



## اثر خصوصی سازی بر حرفه گرایی حسابرسان در محیط حسابداری ایران

سمیه یزدی\*، امید پورحیدری\*\* احمد خدای پور\*\*\*

### چکیده

مقاله حاضر به بررسی تأثیر خصوصی سازی حسابداری بر حرفه گرایی حسابرسان در محیط حسابداری ایران می پردازد. به این منظور دو ارزش حرفه ای کلیدی تعهد به منافع عمومی و اجرای استقلال برای تجزیه و تحلیل تعهد حسابرسان به حرفه گرایی تعریف و به مقایسه این دو مؤلفه در بین حسابرسان بخش خصوصی و حسابرسان بخش دولتی می پردازد. داده ها با استفاده از ۲۰۴ پرسش نامه جمع آوری شده بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۰ گردآوری شد. به منظور آزمون فرضیه ها از آزمون t مستقل، جهت مقایسه میانگین دو نمونه استفاده گردید. با توجه به یافته ها، تفاوت معنی داری در تعهد به منافع عمومی و اجرای استقلال در بین دو گروه حسابرسان وجود دارد و تعهد به منافع عمومی و اجرای استقلال در حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از حسابرسان بخش دولتی است. پژوهش نشان می دهد ارزش های اخلاقی و حرفه ای حسابرسان با توجه به محیط و نگرش حاکم بر محیط، متفاوت هستند. این مطالعه نشان می دهد نگرش و دیدگاه حسابرسان به تعهدات و ارزش های حرفه ای تحت تأثیر محیط های حرفه ای با دیدگاه ها و اهداف متفاوت، یکسان نیست. این موضوع می تواند ناشی از دولتی بودن سیستم حسابداری و ساختار وظایف وابسته در سازمان حسابداری باشد؛ بنابراین نتایج پژوهش اذعان بر نقش مثبت خصوصی سازی حسابداری و اثر منفی دخالت دولت بر حرفه گرایی حسابرسان دارد.

**واژه های کلیدی:** حرفه گرایی حسابرسان، تعهد به منافع عمومی، تعهد به اجرای

استقلال، حسابرسان دولتی، حسابرسان خصوصی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۲

نویسنده مسئول: امید پورحیدری

opourheidari@uk.ac.ir

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

\*\*\* استاد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

\*\*\* استاد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

## مقدمه

در الگوی اجتماعی، حرفه حسابرسی یک نهاد مدنی فرض می‌شود که واجد درجاتی از مسئولیت‌پذیری، خردورزی و ملاحظات مربوط به رفاه عمومی است که لزوماً و عموماً در افراد غیر حرفه‌ای دیده نمی‌شود (ماتز<sup>۱</sup>، ۱۹۸۸). حرفه‌گرایی به‌عنوان یک ساختار پیچیده اجتماعی مطرح می‌شود که با ویژگی‌های منحصر به فرد خود و با هدف افزایش رفاه عمومی جامعه، در عرصه فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی حضور دارد و سرمایه اصلی آن اعتماد عمومی و باور بر ضرورت حضور آن در جامعه است.

تعهد به ارزش‌های حرفه‌ای برای حرفه حسابرسی ضروری است و نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد. در واقع، می‌توان ادعا کرد که یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های موفقیت در هر حرفه‌ای تعهد به ارزش‌های حرفه است. فروپاشی آرتور اندرسن به‌عنوان یک موسسه حسابرسی معتمد، بارزترین نمونه حذف یک موسسه حسابرسی از صحنه حرفه‌ای بود. سقوط رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان از دلایل اساسی فروپاشی موسسه مذکور بود. سرنوشت موسسه حسابرسی اندرسن نشان داد که با سقوط اخلاق حرفه‌ای ممکن است به منافع کوتاه‌مدت دست‌یافت، لیکن در بلندمدت تمام منافع حرفه‌ای از دست خواهد رفت.

در ایران وظیفه اعتباربخشی حساب‌برسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تائید اطلاعات حسابداری، سال‌ها توسط دستگاهی دولتی به نام سازمان حسابرسی انجام می‌شد. بخشی از این وظیفه، با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و با تأکید بر خصوصی‌سازی نسبی حرفه حسابرسی، به مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی کشور واگذار شد. برای چندین دهه، حرفه حسابرسی ادعا کرده است که از ارزش‌های حرفه‌ای اصلی حمایت می‌کند.

در سال‌های اخیر، افکار عمومی کشور با افشای متعدد تخلفات مالی و سوءاستفاده از وجوه عمومی روبرو بوده و این موضوع باعث خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شده است (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷)، یکی از پیامدهای بروز تخلفات مالی و سوءاستفاده از وجوه عمومی، ایجاد تردید نسبت به استقلال و تعهدات حرفه‌ای حساب‌برسان بخش دولتی است (بی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۱).

در این راستا، نتایج ضمنی برخی پژوهش‌ها و هم‌چنین برخی اظهارنظرها حاکی از این است که حرفه‌گرایی در محیط حسابرسی دولتی و به دلیل غلبه اهداف دولت در حال کاهش

است. محققان بر این باورند که منطق اصلی حرفه‌ای سازی ایجاد یک فضای اجتماعی است که مستقل از دولت عمل کند (فریدسون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱؛ سودابی و گرینوود<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵).

حرفه‌ای بودن سنگ بنای هر حرفه تخصصی است. این قانون توجیه اصلی را برای اعضای خود فراهم می‌کند تا امتیازات ویژه‌ای را از جامعه دریافت کنند، از جمله حق استاندارد گذاری، اختیار انحصاری برای انجام وظایف مهم و تصمیم گیری در مورد اینکه چه کسی وارد این حرفه شود (فریدسون، ۲۰۰۱). در غیاب حرفه گرایی، قرارداد اجتماعی ضمنی بین یک حرفه و جامعه از بین می‌رود (آدلر و لیانارچی<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰؛ ویتکامب<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷؛ ساتل<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲). ویتکامب (۲۰۰۷) می‌نویسد: «حرفه گرایی پایه اصلی قرارداد اجتماعی بین حسابرسان و عموم مردم است.» با این حال، نگرانی‌هایی وجود دارد که این قرارداد اجتماعی در معرض تهدید است. در تعاملات جامعه-حرفه، اعضای جامعه به افراد حرفه‌ای اعتماد می‌کنند تا در مورد مسائلی که فقط حرفه‌ای‌ها هم تخصص و هم صلاحیت تشخیص درست را دارند، کارها را درست انجام دهند. در واقع، رفتار غیر حرفه‌ای اعضا باعث سلب اعتماد و از دست رفتن قرارداد اجتماعی بین حرفه و جامعه به‌عنوان مهم‌ترین معیار حیات حرفه می‌شود. آدلر و لیانارچی (۲۰۲۰) پس از فروپاشی شرکت‌های بزرگ (مثلاً انرون<sup>۸</sup> و ورلد کام<sup>۹</sup>)، اشاره کردند که کدها و قوانین به خودی خود کافی نیستند. برای مؤثر بودن در جهان، اعتقاد و باور به ارزش‌های حرفه‌ای به زمینه‌ای نیاز دارد که در آن راه درست به‌عنوان نمونه و بهترین عمل پذیرفته شود.

اهمیت حرفه گرایی و نیاز به توسعه آن به‌طور گسترده پذیرفته شده است (هال<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۰۵؛ آدلر و لیانارچی، ۲۰۲۰؛ ساتل، ۲۰۱۲). مؤسسات حسابرسی در تمام دنیا فعالیت‌های بسیاری برای تقویت حرفه گرایی اعضا انجام می‌دهند. اولسون<sup>۱۱</sup> (۱۹۷۸)، حرفه‌ای بودن در حسابداری را این‌گونه تعریف کرد: ما حرفه‌ای‌تر می‌شویم به این معنا است که به تعهدات عمومی خود به معنایی اساسی‌تر از قبل می‌پردازیم.

از جمله چالش‌هایی که بحث در مورد حرفه گرایی ایجاد می‌کند این است که حرفه حسابداری نقش فعال‌تری در پرورش حرفه گرایی در حسابرسان ایفا کند. اولین قدم برای رسیدن به این هدف، درک وضعیت فعلی حرفه‌ای بودن حسابرسان است. محیط حسابرسی ایران تحت تأثیر دو گروه از حسابرسان مستقل یعنی شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی (بخش خصوصی) می‌باشد.

حسابرسان در هر کدام از این دو بخش تابع مقررات سازمان خود می‌باشند. در این مطالعه فرض بر این است که ساختار وظایف غیرمنطقی و وابسته حسابرسی بخش دولتی دیدگاه و نگرش حسابرسان شاغل در این بخش را نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای تعهد به منافع عمومی و اجرای استقلال تحت تأثیر قرار داده است. در سال‌های اخیر به دلیل تخلفات مالی در بخش دولتی، از سوی صاحب‌نظران انتقادات و سخنرانی‌های بسیاری در رابطه با ایرادات وارده به این ساختار صورت گرفته است؛ اما مطالعه‌ای که الزامات حرفه‌گرایی را در میان حسابرسان در این بخش بررسی نماید و نگرش و دیدگاه حسابرسان پس از قرار گرفتن در این ساختار را مورد بررسی قرار دهد انجام نشده است. در واقع، نگرانی موجود منافات الزامات حرفه‌گرایی؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال با ساختار وظایف وابسته و عدم استقلال به دلیل نظارت دولت بر دولت در حسابرسی بخش دولتی است. این مطالعه قصد دارد با برجسته نمودن تفاوت نگرش در این دو بخش در نتیجه ساختار غیرمنطقی حسابرسی بخش دولتی به ضرورت اصلاح این ساختار و واگذاری بخشی از وظایف متضاد به مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی تأکید نموده و به کاهش تخلفات ایجاد شده در بخش دولتی و بازیابی اعتماد عمومی به حرفه کمک نماید.

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۴) نقش اصلی را که فرهنگ مؤسسات حسابرسی در تأثیرگذاری بر حرفه‌گرایی حسابرسان دارند را تأیید می‌کند. در این راستا، نقش محیط حسابرسی بر ارزش‌ها و باورهای حرفه‌ای حسابرسان و تصمیمات اخلاقی در ادبیات موجود بسیار بندرت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. از این رو این مطالعه با این فرض که تفکیک محیط کار حسابرسی در ایران به دو بخش دولتی و خصوصی، باعث تفاوت در نگرش نسبت به برخی از ارزش‌های حرفه‌ای در بین حسابرسان، در نتیجه‌ی پاسخ به محیط‌های متفاوت، شده است، به بررسی پایبندی حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای، در دو محیط حسابرسی ایران یعنی سازمان حسابرسی (به‌عنوان حسابرسان بخش دولتی) و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی (به‌عنوان حسابرسان بخش خصوصی) می‌پردازد.

در زمینه مقایسه حسابرسی بخش دولتی و خصوصی مطالعاتی که تاکنون انجام شده است. اردکانی (۱۳۹۳)، به بررسی مؤلفه‌های فرهنگی چارچوب‌گری در میان زنان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی به صورت مقایسه‌ای پرداخت

و تفاوتی در مؤلفه‌های فرهنگی در زنان در میان این دو بخش نیافت. حاجیها (۱۳۸۹)، درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرسی از ارزیابی ریسک‌های حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۵)، اثر آزادسازی بازار حسابرسی و نوع حسابرس را بر نظرات حسابرسی بررسی نمود. مطالعه آن‌ها نشان داد نظرات حسابرسی اصلاح شده در مقایسه با حسابرسان بخش خصوصی کاهش یافته است و با اشاره به ساختار وظایف متضاد در دولت دلیل دستیابی به نتایج مطالعه‌اش را وابستگی به دولت مطرح می‌کند. باقرپور (۲۰۱۴)، در مطالعه‌اش به نفوذ دولت، از طریق سهامداری در شرکت‌ها و به دست آوردن منافع مالکیت قابل توجه و در نتیجه محدود نمودن قلمرو فعالیت حسابرسان بخش خصوصی و فعالیت حسابرسی گسترده بخش دولتی حتی پس از آزادسازی بازار حسابرسی اشاره می‌کند. می‌توان گفت مطالعات انجام شده همگی در مورد ساختار وظایف، عدم استقلال و ایرادات وارده به حسابرسی بخش دولتی اتفاق نظر دارند؛ اما هیچ کدام از مطالعات به بررسی تأثیر این ساختار بر دیدگاه و نگرش حسابرسان نسبت به الزامات حرفه گرایی، تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال به عنوان مؤلفه‌های کلیدی مرتبط با حرفه گرایی نپرداختند و تأثیر ایرادات وارده به این ساختار را بر باور و اعتقاد اعضاء، به عنوان عناصر اصلی برای حفظ این حرفه مورد بررسی قرار ندادند. اگرچه انتقادات نسبت به این حرفه وجود دارد، اما مطالعات اخیر کمی به حرفه‌ای بودن حسابرسان پرداخته‌اند این مطالعه به بررسی دلایل تغییر منطق حرفه‌ای حسابرسان پرداخته و تلاش نموده با تجزیه و تحلیل تفاوت در ارزش‌ها و نگرش‌های حرفه‌ای در محیط‌های مختلف عملی و زمینه‌های کاری به این سؤالات پاسخ دهد.

هدف اصلی این مقاله بررسی تأثیر گذاری محیط‌های نظارتی و زمینه‌های سازمانی بر ارزش‌ها و رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. این مطالعه نقش اصلی را که محیط‌های حسابرسی در تضمین رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌کنند را برجسته می‌نماید و تحلیل می‌کند که آیا ارزش‌های حرفه‌ای در بین حسابرسان بخش دولتی و حسابرسان بخش خصوصی متفاوت است. خصوصی سازی چه تأثیری بر حرفه گرایی حسابرسان داشته است. از این رو این مطالعه قصد دارد با مقایسه نگرش و دیدگاه حسابرسان به حرفه گرایی در حسابرسان بخش دولتی و خصوصی، با تأکید بر اهمیت اصلاح این ساختار از طریق پیشنهاد واگذاری بخشی از وظایف متضاد سازمان حسابرسی به بخش خصوصی به این

حوزه کمک کند. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران حوزه بازار حسابرسی از جمله جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی به عنوان متولی تعیین ضوابط حسابداری و حسابرسی قرار دهد.

در بخش‌های بعدی مقاله ابتدا مبانی نظری و پیشینه مرتبط با موضوع پژوهش در زمینه حرفه‌گرایی، مؤلفه‌های آن و تأثیر محیط‌های متفاوت حسابرسی بر حرفه‌گرایی حساب‌برسان و پیشینه تجربی پژوهش مطرح می‌شود. در ادامه، روش‌شناسی پژوهش بیان می‌شود. سپس، یافته‌های پژوهش مطرح و در پایان بر اساس یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و با طرح محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهشی و کاربردی به پایان می‌رسد.

## مبانی نظری، پیشینه و تدوین فرضیه

### حرفه‌گرایی

در بحث پیرامون حرفه‌ها و فرآیند حرفه‌گرایی حرفه‌های مختلف، نخست فرض می‌شود که ویژگی‌ها یا صفات ویژه‌ای وجود دارند که ویژگی‌های متمایز حرفه‌ها را مشخص می‌کنند و ویژگی‌های ساختاری به منظور تعریفی از حرفه و فرایند حرفه‌گرایی در نظر گرفته می‌شود مانند سازمان حرفه‌ای مستقل، مهارت‌ها و دانش تخصصی، اعتبار دهی و یک کد اخلاقی (کاتون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹؛ اوتس<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۱). طبق گفته فریدسون (۲۰۰۱)، این ویژگی‌های رسمی شرایطی را تعیین می‌کنند که از طریق آن بتوان تعیین کرد که آیا یک حرفه وجود دارد. پس از آن برخی صاحب‌نظران (گندرون<sup>۱۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۶؛ شفر<sup>۱۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۲) ادعا کردند در اصل، دیگر عناصر کم‌تر ملموس، پایه‌ای برای مؤسسات حرفه‌ای فراهم می‌کنند و جدای از ویژگی‌های ذکر شده فوق، حرفه‌ها دارای برخی ویژگی‌های نگرشی نیز هستند. این جنبه‌های نگرشی، روشی را نشان می‌دهند که در آن حرفه‌ای‌ها کار خود را به نمایش می‌گذارند و مربوط به رفتار آن‌ها است. مفهوم حرفه‌ای بودن فراتر از مهارت و دانش است تا ارزش‌ها را شامل شود (بارانیکا و اسپینوساپایک<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۸).

به نظر می‌رسد که معنای حرفه‌گرایی شامل عناصر رفتاری یا نگرشی متفاوت باشد (اوتس، ۲۰۱۱؛ ساتل، ۲۰۱۲). آدلر و لیانارچی (۲۰۲۰) استدلال کردند که حرفه‌ای بودن فراتر از صدور گواهی‌نامه یا مجوز حرفه‌ای فرد است. حرفه‌ای شدن تنها پیوستن به یک شغل نیست. هسته حرفه‌ای بودن این است که با کار کردن به عنوان یک حرفه‌ای، یک فرد

یک تعهد عمومی را انجام می دهد و ارزش های عمومی را تأیید می کند. در تعریف حرفه ای بودن، این نویسندگان اهمیت مجموعه خاصی از ارزش ها را برجسته نمودند که متخصصان را قادر می سازد تا به تعهد خود نسبت به جامعه عمل کنند. مطالعاتی که تعهد حرفه ای را مورد بررسی قرار دادند، بیشتر بر جنبه های سازمانی تأکید داشتند (هال و همکاران، ۲۰۰۵؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹؛ کارینگتون<sup>۱۸</sup> و همکاران، ۲۰۱۳) تا بر جنبه های رفتاری و نگرشی حرفه گرایی، این مطالعه بر جنبه های نگرشی و رفتاری حرفه گرایی، تمرکز دارد.

ارزش ها، آرمان ها و باورهایی هستند که رفتارها را ایجاد نموده و بنیادی برای تصمیم گیری و عمل فراهم می آورند (اسپینوساپایک و بارانیکا، ۲۰۲۰)؛ بنابراین این نگرانی وجود دارد که ارزش های حرفه ای حسابرسان بر اثر فرایندهای اجتماعی شدن با توجه به محیط حرفه تغییر نماید (شفر، ۲۰۱۵).

اکثر دانشگاهیان و حرفه مندان (گندرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ شفر و همکاران، ۲۰۰۲، سودابی و همکاران، ۲۰۰۹) نگرانی خود را در مورد قرارگیری حسابرسان در محیط غیرحرفه ای ابراز کرده اند، زیرا می تواند ارزش های حرفه ای و معیارهای اخلاقی آن ها را تهدید نماید.

### محیط حسابرسی ایران و تأثیر آن بر حرفه گرایی حسابرسان

پس از پیروزی انقلاب در سال ۱۳۵۷، بیشتر صنایع و شرکت ها در ایران ملی سازی و شرکت های بزرگ اقتصادی ملی شدند و سه نهاد دولتی مسئولیت حسابرسی شرکت های دولتی را بر عهده داشتند. سازمان حسابرسی ایران در سال ۱۳۶۶ برای حسابرسی تمام نهادهای دولتی تأسیس شد (مشایخی و مشایخ ۲۰۰۸؛ رودکی ۲۰۰۸). سازمان حسابرسی به عنوان بزرگ ترین موسسه حسابرسی ایران (موسسه حسابرسی دولتی) به ارائه خدمات تخصصی مالی به بخش های دولتی و تحت نظارت دولت می پردازد. در قانون و اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی کلیه دستگاه هایی که مالکیت عمومی بر آن ها مرتبط است، منحصرأ به سازمان حسابرسی محول گردیده است. علاوه بر آن، سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی نیز می باشد (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۵).

در سال ۱۳۶۷، دولت همچنین به منظور پیشبرد رشد اقتصادی، سیاست های

خصوصی‌سازی را اتخاذ کرد. پس از تأسیس جامعه حسابداران رسمی ایران از اواخر سال ۱۳۸۰، حسابداران رسمی (بنگاه‌های خصوصی) مجاز به ارائه خدمات حسابرسی بودند. با تشکیل نهاد حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی، تأسیس مؤسسات حسابرسی متشکل از حداقل سه نفر حسابدار رسمی امکان‌پذیر شد. موسسه حسابرسی موسسه‌ای است که به منظور انجام خدمات حسابرسی بازرسی قانونی و سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای مندرج در اساسنامه جامعه حسابداران رسمی توسط حداقل سه نفر حسابدار رسمی شاغل تشکیل می‌شود.

اکنون خدمات حسابرسی در دو بخش دولتی توسط سازمان حسابرسی و بخش خصوصی توسط مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ارائه می‌گردد و حسابرسی شرکت‌های دولتی که وابستگی دولتی آن‌ها بیش از ۲۰ درصد است، باید توسط سازمان حسابرسی انجام شود. به عبارت دیگر صرفاً حسابرسان دولتی باید شرکت‌های دولتی را حسابرسی کنند و این اختیار برای حسابرسان خصوصی وجود ندارد.

بیشتر مشتریان سازمان حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی هستند. بازار سازمان حسابرسی نسبت به شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی، انحصاری است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴) طبق نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی (دفوند<sup>۱۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۰) یک تردید اساسی به استقلال حسابرس وجود دارد، چراکه هم حسابرسی شونده و حسابرسی کننده تحت کنترل و نظارت دولت هستند.

دانشگاهیان و افراد حرفه‌ای حسابداری، چه در ایران و چه در دیگر نقاط جهان، به عنوان یک فرض بدیهی می‌دانند که خدمات اصلی حرفه حسابداری شامل: حسابداری و گزارشگری مالی (خدمات اجرائی)، خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی (خدمات اطمینان‌بخشی)، خدماتی هستند که به دلیل تضاد ذاتی نمی‌توانند همه از سوی یک شخصیت (حقیقی/حقوقی) به یک صاحب کار ارائه شوند. دلیل هم کاملاً واضح است؛ چراکه مجری یک کار نمی‌تواند درباره کاری که خود در انجام آن درگیر بوده است، اظهار نظر درخور اتکایی ارائه دهد، بلکه شخص مستقل دیگری باید این وظیفه را ایفا کند. این در حالی است که سازمان حسابرسی به عنوان یکی از سازمان‌های زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی دارای بالاترین حد وابستگی به صاحب کار خود (دولت) است. به جرئت می‌توان گفت این حد از وابستگی یک موسسه حسابرسی به صاحب کار



خود در طول تاریخ حسابداری جهان هیچ نمونه مشابهی نداشته است.

به علاوه در همه جوامع حرفه‌ای در دنیا، تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی توسط انجمن‌ها و مجامع حرفه‌ای مستقل صورت می‌گیرد، اما به دلیل نبود جامعه حسابداران رسمی در سال‌های تشکیل سازمان حسابرسی، کلیه اختیارات از طریق دولت به یک سازمان وابسته به دولت واگذار شد. هرچند سازمان حسابرسی تمام دقت خود را در ترجمه، تدوین و ارائه رهنمودها و استانداردهای حرفه‌ای صرف کرده باشد، اما به دلیل وجود ذهنیت وابستگی این سازمان به دولت و موضوع استقلال حرفه‌ای، پذیرش دخالت نکردن تفکر و سیاست‌های دولتی در تدوین مقررات حرفه‌ای از لحاظ عموم و جوامع حرفه‌ای با مشکلاتی همراه است.

از دیدگاه گری یکی از چهار بُعد ارزش‌های حسابداری، حرفه گرایی در مقابل کنترل دولتی است؛ که در آن تأکید به بازتاب نوعی رجحان برای اعمال قضاوت حرفه‌ای و تدوین مقررات به وسیله خود حرفه به جای رعایت الزامات قانونی و اعمال کنترل بر حرفه توسط دولت می‌شود (گری<sup>۲۰</sup>، ۱۹۸۸).

مطابق نظریه اقتصاد سیاسی، مسائل اقتصادی را نمی‌توان جدا از ملاحظات سیاسی مورد بررسی قرار داد. در این نظریه فرض می‌شود که خط‌مشی‌های حسابداری ماهیتاً منشأ سیاسی دارد و حسابداری جهت ارائه خدمت به گروه‌های معینی از جامعه عمل می‌کند. در نظریه اقتصاد سیاسی، گزارش‌های حسابداری ابزاری برای حمایت از منافع کسانی است که منابع کمیاب نظیر سرمایه را تأمین، استفاده یا کنترل می‌کنند (نیکو مرام و بنی مهد، ۱۳۹۲). تاریخچه حرفه حسابداری در قرن بیستم و اکنون با یک الگوی چرخه‌ای در مسائل سیاسی مطابقت دارد. دانشمندان علوم سیاسی که تلاش‌های لابی‌گری «گروه‌های ذینفع بانفوذ» (در این مورد، گروه کوچکی از افراد، نهادها یا احزاب درون دولت) را مطالعه می‌کنند، مستند کرده‌اند که این گروه به دنبال مزایای قانون و مقررات برای اعضای خود هستند. همان‌طور که مبارز آزادی، فرد تروریست دیگری است. (تتلاک و میچل<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۹)

تأثیر وابستگی سیاسی یا دولتی بر حسابرسی دولتی را می‌توان با استفاده از تئوری ایستایی گروه ذینفع تحلیل کرد. به عنوان یکی از رشته‌های تئوری سیاسی، گروه‌های ذینفع بانفوذ سیاست‌های دولتی را به صورت مقطعی کنترل می‌کنند و هر گروه در حوزه فعالیت خود سیاست‌ها را کنترل می‌کند. به همین ترتیب، منافع سیاسی تغییرات قانونی و نظارتی را افزایش

می‌دهد که به نفع آن‌ها باشد (مور<sup>۲۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۶). یک نمونه از این موارد الزام شرکت‌های دولتی به حسابرسی توسط حسابرسان دولتی است. اداره‌ی یک جامعه بسیار پراکنده و بی‌نظم که درک آن از واقعیت سیاسی را می‌توان با تعهدات سیاسی نمادین شکل داد، بسیار آسان‌تر است (مور و همکاران، ۲۰۰۶). برخی از نظریه‌پردازان نیز اضافه می‌کنند که عموم مردم بسیار پراکنده و سازمان‌نیافته به‌ویژه مستعد ادراک غیرمنطقی از واقعیت سیاسی هستند (راج<sup>۲۳</sup>، ۱۹۹۴). چنین مردمی نماد<sup>۲۴</sup> را با ماده<sup>۲۵</sup> اشتباه می‌گیرند و با ایجاد ظاهر سیاسی که این تصور را ایجاد می‌کنند که مشکلی در حال حل شدن است یا سیاستی در حال پیگیری است (درحالی که چنین نیست)، دست‌کاری افکار عمومی آسان می‌شود.

حسابرسی بخش دولتی را می‌توان به‌عنوان نمادی برای مدیریت تأثیرگذاری بر عموم مردم پراکنده در نظر گرفت و این تصور را ایجاد می‌کند که دولت در تلاش است مشکلات را حل کند، اگرچه در اصل، حسابرسی به این شکل ممکن است مؤثر نباشد (مور و همکاران، ۲۰۰۶). این امر به این دلیل است که در محیطی که هم حسابرسان و هم مشتریان با سازمان‌های دولتی وابستگی داشته باشند، حسابرسان اغلب تحت فشارهای اساسی از سوی سازمان‌های دولتی یا مدیران برای رعایت درخواست‌هایشان قرار می‌گیرند (گول<sup>۲۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۹؛ دفوند و همکاران، ۲۰۰۰). این بحث حاکی از آن است که سطح استقلال حسابرسان دولتی احتمالاً پایین‌تر از حسابرسان خصوصی است زیرا حسابرسان دولتی در واقع فقط نمادی از پاسخگویی هستند. در راستای این استدلال، نگرانی‌های قابل توجهی در مورد استقلال حسابرس وجود دارد که هم حسابرسی شونده و هم حسابرس، دولتی هستند زیرا هیئت‌مدیره و مدیر اجرایی سازمان حسابرسی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شوند؛ بنابراین فرض بر این است که در این محیط، منافع عمومی تأمین نخواهد شد و استقلال حسابرس دستاویز مصالح سیاسی می‌شود.

بنابراین با توجه به ادبیات مطرح‌شده و به دلیل محیط منحصربه‌فرد حسابرسی در ایران، یعنی فعالیت هم‌زمان حسابرسان دولتی و خصوصی و بازار انحصاری حسابرسان دولتی، از آنجاکه حسابرسان بخش دولتی و حسابرسان بخش خصوصی تابع مقررات و ضوابط، محیط خاص سازمان خود بوده و تفاوت در پاسخ به این محیط‌های متفاوت انتظار می‌رود. به‌منظور بررسی تأثیر محیط‌های متفاوت حسابرسی در ایران بر نگرش حسابرسان و تأثیر آن بر حرفه‌گرایی آن‌ها، دو مؤلفه تعهد به منافع عمومی و نگرش به اجرای استقلال را به‌عنوان مؤلفه‌های حرفه‌گرایی تعریف و به بررسی آن‌ها در حسابرسان در محیط‌های متفاوت حسابرسی خواهیم پرداخت.

### تعهد به منافع عمومی

پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگی‌های شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می‌گیرد. جامعه‌ای که حرفه حسابداری با آن سروکار دارد متشکل از صاحب‌کاران، سرمایه‌گذاران، دولت، اعتباردهندگان، کارکنان، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه‌ای اتکا می‌کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می‌کند.

ادبیات جامعه‌شناسی مشاغل تحت تسلط دیدگاه کارکردگرایانه حرفه‌گرایی است که یک چک‌لیست ویژگی‌ها یا معیارهای کلیدی برای تعریف یک حرفه قرار دارد (فریدسون ۲۰۰۱؛ ابوت<sup>۲۷</sup> ۱۹۸۸؛ گرینوود ۱۹۵۷). مفهوم اساسی که در این ویژگی‌ها نهفته است وجود حرفه متکی به انجام خدمات نه به خاطر خود بلکه به خاطر منافع عمومی است. حرفه‌ها به دلیل نیاز واقعی انسان ایجاد می‌شوند که به نوبه خود منجر به ایجاد یک تعهد اجتماعی برای خدمت به مردم می‌شود (پارکر<sup>۲۸</sup>، ۱۹۹۴).

منافع عمومی به عنوان منافع اشخاص ثالثی که به نظرات اعضای حرفه حسابداری اعتماد می‌کنند، تعریف شده است (پارکر، ۱۹۹۴). مسئولیت حسابرسان تنها به تأمین نیازهای صاحب‌کار یا کارفرما محدود نمی‌شود و رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص را در برمی‌گیرد. به همین دلیل استانداردهای حرفه‌ای به نحو چشمگیری تحت تأثیر ملاحظات منافع عمومی، تدوین می‌شود. مسئولیت اقدام در جهت منافع عمومی یکی از ویژگی‌های متمایز حرفه است و این در آیین‌نامه اخلاق فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۸) برای همه حسابداران حرفه‌ای در سراسر جهان تعیین شده است.

افزون بر این، نویسندگان مختلف اظهار داشتند علی‌رغم این واقعیت که وظیفه اصلی همه متخصصان حسابداری در جهت منافع عمومی است، رابطه شغلی که متخصصان حسابداری خدمات خود را در یک بخش مالی با سازمان خود ارائه می‌دهند، حس مسئولیت متفاوتی به این گروه می‌بخشد (اسپینوساپایک و بارانیکا، ۲۰۲۰). نظریه سنتی حرفه‌ها معتقد است که این متخصصین حقوق‌بگیر وفاداری خود را نسبت به این حرفه حفظ می‌کنند، هویت حرفه‌ای و جهت‌گیری خود را نسبت به منافع عمومی حفظ می‌کنند. با این حال، برخی از نویسندگان دیگر (مک‌کانوس و سویرامانیام<sup>۳۰</sup>، ۲۰۱۴؛ سوننشاین<sup>۳۱</sup>،

۲۰۰۷؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹، بارانیکا و اسپینوساپایک، ۲۰۱۸) معتقدند که وفاداری به این حرفه به دلیل رابطه وابستگی با سازمانی که آن‌ها را استخدام می‌کند کاهش می‌یابد. خدمت به منافع عمومی برای حرفه حسابداری بسیار حیاتی است، اما آیا حساب‌رسان به‌طور واقعی متعهد به منافع عمومی هستند و معنای تعهد به منافع عمومی را درک می‌کنند. آیا تعهد به منافع عمومی در حساب‌رسان بخش دولتی و خصوصی متفاوت است. آیا مداخله دولت در حرفه حسابرسی و یا خصوصی شدن حسابرسی تأثیری در تقویت و یا تضعیف حرفه‌گرایی حساب‌رسان داشته است.

مطابق نظریه اقتصاد سیاسی، مسائل اقتصادی را نمی‌توان جدا از ملاحظات سیاسی مورد بررسی قرار داد. در این نظریه فرض می‌شود خط‌مشی‌های حسابداری ماهیتاً منشأ سیاسی دارد و حسابداری جهت ارائه خدمت به گروه‌های معینی از جامعه عمل می‌کند. در نظریه اقتصاد سیاسی، گزارش‌های حسابداری ابزاری برای حمایت از منافع کسانی است که منابع کمیاب نظیر سرمایه را تأمین، استفاده یا کنترل می‌کنند (نیکومرام و بنی‌مهد، ۱۳۹۲)؛ بنابراین نگرانی موجود منافات تعهد به منافع عمومی به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین وظایف اعضای حرفه با انجام حسابرسی توسط دولت برای ارائه به عموم، هم‌چنین ساختار کاملاً وابسته در بخش دولتی که در این مقاله به آن‌ها اشاره شد می‌تواند نگرش حساب‌رسان نسبت به حرفه و حرفه‌گرایی را تحت تأثیر دولتی بودن این سیستم، نیازها و مطالباتی که چنین محیطی ایجاد می‌کند، تغییر دهد. تغییری که به‌صورت کاملاً نامحسوس در اساس و بنیان حرفه به‌صورت مستمر و آرام صورت می‌گیرد و باور و اعتقاد اعضای حرفه نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای را هدف قرار داده است. موضوعی که نیاز به توجه و چاره‌اندیشی دارد.

محققان مختلف ادعا کرده‌اند تاکنون به میزان پذیرش حساب‌رسان و درک آن‌ها نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای کلیدی و تعهد آن‌ها نسبت به این ارزش‌ها در سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسی به مقدار کافی توجه نشده است (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). مفهوم منافع عمومی مرکز ثقل حرفه حسابداری بوده است. با این وجود، تاکنون مطالعات محدودی درک موجود نسبت به مفهوم منافع عمومی را توسعه داده‌اند (داوینپورت و دیلاپورتاس<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۹). بنابراین فرضیه اول را به شکل زیر مطرح می‌کنیم:

فرضیه اول: تعهد به منافع عمومی در بین حساب‌رسان بخش دولتی و خصوصی به‌طور معناداری متفاوت است.

### تعهد به اجرای استقلال

بر اساس دیدگاه محققان، تعهد نسبت به اجرای 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 اجرای استقلال هستند، می‌بایست درباره استانداردهای وضع شده در حرفه حسابداری از طریق تدوین استانداردهای مربوط به استقلال و نیز وضع مقررات اجرایی سخت گیرانه، دیدگاه مثبت داشته و این شرایط را به طور جدی در هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای دنبال نمایند.

شرایط و عواملی که باعث تضعیف یا از بین رفتن استقلال حسابرسان مستقل می‌شود معمولاً ناشی از موقعیت‌ها، اقدامات یا روابطی است که بر توانایی حسابرسان در رعایت کامل اصول حرفه‌ای تأثیر گذار است (یبی و همکاران، ۲۰۱۱).

استقلال از صاحب کار اصلی ترین ویژگی بایسته و اغماض ناپذیر حسابرسان در ارائه خدمات اطمینان بخش از جمله حسابرسی صورت‌های مالی است. به عبارت دیگر، حسابرسان باید فاقد هر گونه وابستگی به صاحب کار باشد تا بتواند بی طرفانه و بدون هر گونه سوگیری نسبت به صورت‌های مالی صاحب کار اظهار نظر کند. در غیر این صورت، اظهار نظر حسابرسان درباره صورت‌های مالی صاحب کار ممکن است تحت تأثیر وابستگی اش به صاحب کار قرار گیرد و از دایره انصاف خارج شود. این در حالی است که سازمان حسابرسی به عنوان یکی از سازمان‌های زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی دارای بالاترین حد وابستگی به صاحب کار خود (دولت) است. با توجه به اینکه شرکت‌های دولتی به طور انحصاری توسط حسابرسان دولتی مورد بازرسی قرار می‌گیرند، بعید به نظر می‌رسد که آن‌ها همان استقلال خود را در بخش خصوصی داشته باشند.

اگرچه در مورد تأثیر حسابرسان دولتی یا تحت کنترل دولت بر کیفیت حسابرسی، دانش محدودی وجود دارد، اما شواهد نظری و تجربی ارائه شده توسط مطالعات قبلی در مورد تأثیر حسابرسان وابسته به دولت در چین در صلاحیت گزارش حسابرسی حاکی از آن است که استقلال حسابرسان برای حسابرسان وابسته به دولت پایین تر است (دفوند و همکاران، ۲۰۰۰؛ یانگ و همکاران<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۱). این امر به این دلیل است که در محیطی که هم حسابرسان و هم مشتریان با سازمان‌های دولتی وابستگی داشته باشند، حسابرسان اغلب

تحت فشارهای اساسی از سوی سازمان‌های دولتی یا مدیران برای رعایت درخواست‌هایشان قرار می‌گرفتند (گول و همکاران، ۲۰۰۹. دفوند و همکاران، ۲۰۰۰). این بحث حاکی از آن است که سطح استقلال حساب‌رسان دولتی احتمالاً پایین‌تر از حساب‌رسان خصوصی است زیرا حساب‌رسان دولتی در واقع فقط نمادی از پاسخگویی هستند.

بر اساس نظریه حساب‌رسی شونده و حساب‌رسی کننده دولتی می‌توان گفت که استقلال مؤسسات حساب‌رسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی احتمالاً بالاتر از سازمان حساب‌رسی است در مواقعی که این سازمان شرکت‌های دولتی را حساب‌رسی می‌کند. طبق این نظریه، محمدرضایی (۲۰۱۵) معتقد است که سازمان حساب‌رسی نقش یک حساب‌رس داخلی را در حساب‌رسی شرکت‌های دولتی بازی می‌کند چرا که هم سازمان حساب‌رسی و هم شرکت‌هایی که آن سازمان وظیفه حساب‌رسی آن‌ها را بر عهده دارد دولتی هستند.

به طور خلاصه، با توجه به اینکه استقلال حساب‌رس زمانی تهدید می‌شود که حساب‌رس و حساب‌رسی شونده نهاد‌های تحت کنترل دولت هستند، پیش‌بینی می‌کنیم حرفه‌گرایی در میان حساب‌رسان دولتی نسبت به حساب‌رسان خصوصی کمتر باشد. بنابراین فرضیه دوم را به شکل زیر مطرح می‌کنیم:

فرضیه دوم: تعهد به اجرای استقلال در بین حساب‌رسان بخش دولتی و خصوصی به‌طور معناداری متفاوت است.

### پیشینه تجربی

اگرچه در مورد تأثیر خصوصی‌سازی بر حرفه‌گرایی حساب‌رسان در ایران تا تاریخ انجام این بررسی پژوهشی ملاحظه نگردید. با این حال مطالعات اندکی به تأثیر حساب‌رسان وابسته به دولت در صلاحیت گزارش حساب‌رسی پرداختند. کریم و مویزر<sup>۳۴</sup> (۱۹۹۶)، نفوذ مالکیت دولتی را در مطالعه خودشان مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها بیان کردند شرکت‌هایی که دولت به طور کامل مالک آن است به دلیل عدم انجام حساب‌رسی عمیق مورد انتقاد قرار می‌گیرد. هنگامی که حساب‌رس بیرونی به جز دولت وجود نداشته باشد برای انجام حساب‌رسی با کیفیت بالا فشار کمی وجود دارد. چان<sup>۳۵</sup> و همکاران (۲۰۰۶)، در پژوهشی به بررسی اثر اقتصاد سیاسی بر اظهار نظر حساب‌رس و تغییر حساب‌رس پرداختند. آن‌ها با مطالعه اطلاعات شرکت‌های چینی در طی سال‌های ۱۹۹۶ الی ۲۰۰۲ پی بردند که حساب‌رسان دولتی در شرکت‌های دولتی

تمایل بیشتری به ارائه اظهار نظر مقبول دارند. باقر پور و همکاران (۲۰۱۴)، در تحقیقی تحت عنوان «دولت و اثر مدیریتی بر تغییر حسابرس به عنوان خصوصی سازی جزئی» به بررسی اینکه چگونه تغییر حسابرس تحت تأثیر نفوذ دولت، عدم همسویی بین نوع حسابرس (دولتی در مقابل خصوصی) و نوع سهامدار کنترل کننده (دولتی در مقابل خصوصی) و عدم همسویی بین حسابرس و ترجیحات تلقی شده مدیران در یک بازار قرار می گیرد، می پردازد. بررسی ها نشان می دهد تغییر حسابرس از دولتی به خصوصی به شدت با معیارهای عدم هماهنگی بین نوع سهامدار کنترل کننده شرکت (دولتی در مقابل خصوصی) و ناهماهنگی حسابرس - مدیریت مرتبط است. این ارتباطات توسط نفوذ قابل توجه دولت محدود شده، منجر به خصوصی سازی جزئی شده است. محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۵)، به بررسی تأثیر آزادسازی بازار حسابرسی و نوع حسابرس بر نظرات حسابرسی با استفاده از تحلیل داده های شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۹ می پردازد. نتایج نشان می دهد حسابرسان دولتی نسبت به حسابرسان خصوصی نظرات حسابرسی تعدیل شده کمتری صادر می کنند. همچنین یافته ها نشان می دهد صدور نظرات حسابرسی تعدیل شده در دوره پس از آزادسازی در نتیجه افزایش رقابت و فشار برای حفظ مشتری کاهش یافته است. خلیل<sup>۳۶</sup> و همکاران (۲۰۲۲)، تحقیقی در رابطه با ارتباطات سیاسی، فساد سیاسی و حسابرسی انجام دادند. نتایج بررسی آن ها نشان داد ارتباطات سیاسی احتمال دریافت نظر حسابرسی مساعد را افزایش می دهد و با افزایش هزینه های حسابرسی و تأخیرهای طولانی تر حسابرسی همراه است و استقلال حسابرس را به خطر می اندازد.

شواهد تجربی ارائه شده توسط مطالعات قبلی در مورد تأثیر حسابرسان وابسته به دولت، در رابطه با استقلال حاکی از آن است که استقلال حسابرس برای حسابرسان وابسته به دولت پایین تر است. دفوند و همکاران (۲۰۰۰)، تأثیر بهبود استقلال حسابرس بر تمرکز بازار در چین را مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعه آن ها نشان داد پس از اتخاذ استانداردهای حسابرسی جدید، گزارش های حسابرسی اصلاح شده نه برابر افزایش یافتند و استدلال نمود افزایش گزارش های حسابرسی اصلاح شده ناشی از افزایش استقلال، به دلیل وضع استانداردهای حسابرسی به منظور کاهش دخالت دولت در بازارهای مالی بوده است. یانگ و همکاران (۲۰۰۱)، پژوهشی تحت عنوان وابستگی حسابرس - دولت و استقلال حسابرس در چین انجام دادند. شرکت های حسابرسی در چین ابتدا متعلق به دولت بودند و

این موضوع نگرانی‌هایی را در مورد استقلال حسابرس در چین ایجاد کرده بود. در سال ۱۹۹۷ برنامه‌ای برای جداسازی شرکت‌های حسابرسی از بدنه دولت انجام شد. این محققان استقلال حسابرس را قبل و پس از این برنامه بررسی نمودند و تعداد و درصد نظرات غیراستاندارد در گزارش‌های حسابرسی را به‌عنوان معیار استقلال حسابرس در نظر گرفتند. یافته‌های آن‌ها حاکی از افزایش نظرات حسابرسی غیراستاندارد پس از اجرای برنامه عدم وابستگی بود و استدلال کردند مؤسسات حسابرسی پس از این برنامه مستقل‌تر عمل نمودند. گول و همکاران (۲۰۰۹)، نیز رابطه برنامه عدم وابستگی به دولت و کیفیت حسابرسی در چین را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن‌ها حاکی از افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش غیراصولی سود عملیاتی شرکت‌های وابسته به دولت پس از برنامه عدم وابستگی، به دلیل افزایش نظارت توسط نهادهای نظارتی پس از اجرای برنامه عدم وابستگی به دولت بود. همچنین هاریدیستیا و فادجارینی<sup>۳۷</sup> (۲۰۱۹)، در مقاله خود با عنوان تأثیر ناشی از استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی «تأثیر ویژگی‌های مربوط به استقلال، رعایت آئین رفتار و اخلاق» حرفه‌ای و سطح تجربه حسابرس را بر کیفیت عملکرد حسابرس بررسی کرده‌اند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد استقلال حسابرس، رعایت اخلاق حرفه‌ای و نیز سطح تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای توسط حسابداران رسمی تأثیر معنی‌دار و بااهمیت دارد.

برخی مطالعات به بررسی فرهنگ اخلاقی سازمان و تأثیر آن بر ارزش‌های حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. فروغی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخت. داده‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه از ۲۲۶ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی جمع‌آوری و با استفاده از تکنیک رگرسیون لجیت- پروبیت مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاکی از آن بود که هرچه حسابداران رسمی محیط سازمان‌ها را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت حرفه‌ای اخلاقی‌تر عمل می‌کنند. احمدزاده و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های اخلاقی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه از ۱۵۵ نفر از شرکا، مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابرسی جمع‌آوری گردید. نتایج حاکی از آن بود که تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم می‌تواند عاملی در جهت کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان باشد. همچنین الزام



به استقلال در حسابرسان موجب افزایش تعهد این افراد نسبت به منافع عموم شده است. دهقان و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران بر نگرش حرفه‌ای، اظهار نظر و استقلال حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری بر روی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران نشان داد. تمایل حسابداران به رفتارهای اخلاقی بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان نیز در انجام رسیدگی به صورت‌های مالی نیز تأثیرگذار است. هم‌چنین، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است. شفر (۲۰۰۹)، به بررسی فرهنگ اخلاقی سازمان، تعارض سازمانی - حرفه‌ای و تعهد سازمانی به‌طور پیمایشی در بین ۱۶۷ حسابرس چینی پرداخت هم‌چنین، شفر و همکاران (۲۰۱۳)، به بررسی فرهنگ اخلاقی سازمان و تعهد سازمانی در حسابرسان آسیایی؛ دو گروه حسابرسان شاغل در هنگ‌کنگ و سنگاپور به صورت مقایسه‌ای پرداختند نتایج هر دو مطالعه حاکی از آن بودند که شرکت‌های حسابرسی که فرهنگ اخلاقی آن‌ها از ارزش‌های حرفه‌ای پشتیبانی نمی‌کند، ناسازگاری بین اهداف سازمانی و اهداف حرفه‌ای خود را تجربه می‌کنند. شفر (۲۰۱۵)، استدلال می‌کند که اگر حسابرسان درک کنند که شرایط اخلاقی در سازمان‌هایشان پشتیبان رفتار اخلاقی / مسئولیت اجتماعی است، این برداشت آن‌ها، اهمیت اخلاق و مسئولیت اجتماعی را در آن‌ها افزایش می‌دهد و منجر به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی‌تر می‌شود. شفر (۲۰۱۵)، هم‌چنین نشان داد که تأکید سازمان بر منافع عمومی می‌تواند مانع رفتار غیر اخلاقی در بین آن‌ها شود. اردلین و تیرون تئودور<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۸)، در مقاله‌ای تحت عنوان تعهد به منافع عمومی در حسابرسی - یک ضرورت برای تقویت اعتماد در حرفه، بر این موضوع که حرفه حسابرسی مبتنی بر خدمت به منافع عمومی است تأکید نمودند و آگاهی دقیق از مفهوم منفعت عمومی را شرط پیشرفت آن بیان کردند. هم‌چنین شرط حضور حرفه را تعهد این حرفه به حمایت از منافع عمومی دانستند و تشریح کردند منفعت شخصی نباید برای منافع عمومی برتری داشته باشد و سازش بین آن‌ها مشروط به سازگاری با استفاده از معیارهای اخلاقی و حرفه‌ای مطابق با انتظارات عمومی است. پژوهش فاگمی<sup>۳۹</sup> (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر عوامل محیطی، جمعیت شناختی و شخصی بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان پرداخت با استفاده از پرسشنامه از ۱۳۸ موسسه حسابرسی نتایج نشان داد که سیاست‌های دولتی و ویژگی‌های محیطی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیرگذار است.

## روش‌شناسی

این تحقیق از نظر هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است؛ زیرا هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. به عبارت دیگر، تحقیقات کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شوند. این تحقیق از نظر روش توصیفی است. اجرای تحقیقات توصیفی می‌تواند تنها برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یا به منظور یاری‌رساندن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. به لحاظ نوع پژوهش، شبه تجربی و از زمره پژوهش‌های پس‌رویدادی است. از نظر نوع استدلال نیز این پژوهش از نوع استقرایی است که با استفاده از مشاهده اجرایی از جامعه نسبت به ارائه الگویی برای کل جامعه اقدام می‌نماید. این پژوهش از نظر تئوری، پژوهشی اثباتی است که سعی دارد با بررسی آنچه موجود است رفتار آینده متغیر را پیش‌بینی نماید. داده‌های مورد نیاز آن از دو طریق تحقیقات کتابخانه‌ای و تحقیق میدانی و نیز با ابزار پرسش‌نامه گردآوری می‌شود. هم‌چنین بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، این تحقیق از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. هم‌چنین برای آزمون فرضیه‌ها از مقایسه میانگین دو جامعه (آزمون T) استفاده می‌شود.

### متغیرها و ابزار اندازه‌گیری متغیرها

متغیر مستقل در این پژوهش حساب‌برسان و متغیر وابسته مؤلفه‌های حرفه‌گرایی می‌باشند. به منظور جمع‌آوری اطلاعات موردنظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسش‌نامه استفاده شده است. لازم به توضیح است در این مطالعه از پرسش‌نامه طراحی شده در مطالعات پیشین استفاده خواهد شد و نیازی به ساخت پرسشنامه از ابتدا وجود ندارد. بخش اول پرسشنامه شامل اطلاعات جمعیت‌شناختی است که از پاسخ‌دهندگان جمع‌آوری خواهد شد. بخش دوم پرسشنامه شامل سؤالات تخصصی می‌باشد که دارای دو بخش، شامل مجموعه‌ای از سؤالات بسته-پاسخ در رابطه با تعهد به منافع عمومی و اجرای استقلال می‌باشد، هر بخش از پرسش‌نامه داده‌های مربوط به یک متغیر را پوشش می‌دهد.

متغیر تعهد به منافع عمومی، برای ارزیابی میزانی که پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند تعهد به منافع عمومی، نقش اصلی حساب‌برسان و سطح توافق آن‌ها با وظایفی که جامعه از حساب‌برسان انتظار دارد، طراحی شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسش‌نامه طراحی شده در پژوهش بارانیکا و اسپینوساپایک (۲۰۱۸)، بوبک<sup>۴۰</sup> و همکاران (۲۰۱۵)، داوِنپورت و دلاپورتاس (۲۰۰۹) و جنکینز و لاول<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۹)، استفاده می‌شود. سؤالات

پرسش نامه شامل ۵ سؤال، طیف پاسخ، طیف لیکرت ۵ گزینه ای بوده است. به گزینه "کاملاً موافقم" ارزش ۵ و به گزینه "کاملاً مخالفم" ارزش ۱ داده می شود.

متغیر تعهد به اجرای استقلال، برای اندازه گیری عقاید پاسخ دهندگان در مورد میزانی که حسابرسان ملزم به رعایت استانداردهای مقررات استقلال هستند، طراحی شده است. برای اندازه گیری این متغیر از پرسشنامه طراحی شده در پژوهش گندرون و همکاران (۲۰۰۶) و بارانیکا و اسپینوساپایک (۲۰۱۸) استفاده می شود. سؤالات پرسش نامه شامل ۵ سؤال، بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه ای بوده است. به گزینه "کاملاً موافقم" ارزش ۵ و به گزینه "کاملاً مخالفم" ارزش ۱ داده می شود.

### جامعه و نمونه آماری

در این تحقیق جامعه آماری حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آنجایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد.

$$n = \frac{N \times Z_{\alpha}^2 \times P \times Q}{N \times d^2 + Z_{\alpha}^2 \times P \times Q}$$

که در آن:

$N$ : حجم جامعه،  $Z_{\alpha}^2 = 1.96$  مقدار نرمال استاندارد برابر ۱/۹۶،  $d$  خطای مطلق برابر ۰/۱،  $P$  نسبت برابر ۰/۵ و  $Q=1-P$ ، در نظر گرفته می شود. تعداد نمونه آماری به دست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می باشد که در این تحقیق تعداد ۳۰۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و به دلیل عدم تحویل تعدادی از پرسش نامه ها و پس از جداسازی پرسشنامه های ناقص، ۲۰۴ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آنها را اندازه گیری می نماید این تعداد از پرسش نامه کافی است.

## روایی و پایایی

در این بررسی از پرسش‌نامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است و طبعاً روایی و پایایی ابزار تحقیق مطرح می‌شود. از آنجا که در این مطالعه از پرسش‌نامه مطرح شده در تحقیقات پیشین استفاده شده است انتظار می‌رود از روایی مناسبی برخوردار باشد. با این حال به منظور افزایش اعتبار ابزار تحقیق، برای سنجش روایی صوری، پرسش‌نامه در اختیار تعدادی از اساتید و صاحب‌نظران در سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و همچنین اساتید محترم راهنما و مشاور قرار گرفت و با مطرح نمودن سؤالاتی در رابطه با پرسشنامه از نظرات اساتید و صاحب‌نظران استفاده و سؤالات موردبازنگری، تعدیل قرار گرفت. سپس به منظور بررسی روایی محتوایی پرسش‌نامه، اطلاعات بیشتری در رابطه با چارچوب کلی مطالعه در اختیار ۱۸ نفر از اساتید متخصص در حوزه حسابرسی و حسابداری قرار داده شد و از آن‌ها درخواست شد در رابطه با ضروری بودن، ... هر کدام از سؤالات مربوط به هر متغیر امتیاز دهند. سپس روایی محتوایی محاسبه شد. از آنجا که مقدار CVR برای تمام سؤالات بیشتر از ۰/۵ بود هیچ کدام از سؤالات پرسش‌نامه حذف نشد. در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه تعهد به منافع عمومی برابر ۷۲ درصد و پرسشنامه تعهد به اجرای استقلال ۹۱ درصد محاسبه شد. از آنجایی که این مقادیر بیش از ۷۰ درصد هستند، بنابراین پرسش‌نامه از اعتبار لازم برخوردار است.

## یافته‌ها

### آمار توصیفی و جمعیت‌شناختی

همان‌گونه که اشاره شد نمونه تحقیق متشکل از ۲۰۴ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و شاغل در مؤسسات حسابرسی خصوصی می‌باشند. از این تعداد، حدود ۳۰ درصد نمونه آماری شاغل در سازمان حسابرسی و ۷۰ درصد نیز شاغل در مؤسسات حسابرسی خصوصی هستند. همچنین ۴۹ نفر زن و ۱۵۵ نفر مرد بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با ۷۴ درصد به ۲۴ درصد به خود اختصاص دادند. توزیع سنی نشان می‌دهد که ۲۰ درصد حسابرسان بین ۲۱ تا ۳۰ سال و ۲۸ درصد نیز بین ۳۱ تا ۴۰ سال هستند و بقیه سایر گروه‌های سنی را تشکیل می‌دهند. از نظر تجربه، بیشترین فراوانی مربوط به طبقه بیشتر از ۲۰ سال با حدود

۳۰ درصد است. هم چنین حدود ۲۶ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابرسان و حسابرس ارشد بوده و ۶۰ درصد نیز در سطح سرپرست، مدیر، مدیر ارشد و شریک حسابرسی قرار دارند که کمترین درصد مشارکت مربوط به طبقه کمک حسابرس با فراوانی ۳ درصد و بیشترین درصد مشارکت مربوط به طبقه شرکا با فراوانی حدود ۳۱ درصد بوده است و ۱۱ درصد از مشارکت کنندگان نیز رده سازمانی خود را اعلام نکرده اند. جدول ۱ ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان را نشان می دهد.

جدول ۱. ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

ردیف	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
۱	محیط فعالیت	دولتی	۶۲	۳۰/۴
		خصوصی	۱۴۲	۶۹/۶
۲	جنسیت	زن	۴۹	۲۴
		مرد	۱۵۵	۷۶
۳	سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۴۰	۱۹/۶
		۳۱ تا ۴۰ سال	۵۶	۲۷/۵
		۴۱ تا ۵۰ سال	۵۷	۲۷/۹
		بیش از ۵۰ سال	۵۱	۲۵
۴	تجربه	کمتر از ۵ سال	۴۸	۲۳/۵
		۵ تا ۱۰ سال	۳۸	۱۸/۶
		۱۱ تا ۱۵ سال	۳۳	۱۶/۲
		۱۶ تا ۲۰ سال	۲۴	۱۱/۸
		بیش از ۲۰ سال	۶۱	۲۹/۹
۵	رده سازمانی	شریک	۶۵	۳۱/۹
		مدیر ارشد	۲۰	۹/۸
		مدیر	۲۲	۱۰/۸
		سرپرست	۱۶	۷/۸
		حسابرس یا حسابرس ارشد	۵۲	۲۵/۵
		کمک حسابرس	۶	۳
		اعلام نشده	۲۳	۱۱/۳

\* منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۲ آمار توصیفی مؤلفه های حرفه گرایی؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال را گزارش می نماید.

## جدول ۲. آمار توصیفی متغیرها

متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	خطای استاندارد	چولگی	کشیدگی
تعهد به منافع عمومی	۲۰۴	۴/۰۵۳۹	۴/۲۰	۲/۲۰	۵	۰/۶۲۹۰۵	-۰/۴۸۲	-۰/۵۳۱
تعهد به اجرای استقلال	۲۰۴	۳/۴۷۳۵	۳/۶۰	۱	۵	۱/۰۶۵۱۱	-۰/۴۶۴	-۰/۹۳۴

<sup>۰</sup> منبع: یافته‌های پژوهشگر

مطابق این جدول، بررسی نمره میانگین مؤلفه‌ها، نشان‌دهنده تعهد به منافع عمومی بیشتر نسبت به اجرای استقلال در حساب‌رسان می‌باشد. همچنین، با توجه اینکه چولگی و کشیدگی در بازه (۲ و -۲) قرار دارند بنابراین متغیرها از توزیع نرمال برخوردار بوده و از آزمون پارامتریک استفاده می‌شود.

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیر وابسته یا مسئله تحقیق مؤلفه‌های حرفه‌گرایی؛ تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در حساب‌رسان مستقل در دو بخش دولتی و خصوصی می‌باشد. گروه‌ها در این تحقیق با یکدیگر همبستگی و رابطه‌ای ندارند (گروه‌های مستقل) زیرا هم‌زمان حساب‌رسان نمی‌توانند در هر دو گروه دولتی و خصوصی فعال باشند. از این رو آزمون t مستقل<sup>۴۲</sup> جهت مقایسه میانگین دو نمونه مورد استفاده قرار گرفته است. همچنین، فرض شرایط نرمال بودن متغیر وابسته و نیز فرض همگنی واریانس برآورده گردید. فرضیه اول تحقیق به شرح زیر است:

تعهد به منافع عمومی در بین حساب‌رسان بخش دولتی و خصوصی به‌طور معناداری متفاوت است.

برای آزمون فرضیه اول و مقایسه تعهد به منافع عمومی در بخش دولتی و خصوصی از آزمون t دو نمونه مستقل استفاده می‌شود. ابتدا پیش‌فرض‌های آزمون t دو نمونه مستقل برآورده شد. خروجی آزمون شامل دو جدول است. در جدول ۳- الف، آماره‌های توصیفی دو گروه شامل میانگین و انحراف استاندارد پاسخ‌های حساب‌رسان در رابطه با تعهد به منافع عمومی، در دو بخش دولتی و خصوصی ارائه شده است.

جدول ۳- الف. آماره‌های توصیفی دو گروه حسابرسان خصوصی و دولتی برای تعهد

به منافع عمومی

نوع موسسه حسابرسی	تعداد میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
سازمان حسابرسی	۶۲	۳/۵۶۱۳	۰/۵۶۷۸۱
مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی	۱۴۲	۴/۲۶۹۰	۰/۵۲۶۲۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مطابق این جدول میانگین نمره تعهد به منافع عمومی در بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. اما در این جدول معنی داری نشان داده نمی‌شود. نتایج آزمون بر اساس جدول بعد تفسیر می‌شود. جدول ۳- ب، نتایج آزمون لون<sup>۴۳</sup> و آزمون t مستقل را برای تعهد به منافع عمومی نشان می‌دهد.

در جدول ۳- ب تفسیر نتایج ابتدا بر اساس آزمون لون انجام می‌شود. آزمون لون برای سنجش برابری واریانس‌های چند جامعه مستقل، پیش‌زمینه‌ای برای انجام آزمون t دو نمونه مستقل محسوب می‌شود. در آزمون مربوط به برابری میانگین دو جامعه مستقل، فرض برابری یا نابرابری واریانس‌ها باعث ایجاد آماره‌های مجزا با درجه‌های آزادی متفاوت برای آزمون میانگین خواهد شد. در آزمون لون فرض  $H_0$ ؛ برابری واریانس دو گروه و فرض  $H_1$ ؛ عدم برابری واریانس دو گروه مستقل را نشان می‌دهد.

با توجه به نتایج آزمون لون در جدول زیر، سطح معناداری ۰/۴۸۷ و بیشتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه، فرض  $H_1$  رد و فرض  $H_0$  در آزمون لون پذیرفته می‌شود. در نتیجه واریانس گروه‌های مستقل حسابرسان بخش دولتی و خصوصی در تعهد به منافع عمومی باهم برابر هستند، بنابراین در جدول زیر سطر اول برای آزمون t که با پیش شرط برابری واریانس‌ها است بررسی می‌شود.

جدول ۳- ب- نتایج آزمون لون و آزمون t مستقل برای تعهد به منافع عمومی

آزمون t برای برابری میانگین‌ها		آزمون لون برای برابری واریانس‌ها							
فاصله اطمینان ۹۵٪	انحراف معیار	متوسط	معنی داری (دو دامنه)	درجه آزادی	آماره t	معنی داری	آماره F		
-۰/۵۴۵۹۱	-۰/۸۶۹۵۴	۰/۰۸۲۰۷	-۰/۷۰۷۷۲	۰/۰۰۰	۲۰۲	-۸/۶۲۴	۰/۴۸۷	۰/۴۸۵	واریانس گروه‌ها همگن است
-۰/۵۴۰۱۳	-۰/۸۷۵۳۲	۰/۰۸۴۵۶	-۰/۷۰۷۷۲	۰/۰۰۰	۱۰۸/۷۱۳	-۸/۳۷۰			واریانس گروه‌ها همگن نیست

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه مبتنی بر اینکه «تعهد به منافع عمومی در بین حساب‌برسان بخش دولتی و خصوصی تفاوت دارد» در نتیجه فرض آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود:

H0: تعهد به منافع عمومی در بخش دولتی و خصوصی باهم برابر هستند

H1: تعهد به منافع عمومی در بخش دولتی و خصوصی باهم برابر نیستند

باتوجه به اطلاعات مندرج در سطر اول جدول، می‌توان دریافت که بر اساس مقدار معنی داری که کمتر از ۰/۰۵ است. در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرض H0 رد و فرض H1 تأیید می‌شود؛ در نتیجه تعهد به منافع عمومی در بین دو گروه حساب‌برسان دولتی و خصوصی تفاوت معناداری دارد؛ بنابراین بر اساس نتیجه به دست آمده تفاوت میانگین دو گروه حساب‌برسان بخش دولتی و خصوصی مورد تأیید قرار گرفت.

به منظور بررسی اینکه کدام گروه از حساب‌برسان بخش دولتی و خصوصی دارای میانگین بزرگ‌تر و به عبارت دیگر دارای تعهد به منافع عمومی بیشتری هستند، در صورتی که در سطر اول جدول، حد بالا و پایین هر دو مثبت باشند در این صورت میانگین گروه اول از گروه دوم بزرگ‌تر است. اگر حد بالا و پایین هر دو منفی باشند در این صورت میانگین گروه دوم از میانگین گروه اول بزرگ‌تر است و در صورتی که حد بالا و پایین یکی مثبت و دیگری منفی باشد در این صورت میانگین‌های دو گروه باهم تفاوت معناداری ندارند.

در فرضیه بالا، حد بالا و پایین هر دو منفی هستند. از آنجا که در هنگام ورود اطلاعات به نرم‌افزار SPSS، حساب‌برسان بخش دولتی به عنوان گروه اول و حساب‌برسان بخش خصوصی



به عنوان گروه دوم تعریف شدند. در نتیجه میانگین گروه دوم یعنی حسابرسان خصوصی بزرگ تر از میانگین گروه اول یعنی حسابرسان دولتی است و معنی داری این اختلاف از نظر آماری تأیید شد؛ بنابراین می توان نتیجه گرفت که تعهد به منافع عمومی به طور معنی داری در حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از دولتی است. نتایج نشان دهنده تعهد بیشتر حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی به منافع عمومی نسبت به حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی می باشد.

فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر است:

تعهد به اجرای استقلال در بین حسابرسان بخش دولتی و خصوصی به طور معناداری متفاوت است.

به منظور آزمون فرضیه دوم و مقایسه تعهد به اجرای استقلال در بخش دولتی و خصوصی از آزمون t دو نمونه مستقل استفاده می شود. پیش فرض های آزمون t دو نمونه مستقل بر آورده شد. خروجی آزمون شامل دو جدول است. در جدول ۴- الف، آماره های توصیفی دو گروه شامل میانگین و انحراف استاندارد پاسخ های حسابرسان در رابطه با تعهد به اجرای استقلال، در دو بخش دولتی و خصوصی ارائه شده است.

جدول ۴- الف. آماره های توصیفی دو گروه حسابرسان خصوصی و دولتی برای تعهد

به اجرای استقلال

نوع موسسه حسابرسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
سازمان حسابرسی	۶۲	۲/۴۸۷۱	۰/۸۱۵۹۲	۰/۱۰۳۶۲
مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی	۱۴۲	۳/۹۰۴۲	۰/۸۵۴۷۶	۰/۰۷۱۷۳

\* منبع: یافته های پژوهشگر

مطابق جدول ۴- الف، میانگین نمره تعهد به اجرای استقلال در بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. جدول ۴- ب نتایج آزمون لون و آزمون t مستقل را برای تعهد به اجرای استقلال نشان می دهد. نتایج آزمون بر اساس این جدول تفسیر می شود.

همان طور که در فرضیه اول نیز توضیح داده شد، تفسیر نتایج در جدول خروجی ابتدا

بر اساس آزمون لون انجام می‌شود. آزمون لون برای سنجش برابری واریانس‌های چند جامعه مستقل، پیش‌زمینه‌ای برای انجام آزمون t دو نمونه مستقل محسوب می‌شود.

جدول ۴- ب. نتایج آزمون لون و آزمون t مستقل برای تعهد به اجرای استقلال

آزمون لون برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای برابری میانگین‌ها						
آماره معنی‌داری F	آماره t	درجه آزادی	معنی‌داری (دو دامنه)	متوسط اختلاف	انحراف معیار	فاصله اطمینان حد پایین	فاصله اطمینان حد بالا	
۰/۰۵۵	۰/۸۱۵	-۱۱/۰۴۱	۲۰۲	۰/۰۰۰	-۱/۴۱۷۱۳	۰/۱۲۸۴۶	-۱/۶۷۰۲۲	-۱/۱۶۴۰۴
واریانس گروه‌ها همگن است								
۰/۰۵۵	۱۲۱/۴۰۶	-۱۱/۲۴۵	۰/۰۰۰	-۱/۴۱۷۱۳	۰/۱۲۶۰۳	-۱/۶۶۶۶۲	-۱/۱۶۷۶۳	-۱/۱۶۴۰۴
واریانس گروه‌ها همگن نیست								

\*منبع: یافته‌های پژوهشگر

باتوجه به نتایج آزمون لون در جدول ۴- ب در سمت راست، چون سطح معنی‌داری برابر ۰/۸۱۵ بوده‌ض و بالاتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه، فرض H1 رد و فرض H0 در آزمون لون پذیرفته می‌شود. از این رو، واریانس گروه‌ها (گروه حساب‌رسان دولتی و خصوصی) همگن است و در جدول ۴- ب، سطر اول برای آزمون t که بیانگر همگنی گروه‌ها می‌باشد بررسی می‌شود.

فرضیه مبتنی بر اینکه «تعهد به اجرای استقلال در بین حساب‌رسان بخش دولتی و خصوصی تفاوت دارد» در نتیجه فرض آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود:

H0: تعهد به منافع عمومی در بخش دولتی و خصوصی باهم برابر هستند

H1: تعهد به منافع عمومی در بخش دولتی و خصوصی باهم برابر نیستند

باتوجه به اطلاعات مندرج در سطر اول جدول، می‌توان دریافت که بر اساس مقدار معنی‌داری که کمتر از ۰/۰۵ است. در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرض H0 رد و فرض H1 تائید می‌شود؛ در نتیجه تعهد به اجرای استقلال در بین دو گروه حساب‌رسان دولتی و خصوصی تفاوت معناداری دارد؛ بنابراین بر اساس نتیجه به دست آمده تفاوت میانگین دو گروه حساب‌رسان بخش دولتی و خصوصی مورد تائید قرار گرفت.

به منظور بررسی اینکه کدام گروه از حساب‌رسان بخش دولتی و خصوصی دارای میانگین

بزرگ تر و به عبارت دیگر تعهد بیشتری به اجرای استقلال دارند، با توجه به توضیحاتی که برای تفسیر این مورد در فرضیه اول داده شد؛ از آنجا که در فرضیه بالا، حد بالا و پایین هر دو منفی هستند، میانگین گروه دوم (حسابرسان خصوصی) بزرگ تر از میانگین گروه اول (حسابرسان دولتی) است؛ بنابراین می توان نتیجه گرفت تعهد به اجرای استقلال به طور معناداری در حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از حسابرسان بخش دولتی است.

بنابراین با توجه به تائید فرضیات تحقیق از آنجا که تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال به عنوان دو مؤلفه حرفه گرایی تعریف شده اند تمایل به حرفه گرایی در حسابرسان بخش خصوصی نسبت به بخش دولتی به طور معناداری بیشتر است.

### بحث و نتیجه گیری

اساساً حرفه حسابداری به عنوان سخت ترین و منضبط ترین حرفه در جهان شناخته می شود و هم چنین به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن بستگی به تعهد فکری و عملی اعضای حرفه به کدهای رفتاری و اخلاقی آن دارد؛ بنابراین، حسابداران حرفه ای باید به اصول و معیارهای حرفه ای پایبند باشند. صداقت، بی طرفی، پایبندی به منافع عمومی و استقلال خود را حفظ کنند و در جهت ارتقا و حفظ نام، موقعیت و منزلت اجتماعی حرفه گام بردارند.

پژوهش حاضر تأثیر خصوصی سازی بر حرفه گرایی حسابرسان را مورد مطالعه قرار داده است. به این منظور دو مؤلفه برای حرفه گرایی حسابرسان تعریف و به مقایسه این دو مؤلفه در بین حسابرسان خصوصی (شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی) و حسابرسان دولتی (شاغل در سازمان حسابرسی) پرداخته شد. با توجه به یافته های پژوهش و تائید فرضیات تحقیق، تفاوت معنی داری در تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در بین دو گروه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان شاغل در مؤسسات بخش خصوصی وجود دارد و تعهد به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال که به عنوان دو مؤلفه حرفه گرایی تعریف شد در حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی خصوصی بیشتر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی است. این پژوهش نشان می دهد که ارزش های اخلاقی و حرفه ای حسابرسان حرفه ای یکسان نیستند و بسته به محیط و نگرش حاکم بر محیط، متفاوت است. همان طور که مطالعات قبلی در سایر کشورها تأثیر دخالت دولت در

عملکرد حسابرسی را مثبت ارزیابی نکرده‌اند این مطالعه نیز نشان می‌دهد نگرش و دیدگاه حساب‌برسان به تعهدات و ارزش‌های حرفه‌ای تحت تأثیر محیط‌های حرفه‌ای با دیدگاه‌ها و اهداف متفاوت، یکسان نیست. این موضوع می‌تواند ناشی از دولتی بودن سیستم حسابرسی، ساختار وظایف مرتبط در سازمان حسابرسی، درجایی که می‌بایست برای برقراری الزامات حرفه حسابرسی تفکیک وظایف برقرار باشد. به‌عنوان مثال همان‌طور که در مقاله مطرح شد تفکیک وظایف مربوط به نوشتن استاندارد و اجرای آن، استقلال حساب‌برس از حسابرسی شونده، مواردی است که برای اصلاح ساختار در این بخش باید مورد توجه قرار گیرد. این مطالعه نتیجه به‌دست آمده از آزمون فرضیات و تغییر نگرش حساب‌برسان بخش دولتی نسبت به خصوصی نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای که برای بقا حرفه و حرفه‌ای بودن حیاتی هستند را ناشی از ایرادات موجود در ساختار وظایف سازمان حسابرسی و تأثیر مثبت خصوصی‌سازی بر حرفه‌گرایی حساب‌برسان می‌داند.

این نتایج، نتایج به‌دست آمده در مطالعات قبلی (دفوند و همکاران، ۲۰۰۰؛ یانگ و همکاران، ۲۰۰۱؛ مور و همکاران، ۲۰۰۶؛ گول و همکاران، ۲۰۰۹؛ فاگیمی، ۲۰۲۰) مبنی بر نتایج منفی دخالت دولت در حرفه حسابرسی، دغدغه از دست رفتن هویت حرفه‌ای و تأثیر آن بر رفتار حساب‌برسان را تأیید می‌نماید. همچنین مطابق با نظریه اقتصاد سیاسی است که مسائل اقتصادی را جدا از ملاحظات سیاسی نمی‌داند و تصریح می‌نماید خط‌مشی‌های حسابداری ماهیتاً منشأ سیاسی دارد و حسابداری جهت ارائه خدمت به گروه‌های معینی از جامعه عمل می‌کند. در نظریه اقتصاد سیاسی، گزارش‌های حسابداری ابزاری برای حمایت از منافع کسانی است که منابع کمیاب نظیر سرمایه را تأمین، استفاده یا کنترل می‌کنند. در نتیجه، منافع عموم از حمایت مستقیم کمتری در فرآیند سیاسی برخوردار خواهند شد؛ بنابراین نتایج پژوهش اذعان بر نقش مثبت خصوصی‌سازی حسابرسی و اثر منفی دخالت دولت بر حرفه‌گرایی حساب‌برسان دارد و حاکی از آن است که دخالت دولت در این زمینه نه تنها منافع عموم را تأمین نخواهد کرد بلکه باعث تضعیف دیدگاه و تعهد حساب‌برسان به استقلال، به‌عنوان پیش‌نیاز و عنصر حیاتی حرفه حسابرسی خواهد شد.

اگرچه بر اساس یافته‌ها، این مطالعه تمام امور محوله به سازمان حسابرسی را زیان‌آور و مخل حرفه‌گرایی نمی‌داند. به سازمان حسابرسی به‌عنوان متولی تدوین ضوابط حسابداری و حسابرسی، به‌منظور بهبود و هدایت مناسب رفتارهای حرفه‌ای حساب‌برسان، پیشنهاد به

تفکیک وظایف در مورد انجام وظایفی که با یکدیگر تضاد دارند مانند نوشتن و اجرای استانداردها، نظارت دولت بر دولت و انحصار در حسابرسی شرکت‌های دولتی، می‌نماید؛ زیرا انجام هم‌زمان این امور نمی‌تواند بدون تعصب و با رعایت کامل استقلال و توجه به منافع عمومی انجام گیرد. این موضوع واقعیتی است که باید آن را پذیرفت و از کتمان آن خودداری نمود. زیرا کتمان آن عواقب زیان باری را در حوزه حرفه‌ای در نتیجه تغییر در نگرش و رفتار حرفه‌ای حسابرسان به دنبال خواهد داشت.

حسابداری نوین امروز فرزند بازارهای آزاد و اقتصادهای خصوصی است. از این رو، اعتلای دانش و حرفه حسابداری نیز مرهون اقدامات و تلاش‌های تشکلی‌های غیردولتی، دانشگاهی و حرفه‌ای است. در مسیر توسعه جوامعی که بتوانند از نیروی انسانی حرفه‌ای و متخصص خود به بهترین شکل استفاده نمایند پیروز هستند. در این زمینه می‌توان گفت از آنجا که خصوصی سازی در تمام فعالیت‌ها معمولاً نتایج مثبتی به همراه داشته است و با توجه به تأثیر مثبت خصوصی سازی بر حرفه گرایی حسابرسان در این مطالعه، پیشنهاد می‌شود انجام حسابرسی به صورت واقعی تماماً به بخش خصوصی واگذار شود تا حرفه بتواند با کمک متخصصان و با استقلال ظاهری و باطنی واقعی جایگاه ارزشمند خود را پیدا نموده، در جهت اعتلای آن تلاش نماید. این موضوع می‌تواند تأثیر بااهمیتی بر حرفه گرایی حسابرسان و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی بگذارد.

هر پژوهشی با محدودیت‌هایی مواجه است. یکی از اصلی‌ترین محدودیت‌های این پژوهش استفاده از پرسش‌نامه بوده است که خود یک محدودیت ذاتی می‌باشد؛ زیرا پرسشنامه، فهم و ادراک افراد از واقعیت را می‌سنجد، اما ممکن است ادراک آن‌ها بیانگر واقعیت نباشد. هم‌چنین نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال اعضاء نمونه انتخاب‌شده در این پژوهش، عدم تحویل تعداد زیادی از پرسش‌نامه‌ها به دلیل مشغله کاری و طولانی شدن زمان پاسخدهی به درخواست‌های انجام‌شده، محافظه کاری برخی پاسخ‌دهندگان در پاسخگویی به سؤال‌های پرسش‌نامه، از دیگر محدودیت‌های انجام این پژوهش بوده است.

## یادداشت‌ها

۱. Mautz
3. Freidson
5. Adler and Liyanarachchi
7. Suttle
9. WorldCom
11. Olson
13. Cowton
15. Gendron et al.
17. EspinosaPike and Barrainkua
19. DeFond et al.
21. Tetlock and Mitchell
23. Rauch
25. Substance
27. Abbott
29. International Federation of Accountants
31. Sonenshein
33. Yang et al.
35. Chan et al.
37. Haeridistia and Fadjarenie
39. Fagbemi
41. Jenkins and Lowe
43. Levene's Test
2. Ye et al.
4. Suddaby and Greenwood
6. Whitcomb
8. Enron
10. Hall et al.
12. INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD
14. Evetts
16. Shafer et al.
18. Carrington et al.
20. Gray
22. 26. Moore et al.
24. Symbol
26. Gul et al.
28. Parker
30. McManus and Subramaniam
32. Davenport and Dellaportas
34. Karim and Moizer
36. Khelil et al.
38. Ardelean and Tiron Tudor
40. Bobek et al.
42. Independent t-Test

## منابع

- اردکانی، معصومه. (۱۳۹۳). بررسی حرفه‌گرایی زنان در حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۶، صفحه ۱۳۱-۱۴۲.
- امانی، علی؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۸۹). خدمات، حق‌الزحمه و رتبه‌بندی حساب‌برسان، حسابدار رسمی، شماره ۸، صفحه ۳۲-۴۱.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۹). فلسفه حسابرسی (چاپ ۱۳). تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- حاجیها، زهره. (۱۳۸۹). تفاوت درک حساب‌برسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی

- حسابرسی از ارزیابی ریسک های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۲، شماره ۷، صفحه ۱۷۱-۲۰۲.
- دهقان، خلیل؛ قدرتی زوارم، عباس؛ نوروزی، محمد؛ دهقان، مهدی (۱۴۰۰). بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران، استقلال حسابرسان بر نگرش حرفه ای حسابرسان، مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۷، شماره ۱، صفحه ۳۳-۴۶.
- گلدوست، مجید؛ طالب نیا، قدرت الله؛ اسماعیل زاده مقری، علی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۷). ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشدار دهی تخلفات مالی در بخش عمومی. دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۳، صفحه ۱-۲۳.
- نیکومرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۹۲). دیدگاه اقتصاد سیاسی و مدیریت سود، حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۱۸، صفحه ۳۱-۴۳.
- فروغی، میثم؛ جعفری، علیرضا؛ نادری بنی، رحمت اله (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر قضاوت های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۲، صفحه ۳۳۱-۳۹۹.
- احمدزاده، زاهد؛ یعقوب نژاد، احمد؛ وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۹). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش های اخلاقی در مؤسسات حسابرسی، دانش حسابداری، دوره ۱۲، شماره ۲، صفحه ۱۲۳-۱۳۸.
- Abbott, A. D. (2014). The system of professions: an essay on the division of expert labor, University of Chicago Press, 452.
- Adler, R., and Liyanarachchi, G. (2020). Towards measuring professionalism in accounting. *Accounting and Finance*, 60(3), 1907-1941.
- Ahmadzadeh, Z., Yaghoobnezhad, A., and Vakilifard, H. (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].
- Alleyne, P. Hudaib, M., and Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The*

- British Accounting Review*, 45(1), 10–23.
- Amani, A., and Davani, G. (2010). Services, remuneration and rating of auditors, *Certified Accountant*, No. 8, pp. 32-41. [In Persian].
- Ardakani, M. (2015). Investigation of Women's Professionalism in Auditing. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(16), 131-142. [In Persian].
- Ardelean, A., and Tiron Tudor, A. (2018). Commitment to public interest in audit – an imperative of strengthening trust in the profession, *Audit Financiar*, 16(152), 527–543.
- Bagherpour, M. A. Monroe, G. S., and Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372–390.
- Barrainkua, I., and EspinosaPike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad*, 21(2), 176–187.
- Bobek, D. D. Hageman, A. M., and Radtke, R. R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 125–141.
- Carrington, T. Johansson, T. Johed, G., and Ohman, P. (2013). An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession, *Behavioral Research in Accounting* 25(2), 1–20.
- Chan, K. H. Lin, K. Z., and Mo, P. L. (2006). A Political–economic Analysis of Auditor Reporting and Auditor Switches. *Review of Accounting Studies* 2006 11:1, 11(1), 21–48.
- Cowton, C. J. (2011). Accounting and the ethics challenge: Remembering the professional body, *Accounting and Business Research*, 39(3), 177–189.
- Davenport, L., and Dellaportas, S. (2009). Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11–23.
- DeFond, M. L. Wong, T. J., and Li, S. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*, 28(3), 269–305.
- Dehqan, Kh., Ghodratisoeram, A., Norouzi, M., and Dehghan, M.



- (2022). Investigating the role of accountants' ethical behavior tendencies, auditor independence on auditors' professional attitude, *Management and Accounting Studies*, 7 (1), 33-46. (In Persian)
- EspinosaPike, M., and Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, 19(1), 10–20.
- EspinosaPike, M., and Barrainkua, I. (2020). Professional accountants in Spain: a comparative study of ethical and professional values. *Revista Espanola de Financiaciony Contabilidad*, 49(2), 234–264.
- Evetts, J. (2011). Sociological analysis of professionalism: Past, present and future, *Comparative Sociology*, 10, 1–37.
- Fagbemi, T. O. (2020). Impact of environmental, demographical and personal factors on auditors' ethical decision making in Nigeria. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad – Economics Series*, 30(3), 35–58.
- Foroughi, M. Jafari A., and Naderi Bani R. (2014). Effective factors ethical judgments among the Iranian Society of Certified Public Accountants. *Financial Accounting*, 6(22), 114-133. [In Persian].
- Freidson, E. (2001). *Professionalism, the Third Logic: On the Practice of Knowledge*, (University of Chicago Press, Chicago).
- Gendron, Y. Suddaby, R., and Lam, H. (2006). 'An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence, *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169–193.
- Gray, S.J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Greenwood, E. (1957). Attributes of a profession. *Source: Social Work*, 2(3), 45–55.
- Gul, F. A. Sami, H., and Zhou, H. (2009). Auditor disaffiliation program in China and auditor independence. *Auditing*, 28(1), 29–51.
- Goldoost, M., talebnia., Esmaelzadeh Mogharri, A., Rahnamaye Roodposhti, F., and Royae, R. (2018). Evaluating the effect of ethical awareness and Intuition on the ethical judgment of accounting professionals workers on the whistle-blowing of financial violations in Public Sector. *Governmental Accounting*

- and Auditing*, 5(9), 85-98. [In Persian].
- Haeridistia, A., and Fadjarenie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality, *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27.
- Hajiha, Z. (2010). The auditor's perception from the auditing risks' assessment in Iranian Auditing Environment in private and public sections. *Financial accounting and auditing research*, 2(7), 171-201. [In Persian].
- Hall, R. H. (1968). Professionalization and bureaucratization. *American Sociological Review*, 33(1), 92-104.
- Hall, M., Smith, D., and Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' commitment to their profession: multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research, *Behavioral Research in Accounting* 17, 89-109.
- Hassah Yaganeh, Y. (2019). *Accounting Philosophy* (13th edition), Tehran: Scientific and Cultural Publications. [In Persian].
- Jenkins, J. G., and Lowe, D. J. (2009). Auditors as advocates for their clients: Perceptions of the auditor-client relationship. *Journal of Applied Business Research*, 15(2), 73-78.
- Khelil, I., Khlif, H., and Amara, I. (2022), Political connections, political corruption and auditing: a literature review, *Journal of Financial Crime*, 29(1), 159-170.
- Mashayekhi, B., and Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *International Journal of Accounting*, 43(1), 66-86.
- Mautz, R.K. (1988). Editorial: monuments, mistakes and opportunities, *Accounting Horizons*, 2(2), 123-8.
- McManus, L., and Subramaniam, N. (2014). Organisational and professional commitment of early career accountants: Do mentoring and organisational ethical climate matter? *Accounting & Finance*, 54(4), 1231-1261.
- Mohammad Rezaei, F. Mohd-Saleh, N., and Ali, M. J. (2015), 'Increased competition in an unfavourable audit market following audit privatisation: The Iranian experience', *Asian Journal of Business and Accounting*, 8(1), 115-49.
- Moore, D. A. Tetlock, P. E. Tanlu, L., and Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management*

- Review*, 31(1), 10–29.
- Nikoomaram, H., Banimahd, B., Rahnamay Roodposhti, F., and Kiyaei, A. (2013). Political economy perspective and earnings management. *Management Accounting*, 6(18), 31-43.[In Persian].
- Olson, W. E. (1978). Is professionalism dead?, *The Journal of Accountancy*, 146, 78–82.
- Parker, L. D. (1994). Professional accounting body ethics: In search of the private interest. *Accounting, Organizations and Society*, 19(6), 507–525.
- Rauch, J.E. (1995). Bureaucracy, infrastructure, and economic growth: evidence from US cities during the progressive era. *American Economic Review* 85 (4), 968–979.
- Roudaki, J. (2008), Accounting Profession and evolution of standard setting in Iran, *Journal of Accounting, Business and Management (JABM)*,15(1), 33–52.
- Shafer, W. E. (2009). Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: A study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(7), 1087–1110.
- Shafer, W. E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 43–60.
- Shafer, W. E. Lowe, D. J., and Fogarty, T. J. (2002). The effects of corporate ownership on public accountants' professionalism and ethics. *Accounting Horizons*, 16(2), 109–124.
- Shafer, W. E. Poon, M. C. C., and Tjosvold, D. (2013). Ethical climate, goal interdependence, and commitment among Asian auditors. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 217–244.
- Sikka, P., and Willmott, H. (1995). The power of “independence”: defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 547–581.
- Suddaby, R., and Greenwood, R. (2005). Rhetorical strategies of legitimacy. *Administrative Science Quarterly*, 50(1), 35–67.
- Suddaby, R. Gendron, Y., and Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 409–427.
- Suri, A. (2012) *Econometrics: along with the application of Eviews software* (1st edition), Cultural Publication. [In Persian].

- Suttle, B. A. (2012). Reframing professionalism: an integral view of lawyering's lofty ideals, *Emory Law Journal* 61, 161–208.
- Tetlock, P. E., and Mitchell, G. (2009). Liberal and conservative approaches to justice: Conflicting psychological portraits. *Psychological Perspectives on Justice*, 234–256.
- Waresul Karim, A. K. M., and Moizer, P. (1996). Determinants of audit fees in Bangladesh, *The International Journal of Accounting*, 31(4), 497–509.
- Whitcomb, M. E. (2007). What does it mean to be a physician? *Academic Medicine* 82, 917–918.
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism- They just don't get it! *Accounting Horizons*, 17(1), 267–286.
- Yang, L. Tang, Q. Kilgore, A., and Yi Hong, J. (2001). Auditor-government associations and auditor independence in China, *British Accounting Review*, 33(2), 175–189.
- Ye, P. Carson, E., and Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds. *Auditing*, 30(1), 121–148.