



Audit  
Organization

Applied Research in Financial Reporting

Print ISSN: 2345-3125

Online ISSN: 2345-3125

## **The relationship between the organizational culture of an audit firm and auditor professional competence with the mediation of behavioral entropy.**

### **Omran Zare Mahari**

Ph.D Student, Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran, Email: zaremahari@gmail.com

### **Younes Badavar Nahandi**

\*Corresponding Author, Associate Professor, Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran, Email: yb\_nahandi@yahoo.com

### **Seyed Davoud Hosseini Nasab**

Professor, Department of Psychology, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran, Email: d.hosseininasab@iau.ac.ir

### **Rasoul Baradaran Hassanzadeh**

Associate Professor, Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran, Email: baradaran313@iaut.ac.ir

### **Abstract**

The purpose of this study was to examine the impact of different types of organizational culture in auditing firms on auditors' professional competence, with an emphasis on the mediating role of behavioral entropy. Considering the importance of audit quality in enhancing public trust and reducing information risk, identifying the factors influencing auditors' professional competence is essential. This applied research employed a descriptive-correlational design. The statistical population of this study included auditors working in audit firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants with a professional rank of supervisor and above. To determine the sample size, according to Haier et al. (2018), at least 5 samples were used for each item, and the minimum sample size required was estimated to be 455 people. 600 questionnaires were

distributed using the convenience sampling method, and ultimately 489 questionnaires were collected. Structural equation modeling (SEM) was used to test the hypotheses. The findings revealed that developmental, hierarchical, and group cultures had a positive and significant effect on auditors' professional competence, whereas rational culture did not have a significant effect. Furthermore, the mediating role of behavioral entropy was only significant in the group culture and was not confirmed for other cultural types. The type of organizational culture-particularly a group-oriented culture can effectively enhance auditors' professional competence by reducing behavioral disorder and increasing mental coherence. It suggests that audit firm managers provide a suitable platform for enhancing the professional and ethical capabilities of auditors by strengthening supportive and collaborative cultures.

**Keywords:** Organizational Culture, Auditor Professional Competence, Auditor Behavioral Entropy, Auditor, Auditing Firm

**Citation:** Zare Mahari, O., Badavar Nahandi, Y., Hosseini Nasab, S. D. & Baradaran Hassanzadeh, R. (2026) The relationship between the organizational culture of an audit firm and auditor professional competence with the mediation of behavioral entropy. *Accounting and Auditing Review*, 14(2), 145-181. [In Persian].

## ارتباط بین فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابداری و شایستگی حرفه‌ای حسابرس با میانجی‌گری آنتروپی رفتاری

### عمران زارع مهاری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.  
رایانامه: zaremahari@gmail.com

### یونس بادآور نهندی

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.  
رایانامه: yb\_nahandi@yahoo.com

### سیدداود حسینی نسب

استاد، گروه روانشناسی، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه:  
d.hosseininasab@iau.ac.ir

### رسول برادران حسن زاده

دانشیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه:  
baradaran313@iaut.ac.ir

### چکیده

هدف این مقاله، بررسی تأثیر انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابداری بر شایستگی حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر نقش میانجی آنتروپی رفتاری است. با توجه به اهمیت کیفیت حسابداری در ارتقای اعتماد عمومی و کاهش ریسک اطلاعاتی، شناسایی عوامل مؤثر بر شایستگی حرفه‌ای حسابرسان ضرورت دارد. پژوهش از نوع کاربردی و به

روش توصیفی-همبستگی انجام شد. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رتبه حرفه‌ای سرپرست و بالاتر بود. برای تعیین حجم نمونه از حداقل ۵ نمونه برای هر گویه استفاده شد و حداقل حجم نمونه مورد نیاز ۴۵۵ نفر برآورد شد. با توجه به گسترده‌گی مدل و به منظور جلوگیری از افت نمونه، تعداد ۶۰۰ پرسشنامه با روش نمونه‌گیری در دسترس توزیع گردید که در نهایت ۴۸۹ پرسشنامه گردآوری شد. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که فرهنگ‌های سازمانی توسعه‌ای، سلسله‌مراتبی و گروهی تأثیر مثبت و معناداری بر شایستگی حرفه‌ای حسابرسان دارند، در حالی که فرهنگ عقلایی تأثیر معناداری ندارد. همچنین، نقش میانجی آنتروپی رفتاری تنها در مورد فرهنگ سازمانی گروهی معنادار بود و در دیگر فرهنگ‌ها این نقش تأیید نشد. نتایج بیانگر آن است که نوع فرهنگ سازمانی، به‌ویژه فرهنگ گروه‌محور، می‌تواند با کاهش بی‌نظمی رفتاری و افزایش انسجام ذهنی حسابرسان، شایستگی‌های حرفه‌ای آنان را به‌طور مؤثر ارتقا بخشد. به مدیران مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود با تقویت فرهنگ حمایتی و مشارکتی، بستر مناسبی برای ارتقای توانمندی‌های حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان فراهم آورند.

### واژه‌های کلیدی: فرهنگ سازمانی، شایستگی حرفه‌ای حسابرس، آنتروپی رفتاری

حسابرس، حسابرس، مؤسسه حسابرسی.

**استناد:** زارع مهاری، عمران؛ بادآور نهندی، یونس؛ حسینی نسب، سیدداود و برادران حسن زاده، رسول (۱۴۰۴). ارتباط بین فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرس با میانجی‌گری آنتروپی رفتاری. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۴(۲)، صص ۱۴۵-۱۸۱.

پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۴۰۴، دوره ۱۴، شماره ۲، صص ۱۴۵-۱۸۱.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۲۷

ناشر: سازمان حسابرسی

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۶

نوع مقاله: علمی پژوهشی

Doi: 10.22034/arfr.2026.542735.2183

## مقدمه

در دنیای امروز، حرفه‌های تخصصی علاوه بر پایداری به اصول اخلاقی عام، ملزم به رعایت مجموعه‌ای از ارزش‌ها و قواعد اختصاصی هستند که تحت عنوان «اخلاق حرفه‌ای» شناخته می‌شود. در حرفه حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان مجموعه‌ای مدون از هنجارها و الزامات رفتاری، نقش حیاتی در حفظ اعتماد عمومی و تضمین کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند (آینون و دجامیل<sup>۱</sup>، ۲۰۲۴). با این حال، رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر در داخل و خارج از کشور، از جمله ماجراهای مرتبط با انرون و ورلد‌کام، نشان داده است که رعایت صرف استانداردهای فنی برای تضمین کیفیت حسابرسی کافی نیست و شایستگی حرفه‌ای حسابرس و التزام او به اصول اخلاقی، بیش از هر زمان دیگری اهمیت یافته است (ماس و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳؛ آلد میر و اوچما او یسال<sup>۳</sup>، ۲۰۲۴).

شایستگی حرفه‌ای حسابرس، مجموعه‌ای از توانایی‌ها، دانش، مهارت‌های کاربردی و رفتارهای اخلاقی است که حسابرس باید در اجرای فرآیند حسابرسی به کار گیرد (زحمتکش و رضازاده، ۲۰۱۷). شایستگی حرفه‌ای حسابرس همچنین مستلزم آن است که حسابرس رفتار اخلاقی را در کار خود انجام دهد. یکی از جنبه‌های مهم شایستگی، با آموزش رسمی شروع می‌شود و با تجربیات کاری تقویت می‌شود. این بدان معناست که حسابرس عمومی نه تنها باید دانش عمومی در مورد حرفه حسابرسی کسب کند، بلکه باید آموزش فنی تخصصی (تجربه حسابرسان واقعی) را نیز کسب کند (رامدین، ۲۰۲۳). این شایستگی تحت تأثیر عوامل فردی و محیطی قرار دارد و یکی از مهم‌ترین عوامل محیطی، فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی است.

فرهنگ سازمانی به‌عنوان مجموعه ارزش‌ها، باورها، هنجارها و رویه‌های سازمان، می‌تواند جهت‌گیری‌های رفتاری حسابرسان، میزان قضاوت حرفه‌ای، نحوه مواجهه با فشارهای مشتری و سطح پایداری به استانداردها را شکل دهد (شاین<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰؛ شرودر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲).

با وجود اهمیت فرهنگ سازمانی، رابطه آن با شایستگی حرفه‌ای همواره مستقیم و ساده نیست و تحت تأثیر سازوکارهای رفتاری و روان‌شناختی قرار می‌گیرد. یکی از این سازوکارها آنتروپی رفتاری است؛ مفهومی برگرفته از نظریه سیستم‌های باز که به سطح بی‌نظمی، سردرگمی و عدم انسجام در رفتار کارکنان اشاره دارد (زوهرف<sup>۶</sup>، ۱۹۹۹). افزایش

آنتروپی رفتاری می‌تواند به کاهش تمرکز، افت تعهد حرفه‌ای و ضعف در کارکردهای قضاوتی حسابرس منجر شود (یانگ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۴؛ دیوسکی و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۵). در مقابل، فرهنگ سازمانی توانمند و ارزش‌محور می‌تواند انسجام رفتاری ایجاد کرده و آنتروپی را کاهش دهد و زمینه ارتقای شایستگی حرفه‌ای را فراهم نماید (کامرون و کوین<sup>۹</sup>، ۲۰۱۱).

حسابداری به‌عنوان یکی از منسجم‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌ها، از جایگاه بالایی در ایجاد اعتماد عمومی و اعتبار اقتصادی برخوردار است. این اعتبار در گرو پایبندی عملی و فکری حسابرسان به اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای است. بی‌توجهی به این اصول نه تنها باعث خدشه به اعتماد عمومی می‌شود، بلکه می‌تواند عملکرد بازارهای مالی را نیز با اختلال مواجه سازد (روماسوکون<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۴). در همین راستا، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری، آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای را به‌عنوان ابزارهایی برای همسان‌سازی ارزش‌ها و تقویت استانداردهای رفتاری در نظر گرفته‌اند (لئوکادیو و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۵). با توجه به نقش حیاتی حسابرسان در نظام‌های مالی و اهمیت فزاینده شایستگی آنان، بررسی این مسئله که چگونه فرهنگ سازمانی از طریق آنتروپی رفتاری بر شایستگی حرفه‌ای تأثیر می‌گذارد، دارای اهمیت نظری و عملی فراوان است.

در ایران، طی سال‌های اخیر انتظارات ذی‌نفعان از کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی افزایش یافته است. تغییرات محیطی، رقابت فزاینده مؤسسات حسابرسی، فشارهای اقتصادی و چالش‌های اخلاقی، اهمیت توجه به عوامل سازمانی و رفتاری مؤثر بر کیفیت حسابرسی را دوچندان کرده است. در حالی که مباحث فنی و استانداردهای حسابرسی در کشور به‌طور نسبتاً گسترده بررسی شده‌اند، مطالعات اندکی به نقش فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی و سازوکارهای رفتاری میانجی مانند آنتروپی رفتاری پرداخته‌اند. خلأ پژوهشی در این زمینه، ضرورت انجام این تحقیق را برجسته می‌سازد.

بر این اساس، هدف اصلی پژوهش حاضر تبیین رابطه بین فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرسان با نقش میانجی آنتروپی رفتاری است. به‌طور خاص، این پژوهش به دنبال پاسخ دادن به پرسش‌های زیر است: آیا فرهنگ سازمانی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد؟ و آیا آنتروپی رفتاری به‌عنوان یک سازوکار

رفتاری می‌تواند نقش میانجی در این رابطه ایفا کند؟

در ادامه مقاله، ابتدا مبانی نظری پژوهش شامل مفاهیم فرهنگ سازمانی، شایستگی حرفه‌ای و آنتروپی رفتاری مرور شده است. سپس پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی ارائه و مدل نظری تحقیق تبیین گردیده است. در بخش بعد، روش‌شناسی تحقیق شامل جامعه آماری، ابزار گردآوری داده‌ها و روش تحلیل بیان شده است. در بخش یافته‌ها، نتایج تحلیل‌ها ارائه و در نهایت، در بخش پایانی، بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها پژوهش مطرح گردیده است.

## مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

### شایستگی حرفه‌ای حسابرس

شایستگی حرفه‌ای حسابرس یکی از مؤلفه‌های مهم در انجام حسابرسی است، زیرا شایستگی بر میزان موفقیت حسابرسان در کشف تقلب تأثیر می‌گذارد. احتمال یافتن اشتباهات و ناهنجاری‌های در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرس تحت تأثیر توانایی فنی حسابرسان (تحصیلات، تجربه و حرفه‌ای بودن)، استقلال و رفتار حسابرسان در انجام حسابرسی است (لئو کادیو و همکاران، ۲۰۲۵). پلانت و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۹) بیان کردند که تعریف شایستگی، مهارتی کاملاً صریح است که می‌تواند برای اجرای عینی یک فرآیند حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. شایستگی مستلزم داشتن تحصیلات رسمی در حسابرسی، حسابداری و همچنین تجربه کافی در حرفه حسابرسی است که در حال انجام است و همچنین تحصیلات حرفه‌ای مستمر. شایستگی حرفه‌ای حسابرس عبارت است از توانایی حسابرسان برای به‌کارگیری دانش و تجربه خود در انجام حسابرسی به‌گونه‌ای که حسابرسان بتوانند حسابرسی را با دقت شهودی و عینی انجام دهند (السوغایر<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۱). اولین استاندارد بین‌المللی حسابرسی بیان می‌کند که حسابرسی باید توسط فرد یا افرادی انجام شود که تخصص فنی و آموزش کافی به‌عنوان حسابرس را داشته باشند. با این بیان، همه سازمان‌هایی که حسابرسان در آن حضور دارند، مسئول اطمینان از انجام هر آزمون توسط حسابرسانی هستند که مجموعاً دارای سطح معینی از دانش و مهارت لازم برای انجام کار هستند. در حالی که می‌توان شایستگی حسابرسی را از طریق آموزش تجربی به دست آورد، هر یک از اعضا باید تلاش کنند تا به بالاترین سطح شایستگی دست یابند تا از

کیفیت خدمات، اطمینان حاصل کنند و مطابق با اصول اخلاقی قابل اجرا، از حرفه‌ای بودن بالایی برخوردار باشند (کوک و مارون<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱).

شایستگی حرفه‌ای یک کیفیت شخصی است که از طریق سوابق تحصیلی رسمی حسابرسی و حسابداری، آموزش حرفه‌ای کافی و آموزش حرفه‌ای مستمر به دست می‌آید. تحقیقات حسابرسی، شایستگی حرفه‌ای حسابرس را به‌عنوان توانایی تعریف می‌کند که دارای دانش (تحصیلات و تجربه) و مهارت (تخصص) مورد نیاز برای یک کار خاص و همچنین توانایی به‌کارگیری دانش و مهارت است. علاوه بر این، این تعریف بیان می‌کند که صلاحیت حسابرس همچنین مستلزم آن است که حسابرس، رفتار اخلاقی را در کار خود انجام دهد (رامدین، ۲۰۲۲). مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری است که به‌طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به‌خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیت‌های متقلبانه شود. فعالیت‌های متقلبانه سبب می‌شود تا اثرات مخربی بر سرمایه‌گذاری و بازارهای مالی وارد شود، زیرا مردم چنین استدلال می‌کنند که این اعمال به دلیل رفتارهای غیراخلاقی حسابداران و عدم درک صحیح آن‌ها از اصول اخلاقی صورت گرفته است و این امر باعث بحران اخلاقی در حرفه حسابداری شده است (یانگ و همکاران، ۲۰۲۴). حرفه‌ای‌گرایی و کار تخصصی، مانعی برای رفتارهای اشتباه است. حرفه‌ای‌گرایی، هنجارهای مشخص اخلاقی شاغلان اجتماع‌های جدید را ترویج می‌دهد و کنترل‌های اجتماعی را برای جلوگیری از انحراف‌ها به کار می‌گیرد. از طرفی دیگر منابع کاهش تردید حرفه‌ای، منابعی هستند که دفاع‌پذیری و سودآوری حسابرسان را ارتقاء می‌دهد که برای نمونه می‌توان به فشار بودجه‌زمانی و مستندسازی بیش‌ازحد اشاره کرد (دیوسکی و همکاران، ۲۰۲۵).

### فرهنگ سازمانی

فرهنگ سازمانی به‌عنوان یکی از ارکان کلیدی در تبیین رفتارهای سازمانی، نقش اساسی در هدایت و شکل‌دهی رفتار اعضای سازمان ایفا می‌کند. این مفهوم به مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، هنجارها، رسوم و مفروضات مشترک میان اعضای سازمان اشاره دارد که رفتارهای آنان را در محیط کار جهت‌دهی می‌کند (شاین، ۲۰۱۰). فرهنگ سازمانی می‌تواند در تصمیم‌گیری‌ها، الگوهای ارتباطی، شیوه حل مسئله، نحوه مواجهه با چالش‌ها و

نیز در توسعه و حفظ شایستگی‌های حرفه‌ای اثرگذار باشد. فرهنگ سازمانی پدیده‌ای ملموس نیست که به راحتی قابل شناسایی باشد، بلکه کوه یخی است که فقط قله آن آشکار است و بخش عمده ناپیدا و پنهان است ولی در واقع نمایانگر شیوه زندگی واقعی اعضای سازمان است. فرهنگ را روح سازمان و انرژی اجتماعی تعریف می‌کنند که می‌تواند سازمان را به جلو راند یا از حرکت بازدارد و این توان بالقوه به دلیل تأثیری است که فرهنگ بر رفتار کارکنان دارد (احمد و همکاران، ۲۰۱۸).

کونتر فرهنگ سازمانی را عبارت از الگوی عمومی رفتارها، باورها، تلقی مشترک و جمعی ارزش‌هایی که بیشتر اعضا سازمان در آن سهیم و شریک‌اند، دانسته است. کریس و آجریس در (۱۹۸۷) فرهنگ سازمانی را نظامی زنده می‌داند که خود را در قالب رفتاری که افراد سازمان از خود نشان می‌دهند، نحوه‌ای که می‌اندیشند، احساس می‌کنند و شیوه‌ای که با یکدیگر رفتار می‌کنند، نشان می‌دهد (لی و مور ۲۰۲۳<sup>۱۵</sup>). ادگار شاین (۲۰۱۰) فرهنگ سازمانی را به سه سطح تقسیم می‌کند. سطح اول شامل رفتارها و ابزارها، هنجارهای گروهی و سطح زیرین شامل احساس از آنچه باید باشد (ارزش‌ها) و در پایین‌ترین سطح، فرضیه‌های اساسی قرار دارد. بر اساس این سطح، فرهنگ را این‌طور بیان می‌کند: فرهنگ سازمانی مجموعه فرضیه‌های اساسی که افراد سازمان در روبرو شدن با مسائل، برای انطباق با محیط و دستیابی به وحدت و انسجام داخلی، ایجاد، کشف و توسعه داده‌اند و ثابت شده که سودمند و باارزش هستند و در نتیجه به عنوان روش صحیح ادراک، تفکر و احساس به اعضای جدید انتقال می‌یابد.

فرهنگ سازمانی به مجموعه‌ای از ارزش‌ها، احساسات مشترک، اخلاق حرفه‌ای گفته می‌شود. این فرهنگ توسط اقدامات اجتماعی در شرایط خاص اجتماعی-اقتصادی صورت می‌گیرد که توسط اعضای سازمان پیروی می‌شود. فرهنگ سازمانی یک حالت منحصربه‌فرد از مدیریت فرهنگی است که ارزش را به عنوان هسته در نظر می‌گیرد. این نوع فرهنگ در فرایند توسعه سازمان ایجاد شده است. فرهنگ سازمانی مهم‌ترین ابزار مدیریت شرکت است و از بالاترین سطوح مدیریت انسانی سازمان‌ها به شمار می‌آید. فرهنگ سازمانی یکی از ابزارهای مهم مدیریت منابع انسانی است (اولسن و گولد<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۸).

در یک تقسیم‌بندی فراگیر، انواع فرهنگ سازمانی به این صورت مطرح شده است: ۱- فرهنگ توسعه‌ای: این فرهنگ عدم تمرکز قدرت است که از مجرای انعطاف‌پذیری و تمرکززدایی بر محیط خارجی توجه دارد و متوجه رشد، خلاقیت، نوآوری و سازگاری دائم با

جهان خارج است. ۲- فرهنگ گروهی: این فرهنگ حفظ منافع اعضای سازمان است که بیشترین میزان استقلال حرفه‌ای و مشارکت در مدیریت سازمان را به خود اختصاص می‌دهند. ۳- فرهنگ عقلانی: این فرهنگ هم بر جهت‌گیری درونی و هم روی جهان خارج متمرکز است و در راستای تولید، اجرا، رقابت و رسیدن به هدف است. ۴- فرهنگ سلسله‌مراتبی: این فرهنگ روی قوانین، نظم‌ها و استانداردها برای رسیدن به ثبات و کنترل تأکید می‌کند (نادلر و کادئوس<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۸).

### آنتروپی رفتاری حسابرس

در سطح تحلیل فردی، به آن دسته عواملی که باعث می‌شود رفتار فرد از حالت تعادل و ثبات خارج شود و به سمت بی‌ثباتی سوق پیدا کند، آنتروپی رفتاری گفته می‌شود. آنتروپی در رفتار، نشان‌دهنده تغییرات رفتار انسان از رفتارهای طبیعی و سازنده به سمت افکار غیرطبیعی و غیرسازنده است که دیگر نمی‌توان انتظار عملکرد بالا از چنین افرادی داشت. هنگامی که فردی رفتارهای عادی خود را کمتر بروز می‌دهد آنتروپی در رفتارش به مرور افزایش می‌یابد و اعمال غیرسازنده‌تری از خود نشان می‌دهد (حسینی و همکاران، ۱۴۰۰). در واقع هرگونه خروج از تعادل رفتاری را می‌توان یک آنتروپی در رفتار انسان دانست. خروج از حالت تعادل سبب می‌شود میزان قابلیت پیش‌بینی رفتار انسان کاهش یابد یا به عبارتی وقتی فردی دچار آنتروپی می‌شود دیگر نمی‌توان با اطمینان در مورد رفتارهای وی اظهار نظر کرد (صغیر و همکاران، ۱۳۹۸).

آنتروپی در لغت به مفهوم هرج و مرج و بی‌نظمی است. در هر سیستمی عواملی وجود دارند که در خلاف نظم سیستم عمل می‌کنند و در نهایت می‌توانند موجب سستی سیستم شوند. آنتروپی درجه‌ای از اختلال در هر سیستمی است که طبق قانون ترمودینامیک در طی زمان افزایش می‌یابد. در رفتار انسان نیز ممکن است اختلال‌هایی ایجاد شود که رفتار انسان از ثبات خارج شود و به سمت بی‌ثباتی حرکت کند که می‌تواند تحت عنوان آنتروپی در رفتار مطرح شود (یانگ و همکاران، ۲۰۲۴). در سطح تحلیل فردی به آن دسته عواملی که باعث می‌شود تا رفتار فرد از حالت تعادل و ثبات خارج شود و به سمت بی‌ثباتی سوق پیدا کند «آنتروپی رفتاری» گفته می‌شود که نشان‌دهنده تغییرات رفتار انسان از رفتارهای طبیعی و سازنده به سمت رفتارهای غیرطبیعی و غیرسازنده است که دیگر نمی‌توان انتظار عملکرد بالا از افراد داشت. هنگامی که رفتارهای عادی، کمتر بروز پیدا کند، آنتروپی رفتاری فرد افزایش می‌یابد و اعمال غیرسازنده‌تری از خود نشان می‌دهد (مکمولین و شونبرگر<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۲).

پیرو مطالعات قبلی و نتایج به دست آمده، در این پژوهش نیز سه بعد فردی و سازمانی و محیطی به عنوان ابعاد آنتروپی رفتاری در نظر گرفته می‌شود:

۱. بعد فردی: عواملی که به طور مستقیم بر فرد تأثیر می‌گذارد و امکان مدیریت آن بسیار دشوار است. زیرا منشأ بخشی از عوامل این بعد جزئی از ذات و شخصیت افراد است.
۲. بعد سازمانی: رفتار مدیران و ساختار سازمانی که طراحی کرده‌اند در بروز رفتارهای کارکنان تأثیرگذار است و سبب ایجاد ضعف‌هایی می‌شود که باعث شکل‌گیری فرهنگ سازمانی مخرب می‌شود.
۳. عوامل محیطی: اشاره به وجود تفاوت بین سازمان‌ها دارد از لحاظ مواردی مانند پرداختی‌ها، رفاهیات، قوانین و دستورالعمل‌ها (صفیر و همکاران، ۱۳۹۸).

### فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرس

منابع انسانی مؤسسات حسابرسی مهم‌ترین و اساسی‌ترین دارایی‌های آن‌ها است که موفقیت مؤسسات حسابرسی به میزان توانایی مدیران در ایجاد انگیزه برای کارمندان، راضی نگه داشتن و حفظ آن‌ها بستگی دارد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۷). از طرفی دیگر، وضع ضوابط جدید حاکم بر واحدهای حسابرسی، تغییر قوانین و مقررات اقتصادی و تدوین اصول و ضوابط حسابداری جدید، حسابرسی را به حرفه‌ای پیچیده و پویا تبدیل کرده که دامنه آن به سرعت گسترده می‌شود و پیامدهای آتی آن می‌تواند آثار رفتاری و شغلی فراوانی را در بر بگیرد. حال آن که فروپاشی‌های اخلاقی و مالی سال‌های گذشته که در برخی از شرکت‌ها و سازمان‌های مطرح دنیا واقع شد، نشان می‌دهد که حسابداران و حسابرسان، در ایفای مسئولیت خود در حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذینفع، شکست خورده و موجب رسوایی‌ها و نشانه‌گیری انگشت اتهام به سوی خود شده‌اند (بزرگ اصل، ۱۳۸۲). از این رو افکار عمومی جهان را به سمت درکی دوباره از ارزش‌های اخلاقی سوق داده و زمینه‌هایی را برای بررسی نقش اخلاق و رفتارهای اخلاقی در سراسر دنیا فراهم کرده است. این وضعیت برای مؤسسات حسابرسی ایجاد هزینه مضاعف می‌نماید. لذا، انجام تحقیقات لازم در زمینه نیروی انسانی و شناسایی رفتار حسابرسان، ضروری است، چرا که می‌تواند به یک فضای کاری مناسب و ایده‌آل برای ایشان و افزایش کارایی و افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت‌های آن‌ها منجر شود. اخلاق حسابداری بخش مهمی از قابلیت‌های یک حسابدار حرفه‌ای است و یک حسابدار حرفه‌ای باید نه تنها دانش

و مهارت‌های مرتبط با حرفه را داشته باشد، بلکه توانایی قضاوت مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی را نیز داشته باشد (حسینی نسب، ۱۴۰۳). بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای، حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی زمانی میسر است که حسابداران رسمی خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۲). شایستگی حرفه‌ای حسابرس مجموعه‌ای از دانش، مهارت، قضاوت حرفه‌ای، تردید انتقادی، صداقت، بی‌طرفی و تعهد اخلاقی است که لازمه انجام صحیح و اخلاق‌مدار وظایف حسابرسی محسوب می‌شود (ترک‌زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

بر اساس نظریه فرهنگ سازمانی شاین (۲۰۱۰) و مدل ارزش‌های رقابتی کامرون و کوپین، می‌توان استدلال کرد که نوع فرهنگ حاکم بر مؤسسات حسابرسی نقش کلیدی در شکل‌دهی و رشد شایستگی‌های حرفه‌ای دارد. فرهنگ‌هایی که یادگیری، تعامل، خلاقیت و نوآوری را تشویق می‌کنند، فرصت بیشتری برای ارتقای توانمندی‌های حرفه‌ای فراهم می‌کنند. برای مثال، در پژوهش احمد و همکاران (۲۰۱۸)، فرهنگ سازمانی مثبت و مشارکتی با سطح بالاتری از مهارت‌های تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان همراه بود. در مطالعه بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) نیز نشان داده شد که حسابرسانی که در محیط‌هایی با فرهنگ قوی‌تر (مبتنی بر شفافیت و همکاری) فعالیت می‌کنند، سطح بالاتری از شایستگی در گزارش‌دهی مالی دارند. همچنین، یون و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۵)، در بررسی خود دریافتند که فرهنگ‌های انعطاف‌پذیر در سازمان‌های خدمات مالی، با افزایش انگیزه‌های یادگیری، باعث بهبود مهارت‌های حرفه‌ای در میان کارکنان می‌شود. با در نظر گرفتن چارچوب نظری ارائه‌شده، شواهد پژوهشی تجربی، و تأثیرات فرهنگ سازمانی بر عوامل رفتاری و اخلاقی حسابرسان، می‌توان نتیجه گرفت که نوع سبک رهبری می‌تواند در شکل‌گیری و توسعه شایستگی حرفه‌ای حسابرسان نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا کند. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش چنین تدوین می‌شود:

فرضیه اول: بین انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرس ارتباط وجود دارد.

### فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرس و نقش آنتروپی رفتاری

یکی از چالش‌های پیچیده‌ای که سازمان‌ها در سطوح فردی و گروهی با آن مواجه هستند، پدیده‌ای به نام آنتروپی رفتاری است. آنتروپی رفتاری، برگرفته از مفهوم آنتروپی در

نظریه سیستم‌ها، به معنای افزایش بی‌نظمی و کاهش انسجام رفتاری در میان کارکنان تلقی می‌شود. در سازمان‌هایی که با فشارهای محیطی، ضعف در ارتباطات بین فردی، و سبک‌های مدیریتی ناکارآمد مواجه‌اند، احتمال بروز این پدیده افزایش می‌یابد (حسینی و همکاران، ۱۴۰۰؛ چن، ۲۰۲۵). آنتروپی رفتاری می‌تواند آثار منفی متعددی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرسان داشته باشد؛ زیرا در چنین شرایطی رفتار افراد از مسیر طبیعی و سازنده منحرف شده، تعهد حرفه‌ای کاهش یافته و توانایی تشخیص موقعیت‌های پرمخاطره و اتخاذ تصمیمات اخلاقی و تخصصی تضعیف می‌شود. پژوهش‌های صورت گرفته توسط گودریچ<sup>۲۰</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، امیری و همکاران (۱۳۹۷) و صفیر و همکاران (۱۳۹۸) نیز مؤید آن است که افزایش عوامل استرس‌زا، ضعف در روابط کاری، نبود اعتماد سازمانی و فشار زمانی می‌تواند منجر به بروز رفتارهای ناکارآمد در حسابرسان شود که خود نمودهای رفتاری آنتروپی است. همچنین امان و همکاران (۱۴۰۲)، دریافتند که ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تأخیر در گزارش حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. به نظر لامبوگلیا و مانچینی<sup>۲۱</sup> (۲۰۲۱) ویژگی‌های سرمایه انسانی می‌تواند در ایجاد سوگیری در فرآیند کسب شواهد حسابرسی بر فعالیت حرفه‌ای حسابرس نقش داشته باشد. همچنین عدم اشتراک دانش در حرفه حسابرسی و یا عدم تیم کاری حسابرسی ممکن است فرد را دچار دگرگونی در شخصیت نماید و باعث گردد تا فرد به مرور در استرس و اضمحلال رفتاری قرار گیرد (احمدی و پورزمانی، ۱۴۰۲). آلآمری<sup>۲۲</sup> و همکاران (۲۰۲۳) از دیدگاه معکوس کیفیت حسابرسی را تعریف می‌کنند و اذعان می‌نمایند که کیفیت پایین حسابرسی می‌تواند روشن‌کننده جنبه‌های رفتاری منفی ذینفعان تلقی گردد. پژوهش‌هایی همچون اولسن و گولد<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۸)؛ برازل و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۶)؛ کوهن و همکاران<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۷) و گلور و پراویت<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۴) در بررسی و شناخت عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان به عواملی همچون محیط کار حسابرسی، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان، چگونگی شواهد حسابرسی، فرآیندهای پیچیده تصمیم‌گیری و خصوصیات کیفی در تصمیم‌گیری پرداخته‌اند. از طرف دیگر پژوهشگرانی همچون نادلر و کادئوس<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۸)، بک آف و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۶) و پیتچووا<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۴) بر نقش محیط‌های اخلاقی و فرهنگ کلان یک جامعه اشاره داشتند و آن را عامل مهمی در توسعه قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیت‌تر مطرح کرده‌اند.

فرهنگ سازمانی نامتناسب می‌تواند با افزایش تضاد نقش، عدم قطعیت شغلی و تعاملات

غیرسازنده، آنتروپی رفتاری را افزایش دهد که به کاهش بهره‌وری و تحلیل شایستگی‌های حرفه‌ای منجر می‌شود. در پژوهش زوهر (۱۹۹۹)، مشخص شد که ساختارهای فرهنگی غیرشفاف باعث افزایش بی‌نظمی رفتاری شده و این وضعیت، انگیزه، تلاش ذهنی و بهره‌وری را کاهش می‌دهد. مطالعه نگوین و همکاران<sup>۳۰</sup> (۲۰۲۰)، در زمینه حسابرسی نیز نشان داد که سطح بالای آنتروپی رفتاری در تیم‌های حسابرسی موجب ضعف در تحلیل ریسک و کاهش توانمندی در اجرای استانداردهای حسابرسی می‌شود. حسینی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان نقش آنتروپی رفتاری در عملکرد حساب‌برسان به این نتیجه رسیدند که ساختارهای غیرمنسجم و ناسازگار فرهنگی در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش فشارهای روانی، تعارضات شغلی و در نتیجه تضعیف مهارت قضاوت حرفه‌ای شده است. از این رو، می‌توان نتیجه گرفت که نوع فرهنگ سازمانی به‌طور غیرمستقیم از طریق میزان آنتروپی رفتاری، بر سطح شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان تأثیرگذار است. لذا، می‌توان اظهار نمود که آنتروپی رفتاری نقش میانجی مؤثری در رابطه بین فرهنگ سازمانی و شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان دارد؛ به این معنا که تأثیرات مثبت یا منفی فرهنگ سازمانی، از طریق میزان کنترل بر بی‌نظمی رفتاری و انسجام روانی-حرفه‌ای کارکنان، بر شایستگی حرفه‌ای آنان منعکس می‌شود. این تحلیل نظری و تجربی زمینه‌ساز تدوین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه دوم: انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی به واسطه آنتروپی رفتاری حساب‌برس بر شایستگی حرفه‌ای حساب‌برس تأثیر دارد.

## روش‌شناسی

روش پژوهش حاضر توصیفی و از نوع همبستگی است. طراحی پژوهش شامل استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری برای تأیید مدل مفروض بوده است. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی است، زیرا نتایج آن مستقیماً از طریق مؤسسات حسابرسی، مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، و پژوهش‌های دانشگاهی قابل کاربرد می‌باشد. به دلیل ماهیت پژوهش، جامعه آماری شامل حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با رتبه سرپرست و بالاتر است. با توجه به این که پایگاه داده‌ای برای استخراج تعداد کل اعضای جامعه آماری وجود ندارد و پرسشنامه پژوهش شامل ۸۵ گویه

و ۶ متغیر پنهان است، برای تعیین حجم نمونه از توصیه‌های پرو همکاران<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۸) مبنی بر حداقل ۵ نمونه برای هر گویه استفاده شد. بنابراین حداقل حجم نمونه مورد نیاز ۴۵۵ نفر برآورد شد. با توجه به پیچیدگی مدل و به منظور افزایش دقت برآوردها در روش معادلات ساختاری و جلوگیری از افت نمونه، ۶۰۰ پرسشنامه توزیع گردید که در نهایت ۴۸۹ پرسشنامه گردآوری شد. پرسشنامه‌هایی که توسط افرادی غیر از سرپرست و مدیر حسابرسی تکمیل شده بود، یا در مواردی که تنها یکی از پرسشنامه‌ها تکمیل شده بود، و نیز در مواردی که پرسشنامه‌ها بر اساس یک مدل خاص هندسی پر شده بود به عنوان پرسشنامه‌های مخدوش حذف و کنار گذاشته شدند. نرخ برگشت پرسشنامه‌ها ۸۱/۵ درصد بود. در انتخاب نمونه‌ها از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شد. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استاندارد فرهنگ سازمانی کامرون و کوین (۱۹۹۹) و پرسشنامه‌های محقق‌ساخته شایستگی حرفه‌ای حسابرس و آنتروپی رفتاری حسابرس استفاده شد.

#### پرسشنامه فرهنگ سازمانی کامرون و کوین (۱۹۹۹)

برای سنجش فرهنگ سازمانی، از پرسشنامه استاندارد و فراگیر فرهنگ سازمانی کامرون و کوین<sup>۳۲</sup> (۱۹۹۹) استفاده شد. این پرسشنامه بر پایه مدل ارزش‌های رقابتی طراحی شده است و یکی از معتبرترین ابزارهای سنجش فرهنگ سازمانی در محیط‌های کاری به شمار می‌رود. پرسشنامه مذکور دارای ۲۰ گویه است و چهار نوع فرهنگ سازمانی در قالب چهار مؤلفه اصلی، فرهنگ گروهی، فرهنگ توسعه‌ای، فرهنگ عقلانی یا بازارگرا و فرهنگ سلسله‌مراتبی ارزیابی شد. هر مؤلفه با ۵ سؤال ارزیابی شده است و پاسخ‌ها بر مبنای مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای (از ۱=کاملاً مخالفم تا ۵=کاملاً موافقم) تنظیم گردیده است. نمره هر بعد با محاسبه میانگین نمرات مربوط به گویه‌های آن به دست آمده است. روایی محتوایی این پرسشنامه توسط صاحب‌نظران مدیریت و منابع انسانی تأیید شده و در مطالعات متعددی در داخل و خارج از کشور مورد استفاده قرار گرفته است. بر اساس پژوهش‌های انجام‌شده در ایران، ضریب پایایی (آلفای کرونباخ) برای ابعاد چهارگانه این پرسشنامه بین ۰/۷۰ تا ۰/۸۵ گزارش شده که نشان از پایایی مطلوب ابزار دارد.

#### پرسشنامه محقق‌ساخته آنتروپی رفتاری حسابرس

پرسشنامه شامل ۲۰ سؤال بر اساس طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای طراحی شد که از ۱ تا ۵ نمره‌گذاری شده است. گویه‌های پرسشنامه با استفاده از نظرات استادان مجرب دانشگاه در

حوزه روان‌شناسی و نیز مشورت و تایید اساتید مجرب حوزه حسابداری، تدوین گردید. برای بررسی روایی محتوایی به صورت کمی، از دو شاخص (CVR) و (CVI) استفاده شد. برای این کار، ۱۰ نفر از متخصصان شامل استادان حوزه روان‌شناسی و آشنا به علوم رفتاری انتخاب شدند. حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVI برابر ۰/۷۹ است. مقدار CVI برای تمام گویه‌های پرسشنامه در جدول ۱ محاسبه شده است. با توجه به این که مقدار CVI تمام گویه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۷۹ بوده، نتیجه گرفته می‌شود شاخص روایی محتوا برای هر یک از گویه‌ها در سطح قابل قبولی قرار دارد. با توجه به این که تعداد متخصصین ۱۰ نفر بود حداقل مقدار CVR قابل قبول برابر ۰/۶۲ می‌باشد. مقدار CVR برای تمام گویه‌های پرسشنامه در جدول ۱ محاسبه شده است. با توجه به این که مقدار CVR تمام گویه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۶۲ بوده، نتیجه گرفته می‌شود نسبت روایی محتوا برای هر یک از گویه‌ها در سطح قابل قبولی قرار داشته و همه گویه‌ها ضروری هستند.

روایی سازه پرسشنامه نیز با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی ارزیابی و نتایج در شکل‌های ۴ و ۵ گزارش شده است. بارهای عاملی تمام سؤالات بزرگ‌تر از ۰/۴ بوده و در سطح  $P < ۰/۰۵$  معنی‌دار هستند، لذا دارای روایی سازه مناسبی هستند. برای محاسبه پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. برای این منظور ابتدا ابزار پژوهش بین ۳۰ نفر توزیع و جمع‌آوری شد. ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۸۴۵ به دست آمد. با توجه به حداقل مقدار ضریب قابل قبول که ۰/۷۰ است، پرسشنامه مورد استفاده از پایایی لازم برخوردار بود.

جدول ۱: نتایج شاخص CVI و CVR برای سؤالات پرسشنامه آنتروپی رفتاری

شماره سؤالات	CVI	CVR	شماره سؤالات	CVI	CVR
۱	۰/۹۰	۰/۸۰	۱۲	۰/۸۰	۱/۰۰
۲	۰/۸۰	۱/۰۰	۱۳	۰/۹۰	۱/۰۰
۳	۰/۸۰	۱/۰۰	۱۴	۰/۸۰	۰/۸۰
۴	۰/۹۰	۱/۰۰	۱۵	۱/۰۰	۱/۰۰
۵	۱/۰۰	۱/۰۰	۱۶	۰/۸۰	۰/۸۰

۰/۸۰	۰/۸۰	۱۷	۰/۸۰	۰/۸۰	۶
۰/۸۰	۰/۸۰	۱۸	۰/۸۰	۰/۹۰	۷
۱/۰۰	۰/۹۰	۱۹	۰/۸۰	۰/۸۰	۸
۱/۰۰	۰/۸۰	۲۰	۰/۸۰	۰/۹۰	۹
۰/۹۰	۰/۸۶	کل پرسشنامه	۰/۸۰	۰/۹۰	۱۰
			۱/۰۰	۰/۸۰	۱۱

### پرسشنامه محقق ساخته شایستگی حرفه‌ای حسابرس

پرسشنامه شامل ۴۵ سؤال بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای طراحی شد که از ۱ تا ۵ نمره‌گذاری گردید. گویه‌های پرسشنامه با استفاده از آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان و رهنمودهای اساتید مجرب دانشگاه در رشته حسابداری که همزمان حسابرس مستقل و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیز بودند، تدوین گردید. برای بررسی روایی محتوایی به صورت کمی، از دو شاخص (CVR) و (CVI) استفاده شد. ۱۰ نفر از بین متخصصان حسابداری شامل اساتید مجرب دانشگاه که همزمان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند، انتخاب شدند و روایی پرسشنامه را ارزیابی کردند. حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVI برابر ۰/۷۹ است. مقدار CVI برای تمام گویه‌های پرسشنامه در جدول ۲ محاسبه شده است. با توجه به اینکه مقدار CVI تمام گویه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۷۹ است، نتیجه‌گیری می‌شود که شاخص روایی محتوا برای هر یک از گویه‌ها در سطح قابل قبولی قرار دارد. با توجه به این که تعداد متخصصین ۱۰ نفر است، حداقل مقدار CVR قابل قبول برابر ۰/۶۲ می‌باشد. مقدار CVR برای تمام گویه‌های پرسشنامه در جدول ۲ محاسبه شده است. با توجه به اینکه مقدار CVR تمام گویه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۶۲ است، نتیجه‌گیری می‌شود که نسبت روایی محتوا برای هر یک از گویه‌ها در سطح قابل قبولی قرار دارد و همه گویه‌ها ضروری هستند. روایی سازه پرسشنامه نیز با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی ارزیابی و نتایج در شکل‌های ۴ و ۵ گزارش شده است. بارهای عاملی تمام سؤالات بزرگ‌تر از ۰/۴ بوده و در سطح  $P < ۰/۰۵$  معنی‌دار هستند و بنابراین، دارای روایی سازه مناسبی می‌باشند. برای محاسبه پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۹۱۲ به دست آمد. با توجه به حداقل مقدار ضریب قابل

قبول که ۰/۷۰ است، پرسشنامه مورد استفاده از پایایی لازم برخوردار است.

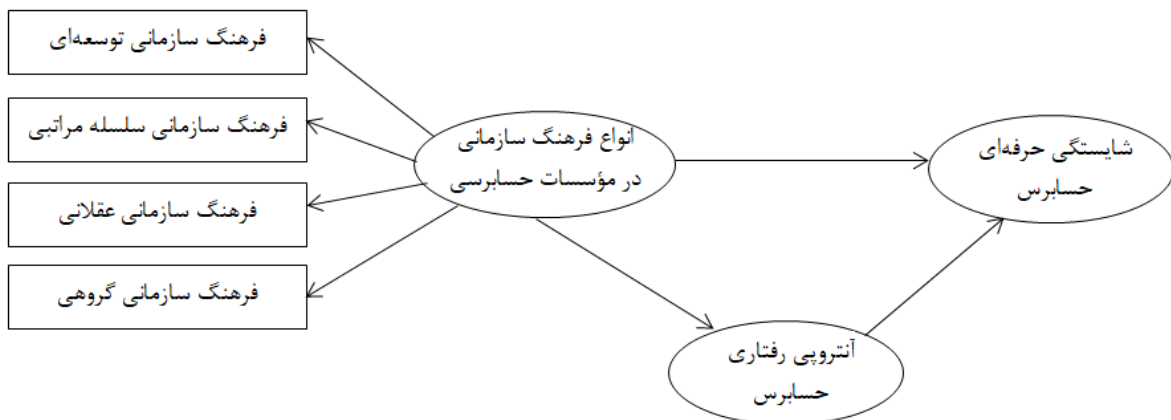
جدول ۲: نتایج شاخص CVI و CVR برای سؤالات پرسشنامه شایستگی حرفه‌ای

CVR	CVI	شماره سؤالات	CVR	CVI	شماره سؤالات
۰/۸۰	۰/۹۰	۲۴	۱/۰۰	۰/۸۰	۱
۱/۰۰	۱/۰۰	۲۵	۰/۸۰	۰/۹۰	۲
۰/۸۰	۰/۸۰	۲۶	۱/۰۰	۰/۸۰	۳
۰/۸۰	۰/۹۰	۲۷	۰/۸۰	۱/۰۰	۴
۰/۸۰	۰/۸۰	۲۸	۱/۰۰	۰/۸۰	۵
۰/۸۰	۰/۸۰	۲۹	۰/۸۰	۰/۸۰	۶
۱/۰۰	۰/۹۰	۳۰	۱/۰۰	۰/۸۰	۷
۱/۰۰	۰/۸۰	۳۱	۰/۸۰	۰/۹۰	۸
۰/۸۰	۰/۶۰	۳۲	۰/۸۰	۰/۸۰	۹
۰/۸۰	۰/۸۰	۳۳	۰/۸۰	۰/۹۰	۱۰
۰/۸۰	۰/۸۰	۳۴	۱/۰۰	۰/۸۰	۱۱
۰/۸۰	۰/۸۰	۳۵	۰/۸۰	۰/۸۰	۱۲
۰/۸۰	۰/۹۰	۳۶	۱/۰۰	۰/۹۰	۱۳
۱/۰۰	۰/۸۰	۳۷	۰/۸۰	۰/۸۰	۱۴
۰/۸۰	۰/۸۰	۳۸	۱/۰۰	۱/۰۰	۱۵
۰/۸۰	۰/۹۰	۳۹	۰/۸۰	۰/۸۰	۱۶
۱/۰۰	۰/۹۰	۴۰	۰/۸۰	۰/۸۰	۱۷
۰/۸۰	۰/۸۰	۴۱	۱/۰۰	۰/۸۰	۱۸
۱/۰۰	۰/۸۰	۴۲	۰/۸۰	۱/۰۰	۱۹
۰/۲۰	۰/۹۰	۴۳	۱/۰۰	۰/۸۰	۲۰
۰/۸۰	۰/۹۰	۴۴	۰/۸۰	۱/۰۰	۲۱

ارتباط بین فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرس و... ۱۶۳

۱/۰۰	۰/۹۰	۴۵	۰/۸۰	۰/۸۰	۲۲
۰/۸۶	۰/۸۵	کل پرسشنامه	۱/۰۰	۰/۸۰	۲۳

برای ارزیابی فرضیه‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. تمام تحلیل‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای آماری SPSS و اسمارت PLS انجام شد. مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ ترسیم شده است.



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

## یافته‌ها

مشخصات جمعیت‌شناختی نمونه مورد مطالعه در جدول ۳ گزارش شده است.

جدول ۳: توزیع فراوانی پاسخگویان

متغیر	گزینه	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۴۲	۸/۶
	مرد	۴۴۷	۹۱/۴
تحصیلات	کارشناسی	۱۰۸	۲۲/۱
	کارشناسی ارشد	۳۶۶	۷۴/۸
	دکتری	۱۵	۳/۱
سمت	سرپرست حسابرسی	۳۱۸	۶۵/۰

۲۲/۱	۱۰۸	سرپرست ارشد حسابرسی	تجربه کاری در حرفه
۱۲/۹	۶۳	مدیر حسابرسی	
۲۲/۱	۱۰۸	بین ۵ تا ۱۰ سال	
۵۰/۳	۲۴۶	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	
۲۱/۵	۱۰۵	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	
۶/۱	۳۰	بالاتر از ۲۰ سال	
۱۰۰/۰	۴۸۹	جمع	

شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش، در جدول ۴ ارائه شده است. نمرات تمام متغیرها در بازه ۱ تا ۵ قابل تغییر هستند. میانگین شایستگی حرفه‌ای حسابرس برابر ۳/۶۸، کمترین مقدار برابر ۱/۵۸ و بیشترین مقدار برابر ۴/۷۶ بود. میانگین آنتروپی رفتاری حسابرس برابر ۱/۹، کمترین مقدار برابر ۱/۰ و بیشترین مقدار برابر ۳/۹۵ بود. میانگین فرهنگ سازمانی توسعه‌ای مؤسسه حسابرسی برابر ۳/۴۱، کمترین مقدار برابر ۱/۲ و بیشترین مقدار برابر ۵/۰ بود. میانگین فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی مؤسسه حسابرسی برابر ۳/۷، کمترین مقدار برابر ۱/۲ و بیشترین مقدار برابر ۴/۸ بود. میانگین فرهنگ سازمانی عقلانی مؤسسه حسابرسی برابر ۳/۰۴، کمترین مقدار برابر ۱/۴ و بیشترین مقدار برابر ۴/۸ بود. میانگین فرهنگ سازمانی گروهی مؤسسه حسابرسی برابر ۳/۵۸، کمترین مقدار برابر ۱/۲ و بیشترین مقدار برابر ۵/۰ بود.

جدول ۴: جدول شاخص‌های توصیفی متغیرها

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	مینیم	ماکزیمم
شایستگی حرفه‌ای حسابرس	۳/۶۸	۰/۸	-۱/۵	۱/۲۳	۱/۵۸	۴/۷۶
آنتروپی رفتاری حسابرس	۱/۹	۰/۷۷	۰/۷۵	-۰/۴۹	۱	۳/۹۵
فرهنگ سازمانی توسعه‌ای	۳/۴۱	۰/۶۱	-۰/۶۸	۱/۷۷	۱/۲	۵
فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی	۳/۷	۰/۸۳	-۱/۳۲	۱/۱۵	۱/۲	۴/۸
فرهنگ سازمانی عقلانی	۳/۰۴	۰/۵۳	۰/۲۴	۱/۴۲	۱/۴	۴/۸
فرهنگ سازمانی گروهی	۳/۵۸	۰/۸۷	-۱/۰۱	۰/۶۳	۱/۲	۵

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد که نتایج در جدول ۵ گزارش شده است. با توجه به سطوح معنی داری به دست آمده، نتیجه گرفته می‌شود که تمام متغیرها دارای توزیع نرمال می‌باشند (سطوح معنی داری بزرگ‌تر از ۰/۰۵).



قبل از آزمون فرضیه‌ها، ابتدا اعتبار مدل ارزیابی شده است. جهت ارزیابی پایایی مدل اندازه‌گیری، از آلفای کرونباخ و پایایی مرکب استفاده شد. با توجه به نتایج به دست آمده در جدول ۷، ملاحظه می‌شود که همه ابعاد مدل از نظر آلفای کرونباخ و پایایی مرکب قابل قبول می‌باشند و ضرایب به دست آمده ۰/۷ و بیش‌تر هستند. در بحث روایی مدل اندازه‌گیری، دو جنبه مهم وجود دارد که یکی بحث روایی همگرا و دیگری روایی واگرا یا تشخیصی است. استفاده از متوسط واریانس استخراج شده (AVE) به عنوان معیاری برای اعتبار همگرا بوده و حداقل AVE معادل ۰/۵ بیانگر اعتبار همگرای کافی است. ملاحظه می‌شود، مدل از نظر روایی همگرا در سطح قابل قبولی قرار دارد.

جدول ۷: نتایج پایایی و روایی همگرا

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	(متوسط واریانس استخراج شده) AVE
شایستگی حرفه‌ای	۰/۹۹۰	۰/۹۹۱	۰/۷۰۹
آنتروپی رفتاری	۰/۹۴۵	۰/۹۵۰	۰/۵۹۰
فرهنگ سازمانی توسعه‌ای	۰/۸۷۳	۰/۹۰۸	۰/۶۶۴
فرهنگ سازمانی سلسله‌مراتبی	۰/۹۲۳	۰/۹۴۲	۰/۷۶۴
فرهنگ سازمانی عقلانی	۰/۸۴۶	۰/۸۸۸	۰/۶۱۵
فرهنگ سازمانی گروهی	۰/۹۳۸	۰/۹۵۳	۰/۸۰۲

روایی واگرا یا تشخیصی، توانایی یک مدل اندازه‌گیری انعکاسی را در میزان افتراق مشاهده‌پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل می‌سنجد. معیار فورنل و لارکر، ارزیابی روایی را در سطح متغیرهای پنهان انجام می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۸ نتایج آزمون مشاهده می‌شود، مقدار جذر AVE همه سازه‌ها (قطر ماتریس) بیشتر از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌های موجود در مدل است. بنابراین، روایی افتراقی مدل اندازه‌گیری تایید می‌شود.

جدول ۸: نتایج آزمون فورنل و لارکر

گروهی	آنتروپی	سلسله‌مراتبی	شایستگی	عقلایی	مشارکتی	گروهی
آنتروپی	۰/۷۰۰					
سلسله‌مراتبی	-۰/۵۶۹	۰/۸۷۴				
شایستگی	۰/۶۹۴	۰/۶۶۵	۰/۸۴۲			
عقلایی	-۰/۲۷۰	۰/۳۳۷	۰/۳۲۴	۰/۷۸۴		
مشارکتی	-۰/۶۴۸	۰/۵۸۱	۰/۷۸۸	۰/۲۸۵	۰/۸۸۶	
گروهی	-۰/۶۳۰	۰/۵۷۰	۰/۷۰۷	۰/۳۲۵	۰/۶۴۳	۰/۸۹۶

فرضیه ۱: بین انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرس ارتباط وجود دارد.

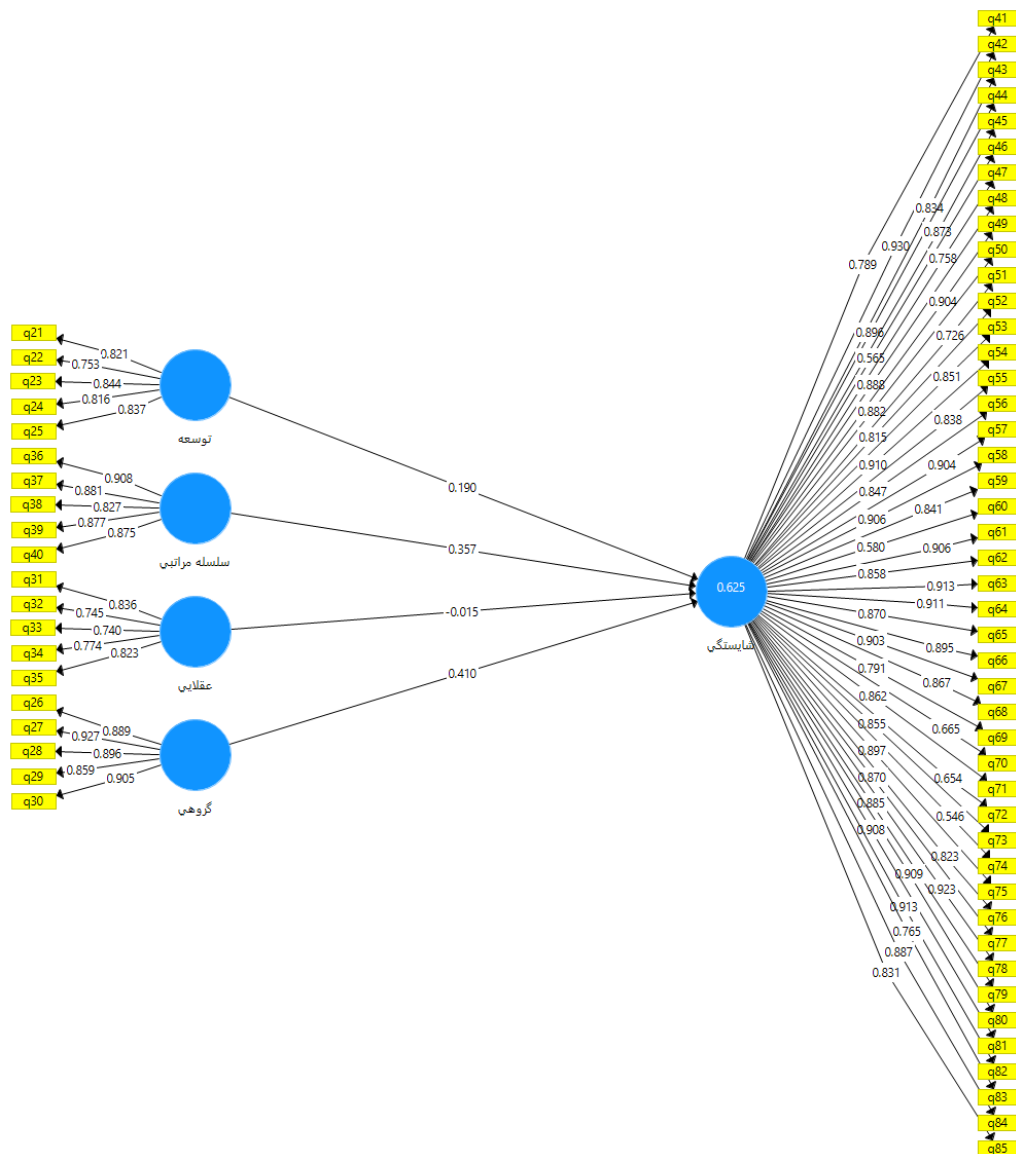
برای بررسی این فرضیه نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری در جدول ۹ و شکل‌های ۲ و ۳ ارائه شده است. ضریب مسیر اثر مستقیم فرهنگ سازمانی توسعه‌ای بر شایستگی حرفه‌ای برابر ۰/۰۹۱ و سطح معنی‌داری برابر ۰/۰۲۴ است. چون سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر رد می‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی توسعه‌ای در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر اثر مستقیم فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی بر شایستگی حرفه‌ای برابر ۰/۱۶ و سطح معنی‌داری برابر ۰/۰۰۳ است. چون سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر رد می‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت معنی‌داری دارد. ضریب مسیر اثر مستقیم فرهنگ سازمانی عقلایی بر شایستگی حرفه‌ای برابر ۰/۰۲- و سطح معنی‌داری برابر ۰/۵۱۹ است. چون سطح معنی‌داری بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر رد نمی‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی عقلایی در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر معنی‌داری ندارد. ضریب مسیر اثر مستقیم فرهنگ سازمانی گروهی بر شایستگی حرفه‌ای برابر ۰/۱۵ و سطح معنی‌داری برابر ۰/۰۰۳ است. چون سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر رد می‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی گروهی در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت معنی‌داری دارد.

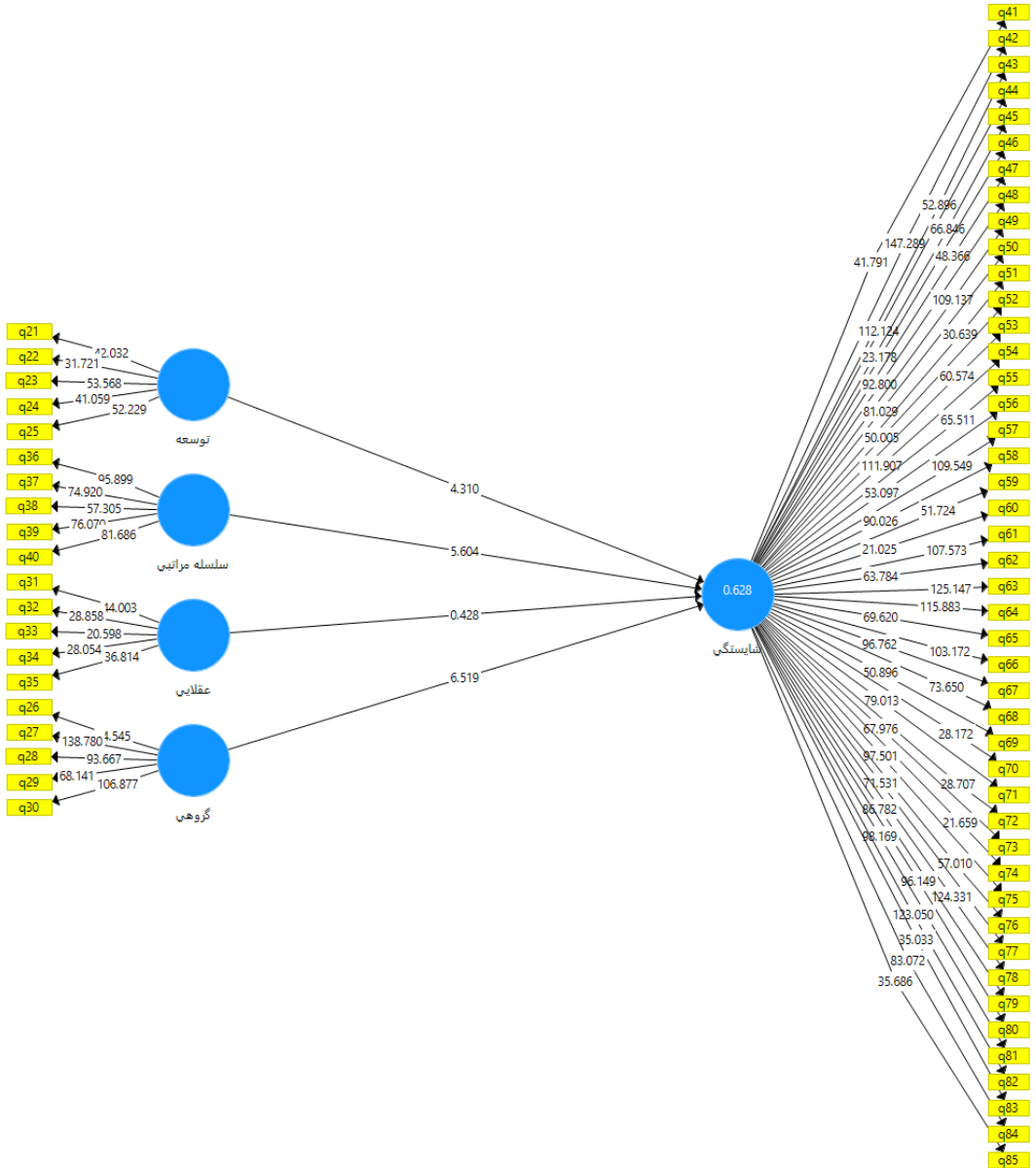
جدول ۹: نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری برای ارتباط انواع فرهنگ

سازمانی در مؤسسات حسابرسی و شایستگی حرفه‌ای حسابرس

مسیر مستقیم	ضریب مسیر	انحراف استاندارد	مقدار t	سطح معناداری
توسعه -> شایستگی	۰/۰۹۱	۰/۰۴۰	۲/۲۵۶	۰/۰۲۴
سلسله مراتبی -> شایستگی	۰/۱۵۶	۰/۰۵۲	۲/۹۸۲	۰/۰۰۳
عقلایی -> شایستگی	-۰/۰۲۰	۰/۰۳۰	۰/۶۴۶	۰/۵۱۹
گروهی -> شایستگی	۰/۱۵۳	۰/۰۵۱	۳/۰۲۹	۰/۰۰۳



شکل ۲: ضرایب مسیر و بارهای عاملی مدل ساختاری ارتباط انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی با شایستگی حرفه‌ای حسابرسان



شکل ۳: آزمون معنی‌داری مدل ساختاری ارتباط انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات

حسابرسی با شایستگی حرفه‌ای حسابرسان

فرضیه ۲: انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی به واسطه آنتروپی رفتاری حسابرس بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر دارد.

نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری برای بررسی این فرضیه در جدول ۱۰ و شکل‌های ۴ و ۵ ارائه شده است. مسیرهای غیرمستقیم با استفاده از روش بوت‌استرپینگ محاسبه شده است.

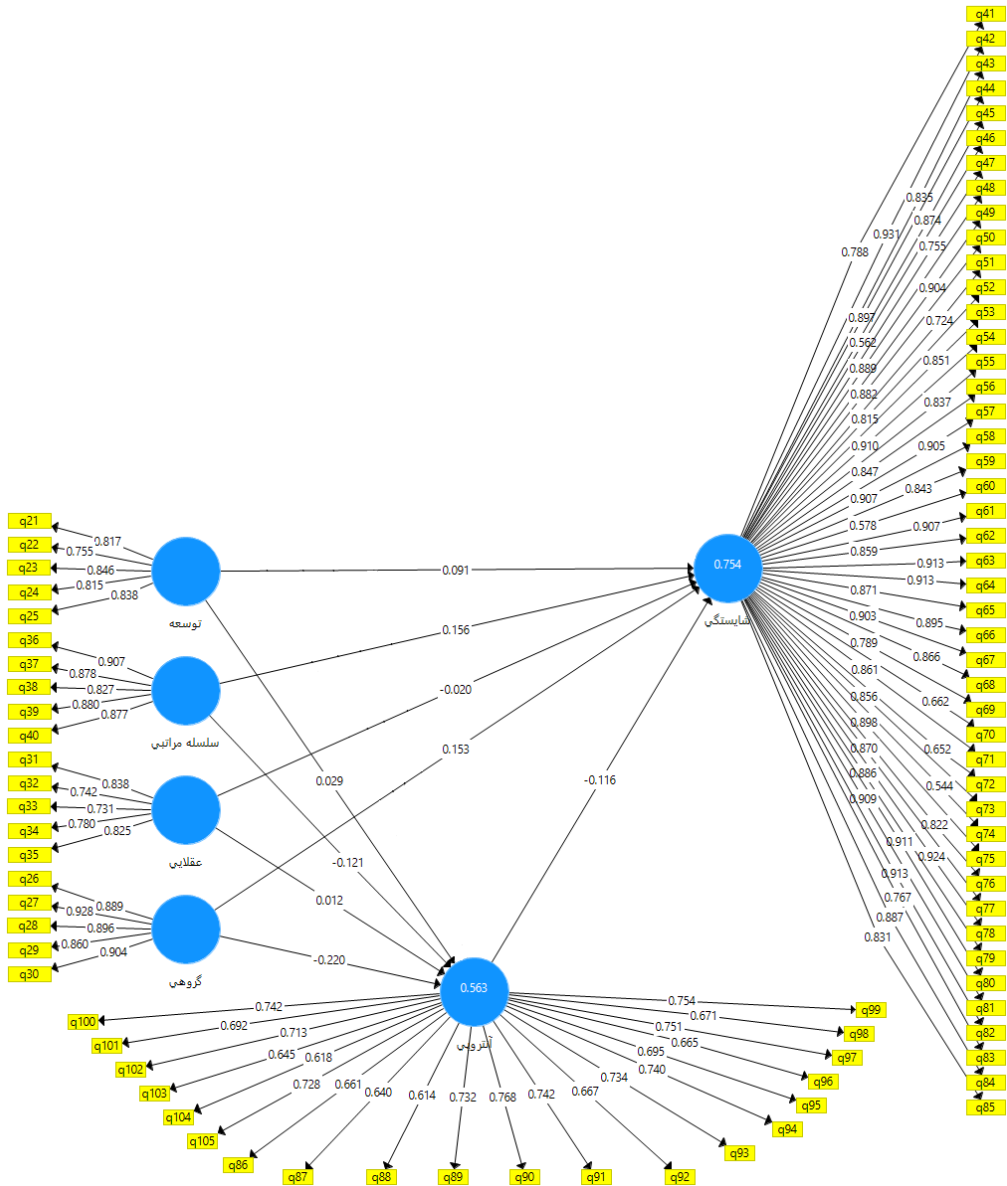
ضریب مسیر اثر غیرمستقیم فرهنگ سازمانی توسعه‌ای -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای برابر  $0/003$ - و سطح معنی‌داری برابر  $0/489$  است. چون سطح معنی‌داری بزرگ‌تر از  $0/05$  است فرضیه صفر رد نمی‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی توسعه‌ای به واسطه آنتروپی رفتاری حسابرسان در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر معنی‌داری ندارد.

ضریب مسیر اثر غیر مستقیم فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای برابر  $0/014$  و سطح معنی‌داری برابر  $0/069$  است. چون سطح معنی‌داری بزرگ‌تر از  $0/05$  است فرضیه صفر رد نمی‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی به واسطه آنتروپی رفتاری حسابرسان در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر معنی‌داری ندارد.

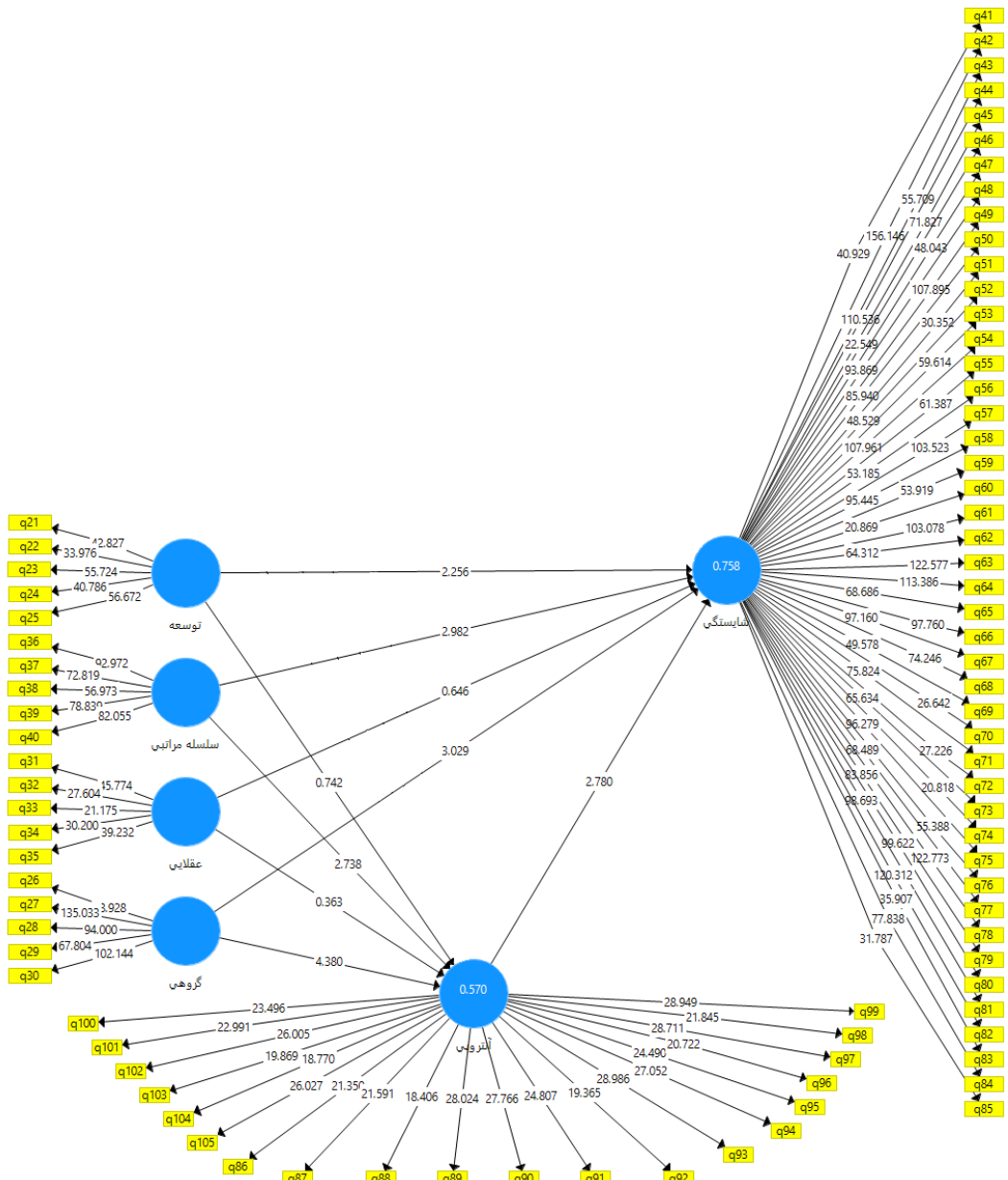
ضریب مسیر اثر غیر مستقیم فرهنگ سازمانی عقلایی -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای برابر  $0/001$ - و سطح معنی‌داری برابر  $0/737$  است. چون سطح معنی‌داری بزرگ‌تر از  $0/05$  است فرضیه صفر رد نمی‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی عقلایی به واسطه آنتروپی رفتاری حسابرسان در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر معنی‌داری ندارد. ضریب مسیر اثر غیر مستقیم فرهنگ سازمانی گروهی -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای برابر  $0/026$  و سطح معنی‌داری برابر  $0/028$  است. چون سطح معنی‌داری کمتر از  $0/05$  است فرضیه صفر رد می‌شود. بنابراین، فرهنگ سازمانی گروهی به واسطه آنتروپی رفتاری حسابرسان در مؤسسات حسابرسی بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت معنی‌داری دارد.

جدول ۱۰: نتایج مدل سازی معادلات ساختاری برای ارتباط انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی به واسطه آنتروپی رفتاری حسابرسان بر شایستگی حرفه‌ای حسابرسان

مسیر	ضریب مسیر	انحراف استاندارد	مقدار t	سطح معناداری
فرهنگ سازمانی توسعه‌ای -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۵	۰/۶۹۳	۰/۴۸۹
فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای	۰/۰۱۴	۰/۰۰۸	۱/۸۱۹	۰/۰۶۹
فرهنگ سازمانی عقلایی -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۳۳۶	۰/۷۳۷
فرهنگ سازمانی گروهی -> آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای	۰/۰۲۶	۰/۰۱۲	۲/۲۰۵	۰/۰۲۸
فرهنگ سازمانی توسعه -> آنتروپی	۰/۰۲۹	۰/۰۴۰	۰/۷۴۲	۰/۴۵۸
فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی -> آنتروپی	-۰/۱۲۱	۰/۰۴۴	۲/۷۳۸	۰/۰۰۶
فرهنگ سازمانی عقلایی -> آنتروپی	۰/۰۱۲	۰/۰۳۳	۰/۳۶۳	۰/۷۱۶
فرهنگ سازمانی گروهی -> آنتروپی	-۰/۲۲۰	۰/۰۵۰	۴/۳۸۰	۰/۰۰۱
آنتروپی -> شایستگی حرفه‌ای	-۰/۱۱۶	۰/۰۴۲	۲/۷۸۰	۰/۰۰۶



شکل ۴: ضرایب مسیر و بارهای عاملی مدل ساختاری ارتباط انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی با شایستگی حرفه‌ای حسابرسان و نقش میانجی آنتروپی رفتاری حسابرسان



شکل ۵: آزمون معنی‌داری مدل ساختاری ارتباط انواع فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی با شایستگی حرفه‌ای حسابرسان و نقش میانجی آنتروپی رفتاری حسابرسان

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش، بررسی ارتباط بین انواع فرهنگ سازمانی و شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان در مؤسسات حسابرسی با در نظر گرفتن نقش میانجی آنتروپی رفتاری حسابرسان بود. نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل داده‌ها حاکی از آن است که نوع فرهنگ سازمانی می‌تواند به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم (از طریق آنتروپی رفتاری) بر شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان تأثیرگذار باشد.

بر اساس یافته‌ها، سه نوع فرهنگ سازمانی شامل فرهنگ توسعه‌ای، سلسله‌مراتبی و گروهی تأثیر مثبت و معناداری بر شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان داشته‌اند. این یافته با مدل ارزش‌های رقابتی کامرون و کوپین (۲۰۱۱) و همچنین نظریه‌های توسعه منابع انسانی (افضل و تومپا، ۲۰۲۴)، هم‌راستا است که تأکید دارند فرهنگ‌های حمایتی و یادگیرنده بستری مناسب برای ارتقای مهارت‌ها و شایستگی‌های حرفه‌ای فراهم می‌سازند. در دنیای پویای حرفه حسابرسی، کیفیت خدمات حسابرسی بیش از پیش در کانون توجه نهادهای نظارتی، ذی‌نفعان و افکار عمومی قرار گرفته است. این کیفیت، تا حد زیادی در گرو شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان است؛ مفهومی چندوجهی که شامل دانش تخصصی، تجربه کاری، استقلال رأی، اخلاق‌مداری و قضاوت حرفه‌ای می‌شود (لئو کادیو و همکاران، ۲۰۲۵). فرهنگ توسعه‌ای با تأکید بر نوآوری، یادگیری و ریسک‌پذیری، امکان به‌روزرسانی دانش و مهارت‌های حساب‌برسان را افزایش داده و آنان را برای مواجهه با مسائل پیچیده حرفه‌ای توانمند می‌سازد. این نتیجه با یافته‌های احمد و همکاران (۲۰۱۸) و یون و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت دارد. فرهنگ سلسله‌مراتبی اگرچه از نظر ساختار رسمی و کنترل شدید مورد انتقاد است، اما در حوزه حسابرسی که رعایت استانداردها، دقت و پایبندی به اصول حرفه‌ای اهمیت بالایی دارد، می‌تواند زمینه‌ساز شایستگی‌های فنی و اخلاقی شود. یافته حاضر با پژوهش‌های نگوین و همکاران (۲۰۲۰)، در خصوص نقش ساختارهای رسمی در بهبود پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای هم‌راستا است. فرهنگ گروهی نیز با تقویت کار تیمی، حمایت متقابل و مشارکت، نقش مؤثری در توسعه شایستگی‌های ارتباطی، بین‌فردی و تصمیم‌گیری ایفا می‌کند. این نوع فرهنگ با یافته‌های شاین (۲۰۱۰) و بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) مبنی بر تأثیر مثبت روابط بین‌فردی بر رشد حرفه‌ای مطابقت دارد. از سوی دیگر، فرهنگ عقلایی (که بر بهره‌وری، رقابت و نتایج تأکید دارد) تأثیر معناداری بر شایستگی حرفه‌ای نشان نداد.

این یافته نشان می‌دهد که تأکید صرف بر عملکرد و نتایج، بدون توجه به فرایندهای یادگیری و تعامل انسانی، نمی‌تواند منجر به بهبود واقعی شایستگی‌های حرفه‌ای شود. این نتیجه با پژوهش شرودر و همکاران (۲۰۱۲) که تأکید افراطی بر نتایج را عامل افزایش استرس و کاهش یادگیری دانسته‌اند، هم‌راستا است.

نتایج تحلیل فرضیه دوم نشان داد که تنها فرهنگ گروهی از طریق کاهش آنتروپی رفتاری حسابرس توانسته به صورت معنادار بر شایستگی حرفه‌ای حسابرس تأثیرگذار باشد. به عبارت دیگر، فرهنگ‌هایی که تعامل مثبت، همدلی، اعتماد و ارتباطات سازنده را تقویت می‌کنند، منجر به کاهش بی‌نظمی رفتاری، وضوح نقش‌ها و کاهش سردرگمی ذهنی می‌شوند. این وضعیت، بستر مناسب‌تری برای تقویت تمرکز، دقت و تحلیل‌های حرفه‌ای فراهم می‌سازد. در مقابل، فرهنگ‌های توسعه‌ای، سلسله‌مراتبی و عقلایی از مسیر آنتروپی رفتاری تأثیر معناداری بر شایستگی نداشتند. این یافته نشان می‌دهد که تأثیر مثبت این فرهنگ‌ها (در فرضیه اول) احتمالاً از مسیرهای دیگر مانند یادگیری سازمانی، ساختارهای رسمی، یا آموزش‌های درون‌سازمانی حاصل شده و کاهش آنتروپی رفتاری نقش مؤثری در این ارتباط نداشته است.

یافته مربوط به نقش میانجی آنتروپی رفتاری در فرهنگ گروهی با نظریات زوهر (۱۹۹۹) و پژوهش‌های حسینی و همکاران (۱۴۰۰) همخوانی دارد که تأکید دارند ارتباطات مؤثر در تیم‌های کاری می‌تواند از ابهام‌های نقش، فشارهای روانی و عدم تمرکز بکاهد و در نتیجه شایستگی حرفه‌ای ارتقا یابد. به‌طور کلی، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که نوع فرهنگ سازمانی نقش اساسی در ارتقاء یا تضعیف شایستگی حرفه‌ای حسابرسان دارد. صرفاً فرهنگ‌هایی که تعامل انسانی و یادگیری را محور قرار می‌دهند، می‌توانند از مسیر کاهش آنتروپی رفتاری نیز مؤثر واقع شوند. طراحی فرهنگی متعادل، با تأکید بر نوآوری، حمایت، نظم و ارتباطات انسانی می‌تواند مؤسسات حسابرسی را در تربیت حسابرسان شایسته‌تر یاری دهد (یانگ و همکاران، ۲۰۲۴).

بر اساس نتایج این پژوهش، توصیه می‌شود، مدیران مؤسسات حسابرسی به بازنگری در ساختار فرهنگی سازمان خود پرداخته و فرهنگ‌های مشارکتی، یادگیرنده و گروه‌محور را تقویت نمایند. آموزش‌ها و برنامه‌های توسعه شایستگی باید در بستر فرهنگی حمایتی، با تأکید بر تعامل انسانی، بازخورد سازنده و شفافیت نقش‌ها اجرا شود. محیط‌های کاری باید

به گونه‌ای طراحی شوند که از افزایش آنتروپی رفتاری جلوگیری کرده و انسجام، تمرکز و آرامش روانی حسابرسان را تقویت نمایند.

### یادداشت‌ها

- |                         |                            |
|-------------------------|----------------------------|
| 1. Ainun & Djamil       | 2. Mas et al.              |
| 3. Aldemir & Uçma Uysal | 4. Schein                  |
| 5. Schroeder et al.     | 6. Zohar                   |
| 7. Yang et al.          | 8. DeBoskey et al.         |
| 9. Cameron & Quinn      | 10. Rumasukun              |
| 11. Leocádio et al.     | 12. Plant et al.           |
| 13. Alsughayer          | 14. Kok & Maroun           |
| 15. Le & Moore          | 16. Olsen & Gold           |
| 17. Nolder & Kadous     | 18. McMullin & Schonberger |
| 19. Yoon et al.         | 20. Goodrich               |
| 21. Lamboglia & Mancini | 22. Alaamri                |
| 23. Olsen & Gold        | 24. Brazel et al.          |
| 25. Cohen               | 26. Glover & Prawitt       |
| 27. Nolder & Kadous     | 28. Backof et al.          |
| 29. Peytcheva           | 31. Nguyen et al.          |
| 32. Hair et al.         | 33. Cameron & Quinn        |

### منابع

- احمدی، زانیار، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تأثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲): ۶۶-۸۷.
- امان، پیمان؛ همتی، هدی؛ کردلوئی، حمیدرضا. (۱۴۰۲). ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲): ۱۲۷-۱۰۶.
- امیری، زینب؛ اسماعیلی، محمدرضا؛ سپهوند، رضا و موسوی، سید نجم‌الدین (۱۳۹۷). ارائه الگوی آنتروپی رفتاری در سازمان (مورد مطالعه: شهرداری اصفهان). مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۶، شماره ۷، ۳۷-۵۶.
- بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۲). پشت برده سقوط انزون و پیامدهای آن بر حرفه حسابداری. حسابرس، ۱۰(۲۰): ۴۶-۵۳.
- بنی مهد، بهمن، و نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان.

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)،  
۸(۳۰)، ۱۳۷-۱۱۹.

ترک‌زاده، جعفر؛ عامری فر، فرشاد؛ مرزوقی، رحمت اله، سلمانیپور، محمدجواد؛ خرمایی،  
فرهاد (۱۴۰۰). طراحی چارچوب اخلاق سازمانی با رویکرد اسلامی: یک مطالعه  
کیفی. *دوماهنامه علمی- پژوهشی رهیافتی نو در مدیریت آموزشی*، ۱۲(۴)، ۱۶۰-۱۴۶.  
حسینی نسب، حجت (۱۴۰۳). بررسی تأثیر برنامه اخلاق سازمانی بر رفتارهای غیراخلاقی  
حسابرسان مستقل، با در نظر گرفته نقش میانجی ارزیابی شناختی فردی، *مجله دانش  
حسابداری*، ۱۵(۱)، ۱۰۳-۱۳۰.

حسینی، رامین، معطفی، علیرضا، گرکز، منصور و خوزین، علی. (۱۴۰۰). تدوین الگوی  
آنتروپی رفتاری حسابرسان سازمان حسابرسی: بارویکرد داده بنیاد. *مطالعات تجربی  
حسابداری مالی*، ۱۸(۷۰)، ۱۳۹-۱۶۶.

رحیمیان، نظام‌الدین و هدایتی، علی (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسان.  
*حسابدار رسمی*، ۲۴(۳۶)، ۷۷-۹.

صفیر، لیدا؛ سرلک، محمدعلی؛ احمدی، علی اکبر و کولیوند، پیرحسین (۱۳۹۸) طراحی و  
سنجش مدل مدیریت آنتروپی رفتاری در سازمان. *آینده پژوهشی مدیریت*، سال ۳،  
شماره ۱۱۸، ۶۴-۱۷۵.

محمدی، محمد؛ طریقی، سمانه و طایفه آقاخان هشترودی، نگین (۱۳۹۷). عوامل سازمانی  
و تأثیر رضایت شغلی بر عملکرد حسابرسان، *اقتصاد و کسب و کار*، ۹(۱۹)، ۲۳-۳۷.

Afzal, F., & Tumpa, R. J. (2024). Exploring leadership styles to foster sustainability in construction projects: a systematic literature review. *Sustainability*, 16(3), 971.

Ahmad, A. C., Shafie, R., & Yusof, N. Z. M. (2018). Organizational culture and auditors' judgment performance: Evidence from Malaysia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 11(2), 1-28.

Ahmadi, Z. and Pourzamani, Z. (2023). The impact of multiple intelligences on auditor's judgment and decision-making in auditing, given the mediating role of auditor's organizational culture. *Professional Auditing Research*, 3(12), 66-87. [in Persian].

Ainun, S., & Djamil, N. (2024). Audit Quality: The Impact of auditor competence, independence, and professionalism with evidence

- competence as mediator. *JAWI: Journal of Ahkam Wa Iqtishad*, 2(3), 422-432.
- Alaamri, Y., Hussainey, K., Nandy, M. and Lodh, S. (2023). The impact of audit quality and climate change reporting on corporate performance: a review and future research agenda, *Journal of Accounting Literature*, 20(4): 526-549.
- Aldemir, C., & Uçma Uysal, T. (2024). AI competencies for internal auditors in the public sector. *Edpacs*, 69(1), 3-21.
- Alsughayer, S. A. (2021). Impact of auditor competence, integrity, and ethics on audit quality in Saudi Arabia. *Open Journal of Accounting*, 10(4), 125-140.
- Aman, P., Hemmati, H. & Kordlouie, H. (2023). Psychological characteristics of auditors and delay in audit report. *Professional Auditing Research*, 3(12), 106-127. [in Persian].
- Amiri, Z., Esmaeli, M. R., Sepahvand, R. and Mousavi, S. N. (2018). Presentation of behavioral entropy pattern in organization (Case study: Isfahan municipality). *Public Organizations Management*, 6(4), 37-56. [in Persian].
- Backof, A. G., Bamber, E. M., Carpenter, T. D. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards, *Accounting, Organizations and Society*, 51(3): 1-11.
- Banimahd, B. & Nejati, A. (2016). The relationship between organizational culture and auditors' work commitment. *The financial accounting and auditing researches*, 8(30), 119-137. [in Persian].
- Bozorg Asl, M. (2003). Behind the Enron collapse and its consequences on the accounting profession. *Auditor*, 10(20), 46-53. [in Persian].
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, 91(6): 1577-1599.
- Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2011). *Diagnosing and changing organizational culture: Based on the competing values framework* (3rd ed.). Jossey-Bass.
- Chen, L. J. (2025). Use of component auditors in multinational group audits and investment efficiency. *Journal of Corporate Accounting & Finance*.
- Cohen, J. R., Dalton, D. W., & Harp, N. L. (2017). Neutral and

- presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 62: 1-21.
- DeBoskey, D. G., Wang, J., & Wang, L. (2025). CFO prior audit experience and firms' non-GAAP reporting. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 1-32.
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Goodrich, E., Mount, James, K., Witt, L., & Barrick, R. (2012). Interactive effects of persona lityand perception of the work situation on work place de viance. *Journal of Applied psychology*, 4(99), 599.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E. (2018). *Multivariate Data Analysis*. 8th Edition, Cengage Learning, London.
- Hoseininasab, H. (2024). The Effect of organizational ethics program on the unethical behaviors of independent auditors, considering the mediating role of the individual cognitive appraisal process. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(1), 103-130. [in Persian].
- Hosseini, R. , Matoufi, A. , Kargaz, M. and Khozan, A. (2021). Presentation the pattern of behavioral entropy in auditors (Case Study: the Audit Organization). *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(70), 139-166. [in Persian].
- Kok, M., & Maroun, W. (2021). Not all experts are equal in the eyes of the international auditing and assurance standards board: On the application of ISA510 and ISA620 by South African registered auditors. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 24(1), 1-13.
- Lamboglia,R., Mancini, D., (2021) The relationship between auditors' human capital attributes and the assessment of the control environment. *Journal of Management and Governance Forthcoming*, 25:1211–1239.
- Le, B. and Moore, P.H. (2023). The impact of audit quality on earnings management and cost of equity capital: evidence from a developing market, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(3): 695-728.

- Leocádio, D., Malheiro, L., & Reis, J. C. G. D. (2025). Auditors in the digital age: a systematic literature review. *Digital Transformation and Society*, 4(1), 5-20.
- Mas, I. M., Mediaty., and A, Kusumawati. 2023. The effect of role conflict and role ambiguity on audit quality with independence as a moderation variable. *International Journal of Progressive Sciences and Technologies*, 36(2): 269-276.
- McMullin, J., & Schonberger, B. (2022). When good balance goes bad: A discussion of common pitfalls when using entropy balancing. *Journal of Financial Reporting*, 7(1), 167-196.
- Mohammadi, M., Tarighi, S., Tayefe Aghakhan Hashroodi, N. (2018). Organizational factors and the effect of job satisfaction on the performance of auditors, *Economy and business*, 9(19), 23-37. [in Persian].
- Nguyen, H., Le, T. T., & Bui, Q. (2020). Behavioral entropy and audit judgment: The moderating role of leadership. *Journal of Behavioral Accounting Research*, 32(1), 45–67.
- Nolder, Ch, J., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society* 67; 1–14.
- Olsen, C., Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional Skepticism. *Journal of Accounting Literature* (2018) 41 (1): 127–141.
- Peytcheva, M. (2014). Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task, *Managerial Auditing Journal*, 29(1): 27-49.
- Plant, K., Barac, K., & Sarens, G. (2019). Preparing work-ready graduates—skills development lessons learnt from internal audit practice. *Journal of Accounting Education*, 48, 33-47.
- Rahimian, N.&d Hedayati, A. (2013). Factors affecting auditors' professional opinions. *Certified Accountant*, 24(36), 9-77. [in Persian].
- Ramdin, V. U. 2022. Auditor's competence, auditor's integrity and audit quality in the surinamese market. *International Journal of Accounting Research* 10(12): 1-4.
- Rumasukun, M. R. (2024). Developing auditor competencies through continuous training and education. *Golden Ratio of Auditing*

- Research*, 4(1), 14-23.
- Safir, L., Sarlak, M.A., Ahmadi, A., Kolivand, P. (2019). Design and evaluation of behavioral entropy management model in organization. *Future study Management*, 30(118), 63-80. [in Persian].
- Schein, E. H. (2010). *Organizational culture and leadership* (4th ed.). Jossey-Bass.
- Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2012). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*. Wiley.
- Suhardianto, N., Leung, S, C, M., Ntim, C, G. (2020). Workload stress and conservatism: An audit perspective, *Cogent Business & Management*, 7(1): 1-19.
- Torkzadeh, J., Amerifar, F., Marzoughi, R., Salmanpour, M., & Khormaei, F. (2021). Designing an organizational ethics framework with an islamic approach: A qualitative study. *Journal of new approach in educational administration*, 12(4), 146-160. [in Persian].
- Yan, H., Xie, Sh. (2017). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market, *China Journal of Accounting Research* 9; 305–319.
- Yang, S., Tai, Y., Cao, Y., Chen, Y., & Zhang, Q. (2024). Underwriter discourse, IPO profit distribution, and audit quality: An entropy study from the perspective of an underwriter–auditor network. *Entropy*, 26(5), 393.
- Yoon, K. P., Kim, S., & Park, H. J. (2015). Flexible organizational culture and knowledge sharing. *Journal of Organizational Behavior*, 36(7), 947–962.
- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The Effect of auditor features on audit quality. *TéKHNE—Review of Applied Management Studies*, 9, 1-9.
- Zohar, D. (1999). When things go wrong: The effect of daily work hassles on effort, exertion and negative mood. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 72(3), 265–283.