



## رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان

بهمن بنی‌مهد<sup>۱</sup>

امیر نجاتی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۳/۳۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۱/۳۰

### چکیده

هدف این تحقیق باتوجه به تاثیر فرهنگ باویژه فرهنگ سازمانی بر روی مسئولیت‌های اخلاقی، رفتار حرفه‌ای، کم کاری و عدم مسئولیت پذیری حسابرسان، بررسی رابطه فرهنگ سازمانی براساس تئوری هافستد بر تعهد کاری حسابرسان میباشد. تحقیق حاضر در سال ۱۳۹۳ شمسی انجام شده و جامعه آماری این تحقیق، حسابرسان شاغل در موسسات حسابداری بخش خصوصی و سازمان حسابداری می باشد. داده های تحقیق از طریق پرسشنامه جمع آوری و با استفاده از رابطه ها و روش های آماری مختلفی تحلیل گردیده است، به صورتی که فرضیه های تحقیق از طریق تحلیل های همبستگی و هم چنین رگرسیون لاجستیک باینری مورد بررسی قرار می گیرد. این تحقیق مشتمل بر چهار فرضیه است. نتایج تحقیق بیانگر این واقعیت است که از بین متغیرهای هافستد تنها بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری رابطه وجود دارد. نتایج تحقیق نشان می دهد هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می یابد. هم چنین هرگاه حسابرس مرد باشد، تعهد کاری او نیز افزایش می یابد. اگر محل کار حسابرس، موسسات خصوصی حسابداری باشد، تعهد کاری افزایش خواهد یافت. از آنجاییکه متغیر سابقه کار، رابطه ای مثبت با تعهد کاری دارد، لذا می توان نتیجه گرفت که هر چه سابقه افراد در حرفه حسابداری افزایش یابد، تعهد آن ها به کار حسابداری نیز افزایش می یابد.

**واژه‌های کلیدی:** فرهنگ سازمانی، تعهد کاری، حسابداری.

۱- دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، نویسنده اصلی مسئول مکاتبات Dr.banimahd@gmail.com

۲- کارشناس ارشد حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

## ۱- مقدمه

گروه کثیری از استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، به اطلاعاتی اتکا می کنند که به شکل صورتهای مالی و یادداشت‌های توضیحی توسط مدیران تهیه و ارائه می شوند. در بسیاری از موارد هدف تهیه کنندگان اطلاعات مالی، با استفاده کنندگان آنها یکسان نیست و این موضوع ناشی از تضاد منافع بین گروههای ذینفع در شرکت هاست. بنابراین جهت کاهش تضاد منافع گروههای مذکور، استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری به خدمات افراد صاحب نظر با صلاحیت و مستقل برای اعتبار دهی به اطلاعات حسابداری نیاز دارند، به نحوی که اطلاعات مذکور را باور کنند. نیاز به خدمات حسابرسان مستقل در این استدلال نهفته است و فلسفه وجودی حسابرسان مستقل ایفای وظیفه اعتبار دهی و اظهار نظر حرفه ای نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات می باشد. بنابراین حرفه حسابرسی از اهمیت و جایگاه ویژه ای برخوردار بوده و جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه ی حسابداری در یک جامعه، مستلزم آن است که اطلاعاتی که حسابداران حرفه ای فراهم میکنند معتبر و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد. حسابرسان برای اعتباردهی و اظهار نظر موظفند برنامه های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه ای و رفتارهای حرفه ای در ایفای وظایف خود می باشند، زیرا انجام رفتارهای غیر حرفه ای می تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. مجموعه این موارد را می توان در تعهدکاری حسابرسان نسبت به حرفه و ذینفعانی است که از خدمات حرفه ای حسابرسان استفاده می کنند، جستجو نمود. اخلاق حرفه ای، رفتارهای حرفه ای و تعهد کاری حسابرسان می تواند تحت تاثیر عوامل مختلفی نظیر فرهنگ، احساسات، دیدگاهها و نگرش اعضای سازمان قرار گرفته و نهایتا با تاثیر پذیری از این عوامل منجر به رعایت یا عدم رعایت رفتار حرفه ای و تعهد کاری در بین حسابرسان شود. از بین این عوامل، ارزش های اخلاقی و ارزش های فرهنگی تاثیر متقابل بر یک دیگر دارند. فرهنگ سازمانی، ارزش های اخلاقی را تحت تاثیر خود قرار می دهد. رابطه مستقیم میان ارزش های اخلاقی و فرهنگی سازمان موجب آن می شود که کارکنان سازمان برای تأمین منافع سازمان و ذینفعان آن، رفتاری اخلاق محور داشته باشند (آرمسترانگ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۶). مورگان معتقد است که فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده ی اثرگذار بر عملکرد آن است (مورگان<sup>۲</sup>، ۱۹۹۷). از نظر بارون و گرینبرگ<sup>۳</sup>، تاثیر فرهنگ سازمانی بر اعضای سازمان به حدی است که می توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاهها و نگرش اعضای سازمان پی برد و واکنش احتمالی آنان را در قبال تحولات مورد نظر ارزیابی، پیش بینی و هدایت کرد. با اهرم فرهنگ سازمانی، به سادگی می توان انجام تغییرات را تسهیل کرد و جهت گیری های جدید را در سازمان پایدار کرد. (بارون و گرینبرگ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰: ۹۶). سازمان چیزی بیش از سطوح افقی و عمودی، واحدها و سلسله مراتب است. یک سازمان همانند یک فرد دارای شخصیت است، شخصیتی که دارای ویژگی های انعطاف پذیری، محافظه کاری و نوآوری و ... است در سازمان کارکنان نسبت به یک الگوی خاص رفتاری با هم

توافق می کنند و این همان فرهنگ سازمانی است، لذا، از آنجا که در هر سازمانی، فرهنگ منحصر به فرد آن سازمان وجود دارد که به افراد شیوه فهم و معنی بخشیدن به رویدادها را نشان می دهد، از فرهنگ سازمانی می توان به عنوان یک اهرم قدرتمند برای هدایت و تقویت رفتار سازمانی استفاده نمود. از جمله مسایل مهم در سازمان های امروزی، کم کاری، تمارض، عدم تعهد کاری، بیزاری از کار و سرانجام ترک خدمت کارکنان می باشد. ضرورت دارد که مدیران همواره در پی یافتن علت این پدیده ها و این که چه عامل هایی موجب دلسردی و بیگانگی کارکنان نسبت به سازمان می شوند، باشند. (مصطفوی، ۱۳۸۹). بنابراین فرهنگ سازمانی می تواند نقش بسزایی در تعیین چارچوب های رفتار حرفه ای یک سازمان یا موسسه حسابرسی داشته باشد. از این رو سوال مطرح شده در این تحقیق، این است که: " آیا فرهنگ سازمانی بر تعهد کاری حسابرسان تاثیر دارد یا خیر؟ "

## ۲- پیشینه پژوهش

تاکنون مطابقت تطبیقی جالبی در حرفه حسابداری و حسابرسی و عوامل محیطی تأثیرگذار بر آنها در جهان صورت گرفته است که همگی آنها مؤید تقابل و تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگرند. نتایج این تحقیقات نشان می دهد که توسعه و تکامل حسابداری تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی قرار دارد. که یکی از مهمترین این عوامل فرهنگ است. اما تحقیقی در حوزه فرهنگ و تعهد کاری در حرفه حسابرسی تاکنون انجام نشده است. بنابراین نتایج تحقیقات مشابه خارجی و داخلی که در حوزه فرهنگ و حسابداری و حسابرسی انجام شده در زیر بیان می گردد:

هاسکینز و هناری<sup>۴</sup> (۱۹۸۵) دریافتند که محیط کنترلی، طراحی و اجرای سیستم های کنترل داخلی را تحت تاثیر قرار می دهد. این تحقیق به تفاوت در فرهنگ ها نپرداخته است، ولی با این وصف این تحقیق مهم است، چون توجه را به بخش تعارض بالقوه در حسابرسی بین المللی معطوف می کند و آن هم عبارت است از وجود فعالیت های نظارتی متفاوت در شرکت های صاحبکار که در فرهنگ های مختلف فعالیت می نمایند. (هاسکینز و هناری، ۱۹۸۵). هان<sup>۵</sup> (۱۹۸۶) تصمیم گیری فردی در مقابل گروهی را در کره جنوبی مقایسه کرد. هان، گروهی از حسابرسان کره جنوبی عضو شرکت حسابرسی بزرگ بین المللی آمریکا را با گروه دیگر حسابرسان کره جنوبی غیر عضو این شرکت مقایسه کرد. وی دریافت که قضاوت ها اغلب به وسیله تیم حسابرسی صورت می گیرد تا تک تک افراد وی همچنین متوجه شد که حسابرسان دو کشور وقتی در موقعیت های مشابه قرار می گیرند، قضاوت های مشابه اتخاذ می نمایند (مرادی، ۱۳۸۸). گری<sup>۶</sup> (۱۹۸۸) با بسط الگوی فرهنگ ارزشهای اجتماعی مطرح شده توسط هافستد<sup>۷</sup> برای خرده فرهنگ حسابداری چهار ارزش تعریف کرد. از دیدگاه او چهار ارزش حسابداری عبارتند از: حرفه گرایی در مقابل کنترل دولتی - یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری - محافظه کاری در مقابل خوش بینی - پنهان کاری در مقابل آشکار سازی. به اعتقاد گری هر چه رتبه کشورها در اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت بالا و در فردگرایی و مردگرایی پایین باشد به احتمال زیاد رتبه آنها در محافظه کاری بالا و برعکس حالات فوق رتبه

آنها در پنهان کاری بالا خواهد بود (گری و همکاران، ۲۰۱۳). پونمن<sup>۸</sup> (۱۹۹۲) با استفاده از یک طرح پژوهش سه بخشی مقطعی به این نتیجه رسید که بین فرهنگ سازمانی ایجاد شده توسط رهبران موسسان حسابرسی و سبک های تصمیم گیری زیردستان، همبستگی وجود دارد (یگانه و همکاران، ۱۳۹۱). ویتل و همکاران<sup>۹</sup> (۱۹۹۳) اعتقاد دارند که فرهنگ بر ارزش های اخلاقی تاثیر گذار است. آنها با مطالعه مشخصه های فرهنگی ارائه شده توسط هافستد، در کشورهای مختلف نشان دادند که کشورهای مختلف با فرهنگ های متفاوت، ارزش های اخلاقی آن ها با توجه به فرهنگ نیز تغییر می کند. آن ها پیشنهاد می کنند که در تصمیم گیری های مرتبط با تجارت بین الملل به این موضوع باید توجه داشت (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱). تحقیق یامامورا<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۵) اولین مطالعه ای است که به کمک مدل هافستد به تصمیم گیری حسابرس و تعیین ریسک حسابرسی توجه داشته است یا مامورا دریافت که تفاوت های فرهنگی میتواند باعث تفاوت هایی در طراحی و انتخاب روش های حسابرسی در برنامه حسابرسی شود و این تفاوت ها مستقیماً بر شناسایی ریسک برای حساب های حسابرسی شده تاثیر خواهد گذاشت. وود<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۶) رابطه بین فرهنگ و متغیرهای محیطی را بررسی کرد. وی متوجه شد که سطح سواد و رفاه اقتصادی کشور از موثرترین تعیین کننده های محیط حسابرسی کشور می باشند (وود ۱۹۹۶). والکر و جانسون<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۶) دریافتند که اختلافات فرهنگی موجود در جوامع مختلف بر حوزه فعالیت حسابرسان و نحوه عمل آنها تاثیر می گذارد. ویندسور و اشکانسی<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۶) به نتایج مشابهی در پژوهش خود با ۱۳۱ شریک موسسات بزرگ ملی حسابرسی در استرالیا دست یافتند. یافته های آن نشان داد که فرهنگ سازمانی و فاکتورهای شخصی، از عوامل اصلی تعیین کننده سبک های تصمیم گیری حسابرسان و رفتار مستقل آنان است (یگانه و همکاران، ۱۳۹۱). وینگیت<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۷) با بررسی محیط حسابرسی در بیش از ۳۰ کشور جهان به این نتیجه رسید که فرهنگ بر محیط تاثیر می گذارد. وینگیت در تحقیق خود از بین ویژگی های محیطی حسابداری، دو ویژگی میزان دعاوی مطروحه علیه شرکت ها و تعداد الزامات افشا در گزارش های مالی را در تحقیق خود بررسی نمود. وی دریافت که شرکت ها در جوامع فردگرا ملزم به افشای اطلاعات بیشتری هستند. در ضمن، جوامعی که در آنها اجتناب از عدم اطمینان کم است، افشای کامل اطلاعات باعث افزایش رقابت، زمینه سازی برای ستیز و اقامه دعاوی قضایی علیه شرکت ها می شود (وینگیت، ۱۹۹۷). کچلمیر و شی هیت<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۷) از مدل هافستد برای بررسی تصمیم گیری حسابرس در زمینه ساختار کنترل داخلی استفاده کردند. آنها با استفاده از بعد فرد گرایی در مقابل جمع گرایی، حسابرسان داخلی کانادا، هنگ کنگ و جمهوری خلق چین را با هم مقایسه کردند. آنها دریافتند با انجام حسابرسی، ساختار کنترل داخلی نسبت به ارزش های حسابرسی حساس می شود، و ساختار کنترل داخلی در فرهنگ جمع گرا عملکرد مشابه با فرهنگ فردگرا را ندارد، زیرا فرهنگ جمع گرا، متکی بر اعتماد و کار گروهی است تا نظارت و تعارض بین اعضای گروه (کچلمیر، ۱۹۹۷). هوپر (۲۰۰۱) تاثیر فرهنگ بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل توسط حسابرسان رسمی آمریکا را بررسی کرد. یافته های وی نشان می دهد که در ارزیابی کنترل داخلی، ریسک فرهنگ باید در نظر گرفته شود (مرادی، ۱۳۸۸). سیزلویچ<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۳) فرهنگ اقتصاد

ملی شامل فرهنگ، رهبری و سازمان را عاملی در پذیرش و تغییرات استانداردهای بین المللی در هر کشور می شناسد او اعتقاد دارد که سیستم مدیریت و رهبری، نهادها و سازمانهای ملی در هر کشور بر سیستم حسابداری و پذیرش استانداردهای بین المللی تاثیر گذار است. او اعتقاد دارد که افراد شاغل در حرفه حسابداری نیز رفتار خود را بر اساس فرهنگ اقتصاد ملی تنظیم می نمایند. به عبارت دیگر رفتار حرفه ای آنان بازتابی از فرهنگ اقتصاد ملی است. به عقیده او تغییر در استانداردهای حسابداری ناشی از تفکر مردم آن کشور نیست بلکه ناشی از تغییر در سیستم مدیریتی و اقتصادی کشور است. تغییر در تدوین استانداردهای حسابداری از رویکرد مبتنی بر قواعد به رویکرد مبتنی بر اصول در تدوین استانداردهای حسابداری را می توان نمونه ای از آن دانست. یا تغییر در استانداردهای حسابداری در کشورهای کمونیستی نمونه ای دیگر از آن است. (سبز لویج، ۲۰۱۳)

ثقفی و رضا زاده (۱۳۷۹) طی تحقیقی به بررسی زمینه فرهنگی رفتار حرفه ای حسابداران پرداخته اند. طی این تحقیق مدل و متغیرهای هافستده در خصوص فرهنگ از حیث تأثیرگذاری بر رفتار حسابداران در زمینه های محافظه کاری، پنهان کاری و افشاء اطلاعات، مورد بررسی قرار گرفته اند. نتیجه تحقیق آنها تأیید تأثیرگذاری ارزشهای اجتماعی بر رفتار حرفه ای حسابداران در اندازه گیری و افشاء اطلاعات توسط حسابداران است ولیکن سمت و سوی این تأثیر مطابق با انتظارات آنها نبود و شدت آماری نتایج نیز معنی دار نبود (ثقفی و رضازاده، ۱۳۷۹: ۳۴). نوروش و دیانتي دیلمی (۱۳۸۲) طی تحقیقی به بررسی ابعاد پنج گانه نظریه هافستده در شرکت های ایرانی پرداختند. طی این تحقیق آنها به بررسی ارتباط متغیرهای فرهنگی مدل هافستده بر رفتارهای حسابداری از جمله حرفه گرایی - محافظه کاری - پنهان کاری و یکنواختی پرداختند. نتیجه تحقیق آنها دو فرضیه از ۲۰ فرضیه بود لذا نتیجه گرفتند که مدل گری در ایران تأیید نشده است (نوروش و دیانتي دیلمی، ۱۳۸۲: ۶۱). عبدلی و رویایی (۱۳۸۸) طی تحقیق به بررسی ارتباط فرهنگ با نظریه نمایندگی پرداخته اند. نتیجه تحقیق آنها عدم تأیید هر گونه رابطه ای بین مدیریت سود با مولفه های فرهنگی بود ولیکن رابطه کارگریزی با فردگرایی و فاصله قدرت تأیید شد (عبدلی و رویایی، ۱۳۸۸: ۵۵). فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۲) فرصت طلبی را در حرفه حسابداری کشور مورد بررسی قرار داد. آن ها دریافتند که عوامل تأثیرگذار بر میزان فرصت طلبی در حرفه حسابداری عبارت است از مرد بودن، سابقه کار و شاغل بودن در موسسات خصوصی حسابرسي. نتایج پژوهش او نشان داد فرصت طلبی در میان حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. هم چنین نتایج بیانگر آن بود که هر چه تحصیلات حسابرسان افزایش یابد، میزان فرصت طلبی نیز کاهش می یابد. اما با افزایش رتبه و سمت سازمانی حسابرسان، میزان فرصت طلبی نیز افزایش می یابد (فرقاندوست و همکاران، ۱۳۹۲)

### ۳- مبانی نظری و فرضیه های پژوهش

همان گونه که قبلا هم بیان گردید، سوال اساسی پژوهش حاضر این است "آیا ارزشهای فرهنگی سازمان بر تعهد کاری حسابرسان تاثیر دارد یا خیر؟" بنابراین، از آنجاییکه در این تحقیق موضوع فرهنگ با

توجه به تئوری و دیدگاه هافستد مورد بحث قرار می‌گیرد، مدل مفهومی فرضیه های تحقیق بر اساس ابعاد بررسی موضوع تحقیق و نوع متغیرها از حیث تاثیر گذاری به شرح ذیل بیان می‌گردد.

سه مفهومی که ترکیب شاخص فاصله قدرت را به وجود می‌آورند عبارتند از سؤالات (۱) ترس افراد ، (۲) استبدادی (رئیس نشان دهنده درک و تصور پاسخگویان از محیط کار روزانه شان می باشند) و (۳) آن چیزی است که پاسخگویان به عنوان ترجیحاتشان بر آن تأکید می‌ورزند یا اینکه آنها دوست دارند محیط کارشان به چه شکلی باشد. در حقیقت این سه سؤال بخشی از یک خوشه مشابه هستند که نشان می‌دهند میان تصورات واقعی یک نفر و تمایلات واقعی وی ارتباط نزدیکی وجود دارد. در سازمانهایی که کارکنان خیلی نمی‌ترسند و رؤسا از سبک استبدادی یا پدر مابانه استفاده نمی‌کنند، کارکنان تمایل به سبک مشاوره ای در تصمیم گیری را از خود نشان می‌دهند و رئیس کسی است که با زیردستانش قبل از رسیدن به یک تصمیم مشورت می‌نماید. در طرف مقابل در سازمانهایی که کارکنان غالباً از مخالفت با رؤسای شان می‌ترسند و رؤسا نیز سبک استبدادی یا پدر مابانه دارند کارکنان تمایل کمتری به مشاوره با رئیس شان دارند (فرهنگی، ۱۳۸۶). در نتیجه این انتظار می‌رود، در سازمانهایی با فاصله قدرت بالا از آنجاییکه در تصمیمات از نظرات زیر دستان و کارکنان استفاده نمی‌شود، تعهد کاری در بین کارکنان پایین تر باشد و بالعکس. از این رو فرضیه اول از حیث تاثیرگذاری فاصله قدرت بر تعهد کاری حسابرسان به شرح زیر می‌باشد.

#### فرضیه اول: میان فاصله قدرت و تعهد کاری حسابرسان رابطه وجود دارد.

مفهوم اجتناب از عدم اطمینان (ابهام‌گریزی) با شفافیت نقطه مقابل ابهام و تردید است. در جوامعی که شفافیت کم و محدود و ابهام و تردید بالاست، انبوهی از قوانین و مقررات دست و پاگیر و گهگاه متناقض وجود دارد. در این جوامع عوامل موثر شفافیت و پاسخگویی، از جمله قوانین شفاف وجود ندارد و در مقابل به دلیل وجود قوانین و رویه های متفاوت و گوناگون، فاقد نظام اداری صحیح و کارآمد می‌باشند. در مقابل ساختارهای شفاف و با ابهام و تردید پایین از بعد نظام اداری وضعیت مطلوبتری دارند. در واقع در این کشورها، قوانین و مقررات رویه ها، دارای شفافیت بیشتری بوده و حدود مسئولیتها و اختیارات روشن است، پس دارای نظام اداری صحیح و کارآمدتری هستند ( تقوی، ۱۳۸۶). در نتیجه این انتظار می‌رود، سازمانهایی که با اجتناب از عدم اطمینان بالا مواجه هستند، تعهد کاری در آن سازمان پایین باشد و بالعکس. از این رو فرضیه دوم از حیث تاثیرگذاری اجتناب از عدم اطمینان بر تعهد کاری حسابرسان به شرح زیر می‌باشد.

#### فرضیه دوم: میان اجتناب از عدم اطمینان و تعهد کاری حسابرسان رابطه وجود دارد.

در سازمانهای فردگرا انتظار بر این است که هر کس به فکر منافع خود باشد و وابستگی اندکی در افراد یا اعضای یک گروه یا کارکنان یک سازمان و یا مردم یک جامعه وجود داشته باشد. در این نوع جوامع و

سازمانها نگرش به انجام صحیح کارها در جهت پیشبرد اهداف سازمان یا جامعه کم‌رنگ تر از جوامع و سازمانهایی است که در آنها فرهنگ جمع‌گرایی وجود دارد (دارابی، ۱۳۸۹). از این رو این انتظار می‌رود در سازمانهای جمع‌گرا، تعهد کاری بیشتری وجود داشته باشد. با توجه به اینکه ارائه خدمات حسابرسی بر اساس یک کار گروهی (جمع‌گرایی) انجام می‌شود، لذا فرضیه سوم از حیث تاثیرگذاری فردگرایی بر تعهد کاری حسابرسان به شرح زیر می‌باشد.

**فرضیه سوم:** میان فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی و تعهد کاری حسابرسان رابطه وجود دارد.

فرض بر این است که مردان در مجموع جسورتر، اهل رقابت تر و سرسخت تر هستند و زنان بیشتر به مسائل احساسی در محیط کار توجه می‌کنند. در جوامع و سازمانهای مرد منش فرض بر این است که مردان در مجموع جسورتر، اهل رقابت تر و سرسخت تر هستند و زنان بیشتر به مسائل احساسی در محیط کار توجه می‌کنند. در جوامع مردگرا، مردان بیشتر به دنبال کسب موفقیت‌های شغلی در بیرون از منزل و زنان علاقه مند به مراقبت از خانه و کودکان هستند (فرهنگی، ۱۳۸۶). بنابراین انتظار می‌رود با توجه به نوع دیدگاههای متفاوت در بین خصوصیت‌های مرد منشی و زن منشی، در جوامع و سازمانهایی که فرهنگ مرد منشی وجود دارد به دلیل مسئولیتهای اجتماعی مردان در نتیجه تعهد کاری بالاتری داشته باشند. از این حیث فرضیه چهارم به شرح زیر بیان می‌گردد.

**فرضیه چهارم:** میان مرد منشی و تعهد کاری حسابرسان رابطه وجود دارد.

فرهنگ: فرهنگ عبارت است از مجموعه‌ای از ارزشها و باورها و درک و استنباط و شیوه‌های تفکر یا اندیشیدن که اعضای سازمان در آنها وجوه مشترک دارند و همان چیزی است که بعنوان یک پدیده درست به اعضای تازه وارد آموزش داده می‌شود آن نمایانگر بخش نانوشته و محسوس سازمان است. هدف فرهنگ این است که به اعضای سازمان احساس هویت بدهد و در آنان نسبت به باورها و ارزشهای باورنکردنی تعهد ایجاد نماید (قدمی، ۱۳۸۵: ۱۴).

فرهنگ سازمانی: هافستد فرهنگ سازمانی را این‌گونه تعریف می‌کند: فرهنگ سازمانی: نخست، کلی است که از مجموع اجزای آن بیشتر است، دوم منعکس‌کننده تاریخ سازمان است، سوم در برگیرنده مباحث مورد مطالعه انسان شناسان مانند تشریفات و نمادهای هاست، چهارم به طور اجتماعی شکل گرفته یعنی توسط گروهی از افراد که با هم یک سازمان را تشکیل داده اند ایجاد و حفظ شده است، پنجم بطئی و کند است و ششم اینکه به سختی تغییر می‌کند (هافستد، ۱۹۹۱).

هافستد در اواخر دهه ۶۰ با هدف اثبات نقش و تاثیر تفاوت‌های فرهنگی بر مدیریت انجام داد که در این تحقیق از ۱۱۶۰۰۰ نفر کارکنان شرکت ای.بی.ام در ۵۰ کشور مختلف دنیا نظرسنجی شد. نظریه و تحقیق هافستد در خصوص ابعاد فرهنگی شامل فاصله قدرت<sup>۱</sup>، اجتناب از عدم اطمینان<sup>۲</sup>، فردگرایی<sup>۳</sup> در مقابل

جمع‌گرایی، مردمنشی در مقابل زن‌منشی<sup>۴۱۷</sup> می‌باشد که در ذیل توضیح مختصری در رابطه با هر کدام از این ابعاد داده می‌شود:

فاصله قدرت: این مفهوم ناظر به نحوه توسعه روابط و توزیع قدرت بین افراد جامعه می‌باشد و در جوامعی که برابری بعنوان یک هنجار شناخته شده است همه افراد فرصت یکسانی برای مشارکت در امور مهم دارند. این جوامع همیشه جویا و پذیرای نظارت و عقاید اعضایشان هستند بدون اینکه توجهی به جایگاه و منزلت آنها داشته باشند اما در جوامعی که دارای سلسله مراتب طبقاتی هستند نظرات افراد با توجه به رتبه‌ای که دارند مورد توجه قرار می‌گیرند (قدمی، ۱۳۸۵). هافستده "فاصله قدرت" را به میزان پذیرش و قبول نابرابریهای نهادهای سازمانهای درون جامعه توسط افراد عادی (فاقد قدرت) تعریف می‌کند. اجتناب از عدم اطمینان: از دید هافستده اجتناب از عدم اطمینان (ابهام‌گریزی) به میزان نگرانی اعضای یک فرهنگ یا جامعه از وضعیت و موقعیت ناشناخته و نامطمئن که در آن احساس نگرانی و تهدید می‌کنند و سعی در اجتناب از آن دارند اطلاق می‌شود. مفهوم ابهام‌گریزی هافستده با شفافیت نقطه مقابل ابهام و تردید است. در جوامعی که شفافیت کم و محدود و ابهام و تردید بالاست، انبوهی از قوانین و مقررات دست و پاگیر و گهگاه متناقض وجود دارد. در این جوامع عوامل موثر شفافیت و پاسخگویی، از جمله قوانین شفاف وجود ندارد و در مقابل به دلیل وجود قوانین و رویه‌های متفاوت و گوناگون، فاقد نظام اداری صحیح و کارآمد و طبعا دارای فساد و تقلب بالا هستند.

فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی: فردگرایی عبارت است از وابستگی اندک در افراد یا اعضای یک گروه یا کارکنان یک سازمان و یا مردم یک جامعه. در فردگرایی انتظار بر این است که هر کس به فکر منافع خود و یا منافع خانواده خود باشد لذا کمتر به مسایل اخلاقی در اینخصوص توجه میکند در چنین جوامعی حقوق اجتماعی افراد کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد و منافع اجتماع و جمع در مرحله دوم قرار دارد (هافستده، ۱۳، ۱۹۸۷). میزانی است که افراد به خود متکی بوده و در مقابل این که وجود افراد بیشتر در داخل گروه انسجام یافته، تنها به خود می‌اندیشند.

مردمنشی در مقابل زن‌منشی: هافستده اصطلاحات مردمنشی و زن‌منشی را معادل مرد یا زن بودن در نظر نمی‌گیرد، بلکه آنها را تعبیری نسبی می‌داند. مرد می‌تواند به صورتی زن‌گونه رفتار کند و زن به صورتی مردگونه. اینکه چه رفتارهایی زنانه در نظر گرفته می‌شود و چه رفتارهایی مردانه نه تنها در جوامع سنتی بلکه در جوامع مدرن متفاوت است. در فرهنگ مردمنش، جسارت و رقابت جویی و توجه به مادیات در قالب درآمدها و موفقیتها، ارتقای شغل و مزایای شغلی بیشتر، از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. تعهد کاری: تعهد کاری عبارت است از تعهد نسبت به انجام کار و پذیرش مسئولیتها در قبال مشتریان است.



#### ۴- روش شناسی پژوهش

##### ۴-۱- جامعه و نمونه آماری

اعتبار نتایج هر پژوهش علاوه بر سایر عوامل مؤثر، به میزان نمونه های مورد بررسی آن بستگی دارد. در این تحقیق نیز سعی خواهد شد از نمونه های بیشتری استفاده شود. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. در نمونه گیری سعی بر آن شده که تعداد و رتبه بندی موسسات حسابرسی بخش خصوصی مد نظر قرار گیرد. از آن جایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از رابطه شماره ۱ استفاده شد.

$$n = \frac{z_{\frac{\alpha}{2}}^2 Pq}{d^2} \quad (1)$$

در رابطه ۱:

n = تعداد نمونه

$Z_{\frac{\alpha}{2}} = 1.96$  مقدار نرمال استاندارد یعنی

p = q = 0.5

d = 0.1

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می باشد که در این تحقیق تعداد ۳۰۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۲۴۸ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آن ها را اندازه گیری می نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است.

##### ۴-۲- نوع و روش پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی زمینه تعهد کاری و فرهنگ در حرفه حسابرسی است. هم چنین از نظر روش توصیفی - پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه قیاسی و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها از راه استقرایی و از طریق پرسش نامه انجام می شود. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید. به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش از پرسش نامه هافستد برای سنجش ارزش های فرهنگی سازمانی و نیز از پرسش نامه زتلر، فردریچ و هیلینگ<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۰) برای سنجش تعهد کاری استفاده شده است. مقدار ضریب آلفا برای پرسشنامه ارزش های فرهنگی برابر ۷۱ درصد و پرسش نامه تعهد کاری ۷۵ درصد محاسبه شد. از آنجایی

که این مقادیر بیش از ۶۷ درصد است، بنابراین پرسش نامه از پایایی لازم برخوردار است. هم چنین برای آزمون فرضیه ها از همبستگی پیرسون و آزمون مقایسه میانگین دو جامعه استفاده می شود. برای تجزیه و تحلیل بیشتر نتایج پژوهش، از رگرسیون باینری لاجستیک نیز استفاده شده است.

#### ۳-۴- متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل پژوهش عبارت است از فاصله قدرت، مرد منشی، اجتناب از عدم اطمینان، فردگرایی و مردمنشی و متغیر وابسته تعهد کاری می باشد. هم چنین متغیرهای جنسیت، محل اشتغال و سطح تحصیلات از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند.

#### ۴-۴- اندازه گیری متغیرها

اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق در پرسش نامه وجود داشته و از حسابرسان درخواست شده است که به سئوالات مربوط به متغیرهای تحقیق پاسخ دهند. متغیر مستقل (ارزش های فرهنگی) شامل مشخصه های فاصله قدرت، مرد منشی، اجتناب از عدم اطمینان، فردگرایی و مردمنشی است که از طریق پرسش نامه ارزش های فرهنگی هافستد اندازه گیری شده است. این پرسش نامه شامل ۲۵ سؤال در طیف لیکرت است، اما متغیر وابسته یعنی تعهد کاری از طریق پرسشنامه زتلر و فردریچ (۲۰۱۰) اندازه گیری می شود. این پرسشنامه شامل ۲۱ سؤال می باشد که به هر سؤال امتیاز داده می شود. برای اندازه گیری تعهد کاری، چارک سوم تعهد کاری محاسبه و برای افرادی که تعهد کاری آن ها بالای چارک سوم است عدد یک و برای بقیه افراد مقدار صفر قرار داده شده است. متغیرهای کنترل نیز به صورت زیر قابل اندازه گیری است: جنسیت: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.

محل اشتغال: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. اگر حسابرس شاغل در یکی از موسسات خصوصی حسابرسی باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر خواهد بود. سطح تحصیلات: یک متغیر فاصله ای است که با مقدار یک الی ۴ نشان داده می شود. اگر پاسخ دهنده دارای تحصیلات کاردانی باشد مقدار یک، کارشناسی عدد دو، کارشناسی ارشد عدد سه و دکتری عدد چهار اختصاص داده می شود.

۵- یافته های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی پژوهش

جدول شماره ۱ آماره های توصیفی تحقیق را برای کل نمونه آماری نشان می دهد. میانگین تعهد کاری ۱۲۵، حداقل آن ۵۱ و حداکثر آن ۱۸۹ می باشد. میانه و میانگین متغیرها به هم نزدیک است به غیر سابقه کار و زن منشی.

جدول شماره ۱- آماره های توصیفی تحقیق

آماره	تعهد کاری	فاصله قدرت	اجتناب از عدم اطمینان	فردگرایی و جمع گرایی	مرد منشی و زن منشی	سابقه کار
میانگین	125	2/8964	4/2081	3/8432	6/5966	11/08
میانه	125/50	2/8333	4	3/8	3/2222	7/50
انحراف معیار	23/555	0/56257	0/45885	0/57359	39/99425	9/913
حداقل	51	1/50	3	2/40	1	1
حداکثر	189	4/50	5	5	491/44	47
چارک	اول	111	2/5	4	3/6	2/8333
	دوم	125/50	2/8333	4	3/8	3/2222
	سوم	141/75	3/3333	4/6	4/2	3/7778

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول شماره ۲- آماره های توصیفی تحقیق بر اساس بخش خصوصی و دولتی

محل اشتغال	آماره	تعهد کاری	فاصله قدرت	اجتناب از عدم اطمینان	فردگرایی و جمع گرایی	مرد منشی و زن منشی
سازمان حسابرسی	میانگین	123/82	2/9583	4/1294	3/8265	3/1569
	انحراف معیار	25/754	0/55939	0/44085	0/53410	0/67470
	تعداد نمونه	114	114	114	114	114
بخش خصوصی	میانگین	126	2/8438	4/2750	3/8575	3/4597
	انحراف معیار	21/625	0/56338	0/46593	0/60813	0/63883
	تعداد نمونه	134	134	134	134	134
جمع	میانگین	125	2/8964	4/2081	3/8432	3/3206
	انحراف معیار	23/555	0/56257	0/45885	0/57359	0/67063
	تعداد نمونه	248	248	248	248	248

منبع: یافته های پژوهشگر

پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی  
شماره ۳۰ / تابستان ۱۳۹۵

جدول شماره ۲ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق را به تفکیک بخش خصوصی و سازمان حسابرسی را نشان می دهد. میانگین تعهد کاری در سازمان حسابرسی برابر ۱۲۳/۸ و در موسسات خصوصی حسابرسی برابر ۱۲۶ است. به بیان دیگر تعهد کاری در سازمان حسابرسی کمتر از موسسات خصوصی حسابرسی است. اما میانگین مشخصه های فرهنگی در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی تقریباً نزدیک به هم می باشد.

جدول شماره ۳ - آماره های توصیفی تحقیق بر اساس سطح تحصیلات

سطح تحصیلات	آماره	تعهد کاری	فاصله قدرت	اجتناب از عدم اطمینان	فردگرایی و جمع گرایی	مرد منشی و زن منشی
کاردانی و پایین تر	میانگین	95	3/6667	3/8	3/6	2/8889
	انحراف معیار	0	0	0	0	0
	تعداد نمونه	1	1	1	1	1
کارشناسی	میانگین	122/02	2/8301	4/2118	3/8588	3/3115
	انحراف معیار	24/763	0/53071	0/45151	0/45659	0/64598
	تعداد نمونه	85	85	85	85	85
کارشناسی ارشد	میانگین	127/78	2/9216	4/2165	3/88	3/3333
	انحراف معیار	22/215	0/56143	0/46722	0/62427	0/71270
	تعداد نمونه	142	142	142	142	142
دکتری	میانگین	120/09	2/9394	4/1636	3/5091	3/3030
	انحراف معیار	26/779	0/71209	0/47175	0/61556	0/48709
	تعداد نمونه	20	20	20	20	20
جمع	میانگین	125	2/8964	4/2081	3/8432	3/3206
	انحراف معیار	23/555	0/56257	0/45885	0/57359	0/67063
	تعداد نمونه	248	248	248	248	248

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول شماره ۳ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق را در سطوح مختلف تحصیلی نشان می دهد. نتایج این جدول بیانگر آن است که با افزایش سطح تحصیلات از کاردانی به کارشناسی و کارشناسی ارشد میانگین تعهد کاری افزایش می یابد. اما در سطح دکتری، تعهد کاری به حرفه حسابرسی کاهش می یابد. اما میانگین مشخصه های فرهنگی در سطح های مختلف تحصیلی تقریباً نزدیک به هم هستند.

جدول شماره ۴- آماره های توصیفی تحقیق بر اساس جنسیت

جنسیت	آماره	تعهد کاری	فاصله قدرت	اجتناب از عدم اطمینان	فردگرایی و جمع گرایی	مرد منشی و زن منشی
زن	میانگین	120/59	2/9103	4/2	3/8308	2/7835
	انحراف معیار	25/175	0/49389	0/49204	0/53418	0/46091
	تعداد نمونه	65	65	65	65	65
مرد	میانگین	126/58	2/8914	4/2110	3/8477	3/5127
	انحراف معیار	22/861	0/58723	0/44873	0/58935	0/62925
	تعداد نمونه	183	183	183	183	183
جمع	میانگین	125	2/8964	4/2081	3/8432	3/3206
	انحراف معیار	23/555	0/56257	0/45885	0/57359	0/67063
	تعداد نمونه	248	248	248	248	248

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۴ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق را به تفکیک جنسیت نشان می‌دهد. نتایج این جدول بیانگر آن است میانگین تعهد کاری در مردان بیشتر از زنان شاغل در حرفه حسابرسی است. اما میانگین مشخصه‌های فرهنگی به غیر از میانگین زن منشی و مرد منشی در میان مردان و زنان تقریباً نزدیک به هم هستند.

#### ۲-۵- آزمون فرضیه‌ها

##### ۱-۲-۵- آزمون فرضیه اول

فرضیه اول به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$  = میان فاصله قدرت و تعهد کاری حسابرس رابطه وجود ندارد.

$H_1$  = میان فاصله قدرت و تعهد کاری حسابرس رابطه وجود دارد.

در جدول ۷، مقدار سطح معنی داری فاصله قدرت برابر ۶۰/۴ درصد یعنی بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی فاصله قدرت و تعهد کاری حسابرس رابطه معنی دار وجود ندارد. از اینرو فرض صفر آماری  $H_0$  تایید و فرض مقابل آن یعنی فرض  $H_1$  را می‌توان رد نمود.

##### ۲-۲-۵- آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$  = میان اجتناب از عدم اطمینان و تعهد کاری حسابرس رابطه وجود ندارد.

$H_1$  = میان اجتناب از عدم اطمینان و تعهد کاری حسابرس رابطه وجود دارد.

در جدول ۷، مقدار سطح معنی داری اجتناب از عدم اطمینان برابر ۰/۰۸۵ درصد یعنی بیشتر از ۵ درصد و کمتر از ۱۰ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی اجتناب از عدم اطمینان و تعهد کاری حسابرس رابطه معنی دار وجود ندارد. اما در سطح اطمینان ۹۰ درصد رابطه معنی دار میان آن ها وجود دارد. از اینرو فرض صفر آماری  $H_0$  در سطح اطمینان ۹۰ درصد رد و فرض مقابل آن یعنی فرض  $H_1$  را می توان تایید نمود.

#### ۵-۲-۳- آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم به صورت زیر بیان می شود:

$H_0$  = میان فرد گرایی و تعهد کاری حسابرس رابطه وجود ندارد.

$H_1$  = میان فرد گرایی و تعهد کاری حسابرس رابطه وجود دارد.

در جدول ۷، مقدار سطح معنی داری فرد گرایی برابر ۰/۴۷۱ درصد یعنی بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی فرد گرایی و تعهد کاری حسابرس رابطه معنی دار وجود ندارد. از اینرو فرض صفر آماری  $H_0$  تایید و فرض مقابل آن یعنی فرض  $H_1$  را می توان رد نمود.

#### ۵-۲-۴- آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم به صورت زیر بیان می شود:

$H_0$  = میان مرد منشی و تعهد کاری حسابرس رابطه معنی دار وجود ندارد.

$H_1$  = میان مرد منشی و تعهد کاری حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد.

در جدول ۷، مقدار سطح معنی داری مرد منشی برابر ۰/۲۱۹ درصد یعنی بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی مرد منشی و تعهد کاری حسابرس رابطه معنی دار وجود ندارد. از اینرو فرض صفر آماری  $H_0$  تایید و فرض مقابل آن یعنی فرض  $H_1$  را می توان رد نمود.

#### ۵-۳- سایر یافته ها

در قسمت قبل نشان داده شد که در هر دو بخش موسسات خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی، بین اجتناب از عدم اطمینان و تعهد کاری رابطه معنی داری وجود دارد. در این قسمت اثر متغیر مستقل اجتناب از عدم اطمینان به همراه متغیرهای کنترل یعنی جنسیت، محل اشتغال حسابرس، سطح تحصیلات و سابقه کار به صورت یکجا و با هم دیگر بر تعهد کاری به عنوان متغیر وابسته بر اساس رگرسیون باینری لجستیک مورد آزمون قرار می گیرد. بر اساس نتایج حاصل از رگرسیون باینری لجستیک عوامل تاثیرگذار بر تعهد کاری حسابرسان عبارتند از اجتناب از عدم اطمینان، جنسیت، محل اشتغال حسابرس و سابقه کار.

جدول شماره ۷- آزمون رگرسیون باینری لجستیک

متغیرها	ضرایب	آماره والد	سطح معنی داری
عرض از مبدأ	-۱/۰۸۱	۰/۱۶۹	۰/۶۸۱
فاصله قدرت	۰/۲۰۲	۰/۲۶۸	۰/۶۰۴
اجتناب از عدم اطمینان	-۰/۸۹۵	۲/۹۶۷	۰/۰۸۵
فرد گرایی	۰/۳۰۳	۰/۵۱۹	۰/۴۷۱
مرد منشی	-۰/۴۷۴	۱/۵۰۸	۰/۲۱۹
جنسیت	۱/۰۹۶	۲/۸۳۲	۰/۰۹۲
محل اشتغال حسابرس	۲/۶۳۱	۱۳/۵۳۸	۰/۰۰۰
سطح تحصیلات	۰/۱۳۳	۰/۱۲۵	۰/۷۲۴
سابقه کار	۰/۰۶۰	۳/۷۱۱	۰/۰۵۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این قسمت با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه، مدل تعهدکاری حسابرسان برای کل نمونه آماری، تدوین می‌شود. در بخش قبل مشخص شد که اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری حسابرسان در سطح اطمینان ۹۰ درصد رابطه معنی‌دار دارد. هم‌چنین نتایج جدول شماره ۷ نشان می‌دهد جنسیت و سابقه کار در سطح اطمینان ۹۰ درصد و محل اشتغال در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه ای معنی دار با تعهد کاری حسابرسان دارد. اما سطح تحصیلات رابطه ای معنی دار با تعهد کاری حسابرسان ندارد. ضرایب مربوط به هر یک از متغیرهای مستقل در جدول شماره ۷ مشخص شده است. بنابراین مدل تعهد کاری بر اساس رابطه ۲ جدول مذکور استخراج می‌گردد:

$$Y = -0.895x_1 + 1.096x_2 + 2.631x_3 + 0.06x_4 \quad (2)$$

که در آن:

Y = تعهد کاری حسابرس

$x_1$  = اجتناب از عدم اطمینان

$x_2$  = جنسیت، مرد یک و زن صفر

$x_3$  = محل اشتغال حسابرس، موسسات خصوصی حسابرسی یک و سازمان حسابرسی صفر

$x_4$  = سابقه کار حسابرس

نتایج حاصل از مدل بیانگر آن است که تعهد کاری حسابرس تابع ای است از اجتناب از عدم اطمینان، جنسیت، محل اشتغال حسابرس و سابقه کار است. این مدل نشان می‌دهد هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می‌یابد. هم‌چنین هرگاه حسابرس مرد باشد، تعهد

کاری او نیز افزایش می یابد. اگر محل کار حسابرس، موسسات خصوصی حسابرسی باشد، تعهد کاری افزایش خواهد یافت. از آنجاییکه متغیر سابقه کار، رابطه ای مثبت با تعهد کاری دارد، لذا می توان نتیجه گرفت که هر چه سابقه افراد در حرفه حسابرسی افزایش یابد، تعهد آن ها به کار حسابرسی نیز افزایش می یابد. متغیر محل اشتغال بیشترین ضریب را در مدل دارد. بعد از این متغیر تاثیرگذارترین متغیر بر تعهد کاری، مرد بودن حسابرسان است.

#### ۶- بحث و نتیجه گیری

این مقاله رابطه بین ارزش های فرهنگی و تعهد کاری در میان حسابرسان بخش دولتی (سازمان حسابرسی) و موسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را مورد مطالعه قرار داده است. شواهد پژوهش نشان می دهد، تعهد کاری حسابرس تابع ای است از اجتناب از عدم اطمینان، جنسیت، محل اشتغال حسابرس و سابقه کار است. هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می یابد. هم چنین هرگاه حسابرس مرد باشد، تعهد کاری او نیز افزایش می یابد. اگر محل کار حسابرس، موسسات خصوصی حسابرسی باشد، تعهد کاری افزایش خواهد یافت. از آنجاییکه متغیر سابقه کار، رابطه ای مثبت با تعهد کاری دارد، لذا می توان نتیجه گرفت که هر چه سابقه افراد در حرفه حسابرسی افزایش یابد، تعهد آن ها به کار حسابرسی نیز افزایش می یابد.

#### ۸- پیشنهادهای حاصل از نتایج تحقیقات برای کاربران

با توجه به یافته های حاصل از تحقیق، می توان گفت: سازمان یا گروه و جامعه ای با اجتناب از عدم اطمینان بالا، سازمان یا گروه ای است که در آن نظم، انسجام، ثبات رویه، قوانین و رویه های مدون و دستورالعمل های مشخص برای کاهش ریسک و عدم اطمینان ها وجود دارد و در انجام امور بر آنها تاکید می شود. در چنین سازمان هایی به تنوع افکار و آزادی در رفتار اهمیت داده نمی شود. حرفه حسابرسی نیز این گونه است. حرفه حسابرسی، اساساً برای کاهش ریسک های مرتبط به کار حسابرسی، دستورالعمل های مدون و مشخصی دارد و آزادی رفتار را از حسابرسان سلب می نماید. بنابراین با افزایش اجتناب از عدم اطمینان، انتظار بر آن است که آزادی رفتار حسابرسان کاهش یابد و این موضوع احتمالاً موجب کاهش تعهد کاری به حرفه توسط حسابرسان شود. از این رو به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می شود تا به منظور ارتقاء تعهد کاری حسابرسان، آزادی بیشتری به رفتار حسابرسان در رسیدگی ها از جمله تدوین رهنمودهایی برای کاهش دستورالعمل ها و قواعد حسابرسی ارائه نماید. مثلاً برای ارزیابی سطح اهمیت، این اجازه را به حسابرس دهد که حسابرس با قضاوت خود سطح اهمیت را تشخیص دهد و نه بر اساس یک فرمول از پیش تعیین شده سطح اهمیت برای حسابرس مشخص شود.



## فهرست منابع

- ۱) آذر، عادل و منصور مومنی، (۱۳۷۸)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، (جلد اول و دوم)
  - ۲) بایزیدی، ا. و همکاران، (۱۳۸۸)، "تحلیل داده های آماری به کمک نرم افزار spss".
  - ۳) بنی مهد، بهمین، (۱۳۹۱)، مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه، مقاله پذیرفته و ارائه شده در نخستین همایش حسابداری ارزشی، دانشگاه امور اقتصادی.
  - ۴) تقوی، علی، (۱۳۸۶)، "تاثیر فرهنگ سازمانی بر فساد اداری"، خرداد ۱۳۸۶، شماره ۱۸۱.
  - ۵) دیانتی دیلمی، زهرا و ایرج نوروش، (۱۳۸۲)، "مقاله بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل گری)"، شماره ۳۳، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی ایران.
  - ۶) رضا زاده، جواد و علی ثقفی، (۱۳۸۲)، "زمینه فرهنگی رفتار حرفه ای حسابداران"، مجله مطالعات حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، شماره ۱، ص ۳۹-۳.
  - ۷) رویایی، رمضانعلی، قدرت الله طالب نیا، یحیی حساس یگانه و صابر جلیلی، (۱۳۹۱)، "ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده ی کیفیت حسابرسی"، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال هفتم، شماره ۲۵، ص ۲۲-۱.
  - ۸) عبدلی، محمدرضا و رمضانعلی رویایی، (۱۳۸۸)، "ارتباط فرهنگ با نظریه نمایندگی (با رویکرد مدیریت سود)"، پایان نامه دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی علوم و تحقیقات.
  - ۹) فرقاندوست حقیقی، کامبیز، بنی مهد بهمین و ولی لر حیدر، (۱۳۹۲)، "بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان"، مقاله پذیرفته شده و در نوبت چاپ مجله علمی و پژوهشی فصلنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
  - ۱۰) مرادی، مهدی، عباس فخرآبادی، (۱۳۸۸)، "بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل"، مجله پژوهش های حسابداری مالی، شماره اول و دوم.
  - ۱۱) مشایخی زهرا و فرزانه جلالی، (۱۳۹۱)، "ارزش های فرهنگی و حاکمیت شرکتی"، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال چهارم، شماره ۱۴، ص ۵۱ الی ۴۶.
  - ۱۲) مصطفوی راد، فرشته، محمدرضا بهرنگی، مصطفی عسکریان و ولی الله فرزاد، (۱۳۸۹)، "بررسی رابطه ی فرهنگ سازمانی کیفیت زندگی کاری تعهد سازمانی با بیگانگی از کار مدیران مدرسه های متوسطه ی نظری شهر شیراز"، مجله علوم و تربیتی، شماره ۸۹، ص ۷۸-۴۵.
  - ۱۳) نوروش، ایرج، (۱۳۸۱)، "بررسی ارزش های فرهنگی در ایران وامکان دستیابی به هدف ارائه مطلوب استانداردهای بین المللی حسابداری"، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی ایران، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۳۰، سال نهم، ص ۷۸-۵۹.
  - ۱۴) هافستد، گ، ترجمه علی اکبر فرهنگی و همکاران، (۱۳۸۶)، "فرهنگ و سازمان ها، برنامه ریزی ذهن"، انتشارات مرکز تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام، چاپ اول، صفحات مختلف کتاب.
- 15) Baron, A., Greenberg, (1994), "Behavior in Organizations Third Edition", Prentice Hall.

- 16) Chand P.,(2012) The Effects of Ethnic Culture and Organizational Culture on Judgments of Accountants, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting* ,Vol. 28 PP. 298–306.
- 17) Gray S.J. ,1988, "Towards a Theory of Culture Influence on The Development of Accounting System Internationally", *Abacus* ,March,PP.1-15.
- 18) Gray,J. Tony Kang, Yong Keun Yoo , (2013), " National Culture and Cost of Equity Capital around the World", *American Accounting Association*.
- 19) Haskins, M.E.,and Henarie, R.L.,(1985), "Attributes and Audit Impact of Client`s Control Environment". *The CPA Journal*, No.55(7), PP.18–26.
- 20) Harvey , D . & Brown , D. ,(1988), "An Experiential Approach to Organizational Development ", *New Jersey : Prentice Hall*.
- 21) Hofstede, G. ,(1980), *Culture`s Consequences: International Differences in Work Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- 22) Hofsted .Greet , (1987), "The Cultural Context of a Accounting in B.E .Cushing ,Ed, A Accounting and Culture, Amery "Can Accounting Association, 1-11.124
- 23) Hofsted .G ,(1999), "Culture & Organizations, Software of The Mind", Berkshire, England, Mc Grew -Hill.
- 24) Hofstede, G., (2001), *Culture`s Consequences* (2nd edn). Thousand Oaks, CA: Sage.
- 25) Hofsted, G, Van Duson, C.A, Mueller, C,B, Charles, T.A ,(2002), "What Goals to Business Leaders Pursue? A Study in Fifteen Countries", *Journal of International Business Studies*, 33,PP. 785 -804.
- 26) Kachel Meier, S.J.,and Shehate, M.,(1997), "International Auditing and Voluntary Cooperation in Firms: Acrosscultural Experiment".*The Accounting Review*, No.72(3 ).
- 27) Kerr, D.B., (2004). "A Cross Cultural Study of the Learning Styles of Practicing Accountants in Mexico and the United States", Ph.D., New York University.
- 28) Li, K., Griffin , D., Yue, H., and Zhao , L.,(2013), How Does Culture Influence Corporate Risk – Taking? *Journal of Corporate Finance*, Vol,23. PP. 1-22 .
- 29) Perera, H., Cummings. L., and Chua F.,(2012), Cultural Relativity of Accounting Professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting* , Vol.28 PP. 138–146.
- 30) Shafer, W. E., and Wang.,Z. ,(2011), Effects of Ethical Context and Machiavellianism on Attitudes Toward Earnings Management in China, *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26, Iss. 5; pg. 372.
- 31) Tyen, K.H.A., (1998), "Audit Planning Decisions and Audit Conflict: a Cross Cultural Empirical Analysis of Hong Kong and United States Auditors". *Dissertation*, Chinese University of Hong Kong.
- 32) Wingate, M.L., (1997), "An Examination of Cultural Influence on Audit Environments". *Research in Accounting Regulation*, Supplement1,pp.129–148.
- 33) Wood, R.A., (1996), "Global Audit Characteristics Across Cutures and Environments: An Empirical Examination". *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, No.5(2), pp.215–30.
- 34) Zettler, Ingo., (2010), Friedrich, Niklas., E. Hilbig, Benjamin"Dissecting Work Commitment:the Role of Machiavellianism", *Emerald*, Y October.

## یادداشت‌ها

1. Armstrong
2. Morgan
3. Baron, Greenberg.
4. Haskins and Henarie
5. Han
6. Gray
7. Hofsted
8. Pounmen
9. Vitell et al.
10. Yamamvra.
11. Wood
12. Walker and Johnson
13. Windsor and Ashkansy
14. Wingate
15. Kachel meier and Shehate.
16. Cieslewicz
17. power Distance
18. Uncertainty Avoidance
19. Individualism
20. Gende
21. Zettler, Friedrich, E. Hilbig

