

The Mediating Role of Auditor's Dysfunctional Behavior in Explaining the Relationship between Religiosity and Professional Commitment with Audit Quality

Gholamhossein Mahdavi *

*Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran (Corresponding author),
ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir*

Reza Bahmani

M. A. in Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran (reza.b1374567@yahoo.com)

Navid Reza Namazi

*Assistant Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran
(nnamazi@rose.shirazu.ac.ir)*

Abstract:

This study investigates the effect of religiosity and professional commitment on audit quality. Also, the moderating role of the auditor's dysfunctional behavior is examined in this regard. This research is an applied research in terms of purpose and falls into the category of survey-descriptive research as well as quantitative studies. The statistical population of the study consists of all auditors working in the field of auditing. The required data were collected using a questionnaire completed by 385 employees of auditing firms members of the Iranian Certified Public Accountants in 2021 and using statistical methods Pearson correlation coefficient and linear regressions. Multiple regressions were used via SPSS software. The results of testing the research hypotheses show that religiosity and professional commitment have a positive and significant effect on audit quality. In addition, the auditor's dysfunctional behavior has a negative and significant effect on the quality of the audit. Therefore, the more the auditor adheres to the religion as well as the professional commitment, the higher audit quality can be done in performing its duties. Also, the auditor's dysfunctional behavior has a negative and significant effect on the quality of the audit. Reducing the dysfunctional behavior of the auditor will increase audit quality. Another finding of the study was that religiosity and professional commitment do not affect the auditor's dysfunctional behavior, therefore, the auditor's dysfunctional behavior does not mediate the relationship between religiosity and professional commitment with audit quality. Therefore, a committed auditor will not exhibit ineffective behavior. With increasing religiosity and professional commitment, audit quality increases.

Keywords: Professional Commitment, Religiosity, Auditor Dysfunctional Behavior and Audit Quality.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرسان در تبیین رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسان

غلامحسین مهدوی^{۱*} رضا بهمنی^۲ نویدرضا نمازی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۰

چکیده

این پژوهش به دنبال بررسی تأثیر دین‌داری و تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسان است. هم‌چنین، نقش تعدیلی رفتار ناکارآمد حسابرسان نیز بر این رابطه بررسی می‌شود. جامعه آماری پژوهش را کلیه حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسان را تشکیل می‌دهد. داده‌های مورد نیاز با استفاده از پرسش‌نامه تکمیل‌شده به‌وسیله ۳۸۵ نفر از کارکنان مؤسسه‌های حسابرسان عضو جامعه حسابداری رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری شد و با استفاده از روش‌های آماری ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون خطی چندگانه به کمک نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که دین‌داری و تعهد حرفه‌ای تأثیر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت حسابرسان دارد. بنابراین، هر چه حسابرسان پایبندی بیشتری به دین‌داری و هم‌چنین تعهد حرفه‌ای بالاتری داشته باشد، حسابرسان انجام شده کیفیت بالاتری خواهد داشت. هم‌چنین، رفتار ناکارآمد حسابرسان تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت حسابرسان دارد. کاهش رفتار ناکارآمد حسابرسان، نیز منجر به افزایش کیفیت حسابرسان می‌گردد. دیگر یافته پژوهش این بود که دین‌داری و تعهد حرفه‌ای بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تأثیر ندارد، از این رو، رفتار ناکارآمد حسابرسان بر رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسان نقش میانجی‌گری را ندارد. بنابراین، حسابرسان متعهد، رفتار ناکارآمد را از خود نشان نخواهد داد. با افزایش دین‌داری و تعهد حرفه‌ای، کیفیت حسابرسان افزایش می‌یابد.

واژگان کلیدی: تعهد حرفه‌ای، دین‌داری، رفتار ناکارآمد حسابرسان و کیفیت حسابرسان.

^۱ استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول) ، ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

^۲ دانش‌آموخته کارشناسی ارشد، حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران reza.b1374567@yahoo.com

^۳ استادیار حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (nnamazi@rose.shirazu.ac.ir)

۱- مقدمه

حسابرسی مستقل نقش به‌سزایی در نظام راهبری شرکت‌ها ایفا می‌کند؛ زیرا پل ارتباطی بین تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی (مدیریت) و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی (مانند سهامداران) است (کوهن و همکاران، ۲۰۰۲). بنابراین، حسابرسی مستقل یک ابزار کنترلی^۱ است که کیفیت اطلاعات مالی را بهبود بخشیده و توانایی تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را ارتقاء می‌دهد (الحبابسا، ۲۰۱۹). در بیشتر مطالعات انجام شده، کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال کشف و گزارش تخطی سیستم حسابداری صاحبکار به‌وسیله حسابرس تعریف شده است (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). این تعریف در حالی در بسیاری از پژوهش‌ها مورد استفاده قرار گرفته است که تصویری صفر و یک از فرآیند حسابرسی ارائه می‌دهد و نقش حسابرسان را تنها به کشف موارد تخطی از قوانین و استانداردها محدود می‌کند. در صورتی که از تخصص حسابرسان نیز به عنوان متغیری برای کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود؛ زیرا هرچه حسابرس در حرفه خود متخصص‌تر شود انگیزه‌های کسب شهرت وی نیز قوی‌تر شده، در نتیجه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه خواهد کرد. این متغیرها به عنوان محرک‌های مورد تقاضای صاحبکار برای کیفیت حسابرسی است (چی و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرسان تمایل به ارتقای کیفیت حسابرسی خود دارند؛ زیرا این امر می‌تواند به انعقاد بیشتر قرارداد در آینده کمک کند. برای این‌که انجام عملیات حسابرسی به نحو مطلوبی انجام شود و حسابرسان بتوانند وظایف خود را به درستی ایفا کنند، باید رفتارهای ناکارآمد خود را که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، به حداقل برسانند. همچنین، باید از انجام فعالیت‌هایی که سبب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود پرهیز کنند (هوشمند، ۱۳۹۲).

پژوهش‌های زیادی، به‌عنوان نمونه، دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، الیاس (۲۰۰۶)، کنان و پیلا (۲۰۰۸)، آندریاس (۲۰۱۶)، موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۲)، مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲)، موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۴)، ریثا (۲۰۱۲)، الحبابسا (۲۰۱۹)، مهدوی و زمانی (۱۳۹۷ الف)، لی و لوین (۲۰۲۰) و چی و همکاران (۲۰۲۰) در ارتباط با تأثیر تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی انجام شده است که تبعات متعهد نبودن حسابرسان بر کیفیت حسابرسی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را تبیین و تشریح کرده‌اند. در این راستا، دی‌آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را یک فرایند تشخیص و گزارش‌دهی موارد گمراه‌کننده^۲ می‌داند. وی تعریفی از کیفیت حسابرسی تحت عنوان «استنباط بازار»^۳ ارائه می‌کند

¹ Monitoring

² Misstatement

³ The Market-Assessed

که طبق آن استنباط بازار دو جنبه اساسی دارد. جنبه اول، احتمال این است که حسابرسان تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم صاحبکار را کشف کند و جنبه دوم، گزارش کردن تحریف با اهمیت کشف شده است. از نظر دی‌آنجلو کشف موارد تحریفات با اهمیت به «شایستگی حسابرسان»^۱ و گزارش کردن آن‌ها به «استقلال حسابرسان»^۲ ارتباط پیدا می‌کند. طبق مطالعه کننان و پیلای (۲۰۰۸)، تعهد حرفه‌ای به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده رفتارهای کاری فرد در نظر گرفته می‌شود. تعهد حرفه‌ای به فردی اشاره می‌کند که در طول فرایندهای اجتماعی در راستای ارزش و هنجارهای حرفه کار می‌کند و عاملی است که رفتار حسابرسان را در انجام وظایف حسابرسانی تحت تأثیر قرار می‌دهد (آندریاس، ۲۰۱۶). به طور خلاصه، تعهد حرفه‌ای اشاره به وابستگی افراد به حرفه‌شان دارد و به نتایجی مانند کاهش احتمال ترک کردن حرفه (مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷) و بهبود عملکرد کار منجر می‌شود (الیاس، ۲۰۰۶). در نهایت، حسابرسان در انجام وظایف حرفه‌ای خود تابع استانداردها و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای برای حفظ کیفیت حسابرسانی است.

دین می‌تواند نقش قابل توجهی بر ابعاد شخصیتی افراد داشته باشد. طبق نظر برخی از پژوهشگران (اسمیت، ۱۷۷۶ و یانوکانی، ۱۹۹۸) دین بر بسیاری از تصمیم‌های اجتماعی نیز اثرگذار است. به‌عنوان نمونه، از نظر اسمیت (۱۷۷۶) مشارکت در دین می‌تواند به‌عنوان یک عمل منطقی باشد که افراد از طریق آن ارزش سرمایه‌های خود را افزایش می‌دهند. هم‌چنین، طبق بررسی‌های انجام شده در ارتباط با نقش ادیان در سطح اقتصاد خرد طبق نظریه اقتصادی مدرن، دین می‌تواند بر طیف وسیعی از تصمیم‌های اجتماعی اثر بگذارد (یانوکانی، ۱۹۹۸). طبق نظر شوادیر (۱۹۹۱) دین تأثیر قابل توجهی بر نگرش، ارزش‌ها و رفتارهای افراد در سطح فردی و اجتماعی دارد. از نظر جانستون (۱۹۸۱)، دین به‌عنوان یکی از نهادهای اجتماعی در تقسیم‌بندی جامعه‌شناسان جایگاه خاصی دارد. از نظر وی، جامعه‌شناسان در یک تقسیم‌بندی کلی نهادهای اجتماعی را به پنج دسته نهاد شامل آموزش، خانواده، دین، سیاست و اقتصاد تقسیم کرده‌اند (نقل از رضادوست و همکاران، ۱۳۸۹). معنویت و دین‌داری در محیط کار نیز می‌تواند به مزایا و منافع از قبیل افزایش خلاقیت (فرشمن، ۱۹۹۹)، افزایش صداقت و اعتماد (وانگر و کانلی، ۱۹۹۹)، افزایش حس تکامل شخصی (بیوراک، ۱۹۹۹) و در نتیجه افزایش تعهد حرفه‌ای منجر شود (نقل از ابادری محمودآباد، ۱۳۹۴)، به طوری که طبق مطالعه لورد و دی‌زورت (۲۰۰۱) رفتار ناکارآمد حسابرسان تحت تأثیر دین‌داری و معنویت در محل کار قرار دارد. بنابراین، انتظار بر این است که دین‌داری بر کیفیت حسابرسانی اثرگذار باشد و رفتار ناکارآمد حسابرسان نقش میانجی‌گر

¹ Auditor Competence

² Auditor Independence

بین دین‌داری و کیفیت حسابداری ایفا کند. نتایج پژوهش مهدوی و زمانی (۱۳۹۷ب) نشان می‌دهد که حسابرسانی که از تعهد حرفه‌ای بالایی برخوردارند، تلاش می‌کنند تا وظایف خود را به درستی انجام داده و در راه موفقیت حرفه حسابرسی گام بردارند و از انجام فعالیت‌هایی که به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند و کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد، خودداری کنند. در مطالعات پیشین، نقش دین‌داری در شخصیت انسان و جامعه از دیدگاه سایر رشته‌ها بررسی شده ولی در رشته حسابداری و خصوصاً زمینه حسابرسی، این موضوع کمتر بررسی شده و نیاز است که این دیدگاه در حسابرسی مورد واکاوی قرار گیرد تا خلاء پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه برطرف شود. از این رو، با در نظر گرفتن تأثیر دین‌داری و تعهد حرفه‌ای بر کیفیت و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، مسأله اساسی این پژوهش این است که آیا با افزایش دین‌داری و تعهد حرفه‌ای در بین حسابرسی می‌توان اعتبار حرفه حسابرسی را در جامعه و به تبع قابلیت اتکاء استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را بهبود بخشید؟ با توجه به ضرورت بررسی ابعاد موثر بر کیفیت حسابرسی و ارتقای این شاخص در انجام عملیات حسابرسی، انجام این پژوهش ضرورت جدی دارد. از این رو، این مطالعه به دنبال پاسخ به این پرسش‌ها است: آیا دین‌داری بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟ آیا تعهد حرفه‌ای نیز می‌تواند بر کیفیت حسابرسی موثر باشد؟ آیا رفتار ناکارآمد حسابرسی بر رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟ با توجه به اینکه این موضوع تاکنون مورد بررسی قرار نگرفته است، شاخص‌های جدیدی که بر کیفیت حسابرسی موثر هستند در این مطالعه بررسی می‌شود. بنابراین، نوآوری این پژوهش بررسی ابعادی از ویژگی‌های شخصیتی است که بر انجام عملیات حسابرسی موثر هستند. در این مطالعه ابتدا مبانی نظری، پیشینه تجربی و الگوی پژوهش ارائه می‌شود. پس از روش‌شناسی و تشریح متغیرهای پژوهش، یافته‌ها مطرح می‌شود. در پایان، بحث و نتیجه‌گیری به همراه پیشنهادها بیان می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی، به شیوه‌های مختلفی تعریف شده است. پژوهش‌گران حسابداری و حسابرسی، ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائل‌اند و این ابعاد، اغلب به ارائه تعاریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی منجر شده است.

همانطور که در مقدمه نیز بیان شد دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به عنوان «استنباط بازار» می‌داند که شامل «شایستگی حسابرسی» و «استقلال حسابرسی» است. استفاده از تعریف وی در بیان کیفیت واقعی حسابرسی بر این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرسی است. برداشت از کیفیت حسابرسی

و کیفیت واقعی حسابرسان نیز دو مفهوم متفاوت است. اگرچه، توجه به کیفیت واقعی حسابرسان به جای برداشت از کیفیت حسابرسان از اهمیت بیشتری برخوردار است اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسان به سادگی میسر نیست. کیفیت واقعی حسابرسان غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسانی ارزیابی کرد (حاجیها، ۱۳۹۴).

از آنجا که کیفیت حسابرسان از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسان و بازار سرمایه است به‌منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف آن مطالعات گوناگونی به‌وسیله پژوهش‌گران انجام شده است. جوامع حرفه‌ای نیز همواره به دنبال تعیین شاخص‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسان بوده‌اند (علوی و همکاران، ۱۳۹۴). اهمیت کیفیت حسابرسان به اندازه‌ای است که افزون بر حسابرسان و پژوهش‌گران، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسان شده نیز برای اعتماد بیشتر به گزارش‌ها، به کنکاش در مورد آن پرداخته‌اند (کولینان و همکاران، ۲۰۱۲ به نقل از دهقانی، ۱۳۹۷). به عنوان نمونه، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسان شماره ۶ آمریکا، به توانایی حسابرسان برای کنترل کیفیت اطلاعات تولیدی یا اطمینان‌بخشی از مطابقت آن‌ها با اصول پذیرفته شده حسابداری می‌پردازد (میناوند، ۱۳۹۶). برای بررسی کیفیت حسابرسان باید به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسان توجه داشت، به طوری که، مطابق با بند ۱۲ بیانیه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۱ (۲۰۰۳)، کیفیت کار یک شرکت در نهایت به صداقت، عینیت، هوش، شایستگی، تجربه و انگیزه کارکنانش بستگی دارد که کار را انجام می‌دهند و نظارت و بازبینی می‌کنند. افزون بر این، بیشتر مطالعات تجربی کیفیت حسابرسان، رابطه بین کیفیت حسابرسان و محرک‌های تقاضا نظیر راهبردهای ریسک صاحبکار را با تضاد نمایندگی، یا با محرک‌های عرضه نظیر حق‌الزحمه و راهبردهای مدیریت ریسک مؤسسه حسابرسان بررسی کرده‌اند (کهدویی، ۱۳۹۶). با توجه به این مطالب، این پژوهش به دنبال بررسی شاخص‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسان است. به منظور مطالعه کیفیت حسابرسان و رفع شکاف مبانی نظری، رفتار ناکارآمد حسابرسان می‌تواند به‌عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسان بررسی شود.

دین می‌تواند بر کیفیت حسابرسان مؤثر باشد. حسابرسان که دیندار باشد بر اخلاق حرفه‌ای پایبندی بیشتری دارد و این پایبندی، منجر به ارتقای کیفیت حسابرسان می‌شود. وی تلاش می‌کند رسیدگی دقیق‌تر و گزارش حسابرسان عاری از خطا داشته باشد. دین نقش مهمی در ایدئولوژی‌های انسانی، تفکر و اعتقادات هر فرد دارد. از نظر علامه طباطبائی «دین بهترین و عالی‌ترین روشی است که می‌تواند اجتماع بشر را منظم ساخته و بیش از هر روش دیگر مردم را

^۱ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

به رعایت قوانین اجتماعی وادار کند و اگر در اسباب و عواملی که در دوران‌های گذشته اجتماع‌های بشری را بوجود آورده سیر شود، این حقیقت روشن خواهد شد» (علامه طباطبائی، ۱۳۶۲، ص. ۲۲).

در ارتباط با اهمیت دین، انسان‌ها برای اینکه در کنار یکدیگر و در اجتماع بتوانند زندگی کنند نیازمند قوانین هستند و دین نیز مستثنی نیست و انسان‌ها باید قوانین دینی داشته باشند. در این راستا، علامه طباطبائی (۱۳۶۲، ص. ۲۳) بیان می‌کند که:

جامعه نیازمند به یک سلسله مقررات است که رعایت آن‌ها از آشوب و هرج و مرج جلوگیری کند. بدیهی است که اگر مقررات و قوانینی برای اداره کردن اجتماع نباشد، هرج و مرج پیش می‌آید که جامعه بشری یک‌روز هم نمی‌تواند به زندگی خود ادامه دهد. البته، این قوانین بر حسب تفاوت مدنیت اقوام و ملل و اختلاف سطح فکر اجتماعات و سازمان حکومتی آن‌ها فرق می‌کند ولی در هر حال هیچ جامعه‌ای از یک رشته رسوم و مقرراتی که لاقلاً مورد احترام بیشتر افراد آن باشد بی‌نیاز نیست و هرگز در تاریخ بشریت جامعه‌ای که هیچگونه آداب و رسوم و مقررات مشترک نداشته باشد بوجود نیامده است.

شهید مطهری (۱۳۸۴) نیز در این ارتباط بحث کرده است که انسان‌ها در طول زندگی خود با دو نوع امور مواجه خواهند شد. ۱. امور طبیعی و ۲. امور غیرطبیعی. امور طبیعی مثل نیاز به آب، غذا، دوست داشتن زیبایی‌ها، علاقه به زیبایی‌ها و امثال آن است. این امور در طول دوران‌ها از زمان خلقت انسان‌ها تغییر ناپذیر بوده؛ امور غیرطبیعی اموری هستند که قابل ترک کردن باشند و در زمان‌های مختلف وجود ندارند. با توجه به مطالب بیان شده، امر فطری دین، بر ابعاد شخصیتی انسان موثر است. طبیعتاً حسابرسان نیز از این امر مستثنی نیستند. بنابراین، اعتقاد به دین و پایبندی به آن می‌تواند بر کیفیت حسابرسی موثر باشد به طوری که حسابرسانی که دیندار هستند، پایبندی بیشتری می‌توانند به تعهد و مسئولیت‌های خود داشته باشند (موسوی‌شیری و همکاران، ۱۳۹۴) و در واقع تعهد حرفه‌ای بالاتری داشته باشند (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲). همچنین، این گروه از حسابرسان، به دلیل تعهدمندی بالاتر، رفتارهای ناکارآمد کمتری نیز از خود بروز می‌دهند. در ادامه به نظریه‌های مربوط به دین‌داری پرداخته می‌شود:

● **نظریه مک‌دنیل و بورنت**^۱: این نظریه در سال ۱۹۹۰ مطرح شد. طبق این نظریه، دین‌داری را اعتقاد به خدا، همراه با تعهد به پیروی از اصولی تعریف می‌شود که به‌وسیله خدا تنظیم شده است. این اعتقاد، منجر به رعایت اخلاقیات و در نهایت رعایت شئونات می‌شود.

¹ McDaniel and Burnett theory

● **نظریه اخلاق دینی**^۱: گایر و باومستر (۲۰۰۵) از افراد مطرح در این نظریه هستند، به طوری که این دو اندیشمند خاطر نشان کردند که دین با اخلاق پیوند محکمی دارد و دین اخلاق را تجویز می‌کند. همچنین، دین منشأ اخلاق است. بر اساس این تعریف، دین‌داری می‌تواند محرک رفتار اخلاقی باشد. تأثیر هنجارهای اجتماعی دینی و ارزش‌های اخلاقی بر رفتار انسان، ابتدا در ادبیات علوم اجتماعی به رسمیت شناخته شد و سپس، به ادبیات اقتصاد گسترش یافت. نقش مؤثر پای‌بندی به مذهب در شکل‌دادن رفتار اقتصادی، در پژوهش‌های پیشین بحث شده است. اخیراً، دانشمندان علوم اجتماعی شواهد قاطعی را ارائه داده‌اند تا نشان دهند که دین‌داری، به‌عنوان درجه‌ای است که فرد به ارزش‌ها، باورها و شیوه‌های ارائه‌شده به‌وسیله دین پای‌بند است. به عبارت دیگر، دین‌داری نقش عمده‌ای در تأثیرگذاری بر ارزش‌های فردی، اعتقادی و گزینه‌های اقتصادی ایفا می‌کند (نقل از لوانتیس و همکاران، ۲۰۱۸).

با توجه به مطالب بالا، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که دین امری طبیعی و فطری است که با ذات انسان‌ها مرتبط است و در گذر زمان از بین نمی‌رود. به عبارت دیگر، در جامعه ما دین در تمامی امور می‌تواند تأثیرگذار باشد (به‌عنوان نمونه، رفتار حسابرسان در حین کار)، به این دلیل که دین امری طبیعی است و جزئی از ذات و زندگی جامعه ما را شکل می‌دهد. حسابرسان نیز مانند هر انسان دیگری در جهان‌بینی، رویکرد و رفتارهای خود امور فطری مانند دین را نشان می‌دهند و همین امر بر انجام عملیات حسابرسان مانند رعایت اصول و اخلاق حرفه‌ای، تعهد اخلاقی و تلاش برای ارتقای کیفیت حسابرسان تأثیر خواهد داشت.

تعهد حرفه‌ای به عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده رفتارهای کاری فرد در نظر گرفته می‌شود و موضوعی است که توجه بسیاری از مدیران و افراد را در مکان‌های آموزشی به خود جلب کرده است (کننان و پیلای، ۲۰۰۸). تعهد حرفه‌ای به فردی اشاره می‌کند که در طول فرایندهای اجتماعی در راستای ارزش و هنجارهای حرفه کار می‌کند و عاملی است که رفتار حسابرسان را در انجام وظایف حسابرسان تحت تأثیر قرار می‌دهد (آندریاس، ۲۰۱۶). به طور خلاصه، تعهد حرفه‌ای اشاره به وابستگی افراد به حرفه‌شان دارد و به نتایجی مانند کاهش احتمال ترک‌کردن حرفه (میکسنر و بلاین، ۱۹۸۹ و مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷ ب) و بهبود عملکرد کار تأکید دارد (الیاس، ۲۰۰۶). افزون بر این، تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای نشانگر خصوصیتی هستند که افراد را در ارتباط با سازمان و حرفه خویش تعریف می‌کند. به گونه‌ای که تعهد حرفه‌ای به‌عنوان پذیرش اهداف سازمانی و تمایل به اعمال تلاش از طرف سازمان است و با عملکرد شغلی و حضور داشتن در شغل رابطه دارد (پورتر و همکاران، ۱۹۷۴). همچنین، تعهد حرفه‌ای قدرت نسبی در احساس

¹ Religious ethics theory

هم‌خوان کردن و درگیر شدن در یک حرفه خاص و میل به تلاش و حفظ عضویت در آن حرفه است (آریانا و فریس، ۱۹۸۳). در این راستا، اگرچه تعاریف متفاوتی از تعهد حرفه‌ای شده است ولی هر کدام از آن‌ها یکی از سه موضوع کلی: ۱. وابستگی عاطفی، ۲. درک هزینه‌ها و ۳. احساس تکلیف را منعکس می‌کند که این موارد در زیر تشریح می‌شود.

وابستگی عاطفی^۱: متداول‌ترین شیوه برخورد با تعهد حرفه‌ای، شیوه‌ای است که تعهد به‌عنوان وابستگی عاطفی و روانی به سازمان در نظر گرفته می‌شود و بر اساس آن، فرد به شدت متعهد، خود را با سازمان تعیین هویت می‌کند، در سازمان مشارکت می‌کند، در آن درگیر می‌شود و از عضویت در سازمان لذت می‌برد (اکرامی و همکاران، ۱۳۸۷).

درک هزینه‌ها^۲: تعهد به‌عنوان تمایل برای انجام فعالیت‌های مستمر بر اساس تشخیص و درک فرد از هزینه‌های مربوط به ترک سازمان تعریف می‌شود. در این راستا، بیکر (۱۹۹۹) تعهد را تمایل به انجام مجموعه فعالیت‌های مستمر تعریف می‌کند که این تمایل به خاطر ذخیره شدن اندوخته‌ها و سرمایه‌هایی است که با ترک آن فعالیت‌ها، این اندوخته‌ها نیز از بین می‌رود.

احساس تکلیف^۳: شیوه کمتر رایج که جای بحث دارد، این است که تعهد را به‌عنوان اعتقاد و باوری در ارتباط با مسئولیت فرد در قبال سازمان می‌بیند (واینر و واردی، ۱۹۸۰). واینر و واردی (۱۹۸۰) تعهد را مجموع فشارهای هنجاری درونی‌شده برای انجام فعالیت‌ها برای حصول اهداف و منابع سازمان تعریف کردند. در ادامه نظریه‌های مربوط به تعهد حرفه‌ای تبیین می‌شود:

● **نظریه جو سازمانی**: این نظریه به‌وسیله مرو (۱۹۸۳) مطرح شد. بر این اساس، مطالعه جو سازمانی و میزان تعهد حرفه‌ای نسبت به سازمان منجر به فهم بهتر رفتار سازمانی به‌وسیله فرد خواهد شد و در نتیجه می‌تواند به بهبود شرایط پیش‌بینی و کنترل رفتار سازمانی فرد کمک کند (اکرامی و همکاران، ۱۳۸۷). به عبارت دیگر، کارکنانی که در سازمان کار می‌کنند، یک پیوند روانی با سازمان دارند که تعهد حرفه‌ای را برای آنان ایجاد می‌کند و می‌تواند بر اساس میزان تعهد حرفه‌ای با جو سازمانی مرتبط باشد. مرو (۱۹۸۳) تعهد حرفه‌ای را به‌عنوان رابطی روان‌شناختی بین فرد و حرفه‌اش در نظر گرفته است که مبنا و اساسی برای واکنش عاطفی به حرفه است. در این مفهوم تأکید بر تمایل و علاقه به کار در حرفه‌ای خاص است. بررسی پیشینه پژوهش (به عنوان نمونه، نوروزی، ۲۰۱۰) نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای متأثر از عوامل مختلف

¹ Emotional dependency

² Perception of costs

³ Sense of duty

از جمله متغیرهای سازمانی، ویژگی‌های دموگرافیک، ویژگی‌های موقعیتی (جامعه، سازمان و فرهنگ) و ویژگی‌های شخصیتی است. در این راستا، در حرفه حسابرسی نیز اهمیت تعهد حرفه‌ای بر رفتار حسابرسان در پژوهش‌های پیشین بررسی شده است. حسابرسانی که از تعهد حرفه‌ای بالایی برخوردارند، تلاش می‌کنند تا وظایف خود را به درستی انجام داده و در راه موفقیت حرفه حسابرسی گام بردارند. هم‌چنین، آن‌ها از انجام فعالیت‌هایی که برای حرفه حسابرسی مضر باشد و کیفیت حسابرسی را کاهش دهد خودداری می‌کنند. افزون بر این، حسابرسان با تعهد حرفه‌ای بالاتر به حرفه حسابرسی اهمیت می‌دهند و تلاش خود را برای رسیدن به آرمان‌های حرفه حسابرسی به کار می‌گیرند. سرانجام، کمتر از واقع گزارش کردن زمان به‌وسیله حسابرس، که به‌عنوان یک رفتار ناکارآمد و کاهنده کیفیت حسابرسی شناخته می‌شود، از دید حسابرسان با تعهد حرفه‌ای بالا به‌عنوان فعالیتی مضر برای حرفه حسابرسی و هدف‌های آن در نظر گرفته می‌شود (مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷پ). با توجه به این مطالب، تعهد حرفه‌ای از عواملی است که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر داشته و بررسی این مورد از اهداف این پژوهش است. در این راستا، رفتار ناکارآمد حسابرس نیز بسیار موثر است، به‌طوری‌که می‌تواند رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای را بر کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار دهد.

رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در واقع فعالیت‌های مشخص حسابرسان در یک پروژه، در شرایطی پایین‌تر از حد استاندارد است (پاینو و همکاران، ۲۰۱۱). دستکاری و تقلب همان رفتارهای ناکارآمد حسابرسی هستند. به‌این ترتیب که حسابرس به‌منظور دستیابی به اهدافی که مد نظر دارد، فرایند حسابرسی را دستخوش تغییر کرده، و در نتیجه کیفیت کار کاهش می‌یابد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). در قسمت‌های قبل بیان شد که دینداری حسابرسان، منجر به کاهش رفتار ناکارآمد آنان می‌شود. در نتیجه دینداری بر رفتار ناکارآمد تأثیر دارد. هم‌چنین، تعهد حرفه‌ای نیز بر رفتار ناکارآمد تأثیر دارد به طوری‌که، هرچه حسابرسان دارای تعهد و پایبندی بیشتری باشند، رفتار ناکارآمد کمتری از خود بروز می‌دهند. بنابراین، رفتار ناکارآمد حسابرسان، تحت تأثیر دو عامل دینداری و تعهد حرفه‌ای است.

در موقعیت‌هایی که رسیدن به هدف‌های سازمانی و فردی از راه معمول ممکن نیست، احتمال رفتارهای ناکارآمد وجود دارد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). در مواردی این رفتارها ممکن است عکس‌العملی به محیط استرس بار ناشی از کنترل‌های شدید مدیریتی باشد. در خصوص حسابرسی، می‌توان رفتارهای ناکارآمد را در واقع عکس‌العمل‌های ناکارآمد به محیط (مانند سیستم کنترلی) تعریف کرد به گونه‌ای که نتایج پژوهش‌های پیشین در حوزه رفتاری نشان دادند که رفتار ناکارآمد حسابرس به‌طور فزاینده‌ای بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). در ادامه به نظریه‌های مرتبط با نقش رفتار ناکارآمد اشاره می‌شود:

● **نظریه اندازه حسابرس:** طبق نظریه دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، مؤسسات حسابرسی بزرگتر، انگیزه کمتری برای رفتار فرصت‌طلبانه دارند که از این رو برداشت استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی اینگونه مؤسسات حسابرسی در وضعیت بهتری است. در ادامه به سایر نظریه‌های مربوط به رفتار ناکارآمد پرداخته می‌شود تا بتواند نقش این عامل در رفتار حسابسان، کیفیت حسابرسی و تعهد حرفه‌ای روشن شود:

● **نظریه رفتار ناکارآمد سازمانی:** این نظریه یکی از پرکاربردترین مدل‌های حوزه رفتاری است (ملانظری و گرامی‌راد، ۱۴۰۰) که به بررسی نقش رفتار ناکارآمد در راهبردهای سازمان می‌پردازد. از منظر حسابرسی در این دیدگاه، گاهی برخی رفتارهای ناکارآمد تهدیدی مستقیم و هم‌زمان برای کیفیت حسابرسی نیست، بلکه اینگونه موارد می‌تواند منجر به ارزیابی نادرست از عملکرد کارکنان، انحراف درآمد شرکت، پیش‌بینی بودجه آینده به صورت غیرواقعی و بروز رفتارهای ناکارآمد در حسابرسی‌های آتی شود (پاینو و همکاران، ۲۰۱۱).

حرفه حسابرسی به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است که تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پای‌بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. بنابراین، بروز رفتارهای غیراخلاقی که به‌عنوان رفتارهای ناکارآمد شناخته شده است، به‌طور مستقیم و غیرمستقیم منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود و عمدتاً شامل موارد زیر است (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲):

۱- انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی بدون کسب مجوز،

۲- میان‌بر زدن‌های غیرمنطقی برخی دستورعمل‌ها،

۳- قصور در پیگیری لازم،

۴- انجام کار در زمان شخصی و بدون گزارش زمان صرف شده.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به نظریه‌های «مک‌دنیل و بورنت» و «اخلاق دینی» و همچنین، پژوهش‌های گایر و باومستر (۲۰۰۵)، لوانتیس و همکاران (۲۰۱۸)، مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) و موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۴)، دین، در جهان‌بینی، رویکرد و رفتارهای خود امور فطری نقش اساسی دارد و همین امر می‌تواند بر انجام عملیات حسابرسی مانند رعایت اصول و اخلاق حرفه‌ای، تعهد اخلاقی و تلاش برای ارتقای کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت داشته باشد. بدین ترتیب، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه اول: دین‌داری بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

طبق ابعاد تعهد حرفه‌ای شامل «وابستگی عاطفی»، «درک هزینه‌ها»، «احساس تکلیف»، نظریه «جو سازمانی» و همچنین مطالعات کننان و پیلا (۲۰۰۸)، نوروزی (۲۰۱۰)، آندریاس (۲۰۱۶)، اکرامی و همکاران (۱۳۸۷) و مهدوی و زمانی، (۱۳۹۷) تعهد حرفه‌ای پایبندی افراد حرفه به اصول و ضوابط است. بنابراین، بنظر می‌رسد تعهد حرفه‌ای از عواملی است که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت داشته باشد. با توجه به این موارد، فرضیه دوم پژوهش ارائه می‌شود:

فرضیه دوم: تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

با توجه به نظریه‌های «اندازه حسابرسان» و «رفتار ناکارآمد سازمانی» و همچنین، مطالعات دانلی و همکاران (۲۰۰۳)، دانلی و همکاران (۲۰۰۶)، پاینو و همکاران (۲۰۱۱) و مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲)، بروز رفتارهای غیراخلاقی که به‌عنوان رفتارهای ناکارآمد شناخته شده است، به‌طور مستقیم و غیرمستقیم منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. از این رو، انتظار می‌رود که رفتارهای ناکارآمد بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی داشته باشد. بر این اساس، فرضیه سوم به شرح زیر است:

فرضیه سوم: رفتار ناکارآمد حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد.

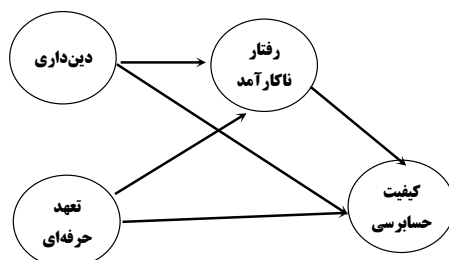
با توجه به نظریه‌های «مک‌دنیل و بورت» و «اخلاق دینی»، عامل دین‌داری بر رفتار ناکارآمد حسابرسان موثر است. همچنین بر اساس «نظریه جو سازمانی»، تعهد حرفه‌ای بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تأثیر دارد. مطابق با نظریه‌های «اندازه حسابرسان» و «رفتار ناکارآمد سازمانی»، رفتار ناکارآمد حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. بنابراین، عامل رفتار ناکارآمد حسابرسان، می‌تواند نقش میانجی را در رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی ایفا کند. مطابق با توضیحات ارائه شده، فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه چهارم: رفتار ناکارآمد حسابرسان به‌عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه پنجم: رفتار ناکارآمد حسابرسان به‌عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

بر اساس مطالعات میکسنر و بلاین (۱۹۸۹)، لوانتیس و همکاران (۲۰۱۸)، مهدوی و زمانی (۱۳۹۷) دین‌داری و تعهد حرفه‌ای تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. مطابق با پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۶)، پاینو و همکاران (۲۰۱۱) و مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) رفتار ناکارآمد در این رابطه نقش میانجی ایفا می‌کند. مطابق با مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های ارائه شده، الگوی مفهومی تدوین شده است. شکل شماره ۱ الگوی مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد.

شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش



۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف یک پژوهش کاربردی است. هم‌چنین، پژوهش حاضر از دسته پژوهش‌های پیمایشی-توصیفی است. برای تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است که دربرگیرنده کتب، پایان‌نامه‌ها، نشریات تخصصی فارسی و انگلیسی و پایگاه‌های الکترونیکی است. در بخش میدانی رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، استفاده از پرسش‌نامه است (بابی، ۲۰۱۵).

جامعه آماری پژوهش را کلیه حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابداری شامل رده‌های کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک مؤسسات حسابداری و حساب‌رسان شاغل انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد. از آنجا که آمار رسمی از جامعه مزبور در دسترس نیست تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد به منظور ارتقای روایی پژوهش، برای محاسبه حجم نمونه از رابطه شماره ۱ در جامعه نامحدود استفاده شده است (مومنی و فعال‌قیومی، ۱۳۹۴: ۱۹۶) که تعداد ۳۸۵ نفر از جامعه پژوهش به طور تصادفی با استفاده از ارسال پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفتند. رابطه شماره ۱ نحوه محاسبه حداقل نمونه مورد نیاز برای پژوهش را نشان می‌دهد.

$$n = \frac{\left(\frac{Z_{\alpha}}{2}\right)^2 * p(1-p)}{\epsilon^2} = \frac{(1/96)^2 * 0/5(0/5)}{(0/5)^2} = 384 \quad \text{رابطه ۱}$$

در رابطه بالا، p برابر است با نسبت موفقیت در جامعه که چون مقدار آن در اختیار نیست، برابر با $0/5$ قرار داده شده است. انتخاب سطح معناداری 5 یا 1 درصد در بین پژوهش‌گران مرسوم و متداول بوده است (رنجبران، ۱۳۹۸). در این پژوهش، سطح اطمینان برابر با $0/95 = P(-)$ (Value) - 1 در نظر گرفته شده است. با پذیرش این میزان خطا می‌توان ادعا کرد که این نمونه تمام ویژگی‌های جامعه آماری مورد مطالعه را دارد و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها روی این نمونه، قابل تعمیم به جامعه است (رنجبران، ۱۳۹۸). هم‌چنین، مقدار $\frac{Z_{\alpha}}{2}$ با توجه به جدول نرمال

استاندارد برابر با ۱/۹۶ است. مقدار خطای قابل قبول ۵٪ در نظر گرفته شده است. بنابراین، با توجه به فرمول کوکران حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست می‌آید. روش نمونه‌گیری، نمونه‌گیری تصادفی بود. در این پژوهش برای کسب تعداد پاسخ مناسب و کافی، مراجعه حضوری، ارسال رایانامه و ارسال در فضای مجازی و گروه‌های مجازی حرفه‌ای حسابرسی صورت گرفت. تعداد ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شد که در نهایت، پس از تلاش‌ها و پیگیری‌های مکرر، تعداد ۳۸۵ پرسشنامه دریافت شد که این تعداد حد کفایت و قابل قبول برای اخذ نتیجه آماری مناسب بود. پرسشنامه پژوهش از دو بخش شامل سؤال‌های عمومی (۷ سوال) و تخصصی (۳۵ سوال) تشکیل شده است. قسمت سؤال‌های عمومی مربوط به ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها شامل جنسیت، وضعیت تأهل، سن، تحصیلات، رشته تحصیلی، رده شغلی، سابقه کار در حرفه حسابرسی و درآمد ماهیانه است. قسمت دوم پرسشنامه در برگزیده سؤال‌های تخصصی است، که بر اساس پرسشنامه‌های استاندارد تهیه و تدوین شده است. همچنین، به منظور قابل اجرا بودن پرسشنامه‌های مزبور در ایران، پرسشنامه‌ها در چندین مرحله به وسیله خبرگان بررسی و اصلاح شده است.

برای آزمون قابلیت اطمینان پرسشنامه از آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه کردن استفاده شده که نتایج آن در جدول شماره ۱، نشان داده شده است.

جدول ۱: نتایج آزمون آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه کردن

حوزه سؤال	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ	ضریب دو نیمه کردن
دین‌داری	۱۲	۰/۹۰۲	۰/۸۹۸
تعهد حرفه‌ای	۶	۰/۸۷۸	۰/۷۸۹
رفتار ناکارآمد	۷	۰/۶۹۴	۰/۶۸۸
کیفیت حسابرسی	۱۰	۰/۵۷۶	۰/۴۴۱
کل سؤالات پژوهش	۳۵	۰/۷۸۴۴	۰/۷۱۷۲

متغیرهای پژوهش شامل متغیرهای مستقل (دین‌داری و تعهد حرفه‌ای)، میانجی‌گر (رفتار ناکارآمد حسابرس) و وابسته (کیفیت حسابرسی) که مطابق با پژوهش‌ها و پرسشنامه‌های استاندارد برای سنجش‌های دین‌داری (خدا‌یاری فرد، ۱۳۸۸)، تعهد حرفه‌ای (کلاین و همکاران، ۲۰۱۴)، رفتار ناکارآمد حسابرس (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳)، کیفیت حسابرسی (زارع‌فر و همکاران، ۲۰۱۶) است. نحوه محاسبه متغیرها طبق پژوهش‌های ذکر شده به شرح زیر است:

- دین‌داری: دین‌داری یعنی دینی بودن، پای‌بندی به دین و التزام دینی داشتن که از متوسط نمره سؤال‌های ۱ تا ۱۲ اختصاصی پرسشنامه پژوهش (۱۲ سؤال) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۵ است.

- تعهد حرفه‌ای: تعهد حرفه‌ای به‌عنوان اعتقاد به پذیرش اهداف و ارزش‌های حرفه‌ای توصیف شده است که از متوسط نمره سؤال‌های ۱۳ تا ۱۸ اختصاصی پرسش‌نامه پژوهش (۶ سؤال) به‌دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۵ است.
 - رفتار ناکارآمد حسابرس: این متغیر نشان‌دهنده هر گونه رفتار خلاف استاندارد و آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس است که از متوسط نمره سؤال‌های ۲۵ تا ۳۱ اختصاصی پرسش‌نامه پژوهش (۷ سؤال) به‌دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۵ است.
 - کیفیت حسابرسی: این متغیر نشان‌دهنده یک فرایند تشخیص و گزارش‌دهی موارد بی‌نظمی است که از متوسط نمره سؤال‌های ۳۲ تا ۴۱ اختصاصی پرسش‌نامه پژوهش (۱۰ سؤال) به‌دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۵ است.
- داده‌ها با استفاده از روش‌های آماری ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون خطی چندگانه به کمک نرم افزار SPSS نسخه ۲۴ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۵- یافته‌های پژوهش

نتایج مندرج در جدول ۲ نشان می‌دهد که جنسیت بیشتر افراد شرکت‌کننده در پژوهش مرد (۶۶/۸ درصد) بوده است. از نظر تأهل بیشتر افراد متأهل (۶۷ درصد) هستند. بر اساس سن بیشترین فراوانی را افراد بین ۲۶ تا ۳۵ سال (۳۳/۸ درصد) و کمترین فراوانی را افراد زیر ۲۵ سال (۶/۸ درصد) دارند. بیشترین فراوانی مربوط به تحصیلات را کارشناسی‌ارشد (۵۵/۱ درصد) و کمترین فراوانی را کاردانی (۱ درصد) دارا است. این مورد نشان می‌دهد که افراد پاسخ‌دهنده دانش علمی لازم برای پاسخ‌گویی را داشته‌اند. هم‌چنین، در رشته تحصیلی بیشترین فراوانی متعلق به رشته حسابداری (۷۹/۷ درصد) و کمترین فراوانی مربوط به رشته اقتصاد (۰/۸ درصد) است. بر اساس رده شغلی بیشترین فراوانی را حسابرس و حسابرس ارشد (هر کدام ۲۳/۴ درصد) و کمترین فراوانی را کمک حسابرس (۵/۷ درصد) دارا است. بیشترین فراوانی در رابطه با سابقه کار حسابرسی افراد با سابقه بیش از ۱۲ سال (۵۰/۶ درصد) و کمترین فراوانی را افراد بین ۹ تا ۱۲ سال (۷ درصد) دارا هستند. این امر بیانگر این است که پاسخ‌دهندگان تجربه کافی برای پاسخ دادن به پرسش‌نامه را داشته‌اند. بر اساس درآمد ماهیانه بیشترین فراوانی مربوط به درآمد بین ۲ تا ۴ میلیون (۲۶/۲ درصد) و کمترین فراوانی درآمد بین ۶ تا ۸ میلیون (۹/۶ درصد) است. بنابراین، آزمودنی‌ها از صلاحیت کافی برای پاسخ به سؤال‌های پرسش‌نامه برخوردار هستند. لازم به ذکر است که برخی از پاسخ‌دهندگان در مواردی از ارائه اطلاعات، خودداری کرده بودند که به

دلیل کم‌اهمیت بودن تأثیر این اطلاعات بر تجزیه و تحلیل پژوهش، از این پرسش‌نامه‌ها استفاده نشده است.

جدول ۲: آمار توصیفی

شرح	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی
جنسیت	زن	۱۲۸	۳۳/۲
	مرد	۲۵۷	۶۶/۸
تأهل	مجرد	۱۱۲	۲۹/۱
	متأهل	۲۵۸	۶۷
سن	بدون پاسخ	۱۵	۳/۹
	زیر ۲۵ سال	۲۶	۶/۸
	۲۶-۳۵ سال	۱۳۰	۳۳/۸
	۳۶-۴۵ سال	۹۰	۲۳/۴
	۴۶-۵۵ سال	۱۰۰	۲۶
تحصیلات	بالای ۵۵ سال	۳۹	۱۰
	کاردانی	۴	۱
	کارشناسی	۱۴۴	۳۷/۴
	کارشناسی ارشد	۲۱۲	۵۵/۱
رشته تحصیلی	دکتری	۲۵	۶/۵
	حسابداری	۳۰۷	۷۹/۷
	حسابرسی	۵۵	۱۴/۳
	مدیریت	۲۰	۵/۲
رده شغلی	اقتصاد	۳	۰/۸
	کمک حسابرسان	۲۲	۵/۷
	حسابرس	۹۰	۲۳/۴
	حسابرس ارشد	۹۰	۲۳/۴
	سرپرست	۶۰	۱۵/۶
	سرپرست ارشد	۱۴	۳/۶
	مدیر	۷۰	۱۸/۲
	شریک	۳۲	۸/۳
سابقه کار حسابرسان	بدون پاسخ	۷	۱/۸
	کمتر از ۳ سال	۶۱	۱۵/۸
	بین ۳-۶ سال	۶۰	۱۵/۶
	بین ۶-۹ سال	۳۸	۹/۹

۴۸/۸	۷	۲۷	بین ۹-۱۲ سال	درآمد ماهیانه
۹۸/۹	۵۰/۶	۱۹۵	بیش از ۱۲ سال	
۱۰۰	۱/۱	۴	بدون پاسخ	
۱۲/۷	۱۲/۷	۴۹	کمتر از ۲ میلیون تومان	
۳۸/۹	۲۶/۲	۱۰۱	بین ۲-۴ میلیون تومان	
۶۱	۲۲/۱	۸۵	بین ۴-۶ میلیون تومان	
۷۰/۶	۹/۶	۳۷	بین ۶-۸ میلیون تومان	
۹۵/۳	۲۴/۷	۹۵	بیش از ۸ میلیون تومان	
۱۰۰	۴/۷	۱۸	بدون پاسخ	

جدول ۳ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش و آزمون نرمال بودن آن‌ها را نشان می‌دهد. بر اساس جدول مزبور بیشترین میانگین را دین‌داری (۵۱/۶۳) و کمترین میانگین را رفتار ناکارآمد حسابرس (۲۳/۰۱) دارد. این امر نشان می‌دهد که حسابرسان مورد مطالعه، به پایبندی به دین و حفظ دینداری اعتقاد دارند و رفتار ناکارآمد را که رفتارهای خلاف استاندارد و آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس است را تمایل به انجام ندارند. هم‌چنین، میزان کشیدگی و چولگی تمامی متغیرها بین ۲- تا ۲+ است. بنابراین، تمامی متغیرها از توزیع نرمال آماری برخوردار است.

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش و نرمال بودن داده‌ها

ابعاد	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف از معیار	کشیدگی	چولگی
دین‌داری	۱۲	۶۰	۵۱/۶۳	۷/۸۷۸	-۱/۴۴۶	۱/۳۵۷
تعهد حرفه‌ای	۷	۳۰	۲۶/۰۳	۳/۸۲۹	-۱/۰۳۱	۱/۱۰۴
رفتار ناکارآمد	۴	۳۴	۲۳/۰۱	۵/۰۱۹	-۱/۲۹۹	۱/۸۸۹
کیفیت حسابرسی	۲۷	۵۰	۴۰/۳۳	۴/۷۷۹	-۰/۰۱۳	-۰/۴۱۹

به منظور بررسی وجود رابطه علی بین متغیرها از ماتریس آزمون همبستگی استفاده شد. همان‌طور که نتایج مندرج در جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، با اطمینان ۹۵ درصد همبستگی معنی‌داری بین متغیرهای دین‌داری، تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی وجود دارد.

جدول ۴: ماتریس همبستگی بین متغیرهای پژوهش

متغیر	دین‌داری	تعهد حرفه‌ای	رفتار ناکارآمد	کیفیت حسابرسی
۱. دین‌داری	۱			
۲. تعهد حرفه‌ای	-۰/۴۴۵	۱		
۳. رفتار ناکارآمد حسابرس	-۰/۰۱۶	-۰/۰۰۶	۱	
۴. کیفیت حسابرسی	۰/۲۱۷	۰/۳۷۶	-۰/۱۴۸	۱

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش

برای بررسی تأثیر دین‌داری بر کیفیت حسابرسان از آزمون رگرسیون خطی ساده استفاده شده است. همچنین، با توجه به جدول‌های شماره ۳ و ۴ دو پیش‌فرض نرمال‌بودن و همبستگی بین این متغیرها برقرار است.

در جدول شماره ۵ آنالیز واریانس تأثیر دین‌داری بر کیفیت حسابرسان ارائه شده است که بر اساس آن معادله خط رگرسیون معنی‌دار است و دین‌داری بر کیفیت حسابرسان تأثیر دارد ($F > ۰/۰۵$ و $P\text{-Value} < ۰/۰۵$). همچنین، با توجه به جدول شماره ۶ مقدار ضریب تغییرات الگو برابر با ۰/۲۱۷ است. یعنی، به میزان ۲۱/۷ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسان به‌وسیله دین‌داری تبیین می‌شود.

برای آزمون فرضیه اول پژوهش از الگوی شماره ۱ به شرح زیر استفاده شده است:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 RE \quad (۱)$$

عوامل الگوی بالا به این صورت است:

$AQ =$ کیفیت حسابرسان و $RE =$ دین‌داری.

به‌منظور اطمینان‌یافتن از نبود خودهمبستگی بین جملات اخلاقی (باقیمانده) به‌عنوان یکی از مفروضات الگوی رگرسیون از آماره دوربین-واتسون استفاده شده است. مقدار آماره دوربین-واتسون باید بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد تا فرض نبود خودهمبستگی بین جملات اخلاقی پذیرفته شود.

جدول ۵: آنالیز واریانس تأثیر دین‌داری بر کیفیت حسابرسان

الگو	مجموع مجزورات	درجه آزادی	میانگین مجزورات	F	P-Value
رگرسیونی	۴۱۲/۳۷۵	۱	۴۱۲/۳۷۵	۱۸/۸۹۴	۰/۰۰۱
باقی مانده‌ها	۸۳۵۹/۰۶۹	۳۸۳	۲۱/۸۲۵	-	-
کل	۸۷۷۱/۴۴	۳۸۴	-	-	-

با توجه به جدول ۶ و از آنجا که مقدار آماره دوربین-واتسون (۱/۸۱۰) بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که بین جملات خطا (باقیمانده‌ها) در الگوی پژوهش خود همبستگی وجود ندارد. همچنین، با توجه به جدول مزبور میانگین خطاها نیز صفر است.

جدول ۶: ضریب تغییرات تأثیر دین‌داری بر کیفیت حسابرسان

الگو	ضریب تغییرات	مجزور تغییرات	مجزور تغییرات تعدیل‌یافته	خطای انحراف از معیار برآوردشده	آماره دوربین-واتسون	میانگین باقی مانده‌ها
۱	۰/۲۱۷	۰/۰۴۷	۰/۰۴۵	۴/۶۷۲	۱/۸۱	۰/۰۰۰

جدول ۷، میزان تأثیر ضرایب را نشان می‌دهد که بر اساس آن دین‌داری بر کیفیت حسابرسان تأثیر دارد ($t > ۲$ و $P\text{-Value} < ۰/۰۵$). طبق جدول مزبور به ازای یک واحد افزایش در دین‌داری

به میزان ۱۳/۲ واحد در متغیر کیفیت حسابرسی تغییر ایجاد می‌شود. این موضوع نشان‌دهنده این امر است که دین‌داری دارای تأثیر مستقیم و مثبتی بر متغیر کیفیت حسابرسی است. یعنی، به هر میزان دین‌داری حسابرسان افزایش باید کیفیت حسابرسی نیز افزایش پیدا می‌کند.

جدول ۷: ضرایب معادله رگرسیون

P-Value	t	ضرایب غیر استاندارد		الگو
		ضرایب استاندارد	خطای انحراف از معیار	
۰/۰۰۱	۲۱/۲۲	-	۱/۵۸۱	عرض از مبدا
۰/۰۰۱	۴/۳۴۷	۰/۲۱۷	۰/۰۳	دین‌داری

هم‌چنین، معادله خط رگرسیون به صورت زیر است:

$$AQ = 33.54 + 0.132 RE$$

نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش

برای بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی از آزمون رگرسیون خطی ساده استفاده شده است. هم‌چنین، با توجه به جدول‌های شماره‌های ۳ و ۴ دو پیش فرض نرمال بودن و همبستگی بین این متغیرها برقرار است.

در جدول شماره ۸ آنالیز واریانس تأثیر تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی ارائه شده است که بر اساس آن معادله خط رگرسیون معنی‌دار است و تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد ($F > ۴$ و $P\text{-Value} < ۰/۰۵$). هم‌چنین، با توجه به جدول شماره ۹ مقدار ضریب تغییرات الگو برابر با ۰/۳۷۶ است. یعنی، به میزان ۳۷/۶ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی به‌وسیله تعهد حرفه‌ای تبیین می‌شود.

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از الگوی شماره ۲ به شرح زیر استفاده شده است:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 PC \quad (۲)$$

عوامل الگوی بالا به این صورت است: $AQ =$ کیفیت حسابرسی و $PC =$ تعهد حرفه‌ای.

جدول ۸: آنالیز واریانس تأثیر تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی

الگو	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	P-Value
رگرسیونی	۱۲۴۱/۸۶۵	۱	۱۲۴۱/۸۶۵	۶۳/۱۶۹	$۰/۰۰۱ <$
باقی مانده‌ها	۷۵۲۹/۵۸	۳۸۳	۱۹/۶۵۹	-	-
کل	۸۷۷۱/۴۴۴	۳۸۴	-	-	-

با توجه به جدول شماره ۹ و از آنجا که مقدار آماره دوربین-واتسون (۱/۸۵) بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که بین جملات خطا (باقیمانده‌ها) در الگو پژوهش خودهمبستگی وجود ندارد. هم‌چنین، با توجه به جدول مزبور میانگین خطاها نیز صفر است.

جدول ۹: ضریب تغییرات تأثیر تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسان

الگو	ضریب تغییرات	مجذور تغییرات	مجذور تغییرات تعدیل‌یافته	خطای انحراف از معیار برآوردشده	آماره دوربین-واتسون	میانگین باقی‌مانده‌ها
۱	۰/۳۷۶	۰/۱۴۲	۰/۱۳۹	۰/۴۳۴	۱/۸۵	۰/۰۰۰

جدول ۱۰ میزان تأثیر ضرایب را نشان می‌دهد که بر اساس آن تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسان تأثیر دارد ($t > 2$ و $P\text{-Value} < 0/05$). طبق جدول مزبور به ازای یک واحد افزایش در تعهد حرفه‌ای به میزان ۴۷ واحد در متغیر کیفیت حسابرسان تغییر ایجاد می‌شود. این موضوع نشان دهنده این امر است که تعهد حرفه‌ای دارای تأثیر مستقیم و مثبتی بر متغیر کیفیت حسابرسان است. یعنی، به هر میزان تعهد حرفه‌ای حسابرسان افزایش یابد کیفیت حسابرسان نیز افزایش پیدا می‌کند.

جدول ۱۰: ضرایب معادله رگرسیون

P-Value	t	ضرایب غیر استاندارد		الگو
		ضرایب استاندارد	خطای انحراف از معیار	
۰/۰۰۱	۱۸/۰۸۲	-	۱/۵۵۵	عرض از مبدا
۰/۰۰۱	۷/۹۴۸	۰/۳۷۶	۰/۰۵۹	تعهد حرفه‌ای

هم‌چنین، معادله خط رگرسیون به صورت زیر است:

$$AQ = 28.109 + 0.470 PC$$

نتیجه آزمون فرضیه سوم پژوهش

برای بررسی تأثیر رفتار ناکارآمد حسابرسان بر کیفیت حسابرسان از آزمون رگرسیون خطی ساده استفاده شده است. هم‌چنین، با توجه به جدول‌های شماره‌های ۳ و ۴ دو پیش فرض نرمال بودن و همبستگی بین این متغیرها بررسی شد که نشان داد رابطه علی بین آن‌ها وجود ندارد. در جدول شماره ۱۱ آنالیز واریانس تأثیر رفتار ناکارآمد حسابرسان بر کیفیت حسابرسان ارائه شده است که بر اساس آن معادله خط رگرسیون معنی‌دار است و تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسان تأثیر دارد ($F > 4$ و $P\text{-Value} < 0/05$). هم‌چنین، با توجه به جدول شماره ۱۲ مقدار ضریب تغییرات الگو برابر با ۰/۱۴۸ است. یعنی، به میزان ۱۴/۸ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسان به‌وسیله رفتار ناکارآمد حسابرسان تبیین می‌شود.

برای آزمون فرضیه سوم پژوهش از الگوی شماره ۳ به شرح زیر استفاده شده است:

$$(۳) \quad AQ = \beta_0 + \beta_1 ADB$$

عوامل الگوی بالا به این صورت است: $AQ =$ کیفیت حسابرسی و $ADB =$ رفتار ناکارآمد حسابرسی.

جدول ۱۱: آنالیز واریانس تأثیر رفتار ناکارآمد حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

الگو	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	P-Value
رگرسیون	۱۹۲/۴۵۳	۱	۱۹۲/۴۵۳	۸/۵۹۲	۰/۰۰۴
باقی مانده ها	۸۵۷۸/۹۹۱	۳۸۳	۲۲/۳۹۲	-	-
کل	۸۷۷۱/۴۴۴	۳۸۴	-	-	-

با توجه به جدول ۱۲ و از آنجا که مقدار آماره دوربین-واتسون (۱/۸۵) بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که بین جملات خطا (باقیمانده‌ها) در الگو پژوهش خودهمبستگی وجود ندارد. هم‌چنین، با توجه به جدول مزبور میانگین خطاها نیز صفر است

جدول ۱۲: ضریب تغییرات تأثیر رفتار ناکارآمد حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

الگو	ضریب تغییرات	مجذور تغییرات	مجذور تغییرات تعدیل یافته	خطای انحراف از معیار برآورد شده	آماره دوربین-واتسون	میانگین باقی مانده‌ها
۱	۰/۱۴۸	۰/۲۲	۰/۰۱۹	۴/۷۳۳	۱/۸۳۰	۰/۰۰۰

جدول شماره ۱۳ میزان تأثیر ضرایب را نشان می‌دهد که بر اساس آن رفتار ناکارآمد حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد ($t > ۲$ و $P\text{-Value} < ۰/۰۵$). طبق جدول مزبور به ازای یک واحد افزایش در رفتار ناکارآمد حسابرسی به میزان ۱۴/۱ واحد در متغیر کیفیت حسابرسی تغییر ایجاد می‌شود. این موضوع نشان دهنده این امر است که رفتار ناکارآمد حسابرسی دارای تأثیر معکوس و منفی بر متغیر کیفیت حسابرسی است. یعنی، به هر میزان رفتار ناکارآمد حسابرسان کاهش یابد، کیفیت حسابرسی افزایش پیدا می‌کند.

جدول ۱۳: ضرایب معادله رگرسیون

الگو	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	P-Value
	ضرایب	خطای انحراف از معیار			
عرض از مبدا	۴۳/۵۷۸	۱/۱۳۳	-	۳۸/۴۵۲	۰/۰۰۰
رفتار ناکارآمد حسابرسی	-۰/۱۴۱	۰/۴۸	-۰/۱۴۸	-۲/۹۳۱	۰/۰۰۴

هم‌چنین، معادله خط رگرسیون به صورت زیر است:

$$AQ = 43.578 - 0.141 ADB$$

نتیجه آزمون فرضیه چهارم پژوهش

برای آزمون فرضیه چهارم پژوهش که بیان می‌دارد «رفتار ناکارآمد حسابرِس به‌عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت حسابرِسی تأثیر دارد» از روش بارون و کنی (۱۹۸۶) استفاده شده است. به‌طور کلی اگر بخش قابل توجهی از ارتباط میان متغیر X و Y از طریق متغیر Z عبور کند، متغیر Z را یک متغیر میانجی‌گر می‌نامند. به بیان دیگر، متغیر میانجی‌گر همانند یک پل یا حلقه‌ای، رابط میان متغیر مستقل و وابسته است.

در روش بارون و کنی (۱۹۸۶) باید تمام شرط‌های زیر رعایت شود تا بتوان نقش میانجی‌گری یک متغیر در رابطه بین دو متغیر دیگر تأیید شود.

- شرط اول: تأثیر متغیر مستقل بر وابسته بدون حضور متغیر میانجی در الگو باید تأیید شود.
- شرط دوم: تأثیر متغیر مستقل بر میانجی باید تأیید شود.
- شرط سوم: تأثیر متغیر میانجی بر وابسته باید تأیید شود.
- شرط چهارم: با ورود متغیر میانجی به الگو، شدت تأثیر متغیر مستقل بر وابسته حداقل ۰/۱ کاهش یابد. با فرض تأیید هر چهار شرط دو حالت پیش خواهد آمد:

۱. با ورود متغیر میانجی، تأثیر متغیر مستقل بر وابسته کاهش یابد (حداقل ۰/۱) ولی الگو معنی‌دار باقی خواهند ماند که در این صورت نقش میانجی‌گری را میانجی‌گری جزئی گویند.

۲. با ورود متغیر میانجی، تأثیر متغیر مستقل بر وابسته غیرمعنی‌دار شود، که در این صورت نقش میانجی‌گری را میانجی‌گری کلی گویند.

شرط اول، در فرضیه شماره اول بررسی و تایید شد. برای بررسی شرط دوم مطابق مطالب بالا، در روش بارون و کنی (۱۹۸۶) باید تأثیر متغیر مستقل بر میانجی تأیید شود. جدول شماره ۱۴ نتایج بررسی تأثیر دین‌داری بر رفتار ناکارآمد حسابرِس را نشان می‌دهد.

جدول ۱۴: آنالیز واریانس تأثیر دین‌داری بر رفتار ناکارآمد حسابرِس

منبع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معنی‌داری
رگرسیون	۲/۵۷۱	۱	۲/۵۷۱	۰/۱۰۲	۰/۷۵
باقیمانده	۹۶۶۹/۳۸	۳۸۳	۲۵/۲۴۶	-	-
کل	۹۶۷۱/۹۵	۳۸۴	-	-	-

مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۱۴، سطح معنی‌داری آزمون با مقدار آماره ۰/۱۰۲ برابر با ۰/۷۵ است که بیشتر از ۰/۰۵ محاسبه شده است. بنابراین، دین‌داری بر رفتار ناکارآمد حسابرِس تأثیر معنی‌داری ندارد.

جدول ۱۵: شاخص‌های رگرسیون و آزمون نرمال بودن خطاها

مقدار آماره دوربین-واتسون	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	آزمون نرمال بودن خطاها	
			چولگی	کشیدگی
۱/۹۵۹	-۰/۰۰۲	۰/۰۰	-۱/۲۹۷	۱/۹۰۲

مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۱۵، ضریب تعیین الگو برابر با صفر است که نشان دهنده این موضوع است که متغیر مستقل الگو (دین‌داری) نتوانسته درصدی از واریانس (تغییرات) متغیر وابسته (رفتار ناکارآمد حسابرسان) را تبیین کند.

مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۱۶، سطح معنی‌داری دین‌داری با مقدار آماره $-۰/۳۱$ برابر با $۰/۷۵$ است و بیشتر از سطح خطای $۰/۰۵$ است. بنابراین، تأثیر دین‌داری بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تأیید نمی‌شود. در نتیجه، با رد این شرط می‌توان نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرسان بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت حسابرسانی را رد کرد. بنابراین، شرط دوم میانجی بودن این متغیر رد شد.

جدول ۱۶: ضرایب معادله رگرسیون

سطح معنی‌داری	مقدار t	ضرایب استاندارد		الگو
		Beta	خطای استاندارد	
۰/۰۰	۱۳/۸۵	-	۱/۷	عرض از مبدأ
۰/۷۵	-۰/۳۱	-۰/۰۱۶	۰/۰۳۳	دین‌داری

شرط سوم متغیر میانجی نیز در فرضیه سوم تأیید شد. همچنین، برای بررسی دقیق‌تر تأثیر متغیر میانجی، از آزمون سوبل نیز استفاده شد. رابطه شماره ۲ نتیجه این آزمون را نشان می‌دهد.

$$\text{رابطه ۲} \quad Z - \text{Value} = \frac{(t - \text{value } a) * (t - \text{value } b)}{\sqrt{(t - \text{value } a)^2 + (t - \text{value } b)^2}} = 0.009975$$

در این رابطه، t-value a: مقدار آماره میان متغیر دین‌داری و رفتار ناکارآمد حسابرسان، t-value b مقدار آماره میان متغیر رفتار ناکارآمد حسابرسان و کیفیت حسابرسانی است. با توجه به اینکه عدد آماره Z-value در آزمون سوبل کمتر از $۱/۹۶$ است، نشان می‌دهد که متغیر رفتار ناکارآمد حسابرسان در رابطه بین دین‌داری و کیفیت حسابرسانی، نقش میانجی ایفا نمی‌کند.

نتیجه آزمون فرضیه پنجم پژوهش

برای آزمون فرضیه پنجم پژوهش که بیان می‌دارد «رفتار ناکارآمد حسابرسان به‌عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسانی تأثیر دارد» همانند فرضیه چهارم از روش بارون و کنی (۱۹۸۶) استفاده شده است. شرط اول میانجی بودن متغیر رفتار ناکارآمد

این رابطه در فرضیه دوم تأیید شد. بررسی شرط دوم میانجی بودن متغیر رفتار ناکارآمد حسابرسان، در روش بارون و کنی (۱۹۸۶) باید تأثیر متغیر مستقل بر میانجی تأیید شود. جدول شماره ۱۷ نتایج بررسی تأثیر دین‌داری بر رفتار ناکارآمد حسابرسان را نشان می‌دهد.

جدول ۱۷: آنالیز واریانس تأثیر تعهد حرفه‌ای بر رفتار ناکارآمد حسابرسان

منبع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معنی‌داری
رگرسیون	۳۴/۷۱	۱	۳۴/۷۱۴	۱/۳۸	۰/۲۴۱
باقیمانده	۹۶۳۷/۲۴	۳۸۳	۲۵/۱۶۳	-	-
کل	۹۶۷۱/۹۵	۳۸۴	-	-	-

مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۱۸، ضریب تعیین الگو برابر با ۰/۰۰۴ است که این موضوع بیان‌گر این است که متغیر مستقل (تعهد حرفه‌ای) نتوانسته درصدی از واریانس (تغییرات) متغیر میانجی (رفتار ناکارآمد حسابرسان) را تبیین کند.

جدول ۱۸: شاخص‌های رگرسیون و آزمون نرمال بودن خطاها

مقدار آماره دوربین-واتسون	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	آزمون نرمال بودن خطاها	
			چولگی	کشدگی
۱/۹۶۷	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۱/۲۶۳	۱/۸۴۹

مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۱۹، سطح معنی‌داری تعهد حرفه‌ای با مقدار آماره ۱/۱۷۵- برابر با ۰/۲۴۱ و بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. بنابراین، تعهد حرفه‌ای بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تأثیر معنی‌داری ندارد. لذا، شرط دوم روش بارون و کنی (۱۹۸۶) مبنی بر اثرگذاری معنی‌دار متغیر مستقل بر میانجی رد شده است. با رد این شرط رفتار ناکارآمد حسابرسان نقش میانجی بر رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسان را ایفا نمی‌کند. بنابراین، شرط دوم میانجی بودن این متغیر رد شد.

جدول ۱۹: ضرایب معادله رگرسیون

سطح معنی‌داری	مقدار t	ضرایب استاندارد	ضرایب غیراستاندارد		الگو
		Beta	خطای استاندارد	B	
۰/۰۰	۱۴/۲۴۶	-	۱/۷۵۹	۲۵/۰۵۴	عرض از مبدأ
۰/۲۴۱	-۱/۱۷۵	-۰/۰۶	۰/۰۶۷	-۰/۰۷۹	تعهد حرفه‌ای

شرط سوم متغیر میانجی نیز در فرضیه سوم تأیید شد. همچنین، برای بررسی دقیق‌تر تأثیر متغیر میانجی، از آزمون سوبل نیز استفاده شد. رابطه شماره ۳ نتیجه این آزمون را نشان می‌دهد.

$$Z - Value = \frac{(t - value a) * (t - value b)}{\sqrt{(t - value a)^2 + (t - value b)^2}} = 0.06892 \quad \text{رابطه ۳}$$

در این رابطه، t-value a: مقدار آماره میان متغیر تعهد حرفه‌ای و رفتار ناکارآمد حسابرس، t-value b مقدار آماره میان متغیر رفتار ناکارآمد حسابرس و کیفیت حسابرسی است. با توجه به اینکه عدد آماره Z-value در آزمون سو بل کمتر از ۱/۹۶ است، نشان می‌دهد که متغیر رفتار ناکارآمد حسابرس در رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نقش میانجی ایفا نمی‌کند.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی تأثیر دین‌داری و تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی بود. هم‌چنین، نقش تعدیلی رفتار ناکارآمد حسابرس نیز بر این رابطه‌ها بررسی شد. در راستای رسیدن به هدف پژوهش، بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، پنج فرضیه تدوین شد. نتیجه فرضیه اول نشان داد که دینداری بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین، هرچه دینداری حسابرسان بیشتر باشد، انتظار می‌رود که کیفیت بالاتری برای انجام عملیات حسابرسی و گزارشگری داشته باشند. این یافته با نتایج مطالعات مک‌دنیل و بورت (۱۹۹۰)، لورد و دیوروت (۲۰۰۱)، گایر و باومستر (۲۰۰۵) و لوانتیس و همکاران (۲۰۱۸) سازگار است. با توجه به تأیید تأثیر معنی‌دار دین‌داری بر کیفیت حسابرسی، به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود به آموزش مستمر اخلاق حرفه‌ای پرداخته و هم‌چنین جنبه دین‌داری را در بین حسابرسان تقویت کنند. برای اطمینان از اثربخش بودن آموزش‌ها و تقویت جنبه دین‌داری می‌توان در آزمون‌های رتبه‌بندی کارکنان سؤال‌هایی در زمینه دین‌داری به آزمون اضافه کرد و یا در بدو استخدام مؤسسات از طریق مصاحبه، دین‌داری متقاضیان را بسنجند. نتیجه فرضیه دوم نشان داد که تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین، هرچه حسابرسان پای‌بندی بیشتری به تعهد حرفه‌ای داشته باشند، در اجرای عملیات حسابرسی کیفیت بیشتری دارند این یافته با نتایج مطالعات میکسنر و بلاین (۱۹۸۹)، الیاس (۲۰۰۶)، کننان و پیلائی (۲۰۰۸)، نوروزی (۲۰۱۰)، آندریاس (۲۰۱۶)، الحبابسا (۲۰۱۹)، چی و همکاران (۲۰۲۰)، ریتا (۲۰۲۰)، اکرامی و همکاران (۱۳۸۷)، و مهدوی و زمانی (۱۳۹۷) همسو است. با توجه به تأیید تأثیر معنی‌دار تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی، پیشنهاد می‌شود آزمون‌هایی برای سنجش تعهد حرفه‌ای کارکنان حسابرسی به‌وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای انجام شود تا ضمن سنجش میزان تعهد حرفه‌ای کارکنان، در صورتی که کارکنان از تعهد حرفه‌ای معقولی برخوردار نبودند علت آن مشخص و

اقداماتی برای ارتقای تعهد حرفه‌ای انجام شود. همچنین، در برنامه‌های آموزشی حسابرسان، ساعاتی برای آموزش تعهد حرفه‌ای اختصاص داده شود.

نتیجه فرضیه سوم نشان داد که رفتار ناکارآمد حسابرسان بر کیفیت حسابرسانی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. بنابراین، هرچه رفتار ناکارآمد حسابرسان کمتر باشد، انتظار می‌رود که کیفیت حسابرسانی بالاتری داشته باشند. این یافته با نتایج مطالعات، دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، دانلی و همکاران (۲۰۰۳)، پاینو و همکاران (۲۰۱۱)، مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) و ملانظری و گرامی‌راد (۱۴۰۰) سازگار است. با توجه به این یافته، پیشنهاد می‌شود چون حسابرسان به دنبال ارتقای کارایی و اثربخشی حسابرسانی هستند، با کنترل رفتارهای ناکارآمد، کیفیت حسابرسانی را بهبود بخشند.

نتیجه آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که رفتار ناکارآمد حسابرسان به‌عنوان متغیر میانجی، بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت حسابرسانی تأثیر ندارد. این موضوع بیانگر این است که حسابرسانی که به مسائل دینی معتقد و دین‌دار باشند، دین‌داری آن‌ها باعث کاهش بروز رفتارهای ناکارآمد نخواهد شد. با توجه به محیط کشور ایران، می‌توان نتیجه گرفت که رفتار ناکارآمد حسابرسان، نمی‌تواند دین‌داری آنان را تحت تأثیر قرار دهد. تأکید سازمان‌های حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی ایران بر اخلاق حرفه‌ای و انجام با کیفیت حسابرسانی، می‌تواند بر این یافته مؤثر باشد. همچنین، یافته آزمون سوبل نیز بیانگر همین مورد بود. این یافته با نتایج پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۳)، پاینو و همکاران (۲۰۱۱) و لوانتیس و همکاران (۲۰۱۸) سازگار نیست. دلیل این امر می‌تواند تفاوت در فرهنگ، مذهب و اعتقادات مردم هر کشور باشد که در نهایت هر فرد، ایدئولوژی خاص خود را پیدا می‌کند. پیشنهاد می‌شود آموزه‌های دینی در حرفه حسابرسانی حفظ شود تا از رفتار ناکارآمد نیز جلوگیری شود.

بر اساس آزمون فرضیه پنجم پژوهش، نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرسان بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسانی تأیید نشد. این موضوع بیانگر این است که در صورتی که حسابرسان خود را در قبال حرفه حسابرسانی و کار متعهد بدانند، این تعهد باعث کاهش بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسانی نخواهد شد. این یافته با نتایج پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۳)، پاینو و همکاران (۲۰۱۱) و لوانتیس و همکاران (۲۰۱۸) سازگار نیست. دلیل این موضوع می‌تواند متعهد بودن حسابرسان ایران را به اخلاق حرفه‌ای نسبت به سایر کشورها نشان دهد. پیشنهاد می‌شود اشاعه اخلاق حرفه‌ای در نهادهای متولی حسابرسانی حفظ شود تا مانع از بروز رفتار ناکارآمد حسابرسان شود.

مخاطب اصلی پژوهش حاضر مؤسسات حسابرسانی و جامعه حسابداران رسمی ایران است که در این راستا پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

۱. با توجه به تأیید تأثیر معنی‌دار دین‌داری بر کیفیت حسابرسی، به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود به آموزش مستمر اخلاق حرفه‌ای پرداخته و همچنین جنبه دین‌داری را در بین حسابرسان تقویت کنند. برای اطمینان از اثربخش بودن آموزش‌ها و تقویت جنبه دین‌داری می‌توان در آزمون‌های رتبه‌بندی کارکنان سؤال‌هایی در زمینه دین‌داری به آزمون اضافه کرد و یا در بدو استخدام مؤسسات از طریق مصاحبه، دین‌داری متقاضیان را بسنجند.
۲. با توجه به تأیید تأثیر معنی‌دار تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی، پیشنهاد می‌شود آزمون‌هایی برای سنجش تعهد حرفه‌ای کارکنان حسابرسی به‌وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای انجام شود تا ضمن سنجش میزان تعهد حرفه‌ای کارکنان، در صورتی که کارکنان از تعهد حرفه‌ای معقولی برخوردار نبودند علت آن مشخص و اقداماتی برای ارتقای تعهد حرفه‌ای انجام شود. همچنین، در برنامه‌های آموزشی حسابرسان، ساعاتی برای آموزش تعهد حرفه‌ای اختصاص داده شود. برای انجام مطالعات آتی، به پژوهشگران موارد زیر پیشنهاد می‌شود:
 ۱. رتبه‌بندی عوامل موثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسان
 ۲. رتبه‌بندی شاخص‌های تعهد حرفه‌ای از منظر حسابرسان
 ۳. بررسی عوامل موثر بر دین‌داری و تعهد حرفه‌ای حسابرسان

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

بدینوسیله از کلیه صاحب‌نظرانی که در این پژوهش مشارکت داشته‌اند تشکر و قدردانی می‌شود.

۸- پیوست‌ها

پاسخ دهنده گرامی

ضمن عرض سلام و آرزوی موفقیت، به استحضار می‌رساند که پرسش‌نامه حاضر با عنوان «بررسی رابطه بین دین‌داری، تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی: با توجه به نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرسان» برای انجام بخشی از کار پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد طراحی شده است. خواهشمند است با پاسخ‌های دقیق خود، اینجانب را در انجام این امر مهم یاری فرمایید. این پرسش‌نامه بدون نام و پاسخ‌های شما کاملاً محرمانه بوده و صرفاً در این پژوهش به کار برده می‌شود. قبلاً از وقتی که صرف تکمیل این پرسش‌نامه می‌فرمایید کمال تشکر و سپاس‌گزاری را دارم. در صورت تمایل به دریافت خلاصه نتایج این پژوهش لطفاً شماره تلفن یا رایانامه خود را مرقوم فرمایید.

					۱۰- انجام امورات مطابق با دستورات خداوند واجب است.
					۱۱- رعایت حقوق دیگران امری واجب است.
					۱۲- توجه به محیط زیست و حفظ آن امری واجب است.
					۱۳- به حرفه حسابرسی تعهد دارم.
					۱۴- برای حرفه حسابرسی اهمیت زیادی قائل هستم.
					۱۵- وقت زیادی را برای حرفه حسابرسی اختصاص داده‌ام.
					۱۶- انتخاب این حرفه توسط من در تعهد من نسبت به حرفه مؤثر است.
					۱۷- نسبت به ماندن در حرفه حسابرسی احساس مسئولیت می‌کنم.
					۱۸- به علت داشتن حس وفاداری نسبت به حرفه‌ی حسابرسی، در این حرفه مانده‌ام.
					۱۹- توضیحات ضعیف صاحبکار را می‌پذیرم.
					۲۰- اسناد صاحبکار را به صورت سطحی مرور می‌کنم.
					۲۱- تلاش کافی برای بررسی اجرای کامل یک استاندارد حسابداری را انجام می‌دهم.
					۲۲- مقدار کار انجام شده را در یک مرحله از حسابرسی به میزانی کمتر از انتظار کاهش می‌دهم.
					۲۳- یک مرحله از برنامه حسابرسی را بدون دستیابی به اهداف تعیین شده به پایان می‌رسانم.
					۲۴- نمونه انتخابی را به دلیل زمان‌بر بودن بررسی، تغییر می‌دهم.
					۲۵- به دلیل کمبود بودجه حسابرسی به رسیدگی‌های واحد حسابرسی داخلی اتکا می‌کنم.
					۲۶- در گزارش حسابرسی باید روش حسابرسی، اهداف و دامنه حسابرسی مشخص باشد.
					۲۷- تمام مراحل کار حسابرسی باید توسط حسابرس ارشد بررسی شود.
					۲۸- جمع‌آوری اطلاعات و شواهد حسابرسی پشته‌های برای اظهار نظر حسابرس است.
					۲۹- حسابرس کاربرگ‌های حسابرسی را برای تجزیه و تحلیل و صحت و درستی اطلاعات استفاده می‌کند.
					۳۰- حسابرس باید آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند.
					۳۱- گزارش حسابرسی شامل نتایج حاصل از رسیدگی و نتیجه‌گیری حسابرس است.
					۳۲- حسابرس مواردی که در حسابرسی با آن برخورد می‌کند و قابل حل می‌باشد را گزارش می‌کند.
					۳۳- حسابرس باید قادر به تشخیص اقدامات اصلاحی در رسیدگی باشد.
					۳۴- حسابرس گزارش حسابرسی را به منظور پاسخ‌گویی به مدیریت و توضیح نتایج آزمون‌های حسابرسی ارائه می‌کند.
					۳۵- گزارش حسابرسی باید دقیق، کامل، هدفمند، مختصر و به‌موقع باشد.

فهرست منابع

- اباذری محمودآباد، علی‌محمد. (۱۳۹۴). رابطه معنویت محیط کار و تعهد سازمانی با رفتار شهروندی سازمانی کارکنان دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد علوم تربیتی. دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، مرودشت.
- اکرامی، محمود؛ خطیبانی، محمدمهدی؛ فردوسی، ناهید. (۱۳۸۷). پیش‌بینی تعهد سازمانی بر پایه باورهای کارکنان نسبت به جو سازمانی. فرایند مدیریت و توسعه، سال ۲۱، شماره ۱، صص ۸۹-۱۰۵.
- حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۹۴). تأثیر رفتار اخلاقی هیأت مدیره بر کیفیت حسابرسان. نظریه‌های نوین حسابداری، سال ۵، شماره ۱، صص ۱-۲۲.
- خدایاری‌فرد، محمد. (۱۳۸۸). آماده‌سازی مقیاس دین‌داری و ارزیابی سطوح دین‌داری اقدار مختلف جامعه ایران. گزارش طرح پژوهش تحقیقی، دانشگاه تهران.
- دهقانی، سعیده. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی، روابط سیاسی و معاملات با اشخاص وابسته شرکت‌ها بر کیفیت حسابرسان. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه شیراز، شیراز.
- رضادوست، کریم؛ حسین زاده، علی‌حسین؛ مصطفایی‌دولت‌آباد، حلیمه. (۱۳۸۹). بررسی جامعه‌شناسی برخی از عوامل مؤثر بر میزان دین‌داری. برنامه‌ریزی رفاه و توسعه اجتماعی، شماره ۱۰، دوره ۴، صص ۱-۳۸.
- رنجبران، هادی. (۱۳۹۸). آمار و احتمال و کاربرد آن در مدیریت و حسابداری، تهران: انتشارات اثبات.
- طباطبائی، سیدمحمدحسین (۱۳۶۲)، آموزش دین، (سیدمهدی آیت‌اللهی، مترجم). قم: انتشارات اسلامی.
- علوی، محمد؛ قربانی، بهزاد؛ رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسان در مؤسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابرسان، شماره ۶۰، دوره ۱۵، صص ۴۷-۷۰.
- کهدویی، میلاد. (۱۳۹۶). رابطه بین سهم از بازار حسابرسان با هزینه حسابرسان و کیفیت حسابرسان. پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد حسابداری. دانشگاه علامه طباطبائی، تهران.
- مطهری، مرتضی. (۱۳۶۹). فطرت. تهران: انتشارات صدرا.
- مطهری، مرتضی. (۱۳۸۴). امدادهای غیبی در زندگی بشر. تهران: انتشارات صدرا.

ملانظری، مهناز و گرامی‌راد، فاطمه. (۱۴۰۰)، تحلیل جریان علمی پژوهش‌های حسابداری رفتاری در پایگاه‌های اطلاعاتی وب آو ساینس. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۱۲، دوره ۶، صص ۲۷-۵۵.

موسوی‌شیری، محمود؛ کهیانی، شفیق؛ ستوده، رضا. (۱۳۹۲)، بررسی دوره تصدی حسابرسی، رفتارهای ناکارآمد و تعهد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد: دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷ و ۱۸ مهر ماه ۱۳۹۲.

موسوی‌شیری، محمود؛ صالحی، مهدی؛ احمدنژاد، محمد. (۱۳۹۴)، بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۵، صص ۳۴-۵۳.

مومنی، منصور و فعال‌قیومی، علی. (۱۳۹۴)، تحلیل آماری با استفاده از SPSS. تهران، ایران: گنج شایگان.

مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا. (۱۳۹۷الف)، تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی آن‌ها. دانش حسابرسی، شماره ۷۱، دوره ۱۸، صص ۳۷-۵۶.

مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا. (۱۳۹۷ب)، بررسی تأثیر منبع کنترل، تجربه و میزان تحصیلات حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۵، دوره ۳، صص ۱۳۱-۱۵۰.

مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا. (۱۳۹۷پ)، تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۵، دوره ۴، صص ۵۵۵-۵۷۰.

مهدوی، غلامحسین و هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس. دانش حسابرسی، شماره ۱۳، صص ۱-۲۴.

مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲)، تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۲، دوره ۱۰، صص ۴۳-۶۱.

میناوند، فاطمه. (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر انحراف در استراتژی شرکت بر رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد حسابرسی، دانشگاه خاتم، تهران.

هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲)، بررسی دیدگاه حسابرسان ارشد در خصوص تأثیر رهبری صحیح و فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار غیرعادی آن‌ها. رساله دکتری، دانشگاه شیراز: شیراز.

- Alhababsah, S. 2019. Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 35: 71-84.
- Andreas, H. 2016. Interaction between time budget pressure and professional commitment toward underreporting of time behavior. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 219: 91-98.
- Aranya, N., and K. R. Ferris. 1983. A comparison of two organizational commitment scales. *Personal Psychology* 36(1): 87-98.
- Babbie, E. R. 2015. *The Practice of Social Research*, Cengage Learning: Boston.
- Baker, J. G. 1999. Perceived ideological differences, job satisfaction and organizational commitment among psychiatrists in a community mental health center. *Community Mental Health Journal* 35(1): 85-95.
- Baron, R. M., and D. A. Kenny. 1986. The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology* 51(6): 1173-1182.
- Burack, E. 1999. Spirituality in the workplace. *Journal of Organizational Change Management* 12(4): 280-291.
- Che, L., O. Hope, and J. Langli. 2020. How big-4 firm's improve audit quality. *Management Science* 66(10): 1-21.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. M. Wright. 2002. Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research* 19(4): 573-594.
- Cullinan, C. P., F. Wang, B. Yang, and J. Zhang, 2012. Audit opinion improvement and the timing of disclosure. *Advances in Accounting* 28(2): 333-343.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(3): 183-195.
- Donnelly, P. D., J. J. Quirin, and D. Bryan. 2003. Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting* 15(1): 87-110.
- Donnelly, P. D., J. J. Quirin, and D. Bryan. 2006. Attitudes towards dysfunctional auditing behaviour: The effect of locus of control, organizational commitment and position. *Journal of Applied Business Research* 19(1): 95-108.
- Elias, R. Z. 2006) The impact of professional commitment and anticipatory socialization on accounting student's ethical orientation. *Journal of Business Ethics* 68(1): 83-90.
- Freshman, B. 1999. An exploratory analysis of definitions and applications of spirituality in the workplace. *Journal of Organizational Change Management* 12(4): 318-327.
- Iannaccone, L. 1998. Introduction to the economics of religion. *Journal of Economic Literature* 36(3): 1465-1496.
- Kannan, R., and M. P. Pillai. 2008. An examination on the professional commitment of engineering college teachers. *International Business Management* 2(6): 218-224.

- Klein, H. J., J. C. Cooper, J. A. Molloy, and J. T. Swanson. (2014). The assessment of commitment: Advantages of a unidimensional. Target-Free Approach 99(2): 222-238.
- Lee, K. K., and C. B. Levine. 2020. Audit partner identification and audit quality. *Review of Accounting Studies*. In proof.
- Leventis, S., E. Dedoulis, and O. Abdelsalam. 2018. The impact of religiosity on audit pricing. *Journal of Business Ethics* 148(1): 53-78.
- Lord, A. T., and T. F. DeZoort. 2001. The impact of commitment and moral reasoning on auditor's responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society* 26(3): 215-235.
- McDaniel, S. W., and J. J. Burnett. 1990. Consumer religiosity and retail store evaluative criteria. *Journal of the Academy of Marketing Science* 18(2): 101-112.
- Meixner, W. F., and D. M. Bline. 1989. Professional and job-related attitudes and the behaviours they influence among governmental accountants. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2(1): 8-20.
- Morrow, P. C. 1983. Concept redundancy in organizational research: The case of work commitment. *Academy of Management Review* 8(3): 263-279.
- Norozi, F. 2010. Professional commitment and social factors affecting it among Islamic Azad University, Tehran north branch and Shahid Beheshti University employees. *Journal of Sociological Studies of Youth* 1(3): 143-168.
- Paino, H. A., S. I. Thani, and S. I. Z. S. Idris. 2011. Organizational and professional commitment on dysfunctional audit behaviour. *British Journal of Arts and Social Sciences* 1(2): 94-105.
- Porter, L., R., R. Steers, R. T. Mowday, and P. Boulian. 1974. Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology* 59(5): 603-609.
- Rita, Y. 2012. The effect of tenure audit and dysfunctional behavior on audit quality: International conference on economics. *Business and Marketing Management* 29(3): 18-22.
- Shweder, R. A. 1991. *Thinking through Cultures: Expeditions in Cultural Psychology*. Cambridge, MA, United States: Harvard University Press.
- Smith, A. 1776. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. W. Strahan and T. Cadell, London.
- Wanger, M. F., and J. Conley. 1999. The fourth wave: The spirituality-based firm. *Journal of Organizational Change Management* 12(4): 292-301.
- Warr, P., J. Cook, and T. Wall. 1979. Scales for the measurement of some work attitudes and aspects of psychological well-being. *Journal of Occupational Psychology* 52(2): 129-148.
- Wiener, Y., and Y. Vardi. 1980. Relationships between job, organization, and career commitments and work outcomes-an integrative approach. *Organizational Behavior and Human Performance* 26: 81-96.
- Zarefar, A., H. Andreas, and A. Zarefar. 2016. The influence of ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a moderating variable. *Social and Behavioral Sciences* 219: 828-832.