



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۷/ شماره ۱ (پیاپی ۶۵) / بهار ۱۴۰۷
صفحه ۳۴۵ تا ۳۶۰

تبیین روابط میان خودکارآمدی اخلاقی، بی‌تفاوتی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرس

مهسا میری

گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
mahsa.miri1698@iau.ac.ir

احسان رحمانی نیا

گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
Ehsanrahmaninia@iau.ac.ir

ملک تاج ملکی اسکویی

گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
m_oskouei@iau.ac.ir

بهمن بنی مهد

گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.
Banimahd@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۱/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۲۶

چکیده

حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان به عنوان یکی از جوانب کلیدی در تضمین کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش اعتبار آن در جوامع مختلف شناخته شده است. به گونه‌ای که این مفهوم به فرآیندها و رفتارهایی اشاره دارد که باعث اعتبار و کیفیت بالای خدمات حسابرسان می‌شود. در پژوهش حاضر به تبیین روابط میان خودکارآمدی اخلاقی، بی‌تفاوتی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرس پرداخته شد. پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از جهت بررسی روابط بین متغیرها در میان تحقیقات توصیفی-پیمایشی است. زمان اجرای تحقیق حاضر پاییز ۱۴۰۴ تا زمستان ۱۴۰۴ و جامعه آماری پژوهش حاضر حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بودند که با توجه به تعداد اعضای جامعه که نامحدود در نظر گرفته شد با استفاده از جدول کرجسی و مورگان تعداد ۳۸۴ نفر به روش شیوه نمونه‌برداری در دسترس برای توزیع پرسشنامه انتخاب گردیدند. در پژوهش حاضر برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استاندارد استفاده شد که روایی و پایایی آن مورد سنجش واقع گردید. به منظور آزمون‌های آماری از مدلسازی معادلات ساختاری بوسیله نرم افزار PLS استفاده شده است. نتایج به دست آمده از آزمون مدل تحقیق نشان داد که خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر بی‌تفاوتی اخلاقی آنها تأثیر منفی و معناداری دارد. بی‌تفاوتی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر مثبت و معناداری دارد. خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر مثبت و معناداری دارد. هر چند نقش میانجی بی‌تفاوتی اخلاقی در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرس مورد تأیید قرار نگرفت.

واژه‌های کلیدی: حرفه‌ای‌گرایی حسابرس، بی‌تفاوتی اخلاقی، خودکارآمدی اخلاقی.

۱- مقدمه

حرفه‌ای‌گرایی حسابرسی مفهومی چندبعدی است که فراتر از رعایت الزامات صوری استانداردهای حسابرسی، به تعهد درونی حسابرسی نسبت به ارزش‌های بنیادین حرفه اشاره دارد. این مفهوم شامل استقلال رأی، صلاحیت فنی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و اعمال قضاوت حرفه‌ای در شرایط ابهام و فشار است. حسابرسی حرفه‌ای در تصمیم‌گیری‌های خود، منافع عمومی را بر منافع کوتاه‌مدت سازمانی یا فردی ترجیح می‌دهد و از مصالحه اخلاقی پرهیز می‌کند (Boshagh, NIKOOMARAM, Janani, 2026). حسابرسان علاوه بر مسئولیتی که در مقابل صاحبکاران دارند مسئولیت مهمتری دارند که مسئولیت اجتماعی آنان است (گودرزی و همکاران، ۱۴۰۴). حرفه‌ای‌گرایی به‌عنوان یک سازوکار خودتنظیم‌گر، نقش مکمل نظام‌های نظارتی ایفا کرده و کیفیت حسابرسی را حتی در شرایط ضعف کنترل‌های بیرونی حفظ می‌کند. از این منظر، حرفه‌ای‌گرایی نه یک ویژگی ایستا، بلکه فرایندی پویا و متأثر از عوامل شناختی، اخلاقی و محیطی است که رفتار حسابرسی را در طول زمان شکل می‌دهد. بر اساس نظریه نمایندگی، حرفه‌ای‌گرایی حسابرسی ابزار کاهش تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و مالکان است. نظریه ذی‌نفعان، حرفه‌ای‌گرایی را تعهد حسابرسی به طیف گسترده‌تری از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی می‌داند (Chang et al., 2026). ویژگی‌های شخصیتی در حسابرسان رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت با حرفه‌گرایی دارند (بسحاق و همکاران، ۱۴۰۵). خودکارآمدی اخلاقی بیانگر باور حسابرسی به توانایی خود در شناسایی مسائل اخلاقی، ارزیابی پیامدهای تصمیمات و اقدام اخلاقی در شرایط پرریسک حرفه‌ای است. زمانی که حسابرسی از سطح بالایی از خودکارآمدی اخلاقی برخوردار باشد، در برابر فشارهای مدیریتی، محدودیت‌های زمانی و تهدیدهای شغلی، رفتار حرفه‌ای‌گرا را حفظ می‌کند. این باور درونی، حرفه‌ای‌گرایی را از یک الزام تحمیلی به یک تعهد درونی تبدیل می‌سازد. خودکارآمدی اخلاقی موجب افزایش پایداری در قضاوت حرفه‌ای، کاهش رفتارهای تدافعی و تقویت مسئولیت‌پذیری فردی می‌شود. در نتیجه، حرفه‌ای‌گرایی نه صرفاً تابع مقررات، بلکه محصول اعتماد حسابرسی به توان اخلاقی خویش خواهد بود. در چارچوب نظریه سرمایه انسانی، خودکارآمدی اخلاقی بخشی از سرمایه نامشهود حسابرسی است که کیفیت عملکرد حرفه‌ای را ارتقا می‌دهد (Yuliana, Hadisantoso, Basru, Zaikin, & Fatimah, 2025). بی‌تفاوتی اخلاقی حالتی است که در آن حسابرسی نسبت به پیامدهای اخلاقی تصمیمات حرفه‌ای کاهش یافته و تخلفات بالقوه به تدریج عادی‌سازی می‌شوند. بی‌تفاوتی

اخلاقی یکی از مهم‌ترین عوامل تضعیف‌کننده حرفه‌ای‌گرایی حسابرسی به‌شمار می‌رود، زیرا این پدیده به تدریج حساسیت فرد نسبت به اصول بنیادین حرفه را فرسایش می‌دهد. زمانی که حسابرسی نسبت به پیامدهای اخلاقی تصمیمات خود دچار بی‌اعتنایی می‌شود، تعهد به استقلال رأی، دقت حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی در عمل کمرنگ می‌گردد. بی‌تفاوتی اخلاقی موجب عادی‌سازی تخلفات کوچک، کاهش مقاومت در برابر فشارهای مدیریتی و جایگزینی قضاوت حرفه‌ای با تبعیت منفعلانه از الزامات حداقلی می‌شود. در چنین شرایطی، حرفه‌ای‌گرایی از یک تعهد درونی به یک رفتار صوری و آیین‌نامه‌ای تقلیل می‌یابد. استمرار این وضعیت نه تنها کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌کند، بلکه اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را نیز با مخاطره مواجه می‌سازد. از این منظر، بی‌تفاوتی اخلاقی را می‌توان یکی از مسیرهای اصلی افول حرفه‌ای‌گرایی در محیط‌های کاری پرفشار دانست. بر اساس نظریه نمایندگی، بی‌تفاوتی اخلاقی حسابرسی توان ایفای نقش نظارتی مستقل را کاهش داده و تضاد منافع را تشدید می‌کند (Chang et al., 2026). خودکارآمدی اخلاقی با فعال‌سازی خودنظارتی و مسئولیت‌پذیری فردی، مانع شکل‌گیری بی‌تفاوتی اخلاقی می‌شود. حسابرسانی که به توان اخلاقی خود باور دارند، کمتر از سازوکارهای توجیهی، فراقفنی مسئولیت و فاصله‌گیری اخلاقی استفاده می‌کنند. این افراد تخلفات را به شرایط محیطی نسبت نمی‌دهند و نقش خود را در حفظ سلامت حرفه‌ای پررنگ‌تر می‌بینند. در نتیجه، خودکارآمدی اخلاقی به‌عنوان یک سپر شناختی، بی‌تفاوتی اخلاقی را مهار می‌کند. نظریه کنترل درونی بیان می‌کند افراد با باورهای قوی‌تر، مسئولیت نتایج رفتار خود را می‌پذیرند. نظریه اسناد نشان می‌دهد خودکارآمدی اخلاقی مانع اسناد تخلف به عوامل بیرونی می‌شود (JOSHI, 2026). بی‌تفاوتی اخلاقی می‌تواند مسیر تبدیل باورهای اخلاقی به رفتار حرفه‌ای را تضعیف یا مختل کند، اما این نقش همواره قطعی و اجتناب‌ناپذیر نیست. در شرایطی که خودکارآمدی اخلاقی از سطح بالایی برخوردار است، حسابرسی قادر است مستقیماً رفتار حرفه‌ای‌گرا از خود نشان دهد، حتی اگر برخی فشارهای محیطی همچنان وجود داشته باشد. این امر نشان می‌دهد که خودکارآمدی اخلاقی می‌تواند بدون عبور از مسیر کاهش بی‌تفاوتی اخلاقی، حرفه‌ای‌گرایی را تقویت کند. بنابراین، نقش میانجی بی‌تفاوتی اخلاقی وابسته به شدت باورهای اخلاقی و شرایط زمینه‌ای حرفه است. بر اساس نظریه هزینه-فایده، بی‌تفاوتی اخلاقی زمانی فعال می‌شود که هزینه اخلاقی رفتار نادیده گرفته شود. نظریه مشروعیت بیان می‌کند خودکارآمدی اخلاقی می‌تواند مستقیماً

رفتار مشروع حرفه‌ای ایجاد کند (Safitri, Rohmah, & Salta, 2024). با افزایش پیچیدگی فعالیت‌های حسابرسی و تشدید فشارهای اقتصادی و سازمانی، رفتار حرفه‌ای حسابرسان بیش از پیش تحت تأثیر سازه‌های اخلاقی قرار گرفته است. تبیین روابط میان خودکارآمدی اخلاقی، بی‌تفاوتی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی می‌تواند به درک عمیق‌تری از کیفیت رفتار حسابرسان منجر شود. این مسئله به‌ویژه در بستر حرفه حسابرسی ایران، با توجه به ویژگی‌های نهادی، نظارتی و فرهنگی خاص ایران، اهمیت مضاعفی دارد و می‌تواند مبنای ارتقای کیفیت حسابرسی در ایران قرار گیرد. با توجه به موارد بیان شده و اهمیت توجه به موضوع؛ سوال اصلی پژوهش به این صورت مطرح می‌گردد که روابط میان خودکارآمدی اخلاقی، بی‌تفاوتی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرس چگونه است؟

۲- مبانی نظری

در جوامع امروزی حسابرسان به‌صورت حرفه‌ای در بخش‌های متنوع و وسیعی از حوزه‌های مالی به فعالیت مشغول‌اند (صابری و همکاران، ۱۴۰۲). حرفه حسابرسی در نقطه تلاقی منافع اقتصادی، الزامات نظارتی و مسئولیت اجتماعی قرار دارد و رفتار حسابرس نقش تعیین‌کننده‌ای در اعتماد به گزارشگری مالی ایفا می‌کند. خودکارآمدی اخلاقی به‌عنوان یک سازه شناختی-درونی، مبنای قضاوت‌های اخلاقی حسابرس را شکل می‌دهد و می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری حرفه‌ای را در شرایط ابهام و فشار افزایش دهد (Yuliana et al., 2025). در مقابل، بی‌تفاوتی اخلاقی سازوکاری است که از طریق آن، حساسیت اخلاقی تضعیف شده و انحرافات رفتاری به‌تدریج عادی‌سازی می‌شوند. حرفه‌ای‌گرایی حسابرس نیز پیامد نهایی این تعاملات است که خود را در استقلال رأی، مسئولیت‌پذیری و التزام به منافع عمومی نشان می‌دهد (Chang et al., 2026). بررسی هم‌زمان این سه سازه امکان شناسایی مسیرهای علی و شناختی مؤثر بر رفتار حسابرس را فراهم می‌کند و به تبیین عمیق‌تری از کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. ضرورت پرداختن به این موضوع از آنجا ناشی می‌شود که بخش قابل توجهی از پژوهش‌های حسابرسی، حرفه‌ای‌گرایی را صرفاً از منظر ساختاری و نهادی بررسی کرده و به عوامل شناختی و اخلاقی درونی کمتر توجه داشته‌اند. غفلت از نقش خودکارآمدی اخلاقی موجب می‌شود تحلیل رفتار حسابرس ناقص و صرفاً متکی بر مقررات تلقی شود. همچنین بی‌تفاوتی اخلاقی اغلب به‌عنوان پیامد فشارهای محیطی تحلیل شده، در حالی که می‌تواند نقش میانجی یا تضعیف‌کننده میان

باورهای اخلاقی و رفتار حرفه‌ای ایفا کند. تبیین این روابط برای طراحی سیاست‌های آموزشی، نظام‌های ارزیابی عملکرد و سازوکارهای خودکنترلی در حرفه حسابرسی ضروری است. بدون چنین تحلیلی، ارتقای حرفه‌ای‌گرایی صرفاً به تشدید نظارت بیرونی محدود خواهد شد که پایداری بلندمدت ندارد. نظریه‌های زیر در خصوص اهمیت پرداختن به موضوع مطرح شده‌اند:

نظریه کیفیت حسابرسی: نظریه کیفیت حسابرسی کیفیت را حاصل تعامل صلاحیت حرفه‌ای و استقلال رفتاری می‌داند. خودکارآمدی اخلاقی استقلال رفتاری را تقویت کرده و حسابرس را در برابر مصالحه اخلاقی مقاوم می‌سازد. بی‌تفاوتی اخلاقی کیفیت حسابرسی را حتی در حضور دانش فنی بالا کاهش می‌دهد. حرفه‌ای‌گرایی تجلی عملی کیفیت حسابرسی در رفتار واقعی حسابرس است. از این رو، تبیین این روابط برای ارتقای کیفیت حسابرسی اهمیت بنیادین دارد (Israa, Al-Tamimib, 2025).

نظریه اخلاق حرفه‌ای^۱: این نظریه بر پابندی به کدهای اخلاقی حرفه‌ای، مانند کدهای IFAC، تأکید دارد و حرفه‌ای‌گرایی را به‌عنوان تعهد به استقلال، صداقت، و بی‌طرفی تعریف می‌کند. حسابرسان باید در تصمیم‌گیری‌های خود اصول اخلاقی را اولویت قرار دهند. این نظریه بر نقش آموزش حرفه‌ای و نظارت سازمانی در تقویت حرفه‌ای‌گرایی تمرکز دارد و محیط کاری را عاملی کلیدی در رفتار اخلاقی می‌داند (Sinaga, Sondakh, Warongan, 2024).

نظریه ذی‌نفعان: بر اساس نظریه ذی‌نفعان، حسابرس در قبال طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مسئولیت دارد. حرفه‌ای‌گرایی بیانگر تعهد حسابرس به منافع عمومی و نه صرفاً کارفرماست. خودکارآمدی اخلاقی موجب می‌شود حسابرس پیامدهای تصمیمات خود را برای ذی‌نفعان مختلف در نظر بگیرد. بی‌تفاوتی اخلاقی این حساسیت را کاهش داده و تمرکز را به منافع محدود سازمانی سوق می‌دهد. از این منظر، بررسی این روابط برای تحقق مسئولیت اجتماعی حسابرسی ضروری است (Aqsha, Ansar, & Bawias, 2025).

نظریه‌ی ویژگی‌های حرفه‌ای^۲: نظریه ویژگی‌های حرفه‌ای به بررسی ویژگی‌ها و خصوصیات می‌پردازد که یک حسابرس حرفه‌ای باید داشته باشد. این نظریه بیان می‌کند که حرفه‌ای‌گرایی حسابرس تحت تأثیر مجموعه‌ای از ویژگی‌ها و خصوصیات شخصی و کاری مانند استقلال، صداقت و شفافیت، صلاحیت فنی و تخصصی، پابندی به اصول اخلاقی شکل می‌گیرد. این نظریه تأکید می‌کند که اگر حسابرسان این

¹ Professional Ethics Theory

² Professional Attributes Theory

ویژگی‌ها را داشته باشند، می‌توانند به‌طور حرفه‌ای و قابل‌اعتماد به وظایف خود عمل کنند و ارزش افزوده‌ای برای سازمان و جامعه ایجاد نمایند (Adin & Putra, 2024).

نظریه خودتنظیمی^۱: این نظریه بر توانایی حسابرسان در کنترل رفتارها و تصمیمات خود بر اساس ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای تمرکز دارد. خودتنظیمی به حسابرسان کمک می‌کند تا در مواجهه با چالش‌های اخلاقی، تصمیمات حرفه‌ای اتخاذ کنند. این نظریه با خودکارآمدی اخلاقی در نظریه شناخت اجتماعی همپوشانی دارد و بر نقش انگیزه‌های درونی در حرفه‌ای‌گرایی تأکید می‌کند (Bakri, 2024).

نظریه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان: این نظریه بر نقش عوامل شناختی در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان تأکید دارد. خودکارآمدی اخلاقی بخشی از سازوکار شناختی است که کیفیت قضاوت حرفه‌ای را ارتقا می‌دهد. بی‌تفاوتی اخلاقی موجب ساده‌سازی بیش از حد مسائل پیچیده و کاهش دقت قضاوت می‌شود. حرفه‌ای‌گرایی نتیجه قضاوت‌هایی است که تحت تأثیر این عوامل شکل می‌گیرند. بررسی هم‌زمان این سازه‌ها، چارچوبی منسجم برای تحلیل رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان فراهم می‌کند (Alqaraleh, Nour, Kasasbeh, & Kielani, 2025).

خودکارآمدی اخلاقی به‌عنوان یکی از سازه‌های شناختی کلیدی، نقش تعیین‌کننده‌ای در نحوه ادراک و مواجهه حسابرسان با مسائل اخلاقی ایفا می‌کند. حسابرسانی که از سطح بالاتری از خودکارآمدی اخلاقی برخوردارند، توانایی بیشتری در شناسایی موقعیت‌های چالش‌برانگیز و مقاومت در برابر عادی‌سازی رفتارهای غیراخلاقی دارند. این باور درونی موجب می‌شود فرد مسئولیت اخلاقی تصمیمات خود را بپذیرد و از مکانیسم‌های توجیه‌گر فاصله بگیرد. در مقابل، ضعف در خودکارآمدی اخلاقی می‌تواند زمینه‌ساز شکل‌گیری بی‌تفاوتی اخلاقی و کاهش حساسیت نسبت به پیامدهای حرفه‌ای تصمیمات شود. از این منظر، بی‌تفاوتی اخلاقی نه صرفاً یک واکنش محیطی، بلکه نتیجه تضعیف باورهای اخلاقی فردی است (Chang et al., 2026). بررسی این رابطه در بستر حرفه حسابرسان، به‌ویژه در محیط‌های کاری مبتنی بر فشار و محدودیت، اهمیت مضاعف دارد. این موضوع در مؤسسات حسابرسان فعال در ایران، با توجه به پیچیدگی‌های نهادی و نظارتی، از اهمیت بیشتری برخوردار است. با توجه به موارد بیان‌شده، فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه اول: خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسان بر بی‌تفاوتی اخلاقی آنها تأثیر معنادار دارد.

بی‌تفاوتی اخلاقی یکی از سازوکارهایی است که از طریق آن، حسابرسان به تدریج فاصله خود را با ارزش‌های حرفه‌ای و هنجارهای اخلاقی کاهش می‌دهند. این پدیده موجب می‌شود تخطی‌های کوچک رفتاری عادی‌سازی شده و التزام به اصولی نظیر استقلال، مسئولیت‌پذیری و دقت حرفه‌ای تضعیف گردد. حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان، فراتر از مهارت‌های فنی، متکی بر تعهد اخلاقی و حساسیت نسبت به منافع عمومی است. افزایش سطح بی‌تفاوتی اخلاقی می‌تواند این تعهد را فرسایش داده و رفتار حرفه‌ای را به واکنش‌های حداقلی و آیین‌نامه‌محور تقلیل دهد. از این رو، بی‌تفاوتی اخلاقی به‌عنوان یک عامل تضعیف‌کننده حرفه‌ای‌گرایی قابل تحلیل است (Chang et al., 2026). شناخت این رابطه به درک عمیق‌تری از افت کیفیت رفتار حرفه‌ای منجر می‌شود. این مسئله در فضای حرفه‌ای حسابرسان ایران، با توجه به انتظارات فزاینده ذی‌نفعان، اهمیت ویژه‌ای دارد. با توجه به موارد بیان‌شده، فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه دوم: بی‌تفاوتی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسان بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر معنادار دارد.

خودکارآمدی اخلاقی زیربنای بسیاری از رفتارهای حرفه‌ای در مشاغل مبتنی بر قضاوت، از جمله حسابرسان، محسوب می‌شود. حسابرسانی که به توانایی خود در اتخاذ تصمیمات اخلاقی باور دارند، در مواجهه با فشارهای سازمانی و تعارض منافع، رفتار مستقل‌تری از خود نشان می‌دهند. این باور درونی موجب تقویت مسئولیت‌پذیری، پایبندی به استانداردها و تعهد به منافع عمومی می‌شود که همگی مؤلفه‌های اصلی حرفه‌ای‌گرایی هستند. در مقابل، فقدان خودکارآمدی اخلاقی می‌تواند حرفه‌ای‌گرایی را به سطحی صوری و حداقلی تقلیل دهد. از این منظر، حرفه‌ای‌گرایی نه صرفاً حاصل آموزش فنی، بلکه پیامد باورهای اخلاقی درونی است. بررسی این اثر، امکان بازنگری در رویکردهای توسعه منابع انسانی در حسابرسان را فراهم می‌کند (Yuliana et al., 2025). این موضوع در مؤسسات حسابرسان ایران، با توجه به چالش‌های اعتماد عمومی، اهمیت مضاعف دارد. با توجه به موارد بیان‌شده، فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه سوم: خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسان بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر معنادار دارد.

رابطه میان خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی همواره به‌صورت مستقیم و خطی تبیین نمی‌شود و متغیرهای میانجی می‌توانند این ارتباط را تضعیف یا تقویت کنند. بی‌تفاوتی اخلاقی یکی از مهم‌ترین سازوکارهایی است که می‌تواند مسیر اثرگذاری

^۱ Self-Regulation Theory

تحقیق از نظر روش گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی بوده و از نظر هدف کاربردی است. جامعه آماری مورد مطالعه شامل همه حسابرسان رسمی شاغل در موسسات حسابرسی زیر نظر جامعه حسابداران رسمی ایران بود. حجم نمونه به تعداد ۳۳۸ نفر با روش نمونه‌گیری غیراحتمالی در دسترس تعیین شد. نتایج نشان داد که حرفه‌ای‌گرایی، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حسابرس تأثیر معناداری دارد. هوش معنوی اثر حرفه‌ای‌گرایی بر عملکرد حسابرس را تعدیل می‌کند. هوش معنوی اثر فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرس را تعدیل می‌نماید. هوش معنوی اثر سبک رهبری بر عملکرد حسابرس را تعدیل می‌کند.

همتی و همکاران (۱۴۰۰) تحقیقی با عنوان ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای‌گرایی حسابداری مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی صورت دادند. این پژوهش با هدف ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای‌گرایی حسابداران مدیریت (تعهد اجتماعی، تعهد حرفه‌ای، خود نظارتی، وابستگی حرفه‌ای، استقلال حرفه‌ای، دانش و مهارت حرفه‌ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای) مبتنی بر قضاوت اخلاقی (عدالت اخلاقی، قراردادگرایی، نسبت‌گرایی) انجام شده است. برای دستیابی به این هدف، داده‌ها از طریق ۳۴۹ پرسشنامه گردآوری گردید و با استفاده از نرم افزار ppls و معادلات ساختاری، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفت. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که درک اینکه چگونه و چرا ارتقاء حرفه‌ای‌گرایی حسابداری مدیریت از طریق آموزش حرفه‌ای و اجتماعی کردن، باعث بهبود قضاوت اخلاقی می‌شود را افزایش می‌دهد.

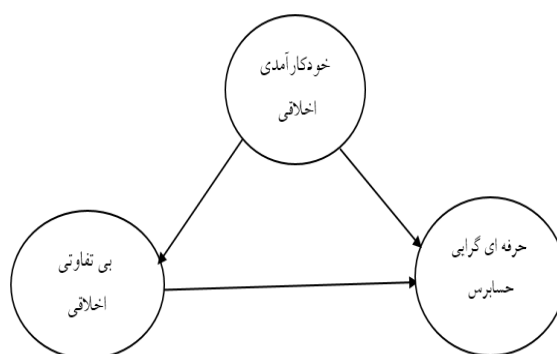
آکشا و همکاران (۲۰۲۵) تحقیقی با عنوان قضاوت حسابرسی در پیچیدگی وظیفه، خودکارآمدی و تردید حرفه‌ای حسابرس صورت دادند. این مطالعه با هدف بررسی تأثیر پیچیدگی وظیفه، خودکارآمدی و تردید حرفه‌ای حسابرس بر سیاست‌گذاری در قضاوت حسابرسی با حسابرسان داخلی در بازرسی منطقه‌ای سولاوسی مرکزی انجام شد. در مجموع ۳۲ پاسخ‌دهنده که معیارهای تعیین نمونه را با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند با رویکرد پیمایشی داشتند، شرکت کردند. نتایج نشان داد که تأثیر ناشی از ارائه قضاوت‌های حسابرسی بر پیچیدگی وظیفه، خودکارآمدی و تردید حرفه‌ای حسابرسان داخلی قابل توجه بود (Aqsha et al., 2025).

ایسرا و التیمییب (۲۰۲۵) تحقیقی با عنوان تأثیر مراقبت حرفه‌ای لازم، هنجارها، اخلاق و نگرش بر کیفیت حسابرسی صورت دادند. مطالعه حاضر، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده (TPB) را برای بررسی عوامل مؤثر بر گزارش‌های مالی با کیفیت بالا در سازمان‌های عراقی گسترش می‌دهد. متغیرهای مورد استفاده

باورهای اخلاقی بر رفتار حرفه‌ای را تغییر دهد. حتی در صورت وجود خودکارآمدی اخلاقی، چنانچه حسابرس دچار بی‌تفاوتی اخلاقی شود، ترجمه این باورها به رفتار حرفه‌ای با اختلال مواجه خواهد شد (Safitri et al., 2024). از این رو، بی‌تفاوتی اخلاقی می‌تواند به‌عنوان حلقه واسط میان باور و عمل حرفه‌ای عمل کند. با توجه به موارد بیان‌شده، فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه چهارم: بی‌تفاوتی اخلاقی نقش میانجی در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی دارد.

مدل مفهومی پژوهش در زیر آمده است:



شکل ۱: مدل مفهومی تحقیق

۳- پیشینه تحقیق

صابری و همکاران (۱۴۰۴) تحقیقی با عنوان نقش ایدئولوژی سیاسی و حرفه‌گرایی حسابرسان بر تعارض حرفه‌ای سازمانی صورت دادند. در این مقاله به بررسی نقش ایدئولوژی سیاسی و حرفه‌گرایی حسابرسان بر تعارض حرفه‌ای پرداخته شده است. جامعه آماری تحقیق حاضر شامل ۳۱۴ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی بوده و داده‌های موردنیاز با استفاده از سه پرسشنامه استاندارد شده جمع‌آوری شده‌اند. نتایج این پژوهش تأیید می‌کند که حسابرسان با ایدئولوژی سیاسی محافظه‌کارانه، تأثیر منفی و معکوس بر حرفه‌ای‌گرایی دارند؛ اما حسابرسان لیبرالیسم تأثیر مثبت و مستقیمی بر حرفه‌گرایی دارند، در صورتی که ایدئولوژی سیاسی مختلف (محافظه‌کارانه و لیبرالیسم) مختلف تأثیری بر تعارض حرفه‌ای سازمانی نمی‌گذارد. همچنین حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر تعارض حرفه‌ای سازمانی می‌گذارد.

زنگانه و سراجی (۱۴۰۲) تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر حرفه‌ای‌گرایی، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حسابرسان با توجه به نقش تعدیلی هوش معنوی صورت دادند.

به حرفه حسابداری نشانه از بین رفتن مفهوم حسابداری داخلی دقیق و یک سیستم حاکمیت ضعیف است. هدف این تحقیق تعیین این است که چگونه حرفه ای بودن، منبع کنترل، هوش هیجانی و اخلاق حرفه ای بر کیفیت حسابداری تأثیر می گذارد. حسابداری که در این تحقیق در منطقه BPR III در Cirebon، جاوا غربی شرکت داشتند، به عنوان پاسخ دهندگان استفاده شدند. نمونه به دست آمده شامل ۴۹ موضوع از ۸۳ موضوع پژوهشی بود که به نمایندگی از محققان BPR انتخاب شدند. نتایج نشان داد حرفه گرایی، منبع کنترل، هوش هیجانی و اخلاق حرفه ای بر کیفیت حسابداری تأثیر دارند. رابطه تحت تأثیر متغیر ابهام قرار می گیرد که تأثیر کل آن ۰.۵۹۸ است (Safitri et al., 2024).

ماریسکا^۳ و همکاران (۲۰۲۴) تحقیقی با عنوان نقش اخلاق حرفه ای، استقلال و تجربه کاری در عملکرد حسابداری صورت دادند. هدف این مطالعه بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای، استقلال و تجربه کاری بر عملکرد حسابداری در دفتر منطقه ای جزایر سوماترای غربی، ریواو و ریائو است. این تحقیق یک تحقیق کمی با هدف آزمون مدل هایی است که رابطه بین سازه های تحقیق، یعنی اخلاق حرفه ای، استقلال، تجربه کاری و عملکرد حسابداری را نشان می دهد. مصاحبه ها و پرسشنامه های توزیع شده بین حسابداری بانک با روش های نمونه گیری تصادفی برای جمع آوری داده ها برای این مطالعه استفاده شد. روش تحلیلی مورد استفاده رگرسیون چند خطی است. این یافته ها نشان داد که (۱) بین اخلاق حرفه ای و عملکرد حسابداری رابطه ای وجود دارد که معنادار است. (۲) استقلال تأثیر مثبت و قابل توجهی بر عملکرد حسابداری دارد. (۳) تجربه کاری قبلی حسابداری تأثیر مطلوب و قابل توجهی بر عملکرد حسابداری دارد. و (۴) اخلاق حرفه ای، استقلال، و تجربه کاری با هم تأثیر بسزایی بر عملکرد حسابداری دارند. این مطالعه چندین پیامد دارد، اهمیت حفظ اخلاق حرفه ای، استقلال، و بهبود تجربه کاری حسابداری برای بهبود عملکرد حسابداری را نشان می دهد (Marisca, Septiano, Aryadi, Dona, & Heryanto, 2024).

با بررسی پیشینه تحقیق مشخص شد تاکنون به تبیین روابط میان خودکارآمدی اخلاقی، بی تفاوتی اخلاقی و حرفه ای گرایی حسابداری پرداخته نشده است. پیشینه تحقیق حاضر عمدتاً بر عوامل مثبت فردی (ایدئولوژی، هوش معنوی، استقلال) و سازمانی (فرهنگ، رهبری) بر حرفه ای گرایی و عملکرد تمرکز دارد و نقش تعدیل کننده هایی مانند اخلاق و ابهام را تأیید می کند

شامل هنجارهای ذهنی (SN)، کیفیت حسابداری (AQ)، نگرش (ATT)، اخلاق حسابداری (AE) و مراقبت حرفه ای لازم (DPC) هستند. داده ها از ۱۰۹ متخصص با استفاده از یک نظرسنجی آنلاین جمع آوری و با استفاده از رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) تجزیه و تحلیل شدند. یافته های کمی نشان می دهد که AE، DPC و ATT می توانند گزارش های حسابداری با کیفیت بالا را پیش بینی کنند. در مقابل، هیچ همبستگی آماری معنی داری بین AQ و SN مشاهده نشد. نتیجه گرفته شد که حسابداری باید وظایف خود را با تخصص، شایستگی و توجه به جزئیات انجام دهند تا به AQ برجسته دست یابند (Israa et al., 2025).

سیناگا^۱ و همکاران (۲۰۲۴) تحقیقی با عنوان تأثیر استقلال، صداقت، حرفه ای بودن و عینیت بر پیشگیری از تقلب در حسابداری با اخلاق حسابداری به عنوان یک متغیر تعدیل کننده: مطالعه تجربی در دفتر نمایندگی آژانس عالی حسابداری در استان سولاوسی شمالی صورت دادند. هدف این مطالعه تحلیل تأثیر استقلال، صداقت، حرفه ای بودن، عینیت و اخلاق بر پیشگیری از تقلب در بین حسابداری است. علاوه بر این، این مطالعه همچنین به اخلاق حسابداری به عنوان یک متغیر تعدیل کننده برخورد می کند. این مطالعه شامل توزیع پرسشنامه برای همه حسابداری در دفتر منطقه ای جمهوری اندونزی (BPK) برای استان سولاوسی شمالی بود. پرسشنامه ها بین ۱۳۸ پاسخگو توزیع شد و نرخ پاسخ ۱۰۰ درصد را به دست آورد. روش های تحلیلی به کار گرفته شده شامل تحلیل رگرسیون تعدیل شده چندگانه بود. نتایج نشان می دهد که استقلال، صداقت، حرفه ای بودن، عینیت و اخلاق به طور مثبت بر پیشگیری از تقلب تأثیر می گذارد. علاوه بر این، نتایج همچنین نشان می دهد که اخلاق حسابداری می تواند تأثیر استقلال و حرفه ای بودن را بر پیشگیری از تقلب تعدیل کند. یافته ها نشان می دهد که سطوح بالاتر استقلال، صداقت، حرفه گرایی، عینیت و اخلاقیات باعث افزایش اثربخشی در پیشگیری از تقلب در دفتر منطقه ای BPK برای استان سولاوسی شمالی می شود (Sinaga et al., 2024).

سافیتری^۲ و همکاران (۲۰۲۴) تحقیقی با عنوان تأثیر حرفه گرایی، منبع کنترل، هوش هیجانی و اخلاق حرفه ای بر کیفیت حسابداری با در نظر گرفتن نقش تعدیلگر ابهام صورت دادند. مشکلات مربوط به حرفه حسابداری از منظر کیفیت حسابداری در حال افزایش است. از دست دادن اعتماد عمومی

³ Marisca

¹ Sinaga

² Safitri

۴- روش‌شناسی پژوهش

جدول ۱- متغیرهای اصلی تحقیق و روایی و پایایی

ضریب آلفا کل ۰/۹۰۲	منبع	تعداد سوالات	متغیر
۰/۸۹۳	(Parker, 1998)	۱۰ سوال	خودکارآمدی اخلاقی
۰/۸۹۲	Moore, Detert, Klebe) Treviño, Baker, & Mayer, (2012)	۸ سوال	بی تفاوتی اخلاقی
۰/۹۰۴	Barrainkua & Espinosa- (Pike, 2018)	۱۶ سوال	حرفه‌ای‌گرایی حسابرس

۵- یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه آماری در جدول زیر قابل مشاهده است.

برای ارزیابی پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی استفاده شده که ضریب آلفا برای کل پرسشنامه ۰/۹۰۲ بدست آمده؛ همچنین برای تک تک متغیرها نیز آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی محاسبه شده است که مقدار همگی بالاتر از ۰/۷ می‌باشند (جدول ۳) و نشان از پایایی سوالات هر عامل دارد. جهت تخمین اعتبار؛ پرسشنامه تحقیق در میان ۱۵ نفر از خبرگان توزیع و سپس با استفاده از سنجش شاخص روایی محتوا CVI و نسبت روایی محتوا CVR مورد بررسی و تایید قرار گرفت.^۱

در تحلیل عاملی اکتشافی بوسیله نرم افزار اس پی اس میزان ارتباط هر متغیر با سازه مربوطه بیش از ارتباط آن متغیر با دیگر سازه‌ها بوده است که نشان از وجود روایی واگرا^۲ دارد. همچنین ضریب شاخص کیزر-میر-اولکین میزان ۰/۸۲۵ بدست آمده که نشان از کافی بودن تعداد نمونه برای تحلیل عاملیست.

به منظور بررسی پاسخ سوالات تحقیق از نظر معناداری آماری، نخست توزیع نمرات به لحاظ نرمال بودن مورد آزمون قرار گرفت. برای بررسی نرمال بودن توزیع‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد که با توجه به زیر ۰/۰۵ بودن سطح معناداری خروجی کلیه متغیرهای پژوهش مشخص گردید که کلیه متغیرها از توزیع نرمال برخوردار نیستند. برای بررسی وضعیت متغیرهای تحقیق با توجه به نرمال نبودن توزیع متغیرها از آزمون نسبت استفاده شد. با توجه به نتایج آزمون نسبت مشخص شد وضعیت متغیرهای خودکارآمدی اخلاقی،

از لحاظ پارادایم پژوهش حاضر جزء تحقیقات اثبات‌گرایی است. پژوهش حاضر پژوهشی کمی و رویکرد آن قیاسی است و از جهت بررسی روابط بین متغیرها در میان تحقیقات توصیفی-پیمایشی است که به شیوه میدانی صورت می‌پذیرد. همچنین تحقیق حاضر از نوع تحقیقات کاربردی از جهت تعیین روابط بین متغیرها و کاربرد آن در حوزه اجرا است. علاوه بر آن با توجه به اینکه برای سنجش فرضیات اطلاعات یک بار جمع‌آوری شده، پژوهش حاضر از لحاظ افق زمانی مقطعی بوده که بدان بررسی‌های مقطعی گویند. زمان اجرای تحقیق حاضر پاییز ۱۴۰۴ تا زمستان ۱۴۰۴ بوده و جامعه آماری پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بودند. با توجه به اینکه آمار رسمی از تعداد حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض گردیده است. لذا تعداد نمونه لازم برای بررسی میدانی با در نظر گرفتن جدول مورگان ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شد (شغیعی و تات، ۱۳۹۹). شیوه نمونه‌برداری در دسترس بوده است و برای گردآوری داده‌های پژوهش از پرسشنامه استاندارد با مقیاس لیکرت پنج‌نقطه‌ای استفاده شده است. نحوه ارزش‌گذاری گویه‌ها به صورت طیف لیکرت پنج‌درجه‌ای از «کاملاً مخالفم» (۱) تا «کاملاً موافقم» (۵) بوده است. همچنین پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی در بین نمونه آماری توزیع گردید. در مجموع ۴۲۰ پرسشنامه توزیع شد که از این تعداد ۳۹۸ پرسشنامه جمع‌آوری گردید و پس از بررسی اولیه، ۳۸۴ پرسشنامه سالم و قابل تحلیل برای آزمون فرضیات مورد استفاده قرار گرفت. برای تست روابط بین متغیرهای مدل، به دلیل در نظر گرفتن همزمان تأثیرات کلیه متغیرها، از روش مدلسازی معادلات ساختاری استفاده شده و جهت آزمون‌های آماری از نرم‌افزارهای PLS و SPSS26 استفاده شده است.

^۲ Divergent Validity

^۱ حداقل مقدار قابل قبول سی‌وی‌آی آر با این تعداد ارزیاب بر اساس جدول لاوشه ۰/۴۹ و سی‌وی‌آی‌آی ۰/۷۹ می‌باشند که مقدار CVR برای تمام متغیرها بالای ۰/۴۹ و مقدار CVI بالای ۰/۷۹ بوده است

هینطور میزان جذر AVE هر سازه در حالت تخمین استاندارد بیشتر از همبستگی میان سازه‌ها بوده که نشان از وجود روایی تشخیصی^۲ دارد (جدول ۴).

در این پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار PLS برای تعیین برازندگی مدل ساختاری و آزمون فرضیه های پژوهش استفاده شده است. مدل نهایی معادلات ساختاری نیز در دو حالت معناداری ضرایب و تخمین استاندارد در شکل های زیر ارائه شده است.

شجاعت اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرس در حد بالا است و وضعیت بدرفتاری سازمانی و بی تفاوتی اخلاقی در حد پایین است.

برای سنجش روایی همگرا و روایی تشخیصی نیز از تحلیل عاملی در نرم افزار PLS استفاده گردید (شفیعی و تات، ۱۳۹۹). مقدار کلیه بارهای عاملی سوالات و همبستور میانگین واریانس استخراج شده هر مفهوم همانطور که در جدول ۳ آمده است بزرگتر از ۰/۵ بوده که نشان از وجود روایی همگرا^۱ است.

جدول ۲- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
۶۹.۳	۲۶۶	مرد	جنسیت
۳۰.۷	۱۱۸	زن	
۱۶.۱	۶۲	زیر ۳۰ سال	سن
۳۶.۲	۱۳۹	۳۱-۴۰	
۲۹.۹	۱۱۵	۴۱-۵۰	
۱۷.۷	۶۸	بالای ۵۰ سال	تحصیلات
۱.۶	۶	فوق دیپلم	
۱۶.۴	۶۳	لیسانس	
۳۵.۹	۱۳۸	فوق لیسانس	
۴۶.۱	۱۷۷	دانشجوی دکترا و بالاتر	سابقه کاری
۱۹.۳	۷۴	زیر ۵ سال	
۱۳.۸	۵۳	۵ تا ۱۰ سال	
۱۶.۹	۶۵	۱۱ تا ۱۵ سال	
۵۰.۰	۱۹۲	بالای ۱۵ سال	مرتبه شغلی
۲۴.۵	۹۴	حسابرس	
۱۰.۹	۴۲	حسابرس ارشد	
۱۴.۳	۵۵	سرپرست حسابرسی	
۳۸.۵	۱۴۸	مدیر حسابرسی	
۱۱.۷	۴۵	شریک حسابرسی	
۱۰۰٪	۳۸۴	کل	

جدول ۳- بررسی پایایی سازه و روایی همگرای مدل

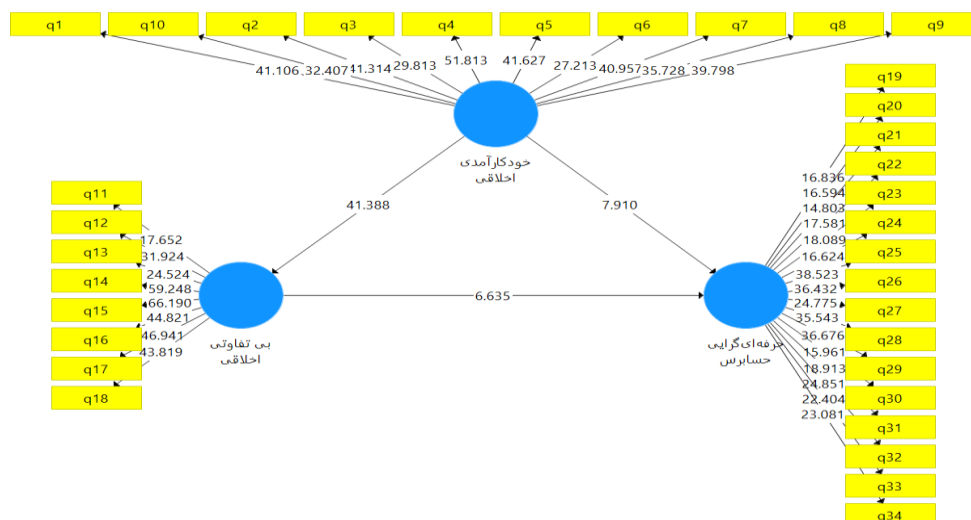
R Square	Average Variance Extracted (AVE)	Composite Reliability	rho_A	Cronbach's Alpha	
0.674	0.68	0.95	0.93	0.93	بی تفاوتی اخلاقی
0.756	0.55	0.95	0.95	0.95	حرفه‌ای‌گرایی حسابرس
	0.66	0.95	0.95	0.94	خودکارآمدی اخلاقی

² Discriminant Validity

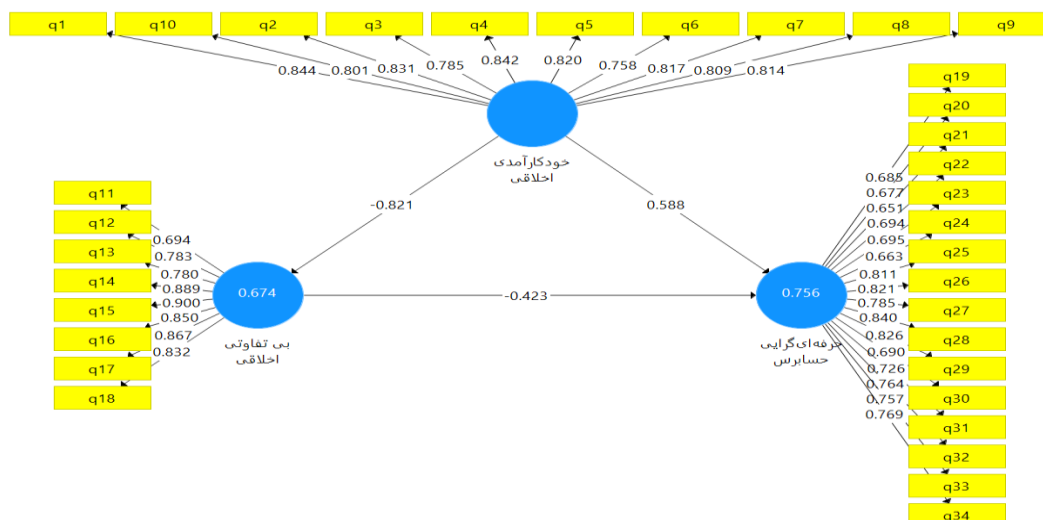
¹ Convergent Validity

جدول ۴- بررسی روایی تشخیصی مدل

خودکارآمدی اخلاقی	حرفه‌ای‌گرایی حسابرس	بی‌تفاوتی اخلاقی	
		0.827	بی‌تفاوتی اخلاقی
	0.743	0.624	حرفه‌ای‌گرایی حسابرس
0.813	0.635	0.621	خودکارآمدی اخلاقی



شکل ۲: مدل تحقیق در حالت معناداری ضرایب



شکل ۳: مدل تحقیق در حالت تخمین استاندارد

جدول ۵- شاخص‌های برازش مدل

مقدار بدست آمده	شاخص
0.77	Redundancy
0.51	شاخص برازش کلی GoF
0.046	SRMR
0.923	NFI
0.092	RMS_theta

با توجه به شاخص‌های ارائه شده در جدول ۵ می‌توان گفت که مدل پژوهش از برازش مناسبی برخوردار است:

با توجه به نتایج بدست آمده از تحلیل داده‌ها که ضریب مسیر و معناداری به ترتیب ۰.۵۸۸ و ۷.۹۱ میباشند و معناداری بیشتر از ۱.۹۶ است؛ عامل « خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان » بر « حرفه‌ای‌گرایی آنها » تاثیر مستقیم، مثبت و معنی داری داشته است. البته نتایج این تحقیق با یافته‌های سافیتی و همکاران (۲۰۲۴) و ماریسکا و همکاران (۲۰۲۴) همسو می‌باشد.

فرضیه چهارم: بی تفاوتی اخلاقی نقش میانجی در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان دارد. با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون سوبل که ضریب مسیر و معناداری به ترتیب ۰.۳۴ و ۰.۶۰ میباشند و معناداری کمتر از ۱.۹۶ است؛ بی تفاوتی اخلاقی نقش میانجی در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان دارد. البته نتایج این تحقیق با یافته‌های سافیتی و همکاران (۲۰۲۴) همسو نمی‌باشد.

برای تست اثر میانجی متغیر بی تفاوتی اخلاقی در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان از آزمون سوبل استفاده مینماییم:
با جایگذاری مقادیر در فرمول آزمون سوبل خواهیم داشت:

$$Z - value = \frac{-0.82 \times -0.42}{\sqrt{(-0.42^2 \times 0.144^2) + (-0.82^2 \times 0.68^2) + (0.144^2 \times 0.68^2)}} = \frac{0.344}{0.569} = 0.604$$

همانطور که مشاهده شد، مقدار z-value حاصل از آزمون سوبل برابر با ۰.۶۰۴ شد که به دلیل کمتر بودن از ۱.۹۶ می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵٪ تاثیر متغیر میانجی بی تفاوتی اخلاقی، معنادار نیست.

یافته های تحقیق

نتایج حاصل از آزمون فرضیات پژوهش در جدول ۶ ارائه می‌گردد.

فرضیه اول: خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر بی تفاوتی اخلاقی آنها تأثیر معنی دار دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از تحلیل داده‌ها که ضریب مسیر و معناداری به ترتیب ۰.۸۲ و ۴۱.۳۸ میباشند و قدر مطلق معناداری بیشتر از ۱.۹۶ است؛ عامل « خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان » بر « بی تفاوتی اخلاقی آنها » تاثیر مستقیم، منفی و معنی داری داشته است. البته نتایج این تحقیق با یافته‌های سیناگا و همکاران (۲۰۲۴) و ماریسکا و همکاران (۲۰۲۴) همسو می‌باشد.

فرضیه دوم: بی تفاوتی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر معنی دار دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از تحلیل داده‌ها که ضریب مسیر و معناداری به ترتیب ۰.۴۲- و ۶.۶۳ میباشند و قدر مطلق معناداری بیشتر از ۱.۹۶ است؛ عامل « بی تفاوتی اخلاقی حسابرسان » بر « حرفه‌ای‌گرایی آنها » تاثیر مستقیم، منفی و معنی داری داشته است. البته نتایج این تحقیق با یافته‌های سافیتی و همکاران (۲۰۲۴) و سیناگا و همکاران (۲۰۲۴) همسو می‌باشد.

فرضیه سوم: خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر معنی دار دارد.

جدول ۶- بررسی رد یا تأیید شدن فرضیات تحقیق

تأیید یا رد	معناداری	ضریب مسیر	فرضیات
تأیید	۴۱.۳۸	۰.۸۲	خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر بی تفاوتی اخلاقی آنها تأثیر معنی دار دارد.
تأیید	۶.۶۳	-۰.۴۲	بی تفاوتی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر معنی دار دارد.
تأیید	۷.۹۱	۰.۵۸۸	خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بر حرفه‌ای‌گرایی آنها تأثیر معنی دار دارد.
عدم تأیید	۰.۶۰	۰.۳۴	بی تفاوتی اخلاقی نقش میانجی در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان دارد.

۶- نتیجه گیری و بحث

هدف پژوهش حاضر تبیین روابط میان خودکارآمدی اخلاقی، بی تفاوتی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان بوده و پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از جهت بررسی روابط بین متغیرها در میان تحقیقات توصیفی-پیمایشی است. حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان به‌عنوان یکی از بنیان‌های اساسی کیفیت حسابرسی، نقش تعیین‌کننده‌ای در حفظ اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، تقویت اعتبار گزارشگری مالی و پایداری حرفه حسابرسی ایفا می‌کند. حرفه‌ای‌گرایی مفهومی چندبعدی است که تعهد به اصول اخلاقی، استقلال رأی، شایستگی فنی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پایبندی به

یافته‌های مربوط به فرضیه سوم نشان داد که خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان تأثیر مستقیم، مثبت و معناداری بر حرفه‌ای‌گرایی آنان دارد. این نتیجه بیانگر آن است که حسابرسانی که نسبت به توان اخلاقی خود اطمینان بیشتری دارند، در عمل نیز پایبندی بالاتری به هنجارهای حرفه‌ای، استقلال رأی و کیفیت انجام وظایف از خود نشان می‌دهند. خودکارآمدی اخلاقی از طریق تقویت هدف‌گذاری حرفه‌ای، افزایش پایداری در برابر فشارهای سازمانی و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری، به نهادینه شدن رفتار حرفه‌ای‌گرا کمک می‌کند. همسویی این یافته با نتایج سافیتیری و همکاران (۲۰۲۴) و ماریسکا و همکاران (۲۰۲۴) نشان می‌دهد که خودکارآمدی اخلاقی، یکی از پیش‌بین‌های پایدار و قابل اتکای حرفه‌ای‌گرایی در محیط‌های پیچیده حسابرسی است. این امر حاکی از آن است که ارتقای حرفه‌ای‌گرایی، صرفاً از مسیر کنترل‌های بیرونی محقق نمی‌شود، بلکه مستلزم تقویت باورهای اخلاقی درونی حسابرسان است.

در نهایت، نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان داد که بی‌تفاوتی اخلاقی نقش میانجی معناداری در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان ایفا نمی‌کند. عدم معناداری آزمون سوبل بیانگر آن است که اثر خودکارآمدی اخلاقی بر حرفه‌ای‌گرایی، از مسیر کاهش بی‌تفاوتی اخلاقی عبور نمی‌کند. این یافته با نتایج سافیتیری و همکاران (۲۰۲۴) همسو نیست و نشان می‌دهد که خودکارآمدی اخلاقی می‌تواند به صورت مستقیم و مستقل، رفتار حرفه‌ای‌گرایانه حسابرسان را تقویت کند. به بیان دیگر، حتی در شرایطی که بی‌تفاوتی اخلاقی به‌طور کامل حذف نشده باشد، باور به توان اخلاقی همچنان قادر است تعهد حرفه‌ای و کیفیت رفتار حسابرسی را ارتقا دهد. این نتیجه، جایگاه محوری خودکارآمدی اخلاقی را به‌عنوان یک سازه بنیادی در رفتار حرفه‌ای حسابرسان برجسته می‌سازد.

در مجموع، یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که خودکارآمدی اخلاقی نقش دوگانه‌ای در تبیین رفتار حسابرسان ایفا می‌کند؛ از یک سو با کاهش بی‌تفاوتی اخلاقی، از تضعیف حساسیت اخلاقی جلوگیری می‌کند و از سوی دیگر، به‌طور مستقیم حرفه‌ای‌گرایی را تقویت می‌نماید. در مقابل، بی‌تفاوتی اخلاقی به‌عنوان یک عامل تضعیف‌کننده، اثر منفی معناداری بر حرفه‌ای‌گرایی دارد، اما نقش آن در انتقال اثر خودکارآمدی اخلاقی به حرفه‌ای‌گرایی تأیید نمی‌شود. این نتایج ضمن توسعه ادبیات حسابرسی رفتاری، بر ضرورت طراحی برنامه‌های آموزشی و توسعه حرفه‌ای با تمرکز بر تقویت خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان تأکید دارد و می‌تواند مبنایی علمی برای

استانداردهای حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. در چنین چارچوبی، رفتار حسابرس صرفاً حاصل الزامات قانونی یا نظارتی نیست، بلکه متأثر از سازه‌های شناختی و اخلاقی درونی است که نحوه مواجهه او با موقعیت‌های پیچیده و تعارض‌آمیز را شکل می‌دهد. پژوهش حاضر با تمرکز بر خودکارآمدی اخلاقی و بی‌تفاوتی اخلاقی، به تبیین سازوکارهای اثرگذار بر حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی پرداخته است. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که خودکارآمدی اخلاقی یکی از تعیین‌کننده‌ترین سازه‌های شناختی در تبیین رفتار اخلاقی و حرفه‌ای حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی است. بر اساس یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول، خودکارآمدی اخلاقی حسابرسان تأثیری مستقیم، منفی و معنادار بر بی‌تفاوتی اخلاقی آنان دارد. میزان بالای ضریب مسیر و مقدار معناداری، بیانگر آن است که باور حسابرسان به توانایی خود در تشخیص و عمل اخلاقی، نقش بازدارنده‌ای قوی در برابر شکل‌گیری سازوکارهای بی‌تفاوتی اخلاقی ایفا می‌کند. به بیان دیگر، حسابرسانی که از سطح بالاتری از خودکارآمدی اخلاقی برخوردارند، کمتر تمایل دارند رفتارهای مسئله‌دار را عادی‌سازی کرده یا مسئولیت اخلاقی خود را کم‌رنگ جلوه دهند. این نتیجه با یافته‌های سیناگا و همکاران (۲۰۲۴) و ماریسکا و همکاران (۲۰۲۴) همسو است که نشان داده‌اند خودکارآمدی اخلاقی از طریق تقویت خودکنترلی و خودنظارتی، مانع فاصله‌گیری اخلاقی و توجیه رفتارهای غیراخلاقی می‌شود. بدین ترتیب، یافته حاضر تأکید می‌کند که خودکارآمدی اخلاقی نه تنها یک متغیر فردی، بلکه یک سازوکار کلیدی پیشگیرانه در برابر تضعیف حساسیت اخلاقی حسابرسان است.

نتایج آزمون فرضیه دوم حاکی از آن است که بی‌تفاوتی اخلاقی حسابرسان تأثیری مستقیم، منفی و معنادار بر حرفه‌ای‌گرایی آنان دارد. این یافته نشان می‌دهد که هرچه حسابرسان در مواجهه با مسائل اخلاقی دچار بی‌تفاوتی بیشتری شوند، میزان تعهد آنان به ارزش‌ها، استانداردها و الزامات حرفه‌ای کاهش می‌یابد. بی‌تفاوتی اخلاقی با تضعیف مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای، زمینه بروز رفتارهای حداقلی، کاهش کیفیت قضاوت و افت استقلال حرفه‌ای را فراهم می‌سازد. این نتیجه با پژوهش‌های سافیتیری و همکاران (۲۰۲۴) و سیناگا و همکاران (۲۰۲۴) همخوانی دارد که نشان داده‌اند کاهش حساسیت اخلاقی حسابرسان، به‌طور مستقیم کیفیت حسابرسی و سطح حرفه‌ای‌گرایی را تضعیف می‌کند. بر این اساس، بی‌تفاوتی اخلاقی را می‌توان یکی از مخاطرات پنهان اما اثرگذار بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان دانست که در صورت نادیده‌گرفتن، می‌تواند اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را با چالش مواجه سازد.

سیاست‌گذاری در مؤسسات حسابرسی و نهادهای حرفه‌ای فراهم آورد.

افزون بر یافته‌های گزارش‌شده، نتایج این پژوهش از منظر نظری نیز حاوی دلالت‌های مهمی برای تبیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان است. شواهد به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که سازه‌های شناختی - اخلاقی، به‌ویژه خودکارآمدی اخلاقی، در چارچوب نظریه‌های شناخت اجتماعی و خودتنظیمی، نقش پیش‌ران در شکل‌دهی به قضاوت و کنش حرفه‌ای ایفا می‌کنند. بدین معنا که رفتار حرفه‌ای حسابرس را نمی‌توان صرفاً بر اساس الزامات نهادی، فشارهای نظارتی یا ساختارهای کنترلی توضیح داد، بلکه باید آن را حاصل تعامل پیچیده میان باورهای درونی، ارزیابی‌های شناختی و ادراک فرد از توان اخلاقی خویش دانست. این امر ضرورت بازاندیشی در مدل‌های سنتی ارتقای کیفیت حسابرسی را برجسته می‌سازد؛ مدلی که عمدتاً بر ابزارهای کنترلی بیرونی تمرکز داشته‌اند.

از منظر کاربردی، یافته‌ها حاکی از آن است که سرمایه‌گذاری مؤسسات حسابرسی بر توسعه قابلیت‌های اخلاقی فردی، می‌تواند اثربخشی پایدارتری نسبت به تشدید مقررات یا افزایش سازوکارهای تنبیهی داشته باشد. طراحی برنامه‌های آموزشی مبتنی بر سناریوهای اخلاقی، تقویت مهارت‌های قضاوت حرفه‌ای در شرایط ابهام و ایجاد نظام‌های بازخورد اخلاق‌محور، می‌تواند به ارتقای خودکارآمدی اخلاقی و در نتیجه تحکیم حرفه‌ای‌گرایی منجر شود. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بی‌تفاوتی اخلاقی، هرچند نقش میانجی تأییدشده‌ای در این مدل ندارد، اما به‌عنوان یک متغیر مخاطرهم‌آمیز مستقل، مستلزم پایش مستمر و مدیریت فعال در محیط‌های حسابرسی است.

در نهایت، این پژوهش با ارائه شواهد تجربی درباره روابط میان خودکارآمدی اخلاقی، بی‌تفاوتی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی، چارچوبی تحلیلی برای فهم عمیق‌تر رفتار حسابرسان در بسترهای پیچیده حرفه‌ای فراهم می‌آورد. نتایج حاکی از آن است که تقویت بنیان‌های شناختی - اخلاقی حسابرسان می‌تواند به‌عنوان یک راهبرد راهبردی برای صیانت از کیفیت حسابرسی، افزایش اعتماد عمومی و پایداری بلندمدت حرفه حسابرسی مورد توجه نهادهای حرفه‌ای و سیاست‌گذاران قرار گیرد.

در خصوص هر فرضیه پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه اول: تأثیر خودکارآمدی اخلاقی بر بی‌تفاوتی اخلاقی حسابرسان

پیشنهادات نظری و پژوهشی

- پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی، خودکارآمدی اخلاقی را به‌عنوان یک سازه پیشگیرانه در مدل‌های تبیینی بی‌تفاوتی اخلاقی لحاظ کرده و نقش آن را در شرایط مختلف سازمانی و حرفه‌ای مورد بررسی قرار دهند.
- انجام مطالعات تطبیقی میان مؤسسات حسابرسی با سطوح متفاوت حمایت سازمانی می‌تواند به شناسایی شرایطی کمک کند که در آن خودکارآمدی اخلاقی بیشترین اثر بازدارنده را بر بی‌تفاوتی اخلاقی دارد.

پیشنهادات مدیریتی و اجرایی

- مؤسسات حسابرسی می‌توانند با طراحی دوره‌های آموزشی مبتنی بر موقعیت‌های واقعی حسابرسی، توانایی حسابرسان در تشخیص و مدیریت مسائل اخلاقی را تقویت کرده و سطح خودکارآمدی اخلاقی آنان را افزایش دهند.
- ایجاد فضاهای رسمی برای گفت‌وگوی حرفه‌ای درباره چالش‌های اخلاقی (نظیر نشست‌های تحلیل موردی یا انجمن‌های اخلاق حرفه‌ای) می‌تواند حساسیت اخلاقی حسابرسان را حفظ کرده و از شکل‌گیری بی‌تفاوتی جلوگیری کند.
- بازنگری در نظام توزیع کار و کاهش فشارهای غیرضروری، به‌ویژه در دوره‌های اوج کاری، می‌تواند از فرسایش تدریجی حساسیت اخلاقی حسابرسان پیشگیری نماید.

فرضیه دوم: تأثیر بی‌تفاوتی اخلاقی بر حرفه‌ای‌گرایی

حسابرسان

پیشنهادات نظری و پژوهشی

- پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی، بی‌تفاوتی اخلاقی به‌عنوان یکی از متغیرهای کلیدی تضعیف‌کننده حرفه‌ای‌گرایی در کنار عواملی نظیر تعارض نقش و فشار زمانی مورد تحلیل قرار گیرد.
- بررسی سازوکارهای شناختی و رفتاری شکل‌گیری بی‌تفاوتی اخلاقی می‌تواند به توسعه مدل‌های دقیق‌تری برای پیش‌بینی افت حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی منجر شود.

پیشنهاد‌های مدیریتی و اجرایی

- نهادهای حرفه‌ای و مؤسسات حسابرسی می‌توانند با پایش دوره‌ای نگرش‌ها و ادراکات اخلاقی حسابرسان، نشانه‌های اولیه بی‌تفاوتی اخلاقی را شناسایی و پیش از تأثیرگذاری بر رفتار حرفه‌ای، مداخلات اصلاحی انجام دهند.
- طراحی نظام‌های انگیزشی مبتنی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و پایبندی به ارزش‌های اخلاقی، می‌تواند تعهد حرفه‌ای حسابرسان را تقویت کرده و اثرات منفی بی‌تفاوتی اخلاقی را کاهش دهد.
- بهبود ارتباطات درون‌سازمانی و تقویت حمایت حرفه‌ای، به‌ویژه در سطوح پایین‌تر سازمان، می‌تواند احساس مسئولیت و تعلق حرفه‌ای را افزایش دهد.

فرضیه سوم: تأثیر خودکارآمدی اخلاقی بر حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان

پیشنهاد‌های نظری و پژوهشی

- پژوهش‌های آینده می‌توانند نقش خودکارآمدی اخلاقی را در تعامل با سایر متغیرهای روان‌شناختی نظیر انگیزش درونی، تعهد حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای مورد بررسی قرار دهند.
- پیشنهاد می‌شود مدل‌های علی پیچیده‌تری طراحی شود که در آن خودکارآمدی اخلاقی به‌عنوان محرک اصلی توسعه رفتار حرفه‌ای‌گرا در نظر گرفته شود.

پیشنهاد‌های مدیریتی و اجرایی

- مؤسسات حسابرسی می‌توانند با برگزاری کارگاه‌های آموزشی مستمر و مبتنی بر تجربه، باور حسابرسان به توانایی اخلاقی خود را تقویت کرده و زمینه بروز رفتارهای حرفه‌ای‌گرایانه را فراهم آورند.
- ارائه بازخوردهای سازنده و به‌موقع در مواجهه حسابرسان با موقعیت‌های اخلاقی دشوار، می‌تواند اعتماد به نفس اخلاقی آنان را افزایش داده و حرفه‌ای‌گرایی را تثبیت کند.
- استقرار نظام‌های مربی‌گری و منتورینگ، به‌ویژه برای حسابرسان جوان‌تر، می‌تواند انتقال تجربیات اخلاقی و حرفه‌ای را تسهیل کرده و به نهادینه شدن حرفه‌ای‌گرایی کمک نماید.

سهم علمی پژوهش

پژوهش حاضر که با هدف تبیین سازوکارهای مؤثر بر حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی انجام

شده است، از جنبه‌های نظری و تجربی، سهم معناداری در توسعه ادبیات حسابرسی رفتاری و اخلاق حرفه‌ای ایفا می‌کند. این پژوهش با تمرکز بر نقش خودکارآمدی اخلاقی و بی‌تفاوتی اخلاقی، تلاش کرده است ابعاد کمتر بررسی شده رفتار حرفه‌ای حسابرسان را در چارچوبی منسجم مورد تحلیل قرار دهد. در ادامه، مهم‌ترین دستاوردهای علمی پژوهش تبیین می‌شود.

ارائه چارچوب مفهومی مبتنی بر سازه‌های اخلاقی

شناخت‌محور: این پژوهش با تمرکز بر خودکارآمدی اخلاقی به‌عنوان یک سازه شناختی محوری و بی‌تفاوتی اخلاقی به‌عنوان یک سازه رفتاری منفی، چارچوبی تحلیلی برای تبیین حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان ارائه کرده است. این چارچوب نشان می‌دهد که حرفه‌ای‌گرایی صرفاً نتیجه الزامات ساختاری یا مقرراتی نیست، بلکه ریشه در باورهای اخلاقی فرد و نحوه پردازش موقعیت‌های اخلاقی دارد. بدین ترتیب، پژوهش حاضر به گسترش نگاه رفتاری به حرفه حسابرسی کمک می‌کند.

تبیین نقش بازدارنده خودکارآمدی اخلاقی در کاهش

بی‌تفاوتی اخلاقی: یکی از نوآوری‌های اصلی این پژوهش، ارائه شواهد تجربی قوی درباره اثر مستقیم و منفی خودکارآمدی اخلاقی بر بی‌تفاوتی اخلاقی حسابرسان است. یافته‌ها نشان می‌دهد باور حسابرس به توان اخلاقی خود، نقش پیشگیرانه‌ای در برابر شکل‌گیری سازوکارهای توجیهی، عادی‌سازی تخلف و فاصله‌گیری اخلاقی ایفا می‌کند. این نتیجه، ادبیات اخلاق حرفه‌ای را از تمرکز صرف بر پیامدها، به سمت بررسی ریشه‌های شناختی رفتارهای اخلاقی سوق می‌دهد.

تأیید نقش تضعیف‌کننده بی‌تفاوتی اخلاقی بر

حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان: پژوهش حاضر با اثبات تأثیر منفی و معنادار بی‌تفاوتی اخلاقی بر حرفه‌ای‌گرایی، به‌طور تجربی نشان می‌دهد که کاهش حساسیت اخلاقی می‌تواند تعهد حرفه‌ای، کیفیت قضاوت و پایبندی به استانداردهای حسابرسی را تضعیف کند. این یافته، بی‌تفاوتی اخلاقی را به‌عنوان یکی از تهدیدهای پنهان حرفه حسابرسی معرفی کرده و اهمیت توجه به آن را در سیاست‌گذاری‌های حرفه‌ای برجسته می‌سازد.

تبیین اثر مستقیم خودکارآمدی اخلاقی بر

حرفه‌ای‌گرایی: از دیگر دستاوردهای مهم پژوهش، تأیید تأثیر مثبت و معنادار خودکارآمدی اخلاقی بر حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان است. این نتیجه نشان می‌دهد که باور به توانایی اخلاقی، به‌طور مستقل و بدون واسطه، می‌تواند رفتار حرفه‌ای‌گرا را تقویت کند. این یافته به ادبیات موجود می‌افزاید

معنوی، فصلنامه مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، ۳(۲)، ۷۵-۹۴.

رحیمی آشتیانی، امیر؛ آقایی، مهران؛ عسکریان، مهناز؛ و صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۰). تاثیر هوش هیجانی و مالی بر عملکرد حسابرس (رویکرد ضریب همبستگی کانونی). اقتصاد مالی، ۱۵(۵۵)، ۲۱۷-۲۳۰.

شفیعی، علی؛ تات، سارا. (۱۳۹۹). روش تحقیق در مدیریت. (چاپ دوم)، انتشارات بازاریابی، تهران.

صابری، خدیجه؛ صراف، فاطمه؛ بنی مهد، بهمن؛ حمیدیان، محسن. (۱۴۰۴). نقش ایدئولوژی سیاسی و حرفه گرایی حسابرسان بر تعارض حرفه‌ای سازمانی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۳)، ۳۰۵-۳۲۲.

گودرزی، سعید، همت فر، محمود و جنانی، محمد حسن. (۱۴۰۴). مدلی جهت شناسایی ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی حسابرسان مستقل کشور. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۶)، ۳۸۳-۳۹۴. doi: 10.22034/jmaak.2025.23889

ملکی پور غربی، محمود؛ قدرتی، حسن؛ جباری، حسین؛ پناهیان، حسین؛ فرزین فر، علی اکبر. ۱۴۰۲، طراحی الگوی فرایندی مسئولیت‌های اجتماعی - اخلاقی در موسسات حسابرسی (رویکرد کیفی: تئوری داده بنیاد)، اقتصاد مالی، ۶۵(۱۷)، ۱۷۷-۱۹۴.

محمدیون، سهیلا؛ حمیدیان، محسن؛ یگانگی، محمدرضا. ۱۴۰۳، تاثیر عوامل سازمانی و ویژگی‌های نیروی انسانی بر گزارش هشدار دهی در حرفه حسابرسی: مطالعه موسسات حسابرسی ایران، اقتصاد مالی، ۶۶(۱۸)، ۲۱۹-۲۵۳.

همتی، حسن؛ ملکیان، اسفندیار؛ کامیابی، یحیی. (۱۴۰۰). ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای گرایی حسابداری مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۹)، ۵-۲۰.

Adin, A., & Putra, P. S. J. J. E. G. (2024). Analysis of professionalism, competency and independence on audit quality in public accounting firm in Palembang City. 9(2), 121-129.

Alqaraleh, M. H., Nour, A. I., Kasasbeh, F. I., & Kielani, J. Z. J. J. o. I. M. (2025). Navigating financial clarity: the impact of internal audit outsourcing and auditor experience, moderated by self-efficacy in understandability of financial reporting.

Aqsha, M., Ansar, M., & Bawias, H. H. B. J. J. I. B., Ekonomi, Manajemen, Dan Akuntansi. (2025). Audit Judgement In Task Complexity, Self Efficacy, and Auditor Professional Skepticism. 2(4), 220-233.

که حرفه‌ای‌گرایی نه تنها محصول کنترل‌های بیرونی، بلکه نتیجه تقویت منابع درونی حسابرسان است.

ارائه شواهد تجربی درباره عدم نقش میانجی بی‌تفاوتی اخلاقی: پژوهش حاضر با نشان دادن نامعناد بودن نقش میانجی بی‌تفاوتی اخلاقی در رابطه بین خودکارآمدی اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی، به شفاف‌سازی مسیرهای علی در رفتار حسابرسان کمک کرده است. این نتیجه نشان می‌دهد که اثر خودکارآمدی اخلاقی بر حرفه‌ای‌گرایی لزوماً از مسیر کاهش بی‌تفاوتی اخلاقی عبور نمی‌کند و این سازه می‌تواند به‌طور مستقیم رفتار حرفه‌ای را شکل دهد. این یافته، به پالایش مدل‌های مفهومی پیشین و جلوگیری از تعمیم‌های ساده‌انگارانه کمک می‌کند.

غناي ادبيات حسابرسی رفتاری در بستر کشورهای در حال توسعه: این پژوهش با استفاده از داده‌های تجربی حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی، شواهد معتبری از بستر حرفه‌ای کشورهای در حال توسعه ارائه می‌دهد. نتایج به درک بهتر چالش‌های اخلاقی و رفتاری حسابرسان در محیط‌هایی با فشارهای سازمانی و نظارتی متفاوت کمک کرده و امکان تعمیم محتاطانه یافته‌ها به سایر زمینه‌های مشابه را فراهم می‌سازد.

پیوند میان پژوهش علمی و کاربردهای حرفه‌ای: در نهایت، پژوهش حاضر با تأکید بر نقش خودکارآمدی اخلاقی، مبنای علمی مناسبی برای طراحی برنامه‌های آموزشی، توسعه حرفه‌ای و سیاست‌های منابع انسانی در مؤسسات حسابرسی فراهم می‌آورد. این پیوند میان تحلیل علمی و کاربرد عملی، ارزش افزوده‌ای برای نهادهای حرفه‌ای و تصمیم‌گیران حوزه حسابرسی ایجاد می‌کند.

به‌طور کلی، این پژوهش با تمرکز بر سازه‌های اخلاقی شناخت‌محور، ارائه شواهد تجربی معتبر و تبیین مسیرهای اثرگذاری بر حرفه‌ای‌گرایی، سهمی معنادار در توسعه ادبیات حسابرسی رفتاری داشته و زمینه‌ساز تحقیقات آتی در این حوزه خواهد بود.

فهرست منابع

- بسحاق، مهدی، نیکومرام، هاشم و جنانی، محمد حسن. (۱۴۰۵). رابطه میان شخصیت سازمانی و حرفه گرایی حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۵(۶۰)، ۱۶۵-۱۷۳. doi: 10.22034/jmaak.2025.77767.4318
- زنگانه، موسی الرضا؛ سراجی، فرشته. (۱۴۰۲). بررسی تاثیر حرفه ای گرایی، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حسابرسان با توجه به نقش تعدیلی هوش

- Bakri, A. A. J. A. S., & Journal, T. (2024). Literature Review: How Competency, Auditor Professionalism, and Integrity Influence Internal Audit Quality. *1*(1), 31-37.
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. J. R. d. C. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *21*(2), 176-187.
- Boshagh, M., NIKOOMARAM, H., Janani, M. H. J. J. o. M. A., & Knowledge, A. (2026). The relationship between organizational personality and auditor professionalism. *15*(60), 165-173.
- Chang, E., Gaurifa, A., Novelius, A., Davina, V., Li, M., Nainggolan, S. G. V. J. I. P. o. S., & Journal, S. (2026). ETIKA AUDIT SEBAGAI DASAR PROFESIONALISME AUDITOR DI INDONESIA. *3*(01 Januari), 9-15.
- Israa, A. A., Al-Tamimib, A. H. Y. J. E., Technology, & Research, A. S. (2025). The Effect of Due Professional Care, Norms, Ethics, and Attitude on Audit Quality. *15*(2), 20884-20890.
- Joshi, P. L. (2026). **Auditor characteristics as determinants of audit quality and sustainability: An interdisciplinary review in Asian contexts.**
- Marisca, P., Septiano, R., Aryadi, D., Dona, E., & Heryanto, H. (2024). The Role of Professional Ethics, Independence, and Work Experience in Auditor Performance. Paper presented at the Journal of International Conference Proceedings.
- Moore, C., Detert, J. R., Klebe Treviño, L., Baker, V. L., & Mayer, D. M. J. P. p. (2012). Why employees do bad things: Moral disengagement and unethical organizational behavior. *65*(1), 1-48.
- Parker, S. K. J. J. o. a. p. (1998). Enhancing role breadth self-efficacy: the roles of job enrichment and other organizational interventions. *83*(6), 835.
- Safitri, D., Rohmah, S., & Salta, S. J. I. J. o. B. A. (2024). The Influence of Professionalism, Locus of Control, Emotional Intelligence and Professional Ethics on BPR Audit Quality with Ambiguity as a Moderator. *4*(2), 381-400.
- Sinaga, I. R., Sondakh, J. J., Warongan, J. D. J. T. C. F., Accounting,, & Research, B. (2024). The influence of independence, integrity, professionalism, and objectivity on fraud prevention in auditors with auditor ethics as a moderating variable: Empirical study at the Representative Office of the Supreme Audit Agency in North Sulawesi Province. *3*(1), 41-52.
- Yuliana, Y., Hadisantoso, E., Basru, A. M. F. R., Zaikin, M., & Fatimah, N. (2025). The influence of competence, workload, and self-efficacy on auditor performance at the Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK RI) representative office in Southeast Sulawesi. Paper presented at the *International Conference on Religious and Cultural Science*.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 17/ No. 65/ Spring 2027

Explaining the Relationships Between Moral Self-Efficacy, Moral Indifference, and Auditor Professionalism

Mahsa Miri

Department of Accounting, NT.C, Islamic Azad University, Tehran, Iran
mahsa.miri1698@iau.ac.ir

Ehsan Rahmaninia

Department of Accounting, NT.C, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)
Ehsanrahmaninia@iau.ac.ir

Malektaj Malekioskouei

Department of Accounting, NT.C, Islamic Azad University, Tehran, Iran
m_oukoei@iau.ac.ir

Bahman Banimahd

Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
Banimahd@iau.ac.ir

Abstract

Professionalism of auditors as a key aspect in ensuring the quality of auditing services and enhancing its credibility in various communities is well-recognized. In this sense, the concept refers to processes and behaviors that contribute to the high credibility and quality of auditors' services. This study aimed to elucidate the relationships among ethical self-efficacy, ethical apathy, and auditor professionalism. In terms of purpose, this research is applied and, in terms of examining relationships between variables, it falls under descriptive-survey research. The present research was conducted during the fall and winter of 1404 (2025-2026) and the statistical population comprised auditors employed in auditing firms affiliated with the Institute of Certified Public Accountants and the Accounting Organization, who, considering the unlimited membership, were selected using the Krger-Morgan table to reach a sample size of 384 through a convenient sampling method. In this study, a standard questionnaire was used to collect data, and its validity and reliability were tested. For statistical testing, structural equation modeling was used through the PLS software. The results of the model testing indicated that ethical self-efficacy of auditors employed in auditing firms has a significant negative impact on their ethical apathy. Ethical apathy of auditors employed in auditing firms has a significant negative impact on their professionalism. Ethical self-efficacy of auditors employed in auditing firms has a significant positive impact on their professionalism. However, the mediating role of ethical apathy in the relationship between ethical self-efficacy and auditor professionalism was not confirmed.

Key Words: Auditor professionalism, ethical apathy, ethical self-efficacy