



## Impact of Self-Sufficiency and Professional Skepticism on Moral Perception

Mahdi Filsaraei <sup>1</sup>

Received: 2023/01/10

Accepted: 2023/02/15

Research Paper

### Abstract

Auditing is a process that is always accompanied by judgment. This can create a risk for auditors. Therefore, the school of skepticism should always be maintained in judgment and decision making. A person's personal beliefs about moral issues affect his moral perception, in such a way that if a person does not recognize moral issues, he does not use the decision-making program based on ethics and instead uses other criteria such as economic rationality. It works. On the other hand, self-efficacy shows the expectation of each person from himself in performing certain tasks. It is expected that self-efficacious auditors, who always seek to achieve the goals of the auditing profession even in difficult circumstances, have more commitment to the auditing profession than other auditors. Therefore, the main goal of this research is to investigate the effect of self-sufficiency and professional doubt on moral perception. The current study is applied research in terms of its purpose. From the point of view of data collection, the present research is included in the category of the field and survey research. The statistical population of this research includes all certified accountants who are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants. Due to the limited population, Cochran's method is used to determine the sample size. Based on this formula, the number of 340 auditors are selected as the sample of the present study. To test the hypotheses the partial least squares method using SmartPLS software is conducted. Results show that self-sufficiency has an effect on the ethical perception of accountants, and self-sufficiency also affects doubt. Professionalism has been effective and ultimately professional skepticism affects the ethical perception of accountants.

**Key words:** Self-Sufficiency, Moral Perception, Professional Doubt

**JEL classification:** G40

---

<sup>1</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Hakim Toos Higher Education institute, Mashhad. Iran (Corresponding Author) (Email: [filsaraei@yahoo.com](mailto:filsaraei@yahoo.com))





## تأثیر خودکفایی و شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابرسان

مهدی فیل‌سرای‌۱

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۶

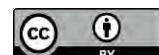
### چکیده

حسابرسی فرایندی است که همواره با قضاوت همراه است. این امر می‌تواند زمینه‌ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد. از این رو مکتب تردیدگرایی باید در قضاوت و تصمیم‌گیری همواره حفظ شود. باورهای شخصی فرد از مسائل اخلاقی، ادراک اخلاقی وی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به گونه‌ای که اگر فردی مسائل اخلاقی را تشخیص ندهد، برنامه تصمیم‌گیری مبتنی بر اخلاق را به کار نمی‌گیرد و به جای آن معیارهای دیگری مانند عقلایی بودن از لحاظ اقتصادی را به کار می‌برد. از طرفی، خودکارآمدی نشان‌دهنده انتظار هر فرد از خود در عمل به وظایف خاص است. انتظار می‌رود حسابرسان خودکارآمد که همواره حتی در شرایط سخت به دنبال نیل به اهداف حرفه‌ی حسابرسی هستند، نسبت به سایر حسابرسان تعهد بیشتری به حرفه خود داشته باشند. از این رو هدف اصلی این تحقیق بررسی تأثیر خودکفایی و شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی می‌باشد. در این راستا پژوهش حاضر از حیث هدف، با توجه به اهداف پژوهش جزء پژوهش‌های کاربردی است. از منظر گردآوری داده‌ها در مجموعه تحقیقات میدانی و پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. بر اساس اطلاعات گردآوری شده حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران محدود به ۲۹۶۹ نفر می‌باشند. با توجه به محدود بودن جامعه برای تعیین حجم نمونه از روش کوکران استفاده شد. بر این اساس تعداد ۳۴۰ نفر نمونه در سال ۱۴۰۱ برآورد شده است و در نهایت نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس نشان می‌دهد که خودکفایی بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی تأثیرگذار است. همچنین بر شک و تردید حرفه‌ای اثرگذار بوده است و این شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی تأثیر می‌گذارد.

کلمات کلیدی: خودکفایی، ادراک اخلاقی، شک و تردید حرفه‌ای

طبقه‌بندی موضوعی: G40

<sup>۱</sup> استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی حکیم طوس، مشهد، ایران (نویسنده مسئول) (Email: filsaraei@yahoo.com)



## مقدمه

بر اساس استاندارد حسابداری ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب‌شده به عمل آید. از طرفی ابعاد قضاوت و تصمیم‌گیری موضوعاتی هستند که همیشه در حسابرسی مطرح بوده‌اند. در حقیقت این ابعاد، جنبه‌های اصلی حسابرسی هستند چون حسابرسی فرایندی است که همواره با قضاوت همراه است. این امر می‌تواند زمینه‌ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد. حسابرسی مانند حسابداری، دامن‌گیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست بلکه با مواردی مانند: خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات و مدارک حسابرسی روبروست (نچل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰). از این رو مکتب تردیدگرایی باید در قضاوت و تصمیم‌گیری همواره حفظ شود. رسوایی‌های مالی در شرکت‌هایی چون انرون، ورلدکام و آدلفی محافل علمی را به نارسایی‌های حسابرسی هدایت کرد؛ لذا بحث در مورد شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان بالا گرفت و موارد تقلب نشان داد که نارسایی‌های حسابرسی، ناشی از سطح مناسبی از شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان بوده است (بنستون و هارتگریوینز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷).

در بسیاری از مواقع، انجام امور مربوط به حسابرسی لازم بوده و این امر را باید شخص یا مؤسسه‌ای که آموزش‌های لازم و حرفه‌ای را دیده باشد، انجام دهد. در این موارد به قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان توجه خاصی می‌شود (ووجل<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). بنابراین باورهای شخصی فرد از مسئله‌های اخلاقی نیز ادراک اخلاقی وی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به گونه‌ای که اگر فردی مسائل اخلاقی را تشخیص ندهد، برنامه تصمیم‌گیری مبتنی بر اخلاق را به کار نمی‌گیرد و به جای آن معیارهای دیگری مانند عقلایی بودن از لحاظ اقتصادی را به کار می‌برد (جونز<sup>۴</sup>، ۱۹۹۱). در سال‌های اخیر مکتب تردیدگرایی (شک‌گرایی) مورد بررسی محققان قرار گرفته که این مکتب، تاثیرات ویژگی‌های شخصیتی را بر حسابرسان مطرح نموده است. البته در کشف انحرافات و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آنان خیلی مؤثر است که در نهایت می‌تواند این مسئله قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها را تحت الشعاع قرار دهد. مکتب شامل مجموعه‌ای از اصول و معیارهایی است که در تحقیقات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است به عنوان نمونه تردیدگرایان بر عقاید خود و دیگران پافشاری نداشته و همواره آماده شنیدن نظرات دیگران هستند. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردیدگرایی و مشخص شدن تاثیرات آن بر رفتار حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها، محققان بیش از پیش به ضرورت توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل پی برده‌اند (شیرزاد و همکاران، ۱۳۹۹).

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌کند. در بند ۱۵ استاندارد ۲۰۰ حسابرسی ایران آمده است که حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب موقعیت‌هایی باشد که ممکن است موجب تحریف مهم در صورت‌های مالی شود. بر اساس بند ۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای مستلزم هوشیاری حسابرس به موضوعاتی چون شواهد حسابرسی متضاد، احتمال تقلب و غیره است. بر اساس بندهای ۱۷ و ۱۸ و ۱۹ استاندارد یادشده، تردید حرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است. در بند ۱ استاندارد شماره ۳۳۰ حسابرسی ایران بر لزوم نگرش، تردید حرفه‌ای در خصوص برخوردهای کلی برای مقابله با خطرهای

<sup>1</sup> Knechel

<sup>2</sup> Benston & Hartgraves

<sup>3</sup> Vogel

<sup>4</sup> Jones

تحریفی که در سطح صورت‌های مالی مهم ارزیابی شده‌اند، تأکید شده است. از طرفی ادراک نوعی فرایند است و در این فرایند افراد عقاید شخصی خود را که فراهم‌آورنده اطلاعات معنادار در ارتباط با محیط آن‌هاست، سازمان‌دهی و تفسیر می‌کنند (جورج، ۲۰۱۵). ادراک اخلاقی نیز عامل محرک تمام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و به معنای تشخیص فرد از یک مفهوم اخلاقی است (امیرشاهی و همکاران، ۱۳۸۹). به بیان دیگر، ادراک اخلاقی سازمان‌دهنده و محرک کل فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی است و در این فرایند فرد باید یک مسئله اخلاقی را درک کند (هانت و ویتل<sup>۱</sup>، ۱۹۸۶). بورکواسکی و یوگراس<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) معتقدند ادراک اخلاقی و مقاصد اخلاقی به عوامل دموگرافیک (مانند جنسیت، سن و ...) که برای هر کس منحصر به فرد است، ارتباط دارند. الم و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) نیز بیان کرده‌اند، جنسیت بر ادراک اخلاقی تأثیرگذار است. در حالی که نتایج پژوهش اوکافور و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) نشان می‌دهد، جنسیت تأثیری بر درک اصول اخلاقی ندارد. عقاید و ارزش‌های اخلاقی هر فرد نتیجه سامانه مفهوم یکپارچه فلسفه اخلاقی شخصی است، به گونه‌ای که افراد در زمینه مسائل اخلاقی موضوع‌های خاصی می‌گیرند و این موضع‌گیری بر قضاوت نهایی آن‌ها اثر می‌گذارد (فورسیث<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲). بنابراین دریافت‌های شخصی فرد از مسئله اخلاقی نیز ادراک اخلاقی وی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به گونه‌ای که اگر فردی مسائل اخلاقی را تشخیص ندهد از برنامه تصمیم‌گیری مبتنی بر اخلاق پیروی نمی‌کند و به جای آن معیارهای دیگری مانند عقلایی بودن از لحاظ اقتصادی را به کار می‌برد (جونز، ۱۹۹۱).

به‌طور کلی انجام وظایف به عوامل متعدد بستگی دارد که یکی از آن‌ها میزان خودکارآمدی حسابرس به حرفه حسابرسی است. خودکارآمدی نشان‌دهنده انتظار هر فرد از خود در عمل به وظایف خاص است (پارکر<sup>۶</sup>، ۱۹۹۸). بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان خودکارآمد، که همواره حتی در شرایط سخت به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حسابرسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند. خودکارآمدی یک مفهوم بنیادین در نظریه شناخت اجتماعی است که عبدالله<sup>۷</sup> (۲۰۱۹) معرفی کرد. از آنجایی که حسابرسی فرایندی همواره با قضاوت است و می‌تواند با وقوع خطر برای حسابرسان همراه باشد. از این‌رو مکتب تردیدگرایی باید در قضاوت و تصمیم‌گیری همواره حفظ شود. از طرفی، باورهای شخصی حسابرس از مسائل اخلاقی، ادراک اخلاقی وی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به گونه‌ای که اگر ایشان مسائل اخلاقی را تشخیص ندهد، به صورت اخلاقی تصمیم‌گیری ننموده و به جای آن معیارهای دیگری مانند عقلایی بودن از لحاظ اقتصادی را به کار می‌برد. از طرف دیگر، خودکفایی نشان‌دهنده انتظار هر فرد از خود در عمل به وظایف خاص بوده و انتظار می‌رود حسابرسان خودکفا، که همواره حتی در شرایط سخت به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حسابرسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند. شایان ذکر است رسوایی‌های اخیر سازمان‌ها و ایجاد بحران‌ها، مدنظر قراردادن فرهنگ و ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ای در حسابرسی به عنوان موضوع مهم و مورد توجه در نظر گرفته شده است. تحقیقات زیادی در این حوزه تا به این لحظه انجام شده است. هر کدام از پژوهش‌ها از منظر خاصی به ادراک اخلاقی حسابرسان پرداخته‌اند؛ اما هیچ‌یک به بررسی هم‌زمان اثر خودکفایی و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی نپرداخته‌اند. از این رو مسئله اصلی این تحقیق تأثیر خودکفایی و شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی می‌باشد.

<sup>1</sup> Hunt & Vitell

<sup>2</sup> Borkowski & Ugras

<sup>3</sup> Elm et al.

<sup>4</sup> Okafor et al.

<sup>5</sup> Forsyth

<sup>6</sup> Parker

<sup>7</sup> Abdullah

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری و حسابرسی به عنوان یکی از پایه‌های اساسی در اقتصاد امروزی در نظر گرفته شده است. دقت در اظهارنظر یک جنبه مهم کیفیت اظهارنظر حسابرسی است و این امر مرتبط با رفتار افرادی است که حسابرسی را انجام می‌دهند. حسابرسی می‌تواند به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تصمیم‌گیری کمک کند. چنانچه حسابرس از ویژگی‌های لازم و دقت کافی در طی حسابرسی برخوردار نباشد، گزارش حسابداری از اعتباری برخوردار نیست ([دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷](#)). رعایت اصول اخلاقی در رشته‌ها و حرفه‌های گوناگون، به عنوان اخلاق حرفه‌ای که زیرمجموعه‌ای از اخلاق کاربردی است، شناخته می‌شود. اخلاق حرفه‌ای در زندگی اجتماعی انسان‌ها بسیار با اهمیت است. نتایج پژوهشی نشان می‌دهد، هرگونه بهبود در اخلاق حرفه‌ای می‌تواند همراه با بهبود در پیامدهای آن، یعنی مسئولیت اجتماعی و پاسخ‌گویی فردی باشد ([شمس، ۱۴۰۱](#))؛ بنابراین می‌توان استدلال کرد که اخلاق جزء شاخصه‌های اصلی در حسابرسی به شمار می‌رود. تقلب، تحریف و دیگر بداخلاقی‌های حرفه‌ای باعث خواهد شد که مؤسسات مالی و دیگر شرکت‌های عمومی و خصوصی یا دچار مشکلات گسترده شده یا به سوی ورشکستگی سوق پیدا کنند؛ لذا رسوایی‌های اخیر سازمان‌ها و ایجاد بحران‌ها، مدنظر قراردادن فرهنگ و ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ای در حسابرسی به عنوان موضوع مهم و مورد توجه در نظر گرفته شده است. با این حال تحقیقات محدودی در این حوزه تا به این تاریخ انجام شده است ([هارت و همکاران، ۲۰۱۳](#)). از طرفی تردیدگرایی همان طور که یک شیوه شک کردن است که ما را بر آن می‌دارد تا برای آزمون فرضیات به دنبال شواهد و استدلال باشیم، برای پردازش پژوهش علمی، مکالمه فلسفی و هوش بحرانی نیز ضروری است. [هارت و همکاران \(۲۰۱۳\)](#) تردید حرفه‌ای را بر حسب مشخصه‌های مختلفی از تردیدگرایی (از قبیل ذهن پرسشگر به تأخیر انداختن قضاوت، اعتماد به نفس) تعریف نموده‌اند که بیشتر بر این تمرکز دارد که به جای این که در تردیدها سوگیری داشته باشیم، تنها به نکات مورد رسیدگی مشکوک باشیم و تا رسیدن به نتیجه آن شگمان را پیگیری نماییم ([شیرزاد و همکاران، ۱۳۹۹](#)).

متون دانشگاهی دیگر دیدگاه تردید فرضی را پذیرفته‌اند که معتقد است در مواقعی که حسابرسان احتمال بیشتری می‌دهند که مبلغ بااهمیتی در صورت‌های مالی نادرست ارائه شده است یا زمانی که حسابرسان شواهد بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند تا به این نتیجه برسند که ارائه نادرست اطلاعات مهم وجود ندارد، حسابرسان تردید حرفه‌ای بیشتری را به کار برده‌اند ([هارت و همکاران، ۲۰۱۳](#)). برخی محققان یک فرد تردیدگرا (شکاک) را فردی می‌دانند که حساسیت بیشتری به شواهد منفی داشته، در حالی که شواهد مثبت را نادیده می‌انگارد. اگر حسابرسان به تردیدگرایی بیشتر توجه کنند آنگاه می‌توان اثرات مخرب ناشی از نابسامانی‌ها و بحران‌های اقتصادی را کاهش داد. توافق کلی در خصوص اهمیت تردید حرفه‌ای در رویه عمل‌های حسابرسی وجود دارد ([شیرزاد و همکاران، ۱۳۹۹](#)).

بنابراین تردید حرفه‌ای یک موضوع حیاتی در حسابرسی‌های امروزه می‌باشد. علی‌رغم این سطح اهمیت، این انتقاد به استانداردهای حسابرسی وارد است که باید رهنمودهای بهتری در خصوص نحوه به‌کارگیری مفهوم تردید حرفه‌ای ارائه دهند. اهمیت فراوان تردید حرفه‌ای، نبود شفافیت در تعریف و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص بیانگر نیاز مبرم به انجام پژوهش‌هایی در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه‌ای را با عمق بیشتری تشریح نماید. همچنین توانایی افراد در کنترل کردن، به نیرومندی انتظار آن‌ها از این که قادر به انجام این کار هستند، بستگی دارد. خودکفایی توانایی زاینده‌تری است که به موجب آن فرد مهارت‌های خود را برای مقابله کردن با ضروریات و شرایطی که مواجه می‌شود، سازمان داده و هماهنگ می‌کند. خودکفایی توانایی استفاده کردن درست از امکانات شخصی تحت



شرایط متفاوت و سخت است (شیرزاد و همکاران، ۱۳۹۹).

از آنجایی که خودکفایی نوعی از خودمختاری است و در آن اجبار به هیچ کمک خارجی، حمایت، یا تعاملی برای بقا نیاز نمی‌باشد، اگر فردی باور داشته باشد که نمی‌تواند نتایج مورد انتظار را به دست آورد و یا مانع رفتارهای غیرقابل قبول شود، انگیزه او برای انجام کار کم خواهد شد. اگرچه عوامل دیگری وجود دارند که به عنوان برانگیزنده‌های رفتار انسان عمل می‌کنند، اما همه آن‌ها تابع باور فرد هستند. خودکفایی را می‌توان به صورت رسمی این‌گونه تعریف کرد: قضاوت فرد درباره این که با توجه به مهارت‌هایی که دارد و موقعیت‌هایی که با آن مواجه می‌شود، چگونه با یک موقعیت، خوب یا بد مقابله کند (عبدالله، ۲۰۱۹). خودکارآمدی از چهار منبع اثر می‌پذیرد که عبارتند از: تجربیات شخصی، تجربیات دانشجویی که به وسیله مدل‌های اجتماعی فراهم می‌شود، ترغیب کلامی که از دیگران در خصوص توانایی‌های خود دریافت می‌کند و حالت زیست‌شناختی که به آگاهی افراد از حالت جسمی و هیجانی اشاره می‌کند. توجه به این نکته حائز اهمیت است که خودکارآمدی شغلی، پیش‌بینی‌کننده مهمی برای کاوش شغلی، بالندگی شغلی، ثبات در الگوهای شغلی و عملکرد شغلی به شمار می‌رود (بازمن و همکاران، ۲۰۰۱).

ادراک نوعی فرایند می‌باشد که در این فرایند افراد می‌توانند عقاید شخصی خود را که فراهم‌آورنده اطلاعات معنادار در ارتباط با محیط آن‌هاست، سازمان‌دهی و تفسیر کنند (جورج، ۲۰۰۹). بنابراین ادراک اخلاقی را می‌توان عامل تحریک‌کننده تمام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی از یک مفهوم اخلاقی دانست. پس می‌توان گفت که ادراک اخلاقی، تنظیم‌کننده کل فرایند تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است که این بازه نیازمند درک فرد از یک مسئله اخلاقی است (هانت و ویتل، ۱۹۹۸). برخی معتقدند ادراک اخلاقی و مقاصد اخلاقی به عوامل دموگرافیک (مانند جنسیت، سن و ...) که برای هر کس منحصر به فرد است، ارتباط دارد. الم و همکاران (۲۰۱۳) نیز بیان کرده‌اند، جنسیت بر ادراک اخلاقی تأثیرگذار است. از طرفی دیگر نتایج تحقیق اوکافور و همکاران (۲۰۱۵) نشان داد که جنسیت نمی‌تواند تأثیری بر درک اصول اخلاقی بگذارد. البته هر انسانی عقاید و ارزش‌های اخلاقی منحصر به فردی دارد که نتیجه برداشت وی از فلسفه اخلاقی شخصی خودش می‌باشد. به‌گونه‌ای که اشخاص در زمینه مسائل اخلاقی موضع‌گیری‌های خاصی دارند و این موضع‌گیری بر قضاوت نهایی آن‌ها اثر می‌گذارد (فورسیث، ۱۹۸۰).

تفاوت‌های فردی در انجام قضاوت‌های اخلاقی را می‌توان از طریق دو فلسفه اخلاقی آرمان‌گرا و نسبی‌گرا تشریح کرد. در حقیقت آرمان‌گرایان معتقدند که نتیجه‌های خوب همیشه دست‌یافتنی است و حقایق اخلاقی و به تبع، اوصافی نظیر خوب و بد و فضایل و رذایل اخلاقی در عالم وجود دارد که از باورها، گرایش‌ها، امیال و احساسات بشر مستقل است (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۹۲). در حالی که نسبی‌گرایان مجموعه قوانین مربوط به اعتقادات اخلاقی را رد می‌کنند و تمایلی به پذیرش قوانین جمعی ندارند و معتقدند شرایط، موقعیت‌ها و افراد در تعیین اخلاقی بودن و غیراخلاقی بودن هر تصمیم دخالت دارند و هیچ تضمینی وجود ندارد رفتاری که در شرایطی اخلاقی است، در شرایط و موقعیتی دیگر نیز اخلاقی محسوب شود (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸). به عقیده برخی از محققان، پول اهمیت بسیار زیادی دارد و نمادی از موفقیت‌ها و دستاوردها محسوب می‌شود، به‌ویژه برای مردم کشورهای در حال توسعه که تنگدستی در آن‌جا فراگیر است. همچنین، ممکن است در کشورهای در حال توسعه یا مدرن، افراد، بیشتر مادی‌گرا، سرمایه‌دار، فردگرا و خودخواه باشند. تانگ (۲۰۰۷) معتقد است، ارزش‌های اجتماعی با موضوع پول در ارتباط است؛ به‌گونه‌ای که در جوامع مادی‌گرا، افراد به شدت تحت تأثیر پول قرار می‌گیرند، پول را به عنوان

<sup>1</sup> Bozeman et al.

<sup>2</sup> Hunt & Vitell

<sup>3</sup> Tang

منبعی از شادی و قدرت می‌بینند و کمابیش هر کسی برای پول کار می‌کند. مفهوم اخلاق پولی که جوانب مختلف و ساختارهای چندبعدی از معانی پول را ارزیابی می‌کند، نشان‌دهنده ارزشی است که اشخاص درباره پول دارند و پول را بخش مهمی در زندگی در نظر می‌گیرند. همچنین میزان پول‌دوستی افراد و اهمیت اخلاق را در چگونگی قضاوتشان درباره پول بررسی می‌کند و مترادف با واژه پول‌دوستی به کار می‌رود. به بیان دیگر، اخلاق پولی یکی از عوامل روان‌شناختی است که بر ادراک اخلاقی تأثیرگذار است؛ به گونه‌ای که اشخاصی که به شدت به پول علاقه‌مندند، اغلب درک کمتری نسبت به اخلاق دارند و معمولاً در تصمیم‌گیری‌ها اخلاق را کمتر رعایت می‌کنند (یوسف<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). ایسترلین<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) پول‌دوستی را تمایلات، ارزش‌ها، انتظارات و آرمان‌های اشخاص درباره پول می‌داند. پژوهشگرانی نیز پول‌دوستی را نگرش‌ها یا معنای افراد نسبت به پول و شهرت تعریف می‌کنند. **تانگ و چن** (۲۰۰۸) اخلاق پولی یا پول‌دوستی شدید افراد بسیار بااهمیت است، زیرا کسانی که به شدت به پول علاقه دارند، هیچ‌گاه پول را کافی نمی‌دانند و از درآمد خود راضی نیستند. از نظر **تانگ** (۲۰۰۳) پول به عنوان ارزش اقتصادی، بیشتر بر محور منافع شخصی است و به نظر می‌رسد که برجسته شدن اهمیت پول و نگرش‌های معطوف به آن، می‌تواند افراد را در راستای منافع خود بدون توجه به منافع دیگران، سوق دهد. همچنین **گوردون و همکاران**<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) معتقدند، افراد برداشت متفاوتی نسبت به پول دارند و ابزار پول با توجه به ادراک آن‌ها متفاوت است. به گونه‌ای که میزان پول‌دوستی افراد با ادراک اخلاقی آن‌ها ارتباط دارد.

**آیو**<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) بیان می‌دارد، نگرش افراد نسبت به پول در اخلاق و خصوصیات شخصی آن‌ها نهفته است و معنای پول به ذهنیت افراد وابسته است و به شدت با ادراک اخلاقی و رفتار آن‌ها ارتباط دارد. **لی و وِلی**<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) بیان کردند دریافت‌های شخصی فرد از مسئله اخلاقی نیز، ادراک اخلاقی وی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به گونه‌ای که اگر فردی مسائل اخلاقی را تشخیص ندهد، برنامه تصمیم‌گیری مبتنی بر اخلاق را به کار نمی‌گیرد و به جای آن، معیارهای دیگری مانند عقلایی بودن از لحاظ اقتصادی را به کار می‌برد. با توجه به مطالب فوق احساس تبعیض جنسیتی از موضوعات مهم پژوهشی است، زیرا نگرش‌های ادراکی و احساسی، صرف‌نظر از صحت و دقت آن، می‌تواند آثار شایان توجهی بر نگرش افراد نسبت به کار و نتایج کار داشته باشد. **تانگ و چن** (۲۰۰۸) معتقدند تفاوت‌های مهمی در باورها، نگرش‌ها و رفتارهای مرتبط با پول مردان و زنان بر اساس جنسیت وجود دارد، به گونه‌ای که مردان نگرانی بیشتری برای پول و پیشرفت‌های شغلی دارند؛ اما نگرانی زنان برای پول کمتر است و معمولاً استانداردها و اصول اخلاقی بیشتری نسبت به مردان دارند. آن‌ها نیز به این باور رسیدند که زنان تمایل کمتری نسبت به کسب پول دارند و اهمیت کمتری برای پول قائلند. در حقیقت، به‌طور سنتی مردان نقش اصلی نان‌آور خانواده را برعهده دارند. با این حال در دو دهه گذشته شاهد آن بوده‌ایم که زنان در مشاغل اداری حضور فعالی داشته‌اند. یکی از نقش‌های برجسته فزاینده در مسائل مربوط به پول برای زنان، می‌تواند نگرانی در رابطه با کسب دشوار پول، چگونگی ارزیابی آن‌ها از خودشان و همچنین چگونگی دیدگاه دیگران نسبت به آن‌ها باشد. از این رو به نظر می‌رسد، امروزه پول نقش مهمی در زندگی زنان ایفا می‌کند و امکان دارد پول برای آن‌ها نیز موضوعی مهم باشد و مقوله درآمد، علاقه

<sup>1</sup> Yusuf

<sup>2</sup> Easterlin

<sup>3</sup> Gordon et al.

<sup>4</sup> Ayu

<sup>5</sup> Lea & Webley

آن‌ها را نسبت به پول افزایش دهد. در نهایت اسمیت و راجرز<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) بیان می‌دارند که مردان ارزش را به پول، پیشرفت و قدرت نسبت می‌دهند و موقعیت‌های رقابتی را بیشتر دنبال می‌کنند، در حالی که زنان اغلب به روابط اجتماعی و فرصت‌هایی برای رشد، توسعه و کمک کردن به مردم توجه دارند و علاقه‌مندند وظایف محول را به گونه‌ای مؤثرتر انجام دهند و بیشتر پیرو قوانین و مقررات هستند. به‌طور خلاصه افراد مسن‌تر و زنان با دقت بیشتری پولشان را بودجه‌بندی می‌کنند.

نقش حسابرس در فرایند حسابرسی شامل انجام بررسی‌های مناسب به منظور تعیین میزان اعتبار برخی گزاره‌ها و اظهارنظر درباره یافته‌هاست. اظهارنظر حسابرس همان پدیده‌ای است که به فعالیت حسابرسی ارزش می‌دهد و اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس معمولاً بر مبنای آگاهی وی از واقعیت‌های عینی نیست. مهم‌ترین کار حسابرس قضاوت و تصمیم‌گیری است. از این‌رو در همه فرایندها، حسابرس باید همواره تردید حرفه‌ای را حفظ نماید. در ارتباط با حسابرسی نظریه‌های مباشرت و اطلاعات مبانی منطقی پشتوانه تقاضا برای خدمات حسابرسی را طرح می‌کند. نظریه مباشرت بر ابعاد کنترلی حسابرسی تأکید می‌کند و ابعاد کنترلی موجب پیشگیری از تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی می‌شود و این ابعاد کنترلی به بهبود کنترل داخلی مربوط می‌شوند. فرضیه مباشرت نیاز به مکانیزم نظارتی را بیان می‌کند و اصلی‌ترین ابزار نظارت، نظارت مستمر بر عملکرد مدیران است که با ارائه صورت‌های مالی صورت می‌گیرد.

توانایی افراد در کنترل کردن، به میزان انتظار آن‌ها از خود بستگی دارد. انتظار، پیش‌بینی ذهنی احتمال وقوع یک رویداد است. این رویداد می‌تواند یک پیامد باشد و یا روندی که این پیامد را به بار آورده است. در کل دو نوع انتظار وجود دارد، انتظار کارایی و انتظار پیامد. انتظارات کارایی و پیامد، عوامل تعیین‌کننده مجزا و علت شروع و تنظیم رفتار هستند (عبدالله، ۲۰۱۹). بین انتظار کارایی با احساس کارایی (خودکفایی) تفاوت زیادی وجود دارد. انتظار کارایی به معنی قضاوت شخص در این باره است که اگر عمل خاصی انجام شود، نتیجه خاصی را به بار خواهد آورد. انتظار کارایی به معنی برآوردی است از احتمال این که فرد بتواند به شیوه خاصی رفتار کند. به عبارت دیگر یک رفتار خاص چه پیامدهای خاصی را در پی خواهد داشت. بنابراین خودکفایی توانایی زاینده‌ای است که به موجب آن فرد مهارت‌های خود را برای مقابله کردن با ضروریات و شرایطی که مواجه می‌شود، سازمان داده و هماهنگ می‌کند. به‌طور کلی خودکفایی توانایی استفاده کردن درست از امکانات شخصی تحت شرایط متفاوت و سخت است.

نظریه شناخت اجتماعی بر الگوی علی سه‌جانبه رفتار و محیط و فرد مبتنی است. این الگو بر ارتباط بین رفتار و آثار محیطی و عوامل فردی که به ادراک فرد برای توصیف کارکردهای روان‌شناختی می‌پردازد، تأکید می‌کند. بر اساس این نظریه، افراد در نظام علی سه‌جانبه بر انگیزش و رفتار خود اثر می‌گذارند. از طرف دیگر حسابرسی نیز رشته و حرفه‌ای مبتنی بر رفتار حسابرس و صاحب‌کار است و به نوعی به رفتار وابسته است. بنابراین حرفه‌ای همچون حسابرسی می‌تواند با نظریه‌های رفتاری، مانند شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگ داشته باشد. صورت‌های مالی یکی از منابع مهم کسب اطلاعات مالی به منظور تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان است. اما اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید قابل اتکا باشد تا موجب گمراهی استفاده‌کنندگان نشود. بنابراین حسابرسان، در جایگاه اشخاص متخصص و مستقل، وظیفه بررسی و تأیید مطلوبی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را بر عهده دارند (رضایی و همکاران ۱۳۹۷).

اما سؤال این است که آیا همه حسابرسان وظایف محول را به بهترین نحو انجام می‌دهند؟ به‌طور کلی انجام این

<sup>1</sup> Smith & Rogers



وظایف به عوامل متعدد بستگی دارد که یکی از آن‌ها میزان خودکارآمدی حسابرس به حرفه حسابرسی است. خودکارآمدی نشان‌دهنده انتظار هر فرد از خود در عمل به وظایف خاص است (پارکر، ۱۹۹۸). عبدالله (۲۰۱۹) خودکارآمدی را قضاوت افراد درباره توانایی خود در زمینه سازمان‌دهی و فعالیت‌های لازم به منظور دستیابی به اهداف و عملکردهای تعیین‌شده تعریف کرده است. خودکارآمدی از نظریه شناخت اجتماعی مشتق شده است و به باورها یا قضاوت‌های فرد در زمینه توانایی‌های خود در پرداختن به وظایف و مسئولیت‌ها اشاره می‌کند. افرادی که خودکارآمدی بیشتری دارند بر تلاش خود به منظور دستیابی به اهداف تعیین‌شده مصرترند حتی زمانی که با وضعی دشوار و چالش‌انگیز (تضاد) مواجه باشند. به همین ترتیب، افرادی که خودکارآمدی کمتری دارند در مواجهه با مشکلات ممکن است از تلاش خود برای نیل به اهداف تعیین‌شده دست بکشند. بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان خودکارآمد که همواره حتی در شرایط سخت به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حسابرسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند. خودکارآمدی یک مفهوم بنیادین در نظریه شناخت اجتماعی است که عبدالله (۲۰۱۹) معرفی کرد. در حقیقت اغلب در ارتباط با اعتماد به نفس، خودکارآمدی بر حسب اهداف گزینشی و چالشی، تلاش مجددانه، انتخاب وظایف مشکل، حرکت به سمت تسلط بر کار، تحقق هدف و پافشاری هنگام مواجهه با موانع عملیاتی می‌شود. خودکارآمدی از چهار منبع اثر می‌پذیرد که عبارتند از: تجربیات شخصی، تجربیات دانشجویی که به وسیله مدل‌های اجتماعی فراهم می‌شود، ترغیب کلامی که از دیگران در خصوص توانایی‌های خود دریافت می‌شود و حالت زیست‌شناختی که به آگاهی افراد از حالت جسمی و هیجانی اشاره می‌کند. توجه به این نکته حائز اهمیت است که خودکارآمدی شغلی پیش‌بینی‌کننده مهمی برای کاوش شغلی، بالندگی شغلی، ثبات در الگوهای شغلی و عملکرد شغلی به شمار می‌رود (بازمن و همکاران، ۲۰۱۰).

در ادامه به برخی پژوهش‌های انجام شده در این حوزه اشاره می‌شود:

**کمال‌غریبی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)** در مطالعه‌ای به دنبال توسعه اثربخشی قضاوت حرفه‌ای حسابرسی بر اساس ذهنیت حسابرسان بودند. در این پژوهش برای شناسایی مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسی و گزاره‌های تحقیق مضامین ذهن‌آگاهی حسابرسان، از تحلیل فراترکیبی با مشارکت ۱۲ نفر از کارشناسان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاه استفاده شد. در بخش کمی ۱۸ حسابرس با سابقه کار و سطح دانش فنی و تخصصی، مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده در قالب پرسش‌نامه‌های ماتریسی را با تحلیل تفسیری ارزیابی کردند. نتایج نشان داد که بیان ذهن‌آگاهی استنباطی تأثیرگذارترین مضمون قضاوت شهودی در حسابرسی است که می‌تواند باعث عملکرد کارآمدتر حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای شود. این نتیجه نشان می‌دهد که ذهن‌آگاهی استنتاجی عاملی در شهود در قضاوت حرفه‌ای است.

**آرامی و کوینگ جیانگ<sup>۲</sup> (۲۰۲۲)** در پژوهشی به بررسی نقش تعدیل‌کننده آموزش اخلاقی بر افزایش سطح اخلاق حسابرسان پرداختند. بنابراین، این تحقیق هرگونه تفاوت معنادار بین دو گروه را از طریق تحلیل تعدیل چند گروهی آزمایش خواهد کرد. گروه اول نماینده حسابرسانی هستند که قبلاً یک دوره اخلاقی را گذرانده‌اند و گروه دیگر نماینده حسابرسانی هستند که قبلاً هیچ درسی را گذرانده‌اند. این مقایسه بر اساس روابط بین متغیرهای مدل، یعنی قضاوت اخلاقی، قصد اخلاقی، مرکزیت هویت اخلاقی و شدت اخلاقی ادراک‌شده انجام شده است. نمونه این مطالعه عمدتاً حسابرسان ارشد مستقل فعال در مؤسسه‌های حسابرسی در مراکش هستند. آن‌ها توانستند ۱۲۵ پاسخ

<sup>۱</sup> Kamalgharibi et al.

<sup>۲</sup> Arrami & QingXiang

قابل استفاده به دست آورده و داده‌ها را با نرم‌افزار SmartPLS پردازش کردند. نتایج نشان می‌دهد که هویت اخلاقی حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد و این تأثیر برای گروهی از حسابرسان که قبلاً یک دوره اخلاقی را گذرانده‌اند، قابل توجه‌تر است. علاوه بر این، به نظر می‌رسد که گذراندن یک درس اخلاق، رابطه مثبت و معنادار بین قضاوت اخلاقی حسابرسان و قصد اخلاقی آن‌ها را تعدیل می‌کند. بنابراین، به نظر می‌رسد که آموزش اخلاقی رابطه مثبت را به‌طور منفی تعدیل می‌کند.

**ابراهیمی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)** بر این باورند که با رشد و توسعه رویکردهای نظری در حوزه رفتاری، اهمیت مشارکت و همکاری افراد در ساختارهای سازمانی برای ارتقای سطح کارکردهای عملی هر روز افزایش یافته است. شناخت محورهایی که اثربخشی سازمان را افزایش می‌دهند، مانند صدای حرفه‌ای، تحقیقات ضروری در سال‌های اخیر بوده است. هدف این پژوهش بررسی تأثیر اصول انگیزشی صدای رفتار فردی بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان داخلی با درک مفهومی و نظری صدای حرفه‌ای در حسابرسی و شناخت ماهیت عملکردی و رفتاری حسابرسان داخلی است. نمونه نهایی این پژوهش ۱۸۳ حسابرس داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس ایران در سال ۲۰۲۰ می‌باشد. ابزار تحقیق پرسش‌نامه است و برای برآزش مدل و آزمون فرضیه‌های تحقیق از تحلیل حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که خودکارآمدی، میزان امید و تاب‌آوری به عنوان معیارهای فرایند محرک در صدای رفتار فردی تأثیر مثبت و معناداری بر شجاعت اخلاقی حسابرس داخلی دارد.

**آشوین<sup>۲</sup> (۲۰۱۸)** نقش شخصیت و انگیزش در تردید حرفه‌ای را هنگامی که لحن مدیریت تغییر پیدا می‌کند در میان فارغ التحصیلان حسابداری بررسی نمود. نتیجه گویای این مطلب بود که افراد برون‌گرا در هنگام پشتیبانی قوی‌تر از سوی یک مقام مافوق تردیدگرایی بیشتری داشتند، ولی در صورت پشتیبانی کمتر، تردیدگرایی آن‌ها نیز کمتر می‌شد، در حالی که نتایج به‌دست آمده از افراد درون‌گرا عکس این بود. به علاوه دانشجویانی که انگیزه بیشتری داشتند، بدون در نظر گرفتن لحن مدیریت مؤسسه حسابرسی یا نوع شخصیت، خصیصه تردیدگرایی بیشتری از خود نشان می‌دادند.

**احمدی و همکاران (۱۴۰۱)** در پژوهشی به بررسی تأثیر استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک‌شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شامل شرکای مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (حسابرسان مستقل شاغل شریک) می‌باشد که برای بررسی موضوع، از بین اعضای جامعه تعداد ۸۸ نفر به‌عنوان نمونه با استفاده از فرمول کوکران انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد، استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک‌شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. از میان عوامل بررسی‌شده، استدلال اخلاقی بیشترین و جو اخلاقی درک‌شده کمترین تأثیر را بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارند. نتایج نشان می‌دهد افراد متناسب با میزان آگاهی از اصول و فرایندهای اخلاقی می‌توانند استدلال‌های اخلاقی ارائه دهند. از سوی دیگر، توسعه و چگونگی آموزش اخلاق می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان در انتخاب گزینه‌های مختلف مفید باشد. همچنین هرچه درک حسابرسان از جو سازمانی که در آن کار می‌کنند اخلاقی‌تر باشد، در اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای با اخلاق‌تر عمل می‌کنند. این پژوهش می‌تواند در بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی و اثرات جهت‌گیری اخلاقی بر رفتار حسابرسان به عنوان عنصر مهم قضاوت و

<sup>1</sup> Ebrahimi et al.

<sup>2</sup> Ashveen

تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی نقش داشته باشد و اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی برای تدوین خط مشی‌های حسابرسی قرار دهد.

**شاد و همکاران (۱۴۰۰)** بر این باورند که حرفه حسابرسی، برای توسعه اخلاق حسابرسان، نیازمند اصلاح انحراف‌ها و ارتقای پیش‌نیازهای اخلاقی و رفتاری است تا بتواند اعتماد و اطمینان جامعه را کسب نموده، با درک حساسیت و نگرانی‌های ذی‌نفعان، آن‌ها را مطمئن سازند. جامعه حسابرسی برای تحقق این ایده، باید با حساسیت بیشتری در محیط کار، هرگونه انحراف‌ها و رفتارهای نامعقول را کاهش دهد و به حداقل برساند. هدف پژوهش آن‌ها بررسی نقش روان‌شناختی محیط کار و جامعه‌پذیری در بهبود اخلاق حسابرسان از طریق کاهش رفتارهای انحرافی است. داده‌های پژوهش در جامعه آماری حسابرسان عضو جامعه حسابداری رسمی ایران با ۳۶۷ پرسش‌نامه بر اساس روش در دسترس تکمیل گردید و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی انجام شد. نتایج نشان داد که روان‌شناختی محیط کار و جامعه‌پذیری سازمانی تأثیر بسزایی در بهبود اخلاق حسابرسان با کاهش رفتارهای انحرافی داشته و با تقویت این معیارها می‌توان رفتارهای انحرافی را کنترل و انگیزه شخصی و جو اخلاقی را در محیط کار حسابرسان بهبود بخشید.

**شیرزاد و همکاران (۱۳۹۹)** معتقدند جامعه‌پذیری حرفه‌ای، فرایند بالنده‌ای است که می‌تواند توسط چندین مرحله تعریف شود. این مراحل شامل مرحله انتظاری که طی آموزش دانشکده وجود دارد، مرحله مواجهه در سال‌های اول حرفه حسابرسی و مرحله فراگیری حرفه پس از چندین سال کار در حرفه، شناسایی گردیده است. هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر جامعه‌پذیری حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. نمونه آماری پژوهش شامل ۲۱۸ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۷ که به صورت تصادفی انتخاب گردید. روش پژوهش حاضر توصیفی - پیمایشی بوده و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسش‌نامه می‌باشد. برای تجزیه تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل، استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین جامعه‌پذیری حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

**دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)** در مقاله‌ای به تبیین رابطه بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای حسابرسی پرداختند. نمونه نهایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۱۸۱ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی می‌باشد. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد.

**گرد و ناصری (۱۳۹۷)** در تحقیقی ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و چرخش حسابرسان با کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. روش پژوهش حاضر از نوع کاربردی - همبستگی است. جامعه آماری پژوهش را نیز کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ تشکیل می‌دهند. نمونه آماری پژوهش را ۱۱۴ شرکت تشکیل می‌دهند. نتایج پژوهش نشان می‌دهند که متغیرهای تردید حرفه‌ای حسابرسان و چرخش اختیاری حسابرسان ارتباط مستقیم و معنی‌داری با کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار دارند، اما متغیر چرخش اجباری حسابرسان ارتباط معنی‌داری با کیفیت حسابرسی ندارد.

**نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶)** در مقاله‌ای به بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک‌شده توسط حسابداران و اولویت‌بندی این عوامل پرداختند. این پژوهش، از نوع پژوهش‌های کمی و گردآوری داده‌های آن از

طریق پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش را کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ تشکیل می‌دهند. بدین منظور، تعداد ۲۵۰ عدد پرسش‌نامه به مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های بورسی ارسال شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری بیانگر تأثیر منفی و معنادار جنسیت و همچنین تأثیر مثبت و معنادار سن و دین‌داری بر شدت اخلاقی ادراک‌شده است در حالی که تأثیر متغیرهای سطح تحصیلات و رشته تحصیلی معنادار نیست.

**غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶)** در تحقیقی در تشریح ویژگی‌های شخصیتی، نقش سه ویژگی اثرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابسان بررسی کردند. این ویژگی‌ها شامل طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری است. علاوه بر این، نقش طرز تفکر تعمقی و طرز تفکر اجرایی به‌طور ویژه بر اعمال تردید حرفه‌ای موقعیتی حسابسان در گزارشگری مالی، بررسی می‌شود. این پژوهش با مشارکت ۲۰۳ نفر از حسابسان و با استفاده از طرح آزمون رایانه‌ای و تحلیل آماری معادلات ساختاری انجام شده است. نتایج نشان می‌دهد که با طولانی‌تر شدن مرحله تعمق، سطح تردید حرفه‌ای حسابسان افزایش می‌یابد؛ همچنین با بالاتر رفتن سطح ارزش‌های اخلاقی در بین حسابسان و کاهش میزان انحراف‌های رفتاری آنان، سطح تردید حرفه‌ای آنان افزایش می‌یابد.

**عاطفی و برزگر (۱۳۹۵)** ادراک اخلاقی دانشجویان حسابداری و اخلاق پولی آن‌ها را بررسی کردند. اطلاعات لازم برای اندازه‌گیری ادراک اخلاقی و اخلاق پولی، به ترتیب از طریق پرسش‌نامه‌های موقعیت اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) و مقیاس اخلاق پولی تانگ (۱۹۹۲) جمع‌آوری شده است. نمونه آماری این پژوهش شامل ۳۷۵ نفر از دانشجویان حسابداری است که در سال ۱۳۹۴ تحت بررسی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش نشان داد ادراک اخلاقی دانشجویان، مستقل از اخلاق پولی آن‌هاست و سن و مقطع تحصیلی دانشجویان با اخلاق پولی و ادراک اخلاقی آن‌ها ارتباط ندارد؛ در حالی که جنسیت دانشجویان با اخلاق پولی آنان ارتباط دارد و با ادراک اخلاقی آن‌ها بی‌ارتباط است.

### فرضیه‌های پژوهش

- ۱- خودکفایی بر ادراک اخلاقی حسابداران تأثیر می‌گذارد.
- ۲- خودکفایی بر شک و تردید حرفه‌ای تأثیر می‌گذارد.
- ۳- شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابداران تأثیر می‌گذارد.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف، جزء پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. از منظر گردآوری داده‌ها، از آن‌جا که داده‌های موردنظر از طریق نمونه‌گیری از جامعه به‌دست می‌آید، در مجموعه تحقیقات میدانی و پیمایشی قرار می‌گیرد که به شیوه مقطعی انجام شده است. شیوه پیمایش، مجموعه‌ای از روش‌های منظم و استاندارد است که برای جمع‌آوری اطلاعات درباره افراد، خانواده‌ها و یا مجموعه‌های بزرگ‌تر مورد استفاده قرار می‌گیرد و همچنین روشی برای به‌دست آوردن اطلاعاتی درباره دیدگاه‌ها، باورها، نظرها، رفتارها یا مشخصات گروهی از اعضای یک جامعه آماری از راه انجام تحقیق است. در این تحقیق برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با موضوع در بخش نظری از شیوه کتابخانه‌ای و در بخش تجربی به منظور گردآوری داده‌ها برای آزمون فرضیه از روش میدانی (نظرخواهی به کمک ابزار پرسش‌نامه) استفاده شده است.

در این پژوهش برای تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده از نمونه‌ها هم از روش‌های آمار توصیفی و هم از روش‌های آمار استنباطی استفاده شده است. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از آماره  $t$  با استفاده از روش‌های عاملی تأییدی

برای سنجش مدل‌های اندازه‌گیری استفاده می‌شود. به‌طور کلی برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شده است. برای سنجش خودکفایی از پرسش‌نامه کرمی و همکاران (۱۳۹۰) استفاده شده است که این پرسش‌نامه شامل ۱۳ گویه و ۳ خرده مقیاس عوامل ساختاری (۱-۵)، عوامل رفتاری (۶-۱۰) و عوامل زمینه‌ای (۱۱-۱۳) می‌باشد. برای سنجش پرسش‌نامه شک و تردید حرفه‌ای از پرسش‌نامه هارت (۲۰۱۰) و غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸) استفاده شده است. این یک پرسش‌نامه استاندارد می‌باشد و به منظور بررسی شک و تردید حسابرسان در شش بُعد جستجوی دانش (۱-۶)، وقفه در قضاوت (۷-۱۱)، خودرایی (۱۲-۱۷)، درک میان فردی (۱۸-۲۱)، ذهن پرسشگر (۲۲-۲۵) و اعتماد به نفس (۲۶-۳۰) طراحی گردیده است. برای سنجش ادراک اخلاقی از پرسش‌نامه کرافت و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است. پرسش‌نامه نقش ادراک‌شده اخلاقیات از ۱۳ گویه تشکیل شده است.

### روایی و پایایی پرسش‌نامه

پرسش‌نامه این تحقیق نیز با توجه به این که استاندارد است از روایی کامل برخوردار می‌باشد در عین حال این پرسش‌نامه با بهره‌گیری از نظرهای متخصصان و کارشناسان و استادان مجرب صورت گرفته است. برای بررسی پایایی پرسش‌نامه، ابتدا یک نمونه اولیه شامل ۳۰ پرسش‌نامه پیش‌آزمون گردید و سپس داده‌های به‌دست‌آمده از این پرسش‌نامه‌ها و به کمک نرم‌افزار آماری روش آلفای کرونباخ برای این ابزار محاسبه شد که در ادامه جدول (۱) مقادیر آلفای کرونباخ برای هر کدام از متغیرها آورده شده است. با توجه به جدول (۱) و ستون مربوط به ضرایب آلفا ملاحظه می‌شود که تمام متغیرهای بررسی شده دارای آلفای مورد قبول بوده و ضریب اعتماد قابل قبولی دارند.

جدول (۱). ضریب آلفای کرونباخ

متغیر	ضریب آلفای کرونباخ
خودکفایی	۰/۸۹
شک و تردید حرفه‌ای	۰/۹۱
ادراک اخلاقی	۰/۸۸

براساس نظرسنجی انجام شده و با توجه به جدول (۲) مشاهده می‌شود ۳۶ درصد پاسخگویان دارای سمت سرپرست حسابرسی می‌باشند.

جدول (۲). توزیع فراوانی سمت

سمت	فراوانی	درصد
حسابرس	۱۰	۰/۰۳
حسابرس ارشد	۱۷	۰/۰۵
سرپرست حسابرسی	۱۲۴	۰/۳۶
سرپرست ارشد حسابرسی	۹۷	۰/۲۹
مدیر حسابرسی	۸۶	۰/۲۵
شریک حسابرسی	۶	۰/۰۲
جمع	۳۴۰	۱۰۰

### یافته‌های پژوهش

با توجه به این که برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شده است، مدل



کلی چگونگی روابط آن و همچنین مدل اولیه تحقیق ناشی از خروجی نرم‌افزار تبیین می‌گردد و سپس به ارزیابی روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری و در نهایت بر اساس مدل تحلیل مسیر به آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود.

### اعتبارسنجی مدل‌های اندازه‌گیری

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق، از روش دو مرحله‌ای هالاند<sup>۱</sup> (۱۹۹۹) برای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. مرحله اول شامل تعیین مدل اندازه‌گیری از طریق برآورد روایی و پایایی است و مرحله دوم شامل تعیین مدل ساختاری از طریق تحلیل شاخص‌های برازندگی، ضرایب تعیین و تحلیل مسیر است. در مرحله اول، از برآورد روایی و پایایی به منظور بررسی مدل اندازه‌گیری استفاده می‌شود که روش‌های تأییدی هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را بررسی می‌نمایند. در واقع، تحلیل عاملی تأییدی، شایستگی گویه‌هایی را که برای معرفی متغیرها برگزیده شده‌اند، بررسی می‌کند. در مرحله دوم، از تحلیل مسیر، شاخص‌های برازش مدل و ضرایب تعیین جهت بررسی مدل ساختاری، استفاده می‌شود. در تکنیک حداقل مربعات جزئی چند نکته از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است:

۱- قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کم‌تر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۷ پذیرفتنی است و اگر بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد خیلی مطلوب است.

۲- زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی گردید باید آزمون معناداری صورت گیرد. برای بررسی معناداری همبستگی‌های مشاهده‌شده از روش‌های خودگردان‌سازی (بوت استراپ<sup>۲</sup>) و یا برش متقاطع جک نایف<sup>۳</sup> استفاده می‌شود. در این مطالعه از روش خودگردان‌سازی استفاده شده است که آماره  $t$  را به دست می‌آورد. در سطح خطای ۵٪ اگر مقدار آماره بوت استراپینگ مقدار  $t$  بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد همبستگی‌های مشاهده‌شده معنادار است.

### تحلیل عاملی تأییدی

همان‌طور که بیان شد مدل بیرونی هم‌ارز تحلیل عاملی تأییدی است. یعنی جهت بررسی مدل، نخست برای سنجش روابط متغیرهای پنهان با گویه‌های سنجش آن‌ها از مدل بیرونی استفاده شده است. مدل بیرونی ارتباط گویه‌ها یا همان سؤال‌های پرسش‌نامه را با سازه‌ها بررسی می‌کند. تا زمانی که ثابت نشود سؤال‌های پرسش‌نامه، متغیرهای پنهان را به خوبی اندازه‌گیری کرده‌اند، نمی‌توان روابط را مورد آزمون قرار داد. برای آن که نشان داده شود متغیرهای پنهان به درستی اندازه‌گیری شده‌اند از مدل بیرونی استفاده شده است. به منظور بررسی این امر اعتبار سازه<sup>۴</sup> مدل بررسی می‌شود که برای سنجش آن از دو اعتبار هم‌گرایی<sup>۵</sup> و اعتبار افتراقی<sup>۶</sup> استفاده می‌شود. در اعتبار هم‌گرا هر یک از بارهای عاملی (ضرایب رگرسیون) می‌باید معنادار و از ۰/۴ بزرگ‌تر یا مساوی با آن باشد. در غیر این صورت باید حد مطلوب و پذیرفتنی روایی مرکب<sup>۷</sup> (CR) و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) بررسی شود و در اعتبار افتراقی به منظور

<sup>1</sup> Hulland

<sup>2</sup> Bootstrap

<sup>3</sup> Jackknife

<sup>4</sup> Construct Validity

<sup>5</sup> Convergent Validity

<sup>6</sup> Discriminant Validity

<sup>7</sup> Composite Reliability

بررسی عدم همپوشانی بین سازه‌های پرسش‌نامه در ارتباط با گویه‌های مورد سنجش آن، کواریانس بین هر دو سازه نباید بیشتر از ۰/۹ باشد. جدول (۳) نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای گویه‌های پرسش‌نامه را به تفکیک حوزه‌های پژوهش نشان می‌دهد.

جدول (۳). تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای پنهان

متغیر	مؤلفه	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	AVE	CR
شک و تردید حرفه‌ای	جستجوی دانش	a01	۰/۷۷۶	۰/۰۴۴	۱۷/۵۶۰	۰/۶۹۵	۰/۹۱۸
		a02	۰/۷۶۵	۰/۰۴۳	۱۹/۵۵۸		
		a03	۰/۸۵۵	۰/۰۳۶	۲۳/۵۹۶		
		a04	۰/۸۱۲	۰/۰۲۱	۲۵/۹۳۷		
		a05	۰/۷۲۴	۰/۰۵۷	۱۸/۵۳۵		
		a06	۰/۵۷۰	۰/۰۷۵	۹/۴۸۹		
وقفه در قضاوت	خودرایی	a07	۰/۷۴۴	۰/۱۲۶	۵/۹۳۰	۰/۵۸۶	۰/۸۰۹
		a08	۰/۷۸۳	۰/۰۶۹	۱۱/۴۱۰		
		a09	۰/۸۸۴	۰/۰۳۴	۲۵/۹۸۹		
		a10	۰/۸۲۴	۰/۰۵۳	۱۵/۹۵۹		
		a11	۰/۷۹۵	۰/۰۵۱	۱۵/۵۰۳		
درک میان فردی	ذهن پرسشگر	a12	۰/۷۲۴	۰/۰۷۰	۱۰/۴۰۷	۰/۵۶۹	۰/۸۶۴
		a13	۰/۶۵۰	۰/۱۳۹	۴/۶۹۲		
		a14	۰/۷۷۸	۰/۰۵۶	۱۳/۹۲۷		
		a15	۰/۹۲۵	۰/۰۲۵	۳۷/۷۳۲		
		a16	۰/۸۲۴	۰/۰۴۹	۱۶/۷۸۱		
		a17	۰/۹۵۳	۰/۰۱۵	۶۳/۶۱۳		
		a18	۰/۷۵۸	۰/۰۹۲	۸/۲۵۵		
اعتماد به نفس	ادراک اخلاقی	a19	۰/۶۷۳	۰/۱۰۶	۶/۳۷۲	۰/۵۴۷	۰/۸۲۸
		a20	۰/۶۶۲	۰/۱۳۵	۴/۸۹۰		
		a21	۰/۴۰۳	۰/۱۵۳	۲/۶۳۴		
		a22	۰/۶۷۸	۰/۰۹۴	۷/۱۸۶		
		a23	۰/۸۷۰	۰/۱۶۶	۵/۲۵۰		
		A24	۰/۹۰۱	۰/۱۳۷	۶/۵۶۹		
		a25	۰/۸۱۳	۰/۱۹۳	۴/۲۲۵		
ادراک اخلاقی	اعتماد به نفس	a26	۰/۸۹۳	۰/۱۵۶	۵/۷۱۷	۰/۵۲۶	۰/۸۳۹
		a27	۰/۷۷۶	۰/۰۴۴	۱۷/۵۶۰		
		a28	۰/۷۵۵	۰/۰۴۱	۱۸/۵۵۹		
		a29	۰/۸۳۵	۰/۰۳۴	۲۴/۵۶۸		
		a30	۰/۸۸۵	۰/۰۲۰	۴۴/۹۳۷		
		v01	۰/۹۰۴	۰/۱۵۴	۵/۸۸۳		
ادراک اخلاقی	اعتماد به نفس	v02	۰/۷۹۳	۰/۱۹۰	۴/۱۷۴	۰/۴۶۰	۰/۷۶۸
		v03	۰/۷۳۳	۰/۱۹۸	۳/۷۰۲		
		v04	۰/۷۷۸	۰/۰۸۸	۸/۸۰۵		
		v05	۰/۹۰۲	۰/۰۹۴	۹/۵۷۱		
		v06	۰/۸۵۵	۰/۱۲۴	۶/۹۱۰		
		v07	۰/۸۰۳	۰/۰۸۱	۹/۸۹۲		

			۰/۷۶۷	۰/۰۹۷	۷/۸۸۴	v08
			۰/۷۴۳	۰/۰۹۶	۷/۷۶۸	v09
			۰/۷۱۵	۰/۰۸۶	۸/۳۵۹	v10
			۰/۷۷۱	۰/۰۸۳	۹/۲۶۵	v11
			۰/۸۱۰	۰/۰۶۲	۱۳/۱۲۷	v12
			۰/۸۷۳	۰/۰۴۹	۱۷/۷۳۱	v13
		خودکفایی	۰/۷۸۲	۰/۰۴۸	۱۶/۴۸۵	w01
			۰/۶۸۰	۰/۰۸۹	۱۲/۶۱۷	w02
	عوامل ساختاری		۰/۸۶۹	۰/۰۳۵	۲۴/۵۸۹	w03
			۰/۶۴۳	۰/۱۱۶	۵/۵۵۶	w04
			۰/۸۹۷	۰/۰۲۲	۴۰/۳۴۷	w05
			۰/۸۲۰	۰/۰۷۰	۱۱/۷۷۵	w06
			۰/۷۸۰	۰/۰۴۲	۱۸/۵۵۳	w07
	عوامل رفتاری		۰/۶۴۶	۰/۰۶۹	۹/۴۲۰	w08
			۰/۷۷۶	۰/۰۶۱	۱۲/۶۵۸	w09
			۰/۷۸۲	۰/۰۴۸	۱۶/۴۸۵	w10
			۰/۶۷۹	۰/۱۰۳	۶/۶۱۷	w11
	عوامل زمینه‌ای		۰/۸۴۹	۰/۰۳۳	۲۵/۵۹۹	w12
			۰/۶۴۳	۰/۱۱۶	۵/۵۵۶	w13

با توجه به اینکه مقدار بار عاملی گویه‌ها هر چه نزدیک‌تر به عدد یک باشد، مناسب‌تر است، لذا داده‌های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند. البته در خصوص گویه ششم متغیر جستجوی دانش و گویه چهارم متغیر درک میان فردی تردید وجود دارد.

#### پایایی ترکیبی<sup>۱</sup>

پس از ارزیابی مدل اندازه‌گیری تحقیق و تبیین مؤلفه‌ها، لازم است تا سازگاری درونی و نیز اعتبار مدل مورد سنجش قرار گیرد. برای این منظور در الگوسازی معادلات ساختاری از پایایی سازه و واریانس استخراج‌شده استفاده می‌شود. در ادامه سازگاری درونی مدل و اعتبار مدل بر این اساس سنجیده شده است. سازگاری درونی یا پایایی سازه این امکان را فراهم می‌سازد تا سازگاری درونی شاخص‌هایی که یک مفهوم را می‌سنجند، بررسی شود. به عبارت دیگر پایایی سازه نشان می‌دهد متغیرهای مشاهده‌شده (شاخص‌ها) با چه دقتی متغیر پنهان (مکنون) را می‌سنجند. برای اندازه‌گیری پایایی مدل در PLS از شاخص پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. پایایی مرکب هم بنا به گفته فورنر و لارکر (۱۹۸۱) باید ۰/۷ یا بالاتر باشد که نشان از کافی بودن سازگاری درونی می‌باشد.

#### جدول (۴). نتایج پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان پژوهش

متغیر پنهان	پایایی ترکیبی
جستجوی دانش	۰/۹۱۸
وقفه در قضاوت	۰/۸۰۹
خوددرایی	۰/۸۹۱
درک میان فردی	۰/۸۶۴

<sup>۱</sup> Composite Reliability (CR)

۰/۸۲۸	ذهن پرسشگر
۰/۸۳۹	اعتماد به نفس
۰/۸۱۶	عوامل ساختاری
۰/۸۴۳	عوامل رفتاری
۰/۸۲۴	عوامل زمینه‌ای

بر اساس نتایج جدول (۴) ملاحظه می‌شود که ضرایب پایایی ترکیبی همگی بالاتر از ۰/۷ بوده و نشان از پایا بودن ابزار اندازه‌گیری می‌باشند.

#### اعتبار هم‌گرا<sup>۱</sup>، اعتبار واگرا<sup>۲</sup>

برای بررسی اعتبار (روایی) مدل‌های اندازه‌گیری از دو روش اعتبار هم‌گرا و اعتبار واگرا (افتراقی) استفاده می‌شود: اعتبار هم‌گرا به این معناست که مجموعه شاخص‌ها، سازه اصلی را تبیین می‌کنند. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده از متوسط واریانس استخراج‌شده (AVE) را به عنوان معیاری برای اعتبار هم‌گرا پیشنهاد می‌کنند. حداقل AVE معادل ۰/۵ بیانگر اعتبار هم‌گرای کافی است، به این معنی که یک متغیر مکنون می‌تواند به‌طور میانگین بیش از نیمی از پراکندگی شاخص‌هایش را تبیین کند. مقادیر AVE سازه‌های مدل در جدول (۵) درج شده است.

جدول (۵). نتایج متوسط واریانس استخراج‌شده متغیرهای پنهان پژوهش

متغیر پنهان	AVE
جستجوی دانش	۰/۶۹۵
وقفه در قضاوت	۰/۵۸۶
خودرایی	۰/۵۸۱
درک میان فردی	۰/۵۶۶
ذهن پرسشگر	۰/۵۴۷
اعتماد به نفس	۰/۵۲۶
عوامل ساختاری	۰/۵۹۹
عوامل رفتاری	۰/۶۸۹
عوامل زمینه‌ای	۰/۵۳۸

با کمک شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده مشخص شد که تمام سازه‌های مورد مطالعه دارای میانگین واریانس استخراج‌شده بالاتر از ۰/۵ هستند و اعتبار هم‌گرای مدل اندازه‌گیری تأیید می‌گردد. اعتبار واگرا یا افتراقی نسبتاً یک مفهوم تکمیل‌کننده است و در مدل‌سازی مسیری PLS از معیار معیار فورنل-لارکر برای آن استفاده شده است. این معیار ادعا می‌کند که یک متغیر باید در مقایسه با شاخص‌های سایر متغیرهای مکنون، پراکندگی بیشتری را در بین شاخص‌های خودش داشته باشد. از نظر آماری AVE هر متغیر مکنون باید بیشتر از بالاترین توان دوم همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای مکنون باشد. یا می‌توان برای این آزمون، جذر AVE با همبستگی بین متغیرهای مکنون مقایسه شود که باید جذر AVE برای هر متغیر مکنون از مقدار همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها بیشتر باشد. اعداد روی قطر اصلی، جذر AVE برای هر سازه را نشان می‌دهند.

<sup>1</sup> Convergent Validity

<sup>2</sup> Discriminant validity

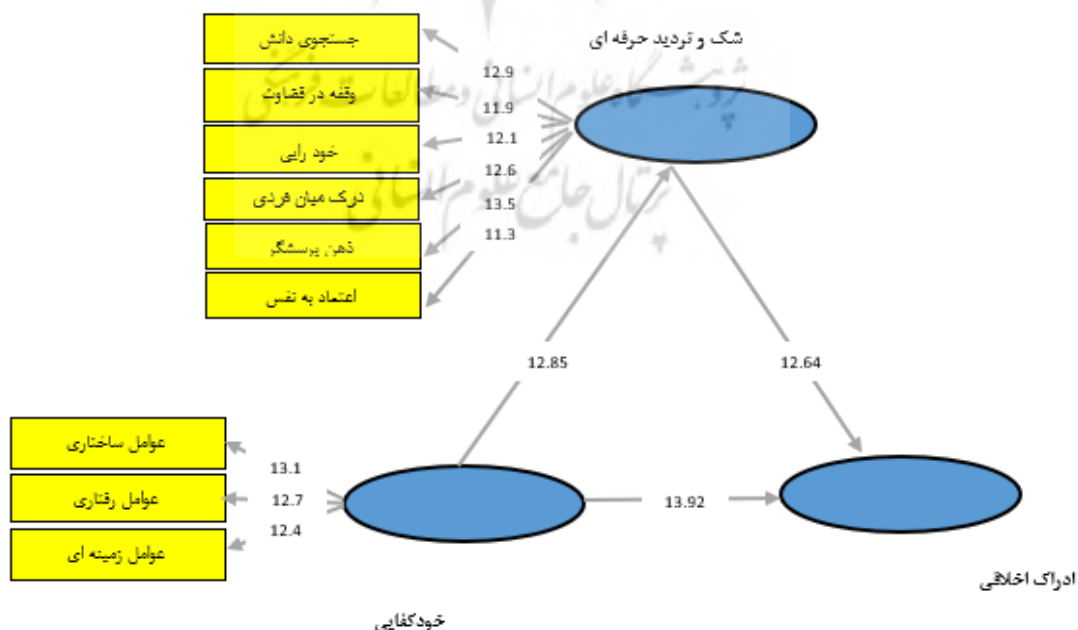
همان گونه که در جدول (۶) مشاهده می‌شود، در بررسی تمام متغیرها جذر AVE هر متغیر از مقدار همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها بیشتر است و می‌توان گفت روایی واگرایی مدل اندازه‌گیری تأیید می‌شود.

جدول (۶). همبستگی سازه‌ها و جذر AVE

جستجوی دانش	وقفه در قضاوت	خودرایی	درک میان فردی	ذهن پرسشگر	اعتماد به نفس	عوامل ساختاری	عوامل رفتاری	عوامل زمینه‌ای
جستجوی دانش	۰/۸۳							
وقفه در قضاوت	۰/۴۲	۰/۷۷						
خودرایی	۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۷۶					
درک میان فردی	۰/۰۴	۰/۰۴	۰/۳۵	۰/۷۵				
ذهن پرسشگر	۰/۱۰	۰/۱۰	۰/۴۱	۰/۶۰	۰/۷۴			
اعتماد به نفس	۰/۱۶	۰/۱۶	۰/۰۰	۰/۱۶	۰/۰۷	۰/۷۳		
عوامل ساختاری	۰/۱۸	۰/۶۰	۰/۴۴	۰/۳۲	۰/۴۰	۰/۷۷		
عوامل رفتاری	۰/۱۸	۰/۱۲	۰/۱۷	۰/۰۶	۰/۰۶	۰/۱۳	۰/۸۳	
عوامل زمینه‌ای	۰/۱۶	۰/۴۳	۰/۳۸	۰/۵۲	۰/۶۰	۰/۴۹	۰/۰۴	۰/۵۴

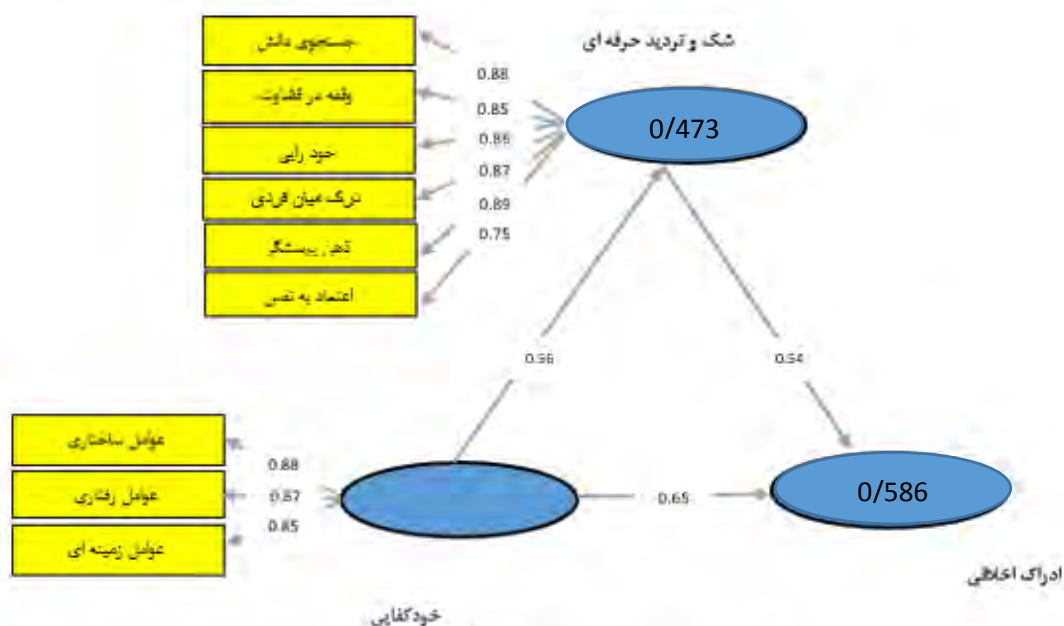
### تحلیل مدل ساختاری

پس از تحلیل و بررسی مدل اندازه‌گیری، در این قسمت به بررسی مدل ساختاری پرداخته می‌شود. در واقع، مرحله دوم بهره‌گیری از تحلیل مسیر، ضریب تعیین و شاخص‌های برازندگی مدل می‌باشد. در تحلیل مسیر، روابط بین متغیرها در یک جهت جریان می‌یابند و به عنوان مسیرهای متمایز در نظر گرفته می‌شوند. مفاهیم تحلیل مسیر در بهترین صورت از طریق ویژگی عمده آن، یعنی نمودار مسیر که پیوندهای علی احتمالی بین متغیرها را آشکار می‌سازد، تبیین می‌شوند. شکل ۱ و ۲، مدل معادلات ساختاری و نمودار مسیر مدل تحقیق را نشان می‌دهد.



شکل (۱). مدل معادلات ساختاری به همراه آماره‌های t





شکل (۲). مدل معادلات ساختاری به همراه ضرایب استاندارد شده

به منظور ارزیابی مدل ساختاری (درونی) از معیارهای اساسی ضریب تعیین و ارزیابی ضرایب مسیر استفاده می‌شود که در ادامه به تفکیک مراحل مورد بررسی این معیارها گزارش می‌شود. با توجه به شکل ۲، ضریب تعیین ادراک اخلاقی برابر است با عدد ۰/۵۸۶ و بیان می‌کند که ۵۸ درصد از متغیرهای ادراک اخلاقی تحت تأثیر خودکفایی و شک و تردید حرفه‌ای است و مابقی عواملی هستند که در مدل در نظر گرفته نشده‌اند.

#### نیکویی برازش مدل

تنها شاخص برازش مدل در تکنیک حداقل مجزورات جزئی شاخص GOF است. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۲۴ و ۰/۳۷ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای این شاخص معرفی شده است. این شاخص با استفاده از میانگین هندسی شاخص  $R^2$  و میانگین شاخص‌های افزونگی<sup>۱</sup> قابل محاسبه است. در محاسبه میانگین افزونگی نباید مقادیر اشتراکی متغیر پنهان مرتبه اول را در محاسبه دخیل نمود، لکن برای محاسبه میانگین  $R^2$ ، باید تمامی مقادیر  $R^2$  های متغیرهای پنهان مرتبه اول مدنظر قرار گرفته و مقادیر میانگین آن‌ها محاسبه گردد. بنابراین مقدار نیکویی برازش در این مطالعه برابر است با ۰/۵۴۳ که می‌توان گفت که مدل از برازش خوبی برخوردار است. همچنین در جدول (۷) معنی‌داری مسیرهای بین متغیرهای پنهان از نظر آماری توسط مقادیر t به عنوان آماره آزمون بررسی شده است.

جدول (۷). نتایج مدل ساختاری تحقیق

مسیر	ضریب مسیر استاندارد شده	آماره t	نتیجه
خودکفایی ← ادراک اخلاقی	۰/۶۵	۱۳/۹۲	تایید
خودکفایی ← شک و تردید حرفه‌ای	۰/۵۶	۱۲/۸۵	تایید
شک و تردید حرفه‌ای ← ادراک اخلاقی	۰/۵۴	۱۲/۶۴	تایید

<sup>۱</sup> Communality

قاعده کلی تصمیم‌گیری مدل‌های ساختاری بر اساس مقادیر  $t$  چنین است که اگر مقدار قدر مطلق مقادیر  $t$  برای ضریبی بیش از ۱/۹۶ باشد، آن ضریب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است.

#### بررسی فرضیه‌های پژوهش

نتایج بررسی فرضیه اول در جدول (۸) ارائه شده است، قاعده بررسی آماره  $t$  به این صورت است که اگر این آماره خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ قرار گیرد، مسیر بررسی شده معنادار است.

جدول (۸). نتایج بررسی فرضیه اول

مسیر	ضریب مسیر استاندارد شده	آماره $t$	نتیجه
خودکفایی ← ادراک اخلاقی	۰/۶۵	۱۳/۹۲	تأیید

با توجه به نتایج جدول (۸) ملاحظه می‌شود که آماره  $t$  بیشتر از ۱/۹۶ است، لذا این مسیر معنادار است، بنابراین فرضیه اول با اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

نتایج بررسی فرضیه دوم در جدول (۹) ارائه شده است.

جدول (۹). نتایج بررسی فرضیه دوم

مسیر	ضریب مسیر استاندارد شده	آماره $t$	نتیجه
خودکفایی ← شک و تردید حرفه‌ای	۰/۵۶	۱۲/۸۵	تأیید

با توجه به نتایج جدول (۹) ملاحظه می‌شود که آماره  $t$  برابر ۱۲/۸۵ است، لذا مسیر معنادار است، بنابراین فرضیه دوم با اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌گردد.

نتایج بررسی فرضیه سوم در جدول (۱۰) ارائه شده است، قاعده بررسی آماره  $t$  به این صورت است که اگر این آماره خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ قرار گیرد، مسیر بررسی شده معنادار است.

جدول (۱۰). نتایج بررسی فرضیه سوم

مسیر	ضریب مسیر استاندارد شده	آماره $t$	نتیجه
شک و تردید حرفه‌ای ← ادراک اخلاقی	۰/۵۴	۱۲/۶۴	تأیید

با توجه به نتایج جدول (۱۰) ملاحظه می‌شود که آماره  $t$  بیشتر از ۱,۹۶ است، لذا مسیر مورد بررسی معنادار است، بنابراین فرضیه سوم با اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

#### بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌ها نشان می‌دهد افراد شاغل در تیم حسابرسی، درک متفاوتی از اساسی‌ترین مفهوم مرتبط با ارزیابی نقادانه و بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد کسب‌شده حسابرسی، یعنی مفهوم تردید حرفه‌ای دارند؛ بنابراین می‌توان گفت در حرفه حسابرسی ایران، بین رتبه‌های مختلف حسابرسی که با مهارت، تخصص، سوابق حرفه‌ای، دانش و تجربه کسب می‌شود و عواملی مانند عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، رشته، سطوح تحصیلی و سن، با درک از مفهوم تردید حرفه‌ای رابطه معناداری وجود دارد که در حرفه حسابرسی مسئله و موضوع مهمی محسوب می‌شود.

حسابرس برای ایفای هرچه بهتر نقش خود تلاش می‌کند. طبق پژوهش‌های پیشین تردید حرفه‌ای، از عوامل افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشد؛ بنابراین تردید حرفه‌ای از عواملی است که حسابرسان می‌توانند برای ایفای بهتر نقش خود

در فرایند حسابرسی از آن استفاده کنند. زمانی که حسابرس، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای بیشتری انجام می‌دهد، ویژگی‌هایی چون قضاوت‌های توأم با سوگیری کاهش یافته و مباحث اخلاقی بیشتر رعایت می‌گردد و به دنبال آن کیفیت قضاوت حسابرسان به طرز چشم‌گیری افزایش می‌یابد. همچنین باید توجه داشت که سطح اعمال تردید حرفه‌ای بستگی به دانش، تجربه، خبرگی و شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی دارد. به شرح پیش‌گفته در مبانی نظری، حسابرسانی که اهداف خود را هم‌سو با اهداف سازمان تعیین می‌کنند، از هویت سازمانی بیشتری برخوردار هستند. از طرفی در مؤسسات حسابرسی، ارائه خدمات باکیفیت، از اهداف مهم به‌شمار می‌آید که برای رسیدن به این هدف، داشتن سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای امری ضروری است. نتایج پژوهش حاضر با نتایج حاصل از پژوهش‌های نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶)، دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)، غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶) و ابراهیمی و همکاران (۲۰۲۲) هم‌سوپی بیشتری دارد. بر اساس نتایج حاصل از انجام پژوهش، پیشنهاد‌های کاربردی منتج از فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر می‌باشند:

با توجه به اثر معنی‌دار خودکفایی بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی، مؤسسات و سازمان‌های حسابرسی کشور برای جذب حسابرسان سیاست‌هایی را به کار گیرند تا کارکنانی گزینش و استخدام گردند که دارای دانش، تخصص، وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر و اعتماد به نفس لازم جهت فعالیت در حرفه حسابرسی باشند و از خودکفایی بیشتری برخوردار باشند و با توجه به گویه عوامل ساختاری، به این عوامل توجه بیشتری نمایند. همچنین ادراک اخلاقی حسابرسان را مورد توجه بیشتری قرار دهند.

با توجه به اثر معنی‌دار خودکفایی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی، شرکا و مدیران حسابرسی، اعضای تیم حسابرسی را به نحوی انتخاب کنند که دارای خصوصیات خودکفایی متناسب بوده تا بتوانند از طریق این خودکفایی، شک و تردید حرفه‌ای را ترغیب کنند.

با توجه به اثر معنی‌دار شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد از طریق ارتقای دانش و مهارت‌های حسابرسی، تردید حرفه‌ای حسابرسان را بهبود بخشند. همچنین با ارتقای انگیزه‌های حسابرسان، هویت حرفه‌ای و سازمانی آن‌ها را بهبود بخشند تا تردید حرفه‌ای افزایش و در پی آن ادراک اخلاقی حسابداران رسمی نیز بهبود یابد.

همچنین پیشنهاد‌های جهت تحقیقات آتی عبارتند از:

بررسی تأثیر خودکفایی بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی با توجه نقش جنسیت حسابرس،

بررسی تأثیر خودکفایی بر شک و تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی با توجه نقش شهرت حسابرس،

بررسی رابطه بین ماتریالیسم و اخلاق پولی حسابداران رسمی،

بررسی اثر شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابداران رسمی با در نظر گرفتن نقش آموزش، فرهنگ و ...

هر پژوهشی دارای محدودیت‌هایی می‌باشد که در این پژوهش ضمن محدودیت‌های ذاتی مترتب بر انجام پژوهش از طریق پرسش‌نامه، می‌توان گفت با توجه به اینکه این پژوهش به صورت مقطعی انجام شده است، نتیجه‌گیری درباره علیت را دشوار می‌سازد. همچنین ممکن است برخی از افراد از ارائه پاسخ واقعی خودداری کرده و پاسخ غیرواقعی داده باشند. نتایج پژوهش حاضر قابل تعمیم به کاربران و پژوهشگران حوزه مالی-رفتاری است و در صورت نیاز به تعمیم به سایر پژوهشگران با احتیاط و دانش کافی این کار صورت بگیرد.

## References

- Abdullah, S. M. (2019). Social cognitive theory: A Bandura thought review published in 1982-2012. *Psikodimensia*, 18(1), 85-100.
- Ahmadi, A., Rostami, A., & Heydarzadeh, S. (2022). The Effect of Moral Reasoning, Exposure to Ethics and Perceived Ethical Climate on Auditors' Ethical Judgment. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 2(3), 20-37.
- Amirshahi, M., Shirazi, M. & Qavami, S. (2010), Relationship Between Cybernetic and Knowledge Management in Organizations. *Management Studies in Development and Evolution*, 20(63), 27-62. (In Persian).
- Arrami, N., & QingXiang, Y. (2022). Impact of Ethical Training on Auditors' Ethical Decision Making in Morocco. *Studia Universitatis Vasile Goldiș Arad, Seria Stiințe Economice*, 32(2), 41-64.
- Nuckcheddy A. (2018). The Effect of Personality on Motivation and Organisational Behaviour. *Psychology and Behavioral Science International Journal*, 9 (2), 001-005.
- Atefi, M., & Barzegar, E. (2017). The Nature of Monetary Ethics and Accounting Students' Ethical Perception: The Role of Individual Characteristics. *Accounting and Auditing Review*, 23(4), 507-526. (In Persian).
- Widyaningrum, A. (2014). Determinan persepsi etika mahasiswa akuntansi dengan love of money sebagai variabel intervening (Doctoral dissertation, Universitas Brawijaya).
- Bandura, A., Caprara, G.V., Barbaranelli, C., Regalia, C. & Scabini, E. (2011). Impact of family efficacy beliefs on quality of family functioning and satisfaction with family life. *Applied Psychology: An International Review*, 60 (3), 421-448.
- Benston, G.J., and A.L. Hartgraves. 2007. Enron: What Happened and What We Can Learn from It. *Journal of Accounting and Public Policy*: 105-127.
- Borkowski, S.C. & Ugras, Y.J. (1998). Business students and ethics: a meta-analysis. *Journal of Business Ethics*, (11), 1117-1127.
- Bozeman, D. P., Perrewe P. L., Hochwarter W. A., & Brymer, R. A. (2001). Organizational politics, perceived control, and work outcomes: Boundary conditions on the effects of politics, *Journal of Applied Social Psychology*, 31(3), 486-503.
- Daryaei, A.A. & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditors' professional skepticism as a moderating variable), *Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99. (In Persian).
- Dianati D. Z. Tayebi, V. (2011). The effect of managers ethical orientation on earnings quality of the firms listed at the Tehran Stock Exchange. *Ethics in Science and Technology 2011*; 6 (3) :13-21 (In Persian).
- Easterlin, R.A. (2006). Life cycle happiness and its sources: Intersections of psychology, economics, and demography. *Journal of Economic Psychology*, 27 (4), 463- 482.
- Ebrahimi, A., Safari Gerayli, M., & Valiyan, H. (2022). Behavioral Voice Stimulus Fundamentals and Internal Auditors' Moral Courage: Evidence from Iran. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*.
- Elm, D.R., Kennedy, E.J., & Lawton, L. (2001). Determinants of Moral Reasoning: Sex Role Orientation, Gender, and Academic Factors. *Business and Society*, 40 (3), 241-265.
- Forsyth, D.R. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, (39), 175.
- George, J. M., & Jones, G. R. (2005). *Perception, attribution and the management of diversity. understanding and managing organizational behavior*, 94-126.
- 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), 47-84. (In Persian).
- Gord, A., & naseri, M. (2018). Relationship Between the Auditor's Professional Skepticism, Rotation of Auditors and Audit Quality of company. *Journal of Accounting and Social Interests*, 8(3), 101-123. (In Persian).
- Woodbine, G. F., Fan, Y. H., & Scully, G. (2013). How Chinese Auditors' Relativistic Ethical Orientations Influence Their Love of Money. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, 18 (2), 20-29.
- Hulland, J. (1999). "Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies", *Strategic Management Journal* 20(2):195-204.
- Hunt, S.D. & Vitell S. (1986). A General Theory of Marketing Ethics. *Journal of Macromarketing*, 6

- (1), 5-16.
- Hurt, R. K., Brown-Libur, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(Supplement 1), 45-97.
- Jones, T.M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue Contingent Model. *Academy of Management Review*, 16 (2), 366-395.
- Kamalgharibi, A., Garkaz, M., matoufi, A., & Safari Gerayli, M. (2023). Developing the effectiveness of professional audit judgment based on the mindfulness of auditors. *Iranian Journal of Finance*, 7(1), 35-65.
- Knechel, W. R. (2000). Behavioral research in auditing and its impact on audit education. *Issues in accounting education*, Vol. 15, No. 4, 695-712.
- Lea, S.E. & Webley, P. (2006). Money as tool, money as drug: The biological psychology of a strong incentive. *Behavioral and brain sciences*, 29 (2), 161-176.
- Mahdavi, G.H. and Ebrahimi, F. (2012). Professional values and ethical perception of internal in Iranian Universities of Medical Sciences and Health Services. *Journal of Health Accounting*, 5 (2), 54-67. (In Persian).
- Yusuf, M. (2015). Analysis of Effect of Ethics Education and Love of Money Perception of Accounting Students in the Preparation of Financial Statements. *Journal of Education and Vocational Research*, 6 (1), 1-12.
- Namazi M, (2018). Investigating the Effect of Personal and Social Factors on the Perceived Moral Intensity by Accountants. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2 (4), 97-121 (In Persian).
- Okafor, G.O., Okaro, S.C. & Egbunike, C.F. (2015). Students Perception of Ethics: Implications for National Development. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 5 (1), 345-357.
- Parker, S. K. (1998). Enhancing role breadth self-efficacy: The roles of job enrichment and other organizational interventions. *Journal of Applied Psychology*, 83(6), 835-852.
- Rezaei, N. Banimahd, B. & Hosseini, S.H. (2018). "The influence of organizational and professional identity on the professional doubt of the independent auditor", *Audit Knowledge*, 71(2), pp. 175-199. (In Persian)
- Shad, S., Zeinali, M., Mohammadi, A., & Nahandi, Y. B. (2021). The Psychological Role of WorkPlace and Organizational Socialization in Improving Auditors' Ethics by Reducing Deviant Behaviors. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 1(1), 87-106.
- Shams, A. (2022). The role of organizational skepticism in relation to the risk of fraud detection and skepticism of the auditor's profession, *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 1(2), 99-116. (In Persian)
- Shirzad, B., nikomaram, H., & Vakilifard, H. (2020). Professional socialization and professional skepticism in auditing: The theory of social identity. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(36), 1-18. (In Persian).
- Smith, A. & Rogers, V. (2000). Ethics-Related Response to Specific Situation Vignettes: evidence of Gender-Based Difference and Occupational socialization. *Journal of Business Ethics*, 28, 73-85.
- Tang, T. (2007). Income and Quality of Life: Does the Love of Money Make a Difference? *Journal of Business Ethics*, 72 (4), 375-393.
- Tang, T.L.P. & Chen, Y.J. (2008). Intelligence vs. wisdom: the love of money, Machiavellianism, and unethical behavior across college major and gender. *Journal of Business Ethics*, 82, 1-26.
- Tang, T.L.P. & Chiu, R.K. (2003). Income, money ethic, pay satisfaction, commitment, and unethical behavior: is the love to money the root of evil for Hong Kong employees? *Journal of Business Ethic*, 46 (1), 13-30.
- Vogel, J. (2010). Bonjour on explanation and skepticism, *Studies in History and Philosophy of Science Part A*, 41(4), 413-421.