



The effect of the auditor's and employer's personality components on the development of religious attitude and the quality of auditors

Ghulam Abbas Ezzati Shalkoni¹, Seyedah Mehbooba jafari², roya darabi³.

Received: 2023/06/06

Approved: 2023/11/06

Research Paper

Abstract:

The growth and development of positive psychology approaches in the fields of human resource management has created a new conceptual basis for the psychology of professions and occupations, and has led to the desire to apply knowledge and skills in performing job duties according to job expectations. profession will increase and this issue can also lead to the development of ethical functions. Therefore, the purpose of this research is to investigate the effect of the auditor's and business owner's personality components on the development of religious attitude and the quality of auditors. The target population of this research was the auditors who are members of the audit organization and private sector audit institutions, who were selected through random sampling and examined in a period of 6 months. The research tool was standard questionnaires and Partial Least Squares (PLS) analysis was used to fit and test the research hypotheses. The results of this research showed that the effect of the individual characteristics of the auditor and the company of the entrepreneur has a positive and significant effect on the religious attitude and quality of auditors. By increasing the level of the auditor's personality characteristics due to the existence of effective audit expectations in improving the level of transparencies and information functions for better decision-making by shareholders, investors and analysts, ethical approaches will be strengthened in terms of religious attitudes and will make the behavior of auditors based on the knowledge of responsible philosophy Increase audit in the time of judgment and decisions.

Key word:

Personality components, religious attitude, quality of auditors

 10.22034/JPAR.2023.2004069.1173

1. PhD student, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran, Iran. ezati45@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran, Iran. (Corresponding Author) dr.jafari2023@gmail.com

3. Associate Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran, Iran. royadarabi110@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار بر توسعه نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی

غلام عباس عزتی شالقونی^۱، سیده محبوبه جعفری^۲، رویا دارابی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۵

مقاله پژوهشی

چکیده:

رشد و توسعه رویکردهای روانشناسی مثبت در حیطه‌های مدیریت منابع انسانی، کامیابی فراخود را به عنوان یک مبنای نوین مفهومی در روانشناسی حرف و مشاغل به وجود آورده است و باعث گردیده تا تمایل در به کارگیری دانش و مهارت در انجام وظایف شغلی برحسب انتظارات شغلی در آن حرفه افزایش یابد و این موضوع می‌تواند به توسعه کارکردهای اخلاق‌گرایانه نیز منجر گردد. براین اساس هدف این پژوهش بررسی تأثیر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار بر توسعه نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی می‌باشد. جامعه هدف این پژوهش حسابرسان عضو سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۴۰۱ بود که از طریق نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و در بازه زمانی ۶ ماه مورد بررسی قرار گرفتند. ابزار پژوهش پرسشنامه‌های استاندارد بود و برای برآزش و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج این پژوهش نشان داد اثر ویژگی‌های فردی حسابرس و شرکتی صاحبکار بر نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش سطح ویژگی‌های شخصیتی حسابرس به واسطه وجود انتظارات اثربخش حسابرسی در ارتقای سطح شفافیت‌ها و کارکردهای اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری بهتر سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، رویکردهای اخلاق‌مدارانه برحسب نگرش‌های مذهبی تقویت خواهد شد و باعث می‌گردد تا منش حسابرسان براساس شناخت فلسفه‌ی مسئولانه حسابرسی در زمان قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها افزایش یابد.

واژه‌های کلیدی: مولفه‌های شخصیتی، نگرش مذهبی، کیفیت حسابرسی

doi: 10.22034/JPAR.2023.2004069.1173

ezati45@gmail.com

dr.jafari2023@gmail.com

royadarabi110@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

در هر جامعه، مشاغل مختلف و حرفه‌های فعال در جامعه، علاوه بر اصول و ضوابط اخلاق عمومی، از نظام ارزشی خاصی پیروی می‌کنند که مورد پذیرش جمعی شاغلان آن حرفه بوده که، اصطلاحاً به آن اخلاق حرفه‌ای گفته می‌شود. از منظر دیگر می‌توان گفت به مجموعه مدونی از احکام اخلاقی که چگونگی رفتار، مسئولیت اعضای حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاص ذینفع را معین و تبیین می‌کند، پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای گفته می‌شود که رعایت نکردن و تخطی از آن ضمن احتمال تنبیه می‌تواند صدمات فرهنگی زیادی بر آن حرفه و حتی جامعه وارد آورد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۵). در واقع آیین رفتار حرفه‌ای و پایبندی به آن یکی از هنجارهای رفتاری فراگیر در هر جامعه‌ای محسوب می‌شود که خط و سیر رفتاری آن شغل و شاغلان آن را مشخص می‌نماید. در این بین برخی از مشاغل، همچون مشاغلی که بار مسئولیت و پاسخگویی بیشتری بر عهده دارند، از منظر رعایت رفتار حرفه‌ای نقش قابل تامل‌تری خواهند داشت، چراکه اگر از اصول اخلاقی منحرف شوند، می‌تواند تبعات سنگین اجتماعی را به همراه داشته باشد. حرفه حسابرسی به عنوان یکی از این مشاغل در جوامع امروزی مطرح می‌باشد که هرگونه تخطی از اصول رفتاری و تخصصی آن می‌تواند تبعات جبران ناپذیری را بر پیکر اجتماعی اعتماد ذینفعان وارد نماید (بروهرگ و همکاران^۱: ۲۰۱۸). در واقع باگذشت زمان و پرنرنگتر شدن فضای رقابت در حرفه حسابرسی، موسسات ارائه دهنده خدمات حسابرسی تلاش نمودند با رویکردهای متفاوت تری نسبت به گذشته اقدام به ارائه خدمات نمایند. بر این اساس هم راستا با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای مدون شده توسط نهادها و سازمان‌های نظارت‌کننده بر عملکردهای حسابرسان، موسسات تلاش نمودند تا الگوهای رفتاری مبتنی بر ویژگی‌های مسئولانه حرفه حسابرسی در جامعه ایجاد نمایند (اسماعیل و یوهانیس^۲: ۲۰۱۸). همچنین طرح مباحثی همچون هویت اجتماعی، عدم وابستگی، تعهد حرفه‌ای و ... در کنار معیارهای خاص حرفه حسابرسی همچون بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای، باعث گردید تا موضوع رعایت اخلاق به عنوان یک مزیت در فضای رقابتی بازار حسابرسی مورد توجه قرار گیرد که در حیطه پژوهشی در طی سال‌های قبل پژوهش‌های بی‌شماری همچون سونی و همکاران^۳ (۲۰۱۴)؛ بامبر و لایر^۴ (۲۰۰۹)؛ پلنت و همکاران^۵ (۲۰۱۷)؛ حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵)؛ صفرزاده و همکاران (۱۳۹۷) و عرب‌صالحی و همکاران (۱۳۹۰) انجام شده است که از زوایایی مختلف به این موضوع پرداخته‌اند. اما شاید بتوان گفت، در بیشتر این پژوهش‌ها، محور اصلی، الزامات اخلاقی و رعایت آن توسط حسابرسان بوده و کمتر پژوهشی به تاثیرگذاری رفتارهای غیراخلاقی همپیشگان حسابرسان در سایر موسسات توجه کرده است، به خصوص اینکه با اتکا به تئوری‌های رفتاری همچون قدرت‌طلبی و سطح انتظارات به توسعه ادبیات جدید در این موضوع پرداخته باشد. این پژوهش با درک این شکاف تئوریک، بر ارائه مدلی به منظور شناخت بهتر محتوای ذهنی و عملکردهای رفتاری حسابرسان متمرکز می‌باشد. در واقع بروز رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابرسی دغدغه اجتماعی محسوب می‌شود که احتمال نهادینه شدن آن در مسیر حرفه‌ای حسابرسی می‌تواند به بی‌اخلاقی‌های عملکردی منجر شود. چراکه وجود تشویق‌های

رفتاری منفی در عملکردهای حسابرسان باعث می‌گردد تا توسعه اعتماد به نفس اخلاقی که جامعه حسابرسی به دنبال آن می‌باشد، مورد خدشه قرار گیرد و باعث شود تا رفتارهای فردی دچار بحران گردد. از طرف دیگر اثربیگمالیون به عنوان یک تئوری مبتنی بر انتظار، نقش قابل توجهی در کاهش این بدرفتارهای اخلاقی و نهادینه شدن آن در حسابرسی دارد. در واقع اثربیگمالیون نقش باورها و انتظارات در تقویت پایبندی به رفتارهای اخلاقی تعریف می‌شود و اشاره به یک سلسله از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای جامعه از حسابرِس و نقش او در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث بهبود عملکردهای حسابرِس گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد و ادراک از توانمندی‌های حسابرِس در حد مطلوب نباشد، عملکردهای حسابرِس کاهش می‌یابد و این موضوع مستقیماً می‌تواند، کیفیت اظهارنظرهای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد (گنوریال کونتریریراس و همکاران^۶، ۲۰۰۷). از طرف دیگر، ماکیاولیسم نوعی رویکرد مبتنی بر قدرت طلبی عملکردی و تزویر در هر فرد محسوب می‌شود. در واقع ماکیاولیسم به عنوان اصطلاحی برای توصیف تمایل به تقلب و گمراه کردن دیگران به منظور دستیابی به منافع شخصی، با تجاوز به حقوق دیگران مرتبط است. افراد با ماکیاولیسم بالا از هنجارهای اخلاقی به منظور دستیابی به اهداف شخصی چشم پوشی می‌کنند (صفری و همکاران، ۱۳۹۷).

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری و حسابرسی است که به طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران و حسابرسان برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد (اندیس و همکاران^۷، ۲۰۱۷). با افزایش سطح ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همچون انرون و ورلدکام قانونگذاران و نهادهای بین‌المللی همچون هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۸ (۲۰۱۶) قوانین و استانداردهای مربوط به آئین رفتار حرفه‌ای را مورد بازنگری قرار دادند و از طریق گسترش رفتارگرایی اخلاقی و توسعه ارزش محوری در این عرصه، به دنبال پیشبرد نقش مسئولانه‌ی حسابرسان در ارتقای سطح کارکردهای تخصصی در بررسی‌ها هستند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای حسابداری، دستورالعمل‌هایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابرسان به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین نمودند (بویک و همکاران^۹، ۲۰۱۵). اگرچه استانداردهای حسابرسی نظیر قوانین اخلاقی IESBA، حسابرسان را از طریق بررسی و شناسایی تهدیدها در این حرفه تاحدی در مسیر ارزش محوری قرار می‌دهد، اما به دلیل درونی بودن برخی از ویژگی‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی همچون بی‌طرفی و تردید، لزوم توسعه ارزش‌های اخلاقی براساس شناخت محرک‌های تاثیرگذار در این عرصه بر حسابرسان بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر هر چند نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده استانداردها تلاش نمودند با استفاده از الزاماتی ارزش محوری اخلاقی در حرفه حسابرسی را ارتقاء بخشند، اما پرواضح است که این بعد رفتاری در حسابرسان نیازمند تمرکز بر محرک‌های بیرونی به منظور تقویت ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی می‌باشد (بابایی و همکاران، ۱۳۹۸). یکی از این محرک‌های اخلاقی، اثری بنام کامیابی فراخود^{۱۰} می‌باشد. این اثر، به عنوان یک تئوری مهم در ارتباطات بین فردی محسوب می‌شود که به بررسی تاثیر

باورها و انتظارات از حسابرس می‌پردازد. به عبارت دیگر، اثر کامیابی فراخود اشاره به یک سلسله از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای جامعه از حسابرس و نقش او در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث ارتقای سطح پایبندی به ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد، باعث می‌شود براساس محرک‌های بیرونی منفی، سطح پایبندی به ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی کاهش یابد (گنوریال کونتریریاس، گونزالو آنگولو، راجرز^{۱۱}، ۲۰۰۷). در واقع اثر کامیابی فراخود را می‌توان به عنوان یک پیش‌بینی کننده نسبت به باور فرد در خصوص ارزش‌های اخلاقی در حسابرس قلمداد نمود، و طبق نظر شیند، استون و ویلیامز^{۱۲} (۲۰۱۳) آن را به واقعیتی تشبیه کرد که باورهای فردی و باورهای اجتماعی آن را می‌سازند، واقعیتی که اگر این باورها نبودند، احتمالاً شکل نمی‌گرفتند. اثر کامیابی فراخود حاصل مطالعاتی است که توسط مرتن^{۱۳} (۱۹۴۸) آغاز شد و روزنتال و جاکوبسن^{۱۴} (۱۹۶۸) آن را تکمیل کردند (اصغری مقدم و محبوب، ۱۳۹۳). این نظریه، چگونگی انتقال آشکار انتظارات ذهنی یک حسابرس درباره چگونگی ارزش‌های حرفه‌ای حسابرس را در مورد صاحبکاران و اظهارنظر درباره عملکرد آن‌ها تبیین می‌کند، به گونه‌ای که اظهارنظرهای خود را مطابق با انتظارات خود شکل می‌دهند. جوهره نظریه کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی مبتنی بر این دیدگاه است، که باورها و انتظارات تعیین‌کننده ارزش‌گرایی حسابرسان براساس آیین رفتار حرفه‌ای همچون تردید و بی طرفی است، باورها و انتظاراتی که محصول رفتار و انتظارات جامعه، سهامداران، تحلیلگران، شرکای حسابرسی و ... با حسابرسان است. این اثر، در حرفه حسابرسی، زمانی بسیار پررنگ‌تر است که باورهای ذینفعان به نقش مسئولانه‌ی حسابرسان دامن بزند و آن‌ها را با انگیزه‌تر برای بررسی هرگونه انحراف از واقعیت‌ها، تقویت نمایند (جولین^{۱۵}، ۲۰۱۴). از منظر دیگر نظریه کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی به نقش بازخوردهای منفی نسبت به صاحبکاران خاص اشاره دارد که عملکردهای کیفی حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد. به عبارت دیگر اگر جو منفی نسبت به عملکردهای گذشته صاحبکار در جامعه حسابرسی وجود داشته باشد، این جو منفی می‌تواند، باورهای حرفه‌ای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد و این موضوع ارزش‌های اخلاقی حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد (توکر، ماتسومورا، سابرامانیا^{۱۶}، ۲۰۰۳). با توجه به اهمیت سطح توسعه ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی در طی چندسال گذشته به دلیل افزایش تقلب، فرارهای مالیاتی و ورشکستگی‌های شرکت‌های بزرگ، لزوم توجه به محرک‌ها و عوامل تاثیرگذار در این عرصه بسیار حائز اهمیت است. در این پژوهش تاثیر کامیابی فراخود به عنوان یک محرک بیرونی بر کارکردهای اثرگذار بر توسعه‌های ارزش محوری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ویژگی‌های فردی حسابرس

اثر ویژگی‌های فردی حسابرس در کنار نظریه اسناد از کاربردهای مهم فرآیند ادراکی در حرفه و رفتار حرفه‌ای است. این پدیده برای اولین بار توسط مرتون (۱۹۴۸) برای توضیح علت ورشکستگی

بانک‌های خوش نام آمریکا در سال‌های رکود اقتصادی مطرح شد. (هرسی و بلانچارد^{۱۷}، ۱۹۸۹). بعدها لیوینگستون پس از مشاهده نتیجه یک آزمایش، این پدیده را اثر پیگمالیون نامید. نتایجی که او مشاهده کرده بود، ناشی از یک علت مستقل نبود بلکه حاصل انتظاراتی بود که پژوهشگر ناخودآگاه به افراد القا کرده بود. با دانستن این که قرار است افراد به گونه‌ای خاص رفتار کنند، این پیش ذهن موجب شد آنان به گونه‌ای که انتظار می‌رفت رفتار کنند (لیوئوس، ورلین، مایتلیس، کانوی، داتون، فارست^{۱۸}، ۲۰۰۸). اثر پیگمالیون اشاره به یک پدیده روانشناسی دارد که بر اساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات دیگران واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. برای نمونه اگر جامعه بر این باور باشد که حسابرسان عملکردهای فنی و تخصصی لازم را ندارد، خود حسابرسان هم باور می‌کند و واقعاً از نظر کیفیت بررسی‌ها در سطح مطلوبی عمل نمی‌کنند، در عین حال عکس این نیز صادق است و اگر از حسابرسان بر حسب توانمندی‌های تخصصی انتظارات بالایی وجود داشته باشد، آن‌ها تلاش خود را برای دست یافتن به چنین انتظاری بالاتر می‌برند (واتزلوویک^{۱۹}، ۱۹۸۴). اثر پیگمالیون ابزار مهمی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که شاید چندان به تاثیرات آن حداقل در پژوهش‌های علمی و تجربی پرداخته نشده است. این نظریه شرکای حسابرسی را آگاه می‌کند که عامل موفقیت حسابرسان، تنها به شرایط، کیفیت و صلاحیت شخص یا به محیط حرفه‌ای کار بستگی ندارد (روزنتال^{۲۰}، ۲۰۱۲). شرکای حسابرسی و حتی جامعه ذینفع از تصمیمات حسابرسان همیشه باید حسابرسان را باور داشته باشند و از آنان انتظار موفقیت با بهترین نتایج را داشته باشند؛ زیرا در چنین وضعیتی است که حسابرسان همیشه این باور را احساس کرده و بهترین مهارت‌ها و توانایی‌های‌شان را نشان خواهند داد (شیند و همکاران، ۲۰۱۳). براساس مدل تعامل و تنظیم رفتار^{۲۱} گنوربال کونتریریراس و همکاران (۲۰۱۱)، که وجود اثر پیگمالیون در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند، باید بیان نمود، انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حسابرس بر رای و تصمیم‌گیری آن‌ها تاثیر گذار می‌باشد. از طرف دیگر، لاورز، مسینا و ریچارد^{۲۲} (۱۹۹۹)، سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر پیگمالیون را تأیید می‌کنند. باور به اینکه اظهارنظر با کیفیت حسابرس می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری ذینفعان محسوب شود، سخت و مشکل است، چراکه این امکان وجود دارد که اظهارنظر حسابرس تحت تاثیر جو مثبت برای صاحبکاران باشد. دوم، اگر اینطور باشد، روشن نیست که آیا اظهارنظر حسابرس می‌تواند سبب جذابیت بیشتر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحبکار در بازار سرمایه شود. سوم، باتوجه به اثر ایجاد شده پیگمالیون، حسابرسان ممکن است تحت تاثیر انتظارات یا جو مثبت برای صاحبکاران باشد که در این صورت قادر به ارزیابی جامع و کامل عملکردهای مالی صاحبکاران ممکن است نباشد و این موضوع می‌تواند کیفیت اظهارنظر حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد.

ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان

در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کپلن^{۲۳} (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تاثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی حسابرسان کم باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را

به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می‌شود. بنابراین رعایت اصول رفتار حرفه‌ای و موازین اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، هیئت‌های مقررات‌گذاری و صاحب‌کاران ضروری به نظر می‌رسد (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۶). باتوجه به اینکه بی‌طرفی از ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مانند ارزش‌های اخلاقی منبعث می‌شود، تمرکز بر تقویت و بکارگیری آن در این حرفه برای بررسی‌های صورت‌های مالی ضروری به نظر می‌رسد. در واقع معیارهای ارزشی در حرفه حسابرسی در قالب فرهنگ اخلاقی در این حرفه معنا می‌یابد. فرهنگ اخلاقی یکی از مهمترین عوامل بازدارنده رفتار غیراخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می‌شود (داگلاس و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۱). علی‌رغم توجه برخی از مطالعات به تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن^{۲۵} (۲۰۱۳)؛ سویینی و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی^{۲۷} (۱۹۹۶) کماکن این ذهنیت وجود دارد، به چه میزان می‌توان انتظار داشت یک حسابرس در عملکردهای حرفه‌ای خود به آن پایبند باشد، یا تا چه اندازه از ارزش‌های اخلاقی برای افزایش کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌نماید. پژوهش‌های صورت گرفته پیرامون تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حسابرس بیشتر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند. ویندسور و آشکاناسی (۱۹۹۶) با کمی تردید در این رابطه دریافتند که فرهنگ سازمانی در شرکت‌های حسابرسی بر سبک تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیرگذار است، که این خود بر تصمیمات اخلاقی آنان اثرگذار خواهد بود. آنها معتقدند که فرآیندهای فرهنگ‌پذیری در شرکت‌های حسابرسی منجر به ظهور ارزش‌های متهورانه و مبتنی بر نتیجه خواهد شد که نتیجه آن تحدید ارتباط بین فرهنگ‌سازمانی و سبک‌های مختلف در تصمیم‌گیری شخصی خواهد بود. داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی حسابرس و همچنین تاثیر ترکیبی آن دو بر چگونگی قضاوت حسابرسان در دوره‌های اخلاقی پرداختند. نتایج آنها حاکی از این است که فرهنگ اخلاقی در شرکت‌های حسابرسی رابطه غیرمستقیمی با قضاوت‌های اخلاقی دارند، به طوری که فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی اثرگذار بوده و این ارزش‌ها نیز به نوبه خود قضاوت‌های حسابرس را متاثر از وجود خود خواهند کرد. هیچکدام از این یافته‌ها درک روشنی از وجود رابطه بین فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس به دست نمی‌دهند، لیکن به دلایلی مبنی بر وجود چنین رابطه‌ای اشاره دارند.

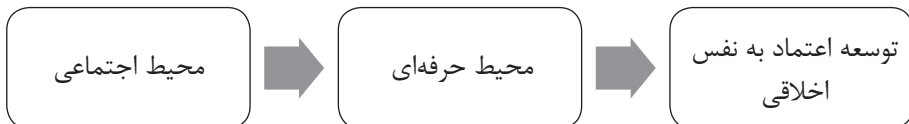
رفتار حرفه‌ای نشان دهنده مجموعه‌ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند. لذا با توجه به اهمیت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به طور کاملاً صادقانه، بی‌عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه حسابرسی، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پایبندی به قوانین و مقررات هستند (صالحی، ۱۳۹۵: ۷۷). هرچند معیارهای اصول اخلاقی معمولاً در استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای بارها و بارها

به عنوان اصول و منش حرفه‌ای مورد تاکید قرار گرفته است، اما کمتر به پیامدهای اخلاقی و اهدافی که یک حسابرس در حرفه و کارراهه شغلی به آن اعتقاد دارد، مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌هایی همچون آرنولد و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۳)؛ شافر و همکاران^{۲۹} (۲۰۱۳)؛ چو و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۴)؛ بارلاپو و همکاران^{۳۱} (۲۰۰۹)؛ جاکلینگ و همکاران^{۳۲} (۲۰۰۷)؛ براتی و همکاران (۱۳۹۶)؛ رویایی و همکاران (۱۳۹۶)؛ داودی و هوشمند (۱۳۹۷) و دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) به موضوع‌های مشابهی در زمینه‌های فلسفه اخلاقی، اخلاق مداری، اعتبار اخلاقی و ... پرداخته اند. همانطور که مشهود است موضوع توسعه اعتماد به نفس اخلاقی حسابرس موضوعی فراگیر و گسترده است و می‌تواند طیف زیادی از مفاهیم مرتبط با فلسفه‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان را در بر گیرد. لذا در این بخش گوشه‌ای از مدل‌های مرتبط با موضوع توسعه اعتماد به نفس اخلاقی ارائه می‌شود و بر مبنای آن مدل توسعه اعتماد به نفس اخلاقی واکاوی شده از مفاهیم و محتوایی پژوهش‌های مشابه استنباط می‌گردد.

مدل انعکاس اخلاق گرایي حرفه حسابرسی

این مدل توسط مارتین^{۳۳} (۲۰۰۷) ارائه شد و مبنای اخلاق گرایي به عنوان یک پیامد اجتماعی را همچون انعکاس رفتار گرایي کثرت‌گرا در محیط‌های شغلی و حرفه‌ای تعریف نمود. در واقع این محقق رسیدن به فلسفه‌های اخلاق گرایي را در حرفه حسابرسی ناشی از تعریف فرد از اهداف خود در محیط اجتماعی می‌داند. وقتی یک حسابرس از محیط اجتماعی خود مفهوم برابری و شفافیت را درک می‌کند، در رفتار حرفه‌ای، خود یک حسابرس نیز احتمالاً رفتاری عادلانه تر از خود نشان می‌دهد.

شکل (۱) مدل انعکاس اخلاق گرایي



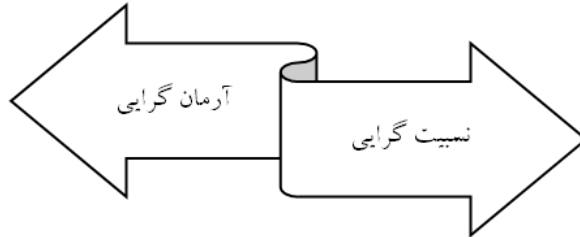
همانطور که در مدل مفهومی استخراج شده از اخلاق گرایي در حرفه حسابرسی مشهود است، محیط اجتماعی و سپس محیط حرفه‌ای عاملی برای رسیدن به توسعه اعتماد به نفس اخلاقی حسابرس در حیطه‌های حرفه‌ای می‌تواند محسوب شود و باعث گردد تا استنباط قوی تری برای حسابرس نسبت به شغل و محتوای کاری ایجاد گردد.

مدل استدلال اخلاقی حسابرس

این مدل توسط داودی و هوشمند (۱۳۹۷) ارائه شد. در این پژوهش مفهوم استدلال اخلاقی حسابرس یک مفهوم مبتنی بر شناخت ذهنی حسابرسان از محتوای حرفه حسابرسی خود می‌باشد. این پژوهش با بررسی‌های پژوهش‌های مشابه استدلال می‌کند که حسابرسان باید در انجام کارهای حرفه‌ای مسائل مربوط به اخلاق را رعایت کنند. افزون بر این، پژوهش‌های روانشناسی نشان می‌دهد که تصمیم‌گیرندگان، اغلب در بررسی عواملی که روی کیفیت شواهد

اثر می‌گذارد، دچار سردرگمی می‌شوند.

شکل (۲) مدل استدلال اخلاقی

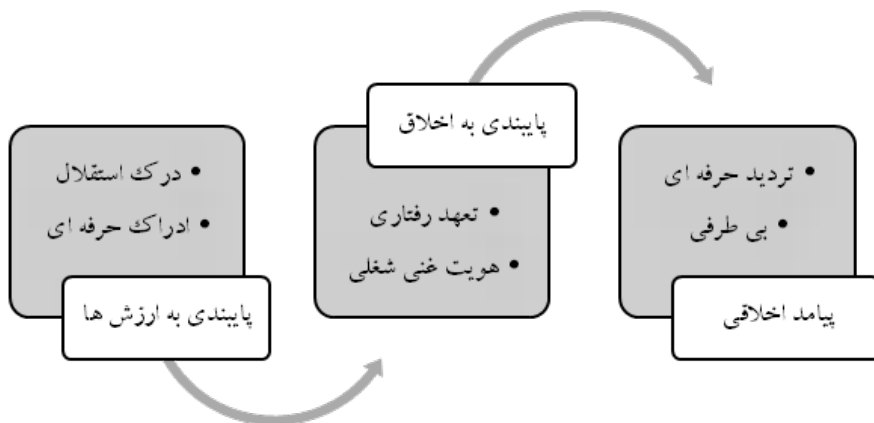


این پژوهش که یک پژوهش کوتاه بود در محتوای خود به نقش تقابلی بین آرمان گرایی در اخلاق و نسبیت گرایی در اخلاق پرداخت و مشخص نمود، حسابرسان برای رسیدن به استدلال در حسابرسی در بین این معیار قرار می‌گیرند و بسته به رویکردهای فردی و رفتاری افراد ممکن است میزان استدلال‌ها برای افراد متفاوت باشد. اما چیزی که بیشتر باید مورد توجه قرار گیرد موضوع فهم اخلاقی حسابرسان و شناخت نسبت به آن در محیط حرفه‌ای خود می‌باشد.

مدل پیامدهای همسویی رفتار با گرایش‌های روانشناختی

این پژوهش توسط آگرین و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۴) با هدف شناسایی تقلب در صورت‌های مالی به واسطه وجود همسویی رفتار حسابرس با گرایش‌های روانشناختی انجام گرفت که در این بخش ابعاد مدل همسویی رفتاری و گرایش‌های روانشناختی مورد بررسی قرار می‌گیرد. آگرین و همکاران با استفاده از تحلیل فراترکیب ابتدا بیش از ۶۶ مقاله مشابه را بررسی و با روش‌های مختلفی تلاش نمود تا معیارهایی که بیشترین تاثیرگذاری را دارند شناسایی نماید. این محقق مدل زیر را در این رابطه ارائه دادند:

شکل (۳) همسویی رفتار با گرایش‌های روانشناختی



این مدل مبتنی بر دو عامل ارزش مداری و اخلاق مداری است که باعث می‌گردد حسابرس در جریان حرفه‌ای کار خود، فلسفه بهتری از محتوای شغلی خود همچون استقلال، ادراک حرفه‌ای را در راستای تعهد و هویت شغلی خود تجربه نماید و در نهایت هم راستا با استانداردهای حسابرسی به تردید و بی‌طرفی به عنوان معیارهای تخصصی اخلاقی نزدیک شود.

پیشینه تجربی

اردیلا و همکاران^{۳۵} (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی استقلال حسابرس، اخلاق حسابرس، تجربه حسابرس، و مراقبت حرفه‌ای مناسب در مورد کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که استقلال حسابرس تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد، اخلاق حسابرس تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد، تجربه حسابرس تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد و مراقبت حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. انتظار می‌رود این تحقیق مرجعی در تصمیم‌گیری حسابرسان بر اساس ملاحظات حسابرسی در اختیار حسابرس برای بهبود کیفیت حسابرسی، به ویژه از تجربه و مراقبت حرفه‌ای حسابرس باشد.

محمود و همکاران^{۳۶} (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و اجرای هوش هیجانی بر عملکرد حسابرس پرداختند. متغیر هوش هیجانی بر عملکرد حسابرس تأثیر مثبت می‌گذارد. به طوری که محققان آینده می‌توانند علاوه بر اخلاق حرفه‌ای و هوش هیجانی متغیرهای دیگری را بر عملکرد حسابرس اضافه کنند یا به آنها پاسخ دهند تا تحقیقات بهتری را محقق کنند.

زوریه^{۳۷} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و انگیزه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در حسابداری عمومی پرداخت. جامعه آماری این پژوهش حسابرسانی هستند که در شرکت حسابداری دولتی شهر مدان کار می‌کنند. نمونه‌گیری در این پژوهش از روش نمونه‌گیری اشیاع استفاده شد. تکنیک‌های گردآوری داده‌ها در این پژوهش توزیع پرسشنامه بین پاسخ‌دهندگان تحقیق بوده و تکنیک تحلیل داده‌ها در این پژوهش استفاده از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه بوده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اخلاق حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و انگیزه حسابرس به‌طور هم‌زمان بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارند.

لاتان و همکاران^{۳۸} (۲۰۲۱) تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای با افشای اسرار؛ نقش میانجی اخلاق ادراک شده را انجام داده‌اند. نتایج نشان داد که احساسات در رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای نقش میانجی دارد. همچنین احساسات و اخلاق ادراک شده می‌تواند رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و قصد افشای اسرار را بهبود ببخشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی نسبت به حسابرسان خارجی، افشای اسرار بیشتری داشته‌اند و گزارش اشتباهات داخلی بصورت ناشناس، روش ترجیحی حسابداران حرفه‌ای برای افشای اسرار می‌باشد.

منصور و همکاران^{۳۹} (۲۰۲۰) در پژوهشی نقش تعهد حرفه‌ای و تعهد استقلال را در افشاء موارد

غیر اخلاقی توسط حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج ارائه شده نشان داد، تعهد حرفه‌ای و تعهد استقلال تاثیر مثبتی بر قصد افشاگری داشتند و همچنین عوامل حرفه‌ای می‌تواند قصد حسابرسان را برای افشاگری افزایش دهد.

درواز و همکاران^{۴۰} (۲۰۲۰) در مطالعه به بررسی مدیریت رفتار اخلاقی در حسابرسان پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد، می‌توان از استانداردهای آزمون اخلاقی و معیارهای اثربخشی منطبق بر ارزش‌های اخلاقی، برای ارزیابی رفتار اخلاقی حسابرسان استفاده کرد.

در رابطه با پژوهش‌های تجربی مشابه باید بیان نمود، پژوهش‌هایی با رویکرد مشابه این پژوهش انجام نشده است و در این بخش تلاش می‌شود تا پژوهش‌های تا حدی از نظر مفهومی مشابه مورد بررسی قرار گیرد.

کنس، امرسون و بوسیتز^{۴۱} (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تاثیر کیفیت اظهار نظر حسابرس تحت استرس حرفه‌ای حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش ۲۹۳ نفر از حسابرسان آمریکا مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج نشان داد، معیارهای مربوط به استرس شغلی همچون فشردگی بودجه زمانی، فرا انتظاری و حجم کار بر کیفیت اظهار نظر حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. اسپینوساپیک و بارانیکائو^{۴۲} (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان مطالعه اکتشافی در باب معماهای اخلاقی و تعارض‌های حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش که از طریق تحلیل داده بنیاد انجام گرفت تعداد ۱۸ نفر از متخصصان حسابرسی حضور داشتند که بر اساس مصاحبه و کدگذاری سه مرحله‌ای، ۴ مولفه اصلی وظیفه‌گرایی، مسئولیت‌پذیری، تعامل اجتماعی و کیفیت بررسی‌های حسابرسی به عنوان مهمترین ابعاد کاهش تعارض‌های حرفه‌ای در حسابرسی و حل معماهای حسابرسی تعیین گردید. در واقع نتایج بیان نمود، حسابرسان به واسطه ادراک‌های حرفه‌ای خود که بر اساس ۴ اصل یاد شده می‌توانند تقویت شوند، می‌بایست در کاهش ابهام‌های ارتباطی و تعاملی بین حسابرسان با صاحبکاران در کنار استانداردهای حسابرسی همچون الزامات دوره تصدی، کوشا باشند تا از این طریق وجه اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسی را در سطح جامعه مخدوش نکنند.

هالت‌پرگ و همکاران^{۴۳} (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان ویژگی‌های فردی، شرایط محیطی و ویژگی‌های اخلاقی حسابرس با هدف شناخت شناسی اجتماعی در حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش محققان از پرسشنامه به عنوان ابزار جمع‌آوری داده استفاده نمودند و تعداد ۱۲۵ حسابرس کشور لیتوانی به عنوان اعضای جامعه هدف انتخاب شدند. نتایج نشان داد، بین ویژگی‌های فردی و شرایط محیطی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و شناخت اجتماعی که با الهام از موضوع هویت اجتماعی سنجش شده بود، ارتباط قوی‌تری بین شرایط محیطی و ویژگی‌های فردی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ایجاد می‌نماید.

امان و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسی پرداختند.

جامعه آماری تحقیق، کلیه حسابرسان و اعضای جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان سازمان حسابرسی در سطح کشور بودند که بر این اساس، نمونه‌ای مشتمل بر ۳۸۴ نفر بررسی شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق نیز از آزمون‌های علی و مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج بدست آمده از تحقیق نشان داد ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تاخیر در گزارش حسابرس تاثیر مثبت و معنی‌داری دارند.

باقرآبادی و نیکومرام (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری سازی حرفه حسابرسی پرداختند. سنجش متغیرهای پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه‌های استاندارد صورت گرفته و برای تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از آزمون رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هویت اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌دار و هم‌چنین اعتماد اجتماعی رابطه منفی معنی‌داری با تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد. سایر نتایج پژوهش هم حاکی از آن است که جنسیت حسابرس تاثیر منفی و معنی‌داری بر متغیر وابسته تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد.

یاری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی خرید اظهار نظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که میان معاملات با اشخاص وابسته و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. همچنین، میان معاملات با اشخاص وابسته غیر عملیاتی و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه مستقیم و معناداری مشاهده شد. این در حالی است که میان معاملات با اشخاص وابسته عملیاتی و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه معناداری یافت نشد.

دلبری راغب و اسماعیل زاده (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تاکید بر رفع نیازهای ذینفعان پرداختند. یافته پژوهش "مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان" است. این مدل چند وجهی شامل چهار جزء مشترک و طبقه‌بندی سه‌گانه ذینفعان (حاوی یازده 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 حسابرسی، دیدگاه و تصویر ذهنی مصاحبه‌شوندگان پژوهش از کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می‌دهد. اجرای مدل پژوهش و یا استفاده از اجزای آن، علاوه بر کمک به ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی، منجر به افزایش اعتماد عمومی جامعه به اطلاعات مالی خواهد شد.

علی‌زاده‌گان و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای پرداختند. 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 به نوعی که هر چه حسابرسان

در هنگام حسابرسی 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.

رضانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی نقش فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس در رابطه بین انصاف متقابل و کیفیت حسابرسی در شرایط محیطی ایران پرداختند. با روش معادلات ساختاری، شاخص‌های برازش مدل پژوهش در وضعیت مطلوب قرار داشتند. نتایج نشان داد انصاف متقابل بر کیفیت حسابرسی تأثیر مستقیم دارد. همچنین تعامل فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس رابطه بین انصاف متقابل بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. رواج تعهد به اجرای انصاف متقابل، پایبندی به اجرا را تقویت می‌کند. پایبندی به اجرا، در پررنگ سازی اجرای آیین رفتار حرفه‌ای نقش داشته و در نهایت کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. پیشنهاد می‌شود متغیرهای پژوهش به عنوان محور عمده‌ای در پیش بینی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شوند. این یافته‌ها می‌تواند برای سرمایه‌گذاران، مؤسسات حسابرسی و سیاستگذاران بورس مفید باشد.

زمانی و مهدوی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر سبک‌های رهبری ملاحظات و ساختار و رده سازمانی بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین سبک رهبری ملاحظات، سبک رهبری ساختار و رده سازمانی با تعهد حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

بیگ پناه و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه‌ی آماری پژوهش متشکل از کارکنان فعال در مؤسسات حسابرسی است. نمونه‌ی آماری پژوهش نیز با لحاظ برخی معیارها و به روش در دسترس انتخاب شد (تعداد ۳۸۴ نفر). به منظور بررسی وضعیت سرمایه‌ی انسانی چهار شاخص ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌های استخدام و به کارگیری، آموزش و رویه‌های ارتقا و پاداش کارکنان مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد شاخص‌های رویه‌ی آموزش و رویه‌ی ارتقا و پاداش با کیفیت حسابرسی مرتبط است و اهرم کارکنان مناسب موجب ارائه‌ی کیفیت بالای حسابرسی به صاحبکاران می‌شود. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که رویه‌ی آموزش و ارتقا و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی مؤثر بوده و اهرم کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی کیفیت بالای حسابرسی را در پی دارد. همچنین تأثیر معناداری در بررسی شاخصه‌ی ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌ی استخدام و به کارگیری کارکنان و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مشاهده نگردید.

ستاره و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی میان هویت حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرسی: آزمون نظریه‌ی هویت اجتماعی پرداختند. نمونه‌ی آماری پژوهش حاضر، شامل ۲۱۸ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه‌ی حسابرسی است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، انتخاب شده‌اند. برای آزمون فرضیه‌ها، از رگرسیون چند متغیره، استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد هویت حرفه‌ای، رابطه‌ی معنی‌دار و مثبت با بی‌طرفی

حسابرس دارد. همچنین، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد با افزایش رتبه‌ی شغلی حسابرس، بی‌طرفی نیز، کاهش می‌یابد. در نهایت، شواهد بر این نکته تأکید دارد که برای توسعه‌ی اخلاق حرفه‌ای، ابتدا باید هویت حرفه‌ای رشته‌ی حسابرسی در جامعه، شکل گیرد تا اخلاق حرفه‌ای توسعه پیدا کند. این مهم، با تشکیل جوامع حرفه‌ای و رقابت در میان مؤسسات حسابرسی، امکان‌پذیر است.

اکبری و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان پرداختند. برای این منظور نظرات ۱۶۰ نفر (شامل مدیر فنی، سرپرست ارشد و سرپرست) طی فرآیند اجرای پژوهش، با استفاده از ابزار پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در پایان نتایج حاصل از تحلیل صورت گرفته با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس حاکی از آن بود که تأخیر رضایت شغلی بر روی فساد و مشارکت بر روی انحراف کاری مورد تأیید قرار نگرفت، سایر نتایج پژوهش نشان دهنده تأیید تأخیر متغیرها بر روی یکدیگر بوده است.

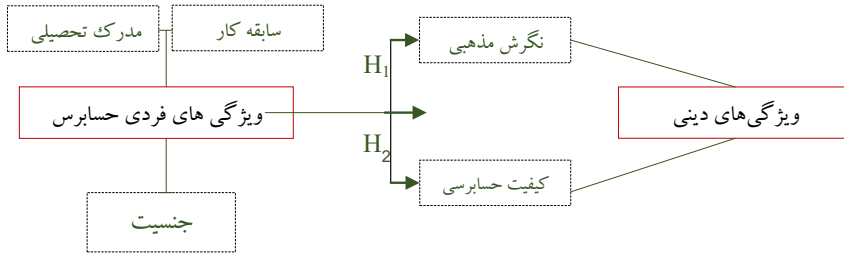
شایسته شجاعی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان پرداختند. نتایج نشان می‌دهد، تمام متغیرهای زیر مجموعه محیط اخلاقی (شامل محیط ابزاری، محیط دلخواه، محیط مستقل، محیط ضوابط، محیط کارایی محور و محیط قانون و مقررات) بر عملکرد حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد، اما از متغیرهای زیر مجموعه ایدئولوژی اخلاقی، ایده‌آل‌گرایی بر عملکرد حسابرسان تاثیر مثبت و معنی‌داری داشته و نسبی‌گرایی بر عملکرد حسابرسان دارای تاثیر منفی و معنادار است. همچنین نتایج نشان می‌دهد، متغیرهای اصلی پژوهش شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر عملکرد شغلی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارند.

درخشان مهر و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج نشان‌دهنده توان پیش‌بینی عملکرد حسابرسان مستقل از طریق مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود.

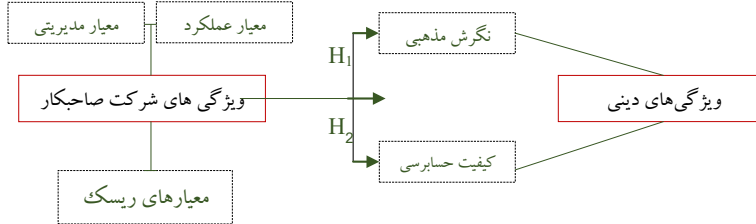
مدل مفهومی پژوهش

بر اساس تشریح ابزار جمع‌آوری داده‌ها و با استفاده از پرسشنامه‌های شینده و همکاران (۲۰۱۳) و گرلد و گاونگاه^{۴۴} (۲۰۱۵) مدل اقتباسی زیر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده می‌شود.

شکل (۴) چارچوب مفهومی پژوهش بر اساس ویژگی‌های فردی حسابرس



شکل (۴) چارچوب مفهومی پژوهش بر اساس ویژگی‌های شرکت صاحبکار



براساس مدل‌های مفهومی فوق فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

۱. ویژگی‌های فردی حسابرس بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابداری نقش تعدیل‌گر دارد.
۲. ویژگی‌های شرکت صاحبکار بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابداری نقش تعدیل‌گر دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این پژوهش باتوجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های موردنیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (هایر، بلک، بابین و اندرسون^{۴۵}، ۲۰۲۰؛ پوداسکوف، مکینزی، اسکات و لی^{۴۶}، ۲۰۱۳). همچنین برای جمع‌آوری مبنای تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبنای نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در دوره زمانی ۶ ماه اول ۱۴۰۱ بین جامعه هدف توزیع شد. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. بر این اساس از پرسشنامه‌های استاندارد شیند و همکاران (۲۰۱۳) و گرلد و گوانگاه (۲۰۱۵) استفاده شده است. سوالات هر دو پرسشنامه از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم، تا کاملاً مخالفم ترتیب داده شده

بود. تا حد امکان، ابزارهای استفاده شده (پرسشنامه‌ها) در این پژوهش از سنجه‌های معتبری است که در تحقیقات قبلی روایی و پایایی آن مورد تایید قرار گرفته است. نمرات بیشتر نشان‌دهنده میزان بالای هر کدام از متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش می‌باشد. همچنین محقق تعهد اخلاقی به مشارکت‌کنندگان داد که در حفظ و انتشار اطلاعات مباحث اخلاقی و محرمانه بودن رعایت شود. همچنین در زمان توزیع پرسشنامه‌ها ضمن توضیح درباره ماهیت پژوهش از آن‌ها خواسته شد آزادانه پاسخ‌های مورد نظر خود را انتخاب نمایند چرا که الزاما هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل توجه این است که تمامی داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شده‌اند (هر شرکت کننده تمامی پرسشنامه‌های پیش‌بینی کننده و معیاری را در یک زمان کامل می‌کند). در ادامه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

اثر کامیابی فراخود

در این پژوهش از پرسشنامه شینده و همکاران (۲۰۱۳) که شامل ۱۲ سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۴ بعد ادراک حسابرسان، توانمندی حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان می‌باشد که روایی آن توسط متخصصان (خبرگان حرفه حسابرسی و حسابرسان مستقل) مورد تایید قرار گرفته است. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع ارائه شده است که آیا پنداشته‌ها و برداشته‌های مثبت از حرفه حسابرسی باعث تقویت ادراک حسابرس می‌شود؟، یا شناخت حسابرس از محتوای حرفه‌ای شغل خود باعث افزایش کارآمدی حسابرس می‌شود؟ در واقع محتوای سوالات مبتنی بر این موضوع است که تا چه اندازه انتظارات مربوط به ادراک حسابرسان، توانمندی‌های حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان در برابر مشتریان (صاحبکاران) باعث می‌شود، رفتارهای مورد انتظاری در جهت بررسی با کیفیت تر بررسی‌های صورت‌های مالی از خود نشان دهند. همچنین پایایی این پرسشنامه بر اساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و توسط پژوهش جولین (۲۰۱۴) حدود ۰/۸۲ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۸ محاسبه شد.

ارزش‌های اخلاقی

در این پژوهش به منظور سنجش ارزش‌های اخلاقی از پرسشنامه گرلد و گاوآنگاه^{۴۷} (۲۰۱۵) که شامل ۱۰ سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد، استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۲ بعد فضیلت اخلاقی و وظیفه‌شناسی می‌باشد که رویکردهای حرفه‌ای در اخلاق‌گرایی حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع مطرح شده است که آیا وجود معنویات در شما باعث تمرکز بیشتر در قضاوت‌های حسابرسی می‌شود؟، یا وجود ارزش‌های نهادینه شده فرهنگی باعث ارتقای سطح کارکردهای تخصصی در شما می‌شود؟ در واقع محتوای این سوالات مبتنی بر بررسی رویکردهای وظیفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی‌گرایی براساس فضیلت‌های رفتاری به منظور حفظ یا توسعه‌ی ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی می‌باشد. همچنین پایایی این پرسشنامه براساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و

توسط پژوهش باراینکتوا و اسپینوساپیک^{۴۸} (۲۰۱۸) حدود ۰/۷۵ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۷ محاسبه شد.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. با توجه به اینکه جامعه آماری در این پژوهش نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 * 0/683^2}{0/1^2} = 179$$

در رابطه فوق:

n: بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$ = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل این که مشخص نیست، با استفاده از پیش‌آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی بدست آمده است؛ **e**: دقت مورد نظر در پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). با توجه به رابطه فوق، حجم نمونه ۱۷۹ نفر بدست آمد. از آنجا که ضریب برگشت پرسشنامه‌های توزیع شده مشخص نمی‌باشد، جهت افزایش اعتبار تحقیق و دریافت حداقل ۱۷۹ پرسشنامه طبق محاسبات مربوط به حجم نمونه، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع گردید و در نهایت، تعداد ۱۹۲ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS صورت گرفته است. مراحل انجام مدل‌سازی معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

۴- یافته‌های پژوهش

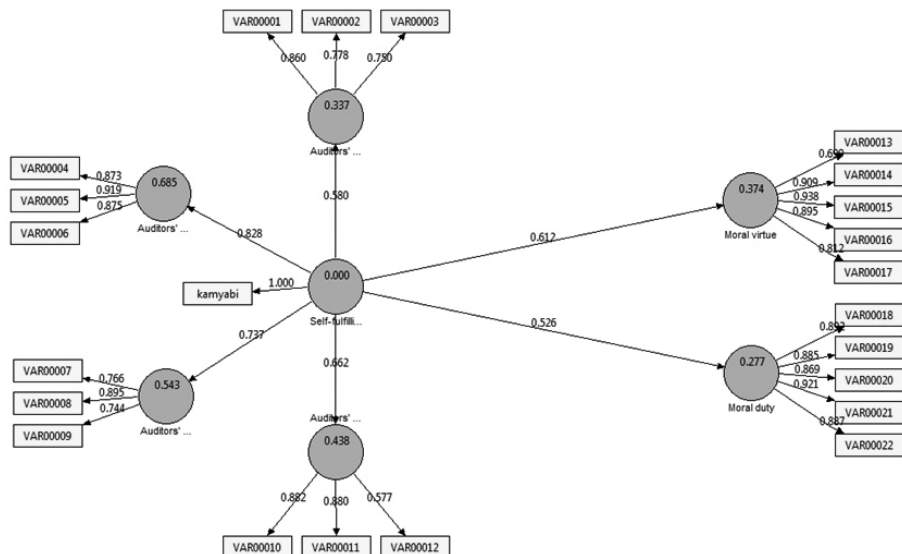
در این بخش به منظور آزمون‌های آماری و برازش مدل از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده می‌شود. براین اساس ابتدا به منظور سنجش پایایی پرسشنامه‌ها از روش آلفای کرونباخ که نوعی همسانی درونی می‌باشد، استفاده شده است. به طور معمول دامنه ضریب قابلیت آلفای کرونباخ از صفر به معنای عدم ارتباط مثبت تا یک به معنای ارتباط کامل قرار می‌گیرد و هرچه قدر عدد به دست آمده به یک نزدیک‌تر باشد، قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر می‌شود (کرونباخ، ۱۹۵۱). همانطور که در جدول (۱)، نشان داده شده است، میزان آلفای بالای ۰/۷ برای هر پرسشنامه، دلالت بر پایایی مناسب هر سه پرسشنامه استفاده شده در این پژوهش دارد.

جدول (۱) سنجش پایایی پرسشنامه

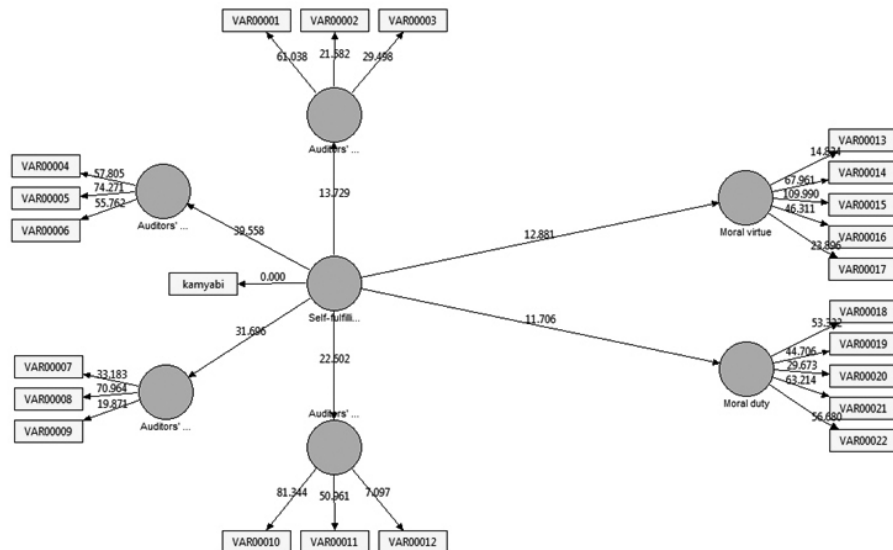
متغیرهای مکنون	آلفای کرونباخ ()
سابقه کار	۰/۷۹
مدرک تحصیلی	۰/۷۵
جنسیت	۰/۷۳
معیار عملکرد	۰/۹۲
معیار مدیریتی	۰/۸۷
معیارهای ریسک	۰/۹۸
ویژگی‌های فردی حسابرِس	۰/۸۵
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	۰/۸۲

آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و Smart-PLS استفاده شد. نرم افزارهایی که از مدل سازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می کنند، نسبت به وجود شرایطی مانند هم خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگار هستند (هانلین و کاپلان^{۴۹}، ۲۰۰۴). خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۵ و ۶ نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.



شکل (۵). مدل مفهومی پژوهش در حالت استاندارد



شکل (۶). مدل مفهومی پژوهش همراه با ضرایب معناداری (T-values)

مدل‌های معادلات ساختاری به طور معمول ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری (نشان‌دهنده زیر مولفه‌های متغیرهای مکنون) و مدل‌های ساختاری (نشان‌دهنده روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته) هستند.

بررسی آزمون مدل اندازه‌گیری

برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، (فرنل و لارکر^۵، ۱۹۸۱)، سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج شده (AVE) می‌باشند. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند^۵، ۱۹۹۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.

جدول (۲) آمار توصیفی و نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

C. R	AVE	بارعاملی (FL)	انحراف معیار	میانگین	متغیرهای آشکار	متغیر مکنون		
۰.۸۲	۰.۶۲	۰.۸۲	۰.۷۲	۳.۲۴	۱	سابقه کار		
		۰.۷۹			۲			
		۰.۷۶			۳			
۰.۹۲	۰.۷۹	۰.۸۱	۱.۰۳	۳.۸۱	۴	مدرک تحصیلی		
		۰.۹۱			۵			
		۰.۹۵			۶			
۰.۸۵	۰.۶۵	۰.۷۴	۰.۸۱	۴.۳۹	۷	جنسیت		
		۰.۹۲			۸			
		۰.۷۲			۹			
۰.۸۲	۰.۶۳	۰.۸۹	۰.۷۹	۴.۲۴	۱۰	معیار عملکرد		
		۰.۸۸			۱۱			
		۰.۵۸			۱۲			
۰.۹۲	۰.۷۳	۰.۷۲	۰.۷۱	۳.۸۲	۱۳	معیار مدیریتی		
		۰.۹۱			۱۴			
		۰.۹۱			۱۵			
		۰.۸۶			۱۶			
		۰.۸۱			۱۷			
۰.۹۵	۰.۷۹	۰.۹۱	۰.۷۹	۴.۰۱	۱۸	معیارهای ریسک		
		۰.۹۳			۱۹			
		۰.۸۷			۲۰			
		۰.۸۶			۲۱			
		۰.۸۳			۲۲			
۰.۹۱	۰.۷۲	۰.۷۶	۰.۷۶	۴.۰۸	۲۳	ویژگی‌های فردی حسابرس		
		۰.۸۲			۲۴			
		۰.۹۱			۰.۷۳	۰.۸۵	۲۵	ویژگی‌های شرکت صاحبکار
		۰.۷۳					۲۶	
		۰.۸۵					۲۷	
۱.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۵۳	۳.۹۶	ویژگی‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار	اثر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار		

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۲)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی

مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد.

روایی واگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند. روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبولی است که AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). بررسی این امر توسط ماتریسی صورت می‌گیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. براساس نتایج همبستگی‌ها و جذر AVE که روی قطر جدول (۳) قرار داده شد، می‌توان روایی واگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل- لارکر نتیجه گرفت.

جدول (۳) همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

اثر مولفه‌های شخصیتی حسابرسان و صاحبکار	ویژگی‌های شرکتی صاحبکار	ویژگی‌های فردی حسابرسان	معیارهای ریسک	معیار مدیریتی	معیار عملکرد	جنسیت	مدرک تحصیلی	سابقه کار
								سابقه کار
							۰,۸۰	مدرک تحصیلی
						۰,۷۹	۰,۲۶	جنسیت
					۰,۸۹	۰,۴۰	۰,۵۷	۰,۲۳
				۰,۸۹	۰,۳۲	۰,۳۰	۰,۳۱	۰,۶۲
			۰,۸۵	۰,۴۶	۰,۵۳	۰,۳۷	۰,۳۹	۰,۴۴
		۰,۸۷	۰,۴۸	۰,۴۹	۰,۴۹	۰,۳۴	۰,۳۷	۰,۴۸
	۰,۸۴	۰,۷۱	۰,۶۱	۰,۵۳	۰,۸۵	۰,۶۷	۰,۷۴	۰,۵۸
۱,۰۰	۰,۸۲	۰,۶۹	۰,۶۲	۰,۵۲	۰,۷۹	۰,۶۷	۰,۸۱	۰,۵۹

ارزیابی مدل ساختاری

پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در پژوهش حاضر از دو معیار ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)، استفاده شده است.

ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2):

R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با شکل (۲) مقدار (R^2) برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب

بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. درضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیاری با عنوان (Q^2) استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول (۴) می‌توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

جدول (۴) مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

معیارها	R^2	Q^2
سابقه کار	۰,۳۸	۰,۱۶
مدرک تحصیلی	۰,۵۷	۰,۲۶
جنسیت	۰,۴۲	۰,۲۶
معیار عملکرد	۰,۷۱	۰,۵۷
معیار مدیریتی	۰,۲۹	۰,۲۱
معیارهای ریسک	۰,۳۷	۰,۲۱
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰,۴۲	۰,۲۵
ویژگی‌های شرکتی صاحبکار	۰,۴۵	۰,۲۴

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان FOG^{52} استفاده شد، که سه مقدار $۰/۰۱$ ، $۰/۲۵$ و $۰/۳۶$ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول ۱ محاسبه می‌گردد:

$$OF = \sqrt{\text{Communalities}} \times \overline{R^2}$$

$Communalities$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می‌آید.

جدول (۵) نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	Community	R^2	Community	R^2	GOF
سابقه کار	۰,۶۴	۰,۳۸			
مدرک تحصیلی	۰,۶۵	۰,۵۷	۰/۷۵	۰,۴۹	۰,۵۷
جنسیت	۰,۶۳	۰,۴۲			
معیار عملکرد	۰,۷۹	۰,۷۱			
معیار مدیریتی	۰,۷۹	۰,۲۹			
معیارهای ریسک	۰,۷۳	۰,۳۷			
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰,۷۱	۰,۴۲			
ویژگی‌های شرکتی صاحبکار	۰,۸۱				
اثر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار	۱,۰۰				

با توجه به اینکه معیار GOF مقدار ۰/۵۷ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد «قوی» تایید می‌شود.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶) آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون	(T-Value)	ضریب مسیر (β)	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	فرضیه
تایید	۱۲/۹۱	۰/۶۱	ویژگی‌های فردی حسابرس بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌گر دارد.	H ₁
تایید	۱۲/۸۷	۰/۶۶	ویژگی‌های شرکت صاحبکار بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌گر دارد.	H ₂

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۳ و جدول ۶ بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد فرضیه‌ها تایید می‌شوند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس تحقیقات انجام شده و مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی و حسابرسان مستقل شاغل در حرفه ملاحظه می‌شود با پیچیده‌تر شدن محیط کار، سطح یادگیری و انتظارات از افراد، کار همچون شمشیری دو لبه‌ای است که در صورت مثبت بودن انتظارات، فرد انگیزه‌های شغلی بیشتر را تجربه می‌کند اما در صورت منفی بودن فرد دچار سرخوردگی‌های شغلی خواهد شد که عملکردهای فردی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در حقیقت بدان مفهوم می‌باشد که در صورت وجود انتظارات منفی هر چقدر افراد متعهدتر باشند، عملکرد حرفه‌ای کاهش می‌یابد. زیرا عرف جامعه و انتظاری که از افراد حرفه‌ای وجود دارد این است که متعهدتر عمل کنند، که این نتیجه با تئوری‌های موجود در این حوزه همخوانی دارد؛ زیرا امروزه اندیشمندان حوزه حسابداری و مدیریت با در نظر گرفتن تغییرات پیوسته‌ای که سازمان‌ها یا شرکت‌ها با آن روبرو هستند، به این نتیجه رسیده‌اند که مهمترین عامل کسب مزیت رقابتی در شغل حسابرسی، منابع انسانی می‌باشد. تعهد نوعی دیدگاه درباره وفاداری افراد به سازمان یا شرکت و فرآیند مستمری می‌باشد که از طریق آن حسابرسان علاقه خود را به موفقیت و کارایی نشان می‌دهند. به علاوه تعهد حسابرسان می‌تواند احساس رضایت، تعلق، وابستگی و دلبستگی آن‌ها به سازمان یا شرکت،

عملکرد شغلی مطلوب‌تر، کاهش خروج حسابرسان از سازمان یا شرکت، رفتار اجتماعی فعال، عدم غیبت از کار، نوع دوستی و کمک به همکاران و کاهش استرس شغلی و نیز موفقیت‌های مالی و افزایش اثربخشی و بهره‌وری سازمان را در پی داشته باشد. (دنيس و همکاران^{۵۳}، ۲۰۱۳). هدف این پژوهش بررسی تاثیر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار بر توسعه نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی می‌باشد. براساس نتایج آزمون آماری فرضیه اول پژوهش مشخص گردید، ویژگی‌های فردی حسابرس بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل گر دارد. در واقع ویژگی‌های شخصیتی حسابرس نوعی ادراک به وجود آمده از انتظارات جامعه می‌باشد که عملکردهای اخلاقی و تخصصی حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و باعث می‌گردد تا حسابرسان رفتاری تقویت شده از انتظارات جامعه از خود نشان دهند. براین اساس این فرضیه نشان داد با افزایش سطح ویژگی‌های شخصیتی حسابرس به واسطه وجود انتظارات اثربخش حسابرسی در ارتقای سطح شفافیت‌ها و کارکردهای اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری بهتر سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، رویکردهای اخلاق مدارانه برحسب نگرش‌های مذهبی تقویت خواهد شد و باعث می‌گردد تا منش حسابرسان براساس شناخت فلسفه‌ی مسئولانه حسابرسی در زمان قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها افزایش یابد. وجود نوع شخصیت حسابرس بسته به موقعیت‌ها و محیط‌های حرفه‌ای عامل مهمی در توسعه فضائل اخلاقی حسابرسان محسوب می‌شود، چراکه وجود سطح انتظارات مثبت اجتماعی از حسابرسان باعث خواهد شد، تا ضمن کنترل فشار و نفوذ واسطه‌ها، تلاش و کوشش فرد جهت ارتقای سطح کارکردهای اخلاقی‌گرایی در حرفه افزایش یابد و باعث گردد تا حسابرسان ادراک منسجم‌تری از مسئولیت‌های حرفه‌ای خود داشته باشند. ویژگی‌های شخصیتی صاحبکار همچنین به بازنگری در فضیلت‌های اخلاقی در طی کار راه‌حرفه‌ای حسابرسی کمک می‌کند و باعث می‌شود تا حسابرسان با تغییر سطح رویکردها و انتظارات اجتماعی، خود را همسو با این تغییرات اصلاح نمایند. نتیجه بدست آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های اردیلا و همکاران (۲۰۲۲) و زوریه و همکاران (۲۰۲۱) مطابقت دارد. همچنین نتیجه فرضیه دوم پژوهش مشخص ساخت، ویژگی‌های شرکت صاحبکار بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نیز تاثیر مثبت دارد. در واقع وظیفه شناسی اخلاقی یا اخلاق وظیفه‌گرا به عنوان یکی دیگر از ابعاد ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای، نوعی نگرش قوام یافته فرد برحسب تجربه و سطح یادگیری در کارراهه شغلی است که فرد را نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای متعهدتر می‌نماید. ویژگی‌های شرکت صاحبکار برحسب وجود انتظارات در محیط شغلی باعث می‌شود تا سطح وظیفه شناسی حسابرس از منظر اخلاقی به دلیل وجود انتظارات اجتماعی و نهادی افزایش یابد و باعث گردد تا عملکرد بهتری از حسابرسان را براین اساس شاهد باشیم. به عبارت دیگر، ویژگی‌های شرکت صاحبکار می‌تواند کمک کند تا حسابرسان نسبت به نقاط حساس حرفه سطح آگاهی قابل توجه‌تری را بدست آورند و براساس آن در قضاوت‌های حرفه‌ای بر اخلاق در کنار اصول حرفه‌ای حسابرسی متمرکز شوند. این نتیجه نشان می‌دهد تا چه اندازه سطح انتظارات و قرار دادن این انتظارات در چارچوب هنجارهای حرفه‌ای می‌تواند به افزایش

سطح پایبندی حسابرسان بر آیین رفتار حرفه‌ای کمک نماید و باعث افزایش کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی و ایجاد اعتماد بیشتر نسبت به این حرفه گردد. یک حسابرس براساس ویژگی‌های شرکت صاحبکار شناخت جامع تر و بازخورد کامل تری از محیط حرفه ای خود دریافت می کند که بر مبنای آن باتوجه به انتظارات و رویکردهای اجتماعی در تلاش خواهد بود تا وظیفه شناسانه انجام وظیفه نماید. نتیجه بدست آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های لاتان و همکاران (۲۰۲۱) و زمانی و مهدوی (۱۴۰۰) مطابقت دارد. هر قدر میزان رفتارهای اخلاقی حسابرسان حالت کاهنده تر به خود بگیرد، کیفیت بررسی‌ها کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی که ناشی از رفتار حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد می‌شود و این فرض که حسابرس دچار نفوذ از جانب صاحبکاران شده است را محتمل تر می‌کند. فارغ از کاهش سطح شفافیت‌ها و کاهش قدرت تصمیم‌گیری‌ها بر این اساس، نکته مهم‌تر فراگیر شدن این رفتارهای غیر اخلاقی به خصوص در جوامع‌ای است که به راحتی اجازه بروز این رفتارها را به دلیل عدم نظارت‌های خود می‌دهد. در واقع وجود این رفتارها از جانب همپیشگان حسابرس، باعث می‌گردد نوعی انگیزش و تقویت رفتاری منفی و منفعت طلبانه صورت پذیرد و باعث گردد تا عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان تحت تاثیر قرار گیرد. در واقع نهادینه شدن این رفتارها ضمن تحت تاثیر قراردادن کیفیت حسابرسی، باعث می‌شود تا اعتبار حرفه حسابرسی مورد نقد قرار گیرد، چراکه مبنای بررسی‌های حسابرسی وجود نوعی اعتماد به این حرفه در هر جامعه‌ای می‌باشد. از منظر دیگر بدلیل اینکه عناصر قرارداد روانی حسابرسان با جامعه و ذنیفغان اساسا صریح و شفاف نیست، باعث می‌گردد تا چارچوب‌های رفتاری اثربخشی کمتری از خود نسبت به ابزارهای قانونی در ارتقای سطح اخلاق‌گرایی داشته باشند. زیرا معیارهای اخلاقی چندان قابلیت کمی شدن ندارند و در چارچوب استانداردها ممکن است قرار نگیرد، بلکه تقویت رفتارگرایی حرفه‌ای نیازمند ارتقای سطح فرهنگ در حرفه حسابرسی می‌باشد. از طرف دیگر همواره این فرض اخلاقی وجود دارد که رفتارگرایی در حرفه حسابرسی ثمره وجود تقویت انگیزه‌های حسابرسان توسط شرکا یا جامعه بوده است.

باتوجه به نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود سطح انتظارات تقویت شده و ادراک شده‌تری نه تنها از صرفا جامعه، بلکه از سازمان‌ها و نهادهای نظارتی بر عملکردهای حسابرسان ایجاد شود تا ادراک توجه بیشتر و اهمیت این حرفه در حسابرسان بیشتر از قبل نهادینه شود و این موضوع به ایجاد منش‌های رفتاری مشخصی همچون فضیلت منجر گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود به منظور توسعه وظیفه‌گرایی اخلاقی دوره‌های آموزشی با هدف تقویت کارکردهای ارزش محوری در حسابرسان به صورت تداوم یافته ایجاد شود. این موضوع می‌تواند توانمندی‌های مهارتی و رفتاری، شناخت و ادراک و قدرت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان را در موقعیت‌های پیچیده و توأم با فشارهای زیاد مبتنی بر اصول و ارزش‌های اخلاقی شکل دهد و باعث گردد تا سطح کیفیت تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌ها به منظور افزایش قدرت تصمیم‌گیری‌های ارکان بازار سرمایه افزایش یابد.

منابع

- اصغری اقدم، بهرام، محبوب، علی. (۱۳۹۳). کامیابی فراخود و تاثیر آن بر انگیزش و عملکرد کارکنان شرکت ملی گاز ایران، فصلنامه مدیریت دولتی، ۲۰(۴): ۶۲۵-۶۴۶.
- امان، پیمان، همتی، هدی، کردلوئی، حمیدرضا (۱۴۰۲). ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۱۲۷-۱۰۶ باقرآبادی، سید محمد، نیکومرام، هاشم (۱۴۰۲). اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۱۴۱-۱۲۸.
- بیگ پناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس، اسدی، غلامحسین (۱۴۰۰). تاثیر وضعیت سرمایه انسانی در موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۱، شماره ۳، صص ۱۲۸-۱۴۹.
- کبری، محسن، محفوظی، غلامرضا، هوشمند، رضوان، ممبینی، یعقوب (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال نهم، شماره ۳۵، صص ۱-۲۱.
- بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل واکاوی محتوایی و پیوندی ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱): ۱۳۳-۱۵۴.
- بنی‌مهد، بهمن، و آرش گل‌محمدی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جواخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳): ۶۱-۸۶.
- حاجیها، زهره، خدامرادی، الهه. (۱۳۹۴). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳): ۱۲۵-۱۳۰.
- حساس یگانه، یحیی، خادم، حمید، مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۵). رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۲): ۱۱۳-۱۲۲.
- درخشانمهر، آذر، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، بحری ثالث، جمال، قلاوندی، حسن (۱۳۹۸). تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، سال نوزدهم، شماره ۷۶، صص ۲۵-۴۹.
- دلبری راغب، محسن، اسماعیل‌زاده، علی (۱۴۰۲). مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تاکید بر رفع نیازهای ذینفعان، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۷، صص ۶۹-۹۸.
- شایسته شجاعی، پرویز، پورزمانی، زهرا، یعقوب نژاد، احمد (۱۳۹۹). تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد رفتاری، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، یال پنجم، شماره دهم، صص ۳۱۰-۲۷۳.

صفرزاده، محمدحسین، کاظمی، کاظم، دهقانی‌سعدی، علی‌اصغر. (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقه کار، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۷۱-۹۰.

صفری، زهرا، بنی‌مهد، بهمن، موسوی‌کاشی، زهره. (۱۳۹۷). ماکیاولیسم و اثربخشی فردی حسابرس، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۷(۲۶): ۱۰۵-۱۲۰.

عرب‌صالحی، مهدی، کاظمی، جواد، ذولفعلی‌زاده، مهرداد. (۱۳۹۰). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری، ۲(۵): ۱۲۷-۱۴۷.

علی‌زاده‌گان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود، ایمنی، محسن (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۵۷، صص ۱۴۹-۱۸۴.

غلامرضایی، محسن، حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۲): ۴۷-۸۴.

مساح، هاجر، عریضی سامانی، سیدحمیدرضا، کلانتری، مهرداد. (۱۳۹۶). نقش اشتیاق کاری در رابطه کامیابی در کار با تعهد به تدریس، رضایت شغلی و احساس تعلق شغلی: ارائه‌ی الگوی خودگردان، فصلنامه مشاور شغلی و سازمانی، ۹(۳۰): ۴۸-۷۲.

نوشادی، امین، محمدی ملقرنی، عطاالله، نوروش، ایرج، امینی، پیمان. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هوش مالی مدیران و کیفیت حسابداری با نقش تعدیلگری رفتار اخلاقی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۸(۳۰): ۲۳۷-۲۶۴.

یاری، حسن، شه‌بخش، محمود، باغومیان، رافیک (۱۴۰۲). خرید اظهار نظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دوره ۱۵، صص ۱۸۹-۲۰۸.

Andreas, Z, A. (2017). The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable, Social and Behavioral Sciences, 219(1): 828-832.

Asghari Aghdam, Bahram., Mehboob, Ali. (1393). Self-efficacy and its effect on the motivation and performance of employees of National Gas Company of Iran, State Management Quarterly, 20(4): 625-646(in persian).

Arabsalehi, Mehdi., Kazemi, Javad., Zulfalizadeh, Mehrdad. (2011). Examining behaviors that reduce audit quality from the perspective of psychological contract and organizational emotional commitments, Scientific-Research Journal of Accounting Knowledge, 2(5): 127-147.(in persian)

Alizadehgan, Leila, Samadi Largani, Mahmoud, Imni, Mohsen (2023). Analyzing the ability of auditors to detect fraud using the theory of planned behavior: the effect of auditor experience

and personality type with the role of professional doubt, financial accounting and auditing research, volume 15, number 57, pp. 149-184.(in persian).

Aman, Peyman, Hemmati, Hoda, Kordloui, Hamid Reza (2023). Psychological characteristics of auditors and delay in audit report, *Professional Audit Research*, Volume 3, Number 12, pp. 106-127(in persian)

Bagharabadi, Seyyed Mohammad, Nikumram, Hashem (2023). Social trust, ethical identity and commercialization of auditing profession, *Professional Audit Research*, Volume 3, Number 12, pp. 141-128. (in persian)

Bey Panah, Behzad, Ezna Ashari, Hamida, Heshi, Abbas, Asadi, Gholam Hossein (2021). The impact of human capital status in audit institutions on audit quality, *Professional Audit Research*, Volume 1, Number 3, pp. 128-149(in persian).

Bobek, D. D., Hageman, A. M., Radtke, R. R. (2015). The Effects of Professional Role, Decision Context, and Gender on the Ethical Decision Making of Public Accounting Professionals. *Behavioral Research in Accounting: Spring*, 27(1): 55-78. <https://doi.org/10.2308/bria-51090>

Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2): 374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.

Bamber, E. M., Iyer, V. (2009). The effect of auditing firms' tone at the top on auditors' job autonomy, organizational-professional conflict, and job satisfaction, *International Journal of Accounting & Information Management*, 17(2): 136-150, <https://doi.org/10.1108/18347640911001195>.

Babaei Khalili, Javad., Abdoli, Mohammad Reza., Walian, Hassan. (2018). Analyzing the content and link of ethical values in the impartiality of the auditing profession, *accounting knowledge and management auditing*, 8(31): 133-154.(in persian)

Banimahd, Bahman, and Arash Golmohammadi. (2017). Investigating the relationship between ethical climate and fraud warning through the optional reporting model in Iran's auditing profession, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 2 (3): 61-86.(in persian)

Drozđ, I., M., Pysmenna., And V., Volkov. (2020). MANAGEMENT OF ETHICAL BEHAVIOR OF AUDITORS. *Baltic Journal of Economic Studies* 6(4): 66- 71.

Derakhshanmehr, Azar, Jabarzadeh Kangarloui, Saeed, Bahri-Talihi, Jamal, Qalavandi, Hassan (2018). Analysis of the relationships between the components of professional ethics, ethical leadership, and social responsibilities with the performance of independent auditors, 19th year, number 76, pp. 25-49 .(in persian)

Delbari Ragheb, Mohsen, Ismailzadeh, Ali (2023) Independent audit quality model with an emphasis on meeting the needs of stakeholders, *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, Volume 15, Number 57, pp. 69-98.(in persian).

Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101–121.

Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2018). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Spanish Accounting Review*, 19(7): 10–20.

Guiral-Contreras, A., E, Ruiz, and W, Rodgers. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? *Auditing*, 30(1), 173-190. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.173>.

Gholamrezaei, Mohsen., Hosni, Mohammad. (2016). The role of mindset, moral values

and behavioral deviations in auditors' professional skepticism, *Applied Research in Financial Reporting*, 6(2): 47-84.(in persian).

Hair, J. F., W, C. Black, B, J., Babin, and R, E, Anderson. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

Hersey, P., and K, H, Blanchard. (1989). *management of organizational behavior: utilizing human resources*, 5th Ed, Prentice Hall, Inc.

Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2017). Personal Attributes, Organizational Conditions, and Ethical Attitudes: A social cognitive approach. *BusinessEthics: A European Review*, 24(3), 264–281.

Hajiha, Venus, Khodamoradi, Goddess. (2014). The role of ethical culture in auditors' performance, *Ethical Quarterly in Science and Technology*, 11(3): 125-130(in persian)

Hassas Yeganeh, Yahya., Khadim, Hamid., Marovian Hosseini, Zahra. (2016). Ethical development or professional code of conduct: the difference between auditors' mentality and practice, *Ethics in Science and Technology*, 11(2): 113-122.(in persian).

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2017). *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. New York, NY: The International Federation of Accountants.

Ismail, S., Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors, *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1): 21-34, <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2017-0068>

Islam, M. (2013). Auditing in the 21st century: Has self-regulation failed? *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(8): 1059-1069.

Ju Lin, Y. (2014). The Relation between Auditor Switching and Self-fulfilling Prophecy Effect: The Bivariate Probity Model, *Asian Journal of Finance & Accounting*, 6(1): 367-387.

Kaplan, H, B. (2005). Deviant identity, negative self-feelings, and decreases in deviant behavior: The moderating influence of conventional social bonding, *Journal of Psychology, Crime and Law*, .Vol. 11, Issue 3, pp. 289-303.

Kobri, Mohsen, Mahfovi, Gholamreza, Houshmand, Rizvan, Mambini, Yaqoub (2019). Investigating the effect of effective communication and participation on reducing auditors' deviations and corruption. , ninth year, number 35, pp. 1-21.(in persian).

Kenneth, J. S., D, J, Emerson, and Ch, R. Bošter. (2018) "An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 Issue: 8/9, pp.736-759

LaSalle, R. and A. Anandarajan. (1996). Auditors' Views on the Type of Audit Report Issued to Entities with Going Concern Uncertainties', *Accounting Horizons*, 10(11): 51-72.

Louwers, T. J., F, M. Messina, and M, D. Richard. (1999). The auditor's going-concern disclosure as a self-fulfilling prophecy: A discrete-time survival analysis. *Decision Sciences*, 30(3), 805-823. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-5915.1999.tb00907.x>

Latan, T. N., Azlina., And J., Julita. (2021). Pengaruh Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Sifat Machiavellian Dan Personal Cost Terhadap Intensi Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Perusahaan Perbankan Yang Berada Di Kota Pekanbaru). *Riau University* 4(1): 2030-2044.

Merton, R, K. (1948). The Self-fulfilling prophecy, *Antioch Review Journal*, 8(2): 193-210.

Moizer, P. (1995). 'An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors', *Critical Perspectives on Accounting*, 21(3): 415-431.

Martin, R. D. (2007). Through the Ethics Looking Glass: Another View of the World of Auditors and Ethics, *Journal of Business Ethics*, 70(1): 5-14.

Mansour, T. M. T., A. M. Ariff, And H. A. Hashim. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal* 35(8): 1-23.

Masah, Hajar., Samani, Seyyed Hamidreza., Mehrdad police station. (2011). The role of work enthusiasm in the relationship between success at work and commitment to teaching, job satisfaction and sense of job belonging: presentation of the self-directed model, *Career and Organizational Consultant Quarterly*, 9(30): 48-72.(in persian).

Noushadi, Amin., Mohammadi Malqarni, Attaullah., Norush, Iraj., Amini, Peyman. (2018). Investigating the relationship between managers' financial intelligence and audit quality with the moderating role of auditors' ethical behavior, *Accounting Knowledge and Management Audit*, 8(30): 237-264.(in persian).

Podsakoff, P., S. Mackenzie, B. Scott, J. Y. Lee. (2003). Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies, *Journal of Applied Psychology*, 88(5): 879-903.

Plant, K., Barac, K., De Jager, H. (2017). Developing early career professional auditors at work: What are the determinants of success?, *Military Accountancy Research*, 25(3): 368-390, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>

Rosental, R. and L. Jacobsen. (1968). *Pygmalion in the classroom: Teacher expectation and public intellectual development*. Holt, Rinehart and Winston. New York.

Shinde, J. S., T. Stone, and J. Willems. (2013). The Self-Fulfilling Prophecy's Effect on an Auditor's Issuance of a Going Concern Opinion, *Journal of Accounting and Auditing*, 31(4): 1-12.

Svanberg, J., Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591.(in persian).

Shojaei, Parviz, Pourzmani, Zahra, Yaqubnejad, Ahmed (2019). The effect of ethical behavior criteria (including ethical environment, behavioral commitment, ethical values and ethical ideology) on the performance of auditors, two quarterly journals of value and behavioral accounting, fifth yale, No. 10, pp. 310-273.(in persian).

Safarzadeh, Mohammad Hossein., Kazemi, Kazem., Dehghani-Saadi, Ali-Asghar. (2017). Examining the role of psychological empowerment of auditors on compliance with the code of professional conduct with emphasis on the moderating role of organizational position and work history, *Accounting and Auditing Review Quarterly*, 25(1): 71-90.(in persian)

Safari, Zahra., Bani-Mohad, Bahman., Mousavikashi, Zahra. (2017). Machiavellianism and auditor's individual effectiveness, *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 7(26): 105-120.(in persian).

Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.

Sweeney, Ch, J., Bernardi, R, A., Arnold, D, A. (2014). Could the Level of Personal Indebtedness Influence an Auditor's Professional Decision-Making Process?, in Cynthia Jeffrey (ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 18) Emerald Group Publishing Limited, pp.89 – 108

Tucker, R., E, M., Matsumura, and K, R, Subramanyam. (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.

Watzlawick, P. (1984). *Self-Fulfilling Prophecies*, In *The Production of Reality: Essays and Readings on Social Interaction* by O'Brien, J., 5th Edition, California: Pine Forge Press.

Windsor, C., Ashkanasy, N. (1996). Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 8(supplement), 80–97.

Yari, Hassan, Shah Bakhsh, Mahmoud, Baghomian, Rafik (2023). Purchase of auditor's opinion and transactions with related parties: Evidence from Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, Volume 15, pp. 189-208.(in persian).

1. Broberg et al
2. Ismail & Yuhanis
3. Sweeney et al
4. Bamber & Iyer
5. Plant et al
6. Guiral-Contreras, Gonzalo-Angulo, Rodgers
7. Andreas
8. International Auditing and Assurance Standards Board (2017)
9. Bobek et al
10. Self-fulfilling Prophecy Effect
11. Guiral-Contreras, Gonzalo-Angulo, Rodgers
12. Shinde, Stone, Willems
13. Merton
14. Rosental & Jacobsen
15. Ju Lin
16. Tucker, Matsumura, Subramanyam
17. Hersey & Blanchard
18. Lilius, Worline, Maitlis, Kanov, Dutton, Frost
19. Watzlawick
20. Rosenthal
21. Belief – Adjustment
22. Louwers, Messina & Richard
23. Kaplan
24. Douglas et al
25. Svanberg & Ohman
26. Sweeney et al
27. Windsor & Ashkanasy
28. Arnold et al
29. Shafer et al
30. Chow et al
31. Barlaup et al
32. Jackling et al
33. Martin
34. Ugrin et al
35. Ardilla and et al
36. Mahmud
37. Zurriah
38. Latan and et al
39. Mansour and et al
40. Derouz and et al
41. Kenneth, Emerson & Boşter
42. Espinosa-Pike & Barrainkua
43. Holtbrügge et al
44. Gerald & Cavanagh
45. Hair, Black, Babin, Anderson
46. Podsakoff, Mackenzie, Scott, Lee
47. Gerald & Cavanagh
48. Barrainkua & Espinosa-Pike
49. Haenlein & Kaplan
50. Fornell & Larcker
51. Hulland
52. Goodness of Fit
53. Denis and et al



COPYRIGHTS

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