



Shahid Bahonar
University of Kerman



Iranian
Accounting Association

The Effect Self-Actualization, Commitment to Auditor Independence, and Client Power on Auditors' Resistance to Client Pressure

Amirhoseyn Heydariranjbar¹ and Hojat Hoseininasab²

1. Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vali-e-Asr University of Rafsanjan, Rafsanjan, Iran. **Email:** amir.heydari@stu.vru.ac.ir

2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vali-e-Asr University of Rafsanjan, Rafsanjan, Iran. **Email:** h.hoseininasab@vru.ac.ir

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 7 March 2024

Received in revised form: 24 July 2024

Accepted: 16 September 2024

Available online: 22 July 2025

Keywords:

Auditors' Self-Actualization,
Auditors' Commitment to the Independence,
Auditors' Resistance to Clients' Pressure,
Clients' Power,
Professional Judgement.

JEL Classification:

M14, M42.

A B S T R A C T

Objective: The purpose of this research is to investigate the effect of auditors' self-actualization and commitment to independence as two psychological factors and client's power as a situational factor on auditors' resistance to client pressure as a symbol of auditors' professional judgment.

Method: In terms of the data collection method, this research is a descriptive-survey type, and a researcher-made questionnaire was used to collect the data. The statistical population of the research includes all auditors working in auditing institutions that are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants with the rank of partner and manager. In this research, the statistical sample size was determined based on Cochran's formula of 180 people and the sample members were selected by simple random sampling. The data has been analyzed using the method of structural equation modeling with partial least squares approach and using Smart-PLS 4 software.

Results: The findings show that self-actualization and commitment to auditor independence, as well as client's power, have a positive and significant effect on auditors' resistance to client pressure. Also, in the relationship between auditors' self-actualization and their resistance to client pressure, commitment to auditors' independence plays a mediating role.

Conclusion: Based on the findings of the research, it is possible to draw the attention of auditors and decision-makers of the auditing profession to the point that besides psychological factors, situational factors also affect the professional judgments of auditors.

Cite this article: Heydariranjbar, A., & Hoseininasab, H. (2025). The effect self-actualization, commitment to auditor independence, and client power on auditors' resistance to client pressure. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(2), 67-98. [In Persian].

DOI: <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23057.4024>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

© Heydariranjbar & Hoseininasab

Introduction

The goal of the audit profession is to achieve financial stability and transparency and protect the interests of investors and beneficiaries against agency risk. Due to the recent financial scandals, the stakeholders and the public have faced challenges and concerns regarding auditors' compliance with ethics and their trust has been affected, which has led to the establishment of a code of professional conduct that auditors are required to comply with. In this regard, auditors are expected to adhere to their social, behavioral and moral responsibilities as representatives of stakeholders and the general public in any situation, and in the face of pressures and threats, they do not forget the requirements of the code of professional conduct and protect the interests of stakeholders. Auditing is a systematic process of collecting and evaluating objective evidence related to reported claims regarding economic actions and events in a way that determines the degree of compliance of these claims with predetermined criteria and reports to users and in all stages. This process uses several professional judgments. Professional judgments are influenced by internal and external factors, the most important internal factors are the psychological characteristics of the professional, and the most important external factors are the position of the professional during decision-making, such as the power and pressure exerted on the professional. Therefore, considering that the auditing profession plays an important role in the economic decisions of the stakeholders and the general society and leads to the optimal allocation of resources and economic efficiency, and due to the fact that auditors rely on professional judgments to perform their professional duties, therefore identifying, Examining and explaining the factors affecting these judgments is worth attention because identifying these cases can lead to the improvement of the performance of auditors and the quality of their audits. By introducing self-actualization and commitment to independence as two psychological factors and the power of the employer as a situational factor, this research investigates their effect on their resistance to the pressure of the employer, which represents the auditors' professional judgment and the extent of the auditors' commitment to the public interest.

Method

This research is practical in terms of purpose and the method of data collection is survey and using questionnaire tool. The statistical population of the research included all auditors with the rank of partner and manager working in auditing institutions, members of the Iranian Society of Certified Accountants in 2023. According to Cochran's formula, the sample size of the study is 180 people. The reason for choosing this society is that according to the current conditions governing Iran, active partners and managers in auditing institutions, members of the Iranian Certified Public Accountants Society, are the most competent and approved members of the auditing profession. The distribution of the questionnaire was done randomly and online, and its design was such that the respondents could not send their answers without answering some questions. Then, 180 collected questionnaires have been analyzed to achieve the objectives of the research. To analyze the data and test the hypotheses, the method of structural equation modeling with partial least squares approach was used using Smart-PLS 4 software.

Results

The findings of this research show that the auditor's self-actualization has a positive and significant effect on the auditor's resistance to the client's pressure, which means that the more auditors have a high level of self-actualization, the more they resist and adhere to any pressure and demands from clients and They adhere to all ethical and professional principles. Another finding of this research is that self-actualization has a positive and significant effect on the auditor's commitment to independence, that is, the higher the self-actualization of auditors, the higher their commitment to independence, which is the main pillar of auditing and auditors. Another finding of this research is the positive and significant effect of the auditor's commitment to independence on the auditor's resistance to the client's pressure and Adhering to their ethical obligations, they resist these pressures and demands and provide high-quality and favorable audited financial statements. Another finding of this research is that in the relationship between the auditor's self-actualization and the auditor's resistance to the client's pressure, the commitment to the auditor's independence acts as a mediating variable, which indicates that the more auditors seek to be their best and rely only on their abilities, judgments and moral and professional values,

their commitment to independence is higher and by maintaining their complete independence from the client while facing their demands and expectations without any bias or influence but only with Honesty, impartiality and integrity audit the financial statements and judge them and resist any pressure and demands from the owners. The final finding of the research also shows that the power of the client has a positive and significant effect on the auditor's resistance to the pressure of the client, which means that the more power the clients have from the auditors' point of view, the more resistance the auditors show to their pressures and demands.

Conclusions

The present study shows that the auditor's self-actualization and the commitment to the independence of the auditor are two psychological factors and the power of the employer is a very effective situational factor on the professional judgment of auditors. Because by improving the level of self-actualization in auditors, they make better professional judgments and are not influenced by any external and unethical pressure and expectations, and by resisting the pressure of the employer, they show a high commitment to their role. They show their credit. Also, auditors with high self-actualization are not influenced by external stimuli, whether material or emotional, and act only on the basis of their values and beliefs and maintain their independence in all stages of the audit process. During the negotiation with the owners regarding the financial statements, they are influenced by the pressures and demands of the owners to accept their position and not to amend the financial statements, and they only consider moral values. Finally, provide reliable and reliable audited financial statements to the beneficiaries. According to the laws and regulations governing auditing institutions regarding compliance with the code of professional conduct and ethical principles by auditors, as well as the current conditions governing auditing institutions that are members of the Certified Public Accountants Society of Iran, the view and expectation of auditors and the auditing profession is that Auditors have high adherence to ethical and professional judgments when dealing with business owners and resist pressure from business owners. In fact, with the increase in the power of the owners, the auditors who are members of the public accountants' society of Iran adhere to the moral values and interests of the public and show more resistance against any pressure and power. In general, the decision makers of the auditing profession, auditors and auditing institutions should pay special attention to auditors' self-actualization and commitment to auditors' independence as two psychological factors and the employer's power as a situational factor affecting auditors' professional judgment, because these factors They have a significant impact on the quality of auditing and the credibility of the auditing profession.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Acknowledgements

We would like to thank all those who contributed to the design and completion of the questionnaire by providing advice and participation.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

بررسی تأثیر خودشکوفایی و تعهد به استقلال حسابرسان و قدرت صاحب کار بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب کار

امیرحسین حیدری رنجبر^۱ و حجت حسینی نسب^۲

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان، رفسنجان، ایران. amir.heydari@stu.vru.ac.ir **رایانامه:**

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان، رفسنجان، ایران. h.hoseininasab@vru.ac.ir **رایانامه:**

چکیده

اطلاعات مقاله

هدف: هدف از انجام این پژوهش، بررسی تأثیر خودشکوفایی و تعهد به استقلال حسابرسان به عنوان دو عامل روان شناختی و قدرت صاحب کار به عنوان یک عامل موقعیتی بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب کار به عنوان نمادی از قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

تاریخ‌ها:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۱۷

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۵/۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۶/۲۶

تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۴/۳۱

روش: این پژوهش از نظر روش گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی است که از ابزار پرسشنامه محقق ساخته برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رتبه شریک و مدیر است. در این پژوهش حجم نمونه آماری بر اساس فرمول کوکران ۱۸۰ نفر تعیین و اعضای نمونه به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شده‌اند. داده‌ها با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

واژه‌های کلیدی:

خودشکوفایی حسابرسان،

تعهد به استقلال حسابرسان،

مقاومت حسابرسان در برابر فشار

صاحب کار،

قدرت صاحب کار، قضاوت حرفه‌ای.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان می‌دهد خودشکوفایی و تعهد به استقلال حسابرسان و نیز قدرت صاحب کار، تأثیر مثبت و معناداری بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب کار دارند. همچنین در رابطه میان خودشکوفایی حسابرسان و مقاومت آنها در برابر فشار صاحب کار، تعهد به استقلال حسابرسان، نقش میانجی‌گری ایفا می‌کند.

نتیجه‌گیری: بر اساس یافته‌های پژوهش می‌توان توجه حسابرسان و تصمیم‌سازان حرفه حسابرسی را به این نکته جلب کرد که در کنار عوامل روان‌شناختی، عوامل موقعیتی نیز بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار هستند.

طبقه‌بندی JEL:

M14, M42.

استاد: حیدری رنجبر، امیرحسین و حسینی نسب، حجت (۱۴۰۴). بررسی تأثیر خودشکوفایی و تعهد به استقلال حسابرسان و قدرت صاحب کار بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب کار. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۲)، ۶۷-۹۸. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23057.4024>



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© حیدری رنجبر و حسینی نسب.

۱- مقدمه

حسابرسی فرایندی است منظم و باقاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به اشخاص ذی نفع (بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی^۱، ۱۹۷۴). به دلیل اینکه در جامعه و سازمان ها، بین تأمین کنندگان منابع مالی و مدیران منابع جدایی وجود دارد، اطمینان بخشی و ایجاد آرامش خاطر از طریق فرایند حسابرسی، اهمیت ویژه ای می یابد. حسابرسی نه تنها درستی روش های حسابداری به کار رفته در صورت های مالی را گواهی می کند (نقش اعتباردهی)، بلکه حضور حسابرسان به عنوان یک عامل منضبط کننده عمل می کند (نقش پیشگیرانه). هدف اساسی حسابرسی صورت های مالی، گواهی مربوط بودن و قابلیت اعتماد صورت های مالی به ذی نفعان است. وظیفه حرفه حسابرسی حفاظت از منافع عمومی است. منظور از منافع عمومی، منافع اشخاص و گروه هایی است که به راهنمایی ها و اظهارنظرهای حرفه ای دریافت شده از اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی اتکا می کنند. به دلیل پیامدهای اقتصادی و اجتماعی عملکرد حسابرسان و همچنین به دلیل توجه فراوانی که جامعه به اظهارنظر حسابرسان دارد، حرفه حسابرسی دارای اهمیت فراوانی است (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

مانند هر حرفه دیگری، نظام حرفه حسابرسی نیز، ترکیبی از قوانین، مقررات، و اصول اخلاق حرفه ای^۲ حاکم بر آن است. در این راستا، اخلاق حرفه ای دانشی است که به صورت هدفمند، رفتار مناسب و صحیح را در هر حرفه تبیین کرده و رهنمودهای کاربردی به منظور تعیین حدود مسئولیت های حرفه ای برای اعضای حرفه بیان می نماید (اسپینوزا و برینکوا^۳، ۲۰۱۶). رعایت تعهدات اخلاقی^۴ در حرفه حسابرسی اهمیت بسیار بالایی دارد، زیرا رعایت اخلاق حرفه ای منجر به افزایش کیفیت حسابرسی و در نهایت منجر به افزایش اطمینان نسبت به صورت های مالی می شود. رعایت تعهدات اخلاقی چنان دارای اهمیت است که استانداردهای دقیق و سخت گیرانه ای در خصوص اخلاق حرفه ای و فعالیت حسابرسی وضع شده است (مهرانی و اسکندری، ۱۳۹۵).

عملکرد نامناسب حسابرسی و نارسایی های مشاهده شده درباره آن در ابتدای قرن ۲۱ با فقدان هویت حرفه ای و عدم تعهد کافی حسابرسان نسبت به شرایط ایده آل در حرفه ارتباط داشته است (کلیکمان و همکاران^۵، ۲۰۰۱). علاوه بر این، افراد حرفه ای در حوزه حسابداری برای رفتارهای غیراخلاقی که با عدم موفقیت شرکت ها ارتباط داشته، مورد سرزنش و انتقاد قرار گرفته اند. حسابرسان برای اعتباردهی و اظهارنظر، موظفند برنامه های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این، حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه ای و رفتارهای حرفه ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه ای می تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به اعتبار کل حرفه آسیب برساند. مجموعه این موارد را می توان در نگرش سازمانی و حرفه ای حسابرسان که همان تعهد سازمانی و تعهد حرفه ای است، جست و جو کرد (اسماعیل و یوهانیس^۶، ۲۰۱۸).

سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی قضاوت حرفه ای و اخلاقی^۷ است (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳). قضاوت حرفه ای و اخلاقی، گوهر اصلی حسابرسی است و ارزشی که با حسابرسی در صورت های مالی ایجاد می شود، ناشی از قضاوت حسابرس و

¹ The American Accounting Association. American Institute of Certified Public Accountants (1974)

² Professional Ethics

³ Espinosa & Barrainkua

⁴ Ethical obligations

⁵ Clickman

⁶ Ismail & Yuhanis

⁷ Ethical Judgment

در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای و اخلاقی است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود (انجمن حسابداران خبره کانادا^۱، ۱۹۹۵). قضاوت حرفه‌ای به معنای بکارگیری آموخته‌ها، تجربه‌ها و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی^۲، ۲۰۱۸). قضاوت اخلاقی یک پروسه فکری است و تحت تأثیر عوامل بسیاری مانند ارزش‌های فردی و عوامل بیرونی قرار دارد. اعتمادبخشی در حسابرسی و نیز اعتبار و سودمندی اطلاعات و گزارشگری مالی در گرو انجام قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای حساب‌رسان است.

نتایج بررسی پژوهش‌ها نشان می‌دهد قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و حرفه‌ای حساب‌رسان تحت تأثیر ویژگی‌های شخصی آنها مانند اخلاقیات (گول و همکاران^۳، ۲۰۰۳؛ ویندزور و اشکاناسی^۴، ۱۹۹۵؛ کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸)، تخصص (گویرال و همکاران^۵، ۲۰۱۵؛ بیرجندی و همکاران، ۱۳۹۸)، تجربه (براون و جانستون^۶، ۲۰۰۹؛ مورنو و باتاچارجی^۷، ۲۰۰۳ و سعیدی گرغانی و ناصری، ۱۳۹۶)، خودشیفتگی (چارچ^۸ و همکاران، ۲۰۲۰)، وابستگی به صاحب کار (کوچ و سالتریو^۹، ۲۰۱۷ و کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸)، تعهد به منافع عموم (احمدزاده و همکاران، ۱۴۰۰ و رضاپور، ۱۳۹۴)، اعتماد به نفس (سعیدی گرغانی و ناصری، ۱۳۹۶) و شناخت صاحب کار (سوانبرگ^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۸) است. همچنین تعهدات حرفه‌ای حساب‌رسان مشروط به عوامل موقعیتی مانند ارائه خدمات غیرحسابرسی (میوسین و کوپیک^{۱۱}، ۲۰۱۹)، ریسک، فشار و قدرت صاحب کار (آشنا و بوونه^{۱۲}، ۲۰۱۲؛ بران^{۱۳}، ۲۰۰۱؛ کسترلا و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۴؛ فلیکس و همکاران^{۱۵}، ۲۰۰۵؛ کوچ و سالتریو، ۲۰۱۷؛ نگی^{۱۶}، ۲۰۰۵؛ رایت و رایت^{۱۷}، ۱۹۹۷ و صدری و علی‌احمدی، ۱۳۹۸) است.

با بررسی پژوهش‌های انجام شده در این حوزه پژوهشی می‌توان نتیجه گرفت که بررسی نقش ویژگی‌های مختلف شخصیتی و روان‌شناختی حساب‌رسان و عوامل مختلف موقعیتی به تازگی مورد توجه پژوهش‌گران این حوزه قرار گرفته است و علی‌رغم اهمیت نقش حرفه حسابرسی در توزیع بهینه منابع و در نتیجه توسعه اقتصادی و رفاه جامعه و جایگاه مهم قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل در ارتقای کیفیت حسابرسی و نیز تأثیر ویژگی‌های شخصیتی و روان‌شناختی حساب‌رسان مستقل و عوامل موقعیتی در بهبود این قضاوت‌ها، بررسی اثرات بسیاری از این ویژگی‌ها و عوامل بر قضاوت‌های حرفه‌ای و اخلاقی حساب‌رسان مستقل تا کنون مغفول مانده است. بر این اساس در پژوهش حاضر سعی بر آن است که تأثیر خودشکوفایی و تعهد به استقلال به عنوان دو ویژگی مهم شخصیتی و روان‌شناختی حساب‌رسان و قدرت صاحب کار به عنوان یک عامل مهم موقعیتی بر مقاومت حساب‌رسان در برابر فشار صاحب کار به عنوان معیاری برای قضاوت حرفه‌ای و اخلاقی حساب‌رسان مورد بررسی قرار گیرد.

¹ The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)

² IAASB

³ Gul

⁴ Windsor & Ashkanasy

⁵ Guiral

⁶ Brown & Johnstone

⁷ Moreno & Bhattacharjee

⁸ Church

⁹ Koch & Salterio

¹⁰ Svanberg

¹¹ Meuwissen & Quick

¹² Asthana & Boone

¹³ Braun

¹⁴ Casterella

¹⁵ Felix

¹⁶ Nagy

¹⁷ Wright & Wright

این پژوهش با معرفی خودشکوفایی حسابرس، تعهد به استقلال حسابرس و قدرت صاحب کار به عنوان متغیرهای توضیحی جدید برای مقاومت در برابر فشار صاحب کار، به ارتقای ادبیات مذاکره میان حسابرس و صاحب کار کمک می‌کند. نتایج پژوهش حاضر به حسابرسان و مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند تا با شناخت عوامل و ویژگی‌های مؤثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای خود و تعامل بین کار و زندگی، کیفیت عملکرد خود را بهبود بخشند. این نتایج اطلاعات سودمندی را در اختیار تصمیم‌سازان حوزه حسابرسی قرار خواهد داد تا با تدوین خط‌مشی‌ها و دستورالعمل‌های لازم، سطح کیفی عملکرد در حرفه حسابرسی را ارتقا دهند. نتایج حاصل از این پژوهش همچنین با توسعه شناخت عوامل مؤثر بر بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، منجر به تکامل ادبیات حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی می‌گردد و می‌تواند روابط میان قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی با مبانی روان‌شناسی را تبیین نماید.

۲- مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- اخلاق حرفه‌ای حسابرسان

مقبولیت اجتماعی و کسب رضایت عموم، سرمایه اصلی تمام حرفه‌ها بوده و این ویژگی‌ها زمانی تأمین می‌شوند که ارائه خدمات، از اصول و ضوابط دقیق و مشخص برخوردار باشد. حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنا نیست و همانند سایر حرفه‌ها، نظام حرفه حسابرسی ترکیبی از قوانین، مقررات و اصول اخلاق حرفه‌ای است که بر این حرفه حاکم است. در واقع به‌طور کلی چنین می‌توان بیان کرد که ضوابط اخلاقی و رفتاری در هر حرفه، مهم‌ترین شیوه و راه و روش آن حرفه را شکل داده و مواردی چون تعریف اصول حرفه‌ای، نحوه تعهد اعضا به تأمین منافع جامعه و نحوه تعامل اعضا با یکدیگر در حرفه را در بر می‌گیرد (اسپینوزا و برینکوا، ۲۰۱۶).

از دیدگاه مبانی رفتار حرفه‌ای، هدف حرفه حسابداری و حسابرسی عبارت است از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن براساس اصول و ضوابط مذکور و در نهایت تأمین منافع عموم (رضا پور، ۱۳۹۴). یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری و حسابرسی، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. از این رو، مسئولیت حسابدار و حسابرس حرفه‌ای، تنها به رضایتمندی صاحب کار یا کارفرمایش منحصر نمی‌شود. حسابدار حرفه‌ای باید در راستای حفظ منافع عمومی مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای عمل کند (آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، ۱۳۹۶). در اثر رسوایی‌های مالی به وقوع پیوسته در سال‌های اخیر که در عمل تأثیر منفی بر وجهه حرفه حسابرسی و دیدگاه عموم نسبت به عملکرد حسابرسان داشته است، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و ملاحظات اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی افزایش یافته است (احمد زاده و همکاران، ۱۴۰۰). این عملکرد نامناسب و نارسایی‌های مشاهده شده در حرفه حسابرسی را می‌توان با فقدان هویت حرفه‌ای، عدم تعهد کافی حسابرسان نسبت به شرایط ایده آل در حرفه و عدم رعایت اصول و آیین رفتار حرفه‌ای مرتبط دانست (کلیکمان و همکاران، ۲۰۰۱).

۲-۲- قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای حسابرسان

قضاوت حرفه‌ای و اخلاقی، اساس حرفه حسابداری و حسابرسی را تشکیل می‌دهد و ارزشمندی صورت‌های مالی حسابرسی شده ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام شده است (انجمن حسابداران خبره کانادا، ۱۹۹۵). اعمال قضاوت حرفه‌ای صحیح و مناسب در انجام وظایف حسابرس علی‌الخصوص وظیفه اعتباردهی، عامل مهمی محسوب شده و افزایش شناخت از عوامل تأثیرگذار بر

قضاوت حرفه‌ای برای حساب‌رسان از اصول اساسی به شمار می‌رود (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹). اگر استانداردها، حساب‌رسان را به اعمال قضاوت ملزم کنند، حساب‌رسان نیز باید این مفهوم و عوامل مؤثر بر آن را درک کرده و شناخت کافی نسبت به آنها را داشته باشند (گیبیز و ماسون^۱، ۱۹۹۸) زیرا قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای، عاملی مهم و تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی است.

پژوهش‌های متعددی در زمینه قضاوت و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و حرفه‌ای حساب‌رسان در روند انجام کار حسابرسی صورت گرفته است و نتایج حاکی از آن است که قضاوت اخلاقی و حرفه‌ای حساب‌رسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی و عوامل بیرونی متعددی قرار دارد. در این خصوص می‌توان به پژوهش انجمن حسابداران خبره کانادا در سال ۱۹۹۵ که یکی از مهم‌ترین پژوهش‌ها در خصوص قضاوت‌های حرفه‌ای در حسابرسی است اشاره کرد. در این پژوهش عوامل علی، مداخله‌گر، بستر، راهبردها و پیامدهای قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان مورد بررسی قرار گرفته است. براساس این تحقیق استقلال و تعهد به استقلال حسابرس، بی‌طرفی و درستکاری، دانش، تجربه و خبرگی، صلاحیت حرفه‌ای، سوگیری‌ها در قضاوت و تردید حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصی حسابرس هستند که بر قضاوت حرفه‌ای وی تأثیر می‌گذارند. از دیگر پژوهش‌های انجام شده در این خصوص می‌توان به پژوهش خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۷)، با عنوان «قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی» اشاره کرد. نتایج این پژوهش نشان داد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال و میزان تعهد به آن، میزان پایبندی به مبانی اخلاقی و استقلال میدانی از ویژگی‌های شخصی بسیار مهم حسابرس هستند که تأثیر قابل توجهی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان می‌گذارند.

۲-۳- مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار

همان‌گونه که اشاره شد، حسابرسی یکی از راه‌های اصلی نظارت بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌ها است. همچنین در تحقیقات حسابرسی به طور گسترده پذیرفته شده است که صورت‌های مالی حسابرسی شده یک بیانیه مشترک و محصول مذاکره بین حسابرس و صاحب‌کار است (سالترینو^۲، ۲۰۱۲). مهرانی و اسکندری (۱۳۹۵) معتقدند که یکی از مراحل اصلی شکل‌گیری گزارش‌های مالی، فرایند مذاکره‌ای است که حسابرس و مدیریت صاحب‌کار به واسطه وجود اختلاف نظر و تعارض وارد آن می‌شوند. این مذاکره و اختلاف نظر در آن بدین گونه است که در راه بررسی اعتبار صورت‌های مالی ارائه شده توسط صاحب‌کاران، ممکن است بر سر برخی از موضوع‌های حسابداری بکار گرفته شده در این صورت‌های مالی میان حسابرس و مدیریت صاحب‌کار اختلاف نظری ایجاد گردد، بدین شکل که حساب‌رسان آنچه را که به نظرشان یک تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی است را شناسایی و تشخیص می‌دهند و از مدیریت می‌خواهند که تحریف را اصلاح کند، درحالی‌که صاحب‌کاران نیز سعی بر این دارند تا حسابرس را درمورد این موضوع و همچنین موقعیتشان متقاعد کنند (گیبیز و همکاران، ۲۰۰۱). در چنین موقعیتی حسابرس اغلب خود را تحت فشار صاحب‌کار احساس می‌کند بدین گونه که حسابرس احساس می‌کند که میان خواسته‌های صاحب‌کار و تعهدات اخلاقی و حرفه‌ای خود قرار گرفته است (پایراکیس^۳، ۲۰۲۲). تضاد بین حسابرس و صاحب‌کار سرشار از فشارهای صریح و ضمنی است (حساس‌یگانه و بیگلر، ۱۳۹۴). هدف بسیاری از اصلاحات اخیر در حوزه حسابرسی و حسابداری، کاهش توانایی صاحب‌کاران برای فشار به حساب‌رسان، افزایش توانایی حساب‌رسان برای مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار و حفاظت از حساب‌رسان در مقابل فشار صاحب‌کار است (نلسون و همکاران^۴، ۲۰۰۵).

¹ Gibbins & Mason

² Salterio

³ Papirakis

⁴ Nelson

فرایند مذاکره اغلب شامل فشار صاحب کار بر حسابرس است که بر قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابرس تأثیر می‌گذارد و در نتیجه استقلال حسابرس را تهدید می‌کند در چنین شرایطی از حسابرسان چنین انتظار می‌رود که در مقابل فشارهای وارده توسط صاحب کاران مقاومت نموده و در رابطه با هر گونه تحریف اطلاعات که منجر به مخدوش شدن مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی می‌شود، مواضع مناسب حرفه‌ای را اتخاذ نموده و مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای عمل نمایند و به طور کامل با حفظ استقلال از صاحب کار خود، در برابر فشارهای صاحب کار مقاومت کنند تا صورت‌های مالی حسابرسی شده با کیفیت و مورد اعتمادی را به ذی‌نفعان ارائه دهند تا نقش و وظیفه اصلی خود که محافظت از منافع عمومی است را به بهترین نحو ممکن انجام داده و موجب افزایش اعتبار حرفه حسابرسی شوند (براون و رایت^۱، ۲۰۰۸؛ هتفیلد و همکاران^۲، ۲۰۱۱؛ تپال‌گول و لین^۳، ۲۰۱۵).

پارک^۴ (۱۹۹۰) معتقد است که اگر صاحب کار صورت‌های مالی را براساس روش‌های استاندارد یا متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد که این عدم رعایت را گزارش ننماید، در چنین شرایطی، حسابرس باید میان پذیرش خواسته‌های نامعقول صاحب کار یا حفظ استقلال خود یکی را انتخاب کند که در صورت عدم پذیرش درخواست صاحب کار، ممکن است وی را تهدید به تغییر حسابرس یا تغییر نرخ‌های حق الزحمه حسابرسی کند. در چنین شرایطی از حسابرسان انتظار می‌رود که طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای و مطابق وظیفه اصلی خود یعنی محافظت از منافع عمومی عمل کرده و استقلال خود را حفظ و در برابر فشار و خواسته‌های صاحب کار مقاومت کنند.

۲-۴- تعهد به استقلال و مقاومت در برابر فشار صاحب کار

تعهد به استقلال^۵ به عنوان یکی از مهم‌ترین ویژگی‌ها و یک عامل کلیدی در حرفه حسابرسی تعریف می‌شود. استقلال یک مفهوم ذهنی است (بیتی و همکاران^۶، ۲۰۱۳). همچنین، استقلال به عنوان یک مفهوم وجدانی-اخلاقی نیز تعریف می‌شود (گندرون و همکاران^۷، ۲۰۰۶). طبق اخلاق حرفه‌ای، این انتظار وجود دارد که حسابرسان با شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند. به‌ویژه از آنها انتظار می‌رود که از مهارت‌ها و دانش خود در جهت منافع ذی‌نفعان استفاده کنند و در انجام این کار، اجازه ندهند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان تحت نفوذ و تأثیر صاحب کار قرار گیرد. بنابراین اگر حسابرس، مستقل از مدیریت صاحب کار نباشد اظهارنظر وی چیزی به اعتبار صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آنها نمی‌افزاید. استقلال درواقع، مفهومی انتزاعی است که به‌طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد (آدام و علی^۸، ۲۰۱۴). کری^۹ (۱۹۷۰) معتقد است که استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همان گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد. استقلال، توانایی حسابرس برای درستکاری، حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد (عبدالطیف و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۵). استقلال بدان معنی است که حسابرس باید در انجام وظیفه خود شامل برنامه‌ریزی، ارزیابی داده‌ها، ارزیابی نتایج و تهیه گزارش خود با صداقت، وفاداری و بی‌طرفی رفتار کند، چرا که حسابرس نسبت به تمام استفاده‌کنندگان از گزارش خود متعهد است (عبدالله^{۱۱}، ۲۰۱۰).

¹ Brown & Wright

² Hatfield

³ Tepalagul & Lin

⁴ Park

⁵ Independence Commitment

⁶ Beattie et al

⁷ Gendron

⁸ Adam & Ali

⁹ Carey

¹⁰ Abdel Latif

¹¹ Abdullah

طبق احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای و حساب‌برسان که به‌عنوان محافظان منافع عمومی هستند و به ارائه خدمات اطمینان‌بخش می‌پردازند باید در تمام جهات، استقلال خود را حفظ کنند، زیرا استقلال رأی و استقلال ظاهری حساب‌برس لازمه آن است که وی بتواند بدون جانب‌داری، تضاد منافع و تأثیرپذیری ناموجه، نسبت به اطلاعات گزارش شده اظهار نظر کند (آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، ۱۳۹۶). بنابراین می‌توان چنین نتیجه‌ای گرفت که استقلال جوهره و روح حساب‌برسی است و حساب‌برسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی است (نوروش و رمضانی، ۱۳۸۹). از سوی دیگر اگر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، حساب‌برسان را مستقل از صاحب‌کار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آنها حساب‌برسی کرده‌اند اعتماد نکرده و نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۰). طبق آیین اخلاق حرفه‌ای، از حساب‌برسان چنین انتظار می‌رود که با شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کرده و از مهارت‌ها و دانش خود در راستای منافع ذی‌نفعان و عموم استفاده کنند و در این راستا اجازه ندهند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان درمورد صورت‌های مالی تحت نفوذ و تأثیر صاحب‌کاران قرار گیرد (آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، ۱۳۹۶؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱، نشر ۲۰۱۶ و حساس یگانه، ۱۳۸۴). هاریدیستیا و فادجارینی^۲ (۲۰۱۹)، تأثیر ویژگی‌های مربوط به استقلال، رعایت آیین رفتار و اخلاق حرفه‌ای، و سطح تجربه حساب‌برس را بر کیفیت عملکرد حساب‌برس بررسی کرده‌اند. نتایج این مطالعه نشان داد استقلال حساب‌برس، رعایت اخلاق حرفه‌ای و نیز سطح تجربه حساب‌برس بر کیفیت حساب‌برسی تأثیر مثبت و بااهمیت دارد. حساب‌برس به‌عنوان محافظ منافع عموم باید همیشه استقلال کامل از صاحب‌کار را حفظ کرده و در برابر فشار صاحب‌کار مقاومت کند تا کیفیت حساب‌برسی و اعتبار صورت‌های مالی افزایش یافته و گزارش‌ها و صورت‌های مالی منصفانه‌ای را به عموم ارائه کند. برای دستیابی به این هدف، لازم است که حساب‌برسان در راستای مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار، متعهد به حفظ استقلال حرفه‌ای خود باشند. بر اساس آنچه گفته شد، انتظار می‌رود حساب‌برسانی که به استقلال حرفه‌ای خود متعهدتر هستند، در برابر فشار صاحب‌کار مقاومت بیشتری داشته باشند. بنابراین فرضیه اول پژوهش به این شرح خواهد بود:

فرضیه اول: تعهد حساب‌برس به استقلال بر مقاومت حساب‌برس در برابر فشار صاحب‌کار اثر مثبت و معناداری دارد.

۲-۵- خودشکوفایی و مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار

خودشکوفایی^۳ یک ضرورت زیستی و روان‌شناختی و نیاز انسان برای تکامل بخشیدن به خود (کورسینی^۴، ۲۰۰۲) و یکی از ویژگی‌های شخصیتی است که نشان‌دهنده کمال و سلامت روان است (باوئر و همکاران^۵، ۲۰۱۵). خودشکوفایی گرایش بنیادین هر شخص برای تحقق بخشیدن هرچه بیش‌تر توانایی‌های بالقوه خود (مدی^۶، ۱۹۹۶) و بهره‌برداری کامل از استعداد، ظرفیت‌ها و نیروهای بالقوه است به‌طوری که فرد به بیش‌ترین ادراک از خود و یکپارچگی کامل نیازهای جسمانی، اجتماعی، ذهنی و عاطفی برسد (واندن باس^۷، ۲۰۰۷).

مفهوم خودشکوفایی اولین بار توسط مازلو^۸ در سال ۱۹۴۵ مطرح شد که آن را در بالاترین سطح سلسله مراتب نیازهای خود قرار داد و آن را به عنوان رشد افراد به سمت تکامل تعریف کرد. به اعتقاد مازلو انگیزش نهائی هر انسانی رسیدن به خودشکوفایی است. وی برای انسان‌های خودشکوفای ویژگی‌هایی مثل درک کافی از واقعیات، احساس ارزشمندی و یکتایی، پذیرش و احترام

¹ IFAC

² Haeridistia & Fadjarenie

³ Self-actualization

⁴ Corsini

⁵ Bauer

⁶ Maddi

⁷ VandenBos

⁸ Maslow

نسبت به خویش، خلاقیت و درجه بالایی از خودمختاری شخصی و مسئولیت پذیری را برمی شمرد (مازلو، ۱۹۹۸). در نظریه مازلو، محیط در مراحل اولیه تحول شخصیت، نقش بسیار مهمی بازی می کند. ارضاشدن نیازهای امنیتی، نیاز به عشق و تعلق خاطر در گرو همکاری دیگران است، اما با ارضاشدن نیازهای اساسی و پیش آمدن نیازهای والاتر، وابستگی انسان ها به محیط و پاداش ها و تأییدهای دیگران کم می شود. در مراحل بعدی آنها بیشتر به تجربیات درونی خود متکی می شوند که همانا طبیعت درونی، ظرفیت ها، توانایی های بالقوه، استعدادها و خلاقیتشان است (مازلو، ۱۹۷۳). انسان های خودشکופا طبق انتظار و توقع دیگران رفتار نمی کنند بلکه آنها بیشتر به توانایی ها و قضاوت های خویش اتکا می کنند. علاوه بر این، افراد بسیار خودشکופا می توانند در برابر فشارها و انتظارات جامعه (انتظارات اجتماعی) مقاومت کرده و بر اساس ارزش ها و باورهای خود فکر و عمل کنند (بورداگس، ۱۹۸۹؛ لکرک و همکاران، ۲۰۰۲). افراد خودشکופا در هنگام مواجه شدن با عقاید و نظرات مخالف همسالان خود و همچنین در برابر عوامل اضطراب ساز مرسوم، قادر به تصمیم گیری مستقل هستند (بورداگس، ۱۹۸۹). برای حسابرسان می توان این مفهوم را به معنای توانایی بیشتر برای عمل بر اساس باورها و ارزش های خود بدون تأثیرپذیری از انتظارات همتایان و صاحب کاران و همچنین استقلال بیشتر از صاحب کاران دانست (پایراکس، ۲۰۲۲). خودشکوفایی با پتانسیل افراد که مرتبط با عملکرد شغلی آنان است در ارتباط است (دورر و مهونی، ۲۰۰۶ و ثورنتون و همکاران، ۱۹۹۹). افراد با خودشکوفایی بالا، انگیزه درونی قوی تری داشته و تمایل کمتری به بها دادن به پاداش های مادی دارند (دیسزار و سدری، ۲۰۰۳؛ دورر و مهونی، ۲۰۰۶؛ آیر و مانسی، ۲۰۰۹؛ صالحی و شیر، ۱۳۹۱ و سان و همکاران، ۲۰۱۶). عبدالمحمدی و بیکر^۶ (۲۰۰۶) میان خودشکوفایی و رشد اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه مثبت و معناداری یافتند. پژوهش های پیشین اغلب خودشکوفایی را در تقابل با منفعت شخصی برمی شمارند (دیسوزا و گورین، ۲۰۱۶ و مرتضی، ۲۰۱۱) و استنباط می کنند که افراد با خودشکوفایی بالا نه به خاطر کسب منافع برای خود، بلکه به خاطر بهبود و رشد اجتماعی انگیزه می گیرند که برای حسابرسان این موضوع دلالتی بر انگیزه برای دستیابی به نتیجه بهتر در قضاوت حرفه ای است که این موضوع نشان دهنده یک تعهد به منافع عمومی و استقلال است (پایراکس، ۲۰۲۲). همچنین خودشکوفایی شامل عوامل متعددی با پتانسیل توضیحی برای مذاکره بین حسابرس و صاحب کار مانند افزایش استقلال، بهبود خود (اصلاح خود)، نگرش (رفتار) مشارکتی، تمایل کم نسبت به بهادادن به پاداش های مادی، عمل نکردن مطابق با فشارها و انتظارات بیرونی و مقاومت در برابر آنها، توانایی عمل بر اساس ارزش ها و اعتقادات خود و اطمینان به قضاوت خود است (لکرک و همکاران، ۲۰۰۲؛ مازلو، ۱۹۷۳ و پایراکس، ۲۰۲۲). بر اساس آنچه گفته شد انتظار می رود حسابرسانی که از خودشکوفایی بالاتری برخوردار باشند، در برابر فشار صاحب کار مقاومت بیشتری داشته باشند بنابراین فرضیه دوم پژوهش به این شرح خواهد بود:

فرضیه دوم: خودشکوفایی حسابرس بر مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار اثر مثبت و معناداری دارد.

۲-۶- خودشکوفایی و تعهد به استقلال

از طرفی افراد بسیار خودشکופا مستقل از محیط خود بوده و نه با پاداش های بیرونی بلکه با پیشرفت شخصی خود انگیزه می گیرند (مازلو، ۱۹۷۳). برای حسابرسان، این به معنای تعهد بیشتر به استقلال از صاحب کار است. حسابرسان با خودشکوفایی

¹ Bordages

² Dorer & Mahoney

³ Thornton

⁴ Di Cesare & Sadri

⁵ Iyer & Muncy

⁶ Sun

⁷ Abdolmohammadi & Baker

⁸ D'Souza & Gurin

⁹ Murtaza

بالا، توانایی بیشتری برای عمل بر اساس باورها و ارزش‌های خود دارند (لکرک و همکاران، ۲۰۰۲). افراد خودشکوفای دارای ویژگی‌هایی اعم از مسئولیت‌پذیری بالا، توانایی تصمیم‌گیری مستقل و حفظ استقلال، عدم وابستگی به محیط و اشخاص، فکر و عمل بر اساس ارزش‌ها و باورهای خود بدون هیچ‌گونه تأثیرپذیری هستند که در واقع این ویژگی‌ها را می‌توان در جهت همان ویژگی‌های اشاره شده در خصوص یک حسابرس مستقل با میزان بالایی از تعهد به استقلال دانست که یکی از ویژگی‌های مهم و مؤثر برای دستیابی به قضاوت حرفه‌ای مطابق با اخلاق و رفتار حرفه‌ای است. وجود خودشکوفایی بسیار بالا در حسابران به معنای تعهد بیشتر آنان به استقلال از صاحب کار بوده که در نهایت منجر به ارتقای قضاوت‌های حرفه‌ای آنها می‌شود (پاپراکیس، ۲۰۲۲). بر این اساس می‌توان ویژگی‌های مرتبط با استقلال حسابرس را با ویژگی خودشکوفایی وی مرتبط دانست. همچنین خودشکوفایی با پتانسیل فرد و در نتیجه با عملکرد شغلی مرتبط است (دورر و مهوری، ۲۰۰۶؛ ثورنتون و همکاران، ۱۹۹۹). بنابراین خودشکوفایی حسابران منجر به ارتقای قضاوت‌های حرفه‌ای آنها می‌شود. حسابران با تعهد بیشتر به استقلال، تضاد کمتری را میان ارزش‌های شخصی (ارزش‌های درونی) خود و انتظارات صاحب کار تجربه می‌کنند و بیشتر مطابق با ارزش‌های شخصی خود رفتار می‌کنند (احمد و تیلور^۱، ۲۰۰۹). بنابراین، می‌توان تعهد به استقلال را به‌عنوان نماینده‌ای از ارزش‌های حسابرس و اینکه حسابرس بر مبنای ارزش‌ها و اعتقادات خود عمل می‌کند در نظر گرفت. با توجه به مطالب گفته شده انتظار می‌رود حسابرسانی که از خودشکوفایی بالاتری برخوردارند، به استقلال حرفه‌ای خود متعهدتر باشند. بنابراین فرضیه سوم پژوهش به این شرح خواهد بود:

فرضیه سوم: خودشکوفایی حسابرس بر تعهد به استقلال حسابرس اثر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به روابط مورد انتظار مثبت و مستقیم خودشکوفایی حسابرس - تعهد به استقلال حسابرس و خودشکوفایی حسابرس - مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار و نیز تعهد به استقلال حسابرس - مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار، انتظار می‌رود یک رابطه غیرمستقیم (با میانجی‌گری تعهد به استقلال حسابرس) بین خودشکوفایی حسابرس و مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار وجود داشته باشد، بنابراین فرضیه چهارم پژوهش به این شرح خواهد بود:

فرضیه چهارم: در رابطه بین خودشکوفایی حسابرس و مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار، تعهد به استقلال حسابرس، به‌عنوان یک متغیر میانجی عمل می‌کند.

۷-۲- قدرت صاحب کار و مقاومت در برابر فشار صاحب کار

همانطور که قبلاً نیز گفته شد، ویژگی‌های شخصی حسابران تنها مقاومت آنها را در برابر فشار صاحب کار تعیین نمی‌کند، زیرا این مقاومت به عوامل موقعیتی مانند قدرت صاحب کار در رابطه حسابرس و صاحب کار نیز بستگی دارد (بران، ۲۰۰۱ و بلی^۲، ۲۰۰۵). تحقیقات نشان داده‌اند که همواره ادبیات مذاکره میان حسابرس و صاحب کار از متون روان‌شناسی بهره می‌گیرد و نقش ویژگی‌های رفتاری و شخصیتی حسابران در مدیریت تضاد و حل اختلاف با صاحب کار از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و نتیجه مذاکره میان حسابرس و صاحب کار تحت تأثیر ماهیت، رفتار پیچیده انسانی و ویژگی‌های شخصیتی حسابران قرار دارد (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین ویژگی‌های شخصیتی و ذهنیت حسابران با تأثیر بر قضاوت حرفه‌ای حسابران، بر رابطه میان حسابرس و صاحب کار اثرگذار خواهد بود (کادوس و همکاران^۳، ۲۰۰۳). پرادیتینگرام و جانواری^۴

¹ Ahmad & Taylor

² Blay

³ Kadous

⁴ Praditaningrum & Januarti

(۲۰۱۲) به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. آنان دریافتند فشار اطاعت وارد شده از سوی صاحب کار دارای رابطه با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بوده که می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای آنان تأثیر بگذارد.

بر اساس پژوهش امبی و دیویدسون^۱ (۱۹۹۸)، دو گروه از عوامل بر تصمیم‌های حسابرسان در یک موقعیت مذاکره با صاحب کار تأثیر می‌گذارند. گروه اول عواملی هستند که صاحب کار از آنها قدرت می‌گیرد، مانند رقابت در بازار حسابرسی و گروه دوم عواملی هستند که حسابرس از آنها قدرت می‌گیرد، مانند هزینه صاحب کار برای جایگزینی حسابرس؛ بنابراین، در یک مذاکره میان حسابرس و صاحب کار، صاحب کار می‌تواند بر حسابرس فشار وارد کند و او را تهدید کند که در صورت امتناع از خواسته‌های او، رابطه را با وی به پایان خواهد رساند (نیکولاس و پرایس^۲، ۱۹۷۶) و همچنین حسابرس نیز می‌تواند صاحب کار را تهدید به صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده و یا حتی گزارش مردود کند (پراولت و کیدا^۳، ۲۰۱۱). بر اساس پژوهش‌های گذشته، کیفیت حسابرسی با افزایش قدرت چانه‌زنی صاحب کار کاهش می‌یابد (اشتانا و بوونه، ۲۰۱۲ و بلی، ۲۰۰۵). از نظر اشتانا و بوونه (۲۰۱۲)، قدرت صاحب کار بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، زیرا هنگامی که مذاکره کنندگان در قدرت متفاوت هستند، طرف قدرتمندتر انتظار دریافت امتیازات بیشتری را دارد، در نتیجه کیفیت حسابرسی با افزایش قدرت صاحب کار ممکن است کاهش یابد.

به عقیده امرسون^۴ (۱۹۶۲)، قدرت در یک رابطه بین دو بازیگر، متقابل و دوسویه است و به نفع یکی از این دو بازیگر یا متعادل است یا نامتعادل. این تئوری برای اولین بار توسط نیکولاس و پرایس (۱۹۷۶)، برای حسابرسی بکار گرفته شد. نتایج حاکی از آن بود که رابطه حسابرس و صاحب کار اساساً به نفع صاحب کار نامتعادل است. از نظر نیکولاس و پرایس (۱۹۷۶)، هدف حسابرس در رابطه حسابرس و صاحب کار، حفظ حق الزحمه فعلی و آتی حسابرسی است، در حالی که هدف صاحب کار، کسب اظهارنظر حسابرسی مقبول در مورد صورت‌های مالی شرکت است. حسابرسان می‌توانند قدرت خود را از طریق یک اظهارنظر مشروط اعمال کنند، اما این کار احتمالاً منجر به پایان (ختم یا فسخ) رابطه می‌شود (ونسترالن^۵، ۲۰۰۳)، زیرا یک اظهارنظر مشروط می‌تواند صدمات زیادی را به یک شرکت وارد کند (چن و همکاران^۶، ۲۰۱۰). بنابراین، در یک رابطه نامتعادل به نفع صاحب کار، صاحب کار بر حسابرس فشار وارد می‌کند و می‌تواند تهدید کند که در صورت امتناع حسابرس، رابطه را به پایان خواهد رساند (نیکولاس و پرایس، ۱۹۷۶). از آنجا که مذاکره بین حسابرس و صاحب کار مبتنی بر ذهنیت آنها است، اغلب در جایی میان موقعیت‌های اولیه هر یک از دو طرف، یعنی صورت‌های مالی حسابرسی نشده (موقعیت صاحب کار) و تعدیلات یا اصلاحات پیشنهادی حسابرس (موقعیت حسابرس) به نتیجه می‌رسد (هتفیلد و مولیز^۷، ۲۰۱۵). بر اساس این دیدگاه ممکن است قدرت صاحب کار، مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار را کاهش دهد.

از طرفی بسته به تعادل قدرت در این رابطه، صاحب کاران ممکن است حسابرسان را تحت فشار قرار دهند تا با موقعیتشان موافقت کنند و از تعدیل (اصلاح) چشم‌پوشی کنند. حسابرس نیز به احتمال زیاد تا حدی در برابر این فشار مقاومت می‌کند و سعی می‌کند صاحب کار را متقاعد کند که صورت‌های مالی را تعدیل (اصلاح) کند. بر این اساس و با توجه به مطالب گفته شده قبلی در ارتباط با خودشکوفایی و تعهد به استقلال، انتظار می‌رود که رابطه بین قدرت صاحب کار و مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار، تحت تأثیر خودشکوفایی حسابرس و تعهد به استقلال وی قرار گیرد. در واقع از حسابرسان با

¹ Emby & Davidson

² Nichols & Price

³ Perreault & Kida

⁴ Emerson

⁵ Vanstraelen

⁶ Chen

⁷ Hatfield & Mullis

خودشکوفایی و تعهد به استقلال بالا انتظار می‌رود که بر اساس ارزش‌های خود و در نتیجه مستقل عمل کنند و در برابر فشار صاحب‌کار مقاومت کنند. به عبارت دیگر، از حساب‌رسان با خودشکوفایی بالا و تعهد به استقلال قوی، انتظار نمی‌رود که تحت تأثیر قدرت صاحب‌کار قرار گیرند، زیرا آنها در برابر عوامل خارجی مقاومت بیشتری دارند.

خدیر و همکاران (۱۳۹۸) با بررسی رابطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی با بی‌طرفی و استقلال دریافتند که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران فرهنگ اخلاقی که در واقع همان رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای است با بی‌طرفی و استقلال حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری دارد، که از این مهم چنین می‌توان نتیجه گرفت که هرچه میزان رعایت تعهدات اخلاقی و فرهنگ اخلاقی در حساب‌رسان و مؤسسات حسابرسی بالا باشد، استقلال و بی‌طرفی حساب‌رسان بیشتر بوده و به طبع آن مقاومت در برابر خواسته‌ها و فشارهای صاحب‌کاران از سوی حساب‌رسان بالاتر خواهد بود. **روایی و همکاران (۱۳۹۸)** به تحلیل میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را بررسی کردند. نتایج حاصل از تحقیق آنان نشان داد که حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رده شغلی حسابر سریک، بیشترین میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و عمل به آن را به خود اختصاص داده‌اند. **حساس‌یگانه و عموزاد (۱۳۹۹)** دریافتند مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که در دسته مؤسسات حسابرسی بزرگ به دلیل جایگاه و منزلت بالایی که در دید عموم دارند قرار می‌گیرند، سطح قضاوت اخلاقی آنان بالاتر بوده و در هنگام مواجه شدن با تعارضات و دو راهی‌های اخلاقی، قضاوت‌های حرفه‌ای و اخلاقی آنان تحت تأثیر قرار نگرفته و در برابر آنان مقاومت می‌کنند.

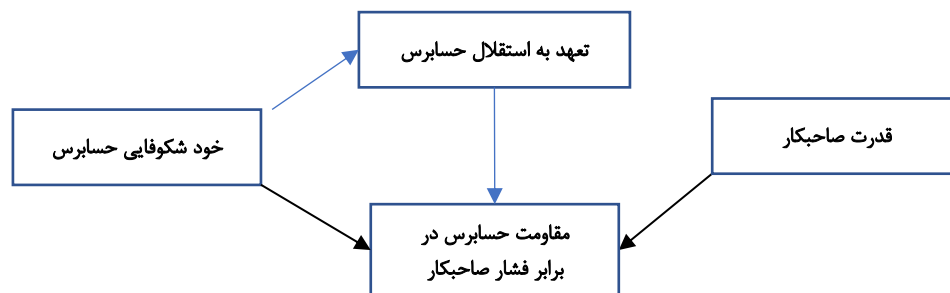
نتایج حاصل از پژوهش‌های اخیر درمورد شرایط فعلی حاکم بر حساب‌رسان شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در ایران، نشان می‌دهند که تعهد به منافع عموم و تعهد به اجرای استقلال در آنان بسیار بالا بوده به قدری که این دو مقوله در آنان از حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی نیز بیشتر و بالاتر است (**یزدی و همکاران، ۱۴۰۱**). همچنین **صدراصفهانی و پورلندی (۱۳۹۴)** دریافتند طبق نظرات حساب‌رسان، مدیران ارشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و مسئولین اعتباری بانک‌ها که به عنوان بازیگران اصلی بازار خدمات حسابرسی هستند، مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی توانایی بیشتری در مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار دارند. لازم به ذکر است که هرچه سطح قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان افزایش پیدا کند، میزان تعارض میان حسابر سر و مدیریت صاحب‌کار نیز افزایش پیدا کرده که به طبع آن فشار وارد شده از سوی صاحب‌کاران نیز افزایش پیدا می‌کند (**حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶**). حسابرسانی که دارای ارزش‌های اخلاقی بالایی هستند، هنگامی که تحت فشار بیشتر برای پاسخگویی و خواسته‌های صاحب‌کار قرار می‌گیرند، در برابر فشار وارد شده مقاومت نموده و قضاوت‌های محافظه‌کارانه‌تری را انجام می‌دهند (**دی‌زورت و همکاران، ۲۰۰۶**).

بنابراین، با توجه به مطالب ذکر شده تاکنون و با توجه به شرایط فعلی حاکم بر حساب‌رسان شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابداران رسمی بیشترین رعایت و پیروی را از الزامات آیین رفتار و اخلاق حرفه‌ای را انجام می‌دهند و قضاوت‌های حرفه‌ای آنان از سطح بالاتری برخوردار است. بنابراین، حسابداران رسمی که از تعهد به استقلال و منافع عمومی بالایی برخوردار هستند، تحت تأثیر قدرت صاحب‌کار و فشار وارد شده از سوی آنان قرار نخواهند گرفت و با افزایش قدرت و فشار وارد شده از سوی صاحب‌کار، آنان به آیین رفتار حرفه‌ای متعهد بوده و مقاومت خود در برابر فشار و خواسته‌های

صاحب کار را افزایش خواهند داد. بر این اساس انتظار بر این است که هر چه حسابرسان از خودشکوفایی و تعهد به استقلال بالاتری برخوردار باشند در برابر قدرت صاحب کار و مواجهه شدن با فشارهای وارد شده از سوی آنان مقاومت بیشتری را از خود نشان داده و طبق ارزش‌ها و اخلاق حرفه‌ای عمل کنند و به بهترین نحو قضاوت‌های حرفه‌ای را طبق آیین رفتار حرفه‌ای انجام خواهند داد. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش به این شرح خواهد بود:

فرضیه پنجم: قدرت صاحب کار بر مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار، اثر مثبت و معناداری دارد.

براساس مطالب ذکر شده مدل مفهومی پژوهش حاضر مطابق شکل ۱ است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

۳- پیشینه پژوهش

در ادامه به ارائه نتایج برخی از مهمترین پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده در راستای پژوهش حاضر پرداخته می‌شود. **دورر و ماهونی (۲۰۰۶)**، به بررسی خودشکوفایی در سلسله مراتب شرکت پرداختند. آنها دریافتند که کارکنان سازمانی که دارای خودشکوفایی بالا هستند، آن سازمان به اهداف خود نزدیک‌تر می‌شود و همچنین این افراد از عملکرد شغلی بهتری برخوردار هستند. **عبدالمحمدی و بیکر (۲۰۰۶)**، به بررسی روابط بین ترجیحات ارزشی شخصی حسابداران و سطح استدلال اخلاقی اصولی آنها پرداختند. آنها دریافتند که دانشجویان فارغ‌التحصیل حسابداری ارزش‌های خودشکوفایی را نسبت به سایر عوامل ارزشی ترجیح می‌دهند که این یک نشانه از این بود که حسابداران ارزش‌هایی را ترجیح می‌دهند که با استدلال اخلاقی بالا مرتبط است.

سان و همکاران (۲۰۱۶)، به بررسی تأثیر رهبری بر رضایت شغلی حسابداران پرداختند. آنها دریافتند که اگر رهبری شیوه تحول‌آفرین را دنبال کند، یعنی رهبر به حسابدار کمک کند تا به حسابداری بهتر و به‌طور کلی به فردی بهتر تبدیل شود آنگاه رضایت شغلی حسابدار به بالاترین سطح خود می‌رسد. از نظر آنها این جنبه از رفتار با ایده خودشکوفایی و توسعه شخصی هماهنگ است. **جوهری و همکاران (۲۰۱۷)**، دریافتند که قدرت اخلاقی پایین حسابرسان منجر به کاهش کارآمدی تصمیم‌گیری حسابرسان و مقاومت کمتر در برابر فشار و خواسته‌های صاحب کاران به دلیل حساسیت پایین قدرت اخلاقی شده و در نتیجه منجر به فرایندهای نامناسب تصمیم‌گیری، قضاوت و رفتار اخلاقی می‌شود و همچنین استقلال حسابرس را کاهش می‌دهد.

هانریدیستا و فادجارتی (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر استقلال، رعایت آیین رفتار و اخلاق حرفه‌ای و سطح تجربه حسابرس را بر کیفیت عملکرد حسابرس پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که تعهد حسابداران و حسابرسان رسمی به استقلال، رعایت اخلاق حرفه‌ای و نیز سطح تجربه آنها بر کیفیت حسابرسی تأثیر معنادار و بااهمیت دارد. **ساماگایو و**

فلیسو^۱ (۲۰۲۲)، تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرس در کیفیت حسابداری را با استفاده از مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی مورد بررسی قرار دادند. آنان دریافتند که ویژگی‌های توافق‌پذیری، وظیفه‌شناسی و صراحت به طور مثبت با کیفیت حسابداری و شک و تردید حرفه‌ای مرتبط است. آنها همچنین پیکربندی‌های متعددی از ویژگی‌های شخصیتی مؤثر بر کیفیت حسابداری را شناسایی کردند که از جمله آنها تعهد به استقلال و اعتماد به نفس حسابرسان بودند. **رحماواتی^۲ و همکاران (۲۰۲۳)**، به بررسی عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرسان بازرسی با نقش استقلال حسابرسان به عنوان نقش تعدیل کننده پرداختند. آنان دریافتند تجربه، دانش، انگیزه درونی و استقلال حسابرسان به طور همزمان تأثیر مثبت و قابل توجهی بر عملکرد حسابرسان دارند.

صالحی و موسوی شیری (۱۳۹۱)، در پژوهش خود به بررسی اولویت نیازهای مزلو در میان حسابرسان ایرانی پرداختند. آنها دریافتند که انگیزه و نیازهای خودشکوفایی بیشترین انتظار رضایت شغلی در میان واحدهای حسابداری داخلی در ایران بود. **صالحی (۱۳۹۵)**، به بررسی رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابداری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که تعهد حسابرس به استقلال و رفتار حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری اثر مثبت و معناداری دارد. **غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۷)**، به بررسی تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که ویژگی‌های شخصیتی مانند استقلال رأی (تصمیم شخصی در خصوص شواهد لازم) و اعتماد به نفس (احساس ارزشمندی و باور به توانایی‌های فردی) تأثیری مستقیم بر قضاوت‌های حسابرس و تردید حرفه‌ای آنان دارد.

صدری و علی‌احمدی (۱۳۹۸)، به بررسی تأثیر فشار صاحب کار بر قضاوت حسابرس پرداختند، آنان دریافتند که با افزایش فشار صاحب کار حسابرسان سطح ریسک تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی را بالا در نظر گرفته و تمایل بیشتری برای بررسی حسابداری صورت‌های مالی پیدا می‌کنند. بنابراین حسابرسان حفظ استقلال و افزایش کیفیت کار حسابداری را در شرایط فشار بالای صاحب کار در قضاوت و تصمیم‌گیری خود لحاظ می‌کنند. **احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰)**، به بررسی تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابداری مورد اعتماد بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم می‌تواند عاملی در جهت کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان باشد و همچنین الزام به استقلال در حسابرسان موجب افزایش تعهد این افراد نسبت به منافع عموم می‌گردد.

بختیاری و همکاران (۱۴۰۰)، اقدام به شناسایی عوامل مؤثر بر ویژگی‌های حسابرسان در قضاوت حسابداری کردند. بخشی از نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان داد که عوامل ویژگی‌های فردی، عواطف، استقلال و بی‌طرفی، احساس تعلق به حرفه، استرس ناشی از کار از جمله عوامل تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بودند. **احمدی و همکاران (۱۴۰۱)**، به بررسی تأثیر استقلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداختند که جامعه آماری آنان شریکان مؤسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی بود. آنان دریافتند که استدلال اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد و افرادی که استدلال اخلاقی قوی دارند، از ویژگی‌های شناختی خود آگاه بوده و از قضاوت اخلاقی بهتر و بیشتری برخوردار هستند.

¹ Samagaio & Felicio² Rahmawati

حمیدی زاده و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی تأثیر راهبردهای انگیزشی درونی و بیرونی بر جامعه‌پذیری دانشجویان دوره‌های تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری در دانشگاه آزاد اسلامی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که جامعه‌پذیری حرفه‌ای دانشجویان تابعی از انگیزش درونی و در راستای نظریه خود تعیین‌گری است که طبق این نظریه انگیزش درونی باعث می‌گردد که فرد به دلیل علاقه و تلاش خود و به منظور ارضای نیازهای درونی خود، نه به خاطر انگیزه‌ها و محرک‌های بیرونی به یادگیری بپردازد تا به خودشکوفایی برسد. بنابراین، اگر جامعه‌پذیری حرفه‌ای در رشته حسابداری را فرایند اساسی یادگیری مهارت‌ها، اخلاق و رفتارهای حرفه‌ای ضروری برای ایفای نقش حسابدار حرفه‌ای بدانیم، عوامل انگیزشی درونی و ذاتی افراد تأثیرگذار بر موارد مذکور است.

یزدی و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی متغیرهای شخصی جهت‌گیری فاصله قدرت، توانمندی ایگو و منبع کنترل بر رابطه بین فشار اخلاقی درک شده و اعتقادات اخلاقی حسابداران در شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنان دریافتند که حسابدارانی که تبعیض و نابرابری در قدرت را می‌پذیرند و بدون هیچگونه مطالبه‌گری از مافوق خود اطاعت می‌کنند اعتقادات اخلاقی ضعیف‌تری نسبت به حسابدارانی دارند که این تبعیض و نابرابری در قدرت را نمی‌پذیرند، دارند. بنابراین، جهت‌گیری فاصله قدرت تأثیر مثبت و معناداری بر اعتقادات اخلاقی حسابداران دارد و جهت‌گیری فاصله قدرت حسابداران نقش مهمی در ایجاد جهت‌گیری اعتقادی اخلاقی افراد ایفا می‌کند.

۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی، از منظر روش توصیفی، از نظر نوع داده‌ها کمی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها پیمایشی است که با استفاده از پرسشنامه محقق‌ساخته صورت گرفته است. تهیه پرسشنامه و استاندارد کردن آن از نظر محتوا، شکل و نوع سؤالات، به کمک ۵ نفر از اساتید دانشگاه و ۳ نفر از صاحب‌نظران در زمینه پژوهش انجام شده است. پرسشنامه پژوهش متشکل از یک متن در آغاز و دو بخش اصلی است. در متن آغازین پرسشنامه، ابتدا موضوع، هدف و اهمیت پژوهش بیان و سپس به موضوع محرمانه بودن پاسخ‌ها و استفاده از پاسخ‌ها تنها در راستای اهداف پژوهش و بیان نتایج بر اساس روش‌های آماری اشاره شد. بخش اصلی اول پرسشنامه مربوط به سؤالات عمومی یا همان سؤالات جمعیت‌شناختی پاسخ‌گویان بود که شامل جنسیت، سن، تحصیلات (آخرین مدرک تحصیلی)، رشته تحصیلی (رشته تحصیلی آخرین مدرک تحصیلی)، رتبه شغلی و سابقه کار به‌عنوان شریک یا مدیر حسابرسی بود. بخش دوم پرسشنامه مربوط به سؤالات تخصصی بود که خود از سه قسمت تشکیل شده بود و در راستای فرضیه‌ها و اهداف پژوهش بیان می‌شدند. لازم به ذکر است که تمام سؤالات بخش دوم (سؤالات تخصصی)، بر اساس مقیاس هفت‌گزینه‌ای لیکرت مطرح گردیده‌اند و از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا بر اساس طیف هفت‌گزینه‌ای لیکرت نظر خود را مشخص کرده و به سؤالات امتیاز بدهند. بنابراین، در هنگام اندازه‌گیری متغیرها، بالاترین امتیاز (امتیاز ۷) به منزله بالاترین سطح از متغیر در حال اندازه‌گیری و کمترین امتیاز (امتیاز ۱) به منزله پایین‌ترین سطح از متغیر در حال اندازه‌گیری است.

قلمرو زمانی این پژوهش سال ۱۴۰۲، قلمرو مکانی آن مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و قلمرو موضوعی آن بررسی روابط محتمل بین خودشکوفایی، تعهد به استقلال حساب‌رسان، قدرت صاحب‌کار و مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب‌کار است. پس از جمع‌آوری داده‌ها، به‌منظور ارائه اطلاعات مربوط به آمار توصیفی

متغیرهای پژوهش و نیز ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان از نرم‌افزار SPSS 27 استفاده شده است. سپس برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، برازش مدل پژوهش و آزمون فرضیه‌ها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی با بهره‌گیری از نرم‌افزار Smart-PLS 4 استفاده شده است. مدل‌سازی معادلات ساختاری یک تکنیک تحلیل چند متغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیری است که به پژوهش‌گر این امکان را می‌دهد تا مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به صورت هم‌زمان مورد آزمون قرار دهد. در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی، برای آزمون فرضیه‌ها و صحت سنجی مدل سه مرحله برازش مدل شامل برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل صورت می‌گیرد.

۴-۱- جامعه و نمونه پژوهش

با توجه به این که فرآیند مذاکره بین حسابرس و صاحب‌کار اصولاً از طریق شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود، جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. با توجه 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. با توجه 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، ۱۸۰ نفر محاسبه شده است. البته باید به این نکته توجه داشت که روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی نسبت به نرمال بودن داده‌ها و حجم نمونه حساس نیست و برای نمونه‌های کوچک هم نتایج معتبری ارائه می‌کند (هیر و همکاران، ۲۰۱۲). توزیع پرسشنامه به صورت تصادفی و برخط انجام شد و طراحی آن به گونه‌ای بود که پاسخ‌دهندگان نتوانند پاسخ‌نامه‌های خود را بدون پاسخ به برخی سؤالات ارسال کنند. در مجموع ۵۷۶ پرسشنامه توزیع گردید و از این تعداد، ۱۸۰ پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفت (نرخ برگشت ۳۱ درصد).

۴-۲- متغیرهای پژوهش و چگونگی اندازه‌گیری آنها

متغیر خودشکوفایی حسابرسان یک متغیر مستقل است و از طریق ۲۷ پرسش برگرفته از پرسشنامه **لکرک و همکاران (۲۰۰۲)** که برای اندازه‌گیری پتانسیل خودشکوفایی توسعه داده شده است، با نمادهای Sa1 تا Sa27 اندازه‌گیری می‌شود. همچنین لازم به ذکر است که سؤالات Sa6، Sa11 و Sa21 به حالت معکوس طراحی شده‌اند بدین معنا که در هنگام تجزیه و تحلیل پاسخ‌های داده شده به این سؤالات نمره کمتر آنها به منزله سطح بالاتری از خودشکوفایی بوده و جهت اندازه‌گیری و امتیازدهی، نمره کمتر این سؤالات به منزله امتیاز بالاتر هستند. از طریق این متغیر، میزان توانایی حسابرسان در عمل بر اساس ارزش‌های خود و استقلال آنها از عوامل خارجی و همچنین مقاومت آنها در برابر فشار صاحب‌کار اندازه‌گیری می‌شود.

متغیر تعهد به استقلال حسابرسان یک متغیر مستقل و میانجی است و توسط ۵ پرسش برگرفته از پرسشنامه توسعه‌یافته **گندرون و همکاران (۲۰۰۶)** و **پایراکس (۲۰۲۲)** با نمادهای InQ1 تا InQ5 اندازه‌گیری می‌شود. از طریق این متغیر، میزان تعهد حسابرسان به استقلال حرفه‌ای و عمل بر اساس آن اندازه‌گیری می‌شود.

متغیر قدرت صاحب کار یک متغیر مستقل و محصول یک موقعیت ذهنی است که توسط ۴ پرسش برگرفته از پرسشنامه پاپیراکیس (۲۰۲۲) و با اقتباس از گیینز و همکاران (۲۰۰۱) با نمادهای PoQ1 تا PoQ4 اندازه گیری می شود. برای این منظور ابتدا از حسابرسان خواسته می شود که با تجسم دو موقعیت اخیر حسابرسی خود که با صاحب کار اختلاف نظر داشته و فشار قابل توجهی از سوی صاحب کار جهت تأیید نظر آنان تجربه کرده اند را به خاطر آورند و برای هر موقعیت به دو پرسش مورد نظر پاسخ دهند.

متغیر مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار یک متغیر وابسته و به عنوان میزان مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار در موقعیت مذاکره بین حسابرس و صاحب کار که ممکن است بر قضاوت ها و تصمیم های حسابرس تأثیر بگذارد و استقلال حسابرس را تهدید کند اندازه گیری می شود. برای اندازه گیری این متغیر از ۴ پرسش برگرفته از پرسشنامه پاپیراکیس (۲۰۲۲) و با اقتباس از گیینز و همکاران (۲۰۰۱) با نمادهای ReQ1 تا ReQ4 بهره گرفته شده است.

۵- یافته های پژوهش

۵-۱- ویژگی های جمعیت شناختی و آمار توصیفی متغیرها

ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ گویان در جدول ۱ ارائه شده است. براساس توزیع فراوانی نشان داده شده، ۷۴/۴ درصد پاسخ گویان مرد و ۲۵/۶ درصد آنان زن بوده اند و ۷۵/۶ درصد پاسخ گویان در رده سنی ۳۱ تا ۵۰ سال قرار دارند و آخرین مدرک تحصیلی ۵۵ درصد از پاسخ گویان کارشناسی ارشد و رشته آخرین مدرک تحصیلی ۸۵/۶ درصد از پاسخ گویان حسابداری و حسابرسی و رتبه شغلی ۷۸/۹ درصد پاسخ گویان شریک حسابرسی است و ۶۵/۶ درصد پاسخ گویان دارای سابقه کاری به عنوان شریک یا مدیر حسابرسی بین ۶ تا ۲۰ سال هستند.

جدول ۱. ویژگی های جمعیت شناختی

ردیف	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۱۳۴	۷۴/۴
		زن	۴۶	۲۵/۶
۲	سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۲	۱۲/۲
		۳۱ تا ۴۰ سال	۵۵	۳۰/۶
		۴۱ تا ۵۰ سال	۸۱	۴۵
		بیشتر از ۵۱ سال	۲۲	۱۲/۲
۳	میزان تحصیلات	کارشناسی	۶۱	۳۳/۹
		کارشناسی ارشد	۹۹	۵۵
		دکتری	۲۰	۱۱/۱
۴	رشته تحصیلی	حسابداری و حسابرسی	۱۵۴	۸۵/۶
		مدیریت	۱۹	۱۰/۶
		سایر	۷	۳/۹
۵	رتبه شغلی	شریک حسابرسی	۱۴۲	۷۸/۹
		مدیر حسابرسی	۳۸	۲۱/۱
۶	سابقه کاری به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی	۵ سال و کمتر	۳۰	۱۶/۷
		۶ تا ۱۰ سال	۲۸	۱۵/۶
		۱۱ تا ۱۵ سال	۴۸	۲۶/۷
		۱۶ تا ۲۰ سال	۴۲	۲۳/۳
		۲۱ سال و بیشتر	۳۲	۱۷/۸

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه، بیشینه، کمینه، انحراف معیار و فراوانی را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه میانگین تمامی متغیرهای پژوهش نزدیک به میانه بوده و به سمت بیشینه حرکت نموده است، می‌توان نتیجه گرفت که حساب‌رسان از خودشکوفایی، تعهد به استقلال و مقاومت بالا و مناسبتی برخوردار بوده و همچنین قدرت صاحب‌کار را بالا ارزیابی کرده‌اند.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	فراوانی
خودشکوفایی	۶/۳۶	۷	۷	۱	۰/۶۳	۱۸۰
تعهد به استقلال	۶/۴۷	۷	۷	۱	۰/۴۹	۱۸۰
قدرت صاحب‌کار	۶/۱۸	۶	۷	۱	۰/۵۳	۱۸۰
مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار	۶/۰۵	۶	۷	۱	۰/۶۲	۱۸۰

۵-۲- برازش مدل اندازه‌گیری

در برازش مدل اندازه‌گیری، ابتدا بارعاملی شاخص‌ها بررسی شده سپس پایایی و روایی همگرا و واگرای شاخص‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. بار عاملی مقدار عددی است که میزان شدت رابطه میان یک متغیر پنهان و متغیر آشکار مربوطه را طی فرایند 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. 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 بارعاملی ملاک معناداری شاخص نیست و برای ارزیابی معناداری شاخص‌ها از آماره تی استفاده می‌گردد که اگر مقدار این از ۱/۹۶ بیشتر باشد نشان‌دهنده معنادار بودن آن شاخص است (میکاح‌روس و بالدري^۱، ۲۰۲۱ و حبیبی و کلاهی، ۱۴۰۱). جدول ۳ بارعاملی پرسش‌ها و ضریب تی هریک از آنها را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه بارهای عاملی از ۰/۴ بیشتر بوده و مقدار ضریب تی آنها نیز از ۱/۹۶ بیشتر است، مدل اندازه‌گیری پژوهش از برازش مناسبی برخوردار است.

جدول ۳. بارعاملی و مقدار ضریب تی پرسش‌ها

متغیر	پرسش	بارعاملی	ضریب تی
خودشکوفایی	SaQ1	۰/۷۷۷	۱۲/۹۸۷
	SaQ2	۰/۷۶۳	۱۲/۷۲۹
	SaQ3	۰/۷۶۴	۱۳/۷۷۶
	SaQ4	۰/۷۴۵	۱۱/۱۰۷
	SaQ5	۰/۷۵۲	۱۱/۳۴۹
	SaQ6	۰/۷۸۰	۱۵/۰۹۵
	SaQ7	۰/۷۹۳	۱۴/۸۴۳
	SaQ8	۰/۷۴۵	۱۲/۳۰۲
	SaQ9	۰/۷۸۵	۱۴/۴۶۵
	SaQ10	۰/۷۷۰	۱۵/۰۴۴
	SaQ11	۰/۷۴۰	۱۲/۶۸۳
	SaQ12	۰/۷۶۷	۱۳/۱۳۸
	SaQ13	۰/۷۴۲	۱۳/۱۶۹
	SaQ14	۰/۷۳۴	۱۱/۵۵۰
	SaQ15	۰/۷۳۷	۱۳/۳۱۶

¹ Micah Roos & Bauldry

متغیر	پرسش	بارعاملی	ضریب تی
تعهد به استقلال	SaQ16	۰/۷۷۶	۱۴/۰۵۳
	SaQ17	۰/۷۷۲	۱۳/۹۶۶
	SaQ18	۰/۷۳۰	۱۲/۷۲۹
	SaQ19	۰/۷۴۷	۱۲/۲۲۹
	SaQ20	۰/۷۸۶	۱۴/۵۷۰
	SaQ21	۰/۷۴۸	۱۳/۴۶۵
	SaQ22	۰/۷۷۱	۱۳/۳۳۸
	SaQ23	۰/۷۵۴	۱۲/۹۱۹
	SaQ24	۰/۷۸۲	۱۳/۶۲۹
	SaQ25	۰/۷۷۹	۱۶/۵۲۱
	SaQ26	۰/۷۰۸	۱۰/۷۴۶
	SaQ27	۰/۷۱۷	۱۰/۹۸۰
قدرت صاحب کار	InQ1	۰/۸۴۱	۲۲/۵۷۳
	InQ2	۰/۸۴۳	۲۰/۱۹۴
	InQ3	۰/۸۴۵	۲۱/۲۲۹
	InQ4	۰/۸۲۵	۱۹/۱۰۹
	InQ5	۰/۸۸۷	۳۲/۳۵۶
مقاومت در برابر فشار صاحب کار	PoQ1	۰/۷۹۳	۱۰/۶۵۰
	PoQ2	۰/۷۳۲	۷/۸۳۴
	PoQ3	۰/۸۹۰	۴۶/۸۶۶
	PoQ4	۰/۸۴۳	۲۷/۸۳۳
	ReQ1	۰/۸۸۵	۲۹/۸۶۵
	ReQ2	۰/۸۵۰	۲۰/۲۸۱
	ReQ3	۰/۸۴۹	۲۵/۱۷۵
	ReQ4	۰/۸۳۹	۲۰/۹۹۱

پایایی بدین معناست که ابزار گردآوری و مدل پژوهش در شرایط یکسان و طی زمان تا چه حد نتایج یکسانی به دست خواهد داد. برای بررسی پایایی از آزمون آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. عدد حاصل از آزمون آلفای کرونباخ میان صفر و یک بوده که اگر این عدد از ۰/۸ بیشتر باشد به معنای خوب بودن و مورد اعتماد بودن مدل پژوهش است. پایایی ترکیبی شاخصی جهت اندازه گیری سازگاری درونی سنج‌های مقیاس است. عدد حاصل از محاسبه پایایی ترکیبی متغیرها میان صفر و یک بوده و اگر این عدد از ۰/۷ بیشتر باشد، مقیاس مورد استفاده از پایایی و اعتماد خوب و قابل قبولی برخوردار است. جدول ۴ ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به این موضوع که تمامی ضرایب از ۰/۸ بیشتر هستند، پرسشنامه و مدل پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار است.

جدول ۴. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
خودشکوفایی	۰/۹۷۲	۰/۹۷۳
تعهد به استقلال	۰/۹۰۳	۰/۹۲۸
قدرت صاحب کار	۰/۸۳۶	۰/۸۸۸
مقاومت در برابر فشار صاحب کار	۰/۸۷۸	۰/۹۱۶

روایی به این معنی است که ابزار گردآوری داده‌ها تا چه میزان مفهوم یا متغیر مورد نظر را به شکل صحیح اندازه‌گیری می‌کند. روایی به دو نوع روایی همگرا و روایی واگرا بررسی می‌شود. برای آزمون روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده و برای آزمون روایی واگرا از شاخص‌های فورنل لارکر^۱ و روایی یگانه-دوگانه استفاده شده است. شاخص میانگین واریانس استخراج شده اندازه‌گیری مقدار واریانسی است که توسط یک سازه در رابطه با مقدار واریانس ناشی از خطای اندازه‌گیری گرفته می‌شود. عدد حاصل از این معیار میان صفر و یک بوده و به اعتقاد فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، اگر میانگین واریانس استخراج شده بزرگتر از ۰/۵ باشد مدل پژوهش از روایی همگرایی مناسبی برخوردار است. شاخص فورنل لارکر به وسیله یک ماتریس نشان داده می‌شود که خانه‌های آن حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و قطر اصلی آن جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر سازه است. هرگاه مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بزرگتر از اعداد زیرین و سمت چپ خود باشد، روایی واگرا مدل تأیید خواهد شد. اعداد حاصل از آزمون روایی یگانه-دوگانه در یک ماتریس نشان داده می‌شوند و اگر اعداد مندرج در ماتریس از ۰/۸۵ کمتر باشند نشان دهنده این موضوع است که مدل پژوهش از روایی واگرایی قابل قبولی برخوردار است. جدول ۵ میانگین واریانس استخراج شده متغیرها را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه تمامی اعداد از ۰/۵ بیشتر است، مدل پژوهش از روایی همگرایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۵. میانگین واریانس استخراج شده

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده
خودشکوفایی	۰/۵۷۵
تعهد به استقلال	۰/۷۲۰
قدرت صاحب کار	۰/۶۶۶
مقاومت در برابر فشار صاحب کار	۰/۷۳۲

جدول ۶ ماتریس فورنل لارکر را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه اعداد قطر اصلی از اعداد زیرین و سمت چپ خود بزرگتر بوده بنابراین، مدل اندازه‌گیری از روایی واگرایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۶. ماتریس فورنل لارکر

متغیر	خودشکوفایی	تعهد به استقلال	قدرت صاحب کار	مقاومت در برابر فشار صاحب کار
خودشکوفایی	۰/۷۵۸			
تعهد به استقلال	۰/۶۵۳	۰/۸۴۸		
قدرت صاحب کار	۰/۵۴۵	۰/۶۴۵	۰/۸۱۶	
مقاومت در برابر فشار صاحب کار	۰/۶۷۶	۰/۷۵۵	۰/۶۷۰	۰/۸۵۶

جدول ۷ ماتریس شاخص روایی یگانه-دوگانه را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه تمامی اعداد مندرج از ۰/۸۵ کمتر هستند مدل پژوهش از روایی واگرایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۷. ماتریس روایی یگانه-دوگانه

متغیر	خودشکوفایی	تعهد به استقلال	قدرت صاحب کار	مقاومت در برابر فشار صاحب کار
خودشکوفایی				
تعهد به استقلال	۰/۶۸۷			
قدرت صاحب کار	۰/۶۰۱	۰/۷۴۰		
مقاومت در برابر فشار صاحب کار	۰/۷۲۹	۰/۸۳۹	۰/۷۵۸	

¹ Larcker

۳-۵- برازش مدل ساختاری

در برازش مدل ساختاری سه شاخص ضریب تعیین، قدرت پیش‌بینی و اندازه اثر مورد بررسی قرار می‌گیرند تا برازش مدل درونی یعنی ارتباط میان سازه‌ها سنجیده شود. ضریب تعیین عددی بین صفر و یک است که میزان قدرت توضیح‌دهندگی مدل را نشان می‌دهد. چین^۱ (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقادیر ملاک ضریب تعیین مشخص کرده است که ضرایب تعیین کوچک‌تر از عدد ۰/۱۹ به معنای عدم وجود برازش مدل ساختاری است، ضرایب تعیین میان ۰/۱۹ تا ۰/۳۳ به معنای ضعیف مدل، ضرایب تعیین میان ۰/۳۳ تا ۰/۶۷ به معنای برازش متوسط و قابل قبول مدل و ضرایب بالای ۰/۶۷ به معنای برازش قوی مدل است. جدول ۸ ضریب تعیین متغیرهای پژوهش در مدل ساختاری را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه ضرایب تعیین از ۰/۳۳ بالاتر هستند، مدل ساختاری پژوهش از برازش خوبی برخوردار است.

جدول ۸. ضریب تعیین متغیرها

متغیر	ضریب تعیین
تعهد به استقلال	۰/۴۸۲
مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار	۰/۷۹۰

شاخص قدرت پیش‌بینی یک معیار ارزیابی است که ارتباط پیش‌بینی اعتبار متقابل مدل مسیر را نشان می‌دهد. مقدار حاصل از آزمون شاخص قدرت پیش‌بینی اگر بزرگتر از صفر و مثبت باشد، نشان می‌دهد که برازش مدل مطلوب است و مدل از قدرت پیش‌بینی کنندگی مناسبی برخوردار است و اگر مقدار شاخص منفی باشد بیانگر تخمین بسیار ضعیف متغیر پنهان بوده و آن متغیر باید از مدل حذف گردد. جدول ۹ مقدار قدرت پیش‌بینی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه این مقادیر مثبت و بزرگتر از صفر هستند، برازش مدل ساختاری مطلوب و از قدرت پیش‌بینی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۹. مقدار قدرت پیش‌بینی

متغیر	قدرت پیش‌بینی
تعهد به استقلال	۰/۲۶۹
مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار	۰/۴۴۸

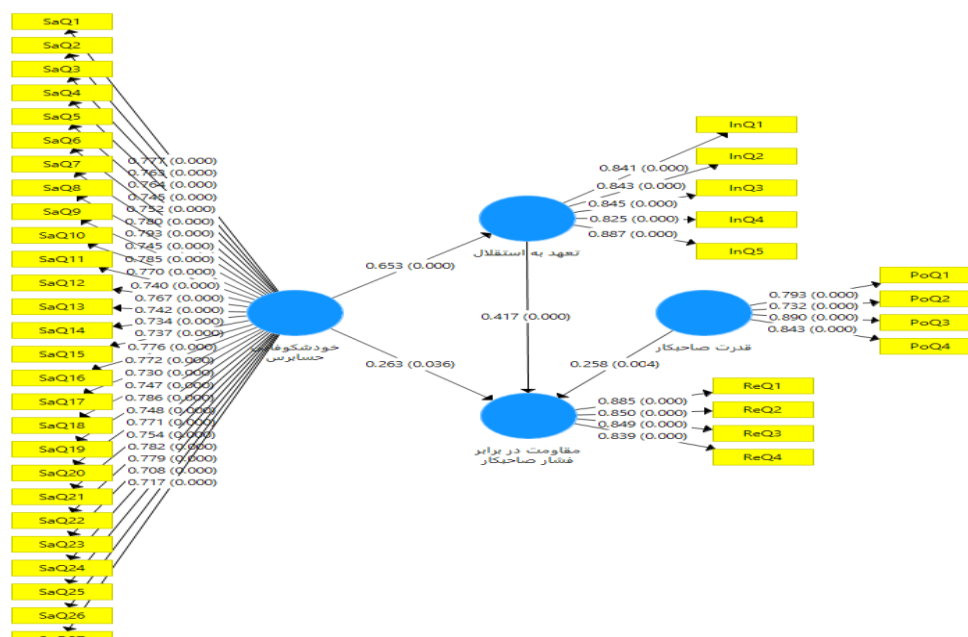
جدول ۱۰ مقدار اندازه اثر هر متغیر بر متغیر وابسته مدل را نشان می‌دهد. این شاخص نشان می‌دهد که یک متغیر پنهان مستقل، چه تأثیر قابل توجهی بر متغیر وابسته دارد. بر اساس اعتقاد جاکوب کوهن^۲ (۱۹۸۸)، سه معیار جهت اندازه اثر وجود دارد که این سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ است. اگر این مقدار کمتر از ۰/۰۲ باشد اندازه اثر متغیر و قدرت پیش‌بینی آن ضعیف، اگر مقدار آن میان ۰/۱۵ و ۰/۳۵ باشد اندازه اثر متغیر و قدرت پیش‌بینی آن متوسط و قابل قبول بوده و اگر این مقدار از ۰/۳۵ بیشتر باشد اندازه اثر متغیر و قدرت پیش‌بینی آن قوی و بالا است. با توجه به اینکه مقادیر اندازه اثر از ۰/۱۵ بالاتر است، مدل از برازش ساختاری خوبی برخوردار است.

جدول ۱۰. شاخص اندازه اثر

متغیر	خودشکوفایی	تعهد به استقلال	قدرت صاحب‌کار	مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار
خودشکوفایی	۰/۹۳۰			۰/۲۱۸
تعهد به استقلال				۰/۴۰۰
قدرت صاحب‌کار				۰/۱۷۵
مقاومت در برابر فشار صاحب‌کار				

¹ Chin² Jacob Cohen

اساسی ترین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری، معناداری ضرایب مسیرها است. ضرایب و سطح معناداری مربوط به هر یک از متغیرهای پژوهش در شکل ۲ آورده شده است. همانطور که در شکل ۲ مشخص است، تمامی ضرایب مسیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند.



شکل ۲. مدل ترسیمی پژوهش

۴-۵- برازش مدل کلی

برای برازش مدل کلی از شاخص‌های نیکویی برازش، شاخص ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده استاندارد و برازش تطبیقی استفاده شده است. شاخص نیکویی برازش به عنوان یک معیار کلی از تناسب مدل در مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی است و مقداری میان صفر و یک دارد و از نظر **وتزلز و همکاران**^۱ (۲۰۰۹)، اگر مقدار این شاخص میان ۰/۱ تا ۰/۲۵ باشد مدل از برازش نیکویی ضعیف برخوردار است و اگر مقدار عددی آن میان ۰/۲۵ تا ۰/۳۶ باشد مدل از برازش متوسط برخوردار بوده و در نهایت اگر مقدار عددی شاخص بزرگتر از ۰/۳۶ باشد شاخص برازش نیکویی قوی و مدل پژوهش از برازش قوی برخوردار است. شاخص ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده استاندارد تفاوت میان میزان همبستگی مشاهده شده و ماتریس همبستگی مدل ساختاری است. عدد حاصل از این معیار عددی میان صفر و یک است و اگر این عدد کوچک‌تر از ۰/۱ و در حالت محافظه کارانه‌تر کوچک‌تر از ۰/۰۸ باشد، مدل از برازش مناسب و صحیح برخوردار است. شاخص برازش تطبیقی نشان دهنده این موضوع است که یک مدل ترسیم شده در مقایسه با سایر مدل‌های ممکن، از لحاظ تبیین مجموعه‌ای از داده‌های مشاهده شده تا چه میزان خوب عمل کرده، تناسب را تا چه میزان بهبود بخشیده و از چه میزان برازشی برخوردار است. عدد حاصل از این شاخص مقداری میان صفر و یک بوده که اگر این عدد از ۰/۹ بزرگتر باشد مدل پژوهش از برازش قابل قبولی برخوردار است. جدول ۱۱ شاخص‌های نیکویی برازش، ریشه مربعات باقی‌مانده استاندارد و برازش تطبیقی مدل کلی پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه مقدار شاخص نیکویی برازش بزرگتر از ۰/۳۶، شاخص ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده کوچک‌تر از ۰/۰۸ و شاخص برازش تطبیقی بزرگتر از ۰/۹ است، بنابراین، مدل کلی از برازش خوبی برخوردار است.

¹ Wetzels

جدول ۱۱. شاخص نیکویی برازش، ریشه میانگین مربعات باقی مانده و شاخص برازش تطبیقی مدل

مقدار	شاخص
۰/۸۳	نیکویی برازش
۰/۰۴۸	ریشه میانگین مربعات باقی مانده
۰/۹۱۵	برازش تطبیقی

۵-۵- نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول ۱۲ ارائه شده است. همان گونه که در جدول ۱۲ نشان داده شده است، تمامی ضرایب مسیر مثبت، مقادیر ضرایب تی بزرگتر از ۱/۹۶ و سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، تمامی ضرایب مسیر پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد مثبت و معنادار بوده و بر این اساس فرضیه‌های اول و دوم و سوم و پنجم پژوهش قابل تأیید هستند.

جدول ۱۲. آزمون فرضیه‌های پژوهش

مسیر فرضیه	ضریب مسیر	میانگین	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معناداری	نتیجه آزمون
تعهد به استقلال	۰/۴۱۷	۰/۳۹۸	۰/۱۰۸	۳/۸۷۴	۰/۰۰۰	تأیید
خودشکوفایی	۰/۲۶۳	۰/۲۷۸	۰/۱۲۵	۲/۱۰۳	۰/۰۳۶	تأیید
خودشکوفایی	۰/۶۵۳	۰/۶۴۶	۰/۱۱۷	۵/۵۹۲	۰/۰۰۰	تأیید
خودشکوفایی	۰/۲۷۲	۰/۲۵۷	۰/۰۸۴	۳/۲۴۶	۰/۰۰۱	تأیید
قدرت صاحب کار	۰/۲۵۸	۰/۲۵۶	۰/۰۹۰	۲/۸۵۷	۰/۰۰۴	تأیید

به تبعیت از دستورالعمل هیر و همکاران (۲۰۱۴)، برای بررسی اثر میانجی گری متغیرها در روش مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی، برای آزمون فرضیه چهارم و بررسی اثر میانجی گری متغیر تعهد به استقلال، ابتدا اثر مستقیم خودشکوفایی بر مقاومت در برابر فشار صاحب کار، بدون حضور متغیر میانجی بررسی گردید. با توجه به مثبت و معنادار بودن ضریب مسیر محاسبه شده در این حالت (۰/۲۶۳) و مثبت و معنادار بودن ضریب مسیر مربوط به اثر غیرمستقیم خودشکوفایی بر مقاومت در برابر فشار صاحب کار (۰/۲۷۲) و نیز میزان آماره شمول واریانس (VAF) ($0/8 < 0/51 < 0/2$) می توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۵٪ تعهد به استقلال در رابطه بین خودشکوفایی و مقاومت در برابر فشار صاحب کار یک متغیر میانجی بوده که میانجی گری آن جزئی است. بر این اساس فرضیه چهارم پژوهش نیز تأیید می شود.

۶- بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر شواهدی را مبنی بر اینکه آیا خودشکوفایی و تعهد به استقلال حسابرس به عنوان عوامل شخصیتی و قدرت صاحب کار به عنوان عامل موقعیتی بر مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار اثر می گذارد فراهم کرده و همچنین ماهیت و نقش خودشکوفایی حسابرس، تعهد به استقلال حسابرسان و قدرت صاحب کار بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب کار را بیان می کند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می دهد تعهد به استقلال حسابرس بر مقاومت حسابرس در برابر فشار صاحب کار تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر این اساس می توان نتیجه گرفت هرچه حسابرسان متعهد به استقلال باشند در برابر فشارهای وارد شده از سوی صاحب کار مقاومت بیشتری کرده و با حفظ استقلال، پایبند ماندن به تعهدات اخلاقی خود و بدون هیچ گونه تأثیرپذیری از جانب صاحب کاران در برابر این فشارها و خواسته ها مقاومت کرده و صورت های مالی حسابرسی شده با کیفیت و مطلوبی را ارائه می دهند و از منافع سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان محافظت می کنند. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش های پایراکیس (۲۰۲۲)، هائریدستا و فادجارتی (۲۰۱۹)، آدیمی و

اوکپالا^۱ (۲۰۱۱)، بوستانی و دارابی (۱۴۰۲)، رخی و همکاران (۱۴۰۰)، احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰)، کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) و صدری و علی احمدی (۱۳۹۸) همسو است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که خودشکوفایی حسابرسان بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب‌کار تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت حسابرسانی که از خودشکوفایی بالایی برخوردار هستند، به دنبال بهره‌برداری کامل از استعدادها و توانایی‌های خود هستند و نیاز اصلی آنان تکامل خود و بهترین شدن است و این حسابرسان قضاوت‌های حرفه‌ای بهتری انجام داده و تحت تأثیر هیچ‌گونه فشار و انتظار خارجی و غیراخلاقی قرار نمی‌گیرند و تماماً به آیین رفتار حرفه‌ای و مسئولیت حرفه‌ای خود پایبند هستند و با مقاومتی که در برابر فشار صاحب‌کار انجام می‌دهند تعهد بالایی را نسبت به نقش محافظت از منافع عموم از خود نشان می‌دهند. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش‌های پاپیراکیس (۲۰۲۲)، دوور و ماهونی (۲۰۰۶)، عبدالمحمدی و بیکر (۲۰۰۶)، کارپنتر و استراسر^۲ (۱۹۷۱) و صالحی و موسوی شیری (۱۳۹۱) همسو است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد که خودشکوفایی حسابرسان بر تعهد به استقلال حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد بر این اساس می‌توان گفت هر چه حسابرسان از خودشکوفایی بالاتری برخوردار باشند، بیشتر بر مبنای ارزش‌ها و اعتقادات خود عمل می‌کنند و با محرک‌های بیرونی اعم از مادی یا احساسی تحت تأثیر قرار نگرفته و استقلال خود از صاحب‌کار را حفظ کرده و قضاوت‌های حرفه‌ای آنان تحت تأثیر مدیران و صاحب‌کاران قرار نمی‌گیرد و با صداقت، درستکاری و بی‌طرفی به تصمیم‌گیری و قضاوت می‌پردازند تا کیفیت حسابرسی و اعتبار صورت‌های مالی افزایش یافته و کاملاً به استقلال به عنوان جوهره و روح حسابرسی متعهد باقی می‌مانند. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج پژوهش‌های پاپیراکیس (۲۰۲۲)، هائریدستا و فادجارتی (۲۰۱۹)، زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷)، بوستانی و دارابی (۱۴۰۲)، بختیاری و همکاران (۱۴۰۰)، قاسمی‌زاده سراب و همکاران (۱۳۹۹)، خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۷) همسو است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم نشان داد که در رابطه میان خودشکوفایی حسابرسان و مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب‌کار، تعهد به استقلال حسابرسان به عنوان یک متغیر میانجی عمل می‌کند. این موضوع بیان‌گر آن است که با افزایش خودشکوفایی در حسابرسان، خودمختاری، مسئولیت‌پذیری، انگیزه‌های درونی و استقلال در آنان افزایش یافته و وابستگی و تأثیرپذیری کاهش می‌یابد. این امر منجر به افزایش استقلال و تعهد به آن در حسابرسان شده که با افزایش استقلال حسابرسان تعهد آنان به الزامات آیین رفتار حرفه‌ای و تعهد آنان به منافع عموم و ذی‌نفعان افزایش یافته و در هنگام فرایند حسابرسی تنها اصول اخلاقی و ارزش‌های اخلاقی درونی خود را مدنظر قرار داده و بدون در نظر گرفتن منافع شخصی خود در برابر هرگونه انتظار و فشار و خواسته‌های صاحب‌کار که می‌تواند ضرر و آسیب‌های اقتصادی به جامعه و ذی‌نفعان وارد کند مقاومت می‌کنند تا کیفیت و اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده را افزایش دهند. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش‌های پاپیراکیس (۲۰۲۲)، ساماگایو و فیلیسیو (۲۰۲۲)، سان و همکاران (۲۰۱۶)، دوور و ماهونی (۲۰۰۶)، بوستانی و دارابی (۱۴۰۲)، احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰) و قاسمی‌زاده سراب و همکاران (۱۳۹۹) همسو است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم حاکی از آن است که قدرت صاحب‌کار بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحب‌کار تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر این اساس می‌توان گفت با توجه به این موضوع که قدرت یک عامل و برداشت

¹ Adeyemi & Okpala

² Carpenter & Strawser

ذهنی است، هرچه از دیدگاه حساب‌رسان، صاحب‌کاران دارای قدرت بیشتری باشند، مقاومتی که حساب‌رسان در برابر فشارها و خواسته‌های آنان از خود نشان می‌دهند بیشتر می‌شود. با توجه به شرایط اخلاقی مطلوب حاکم بر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و پابندی شرکا و مدیران این مؤسسات به استقلال حرفه‌ای و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای (که این موضع طبق آمار توصیفی پژوهش حاضر نیز به اثبات رسید) و بر اساس انتظاری که از این حساب‌رسان در جامعه حرفه‌ای شکل گرفته است، آنها برای حفظ اعتبار حرفه‌ای خود، در هنگام مواجهه شدن با صاحب‌کاران دارای قدرت بالا، مقاومت بیشتری را از خود در برابر فشارها، خواسته‌ها و انتظارات آنان نشان می‌دهند و هرچه از دیدگاه حساب‌رسان صاحب‌کاران و مدیران از قدرت بیشتری برخوردار باشند، مقاومت آنان در برابر تهدیدها و کنش‌های شکل گرفته از سوی صاحب‌کاران بیشتر می‌شود. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش‌های جوهری و همکاران (۲۰۱۷)، علی‌زادگان و همکاران (۱۴۰۱)، رخی و همکاران (۱۴۰۰)، کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) و صدری و علی‌احمدی (۱۳۹۸) همسو است.

این پژوهش به بررسی تأثیر خودشکوفایی حساب‌رسان و تعهد به استقلال حساب‌رسان و قدرت صاحب‌کار بر مقاومت حساب‌رسان در برابر فشار صاحب‌کار پرداخته است و نتایج حاصل از آن نشان می‌دهد که خودشکوفایی و تعهد به استقلال حساب‌رسان دو ویژگی شخصیتی و روان‌شناختی و قدرت صاحب‌کار یک عامل موقعیتی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان و کیفیت حسابرسی است. بنابراین با توجه به یافته‌های حاصل از این پژوهش پیشنهاد می‌شود:

سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی هنگام گزینش حساب‌رسان علاوه بر بررسی و مدنظر قرار دادن سطح دانش و تخصص حرفه‌ای، به ویژگی‌های شخصیتی آنان از جمله پابندی آنان به استقلال، میزان انگیزه درونی آنان به رفتار اخلاقی و حرفه‌ای و میزان برخورداری آنها از خودشکوفایی و نیز چگونگی برخورد آنان با عوامل موقعیتی، توجه ویژه‌ای داشته باشند. همچنین به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی علی‌الخصوص به مسئولان و مدیران مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود تمهیداتی را بنه‌شدند و شرایطی را فراهم سازند تا زمینه‌های لازم برای خودشکوفایی شدن و رشد حساب‌رسان مهیا شود تا قضاوت‌های حرفه‌ای آنان به سمت قضاوت‌های درست‌تر، منطقی‌تر و بی‌طرفانه‌تر سوق یافته و کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی به بالاترین حد ممکن خود برسد. با تکیه بر نظریه مازلو، یکی از راه‌های دستیابی به خودشکوفایی حساب‌رسان، حمایت از حساب‌رسان در راستای تأمین نیازهای سطح پایین آنان است. به مسئولان و مدیران مؤسسات حسابرسی و همچنین مراکز دانشگاهی و آموزشی پیشنهاد می‌شود تا در فرایند دوره‌های آموزشی ضمن خدمت حساب‌رسان و سرفصل‌های آموزشی رشته‌های حسابرسی و حسابداری، به معرفی و گسترش ویژگی‌های روان‌شناختی و موقعیتی مؤثر بر حرفه حسابداری و حسابرسی بپردازند تا با آشنایی حساب‌رسان با این ویژگی‌ها و همچنین ارتقا آنان در بین حساب‌رسان، به اعتلای حرفه حسابرسی کمک کنند.

به پژوهش‌گران آتی پیشنهاد می‌شود، با توجه به اینکه جامعه آماری پژوهش حاضر تنها حساب‌رسان با رتبه شریک و مدیر شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است، با گسترش جامعه آماری به تمام حساب‌رسان با هر رده شغلی و شاغل در تمام مؤسسات حسابرسی به بررسی اثرات مؤلفه‌های خودشکوفایی، تعهد به استقلال و قدرت صاحب‌کار بر نحوه انجام وظایف توسط حساب‌رسان بپردازند. همچنین با توجه به یافته‌های این پژوهش و شناسایی خودشکوفایی و تعهد به استقلال حساب‌رسان به عنوان عوامل شخصیتی تأثیرگذار بر قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان، پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش‌های خود به موضوعاتی پیرامون یافتن راهکارهایی در خصوص تقویت این ویژگی‌ها در حساب‌رسان بپردازند. همچنین با توجه به اینکه

یک مدل جامع و سازمان یافته در خصوص عوامل و ویژگی های شخصیتی تأثیر گذار بر قضاوت های حرفه ای حسابرسان وجود ندارد، به پژوهش گران پیشنهاد می شود به بررسی و شناخت سایر ویژگی ها و مؤلفه های روان شناختی و عوامل موقعیتی مؤثر بر قضاوت های حرفه ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی پردازند.

پژوهش حاضر همانند تمامی پژوهش ها با محدودیت های روبه رو بوده است. اولین محدودیت آن را می توان ناشی از محدودیت های ذاتی ابزار مورد استفاده برای جمع آوری داده، یعنی پرسشنامه دانست. زیرا در پرسشنامه زمینه های ذهنی مانند احساسات، عواطف، نگرش ها، علائق، تعصبات، جانب داری ها و برداشت های پاسخ گویان ممکن است بر پاسخ های آنها و در نتیجه نتایج پژوهش اثر گذار باشد. دومین محدودیت پژوهش مشغله زیاد پاسخ دهندگان و دسترسی دشوار به آنها بود که این امر پژوهش گر را مجبور به استفاده از توزیع پرسشنامه به صورت برخط و صرف زمان و انرژی زیاد برای جمع آوری پرسشنامه ها و پذیرش سطح خطای ۶/۷ درصد در تعیین حجم نمونه کرده است. البته با توجه به این که روش تجزیه و تحلیل داده ها نسبت به حجم نمونه حساس نیست، محدودیت اخیر نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار نمی دهد.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

این مقاله برگرفته از پایان نامه آقای امیرحسین حیدری رنجبر در رشته حسابداری به راهنمایی دکتر حجت حسینی نسب در دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان است.

نویسنده اول: تهیه و آماده سازی نمونه ها، انجام آزمایش و گردآوری داده ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیش نویس مقاله.

نویسنده دوم: استاد راهنمای پایان نامه، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی سازی مقاله.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسنده/ نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده اند.

تقدیر و تشکر

پژوهشگران بر خود لازم می دانند که از تمام کسانی که در انجام این پژوهش یاری رسان بوده اند کمال سپاسگزاری را به عمل آورند.

منابع

احمدزاده، زاهد؛ یعقوب نژاد، احمد، و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۴۰۰). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش های حرفه ای (ارزش های اخلاقی) در مؤسسات حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۲)، ۱۳۸-۱۲۳. DOI: 10.22103/jak.2021.16764.3372

- احمدی، احمد؛ رستمی، امین و حیدرزاده، سعیده (۱۴۰۱). بررسی تأثیر استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان. *پژوهش های مالی و رفتاری در حسابداری*، ۲(۳)، ۳۷-۲۰. DOI: 10.30486/fbra.2022.1960943.1130
- ارباب سلیمانی، عباس (برگردان). (۱۳۹۶). آیین رفتار حرفه ای برای حسابداران حرفه ای. تهران، جامعه حسابداران رسمی ایران، چاپ اول. [PDF]
- اسدی، مرتضی و نعمتی، محمد (۱۳۹۳). قضاوت حرفه ای در حسابرسی. *حسابدار رسمی*، (۲۷)، ۴۳-۳۳. [PDF]
- انصاری، عبدالمهدی؛ طالبی نجف آبادی، عبدالحسین و کمالی کرمانی، نرجس (۱۳۹۰). تأثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره ای همراه با خدمات حسابرسی بر استقلال حسابرسان. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱(۱)، ۷۸-۶۳. DOI: 10.22051/jera.2013.525
- بختیاری، عباس؛ حجازی، رضوان و جرجزاده، علیرضا (۱۴۰۰). شناسایی عوامل مؤثر بر ویژگی های روان شناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۷)، ۱۵۸-۱۴۳. https://www.jmaak.ir/article_17186.html?lang=fa
- بوستانی، فرخ و دارابی، رؤیا (۱۴۰۲). شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵(۵۷)، ۱۴۸-۱۲۱. DOI: 10.30495/faar.2023.699787
- بیرجندی، حمید؛ خدای پور، احمد و پورحیدری، امید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرسان. *حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۲)، ۲۶-۱۵. <https://sanad.iau.ir/fa/Journal/jma/Article/816404>
- جلالی، محدثه بیگم؛ عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن (۱۴۰۲). ارائه تحلیل میک مک جهت تقویت قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کشور: تحلیل ماتریس قطبی. *حسابداری دولتی*، ۱۰(۱)، ۲۹۲-۲۶۹. DOI: 10.30473/gaa.2024.69261.1682
- حبیبی، آرش و کلاهی، بهاره (۱۴۰۱). *مدل یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی*. تهران، جهاد دانشگاهی، چاپ اول. <https://www.gisoom.com>
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). *فلسفه حسابرسی*. تهران، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ چهاردهم. <https://www.gisoom.com/book/11695171>
- حساس یگانه، یحیی و بیگلر، کیومرث (۱۳۹۴). الگوی استراتژی های مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرسان با صاحب کار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۶)، ۱۵-۲۵. https://www.jmaak.ir/article_7757.html
- حساس یگانه، یحیی و عموزاد مهدیرجی، شهرام (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۷)، ۲۶-۱. DOI: <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.28906.1748>
- حمیدی زاده، محمد مهدی؛ اوحدی، فریدون و شکری، اعظم (۱۴۰۲). تأثیر راهبردهای انگیزشی بر جامعه پذیری حرفه ای دانشجویان حسابداری مقاطع تحصیلات تکمیلی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱(۵۷)، ۲۳-۴۲. DOI: <https://www.doi.org/10.30495/faar.2023.699782>
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). حرفه ای گرایی و قضاوت حرفه ای حسابرسان. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۲)، ۱-۱۲. https://www.jmaak.ir/article_10797.html
- خدیر، حسینعلی؛ غفوریان شاگردی، امیر و مهدوی پور، علی (۱۳۹۸). رابطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی با بی طرفی و استقلال. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۴(۴)، ۹۶-۱۰۳. DOR: <http://dorl.net/dor/20.1001.1.22517634.1398.14.4.14.9>
- خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد (۱۳۸۷). قضاوت حرفه ای در حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۵(۱۸)، ۵۷-۲۵. DOR: 20.1001.1.28210166.1386.5.18.2.0
- رخشی، مریم؛ آذین فر، کاوه و نبوی چشمی، سیدعلی (۱۴۰۰). فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها- کیفیت حسابرسی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۰)، ۱۷۳-۲۰۵. DOR: 20.1001.1.23830379.1400.13.50.7.4
- رؤیایی، رمضانعلی؛ مولایی نژاد، مهدی و کریمی، سعید (۱۳۹۸). تحلیل میزان رعایت آیین نامه رفتار حرفه ای توسط حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۸(۳۲)، ۵۸-۴۵. DOI: 10.22034/iaas.2019.102283
- سعیدی گرغانی، مسلم و ناصری، احمد (۱۳۹۶). تفاوت های فردی و قضاوت حرفه ای حسابرسان. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۶)، ۱۲۹-۱۱۱. DOR: 20.1001.1.23830379.1396.9.36.6.7
- شهبازی، مجید و مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۸۶-۶۰. DOI: 10.22059/acctgrev.2020.251546.1007828

- صالحی، تابنده (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. *نشریه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۳)، ۷۷-۸۶. DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1
- صالحی، مهدی و موسوی شیر، محمد (۱۳۹۱). بررسی سلسله نیازهای مزلو در بین حسابرسان ایرانی. *نشریه بین‌المللی علوم انسانی*، ۱۹(۴)، ۱۳۳-۱۰۹. DOR: 20.1001.1. 25382640.2012.19.4.3.9
- صدراصفهانی، آریو و پورلندی، حسین علی (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اعتبار و استقلال حسابرسان بر بازارهای خدمات حسابرسی. *نشریه حسابرسی، نظریه و عمل*، ۲(۳)، ۱۱۱-۱۳۱. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1185327>
- صدری، مسیح‌اله و علی‌احمدی، سعید (۱۳۹۸). تأثیر فشار بودجه زمانی و فشار صاحب کار بر قضاوت حسابرس با تأکید بر هوش هیجانی، *دانش حسابداری مالی*، ۶(۳)، ۱۱۹-۱۳۹. DOI: 10.30479/jfak.2019.9737.2344
- علی‌زادگان، لیلیا؛ صمدی‌لرگانی، محمود و ایمنی، محسن (۱۴۰۱). تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با نقش تردید حرفه‌ای. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۵۴)، ۷۷-۴۹. DOI: 10.30495/faar.2022.693669
- غلامرضایی، محسن، و حسینی، محمد (۱۳۹۷). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. *مجله دانش حسابداری*. ۱۰(۲)، ۴۳-۷۶. DOI: 10.22103/jak.2019. 13195.2866
- قاسمی‌زاده سراب، حسین؛ غفاری، منصوره سادات و عزیزمحمدی، زهرا (۱۳۹۹). تأثیر درک اصول اخلاقی و استقلال بر قضاوت اخلاقی با تأکید بر نقش مداخله ارزش شخصی حسابرسان. *نشریه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۳(۲۲)، ۵۹-۴۶. https://www.jamv.ir/article_105818.html
- کاظمی علوم، مهدی؛ رضازاده، جواد و کردستانی، غلامرضا (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحب کار. *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۴(۸)، ۱۶۳-۲۱۵. DOI: 10.29252/aapc.4.8.163
- کریم‌آبادی، محمد؛ جهانگیرنیا، حسین؛ حاجیها، زهره، و غلامی‌جمکرانی، رضا (۱۴۰۱). ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۳)، ۷۹-۱۰۱. DOI: 10.30495/faar.2022.1946448.3388
- مهرانی، ساسان و اسکندری، هدی (۱۳۹۵). تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس- صاحب کار پیرامون گزارشگری مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۴)، ۱۶۹-۱۴۳. DOI: 10.22051/jera.2017.2623
- نوروش، ایرج و رمضانی، مسعود (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی. *حسابداری مالی*، ۲(۷)، ۲۲-۱. <https://qfaj.mobarakkeh.iau.ir/article-1-144-fa.html>
- یزدی، زینب؛ بنی‌مهد، بهمن و نیکومرام، هاشم (۱۴۰۲). نقش تعدیل‌کنندگی جهت‌گیری فاصله قدرت، توانمندی ایگو و منبع کنترل بر رابطه بین فشار اخلاقی و اعتقادات اخلاقی در حرفه حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۴)، ۳۰-۱. DOI: 10.22103/jak.2023.21180.3862
- یزدی، سمیه؛ پورحیدری، امید و خدای‌پور، احمد (۱۴۰۱). اثر خصوصی‌سازی بر حرفه‌گرایی حسابرسان در محیط حسابرسی ایران. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۱(۱)، ۱۸۶-۱۵۱. https://www.arfr.ir/article_156491.html?lang=fa

References

- Abdel Latif, Al.N., Mahmoud, A., & Watson, E. (2015). The effects of the threats on the auditor's independence. *International Business Research*, 8(8), 1912-1913. DOI: 10.5539/ibr.v8n8p141.
- Abdolmohammadi, M.J., & Baker, C.R. (2006). Accountants value preferences and moral reasoning. *Journal of Business Ethics*, 69(1), 11-25. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9064-y>.
- Adeyemi, S.B. & Okpala, O. (2011). The Impact of audit independence on financial reporting: Evidence from Nigeria. *Business and Management Review*, 1(4), 9-25. <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:167554144>.
- Ahmad, Z., & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: The effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 899-925. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900910994827>.
- Ahmadi, A., Rostami, A., & Heydarzadeh, S. (2022). The effect of moral reasoning, exposure to ethics and perceived ethical climate on auditors' ethical judgement. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 3(6), 20-37. DOI: 10.30486/fbra.2022. 1960943.1130.
- Ahmadzadeh, Z., Yaghoobnezhad, A., & Vakili Fard, H.R. (2021). The effect of auditors' commitment to public interests and independence enforcement on professional values (ethical values) in audit firms. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 123-138. DOI: 10.22103/jak.2021.16764.3372 [In Persian].

- Alizadegan, L., Samadi Lorgani, M., & Emeni, M. (2022). The effect of personality type and professional ethics on auditors' ability to detect fraud using the theory of planned behavior by the role of professional skepticism, *Financial Accounting and Audit Research*, 14(54), 49-78. DOI: [10.30495/faar.2022.693669](https://doi.org/10.30495/faar.2022.693669) [In Persian].
- American Institute of Certified Public Accountants, "AICPA annual report 1973 – 74" (1974). AICPA Annual Reports. 157. https://egrove.olemiss.edu/aicpa_arprts/157.
- Ansari, A.M., Talebi Najafabadi, A.H., & Kamali Kermani, N. (2011). The effect of performing accounting, management and consulting services along with audit services on the auditor's independence. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 1(1), 63-78. DOI: [10.22051/jera.2013.525](https://doi.org/10.22051/jera.2013.525) [In Persian].
- Arbab Soleimani, A. (2017). Handbook of the code of ethics for professional accountants. Iranian association of certified public accountants. [PDF] [In Persian].
- Asadi, M., & Nemati, M. (2014). Professional judgment in auditing. *Journal of IACPA*, (27), 33-43. <http://www.iraniancpa.ir/portals/0/pdf/Faslnameh/Faslnameh27/Kankash-GhezavatHerfeyee.pdf> [In Persian].
- Asthana, S.C., & Boone, J.P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(3), 1–22. DOI: <https://doi.org/10.2308/ajpt-10294>.
- Bakhtiari, A., Hejazi, R., & Jorjorzadeh, A. (2021). Identifying factors influencing auditors' psychological characteristics in audit judgment, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(37), 143-158. https://www.jmaak.ir/article_17186.html?lang=fa [In Persian].
- Bauer, J.J., Park, S.W., Montoya, M.R., & Wayment, H.A. (2015). Growth motivation toward two paths of eudaimonic self-development. *Journal of Happiness Studies*, 16(1), 185–210. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10902-014-9504-9>.
- Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81. DOI: <https://doi.org/10.1080>.
- Birjandi, H., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2019). Investigating the impact of professional ethics on auditor's professional skepticism, *Management Accounting*, 12(42), 15-26. <https://sanad.iau.ir/fa> [In Persian].
- Blay, A.D. (2005). Independence threats, litigation risk and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting Research*, 22(4), 758–789. DOI: <https://doi.org/10.1506/5FQ9-ANEA-T8J0-U6GY>.
- Boostani, F., & Darabi, R. (2023). Identifying factors affecting the ranking of audit institutions. *Financial Accounting and Audit Research*, 15(57), 121-148. DOI: [10.30495/faar.2023.699787](https://doi.org/10.30495/faar.2023.699787) [In Persian].
- Bordages, J.W.Jr., (1989). Self-actualization and personal autonomy. *Psychological Reports*, 64(1), 1263–1266. DOI: <https://doi.org/10.2466/pr0.1989.64.3c.1263>.
- Braun, K.W. (2001). The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects. *Contemporary Accounting Research*, 18(1), 71–99. DOI: <https://doi.org/10.1506/U818>.
- Brown, H.L., & Johnstone, K.M. (2009). Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28(2), 65-92. DOI: <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.65>.
- Brown, H.L., & Wright, A.W. (2008). Negotiation research in auditing. *Accounting Horizons*, 22(1), 91–109. DOI: <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.91>.
- Carey, J. (1970). The rise of the accounting profession: To responsibility and authority. 1937-1969. New York. <https://core.ac.uk/download/pdf/288067938.pdf>.
- Carpenter, G., & Strawser, Robert, H. (1971). A study of the job satisfaction of academic accountants. *The Accounting Review*, 46(3), 509-518. <https://www.jstor.org/stable/i211333>.
- Casterella, J.R., Francis, J.R., Lewis, B.L., & Walker, P.L. (2004). Auditor industry, client bargaining power, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(1), 123–140. DOI: [10.2308/aud.2004.23.1.123](https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.1.123).
- Chen, S., Sun, S.Y.J., & Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements and audit quality in China: An office and individual auditor analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127–158. DOI: <https://doi.org/10.2308>.
- Chin, W.W. (1998). The partial least squares approach for structural equation modeling. In G. A. Marcoulides (Eds.). *Modern Methods for Business Research*, (pp. 295-330). London: Lawrence Erlbaum Associates, <https://www.researchgate.net/publication/311766005>.
- Church, B.K., Dai, N.T., Kuang, X.J., & Liu, X. (2020). The role of auditor narcissism in auditor-client negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1756–1787. DOI: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12565>.

- Clickman, P., Schwartz, B., & Lathan, M. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, ethical orientation, and professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 627-645. DOI: <https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0456>.
- Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences* (2nd ed.). Routledge: New York. DOI: <https://doi.org/10.1016/C2013-0-10517-X>.
- Corsini, R. (2002). *The dictionary of psychology*, Routledge, New York. <https://www.routledge.com/The-Dictionary-of-Psychology/Corsini/p/book/9781583913284>.
- D'Souza, J., & Gurin, M. (2016). The universal significance of Maslow's concept of self-actualization. *The Humanistic Psychologist*, 44(2), 210–214. DOI: <https://psycnet.apa.org/doi/10.1037/hum0000027>.
- DeZoort, T., Harrison, P., & Taylor, M. (2006). Accountability and auditor's materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability and effort. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 373–390. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.09.001>.
- Di Cesare, J., & Sadri, G. (2003). Do all carrots look the same? Examining the impact of culture on employee motivation. *Management Research News*, 26(1), 29–40. DOI: <https://doi.org/10.1108/01409170310783394>.
- Dorer, H.L., & Mahoney, J.M. (2006). Self-actualization in the corporate hierarchy. *North American Journal of Psychology*, 8(2), 397–410. <http://najp.us/wp-content/uploads/2013/11/Vol.-8-Issue-2.doc>.
- Emby, C., & Davidson, R.A. (1998). The effects of engagement factors on auditor independence: Canadian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 7(2), 162–179. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(98\)90012-X](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(98)90012-X).
- Emerson, R.M. (1962). Power-dependence relations. *American Sociological Review*, 27(1), 31–41. DOI: <https://doi.org/10.2307/2089716>.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical comportamiento ético de los profesionales contables. *Spanish Accounting Review*, 4(7), 53–74. DOI: <https://doi.org/10.1016>.
- Felix, W.L., Gramling, A.A., & Maletta, M.J. (2005). The influence of non-audit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 31–53. DOI: <https://doi.org/10.1506/JN7X-B51L-V45W-4U7R>.
- Fornell, C., & Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 5-39. DOI: <https://doi.org/10.1177/002224378101800104>.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551>.
- GhasemiZadeh Sarab, H., Gaffari, M. S., & AzizMohammadi, Z. (2020). The impact of understanding ethics and the independence of ethical judgment by emphasizing the intervention of auditors' personal value intervention. *Journal of Accounting and Management Vision*, 3(2), 46-59. https://www.jamv.ir/article_105818 [In Persian].
- Gholamrezaee, M., Hassani, M. (2019). The effects of personality disorder on auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting Knowledge*, 37(2), 43-76. DOI: [10.22103/jak.2019.13195.2866](https://doi.org/10.22103/jak.2019.13195.2866) [In Persian].
- Gibbins, M., & Mason, A.K. (1998). Professional judgment in financial reporting. *Canadian Institute of Chartered Accountants: CICA*, Michigan. DOI: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00027>.
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535–563. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/1475>.
- Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo-Agulo, J.A. (2015). Can expertise mitigate auditors' unintentional biases? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24(C), 105–117. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.11.002>.
- Gul, F.A., Ng, A.Y., & Wu Tong, M.Y.J. (2003). Chinese auditors' ethical behavior in an audit conflict situation. *Journal of Business Ethics*, 42(4), 379–392. DOI: <https://doi.org/10.1023/A:1022504712186>.
- Habibi, A., & Kolahi, B. (2022). Structural equation modeling and factor analysis, ACECR, Iran. <https://www.gisoom.com/book/11315799>.
- Haeridistia, N. & Fadjarenie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 1-27 [PDF].
- Hair, J.F., & Sarstedt, M. & Ringle, C.M., & Mena, J.A. (2012). An assessments of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40(3), 414-433. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s11747-011-0261-6>.

- Hair, J.F., Hult, T.M., Ringle, C.M. & Sarsted, M., (2014), A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM), California: SAGE Publications, Inc, <https://www.researchgate.net/publication/236032728>.
- Hamidizadeh, M., Ohaddi, F., & Shokri, A. (2023). The effect of motivational strategies on the professional socialization of postgraduate accounting students, *Financial Accounting and Auditing Researches*, 15(57), 23-42. DOI: <https://doi.org/10.30495/faar.2023.1925445.3201> [In Persian].
- Hassas Yeganeh, Y. (2005). *Philosophy of Auditing*. Elmi-Farhangi Publishing Co. <https://www.gisoom.com> [In Persian].
- Hassas Yeganeh, Y., & Amouzad, S. (2020). The factors affecting the professional judgment (ethics) of auditors and the pressures on them. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 1-26. DOI: <https://doi.org/10.22054/qjma> [In Persian].
- Hassas Yeganeh, Y., & Biglar, K. (2015). Auditor–client negotiation model for resolving disputed financial reporting issues, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(16), 15-26. https://www.jmaak.ir/article_7757.html [In Persian].
- Hatfield, R. C., & Mullis, C. (2015). Negotiations between auditors and their clients regarding adjustments to the financial statements. *Business Horizons*, 58(2), 203–208. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2014.11.008>.
- Hatfield, R.C., Jackson, S.C., & Vandervelde, S.D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117–130. DOI: <https://doi.org/10.2308/bria-10064>.
- Heyrani, F., Vakilifard, H., & Rahnamay Roudposhti, F. (2017). Professionalism and auditors' professional judgment. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(22), 1-12. <https://www.jmaak.ir/article> [In Persian].
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *Handbook of international quality control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IAASB, New York. <https://www.iaasb.org/publications/2018>.
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2016). *Handbook of the code of ethics for professional accountants*, 2016 Edition, ISBN: 978-1-60815-308-4. [PDF] [In Persian].
- Ismail, S., & Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia- Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34. DOI: <https://doi.org/10.1108/APJBA-07>.
- Iyer, R., & Muncy, J.A. (2009). Purpose and object of anti-consumption. *Journal of Business Research*, 62(2), 160–168. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2008.01.023>.
- Jalali, M.B., Abdoli, M., & Valiyan, H. (2024). Providing a Micmac analysis to strengthen the inertia capability of public section: Polar matrix analysis. *Governmental Accounting*, 10(1), 269-292. DOI: [10.30473/gaa.2024.69261.1682](https://doi.org/10.30473/gaa.2024.69261.1682) [In Persian].
- Johari, J., Mohd-Sanusi, R., Chong, Z., & Vincent, K. (2017). Effects of auditor's ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38–58. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12080> [In Persian].
- Kadous, K., Kennedy, S.J., & Peecher, M.E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3), 759-778. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.759>.
- Kamalgharibi, A., Garkaz, M., Matoufi, A., & Safari Gerayli, M. (2023). Developing the effectiveness of professional audit judgment based on the mindfulness of auditors. *Iranian Journal of Finance*, 7(1), 35-65. DOI: <https://doi.org/10.30699/ijf.2021.281430.1218> [In Persian].
- Karimabadi, M., Jahangirnia, H., Hajiha, Z., & GholamiJamkarani, R. (2022). Evaluating the criteria of professional conduct in the independent audit quality profession. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(3), 79-101. DOI: [10.30495/faar.2022.1946448.3388](https://doi.org/10.30495/faar.2022.1946448.3388) [In Persian].
- Kazemi Oloum, M., Rezazadeh, J., & Kordestani, Gh. (2020). Identification and ranking of influencing factors on the adoption of a concession strategy in the negotiations between the auditor and the client. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 4(8), 163-213. DOI: [10.29252/aapc.4.8.163](https://doi.org/10.29252/aapc.4.8.163) [In Persian].
- Khadir, H., Ghafourian, A., & Mahdavi pour, A. (2020). The relationship between ethical cultures in audit firms with objectivity & independence of auditors, *Ethics in Science and Technology*, 14(4), 96-103. DOR: <http://dorl.net/dor/20.1001.1.22517634.1398.14.4.14.9> [In Persian].
- Khoshtinat, M., & Bostanian, J. (2007). Professional judgment in auditing. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(18), 25-57. DOR: [20.1001.1.28210166.1386.5.18.2.0](https://doi.org/10.28210166.1386.5.18.2.0) [In Persian].

- Koch, C., & Salterio, S. E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments. *The Accounting Review*, 92(5), 117–142. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr-51703>.
- Leclerc, G., Lefrançois, R., Dubé, M., Hébert, R., & Gaulin, P. (2002). Manuel d'utilisation de la mesure d'actualisation du potentiel. *Centre de Recherche sur le Vieillessement*. Institut universitaire de gériatrie de Sherbrooke, 53 pages. [PDF].
- Maddi, S.R. (1996). Personality theories: A comparative analysis. *Long Grove: Waveland Press*. <https://www.waveland.com/browse.php?t=536&r=d%7c161>.
- Maslow, A.H. (1945). A theory of human motivation. *Psychological Review*, York University, Toronto. <https://psychclassics.yorku.ca/Maslow/motivation.htm>.
- Maslow, A.H. (1973). Dominance, self-esteem, self-actualization: Germinal papers of A.H. Maslow. California: Brooks/Cole., 207 pages. <https://archive.org/details/dominanceselfest0000masl>.
- Maslow, A.H. (1998). Maslow on management: A Journal. Wiley, Washington DC. <https://www.wiley.com/en>.
- Mehrani, S., & Eskandar, H. (2017). Explaining of modeling the auditor- client negotiations paradigm concerning financial reporting. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 143-170. DOI: [10.22051/jera.2017.2623](https://doi.org/10.22051/jera.2017.2623) [In Persian].
- Meuwissen, R., & Quick, R. (2019). The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members perceptions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 100-264. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.05.004>.
- Micah Roos, J., & Bauldy, S. (2021). Confirmatory factor analysis. *Virginia Polytechnic Institute and State University, USA*. https://www.researchgate.net/publication/359467352_Confirmatory_Factor_Analysis.
- Moreno, K., & Bhattacharjee, S. (2003). The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgments of auditors across professional ranks. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(1), 13–28. DOI: <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.1.13>
- Murtaza, N. (2011). Pursuing self-interest of self-actualization? From capitalism to a steady-state, wisdom economy. *Ecological Economics*, 70(4), 577–584. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2010.10.012>.
- Nagy, A.L. (2005). Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality and client bargaining power: The case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons*, 19(2), 51–68. DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/acch.2005.19.2.51>.
- Nelson, M.W., Elliot, J.A., & Tarpley, R.L. (2002). Evidence from auditors about manager's and auditor's earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77(1), 175–202. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77>.
- Nichols, D.R., & Price, K.H. (1976). The auditor-firm conflict: An analysis using concepts of exchange theory. *Accounting Review*, 51(2), 335–346. <https://www.jstor.org/stable/244844>.
- Noravesh, I., & Ramezani, M. (2010). Investigating factors affecting auditor independence from the perspective of independent auditors and users of auditing services, *Quarterly Financial Accounting*, 2(7), 1-22. <https://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-144-fa.html> [In Persian].
- Papirakis, R. (2022). Auditors' self-actualization and ability to resist client pressure: Evidence of Canada. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100468. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax>.
- Park, S.H. (1990). Competition independence and audit quality: The Korean experience. *The International of Accounting*, 25, 71-86. [Google Scholar].
- Perreault, S., & Kida, T. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations. *Organizations and Society*, 36(8), 534–547. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.09.001>.
- Praditaningrum, A.S., & Januarti, I. (2012). Analsis faktor-faktor yang berpengaruh terhadap audit judgment. *Universitas Diponegoro*, Semarang. http://eprints.undip.ac.id/35528/1/Skripsi_34.pdf.
- Rahmawati, T., Erwin, K., & Khaddafi, M. (2023). Analysis of factors influencing the performance of the auditor inspectorate of north sumatra province with auditor independence as a moderating variable. *International Journal of Economic Business Accounting Agriculture Management and Sharia Administration (IJEBAAS)*, 3(5), 1777-1792. DOI: <https://doi.org/10.54443/ijebas.v3i5.1218>.
- Rakhshi, M., Azin Far, K., & Nabavi Chashmi, S.A. (2021). Examine the pressures and ethical dilemmas available in the audit conflict cost & quality (A case study of small and medium-sized audit institutions trusted exchange). *Financial Accounting and Audit Research*, 13(50), 173-206. DOR: [20.1001.1.23830379.1400.13.50.7.4](https://doi.org/20.1001.1.23830379.1400.13.50.7.4) [In Persian].
- Royaei, R., Molaie Nezhad, M., & Karimi, S. (2019). Analysis of compliance with rules of professional conduct by auditors employed in audit firms. *Accounting and Auditing Studies*, 8(32), 45-58. DOI: [10.22034/iaas.2019.102283](https://doi.org/10.22034/iaas.2019.102283) [In Persian].

- Sadri Esfehiani, A., & Ali Pourlandi, H. (2015). Investigating the impact of auditors' credibility and independence on audit service markets. *Journal of Auditing, Theory and Practice*, 2(3), 111-131. <https://www.noormags.ir> [In Persian].
- Sadri, M.A., & Aliahmadi, S. (2019). The effect of time budget pressure and client pressure on the auditor's judgment with emphasis on emotional intelligence. *Financial Accounting Knowledge*, 6(3), 119-139. DOI: [10.30479/jfak.2019.9737.2344](https://doi.org/10.30479/jfak.2019.9737.2344) [In Persian].
- Saedi Gorghani, M., & Naseri, A. (2018). Individual differences and auditor's professional judgment. *Financial Accounting and Auditing Research*, 9(36), 111-130. DOR: [20.1001.1.23830379.1396.9.36.6.7](https://doi.org/20.1001.1.23830379.1396.9.36.6.7) [In Persian].
- Salehi, M., & Mousavi Shiri, M. (2012). A study of the maslow's needs priority among the Iranian auditors. *The International Journal of Humanities*, 19(4), 109-133. DOR: [20.1001.1.25382640.2012.19.4.3.9](https://doi.org/20.1001.1.25382640.2012.19.4.3.9) [In Persian].
- Salehi, T., (2016). Relationship between auditor professional ethics and audit quality. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 11(3), 77-86. DOR: [20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1](https://doi.org/20.1001.1.22517634.1395.11.3.9.1) [In Persian].
- Salterio, S.E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor-client negotiations exposed and explored. *Accounting & Finance*, 52(1), 233-286. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2012.00499.x>.
- Samagaio, A. & Felicio, T. (2022). The influence of the auditor's personality in audit quality. *Journal of Bussiness Research*, 141, 794-807. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.11.082>.
- Shahbazi, M., & Mehrani, K. (2020). Design a Model for Auditor's Professional Judgment. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 60-86. DOI: [10.22059/acctgrev.2020.251546.1007828](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2020.251546.1007828) [In Persian].
- Sun, Y., Gergen, E., Avila, M., & Green, M. (2016). Leadership and job satisfaction: Implications for leaders of accountants. *American Journal of Industrial and Business Management*, 6(3), 268-275. DOI: <https://dx.doi.org/10.4236/ajibm.2016.63024>.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P.E. (2018). Client-identified auditor's initial negotiation tactics: A social identity perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33(6-7), 633-654. DOI: [10.1108/MAJ-10-2016-1467](https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2016-1467).
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 30(1), 101-121. DOI: <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants. (1995). Professional judgment and the auditor. *CICA Research Report*, Canada. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00506.x>.
- Thornton, F., Privette, G., & Bundrick, C.M. (1999). Peak performance of business leaders: An experience parallel to self-actualization theory. *Journal of Business and Psychology*, 14(2), 253-264. DOI: <https://doi.org/10.1023>.
- VandenBos, G.R. (2007). APA dictionary of psychology. *American Psychological Association*, Washington, DC. <https://psycnet.apa.org/record/2006-11044-000?ref=creativeidentitybook.com>.
- Vanstraelen, A. (2003). Going-concern opinions, auditor switching, and the self-fulfilling prophecy effect examined in the regulatory context of Belgium. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 18(2), 231-254. DOI: <https://doi.org/10.1177/0148558X0301800204>.
- Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G., & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS Quarterly*, 33(1), 177-195. DOI: <https://doi.org/10.2307/20650284>.
- Windsor, C.A., & Ashkanasy, N.M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, 20(78), 701-720. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00018-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00018-5).
- Wright, A., & Wright, S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 12(1), 15-36. DOI: <https://doi.org/10.1177>.
- Yazdi, S., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2022). The effect of privatization on the professionalism of auditors in the Iranian audit environment. *Applied Research in Financial Reporting*, 11(1), 151-186. https://www.arfr.ir/article_156491.html?lang=fa [In Persian].
- Yazdi, Z., Banimahd B., & Nikoomaram H. (2023). The moderating role of power distance orientation, ego strength, and locus of control on the relationship between ethical pressure and ethical beliefs in the accounting profession. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(4), 1-30. DOI: [10.22103/jak.2023.21180.3862](https://doi.org/10.22103/jak.2023.21180.3862) [In Persian].
- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, 15(2), 79-87. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.09.003> [In Persian].