



## The Effect of Job Complexity, Auditor's Job Rating and Acceptance of Inefficient Behavior on Audit Judgment: The Moderating Role of Independence

Shahrazad Aghamohammadi<sup>1</sup>, Arezoo Aghaei Chadgani<sup>2</sup>

Received: 2023/03/12

Accepted: 2023/06/01

Research Paper

### Abstract

There is no standard approach for applying professional audit judgment, but applying professional judgment correctly in performing the task of an auditor is a prominent factor and increases the skill in judgment for basic auditors. The main purpose of the current research is the effect of work complexity, auditor's job rating and acceptance of inefficient behavior on audit judgment: the moderating role of auditors' independence. The statistical population of this research includes all auditors working in audit institutions and audit organizations in Iran. Using Cochran's formula, a sample size of 192 people is considered. The data needed to examine and analyze the research hypotheses are collected through a standard questionnaire, and path analysis regression with SmartPLS software is employed to test the relationships between variables. The results of the research show that the interactive variable of independence and work complexity has a significant impact and it can be concluded that the independence variable can moderate the relationship between work complexity and audit judgment and that work complexity has a positive and significant effect on audit judgment. The interactive variable of independence and the auditor's job rating have a significant level and it can be concluded that the independence variable can adjust the auditor's job rating with audit judgment. The interactive variable of independence and acceptance of inefficient behavior have a significant effect, so it can be concluded that independence can moderate the relationship between acceptance of inefficient behavior and audit judgment.

**Keywords:** Independence, Audit Judgment, Work Complexity, Auditor Seniority, Acceptance of Inefficient Behavior

**JEL Classification:** M42, D91

---

<sup>1</sup> PhD student, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran (Email: Shahrzad.ghamohammadi2020@gmail.com)

<sup>2</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran (Corresponding Author) (Email:arezooghaie2001@yahoo.com)





## تأثیر پیچیدگی کار، رتبه شغلی حسابرس و پذیرش رفتار ناکارآمد بر قضاوت حسابرسی: نقش تعدیلگر استقلال

شهرزاد آقامحمدی<sup>۱</sup>، آرزو آقایی چادگانی<sup>۲</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۱۱

### چکیده

رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابرسی وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و باعث افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی می‌باشد. هدف اصلی از انجام پژوهش حاضر، تأثیر پیچیدگی کار، رتبه شغلی حسابرس و پذیرش رفتار ناکارآمد بر قضاوت حسابرسی: نقش تعدیلگر استقلال می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی در ایران می‌باشد که با استفاده از فرمول کوکران حجم نمونه ۱۹۲ نفر در نظر گرفته شد. داده‌های مورد نیاز برای بررسی و تحلیل فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسش‌نامه استاندارد گردآوری گردید و برای بررسی روابط بین متغیرها از رگرسیون تحلیل مسیر با نرم‌افزار SmartPLS استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که متغیر تعاملی استقلال و پیچیدگی کار دارای سطح معنی‌داری می‌باشند و می‌توان نتیجه گرفت که متغیر استقلال می‌تواند رابطه بین پیچیدگی کار و قضاوت حسابرسی را تعدیل کند و پیچیدگی کار بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. متغیر تعاملی استقلال و رتبه شغلی حسابرس دارای سطح معنی‌داری می‌باشند و می‌توان نتیجه گرفت که متغیر استقلال می‌تواند با قضاوت حسابرسی، رتبه شغلی حسابرس را تعدیل کند. متغیر تعاملی استقلال و پذیرش رفتار ناکارآمد دارای سطح معنی‌داری می‌باشند، پس می‌توان نتیجه گرفت که استقلال می‌تواند رابطه بین پذیرش رفتار ناکارآمد و قضاوت حسابرسی را تعدیل کند.

**واژگان کلیدی:** استقلال، قضاوت حسابرسی، پیچیدگی کار، رتبه شغلی حسابرس، پذیرش رفتار ناکارآمد.

**طبقه‌بندی موضوعی:** D91، M42

<sup>۱</sup> گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (Email: Shahrzad.aghahammadi2020@gmail.com)

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (نویسنده مسئول) (Email: arezooghhaie2001@yahoo.com)



## مقدمه

پیچیدگی کار حسابرسی به عنوان یکی از عوامل مهم و مؤثر بر نحوه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، یکی از مفهوم‌های بحث‌برانگیز در حوزه حسابرسی است که با توجه به چندبعدی بودن آن، پژوهش‌های زیادی را در حوزه حسابرسی به دنبال داشته است. در تبیین مفهوم پیچیدگی کار حسابرسی باید بیان کرد که هرچه اندازه شرکت، تنوع محصول و موجودی کالا و مطالبات بیشتر باشد تعداد گزینه‌ها و اسناد و مدارک حسابداری و ویژگی‌های هر یک از این اسناد برای حسابرسی بیشتر شده و مقدار ورودی حسابرسی افزایش می‌یابد. با افزایش مقدار ورودی، به بار اطلاعاتی نیز اضافه شده و منجر به افزایش پیچیدگی کار حسابرسی می‌شود (ایمانی و فخاری، ۱۴۰۱). عصر حاضر را می‌توان دنیای تغییرات مستمر و پیچیده در نظر گرفت که در آن سازمان‌ها برای بقا باید بتوانند از عهده پیچیدگی و تغییرات محیطی برآیند. با توجه به پیچیدگی‌های امروزی، شرایط تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان نسبت به گذشته دشوارتر شده و همچنین رسوایی مالی شرکت‌های بزرگ، اهمیت قضاوت حسابرس و عوامل مؤثر بر آن را در پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی افزایش داده و توجه تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات را نیز به این حوزه جلب کرده است. مطالعات موجود نشان می‌دهد که پیچیدگی کار حسابرسی می‌تواند تفاوت قابل توجهی در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان ایجاد کند (جاتی و سوپرستو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). هرچه کار پیچیده‌تر باشد، حسابرس را در انجام وظایف خود ناسازگار می‌کند و در نتیجه بر قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارد. پوتری<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) بیان کرد که پیچیدگی کار موجود بر قضاوت حسابرس تأثیر منفی دارد، اما آزیزا و پراتنو<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) اظهار داشتند که پیچیدگی کار، تأثیری بر قضاوت حسابرس ندارد. رفتار اخلاقی، ویژگی ضروری و مورد انتظار حسابداران و حسابرسان است، زیرا آن‌ها به عنوان ناظران عمومی در نظر گرفته می‌شوند. از حسابداران و حسابرسان انتظار می‌رود به اصول مورد اطمینان بودن، بی‌طرفی، استقلال و سایر کدهای اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دري و همکاران، ۱۳۹۹). اخلاق برای حسابداران و حسابرسان و کسانی که بر اطلاعات ارائه شده آن‌ها متکی هستند، اهمیت زیادی دارد، زیرا رفتار اخلاقی، دیدگاه اخلاقی و مصلحت جامعه را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین، حسابداری و حسابرسی را می‌توان به عنوان انضباطی اخلاقی در نظر گرفت، زیرا این افراد را ملزم می‌کند تا داده‌هایی که در تصمیم‌گیری تأثیر دارند، به گونه‌ای واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند. بخش اعظم محتوای اطلاعات حسابداری و حسابرسی نیز شامل محتوای اخلاقی و اقتصادی است (نمازی و رجب‌دري، ۱۳۹۹). اهمیت فلسفه‌ها و نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی، ضمن دانش‌افزایی در حوزه مربوط، به شناخت بهتر رویکردهای اخلاقی حرفه کمک کند تا بتوان در آینده برنامه‌ریزی‌های بهتری داشت (رجب‌دري و همکاران، ۱۴۰۱). پذیرش رفتار ناکارآمد منجر به بی‌نظمی‌هایی مانند نقض استانداردهای حسابرسی، امضای زود هنگام گزارش حسابرسی، نادیده گرفتن مراحل حسابرسی و غیره می‌شود. حسابرسانی که رفتار ناکارآمد را می‌پذیرند، قضاوت‌های ضعیفی را انجام می‌دهند و در نتیجه نمی‌توان به آن اعتماد کرد و مطابق با استانداردهای حسابرسی قابل اجرا نیست، به طوری که صورت‌های مالی حسابرسی شده نمی‌تواند مبنایی برای تصمیم‌گیری قرار گیرد و کیفیت نتایج حسابرسی را کاهش می‌دهد. اسماعیل<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) بیان می‌کند که اگر حسابرس رفتار ناکارآمد را بپذیرد، بر قضاوت حسابرسی انجام‌شده تأثیرگذار خواهد بود. رتبه شغلی حسابرس شرایطی را توصیف می‌کند که در آن حسابرس تازه‌کار در مأموریت خود از حسابرس ارشد یا مافوق خود راهنمایی یا کمک دریافت می‌کند. حسابرسانی که کار بیشتری دریافت می‌کنند، تجربه و

1. Jati & Suprasto

2. Pottery

3. Azizah & Praton

4. Ismail

دانش بیشتری خواهند داشت (فیتریانا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). طبق نظر تانوتو و سوپوترا<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، حسابرسان به طور فزاینده‌ای بر قضاوت حسابرسی داده‌شده تأثیر خواهد داشت، اما فیتوریا و مانالو<sup>۳</sup> (۲۰۱۶)، توضیح می‌دهند که رتبه شغلی حسابرسان تأثیری بر قضاوت حسابرسی ندارد. ملاحظات حسابرسان شامل شواهد و مستندات به عنوان مبنایی برای اعلام نظر است. در فرایند قضاوت، عوامل متعددی بر قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارند، اعم از عوامل داخلی و خارجی، و این پژوهش از تئوری اسناد استفاده می‌کند. تئوری اسناد، علت رفتار فرد (قضاوت حسابرسی) را که تحت تأثیر عوامل درونی و بیرونی قرار دارد، توضیح می‌دهد. عامل درونی در این پژوهش پذیرش رفتار ناکارآمد است و عوامل بیرونی در این پژوهش پیچیدگی کار و رتبه شغلی حسابرسان می‌باشد. وجود تناقض در نتایج این پژوهش‌ها باعث می‌شود این فرض وجود داشته باشد که متغیرهای دیگری وجود دارند که عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسی را تقویت یا تضعیف می‌کنند که یکی از این متغیرها استقلال است. استقلال به معنای عینی بودن حسابرسان در ارائه ارزیابی است. نگرش مستقل یک حسابرسان، نام خوب این حرفه را در چشمان جامعه گسترده‌تر حفظ می‌کند. حسابرسان باید نگرش مستقلی اتخاذ کنند، حتی اگر تحت تأثیر فشار مافوق و مشتری باشند. حسابرسانی که نگرش مستقلی دارند، دقت در کارهای انجام‌شده را افزایش می‌دهند تا بتوان به صورت‌های مالی حسابرسی‌شده اعتماد کرد و وضعیت واقعی شرکت را ارائه کرد. ویدیانینگتی<sup>۴</sup> (۲۰۱۸)، بیان می‌کند که استقلال بر قضاوت حسابرسی تأثیر دارد. بنابراین، سؤال در پژوهش حاضر این است که آیا استقلال می‌تواند رابطه بین پیچیدگی کار، رتبه شغلی حسابرسان و پذیرش رفتار ناکارآمد در قضاوت‌های حسابرسی را تعدیل کند؟

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در این پژوهش از تئوری اسناد استفاده شد، یعنی نظریه‌ای که فریتزه‌ایدر در سال ۱۹۵۸ ابداع کرد. در تئوری اسناد، عوامل درونی و بیرونی عوامل تعیین‌کننده رفتار افراد در سازمان هستند. عوامل درونی از درون فرد ناشی می‌شود که شامل نگرش‌ها، توانایی‌ها، مهارت‌ها و غیره می‌شود. در حالی که عوامل بیرونی از بیرون فرد ناشی می‌شوند، مانند فشاری که از محیطی که فرد در آن قرار دارد (سوجیانته<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱). رفتار ناشی از نیروهای درونی از درون فردی می‌آید که هنوز تحت کنترل فرد است، در حالی که رفتار ناشی از نیروهای خارجی از نیروهای خارج از کنترل ناشی می‌شود که باعث می‌شود فرد به دلیل موقعیت مجبور به انجام این کار شود (عزیزه و پرانتو<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰).

قضاوت حسابرسی، ملاحظات حسابرسان در ارزیابی اطلاعات در هر فرایند حسابرسی، از جمله تعهد، برنامه‌ریزی، کار میدانی و گزارش حسابرسی است. دقت در انجام قضاوت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و نظری که حسابرسان اعلام می‌کند تأثیر می‌گذارد (آستوتی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۲). قضاوت حسابرسان نقش بسیار مهمی در اعتماد به اظهار نظر صادر شده توسط حسابرسان دارد. قضاوت دیدگاه حسابرسان در پاسخ به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و فرایند تعیین نظرات، قضاوت‌ها و تصمیم‌هایی می‌باشد که با مسئولیت‌ها و خطرات حسابرسی مرتبط است (هاراهاپ<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). خوش‌طینت و بستانیان (۱۴۰۰)، در پژوهش خود به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای بودند. یافته‌های

1. Fitriana

2. Tanoto & Suputra

3. Fietoria & Manalu

4. Vidyningti

5. Sugianto

6. Azizah & Pranoto

7. Astuti et al.

8. Harahop

آنان نشان داد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی، مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود وضعیتی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخ‌گویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی و تفسیرناپذیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز، مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به شمار می‌روند. عوامل مختلفی بر قضاوت تأثیرگذار هستند مانند: پیچیدگی کار، رتبه شغلی حسابرس و پذیرش رفتار ناکارآمد که در پژوهش حاضر به بررسی این عوامل پرداخته شده است.

حسابرس باید نسبت به پذیرش وظیفه محول‌شده به او تمایل داشته باشد، و معمولاً وظیفه‌ای که به حسابرس داده می‌شود با یک کار و وظیفه دیگر نیز ارتباط دارد و همین عامل باعث پیچیدگی کار برای حسابرس می‌گردد. گاهی اوقات وظایف محول‌شده بیش از حد پیچیده یا بیش از ظرفیت یک حسابرس است. اصولاً پیچیدگی کار از ابهام و ساختار ضعیف یک کار ناشی می‌شود و باید به این نکته توجه کرد که کار پیچیده، وظایف را بدون ساختار، مبهم و دشوار می‌سازد (هاراهاپ، ۲۰۲۰). پیچیدگی کار تأثیر بر قضاوت حسابرسی را به طور مثبت تأیید می‌کند و قضاوت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (آستوتی و همکاران، ۲۰۲۲).

رتبه شغلی حسابرس شرایطی است که در آن حسابرس تجربه و دانش بیشتری هم در عمل و هم در تئوری دارد. سطح رتبه شغلی، طول مدت مأموریت، تجربه و سطح دانش حسابرس را توصیف می‌کند. رتبه شغلی حسابرس منعکس‌کننده میزان پذیرش کار حسابرس می‌باشد. بنابراین حسابرسانی که کار بیشتری دریافت می‌کنند، تجربه و دانش بیشتری خواهند داشت (تانوتو و سوپوترا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷).

رفتار ناکارآمد شرایطی است که در آن حسابرس کاری را انجام می‌دهد که مطابق با استانداردها یا قوانین تعیین‌شده نیست. این رفتار می‌تواند به دلیل واکنش محیط اطراف یا سیستم کنترل ایجاد شود. سیستم کنترلی که بیش از حد فشرده باشد منجر به درگیری‌هایی می‌شود که می‌تواند رفتار ناکارآمد را با خود به دنبال داشته باشد (اسماعیل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). پذیرش رفتار ناکارآمد می‌تواند به شکل‌های زمان‌بندی نامناسب گزارش، پایان یافتن زودهنگام گزارش و استفاده از روش‌های حسابرسی نامناسب باشد. پایان یافتن زودهنگام گزارش، نسبت به دیگر شکل‌های پذیرش رفتار ناکارآمد بیشتر رخ می‌دهد و وضعیتی است که در آن حسابرس مراحل حسابرسی را که باید در یک کار انجام شود، متوقف می‌کند. در مورد حسابرسانی که بیشترین فشار را متحمل می‌شوند، باعث می‌شود که آن‌ها زودتر از موعد مقرر گزارش را امضا کنند، در حالی که گزارش‌دهی ناکافی نسبت به زمان، وضعیتی است که حسابرس زمان حسابرسی استفاده‌شده را دستکاری می‌کند (گراهیتا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). توسعه و چگونگی آموزش اخلاق می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان در انتخاب گزینه‌های مختلف مفید باشد؛ همچنین هرچه درک حسابرسان از جو سازمانی که در آن کار می‌کنند اخلاقی‌تر و بیشتر باشد، در اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای با اخلاق‌تر عمل می‌کنند (احمدی و همکاران، ۱۴۰۱)؛ پس می‌توان نتیجه گرفت که وجود اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسی آن‌ها خواهد داشت و در صورت پذیرش رفتار ناکارآمد تأثیر منفی بر قضاوت حسابرسی خواهد داشت.

حسابرسان کار خود را برای منافع عمومی انجام می‌دهند، بنابراین استقلال برای حسابرس مهم است؛ زیرا بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. استقلال نگرش ذهنی حسابرسی است که از تأثیر دیگران آزاد است یا به راحتی تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد (شرلی پیناتیک<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱). استقلال حسابرس می‌تواند به اندازه‌ای مهم باشد که بازار سرمایه و فعالان آن

1. Tanoto & Suputra

2. Esmail

3. Grahita

4. Sherly Pinatik

ممکن است کیفیت حسابرسی را بر اساس شهرت او و نه توانایی‌اش برای کشف و گزارش اشتباهات بااهمیت صورت‌های مالی ارزیابی نمایند. استقلال و اعتبار، انگیزه‌ای برای مستقل ماندن حسابرسان است (مدیرکیا و همکاران، ۱۴۰۱).

**دانیل و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)**، در پژوهشی تحت عنوان «تحقیق تعصب قضاوت حسابرس: تحلیل روند ۵۰ ساله و استفاده از فناوری در حال ظهور» بیان کردند افزایش توسعه و استفاده از فناوری‌های خودکار و شناختی در Global Six، همراه با افزایش در دسترس بودن داده‌ها و سطوح مختلف ساختار داده، ممکن است تعصب قضاوت حسابرس را تشدید کند یا منجر به سوگیری‌های جدید شود. با ارائه تحلیل روند ۵۰ ساله سوگیری قضاوت حسابرس، که ناشی از تکیه بر اکتشافی‌های قضاوتی و آثار بالقوه‌ای است که استفاده از فناوری‌های شناختی و خودکار، مانند هوش مصنوعی، ممکن است بر روی این موضوع تأثیر داشته باشد، رویکردی جامع برای دستیابی به دیدگاه جدیدی اتخاذ می‌کنیم. ما سوگیری‌های فردی را توصیف می‌کنیم و حوزه‌های خاص تحقیق، اشتراک‌ها و تفاوت‌ها، شکاف‌های موجود در ادبیات، و روش‌های تحقیق به کار رفته را شناسایی می‌کنیم. ما یک چارچوب مفهومی را به عنوان نقطه عزیمت ایجاد می‌کنیم تا با تمرکز بر تأثیر فناوری در حال ظهور، تحقیقات آینده را هدایت کنیم. ما با شناسایی فرصت‌هایی برای تحقیقات آینده نتیجه‌گیری می‌کنیم.

**عدلی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۲)**، در پژوهشی تحت عنوان «قضاوت حسابرس و تصمیم‌گیری در محیط کلان داده: یک چارچوب تحقیق پیشنهادی» بیان کردند فرایند شناختی یکپارچه‌سازی تجسم داده‌ها و حالت پردازش شهودی داده، تصمیم‌گیری قضاوت حسابرسان را بهبود می‌بخشد. این پژوهش همچنین ادعا می‌کند که پیچیدگی کار ممکن است بر فرایند شناختی یکپارچه‌سازی تجسم داده‌ها و حالت‌های پردازش تأثیر بگذارد، زیرا ماهیت حجیم داده‌ها و پیچیدگی فرایندهای تجاری است. از این رو، همچنین انتظار می‌رود که روابط بین تجسم داده‌ها و تصمیم‌گیری قضاوت حسابرس و بین حالت پردازش و تصمیم‌گیری قضاوت حسابرس با پیچیدگی کار تعدیل شود.

**کومانگ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۱)**، در پژوهشی تحت عنوان «تحلیل تأثیر قدرت، تجربه حسابرس و پیچیدگی وظایف بر قضاوت حسابرسی» بیان کردند جنبه‌های قدرت، تجربه حسابرس و پیچیدگی وظایف بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارند. این بدان معنی است که جنبه‌های قدرت، تجربه و پیچیدگی نقش مهمی برای حسابرسان برای نشان دادن کیفیت حسابرسی دارند. این پژوهش با در نظر گرفتن قدرت و جنبه‌های دیگر به توسعه نظریه روان‌شناسی در تحقیقات حسابداری به ویژه نظریه اسناد کمک کرده است و همچنین کمک عملی به حسابرسان سازمان حسابرسی مالی برای توجه بیشتر به توانایی‌های خود در انجام وظایف حسابرسی نموده است. این پژوهش جنبه قدرت شخصیت حسابرس را توسعه می‌دهد تا در انجام حسابرسی مورد توجه قرار گیرد.

**راتنانینگسیه و لیندادیانا<sup>۴</sup> (۲۰۲۰)**، در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری و دین‌داری بر ادراک دانشجویان از رفتار اخلاقی حسابداری» نشان دادند آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر درک دانشجویان از رفتار غیراخلاقی تأثیر می‌گذارد. دانشجویانی که دانش گسترده‌ای در مورد اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری دارند، باهوش‌تر خواهند بود و قادر به پاسخ‌گویی بهتر در محیط‌های تصمیم‌گیری هستند و رفتار اخلاقی‌تری از خود بروز می‌دهند. همچنین، دین‌داری بر درک دانشجویان از رفتارهای غیراخلاقی در حسابداری تأثیر می‌گذارد و هرچه دین‌داری و تبعیت فرد از آموزه‌های دین بیشتر باشد، رفتار و نگرش وی نیز اخلاقی‌تر خواهد بود.

1. Danielle et al.

2. Adli et al .

3. Komang et al .

4. Ratnaningsih & Linda Diana

**فیتوریا و مانالو<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)**، در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر حرفه‌گرایی، استقلال، شایستگی و تجربه کاری بر کیفیت حسابرسی در شرکت حسابداری» توضیح می‌دهند که رتبه شغلی حسابرس تأثیری بر قضاوت حسابرسی ندارد. ملاحظات حسابرس شامل شواهد و مستندات به عنوان مبنایی برای اعلام نظر است. در فرایند قضاوت، عوامل متعددی بر قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارند، اعم از عوامل داخلی و خارجی، و این پژوهش از تئوری اسناد استفاده می‌کند. تئوری اسناد، علت رفتار فرد (قضاوت حسابرسی) را که تحت تأثیر عوامل درونی و بیرونی قرار دارد، توضیح می‌دهد.

**بوید<sup>۲</sup> (۲۰۱۴)**، در پژوهشی با عنوان «ریشه‌های ساختاری تضاد منافع در حرفه حسابداری» بیان کرد بازار حسابرسی در دهه گذشته به شدت رقابتی شده است و در پی بحران‌های اقتصادی اخیر بیشتر هم شده است. این محیط منجر به فشار زیاد بر صاحبکاران حسابرسی شده است و بنابراین، فشارهایی که صاحبکاران بر حسابرسان وارد می‌کنند افزایش یافته است. این فشارها به صورت توافق بر سر حق‌الزحمه حسابرسی و همچنین، قدرت صاحبکار در تحت تأثیر قرار دادن قضاوت حسابرس با توجه به یک رویه خاص ظاهر می‌شوند.

**رجب‌دري و همکاران (۱۴۰۱)**، در پژوهشی تحت عنوان «رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان» بیان می‌کنند یافته‌های کلی پژوهش نشان می‌دهد که بین نظریه‌های موردبررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد؛ همچنین، سایر یافته‌ها نشان داد که نظریه‌های دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت‌محور، رابطه مثبت و معناداری با رفتار اخلاقی در حسابرسان دارد. البته رابطه معناداری بین نظریه‌های وظیفه‌گرایی و سودگرایی با رفتار اخلاقی در حسابرسان مشاهده نشد. بررسی متغیرهای کنترلی نیز نشان داد که بین سن و جنسیت و رفتار اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و اهمیت فلسفه اخلاق و نظریه‌های اخلاقی در راستای گسترش اخلاق حرفه‌ای، ضروری است این موضوع مورد توجه بیشتری قرار گیرد تا بتوان در آینده سطح اخلاق حرفه را افزایش داد.

**باقرزادگان و همکاران (۱۴۰۱)**، پژوهشی تحت عنوان «تأثیر نئولیبرالیسم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان» انجام دادند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که نئولیبرالیسم رابطه منفی و معناداری با قضاوت اخلاقی حسابرسان دارد و با افزایش تفکر لیبرالیسم قضاوت اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد. وظیفه اصلی حسابرسان اطمینان‌بخشی و اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی است و قضاوت حسابرسان می‌تواند، منافع استفاده‌کنندگان زیادی را تحت تأثیر قرار دهد، بنابراین بر اساس یافته‌های این پژوهش، شناسایی آن دسته از عوامل اخلاقی که می‌تواند بر قضاوت حسابرس تأثیرگذار باشد، حائز اهمیت است.

**میری و همکاران (۱۴۰۰)**، در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ذهن‌آگاهی بر جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی» بیان می‌کنند که ذهن‌آگاهی با ایده‌نال‌گرایی رابطه‌ای معنی‌دار ندارد؛ اما رابطه‌ای منفی و معنی‌دار با نسبی‌گرایی دارد. به‌طور کلی شواهد این تحقیق بیانگر آن است که ذهن‌آگاهی به عنوان یک ویژگی روان‌شناختی موجب کاهش نسبی‌گرایی اخلاقی در حسابرسان می‌شود. به‌عبارت دیگر، اگر حسابرسان کار خود را با شناخت و توجه و شیوه‌ای بهتر انجام دهند، در آن صورت می‌توانند رفتار اخلاقی مناسب‌تری داشته باشند.

**حساس یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۹)**، در پژوهشی تحت عنوان «رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی» رابطه سطح مهارت حسابرسان را با حساسیت و قضاوت اخلاقی بررسی کردند. هدف پژوهش آن‌ها پاسخی برای این سؤال بود: آیا اخلاق جزئی از مهارت حسابرسان محسوب می‌شود؟ نتایج حاکی از وجود اختلاف معنادار بین

1. Fietoria & Manalu

2. Boyd

حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آن‌ها بود، ولی در بررسی هم‌پیشه‌های آن‌ها با یکدیگر، اختلاف معناداری مشاهده نشد.

**سعیدی گراغانی و نادری (۱۳۹۸)**، پژوهشی تحت عنوان «تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس» انجام دادند. در این پژوهش اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان‌شناختی (خوش‌بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه‌ای مطالعه شد. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. برای انجام این پژوهش از یک طرح آزمایشی و به منظور جمع‌آوری داده‌ها و سنجش شخصیت آزمودنی‌ها از پرسش‌نامه‌های استاندارد روان‌شناسی استفاده شد. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از آزمون تی-استیودنت تجزیه و تحلیل گشت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله (خوش‌بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه اول: استقلال رابطه بین پیچیدگی کار و قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.
- فرضیه دوم: استقلال رابطه بین ارشدیت حسابرس و قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.
- فرضیه سوم: استقلال رابطه بین پذیرش رفتار ناکارآمد و قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

از نظر ماهیت و روش اجرا، پژوهش حاضر از نوع طرح آزمایش تجربی - رفتاری است. در طرح آزمایش تجربی، پژوهشگر تأثیر متغیری مستقل را بر متغیری وابسته بررسی می‌کند. در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها از روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. در گام اول، مبانی نظری از مقالات متعدد گرفته شده از اینترنت و نیز کتاب‌ها و مجلات تخصصی فارسی و انگلیسی جمع‌آوری شد؛ سپس به منظور جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز، از پرسش‌نامه‌های استاندارد استفاده شد. داده‌های این پژوهش با استفاده از ابزاری متشکل از دو بخش، یعنی پرسش‌نامه و طرح آزمایش تجربی جمع‌آوری شد. در بخش پرسش‌نامه از آزمودنی‌ها درخواست شد ضمن انجام قضاوت، میزان اهمیت ویژگی‌ها را نیز تعیین کنند. جامعه آماری این پژوهش کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابداری و سازمان حسابداری در ایران می‌باشد. تعداد این خبرگان ۴۱۲ نفر می‌باشد. لازم به ذکر است که حسابرسان با رتبه شغلی حسابرس ارشد و بالاتر به عنوان خبره در نظر گرفته شدند. نمونه آماری بر اساس فرمول کوکران تعداد ۱۹۲ نفر تعیین شد. تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از این پژوهش با استفاده از نرم‌افزار آماری در دو سطح توصیفی و استنباطی انجام شد و برای بررسی روابط بین متغیرها از رگرسیون تحلیل مسیر با نرم‌افزار SmartPls استفاده شد. در سطح آمار توصیفی از آماره‌هایی نظیر فراوانی، درصد، میانگین و انحراف استاندارد استفاده شد. همچنین برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استنباطی از روش ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون استفاده شد.

### یافته‌های پژوهش

جدول (۱) نشان می‌دهد، از کل تعداد نمونه آماری مورد پژوهش که ۱۹۲ نفر می‌باشند، با توجه به رشته تحصیلی، ۱۴۹ نفر (۷۷/۶ درصد) مدرک تحصیلی حسابداری، ۳۶ نفر (۱۸/۴ درصد) مدرک تحصیلی مدیریت و ۷ نفر (۳/۹



درصد) مدرک تحصیلی اقتصاد دارند. بنابراین، نمونه انتخاب شده از جامعه مورد پژوهش دارای ترکیبی از رشته‌های حسابداری، مدیریت و اقتصاد است. با توجه به موضوع پژوهش، مدارک تحصیلی نمونه مذکور مرتبط با موضوع پژوهش بوده و بیشتر افراد نمونه آماری مدرک تحصیلی حسابداری دارند.

جدول (۱): توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌گویان بر حسب رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
حسابداری	۱۴۹	۷۷/۶
مدیریت	۳۶	۱۸/۴
اقتصاد	۷	۳/۹
جمع	۳۸۴	۱۰۰

جدول (۲) نشان می‌دهد، از کل تعداد نمونه آماری که ۱۹۲ نفر می‌باشند، با توجه به مقطع تحصیلی، ۵ نفر (۲/۶ درصد) درجه دکتری، ۸۴ نفر (۴۳/۷ درصد) کارشناسی ارشد و ۱۰۳ نفر (۵۳/۶ درصد) کارشناسی دارند. از آنجا که حداقل میزان تحصیلات جامعه حسابداران رسمی، کارشناسی است، نمونه آماری مورد پژوهش، با موضوع مورد پژوهش و مفاهیم آن آشنایی دارند و مفاهیم مورد پژوهش برای آن‌ها قابل فهم و ملموس می‌باشد.

جدول (۲): ترکیب اعضای جامعه آماری به تفکیک مقطع تحصیلی

میزان تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
دکتری	۵	۲/۶
کارشناسی ارشد	۸۴	۴۳/۷
کارشناسی	۱۰۳	۵۳/۶
جمع	۱۹۲	۱۰۰

جدول (۳) نشان می‌دهد، از کل تعداد نمونه آماری که ۱۹۲ نفر می‌باشند، با توجه به میزان سوابق و فعالیت آن‌ها در زمینه حسابرسی، ۵۰ نفر (۲۶/۱ درصد) از افراد نمونه، بیش از ۲۱ سال سابقه کار، ۱۱۲ نفر (۵۸/۳ درصد) از افراد، بین ۱۱ تا ۲۰ سال سابقه کار، ۳۰ نفر (۱۵/۶ درصد)، کمتر از ۱۰ سال سابقه کار در زمینه حسابرسی داشته‌اند. تجربه، عامل بسیار تأثیرگذاری بر انتخاب صحیح گزینه‌هاست و با توجه به ترکیب اعضای نمونه مشاهده می‌شود، که حجم وسیعی از نمونه آماری مورد پژوهش، از تجربه فراوانی برخوردارند.

جدول (۳): ترکیب اعضای نمونه آماری به تفکیک سابقه خدمت

میزان سوابق حسابرسی	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۱۰ سال	۳۰	۱۵/۶
۱۱ تا ۲۰ سال	۱۱۲	۵۸/۳
بالاتر از ۲۱ سال	۵۰	۲۶/۱
جمع	۱۹۲	۱۰۰

جدول (۴) نشان می‌دهد، از کل تعداد نمونه که ۱۹۲ نفر می‌باشند، با توجه به محل اشتغال ۷۶ نفر (۳۹/۳ درصد) شاغل در مؤسسه حسابرسی و ۱۱۶ نفر (۶۰/۷ درصد) شاغل در سازمان حسابرسی بودند. از آنجا که توزیع پرسش‌نامه بیشتر در سازمان حسابرسی تهران صورت پذیرفته است، به تبع آن پرسش‌نامه‌های دریافتی از سازمان نیز بیشتر بوده است. دلیل توزیع بیشتر پرسش‌نامه‌ها در سازمان حسابرسی تهران این است، که ترکیب اعضای جامعه حسابداران رسمی نشان می‌دهد، پس از شاغلان شریک مؤسسه‌های حسابرسی (که دسترسی آسان به تمامی آن‌ها از منظر دوری راه و محدودیت‌های زمانی و اقتصادی و ... آسان نبود)، نسبت اعضای شاغل در سازمان حسابرسی (که دسترسی به آن‌ها از جهت متمرکز بودن در یک مکان مشخص آسان‌تر بود) از دیگران بیشتر است.

جدول (۴): ترکیب اعضای نمونه آماری به تفکیک محل اشتغال

محل اشتغال	فراوانی	درصد فراوانی
افراد شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی	۷۶	۳۹/۳
افراد شاغل در سازمان حسابرسی	۱۱۶	۶۰/۷
جمع	۱۹۲	۱۰۰

#### آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

میانگین نمره تجربی پاسخ‌دهندگان به متغیرهای پیچیدگی کار، پذیرش رفتار ناکارآمد و قضاوت حسابرسی در رده متوسط قرار دارد. این در حالی است که متغیرهای رتبه شغلی و استقلال حسابرسی در رده بالا قرار می‌گیرند. دسته متوسط در مورد متغیر پیچیدگی کار نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان در این پژوهش گاهی اوقات هنوز وظایفی را دریافت می‌کنند که درک و تکمیل آن‌ها دشوار است، به طوری که می‌تواند مانع از انجام فرایند واگذاری و تکمیل حسابرسی شود. دسته بالای متغیر رتبه شغلی حسابرسی نشان می‌دهد که تأثیر سابقه تجربه شده در پاسخ‌دهندگان بسیار بارز است. پاسخ‌دهندگان همیشه از حسابرسان و رهبران ارشد بیشتری در انجام وظایف خود حمایت و راهنمایی دریافت می‌کنند، به طوری که پاسخ‌دهندگان احساس می‌کنند که مافوق یا رهبران آن‌ها همیشه در حال پرورش هستند. مقوله متوسط در مورد متغیر پذیرش رفتار ناکارآمد نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان ادعان دارند که گاهی اوقات حسابرسی به دلیل محدود بودن، دامنه آزمون را گسترش نمی‌دهد.

جدول (۵): میانگین متغیرهای پژوهش

وضعیت	میانگین	
متوسط	۹/۵۳	پیچیدگی کار
بالا	۱۶/۵۴	رتبه شغلی حسابرسان
متوسط	۲۷/۶۸	پذیرش رفتار ناکارآمد
بالا	۳۴/۱۹	استقلال
متوسط	۳۱/۰۹	قضاوت حسابرسی

### آزمون تعیین نرمال بودن داده‌های پژوهش

مقدار بحرانی برای متغیرهای پژوهش یا همان سطح معنی‌داری در نظر گرفته شده برای آزمون به وسیله SmartPLS می‌باشد. با توجه به جدول فوق: مقدار اعتبار آزمون برای تمامی متغیرها از ۰/۰۵ بیشتر می‌باشد، در نتیجه فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ تأیید می‌شود و می‌توان توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال است یا به عبارت دیگر با توجه به بزرگ‌تر بودن p-value از  $\alpha$  فرض  $H_0$  (نرمال بودن توزیع متغیر) تأیید می‌شود. بنابراین می‌توان گفت جهت آزمون فرضیه‌ها باید از آزمون‌های پارامتری استفاده کرد.

جدول (۶): آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

پیمانه آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه
۱/۵۷۱	۰/۰۶۵	نرمال
۱/۳۶۵	۰/۰۹۴	نرمال
۲/۷۴۶	۰/۰۹۷	نرمال
۱/۶۹۸	۰/۰۶۳	نرمال
۲/۸۴۷	۰/۱۴۵	نرمال

$$\text{Sig} = p\text{-value} = ۰/۰۶۵ > ۰/۰۵ = \alpha$$

جدول زیر ضریب همبستگی، مجذور ضریب همبستگی یا ضریب تعیین را نشان می‌دهد به گونه‌ای که میزان همبستگی بین متغیرهای فوق ۰/۸۰۵ و در سطح بالایی می‌باشد؛ همچنین ضریب تعیین بیانگر این است که ۶۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته قضاوت حسابرسی توسط متغیرهای پیچیدگی کار، رتبه شغلی حسابرس، پذیرش رفتار ناکارآمد، استقلال پوشش داده می‌شود.

جدول (۷): مقدار ضریب تعیین حاصل از تحلیل رگرسیون قضاوت حسابرسی

ضریب همبستگی	مجذور ضریب همبستگی	مجدور ضریب همبستگی تعدیل شده	خطای معیار برآورد
۰/۸۰۵	۰/۶۴۸	۰/۶۳۳	۱/۹۴

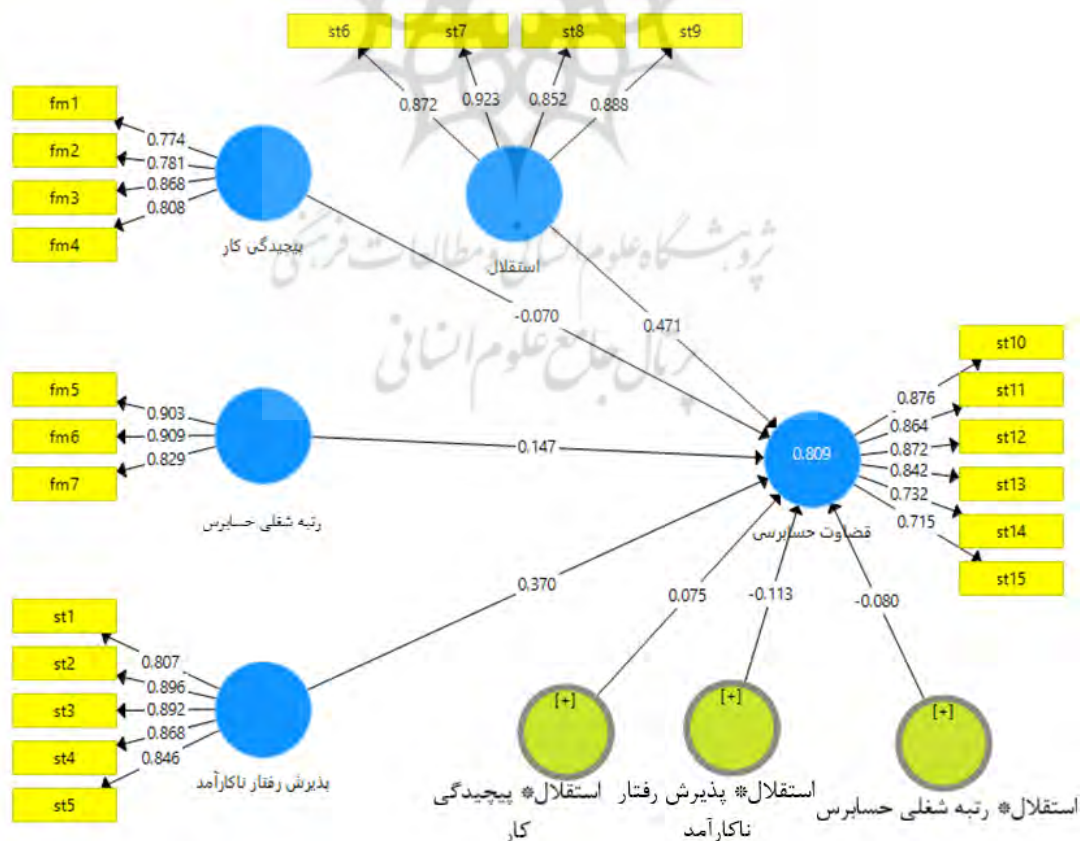
جدول (۸): ضرایب استاندارد شده و نشده حاصل از تحلیل رگرسیون قضاوت حسابرسی

متغیرها	آثار استاندارد نشده		آثار استاندارد شده		T	ضریب معناداری
	B	خطای استاندارد	Beta			
مقدار ثابت	۰/۲۱۵	۰/۱۲۹			۱/۳۱۲	۰/۲۰۳
استقلال - پیچیدگی کار	-۰/۵۴۱	۰/۰۶۱	-۰/۱۸۱		-۶/۲۸۴	۰/۰۳۶
استقلال - رتبه شغلی حسابرس	۰/۳۶۷	۰/۰۴۵	۰/۶۱۵		۷/۵۱۲	۰/۰۴۲
استقلال - پذیرش رفتار ناکارآمد	۰/۲۱۲	۰/۰۴۹	۰/۴۱۲		۵/۴۲۱	۰/۰۲۰

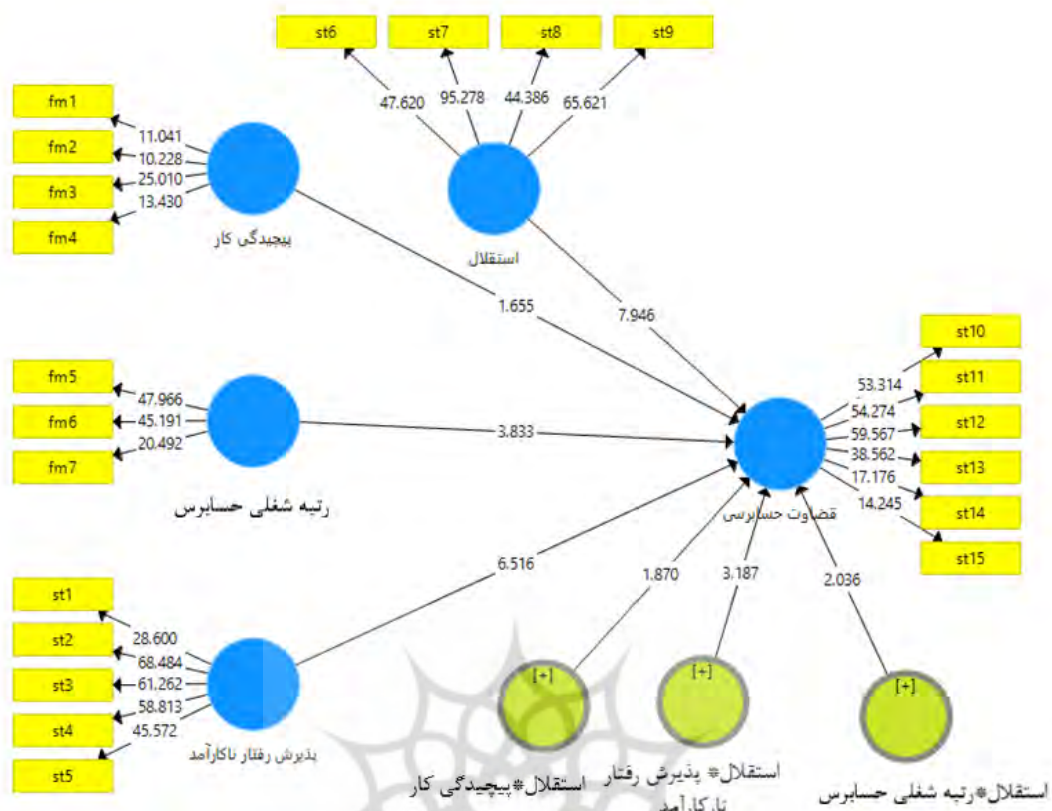
بر اساس نتایج حاصل از جدول فوق و برای متغیر تعاملی استقلال - پیچیدگی کار که دارای سطح معنی‌داری ۰/۰۳۶ و کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که متغیر استقلال می‌تواند رابطه بین پیچیدگی کار و قضاوت حسابرسی را تعدیل کند. پیچیدگی کار عبارت است از ادراک حسابرس در مواجهه با مشکلات در تکالیف همراه با توانایی محدود برای ادغام وظایف محول شده (پوتری، ۲۰۱۸). پیچیدگی زیاد کار، انجام تعداد تکالیف را برای حسابرس

دشواری می‌کند تا حسابرس را به سمت تقلب سوق دهد. با پیچیدگی کار زیاد همراه با نگرش فراوان استقلال حسابرس، زمانی که حسابرس پیچیدگی کاری زیادی داشته باشد، کمتر احتمال دارد که مرتکب رفتار کلاهبرداری شود، زیرا حسابرس تکالیف خود را تا حد امکان صادقانه و مستقل انجام می‌دهد به طوری که بر آن تأثیر می‌گذارد. بر اساس نتایج حاصل از جدول فوق و برای متغیر تعاملی استقلال-رتبه شغلی حسابرس که دارای سطح معنی‌داری ۰/۰۴۲ و کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که متغیر استقلال می‌تواند با قضاوت حسابرسی، رتبه شغلی حسابرس را تعدیل کند. حسابرسان ارشد می‌توانند با ارائه دستورالعمل‌ها و ملاحظات که به حسابرسان دیگر در حل این مشکلات کمک می‌کند، به حسابرسان بیشتری در برخورد با مشکلات و موانعی که در یک کار وجود دارد کمک کنند. وجود نگرش حسابرس ارشد همراه با نگرش استقلال فراوان باعث می‌شود که هم حسابرسان ارشد و هم حسابرسان دیگر تا حد امکان، صادقانه و مستقل با هم تعامل داشته باشند و بر نتایج قضاوت آن‌ها تأثیر بگذارد. بر اساس نتایج حاصل از جدول بالا و برای متغیر تعاملی استقلال-پذیرش رفتار ناکارآمد که دارای سطح معنی‌داری ۰/۰۲۰ و کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد پس می‌توان نتیجه گرفت که استقلال می‌تواند رابطه بین پذیرش رفتار ناکارآمد و قضاوت حسابرسی را تعدیل کند. پذیرش رفتار ناکارآمد توسط حسابرسان می‌تواند تأثیر منفی بر قضاوت در مورد گزارش‌های حسابرسی شده داشته باشد، زیرا فرایند حسابرسی از استانداردها و قوانین قابل اجرا انحراف دارد، به طوری که صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری ناسازگار، نادرست و غیرقابل اعتماد می‌شود (اسماعیل، ۲۰۱۵). نگرش استقلال زیاد احتمال انجام رفتار ناکارآمد حسابرس را کاهش می‌دهد زیرا حسابرس با اصول صداقت و استقلال کار می‌کند که می‌تواند بر نتایج قضاوت نیز تأثیر بگذارد.

مدل ساختاری این پژوهش نیز به شرح زیر می‌باشد:



مدل ساختاری پژوهش در حالت استاندارد



مدل ساختاری پژوهش در حالت معنی‌داری

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این پژوهش نشان داد که متغیر تعاملی استقلال و پیچیدگی کار که دارای سطح معنی‌داری ۰/۰۳۶ و کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد و می‌توان نتیجه گرفت که متغیر استقلال می‌تواند رابطه بین پیچیدگی کار و قضاوت حسابرسی را تعدیل کند و پیچیدگی کار بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. پیچیدگی کار عبارت است از ادراک حسابرس در مواجهه با مشکلات در تکالیف همراه با توانایی محدود برای ادغام وظایف محول شده (پوتری، ۲۰۱۸). پیچیدگی زیاد کار، انجام تعداد تکالیف را برای حسابرس دشوارتر می‌کند تا حسابرس را به سمت تقلب سوق دهد. با پیچیدگی کار زیاد همراه با نگرش فراوان استقلال حسابرس، کمتر احتمال دارد که مرتکب رفتار کلاهبرداری شود، زیرا حسابرس تکالیف خود را تا حد امکان صادقانه و مستقل انجام می‌دهد به طوری که بر آن تأثیر می‌گذارد. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های، تانوتو و سوپوترا (۲۰۱۷)، آستوتی و همکاران (۲۰۲۲)، هاراهاپ (۲۰۲۰)، خوش‌طینت و بستانیان (۱۴۰۰)، نیز هم‌راستا می‌باشد.

با توجه به متغیر استقلال و رتبه شغلی حسابرس که دارای سطح معنی‌داری ۰/۰۴۲ و کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که متغیر استقلال می‌تواند رابطه بین قضاوت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرس را تعدیل کند و رتبه شغلی حسابرس بر قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. حسابرسان ارشد می‌توانند با ارائه دستورالعمل‌ها و ملاحظاتی که به حسابرسان دیگر در حل این مشکلات کمک می‌کند، به حسابرسان بیشتری در برخورد با مشکلات و موانعی که در یک کار وجود دارد یاری رسانند. وجود نگرش حسابرس ارشد همراه با نگرش استقلال زیاد باعث می‌شود که هم حسابرسان ارشد و هم حسابرسان دیگر تا حد امکان صادقانه و مستقل با هم تعامل داشته باشند و بر نتایج

قضاوت آن‌ها تأثیر بگذارد. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های، تانوتو و سوپوترا (۲۰۱۷)، نورسیح و مرتا (۲۰۱۷)، آستوتی و همکاران (۲۰۲۲)، هاراهاپ (۲۰۲۰)، خوش‌طینت و بستانیان (۱۴۰۰)، نیز هم‌راستا می‌باشد.

متغیر استقلال و پذیرش رفتار ناکارآمد دارای سطح معنی‌داری ۰/۰۲۰ و کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، پس می‌توان نتیجه گرفت که استقلال می‌تواند رابطه بین پذیرش رفتار ناکارآمد و قضاوت حسابرسی را تعدیل کند. پذیرش رفتار ناکارآمد از سوی حسابرسان می‌تواند تأثیر منفی بر قضاوت در مورد گزارش‌های حسابرسی شده داشته باشد، زیرا فرایند حسابرسی از استانداردها و قوانین قابل اجرا انحراف دارد، به طوری که صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری ناسازگار، نادرست و غیرقابل اعتماد می‌شود. نگرش استقلال فراوان احتمال انجام رفتار ناکارآمد حسابرس را کاهش می‌دهد زیرا حسابرس با اصول صداقت و استقلال کار می‌کند که می‌تواند بر نتایج قضاوت نیز تأثیر بگذارد. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های، اسماعیل (۲۰۱۵)، گراهیتا (۲۰۱۶)، تانوتو و سوپوترا (۲۰۱۷)، آستوتی و همکاران (۲۰۲۲)، هاراهاپ (۲۰۲۰)، خوش‌طینت و بستانیان (۱۴۰۰)، نیز هم‌راستا می‌باشد.

انجام هر پژوهشی با یکسری از محدودیت‌ها روبرو است. در ارزیابی نتایج حاصل از این پژوهش، برخی از محدودیت‌ها باید در نظر گرفته شود. اول، با توجه به اینکه انسان موجودی ایده‌آل‌گر است، استفاده از پرسش‌نامه در تحقیقات رفتاری با محدودیت ذاتی واقعی نبودن پاسخ‌ها همراه است؛ به عبارتی ممکن است در شرایط واقعی نحوه عمل هر فرد تغییر کند. دوم، سایر متغیرهای مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد و اثر متقابل آن‌ها بر یکدیگر که در پژوهش ما استفاده نشده است، می‌تواند نتایج به دست آمده را تحت تأثیر قرار دهد؛ همچنین ممکن است مشکلات بالقوه مرتبط با متغیرهای مؤثر کنترل نشده وجود داشته باشد. سوم، روش پژوهش به لحاظ بعد زمانی از نوع مقطعی است، لذا برای تبیین روابط علی از استحکام پژوهش‌های تداومی برخوردار نیست. مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر نیز نبود چارچوب مدون و علمی در زمینه نظریه‌های مربوط به اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی در ایران بود. در نهایت با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهادهایی بدین صورت ارائه می‌شود: به مدیران حسابرسی توصیه می‌گردد از مدل چندبعدی این پژوهش برای سنجش میزان پیچیدگی کار حسابرسی استفاده کرده و بر این اساس سطح پیچیدگی کار حسابرسی، حسابرسان کار را به موقع برای حسابرسان رده پایین تشریح کنند.

به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد جهت برنامه‌ریزی کار حسابرسی و اختصاص میزان زمان لازم بر اساس میزان پیچیدگی کار حسابرسی را اندازه‌گیری کنند و استقلال خود را در این مورد به کار ببرند. به مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان‌های تعیین‌کننده نرخ‌های حق‌الزحمه حسابرسی توصیه می‌گردد، حق‌الزحمه حسابرسی متأثر از پیچیدگی کار حسابرسی را در نظر بگیرند تا این موضوع انگیزه‌ای برای حسابرسان در حفظ استقلال آن‌ها گردد.

پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران آینده به نقش عملی هر نظریه در کاربردی کردن اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران پردازند. افزون بر آن، الگوی جامعی با ترکیب همه نظریه‌های اخلاقی متناسب با شرایط ایران تهیه شود.

به انجمن‌ها و سازمان‌های مربوط به حسابداری و حسابرسی نیز توصیه می‌شود که با استفاده از یافته‌های این پژوهش، نسبت به تدوین استانداردهای دقیق‌تر، عملی‌تر و گسترده‌تر اقدام نمایند. نتایج پژوهش حاضر برای افراد حرفه‌ای شاغل در زمینه آموزش حسابرسان سودمند است. درک بهتر از ویژگی‌های شخصیتی بااهمیت در مراحل گوناگون حسابرسی، می‌تواند به آموزش بهتر و انتخاب مناسب‌تر حسابرسان منجر شود. افراد درگیر در گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی نیز می‌توانند از یافته‌های این پژوهش بهره‌مند شوند. انتخاب کارکنان با ویژگی‌های روان‌شناختی خاص و ترکیب این انتخاب با اجرای برنامه‌های آموزشی مناسب، می‌تواند برای بهبود مهارت در

حسابرسی، فرصت مناسبی را فراهم آورد و پذیرش رفتار ناکارآمد را به حداقل برساند. انتظار می‌رود حسابرسان بتوانند با رعایت استانداردها، قواعد حسابرسی و آیین‌نامه‌های اخلاقی قابل‌اجرا، تا حد امکان کار خود را مطابق با قوانین و استانداردهای موجود انجام دهند تا حسابرسان اقداماتی را که منجر به پذیرش رفتار ناکارآمد می‌شود انجام ندهند. در حالت کلی با توجه به نتایج به‌دست‌آمده پیشنهاد می‌شود که تغییر مؤسسه‌های حسابرسی به صورت دوره‌ای در شرکت‌ها انجام گیرد تا استقلال مؤسسه‌های حسابرسی بیشتر حفظ گردد. همچنین که بسیاری از قانون‌گذاران بر این اعتقادند که روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، توان نظارتی حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد لذا، با کاهش طول مدت رابطه حسابرس و صاحبکار، استقلال حسابرس بیشتر می‌شود و افزایش استقلال مؤسسه‌های حسابرسی نیز می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. آنچه مسلم است حسابرسان در اعمال استانداردهای حسابرسی با انواع موقعیت مستلزم قضاوت مواجه می‌شوند. بنابراین می‌توان گفت حسابرسان می‌توانند با اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای بهتر موجب حفظ منافع جامعه در دراز مدت شوند؛ لذا باید حسابرسان را ملزم بر قضاوت حرفه‌ای، از جمله «توانایی دفاع» و «صحت در کار» کرد. همچنین پیشنهاد می‌شود که مدیران و حسابرسان نسبت به این رفتارها حساس بوده و سعی کنند مانع از بروز این رفتارها (پذیرش رفتارهای ناکارآمد) در مؤسسه یا سازمان گردند. در این راستا پیشنهاد می‌گردد اخلاق حرفه‌ای و تعهد سازمانی سرلوحه کار حسابرسان قرار گیرد و مؤلفه‌های آن یعنی تعهد حرفه‌ای و الزام‌های آن در مؤسسه، عملی گردد. به علاوه، مدیران مؤسسه با برنامه‌ریزی صحیح، مانع از ایجاد فشار بودجه زمانی شوند. همچنین با بررسی صحیح عملکرد کارکنان و استفاده از ابزار تشویق و تنبیه مناسب، باعث ایجاد انگیزه در آنها جهت پیشرفت شغلی و تمایل به ادامه فعالیت در مؤسسه فعلی گردند، تا از اعمال رفتارهای ناکارآمد توسط حسابرسان جلوگیری شده و کیفیت کار حسابرسان افزایش یابد.

در آخر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که با استفاده از پرسش‌نامه‌ای جامع‌تر که موارد دقیق‌تری از عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسی را به صورت سناریو نشان می‌دهد، انجام بگیرد. پیشنهاد می‌شود تا مطالعات آتی علاوه بر متغیرهای در نظر گرفته‌شده در این مطالعه، سایر عواملی که در اعمال قضاوت حسابرسی نقش دارند، برای مثال اهمیت مشتری، پیچیدگی کار و استقلال حسابرس و عوامل اخلاقی و فرهنگی نیز بررسی شوند.

## References

- Ahmadi, ., Rostami, A., & Heydarzadeh, S. (2022). The Effect of Moral Reasoning, Exposure to Ethics and Perceived Ethical Climate on Auditors' Ethical Judgment. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 2(3), 20-37. (In persian)
- Astuti, C. D., Sihotang, E. P., Wahyuni, L., & Dizar, S. (2022). The Effect Determinant Factors of Audit Judgment in the Government Sector, In 3rd Borobudur International Symposium on Humanities and Social Science 2021. 778-782. Atlantis Press.
- Boyd, Colin. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 377-398.
- Danielle R. Lombardi; Janice C. Sipiior; Steven Dann miller. (2022). Auditor Judgment Bias Research: A 50-Year Trend Analysis and Emerging Technology Use. *American Accounting Association Journal of Information Systems*, 37(1), 109-141.
- Ehsan Kazem Pour, Yahya Hassas Yeghaneh, (2014). Relation between auditors expertise and ethical sensitivity and moral judgment, *Journal of Empirical Research in Accounting*, 3(2), 53-70. (In persian)
- Fietoria, & Manalu, E. S. (2023). The Influence of Professionalism, Independence, Competence and Work Experience on Audit Quality at the Bandung Public Accounting Firm. *Journal of Accounting and Business Studies*, 6(4), 1588-1595.
- Gunawan, I., & Indarto, S. (2022). Independence as Moderating Factors Influencing Audit Judgment. *Asian Journal Of Law And Governance*, 4(1), 1-10.

- Hamdam, Adli; Jusoh, Ruzita; Yahya, Yazkhiruni; Abdul Jalil, Azlina; Zainal Abidin, Nor Hafizah *Less Accounting research journal*, 35(1), 55 - 70.
- Harahap, A. R. M. (2019). Effect of Audit Expertise, Task Complexity and External Locus of Control on Audit Judgment. *Researchgate* .8(2):100.
- Imani, K., & Fakhari, H. (2022). Measuring Audit Task Complexity Using Structural Equation Modeling. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(75), 125-164. (In persian)
- Ismail, F. (2015). The Influence of Personality Type, Experience and Acceptance of Dysfunctional Behavior on Audit Judgment. *Journal of Business and Management*, 5(2), 263–278.
- Jati, I. K., & Suprasto, H. B. (2018). Moderation the Audit Experience and Professional Skepticism for the Effect of Time Budget Pressure and Audit Complexity on Audit Judgment. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9, 2222-1697.
- Khoshtinat, M., & Bostanian, J. (2007). Professional Judgment in Auditing. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(18), 25-57. (In persian)
- Komang Adi Kurniawan Saputra, Putu Gede Wisnu Permana Kawisana. (2021). Analysis of the Influence of Power, Auditor Experience and Task Complexity on Audit Judgment. *Pal Arch's Journal of Archaeology of Egypt / Egyptology*, 18(4), 6370-6379.
- Miri, Akbar, & Banimahd, Bahman. (2022). Effect of mindfulness on the ethical orientation of auditors working in the auditing profession. *Journal of Accounting and Auditing Resrarches (Accounting Resrarche)*, 13(52), 97-108. (In persian)
- Modirkia, P., Faghani Makrani, K., & Fazeli, N. (2022). Meta-Analysis of the Effect of Independence of the Internal Audit Unit on Internal Audit Performance. *Accounting and Auditing Research*, 14(55), 21-38. (In persian)
- Namazi, Mohammad and Hossein Rajabadri, (2019), Theories and Applications of Professional Accounting Ethics, *Tehran: Tehran University Press*. (In persian)
- Putri, A. U. (2018). The Effect of Obedience Pressure, Task Complexity, and Auditor Experience on Auditor Judgment (Case Study at a Public Accounting Firm in Palembang City). *Scientific Journal of Global Economics*, 9(2), 95–102.
- Ratnaningsih, R., and Linda Diana, A. (2020), The Effect of Accountant Professional Ethic's Education and Religiosity on Student's Perception of Accountant's Ethical Behavior (Study on Indonesia College of Economics Bachelor of Accounting Students), *Advances in Economics, Business and Management Research*, 127, PP. 1-4.
- Rajabdorri, H., Vakiliifard, H., Salari, H., & Amiri, A. (2021). The pattern of the relationship between ethical philosophies and information technology with the ethical behavior of auditors: *Actors Network Theory (ANT) approach*. *Innovation management and operational strategies*, 2(3), 216-228. (In persian)
- Rajab Dari, Hossein, Wakilifard, Hamidreza, Salari, Hojat Elah, and Amiri, Ali. Identifying and Examining the Importance of Ethical Theories in Auditing from the Perspective of Experts and Practitioners. *Ethics in Science and Technology 2020*; 15 (2) :37-44. (In persian)
- Rajab Dari, Hossein, Wakilifard, Hamidreza, Salari, Hojatullah, & Amiri, Ali. (2022). Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing, 1(1), 113-142. (In persian)
- Saidi Garaghani, Muslim, & Naseri, Ahmed. (2016). Individual differences and auditor's professional judgment. *Financial accounting and auditing research*, 9(36), 111-130. (In persian)
- Tanoto, R., & Suputra, I. D. G. (2017). Effect of Obedience Pressure, Task Complexity and Auditor Seniority on Audit Judgment. *E-Journal of Accounting*, 21(1), 57–85.