

## The Effect of Auditors' Commitment to Public Interests and Independence Enforcement on Professional Values (Ethical Values) in Audit Firms

*Zahed Ahmadzadeh\**  
*Ahmad Yaghoobnezhad\*\**  
*Hamid Reza Vakili Fard\*\*\**

### Abstract

**Objective:** The purpose of this study is to answer the question of whether auditors' commitment to public interest and independence requirements can affect the professional values of auditing firms.

**Methods:** The aim of this study is the practical type and the present study in terms of the nature of data and the analytical methods is a descriptive survey. In order to test research hypotheses, the information of partners, managers, and supervisors of trusted auditing firms of central insurance organization of Iran with the purposive sampling method in 2020 are gathered and analyzed furthermore, the questionnaire is used to gather the required data that its validity is confirmed by professional experts. Questionnaire questions consist of two parts, general and specific. The public sector questions include the general characteristics of the respondents including gender, place of employment, level of education, age and occupation and etc... the specific part include two variables (attitudes) and auditors' commitment to the requirement of independence which includes by 11 items, and the commitment to public interests to which includes by 5 items, and analyzing purposes mainly with respect to the model of structural equation and the ratio of three groups ranging from Kruskal-Wallis test and the AMOS 24 and SPSS24 software are used.

**Results:** The results of the study confirm the role of auditors' commitment to public interest and its effect in reducing the level of moral acceptance of unprofessional behavior and the level of participation in unprofessional behavior, as well. In addition, the results show a significance positive relation between auditors' tendency towards independence enforcement and their public interest commitment. Also considering the results of the Kruskal-Wallis test for comparing the three groups, partners, managers, and supervisors of audit Firms are ranked

---

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 12, No. 2, Ser.45, pp. 123-138.

\* Ph.D Student in Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

(Email: ahmadzadeh.zahed@gmail.com).

\*\* **Corresponding Author**, Associate Professor of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Email: yaghoobacc@gmail.com).

\*\*\* Associate Professor of Accounting and Financial Management, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Email: vakilifard.phd@gmail.com).

**Submitted:** 23 November 2020

**Accepted:** 10 March 2021

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2021.16764.3372

©The Authors.



## Abstract

---

first to third, respectively, in terms of commitment to public interests and the requirement of Independence enforcement.

**Conclusion:** The findings show that auditors' tendency towards independence enforcement has no meaningful relation with both of acceptance of unprofessional behavior and the level of participation in unprofessional behavior. the more audit Firms in the organization 's strategies and procedures should pay more attention to the principles of ethics and ethics and the more efforts to develop ethical codes and professional behavior, the more attention of employees to the organization is expected to improve the performance of auditing Firms. accordingly, it is suggested that auditing Firms alongside the supervising and governing bodies of audit profession , disciplinary measures, economic actions and workshops about auditing and auditing profession and auditing ethical rules specifically for members of certified public accountants and training courses at the level of directors and supervisors in respect of public interest and more efforts to this ethical issue.

**Keywords:** *Commitment to Public Interests, Independence Enforcement, Professional Values.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Ahmadzadeh, Z., Yaghoobnezhad, A., Vakili Fard, H.R. (2021). The effect of auditors' commitment to public interests and independence enforcement on professional values (ethical values) in audit firms. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 123-138 [In Persian].

## تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابداری

زاهد احمدزاده\*  
احمد یعقوب نژاد\*\*  
حمیدرضا وکیلی فرد\*\*\*

### چکیده

هدف: پژوهش حاضر گرایش‌ها (نگرش‌ها) و رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان را مورد بررسی قرار داده است. به این منظور تأثیر ناشی از تعهد نسبت به منافع عموم، دیدگاه‌های مربوط به الزامات به استقلال را تشکیل می‌دهد، بررسی و آزمون گردیده است.

روش: فرضیه‌های پژوهش در سال ۱۳۹۹ و بین ۱۵۹ نفر از شرکاء، مدیران و سرپرستان حسابداری مؤسسات حسابداری مورد اعتماد بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران که با استفاده از جامعه آماری هدفمند، مورد مطالعه قرار گرفت. داده‌های این پژوهش از طریق پرسشنامه محقق ساخته که روایی آن مورد تأیید خبرگان حرفه قرار گرفته جمع‌آوری گردید و برای آزمون داده‌ها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده تأیید نقش تعهد حساب‌برسان نسبت به منافع عموم بر کاهش پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای و کاهش مشارکت آنها در رفتار غیر حرفه‌ای است. همچنین نتایج پژوهش بیانگر وجود رابطه مثبت بین گرایش حساب‌برسان نسبت به الزام به استقلال و تعهد آنها درباره منافع عموم است. در ادامه نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که گرایش حساب‌برسان نسبت به الزام به استقلال بر پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای و مشارکت آنها در رفتار غیر حرفه‌ای تأثیر معناداری ندارد.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش حاکی از این است که تعهد حساب‌برسان نسبت به منافع عموم می‌تواند عاملی در جهت کاهش رفتارهای غیر اخلاقی حساب‌برسان باشد. همچنین الزام به استقلال در حساب‌برسان موجب افزایش تعهد این افراد نسبت به منافع عموم گشته است.

**واژه‌های کلیدی:** تعهد نسبت به منافع عموم، الزام به استقلال، ارزش‌های حرفه‌ای.

مجله دانش حسابداری، دوره دوازدهم، ش ۲، پیاپی ۴۵، صص. ۱۳۸-۱۲۳.

\* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (رایانامه: ahmadzadeh.zahed@gmail.com).

\*\* نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (رایانامه: yaghoobacc@gmail.com).

\*\*\* دانشیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (رایانامه: vakilifard.phd@gmail.com).

تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۲۰

تاریخ دریافت: ۹۹/۹/۳

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

**استناد:** احمدزاده، زاهد؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۲)، ۱۳۸-۱۲۳.

#### مقدمه

پیدایش حرفه در اقتصاد ناشی از تقسیم کار در زندگی اجتماعی و تخصصی شدن امور در جوامع بشری امروزی است. در واقع گذشت زمان، رشد روز افزون دانش و فناوری، و نیز پیچیده شدن روابط و مناسبات اجتماعی، پیدایش و توسعه حرفه‌ها را در زمان حاضر به همراه داشته و شاغلین در این حرفه‌ها هر روز نقش مهم‌تری را در بهبود رفاه عمومی جامعه و ادای مسئولیت‌های اجتماعی بر عهده گرفته‌اند و حرفه حسابداری نیز در این بخش مستثنی نیست. برجستگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به ارائه خدمات و لزوم داشتن تعهد نسبت به منافع عموم است. امروزه، انتظارات جامعه از حرفه حسابداری بسیار افزایش یافته و لازم است عموم مردم به کیفیت خدمات خاص و پیچیده ارائه شده توسط این حرفه اعتماد و اطمینان داشته باشند (دریایی و عزیز، ۱۳۹۷).

عملکرد نامناسب حسابرسی و نارسایی‌های مشاهده شده درباره آن در ابتدای قرن ۲۱ با فقدان هویت حرفه‌ای و عدم تعهد کافی حساب‌رسان نسبت به شرایط ایده‌آل در حرفه ارتباط داشته است (کلیکمان<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۱). علاوه بر این افراد حرفه‌ای در حوزه حسابداری برای رفتارهای غیراخلاقی که با عدم موفقیت شرکت‌ها ارتباط داشته، مورد سرزنش و انتقاد قرار گرفتند. حساب‌رسان برای اعتباردهی و اظهارنظر، موظف‌اند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حساب‌رسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این، حساب‌رسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به حیثیت کل حرفه آسیب برساند. مجموعه این موارد را می‌توان در نگرش سازمانی و حرفه‌ای حساب‌رسان که همان تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای است؛ جست و جو کرد (اسماعیل و یوهانیس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

افزایش اهمیت ملاحظات اخلاقی برای حرفه حسابرسی به خاطر افزایش شدید رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر بوده که در عمل تأثیر منفی بر وجهه حرفه حسابرسی و دیدگاه عموم نسبت به عملکرد حساب‌رسان داشته است. در نتیجه این شرایط درستکاری حساب‌رسان و پایبندی آنها نسبت به اصول اخلاقی توسط استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی و گروه‌های ذینفع مورد سوال و تردید قرار گرفته است. علاوه بر این، شرایط فوق باعث شده مشروعیت عملکرد حساب‌رسان در بازار با توجه به ایجاد ابهام نسبت به رعایت اصول اخلاقی در فعالیت حرفه‌ای با تردید و ابهام روبرو شود (کاپلند، ۲۰۱۵).

به هر حال، حفظ و گسترش اعتماد عموم به حرفه حسابداری تا زمانی امکان‌پذیر است که حسابداران حرفه‌ای، خدمات خود را در سطحی ارائه نمایند که شایسته اعتماد جامعه باشد. از این رو، خدمات این حرفه می‌بایست در بالاترین سطح کیفی ممکن بوده و با در نظر گرفتن رعایت ضوابطی ارائه گردد که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین نماید. از طرف دیگر، استفاده‌کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی انتظار دارند اطلاعات ارائه شده

به آن‌ها به طور قابل توجه کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌طرفانه باشد. بنابراین، افرادی که در حوزه حسابداری فعالیت حرفه‌ای انجام می‌دهند، نه تنها می‌بایست واجد شرایط مربوط به صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه علاوه بر این باید از سطح مناسبی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار بوده و در تمام فعالیت‌های خود آبرو، اعتبار و حیثیت حرفه را به عنوان مهمترین عوامل مورد توجه قرار دهند (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷).

همانطور که بیان شد، مقبولیت اجتماعی و کسب رضایت عموم سرمایه اصلی تمام حرفه‌ها بوده و این ویژگی‌ها زمانی تأمین می‌شوند که ارائه خدمات، از اصول و ضوابط دقیق و مشخص برخوردار باشد. نظام هر حرفه، ترکیبی از قوانین، مقررات، و اصول اخلاق حرفه‌ای است که در حرفه مورد نظر حاکم است. در واقع ضوابط رفتاری و اخلاقی در هر حرفه، مهم‌ترین خط مشی آن را تشکیل داده و مواردی چون تعریف اصول حرفه‌ای، نحوه تعهد اعضا به تأمین منافع جامعه، و نیز نحوه تعامل اعضا با یکدیگر در حرفه را در بر می‌گیرد. در این راستا، اخلاق حرفه‌ای دانشی است که به صورت هدفمند، رفتار مناسب و صحیح را در هر حرفه تبیین کرده و رهنمودهای کاربردی به منظور تعیین حدود مسئولیت‌های حرفه‌ای برای اعضا بیان می‌نماید. به این ترتیب، بسیاری از حرفه‌های شناخته شده، اصول و استانداردهای کاربردی برای رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط اعضا تدوین نموده‌اند که هدف اصلی آن‌ها معرفی مسئولیت‌های اخلاقی در قبال جامعه، سایرین و محیط است (اسپینوزا و همکاران، ۲۰۱۶).

یک جامعه برای حفظ نظم ناگزیر است رفتارهای قابل قبول را بر پایه اصول اخلاقی تعریف کند. به این ترتیب نیاز به اخلاق در جامعه از اهمیت فراوان برخوردار بوده و شاید به همین دلیل است که معمولاً ارزش‌های اخلاقی در قوانین جامعه گنجانده می‌شوند. به این ترتیب، از دیدگاه مبانی رفتار حرفه‌ای، هدف حرفه حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن بر اساس اصول و ضوابط مذکور، و در نهایت تأمین منافع عموم است (رضاپور، ۱۳۹۴). قاسمی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی تحت عنوان تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناسی شخصیتی به این نتیجه رسیده‌اند که ویژگی‌هایی رفتاری در تردید حرفه‌ای حساب‌برسان از جمله عوامل تاثیرگذار محسوب می‌شود.

تلاش‌های انجام شده برای اطمینان بخشی نسبت به ادای مسئولیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان در قبال جامعه منجر به وضع استانداردهای سخت‌گیرانه در ارتباط با استقلال و نیز طراحی یک سیستم مبتنی بر جرائم برای آن شده است (هامفری و همکاران، ۲۰۰۶). استقلال حساب‌برسان به طور سنتی به عنوان یک مفهوم اخلاقی مورد توجه قرار گرفته است. این مفهوم یک بخش با اهمیت را در مباحث اخلاقی حسابداری در زمان حاضر به خود اختصاص داده که شامل آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای رسمی و فعالیت‌های به شدت نامطلوب از نقطه نظر حسابداران است. برای مثال، دستورالعمل‌های اخیر موسسه آرتور اندرسن که پس از ایجاد بحران توسط آن منتشر شده بر نحوه ایجاد اعتبار و شهرت درباره قابلیت اعتماد از طریق عدم قبول صورت‌های مالی مخدوش برخی شرکت‌ها توسط مدیران تاکید می‌کند (برای مثال، تافلر، ۲۰۰۳).

علی‌رغم اهمیت بالای رعایت تعهدات اخلاقی در حرفه حسابداری تاکنون در پژوهش‌های داخلی، مطالعات محدودی در خصوص ارزش‌های حرفه‌ای حساب‌برسان انجام گرفته است و پژوهش حاضر به طور خاص جزو اولین

مطالعاتی است که به بررسی تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات پرداخته است.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در عصر حاضر، دغدغه و نگرانی بسیاری از مدیران و سازمان‌های امروزی، بروز مسائل و مشکلاتی است که به واسطه رعایت نکردن اصول اخلاقی توسط کارکنان رخ می‌دهد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۶). عملکرد افراد در سازمان می‌تواند نقش عمده‌ای در موفقیت هر سازمان داشته باشد. عملکرد فردی و سازمانی تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله اخلاق حرفه‌ای، تعهد سازمانی، آموزش، رهبری، باور، ارزش‌های اخلاقی و فرهنگ قرار دارد (شاه حسینی و همکاران، ۲۰۱۲). در تئوریهای فلسفه اخلاقی و رفتار سازمانی ادعا می‌شود، ویژگیها و رفتار حرفه‌ای به تنهایی مبتنی بر باورهای افراد نبوده، بلکه علاوه بر این تحت تأثیر مفاهیم و شرایط سازمانی میباشد (آزجن، ۱۹۹۱؛ فیرل و گریشام، ۱۹۸۵؛ هونت و ویتل، ۱۹۸۶؛ جونز، ماسی و تورن، ۲۰۰۳).

نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) در مطالعه خود با عنوان «بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای، اخلاق سازمانی، استرس مالی، تعهد سازمانی و ویژگیهای شخصیتی حسابرس بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی» کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را به رفتارهای غیر کارآمد حسابرسان نسبت داده‌اند. در واقع مطابق دیدگاه این محققان رفتارهای فوق کیفیت حسابرسی را به طور مشخص تحت تأثیر قرار داده و به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. به این ترتیب مطالعه فوق با هدف بررسی تأثیر ناشی از اخلاق حرفه‌ای، اخلاق سازمانی و ویژگیهای شخصیتی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی انجام شده است.

بر اساس نتایج پژوهش‌ها انجام گرفته و شواهد میدانی، دستیابی به نیروی انسانی کارآمد و اثربخش، مسئولیت پذیر و پاسخگو به چالش‌های محیطی و درون سازمانی، مرهون و منوط به به کارگیری اصول اخلاقی از ناحیه مدیران و کارکنان سازمان‌ها میسر و عملی است. سازمان‌ها برای انجام امور سازمانی خود، علاوه بر معیارهای سازمانی و قانونی، به مجموعه‌ای از ارزش‌ها و رهنمودهای اخلاقی نیاز دارند که آنان را در انجام اعمال و رفتارهای یاری دهنده و نوعی هماهنگی و وحدت رویه را در حرکت به سوی شیوه‌های مطلوب جمعی و عمومی میسر سازد. از عوامل مهم و تأثیرگذار در شکل‌گیری مطلوب ارتباطات درون سازمانی و ایجاد شرایط مثبت ادراکی در کارکنان، جو اخلاقی و ارزشی حاکم بر سازمان است که در فرآیند تصمیم‌گیری فردی و گروهی مؤثر بوده و به بهبود بهره‌وری سازمان منجر خواهد شد (السی و آلپکان، ۲۰۰۹).

در مؤسسات حسابرسی نیز به تبع دیگر سازمان‌ها نیاز به عملکرد مناسب حسابرسان مستقل و افزایش کیفیت حسابرسی به امری ضروری تبدیل شده است. در شرایط کنونی رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است. مؤسسات حسابرسی به تبع سازمان‌های عمومی و بازرگانی نیز به این تشخیص رسیده‌اند که مجبورند علاوه بر رفتارهای اقتصادی، به رفتارهای اخلاقی روی بیاورند. لذا، رفتارهای اقتصادی و اخلاقی به صورت توأمان تنها گزینه آن‌ها برای دستیابی به اهداف سازمانی در این مؤسسات مطرح شده است (کوهیان و بو، ۲۰۰۴).

محققان مختلف ادعا کرده‌اند تاکنون به میزان پذیرش حساب‌برسان و نیز درک آن‌ها نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای کلیدی و تعهد آن‌ها نسبت به این ارزش‌ها در سازمان‌ها و مؤسسات حسابداری و حسابرسی به مقدار کافی توجه نشده است (سودابی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹). در این بخش مفهوم منافع عموم مرکز ثقل حرفه حسابداری بوده و با این وجود تا کنون مطالعات محدود درک موجود نسبت به مفهوم منافع عموم را توسعه داده‌اند (داوینپورت و دیلاپورتاس<sup>۸</sup>، ۲۰۰۹). این شرایط در حالی است که با بررسی متون پژوهش موجود می‌توان مشاهده کرد که «منافع عموم» به عنوان «منافع اشخاص و گروه‌های ثالث که از راهنمایی‌ها و اظهار نظر حرفه‌ای دریافت شده از اعضای حرفه حسابداری اتکا می‌کنند»، تعریف شده است.

در عمل دیدگاه حساب‌برسان از حرفه حسابداری و مفهوم آن، به عنوان بخشی از حرفه برگویی که بر اساس آن هویت شغلی تعریف شده و به طور خاص نسبت به چالش‌های اخلاقی واکنش نشان داده می‌شود، تأثیر دارد (مک‌فایل<sup>۹</sup>، ۲۰۰۶). در این حالت تعهد حساب‌برسان به حرفه به معنی پذیرش و تقویت ارزش‌های اساسی حرفه مثل درست کاری، استقلال، و بی‌طرفی بوده و در عمل این انتظار وجود دارد که حساب‌برسان متعهد در پیشبرد و حمایت از ارزش‌های اساسی حرفه و نیز تقویت و افزایش سطح وفاداری به این ارزش‌ها در فعالیت خود موفق باشند (کاپلان و ویتیکوتون، ۲۰۰۱؛ لارسون<sup>۱۰</sup>، ۱۹۷۷). در طرف مقابل، اگر حساب‌برسان به اصول اولیه حرفه به عنوان ابزاری برای تأمین خواسته‌های مشتری (صاحبکار) به جای حفظ اطمینان عمومی یا حمایت از سرمایه‌گذاران نگاه کنند، این دیدگاه می‌تواند بر باور و اعتقاد آنها نسبت به اقدامات قابل قبول و مناسب تأثیر منفی و نامطلوب داشته باشد (کوپر و رابسون، ۲۰۰۶؛ داوینپورت و دیلاپورتاس<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۹).

در یک مطالعه انجام شده بر روی عملکرد حسابداران حرفه‌ای فعال در کشور اسپانیا، داوینپورت و دیلاپورتاس (۲۰۰۹) دیدگاه این افراد را نسبت به منافع عموم مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج حاصل از این بررسی نشان می‌دهد فرآیندهای آموزش حسابداران در ظاهر نسبت به انتقال معنای منافع عموم موفق بوده، اما این شرایط به مقدار کافی در راهنمایی و پیاده سازی نحوه استفاده از این رویه‌ها هنگام ایجاد شرایط مبتنی بر تضاد منافع و مسائل مربوط به آن مؤثر نبوده‌اند. از طرف دیگر، محققان مختلف (گندرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ شافر و همکاران، ۲۰۰۲؛ ویات<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۴) بیان کرده‌اند تغییر در ارزش‌های مربوط به حوزه حسابرسی که با انتقال از شرایط ایده‌آل ارائه خدمات در راستای منافع عموم به هدف حداکثر سازی سود انجام می‌شود، احتمالاً دارای تأثیر مشخص بر گرایش حساب‌برسان در ارتباط با عملکرد حرفه‌ای آن‌ها است. در این حوزه، حساب‌برسان احتمالاً خواسته‌های مشتریان خود را بالاتر از تأمین منافع عموم اولویت بندی می‌کنند (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۰؛ هولم و زامان<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۲).

با توجه به شرایط فوق می‌توان مشاهده کرد رابطه بین ویژگی‌ها و عملکرد حرفه‌ای و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی در مطالعات قبلی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج بررسی‌های انجام شده در این حوزه نشان می‌دهد تعهد حرفه‌ای بیشتر باعث اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اخلاقانه‌تر می‌شود. بر اساس مطالعه پورتر و همکاران<sup>۱۴</sup> (۱۹۷۴) تعهد حرفه‌ای نشانه‌ای از وجود یک باور در راستای اهداف و ارزش‌های حرفه، یک تمایل نسبت به اعمال تلاش قابل توجه از طرف حرفه، و یک انگیزه برای حفظ رابطه در حرفه است. با وجودی که مفهوم تعهد در این مطالعه در راستای منافع عموم بوده و در



نتیجه تفاوت‌های خاص با تعریف فوق دارد، اما به طور مسلم شرایط تعریف شده برای تعهد با این تعریف ارتباط داشته و با متون پژوهش موجود درباره تعهد حرفه‌ای مربوط است. در واقع با توجه به متون پژوهش موجود در این حوزه می‌توان بیان کرد تعهد حرفه‌ای جنبه‌های کلیدی موجود در حوزه حسابرسی همچون تعهد نسبت به منافع عموم را در بر نمی‌گیرد. به عبارت دیگر تعهد نسبت به منافع عموم نشان دهنده دیدگاه حساب‌رسان در نقش خود به عنوان ارائه دهنده خدمت برای تأمین منافع عموم و پاسخگویی به انتظارات جامعه است.

مطابق مطالعه میتنز<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۵)، تعهد حسابداران به حفاظت از منافع عموم چارچوب قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها را در حرفه حسابداری تشکیل می‌دهد. در این بخش، می‌توان انتظار داشت حساب‌رسان ارائه خدمت در جهت منافع جامعه را به عنوان اولویت اصلی برای فعالیت‌های خود در نظر گرفته و از انجام اقداماتی که مانع از مسئولیت آن‌ها در جهت اطمینان بخشی درباره ارائه منصفانه صورت‌های مالی می‌شود، خودداری نمایند. در طرف مقابل، حساب‌رسانی که نقش خود را عمدتاً مبتنی بر تأمین درخواست‌ها و خواسته‌های مشتریان خود تعریف می‌کنند، اولویت بندی مناسب در ارتباط با مسئولیت شهادت‌دهی خود نداشته و بنابراین احتمالاً اقداماتی انجام می‌دهند که به طور بالقوه می‌تواند کیفیت اطلاعات مالی ارائه شده در گزارش‌ها و صورت‌های مالی شرکت را تهدید نماید.

در این پژوهش ما به دنبال پاسخ این سؤال هستیم که آیا تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم و گرایش آن‌ها به الزامات به استقلال منجر به ارتقاء ارزش‌هایی حرفه‌ای محیط فعالیت حساب‌رسان می‌شود یا خیر؟ بنابراین، با توجه به مباحث مطرح شده فوق، در این مطالعه فرضیه‌های زیر طراحی شده و مورد بررسی قرار می‌گیرند:

فرضیه ۱: بین تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم و پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه منفی وجود دارد.  
فرضیه ۲: بین تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم و مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه منفی وجود دارد.  
استقلال معمولاً به عنوان یکی از مهم‌ترین ویژگی‌ها و یک عامل کلیدی در حرفه حسابرسی تعریف می‌شود. به هر حال، در ارتباط با نحوه تأثیرگذاری استانداردهای حسابرسی بر رفتار حساب‌رسان و اثربخشی استانداردهای مدیریت ریسک در هنگام عدم انجام فعالیت‌های به صورت مستقل، مباحث مختلف توسط نظریه پردازان و محققان مطرح شده است. بر این اساس، دو نوع اصلی استانداردهای مورد بحث در این حوزه عبارت از استانداردهای قاعده محور<sup>۱۶</sup> و استانداردهای اصل محور<sup>۱۷</sup> است. استانداردهای قاعده محور به قوانین صریح و قواعد سخت گیرانه اشاره دارد که با اعمال آن‌ها محدودیت مشخص در ارتباط با تفسیر فعالیت‌های انجام شده توسط اعضای حرفه ایجاد می‌شود. در طرف مقابل، قوانین اصل محور مبتنی بر اصولی هستند که امکان استفاده از قضاوت حرفه‌ای را برای اعضای حرفه فراهم کرده و با توجه به این شرایط متمرکز بر پرورش و گسترش مسئولیت حرفه‌ای و نیز تشویق حساب‌رسان برای اتخاذ قضاوت‌های اخلاقی در فعالیت‌های خود و نیز هنگام مواجه شدن با شرایط چالش برانگیز می‌باشند (اسپالدینگ و اودو<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۱).

در نتیجه رسوایی‌های مالی اخیر، معیارهای مشخص به منظور بهبود شرایط استقلال حساب‌رسان از نظر واقعی و ظاهری تصویب شدند که برای مثال در این زمینه می‌توان از قانون ساربانز- اوکسلی<sup>۱۹</sup> نام برد. در تلاش‌های انجام شده در این حوزه فرض شده حساب‌رسان می‌توانند از طریق اجتناب از روابط خاص در ارائه خدمات حرفه‌ای عاری از تضاد منافع



باقی بمانند. به هر حال، برخی محققان در این رابطه بیان می‌کنند استقلال یک مفهوم ذهنی بوده و بنابراین امکان تعریف قانونی موقعیت‌هایی که در آن‌ها استقلال حسابرسان تهدید می‌شود، در عمل وجود ندارد. یک مطالعه انجام شده توسط **بیتی و همکاران**<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۳) در ارتباط با فعالیت مؤسسات حسابداری رسمی در کشور انگلستان نشان می‌دهد شرکای حسابرسان بسیاری از جنبه‌های مختلف را پس از وضع رژیم قانونی ساربانز اوکسلی در ارتباط با تطبیق شرایط فعالیت خود (برای مثال عملکرد قاعده محور) مورد توجه قرار داده و این شرایط در حالی است که اقدامات انجام شده در این راستا در نهایت تأثیر واقعی و ملموس بر کیفیت خدمات حسابرسان نداشته‌اند.

**گندرون و همکاران** (۲۰۰۶) بیان می‌کنند «با وجودی که استقلال حسابرسان عمدتاً به عنوان یک مفهوم وجدانی-اخلاقی تعریف می‌شود، امروزه به طور روزافزون می‌توان شرایطی را مشاهده کرد که در آن‌ها استقلال به عنوان مفهومی در نظر گرفته می‌شود که امکان قانون‌گذاری و نهادینه کردن آن از طریق استانداردهای منتشر شده در ارتباط با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای و یا قوانین دولتی وجود داشته و از این طریق شرایط فعالیت کنترل شده و با استفاده از بررسی‌ها و نظارت‌ها مورد تأیید قرار می‌گیرد». به هر حال مطابق دیدگاه این محققان، الزامات قانونی وضع شده در این بخش با شرایط ایده‌آل عملکرد حرفه که مطابق آن فرض می‌شود اخلاق حرفه‌ای ریشه در شخصیت فرد داشته و بنابراین وضع قوانین اخلاقی برای پیاده‌سازی و اعمال آن به طور جدی غیر ضروری است، در تناقض است.

در این مطالعه تأثیر دیدگاه‌های حسابرسان درباره الزام به استقلال در راستای تعهد نسبت به منافع عموم و رفتارهای اخلاقی مورد بررسی قرار می‌گیرد. این شرایط در حالی است که در مطالعات قبلی وضعیت تعهد حسابداران به الزام به استقلال بررسی و تحلیل شده است. در واقع بر اساس دیدگاه محققان، تعهد نسبت به الزام به استقلال به حوزه‌ای اشاره دارد که در آن حسابداران استقلال حسابرسان را به عنوان یک ویژگی کلیدی در ارتباط با عملکرد حرفه‌ای تعریف کرده و باور دارند استانداردهای قانونی درباره استقلال حسابرسان می‌بایست به طور جدی اجرایی و دنبال گردند. به این ترتیب، حسابرسانی که متعهد به الزام به استقلال هستند، می‌بایست درباره استانداردهای وضع شده در حرفه حسابداری از طریق تدوین استانداردهای مربوط به استقلال و نیز وضع رژیم‌های اجرایی سخت‌گیرانه، دیدگاه مثبت داشته و این شرایط را به طور جدی در هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای دنبال نمایند.

از طرف دیگر، محققان مختلف (**آلینی و همکاران**، ۲۰۱۳؛ **گندرون و همکاران**، ۲۰۰۶؛ **سودابی و همکاران**، ۲۰۰۹) در پژوهش خود بر نیاز به انجام بررسی‌های بیشتر درباره تأثیر ناشی از تعهد حسابرسان نسبت به الزام به استقلال بر تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در هنگامی که حسابرسان با شرایطی مواجه می‌شود که در آن حفظ استقلال از نقش کلیدی در ارتباط با کیفیت خدمات حرفه‌ای ارائه شده به مشتریان و جامعه برخوردار است (برای مثال، در ارتباط با چالش‌های اخلاقی)، تأکید کرده‌اند. همچنین **هاریدستی و فادجارینی**<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۹) در مقاله خود با عنوان «تأثیر ناشی از استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسان» تأثیر ویژگی‌های مربوط به استقلال، رعایت آئین رفتار و اخلاق حرفه‌ای، و سطح تجربه حسابرسان را بر کیفیت عملکرد حسابرسان بررسی کرده‌اند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد استقلال حسابرسان، رعایت اخلاق حرفه‌ای و نیز سطح تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسان هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای توسط حسابداران رسمی تأثیر معنی‌دار و با اهمیت دارد.

به خاطر فقدان مطالعات قبلی که در آن‌ها تأثیر ناشی از گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام اخلاق بر ارزش‌های حرفه‌ای و تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها تحلیل شده باشد، در پژوهش حاضر تعیین اینکه کدام یک از رویکردهای جهت‌گیری قانونی در مقابل جهت‌گیری اصل محور در نهایت باعث افزایش سطح تعهد نسبت به منافع عموم و اتخاذ تصمیم‌های اخلاقانه‌تر می‌شود، قابل پیش‌بینی نبوده است. بنابراین، در این بخش یک الگو یا جهت‌گیری خاص برای این تأثیرات پیش‌بینی نشده است. به این ترتیب، در ارتباط تأثیر گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال و تأثیر آن بر ارزش‌هایی حرفه‌ای سه فرضیه زیر طراحی شده و مورد بررسی قرار گرفته است:

فرضیه ۳: بین گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال و تعهد آنها نسبت به منافع عموم یک رابطه مشخص وجود دارد.

فرضیه ۴: بین گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال و پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه مشخص وجود دارد.

فرضیه ۵: بین گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال و مشارکت آنها در رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه مشخص وجود دارد.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نوع تحقیقات توصیفی پیمایشی است که در طی مراحل اجرای آن به دنبال توصیف تأثیر شاخص‌های مورد مطالعه است. جامعه آماری انتخاب شده برای این مطالعه ۳۰ موسسه حسابرسی مورد اعتماد بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران است. براساس پژوهش‌های انجام شده طراحی پرسشنامه اولیه بر گرفته از مقالات انگلیسی و فارسی و کتاب آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه حسابداران رسمی ایران است، پرسشنامه مورد نظر طراحی شده و در اختیار جمعی از خبرگان حرفه قرار گرفت تا در خصوص معیارهای در نظر گرفته شده اعلام نظر نمایند. نهایتاً پس از اعلام نظر استادان و خبرگان حرفه، پرسشنامه مزبور در میان اعضای جامعه آماری توزیع گردید و اطلاعات لازم جمع‌آوری شد و نظر سنجی خبرگان حرفه انجام و در نهایت پرسشنامه نهایی تدوین گردید. پرسشنامه پژوهش حاضر توسط محقق ساخته و شامل ۱۶ گویه است که گویه‌های ۱ تا ۵ تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم سنجیده، گویه‌های ۶ تا ۱۶ مربوط به متغیر گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال بوده است. این پرسشنامه در میان ۲۰۸ نفر از شرکای حسابرسی؛ مدیران حسابرسی و سرپرستان حسابرسی این مؤسسات توزیع شد که در نهایت ۱۵۹ پرسشنامه تکمیل شده؛ جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل بر روی آن‌ها انجام گردید.

جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتاب‌های مورد نیاز و نیز از پایگاه‌های اطلاعاتی علمی و مجله‌های الکترونیکی و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد. بدین ترتیب که ابتدا با تشریح مبانی نظری پژوهش و توصیف شرایط موجود رابطه میان متغیرها براساس هدف پژوهش تحلیل می‌شود که به طور مشخص، مبتنی بر الگوسازی معادلات ساختاری است.

## یافته‌های پژوهش

### بررسی روایی و پایایی پژوهش

در بررسی پایایی و روایی الگوهای اندازه‌گیری شاخص‌های آلفای کرونباخ، روایی همگرا<sup>۲۲</sup> میانگین واریانس استخراج<sup>۲۳</sup> (AVE) و پایایی مرکب<sup>۲۴</sup> (CR) مورد توجه قرار گرفته است. نتایج این محاسبات در جدول ۱ نمایش داده شده است.

اولین معیاری که در الگوهای اندازه‌گیری کنترل می‌شود پایایی سازگار درونی است. معیار سنتی برای این کنترل آلفای کرونباخ است. براساس نتایج به دست آمده از جدول ۱، ملاحظه می‌شود مقادیر آلفای کرونباخ برای تمامی متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۷ است. بنابراین، براساس آلفای کرونباخ، سازگاری درونی الگوهای اندازه‌گیری تأیید شده است.

پایایی ترکیبی در الگوهای ساختاری معیار بهتر و معتبرتری نسبت به آلفای کرونباخ به شمار می‌رود، به دلیل اینکه در محاسبه آلفای کرونباخ در مورد هر سازه تمامی شاخص‌ها با اهمیت یکسان وارد محاسبات می‌شوند، ولی در محاسبه پایایی ترکیبی شاخص‌ها با بارعاملی بیشتر اهمیت زیاده‌تری داشته و باعث شود که مقادیر CR سازه‌ها معیار واقعی‌تر و دقیق‌تری نسبت به آلفای کرونباخ باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در صورتی که میزان مقدار پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ باشد، نشان از پایداری درونی مناسب است. بنابراین، می‌توان گفت الگوی حاضر از پایایی قابل قبولی برخوردار است. معیار AVE توسط فورنل و لاکر (۱۹۸۱) ارائه شده است و اگر بالاتر از ۰/۵ باشد الگوی اندازه‌گیری دارای روایی همگرا است.

براساس نتایج جدول ۱ میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بزرگ‌تر از ۰/۵ است، بنابراین، روایی همگرا وجود دارد.

جدول ۱. روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	آلفای کرونباخ	AVE	CR
تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم	۰/۷۷	۰/۵۱۸	۰/۷۶۵
پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای	۰/۷۹	۰/۶۱۸	۰/۷۲۳
مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای	۰/۸۲	۰/۵۳۲	۰/۷۴۵
گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام استقلال	۰/۷۶	۰/۶۱۱	۰/۷۸۵

## آمار توصیفی

در جدول ۲ فراوانی و درصد متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۲. بررسی شاخص‌های توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۷۴/۲۱
	زن	۲۵/۷۹
مدرک تحصیلی	کاردانی و پایین‌تر از آن	۶/۹۲
	کارشناسی	۴۳/۴۰
	کارشناسی ارشد	۳۳/۹۶
	دکتر	۱۵/۷۲

متغیر	فراوانی	درصد
۵-۱ سال	۲۷	۱۶/۹۸
۶-۱۰ سال	۳۶	۲۲/۶۴
۱۱-۱۵ سال	۴۲	۲۶/۴۲
۱۶-۲۰ سال	۳۳	۲۰/۵۷
بیش از ۲۰ سال	۲۱	۱۳/۲۱
شریک حسابرسی	۵۵	۳۴/۵۹
سرپرست حسابرسی	۴۸	۳۰/۱۹
مدیر حسابرسی	۵۶	۳۵/۲۲

### آزمون نیکویی برازش الگوی پژوهش

به منظور تحلیل عاملی لازمست ابتدا از آزمون KMO-Bartlett برای آزمون کفایت جامعه آماری استفاده گردد. کفایت داده‌ها یعنی این که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد یا نه؟ به عبارت دیگر، آیا تعداد داده‌های موجود برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ شاخص KMO برای تعیین کفایت جامعه استفاده می‌شود به طوری که کوچک بودن همبستگی جزئی بین متغیرها را بررسی کرده و مشخص می‌سازد که آیا واریانس متغیرهای پژوهش، تحت تأثیر واریانس مشترک برخی عامل‌های پنهانی و اساسی است یا خیر؟ این شاخص در فاصله بین صفر و یک قرار دارد. اگر مقدار شاخص نزدیک به یک باشد (حداقل ۰/۵) داده‌های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند. در غیر این صورت تحلیل عاملی برای داده‌های مورد نظر معتبر نیست (سوری، ۱۳۹۱). نتایج حاصل از آزمون KMO-Bartlett در جدول ۳ نشان داده شده است. با توجه به نتایج می‌توان مراحل تحلیل عاملی تاییدی را نیز بر روی داده‌ها به انجام رساند. مقدار بیش از ۰/۵ آماره KMO موید کفایت جامعه و سطح اطمینان کمتر از ۰/۵ برای متغیرهای پژوهش برای آزمون بارتلت نیز نشان دهنده مناسب بودن الگوی عاملی مورد استناد است. بنابراین، محاسبات نشان دهنده کفایت جامعه است.

جدول ۳. نتایج آزمون بارتلت

متغیر	آزمون KMO-Bartlett	آزمون بارتلت	
		تقریب کای دو	درجه آزادی
گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال	۰/۶۱۲	۴۰۲/۵۱	۵۵
پذیرش اخلاق رفتار غیر حرفه‌ای	۰/۶۸۱	۴۳۳/۱۶	۳
مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای	۰/۶۵۵	۴۹۸/۷۱	۳
تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم	۰/۶۲۲	۳۶۶/۷۷	۱۰

### بررسی تحلیل عاملی تاییدی

بار عاملی نشان دهنده میزان همبستگی هر متغیر مشاهده گر (سؤال پرسشنامه) با متغیرها (عامل‌ها) است. زمانی که تمامی بارهای عاملی در یک عامل همگی بزرگتر از ۰/۳ باشند روایی سازه از نوع همگرا وجود دارد. جدول ۴ نتایج حاصل از تحلیل عاملی را به تفکیک هر سؤال نشان می‌دهد (سوری، ۱۳۹۱). با توجه به اینکه بار عاملی تمامی گویه‌ها بیشتر از ۰/۳ است تحلیل عاملی الگو تایید می‌گردد.

جدول ۴. بار عاملی متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه	بار عاملی
گرایش (نگرش) حساب‌برسان نسبت به الزام به استقلال	مواردی که برای رعایت استقلال حسابرس در آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی گنجانده شده است، موجب بهبود واقعی سطح استقلال حسابرس می‌شود.	۰/۷۵
	وجود جزئیات و قواعد سخت گیرانه نسبت به استقلال حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.	۰/۶۹
	نظارت جامعه حسابداران رسمی و یا سازمان بورس و اوراق بهادار به منظور اطمینان از رعایت موازین و مقررات مربوط به استقلال حسابرس، مانع ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت است.	۰/۶۴
	من اعتقاد دارم استقلال یکی از پایه‌های حرفه حسابدار رسمی است.	۰/۷۷
	من اعتقاد دارم الزامات پایبندی به استقلال حرفه‌ای نیاز به الزام سخت گیرانه در تمام حوزه‌های فعالیتی دارد که حرفه حسابدار رسمی در آنها اقدام به ارائه خدمات می‌کند.	۰/۷۴
	من اعتقاد دارم در صورتی که الزامات پایبندی به استقلال حرفه‌ای برای حسابداران رسمی شاغل در حوزه ارائه خدمات عمومی سخت گیرانه‌تر باشند، وضعیت عملکرد حرفه بهتر می‌شود.	۰/۷۳
	من اعتقاد دارم محیط تجاری به طور کلی زمانی از عملکرد بهتر برخوردار است که الزامات پایبندی به استقلال برای حسابداران رسمی شاغل در حوزه ارائه خدمات عمومی سخت گیرانه‌تر باشند.	۰/۷۲
	هنگامی که یک فرد به بزرگترین صاحبکار من تبدیل می‌شود، این شرایط احساسی شبیه به تعریف و تمجید شخصی برای من ایجاد می‌کند.	۰/۵۳
	هنگامی که من درباره بزرگترین صاحبکار خود صحبت می‌کنم، معمولاً از عبارت «ما» به جای کلمه «آنها» استفاده می‌کنم.	۰/۶۷
	موفقیت بزرگترین صاحبکار من در عمل موفقیت من محسوب می‌شود.	۰/۶۳
	یک حسابرس مهمان‌پذیری و هدایای غیر عادی یک صاحبکاری را که به مدت بیش از نه سال به وی خدمات ارائه کرده قبول نموده است.	۰/۷۷
	بدون در نظر گرفتن رویه خود در حرفه حسابرسی، شما تا چه اندازه دخالت و فشار مدیران و سرپرستان حسابرسی در تغییر اظهار نظر حسابرسی را اخلاقی می‌دانید.	۰/۶۶
	بدون در نظر گرفتن رویه خود در حرفه حسابرسی، از دیدگاه شما، دخالت و فشار مدیران شرکت صاحبکار در تغییر اظهار نظر حسابرسی، تا چه اندازه اخلاقی است.	۰/۶۴
بدون در نظر گرفتن رویه خود در حرفه حسابرسی، اگر تصمیمات حسابرس تحت تأثیر روابط و میزان آشنایی قبلی او با شرکت صاحبکار قرار داشته باشد، از نظر شما این موضوع تا چه اندازه اخلاقی است.	۰/۵۵	
پذیرش اخلاق رفتار غیر حرفه‌ای	شما در عمل تا چه اندازه تحت تأثیر فشار مدیران و سرپرستان خود در جمع بندی و اظهار نظر حسابرسی قرار می‌گیرید	۰/۷۰
	شما در عمل تا چه اندازه تحت تأثیر فشار مدیران شرکت صاحبکار در جمع بندی و اظهار نظر حسابرسی قرار می‌گیرید.	۰/۷۳
	تا چه اندازه تصمیمات شما در کار حسابرسی، تحت تأثیر روابط و میزان آشنایی قبلی شما با شرکت صاحبکار قرار می‌گیرد.	۰/۷۳
تعهد حساب‌برسان نسبت به منافع عموم	در اجرای عملیات حسابرسی، حسابرس باید همواره منافع عموم را برتر از منافع شخصی خود و منافع صاحبکار در نظر بگیرد.	۰/۶۰
	وظیفه حسابرس تأمین نیازهای واحد مورد رسیدگی و توجه به این نیازها فراتر از منافع گروه‌های دیگر است.	۰/۷۵
	حساب‌برسان باید نسبت به شناسایی و کشف هر گونه تقلب در واحد مورد رسیدگی، شخصاً خود را مسئول و متعهد بدانند.	۰/۶۷
	حیطه مسئولیت حساب‌برسان در قبال کشف و گزارش اشتباهات و عدم رعایت قوانین و استانداردها باید گسترش یابد.	۰/۸۸
	به منظور تأمین منافع عموم، باید انتظارات درباره وظیفه رازداری حرفه‌ای حسابرس بیشتر شود.	۰/۸۵

آزمون فرضیه‌های پژوهش و ارزیابی الگوی معادلات ساختاری

جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش از روش الگوسازی معادلات ساختاری استفاده شده و با توجه به میزان  $t$  و میزان سطح معناداری به دست آمده نتایج پژوهش تفسیر گردید.

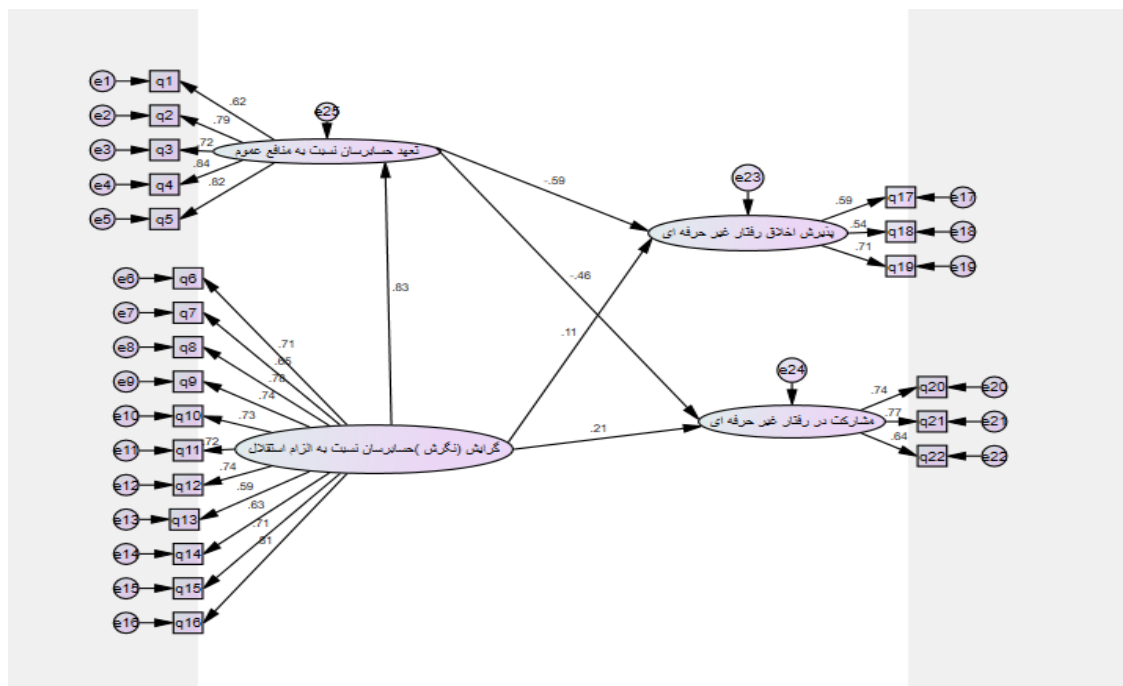
نتایج حاصل از فرضیه‌های اول و دوم و میزان سطح معناداری به دست آمده نشان دهنده این است که بین تعهد حساب‌برسان نسبت به منافع عموم و پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه منفی وجود دارد و بین تعهد حساب‌برسان نسبت به منافع عموم و مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه منفی وجود دارد. بدین ترتیب می‌توان گفت با

توجه به میزان ضریب تأثیر به دست آمده افزایش تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم به میزان ۶۱ درصد از پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای در اعضای جامعه جلوگیری کرده و به میزان ۴۹ درصد از مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای جلوگیری به عمل می‌آورد. که این میزان تأثیر، بسیار حائز اهمیت است.

جدول ۵. بررسی فرضیه‌های پژوهش با استفاده از الگوی معادلات ساختاری

فرضیه‌های پژوهش	میزان ضریب تأثیر	مقدار T	سطح معناداری	نتیجه فرض
تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم --> پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای	-۰/۶۱	-۴/۸۸	۰/۰۰۰	عدم پذیرش فرضیه صفر
تعهد حساب‌رسان نسبت به منافع عموم --> مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه منفی وجود دارد	-۰/۴۹	-۲/۱۵	۰/۰۱۹	عدم پذیرش فرضیه صفر
بین گرایش حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال --> تعهد آن‌ها درباره منافع عموم	۰/۶۸	۵/۴۹	۰/۰۰۰	عدم پذیرش فرضیه صفر
گرایش حساب‌رسان نسبت به الزام استقلال --> پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای	۰/۱۳	۰/۴۸۴	۰/۰۸۷	پذیرش فرضیه صفر
گرایش حساب‌رسان نسبت به الزام استقلال --> مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای	۰/۲۴	۰/۲۵۲	۰/۱۱	پذیرش فرضیه صفر

همچنین نتایج فرضیه سوم و اینکه سطح معناداری پژوهش در سطح ۹۵ درصد اطمینان از ۰/۰۵ کمتر است نشان داد که گرایش حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال موجب افزایش ۶۸ درصدی تعهد آن‌ها درباره منافع عموم می‌گردد. اما نتایج پژوهش در فرضیه‌های چهارم و پنجم و اینکه سطح معناداری آزمون t در سطح ۹۵ درصد اطمینان از ۰/۰۵ بیشتر شده است نشان دهنده این است که بین گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال و پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای و همچنین بین گرایش (نگرش) حساب‌رسان نسبت به الزام به استقلال و مشارکت آن‌ها در رفتار غیر حرفه‌ای یک رابطه معناداری وجود ندارد.



نمودار ۱. نمودار الگوی استاندارد معادلات ساختاری

## جمع‌بندی و پیشنهادها

علیرغم اینکه استقلال حسابرس در گذشته عمدتاً به عنوان یک موقعیت اخلاقی - وجدانی معرفی می‌شد. امروزه به طور روز افزون می‌توان مشاهده کرد که استقلال قابل قانون‌گذاری (یا خود قانون‌گذاری) از طریق استانداردهای منتشر شده در ارتباط با آئین‌های اخلاقی و/یا مقررات دولتی بوده، اقدامات انجام شده در این حوزه با توجه به این شرایط کنترل شده و از نقطه نظر بررسی کنندگان و بازرسان تأیید و تصدیق می‌شوند. در نتیجه با توجه به مباحث فوق می‌توان بیان کرد ویژگی‌های استدلالی مطرح شده در این بخش به طور گسترده با مفهوم تعهد به استقلال هماهنگی و مطابقت دارند. به این ترتیب، مفهوم تعهد به استقلال دیدگاه مثبت درباره کدهای قانونی عملکرد حرفه‌ای حسابداران رسمی داشته و این کار به طور خاص از طریق تدوین استانداردهای استقلال و اعمال آن‌ها با به کارگیری یک رژیم الزام‌آور انجام می‌شود. این دیدگاه در عمل با مفهوم و شرایط ایده‌آلی سنتی در ارتباط با ویژگی‌های فرهنگی مغایرت داشته که در عمل مطابق آن فرض می‌شود کدهای حرفه‌ای ریشه در ویژگی‌های فردی دارد. به این ترتیب مطابق رویکرد سنتی مقررات اخلاقی به شدت غیر ضروری هستند و استانداردهای اخلاقی عمدتاً نقشی به عنوان تذکر دهنده برای ویژگی‌های شخصیت صحیح برای افراد دارند. این شرایط همچنین متفاوت از موقعیت حامیان سرسخت منطق بازار آزاد در ارتباط با عملکرد بازارها در حوزه ارائه خدمات حرفه‌ای است که عمدتاً فرض می‌کنند نیروهای رقابتی در بازار برای توجه به این شرایط کافی بوده و برای کنترل رفتار افراد مطابق با اولویت‌های استفاده‌کنندگان خدمات حرفه‌ای نیازی به حمایت قوانین و مقررات وجود ندارد.

همانطور که نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد تعهد حساب‌برسان نسبت به منافع عموم می‌تواند موجب کاهش شدید پذیرش اخلاقی رفتار غیرحرفه‌ای و مشارکت در رفتار غیر حرفه‌ای آن‌ها گردد. این نتایج همسو با نتایج پژوهش‌های باراینکوا و اسپینوزا- پایک (۲۰۱۸)، اسماعیل و یوهانی (۲۰۱۸) و درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۷) است. نتایج پژوهش همچنین به رابطه مثبت و معنادار گرایش حساب‌برسان نسبت به الزام به استقلال و تعهد آن‌ها درباره منافع عموم نیز اشاره داشت که رضاپور (۱۳۹۴)، خاشارمی و دسوکی (۲۰۱۸) در پژوهش خود به نتایجی همسو با نتایج پژوهش حاضر رسیدند.

در ادامه نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش نشان داد که گرایش حساب‌برسان نسبت به الزام به استقلال موجب تغییر در پذیرش اخلاقی رفتار غیرحرفه‌ای و مشارکت آن‌ها در رفتار غیرحرفه‌ای نمی‌شود. این نتایج در تناقض با نتایج پژوهش طاهیر و عبدالحمید (۲۰۱۸) و هاریدیستیا و فادجارینی (۲۰۱۹) است.

بنابراین، هرچه مؤسسات حسابداری در استراتژی‌ها و رویه‌های سازمانی به اصول اخلاق و رفتار حرفه‌ای توجه بیشتری نمایند و هر چه در زمینه تدوین منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای تلاش بیشتری کنند می‌توان انتظار داشت توجه کارکنان به سازمان رشد و ارتقا یافته و موجبات بهبود عملکرد مؤسسات حسابداری را فراهم می‌آورد. بر این اساس پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حسابداری در کنار سازمان‌های ناظر و حاکم بر حرفه حسابداری دوره‌های آموزشی، اقدامات انظامی، اقدامات اقتصادی و کارگاه‌هایی در مورد استانداردهای حسابداری و کارحرفه‌ای و قوانین اخلاقی حسابداری به طور خاص برای اعضای جامعه حسابداران رسمی و دوره‌های آموزشی در سطح مدیران و سرپرستان در خصوص تعهد



به منافع عموم بر گزار کرده و اهتمام بیشتری به این مقوله اخلاقی داشته باشد. همچنین مؤسسات در جذب و به کارگیری کارکنان؛ علاوه بر توجه به مسائل فنی و دانش افراد، مبانی اخلاقی موجود در آئین رفتار حرفه‌ای را مورد توجه قرار دهند. هم‌چنانکه در همه پژوهش‌هایی که از داده‌های پرسشنامه‌ای استفاده می‌کنند در این نیز ممکن است پاسخگویان در ابراز نظرات خود صادقانه عمل نموده باشند و پاسخ‌های دریافتی با مقداری اریبی همراه باشد که این محدودیت جزو محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه است. همچنین این پژوهش تنها بر حساب‌رسان ۳۰ موسسه حسابرسی مورد اعتماد بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام گرفته است، لذا تعمیم نتایج آن بر سایر مؤسسات حسابرسی می‌بایست با احتیاط صورت گیرد.

### یادداشت‌ها

1. Clickman
2. Ismail, S., Yuhanis
3. Espinosa-Pike, M., and Barrainkua
4. Squires and Toffler
5. Elci, M. Alpkhan
6. Koh, Hian and Boo
7. Suddaby
8. Davenport and Dellaportas
9. McPhail
10. Kaplan and Whitecotton; Larson
11. Cooper
12. Gendron
13. Anderson-Gough
14. Porter, Steers
15. Porter, Steers, Mowday, and Boulian
16. Mintz
17. Rule-based standards
18. Principle-based standards
19. Spalding and Oddo
20. Sarbanes-Oxley Act (SOX)
21. Beattie
22. Haeridistia and Fadjarjenie
23. Convergent Validity
24. Average Variance Extracted (AVE)
25. Composite Reliability (CR)

### منابع

- دریایی، عباسعلی؛ عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *مجله دانش حسابداری مالی*، ۱، ۹۹-۷۹.
- درخشان مهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حساب‌رسان مستقل با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای. *مدیریت سازمان‌های دولتی*، ۶(۲)، ۱۵۸-۱۴۹.
- رضایپور، مسعود. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اخلاق، استقلال و شایستگی بر کیفیت حسابرسی. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت.
- رضازاده، آرش؛ داوری، علی. (۱۳۹۲). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*. چاپ اول: نشر سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- سوری، علی. (۱۳۹۱). *اقتصاد سنجی: همراه با کاربرد نرم‌افزار Eviews*. چاپ اول، نشر فرهنگ شناسی.
- قاسمی نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی. (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناسی شخصیتی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۱)، ۸۹-۶۹.
- کریمی، محمد؛ قلاوندی حسن؛ قلعه‌ای، علیرضا. (۱۳۹۶). رابطه بین اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مدارس استان کردستان. *مدیریت مدرسه*، ۵(۱)، ۴۰-۲۰.
- مشععی، سید محمد؛ هاشمی، عباس؛ فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت‌های فردی حساب‌رسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۳)، ۴۳۲-۴۱۵.
- نوشادی، امین؛ بهوندپور، اکبر؛ اسماعیلی، علی؛ بنوندی، مینا. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای، اخلاق سازمانی، استرس مالی، تعهد سازمانی و ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی (مورد مطالعه حساب‌رسان مالیاتی خوزستان). *دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران*.

## References

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behaviour. *Organizational behavior and human decision. Processes*, 50, 179–211.
- Alleyne, P., Hudaib, M., Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Anderson-Gough, F., Grey, F., Robson, K. (2000). In the name of the client: The service ethic in two professional services firms. *Human Relations*, 53(9), 1151-1174.
- Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' commitment to independence and firms' ethical culture on auditors' professional values and behavior. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 21, 17-52.
- Beattie, V., Fearnley, S., Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81.
- Clickman, P., Schwartz, B., Lathan, M. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, ethical orientation, and professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 627-645.
- Cooper, D., Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: locating the sites of professionalization. *Accounting. Organizations and Society*, 31(4), 415-444.
- Cooper, D.J., Neu, D. (2006). Auditor and Audit Independence in an Age of Financial Scandals. Lehman, C.R. (Ed.) *Independent Accounts. Advances in Public Interest Accounting*, 12, 1-15.
- Copeland, M.K. (2015). The importance of ethics and ethical leadership in the accounting profession. In C. Jeffrey (Ed.). *Research on professional responsibility and ethics in accounting*. Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited, 19, 61–98.
- Davenport, L., Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11–23.
- Daryaei, A., Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditors professional skepticism as a moderating variable). *Journal of Financial Accounting Knowledge*, (1), 79-99 [In Persian].
- Derakhshanmehr, A., Jabbarzadeh Kangsarloei, S., Bahri Sales, J. (2018). Analysis of relationship between ethical leadership and certified public accountants performance with the role of moderating professional ethics. *Quarterly Journal of Public Organizations Management*, 6(2), 149-158 [In Persian].
- Elci, M., Alpkani, L. (2009). The impact of perceived organizational ethical climate on work satisfaction. *Journal of Business Ethics*, (84), 297-311.
- Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical comportamiento ético de los profesionales contables. *Spanish Accounting Review*, 4(7), 53–74.
- Ferrell, O.C., Gresham, L.G. (1985). A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. *Journal of Marketing*, 49, 87–96.
- Fornell, C., Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation modeling with unobserved variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Gendron, Y., Suddaby, R., Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- Ghaseminezhad, E., Banimahd, B., Beshkoh, M. (2021). The impact of Machiavellianism behavior on auditor professional skepticism: A test of personality psychology theory. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 69-89 [In Persian].
- Haeridistia, N., Fadjarenie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics and auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27.
- Holm, C., Zaman, M. (2012). Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1), 51-61.
- Humphrey, C., Mizer, P., Turley, S. (2006). Independence and competence? A critical questioning of auditing. *Advances in Public Interest Accounting*, 12, 149-167.

- Hunt, S.D., Vitell, S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of Macro Marketing*, 6(1), 5–16.
- Ismail, S., Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34.
- Jones, J., Massey, D.W., Thorne, L. (2003). Auditors' ethical reasoning: Insights from past research and implications for the future. *Journal of Accounting Literature*, 22, 45–103.
- Kaplan, S., Whitecotton, S. (2001). An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Journal of Practice and Theory*, 20(1), 45-63.
- Karami, M., Galavandi, H., Galaei, A. (2017). The relationship between professional ethics, ethical leadership and social responsibility in schools. *Journal of School*, 5(1), 20-40 [In Persian].
- Khasharmeh, H., Desoky, A. (2018). Does the provision of non-audit services affect auditor independence and audit quality? *Asian Academy of Management, Journal of Accounting and Finance*, 14(1), 445-453.
- Koh, H., Elfred, B. (2004). Organizational ethics and employee satisfaction and commitment. *Management Decision*, 42(5), 677-693.
- Larson, S. (1977). *The rise of professionalism: A sociological analysis*. Berkeley. University of Berkeley Press.
- McPhail, K. (2006). *Ethics and the individual professional accountant. A literature review*. Edinburgh. Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Mintz, S. (2015). Whistleblowing considerations for external auditors under Dodd-Frank: A blueprint for future research. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 19, 99-128.
- Moshashaei, S.M., Hashemi, S.A., Foroughi, D. (2018). The effect of auditors' individual differences on their professional commitment: the mediation effect of ethical climate fit. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 415-432 [In Persian].
- Noshadi, A., Behvandpour, A., Ismaili, A., Benundi, M. (2018). Investigating the impact of professional ethics, organizational ethics, financial stress, organizational commitment and auditors' personality traits on audit quality reduction behaviors (Case study of Khuzestan tax auditors). *Twelfth Conference on Fiscal and Tax Policies*, Iran [In Persian].
- Porter, L., Steers, R., Mowday, R., Boulian, P. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59(2), 603-609.
- Ramen, M., Jugurnath, B., Gunnoo, H. (2018). An assessment of the factors affecting the ethical judgment of auditors to prevent fraudulent activities. *International Conference on Business, Management and Accounting*. Hanoi University of Industry. Vietnam.
- Rezapoor, M. (2015). Investigating the impact of ethical, independence and competence on auditing quality. *M.A. Thesis*, Islamic Azad University of Rasht Branch [In Persian].
- Rezazadeh, A., Davari, A. (2013). Structural equation modeling with PLS. Iranian Students Booking Agency [In Persian].
- Shafer, W., Lowe, D., Fogarty, T. (2002). The effects of corporate ownership on public accountants' professionalism and ethics. *Accounting Horizons*, 16(2), 109-124.
- Shahhosseini, M., Silong, A.D., Ismail, I.A. Uli, J.N. (2012). The role of emotional intelligence on job performance. *International Journal of Business and Social Science*, 3(21), 241-246.
- Spalding, A., Oddo, A. (2011). It's time for principles-based accounting ethics. *Journal of Business Ethics*, 99(1), 49-59.
- Suddaby, R., Gendron, Y., Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409-427.
- Suri, Ali (2012). *Econometrics: With the use of Eviews software*. First Edition, Cultural Studies Publishing [In Persian].
- Tahir, F., Abdul Hamid, M. (2018). Auditors' independence and auditor ethical judgments: Evidence from Malaysia. *International Journal of Industrial Management*, 4, 72-76.
- Toffler, B.L. (2003) *Final Accounting: Ambition, Greed, and the Fall of Arthur Andersen* / Barbara Ley Toffler with Jennifer Reingold. New York: Broadway Books.
- Wyatt, A. (2004). Accounting professionalism-they just don't get it. *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.