

The Effect of Ethicality Culture Themes on the Auditor's Impartiality: An Analysis of Transformational Leadership Perception

Esmayeel Kavousi¹, Mohammadreza Abdoli^{2*}, Hasan Valiyan³

1. Associate Professor, Department of Cultural Affairs Planning Management, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

2. Associate Professor, Department of Accounting, Shahroud Branch, Islamic Azad University, Shahroud, Iran

3. Department of Management, Shahroud Branch, Islamic Azad University, Shahroud, Iran

(Received: August 4, 2019; Accepted: April 27, 2019)

Abstract

This study set to examine the effect of ethicality culture themes on the auditor's impartiality in the light of the moderating role of transformational leadership of the auditor's partners. This study was an applied research project that was carried out through a descriptive-correlational method in a time span of 6 months. The sample of the study was comprised of 211 auditors working in the Iranian Auditing Organization and the private auditing companies that were selected through simple random sampling. In order to collect data, first the validity and reliability of a questionnaire was confirmed and then it was used to collect the data. To analyze the data and test the study hypotheses, partial least squares (PLS) regression was used. The results indicated that the ethical culture in auditing firms has a significant, positive effect (4.76) on the auditor's impartiality. Moreover, it was revealed that as a moderating variable, the transformational leadership of the auditor's partner strengthens (4.37) the positive effect of ethicality culture on the auditor's impartial behavior.

Keywords

Ethical culture, Auditor's impartial behavior, Transformational leadership.

* Corresponding Author, Email: Mrab830@yahoo.com

تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا

اسماعیل کاووسی^۱، محمدرضا عبدلی^{۲*}، حسن ولیان^۳

۱. دانشیار، گروه مدیریت برنامه‌ریزی امور فرهنگی، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

۳. گروه مدیریت، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۵/۱۳ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۲/۰۷)

چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس با توجه به نقش تعدیل‌کننده رهبری تحول‌گرای شرکای حسابرس صورت گرفت. این پژوهش از نوع کاربردی و به صورت توصیفی-همبستگی است و در بازه زمانی شش ماه انجام گرفت. جامعه آماری پژوهش شامل ۲۱۱ نفر از حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. جهت جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد که روایی و پایایی آن تأیید و به منظور تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج نشان داد فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس با شدت ۴/۷۶ تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، مشخص شد رهبری تحول‌گرای شریک حسابرس به منزله متغیر تعدیل‌کننده با شدت ۴/۳۷ تأثیر مثبت فرهنگ اخلاق‌مداری بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس را در جهت مثبت تقویت می‌کند.

کلیدواژگان

رفتار بی‌طرف حسابرس، رهبری تحول‌گرا، فرهنگ اخلاقی.

مقدمه

بیشتر نظریه پردازان امور سازمان‌ها بر این نکته که رهبری و مدیریت مؤثر یکی از عوامل دخیل در موفقیت سازمانی است اتفاق نظر دارند. در واقع، هر گونه عمل و سخن و اقدامی از جانب رهبران و مدیران مورد توجه کارکنان قرار می‌گیرد و به دنبال آن، بر اساس ماهیت عمل و رفتار (و حتی سخن)، ادراکات و احساسات کارکنان تحت تأثیر قرار می‌گیرد (Yammarino et al 2008: 695). سبک رهبری به واسطه خصیصه‌ها و ویژگی‌هایی که دارد می‌تواند از طریق تغییر در ارکان فرایندی و محتوایی یک سازمان باعث تغییر رفتارهای گذشته کارکنان شود و سبب شود، بر حسب نوع سبک رهبری، رفتار افراد با خواسته‌های مورد نظر رهبر هم‌سو شود. یکی از این ابعاد تأثیرپذیر از سبک رهبری فرهنگ سازمان است. فرهنگ سازمان به منزله یک بعد از معیارهای محتوایی، بسته به نوع رویکردهای مدیریتی، می‌تواند باعث پویایی بیشتر یک سازمان شود و رفتارها و منش‌های فردی کارکنان را با نوع فرهنگ مورد نظر سازمان هم‌مسیر کند (حاجیها و خدامرادی ۱۳۹۴: ۱۲۶). فرهنگ اخلاق‌مداری^۱ اعمال و اعتقادات و معیارهای درست و نادرست مربوط به افراد یا گروه‌ها را در بر می‌گیرد و شامل عناصری نظیر فرهنگ شرکت، نظام‌های تشویق، رفتارهای ارزشمند، سیاست‌های ارتقا، نظام‌های سنجش عملکرد، و رفتارهای مدیریتی است. به عبارت ساده‌تر، نقش رهبری در ایجاد فرهنگ اخلاقی مبتنی بر ارزش‌ها و محورهای اخلاقی است که باعث می‌شود فعالیت‌های فردی افراد در مسیر مورد نظر قرار گیرد. این ارزش‌ها بر حسب ماهیت عملکردی و نقش اجتماعی هر سازمانی متفاوت است (Sweeney et al 2010: 533).

بیان مسئله

امروزه، مؤسسات حسابرسی همچون هر سازمانی از قواعد و الزامات ساختاری و محتوایی رفتار سازمانی مستثنی نیستند و لزوم انتقال دانش رهبری و ویژگی‌های فرهنگی، به مثابه بخشی از این الزامات و قواعد، می‌تواند به ارتقای سطح قابلیت‌های آن‌ها کمک کند. باید توجه داشت در مؤسسات حسابرسی تأثیرگذاری سبک رهبری بر فرهنگ اخلاقی، به دلیل بار مسئولانه‌ای

که در قبال جامعه و ذی‌نفعان بر عهده دارند، بسیار حائز اهمیت است. چون اگر پایبندی به ارزش‌های اخلاق‌محور و آیین رفتار حرفه‌ای در غالب فرهنگ مؤسسات حسابرسی در افراد نهادینه شود، باعث خواهد شد رفتارهای حرفه‌ای، همچون تردید و بی‌طرفی حساب‌برسان، تقویت شود و باعث شود اظهارنظرها مسئولانه‌تر و مبتنی بر درک اهمیت رفتار حرفه‌ای در محیط اجتماعی صورت پذیرد (رؤیایی و همکاران ۱۳۹۱: ۳). هرچند وجود قوانین و آیین‌نامه‌های الزام‌آور طی سال‌های اخیر بر تقویت رفتارهای حرفه‌ای حساب‌برسان، همچون بی‌طرفی، تأکید کرده است، به دلیل تداخل نقش حسابرس با صاحب‌کاران این موضوع حداقل در عمل و به صورت دستوری کمتر تأثیرگذار بوده است و لزوم توجه به راه‌کارهای اخلاق‌محور به شدت احساس می‌شود (Svanberg & Öhman 2016: 66). مثلاً، اگرچه استانداردهای حسابرسی، نظیر قوانین اخلاقی **IESBA's**، شرکای حساب‌برسان را، در مقام تعیین‌کنندگان جهت مسیر حرفه‌ای حساب‌برسان، ملزم به بررسی و شناسایی تهدیدهای حرفه‌ای-همچون رفتارهای سوگیرانه، عدم بی‌طرفی در بررسی‌ها، فقدان تردید رفتار حرفه‌ای، و کرده است و خواسته از آن استراتژی‌های مناسبی برای توسعه رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان تدارک ببینند، به نظر می‌رسد قانون‌گذاران دچار تک‌بعدنگری صرف مبتنی بر تمرکز بر رفتارگرایی در حسابرسی شده‌اند و به ابعاد کلان‌تر تأثیرگذار بر رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان، همچون فرهنگ اخلاقی، بی‌توجه بوده‌اند (Bauer 2015: 97). بر این اساس به نظر می‌رسد توجهات باید به سمت آن دسته از مکانیسم‌های کلان‌تری معطوف شود که صرف‌نظر از سرعت بالا یا پایین بروز تهدیدهایی همچون کاهش بی‌طرفی حسابرس مورد توجه قرار گیرد. فرهنگ اخلاقی به مثابه یکی از این ابعاد نقش قابل توجهی در این زمینه می‌تواند داشته باشد. در واقع، فرهنگ اخلاقی یک رابط چندبعدی بین نظام‌های رسمی و غیر رسمی است که به طور بالقوه قابلیت ایجاد زمینه برای بروز رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی را دارند (Victor & Cullen 1988: 104). یافته‌های پژوهش‌های گذشته (همچون Svanberg & Öhman 2016: 2017؛ Casey et al 2001؛ Douglas et al 2001) فرضیه این پژوهش، مبنی بر وجود رابطه بین فرهنگ اخلاقی در مؤسسه‌های حسابرسی و بی‌طرفی حسابرس، را با توجه به نقش رهبری کاریزماتیک تأیید

می‌کند. نخست، شواهد موجود در پیشینه نظری حاکی از آن است که فرهنگ غالب در مؤسسات حسابرسی بر بروز رفتارهای حرفه‌ای و کارآمد در حسابرسی تأثیرگذار است و به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی منجر خواهد شد (Casey et al 2001: 104). همچنین شواهد نشان می‌دهد سبک رهبری تحول‌گرا، به واسطه وجود خصیصه‌های رفتاری و عملکردی مدیران، به دلیل ایجاد باورهای اعتماد زبردستان بر مدیر، باعث می‌شود فرهنگ اخلاقی تأثیر مثبتی بر رفتارهای حرفه‌ای داشته باشد (Kaptein 2011: 844). دوم، پیشینه پژوهشی در باب موضوعات حسابرسی نشان می‌دهد تصمیمات اخلاقی حسابرسان متأثر از فرهنگ سازمانی (Douglas et al 2001: 118) و فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسی (Sweeney et al 2010: 547) است. سوم، افزایش سطح الزامات به حسابرسان مبنی بر افزایش سطح رفتار بی‌طرفی در بررسی‌های صورت‌های مالی باعث می‌شود انگیزه‌های فردی تحت تأثیر قرار گیرد و فرد سرخورده در این مسیر ناکارآمدی رفتاری بیشتری از خود نشان دهد. ازین‌رو، ایجاد ارزش اخلاق‌محوری در غالب فرهنگ مؤسسات حسابرسی توسط سبک مدیریتی کارآمد و اثربخش، همچون رهبری کاریزماتیک، می‌تواند به مراتب بر افزایش اثربخشی حسابرسی و بروز رفتارهای بی‌طرفانه در این حرفه مؤثر باشد (Svanberg & Öhman 2017: 114). بر اساس توضیحات داده‌شده، هدف این پژوهش بررسی نقش تعدیل‌کننده رهبری تحول‌گرا در ارتباط با تأثیر فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرسان است.

مبانی نظری

ارتباط فرهنگ اخلاقی با بی‌طرفی

فرهنگ اخلاقی به منزله یک بعد مهم از فرهنگ سازمانی به اعمال و اعتقادات و معیارهای درست و نادرست افراد یا گروه‌ها اشاره دارد و شامل عناصری نظیر فرهنگ شرکت، نظام‌های تشویق، رفتارهای ارزشمند، سیاست‌های ارتقا، نظام‌های سنجش عملکرد، و رفتارهای مدیریت است (حاجیها و خدامرادی ۱۳۹۴: ۱۲۸). فرهنگ اخلاقی، که تروینو^۱ (۱۹۹۸) معرفی کرد، از دو بعد تشکیل شده است. بعد نخست، که مبتنی بر محیط اخلاقی عمومی است، شامل میزان

تنبیه‌های در نظر گرفته شده برای رفتارهای غیر اخلاقی، میزان تشویقات در نظر گرفته شده برای رفتارهای اخلاقی، مدل‌سازی نقش از سوی رهبران، و هنجارهای اخلاقی است. این بعد وجوه مختلف، چون فضای اخلاقی رأس سازمان، و همچنین تأثیر ساختارهای قاعده‌مندتر، نظیر دستورالعمل‌ها و نظام‌های پاداش، را در بر می‌گیرد. بعد دوم مربوط به اطاعت از مسئولان می‌شود که بر اساس میزان تمکین تعریف شده از سوی مقامات بالاتر مشخص می‌شود. یک فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی به ویژگی‌های مشترک مورد قبول رفتاری و راهی که آن موضوع‌های اخلاقی در مؤسسات مورد توجه قرار می‌گیرند اشاره می‌کند. به‌رغم توجه برخی از مطالعات به تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی (حسین‌پور محمدآبادی و نادری ۱۳۹۵؛ Windsor & Ashkanasy 1996)، در حوزه‌های سازمانی، مطالعه چندانی درباره تأثیر احتمالی فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس، حداقل در داخل کشور، صورت نپذیرفته است. از طرف دیگر، بی‌طرفی حسابرس نوعی نگرش در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر و نقادانه در برخورد با شرایطی است که احتمال وجود اشتباه ناشی از خطا یا تقلب در آن‌ها وجود دارد و نیز به معنای ارزیابی خالی از هر گونه پیش‌داوری در عرصه بررسی‌های حسابرسی است (غلام‌رضایی و حسنی ۱۳۹۵: ۴۹). در حمایت از مفهوم بی‌طرفی، این‌گونه تحلیل شده است که حسابرسان نباید در نگرش خود جانب‌داری داشته باشند؛ به این معنا که آن‌ها نباید در جهت منفی (مشکوک بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری کنند (رجب‌علی‌زاده و همکاران ۱۳۹۵: ۱۷۵). در واقع، بی‌طرفی حسابرسی مکانیسم رفتار درونی حسابرسان است که در بررسی‌های صورت‌های مالی، به‌خصوص در وضعیت‌هایی که ریسک حسابرسی بالاتری وجود دارد، معیار رفتاری بی‌طرفی حسابرس می‌تواند اثربخشی کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی را تقویت کند. بنابراین، بی‌طرفی می‌تواند نیرویی تلقی شود که حسابرسان را وادار به شناسایی خطاها و موارد غیر معمولی بالقوه و بررسی انحرافات می‌کند. این بدان معناست که سطح مناسبی از بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای برای داشتن حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است (Zhou 2017: 15). در واقع، اعتقاد به ایجاد ارزش‌های اخلاقی در رأس مؤسسات حسابرسی، که به‌طور هم‌زمان هم به رهبری هم به فرهنگ اخلاقی مؤسسات

حسابرسی اشاره دارد، تأثیر مشخصی بر بروز رفتارهای اخلاقی در حساب‌رسان، همچون بی‌طرفی حسابرسی، خواهد داشت (Jenkins et al 2008: 51). در صورتی که مؤسسه حسابرسی فضای مناسب برای انتخاب میان‌برها به منظور دور زدن قوانین، همچون پذیرفتن بیشتر از ساعات تعیین‌شده کار حسابرسی، را فراهم سازد، آنگاه حساب‌رسان بیشتر از هر زمانی احتمال ارتکاب اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی را خواهند داشت. چون موضوعاتی همچون فشار بودجه زمانی ریسک بررسی‌ها را افزایش می‌دهد و این موضوع به شدت باعث کاهش بی‌طرفی حسابرسی می‌شود (Pierce & Sweeney 2005: 342). در مقابل، مدیران دارای رویکردهای فرهنگ اخلاق‌مدارانه، در مؤسسات حسابرسی، با نکوهش رفتارهای غیر اخلاقی، تلاش می‌کنند با نهادینه‌سازی ارزش‌های اخلاقی در متن کار و حرفه حساب‌رسان، به واسطه ابزارهایی مثل تقویت رفتاری و ایجاد انگیزه، باعث افزایش رفتارهای اخلاق‌مدارانه، همچون بی‌طرفی در حرفه حسابرسی، شوند (Finn et al 1988: 610). زیرا وجود این رویکردها در مدیران به منزله این است که یک حساب‌رس، فارغ از هر گونه پیش‌فرض‌های ذهنی، باید بررسی‌های لازم را در زمینه عملکرد صاحب‌کاران انجام دهد و به منظور ایجاد این شرایط تلاش می‌کند پایبندی رفتاری و اخلاقی خود را به استانداردهای حسابرسی نشان دهد. به عبارت دیگر، اخلاق‌گرایی در ارزش‌ها و رفتارهای سازمانی، ضمن افزایش سطح اثربخشی کارکردهای فردی، می‌تواند به انسجام بیشتر پایبندی به اصول حرفه‌ای در محیط کاری بینجامد و باعث شود حساب‌رسان متعهدانه‌تر اخلاق حرفه‌ای را رعایت کنند و در بررسی‌های تخصصی خود، به دور از هیجان و پیش‌فرض‌های ذهنی، تصمیم‌گیری و قضاوت کنند. تحت این شرایط باورهای اخلاقی می‌تواند به توسعه کارکردهای تخصصی حساب‌رسان در تصمیم‌گیری‌ها کمک کند (Svanberg & Öhman 2016). بر این اساس، فرضیه پژوهش بدین شکل تدوین شد:

- فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای بی‌طرفانه حساب‌رسان تأثیر مثبت می‌گذارد.

ارتباط رهبری تحول‌گرا و فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حساب‌رس

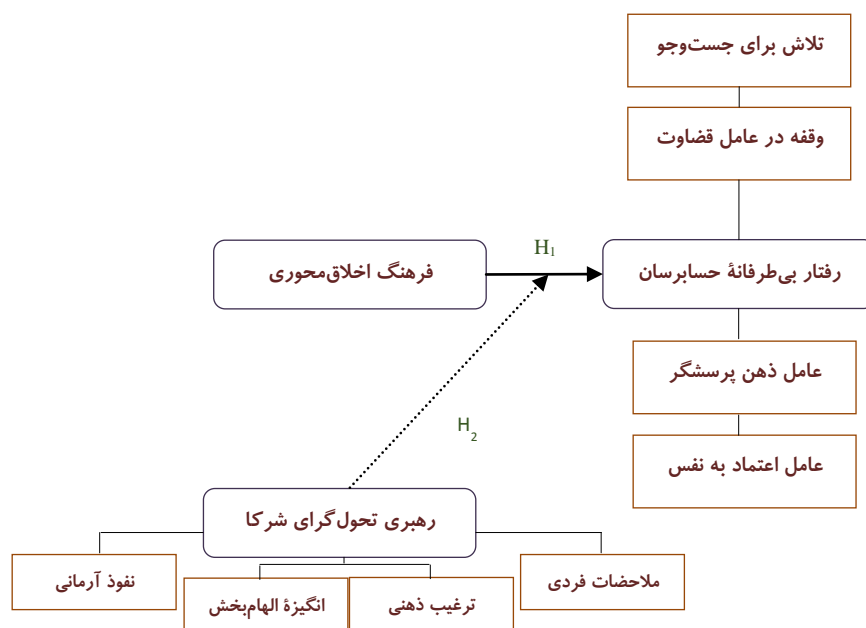
تئوری رهبری در ماهیت سازمان‌هایی با ویژگی‌های اخلاق‌مداری، همچون حرفه حسابرسی، بر آن است که رفتارهای رهبران، یعنی شرکای حسابرسی، ممکن است به واسطه تأثیرگذاری بر

خودانگاره‌های فردی حساب‌برسان منشأ اثر باشد (Shamir et al 1993: 579). تئوری رهبری برای ایجاد این هویت دو مکانیسم معرفی می‌کند که از طریق آن‌ها تأثیر مد نظر حاصل می‌شود. یکی از این مکانیسم‌ها افزایش هویت‌یابی رابطه‌ای و اجتماعی و در نتیجه مهم‌تر جلوه دادن یک هویت اجتماعی یا رابطه‌ای خاص در نظر کارکنان است. این مکانیسم باعث ارتقای جایگاه یک هویت میان انواع هویت‌های موجود در خودانگاره فردی حساب‌برسان می‌شود و زمینه تأثیرگذاری بیشتر آن بر رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان را فراهم می‌سازد (Van Knippenberg et al 2004: 823). مکانیسم دیگر نیز ارتقای هویت اجتماعی یا رابطه‌ای موجود با استفاده از نشانه‌های محیطی است که نتیجه آن تأثیر هویت مربوطه بر رفتار حساب‌برس در یک بافت خاص خواهد بود. مثلاً در یک محیط مبتنی بر اخلاق‌محوری حساب‌برس ارزش‌های اخلاقی نهادینه‌شده در سازمان را به مثابه یک نماد می‌پذیرد و در مسیر حرفه‌ای خود آن را ادراک می‌کند. حساب‌رسی که تحت تأثیر دست‌کم یکی از این دو مکانیسم قرار بگیرد احتمال دارد از تصمیمات مدیریت متأثر شود. از طرف دیگر، فرهنگ اخلاق‌محوری موضوعی است که نیازمند تدوین در قالب فرهنگ کلان‌تر در یک محیط اجتماعی نظیر سازمان است. رهبر به واسطه رویکردها و ویژگی‌هایی که دارد تلاش می‌کند محیطی منطبق با ایده‌آل‌های عمدتاً فلسفی خود ایجاد کند و بسته به تفاوت ویژگی‌هایی که با دیگران دارد محیط فرهنگی متفاوتی را برای افراد زیردست خود رقم بزند. Douglas و همکارانش (۲۰۰۱) به نقش فعال یک رهبر در ایجاد فرهنگ اخلاقی صحنه گذاشتند و سبک رهبری مدیر را مهم‌ترین ترویج‌دهنده این فرهنگ در فضا و اتمسفر سازمان دانستند و اعلام کردند این تغییرات با ایجاد ارزش‌های اخلاقی نهادینه‌شده در سازمان در بلندمدت می‌تواند به رویه‌ای رفتاری در افراد تبدیل شود و این موضوع باعث افزایش سطح کارآمدی رفتارهای حرفه‌ای شود. پژوهش‌ها نشان می‌دهند سبک رهبری تحول‌گرا، با توجه به ویژگی‌های رفتارمآبانه و تخصص‌گرایانه‌ای که یک مدیر از خود نشان می‌دهد، برای افراد بسیار گیراست و این موضوع می‌تواند باعث تقویت زیرساخت‌های فرهنگی در جهت ارتقای سطح کارآمدی حرفه‌ای افراد شود. چند دلیل مهم برای تأثیر رهبری تحول‌گرا مؤسسات حساب‌رسی بر اخلاق‌گرایی و رفتار بی‌طرفانه حساب‌برسان

وجود دارد. حسابرسان مؤسساتی که تحت تأثیر یک رهبر تحول‌گرا قرار دارند می‌کوشند منافع شخصی خود را فدای منافع جمعی کنند، در مأموریت‌ها از خود فداکاری نشان دهند، هویت خود را هم‌سو با چشم‌انداز طرح‌شده از سوی شرکای حسابرسی در جایگاه مدیران مؤسسات شکل دهند، وابستگی عاطفی شدید خود به رویکردهای رفتاری مدیر را نشان دهند، و در نهایت تعهدات و پایبندی اخلاقی و شخصی قوی خود به ارزش‌ها و اهداف را به منصه ظهور بگذارند. این شرایط به فزونی ستایش و احترام و تکریم رهبری گروه (مؤسسه حسابرسی) منجر می‌شود (Walumbwa et al 2004: 517) که خود تقویت اعتماد به اطلاعات ارائه‌شده از سوی رهبر را در پی دارد. بر این اساس فرضیه دوم پژوهش این است:

- رهبری تحول‌گرا تأثیر مثبت فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای بی‌طرفانه حسابرسان را تقویت می‌کند.

بر اساس مبانی نظری و فرضیه‌های مطرح‌شده، مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ تدوین شد.



شکل ۱. چارچوب نظری پژوهش

پیشینه تجربی

Barrainkua & Espinosa-Pike (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر تعهد به استقلال رفتاری و فرهنگ مؤسسات حسابرسی بر ارتقای سطح رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان» انجام دادند. در این پژوهش ۱۲۲ نفر از حسابرسان کشور اسپانیا حضور داشتند و نتایج نشان داد رفتار حسابرسی تحت تأثیر فرهنگ یکپارچه مؤسسه حسابرسی باعث افزایش تعهد و بی‌طرفی در حرفه حسابرسی می‌شود. Ismail & Yuhanis (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «شناسایی معیارهای اخلاقی در محیط کار حرفه‌ای حسابرسان بخش دولتی کشور مالزی» انجام دادند. در این پژوهش که ۳۸۲ نفر از حسابرسان دولتی کشور مالزی حضور داشتند بر اساس نتایج مشخص شد از بین هجده مؤلفه ارزش‌محور در ارتقای سطح اخلاق‌گرایی دو مؤلفه معنویت و آموزش‌های متعهدانه نسبت به سایر مؤلفه‌ها- همچون محیط عملکردی، ارتباطات کاری، و دارای اولویت‌اند. Holtbrügge و همکارانش (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان «ویژگی‌های فردی، شرایط محیطی، و ویژگی‌های اخلاقی حسابرس با هدف شناخت‌شناسی اجتماعی در حرفه حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش تعداد ۱۲۵ حسابرس کشور لیتوانی به منزله اعضای جامعه هدف مشارکت داشتند. نتایج نشان داد بین ویژگی‌های فردی و شرایط محیطی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد. Svanberg & Öhman (۲۰۱۶) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرسی» انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش مؤسسات حسابرسی کشور سوئد بود. یافته‌ها نشان داد حسابرسان در محیط‌هایی که اخلاق‌مداری در آنجا حاکم است، رفتار اخلاقی با تشویق و رفتار غیر اخلاقی با تنبیه پاسخ داده می‌شود، هنجارهای اخلاقی در آنجا رواج دارد، رهبری اخلاق‌مدار در آنجا حاکم است، و رابطه رئیس و مرئوس در آنجا چندان حاکم نیست تصمیمات بی‌طرفانه‌تری اتخاذ می‌کنند. بنی‌مهد و همکارانش (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این واقعیت بود که از بین متغیرهای هافستد تنها بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری رابطه وجود دارد. همچنین هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد تعهد کاری حسابرس کاهش

می‌یابد. مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش را حسابرسان ارشد تشکیل می‌داد. نتایج پژوهش نشان داد درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد.

روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که هدف پژوهش حاضر تعیین تأثیر بین متغیرهای پژوهش بود، این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر گردآوری اطلاعات توصیفی و به صورت همبستگی و مبتنی بر مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی^۱ (PLS) است. همچنین، داده‌های مورد نیاز بر اساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری شدند. بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده شد. چون به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی مؤثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود. همچنین، برای جمع‌آوری مبنای تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبنای نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در دوره زمانی شش ماه اول سال ۱۳۹۷ بین جامعه هدف توزیع شد. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۳۹۷ بودند. با توجه به اینکه جامعه آماری در این پژوهش نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از رابطه ۱ استفاده شد.

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1.96^2 \cdot 0.741^2}{0.1^2} = 211 \quad (1)$$

در رابطه ۱: n : حجم نمونه، $Z_{\alpha/2}$: مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶، σ^2 : واریانس جامعه است که به دلیل اینکه مشخص نیست با استفاده از پیش‌آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه‌سی‌تایی به دست 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 ۱، حجم نمونه ۲۱۱ نفر به دست آمد که جهت افزایش اعتبار پژوهش تعداد ۲۳۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و در نهایت تعداد ۲۱۱ پرسشنامه دریافت شد و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. بر این اساس از پرسشنامه‌های

1. Partial Least Squares (PLS)

استاندارد Bass & Avolio (۱۹۹۵) برای سنجش رهبری تحول‌گرا، Hurtt (۲۰۱۰) برای سنجش رفتار بی‌طرفی، و Shafer & Wang (۲۰۱۰) برای سنجش فرهنگ اخلاقی استفاده شد. اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی محققان دوباره سؤالات پرسشنامه را از نظر روایی و پایایی بررسی کردند. سؤالات همه پرسشنامه‌ها از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت، از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم، ترتیب داده شده بود. تا حد امکان، ابزارهای استفاده‌شده (پرسشنامه‌ها) در این پژوهش از سنجش‌های معتبری است که در پژوهش‌های قبلی روایی و پایایی آن تأیید شده است. نمره‌های بیشتر نشان‌دهنده میزان بالای هر یک از متغیرهای استفاده‌شده در این پژوهش است. در ادامه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود.

فرهنگ اخلاق‌محوری

به منظور سنجش فرهنگ اخلاقی از پرسشنامه ۱۰ گویه‌ای Trevino و همکارانش (۱۹۹۸)، که بعدها Shafer & Wang (۲۰۱۰) آن را برای محیط حسابرسان مناسب‌سازی کردند، استفاده شد. این شکل از پرسشنامه حاوی گویه‌هایی با مضمون تشویق‌ها و پاداش‌های منظور شده برای رفتارهای اخلاقی، رفتار گروهی، میزان الگوسازی رهبران شرکت در زمینه رفتارهای اخلاقی، میزان مطابقت هنجارها و رفتارهای اخلاقی با یکدیگر، مطابقت بین قوانین اخلاق حرفه‌ای و هنجارهای غیر رسمی، و میزان انتظار از کارمندان برای اطاعت بی‌چون و چرا از مقامات بالاتر است. این پرسشنامه از شرکت‌کنندگان می‌خواهد بر اساس یک طیف لیکرت ۵ نقطه‌ای به گویه‌ها پاسخ دهند. در واقع، محتوای سؤالات مبتنی بر این موضوع است که تا چه اندازه ارزش‌های اخلاقی حمایت می‌شوند و شرکای حسابرسان در مقام مدیران رأس ساختار سازمانی در مؤسسات حسابرسان پایبندی رفتاری و عملی خود را به اخلاق‌گرایی حفظ می‌کنند. این پرسشنامه از نظر روایی محتوایی از سوی محقق و متخصصان در چند مرحله بازنگری و تعدیل شد و ضریب آلفای کرونباخ آن، که بر اساس پژوهش Svanberg & Öhman (۲۰۱۶) حدود ۰/۷۹ برآورده شده بود، به دلیل تعدیل محتوای سؤال‌ها، دوباره ارزیابی و برابر با ۰/۸۱ محاسبه شد.

رفتار بی طرفانه حسابرس

این متغیر بر اساس پرسشنامه هارت^۱ (۲۰۱۰) سنجیده شد. هارت مبنای بی طرفی حسابرس در کار حرفه‌ای را بر دیدگاه‌های پژوهش‌های روان‌شناسی و فلسفی و مدیریت رفتار سازمانی و بازرگانی قرار داد و با نگاه حفظ ماهیت حرفه‌ای حسابرسی در عین حال به دنبال شکستن پیش فرض‌های قبلی حسابرس درباره صاحب‌کاران بود. این پرسشنامه که ۱۱ سؤال در قالب ۴ عامل بود از نظر روایی محتوایی مورد جرح و تعدیل متخصصان قرار گرفت تا درک نظری ساده و قابل فهمی برای مشارکت‌کنندگان ایجاد شود. همچنین ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۸۷ مورد تأیید قرار گرفت.

رهبری تحول‌گرای شرکای حسابرس

به منظور سنجش تحول‌گرای شرکای حسابرس از پرسشنامه رهبری تحول‌گرای چندعاملی (MLQ 5X) با اندکی جرح و تعدیل در گویه‌های استفاده شد (Bass & Avolio 1995). به این ترتیب، ۱۲ گویه موجود در پرسشنامه منطبق بر محیط حسابرسی قرار گرفتند. این پرسشنامه متشکل از چهار بخش نفوذ آرمانی (IDIN)، انگیزه الهام‌بخش (INMO)، ترغیب ذهنی (INST)، و ملاحظات فردی (INCO) تشکیل شده است. پژوهش‌های قبلی نشان داده چهار بعد موجود در این پرسشنامه از همبستگی بالایی با یکدیگر برخوردارند و پایایی آن بر اساس برخی پژوهش‌ها (Walumbwa et al 2008؛ Schaubroeck et al 2007) در حدود ۰/۹۳ تأیید شده است. مقیاس این پرسشنامه، همان‌طور که آمد، پنج گزینه، از کاملاً موافقم (۵) تا کاملاً مخالفم (۱)، است.

تحلیل یافته‌های پژوهش

به منظور شروع تحلیل نتایج ابتدا لازم است آمار جمعیت‌شناختی و سپس نتایج از منظر آمار توصیفی بررسی شوند و در نهایت، بر اساس تحلیل استنباطی، فرضیه‌ها آزمون شوند. همان‌طور که مشاهده می‌شود از مجموع ۲۱۱ نفر مشارکت‌کننده در این پژوهش از منظر سمت سازمانی ۳۶/۰۱ درصد، که بالاترین میزان فراوانی است، مربوط به حسابرسان

ارشد و کمترین میزان فراوانی مربوط به کمک‌حسابرس یعنی ۸/۵۳ درصد است. از میان مشارکت‌کنندگان ۷۲/۵۱ درصد حسابرسان عضو جامعه حسابرسان و ۲۷/۴۹ درصد سایر حسابرسان بودند. بالاترین فراوانی از منظر تجربه کاری مربوط به ۱۰ تا ۱۵ سال است که ۵۸/۷۶ درصد است. از منظر مدرک تحصیلی مشارکت‌کنندگان در این پژوهش نیز باید گفت بالاترین فراوانی مربوط به مدرک لیسانس است که ۵۶/۴۰ درصد را به خود اختصاص داده است و تنها ۳/۳۳ درصد از مشارکت‌کنندگان دارای مدرک دکترا بودند. حال به منظور بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش از جدول ۲ استفاده می‌شود.

جدول ۱. فراوانی متغیرهای جمعیت‌شناختی

معیار	عوامل	تعداد	فراوانی	معیار	عوامل	تعداد	فراوانی
سمت افراد	کمک‌حسابرس	۱۸	۸/۵۳	تجربه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۶۵	۳۰/۸
	حسابرس	۴۳	۲۰/۳۷		۱۰ تا ۱۵ سال	۱۲۴	۵۸/۷۶
	حسابرس ارشد	۷۶	۳۶/۰۱		۱۵ تا ۲۰ سال	۲۲	۱۰/۴۴
عضویت جامعه	سرپرست حسابرسان	۴۱	۱۹/۴۳	مدرک تحصیلی	جمع	۲۱۱	۱۰۰
	سرپرست ارشد حسابرسان	۳۳	۱۵/۶۶		لیسانس	۱۳۸	۶۵/۴۰
	جمع	۲۱۱	۱۰۰		فوق لیسانس	۶۶	۳۱/۲۷
جمع	حسابرسان عضو جامعه	۱۵۳	۷۲/۵۱	جمع	دکترا	۷	۳/۳۳
	حسابرسان غیرعضو جامعه	۵۸	۲۷/۴۹		جمع	۲۱۱	۱۰۰
	جمع	۲۱۱	۱۰۰				

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
نفوذ آرمانی	۴/۱۲	۰/۳۹	۱/۰۵	۵
انگیزه الهام‌بخش	۴/۰۵	۰/۶۹	۱/۰۹	۵
ترغیب ذهنی	۳/۷۶	۰/۵۴	۱	۵
ملاحظه‌های فردی	۴/۰۹	۰/۴۹	۱	۵
تلاش برای جست‌وجو	۴/۱۰	۰/۵۹	۱	۵
وقفه در عامل قضاوت	۳/۷۹	۰/۴۱	۱/۱۸	۵
عامل ذهن پرسشگر	۴/۰۲	۰/۸۹	۱/۰۴	۵
عامل اعتمادبه‌نفس	۳/۸۸	۱/۰۲	۱/۱۲	۵
فرهنگ اخلاق‌محوری	۴/۱۷	۰/۷۵	۱	۵

بر اساس نتایج باید گفت بالاترین میانگین بین مؤلفه‌ها و متغیرهای پژوهش مربوط به متغیر مستقل پژوهش، یعنی فرهنگ اخلاق‌محوری، است؛ برابر با ۴/۱۷. این عدد نشان‌دهنده آن است که متغیر فرهنگ اخلاقی عاملی مهم بین مشارکت‌کنندگان محسوب می‌شود و با توجه به اینکه انحراف معیار این متغیر در حد معقول است نشان می‌دهد نظرات بر اساس طیف لیکرت پراکندگی زیادی ندارند. همچنین مؤلفه نفوذ آرمانی به منزله عامل متغیر رهبری تحول‌گرا با میانگین ۴/۱۲ بیان‌کننده آن است که بارزترین نقش رهبری تحول‌گرا در ساختارهای مؤسسات حساسی از منظر مشارکت‌کنندگان نقش ایجادکننده ارزشی است که یک شریک به واسطه ویژگی‌های فردی و تخصصی که دارد در زیردستان خود ایجاد می‌کند و باعث می‌شود آن‌ها هم‌سو با اولویت‌های اخلاقی تعیین‌شده حرکت کنند. همچنین بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به دو مؤلفه وقفه در عامل قضاوت (۱/۱۸) و عامل اعتمادبه‌نفس (۱/۱۲) مربوط به متغیر بی‌طرفی حساسی است که نشان می‌دهد تا چه اندازه پراکندگی درباره این مؤلفه زیاد است و بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای نظرات طیف‌های پاسخ متفاوتی، از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم، را در بر گرفته است.

آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

بررسی آزمون مدل اندازه‌گیری

برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و **Smart - Pls** استفاده شد. نرم‌افزاری که از مدل‌سازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می‌کنند با شرایطی مانند هم‌خطی متغیرهای مستقل و نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگارند. برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص و روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها و پایایی ترکیبی (**CR**) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج‌شده (**AVE**) است. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج‌شده (**AVE**)، بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (**CR**) بیانگر برازش

مناسب مدل‌های اندازه‌گیری‌اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند. نتایج این شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	بار عاملی (FL)	AVE	C.R
فرهنگ اخلاقی	OBJECT1	۰/۸۸	۰/۶۹	۰/۹۶
	OBJECT2	۰/۸۸		
	OBJECT3	۰/۸۰		
	OBJECT4	۰/۸۲		
	OBJECT5	۰/۷۷		
	OBJECT6	۰/۸۷		
	OBJECT7	۰/۸۸		
	OBJECT8	۰/۸۱		
	OBJECT9	۰/۸۴		
	OBJECT10	۰/۷۵		
رفتار بی‌طرفانه	تلاش برای جست‌وجو	۰/۹۰	۰/۷۲	۰/۸۸
	وقفه در عامل قضاوت	۰/۸۲		
	عامل ذهن پرسشگر	۰/۸۸		
	عامل اعتمادبه‌نفس	۰/۹۵		
رهبری تحول‌گرای شرکا	نفوذ آرمانی	۰/۸۹	۰/۸۰	۰/۹۲
	انگیزه الهام‌بخش	۰/۸۹		
	ترغیب ذهنی	۰/۸۹		
	ملاحظات فردی	۰/۹۱		

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی، که نتایج حاصل از آن در جدول ۳ آمده، مشخص شد همه گویه‌ها دارای بار عاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج‌شده بالای ۰/۷، و پایایی مرکب بالای ۰/۵ هستند که مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری را نشان می‌دهد.

روایی واگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. روایی واگرایی در سطح قابل قبولی است که AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و

سازه‌های دیگر در مدل باشد. 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. بر اساس نتایج همبستگی‌ها و جذر AVE، که روی قطر جدول ۴ قرار داده شد، می‌توان روایی و اگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل-لارکر نتیجه گرفت.

جدول ۴. همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

رهبری تحول‌گرا × فرهنگ اخلاق محوری	رهبری تحول‌گرا	رفتار بی‌طرفانه	فرهنگ اخلاق محوری
			فرهنگ اخلاق محوری
			رفتار بی‌طرفانه
			رهبری تحول‌گرا
			رهبری تحول‌گرا × فرهنگ اخلاق محوری
۰/۸۷	۰/۴۱	۰/۸۱	۰/۸۳
۰/۶۹	-۰/۱۰	۰/۲۴	-۰/۰۲

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 شد.

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

R^2 معیاری است که تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا را نشان می‌دهد. مطابق شکل ۲، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شد که می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید کرد. در ضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیاری با عنوان Q^2 استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول ۵ می‌توان نتیجه گرفت که مدل قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

جدول ۵. مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

Q^2	R^2	
۰/۲۵	۰/۳۱	رفتار بی‌طرفانه حسابرسان
۰/۱۸	۰/۱۹	رهبری تحول‌گرای شرکا
۰/۷۰	۰/۹۸	انگیزه الهام‌بخش
۰/۶۸	۰/۷۷	اعتماد به نفس
۰/۷۷	۰/۹۶	ملاحظات فردی
۰/۷۴	۰/۹۵	نفوذ آرمانی
۰/۶۰	۰/۸۸	تلاش برای جست‌وجو
۰/۷۴	۰/۹۶	ترغیب ذهنی
۰/۶۰	۰/۹۴	وقفه در عامل قضاوت
۰/۶۹	۰/۷۶	ذهن پرسشگر

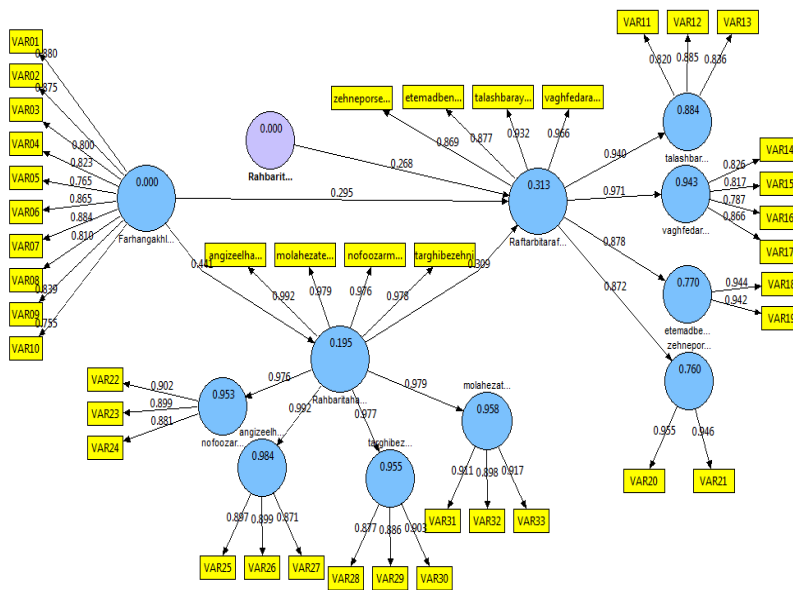
پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل، از معیاری با عنوان **FOG** استفاده شد که سه مقدار ۰/۰۱ و ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به منزله مقادیر ضعیف و متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار به کمک رابطه ۲ محاسبه می‌شود.

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} \quad (2)$$

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می‌آید. با توجه به اینکه معیار GOF مقدار ۰/۷۷ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد «قوی» تأیید می‌شود. پس از برازش مدل، خروجی نرم‌افزار بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۲ و ۳ نشان داده شده است. در ادامه نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل می‌آید.

جدول ۶: نتایج برازش مدل کلی متغیرهای پژوهش

GOF	\bar{R}^2	Communality	R ²	Communality	متغیرهای مکنون
			۰/۰۰۰	۰/۶۹	فرهنگ اخلاق محور
			۰/۳۱	۰/۸۳	رفتار بی طرفانه حسابرسان
			۰/۱۹	۰/۹۶	رهبری تحول گرای شرکا
			۰/۰۰۰	۰/۶۰	* رهبری تحول گرای شرکا
			۰/۹۸	۰/۷۹	فرهنگ اخلاق محور
			۰/۷۷	۰/۸۹	انگیزه الهام بخش
۰/۷۷	۰/۷۷	۰/۷۹	۰/۷۷	۰/۸۳	اعتماد به نفس
			۰/۹۶	۰/۸۰	ملاحظات فردی
			۰/۹۵	۰/۸۰	نفوذ آرمانی
			۰/۸۸	۰/۷۲	تلاش برای جست و جو
			۰/۹۶	۰/۷۹	ترغیب ذهنی
			۰/۹۴	۰/۶۸	وقفه در عامل قضاوت
			۰/۷۶	۰/۹۰	ذهن پرسشگر



شکل ۲. مدل مفهومی پژوهش در حالت استاندارد (منبع: یافته‌های پژوهش)

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۳ و جدول ۷ آمده است. با توجه به اینکه ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق $1/96$ است فرضیه‌ها تأیید می‌شوند.

بحث و نتیجه

هدف این پژوهش بررسی تأثیرپذیری رفتار بی‌طرفانه حسابرس از فرهنگ اخلاق‌مداری مؤسسات حسابرسی، با توجه به نقش تعدیل‌کننده رهبری تحول‌گرای شرکای حسابرسی، بود. در این پژوهش تعداد ۲۱۱ نفر از حسابرسان فعال در مؤسسات حسابرسی مشارکت داشتند. بر مبنای تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS)، آزمون فرضیه اول مشخص ساخت رفتارهای بی‌طرفانه حسابرسان از فرهنگ اخلاقی تأثیرپذیری مثبتی دارد. در واقع فرهنگ اخلاقی به مثابه یک فلسفه حرفه‌ای در مسیر شغلی حسابرسان می‌تواند بر ارتقای سطح رفتارهای متعهدانه مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای بسیار تأثیرگذار باشد و باعث شود حسابرسان در بررسی و قضاوت درباره عملکرد صاحب‌کاران پایبندی اخلاقی لازم را بیش از پیش از خود نشان دهند. همچنین، فرهنگ اخلاقی از طریق تغییر رویه‌های ارزشی در حرفه حسابرسی ادراک‌های شکل‌گرفته اشتباه در حرفه حسابرسی را تغییر می‌دهد و با استفاده از روش‌هایی همچون داستان‌سرایی، شعار، نمادسازی، و ... انگیزه‌های بیشتری در اجرای عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان، همچون داشتن رفتار بی‌طرف، ایجاد می‌کند و منش عملکردی آنان را در جهت منافع و استراتژی‌های بازار مؤسسات حسابرسی تغییر می‌دهد. وجود ارزش‌های اخلاق‌مدارانه در فرهنگ حسابرسی باعث می‌شود حسابرسان پیش‌فرض‌های ذهنی مرجعی که برایشان ایجاد شده است را بشکنند و با تقویت رفتارهای بی‌طرف به حسابرسان بیاموزند که بدون هیچ سوگیری و گرایشی در ارتباط با صاحب‌کاران عملکردهای مالی آن‌ها را بررسی کنند و بر این اساس قضاوت‌های حرفه‌ای انجام دهند. نتیجه این فرضیه با نتیجه پژوهش Barrainkua & Espinosa-Pike (۲۰۱۸) و Alleyne و همکارانش (۲۰۱۳) مطابقت دارد. بر اساس نتیجه فرضیه دوم پژوهش نیز مشخص شد رهبری تحول‌گرا تأثیرپذیری رفتار بی‌طرفانه حسابرسان از فرهنگ اخلاقی را بیشتر در جهت مثبت تقویت می‌کند. به عبارت دیگر رهبری تحول‌گرا بنا به ماهیت رفتاری

و عملکردی که دارد از قدرت نفوذ قابل توجهی بر عملکردهای زیردستان برخوردار خواهد بود و این موضوع، ضمن تأثیرگذاری رویکردهای رهبری بر فرهنگ اخلاق‌محوری در عملکردهای مؤسسه حسابرسی، می‌تواند باعث تقویت رفتار بی‌طرفی حسابرسان شود. در واقع یک رهبری تحول‌گرا منافع جمعی را به منافع خود ترجیح می‌دهد و تلاش می‌کند باور به عدالت را در حسابرسان تقویت کند. در این صورت حسابرس قدرت پذیرش بیشتری از رهبری پیدا می‌کند و این موضوع صرفاً به دلیل اعتمادی است که در زیردستان ایجاد می‌شود. در واقع وجود رهبری تحول‌گرا باعث می‌شود شریک حسابرس، با توجه به باز بودن ذهنیت‌های فردی حسابرسان در پذیرش ارزش‌های صادرشده از شریک حسابرس، قدرت تطبیق‌پذیری بیشتری با اهداف مؤسسه حسابرسی داشته باشند و این موضوع تحت وجود یک رویکرد اخلاق‌محور در ادراک شریک حسابرسی دارای سبک رهبری تحول‌گرا می‌تواند به توسعه رفتارهای متعهدانه و بی‌طرفانه حسابرسی کمک کند و باعث شود کیفیت بررسی‌ها تقویت شود. نتیجه این فرضیه با نتیجه پژوهش Svanberg & Öhman (۲۰۱۶) و Sweeney و همکارانش (۲۰۱۰) مطابقت دارد. نتایج نشان می‌دهد اگرچه وجود برخی محدودیت‌ها (نظیر محدودیت‌های کلی پژوهش‌های پیمایشی، احتمال ارائه پاسخ‌های سوگیرانه، و ...) ممکن است نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد، نمی‌توان از تأثیرگذاری اخلاقی بر رفتارهای بی‌طرفانه با توجه به ماهیت حرفه‌ای حسابرسی غافل شد و صرفاً بر استانداردهای اخلاقی تمرکز کرد و لازم است با درک نتایج کسب‌شده در این پژوهش مسیر آتی پژوهش‌ها به‌درستی و با رویکردهای نوآورانه تحلیل در آینده بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

بر اساس نتایج چند پیشنهاد قابل ارائه است:

بر اساس نتیجه فرضیه اول پژوهش پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی با ارزیابی ابعاد فرهنگی و ارزش‌محورانه تلاش کنند الگوهای ذهنی حسابرسان را با معیارهای همچون بی‌طرفی، مسئولیت‌پذیری، تعهد، هویت، و ... تسخیر کنند و با برگزاری برنامه‌هایی به مناسبت‌های مختلف، همچون روز حسابدار، باورهای فرهنگی غنی‌تری از

کار حسابرسی و مسئولیت‌هایی که در قبال ذی‌نفعان دارند در حساب‌برسان شاغل در مؤسسه حسابرسی ایجاد کنند تا این ارزش‌ها در محتوای کار حرفه‌ای آن‌ها نهادینه شود و برای تداوم آن سعی کنند. همچنین، بر اساس نتیجه فرضیه دوم پژوهش پیشنهاد می‌شود سبک رهبری و مدیریتی شریک حسابرس برای حساب‌برسان با تعریف معیارهای مشخص دائم مرور شود. در واقع با توجه به وجود بازار رقابتی شرکای حسابرسی می‌توانند از طریق سبک رهبری تحول‌گرا که مناسب محیط‌های رقابتی و در حال تغییر است به حساب‌برسان شاغل زیردست انگیزه دهند و از طریق ایجاد اطمینان به نحوه مدیریت و عدالتی که در رویه‌های حرفه‌ای برای حساب‌برسان ایجاد می‌کنند آن‌ها را آماده پذیرش نقش‌های حرفه‌ای تعریف‌شده‌ای کنند که مطابق رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی است. در واقع این سبک رهبری به توسعه روابط کاری تقویت‌شده کمک می‌کند و باعث می‌شود حساب‌برسان به حفظ این ارزش‌ها در عرصه‌های کاری خود پایبند باشند. زیرا به رهبری و مدیریت شریک حسابرسی اعتماد دارند.

منابع

- بنی‌مهد، بهمن؛ امیرنجاتی (۱۳۹۵). «بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۰)، صص ۱۱۹ - ۱۳۷.
- حاجیها، زهره؛ الهه خدامرادی (۱۳۹۴). «نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان»، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۳)، صص ۱۲۵ - ۱۳۰.
- حسین‌پور محمدآبادی، زهره؛ محمدعلی نادری (۱۳۹۵). «رابطه بین فرهنگ اخلاقی سازمانی و تصمیم‌های اخلاقی مدیران و کارکنان»، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۲)، صص ۸۵ - ۱۰۴.
- رجب‌علی‌زاده، جواد؛ رضا حصارزاده؛ محمدعلی باقرپور (۱۳۹۵). «بررسی رابطه بین دو بُعد شکایت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲)، صص ۱۷۳ - ۱۹۲.
- غلام‌رضایی، محسن؛ محمد حسینی (۱۳۹۶). «نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی، و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان»، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶ (۲)، صص ۴۷ - ۸۴.
- مهدوی، غلام‌حسین؛ عبدالحمید هوشمند (۱۳۹۲). «بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس»، دانش حسابرسی، ۱۳، ۵۱ (۲)، صص ۱ - ۲۴.

References

- Alleyne, B. & Amaria, P. (2013). "The effectiveness of corporate culture, auditor education, and legislation in identifying, preventing, and eliminating corporate fraud", *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, 7 (1), pp. 34-62.
- Banimahd, B. & Nejati, A. (2016). "Investigating the relationship between organizational culture and auditors' work commitment", *financial accounting and auditing research*, 8 (30), pp. 119-137. (In Persian).
- Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, B. (2018). "The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behaviour", in Cynthia Jeffrey (ed.), *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 21)*, Emerald Publishing Limited, 12 (1), pp. 17-52
- Bass, B.M. & Avolio, B.J. (1995). *MLQ Multifactor Leadership Questionnaire: Sampler Set*, Mind Garden, Redwood City, CA.

- Bauer, T. (2015). "The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments", *The Accounting Review*, 90 (1), pp. 95–114
- Casey, D. P., 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), pp. 101–121.
- 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), pp. 101–121.
- Finn, D. W., Chonko, L. B., & Hunt, S. D. (1988). "Ethical problems in public accounting: The view from the top", *Journal of Business Ethics*, 7 (8), pp. 605–615.
- Gholamrezaee, M. & hasani, M. (2018). "The Role of Auditors' Mindset, Moral Values and Behavioral Deviations on Their Professional Skepticism", *Applied Research in Financial Reporting*, 6 (2), pp. 47-84. (in Persian).
- Hajiha, Z. & Khodamoradi, E. (2015). "The role of ethical culture in the performance of auditors", *Journal of Ethics in Science and Technology*, 11 (3), pp. 125-130. (in Persian).
- Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2017). "Personal Attributes, Organizational Conditions, and Ethical Attitudes: A social cognitive approach", *Business Ethics: A European Review*, 24 (3), pp. 264–281.
- Hosinpoor-Mohammadabadi, Z. & Nadi, M.A. (2016). "The relationship between organizational ethical culture and ethical decisions of managers and employees", *Ethics quarterly in science and technology*, 11 (2), pp. 95-104. (in Persian).
- Hurt, R. K. (2010). "Development of a scale to measure professional skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), pp. 149–171.
- Ismail, S. & Yuhanis, N. (2018). "Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors", *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, Vol. 10, Issue: 1, pp. 21-34. <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2017-0068>
- Jenkins, J. G., Deis, D. R., Bedard, J. C., & Curtis, M. B. (2008). "Accounting firm culture and governance: A research synthesis", *Behavioral Research in Accounting*, 20 (1), pp. 45–74.
- Kaptein, M. (2011). "Understanding unethical behavior by unraveling ethical culture", *Human Relations*, 64 (6), pp. 843–869.
- Mahdavi, Gh.H. & Hooshmand, A.H. (2013). "Investigating the Impact of the Ethical Culture of the Organization on Auditor's Behavior", *Auditing Knowledge*, Year 13, 51 (2), pp. 1-24. (in Persian).
- Pierce, B. & Sweeney, B. (2005). "Management control in audit firms: Partners' perspectives", *Management Accounting Research*, 16 (3), pp. 340–370.
- Rajab-Ali-Zadeh, J., Hesarzadeh, R., & Bagher-Pour, M. (2016). "An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism With Professional Judgment of an Auditor", *Accounting and Auditing Review*, 23 (2), pp. 173-192. (in Persian).
- Schaubroeck, J., S. Lam, S. K., & Cha, S. E. (2007). "Embracing transformational leadership: Team values and the impact of leader behavior on team perfor-

- mance”, *Journal of Applied Psychology*, 92 (4), pp. 1020–1030.
- Shafer, W. E. & Wang, Z. (2010). “Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants”, *Managerial Auditing Journal*, 25 (4), pp. 377–400.
- Shamir, B., House, R., & Arthur, M. B. (1993). “The motivational effects of charismatic leadership: A self-concept based theory”, *Organization Science*, 4 (4), pp. 577–594.
- Svanberg, J. & Öhman, P. (2016). “Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity”, *Accounting in Europe*, 13:1, pp. 65-79.
- (2017). “Does Charismatic Client Leadership Constrain Auditor Objectivity?”, *Behavioral Research in Accounting: Spring*, Vol. 29, No. 1, pp. 103-118.
- 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), pp. 531–551.
- Trevino, L. K., Butterfield, K. D., & McCabe, D. L. (1998). “The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors”, *Business Ethics Quarterly*, 8 (3), pp. 447–476.
- Van Knippenberg, D., van Knippenberg, B., De Cremer, D., & Hogg, M. A. (2004). “Leadership, self, and identity: A review and research agenda”, *Leadership Quarterly*, 15 (6), pp. 825–856.
- Victor, B. & Cullen, J. B. (1988). “The organizational bases of ethical work climates”, *Administrative Science Quarterly*, 33 (1), pp. 101–125.
- Walumbwa, F. O., Avolio, B. J., & Zhu, W. (2008). “How transformational leadership weaves its influence on individual job performance: The role of identification and efficacy beliefs”, *Personnel Psychology*, 61 (4), pp. 793–825.
- Windsor, C. & Ashkanasy, N. (1996). “Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions”, *Behavioral Research in Accounting*, 8 (supplement), pp. 80–97.
- Yammarino, F., Dionne, S., Schriesheim, C., Dansereau, F. (2008). “Authentic leadership positive organizational behavior: A meso, multi-level perspective”, *The Leadership Quarterly*, 19 (2), pp. 693-707.
- Zhou, Y. D. (2017). *Counteracting the directional influence of incentives on auditor judgment*, Working paper Emory University.