

## طراحی و تبیین الگوی هویت در قضاوت حسابرسی

فرخ برزیده

دانشیار حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

جعفر باباجانی

استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

وجه‌الله قربانی‌زاده

دانشیار مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

احمد عبداللہی\*

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

### چکیده

وظیفه حسابرسان به عنوان شاغلین یک حرفه تخصصی، اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است، که این امر مستلزم بیطرفی حسابرس در قضاوت می‌باشد. از طرفی، هویت‌های مهم و مجزایی در محیط حسابرسی هستند که تأثیرات متفاوتی بر قضاوت حسابرس مستقل دارند که یکی از این هویت‌ها، هویت حرفه‌ای می‌باشد که باعث تقویت بیطرفی حسابرسان می‌شود. از این‌رو هدف اصلی این پژوهش، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی از طریق روش آمیخته اکتشافی است. رویکرد بخش کیفی، مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد است. ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه‌ساخت یافته با ۱۶ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار که با روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شدند و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات تحلیل محتوا بود. مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی، تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط میانجی، راهبردها و پیامدها تدوین و مدل نهایی ارائه شد. در بخش کمی، فرضیه‌های تحقیق تدوین و برای آزمون آنها پرسشنامه‌ای طراحی و اطلاعات توسط ۱۹۴ نفر از حسابرسانی که در بخش کیفی مشارکت نداشتند، گردآوری و آزمون فرضیه‌ها با روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار PLS صورت پذیرفت. نتایج مرحله کمی نشان داد که شرایط محیطی بر هویت در قضاوت حسابرسی و برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای تأثیرگذار است. همچنین هویت در قضاوت حسابرسی بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای تأثیرگذار است. در نهایت، برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای بر ارتقای سطح کیفی حسابرسی و پیامدهای کلان و ملی در حوزه حسابرسی تأثیرگذار می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** هویت در قضاوت حسابرسی، رویکرد نظریه داده بنیاد، رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری.

## ۱- مقدمه

موضوع هویت<sup>۱</sup> و مسئله کیستی و چیستی انسان از دغدغه‌های حیاتی، ذهنی و عینی است که به واقع با پیدایش بشر متولد شده است و انسان از همان ابتدا برای فهم و درک این که کیست و چیست، پاسخ‌های متفاوتی داشته است. به لحاظ لغوی، هویت از واژه Identitas از ریشه Idem (به معنی تشابه و تداوم) در زبان لاتین مشتق شده (صالحی‌امیری، ۱۳۸۷: ۴۰) و البته در دو معنای ظاهراً متناقض به کار رفته است: ۱- همسانی و یکنواختی؛ ۲- تمایز که دربرگیرنده ثبات یا تداوم در طول زمان است (مرشدی‌زاد و همکاران، ۱۳۸۹: ۷۸). بنابراین دو معنای ظاهراً متضاد کلمه هویت تشابه و تمایز<sup>۲</sup> دو روی یک سکه‌اند و آن چه در این بین نقش اصلی را بازی می‌کند، فعل شناسایی<sup>۳</sup> است که لازمه هویت است. فرهنگ آکسفورد، هویت را چیستی و کیستی فرد تعریف کرده است (گنجی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۲۵). هویت یعنی وجه اختصاصی هر فرد یا گروه؛ وجه اختصاصی که در فرد یا گروهی است و در هیچ انسان یا گروهی دیگر نیست. تاجفل (۱۹۸۱) هویت را جایگاهی در اجتماع توصیف می‌کند. افراد جایگاه‌های متفاوت زیادی را در اجتماع به خود اختصاص می‌دهند. آنها دانشجو، پرستار، پزشک جراح، خانه‌دار، کارمند، راننده، فوتبالیست، حسابرس و غیره هستند. برخی از اینها، جایگاه‌هایی انحصاری هستند که تنها توسط شمار اندکی از افراد اشغال شده‌اند؛ اعضای تیم فوتبال یک نمونه است. سایر جایگاه‌ها فراگیر و دربرگیرنده افراد زیادی هستند مانند آسیایی‌ها. برخی جایگاه‌ها به صورت دوجانبه انحصاری هستند (مانند مردانه - زنانه). برخی از آنها جایشان از قبل مشخص است مانند ایرانی بودن و برخی از آنها برشی از بین جایگاه‌هاست (مانند زن و دانشجو) (ترنر، ۱۹۸۷؛ تاجفل و ترنر، ۱۹۷۸). تمام این نقش‌ها و جایگاه‌های متفاوت را یک فرد به واسطه هویت فردی خود اشغال می‌کند. در همان زمان، هر جایی که یک فرد اشغال می‌کند در اشتراک با سایر افراد است. افراد، دانشجو بودن و یا ایرانی بودن را به تنهایی تجربه نمی‌کنند. آنها در بخشی از هویتها با سایرین در اشتراک هستند و لذا از این طریق هویت جمعی شکل می‌گیرد. بنابراین هویت فردی در همان زمان، اغلب هویت جمعی است (اسنو، ۲۰۰۱: ۳۶۴). بر این اساس، افراد به شیوه‌های متفاوتی از جمله ممکن است با جنسیت (زن یا مرد بودن)، عضویت در گروه (گروه‌های قومی)، روابط با دیگران (خانواده، عضویت در اجتماع مذهبی و غیره)، و یا نقش‌های گوناگون که آنها برعهده گرفته‌اند (حسابرس بودن)، خودشان را تعریف می‌کنند. در نظریه هویت اجتماعی<sup>۴</sup> فرض می‌شود که جامعه به صورت سلسله مراتبی شکل گرفته است که در آن گروه‌های اجتماعی متفاوت در روابط قدرت، جایگاه مختلفی در رابطه با هم دارند که این تفاوت در قدرت و پایگاه در گروه‌های کوچکتر و ناپایدارتر نیز مشخص است. محور اصلی در نظریه هویت اجتماعی این است که مقوله‌های اجتماعی (همچون یک ملت یا یک سازمان) اعضای را با هویت اجتماعی ایجاد می‌کند. هویت‌های اجتماعی نه تنها اعضای خود را توصیف می‌کنند بلکه رفتار مناسب را نیز برای اعضایشان تجویز می‌کنند (هنجارها) و فرد نه تنها خودش را با هویتی خاص می‌شناسد بلکه

سایرین هم او را با این نام می‌شناسند و ارزیابی می‌کنند و همچنین این شخص از لحاظ صفات و ویژگی‌ها به این شیوه می‌اندیشد و رفتار می‌کند. نظریه هویت اجتماعی بیان می‌کند که آشنایی حسابرسان با صاحبکار و همچنین شناخت آنها از حرفه، نقشی اثرگذار در استقلال حسابرسان ایفا می‌نماید (کینگ، ۲۰۰۲؛ اشمور، دیوکس، مک لاقلین - ولپ، ۲۰۰۴؛ بامبر و آیر، ۲۰۰۷). در نتیجه، استانداردها و رویه‌های حال حاضر حسابداری و حسابرسی ممکن است نتوانند به اندازه کافی از قضاوت حسابرسان در برابر نبود استقلال واقعی، حفاظت نمایند. ادبیات مربوط به هویت اجتماعی و قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، بیان می‌دارد که قضاوت‌های غیرمشابه ممکن است به دلیل ترجیحات و انگیزه‌های مختلف اعضا، نمونه‌های انتخابی باشد که به دلیل نقش‌های حرفه‌ای متفاوتی که افراد می‌پذیرند، در آنها ایجاد شده است.

در محیط حسابرسی ایران مدلی برای ارزیابی اثرگذاری هویت حسابرسان بر قضاوت وی وجود ندارد تا با تقویت ابعاد و مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای حسابرسان بتوان به حرفه حسابرسی کمک نمود تا در برابر خواسته‌های صاحبکار تسلیم نشود و قضاوت حسابرسان سوگیرانه نگردد. نتایج و یافته‌های این تحقیق می‌تواند اثرات مفیدی بر انجام فرآیند حسابرسی بدون سوگیری در اثر قدرت هویت صاحبکار با توجه به برجستگی هویت حرفه‌ای حسابرسان داشته باشد. این تحقیق به پیشینه و ادبیات اثرات هویت اجتماعی در زمینه حسابرسی (بامبر و آیر، ۲۰۰۲؛ کینگ، ۲۰۰۲؛ بامبر و آیر، ۲۰۰۷) کمک می‌کند. ضمن شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های هویت مؤثر بر قضاوت حسابرسی، به برجستگی و قدرت هویت نیز پرداخته می‌شود که جنبه‌های مختلف شناسایی و تعاملی که با هم دارند به چه صورت «استقلال واقعی» حسابرسان را مورد تهدید قرار می‌دهند. بنابراین ضمن پر کردن خلأهای موجود در ادبیات حوزه قضاوت حسابرسی یکی از اهداف اصلی این تحقیق پاسخ به این سؤال اساسی است که الگوی هویت در قضاوت حسابرسی از دیدگاه خبرگان کدام است؟ علاوه بر این، قدرت اعتبار مدل چگونه است؟ بنابراین انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند نوآوری و دانش‌افزایی علمی به شرح ذیل داشته باشد:

- نتایج پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه مطالعات حسابرسی و جامعه‌شناسی در کشورهای در حال توسعه نظیر ایران شود.
- تحقیق حاضر از نظر روش پژوهش خاص است. روش مورد استفاده در این پژوهش، روش ترکیبی است. از آنجا که برای شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های هویت در قضاوت حسابرسی روش تحقیق داده بنیاد کفایت می‌کرد، جهت برازش الگوی به‌دست آمده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز استفاده شده است. در حالی که یکی از این روش‌ها برای رسیدن به مقصود کافی بود و این نکته در نوع خود حائز اهمیت است. توجه به روش‌های ترکیبی در حوزه تحقیقات حسابداری و حسابرسی کشور می‌تواند مؤثر باشد.

• معرفی حوزه جدید تحقیقاتی برای پژوهشگران حسابداری و حسابرسی به‌ویژه افرادی که در حوزه مطالعات بین‌رشته‌ای فعالیت دارند.

## ۲- مبانی نظری، ادبیات و پرسش‌ها

### ۲-۱- قضاوت حسابرسی

قضاوت به‌طور عام و از نظر لغوی به معنای *داوری کردن بین دو یا چند تن و دادرسی کردن* است، و به‌طور خاص حکم کردن در *مسأله‌ای* (معین، ۱۳۷۶)، *اظهارنظر معقول با اتخاذ تصمیم عاقلانه* (آکسفورد، ۱۹۹۴) و *در آخر قضاوت* (آریان‌پور کاشانی، ۱۳۸۱) است. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای *اظهارنظر معقول و حکم دادن مستدل درباره مطلوبیت صورتهای مالی به وسیله شخصی* است که هم تحصیلات و تجربه مرتبط و ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای *اظهارنظرهای بی‌طرفانه* را دارا است. قضاوت افراد، بسته به ماهیت و گستره رویه‌هایی که برای قضاوت استفاده می‌کنند، با یکدیگر متفاوت است. مقررات حرفه‌ای، قضاوت خوب حسابرسان را قضاوتی تعریف می‌کند که «*عاری از هرگونه جانبداری، توجه یا ارتباطی با امور صاحبکار باشد*» (موسسه حسابداران رسمی اوتتاریو، ۲۰۰۶)، و حسابرسان را ملزم می‌نماید بی‌طرف بوده، و تردید حرفه‌ای یا ذهن کنجکاو و جستجوگر داشته باشند (بیانیه استاندارد حسابرسی (SAS) شماره ۱؛ استاندارد حسابرسی کانادا (CAS) ۲۰۰). قضاوت‌ها و تصمیمات در حوزه‌های حسابداری و حسابرسی متأثر از عوامل زیادی مانند متغیرهای کاری، محیطی و انسانی (مانند هویت) هستند (بونر<sup>۵</sup>، ۲۰۰۷: ۵۴). در ادامه هویت‌های اثرگذار در قضاوت حسابرسی معرفی می‌شوند.

### ۲-۲- هویت صاحبکار و هویت حرفه‌ای

افراد معمولاً در زمینه سازمانی هویت‌های چندگانه دارند. تحقیقات گذشته نشان دادند که هویت صاحبکار و هویت حرفه‌ای، هویت‌های مهم ولی مجزایی در محیط حسابرسی هستند که تأثیرات متفاوتی بر قضاوت حسابرسان مستقل دارند. به عبارت دیگر، حسابرسان ممکن است با حرفه و یا صاحبکار هویت‌سازی کنند، و هر یک می‌تواند دامنه‌ای از ضعف تا قوی داشته باشد (بامبر و آیر، ۲۰۰۷؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). هویت حرفه‌ای به عنوان درک فرد از حرفه<sup>۶</sup> مبتنی بر نگرش‌ها، عقاید، احساسات، ارزش‌ها، انگیزه‌ها و تجارب تعریف شده است (اسلی و اسمیت<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱). هویت حرفه‌ای *هنجارها، اهداف و ارزش‌های حسابرسان را با تعهدات حرفه‌ای آنها همسو می‌کند* (وارن و آلزولا، ۲۰۰۹). *هنجارها یا ارزش‌های حرفه می‌تواند شامل حفظ و پایبندی به وظایف عمومی، اصول حرفه‌ای و اصول اخلاقی، شک و تردید حرفه‌ای، یا بی‌طرفی باشد* (باوئر<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵). هویت حرفه‌ای به داشتن حس یکی بودن با حرفه در درون یک کارمند حرفه‌ای اشاره دارد (حکمن<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). افراد احساس می‌کنند که به حرفه متعهد هستند و الزامات استقلال (فریدسون<sup>۹</sup>، ۲۰۰۱؛ کارینگتون<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۱۱) و ارزش‌های اخلاقی حرفه (برانت<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۵) را می‌پذیرند.

هویت حرفه‌ای در ذات عمیق می‌باشد، زیرا با تمرین و آموزش گسترده، حسابرسان هنجارها و عقاید حرفه را در طول زمان تقویت و درونی‌سازی می‌کند (روسو<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۸؛ وارن و آزولا، ۲۰۰۹). هویت صاحبکار به صورت هویت‌سازی حسابرسان با هنجارها، ارزش‌ها و ویژگی‌های صاحبکار تعریف می‌شود. این امر می‌تواند به عواملی از قبیل فلسفه و جو اخلاقی مدیریت، عملکرد و شهرت صاحبکار، کارکنان صاحبکار، حدود مسئولیت اجتماعی شرکت، روابط سیاسی، یا ویژگی‌های صنعت و محصول یا خدمت مربوط باشد (باوئر، ۲۰۱۵). کینگ (۲۰۰۲) و بامبر و آیر (۲۰۰۷) هویت صاحبکار را به داشتن رابطه طولانی یا آشنایی با صاحبکار مرتبط نموده‌اند. سایر تحقیقات حسابداری، از جمله هاکنبراک و نلسون<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۶) و بلی<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۵)، خدشه وارد شده به بیطرفی حسابرسان را در اثر انگیزه‌های مالی نشان دادند. پژوهش‌های پیشین حسابرسی هویت صاحبکار را به عنوان هویت عمیق توصیف می‌کنند، چون اعتقاد بر آن است که آشنایی با صاحبکار و ارتباط مکرر صاحبکار طی سنوات حسابرسی وجود دارد (کینگ، ۲۰۰۲؛ بامبر و آیر، ۲۰۰۷؛ سودانی و همکاران، ۲۰۰۹). حال باید بدانیم که چرا یک هویت نسبت به بقیه هویت‌های یک فرد برجسته‌تر یا قوی‌تر است.

### ۳-۲- تمایز برجستگی هویت از قدرت هویت

برجستگی درجه‌ای را نشان می‌دهد که با آن یک شیء نسبت به اشیای دیگر در یک وضعیت خاص برجسته می‌شود. برجستگی هویت درجه‌ای را نشان می‌دهد که با آن هویت در میان هویت‌های دیگر در یک لحظه فعال شده یا برجسته می‌شود (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲). برجستگی هویت به صورت موقعیت محور توصیف شده است؛ هویت‌هایی که انحصاری‌تر (عضویت محدود)، عینی‌تر (ویژگی‌های هویت به راحتی واضح هستند) یا تقریبی (تأثیر مستقیم هویت بر فرد) هستند، برجسته‌تر هستند (آشفورث و جانسون، ۲۰۰۱). علاوه بر آن، نشانه‌های متناوب‌تر یا پیامدهای روتین و همیشگی با یک هویت نسبت به دیگر هویت‌ها آن را برجسته‌تر می‌سازد (هوگ و تری، ۲۰۰۰). همچنین برجستگی هویت با نمایش نشانه‌های هویت افزایش می‌یابد (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲)؛ قدرت هویت میزان وابستگی بین یک هویت و ارزش‌ها و ویژگی‌های اساسی افراد را نشان می‌دهد (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲). یک فرد با هویت قوی در مقایسه با فرد دارای هویت ضعیف با احتمال بیشتری در وضعیت برجستگی هویت قرار می‌گیرد و در فرد دارای هویت قوی تبیین برجستگی هویت ساده‌تر است (وان دیک و همکاران، ۲۰۰۵). این تعریف منطبق با نظر آشفورث (۲۰۰۱) است که برجستگی هویت را بر حسب اهمیت ذهنی (هویتی که به صورت درونی ارزش‌گذاری شده است) و ارتباط موقعیتی (سایرین هویت را در یک موقعیت فرضی، مربوط در نظر می‌گیرند) تعریف می‌کند. افراد دارای هویت قوی این هویت‌ها را در شرایط یا موقعیت‌های گسترده‌تری درک می‌کنند و در نتیجه هویت‌های قوی ممکن است در مقایسه با هویت‌های ضعیف‌تر برجستگی متوسط یا بالاتری داشته باشند. به هر حال، رابطه قوی با یک هویت، وجود برجستگی هویت را ملزم نمی‌کند (فورهند و

همکاران، ۲۰۰۲: ۱۰۸۸). درحالیکه قدرت و برجستگی هویت در تحقیقات پیشین در هم تنیده شده‌اند، فورهند و همکاران (۲۰۰۲) به وضوح نشان دادند که آنها دارای ساختارهای متفاوتی هستند. برجستگی هویت فعال‌سازی لحظه‌ای یک هویت است و بسیار متغیر می‌باشد؛ قدرت هویت رابطه پایدار بین حس فرد از خویشتن و هویت اوست (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲: ۱۰۸۷). یک هویت قوی (یا ضعیف) می‌تواند برجستگی پایین تا بالا داشته باشد و برجستگی هویت بالا (یا برجستگی پایین) می‌تواند قوی یا ضعیف باشد (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲، لی‌بوئف و همکاران، ۲۰۱۰). در نهایت، اثرات هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار بر قضاوت حسابرس باید مشخص شود.

## ۲-۴- هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار در مقابل قضاوت حسابرس

وظیفه‌ی اصلی حسابرسان گواهی دادن به این موضوع است که صورتهای مالی صاحبکار از تمام جنبه‌های با اهمیت عاری از هرگونه تحریف اساسی باشد که این امر مستلزم بیطرفی در قضاوت حسابرس است (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱). حسابرسان در صورتیکه از صاحبکاران خود مستقل باشند، به بهترین شکل ممکن می‌توانند قضاوت خود را بدون جانبداری و سوگیری انجام دهند (کینی، ۱۹۹۹). گرچه استانداردهای مربوط به استقلال به صورت رسمی مدون نشده است، هم هیئت استانداردگذاری استقلال (۲۰۰۳) و هم انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۰۶) چارچوب‌های مفهومی برای استقلال حسابرس فراهم کرده‌اند. مفهوم استقلال ملزم می‌کند که حسابرس از صاحبکار هم به شکل ظاهری و هم از لحاظ ذهنی (که واقعی هم نامیده می‌شود) مستقل باشند. اولی حسابرسان را از داشتن روابط مالی و غیرمالی یا انجام فعالیت‌های خاص با صاحبکار که ممکن است سرمایه‌گذاران را به سمتی سوق دهد که استقلال حسابرس را زیر سوال برند، منع می‌کند. دومی حسابرس را ملزم می‌کند تا وضعیت ذهنی استقلال را حتی در صورت عدم آشکار بودن وجود عوامل تهدیدکننده استقلال برای اشخاص ثالث یا اجتناب کردن حسابرس از روابط و فعالیت‌های فوق ملزم می‌کند. حسابرس توسط صاحبکار بکار گرفته می‌شود اما یک وظیفه‌ی حرفه‌ای برای تأمین منافع استفاده‌کنندگان دارد؛ منافع استفاده‌کنندگان و صاحبکار با هم متفاوت است. سازمان صاحبکار تمایل دارد صورتهای مالی بگونه‌ای تهیه شود که آن شرکت را برای سرمایه‌گذاری جذاب نشان دهد، و عدم تقارن اطلاعاتی بین صاحبکار و سرمایه‌گذاران بتواند تضاد منافع را برای بهره‌برداری منافع شخصی صاحبکار (ارائه منصفانه در مقابل گزارشگری با هدف موفق نشان دادن شرکت) فراهم کند (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱).

گانز و گانز (۲۰۰۷) ادعا می‌کنند که انتظار می‌رود افرادی که وابسته به قوانینی از دستورالعمل‌های حرفه‌ای هستند، مثل وکلا (یا حسابداران؛ گانز و گانز، ۲۰۰۸)، انتظار می‌رود مشاوره‌ای ارائه دهند که تحت تأثیر ماهیت رابطه حرفه- صاحبکار نباشد. صرفنظر از چارچوب‌های استقلال، که استانداردهای حرفه‌ای آن را ملزم می‌کند؛ استاندارد بین‌المللی حسابرسی (ISA) ۲۰۰ و CAS 200، SAS99 و ۲۴۰ همگی حسابرسان را ملزم می‌کنند که نگرش تردید حرفه‌ای را

صرفنظر از باور آنها در مورد صداقت و درستکاری مدیریت ناشی از تجارب گذشته با مدیریت حفظ نمایند. بازرمن و همکاران (۱۹۹۷) معتقدند که خواه از طریق انتظارات یا مقررات، بیطرفی و استقلال ذهنی در حسابرسان مشکل است. چون تمام افراد، شامل حسابرسان، مشکوک به سوگیری غیر عمدی قضاوتی به دلیل سوگیری‌های خود خدمت‌رسانی هستند. این جانبداری می‌تواند در نتیجه رابطه نزدیک حسابرس و صاحبکار (بازرمن و همکاران، ۱۹۹۷) یا بطور خاص‌تر، هویت قوی صاحبکار باشد (بامبر و آیر، ۲۰۰۷). به هر حال، کینگ (۲۰۰۲) معتقد است که روابط حسابرس به گروه‌های حسابداری (مانند تیم‌های حسابرسی، موسسات حسابرسی، یا حرفه) می‌تواند حسابرسان را از این جانبداری ناآگاهانه مصون نگاه دارد.

کینگ (۲۰۰۲) از یک محیط آزمایشی اقتصادی استفاده کرد و نتیجه گرفت که جانبداری حسابرس به علت انگیزه‌های مالی صاحبکار و آشنایی با مدیر صاحبکار (شبیه به هویت صاحبکار) زمانی که آنها وابستگی قوی با سایر حسابرسان شرکت‌کننده در آزمایش (شبیه هویت حرفه‌ای) دارند، کاهش می‌یابد. بامبر و آیر (۲۰۰۷) نشان دادند اگر قدرت هویت صاحبکار بالا باشد توافق حسابرس با صاحبکار افزایش می‌یابد؛ و همچنین زمانی که قدرت هویت حرفه‌ای بالا باشد، این توافق کاهش خواهد یافت. بنابراین، بر اساس تحقیقات گذشته حسابداری، تهدیدات استقلال و بی‌طرفی حسابرسان ناشی از هویت قوی صاحبکار می‌تواند با هویت حرفه‌ای قوی کاهش یابد. با این حال، افراد دارای هویت‌های چندگانه بیشتر تمایل به افزایش قدرت یک هویت نسبت به سایرین دارند که این البته به عوامل محیطی و یا فنی متفاوتی بستگی دارد که می‌تواند یک هویت را بیشتر از بقیه فعال و پررنگ‌تر نماید (هاسلم و الیمرز، ۲۰۰۵). بنابراین حسابرسان ممکن است در معرض خطر استقلال مخدوش شده بخاطر هویت قوی صاحبکار باشند، و هویت حرفه‌ای قوی ممکن است نتواند به شکل کارآمدی این اختلال را در یک پروژه حسابرسی مشخص کاهش دهد.

## ۲-۵- پیشینه تجربی تحقیق

طبق بررسی‌هایی که توسط محققین انجام شد، تا به حال در بستر تحقیقات آمیخته و هویت‌های چندگانه در قضاوت حسابرسی در ایران و در سطح بین‌المللی تحقیقی صورت نگرفته است، لذا این تحقیق به عنوان اولین تحقیق در این حوزه محسوب می‌شود. در ادامه به برخی از مربوطترین مطالعات انجام شده به صورت خلاصه اشاره می‌گردد.

برویرگ و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرسان و فرآیند تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی را بررسی کردند. مطالعه آنها بر اساس ۳۷۴ پاسخ به پرسشنامه‌هایی که بین ۳۵۸۸ عضو FAR، انجمن حسابداران حرفه‌ای، حسابرسان و مشاوران در کشور سوئد توزیع شده بود، صورت گرفت. آنها ضمن در نظر گرفتن معیارهای مشخصی برای هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی، سه مفهوم بازارگرایی، مشتری‌گرایی و فرآیندگرایی شرکت نیز به عنوان سه جنبه از تجاری‌سازی بررسی کردند. نتایج آنها حاکی از آن است که بین هویت سازمانی و سه

جنبه تجاری سازی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. همچنین بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و فرآیند تجاری سازی رابطه معنی داری وجود دارد. این مسئله حکایت از تغییر در نقش هویت حرفه‌ای در رابطه با تجاری سازی مؤسسات حسابرسان دارد. رابطه مثبت بین هویت حرفه‌ای و تجاری‌گرایی منجر به ظهور یک پدیده جدید به نام حرفه‌ای سازی سازمانی گشته است.

کوچ و ماینز (۲۰۱۷) تحقیقی با عنوان اثرات وابستگی حسابرسان با صاحبکار و فشار صاحبکار بر تعدیلات پیشنهادی حسابرسان انجام دادند. آنها بررسی کردند که چگونه قضاوت حسابرسان درباره رویه‌های حسابداری ممکن است در سطوح مختلف وابستگی به مدیریت صاحبکار و همچنین میزان مختلف فشار مدیریت صاحبکار، متفاوت باشد. نتایج بررسی آنها نشان داد که حسابرسانی با سطح وابستگی بیشتر به صاحبکار و فشار صریح صاحبکار روبرو هستند، تعدیلات کمتری نسبت به حسابداری صاحبکار پیشنهاد می‌کنند. همچنین محدودیت منطقی حداقل برخی از حسابرسان باعث شد که آنها در برابر شدت فشارهای صاحبکار تعدیلات گستره‌تری نسبت به حسابداری صاحبکار پیشنهاد کنند.

مورین و هازگی (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان ما فراتر از بازرسی هستیم: هویت دوگانه حسابرسان در سازمان حسابرسی ملی بریتانیا به بررسی چگونگی شکل‌گیری یک هویت سازمانی دوگانه در حسابرسان عملیاتی پرداختند. به این منظور آنها تعداد ۲۱ حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی در ماه سپتامبر ۲۰۱۲ یکبار به‌طور مجزا و بار دیگر در قالب دو گروه مورد مصاحبه قرار دادند. نتایج آنها نشان داد که حسابرسان نه تنها قائل به وجود هیچ‌گونه دو دسته‌گی در مأموریت سازمان حسابرسی ملی نیستند، بلکه معتقدند که این مأموریت کاملاً منطبق بر خواست و انتظارات مخاطبین آنها است و وظیفه آنها فراتر از نظارت و بازرسی صرف است. همچنین هویت اخیر حسابرسان عملیاتی که همانا نقش «نوگرا» باشد، نشان از حس خود کارآمدی در آنها است که مانع شناسایی تناقض موجود در هویت دوگانه خود در آنها گشته و در نتیجه باعث باور آنها به تأثیر بسزایشان در حکومت می‌شود.

باوئر (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان بررسی اثرات برجستگی هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار بر قضاوت حسابرسان، هویت را در قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار داد. نتایج مطالعه وی حکایت از این دارد که برجستگی هویت حرفه‌ای رابطه میان قدرت هویت صاحبکار و توافق نهایی حسابرسان با صاحبکار را تعدیل می‌کند. همچنین این نتایج مطالعه نشان داد که بین قدرت هویت صاحبکار و تجدید نظرهای بعدی در خصوص توافق حسابرسان با صاحبکار رابطه‌ای معنی داری وجود ندارد. حتی زمانیکه هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بیطرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی نباشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. به علاوه، نتایج نشان داد که می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند.



هردا و لاول (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان چگونه هویت‌سازی با صاحبکار و تعهد صاحبکار بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر می‌گذارد؟ بررسی کردند که چگونه هویت‌سازی حسابرسان با صاحبکار بطور خصوصی و تعهد آنها، بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر می‌گذارد. بر اساس بررسی ۱۰۲ حسابرسان مستقل، آنها پی بردند که هویت‌سازی با صاحبکار متمایز از تعهد به صاحبکار است. نتایج این تحقیق نشان داد که هویت‌سازی با صاحبکار بی‌طرفی حسابرسان را خدشه‌دار می‌کند. از دیگر نتایج این تحقیق می‌توان بیان کرد که تعهد صاحبکار بی‌طرفی حسابرسان را افزایش می‌دهد. بنابراین حتی زمانی که هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بی‌طرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی نباشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. همچنین می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند.

جانسون (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای، اثرات همزمان هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت را بررسی کردند. در پاسخ به انتشار یکی از گزارشات هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی<sup>۱۵</sup> دیپلومیت متذکر شد که قضاوت حرفه‌ای افراد منطقی و زیربنی ممکن است از لحاظ ماهیت و محتوای رویه‌های ضروری حسابرسان، نتایج بدست آمده و مستندسازی، متفاوت باشد. سایر واکنش‌ها به نتایج هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی این احساس را منعکس می‌کند. نتایج این تحقیق نشان داد قضاوت حرفه‌ای مجزا از هویت حرفه‌ای نیست. نتایج حاکی از آن است که ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد. همچنین آنها دست یافتند میزان هویت‌سازی سازمانی متخصصین و عزت نفس اعضا بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد.

سعیدی‌گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان تفاوت‌های فردی و قضاوت حسابرسان، در جست و جوی پاسخ به این سؤال بودند که آیا تفاوت‌های فردی در حسابرسان منجر به تفاوت در قضاوت آنها می‌شود یا خیر؟ آنها اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان‌شناختی (خوش‌بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه‌ای را مورد مطالعه قرار دادند. جامعه آماری پژوهش آنها حسابرسان شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. نتایج آنها نشان داد کلیه متغیرهای مورد مطالعه (خوش‌بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان طراحی مدل کیفیت حسابرسان داخلی با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اصلی حسابرسان داخلی مورد پژوهش قرار دادند. در این راستا با ۳۲ نفر از ذینفعان اصلی حسابرسان داخلی مصاحبه صورت گرفت. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز که مختص رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و

خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. با استفاده از رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها، نتایج (پیماده‌ها) و عوامل زمینه‌ای است، مدل کیفیت حسابرسی طراحی و مقوله‌های پدیدار شده در قالب آن ارائه شد.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت را بررسی کردند. ابزار مورد استفاده آنها پرسشنامه‌های استاندارد و فیش برداری بود. جامعه آماری تحقیق حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای که از بین آنها ۲۲۵ نفر به عنوان نمونه انتخاب کردند. نتایج آنها نشان داد که اعتماد بیش از حد حسابرسان و نیز شخصیت ماکیاولیسم آنها بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر گذار است. همچنین قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیرگذار است و نیز اعتماد بیش از حد تأثیر معناداری بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل کننده در تأثیرگذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا می‌کند.

وهابزاده گردرودباری و بنی‌مهد (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، ارتباط میان مؤلفه فرهنگی رابطه‌مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان در بین ۱۹۲ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی را بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی بررسی کردند. نتایج آنها بیانگر آن است که رابطه معنی‌دار و مستقیم میان قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه‌مداری وجود دارد. هم چنین نتایج بیانگر آن بود که سطح رابطه‌مداری و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش‌های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه‌های شغلی حسابرسی با هم برابر است.

ملانظری و اسماعیلی‌کیا (۱۳۹۳) در تحقیقی به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان سازمان حسابرسی در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. آنها اهمیت هر یک از چهارده ویژگی روان‌شناختی از دیدگاه شانتیو را برای ۶۵ حسابرس، در چهار مرحله برنامه‌ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات مانده‌ها و انتشار گزارش حسابرسی، ارزیابی کردند. نتایج نشان داد که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی / توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

سؤالات پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شوند، اما لازم به ذکر است که فرضیه‌های تحقیق، بر اساس نتایج بخش کیفی تدوین و ارائه خواهد شد.

- ۱) از دیدگاه خبرگان مؤلفه‌های هویت در قضاوت حسابرسی کدام هستند؟
- ۲) مدل مفهومی مناسب برای هویت در قضاوت حسابرسی چیست؟

### ۳- روش تحقیق

پژوهش حاضر از لحاظ رویکرد پژوهشی، پژوهش آمیخته از نوع اکتشافی می‌باشد که در بخش کیفی با استفاده از رویکرد نظریه داده‌بنیاد<sup>۶</sup>، هویت در قضاوت بررسی و مدل مفهومی ارائه شده است. مهم‌ترین دلایل انتخاب این روش آن است که اول زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته‌شده کمی وجود داشته باشد، دوم زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت-کنندگان در مورد خاصی را داشته باشند و سوم زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد (ابوالعالی، ۱۳۹۱). همانگونه که در بخش قبل ملاحظه شد، در خصوص هویت و قضاوت حسابرسی، پژوهش‌ها مبتنی بر پارادایم اثباتی هستند که بینش محدودی در خصوص هویت و قضاوت حسابرسی ارائه می‌نماید. لذا در بخش اول با استفاده از نظریه زمینه‌ای، فهم و آگاهی مناسبی از ادراکات و بینش‌های خبرگان حسابرسی در مورد هویت در قضاوت حسابرسی در قالب یک الگوی پارادایمی، ارائه نماید. این رویکرد به‌طور استقرایی یک سلسله رویه‌های سیستماتیک را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای درباره پدیده مورد مطالعه ایجاد کند (استراوس و کوربین، ۱۳۹۳). داده‌های این بخش حاصل انجام مصاحبه‌های نیمه‌ساخت‌یافته با ۱۶ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار که با روش گلوله برفی انتخاب شدند. نمونه‌گیری تا مرحله اشباع نظری<sup>۷</sup> در اطلاعات گردآوری شده ادامه یافت. در تحلیل داده‌ها، روش مرحله‌ای و تکنیک‌های تحلیلی استراوس و کوربین مورد استفاده قرار گرفت؛ به نحوی که مفاهیم به عنوان واحد تحلیل در سطوح متن کل مصاحبه، پاراگراف، عبارت و جملات مورد توجه قرار گرفتند و با تفکیک متن مصاحبه به عناصر دارای پیام در داخل عبارت یا پاراگراف‌ها تلاش شد تا کدهای باز استخراج شوند. بعد از این مرحله سعی شد که مفاهیم اولیه نیز در قالب دسته‌های بزرگ مفهومی طبقه‌بندی گردند و در قالب ۳۲ مقوله طبقه‌بندی شدند؛ این مقوله‌ها در مرحله نهایی با دسته‌بندی مقوله‌های فرعی در قالب ۱۱ مقوله اصلی و ۲ مقوله کلان که به عنوان مسائل عمده هویت در قضاوت حسابرسی هستند، جای گرفتند. در بخش کمی به طراحی پرسشنامه و گردآوری اطلاعات از نمونه ۱۹۴ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار پرداخته شد. لازم به ذکر است تمامی مقوله‌های مدل پارادایمی نظریه داده‌بنیاد با آلفای بالای ۰/۷ از میزان پایایی مناسب برخوردار هستند. در بخش کمی پژوهش نیز از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون مدل حاصل استفاده شده است. بدین منظور، برای اندازه‌گیری و کمی کردن متغیرها و آزمون مدل استخراج شده از پرسشنامه استفاده می‌شود. پرسشنامه این تحقیق محقق ساخته است و سوالات آن بر اساس الگوی استخراج شده و همچنین بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیق و نظر خبرگان طراحی شده است. پرسشنامه ۱۲۹ گویه‌ای بر مبنای مقوله‌های استخراج شده در بخش کیفی پژوهش تدوین شده است. جهت ارزیابی پایایی پاسخ‌های داده شده، گویه‌های این پرسشنامه بر اساس طیف ۵ درجه‌ای لیکرت، از خیلی

زیاد (۵) تا خیلی کم (۱) طراحی گردید. پرسشنامه از دو بخش اصلی تشکیل شده که بخش اول شامل متغیرهای جمعیت‌شناختی (جنسیت، میزان تحصیلات، میزان سابقه کار) و در بخش دوم دربرگیرنده گویه‌های مربوط به موضوع اصلی پژوهش است. جامعه آماری پژوهش در این قسمت کلیه شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران نهادهای نظارتی بر حرفه حسابرسی شامل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار بود. بر اساس اطلاعات، جامعه آماری ۴۲۹ نفر است که تعداد ۲۰۳ نفر به عنوان نمونه از بین آنها انتخاب و در نهایت ۱۹۴ پرسشنامه دریافت گردید. برای تخمین تعداد نمونه در پژوهش حاضر از فرمول کوکران استفاده شده است.

#### ۴- یافته‌ها

##### ۴-۱- یافته‌های بخش کیفی

از طریق کدگذاری باز، ۲۵۶ مفهوم به دست آمد که با طبقه‌بندی این مفاهیم ۳۲ مقوله فرعی شکل گرفت و در مرحله کدگذاری محوری، حول ۱۱ مقوله اصلی و ۲ مقوله کلان طبقه‌بندی شدند. بر این اساس، روابط بین مقوله‌های اصلی و مدل پارادایمی هویت در قضاوت حسابرسی شکل گرفت. نهایتاً مقوله‌های آشکار شده در قالب ابعاد ۶ گانه مدل پارادایمی، با روابطی که بین آنها وجود دارد، به صورت شرایط علی (۲ مقوله)، مقوله محوری (هویت در قضاوت حسابرسی)، راهبرد (۱ مقوله)، شرایط زمینه‌ای (۱ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۱ مقوله)، پیامدها (۲ مقوله) جای گرفتند. در ادامه، در پاسخ به سؤال اول ارائه می‌شوند.

**سوال ۱) از دیدگاه خبرگان مؤلفه‌های هویت در قضاوت حسابرسی کدام هستند؟**  
برای پاسخگویی به این سؤال، داده‌های جمع‌آوری شده از طریق مصاحبه و بر اساس روند نظریه داده‌بنیاد تجزیه و تحلیل شدند.

##### تحلیل داده‌ها (کدگذاری)

الف) کدگذاری باز: فرآیند تحلیل و نام‌گذاری مفاهیم، طبقه‌بندی و کشف ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها از طریق انجام مقایسه‌ای مداوم است (استراوس و کوربین، ۱۳۹۳). در این پژوهش مصاحبه‌ها با استفاده از تحلیل محتوا سطر به سطر بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و بر اساس تشابه، مفهوم و اشتراکات بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات مشخص شدند که در نهایت ۲۵۶ کد استخراج شد. در پاسخ به سوال اول پژوهش، مقوله‌های مربوط به شرایط علی، پدیده محوری، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مربوط ارائه شده است.

شرایط علی: این شرایط باعث ایجاد و شکل‌گیری پدیده یا طبقه هسته‌ای می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۳). کدهای مربوط به آنها به شرح نگاره ۱ است.

نگاره ۱. کدهای باز و مقوله‌های مربوط به شرایط علی

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
اندازه صاحبکار، شهرت و اعتبار صاحبکار، نوع و تمرکز مالکیت صاحبکار، دولتی بودن یا خصوصی بودن صاحبکار، ارائه خدمات غیراعتباربخشی، وجود روابط سیاسی در مدیریت صاحبکار، بررسی بودن صاحبکار، نوع صنعت صاحبکار، ویژگیهای صنعت و محصول یا خدمات	ویژگی‌های کسب و کار	ویژگی‌های صاحبکار
گردش مالی صاحبکار، وضعیت مالی صاحبکار در اقتصاد کشور، وضعیت رو به رشد و سرمایه‌گذاری‌های صاحبکار، ثبات مالی صاحبکار، فرهنگ سازمانی صاحبکار، ساختار یافتگی و نظم اداری صاحبکار، توسعه فضاهای اداری مناسب، وضعیت کنترل‌های داخلی، حدود مسئولیت اجتماعی شرکت	ابعاد مالی ویژگی‌های سازمانی	
صلاحیت صاحبکار، درستکاری مدیریت صاحبکار، اطمینان ارزی صاحبکار نسبت به صورتهای مالی، فلسفه و جو اخلاقی مدیریت صاحبکار، روابط عمومی خوب کارکنان صاحبکار، شهرت و اعتبار مدیریت صاحبکار، طرز فکر مدیران صاحبکار در پای‌بندی به مسائل اخلاقی	ویژگی‌های اخلاقی	۳ ۴ ۵
فشارهای قیمت و رقابت، فشار مدت زمان رسیدگی، فشار فرصت‌های زمانی، توان توجیه‌کنندگی صاحبکار، فشار صاحبکار در زمان انتخاب حسابر، فشار ناشی از عدم ارجاع کار در سال بعد، انتقال باور عدم استقاده ذینفعان از گزارش حسابرسی به حسابر، تهدید حسابر نسبت به عدم پرداخت حق‌الزحمه، عدم ارائه اطلاعات به حسابر، تخصص مالی مدیریت صاحبکار	فشار و قدرت	رفتارهای غیراخلاقی صاحبکار
پیشنهادات مالی، پیشنهادات غیرمالی، پیشنهاد اعطای پست و مقام به حسابر	ارائه پیشنهادها	
برقراری رابطه آشنایی و دوستی با حسابر، ایجاد حس همزادپنداری و هم‌وندی در حسابر	مدیریت ارتباط با حسابر	

مقوله محوری: حادثه یا اتفاق اصلی که یک سلسله کنش‌هاش متقابل برای کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و به آن مربوط می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۳۹۳). مقوله محوری این پژوهش هویت در قضاوت حسابرسی است که مشخصات مربوط به آن به شرح نگاره ۲ است.

نگاره ۲. کدهای باز و مقوله های مربوط به پدیده محوری

مقوله محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
هویت	ویژگی های فردی	ویژگی های اخلاقی	پذیرش ارزش های اخلاقی، درستکاری و اعتقاد حرفه ای، صداقت، میزان رعایت استقلال در صدور گزارش، میزان پای بندی به مبانی اخلاقی، میزان اعتماد به اصول اخلاقی، میزان پای بندی به آئین رفتار حرفه ای، عدم سوابق تخلفاتی و عدم سوء پیشینه، رعایت موازین اخلاقی در جذب صاحبکار جدید، رازداری، تعهد حرفه ای، قانون گرایی و مطابقت مند بودن، برخوردار از عزت نفس، بردباری و سعه صدر، تواضع و فروتنی در رفتار
قضاوت			میزان اعتقادات و باورهای مذهبی، اعتقاد به نظارت الهی، رعایت تقوا الهی در قضاوت ها، میزان اعتماد به اعتقادات مذهبی
حسابرس		ویژگی های شخصیتی	ویژگی های فرهنگی، داشتن روحیه پاسخگویی، قناعت داشتن، مناعت طبع، نقش گیری فرد، خود باوری، برخوردار از انگیزه بالا، قبول کسب و کارهای پیچیده، عدم نگرانی از چالش های آتی، هویت جنسیتی، ایدئولوژی مردسالاری یا زن سالاری، هوش هیجانی، داشتن دقت بالا و توجه زیاد به جزئیات، زندگی بر اساس اصول و معیارها، ثبات شخصیت
		نگرش	نگرش مثبت به کار تیمی و گروهی، نوع نگرش فکری برخوردار از اندیشه تحول گرا و پرهیز از نگرش مچ گیری، حساسیت به کار حسابرسی و کیفیت گزارش های حسابرسی، تلفیق نگرش فرآیند مدار و نتیجه مدار در تهیه گزارش های حسابرسی، معتقد به نظام مقدس جمهوری اسلامی و اصل ولایت مطلقه فقیه، برخوردار از روحیه انتقاد پذیری
		بینش	بینش (شم) حسابرسی، بینش اقتصادی، بینش اعتقادی، بینش اجتماعی، بینش سیاسی، بینش مدیریتی
	دانش	دانش عمومی	دانش درباره وضعیت اقتصاد جهان و کشور، دانش درباره وضعیت بازار سرمایه کشور، دانش در حوزه صنعت و فعالیت اقتصادی صاحبکار، دانش کافی درباره مسائل حقوقی، دانش کافی درباره مسائل تجاری، تسلط به زبان انگلیسی، کسب آموزش مستمر و اثربخش، رشته تحصیلی مرتبط و اعتبار دانشگاه محل اخذ مدرک، مهارت بالا در ریاضیات و فناوری اطلاعات
		دانش تخصصی	دانش نسبت به قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت های صاحبکار، آشنایی به نرم افزارهای حسابداری، دانش کافی درباره حسابرسی فناوری اطلاعات، آشنایی به نرم افزارهای حسابرسی، تسلط به استانداردهای حسابداری و تغییرات آنها، تسلط به استانداردهای حسابرسی و تغییرات آنها، آگاهی کامل درباره آئین رفتار حرفه ای، مطالعه و نگارش مقالات تخصصی در حوزه حسابداری و حسابرسی، شرکت در کارگاه ها و دوره های آموزشی حسابداری و حسابرسی، شرکت در سمینارها و همایش های ملی و بین المللی مربوط، شناخت کامل قوانین نهادهای نظارتی حرفه حسابرسی، گذراندن آزمون حسابدار رسمی (CPA)

مدیریت زمان، بهره هوشی بالا، سبک زندگی، سخت‌کوشی و حس مسئولیت، چابکی ذهنی، داشتن هوش بالا، اقتضایی عمل کردن، ریسک‌پذیری، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های اجتماعی، قدرت تصمیم‌گیری بالا، داشتن چشم‌انداز آتی و درک غریزی از کسب و کار

مهارت و تجربه مهارت فردی

توانایی تعیین حجم کار و مبلغ قرارداد حسابرسی، توانایی قوی در تحلیل و حل مشکلات، توانمندی در سازماندهی و برنامه‌ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی، توانایی تفسیر آمار و اطلاعات مالی و غیرمالی، آشنایی با روش‌های تحریف صورتهای مالی (حساب-سازی، حساب‌آرایی و ...)، آشنایی با کار گروهی و تیم‌سازی، توانایی کار بصورت فردی و گروهی، داشتن توانایی دیدن تصویر کلی از کسب و کار مشتری، حفظ نگرش تردیدی در طول عملیات حسابرسی، استفاده از الگوهای مستندسازی، استفاده از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک، استفاده از ابزارهای حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر، انجام حسابرسی در زمان مقرر طبق قرارداد، دریافت حق‌الزحمه متناسب با حجم کار شجاعت و شهامت حرفه‌ای، داشتن روحیه محاسبه‌گری، تردید حرفه‌ای و شک‌گرایی، وسواس حرفه‌ای

مهارت حرفه‌ای

آشنایی با رفتار واقعی صاحبکار در انتخاب حسابرس، مربوط بودن تجربه، سن حسابرس، محل کسب تجربه، تجربه حسابرس در همان واحد مورد رسیدگی، تجربه حسابرس در صنعت، داشتن تجربه حسابداری کافی، پویایی تجربه، تجربه گرایبی، تربیت حرفه-ای، تجربه کافی در جذب مشتری

کیفیت تجربه

اندازه مؤسسه حسابرسی، میزان درآمد مؤسسه حسابرسی، رتبه مؤسسه، سن مؤسسه، جایگاه مؤسسه در مراحل چرخه عمر، فرهنگ سازمانی، تعداد شرکاء، سطح تحصیلات شرکاء و کارکنان مؤسسه، نفوذ سیاسی شرکاء مؤسسه حسابرسی، کنترل‌های داخلی، شهرت و اعتبار مؤسسه، سطح تجربه مؤسسه

ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی مشخصات کلی

نگرش شرکاء به کیفیت قضاوت حسابرسی به منزله توسعه و پیشرفت مؤسسه، توسعه فرهنگ خلاقیت و نوآوری در فرآیند رسیدگی و صدور گزارش اثربخش، تدوین خط‌مشی‌های حمایت از حسابرسان شایسته، ترویج و تشویق فرهنگ کار گروهی، ترویج فرهنگ یادگیری و تسهیم تجارب با سایر حسابرسان با تجربه، برگزاری دوره‌های فرهنگی و اخلاقی برای کارکنان و شرکاء

زیرساخت فرهنگی

تدوین استاندارد کیفی استخدام و بکارگیری فارغ‌التحصیلان نخبه دانشگاهی و حسابرسان خبره، تدوین دستورالعمل توانمندسازی حسابرسان جهت افزایش کارایی و اثربخشی، طراحی نظام پاداش و تنبیه حسابرسان، تناسب بین جایگاه سازمانی حسابرس در مؤسسه با سطح تجربه، معلومات و استعداد

استراتژی استخدام حسابرس

شرایط زمینه‌ای: نشان دهنده یک سری خصوصیات ویژه است که به پدیده دلالت می‌کند. به عبارتی، محل حوادث یا وقایع مرتبط با پدیده در طول یک بعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل، اداره و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد (استراوس و کوربین، ۱۳۹۳). مشخصات آنها به شرح نگاره ۳ است.

نگاره ۳. کدهای باز و مقوله‌های مربوط به شرایط زمینه‌ای

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
شرایط زمینه‌ای	محدودیت‌های حرفه حسابرسی	بد گزارش کردن حسابرس، غیرقابل فهم بودن گزارش حسابرسی، پایین بودن اثربخشی گزارش حسابرسی، محدودیت‌های ذاتی حرفه حسابرسی، محدودیت بازار کار حسابرسی، گره خوردن درآمد حسابرس با قضاوت وی، بار منفی حسابرسی
	محدودیت‌های قانونی	وجود ضعف در قوانین حمایتی از گزارش‌های تخلفاتی، محدودیت‌های حسابرسی الزامی، بی توجهی نظام قضایی کشور به گزارش‌های حسابرسی
	محدودیت‌های آموزشی	تفاوت آموزش‌های دانشگاهی با نیازهای بازار کار، دانش و مهارت پایین فارغ-التحصیلان دانشگاهی در حرفه حسابرسی، ماهیت تئوریک آموزش‌ها، عدم وجود برنامه‌ریزی آموزشی مناسب، تخصصی نبودن محتوای آموزشی ویژه حسابرسان

شرایط مداخله‌گر: شرایط کلی که بر چگونگی فرآیندها و راهبردها تأثیر می‌گذارد. شرایطی که باعث تشدید یا تضعیف پدیده‌ها می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۳۹۳). این شرایط به شرح نگاره ۴ هستند.

نگاره ۴. کدهای باز و مقوله‌های مربوط به شرایط مداخله‌گر

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
شرایط مداخله‌گر	ویژگی‌های فرهنگ جامعه	میزان فرهنگ پاسخ‌خواهی در مردم، وجود فرهنگ پاسخگویی در مجریان، چالش‌های اخلاقی و فرهنگی جامعه، مسابقه برخورداری از امکانات در جامعه، عدم فاش کردن تقلب افراد در جامعه، نحوه برخورد با فساد و سودجویان در کشور، عدم وجود فرهنگ شایسته‌سالاری در انتخاب مدیران به شکل سیاسی
	شرایط موجود در جامعه حرفه‌ای	محیط گزارشگری مالی، محیط حرفه‌ای، محیط حسابرسی، محیط اقتصادی، محیط سیاسی، محیط اجتماعی، میزان توسعه‌یافتگی حرفه در کشور، وضعیت آموزش-های حرفه‌ای، وضعیت کارکردی مجامع عمومی شرکت‌ها
	ساختار اقتصادی کشور	ساختار و قدرت دولت در اقتصاد کشور، وجود شرکت‌های شبه دولتی با اجرای اصل ۴۴، وضعیت شرکت‌های خصوصی، روابط بین‌المللی کشور، وضعیت تحریم‌ها و عدم ثبات اقتصادی، میزان توسعه اقتصاد مقاومتی، میزان سرمایه-گذاری خارجی در کشور، وجود شرکت‌های متقلب و کاغذی، وابستگی اقتصاد کشور به نفت

راهبردها و پیامدها: راهبردها به ارائه راه‌حل‌هایی برای مواجهه با پدیده اشاره دارد که هدف آن اداره پدیده مورد مطالعه، برخورد با آن و حساسیت نشان دادن در برابر آن است و پیامدها نتیجه کنش و واکنش شرایطی است که در خصوص پدیده وجود دارد (استراوس و کوربین، ۱۳۹۳).

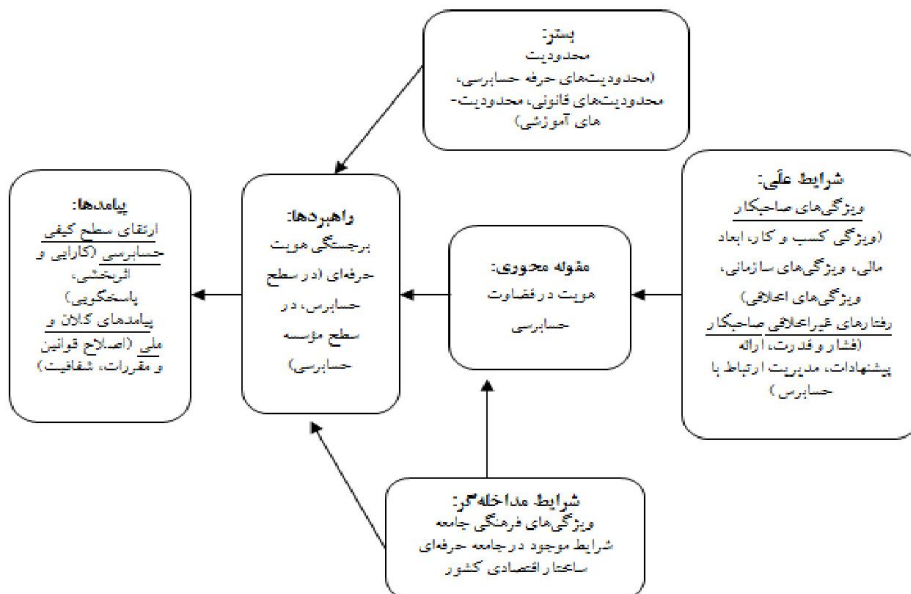


نگاره ۵. مفاهیم و مقوله‌های مربوط به راهبردها و پیامدها

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای	در سطح حسابرسی	افتخار فرد به حسابرسی بودن، رضایت شغلی داشتن، احساس تعلق بیشتر به حرفه حسابرسی، یکی دانستن موفقیت شخصی و موفقیت حرفه، پذیرش الزامات استقلال و تعهد واقعی به آن، پای‌بندی واقعی به ارزش‌های اخلاقی حرفه، اتخاذ تصمیم بطور خودکار یا غریزی بر اساس منافع حرفه، عدم توجه به منافع شخصی، رفتار حرفه‌ای
ارتقای سطح کیفی حسابرسی	بهبود کارایی و اثربخشی	پذیرش و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در همه سطوح و ارکان مؤسسه، تمرکز بر منافع ذینفعان، افزایش شهرت و اعتبار مؤسسه با ارائه خدمات با کیفیت، توجه به ابعاد تجاری‌سازی مؤسسه و جلب اعتماد عمومی (بازار محور، مشتری محور، فرآیند محور)، عدم توجه به اهمیت مالی صاحبکار در سید درآمد مؤسسه، استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش، رعایت فرهنگ سازمانی مؤسسه، ارائه خدمات با کیفیت به ذینفعان افزایش کیفیت گزارش‌های مالی، عدم تسلیم در برابر خواسته‌های صاحبکاران، نظارت اثربخش بر حسن اجرای فرآیند حسابرسی، توانایی در کشف تحریفات صورت‌های مالی، ذکر تحریفات صورت‌های مالی بصورت شفاف در گزارش حسابرسی، افزایش بهره‌وری، برنامه‌ریزی جهت ارتقای حسابرسان در مؤسسات حسابرسی، مدیریت استعداد (شناسایی، جذب و توسعه استعدادهای حسابرسان)
توانایی پاسخگویی		توانایی پاسخگویی به ذینفعان در خصوص نحوه قضاوت حسابرسی، توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد گردآوری شده
پیامدهای کلان و ملی	اصلاح قوانین و مقررات	استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه حسابرسی، در نظر گرفتن تمهیداتی جهت ورود نخبگان به حرفه حسابرسی، اصلاح استانداردهای حسابرسی، تدوین مقررات لازم جهت نظارت اثربخش، تقویت ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، تقویت نظام آموزشی دانشگاه‌ها، اصلاح سرفصل‌ها و کتب آموزشی و توجه بیشتر به مسائل مذهبی و اخلاقی، تدوین آئین‌نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش و بدون جانبداری بر حسابرسان، تدوین مقررات لازم در خصوص الزامات بیمه‌ای، تدوین مقررات نظارت‌های شرکت‌های بیمه‌ای جهت تعیین ریسک مؤسسات حسابرسی، بهبود فرآیند انتخاب و گزینش حسابدار رسمی، اصلاح قوانین مربوط به چرخش حسابرس، اصلاح قوانین مربوط به انتخاب حسابرسان معتمد سازمان بورس
شفافیت		ارتقای سطح شفافیت، افزایش فرهنگ پاسخگویی مدیران، ارتقای انضباط مالی، مبارزه اثربخش با فساد مالی و پولشویی

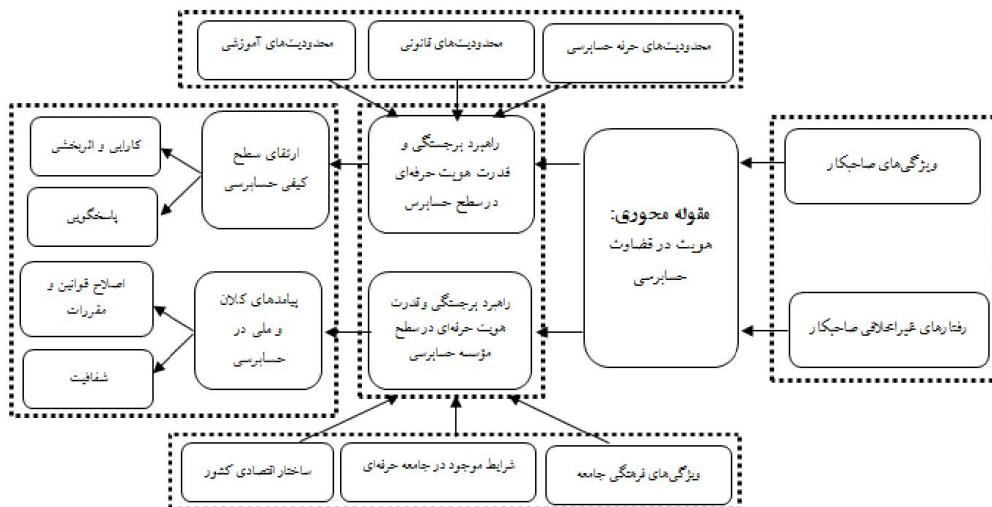
**سوال ۲) مدل مفهومی مناسب برای هویت در قضاوت حسابرسی چیست؟**

در پاسخ به سؤال مذکور، پس از مطالعه مبانی نظری و تحلیل مصاحبه‌ها، مقوله‌های اصلی و فرعی هویت در قضاوت حسابرسی احصا و مدل مفهومی نهایی به شرح زیر تدوین شد.



شکل ۱. کدگذاری محوری الگوی هویت در قضاوت حسابرسی

ب) کدگذاری محوری: عبارت است از سلسله رویه‌هایی که از طریق پیوند بین مقوله و مقوله‌های فرعی، داده‌ها را با یکدیگر ارتباط می‌دهد. بدین ترتیب، کدگذاری محوری به فرآیند شکل‌دهی مقوله‌ها اشاره دارد که با استفاده از یک پارادایم انجام می‌شود تا روابط بین موارد فوق را نشان دهد.



شکل ۲. مدل مفهومی پژوهش

ج) کدگذاری انتخابی: در این مرحله مقوله محوری به شکل روش مند انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها نظریه تدوین می‌گردد که شرحی انتزاعی برای فرآیند مطالعه شده در پژوهش ارائه می‌دهد (محمدپور، ۱۳۹۲). مدل ترسیمی هویت در قضاوت حسابرسی به صورت زیر است.

#### ۴-۲- یافته‌های بخش کمی

در این بخش بر اساس یافته‌های بخش کیفی و جهت آزمون مدل استخراج شده (نگاره شماره ۲) فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شد.

- فرضیه ۱. هویت صاحبکار بر هویت در قضاوت حسابرسی تأثیرگذار است.
- فرضیه ۲. محدودیتها بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای تأثیرگذار است.
- فرضیه ۳. شرایط محیطی بر هویت در قضاوت حسابرسی تأثیرگذار است.
- فرضیه ۴. شرایط محیطی بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای تأثیرگذار است.
- فرضیه ۵. هویت در قضاوت حرفه‌ای بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای تأثیرگذار است.
- فرضیه ۶. برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای بر ارتقای سطح کیفی حسابرسی و پیامدهای کلان و ملی در حوزه حسابرسی تأثیرگذار است.

#### ۴-۲-۱- برازش مدل پژوهش

جهت بررسی برازش مدل پژوهش از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است.

#### ۴-۲-۱-۱- پایایی پژوهش

پایایی تحقیق حاضر از طریق سه معیار ضرایب بارهای عاملی، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی شده است.

— ضرایب بارهای عاملی پژوهش

بارهای عاملی با محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند. اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از ۰/۴ باشد، نشان دهنده این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۸۰).

نگاره ۶. سنجش بارهای عاملی پژوهش

سازه‌ها	سوالات	بار عاملی	مقدار بحرانی	نتیجه
هویت صاحبکار	سؤال ۱	۰/۸۲۶	۰/۴	تأیید
	سؤال ۲	۰/۵۹۵	۰/۴	تأیید
	سؤال ۳	۰/۵۵۷	۰/۴	تأیید
محدودیتها	سؤال ۴	۰/۶۹۰	۰/۴	تأیید
	سؤال ۵	۰/۸۲۶	۰/۴	تأیید
	سؤال ۶	۰/۸۵۵	۰/۴	تأیید
	سؤال ۷	۰/۷۰۸	۰/۴	تأیید
	سؤال ۸	۰/۷۸۹	۰/۴	تأیید
شرایط محیطی	سؤال ۸	۰/۷۸۹	۰/۴	تأیید
	سؤال ۹	۰/۷۸۹	۰/۴	تأیید

تأیید	۰/۴	۰/۴۴۵	سؤال ۱۰	هویت در قضاوت حسابرسی
تأیید	۰/۴	۰/۶۸۱	سؤال ۱۱	
تأیید	۰/۴	۰/۴۷۲	سؤال ۱۲	
تأیید	۰/۴	۰/۷۳۱	سؤال ۱۳	
تأیید	۰/۴	۰/۴۷۵	سؤال ۱۴	
تأیید	۰/۴	۰/۶۶۷	سؤال ۱۵	
تأیید	۰/۴	۰/۸۰۷	سؤال ۱۶	
تأیید	۰/۴	۰/۷۲۵	سؤال ۱۷	
تأیید	۰/۴	۰/۴۶۰	سؤال ۱۸	
تأیید	۰/۴	۰/۷۵۱	سؤال ۱۹	
تأیید	۰/۴	۰/۸۱۷	سؤال ۲۰	برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای
تأیید	۰/۴	۰/۸۳۹	سؤال ۲۱	
تأیید	۰/۴	۰/۸۰۴	سؤال ۲۲	پیامدها
تأیید	۰/۴	۰/۸۹۰	سؤال ۲۳	

ستون اول با عنوان سازه‌ها نشان دهنده مقوله‌های الگوی پارادایمی رویکرد داده بنیاد است. ستون دوم شامل سؤالات ۱، تا ۴ مربوط به هویت صاحبکار، سؤالات ۵ تا ۷ مربوط به محدودیتها، سؤالات ۸ و ۹ برای شرایط محیطی، سؤالات ۱۰ تا ۱۹ مربوط به هویت در قضاوت حسابرسی، سؤالات ۲۰ و ۲۱ مربوط به برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای و دو سؤال آخر به منظور سنجش پیامدها در الگوی نظریه داده بنیاد طراحی شده‌اند. با توجه به نتایج نگاره ۶، تمامی بارهای عاملی سؤالات از ۰/۴ بیشتر است، که بیانگر مناسب بودن این معیار است.

#### – آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

آلفای کرونباخ معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجش پایایی برای ارزیابی پایداری درونی محسوب می‌گردد. پایداری درونی یکی از مواردی است که برای سنجش پایایی در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به‌کار می‌رود و بنابر مقاله کرونباخ در سال ۱۹۵۱، مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۷۹). از آنجایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین سازه‌ها می‌باشد، روش معادلات ساختاری معیار مدرن‌تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی به‌کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق، بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش PLS، هر دوی این معیارها به‌کار برده می‌شوند. همچنین در صورتی که مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایایی درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق دارد و مقدار کمتر از ۰/۷ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۸۰). بنابراین نتایج آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی به شرح نگاره ۷ می‌باشد.

نگاره ۷. نتایج آزمون پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

نتیجه	مقدار بحرانی	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	
تأیید	۰/۷	۰/۷۰۱	۰/۷۶۸	هویت صاحبکار
تأیید	۰/۷	۰/۷۱۷	۰/۸۴۰	شرایط محیطی
تأیید	۰/۷	۰/۷۹۳	۰/۷۶۷	محدودیت‌ها
تأیید	۰/۷	۰/۸۱۴	۰/۸۵۳	هویت در قضاوت حسابرسی
تأیید	۰/۷	۰/۷۴۳	۰/۸۱۴	برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای
تأیید	۰/۷	۰/۷۱۴	۰/۸۳۶	پیامدها

با توجه به نگاره ۶، نتایج خروجی نرم‌افزار برای هر دوی آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تحقیق بالاتر از ۰/۷ هستند که بیانگر تأیید شدن معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی پژوهش می‌باشد. بنابراین برازش مناسب مدل اندازه‌گیری پژوهش تأیید می‌گردد.

– روایی همگرایی پژوهش

روایی همگرایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. معیار  $AVE^{18}$  نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد. فورنل و لارکر<sup>۱۹</sup> (۱۹۸۱) مقدار بحرانی برای این معیار را ۰/۵ معرفی کرده‌اند؛ بدین معنی که مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرایی قابل قبول را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۸۱). همانگونه که در نگاره ۸ ارائه شده است، مقدار میانگین واریانس استخراج شده سازه‌ها بیشتر از ۰/۵ می‌باشد، که نشان دهنده روایی همگرایی مناسب مدل است.

نگاره ۸. آزمون میانگین واریانس استخراج شده

نتیجه	مقدار بحرانی	AVE	
تأیید	۰/۵	۰/۵۵۸	هویت صاحبکار
تأیید	۰/۵	۰/۶۲۲	محدودیت‌ها
تأیید	۰/۵	۰/۶۳۹	شرایط محیطی
تأیید	۰/۵	۰/۵۷۶	هویت در قضاوت حسابرسی
تأیید	۰/۵	۰/۶۸۶	برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای
تأیید	۰/۵	۰/۷۱۹	پیامدها

– روایی واگرایی پژوهش

روایی واگرایی سومین معیار سنجش برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی می‌باشد. روایی واگرایی قابل قبول یک مدل، بیانگر آن است که یک سازه در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبول است که میزان میانگین واریانس اشتراکی برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد (دیانتی‌دیلمی و غفاریان‌قدیم، ۱۳۹۵: ۵۸). نتایج مدل تحقیق در نگاره ۹ ارائه شده است.

نگاره ۹. ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

هویت صاحبکار	شرایط محیطی	محدودیت‌ها	هویت در برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای حسابرسی	پيامدها
۰/۵۵۸				
صاحبکار				
شرایط محیطی	۰/۰۳۰۱۸۹	۰/۶۳۹		
محدودیت‌ها	۰/۰۳۹۴۷۷	۰/۰۰۵۷۸۱	۰/۶۲۲	
هویت در	۰/۱۴۵۶۰۹	۰/۰۵۳۳۹۵	۰/۱۱۹۵۰۳	۰/۵۷۶
قضاوت				
حسابرسی				
برجستگی و	۰/۱۱۶۸۷۹	۰/۳۶۶۵۱۶	۰/۰۹۶۶۳۸	۰/۵۲۲۷۲۴
قدرت هویت				
حرفه‌ای				
پيامدها	۰/۱۱۸۷۹۰	۰/۲۵۸۶۰۱	۰/۱۳۹۴۹۳	۰/۴۹۲۴۶۱
				۰/۷۱۹

همانطور که در ماتریس فوق مشاهده می‌گردد، مقدار جذر میانگین مقادیر اشتراکی تمام سازه‌های مرتبه اول از مقدار همبستگی میان آنها بیشتر است، که بیانگر روایی واگرای مناسب و برازش خوب مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق را نشان می‌دهد. همچنین، نتایج حاکی از آن است که هر سازه در مدل تحقیق نسبت به سازه‌های دیگر با شاخص‌های خود تعامل بیشتری دارد. در نهایت، بر اساس نتایج بدست آمده پایایی، روایی همگرا و روایی واگرای تحقیق تأیید می‌شود و نو مشخص می‌شود که برازش مدل اندازه‌گیری تحقیق مناسب است.

۴-۲-۲- ارزیابی دقت برازش مدل ساختاری پژوهش

بخش مدل ساختاری بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق، به سؤالات (متغیرهای آشکار) کاری ندارد و تنها متغیرهای پنهان تحقیق همراه با روابط میان آنها بررسی می‌گردد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۱۴۳).

۴-۲-۲-۱- معیار R Squares یا  $R^2$

برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش از ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای پنهان درون-زای (وابسته) مدل استفاده شده است. هر چه مقدار  $R^2$  مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است. چن<sup>۲۰</sup> (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  معرفی می‌کند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۹۲).

نگاره ۱۰. نتایج معیار  $R^2$  برای سازه درون‌زا

متغیرهای درون‌زا	$R^2$	میزان برازش	نتیجه
هویت در قضاوت حسابرسی	۰/۲۷۵	متوسط	تأیید
برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای	۰/۳۴۰	متوسط	تأیید
پيامدها	۰/۱۳۴	ضعیف	رد

بر اساس نتایج جدول فوق، میزان  $R^2$  برای سازه هویت در قضاوت حسابرسی متوسط، سازه برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای قوی و سازه پیامدها ضعیف است. با توجه به نتایج تحقیق مناسب بودن برازش مدل ساختاری تحقیق تأیید می‌شود.

#### ۴-۲-۲- معیار $Q^2$

این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌کند. هینسلر و همکاران (۲۰۰۹) هر یک از سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای  $Q^2$  را به ترتیب بیانگر قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در مورد سازه مربوطه معرفی کرده‌اند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۹۶). نگاره ۱۱ نتایج مربوط به این معیار را نشان می‌دهد.

نگاره ۱۱. نتایج معیار  $Q^2$

متغیرها	مقدار $Q^2$	قدرت پیش‌بینی
هویت در قضاوت حسابرسی	۰/۲۹۴۳۳۲	متوسط
برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای	۰/۲۹۳۵۶۰	متوسط
پیامدها	۰/۲۲۷۹۴۰	متوسط

با توجه به اینکه مقدار  $Q^2$  برای تمامی سازه‌های مدل تحقیق از ۰/۱۵ بیشتر شده است، حاکی از آن دارد که قدرت پیش‌بینی مدل قوی است و برازش مناسب مدل ساختاری تحقیق را تأیید می‌نماید.

#### ۴-۲-۳- برازش مدل کلی

مدل کلی پژوهش شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن می‌توان نتایج به دست آمده از تحلیل مدل را معتبر دانست. در رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی شاخص  $GOF^{21}$  کامل‌ترین شاخص برای بررسی کارایی مدل است (دیانتی‌دیلیمی و غفاریان‌قدیم، ۱۳۹۵: ۵۹). این معیار که توسط تننهاوس<sup>۲۲</sup> و همکاران (۲۰۰۴) معرفی شد، از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

در فرمول بالا Communalities بیانگر میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه (متغیرهای پنهان) می‌باشد و  $R^2$  نیز مقدار میانگین مقادیر R Squares سازه‌های درون‌زای مدل را نشان می‌دهد. به پیشنهاد تننهاوس، برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰/۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. به این معنی که اگر این مقدار برابر یا بزرگتر از ۰/۳۶ باشد برازش بسیار خوب، اگر بین ۰/۲۵ تا ۰/۱ باشد برازش متوسط و اگر کمتر از ۰/۱ باشد، می‌توان نتیجه گرفت که برازش کلی مدل تحقیق در حد ضعیفی است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۹۸).

نگاره ۱۲. میزان Commuality و R2 متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	نشان	Commuality	R2
هویت صاحبکار	CI	۰/۵۵۸	۰/۰۰۰
محدودیت	LIM	۰/۶۲۲	۰/۰۰۰
شرایط محیطی	EC	۰/۶۳۹	۰/۰۰۰
هویت در قضاوت حسابرسی	PIAJ	۰/۵۷۶	۰/۲۷۵
برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای	SSPI	۰/۶۸۶	۰/۳۴۰
پیامدها	CO	۰/۷۱۹	۰/۱۳۴

نگاره ۱۳. نتایج برازش مدل کلی

GOF	R2	Commuality
۰/۳۹۸	۰/۲۵۰	۰/۶۳۳

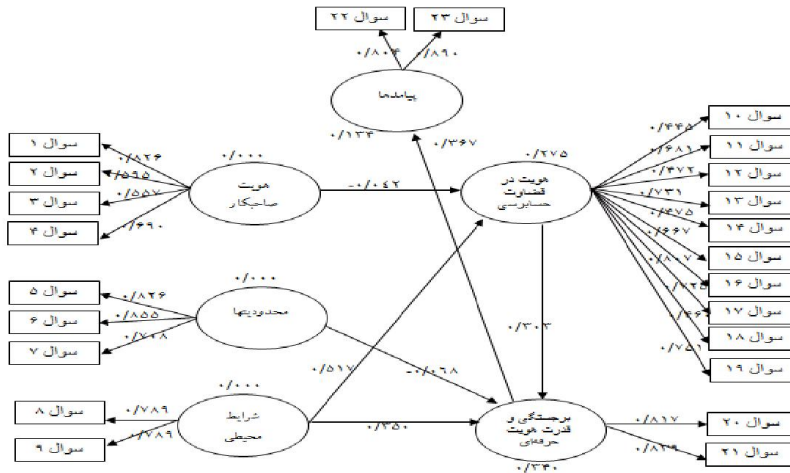
با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

#### ۴-۲-۳- آزمون آماری فرضیه‌های تحقیق

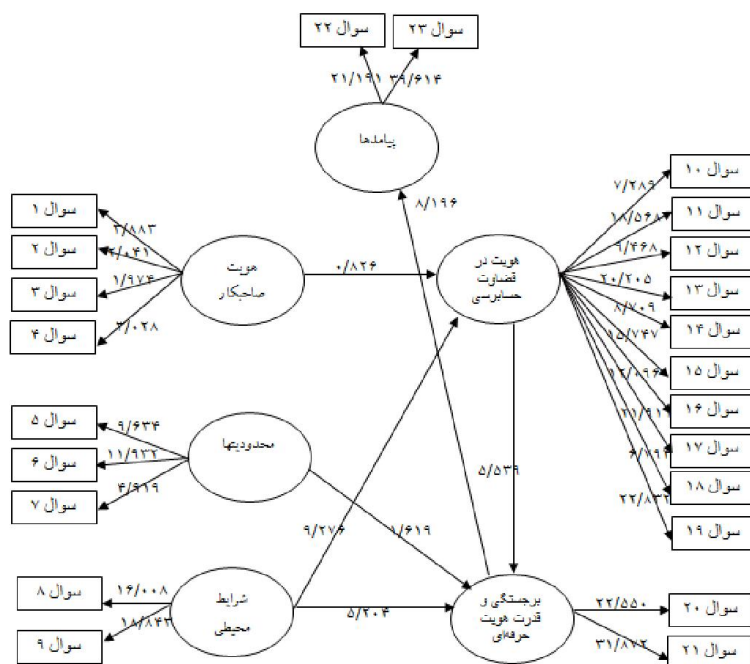
همانطور که در شکل ۳ مشاهده می‌شود، خروجی نرم‌افزار PLS در خصوص مدل تحقیق نشان می‌دهد که ضریب مسیر بین دو متغیر هویت صاحبکار بر هویت در قضاوت حسابرسی  $-0/042$  است و ضریب معناداری بین این دو متغیر نیز  $0/826$  بوده (کمتر از قدر مطلق  $1,96$ ) که حاکی از آن است که رابطه معنادار نیست. بنابراین طبق نتایج بدست آمده، هویت صاحبکاران ایرانی بر قضاوت حسابرسان تأثیرگذار نیست. که نتیجه این بررسی بر اساس پرسشنامه‌ای بوده است که حسابرسان معتمد سازمان بورس آن را تکمیل کرده‌اند و همواره پرسشنامه با محدودیت‌های ذاتی خاص خود همراه است. همچنین در حدود  $27\%$  تغییرات مربوط به هویت در قضاوت حسابرسی توسط دو عامل هویت صاحبکار و شرایط محیطی می‌باشد و بقیه ناشی از سایر عوامل می‌باشد. در مورد فرضیه دوم، ضریب مسیر بین دو متغیر محدودیت‌ها بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای  $-0/068$  است و ضریب معناداری بین این دو متغیر نیز  $1/619$  بوده که نشان می‌دهد این رابطه معنادار نیست. همچنین در حدود  $34\%$  تغییرات مربوط به برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای توسط سه عامل شرایط محیطی، هویت در قضاوت حسابرسی و محدودیت‌ها می‌باشد و بقیه ناشی از سایر عوامل می‌باشد. در فرضیه سوم، ضریب مسیر بین دو متغیر شرایط محیطی بر هویت در قضاوت حسابرسی  $0/517$  است و ضریب معناداری بین این دو متغیر نیز  $9/276$  بوده (بیشتر از قدر مطلق  $1,96$ ) که بیانگر این است که رابطه معنادار است. در مورد فرضیه چهارم ضریب مسیر بین دو متغیر شرایط محیطی بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای  $0/350$  است و ضریب معناداری بین این دو متغیر نیز  $5/204$  بوده که حاکی از آن است رابطه معنادار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت شرایط محیطی بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای تأثیر معناداری دارد. در فرضیه پنجم، ضریب مسیر بین دو متغیر هویت در قضاوت حسابرسی بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای  $0/303$  است و ضریب معناداری بین این دو متغیر



نیز ۵/۵۳۹ بوده که نشان می‌دهد این رابطه معنادار است. در نهایت در مورد فرضیه ششم می‌توان گفت ضریب مسیر بین دو متغیر هویت در قضاوت حسابرسی بر پیامدها ۰/۳۶۷ است و ضریب معناداری بین این دو متغیر نیز ۸/۱۹۶ بوده که بیانگر این است که این رابطه معنادار است. همچنین در حدود ۱۳٪ تغییرات مربوط به پیامدها توسط یک عامل برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای است و بقیه ناشی از سایر عوامل می‌باشد. مجدداً تأکید می‌شود این نتایج بر اساس پاسخ مشارکت‌کنندگان به پرسشهایی است که از مفاهیم استخراج شده از مصاحبه با خبرگان تهیه شده بودند.



شکل ۳. ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به فرضیه‌های تحقیق



شکل ۴. مقادیر t-values مربوط به فرضیه‌های تحقیق

همانگونه که در شکل ۴ ارائه شده است، چون ضریب t برای فرضیه اول و دوم تحقیق کمتر از ۱/۹۶ بدست آمده است، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آن تأیید نمی‌شود. ولی برای مابقی فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب t بیشتر از ۱/۹۶ بدست آمده است، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

نگاره ۱۴. نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل پژوهش

مسیر	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون
هویت صاحبکار --- هویت در قضاوت حسابرسی	- ۰/۰۴۲	۰/۸۲۶	رد
محدودیتها --- برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای	- ۰/۰۶۸	۱/۶۱۹	رد
شرایط محیطی --- هویت در قضاوت حسابرسی	۰/۵۱۷	۹/۲۷۶	تأیید
شرایط محیطی --- برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای	۰/۳۵۰	۵/۲۰۴	تأیید
هویت در قضاوت حسابرسی --- برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای	۰/۳۰۳	۵/۵۳۹	تأیید
برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای --- پیامدها	۰/۳۶۷	۸/۱۹۶	تأیید

## ۵- نتیجه گیری

هویت عبارت است از مجموعه ویژگی‌هایی که موجب تشخیص فرد می‌شود و فرد یا افراد به واسطه فرآیند جامعه‌پذیری در دوران زندگی خود کسب نموده و آنها را در مقام تمایز یا همسانی با دیگران به کار می‌برند. بنابراین حقیقت، چیستی و هستی را می‌رساند. هویت اصطلاحاً مجموعه‌ای از

شاخص‌ها و علائم در حوزه مؤلفه‌های مادی، زیستی، فرهنگی و روانی است که موجب شناسایی فرد از فرد، گروه از گروه و فرهنگی از فرهنگ دیگر می‌شود. هویت یک واژه مبهم و لغزنده است که به خصوص در سال‌های اخیر در بسیاری از زمینه‌های مختلف و برای مقاصد گوناگون مورد استفاده واقع شده است. موضوع هویت با ورود به دنیای مدرن و سر بر آوردن هویت‌های تازه و خدشه‌دار شدن هویت‌های پیشین، مورد توجه اندیشمندان در حوزه‌های مختلف قرار گرفت. ظهور پست مدرنیسم که به شدت تکثرگرا و نسبت‌گراست و جریان جهانی شدن و گذشتن از مرزهای سیاسی، فرهنگی، اقتصادی، شتاب گرفتن تغییرات رخداد انقلاب الکترونیک و حرکت به سمت جامعه اطلاعاتی و شبکه‌ای در عصر حاضر، مزید بر علت شد و هویت را بیش از پیش مورد توجه قرار داد؛ از این رو رشته‌هایی که بر موضوع هویت بیش از سایر رشته‌ها تاکید داشتند، به مانند روان‌شناسی و جامعه‌شناسی، نگرش و تعریف جدیدی را از هویت ارائه داده‌اند و برای آن مراتب جدیدی متصور شدند. اهمیت موضوع هویت و بحرانهای ناشی از بی‌هویتی امروزه حیات جوامع از جمله جامعه حسابرسی ما را بشدت تهدید می‌کند. هویت، یکی از مهمترین مسائل و چالش‌های پیش روی جوامع در حال توسعه در طی فرآیند جهانی شدن و جهانی‌سازی خواهد بود و پرداختن به این مقوله ضرورتی اجتناب‌ناپذیر می‌نماید، چرا که در صورت کوتاهی در این مهم، با بوجود آمدن بحران هویت، شاهد بسیاری از آشفتگی‌ها و نابسامانی‌های بنیان‌شکن خواهیم بود. با توجه به اهمیت موضوع هویت، در این تحقیق راجع به هویت در حرفه حسابرسی شد.

پژوهش حاضر به طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی پرداخت که از طریق روش آمیخته اکتشافی بصورت کیفی و کمی صورت پذیرفت. در بخش کیفی، نظریه داده بنیاد به کار گرفته شد. بدین منظور، استفاده از نظرات ۱۶ نفر از خبرگان مشارکت‌کننده در مصاحبه‌ها، طبق رهیافت نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، تحلیل یافته‌ها با استفاده از کدگذاری (باز، محوری و انتخابی) انجام شد. در بخش کمی، از روش معادلات ساختاری و نرم افزار PLS استفاده شد. لذا با توجه به الگوی طراحی شده در بخش کیفی، فرضیه‌هایی تدوین و آزمون شد. نتایج آزمون مدل تحقیق نشان دهنده رابطه مثبت معنادار بین شرایط محیطی و هویت در قضاوت حسابرسی، شرایط محیطی و برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای، هویت در قضاوت حسابرسی و پیامدها (افزایش سطح کیفی حسابرسی و پیامدهای کلان و ملی در حوزه حسابرسی) است. همچنین نتایج نشان داد که رابطه معناداری بین هویت صاحبکار و هویت در قضاوت حسابرسی، و محدودیتها و برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای وجود ندارد. به نظر می‌رسد در زمان انجام این تحقیق حسابرسان تحت تأثیر عواملی همچون وضعیت مالی، شهرت، اندازه و قدرت صاحبکار قرار نمی‌گیرند. همچنین محدودیت‌های حرفه حسابرسی، قانونی و آموزشی موجود در کشور بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معناداری ندارد، اما ممکن است بر هویت در قضاوت حسابرسی تأثیرگذار باشد که باید در تحقیق دیگری مورد بررسی قرار گیرد. بدون

شک با کاهش و یا حذف محدودیت‌های موجود، حرفه حسابرسی با کیفیت بیشتری می‌تواند ارائه خدمات نماید. از طرف دیگر، ویژگی‌های فرهنگی جامعه، شرایط موجود در جامعه حرفه‌ای و ساختار اقتصادی کشور که تحت عنوان شرایط محیطی کشور کدگذاری شدند، بر هویت در قضاوت حسابرسی و برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری دارد. یعنی باید توجه ویژه‌ای به مفاهیم شناسایی شده در نگاره ۴ گردد. این مفاهیم به شخص حسابرِس مرتبط نیستند، اما با توجه و در نظر گرفتن اقدامات لازم با توجه به آنها به حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای می‌توان کمک کرد. همچنین ابعاد و مؤلفه‌های هویت در قضاوت حسابرسی بر برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای هم در سطح حسابرِس و هم در سطح مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. به عبارت دیگر، با توجه مؤلفه‌هایی همچون ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مقوله‌های فرعی آنها باعث می‌شود حسابرسان در برابر خواسته‌های صاحبکار تسلیم نشوند و به اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای پای‌بند باشند. در نهایت از نظر مشارکت‌کنندگان در تحقیق می‌توان نتیجه گرفت برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای بر ارتقای سطح کیفی حسابرسی و پیامدهای کلان و ملی در حوزه حسابرسی تأثیر معناداری دارد. یعنی با برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای می‌توان به مواردی همچون کارایی و اثربخشی، پاسخگویی، اصلاح قوانین و مقررات شفافیت بیشتر در حرفه حسابرسی دست یافت. البته باید به این نکته نیز توجه داشت شایان توجه است که این نتایج تنها بر اساس دیدگاه حسابرسان و سایر مشارکت‌کنندگان در تحقیق می‌باشند و می‌تواند در زمان و مشارکت‌کنندگان متفاوت به نتایج دیگری دست یابد. یافته‌های حاصل از این تحقیق با نتایج تحقیق کوچ و ماینز (۲۰۱۷) و اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۴) مبنی بر اثرات هویت صاحبکار بر قضاوت حسابرِس و همچنین بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) و باوئر (۲۰۱۵) مبنی بر اثرات هویت حرفه‌ای در قضاوت حسابرِس و برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای همسو است. با توجه به نتایج پژوهش و اثرات هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار در قضاوت حسابرسی، حسابرسان ایرانی می‌بایست الگوی مفهومی این پژوهش را مورد استفاده قرار دهند تا افزایش برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای در قضاوت آنها شکل گیرد. به دولت پیشنهاد می‌شود نسبت به اصلاح محیط قانونی حسابرسان و کاهش محدودیت‌های قانونی و آموزشی حاکم بر حرفه حسابرسی کشور اقدام کند. همچنین به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار) نیز پیشنهاد می‌شود در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی حسابرسان، نحوه ورود فرد به حرفه حسابرسی، کنترل‌های کیفیت حسابرسی، اصلاح و تدوین مقررات حاکم بر حرفه حسابرسی کشور و کاهش محدودیت‌های موجود در حرفه به نتایج این تحقیق توجه ویژه‌ای نمایند. در پایان به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که سایر هویت‌های حسابرسان را شناسایی و اثرات آنها را در قضاوت و سایر فعالیت‌های حرفه‌ای حسابرسان در طی فرآیند رسیدگی بررسی نمایند.

## یادداشت‌ها

1. Identity
2. Similarity and difference
3. Identification
4. Society Identity Theory (SIT)
5. Bonner
6. One's professional self-concept
7. Slay and Smith
8. Heckman
9. Freidson
10. Carrington
11. Brante
12. Rousseau
13. Hackenbrack and Nelson
14. Blay
15. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
16. Grounded Theory Approach
17. Theoretical Saturation
18. Average Variance Extracted (AVE)
19. Fornell & Larcker
20. Chin
21. Goodness of Fit
22. Tenenhaus

## کتابنامه

۱. آریانیپور کاشانی، عباس و منوچهر آرانپور کاشانی. (۱۳۸۱). فرهنگ انگلیسی به فارسی، انتشارات امیرکبیر، چاپ سی و چهارم.
۲. استراوس، آنسلم و جولیت کوربین. (۱۳۹۳). اصول روش تحقیق کیفی: نظریه‌های مبنایی، رویه‌ها و شیوه‌ها. ترجمه: بیوک محمدی، تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
۳. حیرانی، فروغ، وکیلی‌فرد، حمیدرضا، بنی‌مهد، بهمن، و فریدون رهنمای‌رودپشتی. (۱۳۹۶). تاثیر ویژگیهای اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت، و ویژگیهای منتخب: بیش‌اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، دانش حسابرسی، دوره ۱۷ (۶۷): ۷۱-۹۸.
۴. داوری، علی و آرش رضازاده. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS. انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران، چاپ دوم.
۵. دیانتی‌دیلمی، زهرا و مهسا غفاریان‌قدیم. (۱۳۹۵). بررسی رابطه سبب بودن زنجیره تأمین با ارزش شرکت‌های تولیدی، دانش حسابداری مالی. دوره ۳ (۱): ۴۷-۶۷.
۶. سعیدی‌گراغانی، مسلم و احمد ناصری. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹ (۳۶): ۱۱۱-۱۲۹.
۷. صالحی امیری، رضا. (۱۳۸۷). پژوهشنامه هویت، تهران: پژوهشکده تحقیقات استراتژیک.
۸. گنجی، محمد و نعمت‌اللهی، زهرا و زهرا طاهری. (۱۳۸۹). رابطه هویت دینی و سرمایه اجتماعی در بین مردم شهر کاشان، مجله جامعه‌شناسی کاربردی، دوره ۲۱ (۴): ۱۲۳-۱۴۴.
۹. محمدپور، احمد. (۱۳۹۲). ضد روش (جلد اول). تهران: انتشارات جامعه‌شناسان.

۱۰. مرشدی زاد، علی و کاووس احمدلو. (۱۳۹۲). سازگاری هویت ملی و هویت اسلامی در پرتو سند چشم‌انداز، چکیده مقالات همایش ملی الگوی هویت اسلامی- ایرانی در چشم‌انداز ۱۴۱۵، تهران، انتشارات تمدن ایرانی.
۱۱. معین، محمد. (۱۳۷۶). فرهنگ معین- متوسط، انتشارات امیرکبیر، چاپ یازدهم.
۱۲. ملانظری، مهناز، و غریبه اسماعیلی‌کیا. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱ (۴): ۵۰۵-۵۲۶.
۱۳. نیک‌بخت، محمدرضا و رضایی، ذبیح‌الله و وحید منتی. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. دانش حسابرسی، دوره ۱۷ (۶۹): ۵-۵۷.
۱۴. وهابزاده گردودباری، میلاد و بهمن بنی‌مهد. (۱۳۹۵). اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۵ (۲۰): ۱-۱۲.

15. AICPA. (2006). ET Section 100-1: *Conceptual Framework for AICPA Independence Standards*. New York, NY: AICPA.
16. Ashforth, B.E. (2001). *Role Transitions in Organizational Life: An Identity-based Perspective*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
17. Ashforth, B.E. and S.A. Johnson. (2001). *Which Hat to Wear? The Relative Salience of Multiple Identities in Organizational Contexts*. In *Social Identity Processes in Organizational Contexts*, edited by: M. A. Hogg & D. J. Terry, 31-48. Philadelphia, PA: Psychology Press.
18. Ashmore, R.D., K. Deaux, and T. McLaughlin-Volpe. (2004). an Organizing Framework for Collective Identity: Articulation and Significance of Multidimensionality. *Psychological Bulletin* 130 (1): 80-114.
19. Bamber, E.M. and V.M. Iyer. (2002). Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict? *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 21 (2): 21-38.
20. Bamber, E.M. and V.M. Iyer. (2007). Auditors' Identification with Their Clients and its Effect on Auditors' Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 26 (2): 1-24.
21. Bauer, Tim D. (2015), The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments, *The Accounting Review*, January, Vol. 90, Issue 1, pp. 95-114.
22. Bazerman, M.H., K.P. Morgan, and G.F. Loewenstein. (1997). The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review* 38 (4): 89-94.
23. Blay, A.D. (2005). Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor's Decision Process. *Contemporary Accounting Research* 22 (4): 759-789.
24. Bonner, S., (2007). *Judgment and decision making in accounting*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
25. Brante, T. (2005). Om begreppet och företeelsen profession. *Tidskrift för Praxinära forskning* (1), 1-13. Division of Sociology, Högskolan i Borås.

26. Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 31, Issue 2.
27. Carrington, T., Johed, G., and Öhman, P. (2011). The organizational context of professionalism in auditing. Paper presented at Critical Perspectives on *Accounting conference*, Clearwater, Florida, US.
28. Forehand, M.R., R. Deshpande, and A. Reed. (2002). Identity Salience and the Influence of Differential Activation of the Social Self-Schema on Advertising Response. *Journal of Applied Psychology* 87 (6): 1086-1099.
29. Freidson, E. 2001. *Professionalism: The third logic*. Chicago: University of Chicago Press.
30. Gunz, H.P. and S.P. Gunz. (2008). Ethical Decision Making and the Employed Lawyer. *Journal of Business Ethics*, 81 (4): 927-944.
31. Gunz, H.P. and S.P. Gunz. 2007. Hired Professional to Hired Gun: An Identity Theory Approach to Understanding the Ethical Behavior of Professionals in Non-professional Organizations. *Human Relations* 60 (6): 851-887.
32. Hackenbrack, K., and M.W. Nelson. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review* 71 (1): 43-59.
33. Haslam, S.A. and N. Ellemers. (2005). Social Identity in Industrial and Organizational Psychology: Concepts, Controversies and Contributions. In *International Review of Industrial and Organizational Psychology*, edited by: G.P. Hodgkinson and J.K. Ford, 39-118. Chichester, UK: John Wiley & Sons, Ltd.
34. Heckman, D. R., Steensma, K. H., Bigley, G. A., and Hereford, J. F. (2009). Effects of organisational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behaviour. *Journal of Applied Psychology*, 94(5): 1325-1335.
35. Hensler, J., Ringle, C. M., & Sincovics, R. R., (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in international marketing*, 20: 277-320.
36. Herda, D. N., Lavelle, J. J. (2015). How client identification and client commitment uniquely influence auditor objectivity, *The Accounting Review*, Vol. 9, No. 2: 36-41.
37. Hogg, M.A. and D.J. Terry. (2000). Social Identity and Self-Categorization Processes in Organizational Contexts. *The Academy of Management Review* 25 (1): 121-140.
38. Institute of Chartered Accountants of Ontario (ICAO). (2006). *Standards of the Public Accountants Council for the Province of Ontario. Section 11 Rules of Professional Conduct*. Toronto, ON: ICAO.
39. International Standard on Auditing (ISA) Section 200. Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements. New York, NY: International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants.



40. Johnson, A. (2014). The influence of professional identity and outcome knowledge on professional judgment, *Doctor of Philosophy dissertation*, Florida Atlantic University.
41. Johnstone, K. M., M. H. Sutton, T. D. Warfield. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. *Accounting Horizons* 15 (1): 1-18.
42. King, R.R. (2002). An Experimental Investigation of Self-Serving Biases in an Auditing Trust Game: The Effect of Group Affiliation. *The Accounting Review* 77 (2): 265-284.
43. Kinney, W.R. (1999). Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value? *Accounting Horizons* 13 (1): 69-75.
44. Koch, C., Salterio, S. (2017). The Effects of Auditor Affinity for Client and Perceived Client Pressure on Auditor Proposed Adjustments, *The Accounting Review*: September 2017, Vol. 92, No. 5:117-142.
45. LeBoeuf, R.A., E. Shafir, and J. Belyavsky Bayuk. (2010). The Conflicting Choices of Alternating Selves. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 111 (1): 48-61.
46. Morin, D., Hazgui M., (2016)."We are much more than watchdogs: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office" *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 12, Iss. 4:568 – 589.
47. *Oxford Word Power Dictionary*, 1994, Oxford University Press.
48. Rousseau, D.M. (1998). Why Workers Still Identify with Organizations. *Journal of Organizational Behavior*, 19 (3): 217-233.
49. Slay HS, Smith DA. (2011), Professional identity construction: using narrative to understand the negotiation of professional and stigmatized cultural identities. *Human Relation*, 64 (1): 85-107.
50. Snow, David. (2001). Collective identity and expressive forms. California: Center for the Study of Democracy.
51. Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1990), *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
52. Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1998), *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory, 2nd Ed.*, Sage.
53. Suddaby, R. Y. Gendron, and H. Lam. (2009). The Organizational Context of Professionalism in Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3/4): 409-427.
54. Svanberg, J., Ohman, P., (2014). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality, *The British Accounting Review*: 1-14.
55. Tajfel, H. (1981). *Human Groups and Social Categories: Studies in Social Psychology*. New York, NY: Cambridge University Press.
56. Tajfel, H. and J.C. Turner. (1979). An Integrative Theory of Intergroup Conflict. In *The Social Psychology of Intergroup Relations*, edited by: W.G. Austin & S. Worchel, 33-47. Monterey, CA: Brooks-Cole.
57. Tenenhaus, M., Amato, S., & Esposito Vinzi, V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modeling. *Scientific meeting*: 739-742.



58. Turner, J.C.(1987). *Rediscovering the Social Group: A Self-Categorization Theory*. Oxford, UK: Blackwell.
59. Van Dick, R., U. Wagner, J. Stellmacher, and O. Christ. (2005). Category Saliency and Organizational Identification. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 78: 273-285.
60. Warren, D.E. and M. Alzola. (2009). Ensuring Independent Auditors: Increasing the Saliency of the Professional Identity. *Group Decision and Negotiation*, 18 (1): 41-56.