

The Effect of Auditors' Self-Efficacy and Audit Quality: An Analysis of the Understanding of the Individuality Culture

Ali Akbar Salimi¹, Mehdi Safari Gerayli^{2*}, Hasan Valiyan³

1. MSc. Student, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran

2. Associate Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Bandargaz Branch, Bandargaz, Iran

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran

(Received: May 1, 2019; Accepted: July 25, 2019)

Abstract

An Auditor's self-efficacy is a feature derived from social cognition theories that enhances the quality of auditing as a factor affected by the professional performance of audit. In addition to reducing financial transparency, this attracts investment in the capital market because of the enhancement of transparency that results from the improvement of information symmetry. The purpose of this study is to investigate the relationship between auditors' self-efficacy and audit quality based on the mediating role of the individualist culture. In this study, 294 auditors working in the Audit Organization and private audit institutions participated. The study was conducted during the second six months of 2018. The data collection instrument was a questionnaire, and the collected data was analyzed using partial least squares analysis in order to test the research hypotheses. The results of the study showed that the auditors' self-efficiency improves the quality of the audit. It was also found that the individualist culture positively affects the quality of audit work and improves this relationship.

Keywords

Individualist Culture, Auditors' self-efficacy, Audit quality.

* **Corresponding Author, Email:** Mehdi.safari83@yahoo.com

بررسی تأثیر گزاره‌های خودکارآمدی بر کیفیت حسابرسی: تحلیلی بر فهم فرهنگ فردگرایی

علی اکبر سلیمی^۱، مهدی صفری گرایلی^{۲*}، حسن ولیان^۳

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

۳. استادیار گروه مدیریت، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۲/۱۱ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۵/۰۳)

چکیده

خودکارآمدی حسابرسان یک ویژگی برخاسته از تئوری‌های شناخت اجتماعی است که باعث می‌شود کیفیت حسابرسی به منزله یک عامل تأثیرپذیر از عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان تقویت شود و این موضوع، ضمن کاهش شفافیت‌های مالی، جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه را به دلیل افزایش شفافیت تقویت می‌کند. هدف از این پژوهش بررسی ارتباط خودکارآمدی حسابرسان با کیفیت حسابرسی مبتنی بر نقش تعدیل‌کننده فرهنگ فردگرایی بود. در این پژوهش تعداد ۲۹۴ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی مشارکت کردند و پژوهش در بازه زمانی شش ماه دوم سال ۱۳۹۷ صورت پذیرفت. ابزار پژوهش پرسشنامه بود و به منظور تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل حداقل مربعات جزئی استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد خودکارآمدی حسابرسان باعث ارتقای سطح کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین، مشخص شد فرهنگ فردگرایی ارتباط مثبت خودکارآمدی با کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و باعث تقویت مثبت این ارتباط می‌شود.

کلیدواژه‌ها

خودکارآمدی، فرهنگ فردگرایی، کیفیت حسابرسی.

مقدمه

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات، و وجود تضاد منافع نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد و باعث می‌شود سطح انتظارات ذی‌نفعان در دریافت اطلاعات و کاهش عدم تقارن‌های اطلاعاتی افزایش یابد و استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلف، از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی، نیاز داشته باشند؛ اطلاعاتی که باید توسط حسابرسان اعتباربخشی شده باشد (مشعشعی و همکاران ۱۳۹۷: ۴۳۴). صورت‌های مالی مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما، موضوع مهم تردید در زمینه قابلیت اتکای اطلاعات یادشده 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 (حاتمیان و همکاران ۱۳۹۷: ۸۸). در واقع، نقش حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده‌کنندگان است. بدین ترتیب، 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 به‌تأییدرسیده حسابرسان معتبر و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد. باید توجه داشت به منظور شناخت مفاهیم و عوامل متعدد تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مطالعات گوناگونی توسط پژوهشگران انجام گرفته است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. اما گستردگی مفهومی کیفیت حسابرسی به حدی است که بر اساس الگوهای فرهنگ و فردگرایی هر جامعه‌ای می‌تواند تغییر کند (Svanberg et al 2018: 2). در واقع، پژوهشگران عرصه‌های حسابرسی طی سال‌های اخیر لزوم توجه به ویژگی‌های فرهنگی را در کنار سایر ویژگی‌ها، همچون ویژگی‌های رفتاری و فردی، در تصمیم‌گیری حسابرسی به منزله یک فرایند محتوایی مورد توجه قرار داده‌اند و آن را عاملی برای افزایش سطح کیفیت بررسی حسابرسان قلمداد کرده‌اند. زیرا شناخت فرهنگی را عاملی تعاملی در حرفه حسابرس، چه در ارتباط با ذی‌نفعان چه ارتباط با صاحب‌کاران، می‌دانند.

بیان مسئله

خودکارآمدی یک بعد از ویژگی‌های فردی است که در این پژوهش نقش آن بر کیفیت حسابرسی بررسی شد. خودکارآمدی نقش کلیدی و مهمی در توسعه حرفه‌ای حساب‌برسان بازی می‌کند. زیرا باورهای خودکارآمدی، که هسته مرکزی نظریه شناختی-اجتماعی در نظر گرفته شده، بر عملکرد حرفه‌ای حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد و باعث می‌شود سطح بینش و ادراک فردی، نسبت به ویژگی‌های تخصصی و الزامات محتوایی اخلاقی، در این حرفه افزایش یابد (Afifah et al 2015: 208). پاجارس^۱ و اِردِن (۲۰۰۶) خودکارآمدی را نوعی قضاوت حسابرسان در زمینه عملکرد خود تعریف می‌کند که باعث می‌شود فرد به دلیل ارزیابی دائم خود از کیفیت عملکردی و رفتاری بالاتری نسبت به سایر حساب‌برسان برخوردار باشد. در واقع، منظور از خودکارآمدی در حسابرسان ایجاد نوعی شناخت درونی از ویژگی‌ها و توانمندی‌های فردی است به منظور ارتقای سطح ارائه خدمات مشاوره‌ای و اظهارنظرهای تخصصی در حسابرسی؛ که باعث می‌شود فرد، ضمن درک بهتر استانداردهای رفتاری و تخصصی، از شغل خود بیشتر لذت ببرد (Ji et al 2017: 128). توجه به این نکته مهم است. زیرا، ادراک مطلوب‌تر در شغل موجب می‌شود فرد بر اساس محرک‌های انگیزشی در مسیر مطلوب‌تری از ارتقای سطح کیفیت حسابرسی گام بردارد و دچار انحراف و انحطاط در این مسیر نشود. به عبارت ساده‌تر، خودکارآمدی حسابرسان از انگیزش و رفتار حرفه‌ای او تأثیر می‌پذیرد و باعث می‌شود به طور متقابل بر آن‌ها تأثیر بگذارد و سطوح بالای آن موجب افزایش مشارکت فرد در تکالیف و رفتارهای شغلی‌اش شود (اکبری و همکاران ۱۳۹۵: ۱۰۵). از طرف دیگر، فرهنگ فردگرایی می‌تواند عامل مهمی در تقویت خودکارآمدی فردی به حساب آید. اما، ابتدا بهتر است مفهوم فردگرایی به منزله یک بعد فرهنگی ارائه شود. در واقع، یکی از ابعاد بررسی نقش فرهنگ بر شناخت و ادراک تفاوت‌ها و شباهت‌های ارزش‌های فردگرا در مقابل ارزش‌های جمع‌گراست که می‌تواند بر شناخت افراد- شامل شناخت فرد، شناخت از گروه و سایرین، شناخت عاطفی،

شناخت از محیط، شناخت‌های حسی- و همچنین بر ادراک اشخاص- شامل چشم‌انداز آن‌ها، نحوه قضاوت، سبک‌شناختی، طبقه‌بندی، خاطرات، نحوه تصمیم‌گیری- تأثیرگذار باشد و این موضوع نیز مسلماً بر شباهت‌ها و تفاوت‌ها در نحوه تصمیم‌گیری حساب‌برسان مؤثر خواهد بود (Cline et al 2017: 288). در واقع، فردگرایی باعث می‌شود استقلال و دوری از وابستگی به منزله یک فلسفه رفتاری و حرفه‌ای در شغل حساب‌برس معنا پیدا کند و موجب شود در مسیر حرفه‌ای بر قابلیت‌های فردی خود بیشتر متکی باشد تا اینکه بخواهد به صورت جمعی به بررسی اقدام کند و تصمیم بگیرد (احدیان‌پور پروین و نوروزی ۱۳۹۷). فرهنگ فردگرایی نوعی از فرهنگ جوامعی است که روابط بسیار محدود و مبتنی بر چارچوب تعریف‌شده دارند و شاکله آن در مشاغل به صورت تمرکز بر ویژگی‌های رفتاری و تخصصی فرد تعریف می‌شود و کمتر در آن درجه‌ای از همبستگی بین‌فردی مشاهده می‌شود. در واقع، فردگرایی همبستگی آزادانه قالب اجتماعی در یک جامعه یا حتی یک حرفه را به جمع‌گرایی ترجیح می‌دهد و باعث می‌شود میزان عملکردهای فردی تحت تأثیر این ویژگی‌ها متفاوت از عملکردهای جمع‌گرایانه باشد (حاجیها و تقی‌زاده ۱۳۹۵: ۱۰۶۸).

اهمیت این پژوهش از منظر کاربردی آن است که استاندارد شماره ۱ هیئت تدوین استانداردهای استقلال (ISB) در ژانویه ۲۰۰۱، استاندارد قانون بورس اوراق بهادار امریکا و قانون سارینز-اکسلی (Sabenes - Oxley Act)، و کمیسیون بورس و اوراق بهادار (Securities and Exchange Commission) همواره بر رعایت استقلال حساب‌برس به منزله یک معیار خودکارآمدی در بررسی‌های حسابرسی تأکید نموده‌اند. این استانداردها استقلال در حساب‌برس را فلسفه وجودی و روح حسابرسی مستقل تلقی می‌کنند و حسابرسی مستقل بدون استقلال را عملاً فاقد معنی و مفهوم حرفه‌ای می‌دانند. در فرهنگ اصطلاحات حسابداری آکسفورد، استقلال حساب‌برسان، به منزله یک معیار خودکارآمدی فردی، عاملی مهم و بنیادی تعریف شده و بر اساس مفهومی جامع آمده: «حساب‌برسان باید، هم در ظاهر هم در باطن، مستقل باشند تا بتوانند با عین درست‌کاری و واقع‌بینی قضاوت کنند». هیئت

تدوین استانداردهای حسابداری دولتی امریکا نیز اقتدار کامل برای بیان بهترین پاسخ به همه ذی‌نفعان، فارغ از هر گونه نفوذ و فشار، را لازمه استقلال حسابرسان می‌داند و آن را معیاری برای ارزیابی توانمندی رفتاری و تخصصی در قالب خودکارآمدی معرفی می‌کند. از طرف دیگر، فرهنگ فردگرایی، فارغ از محدودیت‌ها و نقاط ضعفی که در حرفه حسابرسی دارد، می‌تواند در رشد و توسعه توانمندی‌های فردی به میزان بسیار زیاد تأثیرگذار باشد. زیرا فرد را به توانمندی‌ها و تخصص خود متکی می‌کند و باعث می‌شود تصمیم‌ها مطابق با اصل ۳۵ اساسنامه حسابرسی بخش عمومی، مبتنی بر پاسخگویی حسابرسان و مسئولیت در برابر قانون، اتخاذ شود. همچنین، از منظر پژوهشی، بر اساس پژوهش‌های مائو^۱ و همکارانش (۲۰۰۴)، تریاندیس^۲ و گیلفاند (۱۹۹۸)، و دیلوری^۳ و همکارانش (۱۹۹۷) مشخص شد فرهنگ فردگرایی میزان خودکارآمدی فردی را تقویت می‌کند و باعث می‌شود فرد به ادراک منسجم‌تری از محتوای حرفه خود برسد. با توجه به توضیحات ارائه‌شده، باید گفت پژوهشگران در این پژوهش به دنبال بررسی نقش تعدیل‌کننده فرهنگ اخلاقی بر ارتباط خودکارآمدی حسابرسان با کیفیت حسابرسی بودند.

مبانی نظری و پیشینه و فرضیه پژوهش

خودکارآمدی حسابرسان

نظریه شناخت اجتماعی بر الگوی علی سه‌جانبه رفتار و محیط و فرد مبتنی است. این الگو بر ارتباط بین رفتار و آثار محیطی و عوامل فردی، که به ادراک فرد برای توصیف کارکردهای روان‌شناختی می‌پردازد، تأکید می‌کند. بر اساس این نظریه، افراد در نظام علیت سه‌جانبه بر انگیزش و رفتار خود اثر می‌گذارند (باقری و همکاران ۱۳۹۷: ۵۱). از طرف دیگر، حسابرسان نیز رشته و حرفه‌ای مبتنی بر رفتار حسابرسان و صاحب‌کار است و به نوعی به رفتار وابسته است. بنابراین، حرفه‌ای همچون حسابرسان می‌تواند با نظریه‌های رفتاری، مانند شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگ داشته باشد که در ادامه به آن پرداخته می‌شود. صورت‌های مالی

-
1. Mao
 2. Triandis
 3. Dilorio

یکی از منابع مهم کسب اطلاعات مالی به منظور تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان است. اما، اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید قابل اتکا باشد تا موجب گمراهی استفاده‌کنندگان نشود. بنابراین، حساب‌برسان، در جایگاه اشخاص متخصص و مستقل، وظیفه بررسی و تأیید مطلوبیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را بر عهده دارند (رضایی و همکاران ۱۳۹۷: ۲۰۱). اما سؤال این است که آیا همه حساب‌برسان وظایف محول‌شده را به بهترین نحو انجام می‌دهند؟ به طور کلی، عمل به این وظایف به عوامل متعدد بستگی دارد که یکی از آن‌ها میزان خودکارآمدی حساب‌برس به حرفه حسابرسی است. خودکارآمدی نشان‌دهنده انتظار هر فرد از خود در عمل به وظایف خاص است (Parker 1998: 838). بندورا^۱ (۱۹۸۶) خودکارآمدی را قضاوت افراد درباره توانایی خود در زمینه سازماندهی و فعالیت‌های لازم به منظور دستیابی به اهداف و عملکردهای تعیین‌شده تعریف کرده است. خودکارآمدی از نظریه شناخت اجتماعی مشتق شده است و به باورها یا قضاوت‌های فرد در زمینه توانایی‌های خود در پرداختن به وظایف و مسئولیت‌ها اشاره می‌کند. افرادی که خودکارآمدی بالاتری دارند بر تلاش خود به منظور دستیابی به اهداف تعیین‌شده مصرترند؛ 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 تعیین‌شده دست بکشند. بنابراین، انتظار می‌رود حساب‌برسان خودکارآمد، که همواره حتی در شرایط سخت به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حساب‌برسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند. خودکارآمدی یک مفهوم بنیادین در نظریه شناخت اجتماعی است که بندورا (۱۹۸۶) معرفی کرد. در حقیقت، اغلب، در ارتباط با اعتمادبه‌نفس، خودکارآمدی بر حسب اهداف گزینشی و چالشی، تلاش مجددانه، انتخاب وظایف مشکل، حرکت به سمت تسلط بر کار، تحقق هدف، و پافشاری هنگام مواجهه با موانع عملیاتی می‌شود. خودکارآمدی از چهار منبع اثر می‌پذیرد که عبارت‌اند از تجربیات شخصی، تجربیات جانشینی که به وسیله مدل‌های اجتماعی فراهم می‌شود، ترغیب

کلامی که از دیگران در خصوص توانایی‌های خود دریافت می‌شود، و حالت زیست‌شناختی که به آگاهی افراد از حالت جسمی و هیجانی اشاره می‌کند. توجه به این نکته حائز اهمیت است که خودکارآمدی شغلی پیش‌بینی‌کننده مهمی برای کاوش شغلی (Bozeman et al 2001)، بالندگی شغلی، ثبات در الگوهای شغلی، و عملکرد شغلی به شمار می‌رود.

فرهنگ فردگرایی

تعریف فرهنگ سازمانی به دلیل مشخصات پیچیده آن مشکل است. زیرا بخشی از صورت‌های فرهنگ غیر ملموس است و قابل مشاهده نیست. با وجود این سختی، به نظر می‌رسد بیشتر نویسندگان بر این نکته اتفاق نظر دارند که فرهنگ سازمانی نقطه محوری و مرکز عملکرد سازمان است (Hofstede 1998: 119). فرهنگ عامل قدرتمندی در رفتار فردی و گروهی است. فرهنگ در بعد کلان خود شامل مجموعه‌ای از معانی و ارزش‌های مشترک است که اعضای یک جامعه را به یکدیگر پیوند می‌دهد و باعث می‌شود نظام ارزشی حاکم بر جامعه را شکل دهند و تفاوت‌های بین فردی را به وجود می‌آورد (Arpaci et al 2018: 90). جامعه فردگرا جامعه‌ای است که اعضای آن ترجیح می‌دهند به صورت انفرادی اقدام کنند تا اینکه در مقام عضوی از گروه. در جوامع فردگرا، افراد بیشتر نگران خود و خانواده خود هستند. در این جوامع فرد مهم است و به حقوق هر شخص به شدت بها داده می‌شود. سیستم‌های سازمان تلاش می‌کنند به اولویت و انتخاب فردی احترام بگذارند و ارزیابی و پاداش کارمندان بر اساس توافق افراد باشد (Kyriacou 2016: 93). فردگرایی در جوامع، بسته به محرک‌های اجتماعی در هر حرفه، می‌تواند آثار متفاوتی بر عملکردهای فردی بگذارد. در حرفه حسابرسی فرهنگ فردگرایی باعث می‌شود حسابرسان بر حسب ارزش‌ها و نمادهای تلویحی و مشخصی که به مرور زمان در او نهادینه شده است بررسی‌های خود را مبتنی بر توانمندی‌های مستقل خود برنامه‌ریزی کند. زیرا ادراک او از محیط فردگرایانه است و کار تیمی را چیزی جز از دست رفتن زمان و کاهش کیفیت بررسی‌ها تلقی نمی‌کند (Hope et al 2008: 359). فرهنگ فردگرایی در حسابرسی باعث می‌شود حسابرسان، ضمن توجه به منافع خود، اعتبار و حیثیت خود را ارجح بر منافع

دیگران بدانند و بر این مبنا وابستگی چندانی به دیگران- صاحب‌کاران، تحلیلگران، سهامداران، سرمایه‌گذاران- نداشته باشد و رسیدن به نتیجه قابل دفاع را برای خود و عملکردش مهم‌تر از هر چیز قلمداد کند (Marc 2016: 22). فردگرایی حسابرس باعث می‌شود او، به دلیل استقلال ذهنی و تخصصی، که طی سالیان در وجودش نهادینه شده است، تلاش کند عملکردهای حرفه‌ای خود را متعهدانه، بر اساس هویت حرفه‌ای شکل گرفته در وجودش، به نمایش بگذارد. این وضعیت، ضمن افزایش احتمال موفقیت حسابرس در کارراهه شغلی، ممکن است به افزایش سطح رضایت روانی او منجر شود.

پیشینه پژوهش

دجادانگ^۱ و همکارانش (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی ارتباط خودکارآمدی حسابرس با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده فرهنگ فردگرایی» انجام دادند. آن‌ها در پژوهش خود ۱۹۶ نفر از حسابرسان کشور مالزی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که خودکارآمدی حسابرس باعث می‌شود کیفیت بررسی حسابرسی تقویت شود. همچنین، وجود معیارهای فرهنگ فردگرایی در حسابرسان موجب می‌شود ارتباط مثبت این رابطه در جهت منفی تعدیل شود و تأثیر خودکارآمدی در جهت منفعت طلبانه کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. اسوانبرگ و همکارانش (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر خودکارآمدی حسابرس بر بی‌طرفی» انجام دادند. نتایج پژوهش ایشان، که هشتصد نفر از حسابرسان کشور سوئد در آن مشارکت کردند، نشان داد سطح بالای خودکارآمدی حسابرس در مذاکره باعث افزایش سطح بی‌طرفی در حسابرسی می‌شود و هر قدر هویت حرفه‌ای در حسابرسان بیشتر تقویت شود خودکارآمدی فردی حسابرس سطح بی‌طرفی او را در حسابرسی افزایش می‌دهد. چون فرد، برای تعامل با صاحب‌کاران، خود را وابسته به مؤسسات حسابرسی نمی‌داند و مستقل، بر مبنای ویژگی‌های رفتاری خود، عمل می‌کند. باریناکو^۲ و اسپیناسوپیک (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر تعهد به استقلال رفتاری و

1. Djaddang

2. Barrainkua

فرهنگ مؤسسات حسابرسی بر ارتقای سطح رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان» انجام دادند. در این پژوهش ۱۲۲ نفر از حسابرسان کشور اسپانیا حضور داشتند و نتایج نشان داد تعهد به استقلال رفتاری و وجود فرهنگ‌های اخلاقی در مؤسسات حسابرسی بر تقویت و ارتقای سطح رفتار حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت می‌گذارد. همچنین، لازمه افزایش تعهد به استقلال رفتاری را لزوم یک فرهنگ قوی در مؤسسات حسابرسی قلمداد کردند. در نهایت مشخص شد برجسته‌ترین رفتار حسابرسی تحت تأثیر فرهنگ و تعهد به رفتار مستقلانه بی‌طرفی در حرفه حسابرسی است و هویت و تردید در اولویت‌های بعدی قرار گرفتند. هالت‌برگ^۱ و همکارانش (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان «ویژگی‌های فردی، شرایط محیطی، و ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان با هدف شناخت‌شناسی اجتماعی در حرفه حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش تعداد ۱۲۵ حسابرسان کشور لیتوانی به منزله اعضای جامعه هدف مشارکت کردند. نتایج نشان داد بین ویژگی‌های فردی و شرایط محیطی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد و شناخت اجتماعی، که با الهام از تئوری هویت اجتماعی سنجش شده بود، ارتباط قوی‌تری بین شرایط محیطی و ویژگی‌های فردی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ایجاد می‌کند. مشعشعی و همکارانش (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد تفاوت‌های فردی حسابرسان (منبع کنترل درونی و خودکارآمدی) بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها اثر مثبت و معنادار می‌گذارد. همچنین، سازگاری جو اخلاقی، به منزله متغیر میانجی، سبب تقویت رابطه مثبت بین تفاوت‌های فردی حسابرسان و تعهد حرفه‌ای آن‌ها می‌شود. نتیجه به‌دست‌آمده از پژوهش گویای اهمیت وجود جو اخلاقی مناسب در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی است که توجه ویژه مسئولان این حوزه را می‌طلبد. حاجیها و همکارانش (۱۳۹۴) نیز در تحقیقی به بررسی آثار فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان (فشار بودجه زمانی حسابرسی، کیفیت حسابرسی، کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی) پرداختند و نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد بین

وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و بین وجود فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

فرضیه‌های پژوهش

خودکارآمدی یک مفهوم بنیادین در نظریه شناخت اجتماعی است که بندورا (۱۹۸۶) معرفی کرد. این واژه یک عامل تعیین‌کننده مهم است برای میزان اعمال فشار و میزان مقاومت افراد در مواجهه با چالش‌های مهم. خودکارآمدی به باور یک فرد به ظرفیت‌ها و توانمندی‌های خود در انجام دادن موفقیت‌آمیز یک کار مشخص گفته می‌شود (Djaddang et al 2018: 4758). به عبارت دیگر، خودکارآمدی حسابرس به قضاوت در زمینه چگونگی انجام دادن امور مربوط به موقعیت‌های حرفه‌ای و همچنین به باورهای او در زمینه توانمندی‌های خود برای منسجم کردن انگیزه و منابع شناختی و اقدامات لازم به منظور رفع نیازهای موقعیتی خود اطلاق می‌شود (Wood et al 2000: 433) که از آن به عنوان نوعی از عزت‌نفس در پرداختن به حرفه حسابرسی یاد می‌شود (Lunenburg 2011: 3). در همین زمینه، درک کارایی می‌تواند انگیزش و عملکرد را به طرق مختلف تسریع کند. در حقیقت، اغلب در پژوهش‌هایی نظیر پژوهش راندهاوا^۱ (۲۰۰۴)، شیهه^۲ و همکارانش (۲۰۰۹)، و استیکویچ^۳ و لوتانز (۱۹۹۸) خودکارآمدی بر حسب اهداف گزینشی و چالشی، تلاش مجدانه، انتخاب وظایف مشکل، حرکت به سمت تسلط بر کار، تحقق هدف، و پافشاری هنگام مواجهه با موانع مورد توجه قرار گرفته است. نقش خودکارآمدی در افزایش سطح کیفیت کار حسابرس موضوعی بسیار مهم و قابل توجه است. بر این اساس، میزان بالای خودکارآمدی سبب تقویت باور تأثیرگذاری فرد بر شرایط به منظور تحقق نتایج مورد نظر، به‌ویژه تحت شرایط ریسک، می‌شود. سکارکا^۴ و باگوزی (۲۰۱۵)

-
1. Holtbrügge
 2. Shih
 3. Stajkovic
 4. Sekerka

خاطرنشان کردند باور به توانمندی فردی سبب می‌شود فرد تا اندازه‌ای بر شرایط موجود تسلط و کنترل داشته باشد و بر این مبنا اظهارنظرهای قابل توجه‌تری ارائه دهد. سیبینسکی^۱ و ویندسور (۲۰۰۸) نیز دریافتند که رابطه بین خودکارآمدی و استقلال حسابرس زمینه ایجاد درکی متفاوت از حوزه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی فراهم می‌سازد. به عبارت دیگر، فضاوت‌های مبتنی بر مهارت‌های فردی، که فرد در زمینه وجود آن‌ها به خودباوری رسیده است، می‌تواند بر اساس تأثیرگذاری روان‌شناختی باعث شود کیفیت بررسی‌ها به دلیل اعتمادبه‌نفس فرد افزایش یابد. با توجه به آنچه آمد و بر اساس نظریه شناخت اجتماعی فرضیه اول پژوهش چنین مطرح می‌شود:

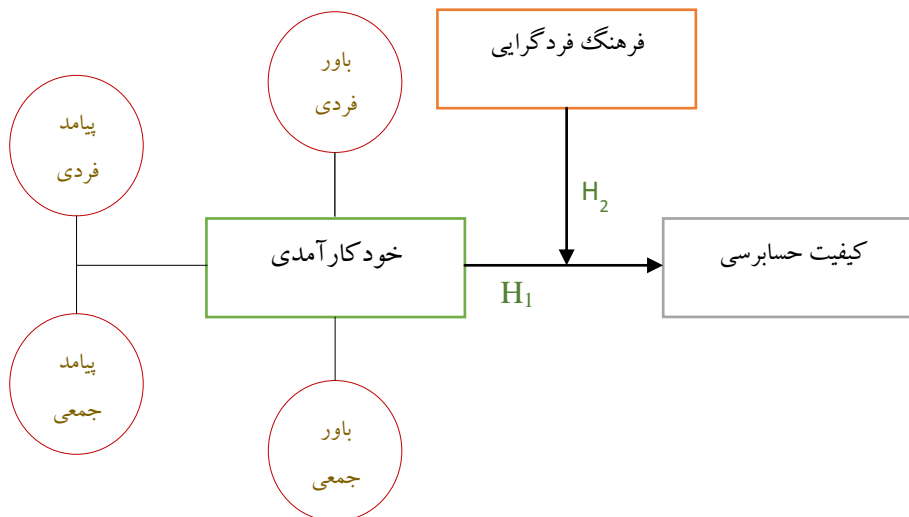
• **فرضیه اول: خودکارآمدی با کیفیت حسابرسی ارتباط معنادار دارد.**

از طرف دیگر فرهنگ فردگرایی یک بعد از ابعاد فرهنگی هافستد محسوب می‌شود که بر نقش رویکردهای فردی مبتنی بر ارزش‌ها و باورهای نهادینه‌شده در فرد تأکید می‌کند. در واقع، فرهنگ فردگرایی باعث می‌شود حسابرس در عملکردهای حرفه‌ای خود مستقل و به صورت انفرادی اقدام کند و بر این مبنا بکوشد از مهم‌ترین نفع شخصی خود در فرهنگ فردگرایی، یعنی اعتبار و حیثیت خود، دفاع کند. به عبارت ساده‌تر، از آنجا که وجود فرهنگ فردگرایی باعث می‌شود افراد در عملکردهای اجتماعی و حرفه‌ای به دنبال کسب منافع شخصی خود باشند، یک حسابرس دارای فرهنگ فردگرا تلاش می‌کند هم‌سو با هویت حرفه‌ای خود برای حفظ اعتبار شغلی‌اش برنامه‌ریزی مستقل و مدوئی داشته باشد تا ضمن کاهش فشارهای شغلی و ریسک ناشی از بررسی صورت‌های مالی عملکرد قابل توجه‌تری ارائه دهد. مارک (۲۰۱۶) بر آن است که فرهنگ فردگرایی باعث می‌شود رفتار حرفه‌ای فرد مبتنی بر ارزش‌های شناخت اجتماعی، همچون هویت حرفه‌ای در حسابرسی، شکل بگیرد و این موضوع موجب می‌شود تبعیت از اِلمان‌های رفتار فردی در بررسی‌های صورت‌های مالی تقویت شود و در نتیجه تعارضات شغلی در کار حسابرسی کاهش یابد و این موضوع باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود. لانبرگ (۲۰۱۱) اعلام کرد خودکارآمدی

حسابرس، که ناشی از ارزیابی توانمندی‌های فرد در حسابرسی است، در فرهنگ‌های فردگرا به مراتب تقویت شده‌تر عملکرد حرفه‌ای حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد و باعث می‌شود کیفیت بررسی‌ها و اظهارنظرهای حسابرس افزایش یابد و تقارن اطلاعاتی بیشتر ایجاد شود. بر این اساس فرضیه دوم پژوهش چنین مطرح می‌شود:

- فرضیه دوم: فرهنگ فردگرایی ارتباط بین خودکارآمدی حسابرس با کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

بر اساس مبانی نظری و فرضیه‌های مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ تدوین شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسئله و اهداف تحقیق کاربردی است. این تحقیق با توجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی-همبستگی به شمار می‌رود. به عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز بر اساس بررسی پیمایشی جمع‌آوری شدند. بر این اساس، از پرسشنامه استفاده شد. زیرا، به پیروی از پژوهش‌های پیشین، روشی مؤثر در

جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود. همچنین، برای جمع‌آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبانی نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در دوره زمانی شش ماه دوم سال ۱۳۹۷ بین جامعه هدف توزیع شد. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. بر این اساس از پرسشنامه‌های استاندارد ریگز^۱ و کنایت (۱۹۹۴) و هافستد (۱۹۹۸) استفاده شد. تا حد امکان، ابزارهای استفاده‌شده (پرسشنامه‌ها) در این تحقیق از سنج‌های معتبری است که در تحقیقات قبلی روایی و پایایی آن تأیید شده است. نمره‌های بیشتر نشان‌دهنده میزان بالای هر یک از متغیرهای استفاده‌شده در این تحقیق است. همچنین، محقق به مشارکت‌کنندگان تعهد اخلاقی داد که در حفظ و انتشار اطلاعات به اخلاقیات و محرمانه بودن اطلاعات توجه می‌شود. نیز، هنگام توزیع پرسشنامه‌ها، ضمن توضیح درباره ماهیت پژوهش، از مشارکت‌کنندگان خواسته شد آزادانه پاسخ‌های مورد نظر خود را انتخاب کنند. زیرا الزاماً هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل توجه این است که همه داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شدند (هر شرکت‌کننده همه پرسشنامه‌های پیش‌بینی‌کننده و معیاری را در یک زمان کامل کرد). در ادامه، نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود.

• خودکارآمدی

در این پژوهش، به منظور سنجش متغیر خودکارآمدی، از پرسشنامه استاندارد ریگز و کنایت (۱۹۹۴) استفاده شد که مبتنی بر چهار خرده‌مقیاس باورهای خودکارآمدی فردی^۲ «PE»، انتظار پیامدهای فردی^۳ «POE»، باورهای کارآمدی جمعی^۴ «CE»، انتظار پیامدهای جمعی^۵ «COE» است. این پرسشنامه حاوی دوازده سؤال است که هر یک از خرده‌مقیاس‌ها سه سؤال را به خود اختصاص دادند. این پرسشنامه بر اساس مقیاس لیکرت از «کاملاً موافقم» (۵)، «موافقم» (۴)، «بی‌نظرم» (۳)، «مخالفم» (۲)، و «کاملاً مخالفم» (۱)

1. Riggs
2. Efficacy beliefs of individual
3. Collective efficacy beliefs
4. Expected personal consequences
5. collective of Expected outcomes

تشکیل شده است. اعتبار این پرسشنامه در مطالعات ریگز و کنایت (۱۹۹۴) حدود ۰/۸۷ گزارش شده است و روایی آن را متخصصان تأیید کردند.

کیفیت حسابرسی

در این پژوهش از پرسشنامه بیکر^۱ و همکارانش (۱۹۹۸) استفاده شد که حاوی ده سؤال بر اساس طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای بود و سؤالات از «کاملاً موافقم» تا «کاملاً مخالفم» دسته‌بندی شده بود. برخی از سؤالات این پرسشنامه عبارت است از: «در گزارش حسابرسی باید روش حسابرسی، اهداف، و دامنه حسابرسی مشخص باشد»، «همه مراحل کار حسابرسی باید توسط حسابرس ارشد بررسی شود»، «گزارش حسابرسی باید دقیق، کامل، هدفمند، مختصر، و به‌موقع باشد». این پرسشنامه از نظر روایی به تأیید متخصصان رسید.

فرهنگ فردگرایی

فرهنگ فردگرایی یک بُعد از چهار بُعد فرهنگ هافستد است که به وابستگی اندک افراد یا اعضای یک گروه یا کارکنان یک سازمان یا مردم یک جامعه اشاره می‌کند. در فردگرایی انتظار بر این است که هر کس به فکر منافع خود باشد و کمتر به منافع دیگران توجه کند و این موضوع باعث می‌شود ارزش‌های جمع‌گرایانه چندان مورد توجه قرار نگیرد. این متغیر بر اساس پرسشنامه استاندارد پنج‌گزینه‌ای هافستد (۱۹۹۸) در قالب پنج سؤال سنجیده می‌شود. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی بودند. با توجه به اینکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود بود، برای تعیین حجم نمونه از رابطه ۱ استفاده شد:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 * 0/741^2}{0/1^2} = 211 \quad (1)$$

در رابطه ۱، n بیانگر حجم نمونه، $Z_{\alpha/2}$ نشان‌دهنده مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶، σ^2 بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل مشخص نبودن با استفاده از پیش‌آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه سی‌تایی به دست آمده است، e نشان‌دهنده دقت مورد نظر در

پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران ۱۳۹۵). با توجه به رابطه ۱، حجم نمونه ۲۱۱ نفر به دست آمد که جهت افزایش اعتبار تحقیق تعداد ۳۵۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و در نهایت تعداد ۲۹۴ پرسشنامه دریافت شد و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS صورت گرفت.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار PLS استفاده شد. در این روش، ابتدا پایایی و روایی متغیرهای پژوهش بر اساس روش حداقل مربعات جزئی بررسی می‌شود و سپس، با استفاده از برازش مدل، فرضیه‌ها آزمون می‌شوند. اما ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود (جدول ۱):

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌ها	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
باورهای خودکارآمدی فردی	۳/۶۳	۱/۵۱	۱/۰۵	۵
انتظار پیامدهای فردی	۳/۸۹	۱/۲۳	۱	۵
باورهای کارآمدی جمعی	۳/۳۶	۱/۳۹	۱/۱۱	۵
انتظار پیامدهای جمعی	۳/۴۱	۱/۲۹	۱	۵
کیفیت حسابرسی	۲/۴۸	۱/۴۹	۱	۵
فرهنگ فردگرایی	۳/۷۴	۱/۰۶	۱	۵

(منبع: یافته‌های پژوهش)

نتایج به دست آمده از آمار توصیفی نشان داد بر اساس مقیاس پرسشنامه، که مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای بود، بالاترین میزان میانگین مربوط به انتظار پیامد فردی به منزله مؤلفه متغیر خودکارآمدی حسابرسان بود؛ که میانگین ۳/۸۹ را به دست آورد. این نتیجه نشان می‌دهد حسابرسان بر اساس خودکارآمدی به دنبال افزایش سطح پیامدهای فردی است. این پیامدها، ضمن حفظ محرک‌های رفتاری در حرفه حسابرسی، باعث می‌شوند حسابرسان محرک‌های

شغلی قابل پذیرش تری، همچون انگیزه و علاقه به شغل، کسب کند. زیرا خودکارآمدی به فرد در کسب تجربه‌های لذت‌بخش تر و حفظ کارراهه شغلی منعطف‌تر کمک می‌کند. همچنین مشخص شد فرهنگ فردگرایی با میانگین ۳/۷۴ در رتبه بعدی قرار دارد که بیان‌کننده این موضوع است که حرفه حسابرسی به منزله یک حرفه فردگرا بیشتر مورد توجه قرار می‌گیرد. زیرا ممکن است با وجود جمع‌گرایی، ضمن کاهش سرعت عمل در تصمیم‌گیری، امکان حفظ استقلال حسابرس کاهش یابد و وجود واسطه‌ها عملکرد حرفه‌ای او را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین، مشخص شد بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به باورهای خودکارآمدی حسابرسان است. این موضوع نشان می‌دهد دیدگاه مشارکت‌کنندگان در زمینه وجود باورهای خودکارآمدی تا حد زیادی متفاوت است و بر اساس طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای معمولاً دیدگاه‌ها پراکندگی داشته‌اند.

تحلیل استنباطی

در تحقیق حاضر، برای سنجش پایایی پرسشنامه‌ها، از روش آلفای کرونباخ، که نوعی همسانی درونی است، استفاده شد. به طور معمول دامنه ضریب قابلیت آلفای کرونباخ از ۰، به معنای عدم ارتباط مثبت، تا ۱، به معنای ارتباط کامل، است و هر قدر عدد به دست آمده به ۱ نزدیک‌تر باشد قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر می‌شود (داوری و رضازاده ۱۳۹۲). همان‌طور که جدول ۲ نشان می‌دهد میزان آلفای بالای ۰/۷ برای هر پرسشنامه بر پایایی مناسب هر سه پرسشنامه استفاده شده در این تحقیق دلالت دارد.

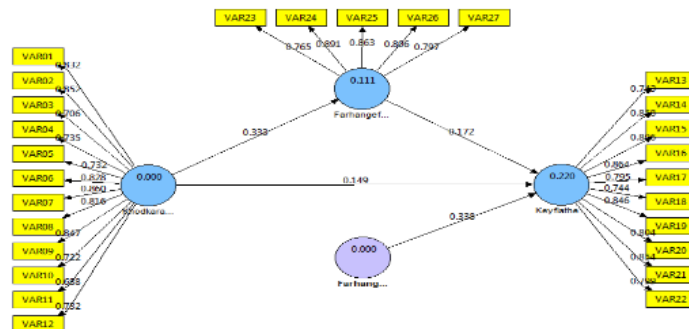
جدول ۲. جزئیات پرسشنامه

متغیرهای مکنون	آلفای کرونباخ ($\alpha > 0.7$)
باورهای خودکارآمدی فردی	۰/۸۵
انتظار پیامدهای فردی	۰/۷۹
باورهای کارآمدی جمعی	۰/۷۳
انتظار پیامدهای جمعی	۰/۷۲
کیفیت حسابرسی	۰/۹۰
فرهنگ فردگرایی	۰/۷۷

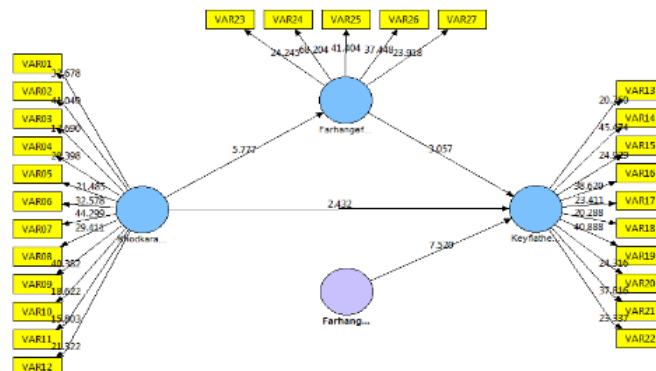
(منبع: یافته‌های پژوهش)

نتایج آزمون فرضیه‌ها

برای تحلیل داده‌های تحقیق از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و Smart PLS استفاده شد. نرم‌افزاری که از مدل‌سازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می‌کند با شرایطی مانند هم‌خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها، و کوچک بودن نمونه سازگارند. خروجی نرم‌افزار بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۲ و ۳ آمده است. در ادامه نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.



شکل ۲. مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد (منبع: یافته‌های پژوهش)



شکل ۳. مدل مفهومی تحقیق همراه ضرایب معناداری (T-values)

بررسی آزمون مدل اندازه‌گیری

برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا، و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها سه ملاک معرفی کرده‌اند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها، و متوسط واریانس استخراج‌شده (AVE) است. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج‌شده (AVE)، بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری است و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (Holland 1999). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳. نتایج تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	بار عاملی (FL)	AVE	CR
خودکارآمدی	۱	۰,۸۳	۰,۶۱	۰,۹۵
	۲	۰,۸۵		
	۳	۰,۷۱		
	۴	۰,۷۳		
	۵	۰,۷۳		
	۶	۰,۸۳		
	۷	۰,۸۶		
	۸	۰,۸۲		
	۹	۰,۸۵		
	۱۰	۰,۷۲		
	۱۱	۰,۶۹		
	۱۲	۰,۷۳		
کیفیت حسابرسی	۱۳	۰,۷۴	۰,۶۶	۰,۹۵
	۱۴	۰,۸۶		
	۱۵	۰,۸۱		
	۱۶	۰,۸۶		
	۱۷	۰,۸۰		
	۱۸	۰,۷۴		
	۱۹	۰,۸۵		
	۲۰	۰,۸۰		
	۲۱	۰,۸۵		
	۲۲	۰,۸۰		
فرهنگ فردگرایی	۲۳	۰,۷۷	۰,۶۸	۰,۹۱
	۲۴	۰,۸۹		
	۲۵	۰,۸۶		
	۲۶	۰,۸۱		
	۲۷	۰,۸۰		

پس از تحلیل عاملی تأییدی، که نتایج آن در جدول ۳ آمد، مشخص شد همه گویه‌ها دارای بار عاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج‌شده بالای ۰/۷، و پایایی مرکب بالای ۰/۵ هستند که مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج همبستگی‌ها و جذر AVE که روی قطر جدول ۴ قرار داده شد می‌توان روایی و اگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل-لارکر نتیجه گرفت.

جدول ۴. همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

متغیرهای پژوهش	فرهنگ فردگرایی	خودکارآمدی*فرهنگ فردگرایی	کیفیت حساسی	خودکارآمدی
فرهنگ فردگرایی	۰/۸۲			
خودکارآمدی*فرهنگ فردگرایی	۰/۱۵	۰/۶۴		
کیفیت حساسی	۰/۲۷	۰/۳۹	۰/۸۱	
خودکارآمدی	۰/۳۳	۰/۲۰	۰/۲۷	۰/۷۸

پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در پژوهش حاضر از دو معیار ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2) استفاده شد.

ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

R^2 معیاری است که تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا را نشان می‌دهد. مطابق شکل ۲، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شد که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید کرد. در ضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیاری با عنوان Q^2 استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول ۵ می‌توان نتیجه گرفت که مدل قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

جدول ۵. مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

Q^2	R^2	
۰/۰۷	۰/۱۱	فرهنگ فردگرایی
۰/۱۴	۰/۲۲	کیفیت حساسی

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل، از معیاری با عنوان GOF استفاده شد که سه مقدار ۰/۰۱ و ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب مقادیر ضعیف و متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار با رابطه ۲ محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} \quad (2)$$

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می‌آید.

جدول ۶. نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

GOF	R ²	Communalities	R ²	Communalities	متغیرهای مکنون
			۰/۱۱	۰/۷۳	فرهنگ فردگرایی
۰/۳۱۵	۰/۱۶۹	۰/۵۹		۰/۸۲	خودکارآمدی*فرهنگ فردگرایی
			۰/۲۲	۰/۶۲	کیفیت حساسی
				۰/۷۱	خودکارآمدی

با توجه به اینکه معیار GOF مقدار ۰/۳۱۵ به دست آمده برازش کلی مدل در حد «متوسط» تا «قوی» تأیید می‌شود.

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و وجود برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش بررسی و آزمون شد. نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای هر یک از فرضیه‌ها، و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه
H ₁	خودکارآمدی با کیفیت حساسی ارتباط معنادار دارد.	۰/۱۵	۲/۴۳	تأیید
H ₂	فرهنگ فردگرایی ارتباط بین خودکارآمدی حساسی با کیفیت حساسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.	۰/۳۳	۷/۵۲	تأیید

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۳ و جدول ۷ آمده است. با توجه به اینکه ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ است فرضیه‌ها تأیید می‌شوند.

بحث و نتیجه

در این پژوهش ارتباط خودکارآمدی حسابرس با کیفیت حسابرسی مبتنی بر نقش تعدیل‌کننده فرهنگ فردگرایی بررسی شد. بر اساس نتیجه فرضیه اول پژوهش باید گفت خودکارآمدی با کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار دارد. این نتیجه بیان‌کننده این واقعیت است که خودکارآمدی باعث می‌شود تغییر سطح رویکردهای فردی در زمینه حسابرسی نحوه تحلیل و بررسی‌های حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و فرد برای رسیدن به محرک‌های رفتاری نهفته در خودکارآمدی، چه در بعد فردی چه در بعد اجتماعی، تلاش کند بهترین عملکرد را از خود نشان دهد. به عبارت دیگر، خودکارآمدی حسابرس باعث می‌شود قضاوت درباره چگونگی انجام دادن امور مربوط به موقعیت‌های حرفه‌ای، مبتنی بر انگیزه‌های فردی، غنی‌تر شود و حسابرس دارای خودکارآمدی توانمندی‌های شخصی خود را برای منسجم کردن انگیزه و منابع شناختی به کار می‌گیرد تا بر این مبنا بررسی‌های دقیق‌تر و تخصصی‌تری در زمینه عملکرد مالی صاحب‌کاران انجام دهد. در حقیقت، نمی‌توان انتظار داشت حسابرس، فاقد احساس مثبت درباره خود، توانمندی کنترل منعطف‌تر استرس در شرایط بحران را داشته باشد و بر اساس آن کیفیت حسابرسی را بالا ببرد. زیرا بررسی‌های حسابرسان صرفاً مبتنی بر تجربه یا تخصص در یک صنعت نمی‌تواند تضمین‌کننده ارتقای اثربخشی کیفیت کار حسابرسی آن‌ها باشد. نتیجه این فرضیه با تحقیق سکارکا و باگوزی (۲۰۱۵) و سیبینسکی و ویندسور (۲۰۰۸) مطابقت دارد. همچنین، بررسی فرضیه دوم پژوهش نشان داد فردگرایی ارتباط مثبت خودکارآمدی با کیفیت حسابرسی را در جهت مثبت تقویت می‌کند و تحت تأثیر قرار می‌دهد. در واقع فرهنگ فردگرایی باعث می‌شود حسابرس در عملکرد حرفه‌ای خود مستقل و به صورت انفرادی اقدام کند و بر این مبنا بکوشد از مهم‌ترین نفع شخصی خود در فرهنگ فردگرایی، یعنی اعتبار و حیثیت خود، دفاع کند. به عبارت ساده‌تر، از آنجا که فرهنگ فردگرایی باعث

می‌شود افراد در عملکرد اجتماعی و حرفه‌ای خود به دنبال کسب منافع شخصی خود باشند. یک حسابرس دارای فرهنگ فردگرا تلاش می‌کند هم‌سو با هویت حرفه‌ای خود برای حفظ اعتبار شغلی‌اش برنامه‌ریزی مستقل و مدون داشته باشد تا ضمن کاهش فشارهای شغلی و ریسک ناشی از بررسی صورت‌های مالی عملکرد قابل توجه‌تری در جهت افزایش سطح کیفیت حسابرسی ارائه دهد. چان^۱ و همکارانش (۲۰۰۳) بر آن‌اند که فرهنگ فردگرایی باعث افزایش سطح خودکارآمدی حسابرس می‌شود. زیرا فردگرایی به افزایش سطح تمرکز حسابرس بر توانمندی‌ها و ظرفیت‌هایش کمک می‌کند و موجب می‌شود در برابر فشارهای وارده، به دلیل تمرکز بالاتر، قدرت بیشتری برای مدیریت کردن شرایط داشته باشد. به عبارت دیگر، فرهنگ فردگرایی باعث می‌شود رفتار حرفه‌ای فرد مبتنی بر ارزش‌های شناخت اجتماعی، همچون هویت حرفه‌ای در حسابرسی، شکل بگیرد و این موضوع موجب شود تبعیت از المان‌های رفتار فردی در بررسی صورت‌های مالی تقویت شود و میزان تعارضات شغلی در کار حسابرسی کاهش یابد و کیفیت حسابرسی بالا برود. نتیجه این فرضیه با تحقیق چان و همکارانش (۲۰۰۳)، مارک (۲۰۱۶)، و لانبِرگ (۲۰۱۱) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج پیشنهاد می‌شود خودکارآمدی حسابرس به منزله یک برنامه توسعه‌محور در حرفه حسابرسی از سوی سازمان‌ها و نهادهای مربوطه مورد توجه قرار گیرد و برنامه‌های آموزشی و ارزیابی‌های دوره‌ای به منزله استراتژی‌های شغلی حسابرسان مدون شود تا از این طریق، در کنار ارتقای سطح اخلاق‌گرایی حرفه‌ای، گزارش‌های حسابرسی کیفیت بهتری داشته باشند. خودکارآمدی را می‌توان منشأ و منبع معیارهایی همچون تردید حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرس هم‌سو با استانداردهای حسابرسی قلمداد کرد. زیرا بر اساس نظریه شناخت اجتماعی باعث می‌شود فرد انگیزه و کارراهه شغلی مطلوب‌تری داشته باشد و بر این مبنای، ضمن حفظ استقلال حسابرسی، قضاوت‌های تخصصی مبتنی بر تجربه بیشتر در بررسی‌های حسابرسی ارائه دهد. همچنین، پیشنهاد می‌شود، با تقویت ارزش‌ها و المان‌های

فرهنگی در حرفه حسابرسی، عملکرد حسابرسان تقویت و به بهبود کیفیت حسابرسی کمک شود. بر این مبنای، توصیه می‌شود گزاره‌های فرهنگی در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی واقع‌گرایانه‌تر شود و حسابرسان از این طریق، ضمن شناخت و درک بهتر جایگاه شغلی خود و تأثیر آن بر اجتماع، عملکردهای حرفه‌ای تقویت‌شده‌تری به نمایش بگذارند. بر این اساس، لازم است، از طریق اتکا به قدرت نفوذ رسانه‌های جمعی و برنامه‌های فرهنگی، عمق بیشتری به حرفه حسابرسی داده شود تا حسابرس، ضمن رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای، از شغل خود لذت ببرد و چالش‌های آن را جذابیت‌های شغلی تعبیر کند.

منابع

- احدیان پور پروین، دنیا؛ پروین نوروزی (۱۳۹۷). «اثرات متقابل اطلاعات حسابداری مدیریت و تکنولوژی تولید بر عملکرد تولید در سازمان‌هایی با ارزش‌های فرهنگی جمع‌گرا و فردگرا»، مدیریت فرهنگی، ۱۲(۳۹)، صص ۸۱-۱۰۲.
- اکبری، محسن؛ غلام‌رضا محفوظی؛ رضوان هوشمند (۱۳۹۵). «بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد و تأثیر آن بر تغییر شغل حساب‌رسان»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۳)، صص ۱۰۳-۱۲۶.
- باقری، حدیث؛ دامون رزم‌جویی؛ الهام ساعی (۱۳۹۷). «رابطه هوش هیجانی و خودکارآمدی مبتنی بر عملکرد شغلی کارکنان»، روان‌شناسی، ۲۲(۱)، صص ۵۰-۵۶.
- بنی‌مهد، بهمن؛ مهدی عربی؛ شیوا حسن‌پور (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، تهران، ترمه.
- حاتمیان، وحید؛ مریم بابازاده، نوید خاتم‌نژاد (۱۳۹۷). «بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر ضریب واکنش سود حسابداری با تأکید بر کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران»، چشم‌انداز حسابداری مدیریت، ۴(۴)، صص ۸۷-۱۰۱.
- حاجیه‌ها، زهره؛ الهه خدامرادی (۱۳۹۴). «نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حساب‌رسان»، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، صص ۱۲۵-۱۳۰.
- حاجیه‌ها، زهره؛ زهرا تقی‌زاده (۱۳۹۵). «بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران»، مدیریت فرهنگ سازمانی، ۴(۴): صص ۱۰۶۷-۱۰۸۹.
- داوری، علی؛ آرش رضازاده (۱۳۹۲). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، چ ۲، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی.
- رضایی، نرگس؛ بهمن بنی‌مهد؛ سید حسین حسینی (۱۳۹۷). «تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل»، دانش حسابداری، ۷۱(۲)، صص ۱۷۵-۱۹۹.
- مشعشعی، سید محمد؛ سید عباس هاشمی؛ داریوش فروغی (۱۳۹۷). «تأثیر تفاوت‌های فردی

حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، صص ۴۱۵-۴۳۲.

References

- Afifah, U., Sari, R. N., Anugerah, R., & Sanusi, Z. M. (2015). The Effect of Role Conflict, Self-efficacy, Professional Ethical Sensitivity on Auditor Performance with Emotional Quotient as Moderating Variable, *Procedia Economics and Finance*, 31(2): pp. 206-212.
- Agacer, G. M. & Doupnik, T. S. (1991). Perceptions of auditor independence: A cross-cultural study. *The International Journal of Accounting*, 26, pp. 220-237.
- Agarwalla, S. K., Desai, N., & Tripaty, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality, *Advances in Accounting*, 37(10), pp. 85-93.
- Ahadianpour Parvin, D. & Nouroozi, P. (2017). Interactions between Management Accounting Information Technology and Production Technology on Production Performance in Organizations with Collective and Individualized Cultural Values. *The Cultural Management Journal*, 12 (39), pp. 81-102. (in Persian)
- Akbari, M., Mahfoozi, G., & Houshmand, R. (2016). Factors Affecting Dysfunctional Behavior and Turnover of Auditors in Audit Institutions. *Empirical Research in Accounting*, 5(3), pp. 103-126. (in Persian)
- Amos, B. & Klimoski, R. (2014). Courage: Making Teamwork Work Well, *Group & Organization Management*, 39(1), pp. 110-128.
- Arpaci, I., Baloglu, M., & Kesici, S. (2018). The relationship among individual differences in individualism-collectivism, extraversion, and self-presentation, *Personality and Individual Differences*, 121(15), pp. 89-92.
- Baghery, H., Razmjooei, D., & Saei, E. (2016). The Relationship between Emotional Intelligence and Self-Efficacy based on Job Performance. *Journal of Psychology*, 22(1), pp. 50-56. (in Persian)
- Bandura, A. (1986). *Social foundations of thought and action*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Banimahd, B., Arabi, M., & Hasanpour, S. (2015). *Experimental Research and Methodology in Accounting*. Tehran: Termeh Publishing. (in Persian)
- Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, B. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behaviour, in Cynthia Jeffrey (ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 21)* Emerald Publishing Limited, pp. 17-52.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management, *Contemporary Accounting Research*, 15(1), pp. 1-24.

- Bozeman, D. P., Perrewe P. L., Hochwarter W. A., & Brymer, R. A. (2001). Organizational politics, perceived control, and work outcomes: Boundary conditions on the effects of politics, *Journal of Applied Social Psychology*, 31(3), pp. 486-503.
- Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. L. (2003). An Empirical Study on the Impact of Culture on Audit-Detected Accounting Errors, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2), pp. 281-295.
- Cline, B. N. & Williamson, C. R. (2017). Individualism, democracy, and contract enforcement, *Journal of Corporate Finance*, 46(11): pp. 284-306.
- Cybinski, P. & Windsor, C. (2008). The efficacy of auditors' going-concern opinions compared with a temporal and an atemporal bankruptcy risk model: Analysing US trade and service industry failures 1974- 1988. . *Pacific Accounting Review*, 17 (1), pp. 3-36.
- Davari, A. & Rezaadeh, A. (2013). Structural Equation Modeling with PLS Software. Tehran: Jahad University Publishing. (In Persian)
- Dilorio, C., Maibach, E., O'Leary, A., Sanderson, C. A., & Celentano, D. (1997). Measurement of condom use self-efficacy and outcome expectancies in a geographically diverse group of STD patients. *AIDS Education and Prevention*, 9, pp. 1-13.
- Djaddang, S., Lyshandra, sh., Wulamdjani, H., & Sulistiawarni, E. (2018). The Relationship between Self-Efficacy towards Audit Quality with Individualism Culture As Mediates: Evidence from Indonesia, *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(04), pp. 4577-4583.
- Hajiha, Z. & Khodamaoradi, E. (2017). Role of Ethical Culture in Auditors Functions. *Ethics in science and Technology. Ethics in Science and Technology*, 11(3), pp. 125-130. (in Persain)
- Hajiha, Z. & Taghizadeh, Z. (2016). The Investigation of the relationship between Organizational Culture and Applying Managerial Accounting Methods in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Organizational Culture Management*, 14(4), pp. 1067-1089. (in Persain)
- Hatamian, V., Babazadeh, M., & Khatmanjhad, N. (2018). Investigating the Effect of Comparison of Financial Statements Reaction coefficient of accounting profit with an emphasis on audit quality In the companies accepted in the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, 1(4), pp. 87-101. (in Persain)
- Hofstede, G. H. (1998). Performance measure and resource -expenditure choices in a teamwork environment: the effects of national culture. *Management Accounting Research*, 2, pp. 556-596.
- Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2017). Personal Attributes, Organizational Conditions, and Ethical Attitudes: A social cognitive approach. *Business Ethics: A European Review*, 24(3), pp. 264-281.
- Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. K. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis, *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(5), pp. 357-373.

- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies, *Strategic Management Journal*, 20(2), pp. 195-204.
- ISB (2001). Staff Report: A Conceptual Framework for Auditor Independence, Independence standards Board.
- Ji, M., Li, Y., Zhou, Ch., Han, H., Liu, B., & He, L. (2017). The impact of perfectionism on situational judgment among Chinese civil flying cadets: The roles of safety motivation and self-efficacy, *Journal of Air Transport Management*, 63(3): pp. 126-133.
- Kyriacou, A. (2016). Individualism–collectivism, governance and economic development, *European Journal of Political Economy*, 42(6), pp. 91-104.
- Lunenburg, F. C. (2011). Self-efficacy in the workplace: Implications for motivation and performance. *International Journal of Management, Business and Administration*, 14(1), pp. 1-6.
- Mao, L., Van de Ven, P., & McCormick, J. (2004). Individualism Collectivism, Self-Efficacy, and Other Factors Associated with Risk Taking among Gay Asian and Caucasian Men, *AIDS Education and Prevention*, 16(1), pp. 55–67.
- Marc, S. (2016). Individualism/Collectivism Effects on Auditors Estimating Budgeted Audit Hours, *Journal of Social & Behavioural Research in Business*, 17(2), pp. 19-37.
- Moshashaei, S., Hashemi, S., & Foroughi, D. (2018). The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), pp. 415-432. (in Persian)
- Paino, H., Thani, A., & Zulkarnai, S. I. (2011). Organisational and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour, *British Journal of Arts and Social Sciences*, 1(2), pp. 94-105.
- Pajares, F. & Urdan, T. (2006). Self-Efficacy Belief of Adolescents. Retrieved at: [www.infoagepub.com/Self-Efficacy –Beliefs-of-Adolescents](http://www.infoagepub.com/Self-Efficacy-Beliefs-of-Adolescents).
- Parker, S. K. (1998). Enhancing role breadth self-efficacy: The roles of job enrichment and other organizational interventions. *Journal of Applied Psychology*, 83(6), pp. 835–852.
- Randhawa, G. (2004) Self-efficacy and work performance: an empirical study. *Indian Journal of Industrial Relations*, 39 (3): pp. 336-346.
- Rezaiee, N., Banimahd, B., & Hosseini, H. (2018). The Impact of Organizational Identity and Practices on Independent Auditor Professionals. *Journal of Audit knowledge*, 71(2), pp. 175-199. (in Persian)
- Riggs, M. & Knight, P. A. (1994). The impact of perceived group success-failure on motivational beliefs and attitudes: A causal model. *Journal of Applied Psychology*, 79, pp. 755–766.
- Sekerka, L. & Bagozzi, R. (2015). Moral courage in the workplace: moving to and from the desire and decision to act, *Business Ethics: A European Review*, 16 (2), pp. 132-149.

- Shih, K. H., Hsieh, Y. R., & Lin, B. (2009). Moderator effects to internal audits' self-efficacy and job involvement, *International Journal of Accounting & Information Management*, 17 (2): pp. 151-165, 17 (2): pp. 151-165.
- Stajkovic, A. D. & Luthans, F. (1998). Self-efficacy and work-related performance: a meta-analysis. *Psychology Bulletin*, 124 (2), pp. 240-261.
- Svanberg, J., Ohlman, P., Neidermeyer, P. E. (2018). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs, *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.001>
- Triandis, H. C. & Gelfand, M. J. (1998). Converging measurement of horizontal and vertical individualism and collectivism. *Journal of Personality and Social Psychology*, 74, pp. 118-128.
- Wood, R. E., Atkins, P., & Taberner, C. (2000) Self efficacy and strategy on complex tasks. *Applied Psychology: An International Review*, 49(3), pp. 430-446.