

Original Article

The Moderating Role of Internal Locus of Control and the Societal Cultural Dimensions on Auditors' Professional Judgment and Skepticism

Shahamat Hoseini¹, PhD Candidate; Abbas Sheybani^{1*}, PhD; Hosein Shafiei¹, PhD

¹Department of Accounting, Sirjan Branch, Islamic Azad University, Sirjan, Iran

Article Information

Article History:

Received: March 25, 2024

Accepted: May 15, 2024

*Corresponding Author:

Abbas Sheybani, PhD;
Department of Accounting, Sirjan
Branch, Islamic Azad University,
Sirjan, Iran
Email: a64.sheybani@gmail.com

Abstract

Introduction: Auditors serve as crucial providers of financial information to investors and corporate stakeholders. This study examined the moderating effects of internal locus of control and societal cultural dimensions on auditors' professional judgment and professional skepticism.

Methods: This applied research employed a descriptive-correlational design, combining both field and documentary research methods. Conducted in 2023, the research aimed to explore and establish the theoretical foundations of field research methodologies. The study comprised two phases: First, a Delphi technique with targeted snowball sampling was used to interview 30 accounting and auditing experts to develop the conceptual model. Second, data were collected via researcher-developed questionnaires from auditors working at the Iranian Association of Certified Public Accountants member firms. Data analysis was performed using SPSS software (version 21) and AMOS software.

Results: Significant relationships were found between professional judgment and ethical pressures. Ethical pressures had a significant effect on auditors' professional judgment when moderated by internal locus of control and cultural dimensions ($t > 1.96$, standardized factor loading > 0.4 , $P = 0.01$). Similarly, ethical pressures significantly influenced professional skepticism through these moderating variables. All measured relationships demonstrated statistical significance ($P = 0.01$).

Conclusion: The findings emphasized the importance of evaluating personality traits in auditors prior to professional certification, as these characteristics might influence professional judgment. While the absolute resolution of auditor-management conflicts remained unattainable due to inherent obstacles, the study recommended implementing measures to minimize such conflicts through enhanced awareness of these moderating factors.

Keywords: Internal-External Control; Ethnology; Retrospective Moral Judgment; Ethics, Professional

Please cite this article as:

Hoseini S, Sheybani A, Shafiei H. The Moderating Role of Internal Locus of Control and the Societal Cultural Dimensions on Auditors' Professional Judgment and Skepticism. *Sadra Med. Sci. J.* 2025; 13(2): 396-408. doi: 10.30476/smsj.2025.102133.1512.



مجله علوم پزشکی صدا

<https://smsj.sums.ac.ir/>



مقاله پژوهشی

نقش تعدیل‌کنندگی منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حساب‌برسان

شهامت حسینی^۱، عباس شیبانی^{۱*}، حسین شفیعی^۱

^۱گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد اسلامی، سیرجان، ایران

اطلاعات مقاله

تاریخچه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۶

نویسنده مسئول:

عباس شیبانی

گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد اسلامی،

سیرجان، ایران

پست الکترونیکی: a64.shaybani@gmail.com

چکیده

مقدمه: به ارائه‌دهندگان خدمات کلیدی مالی به سرمایه‌گذاران و ذینفعان شرکت‌ها، حساب‌برسان می‌گویند. این مطالعه با هدف تعیین نقش تعدیل‌کنندگی منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حساب‌برسان انجام شد.

مواد و روش‌ها: این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی-همبستگی است که در سال ۱۴۰۲ با بهره‌گیری از روش‌های میدانی و اسنادی برای تعیین مبانی نظری و طراحی مدل مفهومی انجام شد. در مرحله اول، جهت طراحی الگوی مفهومی، با بهره‌گیری از تکنیک دلفی و روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله‌برفی، مصاحبه‌هایی با ۳۰ نفر از خبرگان و استادان متخصص در حوزه حسابداری و حساب‌برسی انجام شد. در مرحله دوم، جامعه آماری تحقیق شامل کلیه حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حساب‌برسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود که داده‌های مربوط به آن‌ها از طریق پرسشنامه استاندارد محقق ساخته گردآوری گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۱ و Amos انجام شد.

یافته‌ها: بین دو متغیر قضاوت حرفه‌ای و فشارهای اخلاقی رابطه معنی‌داری وجود دارد. فشارهای اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان با توجه به متغیر تعدیل‌گر منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه تأثیر معناداری داشت. فشارهای اخلاقی بر نگرش تردید حرفه‌ای با توجه به متغیر تعدیل‌گر منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه تأثیر معناداری داشت. مقدار تی و بار عاملی استاندارد شده بین سؤالات و متغیرها در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱/۹۶ و ۰/۴ بود ($P=0/01$).

نتیجه‌گیری: طبق نتایج این پژوهش، توجه ویژه به جنبه‌های شخصیتی حساب‌برسان قبل از ورود به حرفه سبب می‌شود که ویژگی‌های شخصیتی و اجتماعی خاص آنان نتواند بر قضاوت حرفه‌ای آن‌ها تأثیرگذار باشد. هرچند به واسطه وجود موانع متفاوت، حل تعارض بین حساب‌برسان و مدیریت به صورت مطلق مقدور نیست؛ اما باید تلاش نمود این تعارض به حداقل ممکن برسد.

کلمات کلیدی: کنترل درونی-بیرونی، قوم‌شناسی، دآوری اخلاقی بازنگرانه، اخلاق حرفه‌ای

لطفاً این مقاله را به این صورت استناد کنید:

حسینی ش، شیبانی ع، شفیعی ح. نقش تعدیل‌کنندگی منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حساب‌برسان. مجله علوم پزشکی صدا. دوره ۱۳، شماره ۲، بهار ۱۴۰۴، صفحات ۳۹۶-۴۰۸.

دیگر عوامل مؤثر بر نگرش تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرسان تهدید ناشی از منافع شخصی است. این نوع تهدید اشاره به تضادهای مالی یا منافع شخصی دارد که شامل منافع مالی مستقیم یا غیرمستقیم در شرکت صاحب‌کار، وابستگی حسابرس به صاحب‌کار، حق‌الزحمه غیرحسابرسی و انگیزه حفظ صاحب‌کار است. وابستگی حق‌الزحمه حسابرسی یکی از مواردی است که ممکن است سبب کاهش استقلال حسابرس شود. هر چه مقدار درآمد حسابرس از صاحب‌کار بیشتر باشد، وی به سبب تضمین درآمدهای آینده‌اش، سعی در حفظ صاحب‌کار خود خواهد داشت. این امر، سبب وابستگی بیشتر حسابرس به صاحب‌کار نیز خواهد شد. حسابرس برای حفظ صاحب‌کار خود با اعمال فشارهای اخلاقی از انجام اقداماتی که سبب به خطر افتادن منافع صاحب‌کار شود، اجتناب خواهد کرد؛ هرچند که این عمل باعث به خطر افتادن استقلال وی شود. به عبارتی، هر چه مقدار منافع اقتصادی بیشتری میان حسابرس و صاحب‌کار برقرار شود، اثر تهدید ناشی از منافع شخصی بر تردید حرفه‌ای و استقلال حسابرس، بیشتر خواهد بود (۵).

به اعتقاد نیکومرام و همکارانش، نکته مهم این است که در ده سال گذشته موضوع تردید حرفه‌ای در حسابرسی مورد توجه دانشگاه و حرفه قرار گرفته و تحقیقات دانشگاهی زیادی در این زمینه انجام شده است. در خصوص اینکه کدام‌یک از این تعاریف یا دیدگاه‌ها مناسب‌ترین دیدگاه و تعریف برای به‌کارگیری در حسابرسی است نیز، اجماع نظر وجود ندارد. در موضوع فشارهای اخلاقی، ابعاد فرهنگی نیز می‌تواند نقش مهمی داشته باشد. در جوامع با فاصله قدرت بیشتر، نسبت به جوامع با فاصله قدرت کمتر، اعضا در مقابل فشار اطاعت آسیب‌پذیرتر هستند. همچنین افراد در جوامع با فردگرایی کمتر، در مقایسه با جوامعی با فردگرایی بیشتر، در مقابل فشار انطباق آسیب‌پذیرترند. پایبندی حسابرسان به مسئولیت‌های حرفه‌ای، سبب خلق ارزش واقعی و اجتماعی می‌شود که در اقتصادهای نوپا بیش از پیش به آن نیاز است و این امر، مستلزم برقراری سازوکارهایی در راستای تقویت آن است (۶). تعهد حرفه‌ای اثرگذار، تعهد حرفه‌ای مستمر و تعهد حرفه‌ای دستوری، پیش‌بینی‌کننده قوی برای قصد ترک شرکت، رضایت شغلی، رفتارهای کاری و همچنین قضاوت هستند که در حرفه حسابرسی تقویت‌کننده استقلال حسابرسان محسوب می‌شوند. منبع کنترل درونی (باورها، ویژگی‌های شخصیتی و

اخلاق، موضوعی فراگیر است که همه جوانب زندگی بشر را تحت تأثیر قرار می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی ایجاد کرده است. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن وابسته به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌شود و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد (۱). از آنجاکه حسابرسی به‌شدت بر اعتماد و مسئولیت امانت‌داری متکی است، قضاوت اخلاقی برای این حرفه اهمیت اساسی دارد، تزلزل اخلاقی یا حتی شبهه نسبت به رفتار آنان نه تنها بازارهای سرمایه را آشفته و گاه فلج می‌سازد، بلکه منجر به ایجاد بی‌اعتمادی عمومی نسبت به حرفه می‌شود (۲). مؤسسات حسابرسی باید سیاست‌هایی ایجاد کنند که ساختار زمان و پاداش مناسبی را برای اقدامات با تردید فراهم آورد و تأکید ویژه‌ای بر ارزیابی شایستگی حسابرس در زمینه‌های پیچیده و پرریسک اعمال شود. نمایش مداوم سطوح مناسب تردید حرفه‌ای در سراسر حسابرسی، موقعیت مناسبی را در برابر مشتری فراهم می‌کند که موجب کاهش فشار بالقوه بر حسابرسی برای مذاکره درباره مسائل قابل توجه آتی می‌شود (۳). تمام تصمیمات مرتبط با تردید حرفه‌ای باید به‌طور کامل مستند شوند. همان‌طور که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، ذکر کرده است: «حوزه‌های نیازمند قضاوت بیشتر، نیاز به مستندسازی وسیع‌تری هستند». با توجه به فرض درونی بودن تردید حرفه‌ای، این نگرش ذاتاً مبتنی بر قضاوت است. بر این اساس مستندسازی مناسب برای هر رویه اجراشده، مدارک کسب‌شده، تصمیمات اتخاذشده یا نتیجه‌گیری‌های حاصل شده تا زمان وجود تردید حرفه‌ای مورد نیاز است (۴).

فرهنگ جاری کشور می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در اجرا یا عدم اجرای کنترل‌های داخلی در شرکت‌ها توسط مهم‌ترین جزء این سیستم یعنی انسان داشته باشد. حسابرس در تعیین ریسک کنترل به‌ناچار باید به موضوع فرهنگ توجه ویژه‌ای داشته باشد، تا بتواند این ریسک را دقیق‌تر تعیین نماید. استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی، حسابرسان را ملزم به ارزیابی ساختار کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل در روند حسابرسی می‌نمایند. حسابرس برای ارزیابی ساختار کنترل داخلی باید شناختی از محیط و فعالیت کنترلی که تحت تأثیر عوامل فرهنگی است، به‌دست آورد. از

مواد و روش‌ها

این تحقیق از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی-همبستگی است. گردآوری داده‌ها به روش ترکیبی (کتابخانه‌ای و میدانی) صورت گرفت. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری و طراحی مدل مفهومی از مطالعات اسنادی و مصاحبه‌های تخصصی استفاده گردید و در مرحله دوم، جهت آزمون مدل تحقیق از داده‌های پیمایشی بهره گرفته شد.

جامعه آماری

این پژوهش دو جامعه آماری مجزا داشت. جامعه آماری نخست شامل استادان دانشگاه، متخصصان و خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی بود که با هدف شناسایی و استخراج مؤلفه‌ها و تدوین مدل مفهومی تحقیق در فرآیند مطالعه مشارکت داشتند، و جامعه آماری دوم کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند که جهت آزمون مدل مفهومی طراحی‌شده به‌عنوان جامعه هدف انتخاب شدند.

حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

حجم نمونه جامعه اول پژوهش ۳۰ نفر بود که به‌صورت هدفمند و با روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی انتخاب شدند. و حجم نمونه مربوط به جامعه دوم ۳۰ نفر از حسابرسان بودند که به‌صورت در دسترس انتخاب گردیدند.

ابزار گردآوری داده‌ها

- در بخش اول شامل مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و پرسشنامه‌های باز بود و تحلیل داده‌ها با بهره‌گیری از تکنیک دلفی به‌منظور اعتبارسنجی نظرات انجام گرفت.

- در بخش دوم، پرسشنامه بسته محقق‌ساخته بر اساس مدل مفهومی نهایی‌شده در مرحله اول بود.

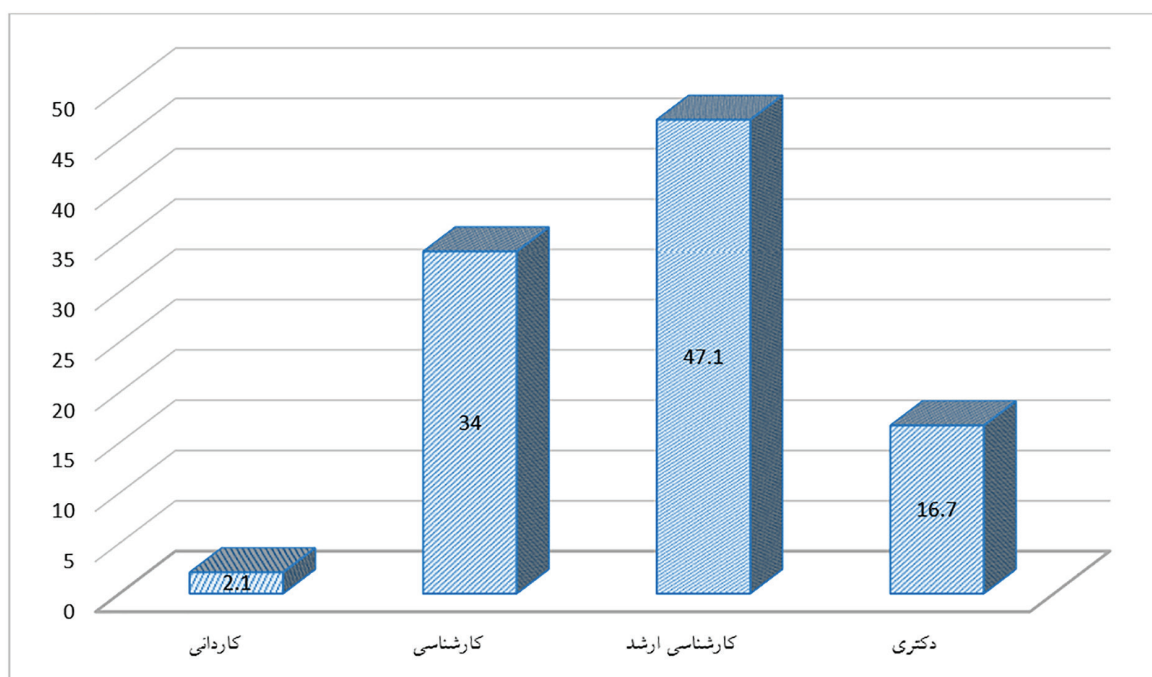
روش جمع‌آوری داده‌ها

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز از منابع اطلاعاتی مختلف بهره برده شد و از بین ابزارهای مختلف جمع‌آوری داده‌ها، به‌طورکلی از دو روش عمده کتابخانه‌ای و پیمایشی استفاده گردید. درواقع برای شناخت بهتر مسئله طرح‌شده، کسب اطلاعات راجع به موضوع مورد بحث، تعریف و

رفتاری فردی) و منبع کنترل بیرونی (ناشی از شانس و اقبال و یا تأثیر دیگران)، به‌طور چشمگیری رفتار افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهند. افراد با منبع کنترل بیرونی، تمایل به قبول مسئولیت کمتری برای نتایج رفتارهایشان دارند، در نتیجه تلاش کمتری برای حفظ استقلال انجام می‌دهند. رفتار و قضاوت حسابرسان در موقعیت‌هایی که فشار خاصی را تجربه می‌کنند، تعیین‌کننده نوع رفتار آن‌ها در قبال حرفه حسابرسی و مسئولیت‌های حرفه‌ای است. افرادی که تأثیرپذیری بیشتری از فشار ناشی از کار و شغل خود دارند، بیشتر مستعد حفظ نکردن استقلال حسابرسی هستند (۷).

استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به ارزیابی و برآورد ریسک حسابرسی بر اساس قضاوت حرفه‌ای می‌نماید. ریسک حسابرسی شامل سه قسمت ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف است. ریسک کنترل یعنی «احتمال رخ دادن اشتباه یا تحریف در مانده یک حساب یا گروهی از معاملات که بتواند به‌تنهایی یا درمجموع با اشتباهات یا تحریف‌های موجود در سایر گروه‌های معاملات یا مانده حساب‌ها با اهمیت باشد، اما توسط سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی به‌موقع پیشگیری یا کشف و اصلاح نشود (۲). عوامل فرهنگی به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی محسوب می‌شوند. تلقی مزبور بر این استدلال استوار است که حسابداری به‌عنوان فعالیتی اجتماعی با منابع انسانی در تعامل است و انسان نقش بسیار مهمی در کارایی یا عدم کارایی سیستم کنترل‌های داخلی ایفا می‌نماید. اشتباهات انسانی، شامل خطاهای سهوی یا تبانی، سیستم کنترل‌های داخلی را بی‌اثر می‌سازد. بنابراین فرهنگ جاری کشور می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در اجرا یا عدم اجرای کنترل‌های داخلی توسط مهم‌ترین جزء این سیستم (یعنی انسان) داشته باشد.

با توجه به موارد ذکرشده این سؤالات مطرح می‌شود که آیا فشارهای اخلاقی بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد؟ آیا تهدید منافع شخصی بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد؟ و تأثیر منابع کنترل درونی و ابعاد فرهنگی جامعه بر رابطه فشارهای اخلاقی و تهدید منافع شخصی بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حسابرسان چگونه است؟ بر این اساس، این مطالعه با هدف بررسی نقش تعدیل‌کنندگی منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حسابرسان به انجام رسید.



شکل ۱. فراوانی افراد بر حسب تحصیلات

میانۀ برای توصیف وضعیت شاخص‌های دموگرافیکی^۱ و سؤالات تحقیق استفاده شد و برای بررسی سؤالات تحقیق و ارتباط آن‌ها با شاخص‌های دموگرافیکی از آماره‌های استنباطی بهره گرفته شد. کلیه تجزیه و تحلیل‌های آماری نیز با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS-21 و Amos انجام شد. سطح معنی‌داری آزمون در این مطالعه $\alpha=0.05$ در نظر گرفته شد.

ملاحظات اخلاقی

در این مقاله، اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است. این مقاله برگرفته از رساله مقطع دکتری تخصصی رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد سیرجان آقای شهامت حسینی با عنوان «بررسی تأثیر فشارهای اخلاقی و تهدید منافع شخصی بر قضاوت و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه» است و دارای نامه تأییدیه اخلاق به شماره نامه ۱۴۰۳/۱۹ مورخ ۱۴۰۳/۰۱/۲۰ از دانشگاه آزاد اسلامی واحد سیرجان است.

یافته‌ها

از بین نمونه‌های تحت بررسی بیشترین تعداد از حسابداران، سرپرست حسابداری (۳۵/۶ درصد) بودند. (شکل ۱) ۲/۱ درصد از افراد تحصیلات کاردانی و ۳۴ درصد تحصیلات کارشناسی، ۴۷/۱ درصد تحصیلات کارشناسی ارشد و ۱۶/۷ درصد تحصیلات دکتری داشتند (شکل ۱).

بیان مسئله، مشخص نمودن اهداف، سؤالات تحقیق، بررسی سوابق و نگارش تئوری و ادبیات تحقیق از روش کتابخانه‌ای استفاده گردید، ولی برای محاسبه و تعیین وظایف شهرداری و گروه‌های بهره‌بردار و استفاده‌کننده از خدمات آنان توسط مردم از مطالعات میدانی و پیمایشی و از ابزارهای و روش‌های مختلف از جمله (۱) پرسشنامه‌ای (۲) مصاحبه‌ای (۳) مشاهده‌ای و (۴) ترکیبی استفاده شد، و به دلیل گستردگی قلمرو مکانی تحقیق برخی از بانک‌های اطلاعاتی موجود، از جمله پرسشنامه و مصاحبه با خبرگان، ابزار اصلی گردآوری داده‌های این تحقیق محسوب می‌شود.

گام اول این مطالعه شامل تدوین سؤال و انجام مطالعات اکتشافی و مقدماتی، مصاحبه برای تشخیص و دستیابی به موضوعات هدف مطالعه بود. پس از دستیابی و شناخت موضوعات اصلی مطالعه مدل نظری تحقیق شکل گرفت و مدل تحلیلی مطالعه طراحی گردید. پس از تدوین مدل ابزار جمع‌آوری داده‌ها فراهم شد و روایی و اعتبار سنجش داده‌ها که بر اساس پرسشنامه جمع‌آوری شده بود، بررسی گردید و در نهایت به کمک نرم‌افزار تجزیه و تحلیل شد.

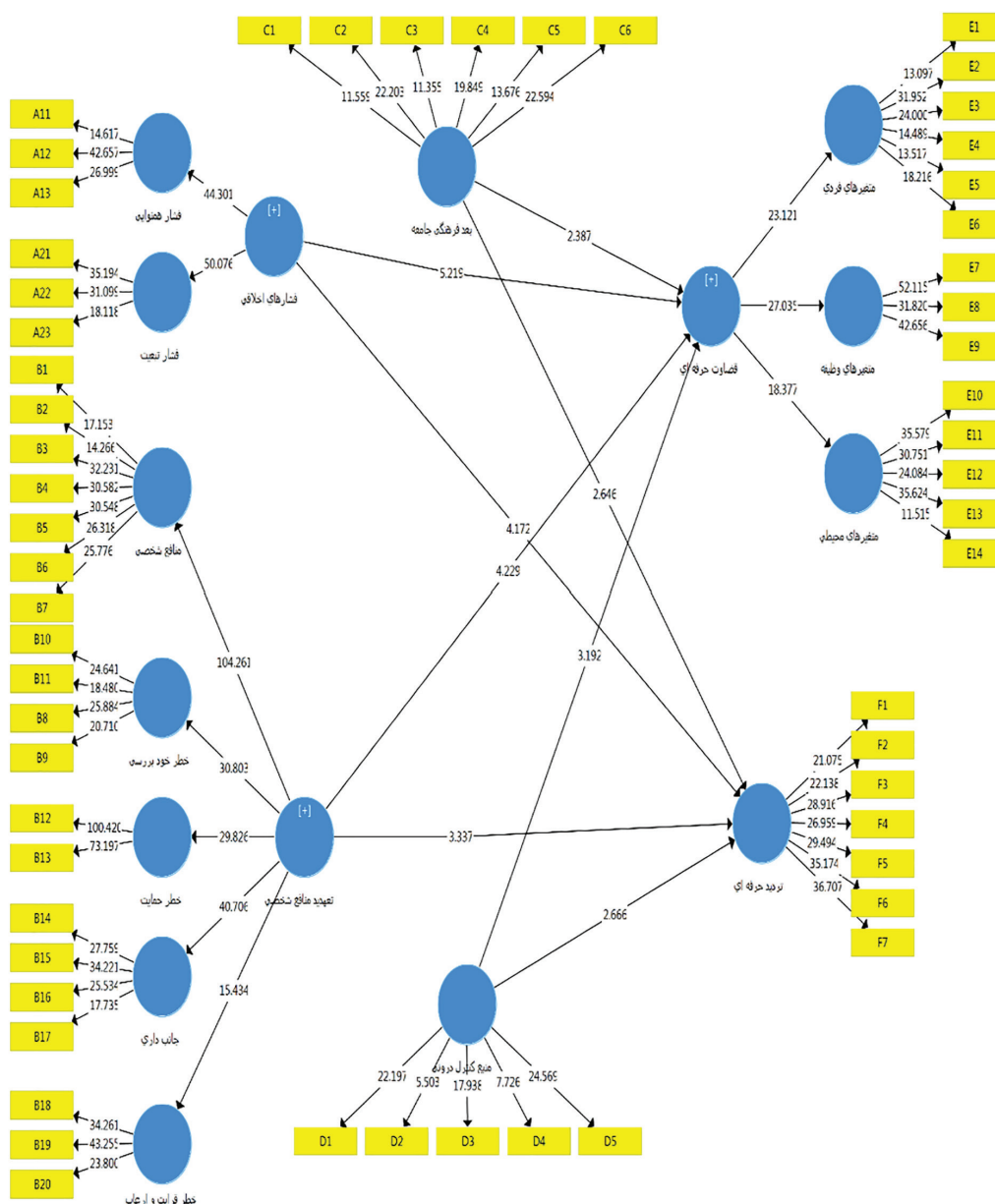
تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده از طریق پرسشنامه‌ها، از انواع آماره‌های توصیفی مثل جداول توزیع فراوانی، درصد فراوانی، نمودارها، میانگین و

1. Demographic Index

جدول ۱. شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	واریانس	بازه نمرات کسب‌شده	
				کمترین	بیشترین
تهدید منابع شخصی	۳/۵۴	۰/۷۰	۰/۴۹	۱/۴۹	۵
بعد فرهنگی جامعه	۳/۷۰	۰/۷۶	۰/۵۸	۱	۵
منبع کنترل درونی	۳/۳۲	۰/۶۷	۰/۴۶	۱/۲	۵
متغیرهای فردی	۳/۳۵	۰/۸۰	۰/۶۵	۱	۵
متغیرهای وظیفه	۳/۵۳	۰/۸۵	۰/۷۲	۱	۵
متغیرهای محیطی	۳/۶۹	۰/۷۲	۰/۵۳	۱/۸	۵
قضاوت حرفه‌ای	۳/۵۲	۰/۶۳	۰/۴۰	۱/۴	۴/۹۴
تردید حرفه‌ای	۳/۲۱	۰/۸۷	۰/۷۵	۱	۵



شکل ۲. مدل اندازه‌گیری بر اساس مقادیر t-value مورد ارزیابی قرار گرفت تا میزان معنی‌داری روابط بین سازه‌های پنهان و شاخص‌های مشاهده‌شده V1 تا V19 مشخص شود. نتایج نشان داد که تمامی متغیرهای مورد بررسی دارای بار عاملی معنادار بوده و به‌طور معنی‌داری در تبیین سازه‌های مدل نقش دارند.

نمرات همه متغیرهای تحقیق بیشتر از ۳ بود و وضعیت همه متغیرها در سطح بالای متوسط قرار داشت. به عبارتی افراد در انتخاب گزینه‌های پرسشنامه‌ها بیشتر میل به انتخاب گزینه‌های ۴ و ۵ داشته‌اند.

از نظر تجربه کاری در نمونه‌های تحت بررسی بیشترین فراوانی مربوط به تجربه ۱۶ تا ۲۰ سال بود که ۶۰/۲ درصد از وزن کل را شامل می‌شد.

بر اساس (جدول ۱) می‌توان نشان داد که میانگین

جدول ۲. آزمون همبستگی اسپیرمن بین متغیرها

ردیف	فشار همنوایی	فشار تبعیت	فشارهای اخلاقی	منابع شخصی	خطر خود بررسی	خطر ماهیت	جانب‌داری	خطر قرابت و ارباب	تهدید منابع شخصی	بعد فرهنگی جامعه	منبع کنترل درونی	متغیرهای فردی	متغیرهای وظیفه	متغیرهای محیطی	قضاوت حرفه‌ای	تردید حرفه‌ای
	فشار همنوایی	۱/۰۰۰														
	فشار تبعیت	۰/۴۶۹ ***	۱/۰۰۰													
	فشارهای اخلاقی	۰/۸۹۶ ***	۰/۷۸۸ ***	۱/۰۰۰												
	منابع شخصی	۰/۳۱۳ ***	۰/۳۷۴ ***	۰/۳۸۵ ***	۱/۰۰۰											
	خطر خود بررسی	۰/۲۷۸ ***	۰/۳۲۵ ***	۰/۳۴۱ ***	۰/۷۰۳ ***	۱/۰۰۰										
	خطر ماهیت	۰/۲۷۰ ***	۰/۳۵۲ ***	۰/۳۵۲ ***	۰/۶۶۹ ***	۰/۵۷۱ ***	۱/۰۰۰									
	جانب‌داری	۰/۳۵۰ ***	۰/۳۷۴ ***	۰/۴۱۱ ***	۰/۷۱۷ ***	۰/۶۲۴ ***	۰/۶۶۶ ***	۱/۰۰۰								
	خطر قرابت و ارباب	۰/۱۵۴ ***	۰/۲۱۸ ***	۰/۱۹۶ ***	۰/۶۰۱ ***	۰/۴۴۰ ***	۰/۵۲۵ ***	۰/۵۷۰ ***	۱/۰۰۰							
	تهدید منابع شخصی	۰/۳۳۸ ***	۰/۳۹۶ ***	۰/۴۱۳ ***	۰/۸۷۳ ***	۰/۷۷۰ ***	۰/۸۴۰ ***	۰/۸۶۸ ***	۰/۷۵۹ ***	۱/۰۰۰						
	بعد فرهنگی جامعه	۰/۰۴۵	۰/۰۸۷	۰/۰۷۴	۰/۲۲۱ ***	۰/۲۱۳ ***	۰/۱۱۲	۰/۱۵۶	۰/۱۴۰	۰/۱۹۴ ***	۱/۰۰۰					
	منبع کنترل درونی	۰/۰۳۳	۰/۱۱۴	۰/۰۸۰	۰/۱۳۵	۰/۱۵۰	۰/۰۹۵	۰/۱۴۸	۰/۲۲۲ ***	۰/۱۶۸	۰/۴۵۱ ***	۱/۰۰۰				
	متغیرهای فردی	۰/۴۵۳ ***	۰/۳۷۴ ***	۰/۴۷۶ ***	۰/۴۰۷ ***	۰/۳۵۴ ***	۰/۳۶۹ ***	۰/۳۹۰ ***	۰/۲۴۰ ***	۰/۴۱۸ ***	۰/۲۱۲ ***	۰/۲۳۵ ***	۱/۰۰۰			
	متغیرهای وظیفه	۰/۰۴۴	۰/۳۵۵ ***	۰/۴۲۲ ***	۰/۳۸۵ ***	۰/۳۷۲ ***	۰/۲۹۸ ***	۰/۳۲۳ ***	۰/۲۳۲ ***	۰/۳۷۹ ***	۰/۲۳۴ ***	۰/۲۷۴ ***	۰/۵۰۴ ***	۱/۰۰۰		
	متغیرهای محیطی	۰/۲۲۹ ***	۰/۲۹۹ ***	۰/۲۹۰ ***	۰/۳۸۷ ***	۰/۲۷۱ ***	۰/۲۵۵ ***	۰/۳۶۱ ***	۰/۲۲۵ ***	۰/۳۶۰ ***	۰/۱۷۶	۰/۲۱۰	۰/۳۱۸ ***	۰/۴۶۶ ***	۱/۰۰۰	
	قضاوت حرفه‌ای	۰/۴۵۷	۰/۴۳۶ ***	۰/۵۰۲ ***	۰/۵۰۵ ***	۰/۴۱۹ ***	۰/۳۸۴ ***	۰/۴۵۸ ***	۰/۳۰۲ ***	۰/۴۹۱ ***	۰/۲۵۹ ***	۰/۳۰۴ ***	۰/۷۸۸ ***	۰/۸۲۸ ***	۰/۷۱۸ ***	۱/۰۰۰
	تردید حرفه‌ای	۰/۳۳۹ ***	۰/۴۱۳ ***	۰/۴۱۵ ***	۰/۴۴۵ ***	۰/۳۷۲ ***	۰/۳۶۴ ***	۰/۴۳۴ ***	۰/۳۵۳ ***	۰/۴۶۵ ***	۰/۲۷۲ ***	۰/۲۵۱ ***	۰/۳۰۸ ***	۰/۳۹۱ ***	۰/۳۵۲ ***	۰/۴۳۲ ***

*** همبستگی در سطح ۵ درصد معنی‌دار است. ** همبستگی در سطح ۱ درصد معنی‌دار است.

جدول ۳. شاخص میانگین واریانس استخراجی

متغیرها	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0/5)	نتیجه	متغیرها	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0/5)	نتیجه
فشارهای اخلاقی	۰/۷۵۹	مطلوب	خطر قرابت و ارباب	۰/۷۳۶	مطلوب
فشار همنوایی	۰/۶۳۲	مطلوب	بعد فرهنگی جامعه	۰/۵۷۷	مطلوب
فشار تبعیت	۰/۶۸۷	مطلوب	منبع کنترل درونی	۰/۵۲۹	مطلوب
تهدید منابع شخصی	۰/۶۹۲	مطلوب	قضاوت حرفه‌ای	۰/۶۳۷	مطلوب
منابع شخصی	۰/۶۰۳	مطلوب	متغیرهای فردی	۰/۵۲۲	مطلوب
خطر خود بررسی	۰/۶۳۰	مطلوب	متغیرهای وظیفه	۰/۷۵۱	مطلوب
خطر ماهیت	۰/۸۴۵	مطلوب	متغیرهای محیطی	۰/۶۸۸	مطلوب
جانب‌داری	۰/۶۴۳	مطلوب	تردید حرفه‌ای	۰/۶۷۴	مطلوب

جدول ۴. نتایج برآورد ضرایب معناداری تی و ضریب مسیر استاندارد شده بر قضاوت حسابرسان

مسیر مستقیم	ضریب مسیر (B)	مقدار تی (t-value)	سطح معناداری	نتیجه
فشارهای اخلاقی ← قضاوت حسابرسان	۰/۴۹۵	۷/۹۵۲	<۰/۰۰۰	تأیید
فشارهای اخلاقی ← تردید حرفه‌ای	۰/۴۴۲	۷/۴۱۱	<۰/۰۰۰	تأیید
تهدید منافع شخصی ← قضاوت حسابرسان	۰/۴۸۹	۸/۰۹۰	<۰/۰۰۰	تأیید
تهدید منافع شخصی ← تردید حرفه‌ای	۰/۴۶۱	۶/۵۸۵	<۰/۰۰۰	تأیید
جمله تعاملی (منبع کنترل درونی × فشارهای اخلاقی) ← قضاوت حرفه‌ای	۰/۱۷۶	۳/۰۹۶	۰/۰۰۲	تأیید
جمله تعاملی (بعد فرهنگی جامعه × فشارهای اخلاقی) ← قضاوت حرفه‌ای	۰/۱۷۲	۲/۸۱۸	۰/۰۰۵	تأیید
جمله تعاملی (منبع کنترل درونی × فشارهای اخلاقی) ← تردید حرفه‌ای	۰/۱۸۲	۲/۹۳۲	۰/۰۰۴	تأیید
جمله تعاملی (بعد فرهنگی جامعه × فشارهای اخلاقی) ← تردید حرفه‌ای	۰/۳۱۲	۵/۸۷۶	<۰/۰۰۰	تأیید
جمله تعاملی (منبع کنترل درونی × تهدید منافع شخصی) ← قضاوت حرفه‌ای	۰/۱۸۲	۳/۳۴۶	۰/۰۰۱	تأیید
جمله تعاملی (بعد فرهنگی جامعه × تهدید منافع شخصی) ← قضاوت حرفه‌ای	۰/۲۹۱	۴/۱۶۱	<۰/۰۰۰	تأیید
جمله تعاملی (منبع کنترل درونی × تهدید منافع شخصی) ← تردید حرفه‌ای	۰/۱۸۳	۲/۰۷۴	۰/۰۳۹	تأیید
جمله تعاملی (بعد فرهنگی جامعه × تهدید منافع شخصی) ← تردید حرفه‌ای	۰/۲۹۳	۵/۰۵۹	<۰/۰۰۰	تأیید

(شکل ۲).

مقدار عددی بار عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌پذیر با متغیر پنهان مربوطه حداقل مقدار قابل قبول ۰/۴ دارد. طبق (جدول ۳)، مقدار تی و بار عاملی استاندارد شده بین سؤالات و متغیرها در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱/۹۶ و ۰/۴ محاسبه شده است. لذا نتایج حکایت از آن دارد که با توجه به داده‌های گردآوری شده سؤالات به‌درستی وارد مدل و تحقیق شده و نیاز به حذف یا تغییر دیگری در سؤالات پرسشنامه احساس نمی‌شود.

طبق (جدول ۲) می‌توان نشان داد که اگر علامت دوستاره یا تک‌ستاره روی عددی نقش پیدا کند، رابطه بین دو متغیری که از تلاقی آن‌ها، عدد مورد نظر تشکیل شده، معنی‌دار است و اگر در رابطه بین دو متغیر علامت ستاره وجود نداشته باشد نشان می‌دهد که رابطه بین آن متغیرها معنادار نیست. از این رو میزان همبستگی بین قضاوت حرفه‌ای و فشارهای اخلاقی برابر با ۰/۵۰۲ بوده و با علامت دوستاره نمایان شده است، لذا بین دو متغیر قضاوت حرفه‌ای و فشارهای اخلاقی رابطه معنی‌دار و مثبتی وجود دارد

بر طبق (جدول ۴) میانگین واریانس استخراج شده متغیرها بیشتر از ۰/۵ به دست آمد و مناسب بودن روایی همگرا با این شاخص تأیید می‌شود. با توجه به نتایج (جدول ۴) مقدار عدد معناداری (t-value) تمامی متغیرهای مسیر مستقیم بیشتر از ۱/۹۶ و سطح معناداری ($<0/001$) کمتر از ۰/۰۵ به دست آمد. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار بوده و متغیرهای مستقل و تعاملی بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

بحث

بازار حسابرسی در دهه گذشته به شدت رقابتی شده و در پی بحران‌های اقتصادی اخیر، بیشتر هم شده است. این شرایط منجر به فشار زیاد بر صاحب‌کاران شده و در نتیجه فشارهایی که صاحب‌کاران بر حسابرسان وارد می‌کنند، افزایش یافته است (۸). شغل حسابرسی با توجه به ضرورت حسابرسی، کیفیت حسابرسی و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابرسان، با نوعی استرس خاص همراه است.

نتایج یافته‌های اوکالاقان^۲ و همکاران (۲۰۲۰) نیز در این زمینه همسو با پژوهش حاضر است. آن‌ها نشان دادند که نقش حسابرسان مستقل به واسطه تعارض نقش، ابهام نقش و گرانباری نقش، همواره با فشارهای شغلی مواجه است و این فشارها بر تصمیم‌گیری حرفه‌ای تأثیرگذارند. این نتیجه با یافته‌های این مطالعه که بر تأثیر فشار اخلاقی بر تردید حرفه‌ای تأکید دارد، هم‌راستا است. از این رو، حسابداری و به ویژه حسابرسی از دیرباز به عنوان حرفه‌ای با سطوح بالای استرس شناخته شده است. تلاش‌های طاقت‌فرسا، محدودیت زمانی برای زندگی شخصی و گذراندن آزمون حسابداران رسمی از دیگر چالش‌های معمول و همیشگی حسابرسان بوده است. کارکنان حسابرسی به دلیل فشارهای ناشی از جستجوی خطاها و بی‌نظمی‌ها، به دلیل تعارض بین اهداف تجاری و حرفه‌ای، تحت تأثیر قرار می‌گیرند. بدین صورت که آن‌ها برای مقابله با افزایش قیمت رقابتی، تلاش خواهند کرد که هزینه‌های حسابرسی را به حداقل برسانند تا حداکثر سودآوری این سرویس را به دست آورند. نتایج این مطالعه نشان داد که فشارهای اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با توجه به متغیر تعدیل‌گر منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه

2. O'Callaghan

تأثیر مثبت و معنادار دارد (۹).

با توجه به افزایش فشارهایی که در دهه گذشته بر حسابرسان وارد شده، مسئله این است که آیا منبع کنترل درونی مثل مسئله دینداری، همچنین بعد فرهنگی جامعه مثل فردگرایی، می‌تواند رابطه بین این دو متغیر را تعدیل نماید؟ (۱۰). برای روشن شدن این مسئله می‌توان بیان نمود که حسابرسی در اسلام نیز تعریفی فراگیر دارد و عبارت از محاسبه، کنترل و نظارت بر کار و اعمال فرد، هم در رابطه با کار وی در زمان تهیه حساب‌ها و هم در رابطه با کردار نیک اوست. همچنین لازمه رعایت هر یک از ویژگی‌های کیفی حسابداری در ارائه گزارش مطلوب، اعمال و مقید بودن به یک یا چند فضیلت اخلاقی است که یا به صورت فطری در برخی افراد وجود داشته و رعایت می‌گردد، یا در برخی دیگر نیاز به تعلیم و تزکیه عملی دارد تا احکام آن رعایت قرار گیرد. حسابداران و حسابرسان عضو یک جامعه حرفه‌ای برای ایجاد ثبات رویه، قابلیت مقایسه، نحوه افشای کامل اطلاعات و گزارش‌های ارائه شده، می‌باید نسبت به رعایت و اعتقاد به این فضائل اخلاقی با یکدیگر تفاهم نمایند و متعهد شوند که به رعایت موازین اخلاقی التزام داشته باشند. بنابراین دینداری در مسئله حسابرسی می‌تواند رابطه بین تهدید منافع شخصی و تردید حرفه‌ای را تعدیل کند (۱۱).

با توجه به بررسی تحقیقات پیشین تا کنون تحقیقی که به مسئله تعدیل‌گری دینداری بر رابطه بین تهدید منافع شخصی و تردید حرفه‌ای بپردازد، انجام نشده است اما با توجه به نتایج تحقیق مایر^۳، می‌توان همسو با یافته‌های این مطالعه نشان داد که باورهای دینی می‌تواند بر قضاوت حسابرسان تأثیر بگذارد. وقتی ارزش‌های اخلاقی همچون احساس مسئولیت، درستکاری، رازداری، عدم توجه به منافع شخصی، بی‌طرفی، صداقت و انضباط در پرتو دینداری و باورهای دینی همچون، ایمان به خدا، ایمان به معاد و پیروی عملی از دستورات دین و پیشوایان دینی تقویت شود، بر نتیجه کار حسابرسی مؤثر واقع است (۱۲).

فرهنگ، مجموعه‌ای از باورها و اعتقاداتی است که میان اعضای یک گروه، جامعه و سازمان مشترک است و از جمله عواملی است که تأثیر بسزایی بر حسابداری می‌گذارد. هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، هموارسازی سود، سیستم‌های مالیاتی و ارزش‌های حسابداری از جمله این تأثیرات است. اگرچه فرهنگ متشکل از رفتارهای اکتسابی است، اما شرایط

3. Mayer

فیزیولوژیک و زیست‌شناختی بر رفتارهای فردی اثر می‌گذارند. برخی بیان داشته‌اند فرهنگ، الگویی از مفروضات بنیادین است که گروهی خاص برای مقابله با مشکلات و سازگاری با محیط خارجی و نیل به یکپارچگی و انسجام داخلی، ابداع، کشف یا ایجاد می‌کنند، این الگو در صورت کفایت، سودمندی و کارساز بودن، اعتبار می‌یابد و در نتیجه به‌عنوان شیوه درست ادراک، پندار، تفکر، احساس و رفتار در مقابله با مشکلات به اعضای جدید آموخته می‌شود. اسمیت و هومه^۴، عنوان کردند که می‌توان ارزش‌های حسابداری را از ارزش‌های فرهنگی استخراج کرد. براساس نظر آن‌ها، ارزش‌های فرهنگی یک کشور بر تصمیمات حسابداری مانند تمایل مدیریت به هموارسازی سود تأثیر دارد، همچنین فردگرایی با تمامی ارزش‌های مالیاتی ارتباط دارد (۱۳). بنابراین فردگرایی می‌تواند تأثیر فشارهای اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای را تعدیل نماید.

نتایج این مطالعه نشان داد که فشارهای اخلاقی بر نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان با توجه به متغیر تعدیل‌گر منبع کنترل درونی تأثیر مثبت و معنادار دارد. تردید حرفه‌ای عنصر ضروری در حسابرسی است. کار حسابرسی طبق تجربه و آموزش‌های مختلف، همواره با شک و تردید همراه است. تردید حرفه‌ای، عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای است و طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با سوء ظن و بدگمانی به انجام برساند. از سوی دیگر منبع کنترل، به اعتقاد افراد در چگونگی کنترل محیط ارتباط دارد. به عبارت دیگر، منبع کنترل، نظامی از اعتقادات است که براساس آن فرد موفقیت‌ها و شکست‌های خود را بر حسب توانایی‌ها و ضعف‌هایش ارزیابی می‌کند. بنابراین منبع کنترل می‌تواند بیشترین تأثیر را بر رابطه بین فشار اخلاقی و تردید حرفه‌ای حسابرس داشته باشد و این رابطه را تعدیل نماید. در مطالعه حاضر مشخص شد که فشارهای اخلاقی با توجه به «منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی فردگرایی»، تأثیر مثبت و معناداری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد. این یافته با پژوهش حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد؛ آن‌ها نیز دریافتند که مؤلفه «منبع کنترل» بیشترین نقش را در بهیود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد و هرچه توجه به آن بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت (۱۴).

باین‌حال، برخی پژوهش‌ها نتایجی متفاوت ارائه

داده‌اند. اسمیت^۵ نشان داد که باورهای دینی تأثیر معناداری بر قضاوت حرفه‌ای ندارند و تنها متغیرهای آموزش حرفه‌ای و تجربه شغلی، عوامل کلیدی محسوب می‌شوند. این نتیجه با یافته‌های این پژوهش که دینداری را به‌عنوان یک عامل تعدیل‌گر مؤثر در نظر گرفته است، مغایرت دارد (۱۳).

همچنین نتایج نشان داد که فشارهای اخلاقی بر نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان با توجه به متغیر تعدیل‌گر بعد فرهنگی جامعه تأثیر مثبت و معنادار دارد.

حسابرسی یک رشته فعالیت‌های اجتماعی-تکنیکی است که هم جنبه انسانی و هم تکنولوژیکی دارد. اینکه حسابرسی هم با انسان سر و کار دارد و هم با استانداردهای تدوین‌شده تعامل می‌کند، می‌تواند دلیل وابستگی این رشته به رفتارهای فردی و فرهنگ حاکم بر روابط میان افراد باشد. در بررسی میزان تأثیر فرهنگ بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی، این موضوع بسیار مهم است که بتوان مؤلفه‌های فردی مؤثر بر رفتار حسابرسان را مد نظر قرار داد، زیرا این مؤلفه‌های فردی رفتاری و فرهنگی می‌توانند بر نحوه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار باشند و تا حد زیادی نحوه تعامل فی مابین جنبه‌های انسانی و تکنولوژیکی حسابرسی را شفاف سازند (۱۵). هر یک از حسابرسان از توانایی حرفه‌ای متفاوتی نسبت به سایر هم‌پیشگان خود برخوردارند. از طرفی دیگر مؤلفه‌های فردی و رفتاری آن‌ها نیز متمایز از یکدیگر است و تنوع فرهنگی-رفتاری افراد در حرفه حسابرسی از قبیل اخلاق، جنسیت و مذهب ممکن است منجر به ایجاد تنوع در حالت و رفتار آن‌ها شود. در نتیجه، می‌تواند باورهای مختلفی نسبت به اهداف مطلوب در خرده‌فرهنگ‌های مختلف حسابداری وجود داشته باشد و این می‌تواند در میزان اهمیتی که هر گروه نسبت به ارزش‌های خود قائل هستند، نمود پیدا کند. وجود تفاوت‌ها در اولویت‌بندی‌های ارزشی در خرده‌فرهنگ‌های حسابداری، منجر به ایجاد تنوع در رویه‌های حسابرسی می‌شود. در نتیجه با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از این تحقیق می‌توان اذعان داشت که بعد فرهنگی جامعه که در این تحقیق از فردگرایی برای سنجش آن استفاده شده، می‌تواند رابطه میان فشار اخلاقی و تردید حرفه‌ای را تعدیل نماید. تاکنون تحقیقی که به موضوع تعدیل‌گری بعد فرهنگی جامعه بر رابطه فشار اخلاقی و تردید حرفه‌ای بپردازد، انجام نشده است؛ اما با توجه پژوهش رویائی تحت عنوان

5. Smith

4. Smith & Hume

مسئله دینداری می‌تواند بر قضاوت حسابرس با توجه به تهدید منافع شخصی و همچنین تردید حرفه‌ای تأثیرگذار باشد به گونه‌ای که اگر شخص حسابرس بر عقاید و ارزش‌های دینی پایبند باشد کمتر تحت تأثیر تهدید منافع شخصی و همچنین تردیدهای حرفه‌ای در حسابرسی قرار می‌گیرند و صادقانه‌تر و اخلاقی‌تر قضاوت می‌نمایند (۱۷). حسابرسی که خصیصه فردگرایی دارد و بیشتر از هر چیز حق و حقوق و منافع خود را در نظر دارد، قضاوت‌های وی در مقابل تهدید منافع شخصی و تردید حرفه‌ای تحت‌الشعاع قرار می‌گیرد و دچار تزلزل و خدشه می‌گردد.

فشار اخلاقی متشکل از دو جزء فشار همنوایی و فشار تبعیت است که فشار همنوایی مربوط به فشار وارد به شخص توسط همکاران است در صورتی که فشار تبعیت ناشی از انتظار تبعیت از دستورات مقامات صاحب قدرت است. از سوی دیگر شایسته شجاعی و همکاران، نشان دادند که برخی افراد در معرض فشارهای اخلاقی مقاومت بیشتری دارند و برخی دیگر راحت‌تر تسلیم می‌شوند و مدعی شدند که چنین الگویی ناشی از نقش تعدیلی ویژگی‌های فردی مانند تعهد حرفه‌ای و جهت‌گیری فاصله قدرت افراد است (۱۸).

نتایج این تحقیق با پژوهش رضالوئی و مهدوی، همخوانی دارد. آن‌ها در تحقیق خود تحت عنوان «بررسی تأثیر فشارهای همنوایی و فرمان‌برداری بر تصمیم‌گیری غیراخلاقی مدیران مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی ویژگی‌های فردی» بیان نمودند که یافته‌های پژوهش حاکی از تأثیر فشار همنوایی و فرمان‌برداری بر احتمال تصمیم‌گیری غیراخلاقی است (۱۹).

در مجموع، نتایج این پژوهش ضمن همسویی با اکثریت مطالعات داخلی و خارجی، نشان می‌دهد که عوامل فردی از جمله دینداری و بعد فرهنگی جامعه نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌کنند. با این حال، تفاوت در نتایج برخی پژوهش‌ها را می‌توان به تفاوت‌های فرهنگی، ساختاری، و نوع متغیرهای کنترلی در مطالعات نسبت داد. بنابراین، یافته‌های مطالعه حاضر می‌تواند به توسعه چارچوب‌های نظری و عملی در حوزه حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای کمک شایانی نماید.

محدودیت‌های پژوهش

یکی از مشکلات مهم فرا روی یک پژوهشگر جلب همکاری و اعتماد و اطمینان افراد در سازمان‌ها است، به خصوص که تحقیق برای بسیاری از افراد پدیده‌ای

«بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مؤلفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل» می‌توان چنین نتیجه گرفت که فردگرایی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد (۱۶) که با نتایج تحقیق حاضر همسو است. نتایج این مطالعه نشان داد که با توجه به متغیر تعدیل‌گر منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه، تهدید منافع شخصی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معنادار دارد. تهدید منافع شخصی می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر بگذارد و این امر چه از سمت صاحب‌کار و چه از سمت جامعه می‌تواند قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تحت‌الشعاع قرار دهد و بر تصمیم‌گیری درست حسابرس تأثیر بگذارد، اما در این میان دینداری اثرگذار است و این بدان معناست که وقتی حسابرس بر عقاید دینی خود پایبند باشد و ارزش‌های دینی و اخلاقی را سرلوحه کار خود قرار دهد، تهدید منافع شخصی نمی‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای وی اثرگذار باشد؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مسئله دینداری می‌تواند به صورت کامل واضح و ملموس رابطه بین تهدید منافع شخصی و قضاوت حرفه‌ای را تعدیل نماید (۱۲).

در مورد مؤلفه بعد فرهنگی جامعه که در این پژوهش فردگرایی (توجه به حقوق خود) بود نیز می‌توان گفت که مسئله فردگرایی می‌تواند به شدت بر رابطه بین تهدید منافع شخصی و قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار باشد. حسابرسی که خصیصه فردگرایی دارد ممکن است با در خطر دیدن منافع شخصی و همچنین تهدید شدن از سوی صاحب‌کار و جامعه، قضاوت خود را تحت تأثیر قرار دهد و غیر واقع قضاوت نماید (۱۰). نتایج این تحقیق نشان داد که تهدید منافع شخصی بر تردید حرفه‌ای با توجه به متغیر تعدیل‌گر منبع کنترل درونی و بعد فرهنگی جامعه تأثیر مثبت و معنادار دارد. همان‌گونه که اسمیت در تحقیق تحت عنوان «تهدیدها و فشارهای اجتماعی نسبت به استقلال حسابرس» بیان کرد، تهدید منافع شخصی حسابرس چه از طرف صاحب‌کار و چه از طرف جامعه، می‌تواند بر درستکاری، واقع‌بینی و تردید حرفه‌ای آنان خدشه وارد کند، حال با توجه به فرضیه تحقیق این مسئله مورد بررسی قرار می‌گیرد که منبع کنترل درونی که در این تحقیق دینداری است و بعد فرهنگی جامعه که در این تحقیق فردگرایی است رابطه بین این دو متغیر را تعدیل می‌نماید. با توجه به تحقیقات انجام شده در زمینه دینداری و تأثیر آن بر حسابرسی در جوامع کنونی می‌توان چنین نتیجه گرفت که

نتیجه گیری

با توجه به ماهیت حرفه حسابداری، حسابداران همیشه در معرض فشار از سوی رؤسا و همکاران خود هستند. چنین فشارهایی به وضوح در حوزه کاری حسابداران قابل مشاهده است. در این مطالعه بیش از ۳۵ درصد حسابداران فشار برای عدول از استانداردهای اخلاقی را گزارش کردند. به عبارت دیگر، حسابداران از جهات مختلفی تحت فشار قرار دارند. آن‌ها باید گزارش‌های مالی را به نحوی تهیه کنند که در جهت منافع شرکت باشد. حسابداران زمانی که در معرض فشار فرمان‌برداری قرار دارند، احتمال بیشتری دارد تصمیمات غیر اخلاقی اتخاذ کنند. بنابراین فشار هم‌نوایی و تبعیت می‌تواند قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تحت‌الشعاع قرار دهد.

تعارض منافع

هیچ گونه تضاد منافع وجود ندارد.

ناشناخته باشد و مزایای آن جدی تلقی نشود؛ این پژوهش در چنین فضایی و با محدودیت ابزار تحقیق (فقط چک‌لیست) شکل گرفت و ممکن است در بعضی موارد پاسخگوی واقعیات درباره حسابرس و سازمان نباشد.

پیشنهادهای پژوهش

بر اساس یافته‌های این پژوهش، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آینده به بررسی تأثیر شرایط محیط کاری بر میزان فشارهای روانی و رفتاری وارده بر حسابرسان و مدیران مالی پرداخته شود، به‌ویژه در زمینه چگونگی جلوگیری از فشارهای ناشی از صاحب‌کاران و همکاران. همچنین مطالعه راهکارهای مؤثر برای ایجاد محیط کاری حمایت‌گر و فاقد تنش برای حسابرسان و مدیران مالی می‌تواند به توسعه دانش و بهبود عملکرد حرفه‌ای در این حوزه کمک نماید، همچنین تحقیقات بعدی می‌توانند به بررسی نقش سیاست‌ها و فرهنگ سازمانی در کاهش فشارهای شغلی در این گروه‌ها بپردازند.

منابع

1. Babaian A, Samani Y, Karimi Zabih E. Investigating the relationship between personality traits and Job performance of NAJA mission line employees. NAJA Human Resources Quarterly, Scientific-Promotional Journal. 2013;6(3):22-31. [Persian].
2. Patel C, Harrison GL, McKinnon JL. Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution. Journal of International Financial Management & Accounting. 2002;13(1):1-31.
3. Fatemi D, Hasseldine J, Hite P. The impact of professional standards on accounting judgments: The role of availability and comparative information. Research in Accounting Regulation. 2014;26(1):26-39.
4. Sirani M, Khajawi S, Noshadi M. The effect of experience and complexity of audit issues on the auditor's judgment. Journal of accounting and auditing reviews. 2008;16(2):35-50.
5. Rouzbakhsh N, Davaji JG, Khozein A, Khorasani MB. The Pattern of Auditors' Professional Ethics Immaturity in Iran Base on Grounded Theory. Journal of Value & Behavioral Accounting. 2023;7(14):121-68.
6. Nikoumram H, Roodposhti FR, Ashlaghi AT, Pourian YT. Evaluation of the impact of professional ethics of management accountants on the qualitative characteristics of management accounting information (using entropy-fuzzy technique). Manag Account. 2013;7:49-66.
7. Hall M, Smith D, Langfield-Smith K. Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. Behavioral research in accounting. 2005;17(1):89-109.
8. Anugerah R, Sari RN, Frostiana RM, editors. The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism. International Symposium on Finance and Accounting. 2011;16(4):1-21.
9. O'Callaghan S, Patel U, Walker JP, Elson RJ, Wood L, Wood D. Are auditors influenced by the attire worn by clients. A pilot study Journal of Finance and Accountancy. 2014;15(1):1-19.
10. Nasution D. Essays on Auditor Independence, Accounting School of Business & Economics Åbo Akademi pressure on the ethical decision making of professional accountants: pressure. Accounting. Organizations and Society. 2023;26(3):135-215. [Persian].

11. Faried A. The Study of Effectiveness of Firect, Vognitive Moral Education, Value Clarification and Combinational Methods on the Moral Judgment of Tabriz 4 Educational Zone Senior Male Students. *Journal of Modern Psychological Researches*. 2013;8(30):149-82.
12. Mayer JD. Spiritual intelligence or spiritual consciousness? *The international Journal for the Psychology of Religion*. 2000;10(1):47-56.
13. Smith A, Hume EC. Linking culture and ethics: A comparison of accountants' ethical belief systems in the individualism/collectivism and power distance contexts. *Journal of Business Ethics*. 2005;62:209-20.
14. Hajiha V, Mullasultani J. Investigating the relationship between emotional intelligence and analytical intelligence with the performance of auditors. *Management Accounting Research Quarterly*. 2016;28(9):39-53. [Persian].
15. Clements LH, Shawver TJ. The effects of emotions on the moral judgments and intentions of accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*. 2015;7(1):146-79.
16. DARYAEI AA, Azizi A. The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditors professional skepticism as a moderating variable). *Financial Accounting Knowledge*. 2018;5(1):79-99.
17. Babajani J, Delavar A, Barzideh F. Identification of Components Effective on auditing professions' social status in Iran: A social identity theory perspective. *journal of Value & Behavioral Accounting*. 2022;7(13):1-35.
18. Shayesteh Shojaei P, Poorzamani Z. The Impact of Ethical standards including Ethical Environment, Professional Commitment, Ethical Values and Ethical Ideology on Performance of Auditors. *Journal of Value & Behavioral Accounting*. 2021;5(10):281-318.
19. Rezalouei A, Mahdavi G. Investigating the Impact of Conformity and Obedience Pressures on Financial Managers' Unethical Decision Making with Emphasis on the Moderating Role of Individual Characteristics. *journal of Value & Behavioral Accounting*. 2020;5(9):81-115.