

## The Examining of Ethical Culture Audit Firm on Auditor's Neutral Behavior due to the Moderating Role of Transformational Leadership Audit Partners

- Karimeh Rameshi<sup>1</sup>
- Abdolreza Mohseni<sup>2</sup>
- Mostafa Ghasemi<sup>3</sup>

### Abstract

The changes that are currently prevailing in the market environment and auditing standards have increased the need to pay attention to the cultural alignment of professional functions in auditors based on the needs and expectations of stakeholders, and have caused auditing firms to develop more coherent norms of professionalism based on a transformational leadership style in an effort to change the declining values in the cultural structures of this profession. The aim is paper effect of ethical culture audit firm on auditor's neutral behavior due to the moderating role of transformational leadership audit partners. In this study, which collected data over a period of 6 months using a standard questionnaire, the research hypotheses were tested using the partial least squares (PLS) analysis process. The results showed that an ethical culture in audit firms enhances the level of auditors' impartial behavior functions. On the other hand, it was found that the transformational leadership of the audit partner intensifies the positive effect of an ethical culture on auditors' impartial behavior in a positive direction. This result is indicative of the fact that the incorporation of a transformational leadership style by the company and the managers of audit firms, due to its significant influence on auditors' performances, transforms values based on ethical culture into professional identities so that auditors active in such audit firms can have higher pragmatic mechanisms in terms of more impartial behavior with clients in performing their professional duties.

**Key words:** Ethical Culture, Auditor's Neutral Behavior, Transformational Leadership

<sup>1</sup> Department of Accounting, B.U.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran. Email: Karimeh.rameshi@iau.ac.ir

<sup>2</sup> Department of Accounting, B.U.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran. Email: Abdolreza.Mohseni@iau.ac.ir

<sup>3</sup> Department of Accounting, B.U.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran. Email: Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

## بررسی تأثیرپذیری رفتار بی‌طرفانه حسابرسان از ارزش‌های فرهنگ اخلاق‌محوری مؤسسات حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده رهبری تحول‌آفرین شرکای حسابرسان

- کریمه رامشی<sup>۱</sup>
- عبدالرضا محسنی<sup>۲</sup>
- مصطفی قاسمی<sup>۳</sup>

### چکیده

تغییراتی که امروز بر فضای بازار و استانداردهای حسابرسی حاکم است، لزوم توجه به همراستایی فرهنگی کارکردهای حرفه‌ای در حسابرسان را بنا به نیازها و انتظارات ذینفعان، افزایش داده است و سبب گردیده تا مؤسسات حسابرسی در تلاش برای تغییر ارزش‌های رو به افول در ساختارهای فرهنگی این حرفه، هنجارهای منسجم‌تری از حرفه‌ای‌گرایی را براساس شیوه رهبری تحول‌گرایانه بسط دهند. هدف این مطالعه، بررسی تأثیرپذیری رفتار بی‌طرفانه حسابرسان از فرهنگ اخلاق‌مداری مؤسسات حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده رهبری تحول‌گرا شرکای حسابرسان می‌باشد. در این مطالعه که در بازه زمانی ۶ ماه نسبت به جمع‌آوری داده‌های آن از طریق آزمون پرسشنامه استاندارد اقدام شد، براساس فرآیند تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) نسبت به آزمون فرضیه‌های پژوهش اقدام گردید. نتایج نشان داد، فرهنگ اخلاق‌محوری در مؤسسات حسابرسی سطح کارکردهای رفتار بی‌طرفانه حسابرسان را تقویت می‌کند. از طرف دیگر مشخص شد، رهبری تحول‌گرا شریک حسابرسان تأثیر مثبت فرهنگ اخلاق‌مداری بر رفتار بی‌طرفانه حسابرسان را در جهت مثبت تشدید می‌نماید. این نتیجه‌گویی این مسئله است که در برگیری سبک رهبری تحول‌گرا توسط شرکت و مدیران مؤسسات حسابرسی به واسطه قدرت نفوذ قابل توجهی که بر عملکردهای حسابرسان دارد، ارزش‌های مبتنی بر فرهنگ‌گرایی اخلاقی را به هویت‌های حرفه‌ای بدل می‌کند تا حسابرسان فعال در چنین مؤسسات حسابرسی در انجام وظایف حرفه‌ای خود بتوانند از سازوکارهای عملگرایی بالاتری به لحاظ بروز رفتارهای بی‌طرفانه‌تر با صاحبکاران برخوردار باشند.

**واژگان کلیدی:** رفتار بی‌طرفی حسابرسان، فرهنگ اخلاق‌محوری، رهبری تحول‌گرا

<sup>۱</sup> گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. Email: [Karimeh.rameshi@iaiu.ac.ir](mailto:Karimeh.rameshi@iaiu.ac.ir)

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. Email: [Abdolreza.Mohseni@iaiu.ac.ir](mailto:Abdolreza.Mohseni@iaiu.ac.ir)

<sup>۳</sup> گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. Email: [Mostafa.ghasemi@iaiu.ac.ir](mailto:Mostafa.ghasemi@iaiu.ac.ir)

## ۱. مقدمه

در محیط پیچیده و دنیای پُر چالش کسب‌وکار امروز نقش حسابرسان تنها به تأیید صورت‌های مالی محدود نمی‌شود، بلکه آن‌ها به‌عنوان حافظان اعتماد عمومی و تسهیل‌کنندگان شفافیت مالی جهت ذینفعان شناخته می‌شوند. یکی از عوامل بنیادین در شکل‌گیری کیفیت و اثربخشی خدمات حسابرسی، فرهنگ اخلاق محوری حاکم بر مؤسسات حسابرسی است این فرهنگ می‌تواند بر نحوه قضاوت حرفه‌ای، رعایت اصول اخلاقی و پایداری بی‌طرفی حسابرس اثر مستقیم داشته باشد. بی‌طرفی حسابرس ستون اصلی اعتبار فرآیند حسابرسی به‌شمار می‌رود هرگونه خدشه به این ویژگی، اعتماد سرمایه‌گذاران، استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و حتی کارآمدی بازارهای سرمایه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. از سوی دیگر، رهبران حسابرسی با «الگو بودن»، ایجاد چشم‌انداز روشن، و تقویت روحیه مسئولیت‌پذیری، می‌توانند زمینه‌ساز ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و حفظ استقلال حرفه‌ای در درازمدت شوند. بنابراین رهبری و مدیریت مؤثر یکی از عوامل دخیل در موفقیت سازمانی است. در واقع هرگونه عمل، سخن و اقدامی از جانب رهبران و مدیران از طرف کارکنان مورد توجه قرار می‌گیرد و به دنبال آن، براساس ماهیت عمل و رفتار (و حتی سخن)، ادراکات و احساسات کارکنان نیز تغییر می‌کند (یامارینو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸).

بسط این مبانی به اکوسیستم پیچیده بازارهای مالی مدرن و حرفه حسابرسی می‌تواند به دلیل سازوکارهای اثرگذار شناختی بر عمل حسابرسان باعث گردد تا رویکردهای عملگرایانه این افراد تغییر یابد (متر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۴). یکی از این زمینه‌ها که می‌تواند تحت تأثیر رویکردهای رهبری در حسابرسی تغییر کند، بی‌طرفی حسابرسی است. در واقع از آنجاییکه گزارش‌های حسابرسی مستقل، مبنای تصمیم‌گیری‌های آگاهانه برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان تلقی می‌شوند و هرگونه خدشه به بی‌طرفی حسابرس می‌تواند منجر به پیامدهای فاجعه‌بار اقتصادی و سلب اعتماد از کل سیستم مالی شود، توجه و تمرکز بر رویکردهای رهبری حسابرسی می‌تواند حائز اهمیت باشد (اسونبرگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). چراکه حسابرسان در محیطی پویا فعالیت می‌کنند که تحت تأثیر فشارهای متعدد، از جمله الزامات رقابتی بازار، پیچیدگی‌های روابط با مشتریان و حتی چالش‌های اخلاقی درونی مؤسسات حسابرسی، این اثربخشی رهبری است که می‌تواند به ایجاد پویایی عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان کمک نماید (فانگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۵). در مقابل فقدان اثربخشی حضور یک رهبری توانمند باعث می‌گردد تا این عوامل به‌طور بالقوه، اصول بنیادین بی‌طرفی را تضعیف کرده و باعث گردد تا رویکردهای اخلاق‌گرایی در رویه‌های عملکردی حسابرسی با چالش جدی مواجه باشد (درخشانمهر و همکاران، ۱۳۹۷).

<sup>1</sup> Yammarino et al

<sup>2</sup> Mattar et al

<sup>3</sup> Svanberg et al

<sup>4</sup> Fang et al

در واقع فرهنگ اخلاق‌مداری به عنوان یکی از سازوکارهای تحریک ادراکات رفتاری می‌تواند به‌طور قابل‌توجهی در کنار رویه‌های رهبری مؤسسات حسابرسی، کارکردهای رفتار بی‌طرفانه حسابرسان را متحول کند. از این منظر که مجموعه‌ای از ارزش‌ها، اعتقادات، هنجارها و انتظارات مشترک که در طول زمان شکل گرفته و به عنوان مکانیزم‌های اخلاق‌گرایی حرفه‌ای شناخته می‌شود، تحت تأثیر سازوکارهای رهبری در حسابرسی این فرصت را خواهد داشت تا با تغییر رویکردهای عملکردی در حسابرسان، سطح پایبندی به آیین اخلاق حرفه‌ای را در مواجهه با صاحبکاران توسعه بخشند تا بتوانند با حفظ هویت حرفه‌ای، سطح بالاتری از بی‌طرفی را از خود نشان دهند (یزدی و همکاران، ۱۴۰۱). لذا یک فرهنگ اخلاق‌مداری قوی در کنار کارکردهای مؤثر رهبری شریک در مؤسسات، حسابرسان را به رعایت استانداردهای بالاتر از حداقل‌های قانونی و حرفه‌ای ترغیب می‌کند و با ایجاد محیطی که در آن صداقت و عنایت ارج نهاده می‌شود، می‌تواند به عنوان یک عامل بازدارنده در برابر فشارهای منجر به انحراف از بی‌طرفی عمل کند. همچنین ارزش‌های منبعث از توسعه چنین ظرفیت‌های فرهنگی، می‌تواند با تقویت هویت‌های حرفه‌ای برآمده از وجدان‌گرایی رفتاری، سازوکارهای تصمیم‌گیری‌های فردی حسابرسان را با قرار دادن در مسیر بی‌طرفی، به سمت ارتقاء کیفیت گزارش حسابرسی سوق دهند (سوئی و همکاران، ۲۰۱۰).

از این رو با تمرکز بر رویکردهای «رهبری تحول‌آفرین» به عنوان یک رویکرد مدیریتی پیشرو در مؤسسات حسابرسی که پتانسیل بالایی برای شکل‌دهی و تقویت فرهنگ اخلاق‌مداری در کارکردهای حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی دارد، این مطالعه به دنبال ارزیابی کارکردهای بی‌طرفی در حسابرسی است (کوهن و همکاران، ۲۰۱۷). چراکه رهبران تحول‌آفرین، با الهام‌بخشی، تحریک ادراکی و توجه فردی به زیردستان، می‌توانند نه تنها متصدیان حرفه‌ای را به فراتر رفتن از انتظارات عملکردی سوق دهند، بلکه در آن‌ها تعهد عمیقی به ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای در حسابرسی ایجاد کنند (رویایی و همکاران، ۱۳۹۱). به همین دلیل شرکای حسابرسان با اتخاذ سبک رهبری تحول‌آفرین، می‌توانند با الگو قرار گرفتن، برقراری ارتباطات شفاف درباره اهمیت اخلاق و بی‌طرفی، و ایجاد فرصت‌هایی برای توسعه اخلاقی حسابرسان، فرهنگ اخلاق‌مداری را به عنوان یک رویکرد حرفه‌ای در حسابرسی توسعه بخشند. این امر، به نوبه خود، زمینه را برای تقویت پایدار بی‌طرفی حسابرسان فراهم می‌آورد. روابط میان فرهنگ اخلاق‌مداری، رهبری تحول‌آفرین و بی‌طرفی حسابرسان را می‌توان با بهره‌گیری از نظریه منابع اجتماعی-شناختی<sup>۳</sup> بر نقش یادگیری مشاهده‌ای و خودکارآمدی در شکل‌گیری رفتارها توجیه نمود، چراکه رهبران تحول‌آفرین می‌توانند با مدل‌سازی رفتار اخلاقی، فرآیند یادگیری اخلاقی را تسهیل کنند (آنگرانی و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین، نظریه تبادل اجتماعی<sup>۵</sup> نشان می‌دهد که تعاملات مثبت رهبر-زیردست، می‌تواند منجر به افزایش تعهد و

<sup>1</sup> Sweeney et al

<sup>2</sup> Cohen et al

<sup>3</sup> Social Cognitive Theory

<sup>4</sup> Anggraini et al

<sup>5</sup> Social Exchange Theory

پیروی از هنجارهای سازمانی، از جمله هنجارهای اخلاقی، شود (هردا و لاولی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). لذا باتوجه به شناخت مبانی ارائه شده، انجام این مطالعه را می‌توان از دو منظر دارای اهمیت تلقی نمود. به لحاظ دانش‌افزایی اولاً انجام این مطالعه می‌تواند براساس بهره‌گیری از نظریه‌های مرتبط با حوزه‌های اثربخشی رفتاری و شناختی در دو حوزه سبک رهبری تحول آفرین و بسط زمینه‌های اخلاق‌گرایی فرهنگ حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی قادر هستند تا به بررسی سازوکارهای ارزش‌گرایی رفتاری در تصمیم‌گیری‌های بی‌طرفانه حسابرسی بپردازد. مکانیزمی که در کنار محرک‌های بیرونی مثل آیین رفتار حرفه‌ای این فرصت را ایجاد می‌کند تا سطح تأثیرپذیری جنبه‌های ادراکی حسابرسان مورد توجه قرار گیرد. به همین دلیل این مطالعه را می‌بایست رویکردی در توسعه ارزش‌های متمرکز و پویایی در حرفه حسابرسی در نظر گرفت که براساس آن حسابرسان تحت آموزه‌های رفتاری قادر هستند تا از بی‌طرفی بالاتری برخوردار باشند. به لحاظ دانش‌افزایی کاربردی نیز این مطالعه به دلیل افزایش سطح الزامات در حسابرسی مبنی بر تقویت کارکردهای رفتار بی‌طرفی در بررسی‌های صورت‌های مالی، تلاش دارد تا با تغییر انگیزه‌های فردی، سرخوردگی‌های احتمالی که می‌تواند ناکارآمدی‌های عملکردی را در حرفه حسابرسی به همراه داشته باشد، مدنظر قرار دهد. توجه به چنین زمینه‌هایی می‌تواند در آینده سطح نظارت‌های نهادی برای کاهش مشکلات ناشی از کاهش کیفیت گزارش‌های حسابرسی را تا حد زیادی کاهش دهد و از این طریق برآورده سازی سطح انتظارات اطلاعاتی ذینفعان از ادراک واقعیت‌های بازار سرمایه را توسعه بخشند. لذا این مطالعه از طریق تمرکز بر رویکرد رهبری تحول آفرین شرکای حسابرسی به دنبال بررسی تأثیرپذیری رفتار بی‌طرفانه حسابرسی از فرهنگ اخلاق‌مداری مؤسسات حسابرسی می‌باشد.

## ۲. مبانی نظری

در این بخش برحسب وجود متغیرهای پژوهش به تفکیک نسبت به ارائه مبانی نظری در این مطالعه اقدام می‌شود.

### بی‌طرفی حسابرسی

تمرکز بر کارکردهای تفکر انتقادی به عنوان یک عنصر اصلی استدلال منطقی شناخته می‌شود که در صورت ترکیب با عناصر لازم برای حصول به قضاوت‌های صحیح، می‌تواند به ایجاد یکپارچگی عملکردی در قضاوت‌های حرفه‌ای در حسابرسی منتج گردد. لذا حسابرسی در کنار فرآیندهای فنی و الزامات رفتاری مورد تأکید در آیین رفتار حرفه‌ای به سطحی از ذهن آگاهی در تفکیک بینش‌های احساسی/عاطفی با مرزهای حرفه‌ای‌گرایی نیاز دارد تا نسبت به بررسی ماهیت و محتوای کار حرفه‌ای براساس شواهد و مستندات از کارکردهای اثربخش‌تری برخوردار باشد. در واقع ذهن آگاهی در حرفه حسابرسی همراه با یک رویکرد کنجکاو و خلاق است، و این دقیقاً همان چیزی است، که استانداردهای حسابرسی بر ضرورت بکارگیری

<sup>1</sup> Herda and Lavelle

تردید حرفه‌ای<sup>۱</sup> و بی‌طرفی در برنامه‌ریزی‌های حسابرسی بر آن تاکید دارند. به عنوان مثال در بند ۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰ حسابرسی ایران، به‌طور گذرا به نقش تردید و مراقبت‌های حرفه‌ای در رویکردهای بی‌طرفانه در تحریف صورت‌های مالی اشاره شده است. براساس بند ۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰، این دو فرآیند حسابرسی مستلزم هشیاری مبتنی بر شناخت حرفه‌ای به موضوعاتی چون شواهد حسابرسی متضاد، احتمال تقلب و غیره است. همچنین براساس بندهای ت-۱۷، ت-۱۸ و ت-۱۹ استاندارد یادشده، بی‌طرفی برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است. در واقع بی‌طرفی را می‌بایست نوعی نگرش در حرفه حسابرسی معرفی نمود که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر و نقادانه در برخورد با شرایطی است که می‌تواند وجود اشتباه ناشی از خطا در قضاوت‌های حسابرسی کاهش دهد (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۵). در واقع بی‌طرفی حسابرسی مکانیزم رفتار درونی حسابرسان می‌باشد که در آن حسابرس حسابرسان، با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده، ارزیابی نقادانه‌ای به عمل آورد (تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵). در واقع بی‌طرفی از منظر مفهومی همراستا با تردید حرفه‌ای است و رویکردی اثباتی و هنجاری را در حرفه حسابرسی ایجاد نموده است که با به چالش کشیدن شیوه‌های سنتی و تجربی در حسابرسی به دنبال ارتقای سطح کیفی عملکردهای مالی در بازار سرمایه می‌باشند. فرض اساسی این رویکرد رفتاری در حسابرسی، بهره برداری از مبانی انتقادی براساس ذهن آگاهی است تا متفاوت از آنچه که هست، واقعیت‌ها را مورد بررسی قرار دهد. این توانمندی در بررسی‌های صورت‌های مالی به خصوص در وضعیت‌هایی که ریسک حسابرسی بالاتری وجود دارد، می‌تواند اثربخشی کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی را تقویت نماید. به عبارت دیگر به دلیل بالاتر بودن سطح بی‌اعتمادی، حسابرسان می‌بایست از منظر کاوشگرایانه اسناد و شواهد ارائه شده از جانب صاحبکاران را بدور از هر گونه پیش‌فرض‌های ذهنی، قضاوت‌های واقع‌گرایانه‌تری از عملکردهای مالی آن‌ها در بررسی‌های خود ارائه دهد. بنابراین، بی‌طرفی می‌تواند به عنوان نیرویی تلقی شود که حسابرسان را وادار به شناسایی خطاهای و موارد غیرمعمولی بالقوه و بررسی انحرافات، می‌کند. این بدان معناست که سطح مناسبی از بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای برای داشتن حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است (ژئو، ۲۰۱۷).

## فرهنگ اخلاق محوری

فرهنگ به عنوان یک بُعد از معیارهای محتوایی ساختار هر حرفه‌ای بسته به نوع رویکردهای هنجاری؛ نمادین و ارزشی شکل گرفته از گذشته تا به امروز، می‌تواند بر کارکردهای آن حرفه تأثیرگذار باشد و سبب شکل‌گیری رفتارها و منش‌های فردی متصدیان آن حرفه در ارائه خدمات به ذینفعان گردد (آدیس و همکاران، ۲۰۲۰). فرهنگ اخلاق‌مداری<sup>۴</sup> به عنوان یکی از مضامین رویکردهای فرهنگی مجموعه‌ای از

<sup>1</sup> Professional Skepticism

<sup>2</sup> Zhou

<sup>3</sup> Adisa et al

<sup>4</sup> Ethical Culture

اعمال؛ اعتقادات و معیارهای درست و نادرست مربوط به آن حرفه و مسئولیت‌های آن در برابر دیگران را در بر می‌گیرد و از عناصری نظیر نظام‌های تشویق؛ رفتارهای ارزشمند؛ سیاست‌های ارتقا؛ نظام‌های سنجش عملکرد و رفتارهای مدیریت به عنوان مبنایی برای واکاوی تأثیرگذاری مثبت آن استفاده می‌شود (هارگریوس و اُکونر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). به عبارت ساده‌تر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌ها و محورهایی از اخلاق بنا می‌شود که باعث می‌شود، فعالیت‌های حرفه‌ای افراد را در مسیر منش‌های اجتماعی و متعهدانه قرار دهد. لذا این ارزش‌ها برحسب ماهیت عملکردی و نقش اجتماعی هر حرفه، متفاوت است (سوئی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). از آنجاییکه حرفه حسابرسی به دنبال ارائه‌ی خدمات تخصصی، به ذینفعان می‌باشد، براساس ابعاد فرهنگی و اجتماعی، دارای چارچوب‌هایی از ارزش‌های اخلاق‌گرایانه مثل تردید و بی‌طرفی در قضاوت به عنوان یک کارکرد استاندارد و حفظ استقلال به عنوان یک ارزش درون فردی می‌باشد (صیادی‌تورانلو و عزیزی، ۱۳۹۶). هرچند نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده‌ی استانداردها همواره در تلاش هستند تا با استفاده از الزاماتی همانند چرخش حسابرس (دوره تصدی)، به تقویت پایبندی به ارزش‌های حرفه‌ای در حسابرسان کمک نمایند، اما پُر واضح است که این بُعد رفتاری در حسابرسان، نیازمند تمرکز بر معیارهای ارزشی از طریق فرهنگ‌سازی در حرفه حسابرسی می‌باشد (تسیاک<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). نکته قابل توجه این است، بسته به هنجارها و ارزش‌های مدون در هر نظام اجتماعی همچون نظام تعاملی بین حسابرسان با ذینفعان، فرهنگ اخلاقی حرفه‌ای می‌تواند تغییر نماید و اگر راهبردهای کلان در خصوص تدوین ثبات ابعاد فرهنگی در بلندمدت باهدف توسعه ارزش‌های رفتاری و اجتماعی در یک حرفه همچون حسابرسی صورت نگیرد، می‌تواند باعث اضمحلال و ضعف در کارکردهای عملکردی در آن شود. توسعه هژمونی فرهنگی به عنوان یک ابزار راهبردی ایجاد ثبات در ارزش‌های حرفه‌ای، قادر به افزایش اخلاقی‌گرایی و پایبندی رفتاری در حسابرسی می‌باشد (مانتازری و چورجیو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). فرهنگ اخلاقی یکی از مهمترین عوامل بازدارنده رفتار غیراخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می‌شود (داگلاس و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱). یک فرهنگ سازمانی اخلاقی در محیط مؤسسات حسابرسی به دریافت‌های مشترک مورد قبول رفتاری و راهی که در آن موضوع‌های اخلاقی در مؤسسات مورد توجه قرار می‌گیرند، اشاره می‌کند. علی‌رغم توجه برخی از مطالعات به تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی در حوزه‌های سازمانی، لیکن مطالعه چندانی پیرامون تأثیر احتمالی فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس حداقل در داخل کشور صورت نپذیرفته است.

<sup>1</sup> Hargreaves & O'Connor

<sup>2</sup> Sweeney et al

<sup>3</sup> Tysiac

<sup>4</sup> Mantzari & Georgiou

<sup>5</sup> Douglas et al

## رهبری تحول آفرین

رهبری تحول آفرین را هم در قالب مجموعه‌ای از رفتارهای رهبری (باس<sup>۱</sup>، ۱۹۸۵) هم از آن به عنوان درک پیروان یک گروه از رفتارهای رهبر آن گروه تعریف نموده‌اند (لو و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۹۹۶؛ کارک و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳). پژوهش حاضر دومین تعریف را سرلوحه کار خود قرار داده است و بر اساس آنچه در ادبیات پژوهش رهبری آمده است رفتارهای رهبر را می‌توان در قالب چهار بعد *انگیزش الهام‌بخش*، *نفوذ آرمانی*، *ترغیب ذهنی*، و *ملاحظه‌های فردی* دسته‌بندی نمود (باس و اولیو<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵). انگیزش الهام‌بخش را می‌توان به عنوان چشم‌انداز جذاب رهبری گروه به آینده و طرز تلقی وی از آن نگاه به عنوان یک نگرش خارق‌العاده تعریف نمود. نفوذ آرمانی نیز به معنی انجام اقدامات تحول آفرینانه که منجر به کسب احترام و ایجاد حس غرور شود، بحث پیرامون ارزش‌ها و باورها، انتقال حس و باور هدفمندی، و تقویت توجه به منافع گروهی (منافعی که منجر به نیل به آن چشم‌انداز شود) است. ترغیب ذهنی اشاره به این موضوع دارد که رهبران تحول آفرین، نیازها، توانایی‌ها و آرمان‌های همه پیروان را در نظر می‌گیرند. نظریه تحول آفرینی رهبری که امروزه با استقبال خیل عظیمی از پژوهشگران مواجه شده است تحت تأثیر روانشناسی اجتماعی تبدیل به نظریه هویت رهبری شده است. رهبری تحول آفرین یک سبک رهبری است که بیشتر از تمرکز روی دستور دادن و کنترل، بر الهام‌بخشی، ایجاد انگیزه، و متحول کردن نگرش و رفتار اعضای سازمان تأکید دارد. این رویکرد، رهبر فقط یک مدیر فرایندها نیست، بلکه یک عامل تغییر است که باعث می‌شود افراد اهداف شخصی‌شان را با اهداف بزرگ‌تر سازمان همسو کنند و انگیزه درونی خود را فعال کنند و ظرفیت درونی‌شان را فراتر از حد تصور خود بکارگیرند. رهبری تحول آفرین باعث افزایش هویت پیروان با رهبر خود شده و مهمتر از آن اینکه از طریق جذابیت چشم‌انداز رهبر هویت با سازمان را نیز به دنبال خواهد داشت (صفایی‌شکیب و همکاران، ۱۳۹۴). پرنز مشخص کرد که رهبران تحول آفرین صاحب بینش هستند و دیگران را برای انجام دادن کارهای استثنائی به چالش و تلاش وامی‌دارند. وی در ادامه بحث خود بیان نمود که آنها به ترسیم مسیرهای ضروری برای سازمان‌های جدید قادر هستند؛ زیرا آنها منشأ تغییراتند، بر تغییرات حاکم بر سازمان اشراف کامل دارند و بر موج تغییرات سوارند. (صفی‌پورافشار و همکاران، ۱۴۰۲). از نظر پرنز رهبری تحول آفرین از سوی هر کس با هر موقعیت در سازمان قابل پیاده شدن است. شامیر<sup>۵</sup> (۱۹۹۳) بحث می‌کند که رهبران تحول آفرین کارآمدی شخص کارکنان خویش را افزایش می‌دهند که به عقاید افراد در قابلیت‌های آنها برای سازماندهی و اجرای کارهای مورد درخواست برای تولید مهارت‌های داده شده، بر

<sup>1</sup> Bass

<sup>2</sup> Lowe et al

<sup>3</sup> Kark et al

<sup>4</sup> Bass & Avolio

<sup>5</sup> Shamir

می‌گردد. تأثیر دلخواه فردی یک ساختار انگیزه‌ای مهم می‌باشد که روی انتخاب، اهداف، واکنش احساسی و تلاش آنها، غلبه کردن و ثبات قدم و ایستادگی افراد اثر دارد. (رافرتی و گریفین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴).

### توسعه فرضیه‌های پژوهش

پژوهش‌های صورت گرفته پیرامون تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حسابرس بیشتر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند. ویندسور و آشاکانسی<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) با کمی تردید در این رابطه دریافته‌اند که فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی بر سبک تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار است، که این خود بر تصمیمات اخلاقی آنان اثرگذار خواهد بود. آنها معتقدند که فرآیندهای فرهنگ‌پذیری در موسسه‌های حسابرسی منجر به ظهور ارزش‌های متهورانه و مبتنی بر نتیجه خواهد شد که نتیجه آن تقویت ارتباط بین فرهنگ سازمانی و سبک‌های مختلف در تصمیم‌گیری حسابرسان و اظهارنظرهای حسابرسی خواهد بود (پیرس و سوینی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۵). بر اساس نظریه تبادل اجتماعی، رهبران تحول آفرین با ایجاد محیطی از اعتماد متقابل، احترام و تعهد، روابطی قوی با زیردستان خود برقرار می‌کنند. این روابط مبتنی بر تبادل فراتر از وظایف رسمی است و می‌تواند منجر به تعهد عمیق‌تر کارکنان به ارزش‌ها و هنجارهای سازمانی شود. زمانی که یک مؤسسه حسابرسی دارای فرهنگ اخلاقی قوی است که بر بی‌طرفی، صداقت و عینیت تأکید دارد، رهبران تحول آفرین می‌توانند با الهام‌بخشی، حمایت و تقویت این ارزش‌ها، حسابرسان را به درونی‌سازی هرچه بیشتر این اصول تشویق کنند. این درونی‌سازی، به معنای آن است که حسابرسان نه تنها به دلیل الزامات بیرونی، بلکه به دلیل اعتقاد قلبی و همسویی با ارزش‌های موسسه، بی‌طرفی را رعایت می‌کنند. در چنین شرایطی، تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتار حسابرسان عمیق‌تر و پایدارتر خواهد بود، چرا که رهبری تحول آفرین نقش یک تطبیق دهنده را ایفا می‌کند که فرآیند جذب و عملیاتی شدن ارزش‌های اخلاقی را تسریع و تشدید می‌نماید. علاوه بر این، نظریه یادگیری اجتماعی و نظریه خودکارآمدی مکانیسم‌های روانشناختی و شناختی این تقویت‌گری را توضیح می‌دهند (فین و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۸۸). رهبران تحول آفرین به عنوان الگوهای رفتاری قوی این فرصت را برای حسابرسان ایجاد می‌نمایند تا از ظرفیت‌های عملکردی قوی‌تری برخوردار باشند. چراکه وقتی شرکای حسابرس، خودشان اصول اخلاقی و بی‌طرفی را در تصمیم‌گیری‌ها و اقداماتشان به نمایش می‌گذارند، حسابرسان جوان‌تر از طریق مشاهده و تقلید، این رفتارها را می‌آموزند. این یادگیری مشاهده‌ای، در محیطی با فرهنگ اخلاقی

<sup>1</sup> Rafferty and Griffin

<sup>2</sup> Windsor & Ashkanasy

<sup>3</sup> Pierce & Sweeney

<sup>4</sup> Finn et al

قوی که توسط رهبری تحول آفرین حمایت می‌شود، به سرعت تقویت شده و به هنجارهای رفتاری تبدیل می‌شود. همچنین، رهبران تحول آفرین با ایجاد تحریک فکری و توجه فردی، به حساب‌رسان کمک می‌کنند تا مهارت‌های حل مسائل اخلاقی خود را توسعه دهند و اعتماد به نفس (خودکارآمدی) لازم برای اتخاذ تصمیمات بی‌طرفانه حتی در مواجهه با فشارها را کسب کنند (جیانگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۴). آن‌ها با تشویق به تفکر انتقادی و ارزیابی عمیق مسائل اخلاقی، باعث می‌شوند که حساب‌رسان نه تنها از فرهنگ اخلاقی پیروی کنند، بلکه به‌طور فعال در تقویت و ترویج آن نیز مشارکت داشته باشند. بنابراین، رهبری تحول آفرین با فراهم آوردن بستر مناسب برای یادگیری، توسعه خودکارآمدی و درونی‌سازی ارزش‌ها، تأثیرگذاری فرهنگ اخلاقی بر بی‌طرفی حساب‌رسان را به مراتب فراتر از یک رابطه ساده خطی، تقویت می‌نماید. لذا براساس این توضیحات می‌توان فرضیه مورد آزمون این پژوهش را به ترتیب زیر ارائه نمود:

▣ **فرضیه اول:** رفتارهای بی‌طرفانه حساب‌رسان از فرهنگ اخلاق‌محوری مؤسسات حسابرسی تأثیر پذیری مثبت دارد.

▣ **فرضیه دوم:** رهبری تحول آفرین در مؤسسات حسابرسی، رفتارهای بی‌طرفانه حساب‌رسان از فرهنگ اخلاق‌محوری مؤسسات را بطور موثری ارتقاء می‌دهد.

لذا با اتکاء به فرضیه تدوین شده در این مطالعه مبنی بر تأیید یا رد ادعای مطرح شده در قالب دو فرضیه پژوهش، نسبت به آزمون آن از طریق حداقل مربعات جزئی (PLS) اقدام می‌شود.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه در زمره پژوهش‌های کاربردی از نظر نتیجه و کمی از نظر نوع جمع‌آوری داده‌های پژوهش محسوب می‌شود. در این مطالعه روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی است، چراکه داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی مورد آزمون و بررسی قرار می‌گیرند. بر این اساس، مبنای ارزیابی و جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه می‌باشد که بسته به نوع متغیرها و آزمون فرضیه می‌تواند در ارائه یک رویکرد جدید در عرصه دانش حسابرسی مؤثر باشد. چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین، در انجام چنین مطالعه‌هایی، ابزار پرسشنامه روشی مؤثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (هایر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). همچنین برای جمع‌آوری مبنای تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبنای نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در دوره زمانی ۶ ماه اول ۱۴۰۳ بین جامعه هدف توزیع شد. براین اساس از پرسشنامه‌های استاندارد باس و اولیو<sup>۳</sup> (۱۹۹۵)، هارت<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) و شافر و وانگ<sup>۵</sup> (۲۰۱۰) استفاده شده است. اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی محققان مجدداً سوالات پرسشنامه را از نظر روایی

<sup>1</sup> Jiang et al

<sup>2</sup> Hair et al

<sup>3</sup> Bass and Avolio

<sup>4</sup> Hurtt

<sup>5</sup> Shafer & Wang

و پایایی مورد بررسی قرار دادند. سوالات تمامی پرسشنامه‌ها 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 سنجش‌های معتبری است که در تحقیقات قبلی روایی و پایایی آن مورد تأیید قرار گرفته است. در این پژوهش بر اساس سوالات مطرح شده در قالب ابزار پژوهش یعنی پرسشنامه از حساب‌برسان خواسته شد، هنگام پرکردن پرسشنامه مربوط به رهبری تحول آفرینی شرکت صاحبکار اینطور فرض کنند مسئولیت گزارش‌های مالی در شرکت صاحبکار بر عهده رهبری شرکت است. حساب‌برسان نیز از طریق پرکردن پرسشنامه رهبری تحول آفرین درصدد ارزیابی میزان تحول آفرینی رهبر شرکت صاحبکار خود بر آمدند. از آنها خواسته شد که نظر خود را پیرامون یک پرونده که درباره یک مسئله حسابداری با اهمیت از شرکت صاحبکار خود است بیان نمایند. همچنین در زمان توزیع پرسشنامه‌ها ضمن توضیح درباره ماهیت پژوهش از آن‌ها خواسته شد آزادانه پاسخ‌های مورد نظر خود را انتخاب نمایند چرا که الزاما هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل توجه این است که تمامی داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شده‌اند. در ادامه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

#### ▪ فرهنگ اخلاق محوری

به منظور سنجش فرهنگ اخلاقی از پرسشنامه ۱۰ گویه‌ای تروینو و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) که بعدها توسط شافر و وانگ (۲۰۱۰) برای محیط حسابرسی مناسب‌سازی شده بود استفاده گردید. این شکل از پرسشنامه حاوی گویه‌هایی با مضمون تشویق‌ها و پاداش‌های منظور شده برای رفتارهای اخلاقی، رفتار گروهی، میزان الگوسازی رهبران شرکت در بحث رفتارهای اخلاقی، میزان مطابقت هنجارها و رفتارهای اخلاقی با یکدیگر، مطابقت بین قوانین اخلاق حرفه‌ای و هنجارهای غیر رسمی، و میزان انتظار از کارمندان برای اطاعت بی‌چون و چرا از مقامات بالاتر است. لذا از طریق یک مقیاس [۵] گزینه‌ای لیکرت از «کاملاً موافقم» تا «کاملاً مخالفم» [۴] خرده مقیاس «فرهنگ قبیله‌ای» «فرهنگ ادهوکراسی»؛ «فرهنگ رقابتی» و «فرهنگ بشردوستی» نسبت به جمع‌آوری داده‌ها و آزمون فرضیه پژوهش اقدام می‌کند. این پرسشنامه از نظر روایی محتوایی توسط محقق و متخصصان در چند مرحله مورد بازنگری و تعدیل قرار گرفت و ضریب آلفای کرونباخ آن که توسط پژوهش اسونبرگ و اوهمن<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) حدود ۰/۷۹ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۸۱ محاسبه شود.

#### ▪ رفتار بی‌طرفانه حسابرسی

مبنای سنجش این متغیر پرسشنامه استاندارد هارت (۲۰۱۰) می‌باشد. این پرسشنامه مبنای بی‌طرفی حسابرس در انجام کار حرفه‌ای را براساس دیدگاه‌های تحقیق‌های روانشناسی، فلسفه، مدیریت رفتار سازمانی و بازرگانی یکپارچه می‌نمایند و با نگاه حفظ ماهیت حرفه‌ای حسابرسی در عین حال به دنبال شکستن

<sup>1</sup> Trevino et al

<sup>2</sup> Svanberg & Öhman

پیش‌فرض‌های قبلی حسابرس در مورد صاحبکاران می‌باشد. این پرسشنامه که [۸] سوال مورد سنجش قرار می‌گیرد. به لحاظ روایی محتوایی این پرسشنامه با مورد جرح و تعدیل توسط متخصصان، به قابل فهم‌تر بودن برای اثربخشی مشارکت بیشتر کمک نمود. همچنین ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۸۷ مورد تأیید قرار گرفت.

## ▪ رهبری تحول آفرین شرکای حسابرس

به منظور سنجش تحول آفرین شرکای حسابرس از پرسشنامه رهبری تحول آفرین چند عاملی (MLQ 5X) و با اندکی جرح و تعدیل در گویه‌های استفاده گردید (باس و اولیو، ۱۹۹۵). به این ترتیب، ۱۲ گویه موجود در پرسشنامه منطبق بر محیط حسابرسی قرار گرفتند. این پرسشنامه متشکل از چهار بخش نفوذ آرمانی<sup>۱</sup> (IDIN)، انگیزه/الهام بخش<sup>۲</sup> (INMO)، ترغیب ذهنی<sup>۳</sup> (INST) و ملاحظات فردی<sup>۴</sup> (INCO) مشابه است. تحقیقات قبلی نشان داده است که چهار بعد موجود در این پرسشنامه از همبستگی بالایی با یکدیگر برخوردار هستند و پایایی آن بر اساس پژوهش‌های همچون چابریک و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۷)؛ یوکل<sup>۶</sup> (۱۹۹۹) و والومبا و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۸) در حدود ۰/۹۳ تأیید شده است. مقایسه این پرسشنامه همانطور که گفته شد ۵ گزینه‌ای از کاملاً موافقم (۵) تا کاملاً مخالفم (۱) می‌باشد.

## جامعه هدف پژوهش

در این مطالعه که مبتنی بر فرآیندهای شناختی از راهبردهای تدوین شده مؤسسات حسابرسی در حوزه سبک رهبری تحول آفرین و توسعه زمینه‌های فرهنگ اخلاق محوری توسط شرکای حسابرسی می‌باشد، مدیران و شرکائی مؤسسات حسابرسی به عنوان جامعه هدف این پژوهش از طریق نمونه گیری تصادفی انتخاب می‌شوند. باتوجه به آخرین گزارش هیئت عالی نظارت به مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی ایران، تعداد حسابرسان با رتبه شریک و مدیر شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران [۱۱۰۹] نفر است (حیدری رنجبر و حسینی نسب، ۱۴۰۴). از این رو باتوجه به نرخ بسیار پایین پاسخگویی اعضای جامعه آماری به پرسشنامه‌های ارسالی و مشکلات دسترسی به آن‌ها، حجم نمونه آماری جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق فرمول کوکران و در سطح خطای ۶/۷ درصد، ۱۹۲ نفر محاسبه شده است. البته باید به این نکته توجه داشت که روش مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) نسبت به نرمال بودن داده‌ها و حجم نمونه حساسیستی ندارد و برای نمونه‌های کوچک هم نتایج معتبری ارائه می‌کند (هیر و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۲). با این توضیحات و تعیین حجم نمونه نسبت به توزیع

<sup>1</sup> idealized influence

<sup>2</sup> inspirational motivation

<sup>3</sup> intellectual stimulation

<sup>4</sup> individualized consideration

<sup>5</sup> Schaubroeck et al

<sup>6</sup> Yukl

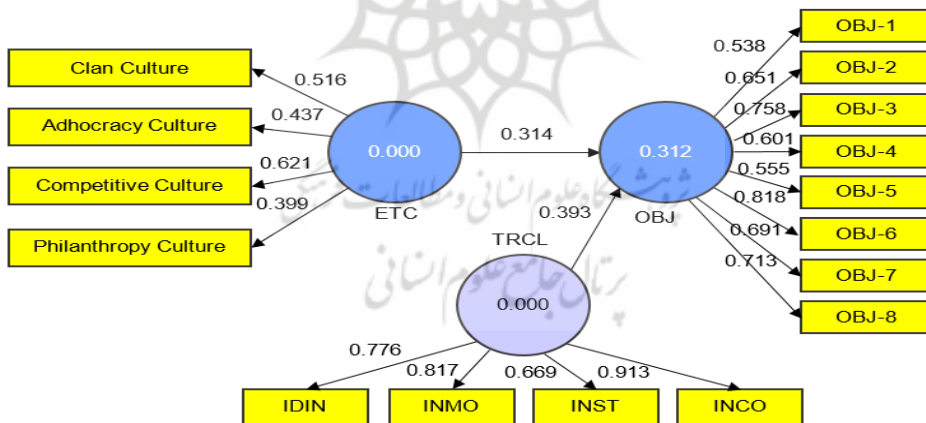
<sup>7</sup> Walumbwa et al

<sup>8</sup> Hair

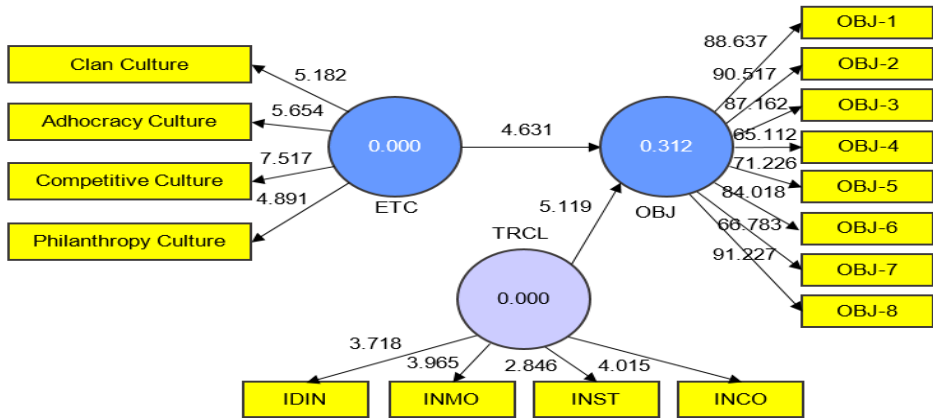
پرسشنامه اقدام شد که از بین ۴۱۵ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۱۹۲ پرسشنامه با نرخ حدوداً ۴۶ درصد بازگشت، قابل تجزیه و تحلیل برای آزمون فرضیه پژوهش بود.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

در این مطالعه و در راستای فرآیند روش‌شناسی مطالعه توضیح داده شده، برای آزمون فرضیه پژوهش از حداقل مربعات جزئی (PLS) بهره برده می‌شود. در برازش مدل اندازه‌گیری، ابتدا بارعاملی شاخص‌ها بررسی شده سپس پایایی و روایی همگرا و واگرایی شاخص‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. بار عاملی مقدار عددی است که میزان شدت رابطه میان یک متغیر پنهان و متغیر آشکار مربوطه را طی فرآیند تحلیل مسیر در مدل پژوهش مشخص می‌کند و هرچه مقدار بار عاملی یک شاخص در رابطه با یک سازه مشخص بیشتر باشد، آن شاخص سهم بیشتری در تبیین آن سازه ایفا می‌کند (هانلین و کاپلان، ۲۰۰۴). مقدار عددی آن میان صفر و یک بوده که هرچه به یک نزدیک‌تر باشد آن شاخص توانایی بیشتر در توصیف سازه داشته و مقدار آن نباید کمتر از ۰/۴ باشد. لازم به ذکر است که بار عاملی ملاک معناداری شاخص نیست و برای ارزیابی معناداری شاخص‌ها از آماره تی استفاده می‌گردد که اگر مقدار این از ۱/۹۶ بیشتر باشد، نشان دهنده معنادار بودن آن شاخص است (حبیبی و کلاهی، ۱۴۰۱). از این رو خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل (۱) و (۲) نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.



شکل (۱) مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد (منبع: یافته‌های پژوهش)



شکل (۲) مدل مفهومی تحقیق همراه با ضرایب معناداری (T - values) (منبع: یافته‌های پژوهش)

مدل‌های معادلات ساختاری به طور معمول ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری (نشان دهنده زیر مولفه‌های متغیرهای مکنون) و مدل‌های ساختاری (نشان دهنده 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<sup>۱</sup>، 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<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.

<sup>1</sup> Fornell & Larcker

<sup>2</sup> Holland

جدول (۱) آمار توصیفی و نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

C. R	AVE	(FL) بار عاملی	انحراف معیار	میانگین	متغیرهای آشکار	متغیر مکنون
		۰/۵۱۶			Clean Culture	فرهنگ اخلاق محوری
۰/۸۱۷	۰/۵۵۸	۰/۴۳۷	۰/۵۵۸	۲/۶۱۸	Adhocracy Culture	
		۰/۶۲۱			Competitive Culture	
		۰/۳۹۹			Philanthropy Culture	
		۰/۷۷۶			IDIN	
۰/۹۰۱	۰/۶۲۹	۰/۸۱۷	۰/۶۰۸	۲/۵۱۸	INCO	رهبری تحول آفرین
		۰/۶۶۹			INMO	
		۰/۹۱۳			INST	
		۰/۵۳۸			OBJ1	
		۰/۶۵۱			OBJ2	بی طرفی حسابرسان
		۰/۷۵۸			OBJ3	
۰/۹۴۹	۰/۷۳۸	۰/۶۰۱	۰/۸۸۱	۳/۱۸۳	OBJ4	
		۰/۵۰۵			OBJ5	
		۰/۸۱۸			OBJ6	
		۰/۶۹۱			OBJ7	
		۰/۷۱۳			OBJ8	

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۳) نشان داده شد. مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی 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. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد، که نتایج آن در جدول (۴)، آمده است.

جدول (۲) نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان پژوهش

ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	اختصار	متغیرهای مکنون
۰/۷۹۵	۰/۷۱۴	ETC	فرهنگ اخلاق محوری
۰/۸۱۵	۰/۷۲۶	OBJ	رفتار بی طرفانه
۰/۹۱۱	۰/۸۰۳	TRCL	رهبری تحول آفرین
۰/۸۳۷	۰/۷۴۹	TRCL × ETC	رهبری تحول آفرین × فرهنگ اخلاق محوری

از طرف دیگر روایی و اگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند. روایی و اگرایی 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، 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 (۵) قرار داده شد، می‌توان روایی واگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل - لارکر نتیجه گرفت.

**جدول (۳) همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE**

		ETC	OBJ	TRCL	TRCL × ETC
فرهنگ اخلاق محوری	ETC	۰/۹۱۸			
رفتار بی‌طرفانه	OBJ	۰/۳۸۲	۰/۶۱۷		
رهبری تحول آفرین	TRCL	۰/۷۷۱	۰/۴۲۹	۰/۶۸۳	
رهبری تحول آفرین × فرهنگ اخلاق محوری	TRCL × ETC	۰/۱۸۷	۰/۳۱۹	۰/۲۲۷	۰/۶۶۵

باتوجه به نتایج پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا مشاهده می‌شود که مدل‌های اندازه‌گیری مدل معادلات ساختاری پژوهش به نحوی مطلوب، توانایی اندازه‌گیری متغیرهای پنهان پژوهش را دارند. لذا، در ادامه برازش مدل ساختاری پژوهش بررسی می‌گردد. 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.  $R^2$  معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با شکل (۲)، مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درونزای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. در ضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی الگو از معیاری با عنوان  $Q^2$  استفاده شد. باتوجه به نتایج این معیار در جدول (۶) می‌توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

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

متغیرها	اختصار	$R^2$	$Q^2$
فرهنگ اخلاق محوری	ETC	۰/۳۱۷	۰/۲۷۳
رفتار بی‌طرفانه	OBJ	۰/۲۱۳	۰/۱۸۳
رهبری تحول آفرین	TRCL	۰/۷۶۱	۰/۶۵۶

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان GOF<sup>1</sup> استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برآین معرفی شده است. این معیار از طریق زیر محاسبه می‌گردد:

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

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

<sup>1</sup> Goodness of Fit

جدول (۵) نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

GOF	$\overline{R^2}$	Communality	$R^2$	Communality	اختصار	متغیرهای مکنون
			--	۰/۵۱۹	ETC	فرهنگ اخلاق محوری
			۰/۴۱۲	۰/۶۲۸	OBJ	رفتار بی طرفانه
۰/۵۸۹	۰/۶۱۳	۰/۵۷۶	۰/۱۸۷	۰/۸۸۷	TRCL	رهبری تحول آفرین
					TRCL	رهبری تحول آفرین ×
			۰/۰۰۰	۰/۶۱۹	× ETC	فرهنگ اخلاق محوری

باتوجه به اینکه معیار GOF مقدار ۰/۵۸۹ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد «قوی» تأیید می شود.

### آزمون فرضیه‌ها

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 ۷ ارائه شده است.

جدول (۶) آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب ( $\beta$ )	ضریب (-) T (Value)	نتیجه آزمون
H <sub>1</sub>	فرهنگ اخلاق محوری ← بی طرفی حسابرسی	ETC → OBJ	۰/۳۱۴	۴/۶۳۱
H <sub>2</sub>	رهبری تحول آفرین × فرهنگ اخلاق محوری ← بی طرفی حسابرسی	TRCL × ETS → OBJ	۰/۲۹۳	۳/۱۸۷

ضرایب معناداری متغیرها در شکل (۳) و جدول (۸) بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می باشد فرضیه‌ها تأیید می شوند.

### ۵. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه، بررسی تأثیرپذیری رفتار بی طرفانه حسابرس از فرهنگ اخلاق محوری مؤسسات حسابرسی باتوجه به نقش تعدیل‌کننده رهبری تحول آفرین شرکای حسابرس می باشد. باتوجه به نتایج کسب شده مبنی بر آزمون فرضیه اول پژوهش مشخص گردید، رفتارهای بی طرفانه حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسی تأثیرپذیری مثبت دارد. در تفسیر این نتیجه بایستی بیان گردد از آنجاییکه توسعه ارزش‌های فرهنگی در قالب چهار خرده مقیاس «فرهنگ قبیله‌ای» «فرهنگ ادهو کراسی»؛ «فرهنگ رقابتی» و «فرهنگ بشردوستی» شکل دهنده ارزش‌های رفتاری در ساختار مؤسسات حسابرسی هستند، از

این قابلیت برخوردارند تا کارکردهای رفتاری در حسابرسی را به سمت بی‌طرفی هدایت نمایند. ترکیب این چهار رویکرد فرهنگی، الگویی جامع برای ارتقای فرهنگ اخلاق مدارانه ایجاد می‌کند که پیامد آن افزایش صداقت، استقلال و رفتار حرفه‌ای حسابرسان است. چنین فرهنگی نه تنها کیفیت گزارشگری مالی را ارتقاء می‌دهد، بلکه بی‌طرفی حسابرس و اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را نیز تقویت می‌کند این به معنای آن است که فرهنگ اخلاق محوری در حسابرسان از سطح حمایت ادراک شده‌ای برخوردار هستند که می‌تواند با تحریک رفتارگرایی حرفه‌ای و پایبندی به ارزش‌های بسط داده شده در مواجهه با صاحبکاران از ظرفیت‌های بالاتری برای عملگرایی برخوردار هستند. چراکه فلسفه وجودی عملکردهای فردی حسابرسان را براساس تحرك ادراکی ارزش‌های فرهنگی به گونه‌ای شکل می‌گیرد تا از هرگونه سوگیری ادراکی در قضاوت‌های حرفه‌ای پرهیز نمایند و با پایبندی به هویت‌های ساختاری شکل گرفته در مؤسسات حسابرسی قادر باشند رفتارهای بی‌طرفانه‌تری از خود نشان دهند. به علاوه بسط ارزش‌های منتهی به فرهنگ رعایت اخلاق حرفه‌ای از کارکردهای شناختی برخوردار است که با تغییر ادراک‌های شکل گرفته اشتباه در حرفه حسابرسی، می‌تواند سطح پایبندی به ارزش‌های حفاظت‌گرایی از حقوق ذینفعان را در ارائه گزارش‌های حسابرسی تقویت کند. از طرف دیگر انگیزه‌های بیشتری را در اجرای عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان همچون داشتن رفتار بی‌طرفی به حسابرسان تزریق نماید و منش عملکردی آنان را در جهت منافع و استراتژی‌های بازار مؤسسات حسابرسی به سمت رقابت پذیری بالاتر سوق دهد. نتیجه این فرضیه با تحقیق چادگانی و احمدی (۱۳۹۵)؛ مقدسان و همکاران (۱۳۹۴)؛ مقدسان و همکاران (۱۳۹۴)؛ باریناکو و اسپیناسویک<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) و ایلین و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) که نتیجه این فرضیه را تایید می‌نماید، مطابقت دارد.

از طرف دیگر براساس نتیجه فرضیه دوم پژوهش نیز مشخص گردید، توسعه سبک رهبری تحول آفرین تأثیرپذیری رفتار بی‌طرفانه حسابرسان از فرهنگ اخلاقی رازتقاء و تقویت می‌کند. چراکه در برگیری این سبک رهبری توسط شرکت و مدیران مؤسسات حسابرسی به واسطه قدرت نفوذ قابل توجهی که بر عملکردهای حسابرسان دارد، ارزش‌های مبتنی بر فرهنگ‌گرایی اخلاقی را به هویت‌های حرفه‌ای بدل می‌کند تا حسابرسان فعال در چنین مؤسسات حسابرسی در انجام وظایف حرفه‌ای خود بتوانند از سازوکارهای عملگرایی بالاتری به لحاظ بروز رفتارهای بی‌طرفانه‌تر با صاحبکاران برخوردار باشند. چراکه رهبری تحول آفرینی شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی فرصت همه‌گیری منابع جمعی در برابر منافع فرصت‌طلبانه حسابرسان را توسعه می‌بخشد و در اینصورت حسابرسان تحت تصدی چنین مؤسسات حسابرسی قدرت پذیرش بیشتری از رهبری پیدا می‌کنند و زمینه‌ساز اعتماد فزاینده‌تری از منظر حمایت ادراک شده در آنان می‌گردد. لذا تحت وجود ارزش‌های فرهنگ اخلاق‌گرایی که به واسطه سبک رهبری تحول آفرین ایجاد می‌شود، ذهنیت حمایت شده حسابرسان در تطبیق پذیری با سازوکارهای آیین رفتار حرفه‌ای رو به تعالی حرکت می‌کند و این مسئله باعث می‌گردد تا براساس اصول مورد تأکید در حسابرسی مبنی بر بی‌طرفی و

<sup>1</sup> Barrainkua & Espinosa-Pike

<sup>2</sup> Alleyne et al

داشتن تردید حرفه‌ای، فارغ از هر گونه تساهل با صاحبکاران، نسبت به گزارش آنچه واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران است، اقدا نمایند. نتیجه این فرضیه با تحقیق اسونبرگ و اوهمن (۲۰۱۶): پیرسی و سوینی<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) و سوینی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) که نتیجه این فرضیه را تایید می‌نمایند، مطابقت دارد.

لذا در راستای نتایج این مطالعه اولاً پیشنهاد می‌شود، مؤسسات حسابرسی با ارزیابی جنبه‌های فرهنگی و ارزش محورانه نوظهورتر در ساختار فرآیندی، نسبت به ایجاد همگرایی بالاتر در اولویت‌های رعایت رفتار حرفه‌ای اقدام نمایند. به این معنا که علاوه بر رعایت ارزش‌های آیین رفتار حرفه‌ای، مجموعه هنجارهای گسترده‌تری از شناخت ادراکی را در حسابرسان توسعه بخشند تا از این طریق با ادراک ناشی از حمایت‌های شرکاء و مدیران مؤسسات، حسابرسان بتوانند از ظرفیت‌های بالاتری به لحاظ ارائه عملکردهای بی‌طرفانه‌تر در قضاوت‌های حسابرسی برخوردار باشند. همچنین به نهادهای ناظر بر عملکردهای مؤسسات حسابرسی توصیه می‌شود تا از طریق ارزیابی‌های دوره‌ای به طور مشخص‌تری نسبت به ایجاد یکپارچگی توسعه حسابرسان از طریق انتخاب سبک‌های رهبری انگیزشی اقدام نمایند. به عبارت دیگر این نهادها بایستی بتوانند با آموزش‌ها سطح مهارت‌ها و توانمندی‌های حسابرسی را افزایش دهند و از طریق ارزش‌های فرهنگی که یک شیوه رهبری متعامل یا اصطلاحاً تحول آفرین می‌تواند در پس زمینه‌های آموزشی از خود بروز دهند، حسابرسان را برای داشتن رفتارهای بی‌طرفانه‌تر ترغیب نمایند.

#### منابع

- تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۱): ۱۱۷-۱۳۵.
- حبیبی، آرش، کلاهی، بهاره. (۱۴۰۱). مدل‌یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی. تهران، جهاد دانشگاهی، چاپ اول.
- حیدری رنجبر، امیرحسین، حسینی‌نسب، حجت. (۱۴۰۴). بررسی تأثیر خودشکوفایی و تعهد به استقلال حسابرسان و قدرت صاحب‌کار بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب‌کار، مجله دانش حسابداری، ۱۶(۲): ۶۷-۹۸.
- درخشانه‌هر، آرش، جبارزاده‌کنگرلوئی، سعید، بحری‌ثالث، جمال. (۱۳۹۷). تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای، مدیریت سازمان‌های دولتی، ۶(۲): ۱۴۹-۱۵۸.

<sup>1</sup> Pierce & Sweeney

<sup>2</sup> Sweeney et al

- رویایی، رمضانعلی، طالب نیا، قدرت الله، حساس یگانه، یحیی، جلیلی، صابر. (۱۳۹۱). ادراک حساب‌رسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده ی کیفیت حسابرسی، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال هفتم، ۲۵(۱): ۱-۲۳.
- صفای‌شکیب، علی، عبدالملکی، بابک، حسین‌زاده، سیدعلی‌اکبر، موسیوند، مریم. (۱۳۹۴). اثر رهبری تحول آفرین بر تعالی سازمانی با نقش واسطه‌ای توانمندسازی ساختاری و روانشناختی کارکنان، مطالعات رفتار سازمانی، (پیاپی ۱۶): ۱-۲۴.
- صفی‌پورافشار، مجتبی، سلطانی‌نژاد، احمدصادق، سلطانی‌نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیر حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۲): ۲۹۱-۳۱۳.
- صیادی‌تورانلو، حسین، عزیزی، پدram. (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام با رویکرد TOPSIS فازی، فصلنامه علمی - ترویجی اخلاق، ۱۳(۴۸): ۱۷۹-۲۰۹.
- 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): ۸۴-۴۷.
- یزدی، سمیه، پورحیدری، امید، خدای‌پور، احمد. (۱۴۰۱). تأثیر نقش تعدیلی درک حساب‌رس از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رابطه حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی حساب‌رس، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲): ۳۵۳-۳۸۶.
- Adisa, T.A., Oruh, E.S. and Akanji, B. (2020). A critical discourse analysis of the link between professional culture and organizational culture, *Employee Relations*, 42(3): 698-716. <https://doi.org/10.1108/ER-08-2019-0344>
- Anggraini, F., Baridwan, Z., Swardjono, S. and Basuki, H. (2017). Social Cognitive Theory Test: Role of Anxiety in getting Professional Sanction in Professionalism and Auditor Independence, *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 20(2): 62-88. <https://doi.org/10.33312/ijar.373>
- Bass, B. M. (1985), *Leadership and Performance Beyond Expectations*, Free Press, New York, NY.
- Bass, B.M. and Avolio, B.J. (1995), *MLQ Multifactor Leadership Questionnaire: Sampler Set*, Mind Garden, Redwood City, CA.

- Cohen, J. R., Dalton, D. W. and Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes, *Accounting, Organizations and Society*, 62(1): 1-20.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
- 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.
- Fang, Q., Wang, Z. and Dang, L. (2025). Audit effort in the digital Era: Uncovering the dynamic interplay of business strategy and digital transformation, *International Journal of Accounting Information Systems*, 56(2): 73-91.  
<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2025.100747>
- Finn, D. W., Chonko, L. B., & Hunt, S. D. (1988). Ethical problems in public accounting: The view from the top. *Journal of Business Ethics*, 7(8): 605–615
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E. (2010) *Multivariate Data Analysis*. 7th Edition, Pearson, New York.
- Hargreaves, A. and O'Connor, M.T. (2017). Cultures of professional collaboration: their origins and opponents, *Journal of Professional Capital and Community*, 2(2): 74-85. <https://doi.org/10.1108/JPCC-02-2017-0004>
- Herda, D. N. and Lavelle, J. J. (2022). How and why auditors' social exchange relationships influence their attitudes and behaviors: Implications for audit quality, *Business Horizons*, 65(3): 245-249.  
<https://doi.org/10.1016/j.bushor.2021.02.044>
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1): 149–171.
- Jiang, L., Rundo, J., Shi, L., & Zhou, N. (2024). Audit Partner Characteristics and Their Impacts on Audit Quality: Evidence from around the World. *Encyclopedia*, 4(3): 1091-1099.  
<https://doi.org/10.3390/encyclopedia4030070>
- Kark, R., Shamir, B. and Chen, G. (2003). The two faces of transformational leadership: empowerment and dependency, *Journal of Applied Psychology*, 88(2): 246-255

- Lowe, K.B., Kroeck, K.G. and Sivasubramaniam, N. (1996). Effectiveness correlates of transformational leadership and transactional leadership: a meta-analytic review of the MLQ literature”, *Leadership Quarterly*, 7(3): 385-425.
- Mantzari, E., Georgiou, O. (2018). Ideological hegemony and consent to IFRS: Insights from practitioners in Greece, *Critical Perspectives on Accounting*, 11(2): 1-24.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.06.003>
- Mattar, D., Khoury, R. E., & Chaanine, M. (2024). Factors Affecting Auditor Change Decisions: The Case of United Kingdom. *SAGE Open*, 14(3): 1-24. <https://doi.org/10.1177/21582440241259844>
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms: Partners’ perspectives. *Management Accounting Research*, 16(3): 340–370.
- Rafferty, A. E., & Simons, R. H. (2006). An examination of the antecedents of readiness for fine-tuning and corporate transformation changes. *Journal of Business and Psychology*, 20(3): 325–50.
- Schaubroeck, J., S. Lam, S, K., Cha, S, E. (2007). Embracing transformational leadership: Team values and the impact of leader behavior on team performance. *Journal of Applied Psychology* 92 (4): 1020–1030.
- Shafer, W. E., & Wang, Z. (2010). Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants. *Managerial Auditing Journal*, 25(4): 377–400
- Svanberg, J., Öhman, P. (2016) Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity, *Accounting in Europe*, 13:1, 65-79.
- Svanberg, J., Öhman, P. and Neidermeyer, P, E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs, *Advances in Accounting*, 44(2): 121-131.  
<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.001>
- 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.  
<https://doi.org/10.1080/09639280802009454>

- Trevino, L. K., Butterfield, K. D., & McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8(3): 447–476.
- Tysiac, K. (2013). Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862.htm>
- Walumbwa, F. O., P. Wang, J. J. Lawler, and K. Shi. (2004). The role of collective efficacy in the relations between transformational leadership and work outcomes. *Journal of Occupational and Organizational Psychology* 77 (4): 515–530.
- Windsor, C., & Ashkanasy, N. (1996). Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 8(supplement), 80–97.
- Yammarino, F., Dionne, S., Schriesheim, C, Dansereau, F. (2008). Authentic leadership positive organizational behavior: A meso, multi-level perspective. *The leadership Quarterly*, 19(2): 693-707
- Yukl, G. 1999. An evaluation of conceptual weaknesses in transformational and charismatic leadership theories. *Leadership Quarterly* 10(2): 285–305
- Zhou, Y. D. (2017). Counteracting the directional influence of incentives on auditor judgment. Working paper Emory University.