



The influence of Pygmalion's psychological components on the development of auditors' ethical characteristics

Rasoul Abdi¹, said Arbabi²

Received: 2022/08/02

Approved: 2022/08/28

Research paper

Abstract

The environment of the auditing profession, due to the responsibilities it bears, is a very complex and turbulent field, because while bearing the pressures in this profession, it must have the psychological, behavioral and functional capabilities to deal with influence and mediations. to maintain its independence. The growth and development of positive psychology approaches in the fields of human resources management has created Pygmalion as a new conceptual basis in the psychology of jobs and has caused the desire to use knowledge and skills to perform job duties according to job expectations in that profession to increase and this The subject can also lead to the development of ethical functions. Based on this, the aim of this research is to investigate the components of Pygmalion's influence on the development of auditors' moral values. The target population of this research was the senior 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 results of this research showed that the psychological effect of Pygmalion has a positive and significant effect on moral virtue and moral conscientiousness as two dimensions of auditors' moral values.

Key Words: Pygmalion, ethical characteristics, auditing profession

 10.22034/JPAR.2022.559529.1103

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

(Corresponding Author) abdi_rasool@yahoo.com

2. Ph.D. Student in Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

Arbabi.said@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر مؤلفه‌های روان‌شناختی پیگمالیون بر توسعه ویژگی‌های اخلاقی حساب‌رسان

رسول عبدی^۱، سعید اربابی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

محیط حرفه حسابرسی به دلیل مسئولیت‌هایی که بر عهده دارد، عرصه‌ای بسیار پیچیده و پرتلاطم می‌باشد. چراکه ضمن تحمل فشارهای موجود در این حرفه، می‌بایست قابلیت‌های روان‌شناختی و رفتاری و عملکردی را برای مقابله با نفوذ و واسطه‌گری‌های ذی‌نفعان داشته باشد تا استقلال خود را حفظ نماید. رشد و توسعه رویکردهای روان‌شناسی مثبت در حیطه‌های مدیریت منابع انسانی، پیگمالیون را به‌عنوان یک مبنای نوین مفهومی در روان‌شناسی مشاغل به وجود آورده است و باعث گردیده تا تمایل در به‌کارگیری دانش و مهارت در انجام وظایف شغلی برحسب انتظارات شغلی در آن حرفه افزایش یابد و این موضوع می‌تواند به توسعه کارکردهای اخلاقی گرایانه نیز منجر گردد. بر این اساس هدف این پژوهش بررسی مؤلفه‌های تأثیر پیگمالیون بر توسعه ارزش‌های اخلاقی حساب‌رسان می‌باشد. جامعه هدف این پژوهش حساب‌رسان ارشد عضو سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی بود که از طریق نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و در بازه زمانی ۶ ماه مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج این پژوهش نشان داد اثر روان‌شناختی پیگمالیون بر فضیلت اخلاقی و وظیفه‌شناسی اخلاقی به‌عنوان دو بعد ارزش‌های اخلاقی حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: پیگمالیون، ویژگی‌های اخلاقی، حرفه حسابرسی.

doi 10.22034/JPAR.2022.559529.1103

abdi_rasool@yahoo.com

arbabi.said@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

۱- مقدمه

در هر جامعه مشاغل مختلف و حرفه‌های فعال، علاوه بر اصول و ضوابط اخلاق عمومی، از نظام ارزشی خاصی پیروی می‌کنند که مورد پذیرش جمعی شاغلان آن حرفه بوده و 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 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 تأمل‌تری خواهند داشت. چراکه اگر از اصول اخلاقی منحرف شوند، می‌تواند تبعات سنگین اجتماعی را به همراه داشته باشد. حرفه حسابرسی به‌عنوان یکی از این مشاغل در جوامع امروزی مطرح می‌باشد که هرگونه تخطی از اصول رفتاری و تخصصی آن می‌تواند تبعات جبران‌ناپذیری را بر پیکر اعتماد اجتماعی ذی‌نفعان وارد نماید (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). بر این اساس هم‌راستا با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای مدون‌شده توسط نهادها و سازمان‌های نظارت‌کننده بر عملکردهای حسابرسان، مؤسسات تلاش نمودند تا الگوهای رفتاری مبتنی بر ویژگی‌های مسئولانه حرفه حسابرسی در جامعه ایجاد نمایند (اسماعیل، یوهانیس، ۲۰۱۸). همچنین رشد تئوری‌هایی همچون تئوری هویت اجتماعی، تئوری عدم وابستگی، تئوری‌های تعهد حرفه‌ای و... در کنار معیارهای خاص حرفه حسابرسی همچون بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای، باعث گردید تا موضوع رعایت اخلاق به‌عنوان یک مزیت در فضای رقابتی بازار حسابرسی مورد توجه قرار گیرد که در حیطه پژوهشی در طی سال‌های قبل پژوهش‌های بی‌شماری همچون سوینی و همکاران (۲۰۱۴)، بامبر و لایر (۲۰۰۹)، پلنت و همکاران (۲۰۱۷)، حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵)، صفرزاده و همکاران (۱۳۹۷) و عرب‌صالحی و همکاران (۱۳۹۰) انجام و از زوایای مختلف به این موضوع پرداخته‌اند اما شاید بتوان گفت: در بیش‌تر این پژوهش‌ها، محور اصلی، الزامات اخلاقی و رعایت آن توسط حسابرسان بود و کم‌تر پژوهشی به تأثیرگذاری رفتارهای غیراخلاقی هم‌پیشگان حسابرسان در سایر مؤسسات حسابرسی توجه کرده است، به‌خصوص که 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 (پیگمالیون)، 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 اثر پیگمالیون به‌عنوان یک تئوری مبتنی بر انتظار نقش قابل توجهی در کاهش این بدرفتارهای اخلاقی و نهادینه شدن آن در حسابرسی دارد. در واقع اثر پیگمالیون نقش باورها و انتظارات در تقویت پای‌بندی به رفتارهای اخلاقی تعریف می‌نماید و 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 بهبود عملکردهای حسابرس گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد و ادراک از توانمندی‌های حسابرس در حد مطلوب نباشد، عملکردهای حسابرس کاهش می‌یابد و این موضوع مستقیماً می‌تواند، کیفیت اظهارنظرهای حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار دهد (کونترپیراس و همکاران، ۲۰۰۷).

از طرف دیگر، ماکیاولیسم نوعی رویکرد مبتنی بر قدرت‌طلبی عملکردی و تزویر در هر فرد محسوب می‌شود. در واقع ماکیاولیسم به‌عنوان 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 چشم‌پوشی 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 به‌طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران و حساب‌رسان برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد (اندریس و همکاران، ۲۰۱۷). با افزایش سطح ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همچون انرون و ورلدکام قانون‌گذاران و نهادهای بین‌المللی همچون هیئت استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۱ (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 مسئولانه 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، ۲۰۱۵).

اگرچه استانداردهای حسابرسی نظیر قوانین اخلاقی IESBA، حساب‌رسان را از طریق بررسی و شناسایی تهدیدها در این حرفه تا حدی 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 بر اساس شناخت محرک‌های تأثیرگذار در این عرصه بر حساب‌رسان بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۸). به‌عبارت‌دیگر هرچند 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 به نام پیگمالیون می‌باشد. این اثر به‌عنوان یک تئوری مهم در ارتباطات بین فردی محسوب می‌شود که به بررسی تأثیر باورها و انتظارات

از حسابرس می‌پردازد. به عبارت دیگر اثر پیگماليون 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 حسابرس گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد، باعث می‌شود بر اساس محرک‌های بیرونی منفی، سطح پای‌بندی به ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی کاهش یابد (کونتریریراس، آنگولو، راجرز، ۲۰۰۷).

اطمینان‌بخشی گزارش‌ها می‌تواند به تقویت جایگاه و گسترش بازار خدمات حسابرسی کمک نماید. ساختن محصول یا خدمات، یک جنبه از فعالیت یک واحد تجاری و فروش آن جنبه‌ای دیگر است (مرانجوری، ۱۴۰۰). موضوع پژوهش‌های حسابرسی در سال‌های اخیر به‌منظور بررسی پیامدها «تطابق و یا عدم تطابق» دیدگاه میان حسابرسان و صاحب‌کار شکل جدی‌تری گرفته است (همتی، ۱۴۰۰).

در واقع اثر پیگماليون را می‌توان به‌عنوان یک پیش‌بینی‌کننده نسبت به باور فرد در خصوص ارزش‌های اخلاقی در حسابرس قلمداد نمود و طبق نظر شیند، استون و ویلیامز (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 پیگماليون حاصل مطالعاتی است که توسط مرتن (۱۹۴۸) آغاز شد و روزنتال و جاکوبسن (۱۹۶۸) آن را تکمیل کردند (اصغری‌مقدم، 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، به‌گونه‌ای 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 بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای همچون تردید و بی‌طرفی 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 مسئولانه حسابرسان دامن‌بند و آن‌ها را بانگیزه‌تر برای بررسی هرگونه انحراف از واقعیت‌ها تقویت نمایند (جولین، ۲۰۱۴). از منظر دیگر نظریه پیگماليون در حرفه حسابرسی به نقش بازخوردهای منفی نسبت به صاحب‌کاران خاص اشاره دارد که عملکردهای کیفی حسابرسان را تحت تأثیر 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 تأثیر قرار دهد و این موضوع ارزش‌های اخلاقی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (توکر، ماتسومورا، سابرامانیا، ۲۰۰۳). با توجه به اهمیت سطح توسعه ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی در طی چند سال گذشته به دلیل افزایش تقلب، فرارهای مالیاتی و ورشکستگی‌های شرکت‌های بزرگ، لزوم توجه به محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار در این عرصه بسیار حائز اهمیت است. در این پژوهش تأثیر پیگماليون به‌عنوان یک محرک بیرونی بر کارکردهای اثرگذار بر توسعه‌های ارزش‌محوری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- اثر روان‌شناختی پیگمالیون

اثر پیگمالیون در کنار نظریه اسناد که به معنای تفسیر کردن اتفاقاتی است که برای افراد روی می‌دهند (نظریه روان‌شناسی) از کاربردهای مهم فرآیند ادراکی در حرفه و رفتار حرفه‌ای است. این پدیده برای اولین بار توسط مرتون (۱۹۴۸) برای توضیح علت ورشکستگی بانک‌های خوش‌نام آمریکا در سال‌های رکود اقتصادی مطرح شد. در آن زمان باور غلط مردم باعث شد تا صاحبان سپرده‌های بانکی تلاش کنند پس‌اندازهای خود را از بانک بگیرند (هرسی، بلانچارد، ۱۹۸۹). 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 این‌که قرار است افراد به‌گونه‌ای خاص رفتار کنند، این پیش‌دهن موجب شد آنان به‌گونه‌ای که انتظار می‌رفت رفتار کنند (لیونوس، ورلین، مایتلیس، کانوی، داتون، فارست، ۲۰۰۸). اثر پیگمالیون اشاره به یک پدیده روان‌شناختی دارد که بر اساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات دیگران واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. برای نمونه اگر جامعه بر این باور باشد که حساب‌برسان عملکردهای فنی و تخصصی لازم را ندارد، خود حساب‌برسان هم باور می‌کنند و واقعاً از نظر کیفیت بررسی‌ها در سطح مطلوبی عمل نمی‌کنند. درعین حال عکس این نیز صادق است و اگر از حساب‌برسان برحسب توانمندی‌های تخصصی انتظارات بالایی وجود داشته باشد، آن‌ها تلاش خود را برای دست یافتن به چنین انتظاری بالاتر می‌برند (واتزلوویک، ۱۹۸۴). اثر پیگمالیون ابزار مهمی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که شاید چندان به تأثیرات آن حداقل در پژوهش‌های علمی و تجربی پرداخته نشده است. این نظریه شرکای حسابرسی را آگاه می‌کند که عامل موفقیت حساب‌برسان، تنها به شرایط، کیفیت و صلاحیت شخص یا به محیط حرفه‌ای کار بستگی ندارد (روزنتال، ۲۰۱۲). شرکای حسابرسی و حتی جامعه ذی‌نفع از تصمیمات حساب‌برسان همیشه باید حساب‌برسان را باور داشته باشند و از آنان انتظار موفقیت با بهترین نتایج را داشته باشند. زیرا در چنین وضعیتی است که حساب‌برسان همیشه این باور را احساس کرده و بهترین مهارت‌ها و توانایی‌هایشان را نشان خواهند داد (شیند و همکاران، ۲۰۱۳). بر اساس مدل تعامل و تنظیم رفتار^۲ گئوریال کونتریریراس و همکاران (۲۰۱۱) که وجود اثر پیگمالیون در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند، باید بیان نمود که انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حساب‌برسان بر رأی و تصمیم‌گیری آن‌ها تأثیرگذار می‌باشد. از طرف دیگر، لاورز، مسینا و ریچارد (۱۹۹۹) سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر پیگمالیون را تأیید می‌کنند. باور به این‌که اظهارنظر باکیفیت حساب‌برسان می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان محسوب شود، سخت و مشکل است. چراکه این امکان وجود دارد که اظهارنظر حساب‌برسان تحت تأثیر جو مثبت برای صاحب‌کاران باشد. دوم، اگر این‌طور باشد، روشن نیست که آیا اظهارنظر حساب‌برسان می‌تواند سبب جذابیت بیش‌تر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحب‌کار در بازار سرمایه شود. سوم، با توجه به اثر ایجادشده پیگمالیون، حساب‌برسان ممکن

است تحت تأثیر 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 تأثیر قرار دهد.

۲-۲- ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان

در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کپلن (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تأثیر 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، حسنی، ۱۳۹۶). با توجه به این‌که بی‌طرفی از ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مانند ارزش‌های اخلاقی منبعث می‌شود، تمرکز بر تقویت و به‌کارگیری 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، ۲۰۰۱). علی‌رغم توجه برخی از مطالعات به تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۳)، سویینی و همکاران (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی (۱۹۹۶) کماکان این ذهنیت وجود دارد که 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 تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حسابرس بیش‌تر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند. ویندسور و آشکاناسی (۱۹۹۶) با کمی تردید در این رابطه دریافتند که فرهنگ‌سازمانی در شرکت‌های حسابرسی بر سبک تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار 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 تأثیر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی حسابرس و همچنین تأثیر ترکیبی آن دو بر چگونگی قضاوت حسابرسان در دوراهی‌های اخلاقی پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از این است که فرهنگ اخلاقی در شرکت‌های حسابرسی رابطه غیرمستقیمی با قضاوت‌های اخلاقی دارند، به‌طوری‌که فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی اثرگذار بوده و این ارزش‌ها نیز به‌نوبه خود قضاوت‌های حسابرس را متأثر از وجود خود خواهند کرد. هیچ‌کدام از این یافته‌ها درک روشنی از وجود رابطه بین فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس

به‌دست نمی‌دهند لیکن به دلایلی مبنی بر وجود چنین رابطه‌ای اشاره دارند. رفتار حرفه‌ای نشان‌دهنده 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 به‌طور کاملاً صادقانه، بی‌عیب و صحیح، سازمان‌دهندگان حرفه حسابرسی، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به‌طور 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 به‌عنوان اصول و منش حرفه‌ای مورد تأکید 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 (۲۰۱۳)، شافر و همکاران (۲۰۱۳)، چو و همکاران (۲۰۱۴)، بارلاپو و همکاران (۲۰۰۹)، جاکلینگ و همکاران (۲۰۰۷)، براتی و همکاران (۱۳۹۶)، رویایی و همکاران (۱۳۹۶)، داوودی و هوشمندی (۱۳۹۷) و دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) به موضوع‌های مشابهی در زمینه‌های فلسفه اخلاقی، اخلاق‌مداری، اعتبار اخلاقی و... پرداخته‌اند. 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 برگیرد. 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.

۲-۳- مدل انعکاس اخلاق‌گرایی حرفه حسابرسی

این مدل توسط مارتین (۲۰۰۷) ارائه شد و مبنای اخلاق‌گرایی به‌عنوان یک پیامد اجتماعی را همچون انعکاس رفتارگرایی کثرت‌گرا در محیط‌های شغلی و حرفه‌ای تعریف نمود. در واقع این محقق رسیدن به فلسفه‌های اخلاق‌گرایی را در حرفه حسابرسی ناشی از تعریف فرد از اهداف خود در محیط اجتماعی می‌باشد. وقتی یک حسابرس از محیط اجتماعی خود مفهوم برابری و شفافیت را درک می‌کند، در رفتار حرفه‌ای خود یک حسابرس نیز احتمالاً رفتاری عادلانه‌تر از خود نشان می‌دهد.

شکل (۱) مدل انعکاس اخلاق‌گرایی



همان‌طور که در مدل مفهومی استخراج شده از اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی مشهود است، محیط اجتماعی و سپس محیط حرفه‌ای عاملی برای رسیدن به توسعه به اعتماد به نفس اخلاقی حسابرس در حیطه‌های حرفه‌ای می‌تواند محسوب شود و باعث گردد تا استنباط قوی‌تری برای

حسابرس نسبت به شغل و محتوای کاریش ایجاد گردد.

۴-۲- مدل پیامدهای هم‌سوایی رفتار با گرایش‌های روان‌شناختی

این پژوهش توسط آگرین و همکاران (۲۰۱۴) با هدف شناسایی تقلب در صورت‌های مالی به‌واسطه وجود هم‌سوایی رفتار حسابرس با گرایش‌های روان‌شناختی انجام گرفت که در این بخش ابعاد مدل هم‌سوایی 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 تأثیرگذاری را دارند شناسایی نماید. این محقق مدل زیر را در این رابطه ارائه دادند:

شکل (۲) هم‌سوایی رفتار با گرایش‌های روان‌شناختی



این مدل مبتنی بر دو عامل ارزش‌مداری و اخلاق‌مداری است که باعث می‌گردد حسابرس در جریان حرفه‌ای کار خود، فلسفه بهتری از محتوایی شغلی خود همچون استقلال، ادراک حرفه‌ای را در راستای تعهد و هویت شغلی خود تجربه نماید و در نهایت هم‌راستا با استانداردهای حسابرسی به تردید و بی‌طرفی به‌عنوان معیارهای تخصصی اخلاقی نزدیک شود.

۴-۵- اثر پیگمالیون بر توسعه ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان

در هر حرفه‌ای آگاهی از انگیزش، مسئله‌ای مهم و اساسی است. چراکه انگیزش محرکی برای انجام عملکردها محسوب می‌شود. انتظارات شغلی به‌عنوان یک عامل انگیزش می‌تواند نقش قابل‌توجهی در عملکردهای فردی ایفا نماید. چراکه نشان‌دهنده باور به فرد در راستای اهداف تعیین شده می‌باشد. اثر پیگمالیون نیز به‌عنوان یک تئوری در این زمینه، نقش انتظارات را در هر حرفه به‌خصوص حرفه‌هایی که مبتنی بر انگیزه رقابتی هستند، مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع اگر انتظارات بالایی یک فرد (سرپرست) موجب افزایش عملکرد افراد دیگر (کارکنان) شود، در این صورت اثر پیگمالیون شکل گرفته است. هرچند اثر پیگمالیون در حرفه حسابرسی بر ارزش‌های اخلاقی مورد بررسی قرار نگرفته است اما تأثیر آن بر ابعاد اخلاقی

همچون تردید و تداوم عملکرد صاحب‌کاران توسط چند پژوهش مورد توجه قرار گرفته است. بر اساس مدل تعامل و تنظیم رفتار گئوریال کونتریریراس و همکاران (۲۰۱۱) که وجود اثر پیگمالیون در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و بیان نمود انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حسابرس، بر رأی و قضاوت حساب‌برسان تأثیرگذار می‌باشد. جولین (۲۰۱۴) در رابطه با تأثیرگذاری اثر پیگمالیون بر کیفیت و استقلال نظر حسابرس در رابطه با دوره تصدی حسابرس بیان می‌دارد: نوع انتظار ایجاد شده در این عرصه موضوعی تعیین کننده است. چراکه اگر انتظارات منفی تقویت شده باشد، حسابرس در کار راهه شغلی خود به‌مرور دچار سرخوردگی خواهد شد و این موضوع می‌تواند کیفیت عملکردهای فردی حسابرس را تقلیل دهد اما اگر انتظارات بر مبنای ادراک از موقعیت و ماهیت جایگاه حسابرس شکل بگیرد، کیفیت اظهار نظر حسابرس تقویت می‌شود و این موضوع می‌تواند باعث کوتاه شدن دوره تصدی حسابرس گردد. چراکه وجود انگیزه تعهد و حرفه‌ای‌گری باعث ایجاد هویت در حسابرس می‌گردد. ایزلم (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان «حسابرسی در قرن بیست و یکم» به نقش تأثیرگذار اثر پیگمالیون اشاره دارد. به‌زعم ایزلم (۲۰۱۳) شرکایی که از حساب‌برسان خود انتظاراتی فراتری دارند، آن‌ها به‌سوی دستاوردهای قابل ملاحظه‌تری هدایت می‌نمایند؛ دستاوردهایی که هم جنبه فردی و هم جنبه اجتماعی دارد و بیش‌تر مبتنی بر پاداش‌های معنوی در حسابرس است اما از طرف دیگر، لاورز، مسینا و ریچارد (۱۹۹۹) سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر پیگمالیون را تأیید می‌کند. باور به این‌که اظهار نظر با کیفیت حسابرس می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان محسوب شود، سخت و مشکل است. چراکه این امکان وجود دارد که اظهار نظر حسابرس تحت تأثیر جو مثبت برای صاحب‌کاران باشد. دوم، اگر این‌طور باشد، روشن نیست که آیا اظهار نظر حسابرس می‌تواند سبب جذابیت بیش‌تر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحب‌کار در بازار سرمایه شود. سوم، با توجه به اثر ایجاد شده پیگمالیون، حسابرس ممکن است تحت تأثیر 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 اظهار نظر حساب‌برسان را تحت تأثیر قرار دهد.

۶-۲- پیشینه پژوهش

لاتان و همکاران (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 را نقش میانجی دارد. همچنین احساسات و اخلاق ادراک شده می‌تواند رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و قصد افشای اسرار را بهبود بخشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که حساب‌برسان داخلی نسبت به حساب‌برسان خارجی، افشای اسرار بیش‌تری داشته‌اند و گزارش اشتباهات داخلی به‌صورت ناشناس، روش ترجیحی حسابداران حرفه‌ای برای افشای اسرار می‌باشد.

منصور و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی نقش تعهد حرفه‌ای و تعهد استقلال را در افشای موارد غیراخلاقی توسط حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج ارائه‌شده نشان داد: تعهد حرفه‌ای و تعهد استقلال تأثیر مثبتی بر قصد افشاگری داشتند و همچنین عوامل حرفه‌ای می‌تواند قصد حسابرسان را برای افشاگری افزایش دهد.

دروز و همکاران (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. کِنس، اِمرسون و بوسِتر (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر کیفیت اظهارنظر 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، فرآینتظاری و حجم کار بر کیفیت اظهارنظر حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. اسپینوساپیک و بارانیکائو (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 مؤلفه اصلی وظیفه‌گرایی، مسئولیت‌پذیری، تعامل اجتماعی و کیفیت بررسی‌های حسابرسی به‌عنوان مهم‌ترین ابعاد کاهش تعارض‌های حرفه‌ای در حسابرسی و حل معماهای حسابرسی تعیین گردند. در واقع نتایج بیان نمود: حسابرسان به‌واسطه 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. هالت‌برگ و همکاران (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان «ویژگی‌های فردی، شرایط محیطی و ویژگی‌های اخلاقی حسابرس» با هدف شناخت‌شناسی اجتماعی در حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش محققان از پرسش‌نامه به‌عنوان ابزار جمع‌آوری داده استفاده نمودند و تعداد ۱۲۵ حسابرس کشور لیتوانی به‌عنوان 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 تئوری هویت اجتماعی سنجش شده بود، ارتباط قوی‌تری بین شرایط محیطی و ویژگی‌های فردی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ایجاد می‌نماید. آگاروالا و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر خودباوری با بی‌طرفی حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای را بررسی نمودند. در این پژوهش با استفاده از بررسی مقایسه‌ای، ۱۲۵ حسابرس در دو گروه آزمون و کنترل مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج پژوهش نشان داد: خودباوری بر بی‌طرفی حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری دارد به‌گونه‌ای که نتایج منتج از این

پژوهش نشان داد: که با افزایش خودباوری حساب‌برسان به‌عنوان یک ویژگی (شخصیتی)، بی‌طرفی حساب‌برسان برانگیخته می‌شود و باعث می‌گردد هموارسازی سود به‌عنوان یک نتیجه غیرمستقیم در این بررسی کاهش یابد. لین (۲۰۱۴) پژوهشی تحت عنوان «رابطه بین جابجایی حساب‌برس و تأثیر پیگمالیون: مدل آماری دومتغیره» انجام داد. نتایج این پژوهش نشان داد که مداخله‌های غیرقابل مشاهده در روابط حرفه‌ای بر رفتارهای حرفه‌ای حساب‌برسان تأثیر مثبت دارد. همچنین مشخص گردید وجود اثرات ناشی از تئوری پیگمالیون باعث می‌شود دوره تصدی حساب‌برسی کاهش یابد. شیند، استون و ویلیامز (۲۰۱۳) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر پیگمالیون بر تداوم فعالیت شرکت» انجام دادند. در این پژوهش تعداد ۱۴۰ نفر از شرکای حساب‌برسی ایالت کالیفرنیا به‌عنوان اعضای جامعه آماری حضور داشتند و از ابزار پرسش‌نامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. در این پژوهش پیگمالیون بر مبنای ۴ بعد ادراک حساب‌برسان، توانمندی حساب‌برسان، شناخت حساب‌برسان و کارآمدی حساب‌برسان مورد سنجش قرار گرفت و برای تداوم اظهارنظر حساب‌برس نیز از یک پرسش‌نامه ۱۲ سؤال بدون خرده مقیاس استفاده شد. نتایج نشان داد: هر ۴ بعد پیگمالیون بر تداوم اظهارنظر حساب‌برسان تأثیر مثبت و معناداری دارند.

اکبری و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر ارتباطات مؤثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حساب‌برسان بررسی تأثیر ارتباطات مؤثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حساب‌برسان 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 نشان‌دهنده تأیید تأخیر متغیرها بر روی یکدیگر بوده است.

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

درخشان مهر و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌برسان مستقل پرداختند. نتایج نشان‌دهنده توان پیش‌بینی عملکرد حساب‌برسان مستقل از طریق مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و

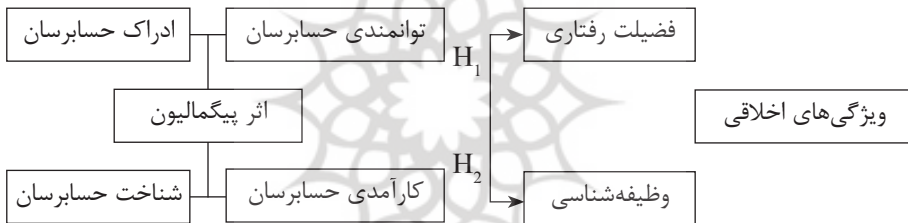
مسئولیت‌های اجتماعی می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۴) نیز در تحقیقی به بررسی آثار فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان (فشار بودجه زمانی حسابرسی، کیفیت حسابرسی و کم‌تر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی) پرداختند و نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد: بین فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و بین فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کم‌تر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

۲-۷- مدل مفهومی پژوهش و فرضیه‌ها

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

شکل (۳) چارچوب مفهومی پژوهش



بر اساس مدل مفهومی فوق فرضیه‌های پژوهش عبارت‌اند از:

فرضیه اول: پیگمالیون بر فضیلت‌های اخلاقی حسابرسان تأثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: پیگمالیون بر وظیفه‌شناسی اخلاقی حسابرسان تأثیر معناداری دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نوع و ماهیت مسئله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این پژوهش با توجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی- همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر داده‌های موردنیاز بر اساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. بر این اساس از یک پرسش‌نامه استفاده گردید. چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی مؤثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (هایر، بلک، باین، اندرسون، ۲۰۱۰؛ پوداسکوف، مکینزی، اسکات، لی، ۲۰۰۳). همچنین برای جمع‌آوری مبنای تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبنای نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در دوره زمانی ۶ ماه اول ۱۳۹۸ بین جامعه هدف توزیع شد. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسش‌نامه بود. بر این اساس از پرسش‌نامه‌های

استاندارد شیند و همکاران (۲۰۱۳) و گرلد و گاوان‌گه (۲۰۱۵) استفاده شده است. سؤالات 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 تأیید قرار گرفته است. نمرات بیش‌تر نشان‌دهنده میزان بالای هرکدام 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. چراکه الزاماً هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل‌توجه این است که تمامی داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شده‌اند (هر شرکت‌کننده تمامی پرسش‌نامه‌های پیش‌بینی کننده و معیاری را در یک زمان کامل می‌کند). در ادامه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

۱-۳- اثر پیگمالیون

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

۲-۳- ارزش‌های اخلاقی

در این پژوهش به منظور سنجش ارزش‌های اخلاقی از پرسش‌نامه گرلد و گاوان‌گه (۲۰۱۵) که شامل ۱۰ سؤال 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 حساب‌برسانی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در پرسش‌نامه‌ای که به جامعه هدف ارائه گردید سؤالاتی که از قبیل این موضوع مطرح شده است که آیا وجود معنویات در شما باعث تمرکز بیش‌تر در قضاوت‌های حساب‌برسانی می‌شود؟ یا وجود ارزش‌های نهادینه‌شده فرهنگی باعث

ارتقای سطح کارکردهای تخصصی در شما می‌شود؟ در واقع محتوای این سؤالات مبتنی بر بررسی رویکردهای وظیفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی گرایبی بر اساس فضیلت‌های رفتاری به منظور حفظ یا توسعه ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی می‌باشد. همچنین پایایی این پرسش‌نامه بر اساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تأیید قرار گرفت و توسط پژوهش‌باراینکثوا و اسپینوساپیک (۲۰۱۸) حدود ۰/۷۵ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سؤال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۷ محاسبه شد.

۳-۳- جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۳۹۹ 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 این‌که مشخص نیست، با استفاده از پیش‌آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی 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 فوق، حجم نمونه ۱۷۹ نفر به دست آمد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، 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. بر این اساس ابتدا به منظور سنجش پایایی پرسش‌نامه‌ها از روش آلفای کرونباخ که نوعی همسانی درونی می‌باشد، استفاده شده است. به‌طور 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 دو پرسش‌نامه استفاده شده در این پژوهش دارد.

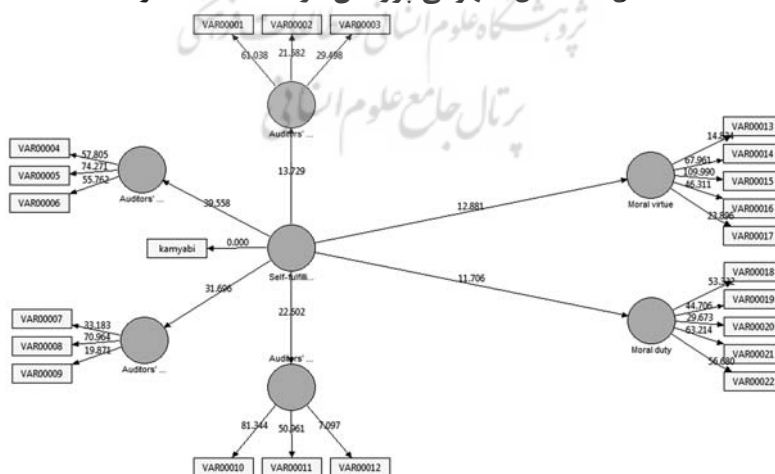
جدول (۱) سنجش پایایی پرسش‌نامه

متغیرهای مکنون	آلفای کرونباخ ($\alpha > 0.7$)
توانمندی حسابرسان	۰/۷۶
شناخت حسابرسی	۰/۷۳
کارایی حسابرسان	۰/۷۱
ادراک حسابرسی	۰/۹۲
وظیفه‌شناسی اخلاقی	۰/۸۷
فضیلت اخلاقی	۰/۹۸

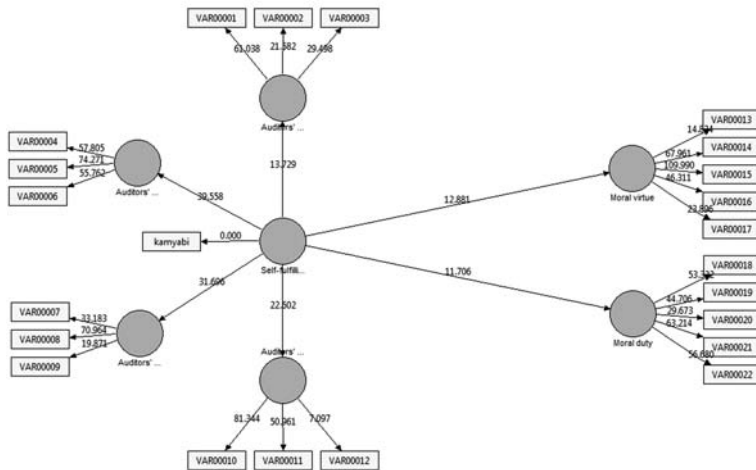
۴-۱- آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

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، نسبت به وجود شرایطی مانند هم‌خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگار هستند (هانلین و کاپلان، ۲۰۰۴). خروجی نرم‌افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۴ و ۵ نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.

شکل (۴) مدل مفهومی پژوهش در حالت استاندارد



شکل (۵) مدل مفهومی پژوهش همراه با ضرایب معناداری (T-values)



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

۲-۴- بررسی آزمون مدل اندازه‌گیری

برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، (فرنل، لارکر، ۱۹۸۱) سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج‌شده (AVE) می‌باشند. مقادیر بیش‌تر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیش‌تر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج‌شده (AVE) و بیش‌تر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری‌اند و این‌که از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند، ۱۹۹۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۲ آمده است.

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

R.C	EVA	بار عاملی (LF)	انحراف معیار	میانگین	متغیرهای آشکار	متغیر مکنون
۰.۸۲	۰.۶۲	۰.۸۲	۰.۷۲	۳.۲۴	۱	توانمندی حساب‌برسان
		۰.۷۹			۲	
		۰.۷۶			۳	
۰.۹۲	۰.۷۹	۰.۸۱	۱.۰۳	۳.۸۱	۴	ادراک حساب‌برسان
		۰.۹۱			۵	
		۰.۸۵			۶	
۰.۸۵	۰.۶۵	۰.۷۴	۰.۸۱	۴.۳۹	۷	شناخت حساب‌برسان
		۰.۹۲			۸	
		۰.۷۲			۹	
۰.۸۲	۰.۶۳	۰.۸۹	۰.۷۹	۴.۲۴	۱۰	کارایی حساب‌برسان
		۰.۸۸			۱۱	
		۰.۵۸			۱۲	
۰.۹۲	۰.۷۳	۰.۷۲	۰.۷۱	۳.۸۲	۱۳	وظیفه‌شناسی اخلاقی
		۰.۹۱			۱۴	
		۰.۹۱			۱۵	
		۰.۸۶			۱۶	
		۰.۸۱			۱۷	
۰.۹۵	۰.۷۹	۰.۹۱	۰.۷۹	۴.۰۱	۱۸	فضیلت اخلاقی
		۰.۹۳			۱۹	
		۰.۸۷			۲۰	
		۰.۸۶			۲۱	
		۰.۸۳			۲۲	
۱.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۵۳	۳.۹۶	پیگمالیون	اثر پیگمالیون

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی که نتایج حاصل از آن در جدول ۲ نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج‌شده بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد.

روایی و اگرایی قابل‌قبول 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 و اگرایی وقتی در سطح قابل‌قبولی است که AVE برای هر سازه بیش‌تر از واریانس اشتراکی میزان بین

آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد (داوری، 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. بر اساس نتایج همبستگی‌ها و جذر AVE که روی قطر جدول ۳ قرار داده شد، می‌توان روایی و اگرای مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل- لارکر نتیجه گرفت.

جدول (۳) همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

	توانمندی حسابرسان	شناخت حسابرسان	کارایی حسابرسان	ادراک حسابرسان	وظیفه‌شناسی اخلاقی	فضیلت اخلاقی	پیگمالیون
توانمندی حسابرسان	۰.۸۰						
شناخت حسابرسان	۰.۲۰	۰.۸۰					
کارایی حسابرسان	۰.۳۴	۰.۲۶	۰.۷۹				
ادراک حسابرسان	۰.۲۳	۰.۵۷	۰.۴۰	۰.۸۹			
وظیفه‌شناسی اخلاقی	۰.۶۲	۰.۳۱	۰.۳۰	۰.۳۲	۰.۸۹		
فضیلت اخلاقی	۰.۴۴	۰.۳۹	۰.۳۷	۰.۵۳	۰.۴۶	۰.۸۵	
پیگمالیون	۰.۵۸	۰.۷۴	۰.۶۷	۰.۸۵	۰.۵۳	۰.۶۱	۱.۰۰

۳-۴- 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.

۱-۳-۴- 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. در ضمن 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
توانمندی حسابرسان	۰.۳۸	۰.۱۶
شناخت حسابرسان	۰.۵۷	۰.۲۶
کارایی حسابرسان	۰.۴۲	۰.۲۶
ادراک حسابرسان	۰.۷۱	۰.۵۷
وظیفه‌شناسی اخلاقی	۰.۲۹	۰.۲۱
فضیلت اخلاقی	۰.۳۷	۰.۲۱

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان FOG^3 استفاده شد که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

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

از میانگین اذیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به‌دست می‌آید.

جدول (۵) نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

GOF	$\overline{R^2}$	Communalities	R^2	Communality	متغیرهای مکنون
			۰.۳۸	۰.۶۴	توانمندی حسابرسان
۰.۵۷	۰.۴۹	۰/۷۵	۰.۵۷	۰.۶۵	شناخت حسابرسان
			۰.۴۲	۰.۶۳	کارایی حسابرسان
			۰.۷۱	۰.۷۹	ادراک حسابرسان
			۰.۲۹	۰.۷۹	وظیفه‌شناسی اخلاقی
			۰.۳۷	۰.۷۳	فضیلت اخلاقی
				۱.۰۰	پیگمالیون

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

۴-۴- 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٪ در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول (۶) آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	(T-Value)	نتیجه آزمون
H ₁	پیگمالیون بر فضیلت‌های اخلاقی حسابرسان تأثیر معناداری دارد.	۰/۶۱	۱۲/۹۱	تائید
H ₂	پیگمالیون بر وظیفه‌شناسی اخلاقی حسابرسان تأثیر معناداری دارد.	۰/۵۲	۱۱/۷۲	تائید

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

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با پیچیده‌تر شدن محیط کار سطح یادگیری و انتظارات از افراد باعث شده است کار همچون شمشیری دو لبه‌ای تلقی گردد که در صورت مثبت بودن انتظارات، فرد انگیزه‌های شغلی بیش تر را تجربه می‌کند اما در صورت منفی بودن فرد دچار سرخوردگی‌های شغلی خواهد شد که عملکردهای فردی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. پیگمالیون به‌عنوان تئوری مبتنی بر وجود همین انتظارات در طی سال‌های اخیر مورد توجه قرار گرفته است تا بر اساس آن افراد سطح شناخت منسجم‌تری از حرفه و تناسب آن با ادراک خود داشته باشند. نکته قابل توجه این است که ادراک کامیابی در کار می‌تواند منجر به تغییر نگرش‌های شغلی فرد گردد. در واقع اگر فردی از کار خود انرژی بگیرد و کار برای وی به‌عنوان فرصت یادگیری و به کار بستن دانش و مهارت، تلقی گردد. این امر می‌تواند بر ادراک فرد در مورد شغلش تأثیر گذارد. در واقع از دیدگاه روانی نگرش‌ها تعیین کننده نگاه فرد به محیط هستند و نگرش‌های شغلی، ادراک افراد از محیط کاری و قضاوت‌های آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهند (مساح و همکاران، ۱۳۹۶). هدف این پژوهش بررسی تأثیر پیگمالیون بر توسعه ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان می‌باشد. بر اساس نتایج آزمون آماری فرضیه اول پژوهش مشخص گردید، پیگمالیون بر فضیلت‌های اخلاقی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. در واقع پیگمالیون نوعی ادراک به وجود آمده از انتظارات جامعه می‌باشد که عملکردهای اخلاقی و تخصصی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و باعث می‌گردد تا حسابرسان رفتاری تقویت شده از انتظارات جامعه از خود نشان دهند. بر این اساس این فرضیه نشان داد با افزایش سطح پیگمالیون به‌واسطه وجود انتظارات اثربخش حسابرسی در ارتقای سطح شفافیت‌ها و کارکردهای اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری بهتر سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، رویکردهای اخلاق‌مدارانه برحسب فضیلت‌گرایی تقویت خواهد شد و باعث می‌گردد تا منش

حساب‌برسان بر اساس شناخت فلسفه مسئولانه حساب‌رسی در زمان قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها افزایش یابد. وجود پیگمالیون بسته به موقعیت‌ها و محیط‌های حرفه‌ای عامل مهمی در توسعه فضائل اخلاقی حساب‌برسان محسوب می‌شود. چراکه وجود سطح انتظارات مثبت اجتماعی از حساب‌برسان باعث خواهد شد تا ضمن کنترل فشار و نفوذ واسطه‌ها، تلاش و کوشش فرد جهت ارتقای سطح کارکردهای اخلاق‌گرایی در حرفه افزایش یابد و باعث گردد تا حساب‌برسان ادراک منسجم‌تری از مسئولیت‌های حرفه‌ای خود داشته باشند. پیگمالیون همچنین به بازنگری در فضیلت‌های اخلاقی در طی کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسی کمک می‌کند و باعث می‌شود تا حساب‌برسان با تغییر سطح رویکردها و انتظارات اجتماعی، خود را همسو با این تغییرات اصلاح نمایند. نتیجه به‌دست‌آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های مویزر (۱۹۹۵) و لاسال و آناداراجان (۱۹۹۶) مطابقت دارد. همچنین نتیجه فرضیه دوم پژوهش مشخص ساخت: پیگمالیون بر وظیفه‌شناسی اخلاقی نیز تأثیر مثبت دارد. در واقع وظیفه‌شناسی اخلاقی یا اخلاق وظیفه‌گرا به‌عنوان یکی دیگر از ابعاد ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای، نوعی نگرش قوام‌یافته فرد برحسب تجربه و سطح یادگیری در کار راهه شغلی است که فرد را نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای متعهدتر می‌نماید. پیگمالیون برحسب وجود انتظارات در محیط شغلی باعث می‌شود تا سطح وظیفه‌شناسی حساب‌برسان از منظر اخلاقی به دلیل وجود انتظارات اجتماعی و نهادی افزایش یابد و باعث گردد تا عملکرد بهتری از حساب‌برسان را بر این اساس شاهد باشیم؛ به‌عبارت‌دیگر، پیگمالیون می‌تواند کمک کند تا حساب‌برسان نسبت به نقاط حساس حرفه سطح آگاهی قابل‌توجه‌تری را به‌دست آورند و بر اساس 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 حساب‌برسان بر آیین رفتار حرفه‌ای کمک نماید و باعث افزایش کارکردهای حرفه‌ای حساب‌رسی و ایجاد اعتماد بیشتر نسبت به این حرفه گردد. یک حساب‌برسان بر اساس پیگمالیون شناخت جامع‌تر و بازخورد کامل‌تری از محیط حرفه‌ای خود دریافت می‌کند که بر مبنای آن با توجه به انتظارات و رویکردهای اجتماعی در تلاش خواهد بود تا وظیفه‌شناسانه انجام وظیفه نماید. نتیجه به‌دست‌آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های مویزر (۱۹۹۵) و لاسال و آناداراجان (۱۹۹۶) مطابقت دارد. هر قدر میزان رفتارهای اخلاقی حساب‌برسان حالت کاهنده‌تر به خود بگیرد، کیفیت بررسی‌ها کاهش می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر رفتارهای کاهنده کیفیت حساب‌رسی که ناشی از رفتار حساب‌برسان در طی دوره حساب‌رسی است، سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد می‌شود و این فرض که حساب‌برسان دچار نفوذ از جانب صاحب‌کاران شده است را محتمل‌تر می‌کند. فارغ از کاهش سطح شفافیت‌ها و کاهش قدرت تصمیم‌گیری‌ها بر این اساس، نکته مهم‌تر فراگیر شدن این رفتارهای غیراخلاقی به‌خصوص در جوامعی است که به‌راحتی اجازه بروز این رفتارها را به دلیل عدم نظارت‌های خود می‌دهد. در واقع وجود این رفتارها از جانب هم‌پیشگان حساب‌برسان، باعث می‌گردد نوعی انگیزش و تقویت رفتاری منفی و منفعت‌طلبانه صورت پذیرد و باعث گردد تا عملکردهای حرفه‌ای حساب‌برسان تحت تأثیر قرار گیرد. در واقع نهادینه‌شده این

رفتارها ضمن تحت تأثیر قرار دادن 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 به دلیل این‌که عناصر قرارداد روانی حساب‌رسان با جامعه و ذی‌نفعان اساساً 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.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده پیشنهاد می‌شود سطح انتظارات تقویت شده و ادراک شده‌تری نه تنها از 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 ارزش‌محوری در حساب‌رسان به‌صورت تداوم‌یافته 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. محدودیت‌هایی که این پژوهش با آن مواجه گردید شامل پراکندگی افراد حاضر در نمونه تحقیق در مؤسسات حسابرسی مختلف و همچنین به دلیل شرایط کاری حساب‌رسان و حضور نداشتن در مؤسسه حسابرسی در بیش‌تر اوقات امکان دسترسی به آن‌ها به‌سختی امکان‌پذیر بود.

منابع

- اصغری اقدم، بهرام، محبوب، علی. (۱۳۹۳). کامیابی فراخود و تأثیر آن بر انگیزش و عملکرد کارکنان شرکت ملی گاز ایران، فصلنامه مدیریت دولتی، ۲۰(۴)، ۶۲۵-۶۴۶.
- اکبری، محسن، محفوظی، غلامرضا، هوشمند، رضوان، ممبینی، یعقوب. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ارتباطات مؤثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حساب‌رسان بررسی تأثیر ارتباطات مؤثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حساب‌رسان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۴)، 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، گل‌محمدی، آرش. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشدار دهی 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 حساب‌برسان، 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 حساب‌برسان، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۲)، ۱۱۳-۱۲۲. درخشان مهر، آذر، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، بحری ثالث، جمال، قلاوندی، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌برسان مستقل، ۱۹(۷۶)، ۲۵-۴۹.

رحمانی، علی، محمودخانی، مهناز. (۱۴۰۰). ضرورت تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری: دیدگاه حساب‌برسان و خبرگان صنعت بیمه، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۱۲۸-۱۵۶.

شایسته شجاعی، پرویز، پورزمانی، زهرا، یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۳۹۹). تأثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد رفتاری، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حساب‌برسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۱۰)، ۲۷۳ - ۳۱۰.

صفرزاده، محمدحسین، کاظمی، کاظم، دهقانی‌سعدی، علی‌اصغر. (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حساب‌برسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقه کار، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱)، ۷۱-۹۰. doi: ۲۰۱۸,۲۳۳۴۶۷,۱۰۰۷۶۰۶.acctgrev/۱۰,۲۲۰۵۹

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

عرب‌صالحی، مهدی، کاظمی، جواد، ذولفعلی‌زاده، مهرداد. (۱۳۹۰). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی، دانش حسابداری، ۲(۵)، ۱۲۷-۱۴۷. doi: ۲۰۱۱,۲۹.jak/۱۰,۲۲۱۰۳

غلامرضایی، محسن، حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حساب‌برسان، 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: ارائه الگوی خودگردان، فصلنامه مشاور شغلی و سازمانی، ۹(۳۰)، ۴۸-۷۲.

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

همتی، محمدی، میرشاهی، تأثیر افشای اختلاف حسابرس و صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت شده به حساب‌رسان جانشین در شرکت‌های پذیرفته شده در

بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۵۶-۸۱.

Akbari, Mohsen, Mahfovi, Gholamreza, Houshmand, Rizvan, Mambini, Yaqoub (2019). Investigating the effect of effective communication and participation on reducing auditors' deviations and corruption. Investigating the effect of effective communication and participation on reducing auditors' deviations and corruption, *Experimental Accounting Research*, 9th year, No. 35, pp. 1-21. (In Persian)

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

Arabsalehi, Mahdi., Kazemi, Javad., Zulfalizadeh, Mehrdad. (1390). 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. doi: 10.22103/jak.2011.29. (In Persian)

Asghari Aghdam, Bahram., Mehboob, Ali. (1393). Farakhod's success and its effect on the motivation and performance of Iran National Gas Company employees, *State Management Quarterly*, 20 (4): 625-646. (In Persian)

Babaei Khalili, Javad., Abdoli, Mohammadreza, Valian, 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)

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>.

Banimahd, Bahman, and Arash Golmohammadi. (1396). Investigating the relationship between ethical climate and fraud warning through voluntary reporting model in Iran's auditing profession, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 2 (3): 61-86. (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>.

Derakhshanmehr, Azar, Jabarzadeh Kangarloui, Saeed, Bahri-Talihi, Jamal, Qalavandi, Hassan (2018). Analyzing the relationship between the components of professional ethics, ethical leadership, social responsibilities and the performance of independent auditors, 19th year, No. 76, pp. 25-49. (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.

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

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.

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)

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>

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.

Hajiha, Venus, Khodamradi, Goddess. (2014). The role of ethical culture in the performance of auditors, *The Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, 11 (3): 125-130. (In Persian)

Hassas Yeganeh, Yahya., Khadim, Hamid., Marovian Hosseini, Zahra. (1395). 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)

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. *Business Ethics: A European Review*, 24 (3), 264–281

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.

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

Ismail, S., Yuhannis, 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>

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

Kenneth, J. S., D, J, Emerson, and Ch, R. Boster. (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.

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.

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>

Mansor, 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

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.

Masah, Hajar., Pereghi Samani, Seyyed Hamidreza, Police Station, Mehrdad. (1396). The role of work enthusiasm in the relationship between success at work and commitment to teaching, job satisfaction and sense of job belonging: presenting the self-directed model, *Career and Organizational Consultant Quarterly*, 9 (30): 48-72. (In Persian)

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.

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)

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>

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.

Rahmani, Mahmoudkhani. (1400) Necessity of preparing and ensuring sustainability reports: the view of auditors and experts in the insurance industry. (In Persian)

Rahmani, Mahmoudkhani. (1400) The need to prepare and assure sustainability reports: the view of auditors and experts in the insurance industry, *Professional Audit Research*, 2 (5):128-156. (In Persian)-50 Hemmati, Mohammadi, Mirshahi, The effect of disclosure of the auditor's and the employer's dispute on the resignation of the auditor and the audit fees paid to the substitute auditors in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Professional Audit Research*, 2 (6):56-81. (In Persian)

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

Safari, Zahra., Banimahd, Bahman., Mousavikashi, Zahra. (2017). Machiavellianism and auditor's individual effectiveness, *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 7 (26): 105-120. (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 an emphasis on the moderating role of organizational position and work history, *Accounting and Auditing Review Quarterly*, 25 (1): 71-90. doi: 10.22059/acctgrev.2018.233467.1007606. (In Persian)

Shaisheta Shojaei, Parviz, Pourzmani, Zahra, Yaqub Nejad, 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, 5th Yal, 10th issue, pp. 273-310. (In Persian)

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

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, And 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. (In persian)



پی‌نویس:

1. International Auditing and Assurance Standards Board (2017)
2. Belief-Adjustment
3. Goodness of Fit

	<p>COPYRIGHTS © 2022 by the authors. Lisensee IACPA, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0)</p>
--	--