

Investigating the Relationship between the Dimensions of Organizational Culture and the Size of Audit Firms with Auditors' Judgment and Decision Making¹

Mina Rezaie², Arezoo Aghaei Chadegani³, Ehsan Kamali⁴

Received: 2022/10/14

Accepted: 2023/02/20

Research Paper

Abstract

Professional judgment and decision-making are a vital part of all audit processes and the cornerstone of the audit profession; Therefore, it is essential to identify the factors affecting auditors' judgment and learn new skills to improve the level of professional judgment and decision-making. Previous researches at the level of culture in societies show that the development and evolution of accounting in each society depends on the environmental, cultural, and social factors of that society. Therefore, the purpose of this research is to investigate the relationship between cultural dimensions from the aspects of masculinity, collectivism, uncertainty avoidance, and the power distance and the size of audit firms with auditors' judgment and decision-making. This research is applied research in terms of purpose and descriptive-analytical in terms of nature. The data collection tool is a questionnaire and the statistical population of the research is the members of the Iranian Association of Certified Public Accountants in 1400 and 1401. Research samples were chosen by random sampling method of 132 questionnaires. Confirmation of relationships between variables and factors has been done through confirmatory factor analysis and path analysis. Smart PLS statistical software was used to test the hypotheses. The results show that power distance and masculinity have a negative relationship, collectivism has a positive relationship with auditors' judgment and decision-making, and the uncertainty avoidance aspect has no significant relationship with auditors' judgment and decision-making. Also, the moderating role of the audit firm's size in the investigated relationships was not confirmed.

Keyword: Auditors' Judgment, Auditors' Decision Making, Dimensions of Organizational Culture, Audit Firm Size, Audit Quality.

JEL Classification: M42, G41.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42017.3057

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran. (arezaie88@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran. (Corresponding Author). (arezooaghaie2001@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran. (Ehsankamali_acc@yahoo.com).

بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه موسسات حسابرسی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان^۱

مینا رضائی^۲، آرزو آقایی چادگان^۳، احسان کمالی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۱

مقاله پژوهشی

چکیده

قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری بخش مهم و حیاتی در کلیه فرآیندهای حسابرسی و سنگ بنای این حرفه می‌باشد؛ از این رو شناسایی عوامل موثر بر آن و شناخت مهارت‌های جدید برای ارتقای سطح قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری احساس می‌شود. پژوهش‌های پیشین در سطح فرهنگ در جوامع نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری در هر جامعه تابع عوامل محیطی، فرهنگی و اجتماعی آن جامعه می‌باشد. بنابراین، هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگی از جنبه‌های مردم‌گرایی، جمع‌گرایی، اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت و اندازه موسسات حسابرسی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی-تحلیلی، از نوع همبستگی است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه و جامعه آماری پژوهش اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ است که به روش نمونه‌گیری تصادفی ۱۳۲ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. تایید روابط بین متغیرها و عوامل از طریق تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل مسیر صورت پذیرفته است. برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار آماری اسمارت پی ال اس استفاده گردید. نتایج یافته‌ها نشان داد فاصله قدرت و مردم‌گرایی رابطه منفی و جمع‌گرایی رابطه مستقیم با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دارد و جنبه اجتناب از عدم اطمینان رابطه معناداری با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان ندارد. همچنین، نقش تعدیلگر اندازه موسسه حسابرسی در روابط بررسی شده مورد تایید قرار نگرفت.

واژه‌های کلیدی: قضاوت حسابرسان، تصمیم‌گیری حسابرسان، ابعاد فرهنگ سازمانی، اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

طبقه بندی موضوعی: M42, G41

10.22051/JERA.2023.42017.3057:DOI .1

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (a.rezaie88@yahoo.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (نویسنده مسئول). (arezoaghaie2001@yahoo.com)

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (Ehsankamali_acc@yahoo.com)
<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه^۱

یکی از مهم ترین بخش های حرفه حسابرسی قضاوت هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سروکار دارند. با وجود ابزارها و روش های مختلف مورد استفاده، حسابرسی بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه های گوناگون ملزم به تصمیم گیری و قضاوت اند. قضاوت حسابرس در واقع قضاوت در مورد معقول بودن و مطلوبیت گزارشهای مالی است که منجر به اظهارنظر یا همان تصمیم نهایی حسابرس می شود. قضاوت و تصمیم گیری حسابرس تحت تاثیر عوامل فردی، عوامل کار و عوامل محیطی قرار می گیرد (بونر^۲، ۱۹۹۹: ۳۶۴). قضاوت باید در چارچوب قوانین، مقررات و استانداردهای حرفه ای صورت پذیرد. پیشرفت مداوم اقتصادی و اجتماعی، محیط اقتصادی پیچیده ای را بوجود آورده است و عدم قطعیت ها افزایش یافته است. در یک چنین بافت اقتصادی، تمام فعالیت های واحدهای تجاری با ریسک مواجه است و بنابراین، اکثر مبادلات حسابداری با عدم قطعیت روبرو هستند و در برخورد با این عدم قطعیت ها، حسابداران و حسابرسان باید برآوردهایی بر مبنای قضاوت حرفه ای داشته باشند. قضاوت حرفه ای مهارتی کلیدی در حرفه حسابداری و حسابرسی است و در شرایط کنونی ایران که حرکت به سمت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول است، تصمیم گیری افراد فعال در حرفه از جمله مدیران، حسابرسان، تحلیلگران مالی، حسابداران و استانداردها گزاران بر اساس قضاوت هایشان خواهد بود (انصاری و کرمانی کمالی، ۱۳۹۱: ۶۳).

رسوایی ها و شکست های موسسات حسابرسی در سطح جهان، اعتماد به حرفه حسابرسی را در سطح جامعه خدشه دار کرده و بازگشت این اعتبار و اعتماد جامعه مستلزم پابندی هر چه بیشتر اعضای حرفه حسابرسی به ضوابط اخلاقی و انجام قضاوت ها و تصمیم گیری های درست و باکیفیت است (عبدی گلزار و بهاروند، ۱۳۹۷: ۳). از آنجا که هدف حسابرسی حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریف ها و اشتباه های با اهمیت موجود در صورت های مالی است، حسابرسان به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. همچنین، از مهمترین کارکردهای حرفه حسابرسی نقش نظارتی حرفه برای ایجاد تعادل منافع بین ذینفعان و جلوگیری از زیان سهامداران می باشد (عبدی

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری در رشته حسابداری می باشد.

گلزار و عزیزاده بی پناه، ۱۴۰۱: ۱۸۴). قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی صورت‌های مالی به دلیل آن که مستقیماً بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است (ودمیر^۱، ۲۰۱۰: ۳۲۲) و نقش حسابرسان به دلیل ایجاد سطح معقول اعتماد نسبت به صورت‌های مالی، نقشی حیاتی است (گرنلد و آزادی، ۱۴۰۰: ۱۰۹). حسابرسان هم‌درباره استفاده درست فرآیند حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند، در نتیجه شناسایی عوامل موثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان ضروری به نظر می‌رسد (خواجوی و نوشادی، ۱۳۸۸: ۱۱۸).

برخی از محققان مطالعات مختلفی در مورد عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان انجام داده‌اند. دسته‌ای از محققان تأثیر عوامل فردی مانند ویژگی‌های شخصیتی، سن، تجربه، جنسیت، دین و ارزش‌های اخلاقی را بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند (هارون و همکاران^۲، ۲۰۱۴؛ عبدل‌حلیم و همکاران^۳، ۲۰۱۸؛ فاکیمی، ۲۰۲۰؛ ایشاک، ۲۰۲۱؛ گلشایان، غفاری و سیدی، ۱۳۹۹؛ رجب‌دری و همکاران، ۱۴۰۱). ملکیان و همکاران (۱۴۰۱) معتقدند عوامل مختلفی مانند عوامل اخلاقی، فرهنگی و حرفه‌ای می‌توانند معیاری برای ورود به حرفه حسابرسی باشند که بر کیفیت کار حسابرسان تأثیر خواهند داشت (ملکیان و همکاران، ۱۴۰۱: ۳۶۳). در حالی که عوامل محیطی و ویژگی‌های کار شامل فرهنگ سازمانی پیچیدگی کار و همچنین اندازه موسسات حسابرسی از جمله عواملی هستند که کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند. به اعتقاد پژوهشگرانی چون داگلاس (۲۰۱۱) و پاتل و همکاران (۲۰۰۲) فرهنگ سازمانی بر قضاوت‌های افراد تأثیر می‌گذارد. فرهنگ سازمانی یک الگوی رفتاری غالب در بین افراد جامعه است که بر اساس اعتقادات، عادت‌ها و ارزش‌های افراد به وجود آمده و به وسیله افراد مورد حمایت و پذیرش قرار گرفته است. بعضی از حسابرسان معتقدند که فرهنگ موسسات حسابرسی در سال‌های اخیر تغییر کرده و بصورت قابل ملاحظه‌ای آن‌ها اهداف تجاری را در اولویت قرار می‌دهند (وایات^۴، ۲۰۰۴: ۴۷). فرهنگ را می‌توان سازنده اصلی هویت یک جامعه پنداشت که مبنای اصلی تصمیم‌گیری‌ها و شیوه رفتار افراد جامعه است (نظری و باقری، ۱۳۹۱: ۷۱). در این مقاله فرهنگ با معنای اخیر خود یعنی همه الگوهای "تفکر، احساس و عمل" مدنظر

1. Wedemeyer
2. Haron et al.
3. Abdul Halim et al.
4. Wyatt

قرار گرفته است زیرا در رابطه با دیدگاه حسابرس در بازبایی اطلاعات و ارزیابی عمل و قضاوت و تصمیم گیری، الگوها و برنامه های ذهنی او نقشی اساسی ایفا می کنند. در این زمینه نقش آنچه که حسابرس به واسطه تعامل با جامعه خود آموخته است در عملکرد و قضاوت او انکارناپذیر است. مدلی که هافستد در مورد فرهنگ ارائه کرده حاکی از آن است که نگرش های فرهنگی افراد یک جامعه و یک کشور بیش از مواردی چون سن، جنسیت، شغل و پست سازمانی بیانگر تفاوت رفتاری کارکنان در محیط کار است. البته تعیین شاخص های نگرش فرهنگی یک کشور به این معنا نیست که تمامی افراد آن کشور دارای آن ویژگی ها هستند، بلکه بیان کننده عناصر مشترک در بیشترین تعداد افراد آن جامعه است (علوی و یدالهی، ۱۳۸۲: ۴۵).

طبق نظریه شناخت اجتماعی، اگر حسابرسان احساس کنند پیامدهای مثبت تصمیم و قضاوت حرفه ای آنها از پیامدهای منفی آن بیشتر است، آنگاه تشویق می شوند تصمیم گیری و قضاوت با کیفیت تری داشته باشند. طبق این نظریه اگر حسابرسان قضاوت حرفه ای و اخلاقی داشته باشند، می توان انتظار داشت رفتار و تصمیم گیری آنها اخلاقی تر و حرفه ای تر باشد (ایشاق، ۲۰۲۰: ۶۶). از جمله عواملی که می تواند انگیزه برای حسابرسان ایجاد کند که پیامدهای مثبت تصمیم و قضاوتشان را مدنظر داشته باشند، شهرت و اندازه موسسات حسابرسی است که از جمله عوامل سازمانی به شمار می آید. حساس یگانه و عموزاد مهدیرجی (۱۳۹۹) نشان دادند که بین اندازه موسسه حسابرسی و قضاوت حرفه ای حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در واقع هر چه اندازه موسسات حسابرسی بزرگتر شود، سطح قضاوت حرفه ای بالاتر می رود. حسابرسی که در موسسات حسابرسی بزرگ اشتغال دارند ممکن است در مقایسه با سایر حسابرسان هنگام مواجهه با مسائل و مشکلات صاحبکار از انگیزه های متفاوتی برخوردار باشند زیرا در معرض دادخواهی بودن و همچنین حفاظت از شهرت باعث می شود در موسسات حسابرسی بزرگ به منظور حفظ کیفیت بالای کار حسابرسی، قضاوت ها و تصمیم گیری ها با دقت عمل بیشتری انجام شود. با توجه به مسئله مطرح شده سوال اصلی این پژوهش به این صورت مطرح می شود که چگونه عوامل فرهنگی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر می گذارد و چگونه اندازه موسسه حسابرسی بر این رابطه تاثیر می گذارد؟

اهمیت و ضرورت انجام این پژوهش بدین گونه بیان می شود که ابتدا انجام پژوهش در زمینه قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان می تواند باعث گسترش پژوهش های رفتاری و تاثیر عوامل

فرهنگی بر مهمترین جنبه حرفه حسابرسی یعنی قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان شود. به ویژه در شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی فعلی کشور که اطلاع از عوامل تاثیرگذار بر رفتارهای درست و مناسب حسابرسان به عنوان معتمدین جامعه می‌تواند اطمینان بخش و بسیار بااهمیت باشد. همچنین، بررسی تاثیر عامل اندازه موسسات حسابرسی که از دیرباز مورد تاکید در زمینه کیفیت کار حسابرسی بوده به عنوان عامل تعدیل‌گر می‌تواند تمایز بین موسسات با کیفیت بالاتر و پایین‌تر را روشن سازد. علاوه بر این در بیشتر پژوهش‌ها قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به عنوان یک متغیر در نظر گرفته شده در صورتی که طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده فرد ابتدا در مورد موقعیت و مسئله قضاوت کرده و سپس تصمیم‌گیری می‌کند که در این پژوهش به شکل یک فرآیند و دو مرحله مجزا در نظر گرفته شده است.

ساختار این مقاله به این شکل خواهد بود که در بخش بعدی مبانی نظری و پیشینه پژوهش و در واقع استدلال توجیه فرضیه‌های پژوهش ارائه شده و سپس فرضیه‌ها بیان شده‌اند. در بخش سوم روش پژوهش شامل نوع پژوهش، جامعه و نمونه آماری، قلمرو زمانی و مکانی، نحوه گردآوری داده‌ها و نحوه تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد بحث قرار گرفته است. در بخش چهارم نتایج آماری پژوهش و در بخش آخر بحث و نتیجه‌گیری ارائه شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

توجه موسسات حسابرسی به مقابله با مشکلات رقابتی، حداکثر کردن سود، ارائه خدمات حسابداری و حسابرسی متنوع و تاکید بر نتایج کوتاه مدت، حسابرسان را در موقعیت پراز تضاد و فشار قرار داده که منجر به پیامدها و قضاوت‌های نادرست شده است. شرایط فعلی موسسات حسابرسی در ایران نیز حسابرسان را در موقعیت‌هایی قرار داده که باید هنگام مواجهه با مشکلات و خطرها، قضاوت و تصمیم‌گیری صحیح و مناسب داشته باشند. به همین دلیل نوع نگرش حسابرسان و استدلال آنها در مورد قضاوت و تصمیم‌گیریشان عامل مهمی در کیفیت و نتیجه کار حسابرسی خواهد بود (صفرزاده بندری و همکاران، ۱۳۹۹: ۶۲۵). انجمن حسابداران خیره کانادا (۱۹۹۵) بیان می‌کند: "قضاوت حسابرسی گوهر اصلی حرفه حسابرسی است. بر اساس استاندارد شماره ۲۰۰ حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای عبارت از به کارگیری دانش و تجربه مرتبط در زمینه حسابرسی، حسابداری و استانداردهای اخلاقی جهت اخذ تصمیم‌های مناسب در موقعیت‌ها و شرایط مختلف است. قضاوت حسابرسان به مفهوم ارائه اظهار نظر معقول و حکم

دادن مستدل درباره مطلوبیت صورت های مالی به وسیله شخصی که تحصیلات، تجربه و ویژگی های لازم برای اظهارنظرهای بی طرفانه دارد، است. قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان دارای ماهیتی پیچیده بوده و علاوه بر ویژگی های فردی می تواند تحت تاثیر عوامل سازمانی، محیطی و قوانین و مقررات قرار گیرد (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹: ۶۰). در اوایل قرن حاضر، مباحث روان شناختی و رفتاری به عنوان معیارهای تصمیم گیری به خصوص در حوزه های حسابرسی مطرح شدند.

برخی از پژوهشگران تاثیر عوامل مختلفی مانند عوامل فردی و شخصیتی را بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان بررسی کرده اند. برای مثال جایانتي (۲۰۱۷) تاثیر استقلال، تجربه، پیچیدگی کار و اخلاق حرفه ای را بر قضاوت حسابرسان سنجیده و به این نتیجه رسیده که تجربه، منبع کنترل و دانش حسابرسان بر قضاوت آنها تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، راهماواتی (۲۰۱۳) به این نتیجه رسید که خطر حسابرسی بر قضاوت حسابرسان تاثیر معناداری دارد. از جمله عوامل سازمانی و محیطی که در پژوهش های قبلی کمتر مورد بررسی قرار گرفته می توان به فرهنگ و اندازه موسسات حسابرسی اشاره کرد. فرهنگ مجموعه ای از باورها و ارزش های مشترک در جامعه است که بر رفتار و اندیشه اعضای جامعه تاثیرگذار است. هم چنین، فرهنگ هر جامعه به طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم های اطلاعاتی موجود در شرکت ها و سازمان های مختلف آن جامعه تاثیر می گذارد. به عبارت دیگر، اختلاف های فرهنگی موجود در جوامع را می توان موجب تفاوت های موجود در فرهنگ های سازمانی دانست. طبق مطالعات هافستد در سال ۱۹۷۴، چهار شاخص فرهنگی با نام های فاصله قدرت، جمع گرایی در برابر فردگرایی، زنانگی در برابر مردانگی و پرهیز از عدم قطعیت به عنوان عوامل فرهنگی شناخته شد. طبق تئوری نهادی عوامل محیطی مانند فرهنگ تاثیر بسزایی بر رفتار کارکنان سازمان ها دارد. تمرکز این تئوری بر فشارهای سیاسی، اجتماعی و فرهنگی است که بر ساختار فعالیتها و رویه های سازمانی تاثیر می گذارد و رفتار را شکل می دهد، می باشد.

علاوه بر فرهنگ که یک عامل محیطی تاثیرگذار بر رفتار افراد است، اندازه موسسات حسابرسی از دیگر عوامل سازمانی است که به طور مستقیم به کیفیت کار موسسات مربوط شده و از عوامل تعیین کننده سطح استدلال حسابرسان است (سویینی و پیرس، ۲۰۱۰: ۵۳۵). دی آنجلو (۱۹۸۱) استدلال می کند که اندازه موسسه حسابرسی، نماینده ای از کیفیت حسابرسی

می باشد، چرا که موسسات حسابرسی بزرگ به منظور حفظ اعتبار و شهرت خود در محیط حرفه ای ناگزیر به ارتقاء کیفیت گزارش بوده و پرسنل این موسسات از سطح دانش و تجربه بالایی برخوردار خواهند بود. سوینی و پیرس^۱ (۲۰۱۰)، دریافتند که حسابرسان موسسات متوسط، قضاوت اخلاقی ضعیف تری نسبت به حسابرسانی که در چهار موسسه بزرگ کار می کنند، دارند. موسسات حسابرسی متوسط دقیقاً با همان فشارهای ناشی از تضاد هزینه و کیفیت مواجه هستند که چهار موسسه بزرگ حسابرسی با آن مواجه هستند. با این وجود، با توجه به این که آنها در چشم عموم نسبت به چهار موسسه بزرگ بسیار کوچکتر هستند، لذا، توجه کمتری را صرف تصمیم گیری اخلاقی می کنند. ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) به بررسی ویژگی های روان شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت های حسابرسی پرداختند. نتایج آنان نشان داد که ۱۴ ویژگی شخصیتی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارد، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است. وهابزاده گردرودباری و بنی مهد (۱۳۹۵) ارتباط میان مؤلفه فرهنگی رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان را در بین ۱۹۲ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی بررسی کردند. نتایج آنها بیانگر آن است که رابطه معنی دار و مستقیم میان قضاوت های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری وجود دارد. رحمانی و حیرانی (۱۳۹۶) در پژوهشی تحت عنوان "حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران" به بررسی توانمندیها و چالشهای حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران و استفاده بهینه از حسابرسان داخلی در ارتقاء فرهنگ سازمانی پرداختند. نمونه ی مورد بررسی در این پژوهش شامل ۱۲۳ نفر از حسابرسان داخلی بوده است. نتایج نشان می دهد که فرهنگ سازمانی در بررسی های حسابرسان داخلی لحاظ نشده است و از بین ۴ عامل نرم فقط ارزشهای مشترک و از بین ۳ عامل سخت تنها سیستم های سازمان در فرایند حسابرسی مورد تایید قرار گرفته اند. گلشائیان و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر فشارهای اجتماعی، تعهد و ویژگی های شخصیتی بر قضاوت حسابرسان پرداختند. روش این پژوهش توصیفی-پیمایشی و تعداد نمونه ۲۸۹ پرسشنامه تکمیل شده بود که از طریق مدل سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد بین فشار اطلاعات، فشار تطابق، تعهد حرفه ای، تعهد عاطفی، تعهد هنجاری و تعهد مستمر با قضاوت

حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، بین فاصله قدرت، فردگرایی، مردگرایی و عدم اطمینان با قضاوت حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. نیکبخت و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی اثر اغواگری مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرسان پرداختند. روش این پژوهش آزمایشی و شرکت کنندگان ۶۴ نفر از مدیران موسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۸ بودند. نتایج پژوهش نشان داد که انگیزه مدیریت در مورد مدیریت سود، اغواگری مدیریت و رابطه کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل تاثیر مثبت و معناداری بر کیفیت قضاوت حسابرسان دارد.

داگلاس و همکاران^۱ (۲۰۰۱)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی، ارزش های شخصی حسابرسان و قضاوت های حسابرسان پرداختند. نمونه آماری پژوهش ۳۰۴ حسابدار شاغل بودند که نتایج نشان داد قضاوت در موسسات تحت تاثیر ارزش های شخصی و متغیرهای محیطی از قبیل آیین رفتار حرفه ای و دستور العمل های اخلاقی است و فرهنگ موسسه بر قضاوت های اخلاقی اثر غیر مستقیم دارد. پرادیتینگرام و جانواتری^۲ (۲۰۱۱) به بررسی عواملی همچون جنسیت، تجربه حسابرس، پیچیدگی وظیفه و فشار اطاعت بر قضاوت حسابرسان پرداختند. نمونه انتخابی آنها حسابرسان شاغل بودند که با روش نمونه گیری هدفمند، ۱۲۵ نمونه انتخاب گردید که تنها ۶۷ نفر به پرسشنامه های توزیع شده پاسخ دادند. نتایج بیانگر وجود رابطه مثبت بین جنسیت، تجربه و تخصص حسابرس و قضاوت حسابرس می باشد. فشار اطاعت دارای رابطه منفی با قضاوت حسابرسان بوده و پیچیدگی وظیفه بر قضاوت حسابرسان تأثیر ندارد. مردکاواتی (۲۰۲۲) به بررسی اثر تعدیلی درک حسابرسان از آیین رفتار حرفه ای بر رابطه بین تجربه حسابرسان و ریسک حسابرسی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان پرداخت. نمونه ها شامل ۱۴۰ حسابرس مستقل شاغل در موسسات حسابرسی بین سالهای ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۰ بود. نتایج این پژوهش نشان داد تجربه حسابرسان تاثیر معناداری بر قضاوت آنها ندارد و درک حسابرسان از آیین رفتار حرفه ای رابطه بین تجربه و قضاوت را تعدیل نمی کند. اما خطر حسابرسی بر قضاوت حسابرسان تاثیر معناداری دارد. مرور ادبیات نشان داد پژوهشی که به طور مجزا قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان را مورد بررسی و اثر فرهنگ سازمانی و اندازه موسسه حسابرسی (کیفیت حسابرسی) را به عنوان دو عامل محیطی و سازمانی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان

1. Douglas, Davison & Schwartz

2. Praditaningrum & Januarti,

بررسی کند، تاکنون انجام نشده است و این مطالعه سعی دارد این خلاء پژوهشی را با بررسی این عوامل پر کند.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به شکل زیر ارائه می‌شود:

۱. فرهنگ مرد سالاری با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان رابطه دارد.
۲. فرهنگ جمع‌گرایی با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان رابطه دارد.
۳. اجتناب از عدم اطمینان با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان رابطه دارد.
۴. فاصله قدرت با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان رابطه دارد.
۵. اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین فرهنگ مرد سالاری با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان تاثیر گذار است.
۶. اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین فرهنگ جمع‌گرایی با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان تاثیر گذار است.
۷. اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب از عدم اطمینان با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان تاثیر گذار است.
۸. اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین فاصله قدرت با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان تاثیر گذار است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی و از نظر داده‌ها و تحلیل‌ها یک پژوهش پیمایشی و توصیفی-همبستگی می‌باشد. مبانی نظری به روش کتابخانه‌ای و ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. جامعه آماری پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و با توجه به محدودیت‌های کرونایی و سهولت پیگیری‌های بعدی، پرسشنامه به صورت الکترونیکی و تعدادی به صورت حضوری در سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ به تعداد ۳۰۰ در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت. برای برآورد حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد و در نهایت ۱۳۲ پرسشنامه کامل و قابل تحلیل جمع‌آوری گردید. پرسش‌نامه شامل سه بخش می‌باشد؛ بخش اول سوالات عمومی شامل ویژگی‌های فردی و اندازه موسسه حسابرسی می‌باشد، بخش دوم سوالات مربوط به ابعاد فرهنگ سازمانی را بررسی کرده که برای اندازه‌گیری آن از پرسش

نامه ۲۴ گویه ای هافستد استفاده شده است. بخش سوم مربوط به قضاوت و تصمیم گیری است که با بررسی پژوهش های پیشین و مطالعات مرتبط، معیارهای اندازه گیری قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان شناسایی و ۴ سناریو تدوین شد. از پاسخ دهندگان خواسته شد بر اساس طیف لیکرت به سوالات پاسخ دهند.

اعتبار پرسش نامه از نظر محتوایی و روایی پرسشنامه طبق نظر ۵ اساتید و صاحب نظران حرفه ای دارای مدرک دکتری و سابقه کار حسابرسی، مورد تایید قرار گرفت. همچنین، برای ارزیابی قابلیت اطمینان پرسش نامه، از روایی همگرا با تأیید شاخص های بار عاملی (مقدار مطلوب بیشتر از ۰/۵) و مقدار میانگین واریانس استخراجی (مقدار مطلوب بیشتر از ۰/۵) و روایی تشخیصی با استفاده از شاخص فورنل و لارکر و پایایی نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (مقدار مطلوب بیشتر از ۰/۷) مورد آزمون قرار گرفت. پس از برازش مدل طبق نتایج جدول (۱)، کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ و میانگین واریانس های استخراجی بالای ۰/۷ می باشند در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید و بر اساس نتایج جدول (۲) روایی واگرایی مدل مورد تایید قرار گرفت.

جدول ۱. نتایج پایایی (آلفای کرونباخ)

ضریب آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی	
۰/۷۸۸	۰/۸۲۶	۰/۷۰۵	قضاوت
۰/۷۱۲	۰/۷۷۰	۰/۶۳۷	تصمیم گیری
۰/۷۲۰	۰/۸۱۸	۰/۵۳۰	اجتناب از عدم اطمینان
۰/۷۸۳	۰/۸۱۹	۰/۵۰۲	مرد گرایی
۰/۸۱۸	۰/۸۷۴	۰/۵۴۳	جمع گرایی
۰/۷۵۶	۰/۸۲۹	۰/۵۶۶	فاصله قدرت

جدول ۲. نتایج روایی واگرا

قضاوت و تصمیم گیری	مرد گرایی	جمع گرایی	فاصله قدرت	اجتناب از عدم اطمینان	
۰/۷۲۳					قضاوت و تصمیم گیری
-۰/۳۳۵	۰/۶۸۴				مرد گرایی
۰/۳۴۹	-۰/۰۸۸	۰/۶۹۳			جمع گرایی
۰/۲۷۳	-۰/۱۶۸	۰/۲۳۴	۰/۷۸۰		فاصله قدرت
۰/۱۵۶	-۰/۰۶۷	۰/۳۷۹	۰/۴۲۶	۰/۷۳۰	اجتناب از عدم اطمینان

جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل معادلات ساختاری و نرم افزار پی ال اس استفاده شد. برای برآزش مدل ساختاری ضریب تعیین R^2 نشان می‌دهد که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود و همچنین محققان تاکید کرده‌اند اگر شاخص توان پیش بینی کنندگی Q^2 مقداری بالاتر از صفر داشته باشد قابل قبول می‌باشد و هرچه به یک نزدیکتر گردد، نشان از توان پیش بینی کنندگی بالای آن می‌باشد. بر این اساس نتایج به دست آمده مورد تایید می‌باشد در صورتی که اندازه اثر یا F^2 به معنای توان تبیین کنندگی مدل می‌باشد و رابطه‌ی بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند. عامل تورم واریانس شدت همخطی چندگانه را ارزیابی می‌کند. به عنوان یک قاعده تجربی اگر مقدار عامل تورم واریانس بزرگتر از ۵ باشد همخطی چندگانه بالا می‌باشد همانطور که جدول (۳) نشان داده است کلیه مقادیر به دست آمده بالای متوسط مقادیر تعیین شده می‌باشند.

جدول ۳. نتایج مقادیر توان پیش بینی کنندگی و ضریب تعیین

قضاوت و تصمیم گیری		
۰/۱۸۸	مرد گرایی	ضرایب اندازه اثر Q^2
۰/۱۹۹	جمع گرایی	
۰/۱۲۱	فاصله قدرت	
۰/۱۶۱	اجتناب از عدم اطمینان	
۱/۴۳۰	مرد گرایی	عامل تورم واریانس (Q^2)
۱/۳۳۵	جمع گرایی	
۱/۵۷۹	فاصله قدرت	
۱/۴۴۷	اجتناب از عدم اطمینان	
۰/۲۵۰	ضریب تعیین Q^2	
۰/۱۴۱	توان پیش بینی کنندگی Q^2	

یکی از شاخص‌های اصلی برآزش مدل کلی معیار GOF می‌باشد. با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF ، حاصل شدن ۰/۲۹۲ نشان از

برازش مطلوب مدل دارد. به علاوه یافته های مربوط به شاخص های دیگر برازش مدل کلی در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. شاخص های برازش مدل پژوهش

شاخص	آماره	مقدار استاندارد	منبع
ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد	۰/۰۶۲	کمتر از ۰/۰۸	(هو و بنتلر، ۱۹۹۹)
تنای ریشه میانگین مربعات	۰/۰۹۸	کمتر از ۰/۱۲	(رینگل و همکاران، ۲۰۲۰)
شاخص نیکویی برازش	۰/۲۹۲	بیش از ۰/۲۵	وتزلز و همکاران (۲۰۰۹)
تناسب به هنجار	۰/۹۲۰	بیشتر از ۰/۹	(بانن و بنتلر، ۱۹۸۰)
تناسب مدل راستین	۰/۵۶۴	کمتر از ۰/۹۵	(هنسلر و همکاران، ۲۰۱۶)
معیار تناسب مدل	۰/۶۱۹	کمتر از ۰/۹۵	(هنسلر و همکاران، ۲۰۱۶)

یافته های پژوهش

متغیر مستقل پژوهش فرهنگ سازمانی است که با چهار معیار مردگرایی، جمع گرایی، فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان تاثیر آن بر متغیر وابسته قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. هم چنین، اندازه موسسه حسابرسی به عنوان متغیر تعدیل گر تاثیری که بر رابطه قضاوت و تصمیم گیری حسابرس و فرهنگ سازمانی دارد را مورد ارزیابی قرار داد. نتایج آزمون فرضیه ها در ادامه ارائه شده است. مشخصات فردی و شغلی پاسخ دهندگان شامل، جنسیت، سن، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، میزان تجربه، درآمد موسسه حسابرسی از پرسش نامه های تکمیلی استخراج و در جدول (۵)، ارائه شده است.

جدول ۵. مشخصات فردی و شغلی پاسخ دهندگان

درصد	فراوانی	مشخصات	
		جنسیت	گروه سنی
۱۴	۱۹	زن	گروه سنی
۸۶	۱۱۳	مرد	
۱۰۰	۱۳۲	جمع	
۳	۴	کمتر از ۳۰	گروه سنی
۵۸	۷۷	۳۰ - ۴۰	
۱۸	۲۴	۴۰ - ۵۰	
۲۱	۲۷	بالای ۵۰	
۱۰۰	۱۳۲	جمع	تحصیلات
۱۵	۲۰	کارشناسی	
۷۳	۹۶	کارشناسی ارشد	

درصد	فراوانی	مشخصات	
۱۲	۱۶	دکتری	رشته تحصیلی
۱۰۰	۱۳۲	جمع	
۸۹	۱۱۷	حسابداری	
۳	۴	حسابرسی	
۸	۱۱	سایر	
۱۰۰	۱۳۲	جمع	میزان تجربه
۵	۷	کمتر ۵ سال	
۱۶	۲۱	۵ - ۱۰	
۳۶	۴۸	۱۰ - ۱۵	
۴۳	۵۶	بیشتر از ۱۵	
۱۰۰	۱۳۲	جمع	درآمد موسسه حسابداری
۱۱	۱۴	کمتر ۱۰ میلیارد ریال	
۲۶	۳۴	۱۰ - ۲۰	
۲۶	۳۵	۲۰ - ۴۰	
۳۷	۴۹	بالای ۴۰	
۱۰۰	۱۳۲	جمع	

همانطور که نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد، از نظر جنسیت بیشتر پاسخ دهندگان (۸۶٪)، را مردها تشکیل می‌دهند که نشان دهنده مردگرا بودن جامعه است، دلیل اصلی آن ماهیت شغل حسابداری است که بیشتر افراد شاغل در آن را مردها تشکیل می‌دهند. از نظر سنی هم بیشترین پاسخ دهندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن دارند. از نظر تحصیلات بیشترین تعداد یعنی ۷۳٪ دارای مدرک کارشناسی ارشد و از نظر میزان تجربه کاری ۳۶٪ بین ۱۰ تا ۱۵ سال دارای تجربه کاری در حسابداری هستند. از نظر درآمد موسسه حسابداری (مبنای اندازه حسابداری)، که افراد در آن شاغل هستند بیشترین افراد پاسخ دهنده (۳۷٪) در موسسات حسابداری با درآمد بالای ۴۰ میلیارد ریال (موسسات بزرگ)، کمترین تعداد یعنی ۱۱٪ در موسسات حسابداری با درآمد کمتر از ۱۰ میلیارد (موسسات کوچک) و ۲۶٪ افراد در موسسات متوسط مشغول هستند.

آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش

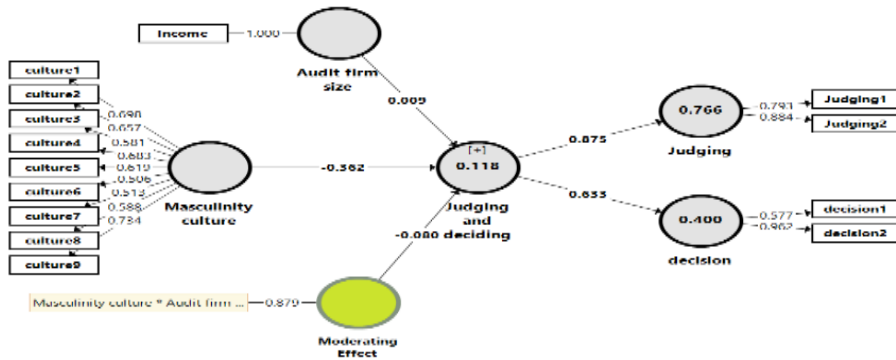
فرضیه اول رابطه فرهنگ مرد سالاری با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابسان را مورد آزمون قرار داده و فرضیه پنجم اندازه موسسه حسابداری را به عنوان متغیر تعدیل‌گر به این رابطه اضافه

و تاثیر آن مورد بررسی قرار داده است. نتایج آزمون به شرح جدول (۶) و شکل (۱) و (۲) می باشد.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه های اول و پنجم

نتیجه	ضریب مسیر	ضرایب تی	سطح معنی داری
رد	۰/۰۰۹	۰/۱۱۴	۰/۹۰۹
تایید	-۰/۳۶۲	۴/۰۳۲	۰/۰۰
رد	-۰/۰۸۰	۰/۶۵۱	۰/۵۱۵

همانطور که نتایج شکل های (۱) و (۲) و جدول (۶) نشان داده است تاثیر فرهنگ مردسالاری بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان (P=۰/۰۰۱؛ $\beta=-0/362$) منفی و معنی دار است. به عبارتی فرهنگ مردسالاری رابطه منفی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان دارد و فرضیه اول تایید می شود. نتایج نشان داد تاثیر متغیر تعدیل گر یا به عبارت بهتر متغیر ضریبی اندازه موسسه حسابرسان در فرهنگ مردسالاری بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان (P=۰/۵۱۵؛ $\beta=-0/080$) تایید نشد، یعنی اندازه موسسه حسابرسان نتوانسته است شدت و جهت تاثیرگذاری فرهنگ مردسالاری بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان را تغییر دهد. همانطور که در شکل (۲) مشاهده می کنید، ضریب مسیر فرهنگ مردسالاری و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان ۴/۰۳۲ است. هر چه این ضریب از ۱/۹۶ بیشتر باشد معناداری بیشتری بین متغیرها وجود دارد.



شکل ۱. حالت استاندارد نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسان در بین فرهنگ مردسالاری با قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان



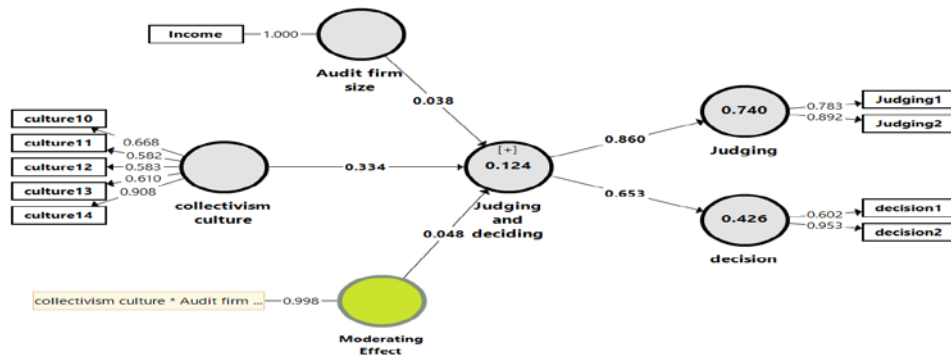
شکل ۲. حالت معنی داری نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در بین فرهنگ مردسالاری با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس

فرضیه دوم رابطه فرهنگ جمع گرایی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس را مورد آزمون قرار داده و فرضیه ششم اندازه موسسه حسابرسی را به عنوان متغیر تعدیل گر بر این رابطه اضافه و تاثیر آن را مورد بررسی قرار داده است. نتایج آزمون به شرح جدول (۷) و شکل (۳) و (۴) می باشد.

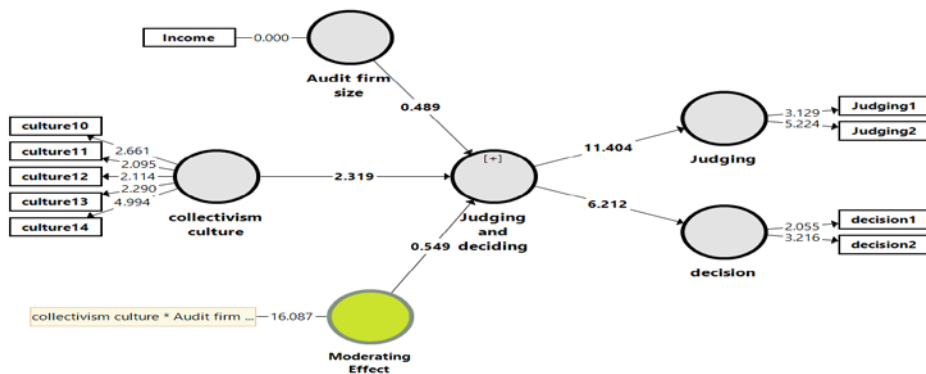
جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه های دوم و ششم

نتیجه	سطح معنی داری	ضرایب تی	ضریب مسیر	
رد	۰/۶۲۵	۰/۴۸۹	۰/۰۳۸	قضاوت و تصمیم گیری -> اندازه موسسه حسابرسی
تایید	۰/۰۲۱	۲/۳۱۹	۰/۳۳۴	قضاوت و تصمیم گیری -> فرهنگ جمع گرایی
رد	۰/۵۸۳	۰/۵۴۹	۰/۰۴۸	قضاوت و تصمیم گیری -> اثر تعدیل کننده

بر اساس یافته های شکل های (۳) و (۴) و جدول (۷)، تاثیر فرهنگ جمع گرایی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ($\beta = ۰/۳۳۴$; $P = ۰/۰۲۱$) مثبت و معنی دار است به عبارتی فرضیه دوم در سطح ۹۵٪ اطمینان تایید می شود. از سویی دیگر با در نظر گرفتن اندازه موسسه حسابرسی به عنوان متغیر تعدیل گر شدت و جهت تاثیر فرهنگ جمع گرایی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس با ورود این متغیر تفاوتی را نشان نداده است. بنابراین، فرضیه ششم تایید نمی گردد.



شکل ۳. حالت استاندارد نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در بین فرهنگ جمع گرایی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس



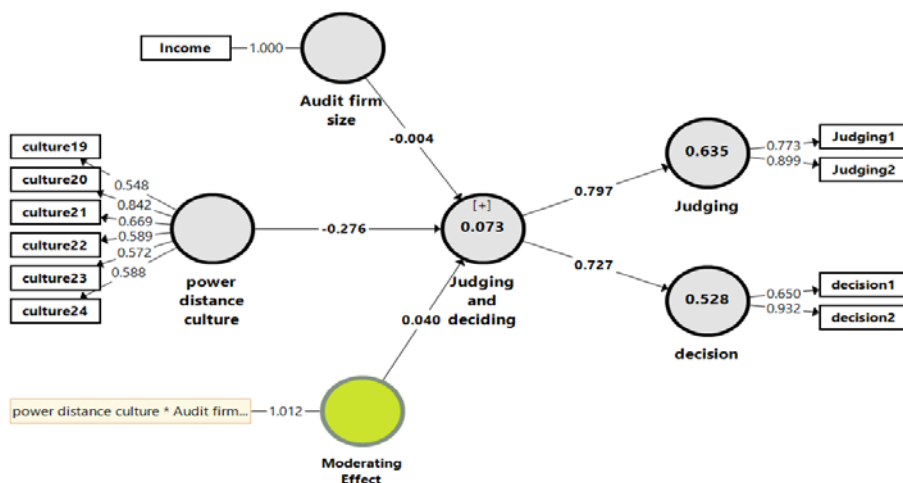
شکل ۴. حالت معنی داری نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در بین فرهنگ جمع گرایی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس

همانطور که در شکل (۴) مشاهده می کنید، ضریب مسیر فرهنگ جمع گرایی و قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ۲/۳۱۹ می باشد که نشان دهنده رابطه متوسط بین این دو متغیر می باشد. اما ضریب اندازه موسسه حسابرسی و نقش تعدیلگر آن ضریب مسیر کمتر از ۱ می باشد که نشان دهنده عدم معنی داری رابطه بین این متغیر با متغیر وابسته می باشد. فرضیه سوم رابطه فاصله قدرت با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس را مورد آزمون قرار داده و فرضیه هفتم اندازه موسسه حسابرسی را به عنوان متغیر تعدیل گر به این رابطه اضافه و تاثیر آن مورد بررسی قرار داده است. نتایج آزمون به شرح جدول (۸) و شکل (۵) و (۶) می باشد.

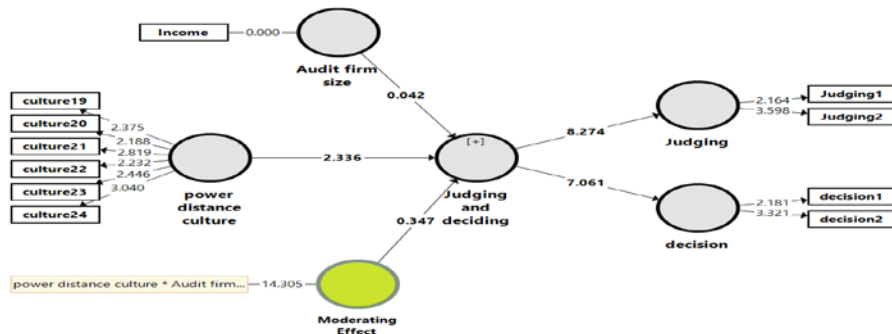
جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه های سوم و هفتم

نتیجه	ضرایب تی	ضرایب مسیر	سطح معنی داری
رد	۰/۰۴۲	- ۰/۰۰۴	۰/۹۶۷
تایید	۲/۳۳۶	- ۰/۲۷۶	۰/۰۳۲
رد	۰/۳۴۷	۰/۰۴۰	۰/۷۲۹

با تاکید بر یافته های به دست آمده در شکل های (۵) و (۶) و جدول (۸) تاثیر فاصله قدرت بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ($P=۰/۰۳۲$ ؛ $\beta=-۰/۲۷۶$) منفی و معنی دار است، به عبارتی فرضیه سوم تایید می گردد. هرچه فاصله قدرت بیشتر، بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس تاثیر کمتری دارد و برعکس هرچه فاصله قدرت کمتر تاثیر آن بر قضاوت حسابرس بیشتر است. از طرف دیگر نقش تعدیلی اندازه موسسه بر رابطه بین فاصله قدرت و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان ($P=۰/۷۲۹$ ؛ $\beta=۰/۰۴۰$) مورد تایید قرار نگرفت. بنابراین، فرضیه هفتم نیز تایید نگردید.



شکل ۵. حالت استاندارد نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در بین فاصله قدرت با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس



شکل ۶. حالت معنی داری نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در بین فاصله قدرت با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس

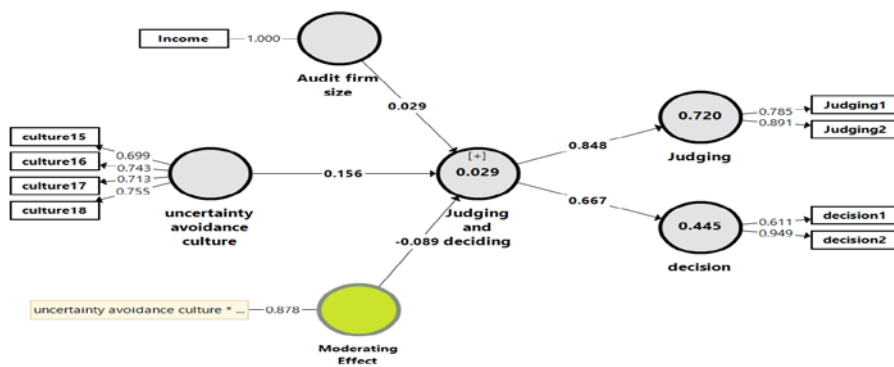
همانطور که در شکل (۶) مشاهده می شود، ضریب مسیر فرهنگ فاصله قدرت و قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ۲/۳۳۶ می باشد که نشان دهنده رابطه متوسط بین این دو متغیر می باشد. اما ضریب اندازه موسسه حسابرسی و نقش تعدیلگر آن ضریب مسیر کمتر از ۱ می باشد که نشان دهنده عدم معنی داری بین این متغیر با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس می باشد. فرضیه چهارم رابطه اجتناب از عدم اطمینان با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس را مورد آزمون قرار داده و فرضیه هشتم اندازه موسسه حسابرسی را به عنوان متغیر تعدیل گر به این رابطه اضافه و تاثیر آن مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج آزمون به شرح جدول (۹) و شکل (۷) و (۸) می باشد.

جدول ۹. نتایج آزمون فرضیه های چهارم و هشتم

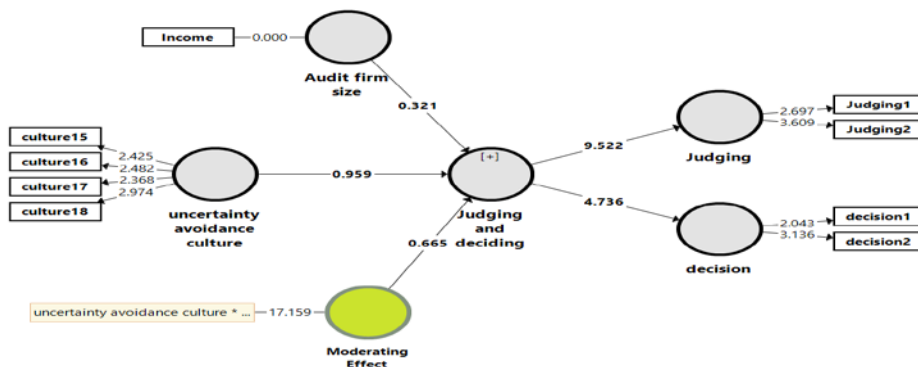
نتیجه	ضرایب تی	ضرایب تی	سطح معنی داری
رد	۰/۲۹	۰/۳۲۱	۰/۷۴۸
رد	۰/۱۵۶	۰/۹۵۹	۰/۳۳۸
رد	-۰/۰۸۹	۰/۶۶۵	۰/۵۰۶

یافته های شکل های (۷) و (۸) و جدول (۹) حاکی از آن است که تاثیر اجتناب از عدم اطمینان بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ($\beta = 0/156$; $P = 0/338$) غیر معنی دار است، به عبارتی فرضیه چهارم تایید نمی گردد. با ورود متغیر تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی یعنی تاثیر اجتناب از عدم اطمینان بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس با توجه به اندازه موسسه

حسابرسی ضرایب ($\beta = -0.089$ ؛ $P=0.506$) نشان دهنده عدم تاثیر نقش اندازه موسسه حسابرسی بر این رابطه می باشد؛ بنابراین، فرضیه هشتم تایید نگرددید. همانطور که در شکل (۸) مشاهده می شود، ضریب مسیر اجتناب از عدم اطمینان و قضاوت و تصمیم گیری و ضریب مسیر اندازه موسسه حسابرسی و نقش تعدیلگر آن کمتر از ۱ می باشد که نشان دهنده عدم معنی داری بین این متغیر با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس می باشد. به عبارتی دو فرضیه مرتبط با اجتناب از عدم اطمینان پذیرفته نمی شود و رابطه ای بین این متغیرها وجود ندارد.



شکل ۷. حالت استاندارد نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در بین اجتناب از عدم اطمینان با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس



شکل ۸. حالت معنی داری نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در بین اجتناب از عدم اطمینان با قضاوت و تصمیم گیری حسابرس

بحث و نتیجه گیری

برای آن که قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان به درستی انجام شود، لازم است ضمن تلاش برای درک مفهوم آن، عوامل علی، عوامل مداخله گر، عوامل تعدیل گر و راهبردها و پیامد قضاوت و تصمیم گیری حرفه ای شناسایی شود تا مبنایی جهت قضاوت حرفه ای حسابرسان باشد. بدین منظور در این پژوهش رابطه شاخص های فرهنگی شامل مردگرایی، جمع گرایی، فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان با تصمیم گیری و قضاوت حسابرسان و نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی مورد بررسی و آزمون قرار گرفت. طبق نتایج، مردگرایی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان رابطه منفی و معنادار دارد؛ نشان دهنده آن است که رفتار مردان در تصمیم گیری حسابرسی همراه با مذاکره است نه مجادله و نظر قاطعانه شخصی مدنظر قرار می گیرد. آزمون فرضیه دوم بیانگر تاثیر جمع گرایی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس است. به عبارتی حسابرسان در قضاوت و تصمیم گیری منافع شخصی را در نظر نمی گیرند؛ بلکه بر اساس منافع عمومی و نظرات جمعی قضاوت و تصمیم گیری می کنند. تصمیم گیری ها و قضاوت های حسابرس در راستای اهداف جمعی صورت می گیرد. نتایج فرضیه سوم هم حاکی از عدم رابطه معنادار بین فرهنگ اجتناب از عدم اطمینان بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس است. به عبارتی میزان ریسک پذیری حسابرسان در تصمیم گیری و قضاوت نقشی ندارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم بیانگر این است که فاصله قدرت کمتر بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس تاثیر دارد. در حالی که انتظار می رود هرچه فاصله قدرت بیشتر نقش موثرتری بر قضاوت ها و تصمیم گیری ها داشته باشند. به عبارتی مدیران با قدرتی که دارند بر روی قضاوت ها و تصمیم گیری ها نقش بسزایی داشته باشند، اما رابطه منفی بین فاصله قدرت و تصمیم گیری و قضاوت ها موید نزدیک شدن نظرات و عقاید و عدم تاثیر قدرت مدیران بر تصمیم گیری ها می باشد. نتایج این فرضیه ها مطابق با یافته های سیاهکل رودی و همکاران (۱۳۹۴)، گلشائیان و همکاران (۱۳۹۹) و پرادیتینگرام و جانپواتری (۲۰۱۱) و متضاد با یافته های پژوهش هزیانتهی و همکاران (۲۰۱۸) می باشد.

نتایج آزمون تاثیر تعدیلی اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه فرهنگ و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان نشان داد، اندازه موسسه حسابرسی نمی تواند رابطه بین ابعاد فرهنگی و قضاوت و

تصمیم‌گیری حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. این نتیجه ممکن است به دلیل معیار اندازه‌گیری اندازه موسسات حسابرسی که حق الزحمه به عنوان اندازه در نظر گرفته شده است، باشد. زیرا، ممکن است حسابرسان در مورد رقم حق الزحمه موسسه حسابرسی محافظه کار بوده و اطلاعات صحیحی در اختیار قرار نداده باشند. اگر شاخص اندازه‌گیری اندازه موسسه حسابرسی مبنایی غیر از درآمد حسابرسان باشد می‌تواند نتیجه متفاوتی داشته باشد که پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی مورد بررسی قرار گیرد. بر اساس یافته‌های پژوهش به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقای سطح کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان و بهبود قضاوت آنها، اقدامات آموزشی جهت تقویت تحلیل فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری انجام دهند. همچنین، با توجه به تاثیر ابعاد فرهنگ سازمان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، این موارد توسط موسسات حسابرسی جهت ارتقای فرهنگ مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش برای بررسی رابطه فرهنگ سازمانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، فرهنگ سازمانی با چهار شاخص مردگرایی، جمع‌گرایی، اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت مورد ارزیابی قرار گرفت حال آن که عوامل فرهنگی دیگری نیز بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان موثر می‌باشد که بررسی آن در این حجم پرسش‌نامه مقدور نبود. می‌توان در پژوهش‌های آتی نقش سایر عوامل موثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان را مورد آزمون و بررسی قرار داد. هم‌چنین، در اندازه‌گیری فرهنگ سازمانی می‌توان از سایر شاخص‌ها مانند تجربه، استقلال و استفاده نمود.

از محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به استفاده از ابزار پرسشنامه برای گردآوری اطلاعات و برداشت نادرست از سوالات پژوهش توسط پاسخ‌دهندگان اشاره کرد. هر چند در طول طراحی پرسشنامه سعی شد سوالات بصورت واضح و مشخص باشد، ولی در هر حال وجود برخی برداشت‌های احتمالی نادرست می‌تواند از جمله محدودیت‌هایی باشد که نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار داده و زمینه‌های ذهنی افراد مانند عواطف، احساسات، نگرش و برداشت افراد ممکن است روی داده‌ها و نتایج پژوهش تاثیر بگذارد. محدودیت جمع‌آوری داده با استفاده از پرسش‌نامه و عدم همکاری برخی حسابداران رسمی موجب حذف برخی نمونه‌های انتخابی و جایگزینی نمونه‌های جدید شد.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ گونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.

منابع

- انصاری، عبدالمهدی و کرمانی کمالی، نرجس. (۱۳۹۱). بررسی عوامل موثر بر تصمیم حسابرسان جهت استفاده از ابزار کمکی تصمیم‌گیری در ارزیابی ریسک تقلب مدیریت. *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۱۶(۴): ۶۲-۷۹.
- حساس یگانه، یحیی و عموزاد مهدیرجی، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۷): ۱-۲۶.
- خواجوی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تجربه و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختارنیافته حسابداری. *تحقیقات حسابداری*، ۳: ۱۰۸-۱۲۱.
- رحمانی، علی و حیرانی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابداری فرهنگ سازمانی در ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۳۱): ۱۸۱-۲۰۴.
- رجب‌دری، حسین؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت‌الله؛ امیری، علی. (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابداری*، ۱(۱): ۱۱۳-۱۴۱.
- سیاهکل رودی، مژگان؛ فیضی، طاهره؛ رسولی، رضا؛ حضوری، جواد. (۱۳۹۴). شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران دانشگاه پیام‌نور. *مدیریت دولتی*، ۷(۳): ۵۲۵-۵۴۶.
- شهبازی، مجید و مهرانی، کاوه. (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۷(۱): ۶۰-۸۶.
- صفرزاده بندری، محمدحسین؛ عرب مازار یزدی، محمد؛ هوشمند کاشانی، عباس. (۱۳۹۹). تاثیر اندازه موسسه حسابداری و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کالبرگ. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۷(۴): ۶۲۴-۶۴۸.
- عبدی گلزار، بهمن و علیزاده بی‌پناه، مسعود. (۱۴۰۱). تاثیر آلودگی زیست‌محیطی بر کیفیت حسابداری. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۳): ۲۰۰-۱۸۳.
- عبدی گلزار، بهمن و بهاروند، داریوش. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان. *چهارمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران*. تهران.
- علوی، حمیدرضا و یداللهی، حسین. (۱۳۸۲). بررسی فرهنگ و روش اداره تعارض‌های درون‌پرسنلی بر طبق الگوی هافستد و توماس. *علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، ۲۰(۱): ۴۱-۶۰.
- گرنندل، زهرا و آزادی، کیهان. (۱۴۰۰). بررسی اثر تعدیلی جنسیت حسابرس بر رابطه بین کیفیت حسابداری و حق الزحمه حسابداری. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۳): ۱۰۷-۱۲۴.

- گلشائیان، سیدمحمد؛ سادات غفاری، منصوره؛ سیدی، سید محدثه. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر فشارهای اجتماعی، تعهد و ویژگی های شخصیتی بر قضاوت حسابرسان. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳): ۹۹-۱۱۷.
- ملاظری، مهناز و اسماعیلی کیا. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگیهای روان شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت های حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴): ۵۰۵-۵۲۶.
- ملکیان، اسفندیار؛ کامیابی، یحیی؛ ابراهیمی مجد، هادی. (۱۴۰۱). ارائه مدلی برای ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس از دیدگاه حرفه و کارفرما. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۲(۴۵): ۳۸۴-۳۶۱.
- نظری، علی اشرف و باقری، صمد. (۱۳۹۱). هویت فرهنگی ایران در فرایند جهانی شدن: ظرفیتهای و چشم اندازها. مهندسی فرهنگی، ۶(۶۵-۶۶): ۸۳-۸۶.
- نیکبخت، محمدرضا؛ سلیمانی امیری، غلامرضا؛ مومنی، منصوره؛ حسین پور، امیرحسین. (۱۴۰۰). تاثیر اغواگری مدیریت و انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۱(۱): ۷۵-۱۰۴.
- وهابزاده گردودباری، میلاد و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۵). اثر رابطه مداری بر قضاوتهای اخلاقی حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۲۰): ۱۲-۱.

References

- Abdul Halim, H; Hartini, J; & E.J. Sharul. (2018). Factors Influencing Professional Judgement of Auditors in Malaysia. *International Business Research*, 11(11): 119-127.
- Abdi Golzar, B; & Alizadeh Bipanah, M. (2022). The impact of environmental pollution on audit quality. *Accounting and Social Interests*, 12(3): 183-200. (In Persian).
- Abdi Golzar, B; & Baharond, D. (2017). Investigating the impact of organizational culture on ethical judgments of auditors. The fourth national conference of applied research in management, economics and accounting sciences of Iran. Tehran. (In Persian).
- Alavi, H; & Yadolahi, H. (2012). Investigating the culture and method of managing intra-personnel conflicts according to the model of Hofstede and Thomas. *Social and Human Sciences of Shiraz University*, 20(1): 41-60. (In Persian).
- Ansari, A. M. & Kermani Kamali, N. (2011). Investigating factors affecting auditors' decision to use "decision making tool" in management fraud risk assessment. *Accounting and auditing research*, 16(4): 62-79. (In Persian).
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4): 350-385.
- Davenport, L; & S. Dellaportas. (2009). interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1): 11-23.

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3): 183-199.
- Douglas, P; Davison, R; & B. Schwartz. (2001). The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics*, 34 (2): 101-121.
- Fagbemi, T. O. (2020). Impact of environmental, demographical and personal factors on auditors' ethical decision making in Nigeria. *Studia Universitatis Vasile Goldiș Arad, Seria Științe Economice*, 30(3): 35-58.
- Jayanti, D; & Aris, M. A. (2017). *Pengaruh Independensi, Pengalaman, Kompleksitas Tugas, Tekanan Ketaatan Dan Etika Auditor Terhadap Audit Judgement (Studi Empiris Pada Kantor Inspektorat Se-Eks Karesidenan Surakarta)* (Doctoral dissertation, Universitas Muhammadiyah Surakarta).
- Grandel, Z; & Azadi, K. (2021). Analyzing the moderating effect of the auditor's gender on the relationship between audit quality and audit fees. *Accounting and Social Interests*, 11(3): 107-124. (In Persian).
- Golshaian, S. M; Sadat Ghaffari, M; Sidi, S. M. (2019). Investigating the impact of social pressures, commitment and personality traits on the judgment of auditors. *Accounting and Management Perspectives*, 3(23): 99-117. (In Persian).
- Haron, H; Ibrahim, D. N; & Ismail, I. (2014). Factors influencing ethical judgement of auditors in Malaysia. *Management & Accounting Review (MAR)*, 13(2): 47-86.
- Hassas Yeganeh, Y. & Amouzad Mehdirji, Sh. (2019). Factors affecting the professional (ethical) judgment of auditors and the pressures on them. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67): 1-26. (In Persian).
- Hofstede, G. (1997). *Cultures consequences: international differences in Work-Related values*. Beverly Hills: Sage publications.
- Hofstede, G; & M. Minkove. (2010). *Cultures and Organizations: software of the mind*. New York: McGraw Hill.
- Ishaque, M. (2021). Managing conflict of interests in professional accounting firms: a research synthesis. *Journal of Business Ethics*, 169(3): 537-555.
- Ishaque, M. (2020). Cognitive approach to understand the impact of conflict of interests on accounting professionals' decision-making behaviour. *Accounting Forum*, 44(1): 64-98.
- Khajovi, Sh. & Noshadi, M. (2008). Experience and its role in judging unstructured audit issues. *Auditing Research*, 3: 108-121. (In Persian).
- Malekian, E; Kamyabi, Y. & Ebrahimi Majd, H. (2022). Presenting the model to improvement the skill and quality of work from the profession and employer's point of view. *Empirical Research in Accounting*, 12(45): 361-384. (In Persian).
- Merdekawati, E. (2022). The Effect of Audit Experience and Audit Risk on Audit Judgment with Auditor's Perceptions of the Code of Ethics of Public Accountants as Moderating Variables. In *E3S Web of Conferences* (348).EDP Sciences.
- Mullanazari, M. & Ismaili, K. (2013). Identification of psychological characteristics affecting auditors' skills in making audit judgments. *Accounting and auditing reviews*, 21(4): 505-526. (In Persian).
- Nazari, A. A. & Bagheri, S. (1391). Iran's cultural identity in the process of globalization: capacities and prospects. *Cultural Engineering*, 6(65-66): 83-86. (In Persian).

- Nikbakht, M; Soleimani, A. Gh; Momeni, M; Hosseinpour, A. H. (1400). The influence of management's seduction and management's motivations towards profit management and the communication of the audit committee with independent auditors on the quality of the auditor's judgment. *Accounting Empirical Researches*, 11(1): 75-104. (In Persian).
- Patel, C; Harrison, G. L; & McKinnon, J. L. (2002). Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 13(1): 1-31.
- Praditaningrum, A. S; & Januarti, I. (2011). Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Audit Judgment. Universitas Diponegoro: Semarang.
- Rahmawati, J. D. W. (2013). Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal akuntansi*.
- Rahmani, A. & Hirani, A. (2018). Organizational culture audit in Iran. *Accounting Experimental Researches*, 8(31): 181-204. (In Persian).
- Rajab Dari, H; Vakili Fard, H; Salari, H; Amiri, A. (1401). The relationship between ethical theories and ethical behavior in the judgment of auditors. *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 1(1): 113-141. (In Persian).
- Safarzadeh Bandari, M. H.; Arab Mazar Yazdi, M; Houshman Kashani, A. (2019). The effect of the size of the audit firm and the organizational rank of auditors on the ethical arguments of independent auditors in different stages of the moral development theory of Kalberg. *Accounting and Auditing Reviews*, 27(4): 624-648. (In Persian).
- Siakhkol Rudi, M; Faizi, T; Rasouli, R; Hozouri, J. (2014). Identifying the influencing factors on the ethical decision-making of Payame Noor University administrators. *Public Administration*, 7(3): 525-546. (In Persian).
- Shahbazi, M. & Mehrani, K. (2019). Development of independent auditors' professional judgment model. *Accounting and Auditing Reviews*, 27(1): 60-86. (In Persian).
- Sweeney, B; Arnold, D; & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4): 531-551.
- Vahabzade Gerrodbari, M. & Bani Mahd, B. (2015). The effect of orientation relationship on ethical judgments of auditors. *Management accounting and auditing knowledge*, 5(20): 1-12. (In Persian).
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism-They just don't get it!. *Accounting horizons*, 18(1): 45-54.
- Wedemeyer, P.D. (2010). A discussion of Auditor Judgment as the Critical Component in Audit Quality-A Practitioners Perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(2): 320-333.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.