

# **The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit**

**Seyed Mohammad Moshashaei**

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Administrative & Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran. E-mail: m.moshashaei@ase.ui.ac.ir

**Seyed Abbas Hashemi**

\*Corresponding author, Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Administrative & Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran. E-mail: hashemi@ase.ui.ac.ir

**Dariush Foroughi**

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Administrative & Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran. E-mail: foroghi@ase.ui.ac.ir

## **Abstract**

**Objective:** The purpose of this study is to examine the effect of Auditors' Individual Differences on their Professional Commitment. Also, the mediation effect of Ethical Climate Fit has been examined.

**Methods:** According to the Social Cognitive Theory, two criteria of Internal Locus of Control and Self-Efficacy were used as Auditors' Individual Differences. To measure the Internal Locus of Control, Specter's questionnaire and Self-Efficacy variable, Sherer and Adams questionnaire were used. Also, Professional Commitment and Ethical Climate Fit were measured by Araniya questionnaire and Victor and Cullen questionnaire. The study is based on a survey of 252 Certified Public Accountants working in Audit Organization and Audit Firms. Research hypotheses were analyzed using ordinary least-squares regression and Sobel Test.

**Results:** The research results indicate that Auditors' Individual Differences (Internal Locus of Control and Self-Efficacy) have positive and significant effect on their Professional Commitment. In addition, Ethical Climate Fit as a mediator variable enhances the relationship between Auditors' Individual Differences (Internal Locus of Control and Self-Efficacy) and their Professional Commitment.

**Conclusion:** This result reflects the importance of the Ethical Climate in the Audit Organization and Audit Firms, which requires special attention of the authorities to this area.

**Keywords:** Professional Commitment, Social Cognitive Theory, Self-Efficacy, Internal Locus of Control, Ethical Climate Fit.

**Citation:** Moshashaei, S.M., Hashemi, S.A., Foroughi, D. (2018). The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 415-432. (in Persian)

---

Journal of Accounting and Auditing Review, 2018, Vol. 25, No.3, pp. 415-432

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.260636.1007921

Received: February 16, 2018; Accepted: June 22, 2018

© Faculty of Management, University of Tehran

# تأثیر تفاوت‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی

سید محمد مشعشعی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. رایانامه:  
m.moshashaei@ase.ui.ac.ir

سید عباس هاشمی

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. رایانامه:  
hashemi@ase.ui.ac.ir

داریوش فروغی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. رایانامه: foroghi@ase.ui.ac.ir

## چکیده

**هدف:** هدف این پژوهش، بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنهاست. همچنین نقش میانجی متغیر سازگاری جو اخلاقی در تأثیر تفاوت‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای نیز بررسی شده است.

**روش:** مطابق با تئوری شناخت اجتماعی، دو معیار منبع کنترل درونی و خودکارآمدی به‌عنوان تفاوت‌های فردی حساب‌رسان مد نظر قرار گرفت که برای سنجش متغیر منبع کنترل درونی از پرسش‌نامه اسپکتور و برای سنجش متغیر خودکارآمدی از پرسش‌نامه شرر و آدامز استفاده شده است. همچنین متغیر تعهد حرفه‌ای به‌کمک پرسش‌نامه آرانیا و متغیر سازگاری جو اخلاقی با بهره‌مندی از پرسش‌نامه ویکتور و کالن اندازه‌گیری شدند. داده‌های پژوهش نیز از پرسش‌نامه‌ای که حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسه‌های حسابداری (۲۵۲ نفر) تکمیل کردند، جمع‌آوری شد. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی و آزمون سوبل آزمون شدند.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد، تفاوت‌های فردی حساب‌رسان (منبع کنترل درونی و خودکارآمدی) بر تعهد حرفه‌ای آنها اثر مثبت و معنادار دارد. همچنین، سازگاری جو اخلاقی به‌عنوان متغیر میانجی، سبب تقویت رابطه مثبت بین تفاوت‌های فردی حساب‌رسان و تعهد حرفه‌ای آنها می‌شود.

**نتیجه‌گیری:** نتیجه به‌دست آمده از پژوهش، گویای اهمیت وجود جو اخلاقی مناسب در سازمان حسابداری و مؤسسه‌های حسابداری است که توجه ویژه مسئولان این حوزه را می‌طلبد.

**کلیدواژه‌ها:** تعهد حرفه‌ای، تئوری شناخت اجتماعی، خودکارآمدی، منبع کنترل درونی، سازگاری جو اخلاقی.

**استناد:** مشعشعی، سید محمد؛ هاشمی، سید عباس؛ فروغی، داریوش (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۵ (۳)، ۴۱۵-۴۳۲.

فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۳۹۷، دوره ۲۵، شماره ۳، صص. ۴۱۵-۴۳۲

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.260636.1007921

دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۲۷، پذیرش: ۱۳۹۷/۰۴/۰۱

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این وضعیت موجب شده که حرفه حسابرسی نیز برای عقب‌نماندن از قافله، بکوشد و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی، مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما مسئله مهم، تردید نسبت به قابلیت اتکای اطلاعات یاد شده است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع، مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان به اطلاعات، موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع، نقش حسابرسی، ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده‌کنندگان است (حساس‌یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹). بنابراین اهمیت و جایگاه ویژه حرفه حسابرسی بیش از پیش مشخص می‌شود. در هر جامعه، جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی، مستلزم آن است که اطلاعات فراهم‌شده حسابداران و به تأیید رسیده حساب‌رسان، معتبر بوده و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد (نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶).

حساب‌رسان برای اعتباردهی و اظهارنظر، موظف‌اند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به‌عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حساب‌رسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این، حساب‌رسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به حیثیت کل حرفه آسیب برساند. مجموعه این موارد را می‌توان در نگرش سازمانی و حرفه‌ای حساب‌رسان که همان تعهد سازمانی<sup>۱</sup> و تعهد حرفه‌ای<sup>۲</sup> است، جست‌وجو کرد (دومینو، وینگرین و بلانتون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). نگرش سازمانی و حرفه‌ای می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی همچون فرهنگ، احساسات و ویژگی‌های فردی قرار گیرد. یکی از مهم‌ترین عوامل، ویژگی‌های فردی و تغییرات رفتاری حساب‌رسان است. از سوی دیگر، طبق نظریه شناخت اجتماعی<sup>۴</sup>، ویژگی‌های فردی می‌تواند بر سازگاری افراد نسبت به جو اخلاقی<sup>۵</sup> سازمان اثرگذار باشد. یکی از عوامل اصلی شکل‌دهی به روابط درون‌سازمانی و نظر کارکنان، جو اخلاقی است که الگوهایی را دربرمی‌گیرد که رفتار کارکنان را هدایت کرده و ویژگی‌های اخلاقی هر سازمان را نشان می‌دهد. با توجه به مطالب بیان شده، هدف کلی این پژوهش بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان و نیز، بررسی اثر میانجی سازگاری جو اخلاقی در تأثیرگذاری تفاوت‌های فردی بر تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان است. اگرچه در پژوهش‌های گذشته به تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان و ارتباط آن با جو اخلاقی و سایر متغیرها پرداخته شده (آرانی، پالوک و آمرنیک<sup>۶</sup>، ۱۹۸۱؛ شفر<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹؛ پاینو، ثانی و ذوالقرنین<sup>۸</sup>، ۲۰۱۱)، این پژوهش با بهره‌گیری از تئوری شناخت اجتماعی به بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر نگرش سازمانی و حرفه‌ای حساب‌رسان می‌پردازد و همچنین، نقش جو اخلاقی سازمانی را به‌عنوان متغیر میانجی بررسی

1. Organizational Commitment  
2. Professional Commitment  
3. Domino, Wingreen, & Blanton  
4. Social Cognitive Theory

5. Ethical Climate Fit  
6. Aranya, Pollock, & Amernic  
7. Shafer  
8. Paino, Thani, & Zulkarnain

می‌کند که از این حیث، بین پژوهش‌های خارجی دارای نوآوری است. همچنین، طبق بررسی انجام شده، به نظر می‌رسد در ایران و محیط حسابرسی مستقل نیز تا کنون پژوهش‌های مشابهی صورت نگرفته است. بررسی عوامل مؤثر بر تعهد حرفه‌ای حساب‌برسان همواره یکی از موضوعاتی بوده که در حوزه پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی بررسی شده است. در این پژوهش از یک تئوری مهم روان‌شناختی - جامعه‌شناختی به نام تئوری شناخت اجتماعی برای تبیین این عوامل بهره برده شده است. مطالعه تئوری‌های مهم و پرتعداد معرفی شده در سایر رشته‌ها، به‌خصوص حوزه علوم انسانی و اجتماعی و نیز به‌کارگیری و آزمون آنها در رشته حسابداری و حسابرسی و میان حسابداران و حساب‌برسان و به بیان دیگر، اجرای پژوهش‌های میان‌رشته‌ای، می‌تواند به پیشرفت رشته کمک شایانی نماید.

### پیشینه نظری پژوهش

نظریه شناخت اجتماعی مبتنی بر الگوی علی سه جانبه رفتار، محیط و فرد است. این الگو به ارتباط بین رفتار، اثرهای محیطی و عوامل فردی که به ادراک فرد برای توصیف کارکردهای روان‌شناختی اشاره دارد، تأکید می‌کند. بر اساس این نظریه، افراد در نظام علیت سه جانبه، بر انگیزش و رفتار خود اثر می‌گذارند. از طرف دیگر حسابرسی نیز رشته و حرفه‌ای مبتنی بر رفتار حساب‌برس و صاحبکار بوده و به نوعی به رفتار وابسته است. بنابراین حرفه‌ای همچون حسابرسی می‌تواند با نظریه‌های رفتاری مانند شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.

همواره صورت‌های مالی یکی از مهم‌ترین منابع کسب اطلاعات مالی به‌منظور تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان بوده است؛ اما اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید از قابلیت اتکای مناسبی برخوردار باشد تا موجب گمراهی استفاده‌کنندگان نشود. بنابراین حساب‌برسان به‌عنوان اشخاص متخصص و مستقل، وظیفه بررسی و تأیید مطلوبیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را بر عهده دارند (الکوثر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴) اما سؤالی که مطرح می‌شود این است که آیا تمام حساب‌برسان وظایف محول شده را به بهترین نحو ایفا می‌کنند؟ به‌طور کلی، ایفای این وظایف ممکن است به عوامل متعددی بستگی داشته باشد؛ یکی از این عوامل میزان تعهد حساب‌برس به حرفه حسابرسی است. تعهد حرفه‌ای عبارت است از پذیرش و باور اهداف حرفه، میل به تلاش زیاد در راستای تعالی حرفه و آرزوی اینکه همواره به‌عنوان عضوی از اعضای حرفه مد نظر باشد (آرانی و همکاران، ۱۹۸۱). تعهد حرفه‌ای می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی نظیر فرهنگ، احساسات و تفاوت‌های فردی قرار گیرد. یکی از مهم‌ترین عوامل، ویژگی‌ها و تفاوت‌های فردی حساب‌برسان است.

امروزه مباحث رفتاری در سازمان‌های مختلف اهمیت ویژه‌ای دارد. درک رفتار افراد به‌ویژه در سازمان‌هایی که از نیروی انسانی با سطوح مختلف تخصص بیشتر استفاده می‌کنند، بر اهمیت این موضوع افزوده است. نظریه شناخت اجتماعی بندورا<sup>۲</sup>، یکی از نظریه‌های پرکاربرد برای پیش‌بینی و درک رفتارهاست. در دهه ۱۹۷۰، بندورا نظریه شناخت اجتماعی را به‌منظور تأکید بر اهمیت یادگیری مشاهده‌ای پیشنهاد داد. نظریه شناخت اجتماعی تأکید دارد که ویژگی‌های فردی و محیطی بر رفتار فرد تأثیر می‌گذارند و عملکرد انسان را نتیجه مجموعه سه‌گانه پویای عوامل روان‌شناختی (فردی)، محیط

فیزیکی - اجتماعی و رفتار می‌داند. این نظریه مبتنی بر شرطی شدن عامل (کنشگر<sup>۱</sup>)، مانند تغییر رفتار است، اما بنیان‌های اصلی آن بر نمادسازی، فرضیه انگاری، جست وجوی روابط علت و معلول و پیش بینی پیامدهای رفتاری استوار شده و به همین دلیل، آمیزه‌ای از رفتارگرایی و شناخت‌گرایی است (نادی و حادقی، ۱۳۹۰). در پژوهش حاضر، بر اساس پژوهش دمینو و همکارانش (۲۰۱۵) از دو معیار منبع کنترل درونی<sup>۲</sup> و خودکارآمدی<sup>۳</sup> به‌عنوان معیارهایی برای تفاوت‌های فردی استفاده شده است.

سازه منبع کنترل درونی در مقابل کنترل بیرونی ریشه در نظریه یادگیری اجتماعی دارد که توسط راتر مطرح شد. مطابق این نظریه، افراد تمایل دارند که برای موفقیت یا شکست‌هایشان، عوامل درونی یا بیرونی را مطرح کنند. کنترل درونی میزان باور فرد به کنترل اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد را می‌سنجد و کنترل بیرونی، باور فرد به اینکه اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد، نتیجه عوامل بیرونی مانند تقدیر و شانس است را توصیف می‌کند (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵).

خودکارآمدی نشان‌دهنده انتظار هر فرد از عملکرد خود در ایفای وظایف خاص است. بندورا (۱۹۸۶) خودکارآمدی را «قضاوت افراد از توانایی خود در سازمان‌دهی و اجرای کارها و فعالیت‌های لازم برای دستیابی به اهداف و عملکردهای تعیین شده» تعریف کرده است. خودکارآمدی از نظریه شناخت اجتماعی مشتق شده که به باورها یا قضاوت‌های فرد به توانایی‌های خود در انجام وظایف و مسئولیت‌ها اشاره دارد.

افرادی که منبع کنترل درونی آنها بر کنترل بیرونی غالب است، با انتخاب‌های خود، زندگی خود را کنترل می‌کنند و نتایجی را که به‌دست می‌آورند، محصول تلاش‌های خودشان است. در مقابل، افرادی که منبع کنترل بیرونی دارند معتقدند که سرنوشت آنها تحت کنترل افراد قدرتمند دیگر، نیروهای خارج از کنترل، شانس و سایر نیروهای پنهانی است. افرادی که از منبع کنترل درونی بالایی برخوردارند، بر این باورند که ویژگی‌های شخصیتی از طریق توانایی، مهارت و تلاش بر عملکرد آنها تأثیر می‌گذارد (الکوثر، ۲۰۱۴). به همین دلیل، این دسته از افراد که علت عملکرد حرفه را در درون خود جست‌وجو می‌کنند، نسبت به سایر افراد که عملکرد حرفه را در نتیجه عوامل بیرونی می‌بینند، تعهد بیشتری به حرفه دارند. بنابراین، می‌توان انتظار داشت که منبع کنترل درونی بر تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر مثبت داشته باشد.

افرادی که از سطح بالاتری از خودکارآمدی برخوردارند، اصرار بیشتری بر تلاش خود برای دستیابی به اهداف تعیین شده دارند، حتی زمانی که با وضعیت دشوار و چالش‌انگیز (تضاد) مواجه باشند. به همین ترتیب افرادی که خودکارآمدی کمتری دارند، در مواجهه با مشکلات ممکن است از تلاش خود برای نیل به اهداف تعیین شده، دست بکشند (بندورا، ۱۹۸۶). بنابراین، انتظار می‌رود حساب‌رسان خودکارآمد که همواره حتی در شرایط سخت و دشوار به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حساب‌رسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند. از این رو، پیش‌بینی می‌شود که خودکارآمدی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت داشته باشد.

بنابراین، از آنجا که مطابق با نظریه شناخت اجتماعی، ویژگی‌های فردی و محیطی به‌گونه‌ای با یکدیگر ارتباط دارند، بنابراین انتظار بر این است که علاوه بر تأثیر مستقیمی که ویژگی‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها می‌گذارد، با در نظر گرفتن متغیر محیط، یعنی جو اخلاقی سازمان به‌عنوان متغیر میانجی، این اثر تقویت شود و علاوه بر تأثیر مستقیم، اثر غیرمستقیم ویژگی‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها با نقش میانجی جو اخلاقی سازمان نیز پیش‌بینی می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود تفاوت‌های فردی حساب‌رسان از طریق سازگاری با جو اخلاقی سازمان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت داشته باشد. مفهوم جو اخلاقی برای نخستین بار در سال ۱۹۸۷ مطرح شد. جو اخلاقی سازمان، ادراک مشترک از چگونگی مدیریت و حل مسائل اخلاقی و آنچه از نظر اخلاقی رفتار درست است، تعریف می‌شود. بر اساس نظر محققان، جو اخلاقی سازمان، به مفهوم ادراک اعضای سازمان از درست یا نادرست بودن فعالیت‌ها و رویه‌های سازمانی است (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵).

### پیشینه تجربی پژوهش

مهند، زالایا و محی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «اثر میانجی رضایت شغلی بر ارتباط بین ویژگی‌های شخصیتی و ترک پیش از موعد کار توسط حساب‌رسان» به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی (وجدان و عصبانیت) و رفتار حساب‌رسی ناکارآمد (ترک پیش از موعد کار) پرداختند. همچنین آنها نقش میانجی متغیر رضایت شغلی را نیز بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که عصبانیت حساب‌رسان رابطه منفی و معناداری با رضایت شغلی و رابطه مثبت و معناداری با ترک پیش از موعد کار دارد؛ همچنین وجدان حساب‌رسان رابطه مثبت و معنادار با رضایت شغلی دارد.

هردا و مارتین<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «اثر تجربه و تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان بر پذیرش کمتر گزارش کردن زمان انجام رسیدگی حساب‌رسی» به بررسی اثر تعدیل‌کننده تجربه حساب‌رسان در ارتباط میان تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان و پذیرش گزارش کمتر از واقع زمان حساب‌رسی پرداختند. نمونه آماری آنها ۱۱۰ حساب‌رسان از دو مؤسسه حساب‌رسی بزرگ در آمریکا بود. یافته‌های پژوهش آنها نشان داد که تجربه حساب‌رسان، رابطه منفی میان تعهد حرفه‌ای و پذیرش گزارش کمتر از واقع زمان حساب‌رسی را تعدیل می‌کند. به این صورت که فقط بین حساب‌رسان کم تجربه می‌توان رابطه معنادار تعهد حرفه‌ای و پذیرش گزارش کمتر از واقع زمان حساب‌رسی را مشاهده کرد.

دمینو و همکارانش (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «اثر سازگاری جو اخلاقی بر نگرش سازمانی» به بررسی اثر سازگاری جو اخلاقی بر نگرش سازمانی کارشناسان حسابداری شرکت‌ها پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که سازگاری حسابداران با جو اخلاقی، بر تعهد سازمانی و رضایت شغلی آنها اثر مثبت می‌گذارد. همچنین در این پژوهش، تأکید مجددی بر این تئوری شد که درک و برداشت از جو اخلاقی یک سازمان، انعکاسی از خودشیفتگی کارمندان است و همانند معیار بالقوه‌ای از ریسک تقلب در سازمان عمل می‌کند.

پاینو و همکارانش (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان «تعهد حرفه‌ای و سازمانی در رفتار حساب‌رسی ناکارآمد» به بررسی اقلام تأثیرگذار در رفتار حساب‌رسی ناکارآمد پرداختند. آنها تعهد سازمانی و حرفه‌ای را به‌عنوان مقدمه‌گرایش در رفتار

حسابرسی ناکارآمد بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که تعهد سازمانی، عامل مهم پیش‌بینی‌کننده رفتار حسابرسی ناکارآمد است.

شفر (۲۰۰۹) به بررسی اثر جو اخلاقی بر تضاد سازمانی - حرفه‌ای و تعهد سازمانی بین حسابداران رسمی چین پرداخت. برای این منظور، پرسش‌نامه‌ای بین ۱۶۷ حسابدار رسمی این کشور توزیع شد. نتایج این پژوهش نشان داد که ابعاد جو اخلاقی با تضاد سازمانی - حرفه‌ای و تعهد سازمانی ارتباط معناداری دارد. همچنین ارتباط منفی و معناداری بین تضاد سازمانی - حرفه‌ای و تعهد سازمانی مشاهده شد. آنها به این نتیجه رسیدند که جو اخلاقی یکی از عوامل مهم و اثرگذار بر تعهد سازمانی حساب‌برسان است.

لئونگ، هوان و هسو<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی ارتباط میان تعهد حرفه‌ای، تعهد سازمانی و مشارکت شغلی در مؤسسه‌های حسابرسی کانادا» به بررسی ارتباط بین این متغیرها میان حساب‌برسان مستقل پرداختند. جامعه آماری این پژوهش، حساب‌برسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی کانادا بود. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حساب‌برسان مستقل ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد. رابطه مثبت و معنادار میان مشارکت شغلی و تعهد حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل از دستاوردهای دیگر این پژوهش بود.

تروی و داگلاس<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) در پژوهشی با عنوان «آیا تجانس بین ساختار حسابرسی و منبع کنترل حساب‌برسان بر عملکرد شغلی آنها اثر می‌گذارد؟» رابطه متقابل بین ساختار حسابرسی و منبع کنترل حساب‌برسان و ارتباط آنها با عملکرد شغلی این افراد را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که تعامل بین ساختار حسابرسی و منبع کنترل حساب‌برسان بر عملکرد شغلی حساب‌برسان اثر مثبت دارد.

آرانی و همکارانش (۱۹۸۱) در پژوهشی با عنوان «بررسی تعهد حرفه‌ای در حسابداران رسمی» به بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای با تعهد سازمانی، تضاد حرفه‌ای - سازمانی، رضایت از درآمد و سطوح سازمانی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تعهد به سازمان، عامل پیش‌بینی‌کننده قوی برای تعهد حرفه‌ای حسابداران خبره کانادا در تمام سطوح سازمانی است، تضاد بین تعهد حرفه‌ای و سازمانی بر تعهد حرفه‌ای تأثیر منفی می‌گذارد یا به بیان دیگر، تعهد حرفه‌ای را کاهش می‌دهد و رضایت از سطح درآمد، بر تعهد حرفه‌ای که در سطوح بالای سازمانی هستند، تأثیر مثبتی می‌گذارد.

بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حساب‌برسان» به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی بر اساس تئوری هافستد با تعهد کاری حساب‌برسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که از بین متغیرهای هافستد، فقط بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری رابطه وجود دارد و این رابطه معکوس است. همچنین تعهد کاری بین حساب‌برسان مرد، بیشتر از حساب‌برسان زن است و این تعهد میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسه‌های خصوصی بیشتر مشاهده می‌شود.

خدامرادی و حاجی‌ها (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حساب‌برسان» آثار فرهنگ اخلاقی در عملکرد حساب‌برسان (فشار بودجه زمانی حسابرسی، کیفیت حسابرسی و کمتر گزارش کردن زمان حسابرسی) را بررسی کردند. جامعه آماری پژوهش، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی بود. نتایج

پژوهش نشان داد که بین فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش رابطه مثبت و معناداری برقرار است و بین فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. موسوی شیری، صالحی و احمدنژاد (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد» به این نتیجه رسیدند که تعهد حرفه‌ای همراه با عناصر آن (تعهد عاطفی، تعهد هنجاری و تعهد مستمر) و نیز تعهد سازمانی همراه با عناصر آن (عملکرد سازمانی و غیبت سازمانی)، رابطه معناداری با بروز رفتار حسابرسی ناکارآمد دارند.

با توجه به پیشینه نظری و تجربی، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت دارد.

• فرضیه ۱-۱: منبع کنترل درونی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت دارد.

• فرضیه ۱-۲: خودکارآمدی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۲: تفاوت‌های فردی حسابرسان از طریق سازگاری جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر غیرمستقیم و مثبت دارد.

• فرضیه ۲-۱: منبع کنترل درونی حسابرسان از طریق سازگاری جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر غیرمستقیم

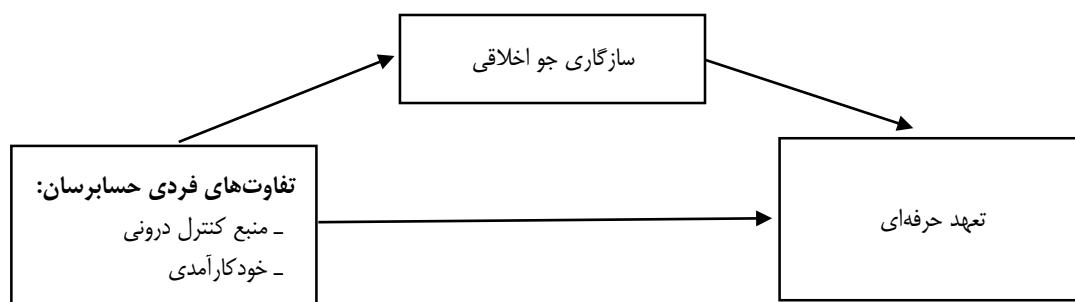
و مثبت دارد.

• فرضیه ۲-۲: خودکارآمدی حسابرسان از طریق سازگاری جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر غیرمستقیم و

مثبت دارد.

### مدل مفهومی پژوهش

با توجه به پیشینه‌های نظری و تجربی، مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ ترسیم شده که حاکی از رابطه میانجی جزئی است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت، از نوع پژوهش‌های کاربردی است و از نظر روش، توصیفی - پیمایشی محسوب می‌شود. همچنین، از آنجا که پژوهش در محیط واقعی، یعنی سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی اجرا شده است، در دسته پژوهش‌های میدانی قرار می‌گیرد. در پژوهش حاضر برای آزمون فرضیه اول و فرضیه‌های فرعی آن، از مدل‌های رگرسیون



چند متغیره استفاده شده و به‌منظور آزمون فرضیه دوم و فرضیه‌های فرعی آن، آزمون سوبل<sup>۱</sup> به اجرا درآمده است. در فرضیه دوم به بررسی تأثیر متغیر میانجی پرداخته شده است. از لحاظ مفهومی و روش آزمون، متغیر میانجی با متغیر تعدیل‌کننده متفاوت است، در حالی که بسیاری این دو متغیر را یکسان فرض می‌کنند. متغیر میانجی، متغیری است که بین دو متغیر دیگر قرار می‌گیرد و موجب ارتباط غیرمستقیم آنها با یکدیگر می‌شود، اما متغیر تعدیل‌کننده متغیری است که جهت و شدت ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته را تحت تأثیر قرار می‌دهد (عزیزی، ۱۳۹۲).

در آزمون سوبل، اثر کلی متغیر مستقل بر متغیر وابسته شامل اثرهای مستقیم و غیرمستقیم (با در نظر گرفتن نقش متغیر میانجی) است. اثر مستقیم شامل اثر متغیر مستقل بر متغیر وابسته و اثر غیرمستقیم، شامل حاصلضرب ضریب رگرسیون متغیر مستقل بر متغیر میانجی و ضریب رگرسیون متغیر میانجی بر متغیر وابسته است. رابطه ۱، نحوه محاسبه اثر کلی متغیر مستقل بر متغیر وابسته را نشان می‌دهد.

رابطه ۱) اثر غیر مستقیم (حاصلضرب ضرایب رگرسیون) + اثر مستقیم = اثر کلی

برای تعیین معناداری اثر متغیر میانجی یا به بیان دیگر بررسی معناداری اثر غیرمستقیم متغیر مستقل از طریق متغیر میانجی بر متغیر وابسته، آزمون سوبل اجرا شده است. در آزمون سوبل، مقدار Z-value از طریق رابطه ۲ به دست می‌آید و در صورتی که این مقدار از مقدار بحرانی سطح خطای ۵ درصد یعنی ۱/۹۶ بیشتر باشد، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد، معناداری اثر غیرمستقیم را تأیید کرد (عزیزی، ۱۳۹۲).

$$Z \text{ -value} = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times sa^2) + (a^2 \times sb^2) + (sa^2 \times sb^2)}} \quad \text{رابطه ۲)}$$

در این رابطه،  $a$  مقدار ضریب رگرسیون میان متغیر مستقل و متغیر میانجی؛  $b$  مقدار ضریب رگرسیون میان متغیر میانجی و متغیر وابسته؛  $sa$  خطای استاندارد ضریب رگرسیون میان متغیر مستقل و متغیر میانجی و  $sb$  خطای استاندارد ضریب رگرسیون میان متغیر میانجی و متغیر وابسته است.

## روش گردآوری داده‌ها

داده‌ها به دو روش عمده گردآوری شدند؛ ابتدا برای تبیین مبانی نظری و جمع‌آوری پیشینه پژوهش، از شیوه کتابخانه‌ای استفاده شد. همچنین داده‌های لازم برای تجزیه و تحلیل و بررسی فرضیه‌های پژوهش، از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شدند. پرسش‌نامه پژوهش در چهار بخش تدوین شد. در بخش اول تعریف کوتاهی از کلیدواژه‌ها ارائه شد؛ در بخش دوم که مربوط به راهنمای پاسخگویی به سؤال‌ها بود، در قالب مثال نحوه پاسخگویی به سؤال‌ها تشریح شد؛ بخش سوم شامل اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان بود و بخش چهارم به متغیرهای اصلی پژوهش اختصاص داشت. از پاسخ‌دهندگان درخواست شد که به هر سؤال بر اساس مقیاس لیکرت در قالب پنج گزینه از «کاملاً موافقم» تا «کاملاً مخالفم» پاسخ دهند. پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها، میانگین نمرات هر بخش که بیان‌کننده میزان و شدت برخورداری هر فرد از هر متغیر است، به‌عنوان داده پژوهش، بررسی و تجزیه و تحلیل شد. به بیان دیگر، استفاده از میانگین نمرات هر پاسخ‌دهنده

برای هر متغیر، داده‌های مقطعی را شکل دادند که برای انجام تحلیل در روش رگرسیون چند متغیره به کار گرفته شدند.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش، متشکل از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی بود که بر اساس آخرین آمار (آبان ۱۳۹۶) مندرج در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۴۳۸ نفر بودند. با توجه به محدود بودن جامعه، از فرمول کوکران برای تعیین اندازه نمونه به شرح رابطه ۳ استفاده شد.

$$n = \frac{N(Z_{\alpha/2})^2 pq}{(N-1)\epsilon^2 + (Z_{\alpha/2})^2 pq} = \frac{(1438)(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(1438-1)(0.05)^2 + (1.96)^2(0.5)(0.5)} = 303 \quad \text{رابطه ۳}$$

با توجه به تنوع اشتغال حسابداران رسمی از لحاظ مکانی و مسئولیت و بر اساس طبقه‌بندی جامعه حسابداران رسمی ایران، از نمونه‌گیری طبقه‌ای استفاده شد. بنابراین، جدول ۱، طبقه و حجم جامعه و نمونه آماری و جدول ۲ اطلاعات مربوط به درصد بازگشت پرسش‌نامه پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. طبقه، حجم جامعه و نمونه آماری

حجم نمونه آماری		حجم جامعه آماری		
حجم	طبقه	درصد	حجم	طبقه
$303 \times 15\% = 45$	حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی	۱۵	۲۱۲	حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی
$303 \times 20\% = 61$	حسابداران رسمی در استخدام مؤسسه‌های حسابرسی	۲۰	۲۸۹	حسابداران رسمی در استخدام مؤسسه‌های حسابرسی
$303 \times 65\% = 197$	حسابداران رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی	۶۵	۹۳۷	حسابداران رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی
۳۰۳	جمع	۱۰۰	۱۴۳۸	جمع

جدول ۲. درصد بازگشت پرسش‌نامه

تعداد اعمال	درصد بازگشت	تعداد دریافت	تعداد ارسال	طبقه نمونه
۴۰	۸۹٪	۴۰	۴۵	حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی
۶۰	۹۸٪	۶۰	۶۱	حسابداران رسمی در استخدام مؤسسه‌های حسابرسی
۱۵۲	۷۷٪	۱۵۲	۱۹۷	حسابداران رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی
۲۵۲	۸۳٪	۲۵۲	۳۰۳	جمع

### مدل و متغیرهای پژوهش

به‌منظور آزمون فرضیه اول (فرضیه‌های فرعی ۱-۱ و ۱-۲) از مدل‌های رگرسیون چند متغیره بر مبنای داده‌های مقطعی استفاده می‌شود. برای این منظور، رابطه‌های ۴ و ۵ به آزمون فرضیه‌های فرعی ۱-۱ و ۱-۲ می‌پردازد. چنانچه در رابطه‌های ۴ و ۵، ضریب  $\beta_1$  معنادار باشد، فرضیه‌های فرعی ۱-۱ و ۱-۲ رد نمی‌شوند.

$$PC_i = \beta_0 + \beta_1 ILC_i + \beta_2 EX_i + \beta_3 GEN_i + \beta_4 EDU_i + \mu_i \quad (\text{رابطه ۴})$$

$$PC_i = \beta_0 + \beta_1 SE_i + \beta_2 EX_i + \beta_3 GEN_i + \beta_4 EDU_i + \mu_i \quad (\text{رابطه ۵})$$

نحوه سنجش متغیرهایی که در رابطه‌های ۴ و ۵ آمده‌اند، در جدول ۳ درج شده است.

جدول ۳. نحوه سنجش متغیرها

نماد متغیر	نام متغیر	نحوه سنجش متغیر	تعداد سؤال در پرسش‌نامه
ILC	منبع کنترل درونی	پرسش‌نامه منبع کنترل کار اسپکتور <sup>۱</sup> (۱۹۸۸)	۱۶ سؤال (سؤال‌های ۱ تا ۱۶ پرسش‌نامه)
SE	خودکارآمدی	پرسش‌نامه شرر و آدامز <sup>۲</sup> (۱۹۸۳)	۱۷ سؤال (سؤال‌های ۱۷ تا ۳۳ پرسش‌نامه)
ECF	سازگاری جو اخلاقی	پرسش‌نامه ویکتور و کالن <sup>۳</sup> (۱۹۸۸)	۴ سؤال (سؤال‌های ۳۴ تا ۳۷ پرسش‌نامه)
PC	تعهد حرفه‌ای	پرسش‌نامه آرانیا و همکاران (۱۹۸۱)	۵ سؤال (سؤال‌های ۳۸ تا ۴۲ پرسش‌نامه)

- علاوه بر متغیرهای مندرج در جدول ۳، متغیرهای کنترلی مدل‌های رگرسیون به شرح زیر معرفی شده‌اند:
- تجربه کاری (EX): مدت زمان تجربه کاری که از بخش سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه استخراج می‌شود، در صورتی که تجربه حساب‌رسان کمتر از ۱۰ سال باشد، عدد ۱، بین ۱۱ تا ۲۰ سال باشد عدد ۲ و اگر بیشتر از ۲۰ سال باشد عدد ۳ اختصاص داده می‌شود.
  - جنسیت (GEN): یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر حساب‌رسان مرد باشد، عدد یک و اگر زن باشد عدد صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود.
  - میزان تحصیلات (EDU): یک متغیر فاصله‌ای است که با مقادیر ۱ تا ۳ نشان داده می‌شود. اگر حساب‌رسان دارای تحصیلات کارشناسی و پایین‌تر باشد عدد ۱، کارشناس ارشد عدد ۲ و دکتری عدد ۳ اختصاص داده می‌شود.

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان مندرج در جدول ۴ نشان می‌دهد حدود ۸۵ درصد پاسخ‌دهندگان مرد هستند. با توجه به اینکه اغلب حسابداران رسمی ایران را مردها تشکیل می‌دهند، چنین درصد مشارکتی پیش‌بینی می‌شد. درباره ویژگی نوع مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان، نتایج نشان می‌دهد حدود ۳۳ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۶۰ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۷ درصد دارای مدرک دکتری بوده‌اند. در خصوص تجربه کاری باید اذعان داشت که حدود ۱۹ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای تجربه حرفه‌ای کمتر از ۱۰ سال، حدود ۳۹ درصد بین ۱۱ تا ۲۰ سال و حدود ۴۲ درصد بیشتر از ۲۰ سال دارای تجربه حرفه‌ای بوده‌اند.

جدول ۴. ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان

ردیف	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۲۱۵	٪۸۵
		زن	۳۷	٪۱۵
۲	مدرک تحصیلی	کارشناس و پایین‌تر	۸۴	٪۳۳
		کارشناس ارشد	۱۵۰	٪۶۰
		دکتری	۱۸	٪۷
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۲۲۹	٪۹۱
		مدیریت	۱۲	٪۵
		اقتصاد	۹	٪۳
		سایر	۲	٪۱
۴	تجربه کاری	۱-۱۰	۴۸	٪۱۹
		۱۱-۲۰	۹۹	٪۳۹
		بیشتر از ۲۰ سال	۱۰۵	٪۴۲

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرها در جدول ۵ نشان داده شده است. بر این اساس، میانگین متغیرهای منبع کنترل درونی، خودکارآمدی، سازگاری جو اخلاقی و تعهد حرفه‌ای، بیشتر از میانگین نمرات پرسش‌نامه (نمره ۵) است.

جدول ۵. آمار توصیفی متغیرها

متغیرهای پژوهش	تعداد	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	میانه	انحراف معیار
منبع کنترل درونی (ILC)	۲۵۲	۵/۷۵	۳/۲۵	۹	۷/۰۱	۷/۲۵	۱/۲۲
خودکارآمدی (SE)	۲۵۲	۵/۰۶	۳/۹۴	۹	۷/۶۷	۸/۱۸	۱/۱۶
سازگاری جو اخلاقی (ECF)	۲۵۲	۸	۱	۹	۶/۴۷	۶/۷۵	۲/۰۹
تعهد حرفه‌ای (PC)	۲۵۲	۶	۳	۹	۷/۸۴	۸/۶۰	۱/۳۷
جنسیت (GEN)	۲۵۲	۱	۰	۱	۰/۸۵	۱	۰/۳۵
تجربه کاری (EX)	۲۵۲	۲	۱	۳	۲/۲۳	۲	۰/۷۵
میزان تحصیلات (EDU)	۲۵۲	۲	۱	۳	۱/۷۴	۲	۰/۵۸

به‌منظور بررسی روایی محتوایی پرسش‌نامه از نظر و قضاوت متخصصان در این حوزه بهره برده شد. همچنین، پایایی پرسش‌نامه نیز با استفاده از معیار آلفای کرونباخ بررسی شد. چنانچه ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۷۰ درصد گزارش شده باشد، حاکی از پایایی پرسش‌نامه است. همان‌طور که در جدول ۶ مشخص است، نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد پرسش‌نامه پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار است.

جدول ۶. نتیجه آزمون آلفای کرونباخ

متغیر	تعداد پرسش	آلفای کرونباخ
منبع کنترل درونی (ILC)	۱۶	۰/۸۷۸
خودکارآمدی (SE)	۱۷	۰/۹۲۶
سازگاری جو اخلاقی (ECF)	۴	۰/۸۷۰
تعهد حرفه‌ای (PC)	۵	۰/۸۸۴

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

با توجه به اینکه برای آزمون فرضیه‌های فرعی ۱-۱ و ۲-۱ از روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده می‌شود، بررسی فروض کلاسیک رگرسیون اهمیت زیادی دارد. از آنجا که داده‌های پژوهش از نوع داده‌های مقطعی است، همسانی واریانس خطاها و نیز هم‌خطی میان متغیرهای مستقل بررسی شد. برای بررسی همسانی واریانس خطاها، آزمون بروش - پاگان - گادفری به اجرا درآمد، نتایج این آزمون نشان داد که رابطه‌های ۴ و ۵ که برای آزمون فرضیه‌های فرعی ۱-۱ و ۲-۱ استفاده شده است، مشکل ناهمسانی واریانس دارند که با استفاده از تصحیح وایت<sup>۱</sup> این مشکل رفع شد. همچنین نتایج آزمون VIF برای بررسی وجود یا عدم وجود هم‌خطی نشان داد که در هیچ یک از رابطه‌ها مشکل هم‌خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد.

### آزمون فرضیه اصلی اول

فرضیه اصلی اول پژوهش بیان می‌کند که «تفاوت‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت دارد». این فرضیه در قالب دو فرضیه فرعی ۱-۱ و ۲-۱ بررسی شده است.

### آزمون فرضیه فرعی ۱-۱

در فرضیه فرعی ۱-۱ پژوهش مطرح شده است که «منبع کنترل درونی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت دارد». نتیجه برآورد رابطه ۴ که به آزمون فرضیه فرعی ۱-۱ پژوهش می‌پردازد، در جدول ۷ آمده است. با توجه به آماره F مدل (۵۶/۶۵۴) و مقدار احتمال آن که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان ادعا کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مدل برآورد شده معنادار است. همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل که حدود ۴۷ درصد به دست آمده، می‌توان گفت که متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، ۴۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند.

جدول ۷. نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۱-۱ (رگرسیون حداقل مربعات با اعمال تصحیح وایت)

$PC_i = \beta_0 + \beta_1 ILC_i + \beta_2 EX_i + \beta_3 GEN_i + \beta_4 EDU_i + \mu_i$					
متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	ارزش احتمال
عرض از مبدأ	$\beta_0$	۲/۵۳۲	۰/۵۳۵	۴/۷۳۲	۰/۰۰۰
منبع کنترل درونی	ILC	۰/۷۱۷	۰/۰۶۹	۱۰/۳۲۱	۰/۰۰۰
تجربه کاری	EX	۰/۱۶۱	۰/۱۰۶	۱/۵۱۵	۰/۱۳۱
جنسیت	GEN	۰/۰۶۲	۰/۱۹۱	-۰/۳۲۲	۰/۷۴۸
تحصیلات	EDU	-۰/۰۷۳	۰/۱۲۶	-۰/۵۸۱	۰/۵۶۲
ضریب تعیین			۰/۴۷۸		
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۴۷۰		
آماره F (ارزش احتمال)					(۰/۰۰۰) ۵۶/۶۵۴

ضریب متغیر منبع کنترل درونی (۰/۷۱۷) و سطح معناداری آن که کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، نشان می‌دهند منبع کنترل درونی دارای تأثیر مثبت و معنادار بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان است. بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۱ پژوهش رد نمی‌شود. همچنین، رابطه معناداری بین متغیرهای کنترلی (تجربه کاری، جنسیت و تحصیلات) و تعهد حرفه‌ای مشاهده نشده است.

### آزمون فرضیه فرعی ۱-۲

نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش در جدول ۸ گزارش شده است. در فرضیه فرعی ۱-۲ مطرح شده که «خودکارآمدی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت دارد». با توجه به آماره F مدل (۴۴/۰۵۴) و مقدار احتمال آن که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان ادعا کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مدل برآورد شده معنادار است. همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل که حدود ۴۱ درصد است، می‌توان گفت که متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، ۴۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند.

با توجه به ضریب متغیر خودکارآمدی (۰/۶۶۲) و سطح معناداری آن که کمتر از ۵ درصد به دست آمده، می‌توان بیان کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، خودکارآمدی بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش رد نمی‌شود. همچنین، در خصوص متغیرهای کنترلی می‌توان بیان کرد که تجربه کاری دارای تأثیر مثبت و معنادار بر تعهد حرفه‌ای است، اما جنسیت و سطح تحصیلات اثر معناداری بر تعهد حرفه‌ای ندارند.

جدول ۸. نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ (رگرسیون حداقل مربعات با اعمال تصحیح وایت)

$PC_i = \beta_0 + \beta_1 SE_i + \beta_2 EX_i + \beta_3 GEN_i + \beta_4 EDU_i + \mu_i$					
متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	ارزش احتمال
عرض از مبدأ	$\beta_0$	۲/۱۵۱	۰/۶۷۳	۳/۱۹۳	۰/۰۰۲
خودکارآمدی	SE	۰/۶۶۲	۰/۰۸۷	۷/۶۴۱	۰/۰۰۰
تجربه کاری	EX	۰/۲۸۷	۰/۱۰۴	۲/۷۵۸	۰/۰۰۶
جنسیت	GEN	۰/۰۹۱	۰/۲۱۱	۰/۴۳۱	۰/۶۶۶
تحصیلات	EDU	-۰/۰۶۰	۰/۱۳۱	-۰/۴۵۶	۰/۶۴۹
ضریب تعیین				۰/۴۱۶	
ضریب تعیین تعدیل شده				۰/۴۰۷	
آماره F (ارزش احتمال)					(۰/۰۰۰) ۴۴/۰۵۴

### آزمون فرضیه اصلی دوم

در فرضیه دوم پژوهش بیان شده است که «تفاوت‌های فردی حسابرسان از طریق سازگاری جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر غیرمستقیم و مثبت دارد». این فرضیه در قالب دو فرضیه فرعی ۱-۲ و ۲-۲ بررسی شده‌اند.

### آزمون فرضیه فرعی ۱-۲

فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش بیان می‌کند که «منبع کنترل درونی حساب‌رسان از طریق سازگاری جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر غیرمستقیم و مثبت دارد». بنابراین، در این فرضیه، متغیر سازگاری جو اخلاقی یک متغیر میانجی است که برای بررسی آن از آزمون سوبل استفاده شده است. بر این اساس، تأثیر مستقیم منبع کنترل درونی بر تعهد حرفه‌ای از طریق رابطه ۴ در فرضیه فرعی ۱-۱ بررسی شد که ضریب متغیر منبع کنترل درونی مثبت (۰/۷۱۷) و معنادار بود. همچنین، اثر منبع کنترل درونی (متغیر مستقل) بر سازگاری جو اخلاقی (متغیر میانجی) و نیز اثر سازگاری جو اخلاقی (متغیر میانجی) بر تعهد حرفه‌ای (متغیر وابسته) بررسی شد که ضریب رگرسیون در هر دو مدل با مقدار به‌ترتیب ۰/۹۴۲ و ۰/۳۶۸ مثبت و معنادار بود. بنابراین، اثر کلی منبع کنترل درونی از طریق سازگاری حساب‌رسان با جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای بر اساس رابطه ۶ به شرح زیر محاسبه می‌شود.

$$\text{رابطه ۶)} \quad \text{اثر کلی} = ۰/۷۱۷ + (۰/۹۴۲ \times ۰/۳۶۸) = ۱/۰۶۴$$

از طرف دیگر، نتایج آزمون سوبل نشان داد که آماره این آزمون ۶/۸۷ و ارزش احتمال آن کمتر از ۵ درصد است که نقش میانجی متغیر سازگاری جو اخلاقی یا به بیان دیگر، معنادار بودن اثر غیرمستقیم منبع کنترل درونی بر تعهد حرفه‌ای را به‌واسطه سازگاری با جو اخلاقی تأیید می‌کند. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش رد نمی‌شود.

### آزمون فرضیه فرعی ۲-۲

در فرضیه فرعی ۲-۲ آمده است که «خودکارآمدی حساب‌رسان از طریق سازگاری جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر غیرمستقیم و مثبت دارد». بر این اساس، تأثیر مستقیم خودکارآمدی بر تعهد حرفه‌ای از طریق رابطه ۵ در فرضیه فرعی ۲-۱ بررسی شد که ضریب متغیر خودکارآمدی مثبت (۰/۶۶۲) و معنادار بود. همچنین، اثر خودکارآمدی (متغیر مستقل) بر سازگاری جو اخلاقی (متغیر میانجی) و نیز اثر سازگاری جو اخلاقی (متغیر میانجی) بر تعهد حرفه‌ای (متغیر وابسته) بررسی شدند که ضریب رگرسیون در هر دو مدل به‌ترتیب با مقدار ۰/۷۳۳ و ۰/۳۶۸ مثبت و معنادار بود. بنابراین، اثر کلی خودکارآمدی از طریق سازگاری حساب‌رسان با جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای بر اساس رابطه ۷ به شرح زیر محاسبه می‌شود.

$$\text{رابطه ۷)} \quad \text{اثر کلی} = ۰/۶۶۲ + (۰/۷۳۳ \times ۰/۳۶۸) = ۰/۹۳۲$$

همچنین، نتایج آزمون سوبل نشان داد که آماره این آزمون ۵/۶۵ و ارزش احتمال آن کمتر از ۵ درصد است که تأیید کننده نقش میانجی متغیر سازگاری جو اخلاقی یا به بیان دیگر، معنادار بودن اثر غیرمستقیم خودکارآمدی بر تعهد حرفه‌ای به‌واسطه سازگاری با جو اخلاقی است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۲-۲ پژوهش رد نمی‌شود.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر تعهد حرفه‌ای حساب‌رسان و نیز بررسی اثر میانجی سازگاری جو اخلاقی

پرداخته شد. به بیان دیگر، هدف این پژوهش بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها از طریق سازگاری با جو اخلاقی سازمان یا مؤسسه تحت استخدام بوده است. برای این منظور، مطابق با تئوری شناخت اجتماعی، از دو معیار منبع کنترل درونی و خودکارآمدی به عنوان تفاوت‌های فردی حسابرسان استفاده شد. عوامل بسیاری ممکن است بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان مستقل تأثیرگذار باشند، اما یکی از مهم‌ترین عوامل، ویژگی‌های فردی حسابرسان است. مطابق تئوری شناخت اجتماعی، محیط نیز می‌تواند بر رفتار افراد تأثیرگذار باشد. بنابراین مطابق این تئوری، ویژگی‌های فردی حسابرسان می‌تواند از طریق تأثیر بر سازگاری جو اخلاقی (محیط) بر تعهد حرفه‌ای آنها اثرگذار باشد.

نتایج پژوهش حاضر نشان داد، منبع کنترل درونی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها اثر مثبت و معنادار دارد. این نتیجه حاکی از آن است که حسابداران رسمی ایران که منبع کنترل درونی بالایی دارند و دلیل همه اتفاق‌های خوب و بدی که برای آنها و حرفه حسابرسی روی می‌دهد را در درون خود جست‌وجو می‌کنند، تعهد بیشتری به حرفه خود دارند. بنابراین فرضیه فرعی ۱-۱ پژوهش رد نمی‌شود. این نتیجه مشابه یافته‌های دمینو و همکاران (۲۰۱۵) و تروی و داکلاس (۲۰۰۱) است. طبق نتایج پژوهش، خودکارآمدی حسابرسان مستقل دارای اثر مثبت و معنادار بر تعهد حرفه‌ای آنهاست. از این رو، فرضیه فرعی ۲-۱ پژوهش رد نمی‌شود. این نتیجه با یافته‌های پژوهش دمینو و همکاران (۲۰۱۵) سازگاری دارد. بنابراین، در مجموع می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت‌های فردی حسابرسان دارای تأثیر مثبت و معنادار بر تعهد حرفه‌ای آنهاست. از این رو، فرضیه اصلی اول پژوهش رد نمی‌شود.

یکی دیگر از نتایج پژوهش حاضر این است که سازگاری حسابرسان با جو اخلاقی سازمان، موجب بهبود و تقویت اثرگذاری منبع کنترل درونی و خودکارآمدی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها شده است. به بیان دیگر، نتایج پژوهش نشان داد که علاوه بر تأثیر مستقیمی که منبع کنترل درونی و خودکارآمدی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها دارند، از طریق سازگاری حسابرسان با جو اخلاقی سازمان نیز تأثیر غیرمستقیمی بر تعهد حرفه‌ای می‌گذارند. شایان ذکر است که بر اساس نتایج به دست آمده می‌توان بیان کرد که نقش مهم و مثبت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی که به طور مکرر بر آن تأکید شده، در محیط حسابرسی ایران و در دیدگاه و نگرش حسابرسان نیز مشهود بوده است. بنابراین فرضیه‌های فرعی ۱-۲ و ۲-۲ و در نتیجه فرضیه اصلی دوم پژوهش نیز رد نمی‌شوند. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش دمینو و همکاران (۲۰۱۵) است.

یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنهاست. همچنین، نقش جو اخلاقی سازمان (محیط) به عنوان متغیر میانجی جزئی در تأثیرگذاری تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها تأیید شد. به بیان دیگر، تفاوت‌های فردی حسابرسان هم به صورت مستقیم بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است و هم به واسطه متغیر سازگاری جو اخلاقی در یک رابطه میانجی جزئی بر تعهد حرفه‌ای مؤثر است. بنابراین، این نتایج با مبانی نظری تئوری شناخت اجتماعی که اعتقاد به تأثیر ویژگی‌های فردی و محیط بر رفتار انسان دارد، سازگار است و می‌توان گفت که با انجام پژوهش حاضر، آزمون این نظریه میان اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران به تأیید رسید.

با توجه به نتایج پژوهش، به مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود با برگزاری کلاس‌های آموزشی و جلسه‌های متعدد با کارکنان، موجب شوند که همکاران، آشنایی و درک مستمر بیشتری نسبت به



اخلاق حرفه‌ای کسب کنند و خود را با جو اخلاقی مناسبی که در سازمان (مؤسسه) استقرار یافته است، سازگار نمایند. همچنین، به مدیران ارشد جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به منظور اعتلای تعهد حسابداران رسمی به حرفه حسابرسی که امروزه بیش از پیش در کانون توجه ذی‌نفعان است، نظارت مستمر و ویژه‌ای به منظور بررسی رعایت اخلاق حرفه‌ای در مؤسسه‌های حسابرسی داشته باشند. از سوی دیگر، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود در دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس، با گنجاندن لزوم رعایت موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای توسط مؤسسه‌ها، به‌عنوان یکی از شرایط مهم برای پذیرش مؤسسه‌های معتمد بورس، در اعتلای کیفیت حسابرسی و تعهد حساب‌رسان به حرفه سهیم باشند.

## منابع

- بنی‌مهد، بهمن؛ نجاتی، امیر (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حساب‌رسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۰)، ۱۱۹-۱۳۷.
- حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷ (۳)، ۸۵-۹۸.
- خدامرادی، الهه؛ حاجیها، زهره (۱۳۹۵). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حساب‌رسان. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۳)، ۱۲۵-۱۳۰.
- عزیزی، شهریار (۱۳۹۲). متغیرهای میانجی، تعدیل‌گر و مداخله‌گر در پژوهش‌های بازاریابی: مفهوم، تفاوت‌ها، آزمون‌ها و رویه‌های آماری. تحقیقات بازاریابی نوین، ۳ (۲)، ۱۵۷-۱۷۶.
- موسوی شیری، محمود؛ صالحی، مهدی؛ احمدنژاد، محمد (۱۳۹۴). بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حساب‌رسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۷ (۲۷)، ۳۴-۵۳.
- نادی، محمدعلی؛ حادقی، فاطمه (۱۳۹۰). الگویابی معادله ساختاری روابط بین جو اخلاقی، رضایت شغلی و تعهد سازمانی با نیت ترک خدمت در بین کارکنان بیمارستان‌های خصوصی شهر شیراز. مدیریت اطلاعات سلامت، ۸ (۵)، ۶۹۹-۷۰۸.
- نیکبخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو، امیر (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۳)، ۴۴۱-۴۶۲.

## References

- Alkautsar, M. (2014). Locus of Control, Commitment Profesional and Dysfunctional Audit Behavior. *International Journal of Humanities and Management Sciences*, 2 (1), 35-38.
- Aranya, N., Pollock, J. & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (4), 271-280.
- Azizi, Sh. (2013). Mediator, Moderator and Intervening Variables in Marketing Research: Conceptualization, Differences and Statistical Procedures and Tests. *Journal of New Marketing Research*, 3 (2), 157-176. (in Persian)

- Bandura, A. (1986). *Social foundations of thought and action: A social cognitive theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Banimahd, B. & Nejati, A. (2016). The relationship between organizational culture and auditors' work commitment. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 8 (30), 119-137. (in Persian)
- Domino, M.A., Wingreen, S.C., & Blanton, J.E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals—a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131(2), 453–467.
- Hassas Yeganeh, Y. & Azinfar, k. (2010). Relationship between Audit Quality and Auditor Size. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 17 (3), 85-98. (in Persian)
- Herda, N. & Martin, A. (2016). The Effects of Auditor Experience and Professional Commitment on Acceptance of Underreporting Time: A Moderated Mediation Analysis. *Current Issues in Auditing*, 10 (2), 14-27.
- Khodamoradi, E. & Hajiha, Z. (2017). Role of Ethical Culture in Auditors Functions. *Ethics in science and Technology*, 11 (3), 125-130. (in Persian)
- Leong, L., Huann, S., & Hsu, J. (2003). An empirical study on professional commitment, organizational commitment and job involvement in Canadian accounting firms. *Journal of the American Academy of Business*, 2(2), 360–370.
- Mohannad, O., Zalailah, S. & Mohi, N. (2017). The mediating effect of job satisfaction on the relationship between personality traits and premature sign-off. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 21 (2), 1-17.
- Mousavi Shiri, M., Salehi, M. & Ahmadnejad, M. (2015). A Survey on Relationship between Auditors Professional and Organizational Commitment with Dysfunctional Audit Behavior. *Accounting and Auditing Research*, 7 (27), 34-53. (in Persian)
- Nadi, M., & Hazeghy, F. (2011). Structural Equation Modeling of the Relationship between the Intention to Quit and Ethical Climate, Job Satisfaction, and Organizational Commitment among the Staff of Shiraz Private Hospitals. *Health Information Management*, 8(5), 699-708. (in Persian)
- Nikbakht, M., Mahmoodi Khoshroo, O. (2017). Investigation on the Factors Affecting the Audit Quality in Iran According to the Indicators of the Public Company Accounting Oversight Board. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 24 (3), 441-462. (in Persian)
- Paino, H., Thani, A. & Zulkarnain, S. I. (2011). Dysfunctional audit behaviour: The effect of budget emphasis leadership behavior, and effectiveness of audit review. *European Journal of Social Sciences*, 21 (3), 436-447.
- Shafer, W. E. (2009). Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: A study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(7), 1087–1110.
- Sherer, M., & Adams, C. (1983). The self-efficacy scale: A construct validity study. *Psychological Reports*, 66, 987–994.
- Spector, P. E. (1988). Development of the Work Locus of Control Scale. *Journal of Occupational Psychology*, 61, 335-340.

- Troy, A. H. & Douglas F. P. (2001). Does Congruence between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance? *The Accounting Review*, 76 (2), 263-274.
- Victor, B., & Cullen, J. B. (1988). The organizational bases of ethical work climates. *Administrative Science Quarterly*, 33(1), 101-125.