181.
- Clarken, R.H; 2009. “Moral Intelligence in the Schools”. *School of Education, Northern Michigan University*. PP. 1-7.
- Clikeman, P. M. (2003). The greatest frauds of the (last) century. *New Accountant*, 6-10.
- Connor, P. E; Becker, B. W. (2003). Personal Value Systems and Decision-Making Styles of Public Managers. *Public Personnel Management*. 32(1): 155-180.
- Coombs, WT (2007). Attribution theory as a guide for post-crisis communication research. *Public Relations Review*, 33 (2), 135-139.
- Dowling, C. (2009). Appropriate audit support system use: The influence of auditor, audit team, and firm factors. *The Accounting Review*, 84(3), 771-810.
- Feng, N.C. (2020). Individual auditor characteristics and audit quality: evidence from nonprofits in the US. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32, 551-575.
- Feldmann, D; & Read, W. J. (2013). Going-concern audit opinions for bankrupt companies – Impact of credit rating. *Managerial Auditing Journal*, 28(4), 345-363.
- Frederick, W. C; Weber, J. (1987). The Values of Corporate Managers and Their Critics. In Frederick, W. C. (Ed.) *Research in Corporate Social Performance*. Greenwich: JAI Press: 131-152
- Gaa, J. C. (1992). Discussion of A Model of Auditors' Ethical Decision Processes. *A Journal of Practice & Theory*, 11, 60-66.
- Grece, Yuliana Setiawan, dan Made Yenni Latrini. 2016. Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual, Kecerdasan Intelektual dan Independensi Pada Kinerja Auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. 16(2):1034-1062.

- Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184-216.
- Hanafi, R. (2010). Spiritual intelligence, emotional intelligence and auditor's performance. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 14(1).
- Hajiha ,z; & Mollasoltani, J. (2016), The Investigation of Relationship between Ethical Intelligence & Performance of Independent Auditors, *Journal of Ethics in Science and Technology*, Volume:11 Issue: 1, 2016 105 – 116. (In Persian)
- Hardi, Hardi; Hariyani, Eka; Putra, Adhitya Agri, (2020), Opinion Shopping, Prior Opinion, Audit Quality, Financial Condition, and Going Concern Opinion, *The Journal of Asian Finance, Economics and business*, Vol 7, Issue 11, 169-176.
- Iri, E; Valiyan, H; & Safari Gerayli, M. (2020). Effectiveness of the Auditor's Opinion Quality of Pygmalion Effect. *Quarterly Financial Accounting*, 11(44), 63-87. (In Persian)
- J Morris PhD, J. T. (2009). *The impact of authentic leadership and ethical organizational culture on auditor behavior*. Ph.D. Dissertation, University of San Diego, U.S.A, 2009.
- Kadim, J. R; Sabti, Y. M; Ali, G; Rizvi, T; Shaltag, K. H; Abbas, Y. A; ... & Shliot, S. M. (2021). The moral intelligence of the worker and its impact on the organizational prowess: An exploratory study of the opinions of a sample of Kufa cement plant workers. *South Asian Journal of Social Sciences and Humanities*, 2(4), 117-137.
- Kaiser, M.O. (1974). Kaiser-Meyer-Olkin measure for identity correlation matrix, *journal of the Royal Statistical Society*, 52(1), 296-298.
- Keim, M. T; & Grant, C. T. (2003). To tell or not to tell: an auditing case in ethical decision making and conflict resolution. *Issues in Accounting Education*, 18(4), 397-407.
- Lari Dasht Bayaz, M; Salehi, M; & Zahedi, M. (2017). Dysfunctional auditor behavior and working relationships with supervisors, managers moderating role of ethical climate. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2(3), 111-146. (In Persian)
- Lennick, D; & Kiel, F. (2007). *Moral intelligence: Enhancing business performance and leadership success*. Pearson Prentice Hall.
- Liran, Avi and Dolan, Simon L. (2016) "Values, Values on the wall, Just do business and forget them all: Wells Fargo, Volkswagen and others in the hall" *The European Business Review*, November-December 2016, 13-18.
- Litt, B; Sharma, D. S; Simpson, T; & Tanyi, P. N. (2014). Audit partner rotation and financial reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 59-86.
- Ljubomir, D; & Angelina, T.-V. (2015). the Influence of Spiritual Intelligence on Ethical Behavior in Macedonia Organization. *In International Symposium*

“System Thinking for a Sustainable Economy, *Advancement in Economy and Managerial Theory and Practice*.

- Mahdavi, Gholamhossein; Karjovi Rafe, Nariman, (2004), investigating the impact of national accounting standards on the quality of independent auditors' opinions, *Social Sciences and Humanities of Shiraz University*, (2009), 22(2), 132-146. (In Persian)
- malekian, E; kamyabi, Y; & ebrahimi majd, H. (2022). Presenting the model to development skills and quality of work of an Auditor from the profession and employer's point of view. *Empirical Research in Accounting*, 12(3), 281-300. (In Persian)
- McGregor, L.T; 2010. “Consumer Moral Leadership” *Mount Saint Vincent University*. Canada. PP. 3-8.
- Menne, F; Saleh, M. Y; & Aziz, M. A. (2019). The influence of spiritual, intellectual, and emotional intelligence on audit quality, *Jurnal Iqtisaduna*, 139-147.
- Mitroff, I. I; & Denton, E. A. (1999). A study of spirituality in the workplace. *Sloan Management Review*. Summer: 83-92.
- Moshashaei, S. M; Hashemi, S. A; & Forooghi, D. (2021). Effects of Individual Differences on Auditors' Organizational Commitment and Job Satisfaction. *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 53-74. doi: 10.22051/jera.2018.22649.2218. (In Persian).
- Muis, M; Yusuf, R. M; & Hamid, N. (2014). The Influence of Spiritual Intelligence, Leadership, and Organizational Culture on Organizational Citizenship Behavior and Employees Performance (A Study on Islamic Banks in Makassar, South Sulawesi Province, Indonesia). *The International Journal of Business & Management*, 2(10), 297.
- Nateghi, S; Mehrani, K; & Tahriri, A. (2018). A Review of Audit Research in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 159-179. doi: 10.22059/acctgrev.2018.248795.1007782. (In Persian).
- Nor. M. N. M “Auditor stress: antecedents and relationships to audit quality,” Ph.D. dissertation, Edith Cowan University, Australia, 2011.
- Noshfar, A; Mohseni, A; & ghasemi, M. (2023). A Model to Improve Ethical Decision-Making In Accounting Profession Using the Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, 12(4), 223-254. (In Persian).
- O'Donohue, W; & Wickham, M. D. (2010). The role of ethical intelligence and organizational infrastructure in organizational decision-making. In *British Academy of Management*, (Vol. 1, pp. 1-17).
- Pasaribu, S; Hasnida, & Zahreni, D. S. (2018). The influence of spiritual quotient and emotional quotient to internal audit judgment. *International Research Journal of Advanced Engineering and Science*, 3(2), 218-221.
- Rokeach, M. (1973). *The Nature of Human Values*. New York: The Free Press

- Saeedi Garaghani, S; & Naseri, A. (2018). Individual differences and auditor's professional judgment, *Financial Accounting and Auditing Research*, 9(36), 111-130. (In Persian).
- Sarikhani, M; & Ebrahimi, F. (2022). Whistleblowing by accountants: an integration of the fraud pentagon and the extended theory of planned behavior. *Meditari Accountancy Research*, 30(6), 1740-1763.
- Salehi, M. and Dastanpoor, Z. (2021), "The effects of psychological factors on the performance of independent auditors in Iran", *Current Psychology*, Vol. 40 No. 4, pp. 1621-1630.
- Sangani, M. H; abdoli, M; & Valiyan, H. (2022). Periodic Cognitive Biorhythmic Cycle and Auditors' Professional Judgment Quality. *Empirical Research in Accounting*, 12(1), 123-140. doi: 10.22051/jera.2020.29578.2612. (In Persian).
- Santos, C; & Cunha, P. (2022). Influence of trust, time pressure and complexity factors in judgment and decision-making in auditing. *BBR. Brazilian Business Review*, 18, 605-623.
- Sanusi, ZM, Iskandar, TM, Monroe, GS, & Saleh, NM (2018). Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgment performance of Malaysian auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Suharni, S; Pituringsih, E; & Ardana, N. P. N. (2017). The effect competence, professional ethics of auditors to work performance and emotional quotient intellectual moderating variable. *Eproceeding site mandala*. jurnal.itsm.ac.id.
- Suwandi, M; Sumarlin, S; Bulutoding, L; Suhartono, S; & Mappanyukki, A. (2020). Influence of Spiritual Intelligence and Role Stress on Performance Auditors with Psychological Well-Being as a Moderate, *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science (IJAEMS)*, 6(6), 2454-1331.
- Tahinakis, P; & Samarinas, M. (2016). The incremental information content of audit opinion. *Journal of Applied Accounting Research*, 17(2), 139-169.
- Thorne, L. (2000). The Development of Two Measures to Assess Accountants. Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning', *Behavioral Research in Accounting*, 12(1), 139-169.
- Tucker, R. R; Matsumura, E. M; & Subramanyam, K. R. (2003). Going-concern judgments: An experimental test of the self-fulfilling. Prophecy and forecast accuracy. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(5), 401-432.
- Wahyuni, W. (2019). Deteksi Kecurangan Laporan Keuangan Oleh Kantor Akuntan Publik. *ATESTASI: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 2(1), 41-50.
- Waskitho1, N.T; Arif, S.S; Maksum, M. & Susanto, S; 2010. "Study on Amortization in Irrigation Technology System, *Proceedings of the Third International Conference on Mathematics and Natural Sciences*, P. 292.

- Weiner, B. (2010). Attribution theory. *The Corsini encyclopedia of psychology*, 1-2.
- Yang, S; Liu, Y; & Mai, Q. (2018). Is the quality of female auditors really better? Evidence based on the Chinese A-share market. *China Journal of Accounting Research*, 11 (4), 325– 350.
- Zsolnai, L. (2004). *Spirituality and Ethics in Management*. New York: Kluwer Academic Publisher.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.