



نشریه علمی حسابداری مدیریت

دوره ۱۸ / شماره ۶۶ / پاییز ۱۴۰۴

صفحه ۳۰ تا ۴۷

واکاوی نقش اصالت در رفتار و پابندی به اخلاق حرفه ای در استقلال حسابرس با توجه به نقش میانجی عملکرد حرفه ای

راحله همایونی راد^۱

حدیثه درویش*^۲

سیما ایرانشاهی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۲۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۲۷

چکیده

حرفه حسابرسی به دلیل ماهیت خدمات خود، از اعتبار و اعتماد ویژه‌ای برخوردار است که تداوم و تقویت این اعتبار، مستلزم پابندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی است. بروز رفتارهای غیراخلاقی می‌تواند به طور مستقیم و غیرمستقیم استقلال حسابرسان را تضعیف کند. این مطالعه با هدف واکاوی نقش اصالت در رفتار و پابندی به اخلاق حرفه‌ای در استقلال حسابرسان و با توجه به نقش میانجی عملکرد حرفه‌ای انجام شد. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش جمع‌آوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی است. داده‌ها از طریق پرسش‌نامه‌های استاندارد جمع‌آوری شدند. جامعه آماری شامل کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی در سال ۱۴۰۳ بود که با استفاده از فرمول کوکران، ۳۹۵ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. نتایج تحلیل داده‌ها نشان داد که اصالت در رفتار و اخلاق حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر استقلال حسابرسان دارد. همچنین، عملکرد حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی، نقش جزئی در این رابطه ایفا می‌کند. این یافته‌ها بر اهمیت تقویت اخلاق حرفه‌ای و اصالت رفتاری در حفظ استقلال حسابرسان تأکید می‌کند و می‌تواند به عنوان راهنمایی برای سیاست‌گذاران و مدیران حرفه حسابرسی در جهت بهبود عملکرد و اعتبار این حرفه مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: اصالت در رفتار، پابندی به اخلاق حرفه ای، استقلال حسابرس، عملکرد حرفه ای.

^۱ گروه حسابداری، واحد هشتگرد، دانشگاه آزاد اسلامی، هشتگرد، ایران. Rahelehhomayouni@yahoo.com

^۲ گروه حسابداری، واحد ملارد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) Hadis.Darvish@yahoo.com

^۳ کارشناس ارشد گروه حسابداری، واحد ملارد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Sima.Iranshahi@gmail.com

مقدمه

حرفه حسابرسی به عنوان یکی از ارکان اساسی نظام مالی و اقتصادی، نقش بی بدیلی در ایجاد اعتماد عمومی و تضمین شفافیت گزارش‌های مالی ایفا می‌کند. اعتبار این حرفه نه تنها به دانش فنی و تخصص حسابرسان، بلکه به پایبندی آن‌ها به اصول اخلاقی و رفتاری وابسته است. استقلال حسابرسان به عنوان یکی از اصول بنیادین این حرفه، نه تنها یک الزام قانونی، بلکه یک ضرورت اخلاقی است که بدون آن، اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی به شدت تضعیف می‌شود. با این حال، در سال‌های اخیر، بروز رفتارهای غیراخلاقی و کاهش سطح استقلال حسابرسان، به ویژه در پی رسوایی‌های مالی بزرگ مانند انرون و وردکام، توجه محققان و سیاست‌گذاران را به ضرورت تقویت اخلاق حرفه‌ای و اصالت رفتاری در این حرفه جلب کرده است (تیان و پان^۱، ۲۰۲۴). استقلال حسابرس، به عنوان یکی از ارکان اساسی حرفه حسابرسی، مفهومی است که ریشه در اصول اخلاقی، فلسفی و حرفه‌ای دارد. از منظر فلسفی، استقلال به معنای توانایی فرد در اتخاذ تصمیم‌های مستقل و عاری از هرگونه فشار بیرونی است. این مفهوم در حرفه حسابرسی به معنای توانایی حسابرس در انجام وظایف خود بدون تأثیرپذیری از تعارض منافع، فشارهای مالی یا سازمانی تعریف می‌شود (سعید^۲ و همکاران، ۲۰۲۴). استقلال حسابرس نه تنها به عنوان یک الزام قانونی، بلکه به عنوان یک ضرورت اخلاقی، پایه و اساس اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی است. بدون استقلال، گزارش‌های مالی فاقد اعتبار خواهند بود و این امر می‌تواند به بی‌اعتمادی عمومی و تضعیف نظام اقتصادی منجر شود. از دیدگاه تئوری نمایندگی، استقلال حسابرس به عنوان مکانیزمی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین سهامداران و مدیران عمل می‌کند. این تئوری بیان می‌کند که حسابرسان مستقل می‌توانند با ارائه گزارش‌های دقیق و بی‌طرفانه، از منافع سهامداران محافظت کنند و از سوءاستفاده مدیران جلوگیری نمایند. با این حال، در عمل،

حفظ استقلال حسابرسان با چالش‌های متعددی روبرو است. فشارهای اقتصادی، تعارض منافع، وابستگی به کارفرما و فقدان پایبندی به اخلاق حرفه‌ای از جمله عواملی هستند که می‌توانند استقلال حسابرسان را تهدید کنند. برای مثال، در مواردی که حسابرسان به دلیل وابستگی مالی به کارفرما، تحت فشار قرار می‌گیرند، ممکن است استقلال خود را از دست بدهند و گزارش‌های مالی را به گونه‌ای تنظیم کنند که منافع کارفرما را تأمین کند. این امر نه تنها اعتبار حرفه حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند، بلکه می‌تواند به بحران‌های مالی گسترده‌تری منجر شود. از این رو، تقویت استقلال حسابرسان نه تنها به عنوان یک مسئله حرفه‌ای، بلکه به عنوان یک ضرورت اجتماعی و اقتصادی مطرح است. این امر مستلزم ایجاد سازوکارهایی است که بتواند از یک سو، فشارهای بیرونی بر حسابرسان را کاهش دهد و از سوی دیگر، پایبندی آن‌ها به اصول اخلاقی و حرفه‌ای را تقویت کند. در این راستا، نقش عواملی مانند اصالت در رفتار، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حرفه‌ای به عنوان مکانیزم‌های درونی و بیرونی تقویت استقلال حسابرسان، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. این عوامل نه تنها به حسابرسان کمک می‌کنند تا در مواجهه با تعارض منافع، استقلال خود را حفظ کنند، بلکه اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی را نیز افزایش می‌دهند (کمالی خانقاه و شمس، ۱۳۹۷).

اصالت در رفتار به عنوان یکی از مفاهیم کلیدی در فلسفه اخلاق، به معنای پایبندی فرد به ارزش‌ها و باورهای درونی خود و عمل کردن بر اساس آن‌ها است. این مفهوم در حرفه حسابرسی به معنای پایبندی حسابرسان به اصول اخلاقی و حرفه‌ای، فارغ از فشارهای بیرونی و تعارض منافع، تعریف می‌شود. اصالت در رفتار نه تنها به عنوان یک ویژگی فردی، بلکه به عنوان یک الزام حرفه‌ای، نقش تعیین‌کننده‌ای در حفظ استقلال و اعتبار حرفه حسابرسی دارد. حسابرسانی که از اصالت رفتاری برخوردارند، کمتر در معرض فشارهای بیرونی قرار می‌گیرند و استقلال خود را در مواجهه با

² Saeed et al

¹ Tian & Pan

تعارض منافع حفظ می کنند. این ویژگی به آن ها اجازه می دهد تا بر اساس اصول اخلاقی و حرفه ای عمل کنند و از انجام رفتارهای غیراخلاقی اجتناب نمایند (آینی^۱ و همکاران، ۲۰۲۰).

از سویی دیگر اخلاق حرفه ای به عنوان مجموعه ای از استانداردهای رفتاری، نقش تعیین کننده ای در حفظ استقلال و اعتبار حرفه حسابرسی دارد. پایبندی به اخلاق حرفه ای نه تنها به معنای رعایت قوانین و مقررات، بلکه به معنای عمل کردن بر اساس ارزش های اخلاقی و حرفه ای است. حسابرسانی که به اصول اخلاقی پایبند هستند، کمتر در معرض فشارهای بیرونی قرار می گیرند و استقلال خود را حفظ می کنند. این تعهد اخلاقی، آن ها را قادر می سازد تا در موقعیت های پیچیده، با تکیه بر وجدان حرفه ای و اصول اخلاقی، تصمیم هایی بگیرند که نه تنها منافع شخصی، بلکه منافع عمومی را نیز تأمین کند. (گلوریا و هرمی^۲، ۲۰۲۳). از طرفی عملکرد حرفه ای به عنوان مجموعه ای از مهارت ها، دانش و رفتارهای حرفه ای، می تواند به عنوان پلی بین اصالت در رفتار و استقلال حسابرسان عمل کند. عملکرد حرفه ای نه تنها به معنای انجام وظایف محوله، بلکه به معنای عمل کردن بر اساس استانداردهای حرفه ای و اخلاقی است (کمالی خانقاه و شمس، ۱۳۹۷). حسابرسانی که از عملکرد حرفه ای بالایی برخوردارند، کمتر در معرض فشارهای بیرونی قرار می گیرند و استقلال خود را حفظ می کنند. این عملکرد به آن ها توانایی می بخشد تا در شرایط پیچیده و پرتنش، با تکیه بر ارزش های اخلاقی و استانداردهای حرفه ای، مسیر درست را انتخاب کرده و از لغزش به سمت رفتارهای نادرست دوری کنند (سیتیواتی^۳ و همکاران، ۲۰۲۲).

با توجه به خلأهای پژوهشی موجود و نتایج متناقض تحقیقات پیشین، این مطالعه به دنبال پاسخ به این سؤال است که "نقش اصالت در رفتار و پایبندی به اخلاق حرفه ای در استقلال حسابرسان با توجه به نقش میانجی

عملکرد حرفه ای چگونه است؟" این پژوهش با هدف واکاوی این رابطه و ارائه بینش های جدید در زمینه تقویت استقلال حسابرسان، به بررسی نقش عملکرد حرفه ای به عنوان متغیر میانجی می پردازد.

ضرورت پرداختن به این موضوع از چند جنبه قابل تبیین است:

اول اینکه با وجود مطالعات متعدد در زمینه اخلاق حرفه ای و استقلال حسابرسان، نقش اصالت در رفتار و عملکرد حرفه ای به عنوان عوامل کلیدی کمتر مورد توجه قرار گرفته است. این پژوهش با ارائه چارچوبی نظری، به غنای ادبیات موجود در این حوزه کمک می کند.

همچنین یافته های این مطالعه می تواند به سیاست گذاران و مدیران حرفه حسابرسی در طراحی برنامه های آموزشی و سیاست های تقویت اخلاق حرفه ای و استقلال حسابرسان کمک کند و در نهایت تقویت استقلال حسابرسان به افزایش اعتماد عمومی به گزارش های مالی و در نتیجه، بهبود سلامت نظام اقتصادی منجر می شود.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

استقلال حسابرس

استقلال حسابرس معمولاً به عنوان یک استقلال حرفه ای توصیف و مطرح شده است. یعنی برحسب عینیتی که حسابرس از موقعیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه ای به دست می آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می گیرد. همچنین حسابرسی براساس روشی بی طرفانه صورت می پذیرد و این موضوع به طور سنتی به عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده کنندگان صورتهای مالی است، تصور شده است (زاهید^۴ و همکاران، ۲۰۲۳). حسابرس باید در ظاهر و در باطن، در هنگام انجام کارهای حرفه ای مستقل باشد، زیرا که استقلال ستون فقرات حرفه حسابرسی است.

³ Setyowati et al

⁴ Zahid et al

¹ Aini et al

² Gloia, & Hermi

اصالت و اخلاق حرفه ای

اصالت رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی های آن را تشکیل می دهد. این خط مشی ها مواردی چون ویژگی های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه ای را در بر می گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری "آیین رفتار حرفه ای" خوانده می شود (سعید^۱ و همکاران، ۲۰۲۴). لذا با توجه به اهمیت اصالت و اخلاق حرفه ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به طور کاملاً صادقانه، بی عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه حسابرسی، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پایبندی به قوانین و مقررات هستند. حسابرسان نیز مانند حرفه های دیگر نیاز به این اصول و یا بیشتر از آن دارند چرا که نتایج کار آنها مشتریان، جامعه خود و دیگران را تحت تاثیر قرار می دهد. بنابراین، آنها باید به قوانین اخلاق و رفتار حرفه ای، به منظور تاثیر سازنده آنها، متعهد باشند (دکیسر^۲ و همکاران، ۲۰۲۴). وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضروری است. رفتار اخلاقی نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده کنندگان خدمات میباشد که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت در ارائه صورتهای مالی هستند. مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون و حسابرسان آن (شرکت آرتور اندرسون) نشان داد که دلیل آن استانداردهای بین المللی حسابداری ناکافی و یا استانداردهای حسابرسی نبود، دلیل اصلی عدم رعایت اخلاق حرفه ای خود آنها بود. تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و قواعد رفتار حرفه ای، با پرسنل متخصص و دارای صلاحیت علمی، بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت دارد. موسسات حسابرسی با رعایت معیارهای کنترل کیفیت و حفظ استقلال

حسابرسان خود باعث بهبود خدمات ارائه شده توسط حسابرسان می شوند. همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت و صلاحیت حسابرسان، و کیفیت حسابرسی وجود دارد (سعید و همکاران، ۲۰۲۴). هدف اصول رفتار حرفه ای در حسابرسی، بالا بردن اعتبار حرفه حسابرسی، توسعه همکاری میان حسابداران و حسابرسان، مراقبت از منافع حسابرسان، توسعه آرامش و اعتماد به نفس برای استفاده کنندگان، اجرای شرایط قانونی برای استفاده از دانش و تخصص حسابرس و استقلال حسابرس در محل کار می باشد (آینی و همکاران، ۲۰۲۰). اصول اساسی رفتار حرفه ای شامل این موارد می باشد: راستی، صداقت، عینیت، بازدهی، مراقبت حرفه ای، محرمانه بودن اطلاعات، رفتار حرفه ای، استقلال. همچنین محققان شش اصل را که باید در حسابرس وجود داشته باشد را چنین بیان کردند که شامل: پاسخگویی، رفاه عمومی، عینیت، استقلال، صداقت، مراقبت حرفه ای و توسعه ماهیت خدمات است (کاواسه^۳ و همکاران، ۲۰۲۱).

عملکرد حرفه ای حسابرسان

حسابرسان به دلیل ایفای نقش مهمی که بر اساس ادراک در ارائه گزارشات صورتهای مالی شرکت ها دارند، نقش مهم و قابل توجهی در ارتقای سطح تصمیم گیری سهامداران، سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی ایفا می کنند (شافر و سیمون^۴، ۲۰۱۸). عملکرد حرفه ای در حسابرسی، یعنی به کارگیری همزمان دانش تخصصی و تجربه مطابق با استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای تعیین شده، به منظور انتخاب بهترین تصمیم بر اساس مدارک و شواهد می باشد. در واقع، عملکرد حرفه ای حسابرسان می تواند هم مبتنی بر توانمندی های درونی و بینشی حسابرس باشد و هم مبتنی بر توانمندی جمع آوری

^۴ Shafer & Simmon

^۱ Saeed et al

^۲ Dekeyser et al

^۳ Kaawaase et al

داده‌ها و شواهد، برای بررسی‌های حسابرسی باشد(بالبورا و الفار^۱، ۲۰۲۳).

پیشینه پژوهش

اکبر و کونتادی^۲ (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان "تأثیر استقلال حسابرس، حرفه‌ای‌گرایی حسابرس و اخلاق حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت حسابرسی" انجام دادند. این مطالعه به بررسی تأثیر متغیرهای استقلال، حرفه‌ای‌گرایی و اخلاق حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که هر سه متغیر تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت حسابرسی دارند. این یافته‌ها بر اهمیت تقویت استقلال و اخلاق حرفه‌ای در بهبود کیفیت قضاوت‌های حسابرسی تأکید می‌کند.

ماندیوی و همکاران^۳ (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان "نقش علوم اعصاب عاطفی در قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری: مروری بر ادبیات سیستماتیک برای تحقیقات حسابرسی" به بررسی هفت مقاله تأثیرگذار در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی پرداختند. این مطالعه نشان داد که علوم اعصاب عاطفی می‌تواند به فرایند کدگذاری اطلاعات در حسابرسی کمک کند و آموزش حسابرسان بر اساس این علوم، منجر به بهبود جو کاری و کاهش تأثیرات منفی محیطی بر قضاوت‌های حسابرسی می‌شود.

سیتیواتی و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان "بررسی نقش تعدیلی پیچیدگی وظایف بر ارتباط دانش و اخلاق حرفه‌ای حسابرس با کیفیت و استقلال حسابرسی" در اندونزی انجام دادند. این مطالعه نشان داد که دانش حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. همچنین، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر قابل توجهی بر بهبود کیفیت و استقلال حسابرسی نشان داد. این یافته‌ها بر اهمیت دانش و اخلاق حرفه‌ای در تقویت عملکرد حسابرسان تأکید می‌کند.

ستوده و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس" به بررسی تأثیر فشار شغلی (شامل فشار بودجه زمانی و فشار محرک مشتری) و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان پرداختند. نتایج نشان داد که فشار شغلی تأثیر منفی و معناداری بر قضاوت حسابرسان دارد، در حالی که تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت آن‌ها نشان داد. این یافته‌ها بیانگر تأثیر منفی فشارهای سازمانی و محیطی بر کیفیت کار حسابرسان و نقش مثبت تردید حرفه‌ای در بهبود قضاوت‌های منصفانه است.

دهقان و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان "بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران و استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان" به بررسی تأثیر تمایلات اخلاقی حسابداران و استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج نشان داد که تمایلات اخلاقی حسابداران و استقلال حسابرس هر دو تأثیر مثبت و معناداری بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان دارند. این یافته‌ها بر اهمیت تقویت رفتارهای اخلاقی و استقلال در بهبود نگرش حرفه‌ای حسابرسان تأکید می‌کند.

چارچوب نظری و توسعه فرضیه‌های پژوهش

اصالت در رفتار به عنوان یکی از مفاهیم کلیدی در فلسفه اخلاق و روانشناسی مثبت‌نگر، به معنای پایبندی فرد به ارزش‌ها، باورها و هویت درونی خود و عمل کردن بر اساس آن‌ها است. در حرفه حسابرسی، اصالت حسابرس به معنای توانایی او در حفظ صداقت، یکپارچگی و پایبندی به اصول اخلاقی و حرفه‌ای، فارغ از فشارهای بیرونی و تعارض منافع، تعریف می‌شود(هندار و هاراپ^۴، ۲۰۲۳). از منظر تئوری هویت اجتماعی، اصالت رفتاری به حسابرسان کمک می‌کند تا هویت حرفه‌ای خود را تقویت کنند و در مواجهه با فشارهای محیطی، استقلال خود را حفظ نمایند. این تئوری بیان می‌کند که افراد زمانی که به هویت گروهی یا

^۳ Munidewi et al

^۴ Henda & Harahap,

^۱ Balboula & Elfar

^۲ Akbar & Kuntadi

حرفه‌ای خود پایبند هستند، کمتر تحت تأثیر فشارهای بیرونی قرار می‌گیرند و رفتارهای مستقلانه‌تری از خود نشان می‌دهند. از سوی دیگر، تئوری شناختی-اجتماعی نیز تأکید می‌کند که رفتارهای اصیل و مبتنی بر ارزش‌های درونی، می‌توانند به عنوان مکانیزم‌های خودتنظیمی عمل کنند و به افراد کمک کنند تا در شرایط دشوار، تصمیم‌های مستقل و اخلاقی بگیرند. در حرفه حسابرسی، استقلال حسابرس به عنوان یکی از ارکان اساسی اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی، مستلزم توانایی حسابرس در اتخاذ تصمیم‌های بی‌طرفانه و عاری از هرگونه تأثیرپذیری از فشارهای بیرونی است. حسابرسانی که از اصالت رفتاری بالایی برخوردارند، کمتر در معرض فشارهای ناشی از تعارض منافع قرار می‌گیرند و می‌توانند در مواجهه با چالش‌های حرفه‌ای، استقلال خود را حفظ کنند (اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۶). این امر نه تنها به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند، بلکه اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی را نیز افزایش می‌دهد. بنابراین، با توجه به مبانی نظری مطرح‌شده، فرضیه اول این گونه مطرح می‌شود:

فرضیه اول: اصالت حسابرس بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

اخلاق حرفه‌ای به عنوان مجموعه‌ای از استانداردهای رفتاری و ارزش‌های اخلاقی، نقش تعیین‌کننده‌ای در شکل‌دهی به رفتارهای حرفه‌ای و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان دارد. پابندی به اخلاق حرفه‌ای، حسابرسان را قادر می‌سازد تا در مواجهه با تعارضات اخلاقی و فشارهای بیرونی، تصمیم‌های درست و مبتنی بر ارزش‌های حرفه‌ای بگیرند. این پابندی نه تنها به معنای رعایت قوانین و مقررات، بلکه به معنای عمل کردن بر اساس وجدان حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی است (اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۶). در حرفه حسابرسی، استقلال حسابرس به عنوان یکی از ارکان اساسی اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی، مستلزم توانایی حسابرس در اتخاذ تصمیم‌های

بی‌طرفانه و عاری از هرگونه تأثیرپذیری از فشارهای بیرونی است. حسابرسانی که به اصول اخلاق حرفه‌ای پایبند هستند، کمتر در معرض فشارهای ناشی از تعارض منافع قرار می‌گیرند و می‌توانند در مواجهه با چالش‌های حرفه‌ای، استقلال خود را حفظ کنند. این امر نه تنها به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند، بلکه اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی را نیز افزایش می‌دهد (چن و همکاران، ۲۰۲۳). از دیدگاه روانشناسی اخلاق، پابندی به اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک مکانیزم درونی عمل می‌کند که به حسابرسان کمک می‌کند تا در شرایط دشوار، بر اساس ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای تصمیم‌گیری کنند. این پابندی، آن‌ها را در برابر فشارهای بیرونی مقاوم می‌کند و به آن‌ها اجازه می‌دهد تا استقلال خود را در مواجهه با تعارض منافع حفظ نمایند. بنابراین، با توجه به این مبانی، فرضیه دوم به صورت زیر مطرح می‌شوند:

فرضیه دوم: اخلاق حرفه ای بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

اصالت در رفتار به عنوان یکی از مفاهیم کلیدی در حوزه روانشناسی و اخلاق حرفه‌ای، به معنای پابندی فرد به ارزش‌ها، باورها و هویت درونی خود و عمل کردن بر اساس آن‌ها است. در حرفه حسابرسی، اصالت حسابرس به معنای توانایی او در حفظ صداقت، یکپارچگی و پابندی به اصول اخلاقی و حرفه‌ای، فارغ از فشارهای بیرونی و تعارض منافع، تعریف می‌شود. این ویژگی به حسابرسان کمک می‌کند تا در مواجهه با چالش‌های حرفه‌ای، رفتارهای مستقلانه‌تری از خود نشان دهند. عملکرد حرفه‌ای به عنوان مجموعه‌ای از مهارت‌ها، دانش و رفتارهای حرفه‌ای، نقش واسطه‌ای مهمی در ارتباط بین اصالت در رفتار و استقلال حسابرس ایفا می‌کند. عملکرد حرفه‌ای نه تنها به معنای انجام وظایف محوله، بلکه به معنای عمل کردن بر اساس استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی است. حسابرسانی که از عملکرد حرفه‌ای بالایی برخوردارند، توانایی بیشتری در مدیریت تعارضات و فشارهای بیرونی دارند و می‌توانند

استقلال خود را در مواجهه با چالش‌های حرفه‌ای حفظ کنند (اکبر و کوندادی^۱، ۲۰۲۴). از دیدگاه نظریه‌های روانشناسی، اصالت در رفتار به عنوان یک عامل درونی، می‌تواند به بهبود عملکرد حرفه‌ای منجر شود. زمانی که حسابرسان به ارزش‌ها و باورهای درونی خود پایبند هستند، انگیزه بیشتری برای توسعه مهارت‌های حرفه‌ای و بهبود عملکرد خود دارند. این بهبود عملکرد، به نوبه خود، به آن‌ها کمک می‌کند تا در مواجهه با فشارهای بیرونی و تعارض منافع، استقلال خود را حفظ کنند. به عبارت دیگر، عملکرد حرفه‌ای به عنوان یک مکانیزم واسطه‌ای، ارتباط بین اصالت در رفتار و استقلال حسابرس را تقویت می‌کند (زاهدی^۲ و همکاران، ۲۰۲۳). بنابراین، با توجه به مبانی نظری مطرح‌شده، فرضیه سوم این گونه مطرح می‌شود:

فرضیه سوم: اصالت حسابرس از طریق عملکرد حرفه ای بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

اخلاق حرفه‌ای به عنوان مجموعه‌ای از استانداردهای رفتاری و ارزش‌های اخلاقی، نقش اساسی در شکل‌دهی به رفتارهای حرفه‌ای و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان دارد. پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، حسابرسان را قادر می‌سازد تا در مواجهه با تعارضات اخلاقی و فشارهای بیرونی، تصمیم‌های درست و مبتنی بر ارزش‌های حرفه‌ای بگیرند. این پایبندی نه تنها به معنای رعایت قوانین و مقررات، بلکه به معنای عمل کردن بر اساس وجدان حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی است. عملکرد حرفه‌ای به عنوان مجموعه‌ای از مهارت‌ها، دانش و رفتارهای حرفه‌ای، نقش واسطه‌ای مهمی در ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرس ایفا می‌کند. عملکرد حرفه‌ای نه تنها به معنای انجام وظایف محوله، بلکه به معنای عمل کردن بر اساس استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی است (تیان و پان^۳، ۲۰۲۴). حسابرسانی که از عملکرد حرفه‌ای بالایی

برخوردارند، توانایی بیشتری در مدیریت تعارضات و فشارهای بیرونی دارند و می‌توانند استقلال خود را در مواجهه با چالش‌های حرفه‌ای حفظ کنند. از دیدگاه نظریه‌های روانشناسی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک عامل درونی، می‌تواند به بهبود عملکرد حرفه‌ای منجر شود. زمانی که حسابرسان به اصول اخلاق حرفه‌ای پایبند هستند، انگیزه بیشتری برای توسعه مهارت‌های حرفه‌ای و بهبود عملکرد خود دارند. این بهبود عملکرد، به نوبه خود، به آن‌ها کمک می‌کند تا در مواجهه با فشارهای بیرونی و تعارض منافع، استقلال خود را حفظ کنند. به عبارت دیگر، عملکرد حرفه‌ای به عنوان یک مکانیزم واسطه‌ای، ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرس را تقویت می‌کند (سعید^۴ و همکاران، ۲۰۲۴). بنابراین، با توجه به مبانی نظری مطرح‌شده، فرضیه چهارم این گونه مطرح می‌شود:

فرضیه چهارم: اخلاق حرفه ای حسابرس از طریق عملکرد حرفه ای بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از حیث نحوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی می‌باشد. همچنین، از نظر شیوه استدلال قیاسی - استقرایی بوده و به دلیل مطالعه داده‌های مربوط به یک مقطع زمانی خاص، روش تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و مبتنی بر روش تحلیل مسیر است.

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی می‌باشد که به دلیل نبود اطلاعات و آمار رسمی از تعداد این افراد، جامعه به صورت نامحدود در نظر گرفته می‌شود. برای تعیین حجم نمونه لازم نیز از فرمول برآورد حجم نمونه کوکران برای جامعه نامحدود استفاده می‌گردد. بر اساس فرمول کوکران، تعداد حجم نمونه در بین جامعه آماری نامحدود به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

³ Tian & Pan

⁴ Saeed et al

^۱ Akbar & Kuntadi

² Zahid et al

رابطه (۱)

q = درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند

$$=1-p$$

d = مقدار اشتباه مجاز

$$n = \frac{Z^2 \times p \times q}{d^2}$$

n = حجم نمونه

Z = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح

اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱,۹۶ می باشد

P = مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. اگر در

اختیار نباشد می توان آن را ۰,۵ در نظر گرفت. در این حالت

مقدار واریانس به حداکثر مقدار خود می رسد.

در فرمول کوکران برای جامعه نامحدود در سطح اطمینان ۰/۹۵ ($\alpha=0/05$) تعداد نمونه $n=384$ نفر می باشد. باتوجه به فرمول بالا، تعداد تقریبی حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد. براساس فرآیند توزیع پرسش نامه، نرخ بازگشت توزیع پرسشنامه های به ترتیب زیر ارائه می شود:

جدول (۱) توزیع و نرخ بازگشت پرسشنامه ها

حد اقل نمونه آماری	پرسش نامه توزیع شده	پرسش نامه دریافت شده	پرسش نامه قابل تجزیه و تحلیل	نرخ بازگشت (درصد)
۳۸۴	۴۶۰	۴۰۰	۳۹۵	۸۶/۹۵ درصد

اولین متغیر مستقل این پژوهش اصالت در رفتار حسابرس می باشد که برای سنجش آن از پرسش نامه استاندارد دی کاروالو و همکاران (۲۰۱۵) شامل ۹ سوال استفاده شده است. که سوالات بر اساس فرایند پنج گزینه ای لیکرت پایه گذاری شده اند بدین صورت که برای گزینه خیلی کم امتیاز یک، گزینه کم امتیاز دو، متوسط امتیاز سه، گزینه زیاد امتیاز چهار و برای گزینه خیلی زیاد امتیاز پنج در نظر گرفته می شود.

دومین متغیر مستقل این پژوهش اخلاق حرفه ای می باشد که برای سنجش آن از پرسش نامه استاندارد سیتواتی و همکاران (۲۰۲۲) شامل ۶ سوال استفاده شده است. که سوالات بر اساس فرایند پنج گزینه ای لیکرت پایه گذاری شده اند بدین صورت که برای گزینه خیلی کم امتیاز یک، گزینه کم امتیاز دو، متوسط امتیاز سه، گزینه زیاد امتیاز چهار و برای گزینه خیلی زیاد امتیاز پنج در نظر گرفته می شود.

متغیر وابسته این پژوهش استقلال حسابرس می باشد که برای سنجش آن از پرسش نامه استاندارد زارفر (۲۰۱۶) که شامل ۱۲ سوال می باشد، استفاده شده است. برای سنجش

امتیاز هر گویه از نمره گذاری با طیف لیکرت پنج درجه استفاده شده است. امتیاز هر سازه نیز با استفاده از میانگین امتیازات گویه های مربوط به آن سازه قابل محاسبه است. متغیر میانجی پژوهش حاضر عملکرد حرفه ای می باشد که برای سنجش آن از پرسش نامه استاندارد ۶ سوالی سیتواتی و همکاران (۲۰۲۲) استفاده شده است که سوالات بر اساس فرایند پنج گزینه ای لیکرت پایه گذاری شده اند بدین صورت که برای گزینه خیلی کم امتیاز یک، گزینه کم امتیاز دو، متوسط امتیاز سه، گزینه زیاد امتیاز چهار و برای گزینه خیلی زیاد امتیاز پنج در نظر گرفته می شود. باتوجه به نوع تحقیق و نوع متغیرها، از آمار توصیفی و آزمون های استنباطی متناسب با نوع داده ها و متغیرها برای تجزیه و تحلیل داده های آماری و مطالعه سوالات تحقیق با استفاده از نرم افزار آماری $SPSS25$ و $PLS3$ استفاده شد.

یافته های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش به شرح جدول ۱ می باشد:

جدول (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش

شاخص	گروه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد (جامعه حسابداران)	۲۲۰	۳۹.۸۲%
	زن (جامعه حسابداران)	۴۷	۶۱.۱۷%
	مرد (سازمان حسابرسی)	۱۰۸	۳۸.۸۴%
	زن (سازمان حسابرسی)	۲۰	۶۲.۱۵%
سابقه کاری	کمتر از ۱۰ سال (جامعه حسابداران)	۲۱۰	۶۵.۷۸%
	بیشتر از ۱۰ سال (جامعه حسابداران)	۵۷	۳۵.۲۱%
	کمتر از ۱۰ سال (سازمان حسابرسی)	۱۰۲	۶۹.۷۹%
	بیشتر از ۱۰ سال (سازمان حسابرسی)	۲۶	۳۱.۲۰%
سن	کمتر از ۴۰ سال (جامعه حسابداران)	۲۰	۴۹.۷%
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال (جامعه حسابداران)	۱۹۰	۱۶.۷۱%
	بیشتر از ۵۱ سال (جامعه حسابداران)	۵۷	۳۵.۲۱%
	کمتر از ۴۰ سال (سازمان حسابرسی)	۱۰	۸۱.۷%
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال (سازمان حسابرسی)	۱۰۰	۱۳.۷۸%
	بیشتر از ۵۱ سال (سازمان حسابرسی)	۱۸	۰۶.۱۴%

بیشتر پاسخ‌دهندگان در هر دو گروه در رده سنی ۴۱ تا ۵۰ سال قرار دارند (۷۱،۱۶٪) در جامعه حسابداران و ۷۸،۱۳٪ در سازمان حسابرسی). این نشان می‌دهد که جمعیت حسابرسان در هر دو گروه عمدتاً میانسال هستند. درصد حسابرسان زیر ۴۰ سال در هر دو گروه کمتر از ۸٪ است، که نشان‌دهنده حضور محدودتر نسل جوان در این حرفه است. حسابرسان بالای ۵۱ سال در جامعه حسابداران (۲۱،۳۵٪) نسبت به سازمان حسابرسی (۱۴،۰۶٪) بیشتر هستند، که ممکن است نشان‌دهنده تفاوت در ساختار سنی این دو گروه باشد.

آزمون فرضیه‌ها

به‌منظور بررسی پایایی مدل سنجش از روایی همگرا^۱ و روایی افتراقی^۲ به روشهای تحلیل عاملی تاییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)^۳ استفاده شده است. تحلیل عاملی تاییدی به واقع بسط تحلیل عاملی معمولی است و یکی از جنبه‌های مهم معادلات ساختاری است که در آن فرضیه‌های

در هر دو گروه جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، مردان با درصدهای ۸۲،۳۹٪ و ۸۴،۳۸٪ به ترتیب، بیشترین سهم را در نمونه تحقیق داشته‌اند. این نشان می‌دهد که حرفه حسابرسی همچنان تحت سلطه مردان است و حضور زنان در این حرفه محدودتر است.

تفاوت درصد زنان در دو گروه (۱۷،۶۱٪) در جامعه حسابداران و ۱۵،۶۲٪ در سازمان حسابرسی) ناچیز است، اما نشان‌دهنده نیاز به بررسی بیشتر عوامل مؤثر بر حضور زنان در این حرفه است.

بیشتر پاسخ‌دهندگان در هر دو گروه (۷۸،۶۵٪) در جامعه حسابداران و ۷۹،۶۹٪ در سازمان حسابرسی) کمتر از ۱۰ سال سابقه کاری دارند. این نشان می‌دهد که جمعیت حسابرسان در هر دو گروه عمدتاً جوان و با سابقه کاری کمتر هستند.

حسابرسان با سابقه کاری بیش از ۱۰ سال در هر دو گروه حدود ۲۰٪ نمونه را تشکیل می‌دهند، که نشان‌دهنده حضور محدودتر حسابرسان با تجربه در این مطالعه است.

³Average Variance Extracted (AVE)

¹ Convergent Validity

² Discriminant Validity

بیش از ۱/۹۶ را دارا می باشند، که بیان کننده تأثیرگذار بودن آن ها بر سازه متناظر می باشد. همان طور که در جدول (۲) مشاهده می شود میانگین واریانس استخراج شده برای همه ی متغیرها بالاتر از ۰/۵ بوده و در حد مناسبی قرار دارد. بنابراین روایی همگرایی سازه ها در این قسمت نیز تایید می شود. همچنین پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده برای تمامی سازه ها نشان می دهد که سازگاری درونی مدل- های سنجش سازه ها در حد مطلوب قرار دارد.

جدول (۳) روایی همگرا و پایایی

ابعاد	آلفای کرونباخ	آزمون رو	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
اخلاق حرفه ای	۰.۹۸۸	۰.۹۸۸	۰.۹۹۰	۰.۹۴۳
استقلال حسابرس	۰.۹۶۷	۰.۹۷۲	۰.۹۷۱	۰.۷۳۶
اصالت در رفتار حسابرس	۰.۹۵۵	۰.۹۶۳	۰.۹۶۲	۰.۷۳۸
عملکرد حرفه ای	۰.۹۴۸	۰.۹۵۷	۰.۹۵۹	۰.۷۹۵

معینی درباره ساختار بارهای عاملی مورد آزمون قرار می گیرند. باتوجه به معیار فرنل و لارکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردارند. همچنین میانگین واریانس استخراج شده در بین سازه ها نیز باید بزرگتر مساوی از ۰/۵ باشد. بر اساس نتایج تحقیق حاضر همه ی بارهای عاملی حداقل در سطح ۰/۷ هستند. بنابراین روایی همگرایی داده ها در این قسمت به طور کامل مورد تأیید قرار می گیرد. همچنین مقدار آماره ی تی تمامی متغیرها مقادیر

همان طور که در جدول (۴) مشاهده می گردد مقادیر R^2 برای متغیرهای مکنون مدل، بیان کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است. بر این اساس ۷۲٫۱ درصد از تغییرات استقلال حسابرس توسط متغیرهای توضیحی مدل تبیین می گردد.

بررسی مقادیر Q^2 در جدول (۶) نشان می دهد که هیچ یک از مقادیر Q^2 منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش بینی، برآورده شده است.

برای بررسی روایی افتراقی، روش فرنل و لارکر (۱۹۸۱) به کار برده شده است؛ به این ترتیب که اگر ریشه ی دوم (جذر) مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه های دیگر باشد، روایی افتراقی تأیید می شود. جدول شماره ی (۳) نتایج آزمون میانگین واریانس بین سازه ها (بررسی روایی افتراقی) را نشان می دهد. مقادیر قطری، جذر مقادیر AVE هستند.

جدول (۳) میانگین واریانس بین سازه ها (بررسی روایی افتراقی)

سازه ها	اخلاق حرفه ای	استقلال حسابرس	اصالت در رفتار حسابرس	عملکرد حرفه ای
اخلاق حرفه ای	۰.۹۷۱			
استقلال حسابرس	۰.۶۳۹	۰.۸۵۸		
اصالت در رفتار حسابرس	۰.۴۵۲	۰.۵۴۴	۰.۸۵۹	
عملکرد حرفه ای	۰.۵۴۲	۰.۵۳۶	۰.۶۲۳	۰.۸۹۲

جدول (۴) مقادیر R^2 مدل تحقیق

ابعاد	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
استقلال حسابرس	۰.۷۲۲	۷۲۱.۰
عملکرد حرفه ای	۰.۶۹۴	۶۹۲.۰

جدول (۵) شاخص های نیکویی برازش

ابعاد	<i>CV.Redundancy(Q2)</i>	<i>CV.Community(Q2)</i>
اخلاق حرفه ای		۰.۸۵۱
استقلال حسابرس	۰.۶۲۹	۰.۶۴۴
اصالت در رفتار حسابرس		۰.۶۳۸
عملکرد حرفه ای	۰.۶۶۰	۰.۶۷۴

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

رابطه (۲)

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش و R^2 میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون زای مدل است.

پس از برازش بخش اندازه گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان GOF استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق رابطه (۲) محاسبه می گردد:

جدول (۶) میزان Communalities و R^2

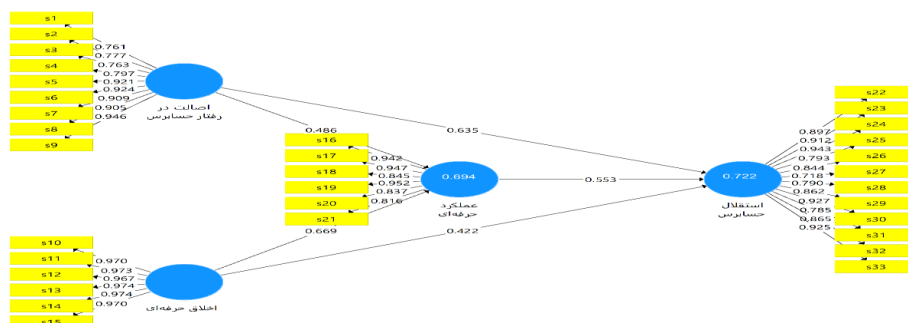
متغیرهای مکنون	Communality	R^2
استقلال حسابرس	۰.۷۳۶	۷۲۲.۰
عملکرد حرفه ای	۰.۷۹۵	۶۹۴.۰
میانگین	۰.۷۶۵	۰.۷۰۸

جدول (۷) نتایج برازش مدل کلی

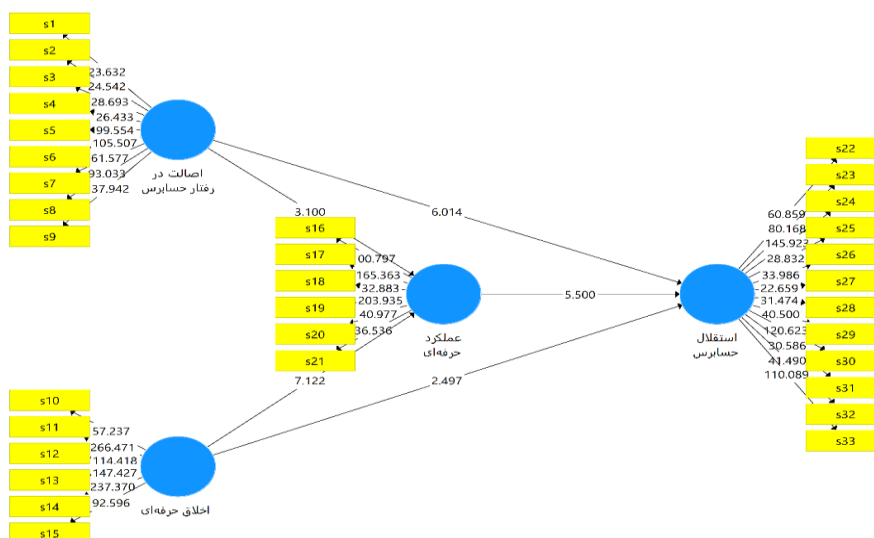
Communalities	R^2	GOF
۰.۷۶۵	۰.۷۰۸	۰.۷۳۶

(۱) ، (۲) و (۳)، به بررسی نتایج آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته می شود که نتایج آن در جدول (۸)، ارائه شده است.

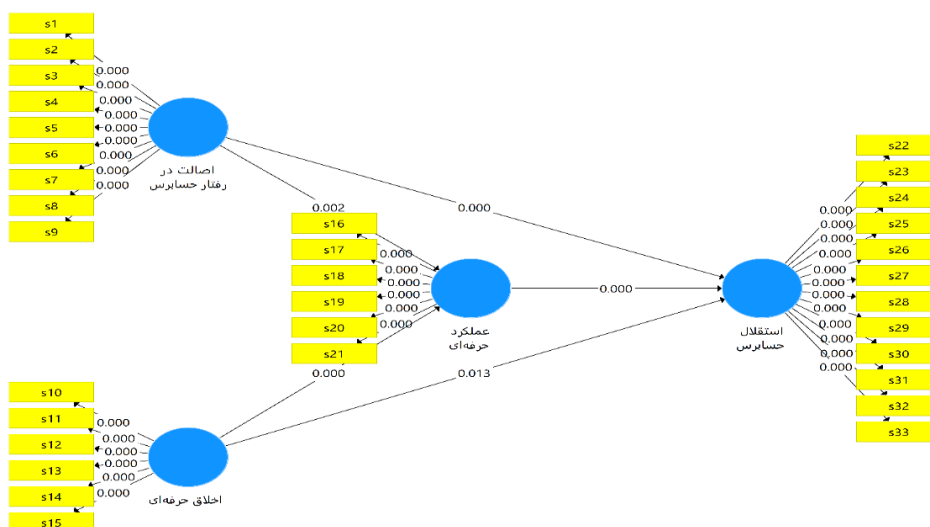
باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰.۷۳۶ ، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می شود. پس از بررسی برازش مدل های اندازه گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل های



شکل ۱- ضرایب مسیر مدل تحقیق



شکل ۲- مقادیر آماره تی مدل



شکل ۳- مقادیر معناداری مدل تحقیق

نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش

در این بخش از پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به وسیله ضرایب مسیر و آماره‌تی مورد آزمون قرار گرفته‌اند. چنانچه مقدار آماره‌تی برای مسیری بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، می‌توان نتیجه گرفت که این مسیر معنی‌دار بوده

جدول (۸) آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	متغیر		ضریب مسیر	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
	مستقل	وابسته				
۱	اصالت در رفتار حسابرس	استقلال حسابرس	۰,۶۵۳	۶,۰۱۴	۰,۰۰۰	تأیید
۲	اخلاق حرفه‌ای	استقلال حسابرس	۰,۴۲۲	۲,۴۹۷	۰,۰۰۰	تأیید

$$B_{indirect} = a \times b$$

- علاوه بر محاسبه میزان اثر غیر مستقیم می‌توان با استفاده از آزمون سوبل معناداری اثر غیر مستقیم را نیز محاسبه کرد. شایان ذکر است که همه نرم افزارها معناداری اثرات مستقیم بین متغیرها را محاسبه کرده و در خروجی های خود ارائه می دهند اما معناداری اثر غیر مستقیم را ارائه نمی کنند بنابراین معناداری اثر غیر مستقیم باید دستی حساب شده که در ادامه فرمول محاسبه آن بر اساس روش سوبل آورده شده است (رابطه ۴).

رابطه (۴)

$$Z_{value} = \frac{A \cdot B}{\sqrt{B^2 \cdot S_a^2 + A^2 \cdot S_b^2}}$$

که در فرمول بالا A ضریب رگرسیونی رابطه میان متغیر مستقل و میانجی، B ضریب رگرسیونی رابطه میان متغیر میانجی و وابسته، S_a خطای استاندارد رابطه میان متغیر مستقل و میانجی، S_b خطای استاندارد رابطه میان متغیر میانجی و وابسته می‌باشد.

اثر میانجی عملکرد حرفه ای در تأثیر اصالت در رفتار بر استقلال حسابرس

$$B_{indirect} = a \times b = ۰,۴۸۶ \times ۰,۵۵۳ = ۰,۲۶۹$$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در خصوص تأثیر اصالت در رفتار بر استقلال حسابرس در جدول (۸) نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین اصالت در رفتار - استقلال حسابرس برابر با ۰,۶۵۳ و مقدار آماره t برابر با ۶,۰۱۴ بوده و در سطح اطمینان ۹۵ معنادار است. لذا اصالت در رفتار بر استقلال حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین نتایج نشان داد ضریب استاندارد شده مسیر بین مسیر بین اخلاق حرفه‌ای - استقلال حسابرس برابر با ۰,۴۲۲ و مقدار آماره t برابر با ۲,۴۹۷ بوده و در سطح اطمینان ۹۵ معنادار است. لذا اخلاق حرفه‌ای بر استقلال حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

بررسی تأثیر متغیر میانجی

میزان تأثیر اصالت در رفتار و پایبندی به اخلاق حرفه ای در استقلال حسابرس با توجه به نقش میانجی عملکرد حرفه ای با استفاده از آزمون سوبل محاسبه می‌گردد. باتوجه به ضرایب (مستقل - میانجی) و (میانجی-وابسته) می‌توان میزان اثر متغیرهای میانجی را محاسبه نمود. اثر غیرمستقیم با فرمول زیر محاسبه می‌شود که در این فرمول a اثر متغیر مستقل بر میانجی و b اثر متغیر میانجی بر وابسته است (رابطه ۳).

رابطه (۳)

اثر میانجی عملکرد حرفه ای در تأثیر اخلاق حرفه ای بر
استقلال حسابرس

$$B_{indirect} = a \times b = 0.669 \times 0.553 = 0.370$$

جدول (۹) نتایج آزمون سوبل

متغیر مستقل	متغیر میانجی	متغیر وابسته	ضریب مسیر	آماره z	نتیجه
اصالت در رفتار حسابرس	عملکرد حرفه ای	استقلال حسابرس	۰,۲۶۹	۲,۹۴۸	تایید
اخلاق حرفه ای حسابرس	عملکرد حرفه ای	استقلال حسابرس	۰,۳۷۰	۳,۱۱۶	تایید

پژوهش حاضر نشان می‌دهد که اصالت در رفتار بر استقلال حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. در توجیه این رفتار میتوان گفت، اهمیت منابع انسانی به مراتب از فناوریهای جدید، منابع مالی و مادی بیشتر است و بر این اساس، اصالت رفتاری منابع انسانی به عنوان رویکرد نوین انگیزش درون شغلی، به معنای آزادسازی نیروهای درونی کارکنان و فراهم کردن بسترها و به وجود آوردن فرصت برای شکوفایی استعدادها، توانایی‌ها و شایستگی های افراد است که در واقع، شامل ادراک فرد نسبت به خویش در شغل و سازمان و تمایل آنان به اقدامات مفید در خصوص سازمان می‌شود. اصالت رفتاری با تأثیر در باورها، افکار و طرز تلقی‌های کارکنان آغاز می‌شود؛ یعنی آنان با پیروی از اصول خاص و ویژگی‌های فردی که ریشه در سرچشمه انسانیت داشته می‌توانند با آزادی عمل و استقلال فعالیت‌های خود را انجام دهند؛ توانایی تأثیرگذاری و کنترل بر نتایج شغلی را دارند؛ اهداف شغلی معنادار و ارزشمندی را دنبال می‌کنند و با آنان صادقانه و منصفانه رفتار می‌نمایند. دارد نتایج مطالعه گلوریا و هرمی^۱ (۲۰۲۳) نشان داد که استقلال، اصالت، پیچیدگی وظایف و شک حرفه ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارند و اخلاق حسابرس می‌تواند تأثیر استقلال حسابرس، اصالت، پیچیدگی وظایف، و شک و تردید حرفه ای را بر کیفیت حسابرسی تقویت کند (کریم

با توجه به جدول بالا، باتوجه به اینکه ضریب مسیر اصالت در رفتار و استقلال حسابرس، معنادار بوده لذا می‌توان بیان داشت متغیر عملکرد حرفه ای در تأثیر اصالت در رفتار بر استقلال حسابرس، نقش میانجی جزئی دارد. همچنین، باتوجه به اینکه ضریب مسیر اخلاق حرفه ای و استقلال حسابرس، معنادار بوده لذا می‌توان بیان داشت متغیر عملکرد حرفه ای در تأثیر اخلاق حرفه ای بر استقلال حسابرس، نقش میانجی جزئی دارد.

بحث و نتیجه گیری

حسابرسی، به عنوان یکی از چالش برانگیزترین و منضبط‌ترین حرفه‌های جهان، جایگاه ویژه‌ای در نظام مالی و اقتصادی دارد. ماهیت خدمات ارائه شده در این حرفه، که مستلزم دقت، صداقت و بی‌طرفی است، سبب شده تا از اعتماد و اعتبار بی‌نظیری در میان ذی‌نفعان برخوردار باشد. حفظ و تقویت این اعتبار و اعتماد عمومی، در گرو پایبندی اعضای حرفه به استقلال فکری و عملی است. استقلال، به عنوان سنگ بنای حرفه حسابرسی، نه تنها یک الزام حرفه‌ای، بلکه یک مسئولیت اخلاقی است که بدون آن، اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی به شدت تضعیف می‌شود. در پژوهش حاضر به واکاوی نقش اصالت در رفتار و پایبندی به اخلاق حرفه ای در استقلال حسابرس با توجه به نقش میانجی عملکرد حرفه ای پرداخته شد. نتایج

¹ Gloira, & Hermi

۱ و همکاران، ۲۰۲۲). اصالت حسابرسان به عنوان یکی از ویژگی های فردی مثبت در حرفه حسابرسی تلقی می شود که به ایجاد ارزش افزوده ی حرفه حسابرسی می تواند کمک نماید. زیرا حسابرسی، حرفه ای است که به دلیل تغییرات اجتماعی، با تقاضا برای خدمات دهی با کیفیت تر به ذینفعان مواجه است و لزوم توجه به حوزه های فردی و ادراکی همچون اصالت افراد، می تواند به اتخاذ تصمیم های با کیفیت تر آنان کمک شایان توجهی نماید (سالم ۲ و همکاران، ۲۰۲۳). لذا یک حسابرس اگر در محیط حرفه حسابرسی چه به لحاظ ادراکی و چه به لحاظ رفتاری از اصالت بالاتری برخوردار باشد، سطح اصالت در فرد می تواند به تقویت استقلال حسابرس کمک نماید. نتیجه حاصل از فرضیه تحقیق با مطالعه گلوریا و هرمی (۲۰۲۳) و سیتیواتی^۴ و همکاران (۲۰۲۲) همسو و سازگار می باشد. نتایج دومین فرضیه تحقیق نشان داد اخلاق حرفه ای بر استقلال حسابرس تأثیر مثبت و معنی داری دارد. اخلاق بخشی از فرآیند حسابرسی است که به عنوان یک معیار اساسی جهت ارائه اظهارنظر منصفانه برای حسابرسان ضروری می باشد. بدین منظور، ایدئولوژی اخلاقی دربرگیرنده نظام ارزشهای اخلاقی برای قضاوت های اخلاقی است که دستورالعمل هایی را برای حل و فصل رفتارهای اخلاقی و قضاوت حرفه ای فراهم می کند. فساد و رسوایی های مالی که در سالهای اخیر در گوشه و کنار دنیا رخ داده، دامنگیر حسابرسان نیز بوده است. این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته، شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد. رفتار حرفه ای نشان دهنده مجموعه ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند (کهیانینگروم و یوتانی^۵، ۲۰۱۵). لذا با توجه به اهمیت اخلاق و رفتار حرفه ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به طور کاملاً صادقانه، بی عیب و صحیح،

سازمان دهندگان حرفه حسابرسی، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پابندی به قوانین و مقررات هستند (زاهید^۶ و همکاران، ۲۰۲۳). نتیجه حاصل از فرضیه تحقیق با مطالعه سیتیواتی و همکاران (۲۰۲۲) همسو و سازگار می باشد. بر اساس نتایج سومین و چهارمین فرضیه تحقیق اصالت در رفتار و پابندی به اخلاق حرفه ای از طریق عملکرد حرفه ای بر استقلال حسابرس تأثیر معناداری دارد. عملکرد حرفه ای اقدامی فردی است که نشان دهنده وفاداری به حرفه است، مانند پیروی از قوانین و ارزش هایی که در حرفه اعمال می شود. هر چه عملکرد حرفه ای حسابرس بالاتر باشد، آنها تمام قوانین موجود را برای دستیابی به اهداف حرفه ای بدون درخواست انجام خواهند داد. بنابراین هیچ ترسی برای آنها وجود ندارد که تخلفات مالی را گزارش کنند و به یک افشاگر تبدیل شوند. فردی که عملکرد حرفه ای بالایی دارد، تمایل زیادی برای تلاش زیاد از طرف حرفه و تمایل به حفظ عضویت در حرفه خود دارد. عملکرد حرفه ای بخش عمده ای از زندگی کارکنان است و تعهدات حرفه ای پیامدهای مهمی در سطوح فردی و سازمانی دارد. عملکرد حرفه ای بر قدرت شناسایی خود فرد با حرفه ای که در آن زندگی می کند تأکید دارد. حسابرسان که عملکرد حرفه ای بالایی داشته و اهمیت حرفه خود را درک می کنند بدون اینکه از آنها خواسته شود تمام تلاش خود را می کنند تا وظایف خود را به نحو احسن انجام داده و اراده قوی برای وقف حرفه به نفع سازمان بدون به خطر انداختن اخلاق، در بین آنها وجود دارد. این نتایج با مطالعه نلسون و همکاران^۷ (۲۰۱۸) همسو و سازگار می باشد. این محققان نشان دادند که که اصالت در رفتار حسابرسان از طریق افزایش تعهد حرفه ای و بهبود عملکرد، بر استقلال آنها تأثیر مثبت دارد. همچنین نتایج

⁵ Cahyaningrum and I. Utami

⁶ Zahid

⁷ Nelson et al

¹ Karim

² Salem

³ Gloira, & Hermi

⁴ Setyowati I

مطالعه شافر و همکاران^۱(۲۰۱۹) نشان داد که پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، عملکرد حسابرسان را بهبود بخشیده و در نتیجه استقلال آن‌ها را افزایش می‌دهد. باتوجه به اینکه نیروی انسانی مهم‌ترین سرمایه سازمان‌ها محسوب می‌شود، به تدوین کنندگان استانداردها و کمیته‌های آموزش در قالب سازمان‌های بالا دستی، پیشنهاد می‌شود تا با تغییر فلسفه کلاسیک حسابرسی مبنی بر تمرکز صرف بر بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران، به جنبه‌های توسعه شناخت فردی از طریق آموزش و برگزاری کارگاه‌های آموزش ادراکی در حسابرسان توجه ویژه‌تری نمایند تا سطح رضایت روانی آنان در مسیر شغلی تقویت شود و از طریق استقلال حسابرس بهبود یابد. همچنین به سیاستگذاران عرصه توسعه کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی توصیه می‌شود تا با کمک اساتید مجرب و مسلط به مفاهیم مرتبط با اخلاق حرفه ای، ضمن بازسازی دوره‌های ضمن خدمت برای حسابرسان به رشد سطح اخلاقی آنان کمک نمایند. همچنین برای غنای بیشتر پژوهش‌های آینده، پیشنهاد می‌شود:

- تأثیر عوامل محیطی و سازمانی (مانند فشارهای اقتصادی، فرهنگ سازمانی و ساختار حاکمیت شرکتی) بر رابطه بین اصالت در رفتار، اخلاق حرفه‌ای، عملکرد حرفه‌ای و استقلال حسابرس بررسی شود.
- تحقیقاتی در محیط‌های مختلف (مانند کشورهای مختلف یا صنایع متفاوت) انجام شود تا تأثیر شرایط خاص بر این روابط مشخص گردد.
- از روش‌های ترکیبی (کیفی و کمی) استفاده شود تا درک عمیق‌تری از مکانیزم‌های تأثیر این متغیرها به دست آید.

منابع

دهقان، خلیل و قدرتی زوارم، عباس و نوروزی، محمد و دهقان، مهدی(۱۴۰۰). بررسی نقش تمایلات

رفتارهای اخلاقی حسابداران، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه ای حسابرسان، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۷(۱)، ۲۲-۳۹.

ستوده، مسعود، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵۸(۱۱)، ۵-۲۸.

سلطانی نژاد، احمدصادق، صفی پور افشار، مجتبی، سلطانی نژاد، وحیده. (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیران حسابرسی بر رفتار ناکارآمد حسابرس. پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۲(۲)، ۲۱۵-۲۴۹.

سواری، سمیرا، امیری، هوشنگ، خدامرادی، محمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر مولفه‌های تیپ‌های شخصیتی حسابرس بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۴۲۷-۴۴۶.

کمالی خانقاه، رسول، شمس، علی(۱۳۹۷). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی تخصصی، دوره تصدی‌گری، اندازه حسابرس بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۲(۹)، ۱۲۳-۱۳۴

Aini, U. Rahardja, E. S. Aisyah, and A. Khoirunisa, (2020) "Performa Kinerja Admin Layanan Keuangan Mahasiswa Menggunakan Dashboard Pada Web Based Accounting Online," *Inform. Mulawarman J. Ilm. Ilmu Komput.*, vol. 15, no. 1, pp. 21–26

Akbar, R., & Kuntadi, C. (2024). Pengaruh Independensi Auditor, Profesionalisme Auditor Dan Etika Profesi Auditor Terhadap Audit Judgment. *Jurnal Media Akademik (JMA)*, 2(5).36-52.

Balboula, M. Z., & Elfar, E. E. (2024). Do perfectionism types matter? Auditors' ability to detect fraud and the moderating role of time budget pressure: evidence from Egypt.

- Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021). *Measuring audit quality. Review of Accounting Studies*, 26(2), 203-219.
- Saeed, A., Zafar, M. W., Manita, R., & Zahid, N. (2024). *The role of audit quality in waste management behavior. International Review of Economics & Finance*, 89(4), 1203-1216.
- Setyowati, Widhi & Kurniawan, Pratomo & Mardiansyah, Aditya & Harahap, Eka & Lutfiani, Ninda. (2022). *The Role Of Duty Complexity As A Moderation Of The Influence Auditor's Professional Knowledge And Ethics On Audit Quality. Aptisi Transactions on Management (ATM)*. 5. 20-29. 10.33050/atm.v5i1.1483.
- Shafer, G., Lowe, D. J., & Fogarty, T. J. (2016). *The impact of ethical leadership on auditor independence. Journal of Business Ethics*, 135(2), 295-310.
- Shafer, W. E. and R. S. Simmons (2018). "Social Responsibility, Machiavellianism, and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Practitioners", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(5). 695-720.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). *Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591.
- Tian, Y., & Pan, X. (2024). *Green finance policy, financial risk, and audit quality: evidence from China. European Accounting Review*, 33(2), 589-615.
- Zahid, R. A., Saleem, A., & Maqsood, U. S. (2023). *ESG performance, capital financing decisions, and audit quality: empirical evidence from Chinese state-owned enterprises. Environmental Science and Pollution Research*, 30(15), 44086-44099.
- Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2(4). 187-205.
- Balboula, M.Z. and Elfar, E.E. (2023), "The impact of partner perfectionism on audit quality: the mediating role of professional skepticism in the Egyptian context", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 4(2). 89-101.
- Chen, Ya-Hui & Wang, Kung-Jeng & Liu, Shih-Hsun. (2023). *How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. Sustainability*. 15(7). 74-93.
- De Carvalho Chinelato, R. S., Ferreira, M. C., Valentini, F., & Van den Bosch, R. (2015). *Construct validity evidence for the individual Authenticity Measure at Work in Brazilian samples. Revista de Psicología del Trabajo y de las Organizaciones*, 31(2), 109-118.
- Dekeyser, S., He, X., Xiao, T., & Zuo, L. (2024). *Auditor industry range and audit quality. Journal of Accounting and Economics*, 77(2-3), 101669.
- Kaawaase, T. K., Nairuba, C., Akankunda, B., & Bananuka, J. (2021). *Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions. Asian Journal of Accounting Research*, 6(3), 348-366.
- Munidewi, I. A. B., Ludigdo, U., Djamhuri, A., & Andayani, W. (2024). *Role of Affective Neuroscience in Audit Judgement and Decisions Making: A Systematic Literature Review for Auditing Research. Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 18(1), 130-147.
- Nelson, M. W., Proell, C. A., & Randel, A. E. (2018). *Authenticity in auditing: The role of personal and professional values. Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 1-20.

Analyzing the role of authenticity in the behavior and adherence to professional ethics in the auditor's independence with regard to the mediator role of professional performance

Rahele Homayouni Rad¹

Hadiseh Darvish^{2}*

Sima Iranshahi³

Abstract

The auditing profession, due to the nature of its services, enjoys a unique level of credibility and trust. The continuity and enhancement of this credibility depend on the intellectual and practical commitment of its members to behavioral and ethical standards. The occurrence of unethical behaviors can directly and indirectly undermine the independence of auditors. This study aimed to explore the role of authenticity in behavior and adherence to professional ethics in auditor independence, with a focus on the mediating role of professional performance. The present research is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of data collection methodology. Data were collected through standardized questionnaires. The statistical population included all auditors working in the Audit Organization and private sector firms in 2024, from which a sample of 395 individuals was selected using Cochran's formula. The results of data analysis revealed that authenticity in behavior and professional ethics have a positive and significant impact on auditor independence. Additionally, professional performance, as a mediating variable, plays a partial role in this relationship. These findings emphasize the importance of strengthening professional ethics and behavioral authenticity in maintaining auditor independence and can serve as a guide for policymakers and auditing profession managers to improve the performance and credibility of the profession.

Keywords *Authenticity in behavior, adherence to professional ethics, auditor independence, professional performance.*

¹Department of Accounting, Hashtgerd Branch, Islamic Azad University, Hashtgerd, Iran. Rahelehhomayouni@yahoo.com

² Department of Accounting, Malard Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) Hadis.darvish@yahoo.com

³ Master of Accounting, Malard Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. sima.iranshahi@gmail.