

تأثیر ابعاد رهبری اصیل بر کاهش رفتارهای ناکارآمد حساب‌رسان به واسطه فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابداری

فرشته فیض آبادی^{۱*}، حبیب الله دهقان^۲

^۱ استادیار، گروه حسابداری، واحد پردیس، دانشگاه آزاد اسلامی، پردیس، ایران (عهده‌دار مکاتبات)

^۲ مربی، گروه حسابداری، واحد ملارد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

تاریخ دریافت: آبان ماه ۱۳۹۸، اصلاحیه: آبان ماه ۱۳۹۸، پذیرش: آبان ماه ۱۳۹۸

چکیده

بسیاری، حساب‌رسان مستقل را بدلیل بروز رفتارهای غیر اخلاقی سرزنش کرده‌اند. اما پژوهش‌های چندانی درباره عوامل موثر بر این‌گونه رفتارها انجام شده است. یکی از عوامل موثر، سبک رهبری موسسات حسابداری است. این پژوهش تأثیر ابعاد رهبری اصیل را بر فرهنگ و رفتار حساب‌رسان بررسی می‌کند و ابزار گردآوری داده‌ها ی آن پرسشنامه بوده است. جامعه آماری این پژوهش را حساب‌رسان رده بالا در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد که در سال ۱۳۹۸ انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش از معادله‌یابی ساختاری با رویکرد کمترین مربعات جزئی و نرم‌افزار PLS انجام شده است. نتایج حاصل از یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نه تنها ابعاد رهبری اصیل (شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی) و فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای ناکارآمد حسابداری تأثیر دارند، بلکه ابعاد رهبری اصیل بصورت غیرمستقیم نیز به واسطه فرهنگ اخلاقی موسسه بر رفتارهای ناکارآمد حسابداری تأثیر گذار است. بنابراین پژوهش حاضر بیانگر این مطلب است که سبک رهبری و خصوصیات مدیران و فرهنگ حاکم بر موسسه در بروز رفتارهای ناکارآمد حسابداری تأثیرگذار است. در نتیجه پیشنهاد می‌شود که برای کاهش و کنترل رفتارهای ناکارآمد حسابداری، مسئولان امر توجه بیشتری به شیوه رهبری و فرهنگ اخلاقی موسسات داشته باشند.

واژه‌های اصلی: رهبری اصیل، فرهنگ اخلاقی، رفتارهای ناکارآمد حساب‌رسان.

۱- مقدمه

نادرست صادر کرده‌اند. صحبت از رسوایی‌های مالی در سال‌های اولیه قرن حاضر حساب‌رسان را به ستوه درآورده است. رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ویلیام دونالدسون اظهار داشته است که بسیاری از شرکت‌های بزرگ آمریکایی توسط مدیران صادق و فداکار اداره شده است. با این حال، آنها تحت تأثیر محیط‌های غیراخلاقی قرار گرفته‌اند و اقدامات آنها هم بر روی سازمان‌ها و هم بر روی جامعه تأثیر منفی گذاشته است [۳۱]. بنابراین سازمان‌ها ناچار به انجام اقدامات وسیع و گسترده برای جلب افکار عمومی هستند که می‌بایست وجه اخلاقی سازمان را حفظ نمایند. گفتنی است که هر چه سازمان‌ها بزرگ‌تر باشند، باید حساسیت آنها نیز به این مسائل بیشتر باشد. رفتار غیراخلاقی، محیط کسب و کار را بر ضد سازمان تحریک می‌کند و موجب

در سال‌های اخیر، موسسات حسابداری، با توجه به رسوایی‌ها و شکست‌های متعدد در کسب و کار مورد سوال قرار گرفته‌اند. حسابداری مبنایی معقول برای ارزیابی صادقانه از کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی فراهم می‌آورد. صورت‌های مذکور در اختیار سهامداران، بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. لذا توجه به مسئولیت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان، اهمیت بیشتری یافته است. فروپاشی شرکت‌های بزرگ به زیان بسیاری از سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان منجر شده است. بنابراین بررسی و بازنگری مسائل حرفه حسابداری به ویژه رعایت اخلاق حرفه‌ای تأکید شده است [۱۷]. راک نس^۱ (۲۰۰۵) خاطر نشان می‌کند که، بسیاری از موسسات بزرگ حسابداری در جهان گزارش‌های

¹ Rockness

*Feizabadi_ff@yahoo.com

بین رهبری اصیل، فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی و رفتارهای ناکارآمد حسابرسان می‌پردازد.

۳- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

رفتار غیرحرفه‌ای منجر به چندین رسوایی مالی و شکست در کسب و کار شده است. بسیاری، حسابرسان مستقل را برای عدم گزارش تقلب و اشتباهات در گزارشات حسابرسی سرزنش کرده‌اند. مؤسسات حسابرسی توسط صاحبکاران بکار دعوت می‌شوند و از آنها حق الزحمه دریافت می‌کنند، اما مسئولیت دارند به صورتی عمل نمایند که منافع عموم تامین شود. حفاظت و پاسداری از منافع عمومی مستلزم رعایت اصول اخلاقی می‌باشد. مدیران مؤسسات حسابرسی بزرگ مجبورند تا محیطی اخلاقی را به عنوان ابزار باز دارنده رفتارهای ناکارآمد حسابرسان^۱ در مؤسسات رواج دهند. این نظر بر دو فرض استوار است: ۱- رفتار حسابرسی یک عامل موثر در کیفیت حسابرسی^۲ است. ۲- رفتار کارکنان از فرهنگ اخلاقی ایجاد شده توسط مدیران و رهبران تاثیر می‌پذیرد. باید به این نکته اساسی توجه نمود که رفتار حسابرسان شاغل در یک موسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است و همچنین رفتار آنها تحت تاثیر فرهنگ سازمانی آن موسسه قرار می‌گیرد و فرهنگ سازمانی نیز از شیوه رهبری یک موسسه حسابرسی تاثیر می‌پذیرد. با این حال شواهد تجربی کمی در مورد فرهنگ مؤسسات حسابرسی وجود دارد و حتی پژوهش‌های کمتری در مورد مدیران و کیفیت کار حسابرسی در مؤسسات حسابرسی انجام شده است [۲۴].

مؤسسات حسابرسی می‌توانند بر روی رفتار کارکنان خود از طریق استخدام، آموزش و حفظ مدیران و شرکا اثر بگذارند. با توجه به نیاز حسابرسان به عملکرد اخلاقی در هنگام انجام حسابرسی، مدیر مؤسسات حسابرسی باید نمونه‌ای از استانداردهای اخلاقی را که کیفیت حسابرسی را ترویج می‌دهد، مورد هدف قرار داده و آن را به عنوان پایه و اساس فرهنگ سازمانی خود بکار برند. باید بر این نکته توجه نمود که محیط سازمانی یک موسسه و شیوه رهبری آن بر رفتار حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است [۲۴]. بنابراین مدیران یک موسسه حسابرسی مسئولیت دارند محیطی را ایجاد نمایند تا کارکنان آنها در انجام رفتارهای اخلاقی تشویق شوند. مدیران مؤسسات حسابرسی (شرکا و مدیران) بایستی سبک‌های رهبری خود را مورد بررسی و آزمون قرار دهند تا مشاهده نمایند تصور و دیدگاه حسابرسانی که در موسسه آنها مشغول به کارند درباره آنها چگونه است.

منشأ اصلی بروز رفتارهای غیراخلاقی است. همچنین کارکنان به شکل‌های پنهان و ناآشکار، اصول اخلاقی رسمیت یافته مانند رهبری و فرهنگ سازمانی را نسبت به اشکال صریح و آشکار آن مانند آیین نامه‌ها و کمیته‌های اخلاقی در شکل‌دهی رفتار اخلاقی موثرتر می‌دانند [۲]. جنکینز^۱ و همکاران (۲۰۰۸) این موضوع را مطرح می‌نمایند که حرفه حسابرسی در تلاش بوده تا بتواند نقش‌ها و مسئولیت‌های این حرفه را به نفع عموم مردم به سرانجام برساند و مسئولیت‌ها و آنچه هویت فرهنگی شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد، تعریف کند. آنها معتقدند که اگرچه شواهد تجربی کمی در مورد فرهنگ شرکت‌ها بدست آمده، اما ارتباطی بین نوع رهبری، فرهنگ و کیفیت حسابرسی وجود دارد که برای حرفه حسابداری و عموم مردم از اهمیت بالایی برخوردار است [۲۴].

۲- مساله پژوهش

پژوهش‌های رایج در خصوص مدیریت که باید در همه شرکت‌ها به اجرا درآید، با رهبری آغاز می‌شود. فضایی بر کسب‌وکار امروزی سایه افکنده است که آن را دستخوش تغییراتی سریع می‌کند. یکی از این تغییرات، تبدیل وظیفه مدیریت به رهبری است. رهبران به کارکنان کمک می‌کنند بر اساس چشم‌اندازهای شرکت، عمل و رفتار کنند. رهبران روحیه افراد را ارتقا می‌بخشند و باعث می‌شوند کارکنان هرچه بیشتر خود را با مدیریت تطبیق دهند و اهداف شرکت نیز بهتر حاصل شوند. همچنین رفتارهای ناکارآمد حسابرسی^۲، موجب مشکلات و نگرانی‌هایی برای مؤسسات حسابرسی شده است و به تجزیه و تحلیل‌های بیشتری نیاز دارد. رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در طی دوره حسابرسی، سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. امروزه در تجزیه و تحلیل رفتار سازمان‌ها، پرداختن به اخلاق و ارزش‌های اخلاقی یکی از الزامات است. نماد بیرونی سازمان‌ها را رفتارهای اخلاقی آنها تشکیل می‌دهد که خود حاصل جمع ارزش‌های گوناگون اخلاقی است که در آن سازمان‌ها، ظهور و بروز یافته است. رهبران سازمان‌ها برای آنکه بتوانند کارکنان خود را برای دستیابی به هدفی مشترک متقاعد سازند، باید به اصول اخلاقی پایبند باشند و متعهد بودن خود را به اخلاقیات، از راه رفتار ملموس نشان دهند [۵]. باید به این نکته توجه نمود که مؤسسات حسابرسی امروز حتی بیشتر از دیروز نیاز دارند بفهمند که چگونه رفتار رهبران آنها با توسعه فرهنگ اخلاقی در ارتباط است. در نهایت، با توجه به ارتباط میان رهبری، فرهنگ و نیاز به بهبود کیفیت حسابرسی، این مطالعه به بررسی رابطه

¹ Jenkins

² Dysfunctional Behaviors

³ Dysfunctional Audit Behaviors

⁴ Audit quality

شاین^۱ (۲۰۰۴) ادعا می‌کند که برای اجرای رهبری، سازمان باید یک استراتژی برای اجرای اهداف خود داشته باشد. مدیر با توجه به آنچه که شاین مطرح می‌نماید، باید استانداردهایی برای اندازه‌گیری میزان دستیابی به اهداف خود داشته باشد. و در نهایت باید برخی از راه‌های مورد نیاز برای اصلاح یا تغییر استراتژی‌ها را بدانند تا در صورت نیاز از آنها استفاده کند. حال چگونه سبک رهبری و فرهنگ اخلاقی موسسات ممکن است رفتار حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد؟ عوامل متعددی بر رفتار حسابرس تاثیر دارد. یکی از این عوامل، فرهنگ اخلاقی مؤسسات حسابرسی است. بطور کلی رهبران از طریق عملکرد خود، بر فرهنگ اخلاقی سازمان یا جو اخلاقی تاثیر می‌گذارند. این عامل بر اهداف سازمانی و رفتار اعضای سازمان تأثیر به‌سزایی دارد [۱۸].

با توجه به اینکه رفتار حسابرسان در یک موسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است و رفتار آنها تحت تاثیر عوامل مختلفی همچون فرهنگ اخلاقی موسسه و سبک رهبری مدیران موسسه حسابرسی قرار می‌گیرد و فرهنگ اخلاقی نیز از سبک رهبری یک موسسه حسابرسی تاثیر می‌پذیرد. و در رابطه با فرهنگ مؤسسات حسابرسی و چگونگی تاثیر مدیران و فرهنگ اخلاقی این مؤسسات بر کیفیت حسابرسی شواهد تجربی اندکی وجود دارد لذا مطالعه حاضر تاثیر ابعاد رهبری اصیل بر فرهنگ و سپس رفتارهای ناکارآمد حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در این قسمت، نخست به تعریف رهبری اصیل و ابعاد آن می‌پردازیم. سپس رفتارهای ناکارآمد حسابرسی و فرهنگ اخلاقی تشریح می‌شود. در انتها به تبیین فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی و ارتباط آن با رهبری اصیل پرداخته می‌شود.

۳-۱- رهبری اصیل

تئوری رهبری اصیل^۲ چندین سال قبل از موضوع وابستگی رهبری به اخلاق و رفتار مثبت سازمانی، ظهور پیدا کرده است. تئوری رهبری اصیل را می‌توان جامع‌ترین و کامل‌ترین نظریه در زمینه رهبری عنوان کرد. رهبری اصیل رفتار و نگرشی است که ویژگی‌های خودآگاهی، روراست بودن با کارکنان، تصمیم‌گرفتن براساس استانداردهای اخلاقی درونی شده و قادر بودن به تحلیل واقع‌گرایانه همه اطلاعات مربوط شامل نظرات و پیشنهادها، مخالف کارکنان را در بر دارد و از این طریق اعتماد و احترام کارکنان را بالا می‌برد. رهبران اصیل انگیزش درونی کارکنان را بالا می‌برند، انگیزش درونی برای خلاقیت حیاتی است، زیرا یک شخص برانگیخته شده از درون مایل است تا فردی کنجکاو و یادگیرنده، از لحاظ ذهنی منعطف، مایل به ریسک کردن و مقاوم در زمان رویارویی با موانع، چالشها، و فرصتها باشد. رهبران اصیل از طریق تبادلات اجتماعی مثبت با کارکنانشان ممکن است باعث شوند کارکنان با علاقه بیشتری کار

کنند [۲۷]. پژوهش در خصوص رهبری اصیل در طول چند سال اخیر به موازات پژوهش‌های روان‌شناسی مثبت‌گرا و اخلاق رهبری شکل گرفته است. اصالت در واقع به میزان صداقت فرد نسبت به رابطه با خودش اشاره دارد. همچنین، اصالت به عنوان شناخت و تسلط بر تجارب، افکار، احساسات، نیازها، ترجیحات یا عقاید خود، شناخت خود، و داشتن یک خود واقعی تعریف شده است [۱۳]. ابعاد رهبری اصیل به شرح ذیل تعریف می‌شوند:

- شفافیت رابطه: بیان می‌کند که تا چه حد رهبر به کارکنان خود آزادی عمل می‌دهد و وی تا چه اندازه شفاف و باز عمل می‌کند. شفافیت به واسطه اشتراک‌گذاری اطلاعات و بیان افکار و احساسات حقیقی، اعتماد متقابل را بهبود می‌بخشد [۱۷].
- رعایت اخلاق نهادینه شده: تا چه حد مدیر برای بالا بردن استانداردهای اخلاقی تلاش می‌کند. در حقیقت جنبه‌های درونی اخلاق، منعکس کننده تعهد رهبر به ارزش‌های محوری اخلاق می‌باشد [۲۱].
- تحلیل جامع اطلاعات: تا چه حد مدیر قبل از تصمیم‌گیری‌های مهم، دیدگاه‌ها و نظرات کارکنان را مد نظر قرار می‌دهد. رهبری که به طور فعال در جستجوی بازخورد از افراد است، حس قوی‌تری نسبت به کار خود و روابط خود با مافوق، همکاران و پیروان خود دارد [۱۶].
- خودآگاهی: بیان می‌کند که تا چه اندازه رهبر از نقاط قوت و ضعف خود آگاه است و نظر دیگران در مورد وی چیست و چگونه او بر دیگر کارکنان اثر می‌گذارد. خودآگاهی به رهبران کمک می‌کند تا انرژی، فعالیت‌ها، و منابع را به طور هدفمند برای توسعه بیشتر خود به کار گیرند و رهنمودهایی نیز برای اثر بخشی بیشتر کارکنان در زمینه بهبود، توانمندسازی و دادن اختیار به آنها ارائه می‌کند. این خودآگاهی رهبران سبب می‌شود که در مسیر رشد و توسعه شخصی قرار گرفته و از بازخوردهای کارکنان در سازمان استقبال کنند [۱۹].

۳-۲- رفتارهای ناکارآمد حسابرسی

رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، رفتار غیر حرفه‌ای است که ناشی از اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی است. رفتارهای ناکارآمد حسابرسی به عنوان اقداماتی است که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین این اقدامات سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود.

¹ Schein

² Authentic Leadership Theory

این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند [۱۲]. در این مطالعه اجزای رفتارهای ناکارآمد حسابرسان شامل موارد زیر می‌باشد:

۳-۲-۱- کم‌گزارش‌دهی مدت حسابرسی: منظور از کم‌گزارش‌دهی مدت حسابرسی، وضعیتی است که زمان مورد نیاز برای انجام عملیات حسابرسی، بیش از زمان پیش‌بینی شده در بودجه بوده و حسابرس ملزم به انجام کار در زمان تعیین شده می‌باشد [۸].

۳-۲-۲- رسیدگی سطحی به مدارک: وقتی که حسابرس نتواند از نزدیک به بررسی فاکتورها، حواله‌ها و مدارک موجودی، دفاتر و ... پردازد، و در اجرای رویه‌های حسابرسی مشکل ایجاد می‌نماید.

۳-۲-۳- خاتمه زود هنگام رسیدگی‌ها: خاتمه زود هنگام رسیدگی‌ها زمانی رخ می‌دهد که کاربرگ‌های حسابرسی نیازمند آزمون حسابرسی بوده و به‌وسیله رویه حسابرسی دیگری نیز پوشش داده نشده است، به عبارت دیگر، مدارک و شواهد مربوط به زمان انجام کار کامل شده در حالی که کاری انجام نشده است.

۳-۲-۴- پذیرش توضیحات ضعیف مشتری: زمانی بوجود می‌آید که حسابرس از مشتری جزئیات بیشتری در مورد یک معامله، وقایع و موارد مورد علاقه خود سوال می‌نماید، مشتری توضیحات ضعیف و بی‌اساس را ارائه نموده و حسابرس به سادگی آن را می‌پذیرد. به عنوان مثال حسابرس در مورد یک معامله سوال می‌نماید و مشتری چنین پاسخ می‌دهد که ما همیشه اینگونه عمل می‌نماییم پس بایستی درست باشد و یا اینکه مدیر دستور داده اینگونه عمل نماییم، و حسابرس اینگونه پاسخها را بدون جمع‌آوری مدارک و دلایل بیشتر و قابل اتکا به عنوان شواهد کافی می‌پذیرد.

۳-۲-۵- عدم کسب دانش حسابداری به هنگام نیاز: زمانی که حسابرس اطلاعات و دانش کافی در مورد اصول پذیرفته شده حسابداری ندارد و سعی بر افزایش اطلاعات خود نمی‌نماید در حالی که در کار مورد نظر شدیداً به کسب آن نیازمند است.

۳-۲-۶- انجام کار کمتر از آنچه که در بودجه در نظر گرفته شده است: انجام کار کمتر از آنچه که در بودجه در نظر گرفته شده بیانگر کم کاری حسابرس بوده، زیرا در بودجه، زمان معقول برای انجام رسیدگی‌ها در نظر گرفته شده است اما حسابرس به دلیل عدم مسئولیت‌پذیری و عدم تعهد زمان لازم برای رسیدگی‌ها را اعمال نمی‌کند.

۳-۲-۷- تخصیص ساعات کاری به موارد دیگر: هنگامی که حسابرس ساعات انجام شده بر کار را، به مشتری مورد نظر تخصیص نداده و آن زمان را تحت عنوان کار اداری، آموزش و یا به زمان اختصاص داده شده به مشتری دیگر گزارش می‌کند [۳۱].

۳-۳- فرهنگ اخلاقی موسسه

برای ارائه تعریفی از مفهوم فرهنگ تلاش‌های زیادی شده است، با این وجود هنوز هم بسیاری از اندیشمندان و صاحب‌نظران با پیچیدگی‌های زیادی درباره مفهوم، مصداق و مسائل فرهنگ عمومی روبه رو هستند. یکی از تعاریف مهم فرهنگ این است که فرهنگ مجموعه پیچیده‌ای است که شامل معارف، اعتقادات، هنرها، صنایع، فنون، اخلاق، قوانین، و تمام عادات و رفتارهایی است که فرد عضو جامعه، از جامعه خود فرا می‌گیرد و در برابر آن جامعه وظایف و تعهداتی را بر عهده دارد [۷]. بطور کلی فرهنگ سازمانی در قالب مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترک بر نحوه اندیشیدن و رفتار اعضای سازمان اثر می‌گذارد و می‌تواند سرچشمه حرکت و پویایی یا مانعی در راه پیشرفت بشمار آید [۱۰].

شاین (۲۰۰۴) معتقد است مطالبی که ساخت فرهنگ و بقا را به چالش می‌کشاند شامل انطباق با تغییر محیط خارجی، ترکیب عوامل درونی آن به منظور تضمین ظرفیت آن برای ادامه بقا و در نهایت تطابق با آن است [۲۸].

با توجه به نیاز حسابرسان به عملکرد اخلاقی در هنگام انجام حسابرسی، مدیر موسسات حسابرسی باید نمونه‌ای از استانداردهای اخلاقی را که کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهد، مورد هدف قرار داده و آن را به عنوان پایه و اساس فرهنگ موسسه خود بکار برند [۳۱]. شکل‌گیری فرهنگ بستگی به دلایل به وجود آمدن سازمان و جایگاه آن در جامعه دارد. عوامل موفقیت آن، به تلاش و تصویر کارکنان از کار خود و آینده سازمان بستگی دارد. بنیان‌گذاران و مدیران ارشد نقش اساسی در فرآیند شکل‌گیری آن ایفا می‌کنند. اصول اعتقادی، ارزش‌ها، اهداف و رفتار مدیران مشخص‌کننده نوع انتظارات حال و آینده موسسه بوده، این اعتقادات و رفتارها توسط کارکنان سطوح بالا به سطوح پایین منتقل می‌شود. سه عامل کلیدی در حفظ و نگهداری یک فرهنگ در موسسه مؤثر است، این سه عامل عبارتند از:

- گزینش و انتخاب: در این مرحله سعی می‌شود تا کسانی به استخدام موسسه درآیند که متناسب با تشکیلات موسسه باشند.

- مدیران و شرکای موسسه: مدیران سطوح بالا و شرکا از طریق گفتار و کردار و نوع عملکردشان، هنجارها و معیارهایی را ارائه می‌کنند که پس از طی سلسله مراتب، تمام قسمت‌های موسسه را فرا می‌گیرد.

- جامعه‌پذیری: مسئله مهم این است که افراد با فرهنگ موسسه خو بگیرند و آن را رعایت نمایند.

۳-۱- فرهنگ در حرفه حسابداری و حسابرسی

حسابداری و حسابرسی، فعالیتی است که تحت تاثیر برداشت‌ها، تفسیرها و قضاوت‌های مربوط به نحوه بکارگیری مفاهیم و استانداردها قرار می‌گیرد. این حرفه توسط عوامل محیطی و بطور خاص فرهنگ، تحت تاثیر قرار می‌گیرد. فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش‌های حاکم بر اعضای حرفه، رویه‌های حسابداری را تحت تاثیر قرار می‌دهد [۲۰]. وجود گروه‌های فرهنگی مختلف در دنیای امروز باعث ایجاد برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم موجود خواهد شد. نسبی بودن فرهنگی حسابداری، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد [۱۴]. بنابراین کسب شناخت از چگونگی تاثیر فرهنگ بر رفتار حسابرس ضروری خواهد بود.

۳-۲- ارتباط رهبری اصیل با فرهنگ اخلاقی

فرهنگ سازمانی موضوعی است که به تازگی در دانش مدیریت و در قلمرو رفتار سازمانی راه یافته است. به دنبال نظریات و تحقیقات جدید در زمینه مدیریت، فرهنگ سازمانی دارای اهمیت روزافزونی شده و یکی از مباحث اصلی مدیریت را تشکیل داده است. جمعیت‌شناسان، جامعه‌شناسان، روان‌شناسان و اقتصاددانان توجه خاصی به این مبحث مهم داشته‌اند و در شناسایی نقش و اهمیت آن، نظریه‌ها و پژوهش‌های زیادی بوجود آمده و در حل مسائل و مشکلات مدیریت به کار گرفته شده است. به طوریکه بسیاری از پژوهشگران معتقدند که موفقیت کشور ژاپن در صنعت و مدیریت یکی از علل مهم توجه آنها به فرهنگ سازمانی است [۶].

طبق نظر برخی اندیشمندان، رهبرانی که در سازمان خود تمایل به تکامل فرهنگ خود دارند موفق‌ترند. زیرا سازمان برای اینکه از لحاظ فرهنگی پذیرفته شود، به رهبری توانمند نیاز دارد. رفتار آرمانی رهبران در نقش خود، آنها را به الگوهایی مناسب در چشم کارکنان تبدیل می‌کند، و به آنها کمک می‌کند تا چشم‌اندازهای سازمان را بهبود دهند و به دنبال انجام وظایف اخلاقی در سازمان باشند. این نوع از رهبران، کارکنان را تشویق می‌کنند تا موازین اخلاقی را رعایت کنند [۱۵]. رهبری اصیل، یک الگوی رفتاری می‌باشد که از ظرفیت‌های روانشناختی مثبت و جو اخلاقی مثبت سازمانی منتج شده است. بنابراین فرهنگ و هنجارهای پذیرفته شده به‌وسیله افراد می‌تواند بر اجرای آن تاثیر گذار باشد. رهبران باید بدانند هرگونه گفتار و کردار بر فرهنگ و ارزش‌های موسسه تاثیر می‌گذارد، بدون آنکه خود متوجه تاثیر آن باشند.

رهبرانی که فرهنگ موسسه را کامل می‌کنند، بدین طریق یک نوع توافق یکنواخت را ایجاد می‌نمایند. این رهبران شنونده‌ها و هماهنگ کننده‌های خوبی هستند و به عنوان تسهیل‌کننده روابط با دیگران عمل می‌کنند. همچنین آنها فرهنگ یا ارزش‌های اخلاقی قابل توافق ایجاد می‌نمایند. رهبران می‌توانند با تشکیل کمیته‌ای، علاوه بر نظارت بر کار حسابرسان بر فرهنگ و ارزش‌های اخلاقی آنها نیز نظارت نمایند. رهبران می‌توانند مکانیزم‌هایی را برای کارکنان ایجاد نمایند تا فعالیت‌های مرتبط با اخلاق را اعلام نمایند. رهبران نیز می‌توانند با ایجاد آیین‌نامه‌های اخلاقی، فرهنگ و ارزش‌های اخلاقی را تعریف و همچنین مسئولیت موسسه در خصوص کیفیت کار حسابرسی را بیان نمایند. همچنین رهبران با ایجاد برنامه‌های آموزشی در موسسه می‌توانند ملاحظات اخلاقی در تصمیم‌گیری‌ها را شرح دهند [۵]. اسو اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۳)، به بررسی ارتباط بین رفتارهای ناکارآمد حسابرسی و فرهنگ پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که بین فرهنگ اخلاقی و رفتارهای ناکارآمد حسابرسی ارتباطی معنادار وجود دارد. آنها بر اساس نظرسنجی که از حسابرسان انجام دادند، گزارش نمودند که موسسات در عمل، به دنبال میانبرهای غیررسمی هستند و پاسخ دهندگانی که این موضوع را بیان کردند، در جایی کار می‌کرده‌اند که احتمال ارتکاب به رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، بسیار بالا بوده است. بنابراین، انتظار می‌رود که فرهنگ اخلاقی، ارتباطی معکوس با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی خصوصاً کم‌گزارش‌دهی مدت حسابرسی، داشته باشد [۲۹].

در پژوهشی دیگر سواینی و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی رابطه بین فرهنگ اخلاقی و انگیزه حسابرسان برای انجام رفتارهای ناکارآمد حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد فرهنگ اخلاقی در سازمان تاثیر بااهمیتی بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای غیراخلاقی دارد. به این صورت که در موسساتی که فرهنگ اخلاقی قوی دارند، حسابرسان کمتر درگیر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی می‌شوند [۳۰]. پاینو و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان پذیرش رفتارهای ناکارآمد توسط حسابرسان، به بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان و تغییر آنها و همچنین رابطه آن با کاهش کیفیت خدمات حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از این است که حسابرسانی که رفتارهای ناکارآمد از خود بروز می‌دهند، افرادی برون‌گرا هستند و همچنین تمایل بیشتری به تغییر شرایط کاری خود دارند [۲۶].

¹ Sweeney et al

² Paino

است. پژوهش رویایی و همکاران در سالهای قبل نیز بصورت متغیر مستقل و وابسته، بدون دخالت همزمان فرهنگ اخلاقی با بکارگیری رگرسیون انجام شده است. در صورتیکه پژوهش حاضر با در نظر گرفتن اینکه اگر مدیر دارای ویژگیهای مربوط به رهبری اصیل بوده و نیز همزمان فرهنگ اخلاقی بالا را در موسسه رواج دهد، آیا رفتارهای ناکارآمد کاهش خواهد یافت یا خیر؟، بررسی شده است. و نیز پژوهشهای پیشین مربوط به سالهای قبل بوده است. همچنین امکان دارد که تغییرات مدیریتی، اجرایی و فرهنگی در طول زمان ایجاد شده باشد بنابراین این مطالعات تفاوتها و تشابهات با مطالعات قبلی را نیز مشخص می‌نماید. به عنوان مثال پژوهش نستین و هوشمند نشان داده که تفاوت معناداری بین رهبری اصیل و رفتارهای ناکارآمد وجود ندارد در صورتی که هر چقدر مدیر دارای ویژگیها و خصوصیات رهبری اصیل باشد، رفتارهای ناکارآمد کاهش خواهد یافت و در پژوهش آنان، متغیر فرهنگ در نظر گرفته نشده است.

در پژوهش دیگر، مهرانی (۱۳۷۹) تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسی مستقل تحت تئوری عدالت نسبی را انجام داد و به این نتیجه رسید که بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای در ایران نیز وجود دارد و مهمترین دلایل آن فشار بودجه زمانی، فشار مدیر پروژه، عدم نظارت کافی و عدم اهمیت برخی مراحل حسابرسی می‌باشد و بیشترین رفتار غیر حرفه‌ای مربوط به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی می‌باشد [۹].

۴- فرضیه‌های پژوهش

طبق مطالعات انجام شده درباره ادبیات پژوهش و در نتیجه بررسی پیشینه موضوع پژوهش‌های خارجی و داخلی می‌توان ارتباط بین سبک رهبری اصیل با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی و نقش فرهنگ اخلاقی در این ارتباط را انتظار داشت. بنابراین برای بررسی روابط متغیرها، فرضیه‌های زیر تدوین می‌گردد:

۴-۱- فرضیه اول

۱- بین ابعاد رهبری اصیل با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

۱-۱- بین شفافیت رابطه با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

۱-۲- بین رعایت اخلاق نهادینه شده با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

۱-۳- بین تحلیل جامع اطلاعات با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

نتایج پژوهش دانگ و همکاران (۲۰۱۱) که از تجزیه و تحلیل نظرسنجی ۱۲۰ نفر سرپرست حسابرسی بدست آمد، بیانگر این موضوع است که بسیاری از مدیران موسسات حسابرسی سطوح بالایی از ساختارهای رهبری اصیل (شامل شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، خودآگاهی و تحلیل جامع اطلاعات) را به کار می‌گیرند. نتایج پژوهش آنها نیز حاکی از این است که بین رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی سازمانی همبستگی وجود دارد [۱۷].

کیسی و همکاران (۲۰۰۱) مطالعات خود را بر روی تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرسی انجام دادند. آنها اظهار داشتند که اثر بالقوه فرهنگ اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسی را توجیه می‌نماید. همچنین فرهنگ اخلاقی سازمان از عوامل مهم تعیین‌کننده رفتارهای غیر اخلاقی در سازمان‌ها، در نظر گرفته شده است [۱۶].

در ایران پژوهش‌های چندانی درباره موضوع این مقاله انجام نشده است. طبق بررسی‌های بعمل آمده، یکی از این پژوهش‌ها مربوط به نستین و هوشمند (۱۳۹۵) است که به بررسی دیدگاه حسابرسی ارشد در خصوص تأثیر رهبری اصیل سازمان بر سایر رفتارهای غیر کارکردی آنان در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با بکارگیری رگرسیون انجام شده است. نتایج پژوهش حاکی از این است که رابطه معناداری بین درک رهبری اصیل به وسیله حسابرسی با معیارهای رفتارهای غیر کارکردی حسابرسان وجود ندارد [۱۱].

در پژوهش رویایی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی رابطه بین رهبری مورد اعتماد و فرهنگ سازمانی اخلاق محور با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداخته است. جامعه آماری این پژوهش، کلیه حسابرسیان اجرایی در سطح ارشد و سرپرست شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی می‌باشد. داده‌های حاصل از پرسشنامه‌های پژوهش با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون و تحلیل رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تحت تاثیر شیوه رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاق محور و فرهنگ سازمانی اخلاق محور تحت تاثیر سبک رهبری موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد [۴].

لازم به ذکر است که پژوهش حاضر از یک طرف، ابعاد رهبری اصیل را بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به عنوان متغیر وابسته مورد بررسی قرار داده و نقش فرهنگ اخلاقی موسسه به عنوان متغیر میانجی در رابطه بین رهبری اصیل بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دیده شده است، در نهایت رهبری اصیل به واسطه فرهنگ اخلاقی (به عنوان متغیر واسطه‌ای) بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان با استفاده از معادله‌ی ساختاری و بصورت یکپارچه به شرح مدل استخراج شده در شکل (۱) ارائه شده

¹Casey et al

از آن جایی که در این پژوهش به توصیف و مطالعه آن چه هست پرداخته می‌شود، بنابراین از لحاظ نوع داده‌ها یک پژوهش توصیفی است. از طرفی چون در تحقیقات توصیفی می‌توان ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه را از طریق پیمایش ارزیابی کرد و از پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده خواهد شد، از لحاظ نوع اجرا از نوع پیمایشی است و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است، و چون نتایج آن در جامعه هدف بکار گرفته خواهد شد، از لحاظ هدف جزو پژوهش‌های کاربردی است. در نهایت برای برآزش مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تکنیک مدلیابی معادلات ساختاری^۱ و رویکرد کمترین مربعات جزئی^۲ استفاده خواهد شد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق و سایر آزمون‌ها نیز از بسته نرم‌افزار آماری اس.پی.اس.اس و ایکسل.پی.ال.اس^۳ استفاده شده است. در سال‌های اخیر، رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر وارینانس (PLS) به عنوان جایگزینی برای رویکرد سنتی معادلات ساختاری مبتنی بر کواریانس مورد توجه بسیاری از پژوهشگران قرار گرفته است. دلیل اصلی استفاده از این رویکرد را می‌توان عدم نیاز به پیش‌فرض‌های توزیعی و مقیاس اندازه‌گیری، اهداف پیش‌بینی و نظریه‌پردازی، تناسب با نمونه‌های کوچک، عدم وجود راه‌حلی ناسره و نامشخص بودن عوامل ذکر کرد. پرسشنامه رهبری اصیل ابزاری است که جهت اندازه‌گیری سبک رهبری طراحی شده است [۱۳]. رهبری اصیل متغیر مستقل پژوهش و دارای چهار بعد "شفافیت رابطه"، "رعایت اخلاق نهادینه شده"، "تحلیل جامع اطلاعات" و "خودآگاهی" است و دارای دوازده گویه (پرسش) می‌باشد. گزینه‌های پیشنهادی برای ابعاد رهبری اصیل بصورت پاسخ بسته و با پنج پیوستار بین "هیچ وقت" تا "همیشه" طرح شده است. در ضمن تاثیر آنها بر متغیر واسطه‌ای "فرهنگ اخلاقی" موسسه و متغیر وابسته "رفتارهای ناکارآمد حسابرسی" بررسی شده است. در پرسشنامه رفتارهای ناکارآمد از شرکت‌کنندگان خواسته شده تا میزان فراوانی رفتارهای ناکارآمد را در بین سرپرستان ارشد، سرپرستان و حسابرسان ارشد انتخاب کنند [۳۱]. رفتارهای ناکارآمد حسابرسی متغیر وابسته مدل پژوهش است که دارای هفت گویه می‌باشد. گزینه‌های پیشنهادی برای آن بصورت پاسخ بسته و با پنج پیوستار بین "هیچ وقت" تا "همیشه" طرح شده است. برای اندازه‌گیری فرهنگ اخلاقی موسسه از پرسشنامه مقیاس ارزش‌های اخلاقی شرکت^۴ که توسط هانت و همکاران [۲۲]. طراحی گردیده، استفاده شده است.

- ۴-۱- بین خودآگاهی با رفتارهای ناکارآمد حسابرسان ارتباط معناداری وجود دارد.
۲-۴- فرضیه دوم
۱- بین ابعاد رهبری اصیل با فرهنگ اخلاقی موسسات ارتباط معناداری وجود دارد.
۱-۱- بین شفافیت رابطه با فرهنگ اخلاقی موسسات ارتباط معناداری وجود دارد.
۲-۱- بین رعایت اخلاق نهادینه شده با فرهنگ اخلاقی موسسات ارتباط معناداری وجود دارد.
۳-۱- بین تحلیل جامع اطلاعات با فرهنگ اخلاقی موسسات ارتباط معناداری وجود دارد.
۴-۱- بین خودآگاهی با فرهنگ اخلاقی موسسات ارتباط معناداری وجود دارد.
۳-۴- فرضیه سوم
۱- بین فرهنگ اخلاقی موسسات با رفتارهای ناکارآمد حسابرسان ارتباط معناداری وجود دارد.
۴-۴- فرضیه چهارم
۱- رهبری اصیل به واسطه فرهنگ اخلاقی تاثیر غیر مستقیم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارد.
۱-۱- شفافیت رابطه به واسطه فرهنگ اخلاقی تاثیر غیر مستقیم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارد.
۲-۱- رعایت اخلاق نهادینه شده به واسطه فرهنگ اخلاقی تاثیر غیر مستقیم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارد.
۳-۱- تحلیل جامع اطلاعات به واسطه فرهنگ اخلاقی تاثیر غیر مستقیم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارد.
۴-۱- خودآگاهی به واسطه فرهنگ اخلاقی تاثیر غیر مستقیم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارد.

۵- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از جهت روش استنتاج، تحلیلی (بخشی از جامعه انتخاب و هدف، تعمیم نتایج نمونه به کل جامعه است) و از جهت طرح پژوهش، از نوع پیمایشی (پژوهش بر مبنای نظر سنجی صورت گرفته و ابزار اصلی گردآوری داده‌ها پرسشنامه) می‌باشد. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش آمیزه‌ای از روش‌های پژوهش کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعات کتابخانه‌ای، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم می‌شود. در روش میدانی پژوهش، از طریق پرسشنامه، اطلاعات مورد نیاز برای تأیید و یا رد فرضیه‌های پژوهش گردآوری می‌گردد.

¹ Structural Equation Modeling

² Partial Lwast Square

³ Spss and XLPS

⁴ Corporate Ethical Values Scale (CEV)

مدیریت با حدود ۰.۸٪ و دارندگان تحصیلات اقتصاد با حدود ۰.۴٪ در نمونه آماری سهم دارند.

ب- مدل پژوهش با معادله‌یابی ساختاری و با رویکرد کمترین مربعات جزئی بررسی شده است. مدل مسیر کمترین مربعات جزئی با دو مجموعه از معادلات خطی شامل: مدل درونی و مدل بیرونی مشخص شده است که مدل درونی یا ساختاری به رابطه بین متغیرهای مکنون (فرضیه‌های پژوهش) و مدل بیرونی یا اندازه‌گیری به ارتباط بین متغیرهای مکنون و نشانگرهای مشاهده شده (اعتبار و روایی) اختصاص دارد.

در این مدل رابطه شش متغیر پنهان طبق بررسی و آزمون شده است. شاخص‌های برازندگی مدل درونی و بیرونی مدل بزرگتر از ۰/۸۰ است که از توانمندی بخش ساختاری و اندازه‌گیری مدل پشتیبانی کرده است (نمودار ۱). ماتریس ضریب همبستگی براساس نمرات عاملی در جدول ۱ مشخص شده است. ضرایب همبستگی حاکی از این است که رابطه بین ابعاد رهبری اصیل با فرهنگ اخلاقی به صورت مثبت و رابطه بین ابعاد رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی با رفتارهای ناکارآمد به صورت معکوس است.

ارزش‌های اخلاقی شامل ارزش‌های اخلاقی مدیر و همچنین سیاست‌های رسمی و غیر رسمی اخلاقی در سازمان می‌باشد که در برگزیده فرهنگ اخلاقی در سازمان است. بنابراین برخی از پژوهشگران نشان داده‌اند که این مقیاس بطور موثر می‌تواند برای اندازه‌گیری فرهنگ اخلاقی سازمانی مناسب باشد [۱۹] [۲۲]. فرهنگ اخلاقی موسسه متغیر واسطه‌ای مدل پژوهش است که با چهار گویه هفت پیوستاری سنجش شده است گزینه‌های پیشنهادی برای فرهنگ اخلاقی موسسه بصورت پاسخ بسته و با هفت پیوستار کاملا مخالف تا کاملا موافق می‌باشد. ضمن آنکه تاثیر آن بر متغیر وابسته رفتارهای ناکارآمد حسابرسی و تاثیر متغیرهای مستقل رهبری اصیل بر روی آن بررسی شده است. پرسشنامه‌ها بر اساس ادبیات پژوهش و بازنگری آن توسط مدیران موسسات حسابرسی و مشورت اساتید طراحی گردیده است.

جامعه آماری این پژوهش را حسابرسی رده بالا تشکیل می‌دهند. حسابرسی رده بالا شامل حسابرسی ارشد، سرپرست و سرپرستان ارشد شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. دلیل اصلی انتخاب این گروه از رده شغلی این است که این گروه رفتار و نگرش‌هایی تثبیت شده دارند و با سبک مدیریت و فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی شاغل در آن آشنایی کامل دارند. قلمرو زمانی این پژوهش در سال ۱۳۹۸ می‌باشد. برای انتخاب گروه نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است.

دویست پرسشنامه به تعداد موسسات حسابرسی در جامعه آماری توزیع و تعداد یکصد و پنجاه و هشت پرسشنامه سالم گردآوری شده است.

۶- یافته‌های پژوهش

الف- شاخص‌های آماری ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی نمونه آماری پژوهش بصورت زیر می‌باشد: جنسیت: زنان با حدود ۰.۲۷٪ و مردان با حدود ۰.۷۳٪ در نمونه آماری عضویت دارند.

گروه سنی: گروه سنی نمونه آماری با چهار سطح مشخص شده است. دارندگان سن کمتر از ۲۸ سال با حدود ۰.۲۰٪، دارندگان سن بین ۲۸ تا ۳۱ سال با حدود ۰.۳۱٪، دارندگان سن بین ۳۲ تا ۳۵ سال با حدود ۰.۳۰٪ و دارندگان سن بیش از ۳۵ سال با حدود ۰.۱۹٪ در نمونه آماری سهم دارند. سطح تحصیلات: دارندگان تحصیلات لیسانس با حدود ۰.۴۶٪، دارندگان تحصیلات فوق لیسانس با حدود ۰.۵۳٪ و دارندگان تحصیلات دکتری با حدود ۰.۱٪ در نمونه آماری سهم دارند.

رشته تحصیلی: تحصیلات نمونه آماری با سه رشته مشخص شده است. دارندگان تحصیلات حسابداری با حدود ۰.۸۹٪، دارندگان تحصیلات

جدول (۱): ماتریس همبستگی متغیرهای مدل مفهومی مورد مطالعه پژوهش

متغیرهای پژوهش	خودآگاهی	شفافیت رابطه	رعایت اخلاق نهادینه شده	تحلیل جامع اطلاعات اخلاقی	رفتارهای ناکارآمد
خودآگاهی	1				
شفافیت رابطه	.708	1			
رعایت اخلاق نهادینه شده	.531	.520	1		
تحلیل جامع اطلاعات	.560	.617	.557	1	
فرهنگ اخلاقی	.401	.459	.381	.369	1
رفتارهای ناکارآمد	-.568	-.572	-.559	-.505	-.640
میانگین	3.9489	3.8317	3.8960	4.0446	4.7373
انحراف استاندارد	.69023	.93902	.77244	.93765	1.07919

منبع: یافته‌های پژوهش

۱-۶- اعتبار و روایی ابزار گردآوری داده‌ها^۱:

اعتبار و روایی ابزار گردآوری، از آن جهت مهم است که قضاوت در مورد شواهد و تحلیل یافته‌های پژوهش براساس داده‌های سنجش شده انجام می‌گیرد. بنابراین اعتبار و روایی از جمله ویژگی‌هایی است که هر ابزار سنجش بخصوص پرسشنامه باید دارا باشد. برای بررسی اعتبار ابزار سنجش متغیرهای پژوهش به دو شاخص: آلفای کرونباخ^۲ و اعتبار ترکیبی^۳ استناد شده است. شاخص‌های محاسبه شده هر دو روش اعتبار سنجی (ضرایب "آلفای کرونباخ" و "دلون-گلدستین رو"^۴) برای هر شش متغیر بزرگتر از ۰/۷۰ است که از وجود اعتبار همسانی درونی گویه‌های متغیرها (سوالات پرسشنامه) حمایت کرده است. در بررسی روایی به چهار شاخص: بار عاملی^۵، بار عاملی چند بخشی، روایی همگرایی و روایی تشخیصی استناد شده است. ضرایب بارعاملی همه گویه‌ها در ارتباط با متغیر خود از مقادیر مثبت و بزرگتر از ۰/۷۰ برخوردار است و آماره نسبت بحرانی همه آنها بزرگتر از ۱/۹۶ است که نشان‌دهنده معنادار بودن رابطه گویه‌ها با متغیرهای مورد اندازه‌گیری است.

بارهای عاملی چند بخشی گویه‌های هر متغیر بیشترین ضریب را با یکدیگر داشته و از ضرایب گویه‌های دیگر متغیرها بیشتر است که از روایی بارعاملی چند بخشی پشتیبانی شده است. میانگین واریانس استخراج شده^۶ هر شش متغیر مدل بزرگتر از ۰/۵۰ است که بیانگر وجود روایی همگرایی آنها می‌باشد و در نهایت توان دوم همبستگی (مجذور همبستگی) بین هر شش

¹ Reliability and validity

² Cronbach's Alpha

³ Compositr Reliability

⁴ Cronbach's Alpha and Dillon – Goldstin's Rho

⁵ بار عاملی: عبارت است از همبستگی بین متغیرهای اصلی و عوامل

⁶ Averde Variance Extracted (AVE)

جدول (۲): توان دوم همبستگی بین متغیرها و نتایج آزمون ضرایب آلفای کرونباخ و دلون-گلدیستین رو

متغیر پنهان	روایی تشخیصی							
	شفافیت رابطه	اخلاق نهادینه	تحلیل اطلاعات	خودآگاهی	فرهنگ اخلاقی	رفتارهای ناکارآمد	واریانس استخراج شده	آلفای کرونباخ
شفافیت رابطه	۱	۰/۵۰۲	۰/۲۸۲	۰/۳۱۴	۰/۱۶۱	۰/۳۲۳	۰/۶۴۹	۰/۸۳۰
رعایت اخلاق نهادینه شده	۰/۵۰۲	۱	۰/۲۷۱	۰/۳۸۱	۰/۲۱۰	۰/۳۲۷	۰/۷۸۸	۰/۸۶۷
تحلیل جامع اطلاعات	۰/۲۸۲	۰/۲۷۱	۱	۰/۳۱۰	۰/۱۴۵	۰/۳۱۳	۰/۶۹۰	۰/۷۷۶
خودآگاهی	۰/۳۱۴	۰/۳۸۱	۰/۳۱۰	۱	۰/۱۳۶	۰/۲۵۵	۰/۸۴۹	۰/۹۰۹
فرهنگ اخلاقی	۰/۱۶۱	۰/۲۱۰	۰/۱۴۵	۰/۱۳۶	۱	۰/۴۱۰	۰/۷۳۳	۰/۸۸۰
رفتارهای ناکارآمد	۰/۳۲۳	۰/۳۲۷	۰/۳۱۳	۰/۲۵۵	۰/۴۱۰	۱	۰/۶۰۶	۰/۸۹۰

جدول (۳): نتایج روایی عاملی و بار متقاطع ابزار سنجش متغیرها در مدل مفهومی

متغیر پنهان	گویه‌ها (سوالات)	بارهای متقاطع (چند بخشی)						بار عاملی	
		شفافیت رابطه	رعایت اخلاق نهادینه شده	تحلیل جامع اطلاعات	خودآگاهی	فرهنگ اخلاقی	رفتارهای ناکارآمد	بار عاملی	آماره بحرانی
شفافیت رابطه	سوال ۱	۰/۷۵۲	۰/۴۹۴	۰/۳۹۱	۰/۳۶۵	۰/۳۰۹	-۰/۳۸۵	۰/۷۵۲	۱۴/۸۷۹
	سوال ۲	۰/۸۱۹	۰/۵۸۵	۰/۴۱۱	۰/۵۳۲	۰/۳۰۲	-۰/۴۵۳	۰/۸۱۹	۲۴/۲۵۲
	سوال ۳	۰/۸۴۳	۰/۶۲۴	۰/۴۷۴	۰/۴۵۴	۰/۳۵۵	-۰/۵۲۲	۰/۸۴۲	۳۸/۶۴۲
رعایت اخلاق نهادینه شده	سوال ۱	۰/۶۷۰	۰/۸۹۶	۰/۴۷۶	۰/۵۴۲	۰/۴۵۱	-۰/۵۷۷	۰/۸۹۶	۵۳/۶۸۶
	سوال ۲	۰/۶۰۲	۰/۹۱۲	۰/۴۳۵	۰/۵۴۱	۰/۴۱۱	-۰/۵۲۷	۰/۹۱۲	۵۳/۲۶۱
	سوال ۳	۰/۶۱۲	۰/۸۵۴	۰/۴۸۱	۰/۵۷۰	۰/۳۴۵	-۰/۳۹۲	۰/۸۵۴	۲۹/۴۵۵
تحلیل جامع اطلاعات	سوال ۱	۰/۳۶۹	۰/۴۳۳	۰/۷۹۵	۰/۴۵۵	۰/۲۸۴	-۰/۳۵۴	۰/۷۹۵	۱۸/۲۵۶
	سوال ۲	۰/۳۸۳	۰/۴۷۴	۰/۷۹۶	۰/۴۱۳	۰/۲۹۸	-۰/۴۲۶	۰/۷۹۶	۲۲/۱۸۸
	سوال ۳	۰/۵۴۲	۰/۴۰۷	۰/۸۹۶	۰/۵۱۴	۰/۳۵۹	-۰/۵۷۸	۰/۸۹۶	۵۰/۵۷۰
خودآگاهی	سوال ۱	۰/۴۸۷	۰/۵۴۷	۰/۵۶۱	۰/۹۰۸	۰/۳۲۹	-۰/۴۲۱	۰/۹۰۸	۴۸/۴۹۷
	سوال ۲	۰/۴۸۳	۰/۵۰۷	۰/۴۴۲	۰/۹۱۹	۰/۳۲۶	-۰/۴۴۳	۰/۹۱۹	۵۲/۶۱۳
	سوال ۳	۰/۵۶۸	۰/۶۳۹	۰/۵۳۲	۰/۹۳۲	۰/۳۵۹	-۰/۵۲۰	۰/۹۳۲	۷۹/۷۲۱
فرهنگ اخلاقی	سوال ۱	۰/۳۷۰	۰/۳۸۰	۰/۵۳۵	۰/۳۴۸	۰/۸۲۳	-۰/۵۴۲	۰/۸۲۳	۲۶/۸۹۳
	سوال ۲	۰/۴۱۴	۰/۴۸۰	۰/۳۹۶	۰/۳۹۳	۰/۸۷۹	-۰/۶۰۱	۰/۸۷۹	۵۰/۳۹۷
	سوال ۳	۰/۲۲۵	۰/۲۶۹	۰/۲۳۸	۰/۱۹۵	۰/۸۳۵	-۰/۴۶۰	۰/۸۳۵	۲۸/۵۱۵
	سوال ۴	۰/۳۲۰	۰/۳۹۴	۰/۲۸۰	۰/۲۷۷	۰/۸۸۵	-۰/۵۵۰	۰/۸۸۵	۵۱/۹۱۶
رفتارهای ناکارآمد	سوال ۱	-۰/۴۵۷	-۰/۴۹۱	-۰/۵۰۱	-۰/۳۹۷	-۰/۴۴۸	-۰/۷۲۱	۰/۷۲۱	۱۶/۹۸۳
	سوال ۲	-۰/۵۴۵	-۰/۴۵۳	-۰/۴۱۸	-۰/۳۵۸	۰/۴۱۵	۰/۸۲۱	۰/۸۲۱	۲۳/۴۸۶

سوال ۳	۰-/۵۳۱	-۰/۵۲۴	-/۴۷۹	-۰/۴۹۸	۰/۴۵۳	۰/۸۵۲	۰/۸۵۲	۳۲/۱۳۵
سوال ۴	۰-/۴۷۷	-۰/۵۶۲	-۰/۴۵۴	-۰/۳۹۵	-۰/۴۱۸	۰/۸۳۶	۰/۸۳۶	۲۹/۹۸۴
سوال ۱	-۰/۴۶۰	-۰/۴۵۸	-۰/۴۵۸	-۰/۴۳۱	-۰/۶۴۹	۰/۸۳۶	۰/۸۳۶	۲۸/۵۰۱
سوال ۲	-۰/۳۰۸	-۰/۲۸۰	-۰/۴۰۹	-۰/۳۲۷	-۰/۶۰۰	۰/۶۶۴	۰/۶۶۴	۱۲/۱۲۴
سوال ۳	-۰/۲۵۸	-۰/۲۹۱	-۰/۳۰۰	-۰/۳۱۳	-۰/۵۳۹	۰/۶۹۷	۰/۶۹۷	۱۶/۵۹۵

منبع: یافته‌های پژوهش

که مقدار ۰/۱۹۰- آن به صورت مستقیم و مقدار ۰/۰۳۶- به صورت غیر مستقیم است. تاثیر کل تحلیل جامع اطلاعات بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به مقدار ۰/۲۱۶- است که مقدار ۰/۱۸۶- آن به صورت مستقیم و مقدار ۰/۰۳۰- به صورت غیر مستقیم است. تاثیر کل خودآگاهی بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به مقدار ۰/۱۶۸- است که مقدار ۰/۱۹۷- آن به صورت مستقیم و مقدار ۰/۰۲۹- به صورت غیر مستقیم است (جدول شماره ۴). این نتایج گویای این است که فرهنگ اخلاقی موسسه به عنوان یک متغیر واسطه‌ای ضمن تاثیرپذیری مثبت از ابعاد رهبری اصیل، بر کاهش رفتارهای ناکارآمد حسابرسان تاثیر گذار است.

۲-۶- نتایج مدل و فرضیه‌های پژوهش: بخش ساختاری مدل کمترین مربعات جزئی به نتایج فرضیه‌های پژوهش طبق مدل مفهومی اختصاص دارد. در این مدل تاثیر چهار بعد رهبری اصیل بر رفتارهای ناکارآمد به واسطه فرهنگ اخلاقی بررسی و آزمون شده است. نتایج بخش ساختاری مدل (شکل شماره ۱) نشان داده است که شدت ضرایب مسیرها شفافیت رابطه ی منتهی به متغیرهای مطرح شده در مدل به صورت معکوس و شاخص‌های آزمون آماری محاسبه شده برای این مسیرها کوچکتر از ۱/۹۶- و ۲/۵۸- است که از وجود تاثیر معکوس و معنادار ابعاد رهبری اصیل شامل: شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی و همچنین متغیر واسطه‌ای فرهنگ اخلاقی موسسه بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان حمایت کرده است. این نتایج حاکی است که با افزایش بکارگیری ابعاد رهبری اصیل(شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی) توسط مدیران و درک حسابرسان از ابعاد رهبری اصیل در موسسه، رفتارهای ناکارآمد حسابرسان کاهش چشمگیری یافته است. همچنین بهبود فرهنگ اخلاقی موسسه منجر به کاهش رفتارهای ناکارآمد حسابرسان شده است.

تاثیر ابعاد رهبری اصیل شامل: شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی بر فرهنگ موسسه به صورت مستقیم و شاخص‌های آزمون آماری محاسبه شده بزرگتر از ۱/۹۶ و ۲/۵۸ است که از وجود تاثیر مثبت و معنادار ابعاد رهبری اصیل بر فرهنگ موسسه حمایت کرده است. این نتایج بیانگر این است که با افزایش ابعاد رهبری اصیل در موسسه، فرهنگ اخلاقی موسسه به صورت جدی بهبود یافته است.

ابعاد رهبری اصیل علاوه بر تاثیر معکوس بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان، به صورت غیرمستقیم و به واسطه فرهنگ موسسه نیز بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان تاثیر گذار است. تاثیر کل شفافیت رابطه بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به مقدار ۰/۲۲- است که مقدار ۰/۱۸۹- آن به صورت مستقیم و مقدار ۰/۰۳۱- به صورت غیر مستقیم است. تاثیر کل رعایت اخلاق نهادینه شده بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به مقدار ۰/۲۲۶- است

جدول (۴): نتایج و شاخص‌های روابط بین متغیرهای تحقیق در بخش ساختاری مدل

متغیرهای مسیر در مدل		نتایج آزمون ضریب تاثیر			ضرایب افزونگی، اهمیت و تشخیصی			
متغیر اثرگذار	متغیر اثرپذیر	تاثیر مستقیم	آماره بحرانی	تاثیر غیرمستقیم	افزونگی	اهمیت	ضریب تشخیص	ضریب معادله
شفافیت رابطه رعایت اخلاق نهادینه شده تحلیل جامع اطلاعات خودآگاهی	فرهنگ اخلاقی	-	۶/۰۴۶	-	۰/۱۷۵	۰/۹۹۳	۰/۰۵۹	۰/۲۳۸
		-	۷/۱۵۲	-		۰/۱۳۶	۰/۰۷۷	
		-	۵/۶۱۶	-		۰/۹۴۴	۰/۰۵۳	
		-	۵/۲۴۲	-		۰/۹۱۲	۰/۰۵۰	
شفافیت رابطه رعایت اخلاق نهادینه شده تحلیل جامع اطلاعات خودآگاهی فرهنگ اخلاقی	رفتارهای ناکارآمد	-۰/۱۸۹	-۱۳/۳۳۷	-۰/۰۳۱	۰/۳۲۹	۰/۹۹۵	۰/۱۰۷	۰/۵۴۲
		-۱۹۰	-۱۵/۲۶۰	-۰/۰۳۶		۱/۰۰۳	۰/۱۰۹	
		-۰/۱۸۶	-۱۲/۸۴۵	-۰/۰۳۰		۰/۹۸۱	۰/۱۰۴	
		-۰/۱۶۸	-۱۰/۲۰۲	-۰/۰۲۹		۰/۸۸۴	۰/۰۸۵	
		-۰/۲۱۳	-۱۵/۳۰۰	-		۱/۱۲۲	۰/۱۳۷	

مقدار ۰/۳۲۹ است که مقدار مثبت آنها نشانگر کیفیت مناسب مدل ساختاری است.

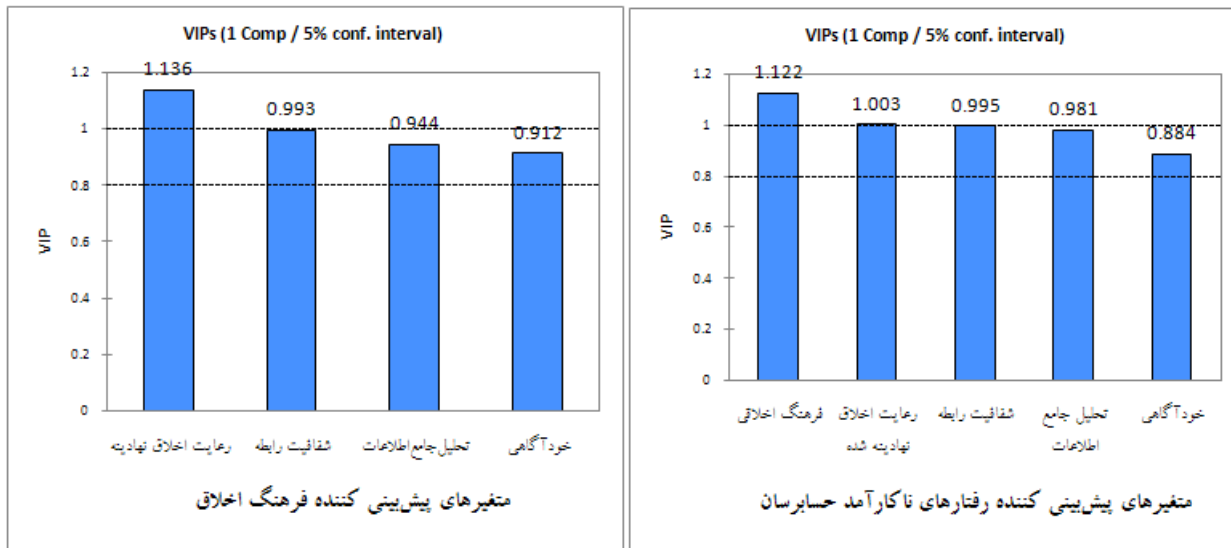
همچنانکه در جدول ۴ مشخص است، ضرایب تاثیر مستقیم ابعاد رهبری اصیل شامل: شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی بر فرهنگ اخلاقی موسسه به صورت مثبت و نسبت بحرانی بزرگتر از ۲/۵۸ است. ضرایب تاثیر مستقیم ابعاد رهبری اصیل شامل: شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی و همچنین فرهنگ اخلاقی موسسه بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به صورت منفی و نسبت بحرانی کوچکتر از ۲/۵۸- است که از معنادار بودن ضرایب در سطح ۹۹٪ اطمینان حمایت شده است. مدل بررسی شده از دو معادله^۱ تشکیل شده است.

ضریب تشخیص^۲ برای متغیر تاثیرپذیری فرهنگ موسسه به مقدار ۰/۲۳۸ است که بیانگر تبیین‌پذیری فرهنگ موسسه به وسیله چهار متغیر رهبری اصیل است که ۰/۰۵۹ آن به شفافیت رابطه، ۰/۰۷۷ آن به رعایت اخلاق نهادینه شده، ۰/۰۵۳ آن به تحلیل جامع اطلاعات و ۰/۰۵۰ آن به خودآگاهی اختصاص دارد. ضریب تشخیص برای تاثیرپذیری متغیر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به مقدار ۰/۵۴۲ است که بیانگر تبیین‌پذیری رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به وسیله چهار بعد رهبری اصیل و فرهنگ موسسه است که ۰/۱۰۷ آن به شفافیت رابطه، ۰/۱۰۹ آن به رعایت اخلاق نهادینه شده، ۰/۱۰۴ آن به تحلیل جامع اطلاعات و ۰/۰۸۵ آن به خودآگاهی و ۰/۱۳۷ به فرهنگ موسسه اختصاص دارد (جدول شماره ۴ و نمودارهای شماره ۱ و ۲). شاخص افزونگی^۳ برای فرهنگ موسسه به مقدار ۰/۱۷۵ و برای رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به

^۱Equation

^۲R²

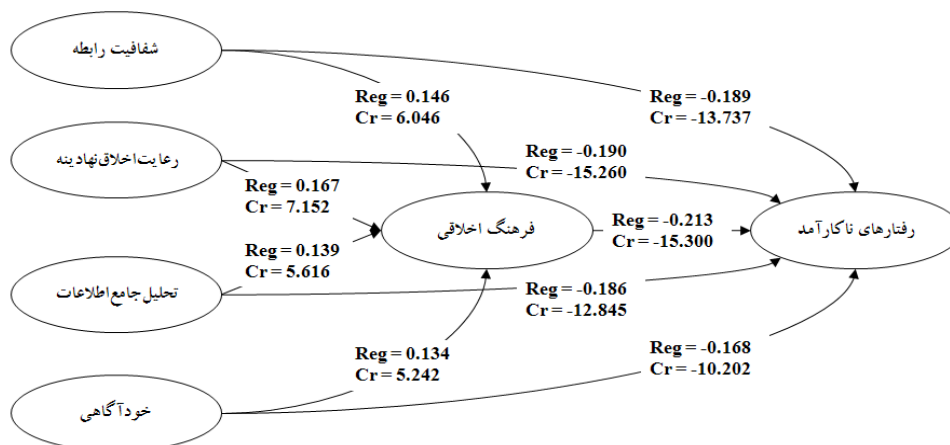
^۳- ضرایب افزونگی، درجه همپوشانی بین دو مجموعه متغیر را نشان می‌دهد؛ به بیان دقیق‌تر ضرایب افزونگی، نمایه میانگین درجه انحراف در یک مجموعه متغیر می‌باشد که با متغیرهای کانونی در سایر مجموعه‌ها سهم یا قابل پیش‌بینی از آنها می‌باشد (استوارت و لاو، ۱۹۶۸). Q2 (Redundancies)



شکل (۱): ضریب اهمیت ابعاد رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی بر ناکارآمدی شکل (۲): ضریب اهمیت ابعاد رهبری اصیل بر فرهنگ

فرهنگ اخلاقی موسسه از مقدار لازم برخوردارند و از با اهمیت بودن آنها در پیش‌بینی رفتارهای ناکارآمد حسابرسان در جامعه آماری مورد مطالعه حمایت شده است (جدول شماره ۴).

ضرایب اهمیت بزرگتر از مقدار ۰/۸۰ برای متغیرهای مستقل حاکی از با اهمیت بودن آنها در پیش‌بینی متغیرهای وابسته است. ضرایب اهمیت مجاسبه شده برای متغیرها مستقل و واسطه ای در پیش‌بینی دو متغیر فرهنگ موسسه و رفتارهای ناکارآمد حسابرسان ، بزرگتر از مقدار معیار است که نشان می‌دهد ابعاد رهبری، اصیل پیش‌بینی کننده با اهمیت برای فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی در جامعه آماری مورد مطالعه است. همچنین ضرایب اهمیت محاسبه شده برای ابعاد رهبری اصیل و



Goodness of fit index: Absolute=0.522, Relative=0.839, Outer model=0.996, Inner model=0.842

شکل (۳): نتایج مدل با ضرایب تاثیر و آماره آزمون متغیرهای اثرگذار بر اثرپذیر در مدل ساختاری پژوهش

رفتارهای ناکارآمد حسابرسان می‌گردد. یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های قبلی مانند شاین [۲۸] که به این نتیجه رسید که فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای سازمان تاثیرگذار است نیز همخوانی دارد. پژوهش‌های اخیر ثابت کرده است که مهم‌ترین عامل تاثیرگذار در موفقیت رهبر، رشد و تعالی درونی خود رهبر است. از این رو، نظریه‌های اخیر بر ویژگی‌ها و خصوصیات اخلاقی رهبر، متمرکز است. همچنین تصمیمات اخلاقی حسابرسان تحت تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسات می‌باشد، که تیلور [۳۱] در مطالعات خود این مورد را نیز تایید کرده است. بر اساس پژوهش‌های قبلی و نتایج این پژوهش، مدیران موسسه عامل اصلی ترویج فرهنگ اخلاقی در موسسه هستند. رهبران موسسه از طریق سبک رهبری و عملکرد خود بر فرهنگ موسسه تاثیر می‌گذارند، مدیران برای ترویج فرهنگ اخلاقی در موسسه می‌بایست آیین‌نامه‌هایی در این خصوص تصویب نمایند و آموزش‌های لازم در این زمینه را بدهند تا رفتارهای ناکارآمد حسابرسان کاهش یابد. این امر از طریق حسابرسان رده بالا که از تجربه کافی برای درک قوانین و چارچوب‌های موسسه برخوردار بوده و نیز با مدیران موسسه دارای روابط کاری مناسبی هستند، امکان پذیر می‌باشد. بنابراین نه تنها ویژگی‌های رهبران بر بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرسان تاثیرگذار است، بلکه فرهنگ حاکم بر موسسه نیز در جلوگیری از این رفتارها حائز اهمیت می‌باشد. امروزه، جامعه حسابداران رسمی ایران به مسائل کنترل کیفیت حسابرسی توجه ویژه‌ای دارد، بطوریکه اصول و استانداردهایی را جهت افزایش کیفیت حسابرسی و جلوگیری از رفتارهایی که منجر به ناکارآمدی در حسابرسی می‌گردد، تدوین نموده‌اند. اما با این وجود، در نظر داشتن و بررسی کردن سبک رهبری مدیران موسسات و بویژه ابعاد رهبری اصیل و ایجاد فرهنگ اخلاقی، ضروری بنظر می‌رسد. تا از طریق جامعه حسابداران رسمی و سایر مراجع ذیصلاح بتوانند بطور غیرمستقیم ضمن کنترل رفتارهای حسابرسی، در جهت کاهش رفتارهای ناکارآمد و غیراخلاقی برآیند.

منابع و ماخذ

- [۱] آذر، عادل؛ غلامزاده، رسول، قنواتی، مهدی، (۱۳۹۱)، مدل‌سازی مسیری ساختاری در مدیریت، چاپ اول، انتشارات نگاه دانش، صفحه ۱۹.
- [۲] اعتمادی، حسین، فرزانی، حجت ا.، غلامی حسین آباد، رضا، ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۸۹)، بررسی تأثیر ارزشهای اخلاق، شرکتی بر درک مدیریت سود، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره‌های ۳، ۴، ص ۳۵-۴۶.
- [۳] رویایی، رمضانعلی، محمدی، مهدی، (۱۳۹۰)، اخلاق و حرفه گرایی در حسابداری، انتشارات فرهنگ، چاپ اول.

شکل شماره ۳ ضرایب تاثیر و آماره نسبت بحرانی برای متغیرهای مدل مفهومی پژوهش را نشان داده است. همچنان که در شکل مشخص شده است، آماره بحرانی برای همه مسیرها بزرگتر از قدرمطلق ۱/۹۶ و ۲/۵۸ است که از معناداربودن ضرایب تاثیر در سطح ۹۹٪ اطمینان پشتیبانی شده است که با توجه به علامت ضریب تاثیر ابعاد رهبری و فرهنگ موسسه بر رفتارهای ناکارآمد به صورت معکوس و تاثیر ابعاد رهبری اصیل بر فرهنگ اخلاقی موسسه به صورت مثبت است که از همه فرضیه‌های پژوهش حمایت شده است. در این نمودار شاخص‌های برازندگی مدل نیز مشخص شده است. شاخص‌های مطلق و نسبی از کل مدل و شاخص مدل بیرونی از توانمندی بخش اندازه‌گیری مدل و شاخص مدل درونی از توانمندی بخش ساختاری مدل حمایت کرده است.

۷- نتیجه‌گیری

پیامدهای ناشی از بحران‌های مالی جهانی در اقتصاد بین‌المللی منجر به انتقاداتی از سوی انجمن‌های حرفه‌ای و تاکید آنان در خصوص صدور گزارش‌های باکیفیت و کاهش رفتارهای منجر به ناکارآمدی حسابرسی شده است. حسابرسی فعالیتی است که تحت تاثیر تفسیرها و قضاوت‌هایی در مورد نحوه بکارگیری استانداردها و رویه‌ها است. این حرفه تحت تاثیر عوامل محیطی از جمله ویژگی‌های رهبری و فرهنگ حاکم بر موسسه قرار می‌گیرد. لذا عوامل فوق منجر به بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرسی از جمله کم‌گزارش‌دهی مدت حسابرسی، رسیدگی سطحی به اسناد و مدارک، خاتمه زود هنگام رسیدگی‌ها، پذیرش توضیحات ضعیف مشتری، عدم کسب دانش در زمینه کار مورد نظر، کم کاری حسابرس و تخصیص ساعات کاری به موارد دیگر خواهد شد.

نتایج پژوهش حاکی از این است که ابعاد رهبری اصیل (شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی) بر فرهنگ اخلاقی موسسه تاثیر مستقیم دارد. علاوه بر اینکه ابعاد رهبری اصیل تاثیر معکوس بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارد (این قسمت مطابق با پژوهش رویایی و همکاران [۴] است، همچنین به واسطه فرهنگ، تاثیر غیرمستقیم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارد (که مطابق با پژوهش تیلور، ۲۰۰۹ و ۲۰۱۴ بوده و در ایران نیز پژوهشی در این‌باره انجام نشده است [۳۱]. بدین ترتیب هر چقدر مدیران و شرکای موسسات حسابرسی به معیارهای رهبری اصیل که شامل شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهادینه شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی است نزدیکتر شوند، رفتارهای ناکارآمد حسابرسان کاهش خواهد یافت. به بیان دیگر نه تنها سطح بالاتر از ابعاد رهبری اصیل، به سطح پایین‌تری از رفتارهای ناکارآمد حسابرسان منجر می‌شود، بلکه از طریق افزایش فرهنگ اخلاقی موسسات نیز به صورت غیرمستقیم منجر به کاهش

- Accountants' Ethical Judgments, Journal of Business Ethics, 34 (2), 101-121.
- [17] Dang, L., Brown, K., McCullough, B., (2011), **Apparent Audit Failures and Value Relevance of Earnings and Book Value**, Review of Accounting and Finance, 10(2), 134-154.
- [18] Donaldson, W., (2015), **Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable**, U.S. Securities and Exchange Commission, (April 1). Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/spch040105whd.htm>.
- [19] Douglas, P., Davison, R., Schwartz, B., (2011), **The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments**, Journal of Business Ethics, 34(2), 101-121
- [20] Doupnik, T.S., Salter, S.B., (1995), **External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development**, The International Journal of Accounting, vol. 30, pp. 189-207.
- [21] Gardner, W. L., Cogliser, C. C., Davis, K. M., Dickens, M. P., (2011), **Authentic Leadership: A Review of the Literature and Research Agenda**, The Leadership Quarterly, 22, 1120 - 1145.
- [22] Hunt, S. D., Vitell, S. J., (1993), **The General Theory of Marketing Ethics: A Retrospective and Revision**, in N. Smith & J. Quelch.(EDs), Ethical in Marketing(35-56).
- [23] Jenkins, J., Deis, D., Bedard, J., Curtis, M., (2008), **Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis**, Behavioral Research in Accounting, vol 20 (1), pp. 45-74.
- [24] Kaptein, M., (2011), **Understanding Unethical Behavior by Unraveling Ethical Culture**, Human Relations, 64 (6), 843-869.
- [25] Neider L.L., Schriesheim, C.A., (2011), **The Authentic Leadership Inventory (ALI): Development and Empirical Tests**, The Leadership Quarterly 22, pp.1146-1164.
- [26] Paino, H., Smith, M., Zubaidah, I., (2012), **Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model using Individual Factors**, Journal of Applied Accounting Research, 13 (1): 1 – 33.
- [27] Rego A., Sousa, F., Marques, C., Cunha, M.P.,(2011), **Authentic Leadership Promoting Employees' Psychological Capital and Creativity**, Journal of Business Research, pp.1-9.
- [28] Schein, E., (2004), **Organizational Culture and Leadership**, (3rd ed.) San Francisco: Wiley.
- [29] Svanberg, J., Ohman, P., (2018), **Auditors' Time Pressure: does Ethical Culture Support Audit Quality**, Managerial Auditing Journal, 28 (7) , 572-591.
- [30] 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.
- [31] Taylor Morris, J., (2014), **The Impact of Authentic Leadership and Ethical Firm Culture on Auditor Behavior**, Journal of Behavioral Studies in Business, Volume 7, September 2014.
- [۴] رویایی، رمضانعلی، طالب نیا، قدرت ا...، حساس یگانه، یحیی، جلیلی، صابر، (۱۳۹۱)، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال هفتم، شماره ۲۵.
- [۵] ریچارد، (۱۳۸۲)، فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی، ترجمه عباس مظاهری، مجله فرهنگ و تعاون، شماره بیست و چهارم، مرداد و شهریور ۸۲، صفحه ۱۰-۶.
- [۶] شیخ الاسلامی، مهدی، (۱۳۹۱)، ارتباط ماکیاولیسم و فرهنگ سازمانی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات تهران.
- [۷] گوهرپور، مرتضی، (۱۳۸۸)، معنا و مفهوم فرهنگ عمومی در پرتو مفهوم جهان‌های ممکن، فصلنامه پژوهش فرهنگی، سال دهم، دوره سوم، شماره هفتم، صص ۱۴۰-۱۳۷.
- [۸] مهرانی، ساسان، نعیمی، مهدیس، (۱۳۸۲)، تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حساب‌برسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، مجله مدیریت دانشکده دانشگاه تهران، سال دهم، شماره ۲، صفحه ۶۱-۳۲.
- [۹] مهرانی، ساسان، (۱۳۷۹)، تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حساب‌برسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی، رساله دکتری، دانشگاه تهران.
- [۱۰] نجاتی، امیر، (۱۳۹۴)، فرهنگ سازمانی حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی شماره ۲۹ (پیاپی ۴۱)، بهار ۹۴، صفحه ۴۱-۳۳.
- [۱۱] نستین، سعید، هوشمند، عبدالحمید، (۱۳۹۵)، بررسی دیدگاه حساب‌برسان ارشد درخصوص تأثیر رهبری اصیل سازمان بر سایر رفتارهای غیرکارکردی آنان، فصلنامه مطالعات رفتار سازمانی، سال پنجم، شماره ۱ (شماره پیاپی ۱۷).
- [12] **American Institute of Certified public Accountants**, (2006), AICPA professional standards, Vol. 1, New York: AICPA.
- [13] Avolio, B. J., Gardner, W. L., (2005), **Authentic Leadership Development: Getting to the Root of Positive Forms of Leadership**, The Leadership Quarterly, Vol. 16, No. 3, Pp. 315-338.
- [14] Belkaoui, A.R., (1995), **The Cultural Shaping of Accounting, Quorum Books, Westport**, Accounting Concepts, The International Journal of Accounting, vol. 26, pp. 118-130.
- [15] Birasnav, M., (2013), **The Role of Transformational Leadership Beyond the Effects of Transactional Leadership**, Journal of Business Research, Knowledge management and organizational performance in the service industry, In Press.
- [16] Casey, D. P., Davidson, R. A., Schwartz, B. N., (2001), **The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on**