

بررسی تاثیر کامیابی فراخود بر توسعه ارزش‌های اخلاقی حسابرسان

شاهرخ بزرگمهریان

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
Bozorgmahrian90@gmail.com

نرگس یزدانیان

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد رودهن، تهران، ایران
nargesyazdanian@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۱/۳۰ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۳/۰۳

چکیده

رشد و توسعه رویکردهای روانشناسی مثبت در حیطه‌های مدیریت منابع انسانی، کامیابی فراخود را به عنوان یک مبنای نوین مفهومی در روانشناسی حرف و مشاغل به وجود آورده است و باعث گردیده تا تمایل در به کارگیری دانش و مهارت در انجام وظایف شغلی برحسب انتظارات شغلی در آن حرفه افزایش یابد و این موضوع می‌تواند به توسعه کارکردهای اخلاق‌گرایانه نیز منجر گردد. براین اساس هدف این پژوهش بررسی تاثیر کامیابی فراخود بر توسعه ارزش‌های اخلاقی حسابرسان می‌باشد. جامعه هدف این پژوهش حسابرسان عضو سازمان حسابداری و موسسات حسابداری بخش خصوصی بود که از طریق نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و در بازه زمانی ۶ ماه مورد بررسی قرار گرفتند. ابزار پژوهش پرسشنامه‌های استاندارد بود و برای برازش و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج این پژوهش نشان داد اثر کامیابی فراخود بر فضیلت اخلاقی و وظیفه‌شناسی اخلاقی به عنوان دو بعد ارزش‌های اخلاقی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: کامیابی فراخود، ارزش‌های اخلاقی، حرفه حسابداری.

۱- مقدمه

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری و حسابرسی است که به طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران و حسابرسان برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد (اندریس و همکاران^۱، ۲۰۱۷). با افزایش سطح ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همچون انرون و ورلدکام قانونگذاران و نهادهای بین المللی همچون هیات استانداردهای حسابرسی بین المللی^۲ (۲۰۱۶) قوانین و استانداردهای مربوط به آئین رفتار حرفه‌ای را مورد بازنگری قرار دادند و از طریق گسترش رفتارگرایی اخلاقی و توسعه ارزش محوری در این عرصه، به دنبال پیشبرد نقش مسئولانه‌ی حسابرسان در ارتقای سطح کارکردهای تخصصی در بررسی‌ها هستند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای حسابداری، دستورالعمل‌هایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابرسان به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین نمودند (بویک و همکاران^۳، ۲۰۱۵). اگرچه استانداردهای حسابرسی نظیر قوانین اخلاقی IESBA، حسابرسان را از طریق بررسی و شناسایی تهدیدها در این حرفه تاحدی در مسیر ارزش محوری قرار می‌دهد، اما به دلیل درونی بودن برخی از ویژگی‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی همچون بی‌طرفی و تردید، لزوم توسعه ارزش‌های اخلاقی براساس شناخت محرک‌های تأثیرگذار در این عرصه بر حسابرسان بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر هر چند نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده استانداردها تلاش نمودند با استفاده از الزاماتی ارزش محوری اخلاقی در حرفه حسابرسی را ارتقاء بخشند، اما پرواضح است که این بعد رفتاری در حسابرسان نیازمند تمرکز بر محرک‌های بیرونی به منظور تقویت ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی می‌باشد (بابایی و همکاران، ۱۳۹۸). یکی از این محرک‌های اخلاقی، اثری بنام کامیابی فراخود^۴ می‌باشد. این اثر، به عنوان یک تئوری مهم در ارتباطات بین فردی محسوب می‌شود که به بررسی تأثیر باورها و انتظارات از حسابرسان می‌پردازد. به عبارت دیگر، اثر کامیابی فراخود اشاره به یک سلسله از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای جامعه از حسابرسان و نقش او در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث ارتقای سطح پایبندی به ارزش‌های اخلاقی در حسابرسان گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد، باعث می‌شود براساس محرک‌های بیرونی منفی، سطح پایبندی به ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی کاهش یابد (گئوریال کونتربریراس، گونزالو آنگولو، راجرز^۵، ۲۰۰۷). در واقع اثر کامیابی فراخود را می‌توان به عنوان یک پیش‌بینی کننده نسبت به باور فرد در

خصوص ارزش‌های اخلاقی در حسابرسان قلمداد نمود، و طبق نظر شیند، استون و ویلیامز^۶ (۲۰۱۳) آن را به واقعیتی تشبیه کرد که باورهای فردی و باورهای اجتماعی آن را می‌سازند، واقعیتی که اگر این باورها نبودند، احتمالاً شکل نمی‌گرفتند. اثر کامیابی فراخود حاصل مطالعاتی است که توسط مرتن^۷ (۱۹۴۸) آغاز شد و روزنتال و جاکوبسن^۸ (۱۹۶۸) آن را تکمیل کردند (اصغری مقدم و محبوب، ۱۳۹۳). این نظریه، چگونگی انتقال آشکار انتظارات ذهنی یک حسابرسان درباره چگونگی ارزش‌های حرفه‌ای حسابرسان را در مورد صاحبکاران و اظهارنظر درباره عملکرد آن‌ها تبیین می‌کند، به گونه‌ای که اظهارنظرهای خود را مطابق با انتظارات خود شکل می‌دهند. جوهره نظریه کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی مبتنی بر این دیدگاه است، که باورها و انتظارات تعیین‌کننده ارزش‌گرایی حسابرسان براساس آئین 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 حرفه‌ای حسابرسی، زمانی بسیار پررنگ‌تر است که باورهای ذینفعان به نقش مسئولانه‌ی حسابرسان دامن بزند و آن‌ها را با انگیزه‌تر برای بررسی هرگونه انحراف از واقعیت‌ها، تقویت نمایند (جولین^۹، ۲۰۱۴). از منظر دیگر نظریه کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی به نقش بازخوردهای منفی نسبت به صاحبکاران خاص اشاره دارد که عملکردهای کیفی حسابرسان را تحت 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، ساپرامانیان^{۱۰}، ۲۰۰۳). با توجه به اهمیت سطح توسعه ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی در طی چندسال گذشته به دلیل افزایش تقلب، فرارهای مالیاتی و ورشکستگی‌های شرکت‌های بزرگ، لزوم توجه به محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار در این عرصه بسیار حائز اهمیت است. در این پژوهش تأثیر کامیابی فراخود به عنوان یک محرک بیرونی بر کارکردهای اثرگذار بر توسعه‌های ارزش محوری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری

اثر کامیابی فراخود

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

نیست که آیا اظهارنظر حسابرس می‌تواند سبب جذابیت بیشتر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحبکار در بازار سرمایه شود. سوم، باتوجه به اثر ایجاد شده پیگمالیون، حسابرسان ممکن است تحت تاثیر انتظارات یا جو مثبت برای صاحبکاران باشد که در این صورت قادر به ارزیابی جامع و کامل عملکردهای مالی صاحبکاران ممکن است نباشد و این موضوع می‌تواند کیفیت اظهارنظر حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد.

ارزش‌های اخلاقی^{۱۷} حسابرسان

در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کپلن^{۱۸} (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تاثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی حسابرسان کم باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می‌شود. بنابراین رعایت اصول رفتار حرفه‌ای و موازین اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، هیئت‌های مقررات‌گذاری و صاحبکاران ضروری به نظر می‌رسد (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۶). باتوجه به اینکه بی‌طرفی از ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مانند ارزش‌های اخلاقی منبث می‌شود، تمرکز بر تقویت و بکارگیری آن در این حرفه برای بررسی‌های صورت‌های مالی ضروری به نظر می‌رسد. در واقع معیارهای ارزشی در حرفه حسابرسی در قالب فرهنگ اخلاقی در این حرفه معنا می‌یابد. فرهنگ اخلاقی یکی از مهمترین عوامل بازدارنده رفتار غیراخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می‌شود (داگلاس و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۱). علی‌رغم توجه برخی از مطالعات به تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن^{۲۰} (۲۰۱۳)؛ سوینی و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی^{۲۲} (۱۹۹۶) کماکن این ذهنیت وجود دارد، به چه میزان می‌توان انتظار داشت یک حسابرس در عملکردهای حرفه‌ای خود به آن پایبند باشد، یا تا چه اندازه از ارزش‌های اخلاقی برای افزایش کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌نماید. پژوهش‌های صورت گرفته پیرامون تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حسابرس بیشتر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند. ویندسور و آشکاناسی (۱۹۹۶) با کمی تردید در این رابطه دریافتند که فرهنگ سازمانی در شرکت‌های حسابرسی بر سبک تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیرگذار است، که این خود بر تصمیمات اخلاقی آنان اثرگذار خواهد بود. آنها معتقدند که فرآیندهای فرهنگ‌پذیری در

بانک‌های خوش نام آمریکا در سال‌های رکود اقتصادی مطرح شد. در آن زمان، باور غلط مرد باعث شد تا صاحبان سپرده‌های بانکی تلاش کنند پس اندازه‌های خود را از بانک بگیرند (هرسی و بلانچارد^{۲۳}، ۱۹۸۹). بعدها لیوینگستون پس از مشاهده نتیجه یک آزمایش، این پدیده را اثر پیگمالیون نامید. نتایجی که او مشاهده کرده بود، ناشی از یک علت مستقل نبود بلکه حاصل انتظاراتی بود که پژوهشگر ناخودآگاه به افراد القا کرده بود. با دانستن این که قرار است افراد به گونه‌ای خاص رفتار کنند، این پیش ذهن موجب شد آنان به گونه‌ای که انتظار می‌رفت رفتار کنند (لیوئوس، ورلین، مایتلیس، کانوی، داتون، فارست^{۲۴}، ۲۰۰۸). اثر پیگمالیون اشاره به یک پدیده روانشناسی دارد که بر اساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات دیگران واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. برای نمونه اگر جامعه بر این باور باشد که حسابرسان عملکردهای فنی و تخصصی لازم را ندارد، خود حسابرسان هم باور می‌کند و واقعاً از نظر کیفیت بررسی‌ها در سطح مطلوبی عمل نمی‌کنند، در عین حال عکس این نیز صادق است و اگر از حسابرسان بر حسب توانمندی‌های تخصصی انتظارات بالایی وجود داشته باشد، آن‌ها تلاش خود را برای دست یافتن به چنین انتظاری بالاتر می‌برند (واترلاویک^{۲۵}، ۱۹۸۴). اثر پیگمالیون ابزار مهمی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که شاید چندان به تاثیرات آن حداقل در پژوهش‌های علمی و تجربی پرداخته نشده است. این نظریه شرکای حسابرسی را آگاه می‌کند که عامل موفقیت حسابرسان، تنها به شرایط، کیفیت و صلاحیت شخص یا به محیط حرفه‌ای کار بستگی ندارد (روزنتال^{۲۶}، ۲۰۱۲). شرکای حسابرسی و حتی جامعه دینفع از تصمیمات حسابرسان همیشه باید حسابرسان را باور داشته باشند و از آنان انتظار موفقیت با بهترین نتایج را داشته باشند؛ زیرا در چنین وضعیتی است که حسابرسان همیشه این باور را احساس کرده و بهترین مهارت‌ها و توانایی‌های‌شان را نشان خواهند داد (شیند و همکاران، ۲۰۱۳). براساس مدل تعامل و تنظیم رفتار^{۲۷} گتوریال کونتریراس و همکاران (۲۰۱۱)، که وجود اثر پیگمالیون در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند، باید بیان نمود، انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حسابرس بر رای و تصمیم‌گیری آن‌ها تاثیر گذار می‌باشد. از طرف دیگر، لاورز، مسینا و ریچارد^{۲۸} (۱۹۹۹)، سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر پیگمالیون را تائید می‌کنند. باور به اینکه اظهارنظر با کیفیت حسابرسی می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری دینفعان محسوب شود، سخت و مشکل است، چراکه این امکان وجود دارد که اظهارنظر حسابرسی تحت تاثیر جو مثبت برای صاحبکاران باشد. دوم، اگر اینطور باشد، روشن

شرکت‌های حسابرسی منجر به ظهور ارزش‌های متهورانه و مبتنی بر نتیجه خواهد شد که نتیجه آن تحدید ارتباط بین فرهنگ‌سازمانی و سبک‌های مختلف در تصمیم‌گیری شخصی خواهد بود. داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی حسابرسی و همچنین تاثیر ترکیبی آن دو بر چگونگی قضاوت حسابرسان در دوره‌های اخلاقی پرداختند. نتایج آنها حاکی از این است که فرهنگ اخلاقی در شرکت‌های حسابرسی رابطه غیرمستقیمی با قضاوت‌های اخلاقی دارند، به طوریکه فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی اثرگذار بوده و این ارزش‌ها نیز به نوبه خود قضاوت‌های حسابرسی را متأثر از وجود خود خواهند کرد. هیچکدام از این یافته‌ها درک روشنی از وجود رابطه بین فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرسی به دست نمی‌دهند، لیکن به دلایلی مبنی بر وجود چنین رابطه‌ای اشاره دارند.

اثر کامیابی فراخود بر توسعه ارزش‌های اخلاقی حسابرسان

در هر حرفه‌ای آگاهی از انگیزش، مسئله‌ای مهم و اساسی است، چراکه انگیزش محرکی برای انجام عملکردها محسوب می‌شود. انتظارات شغلی به عنوان یک عامل انگیزش می‌تواند نقش قابل توجهی در عملکردهای فردی ایفا نماید، چراکه نشان دهنده‌ی باور به فرد در راستای اهداف تعیین شده می‌باشد. اثر کامیابی فراخود نیز به عنوان یک تئوری در این زمینه، نقش انتظارات را در هر حرفه بخصوص حرفه‌هایی که مبتنی بر انگیزه رقابتی هستند، مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع اگر انتظارات بالای یک فرد (سرپرست) موجب افزایش عملکرد افراد دیگر (کارکنان) شود، در اینصورت اثر کامیابی فراخود شکل گرفته است. هرچند اثر کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی بر ارزش‌های اخلاقی مورد بررسی قرار نگرفته است، اما تاثیر آن بر ابعاد اخلاقی همچون تردید و تداوم عملکرد صاحبکاران توسط چند پژوهش مورد توجه قرار گرفته است. براساس مدل تعامل و تنظیم رفتار^{۲۳} گنوریال کونتریراس و همکاران (۲۰۱۱)، که وجود اثر کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و بیان نمود، انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حسابرسی، بر رای و قضاوت حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد. جولین (۲۰۱۴) در رابطه با تاثیرگذاری اثر کامیابی فراخود بر کیفیت و استقلال نظر حسابرسی در رابطه با دوره تصدی حسابرسی بیان می‌دارد، نوع انتظار ایجاد شده در این عرصه موضوعی تعیین‌کننده است، چراکه اگر انتظارات منفی تقویت شده باشد، حسابرسی در کارراهه شغلی خود به مرور دچار سرخورده‌گی خواهد شد و این موضوع می‌تواند کیفیت عملکردهای فردی حسابرسی را تقلیل دهد. اما اگر

انتظارات بر مبنای ادراک از موقعیت و ماهیت جایگاه حسابرسی شکل بگیرد، کیفیت اظهارنظر حسابرسی تقویت می‌شود و این موضوع می‌تواند باعث کوتاه شدن دوره تصدی حسابرسی گردد. چراکه وجود انگیزه تعهد و حرفه‌ای‌گری باعث ایجاد هویت در حسابرسی می‌گردد. ایزلم^{۲۴} (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان «حسابرسی در قرن بیست و یکم» به نقش تاثیرگذار اثرپیگماليون (کامیابی فراخود) اشاره دارد. به زعم ایزلم (۲۰۱۳) شرکایی که از حسابرسان خود انتظاراتی فراتری دارند، آن‌ها به به سوی دستاوردهای قابل ملاحظه‌تری هدایت می‌نمایند، دستاوردهایی که هم جنبه فردی و هم جنبه اجتماعی دارد و بیشتر مبتنی بر پاداش‌های معنوی در حسابرسی است. اما از طرف دیگر، لاورز، مسینا و ریچارد^{۲۵} (۱۹۹۹)، سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر پیگماليون را تأیید می‌کنند. باور به اینکه اظهارنظر با کیفیت حسابرسی می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری ذینفعان محسوب شود، سخت و مشکل است، چراکه این امکان وجود دارد که اظهارنظر حسابرسی تحت تأثیر جو مثبت برای صاحبکاران باشد. دوم، اگر اینطور باشد، روشن نیست که آیا اظهارنظر حسابرسی می‌تواند سبب جذابیت بیشتر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحبکار در بازار سرمایه شود. سوم، باتوجه به اثر ایجاد شده پیگماليون، حسابرسان 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.

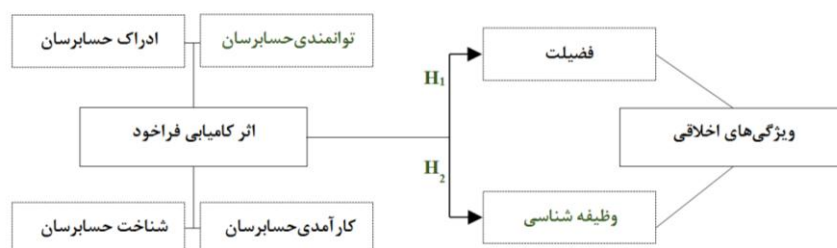
پیشینه تجربی

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 بوستر^{۲۶} (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تأثیر کیفیت اظهارنظر حسابرسی تحت استرس حرفه‌ای حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش ۲۹۳ نفر از حسابرسان آمریکا مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج نشان داد، معیارهای مربوط به استرس شغلی همچون فشردگی بودجه زمانی، فرا انتظاری و حجم کار بر کیفیت اظهارنظر حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. اسپینوساپیک و بارانیکاتو^{۲۷} (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان مطالعه اکتشافی 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

حسابرس و تأثیر پیگمالیون (کامیابی فراخود): مدل آماری دو متغیره انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که مداخله‌های غیرقابل مشاهده در روابط حرفه‌ای بر رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت دارد. همچنین مشخص گردید وجود اثرات ناشی از تئوری پیگمالیون باعث می‌شود دوره تصدی حسابرسی کاهش یابد. شیند، استون و ویلیامز (۲۰۱۳) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر پیگمالیون (کامیابی فراخود) بر تداوم فعالیت شرکت انجام دادند. در این پژوهش تعداد ۱۴۰ نفر از شرکای حسابرسی ایالت کالیفرنیا به عنوان اعضای جامعه آماری حضور داشتند و از ابزار پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. در این پژوهش کامیابی فراخود بر مبنای ۴ بعد ادراک حسابرسان، توانمندی حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان مورد سنجش قرار گرفت و برای تداوم اظهارنظر حسابرس نیز از یک پرسشنامه ۱۲ سوال بدون خرده مقیاس استفاده شد. نتایج نشان داد، هر ۴ بعد کامیابی فراخود بر تداوم اظهارنظر حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارند. 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 وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و بین وجود دارد فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

مدل مفهومی پژوهش

بر اساس تشریح ابزار جمع‌آوری داده‌ها و با استفاده از پرسشنامه‌های شینده و همکاران (۲۰۱۳) و گرلد و گاوآنگاه^{۳۰} (۲۰۱۵) مدل اقتباسی زیر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده می‌شود.



شکل (۱) چارچوب مفهومی پژوهش

براساس مصاحبه و کدگذاری سه مرحله‌ای، ۴ مولفه اصلی وظیفه‌گرایی، مسئولیت پذیری، تعامل اجتماعی و کیفیت بررسی‌های حسابرسی به عنوان مهمترین ابعاد کاهش تعارض‌های حرفه‌ای در حسابرسی و حل معماهای حسابرسی تعیین گردند. در واقع نتایج بیان نمود، حسابرسان به واسطه ادراک‌های حرفه‌ای خود که براساس ۴ اصل یاد شده می‌توانند تقویت شوند، می‌بایست در کاهش ابهام‌های ارتباطی و تعاملی بین حسابرسان با صاحبکاران در کنار استانداردهای حسابرسی همچون الزامات دوره تصدی، کوشا باشند تا از این طریق وجه اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسی را در سطح جامعه مخدوش نکنند. هالت‌پرگ و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان ویژگی‌های فردی، شرایط محیطی و ویژگی‌های اخلاقی حسابرس با هدف شناخت شناسی اجتماعی در حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش محققان از پرسشنامه به عنوان ابزار جمع‌آوری داده استفاده نمودند و تعداد ۱۲۵ حسابرس کشور لیتوانی به عنوان اعضای جامعه هدف انتخاب شدند. نتایج نشان داد، بین ویژگی‌های فردی و شرایط محیطی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و شناخت اجتماعی که با الهام از تئوری هویت اجتماعی سنجش شده بود، ارتباط قوی‌تری بین شرایط محیطی و ویژگی‌های فردی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ایجاد می‌نماید. آگاروالا و همکاران^{۲۹} (۲۰۱۷) تاثیر خوباوری با بی‌طرفی حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای را بررسی نمودند. در این تحقیق با استفاده از بررسی مقایسه‌ای، ۱۲۵ حسابرس در دو گروه آزمون و کنترل مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد، خود باوری بر بی‌طرفی حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای تاثیر مثبت و معناداری دارد به گونه‌ای که نتایج منتج از این تحقیق نشان داد، که با افزایش خودباوری حسابرسان به عنوان یک ویژگی (شخصیتی)، بی‌طرفی حسابرسان برانگیخته می‌شود و باعث می‌گردد هموار سازی سود به عنوان یک نتیجه‌ی غیرمستقیم در این بررسی کاهش یابد. لین (۲۰۱۴) پژوهشی تحت عنوان رابطه بین جابجایی

براساس مدل مفهومی فوق فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

- ۱) کامیابی فراخود بر فضیلت‌های اخلاقی حسابرسان تاثیر معناداری دارد.
- ۲) کامیابی فراخود بر وظیفه‌شناسی اخلاقی حسابرسان تاثیر معناداری دارد.

روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق با توجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی- همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (هایر، بلک، بابین و اندرسون^{۳۱}، ۲۰۱۰؛ پوداسکوف، مکینزی، اسکات و لی^{۳۲}، ۲۰۰۳). همچنین برای جمع‌آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبانی 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 شیندر و همکاران (۲۰۱۳) و گرلد و گوانگاه (۲۰۱۵) استفاده شده است. سوالات هر دو پرسشنامه از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم، تا کاملاً مخالفم ترتیب داده شده بود. تا حد امکان، ابزارهای استفاده شده (پرسشنامه‌ها) در این تحقیق از سنج‌های معتبری است که در تحقیقات قبلی روایی و پایایی آن مورد تایید قرار گرفته است. نمرات بیشتر نشان‌دهنده میزان بالای هر کدام از متغیرهای مورد استفاده در این تحقیق می‌باشد. همچنین محقق تعهد اخلاقی به مشارکت‌کنندگان داد که در حفظ و انتشار اطلاعات مباحث اخلاقی و محرمانه بودن رعایت شود. همچنین در زمان توزیع پرسشنامه‌ها ضمن توضیح درباره ماهیت پژوهش از آن‌ها خواسته شد آزادانه پاسخ‌های مورد نظر خود را انتخاب نمایند چرا که الزاماً هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل توجه این است که تمامی داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شده‌اند (هر شرکت کننده تمامی پرسشنامه‌های پیش‌بینی کننده و معیاری را در یک زمان کامل می‌کند). در ادامه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

اثر کامیابی فراخود

در این پژوهش از پرسشنامه شیندر و همکاران (۲۰۱۳) که شامل ۱۲ سوال مبتنی مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد

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

ارزش‌های اخلاقی

در این پژوهش به منظور سنجش ارزش‌های اخلاقی از پرسشنامه گرلد و گوانگاه^{۳۳} (۲۰۱۵) که شامل ۱۰ سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد، استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۲ بعد فضیلت اخلاقی و وظیفه شناسی می‌باشد که رویکردهای حرفه‌ای در اخلاق‌گرایی حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع مطرح شده است که آیا وجود معنویات در شما باعث تمرکز بیشتر در قضاوت‌های حسابرسی می‌شود؟ یا وجود ارزش‌های نهادینه شده فرهنگی باعث ارتقای سطح کارکردهای تخصصی در شما می‌شود؟ در واقع محتوای این سوالات مبتنی بر بررسی رویکردهای وظیفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی‌گرایی براساس فضیلت‌های رفتاری به منظور حفظ یا توسعه ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی می‌باشد. همچنین پایایی این پرسشنامه براساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و توسط پژوهش باراینکوا و اسپینوساپیک^{۳۴} (۲۰۱۸) حدود ۰/۷۵ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۷ محاسبه شد.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۳۹۸ می‌باشد. باتوجه به اینکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

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

در رابطه فوق:

n : بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$ مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل این که مشخص نیست، با استفاده از پیش آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی بدست آمده است؛ e : دقت مورد نظر در پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). باتوجه به رابطه فوق، حجم نمونه ۱۷۹ نفر بدست آمد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع گردید و درنهایت، 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.

یافته‌های پژوهش

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

جدول (۱) سنجش پایایی پرسشنامه

متغیرهای مکنون	آلفای کرونباخ ($\alpha > 0.7$)
توانمندی حسابرسان	۰/۷۱
شناخت حسابرسی	۰/۷۲
کارایی حسابرسان	۰/۷۰
ادراک حسابرسی	۰/۸۷
وظیفه شناسی اخلاقی	۰/۹۴
فضیلت اخلاقی	۰/۹۱

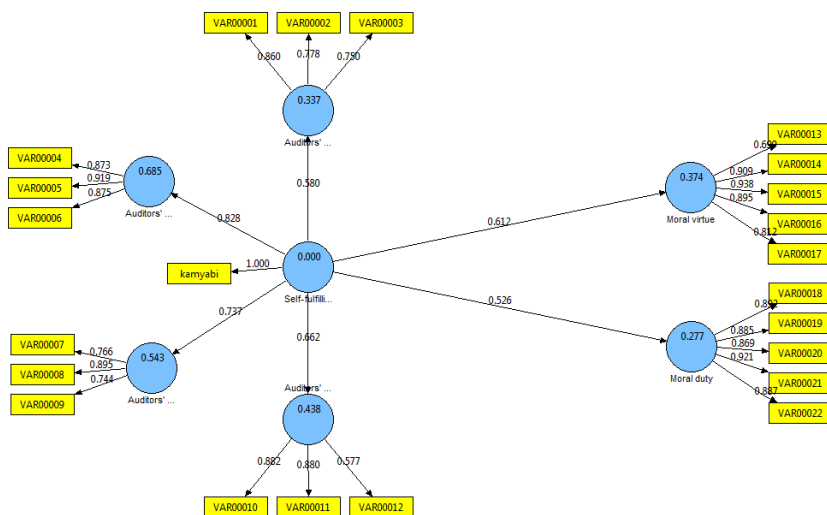
آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

برای تحلیل داده‌های تحقیق 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 هم خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگار هستند (هانلین و کاپلان^{۲۵}، ۲۰۰۴). خروجی نرم‌افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۲ و ۳ نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.

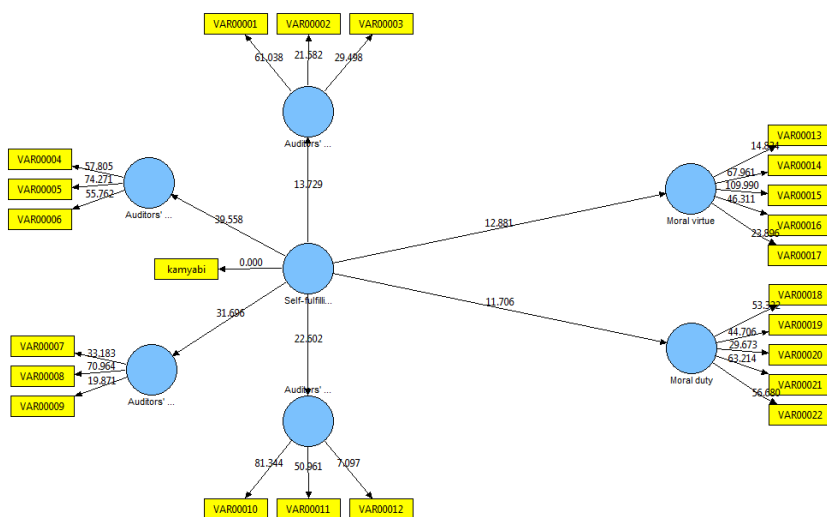
مدل‌های معادلات ساختاری به طور معمول ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری (نشان‌دهنده زیر مولفه‌های متغیرهای مکنون) و مدل‌های ساختاری (نشان‌دهنده روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته) هستند.

بررسی آزمون مدل اندازه‌گیری

برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، (فرنل و لارکر^{۲۶}، ۱۹۸۱)، سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج شده (AVE) می‌باشند. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند^{۲۷}، ۱۹۹۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.



شکل ۲. مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد



شکل ۳. مدل مفهومی تحقیق همراه با ضرایب معناداری (T-values)

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

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	میانگین	انحراف معیار	بارعاملی (FL)	AVE	C.R
توانمندی حسابرسان	۱	۴	۰,۷۴	۰,۸۶	۰,۶۴	۰,۸۴
	۲					
	۳					
ادراک حسابرسان	۴	۳,۵۳	۱,۰۶	۰,۸۷	۰,۷۹	۰,۹۲
	۵					
	۶					
شناخت حسابرسان	۷	۴,۱۴	۰,۸۴	۰,۷۷	۰,۶۵	۰,۸۵
	۸					
کارایی حسابرسان	۹	۴,۱۴	۰,۷۲	۰,۹۰	۰,۶۳	۰,۸۳
	۱۰					
	۱۱					

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	میانگین	انحراف معیار	بارعاملی (FL)	AVE	C.R
وظیفه شناسی اخلاقی	۱۲	۳,۹۵	۰,۷۷	۰,۵۸	۰,۷۳	۰,۹۳
	۱۳					
	۱۴					
	۱۵					
	۱۶					
	۱۷					
فضیلت اخلاقی	۱۸	۴,۰۶	۰,۷۸	۰,۸۹	۰,۷۹	۰,۹۵
	۱۹					
	۲۰					
	۲۱					
	۲۲					
اثر کامیابی فراخود	کامیابی	۳,۹۶	۰,۵۹	۱,۰۰	۱,۰۰	۱,۰۰

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

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تاییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۲)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد. روایی واگرای قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند.

جدول (۳) همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

کامیابی فراخود	فضیلت اخلاقی	وظیفه شناسی اخلاقی	ادراک حسابرسان	کارایی حسابرسان	شناخت حسابرسان	توانمندی حسابرسان
۱,۰۰	۰,۶۱	۰,۵۲	۰,۸۳	۰,۶۶	۰,۷۴	۰,۵۸
	۰,۸۵	۰,۴۶	۰,۵۳	۰,۳۷	۰,۳۹	۰,۴۴
		۰,۸۹	۰,۳۲	۰,۳۰	۰,۳۱	۰,۶۲
			۰,۴۰	۰,۲۶	۰,۲۶	۰,۳۴
				۰,۸۰	۰,۸۰	۰,۲۰
						۰,۸۰

ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2):
 (R^2) معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با شکل (۲) مقدار (R^2) برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. درضمن، به

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.

با توجه به اینکه معیار GOF مقدار $0/57$ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد «قوی» تایید می‌شود.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

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

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۳ و جدول ۶ بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق $1/96$ می‌باشد فرضیه‌ها تایید می‌شوند.

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.

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان ^2FOG استفاده شد، که سه مقدار $0/01$ ، $0/25$ و $0/36$ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول ۱ محاسبه می‌گردد:

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

$\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می‌آید.

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

معیارها	R^2	Q^2
توانمندی حسابرسان	۰,۳۴	۰,۱۵
شناخت حسابرسان	۰,۵۴	۰,۲۵
کارایی حسابرسان	۰,۴۴	۰,۲۷
ادراک حسابرسان	۰,۶۹	۰,۵۳
وظیفه‌شناسی اخلاقی	۰,۲۸	۰,۲۱
فضیلت اخلاقی	۰,۳۷	۰,۲۱

جدول (۵) نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	Communality	R^2	$\overline{Communality}$	RZ	GOF
توانمندی حسابرسان	۰,۶۴	۰,۳۴			
شناخت حسابرسان	۰,۶۵	۰,۵۴	۰/۷۵	۰/۴۴	۰/۵۷
کارایی حسابرسان	۰,۶۳	۰,۴۴			
ادراک حسابرسان	۰,۷۹	۰,۶۹			
وظیفه‌شناسی اخلاقی	۰,۷۹	۰,۲۸			
فضیلت اخلاقی	۰,۷۳	۰,۳۷			
کامیابی فراخود	۱,۰۰				

جدول (۶) آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	(T-Value)	نتیجه آزمون
H ₁	کامیابی فراخود بر فضیلت‌های اخلاقی حسابرسان تاثیر معناداری دارد.	۰/۶۱	۱۲/۸۸	تایید
H ₂	کامیابی فراخود بر وظیفه‌شناسی اخلاقی حسابرسان تاثیر معناداری دارد.	۰/۵۲	۱۱/۷۰	تایید

بحث و نتیجه گیری

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 بیشتر را تجربه می‌کند اما در صورت منفی بودن فرد دچار سرخوردگی‌های شغلی خواهد شد که عملکردهای فردی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. کامیابی فراخود به عنوان تئوری مبتنی بر وجود همین انتظارات در طی سال‌های اخیر مورد توجه قرار گرفته است تا براساس آن افراد سطح شناخت منسجم‌تری از حرفه و تناسب آن با ادراک خود داشته باشند. نکته قابل توجه این است، 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 به عنوان فرصت یادگیری و به کار بستن دانش و مهارت، تلقی گردد، این امر می‌تواند بر ادراک فرد در مورد شغلش تاثیر گذارد. در واقع از دیدگاه روانی نگرش‌ها تعیین کننده‌ی نگاه فرد به محیط هستند و نگرش‌های شغلی، ادراک افراد از محیط کاری و قضاوت‌های آنان را تحت تاثیر قرار می‌دهند (مساح و همکاران، ۱۳۹۶). هدف این پژوهش بررسی تاثیر کامیابی فراخود بر توسعه ارزش‌های اخلاقی حسابرسان می‌باشد. براساس نتایج آزمون آماری فرضیه اول پژوهش مشخص گردید، کامیابی فراخود بر فضیلت‌های اخلاقی حسابرسان تاثیر معناداری دارد. در واقع کامیابی فراخود نوعی ادراک به وجود آمده از انتظارات جامعه می‌باشد که عملکردهای اخلاقی و تخصصی حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و باعث می‌گردد تا حسابرسان رفتاری تقویت شده از انتظارات جامعه از خود نشان دهند. براین اساس این فرضیه نشان داد با افزایش سطح کامیابی فراخود به واسطه وجود انتظارات اثربخش حسابرسی در ارتقای سطح شفافیت‌ها و کارکردهای اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری بهتر سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، رویکردهای اخلاق مدارانه برحسب فضیلت‌گرایی تقویت خواهد شد و باعث می‌گردد تا منش حسابرسان براساس شناخت فلسفه‌ی مسئولانه حسابرسی در زمان قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها افزایش یابد. وجود کامیابی فراخود بسته به موقعیت‌ها و محیط‌های حرفه‌ای عامل مهمی در توسعه فضائل اخلاقی حسابرسان محسوب می‌شود، چراکه وجود سطح انتظارات مثبت اجتماعی از حسابرسان باعث خواهد شد، تا ضمن کنترل فشار و نفوذ واسطه‌ها، تلاش و کوشش فرد جهت ارتقای سطح کارکردهای اخلاق‌گرایی در حرفه افزایش یابد و باعث گردد تا حسابرسان ادراک منسجم‌تری از مسئولیت‌های حرفه‌ای خود داشته باشند. کامیابی فراخود همچنین به

بازنگری در فضیلت‌های اخلاقی در طی کار راهه حرفه‌ای حسابرسی کمک می‌کند و باعث می‌شود تا حسابرسان با تغییر سطح رویکردها و انتظارات اجتماعی، خود را همسو با این تغییرات اصلاح نمایند. نتیجه بدست آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های مویزر (۱۹۹۵) و لاسال و آناداراجان (۱۹۹۶) مطابقت دارد. همچنین نتیجه فرضیه دوم پژوهش مشخص ساخت، کامیابی فراخود بر وظیفه‌شناسی اخلاقی نیز تاثیر مثبت دارد. در واقع وظیفه‌شناسی اخلاقی یا اخلاق وظیفه‌گرا به عنوان یکی دیگر از ابعاد ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای، نوعی نگرش قوام یافته فرد برحسب تجربه و سطح یادگیری در کارراهه شغلی است که فرد را نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای متعهدتر می‌نماید. کامیابی فراخود برحسب وجود انتظارات در محیط شغلی باعث می‌شود تا سطح وظیفه‌شناسی حسابرس از منظر اخلاقی به دلیل وجود انتظارات اجتماعی و نهادی افزایش یابد و باعث گردد تا عملکرد بهتری از حسابرسان را براین اساس شاهد باشیم. به عبارت دیگر، کامیابی فراخود می‌تواند کمک کند تا حسابرسان نسبت به نقاط حساس حرفه سطح آگاهی قابل توجه‌تری را بدست آورند و براساس آن در قضاوت‌های حرفه‌ای بر اخلاق در کنار اصول حرفه‌ای حسابرسی متمرکز شوند. این نتیجه نشان می‌دهد تا چه اندازه سطح انتظارات و قرار دادن این انتظارات در چارچوب هنجارهای حرفه‌ای می‌تواند به افزایش سطح پایبندی حسابرسان بر آیین رفتار حرفه‌ای کمک نماید و باعث افزایش کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی و ایجاد اعتماد بیشتر نسبت به این حرفه گردد. یک حسابرس براساس کامیابی فراخود شناخت جامع‌تر و بازخورد کامل‌تری از محیط حرفه‌ای خود دریافت می‌کند که بر مبنای آن باتوجه به انتظارات و رویکردهای اجتماعی در تلاش خواهد بود تا وظیفه‌شناسانه انجام وظیفه نماید. نتیجه بدست آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های مویزر (۱۹۹۵) و لاسال و آناداراجان (۱۹۹۶) مطابقت دارد.

باتوجه به نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود سطح انتظارات تقویت شده و ادراک شده‌تری نه تنها از طرف جامعه، بلکه از سازمان‌ها و نهادهای نظارتی بر عملکردهای حسابرسان ایجاد شود تا ادراک توجه بیشتر و اهمیت این حرفه در حسابرسان بیشتر از قبل نهادینه شود و این موضوع به ایجاد منش‌های رفتاری مشخصی همچون فضیلت منجر گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود به منظور توسعه وظیفه‌گرایی اخلاقی دوره‌های آموزشی با هدف تقویت کارکردهای ارزش محوری در حسابرسان به صورت تدام یافته ایجاد شود. این موضوع می‌تواند توانمندی‌های مهارتی و رفتاری، شناخت و

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>

- * Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.
- * Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2018). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Spanish Accounting Review*, 19(7): 10-20.
- * Guiral-Contreras, A., E, Ruiz, and W, Rodgers. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? *Auditing*, 30(1), 173-190.
<http://dx.doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.173>
- * Hair, J. F., W, C. Black, B, J., Babin, and R, E, Anderson. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- * Hersey, P., and K, H, Blanchard. (1989). *management of organizational behavior: utilizing human resources*, 5th Ed, Prentice Hall, Inc.
- * Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2017). *Personal Attributes, Organizational Conditions, and Ethical Attitudes: A social cognitive approach*. *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.
- * Ju Lin, Y. (2014). The Relation between Auditor Switching and Self-fulfilling Prophecy Effect: The Bivariate Probit 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.
- * 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>

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.

فهرست منابع

- * اصغری اقدم، بهرام، محبوب، علی. (۱۳۹۳). کامیابی فراخود و تاثیر آن بر انگیزش و عملکرد کارکنان شرکت ملی گاز ایران، فصلنامه مدیریت دولتی، ۲۰(۴): ۶۲۵-۶۴۶
- * بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل واکاوی محتوایی و پیوندی ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱): ۱۳۳-۱۵۴.
- * بنی‌مهد، بهمن، و آرش گل‌محمدی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جواخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳): ۶۱-۸۶.
- * حاجیه، زهره، خدامرادی، الهه. (۱۳۹۴). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حساب‌رسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳): ۱۲۵-۱۳۰
- * غلامرضایی، محسن، حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۲): ۴۷-۸۴.
- * ۶-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 ی الگوی خودگردان، فصلنامه مشاور شغلی و سازمانی، ۹(۳۰): ۴۸-۷۲.
- * نوشادی، امین، محمدی ملقرنی، عطالله، نوروش، ایرج، امینی، پیمان. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هوش مالی مدیران و کیفیت حسابرسی با نقش تعدیلگری رفتار اخلاقی حساب‌رسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰): ۲۳۷-۲۶۴.
- * 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
- * 2-Bobek, D, D., Hageman, A, M., Radtke, R, R. (2015). The Effects of Professional Role, Decision

یادداشت‌ها

¹ Andreas

² International Auditing and Assurance Standards Board (2017)

³ Bobek et al

⁴ Self-fulfilling Prophecy Effect

⁵ Guiral-Contreras, Gonzalo-Angulo, Rodgers

⁶ Shinde, Stone, Willems

⁷ Merton

⁸ Rosental & Jacobsen

⁹ Ju Lin

¹⁰ Tucker, Matsumura, Subramanyam

¹¹ Hersey & Blanchard

¹² Lilius, Worline, Maitlis, Kanov, Dutton, Frost

¹³ Watzlawick

¹⁴ Rosenthal

¹⁵ Belief – Adjustment

¹⁶ Louwers, Messina & Richard

¹⁷ Moral Values

¹⁸ Kaplan

¹⁹ Douglas et al

²⁰ Svanberg & Ohman

²¹ Sweeney et al

²² Windsor & Ashkanasy

²³ Belief – Adjustment

²⁴ Islam

²⁵ Louwers, Messina & Richard

²⁶ Kenneth, Emerson & Boster

²⁷ Espinosa-Pike & Barrainkua

²⁸ Holtbrügge et al

²⁹ Agarwalla et al

³⁰ Gerald & Cavanagh

³¹ Hair, Black, Babin, Anderson

³² Podsakoff, Mackenzie, Scott, Lee

³³ Gerald & Cavanagh

³⁴ Barrainkua & Espinosa-Pike

³⁵ Haenlein & Kaplan

³⁶ Fornell & Larcker

³⁷ Hulland

³⁸ Goodness of Fit

* 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.

* 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.

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

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

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

* 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.

* Tucker, R., E. M., Matsumura, and K, R, Subramanyam. (2003). Going-concern judgments: An experimental test of the self-fulfilling prophecy and forecast accuracy, *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(5): 401-432.

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

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