



The Relationship between Post-materialism, Public Interest Protection, Independence, and the Alignment of Auditor and Client Interests

Bahman Banimahd * 

*Corresponding Author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Karaj Branch, Islamic Azad University, Alborz, Iran. E-mail: dr.banimahd@gmail.com

Reza Bagherzadegan 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: reza.bagherzadegan@srbiau.ac.ir

Abstract

Objective

The growth of companies has introduced regulatory and oversight challenges, primarily due to the lack of continuous supervision by shareholders within these organizations. Although auditors' responsibilities are defined, their thought patterns may not always align with the public interest. They sometimes pursue personal objectives instead, resulting in a phenomenon called the alignment of auditor and client interests. Given the limited research on thought patterns and competition in the Iranian audit market, this study explores the significance of independence and public interest protection in combating financial fraud and ensuring financial health in reports. Additionally, it examines how the absence of international auditing firms may heighten the alignment of interests between clients and auditors, focusing on the role of post-materialism in these dynamics.

Methods

This research employs a descriptive and correlational design to analyze the relationships between various variables. The statistical population for distributing the questionnaires in this study includes auditors working in private audit firms and the Iran Auditing Organization. Data on auditor-client interest alignment, public interest protection, and independence were collected using the Barrainkua & Espinosa-Pike (2017) questionnaire, while auditor post-materialism was assessed through the Giacalone & Jurkiewicz (2004) questionnaire. A total of 309 completed questionnaires were collected in 2022, and structural equation modeling was deployed for data analysis.

Results

Results indicated a positive relationship between post-materialism and independence. The relationship between post-materialism and public interest protection was also found positive. Conversely, there was a negative relationship between post-materialism and the alignment of auditor and client interests. Moreover, no relationship was found between public interest protection and the alignment of auditor and client interests. A negative relationship was observed between independence and the alignment of auditor-client interests.

Conclusion

The findings suggest that post-materialism influences individual behavior, leading post-materialist or transcendental auditors to avoid unethical actions and personal gain. Given that the auditing profession aims to protect the interests of third parties relying on the auditor's opinion, auditors with strong post-materialist views tend to prioritize non-materialistic goals, leading to a decreased alignment with client interests. Thus, they are less inclined toward unethical practices and personal interests, actively working to protect the public interest. These auditors believe that unethical actions undermine their independence, which is a core and indispensable attribute of auditors in providing assurance services, including the auditing of financial statements. In other words, auditors must avoid any dependence on the client to render an impartial and unbiased opinion on financial statements.

Keywords: Auditor independence, Public interest protection, Auditor-client interest alignment hypothesis, Post-materialism.

Citation: Banimahd, Bahman & Bagherzadegan, Reza (2024). The Relationship between Post-materialism, Public Interest Protection, Independence, and the Alignment of Auditor and Client Interests. *Accounting and Auditing Review*, 31(4), 635- 667. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.4, pp. 635- 667

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.378049.1008973>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: June 14, 2024

Received in revised form: October 20, 2024

Accepted: October 26, 2024

Published online: December 11, 2024





روابط میان فرامادی‌گرایی، حفظ منافع عموم، استقلال و هم‌سویی منافع

حسابرس و صاحب‌کار

بهمن بنی‌مهد

* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، البرز، ایران. رایانامه: dr.banimahd@gmail.com

رضا باقرزادگان

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: reza.bagherzadegan@srbiau.ac.ir

چکیده

هدف: گسترش شرکت‌ها مشکلات نظارتی و کنترلی‌ای را به دلیل عدم حضور دائمی سهام‌داران در شرکت برای آن‌ها فراهم کرده است. وظایف حسابرسان مشخص است؛ اما ممکن است الگوهای فکری آنان در راستای حفظ منافع عموم گام برنبرد و به دنبال اهداف شخصی خود باشد و مقوله‌ای به نام هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار به وجود آید. با توجه به فقدان مطالعات کافی در خصوص الگوهای فکری و رقابت در بازار حسابرسی ایران و اهمیتی که حفظ استقلال و حفظ منافع عموم برای محافظت از جامعه در برابر تقلب‌های مالی و کسب اطمینان از انعکاس سلامت مالی توسط گزارش‌های مالی دارد و با در نظر گرفتن این موضوع که حضور نداشتن مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی می‌تواند هم‌سویی میان صاحب‌کاران و حسابرسان را تشدید کند، هدف اصلی این پژوهش بررسی و تبیین فرامادی‌گرایی بر حفظ منافع عموم، استقلال و هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار است.

روش: پژوهش حاضر با توجه به هدف اجرای آن توصیفی و از نوع هم‌بستگی است. جامعه آماری پژوهش حاضر، به منظور توزیع پرسش‌نامه‌ها، حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی بود. برای گردآوری داده‌های هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار، حفظ منافع عموم و استقلال، از پرسش‌نامه براینکوا و اسپینوسا پیک (۲۰۱۷) و فرامادی‌گرایی حسابرس، از پرسش‌نامه گیاکالون و جورکیز (۲۰۰۴) استفاده شد. داده‌های پژوهش از بین ۳۰۹ پرسش‌نامه تکمیل شده، در سال ۱۴۰۱ به دست آمد و برای تحلیل داده‌ها، از روش معادلات ساختاری استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که میان فرامادی‌گرایی و حفظ استقلال و منافع عموم، ارتباط مثبت و میان فرامادی‌گرایی و هم‌سویی منافع بین حسابرس و صاحب‌کار، ارتباط منفی وجود دارد. علاوه بر این، میان حفظ منافع عموم و هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار ارتباطی گزارش نشد و در نهایت، میان حفظ استقلال و هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار ارتباط منفی مشاهده شد.

نتیجه‌گیری: نتایج نشان می‌دهد که فرامادی‌گرایی بر رفتار اشخاص تأثیر می‌گذارد و حسابرسان فرامادی‌گرا سعی می‌کنند که به دنبال منافع شخصی خود نباشند و اقدام‌های غیراخلاقی انجام ندهند. حرفه حسابرسی به دنبال حفظ منافع اشخاص ثالثی است که بر اظهارنظر حسابرس اتکا می‌کنند؛ بنابراین حسابرسانی که درجه بالایی از نگرش فرامادی دارند، اهداف غیرمادی بیشتری را دنبال می‌کنند و هم‌سویی کمتری میان منافع آنان با صاحب‌کار مشاهده می‌شود و در نتیجه، به دنبال منفعت شخصی خود، اقدام‌های غیراخلاقی انجام نمی‌دهند و تمایل کمتری به تعقیب منافع شخصی دارند؛ بنابراین در راستای حفظ منافع عموم گام برمی‌دارند و

معتقدند که اقدام‌های غیراخلاقی، استقلال آنان را که ویژگی اصلی و اگماض‌ناپذیر حسابرس در ارائه خدمات اطمینان‌بخش از جمله حسابرسی صورت‌های مالی است، تضعیف می‌کند. به بیان دیگر، حسابرس باید از هرگونه وابستگی به صاحب‌کار دور باشد تا بتواند بی‌طرفانه و بدون هرگونه سوگیری، در خصوص صورت‌های مالی اظهارنظر کند.

کلیدواژه‌ها: استقلال حسابرس، حفظ منافع عموم، فرضیه هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار، فرامادی گرایی.

استناد: بنی مهد، بهمن و باقرزادگان، رضا (۱۴۰۳). روابط میان فرامادی گرایی، حفظ منافع عموم، استقلال و هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۴)، ۶۳۵-۶۶۷.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۲۵

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۷/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۹/۲۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.378049.1008973>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۴، صص. ۶۳۵-۶۶۷

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان



مقدمه

در یک بازار رقابتی، مدیران تمایل دارند که حسابرسانی را انتخاب یا حفظ کنند که نیازهای آن‌ها را برآورده کند، بنابراین در بازاری با سطح بالایی از هم‌سوایی حسابرس و صاحب‌کار تغییر حسابرس زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرس و صاحب‌کار هم‌سو نباشند (باقرپور و لاشانی، مونرو و شیلر^۱، ۲۰۱۴)؛ زیرا مدیران سعی دارند حسابرسانی را انتخاب کنند که با منافع آنان هم‌سو باشد (وانگ، ونگ و زیا^۲، ۲۰۰۸؛ گوئدهامی، پیتمن و صفار^۳، ۲۰۰۹)؛ بنابراین تغییر در ویژگی‌های صاحب‌کار یا حسابرس، ممکن است به ناهم‌سوایی و در نهایت تغییر حسابرس منجر شود (لندزمن، نلسون و رونتري^۴، ۲۰۰۹). مطالعات گذشته دربارهٔ فرضیه هم‌سوایی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار^۵ نشان می‌دهند که این هم‌سوایی به خرید اظهارنظر حسابرس (مشهدی قره قیه، بنی‌مهد، فرقاندوست حقیقی و مرادزاده فرد، ۱۴۰۱)، کاهش بندهای مشروط در گزارش حسابرسی (قاسمی نژاد و گرکز، ۱۳۹۳) و تغییر حسابرس از مؤسسهٔ حسابرسی بزرگ به مؤسسهٔ حسابرسی کوچک (امیدفر و مرادی، ۱۳۹۵) منجر می‌شود. همچنین یافته‌ها تأیید می‌کنند در مواردی که حسابرس و مدیریت صاحب‌کار هر دو دولتی باشند، اظهارنظر تعدیل نشده افزایش می‌یابد (موحدی اصل، مرادزاده فرد و احمدزاده، ۱۴۰۰).

فرضیهٔ هم‌سوایی حسابرس و صاحب‌کار، در ادبیات انتخاب و تغییر حسابرس در کانون توجه قرار گرفته است. با توجه به اینکه در کشورهایی که محیط‌های قانونی آن‌ها سخت‌گیری کمتری دارد، هزینه‌های تغییر حسابرس زیاد نیست، فقدان ریسک دعوی قضایی برای مدیران و حسابرسان در ایران، به معنای کاهش هزینه‌های تغییر برای صاحب‌کاران و حسابرسان است. فقدان مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی یا بزرگ ایرانی، حاکی از آن است که تغییر حسابرس با معیارهای دیگر انجام می‌شود و به جنبه‌های شهرت یا کیفیت متکی نیست؛ بنابراین تغییرات حسابرس در بازار ایران به دلیل مدیرانی که به دنبال بهبود هم‌سوایی خود با حسابرسان هستند و حسابرسانی که تمایل دارند برای گسترش فعالیت خود رقابت کنند، بیشتر است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴). بر اساس فرضیهٔ هم‌سوایی منافع حسابرس و صاحب‌کار، ممکن است مدیران با هدف نفوذ بر حسابرس اقدام به تغییر آن کنند و قصد بهبود عملیات حسابرسی خود را نداشته باشند (مشهدی قره قیه و همکاران، ۱۴۰۱). از سوی دیگر حسابرسان نیز به دلیل حفظ مشتریان خود توجه کمتری به عملیات حسابرسی کنند (شجاع، بنی‌مهد و وکیلی فرد، ۱۳۹۷).

حسابرسان نقش و مسئولیتی حیاتی در شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم دارد (باقرزادگان، مرادزاده فرد، بنی‌مهد و پورزمانی، ۱۴۰۱). با توجه به اینکه به‌طور کلی وظیفهٔ آن‌ها حفظ منافع عموم^۶ و رعایت استانداردهای اخلاقی است، باید تلاش کنند تا تمایز واضحی بین نقش خود به‌عنوان افراد حرفه‌ای ایجاد کنند. از عوامل فردی‌ای که این تحقیق، به‌عنوان عامل اثرگذار بر هم‌سوایی منافع حسابرس و صاحب‌کار بررسی می‌کند، حفظ منافع عموم و استقلال حسابرسان است (سویونو و فاروکو^۷، ۲۰۱۹). حفظ منافع عموم در حسابرسی با حصول اطمینان از اقدام حسابرسان در

1. Bagherpour, Monroe & Shailer
2. Wang, Wong & Xia
3. Guedhami, Pittman & Saffar
4. Landsman, Nelson & Rountree
5. Alignment of the auditor and the client
6. Public Interest Protection
7. Suyono & Farooque

ارزیابی‌های دقیق و بی‌طرفانه از صورت‌های مالی شرکت (چپمن^۱، ۲۰۲۱) و استقلال حسابرس با تضمین هرگونه سوگیری تأثیرگذار بر نتیجه حسابرسی، نقش مهمی در کاهش اثرهای هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار ایفا می‌کند (بی، کرسون و سیمنت^۲، ۲۰۱۱).

فرامادی‌گرایی^۳ مفهومی جامعه‌شناختی است که تغییر ارزش‌های فردی را از نگرانی‌های مادی و اقتصادی به سمت مسئولیت اجتماعی توصیف می‌کند (جردن و دیماس^۴، ۲۰۲۰) و مفروضات سنتی در خصوص انگیزه‌های انسانی و سیستم‌های ارزشی را به چالش می‌کشند. فرامادی‌گرایان به‌جای اهداف صرف اقتصادی، بر نگرانی‌های محیطی تأکید دارند و می‌توانند به‌طور غیرمستقیم به کاهش هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کاران در جریان حسابرسی کمک کنند (هن، اولدفیلد و هارت^۵، ۲۰۱۸).

تمرکز اصلی این پژوهش بر مفاهیم فرامادی‌گرایی، حفظ استقلال حسابرس، حفظ منافع عمومی در حسابرسی و فرضیه هم‌سویی صاحب‌کار و حسابرس است. این مفاهیم برای درک وضعیت فعلی و جهت‌گیری آینده حسابرسی در ایران که کشوری با چالش‌ها و پیچیدگی‌های منحصر به فرد است، حیاتی است. فرامادی‌گرایی به تغییر جامعه از ارزش‌های مادی به ارزش‌های انتزاعی‌تر و ناملموس‌تر، مانند بیان خود کیفیت زندگی اشاره دارد (بوث^۶، ۲۰۲۱) و با توجه به آنکه نیاز حسابرسان برای انطباق با ارزش‌ها و انتظارات اجتماعی در حال تغییر است، درک ارزش‌های فرامادی‌گرایی می‌تواند به تدوین سیاست‌هایی منجر شود که نیازها و خواسته‌های آن‌ها را برآورده می‌کند. تحقیقات در این زمینه می‌تواند بینش‌هایی را در خصوص ارزش‌های اجتماعی در حال تغییر ارائه دهد و به توسعه سیاست‌های مؤثر و فراگیر کمک کند. همچنین حفظ استقلال و حفظ منافع عموم، دو عامل ضروری برای موفقیت فرایند حسابرسی است (براینکوا و اسپینوسا پیک^۷، ۲۰۱۷)؛ به‌گونه‌ای که حفظ استقلال تضمین می‌کند حسابرسان عینیت و بی‌طرفی را در ارزیابی‌های خود حفظ می‌کنند (میرزایی فشمی، بولاکی و اوموتسو^۸، ۲۰۲۰) و حفظ منافع عموم در حسابرسی برای محافظت از جامعه در برابر تقلب‌های مالی و حصول اطمینان از اینکه گزارش مالی به‌طور دقیق سلامت مالی سازمان‌ها را منعکس می‌کند، حیاتی است. این امر به‌ویژه در بازار حسابرسی ایران که ممکن است به‌دلیل عدم حضور مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی، دارای هم‌سویی میان صاحب‌کاران و حسابرسان باشد، حائز اهمیت است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴). شایان ذکر است که چارچوب نظری این پژوهش، در فرضیه هم‌سویی حسابرس و صاحب‌کار ریشه دارد. این فرضیه بیان می‌کند که صاحب‌کار، حسابرسی را انتخاب می‌کند که انتظارات او را برآورده کند و روابط بین حسابرس و صاحب‌کار، به کاهش استقلال و حرفه‌ای‌گری حسابرس منجر می‌شود؛ بنابراین حسابرسان منافع مالی خود را به استقلال و پایداری به اصول اخلاقی ترجیح می‌دهند و گزارش‌های حسابرسی مورد انتظار مدیران را صادر می‌کنند (مایر، ریگزبی و بون^۹،

1. Chapman

2. Ye, Carson & Simnett

3. Post-Materialism

4. Jordaán & Dima

5. Henn, Oldfield & Hart

6. Booth

7. Barrainkua & Espinosa-Pike

8. Mirzay Fasham, Boolaky & Omoteso

9. Meyer, Rigsby & Boone

۲۰۰۶؛ مالک و احمد^۱، ۲۰۱۱). در نتیجه، تحقیق در مورد مفاهیم فرامادی گرای، حفظ استقلال، حفظ منافع عمومی و فرضیه هم‌سویی منافع صاحب‌کار و حسابرس برای حفظ یکپارچگی و اثربخشی حرفه حسابرسی ضروری است و حسابرسان با درک آن، می‌توانند به مشتریان و ذی‌نفعان خدمات بهتری ارائه کرده و به سلامت و ثبات کلی بازارهای مالی کمک کنند.

آنچه در مطالعات بالا در کانون توجه پژوهشگران داخلی قرار نگرفته است و می‌توان فقدان مطالعات کافی در مورد ارزش‌های فرهنگی و هم‌سویی منافع صاحب‌کاران و حسابرسان و همچنین رقابت در بازار حسابرسی ایران دانست، بررسی روابط میان فرامادی‌گرایی، حفظ منافع عموم، استقلال و هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار است. به همین دلیل، پژوهش حاضر به دنبال آن است تا پاسخی برای این سؤال پیدا کند که روابط میان فرامادی‌گرایی، حفظ منافع عموم، استقلال و هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار چیست؟

کمک‌های پژوهش حاضر به متون حسابرسی بدین شرح است: اول آنکه پژوهش حاضر به معرفی و گسترش مبانی نظری فرضیه هم‌سویی منافع صاحب‌کار و حسابرس و فرهنگ فرامادی‌گرایی می‌پردازد که به‌عنوان یک مؤلفه نهادی غیررسمی در جامعه ما بر رفتار افراد تأثیری اجتناب‌ناپذیر دارد. دوم یافته‌های این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی را درباره فرامادی‌گرایی و تأثیر آن بر هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار، به سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی ارائه کند. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه‌ها بررسی می‌شود.

ادبیات پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

فرامادی‌گرایی

فرامادی‌گرایی به تغییر فرهنگی از ارزش‌های مادی به اهداف غیرمادی مانند موقعیت و مسئولیت اجتماعی اشاره دارد و با تأثیری که بر تصمیم‌گیری افراد می‌گذارد، به حساسیت کمتر آن‌ها به انگیزه‌های پولی و تمرکز بیشتر به اهداف غیرمادی مانند موقعیت اجتماعی و مسئولیت‌پذیری منجر می‌شود. برخلاف افراد مادی‌گرا که به رفتارهای غیراخلاقی برای تحقق خواسته‌های خود اقدام می‌کنند، افراد فرامادی‌گرا رفتارهای فرصت‌طلبانه کمتری برای به حداکثر رساندن منافع خود انجام می‌دهند (کوی، وانگ و یی^۲، ۲۰۲۱). فرامادی‌گرایی برخلاف مادی‌گرایی^۳ که به دنبال امنیت فیزیکی و منافع اقتصادی است، تمایل یک فرد را برای آزادی، ابراز وجود و کیفیت زندگی توصیف می‌کند (بوث، ۲۰۲۱). این دیدگاه بر دو فرضیه مبتنی است که معمولاً فرضیه‌های کمبود و جامعه‌پذیری نامیده می‌شوند (جردن و دیما، ۲۰۲۰). فرضیه کمبود بیان می‌کند که افراد برای ضروری‌ترین نیازهای خود ارزش قائل است و زمانی که سطح درآمد به اندازه کافی افزایش می‌یابد، امنیت فیزیکی و بقا دیگر مهم‌ترین نیاز آن‌ها نیست و ارزش‌هایی مانند برابری اجتماعی، کیفیت زندگی و فردگرایی، اهمیت بیشتری پیدا می‌کنند (اینگلهارت و ولزل^۴، ۲۰۰۵). از سوی دیگر فرضیه جامعه‌پذیری توضیح

1. Malek & Ahmad
2. Cui, Wang & Ye
3. Materialism
4. Inglehart & Welzel

می‌دهد که چگونه فرامادی گرایی به‌عنوان یک فرایند ساختاری و بلندمدت تحقق می‌یابد و ارزش‌ها و باورهای یک فرد تا حدی در سال‌های قبل از بزرگسالی شکل می‌گیرد و این نشان می‌دهد که یک فرد بالغ در شرایط اقتصادی با این ارزش‌ها بزرگ شده است (آبرامسون^۱، ۲۰۱۴؛ اینگلهارت و ولزل، ۲۰۰۵). فرامادی‌گراها به انگیزه‌های پولی حساسیت کمتری دارند و رفتارهای آن‌ها کمتر به‌دلیل انگیزه پیشرفت است. آنان نسبت به دیگران سخاوتمندترند و به محیط توجه بیشتری دارند (دیویدسون، دی و اسمیت^۲، ۲۰۱۸).

حفظ منافع عموم

حسابرسان با اظهارنظر مستقل در خصوص صورت‌های مالی شرکت‌ها، در حمایت از منافع عموم نقش مهمی دارند. آن‌ها به‌عنوان دروازه‌بان گزارشگری و افشای مالی عمل می‌کنند و اطمینان می‌دهند که اطلاعات ارائه شده به سهام‌داران و عموم مردم دقیق، کامل و منصفانه است. حسابرسان باید به‌منظور حفظ منافع عموم، استقلال و عینیت خود را در رعایت و از اینکه تحت تأثیر صاحب‌کاران قرار نمی‌گیرد، اطمینان حاصل کنند. رفاه جمعی جامعه (از جمله اعتباردهندگان، دولت‌ها، سهام‌داران، سرمایه‌گذاران، جامعه تجاری و مالی و...) که به عینیت و یکپارچگی حسابرسان اتکا می‌کنند و این حرفه به آن‌ها خدمت می‌کند، منفعت عمومی تعریف می‌شود (دوتی^۳، ۲۰۱۵). تفسیرهای مختلفی از مفهوم حفظ منافع عموم بیان شده است. جامعه حسابداران بریتانیا حفظ منافع عموم را شامل پاسخ‌گویی به نه تنها اعضای حرفه بلکه عموم مردم می‌داند (سیکا، ویلموت و لو^۴، ۱۹۸۹). دیدگاه‌های تعامل‌گرایانه و انتقادی جامعه‌شناختی در باب حرفه‌ها بیان می‌کنند که منافع شخصی عامل محرک قوی تری نسبت به منافع عمومی می‌باشد. به‌طور مثال، اگر در دنیای ایدئالی زندگی می‌کردیم، می‌توانستیم امیدوار باشیم که اعضای حرفه، چه به‌صورت فردی و چه جمعی، نوع‌دوستانه عمل می‌کنند و خیر جامعه را بر منافع صاحب‌کاران یا منافع شخصی خود مقدم می‌دارند؛ در صورتی که در دنیای زندگی می‌کنیم که تحت کنترل فشارهای اقتصادی است و در آن تمامی افراد به شدت برای کسب‌وکار و تأمین نیازهای مادی رقابت می‌کنند و منافع شخصی از اهمیت بالایی برخوردار است (میتچل و همکاران، ۱۹۹۴).

استقلال

استقلال یکی دیگر از اصول اصلی حرفه حسابرسی توصیف می‌شود (سودابی، گنرون و لام^۵، ۲۰۰۹) و در گزارشگری مالی نقش مهمی دارد و اعتماد به فرایند گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. همچنین شفافیت و پاسخ‌گویی کلی فرایند گزارشگری مالی و اعتماد عمومی به حسابرسی را افزایش می‌دهند (چارچ، جنکینز و استنلی^۶، ۲۰۱۸). به‌دلیل رسوایی‌های اخیر، اقدام‌هایی برای تقویت استقلال حسابرسان، به‌صورت واقعی و ظاهری، مانند قانون ساربینز - آکسلی^۷ ایالات متحده در سال ۲۰۰۲ یا دستورالعمل اصلاح‌شده هشت قانون شرکت اتحادیه اروپا در سال ۲۰۰۶ انجام شده است که

1. Abramson
2. Davidson, Dey & Smith
3. Doty
4. Sikka, Willmott & Lowe
5. Suddaby, Gendron & Lam
6. Church, Jenkins & Stanley
7. Sarbanes – Oxley

سیستمی از ممنوعیت‌ها و مجازات‌های سخت‌گیرانه‌تر را به‌وجود آورده‌اند و در آن قانون‌گذاران نقش‌های فعال‌تری را برعهده گرفته‌اند (هامفری، موزیر و تورلی^۱، ۲۰۰۶). این تلاش‌های نظارتی فرض می‌کنند که حساب‌سازان می‌توانند با اجتناب از برخی روابط عاری از تضاد منافع، استقلال خود را حفظ کنند (تیلور، دزورت، مون و توماس^۲، ۲۰۰۳). با این حال، در مورد اینکه چگونه الزامات حسابرسی می‌تواند بر رفتار حساب‌سازان تأثیر بگذارد بحث وجود دارد و برخی معتقدند که استقلال یک حالت ذهنی است؛ بنابراین نمی‌توان موقعیت‌هایی را که استقلال را تهدید می‌کنند مشخص کرد (گا^۳، ۲۰۰۶ و هامفری و همکاران، ۲۰۰۶).

فرضیه هم‌سوایی منافع حساب‌ساز و صاحب‌کار

فرضیه هم‌سوایی منافع حساب‌ساز و صاحب‌کار، به میزان تطابق علایق، اهداف و راهبردهای میان آن‌ها اشاره دارد، زمانی که این هم‌سوایی استقلال و عینیت حساب‌ساز را به‌خطر می‌اندازد، می‌تواند به خسارت استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی منجر شود. این ناهماهنگی زمانی رخ می‌دهد که حساب‌سازان اولویت‌های رقابتی یا منافع مشتریان خود را در اولویت قرار می‌دهند. هنگامی که حساب‌سازان و مشتریان اهداف مشابهی مانند سودآوری دارند، این خطر وجود دارد که حساب‌سازان شیوه‌های گزارشگری مالی صاحب‌کار را به‌طور حرفه‌ای به چالش نکشد و به صورت‌های مالی نادرست یا گمراه‌کننده و تصمیم‌گیری اشتباه استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی منجر شود (لیو، تنگ، والتون، ژنگ و ژائو^۴، ۲۰۲۳). اگر حساب‌ساز با اولویت‌های رقابتی صاحب‌کار خود هم‌سو باشد، ممکن است کمتر رویه‌های حسابداری آن را به چالش بکشد؛ در نتیجه می‌تواند به تحریف‌های مالی منجر شود. هم‌سوایی حساب‌ساز و صاحب‌کار موضوع پیچیده‌ای است که می‌تواند پیامدهای مهمی برای کیفیت گزارشگری مالی و یکپارچگی فرایند حسابرسی داشته باشد. سازمان‌های نظارتی و حرفه‌ای با تنظیم استانداردها و دستورالعمل‌ها و با نظارت به حفظ یکپارچگی گزارشگری مالی و منافع استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، در حصول اطمینان از حفظ استقلال حساب‌سازان، نقش مهمی ایفا می‌کنند. شایان ذکر است که هم‌سوایی منافع میان حساب‌سازان و صاحب‌کار، می‌تواند پیامدهایی به شرح زیر داشته باشد:

الف. از دست دادن استقلال: زمانی که منافع حساب‌ساز و صاحب‌کار هم‌سو باشد، می‌تواند استقلال حساب‌ساز را به‌خطر بیندازد و به تضاد منافع احتمالی و عدم عینیت در فرایند حسابرسی منجر شود؛

ب. کاهش تردید حرفه‌ای: هم‌سوایی میان حساب‌ساز و صاحب‌کار ممکن است تردید حرفه‌ای را کاهش دهد و به شکست احتمالی در کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی منجر شود (ایمونیا و پیرا^۵، ۲۰۱۴).

ج. کیفیت حسابرسی: هم‌سوایی منافع می‌تواند بر کیفیت کلی حسابرسی تأثیر بگذارد و به‌طور بالقوه به بی‌دقتی در بررسی سوابق مالی و کنترل‌های داخلی منجر شود؛

1. Humphrey, Moizer & Turley
2. Taylor, DeZoort, Munn & Thomas
3. Gaa
4. Liu, Tang, Walton, Zhang & Zhao
5. Imoniana & Pereira

د. پتانسیل برای گزارشگری جانب‌دارانه: این خطر وجود دارد که صورت‌های مالی، به‌جای ارائه دید درست و منصفانه از وضعیت مالی و عملکرد شرکت، مغرضانه و به‌نفع صاحب‌کار باشد (براون و کنچل^۱، ۲۰۱۶).
به‌طور خلاصه، هم‌سویی منافع میان حساب‌برسان و صاحب‌کار می‌تواند اصول اساسی حسابرسی را تضعیف کند و منجر به نقض استقلال، کاهش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی مغرضانه شود که در نهایت به ضرر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی خواهد بود (برگلاند و اشلمن^۲، ۲۰۱۹).

فرامادی‌گرایی و حفظ منافع عموم

مفهوم فرامادی‌گرایی و تأثیر آن بر دیدگاه حساب‌برسان در حفظ منافع عموم، موضوعی نسبتاً ظریف در چارچوب حسابرسی معاصر است و در میان محققانی که به‌دنبال درک تغییرات در ارزش‌های اجتماعی و پیامدهای آن در عملکرد حرفه‌ای هستند، مورد توجه قرار گرفته است. ارزش‌های فرامادی رشد شخصی، کیفیت زندگی، حفاظت از محیط زیست و عدالت اجتماعی را بر نگرانی‌های مادی سنتی مانند موفقیت اقتصادی یا انباشت ثروت اولویت می‌دهند (کوی و همکاران، ۲۰۲۱). فرامادی‌گرایی نشان می‌دهد که با ثروتمندتر شدن جوامع، ارزش‌های افراد از دغدغه‌های مادی به اولویت‌های ذهنی تغییر می‌کند که این تغییر بر جنبه‌های مختلف جامعه از جمله تمایل به حفظ منافع عموم تأثیر می‌گذارد. فرامادی‌گرایی که توسط دانشمند علوم اجتماعی آمریکایی، رونالد اینگلههارت (۱۹۷۷) در اثر مهم خود «تغییرات خاموش: تغییر ارزش‌ها و سبک‌های سیاسی در میان مردم غربی» ابداع شد، اهمیت ابراز وجود، کیفیت زندگی و عوامل غیرمادی را برجسته می‌کند. فرامادی‌گرایی را می‌توان بسط نظریه اینگلههارت در باب تغییر فرهنگی دانست که بیان می‌کند جوامع در سه مرحله پیشرفت می‌کنند: ارزش‌های بقا (نیازهای اساسی)، ارزش‌های مادی (رونق اقتصادی) و در نهایت ارزش‌های فرامادی (کیفیت زندگی). این تغییر در ارزش‌ها ممکن است به تغییراتی در نحوه برخورد حساب‌برسان به نقش خود در جامعه یا همان حفظ منافع عموم منجر شود. حساب‌برسانی که ارزش‌های فرامادی را پذیرفته‌اند، به احتمال زیاد هنگام ارزیابی‌های خود به جنبه‌های مسئولیت‌پذیر اجتماعی تمرکز می‌کنند (کراوتسوا، اوشچپکو و ولزل^۳، ۲۰۱۷).

محققان رشته‌های مختلف نشان دادند فرامادی‌گرایی جنبه‌ای اساسی از نظام ارزشی افراد است. اکنون جهان شاهد تغییر نگرش در ارزش‌های فردی از تأکید بر مادی‌گرایی (ثروت و درآمد) به غیرمادی‌گرایی (حفظ منافع عموم و برابری اجتماعی) است. با این حال، سطح فرامادی‌گرایی در میان افراد و میزان ارزیابی آنان متفاوت است؛ به گونه‌ای که برخی در اولویت خود قرار می‌دهند و برخی کمتر به آن می‌پردازند (کوئیگ و واگنر^۴، ۲۰۱۲). فرامادی‌گراها به انگیزه‌های پولی از جمله تغییرات دستمزد و کسب منافع اقتصادی حساسیت کمتری نشان می‌دهند. آنان سخاوتمندترند و به منافع عموم توجه بیشتری دارند. علاوه‌براین، حساب‌برسان با دیدگاه فرامادی‌گرا، هم برای سهام‌داران و هم سایر ذی‌نفعان مانند کارکنان، مشتریان و... نگران هستند (دیویدسون و همکاران، ۲۰۱۸). در زمینه حفظ منافع عموم، فرامادی‌گرایی به نوعی دگرگونی اجتماعی مربوط می‌شود که در آن، افراد موضوعاتی مانند حفاظت از محیط زیست، حقوق بشر، دموکراسی و

1. Brown & Knechel
2. Berlund & Eshleman
3. Kravtsova, Oshchepkov & Welzel
4. Koenig & Wagener

عدالت اجتماعی را بر نگرانی‌های اقتصادی در اولویت قرار می‌دهند. فرامادی‌گراها تمایل بیشتری به حمایت از سیاست‌ها و اقداماتی دارند که پایداری، برابری و رفاه فردی را ترویج می‌کنند. بنابراین، درک دیدگاه‌های فرامادی می‌تواند به رویکردی جامع‌تر برای حفظ منافع عموم در حوزه‌هایی مانند حکمرانی، سیاست‌گذاری و مسئولیت‌پذیری شرکتی منجر شود (جردن و دیما، ۲۰۲۰).

تحقیقات نشان داده است که ارزش‌های فرامادی، بر اعتماد عموم به مؤسسه‌های حسابرسی تأثیر مثبتی دارد. هم‌زمان با رواج ارزش‌های فرامادی، اعتماد جامعه به حساب‌برسان بیشتر می‌شود. این اعتماد به دلیل تقویت حس مسئولیت‌پذیری و مشروعیت، به عملکرد بهتر مؤسسه‌های حسابرسی منجر می‌شود (کنگ و کیم، ۲۰۱۸). با این حال، باید توجه کرد که لزوماً همه حساب‌برسان به این اصول فرامادی پایبند نیستند؛ زیرا عواملی مانند سوابق فردی، تحصیلات و تجربه کاری، ممکن است شیوه‌های حرفه‌ای حساب‌برسان را شکل دهند. در نتیجه، درک رابطه میان فرامادی‌گرایی و رویکردهای حساب‌برسان برای حفظ منافع عموم، بینش‌های ارزشمندی را در مورد روندهای فعلی و تحولات بالقوه آینده در زمینه حسابرسی ارائه می‌دهد. با این حال، تحقیقات بیشتری برای بررسی کامل این پویایی پیچیده و توسعه استراتژی‌های مؤثر برای پرورش نتایج مثبت ارزش‌های فرامادی لازم است. بنابراین این سؤال مطرح می‌شود که آیا فرامادی‌گرایی به حفظ منافع عموم منجر می‌شود؟ بر این اساس، فرضیه اول به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: فرامادی‌گرایی حساب‌برس بر حفظ منافع عموم تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرامادی‌گرایی و فرضیه هم‌سویی منافع حساب‌برس و صاحب‌کار

دیدگاه‌های فرامادی که مفروضات سنتی در مورد انگیزه‌های انسانی و سیستم‌های ارزشی را به چالش می‌کشند، می‌توانند به طور غیرمستقیم به کاهش هم‌سویی منافع میان حساب‌برسان و صاحب‌کاران در جریان حسابرسی کمک کنند. از آنجا که ایده‌های فرامادی، به جای اهداف صرف اقتصادی، بر خودشکوفایی و رشد شخصی و نگرانی‌های محیطی تأکید دارند، هنگام به کارگیری این دیدگاه در حسابرسی می‌توانند به رعایت دقیق الزامات نظارتی و تقویت شفافیت، پایداری و مسئولیت اجتماعی بیشتر تأکید کنند (هن و همکاران، ۲۰۱۷). هم‌سویی منافع میان حساب‌برس و صاحب‌کار، به دلیل به خطر افتادن عینیت و استقلال، می‌تواند به طرق مختلف بر حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. نفوذ از طرف هر یک از طرفین می‌تواند یکپارچگی فرایند حسابرسی را به خطر بیندازد و به کاهش قابلیت اتکا و اعتبار صورت‌های مالی منجر شود. از سوی دیگر، ارتباطات ضعیف، عدم اعتماد یا انتظارات نادرست میان حساب‌برس و صاحب‌کار، می‌تواند مانع از اثربخشی حسابرسی شود و احتمال بروز اختلاف یا چالش در نتیجه‌گیری حسابرسی را افزایش دهد. بنابراین، برای حساب‌برسان و صاحب‌کاران بسیار مهم است که استانداردهای اخلاقی را رعایت کنند و فرهنگ همکاری و اعتماد را برای کاهش اثرهای منفی هم‌سویی منافع تقویت کنند. اگرچه واضح است که فرهنگ فرامادی‌گرایی بر رفتار افراد تأثیر می‌گذارد؛ اما این سؤال که چگونه به هم‌سویی منافع میان حساب‌برس و صاحب‌کار منجر می‌شود، بی‌پاسخ مانده است. از آنجایی که فرامادی‌گرایان ارزش کمتری برای اهداف مادی قائل هستند، فرض رایج این است که فرامادی‌گرایی اثری کاهنده بر هم‌سویی منافع حساب‌برس و صاحب‌کار دارد (بوث، ۲۰۲۱). با این حال، فرامادی‌گرایی ممکن است تأثیر مثبتی بر هم‌سویی منافع حساب‌برس و صاحب‌کار شرکت داشته باشد. کراوتسوا و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر مثبت فرامادی‌گرایی را

بر فساد مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها استدلال کردند که فرامادی‌گراها ممکن است حساسیت کمتری نسبت به رشوه‌خواری داشته باشند؛ زیرا آنان به خودگرایی تمایل بیشتری دارند و از این رو، می‌توانند در مقابل فعالیت‌های نامقبول اجتماعی، مانند رشوه‌خواری تحمل بیشتری داشته باشند (باومن^۱، ۲۰۰۹).

چنانچه صاحب‌کار حسابرس را تحت فشار قرار دهد تا خواسته‌هایش را برآورده کند، برآورده کردن خواسته‌های صاحب‌کار، به معنای نقض اصول اخلاقی است، از طرفی با ناتوانی در برآورده کردن آن، ممکن است حسابرس منافع مالی خود را از دست بدهد. به همین دلیل قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر ارزش‌ها و باورهای فردی است و نگرش اخلاقی نقش مهمی در تصمیم‌گیری آن ایفا می‌کند (گندرون، سودابی و لام^۲، ۲۰۰۶). ساختار حاکمیت داخلی مؤسسه‌های حسابرسی آن‌ها را بیشتر به یک تجارت تبدیل کرده و به دنبال سود کوتاه مدت هستند. شریک سابق مؤسسه اندرسن و منتقد برجسته حرفه حسابرسی بیان می‌کند، مادی‌گرایی و رفاه ناشی از آن باعث انحراف حسابرسان از اخلاق حرفه‌ای می‌شود (ویات و گا^۳، ۲۰۰۴). حسابرسان هنگام مواجهه با تضاد منافع باید انتخاب کنند که کدام نگرش‌ها را بکار می‌گیرند و از کدام اجتناب کنند (دانلی، جفری و دیوید^۴، ۲۰۰۳). بنابراین این سؤال مطرح می‌شود که آیا فرامادی‌گرایی بر هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار تأثیر دارد؟ و فرضیه دوم به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: فرامادی‌گرایی حسابرس بر هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار تأثیر منفی و معناداری دارد.

فرامادی‌گرایی و استقلال

فرامادی‌گرایی می‌تواند با تقویت تمرکز بر ارزش‌های اجتماعی، تأثیر مثبتی بر استقلال حسابرسان داشته باشد. فرامادی‌گرایی به تغییر ارزش‌ها از دغدغه‌های مادی مانند ثروت و موقعیت به ارزش‌های ذاتی‌تر مانند ابراز وجود، کیفیت زندگی و پایداری محیطی اشاره دارد. این تغییر بر استقلال حسابرس تأثیر مثبتی دارد؛ زیرا استقلال حسابرسانی که رفتار اخلاقی، شفافیت و پاسخ‌گویی در کارشان را بر انگیزه‌های مالی اولویت می‌دهند، افزایش می‌یابد. حسابرسانی که ارزش‌های فرامادی را در اولویت قرار می‌دهند، در برابر فشار مشتریان برای به خطر انداختن استقلال خود مقاومت کرده و اظهارنظر منصفانه‌تری را ارائه می‌کنند. این نشان می‌دهد که ترویج ارزش‌های فرامادی در میان حسابرسان، می‌تواند برای بهبود استقلال آنان و کاهش خطر اخلاقی راهی مؤثر باشد. با این حال، ممکن است ترویج ارزش‌های فرامادی به تنهایی برای اطمینان از حفظ استقلال حسابرس کافی نباشد و عوامل دیگری مانند نظارت واحدهای نظارت‌کننده و طراحی رویه‌های حسابرسی در حفظ استقلال حسابرس نقش داشته باشند (استروم و کاپلر^۵، ۲۰۲۲). تحقیقات اخیر از این ایده حمایت می‌کند که ارزش‌های فرامادی، می‌توانند بر استقلال حسابرس تأثیر مثبت بگذارند. برای مثال، حسابرسان با اعتقادات اخلاقی قوی بیشتر در برابر فشار مدیریت مقاومت می‌کنند و استقلال خود را حفظ می‌کنند. در نتیجه، پذیرش ارزش‌های فرامادی می‌تواند استقلال حسابرس را با ترویج رفتار اخلاقی، شفافیت و

1. Bauman
2. Gendron, Suddaby & Lam
3. Wyatt & Gaa
4. Donnelly, Jeffrey & David
5. Ostrum & Kappler

تمرکز بر منافع اجتماعی تقویت کند (پارکر و جانسون^۱، ۲۰۱۷). با اولویت دادن ارزش‌های فرامادی بر منافع شخصی، حسابرسان می‌توانند قابلیت اطمینان بخشی به گزارش‌های مالی را افزایش دهند و به ایجاد اعتماد در حرفه حسابرسی کمک کنند. با این حال، در نظر گرفتن سایر عواملی که بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارند و اجرای یک رویکرد جامع برای اطمینان از یکپارچگی گزارشگری مالی حائز اهمیت است.

حسابرسان با نگرش فرامادی از رفتارهای ناکارآمدی که استقلال آنان را کاهش می‌دهد، اجتناب می‌کنند. به عبارت دیگر، به قوانین اخلاقی حرفه‌ای پایبند هستند (برایان، کویرین و دانلی^۲، ۲۰۰۵). حفظ استقلال برای حسابرسان بسیار مهم است؛ زیرا تا حد زیادی موفقیت حسابرس را تعیین می‌کند و چیزی بیش از یک قابلیت فنی است که از طریق تجربه عملی طی سالیان به دست آمده است (کاوه، خلیلی، قربانی و سروش^۳، ۲۰۱۴). چنانچه حسابرس مستقل نباشد، استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، اطمینان خود را به اظهار نظر وی از دست می‌دهند (انصاری، طالبی نجف‌آبادی و کمالی کرمانی، ۱۳۹۰). امروزه حسابرسان توجه زیادی را به خود جلب کرده‌اند؛ زیرا در بسیاری از موارد پس از حسابرسی یک شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی، شرکت ورشکست شده است. پرونده انرون (۲۰۰۱) یکی از رسوایی‌های حسابرسی است و حسابرسان آرتور اندرسن به دنبال کسب منافع شخصی، با دستکاری در گزارش‌های مالی شرکت انرون، منشور اخلاق حرفه‌ای خود را نقض کردند؛ بنابراین این سؤال مطرح می‌شود که آیا فرامادی‌گرایی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد؟ بر این اساس، فرضیه سوم به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه سوم: فرامادی‌گرایی حسابرس بر استقلال تأثیر مثبت و معناداری دارد.

استقلال و فرضیه هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار

استقلال یک اصل اساسی برای اعتبار و قابلیت اطمینان گزارش حسابرسی و سنگ بنای فرایند حسابرسی است. استقلال حسابرس تضمین می‌کند که حسابرس از هرگونه سوگیری تأثیرگذار بر نتیجه حسابرسی، اجتناب می‌کند و در کاهش اثرهای هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار نقش مهمی دارد. همچنین به بی‌طرفی و عینی بودن حسابرس در انجام حسابرسی عاری از تضاد منافع و سوگیری کمک می‌کند و هدف آن، افزایش اعتماد عمومی به گزارشگری مالی و اطمینان از بی‌طرفی نظرها و ارزیابی‌های حسابرس است. نقش استقلال حفظ یکپارچگی حرفه حسابرسی با اجتناب از موقعیت‌هایی است که می‌تواند آن را به خطر بیندازد و به افزایش اعتبار صورت‌های مالی و سودمندی آن برای ذی‌نفعان منجر شود (یی و همکاران، ۲۰۱۱).

هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار می‌تواند به تضاد منافع منجر شود و استقلال حسابرس را به خطر بیندازد. به‌طور مثال، اگر حسابرس خدماتی غیر از خدمات اطمینان بخشی را به مشتری خود ارائه دهد، می‌تواند به ایجاد تضاد منافع و نقض استقلال آن منجر شود. به‌منظور حفظ استقلال، حسابرسان باید از داشتن روابط مالی و شخصی صمیمی با صاحب‌کاران خود خودداری کنند. قوانین استقلال حسابرس، بسته به حوزه قضایی متفاوت است؛ اما عموماً شامل

1. Parker & Johnson

2. Bryan, Quirin & Donnelly

3. Kaveh, Khalili, Ghorbani & Soroush

ممنوعیت ارائه خدماتی غیر از خدمات اطمینان بخشی، محدودیت در روابط تجاری و چرخش حسابرسان می‌شود. اهمیت استقلال حسابرس در این واقعیت نهفته است که به حفظ اعتماد عمومی در فرایند گزارشگری مالی کمک می‌کند. استقلال حسابرس برای اطمینان از حسابرسی با کیفیت و اطلاعات قابل اعتماد و معتبر که به بازارهای سرمایه کارآمد کمک می‌کند، ضروری است و در اطمینان بخشی مستقل به صورت‌های مالی منتشر شده نقش مهمی را ایفا می‌کند. در نتیجه، استقلال حسابرس در کاهش اثرهای هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار ضروری است و به تضمین ارزیابی‌های بی‌طرفانه حسابرس منجر می‌شود.

اعتماد به اظهارنظر حسابرسان وابسته به مستقل بودن رفتار آنهاست (ساموئل، کوالسکی و دیرسمیت^۱، ۲۰۰۹). تصور حسابرس در خصوص حرفه‌ای که به آن تعلق دارد، بر نحوه شناسایی و پاسخ به معضلات اخلاقی‌ای تأثیرگذار است که در جریان عملیات حسابرسی به وجود می‌آید (مک‌فیل^۲، ۲۰۰۶) و حسابرسان مستقل در پیشبرد ارزش‌های حرفه و همچنین بهبود عملکرد خود مسئولیت بیشتری خواهند داشت (لارسون^۳، ۱۹۷۷). حرفه حسابداری و همچنین دانشگاهیان بر نیاز حسابداران به توسعه ارزش‌های حرفه‌ای و درونی کردن مسئولیت‌های حرفه‌ای خود در قبال جامعه قبل از ورود به این حرفه، تأکید کرده‌اند (الیاس^۴، ۲۰۰۶). تجزیه و تحلیل ارزش‌های حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، بر بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیرگذار است. بنابراین این سؤال مطرح می‌شود که آیا استقلال بر هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار تأثیر دارد؟ بر اساس آنچه بیان شد، فرضیه چهارم به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه چهارم: استقلال بر هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار تأثیر منفی و معناداری دارد.

حفظ منافع عموم و فرضیه هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار

حفظ منافع عموم شامل حصول اطمینان از اقدام حسابرسان به‌طور مستقل و ارزیابی‌های دقیق و بی‌طرفانه از صورت‌های مالی شرکت است و در حفظ اعتماد سرمایه‌گذار و یکپارچگی بازار نقش مهمی ایفا می‌کند و از هم‌سویی نادرست منافع میان حسابرسان و صاحب‌کاران می‌کاهد. حسابرسان باید بی‌طرف بمانند و منافع عموم را بر منافع صاحب‌کار خود ترجیح دهند. آنان با رعایت استانداردها و چارچوب‌های حرفه‌ای می‌توانند این تعارض‌ها را کاهش داده و وظیفه خود را برای خدمت و حفظ منافع عموم حفظ کنند (چپمن^۵، ۲۰۲۱). حفظ منافع عموم یکی از مسئولیت‌های کلیدی حسابرسان است. با این حال، این مسئولیت می‌تواند در واقعیت با تنش‌هایی مواجه باشد؛ زیرا صاحب‌کاران به ندرت موافق نگرش حسابرسان برای حفظ منافع عموم بوده و به دنبال منافع خود هستند. بنابراین دستیابی به این تعادل مستلزم تشویق حسابرسان برای اقدام مستقل و در راستای منافع عموم است (دوتی^۶، ۲۰۱۵). هم‌سویی منافع هنگامی به وجود می‌آید که حسابرسان به دلیل ارتباط با صاحب‌کار حسابرسی با فشارهایی مواجه می‌شوند که عینیت و استقلال آنان را به خطر می‌اندازد. نهادهای نظارتی به دنبال کاهش این خطرها با ترویج انگیزه‌های قوی‌تر و افزایش شفافیت هستند (فرانزل^۷، ۲۰۱۳). وفاداری اولیه حسابرس باید به عموم مردم باشد و برای جلوگیری از هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار،

1. Samuel, Covalski & Dirsmith
2. McPhail
3. Larson
4. Elias
5. Franzel

باید تدابیر حفاظتی برای حفظ استقلال و در عین حال امکان ایجاد روابط تجاری سودمند با صاحب‌کاران حسابرسی وجود داشته باشد. حفظ منافع عموم مستلزم تلاش‌های مداوم برای پرهیز از هم‌سویی منافع است، ارتقای شفافیت و پرورش فرهنگ بهبود مستمر در بین حسابرسان کمک می‌کند تا آنان در راستای منافع عمومی عمل کنند و در نهایت به ثبات و اعتبار بازارهای مالی کمک کنند (هردا و لاولا، ۲۰۱۳).

با وجود اهمیت مفهوم حفظ منافع عموم در حرفه حسابرسی، مطالعات بسیار کمی بر توسعه درک آن متمرکز است (داونپورت و دلاپورتاس^۲، ۲۰۰۹). داونپورت و دلاپورتاس (۲۰۰۹) دریافتند که فرایند آموزش حسابرسان، در انتقال معنای حفظ منافع عموم موفق به نظر می‌رسد. با این حال، در عمل، این آموزش‌ها در هدایت نحوه حفظ منافع عموم مؤثر نیستند. طبق نظر مینتز^۳ (۲۰۱۵)، اساس قضاوت اخلاقی در حسابرسی تعهد حسابداران به حفظ منافع عموم است. در این راستا، انتظار می‌رود حسابرسانی که حفظ منافع عموم را در اولویت خود قرار می‌دهند، انجام اقداماتی را که بر خلاف استانداردهای اخلاقی است، غیر اخلاقی تلقی کنند. مالک و احمد (۲۰۱۱) تأثیر هم‌سویی حسابرس و مدیریت را روی ۷۵۹ شرکت در مالزی بررسی کردند و نشان دادند که هرچه هم‌سویی حسابرس و صاحب‌کار بیشتر باشد، احتمال صدور گزارش حسابرسی تعدیل نشده بیشتر است. برگر و هان^۴ (۲۰۰۷) اعلام کردند شرکت‌هایی که سودآوری بالایی دارند، اغلب اطلاعات خصوصی خود را پنهان می‌کنند؛ بنابراین تمایل بیشتری به انتخاب حسابرسان هم‌سو با منافع خود دارند. با توجه به آنچه بیان شد، این سؤال مطرح می‌شود که آیا حفظ منافع عموم بر هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار تأثیر دارد؟

فرضیه پنجم: حفظ منافع عموم بر هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار تأثیر مثبت و معناداری دارد.

پیشینه تجربی پژوهش

قائمی، براز و شاهسون (۱۴۰۳) نشان دادند در گروه صنایع بیمه، بانک و نهادهای مالی واسطه، تعداد مسائل عمده حسابرسی با پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی، ارتباط مستقیم دارد. همچنین آن‌ها دریافتند که موضوعات معاملات با اشخاص وابسته و شناخت درآمد، در تحریف‌های با اهمیت گزارش‌های حسابرسی بیشترین فراوانی را دارند. پژوهش نیکبخت، مسلمان عبدل آباد، سلیمانی فارسانی و شاهین فرد (۱۴۰۲) نشان داد که مؤلفه‌های وفای به عهد، اقرار به اشتباه‌ها و شکست‌ها و توانایی در بخشش اشتباه‌های خود، بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بیشترین تأثیر را دارد. طاهری و قبادی اسکی (۱۴۰۲) دریافتند که شرکت‌های دارای سطوح بالای انحراف استراتژیک، به دلیل میزان بالای تعارض نمایندگی و کاهش هزینه سرمایه شرکت، به انتخاب حسابرسان با کیفیت اقدام می‌کنند. این موضوع به کاهش ارزش بازار شرکت منجر می‌شود. مشایخ، حیدری و محمودخانی (۱۴۰۲) نشان دادند که وضعیت حقوق و مزایا، خط‌مشی مدیریت استعداد، آموزش و توسعه، تعادل زندگی و کاری و برنامه‌ریزی جانشینی در مؤسسه‌های حسابرسی چندان مطلوب نیست. این موضوع می‌تواند کیفیت کار حسابرسان را تحت‌الشعاع خود قرار دهد.

1. Herda & Lavelle
2. Davenport & Dellaportas
3. Mintz
4. Berger & Hann

نتایج پژوهش زارع ابراهیم آبادی، بنی‌مهد، مرادزاده فرد و طالب نیا (۱۴۰۲) نشان می‌دهد که گرایش حسابرسان به تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی تحت تأثیر منفعت‌طلبی آنان است. همچنین ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حسابرسی اثری مثبت و معنادار بر منفعت‌طلبی حسابرس دارد، اما بر تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی تأثیر معناداری ندارد. حقیقی، باقرپور و لاشانی، قانعی چمن آباد و عباس‌زاده^۱ (۲۰۲۳) دریافتند حسابرسان واقعاً در موقعیت‌ها مستقل نیستند، جایی که آن‌ها تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی قرار می‌گیرند، به اختلال در کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. به عبارت دیگر، حسابرسان واقعاً در قضاوت حرفه‌ای مستقل نیستند.

احمدزاده و یعقوب نژاد (۱۴۰۱) نشان دادند درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسات می‌تواند عاملی تأثیرگذار در کاهش پذیرش و مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای اخلاقی حسابرسان و افزایش تعهد این افراد در حفظ منافع عموم باشد.

یزدی، پورحیدری و خدای پور (۱۴۰۱) طی مطالعه‌ای دریافتند میان مؤلفه‌های حرفه‌گرایی؛ تعهد حسابرسان به منافع عمومی و اجرای استقلال با قضاوت اخلاقی آن‌ها ارتباط معناداری وجود دارد و درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان در رابطه حرفه‌گرایی (از طریق مؤلفه‌های آن) بر قضاوت اخلاقی نقش تعدیل‌کننده دارد. به بیان دیگر، هرچه درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان افزایش یابد تعهد به منافع عمومی و استقلال به‌عنوان دو مؤلفه حرفه‌گرایی حسابرسان با قضاوت اخلاقی آن‌ها افزایش می‌یابد؛ بنابراین درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمانی رابطه حرفه‌گرایی بر قضاوت اخلاقی حسابرس را تقویت می‌کند. با توجه به نتایج، فرهنگ اخلاقی می‌تواند بر ارتقای سطح رفتارهای حرفه‌ای متعهدانه تأثیرگذار باشد و به بهبود کیفیت قضاوت اخلاقی حسابرسان منجر شود.

یافته‌های باقرزادگان و همکاران (۱۴۰۱) بیانگر آن است که نتولیرالیسم تأثیری منفی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارد. با توجه به آنکه منافع استفاده‌کنندگان تحت تأثیر اظهارنظر حسابرسان قرار می‌گیرد، شناسایی عوامل اخلاقی مؤثر بر قضاوت آنان، اهمیت زیادی دارد.

موحدی اصل و همکاران (۱۴۰۰) دریافتند هم‌سویی میان مدیرعامل و حسابرس موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. به عقیده آن‌ها، تغییر هم‌زمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، اقدام تعهدی اختیاری را افزایش می‌دهد. آن‌ها نتیجه‌گیری می‌کنند که کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی، از روابط اجتماعی میان مدیریت صاحب‌کار و حسابرس تأثیر می‌پذیرد.

بختیاری، پورزمانی و رمضانعلی (۱۳۹۸) دریافتند، فرهنگ رابطه‌مداری عامل مؤثر بر ارتباط حسابرس و صاحب‌کار است و حسابرسان سعی می‌کنند قضاوت خود را هم‌سو با روابط ایجاد شده با صاحب‌کار کنند که این اقدام، بر استقلال و کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

صادقیان، بنی‌مهد، جهانگیرنیا و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸) دریافتند که ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی، از عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانه است؛ بنابراین حسابرسان و حسابداران باید به ارزش‌های اخلاقی توجه کنند و آن را ارتقا دهند. باقرپور و لاشانی و ظفرزاده (۱۳۹۳) نشان دادند از دیدگاه حسابرسان رعایت هنجارها و تعهد به ارزش‌های

اخلاقی، توانایی، مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی مدیریت و شهرت مدیریت صاحب‌کار (به‌ترتیب اولویت) بر اعتماد آن‌ها به مدیریت صاحب‌کار تأثیر گذاند.

کوی و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند شرکت‌هایی که در کشورهایی با ارزش فرامادی بالا هستند، کمتر به رفتارهای فرار از مالیات اقدام می‌کنند که نشان‌دهنده فرهنگ ملی و اقدامات سازنده نهادهای رسمی آنان است. فرانک^۱ (۲۰۲۱) دریافت حسابرسانی که با موقعیت‌های ابهام مواجهند، تنها زمانی قادر به کنترل نفوذ واسطه‌ها و کنترل سوگیری‌های ذهنی خود هستند که از ارزش‌های معنوی بالاتری همچون فضیلت‌مآبی برخوردار باشند، در این شرایط حسابرس با تمرکز بر هویت‌های خود از حرفه حسابرسی تلاش می‌کند تا بهترین کارکردهای قضاوتی در تصمیم‌گیری‌های خود بروز دهد.

برگلاند و اشلمن (۲۰۱۹) دریافتند که شباهت قومیتی بین مدیریت صاحب‌کار و شریک حسابرسی آن‌ها، عامل تعیین‌کننده مهمی برای هم‌سوایی حسابرس و صاحب‌کار است. به‌طور خاص، نویسندگان دریافتند که صاحب‌کاران به احتمال زیاد شریک حسابرسی را انتخاب و حفظ می‌کنند که از نظر قومی شبیه به خود باشد. قومیت مشترک بر شکل‌گیری و موفقیت آتی شراکت‌های تجاری مختلف تأثیرگذار است و رابطه حسابرس و صاحب‌کار، محیط منحصر به فردی در محیط کسب‌وکار محسوب می‌شود که در آن، دو طرف باید بین تمایل خود برای حفظ رابطه نزدیک و نیاز به حفظ استقلال، تعادل برقرار کنند.

چردن و دیما (۲۰۱۹) نشان دادند فرامادی‌گرایی و مؤسسات هر دو تأثیرات قابل توجهی بر توسعه اقتصادی ایجاد می‌کنند. مؤسسات تأثیرات مثبت ثابتی ایجاد می‌کنند و اثر فرامادی‌گرایی شامل یک اثر مستقیم منفی و یک اثر غیرمستقیم مثبت بزرگتر است که از طریق نهادهای مرتبط با آزادی شخصی منتقل می‌شود.

ماردیچونو و سویانتو^۲ (۲۰۱۸) نتایج نشان دادند که ارتباط استقلال حسابرس با کیفیت حسابرسی از لحاظ آماری بی‌معناست؛ ولی رابطه میان آن‌ها مثبت است و بین حرفه‌ای‌گری حسابرس با کیفیت حسابرسی، رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

النایسه و الناسیه^۳ (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی اثرهای تهدیدکننده بر استقلال حسابرس پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که عوامل خطر و تهدیدکننده (منافع شخصی، خودبررسی، جانب‌داری، آشنایی یا صمیمیت و ارعاب)، استقلال ذهنی و ظاهری حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد و متغیرهای تخصص و تجربه در اهمیت آگاهی بر استقلال حسابرس تأثیر معناداری ندارد.

بنی‌مهد، نوری فرد و داوود عبدی^۴ (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر هم‌سوایی حسابرس و مدیریت بر اظهارنظر حسابرسی در بازه زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ روی ۸۱ شرکت بورسی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که در شرکت‌هایی با هم‌سوایی حسابرس و مدیریت، سطح تغییر حسابرس پایین است.

1. Frank

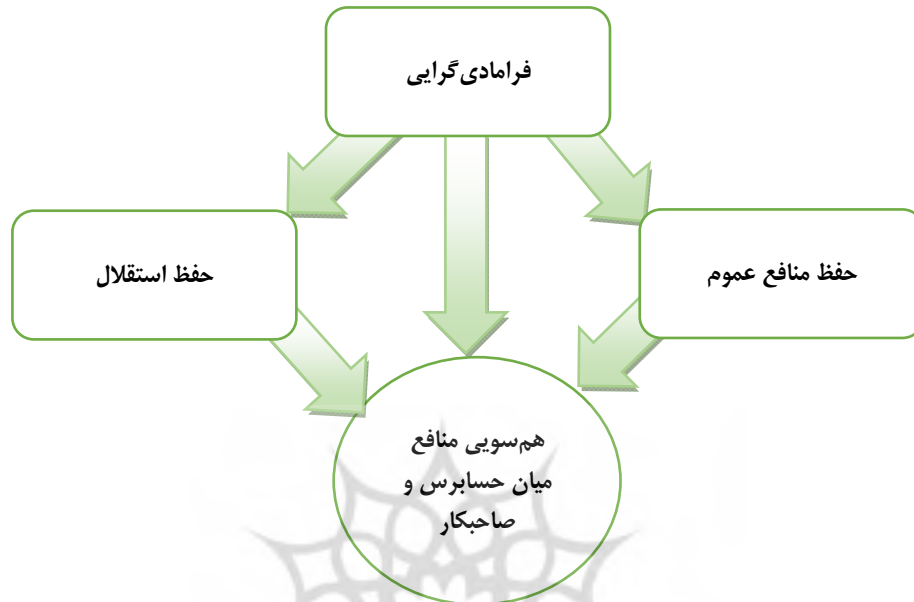
2. Mardijuwono & Subianto

3. Alnawaiseh & Alnawaiseh

4. Banimahd, Noorifard & Davoudabdi

مدل پژوهش

مدل پژوهش از پژوهش‌های براینکوا و اسپینوسا پیک (۲۰۱۷) و گیاکالون و جورکیز^۱ (۲۰۰۴) اقتباس شده که در قالب شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در زمره تحقیقات میدانی است و با توجه به هدف اجرای آن، در زمره توصیفی و از نوع هم‌بستگی قرار می‌گیرد. جامعه آماری پژوهش حاضر به‌منظور توزیع پرسش‌نامه‌ها، حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی بوده است.

به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات، پرسش‌نامه‌های حاوی اطلاعات لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پژوهش تدوین شده است. این پرسش‌نامه از دو بخش اصلی تشکیل شده است: بخش اول، شامل اطلاعات عمومی مربوط به پاسخ‌دهندگان است و بخش دوم، مشتمل بر سؤال‌های تخصصی است و متغیرهای پژوهش را می‌سنجد. با توجه به استفاده این پرسش‌نامه‌ها در پژوهش‌های قبلی و استاندارد بودن آن، پس از ترجمه و اطمینان از روایی محتوا میان اعضای نمونه توزیع شد.

متغیر «هم‌سوئی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار» از طریق پرسش‌نامه براینکوا و اسپینوسا پیک (۲۰۱۷) سنجیده شده است. این پرسش‌نامه شامل چهار سؤال است که بر اساس مقیاس لیکرت ۱۰ درجه‌ای نمره‌گذاری می‌شود. برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش، از معیار آلفای کرونباخ استفاده شده و مقدار آن ۷۷ درصد است.

از طریق پرسش‌نامه گیاکالون و جورکیز (۲۰۰۴) «فرامادی‌گرایی حسابرس» سنجیده شده است. این پرسش‌نامه ۱۱ سؤال فرامادی‌گرایی حسابرس را در مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای اندازه می‌گیرد و آلفای کرونباخ آن ۰٫۸۴ درصد است. در نهایت با استفاده از پرسش‌نامه براینکوا و اسپینوسا پیک (۲۰۱۷) متغیر «حفظ منافع عموم، استقلال» اندازه‌گیری شد. این پرسش‌نامه شامل ۱۰ سؤال است که سؤال‌های ۱ تا ۵، حفظ منافع عموم و سؤال‌های ۶ تا ۱۰ استقلال را مورد سنجش قرار می‌دهند. پاسخ‌دهندگان میزان موافقت یا مخالفت خود را با هر جمله با مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای مشخص می‌کنند. آلفای کرونباخ دو پرسش‌نامه به ترتیب ۰٫۶۶ درصد و ۰٫۶۰ درصد است.

در این پژوهش، برای بررسی مشخصات پاسخ‌دهندگان از آمار توصیفی و برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات پژوهش مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام این تحلیل‌ها از نرم‌افزارهای آماری اسپاس اس‌اس ۲۲ و لیزرل ۸/۸ استفاده شده است.

بعضی از محققان در تعیین حجم نمونه برای انجام معادلات ساختاری، حداقل ۲۰۰ نمونه را پیشنهاد می‌کنند (هو، ۲۰۰۸). در این پژوهش از روش نمونه‌گیری افراد در دسترس استفاده شده است و با توجه به احتمال عدم بازگشت پرسش‌نامه‌ها، تعداد ۴۵۰ پرسش‌نامه کاغذی، به صورت فیزیکی میان حسابرسان توزیع شد که در نهایت ۳۰۹ پرسش‌نامه مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت شناختی در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه

متغیرها	شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۶۶	۲۱
	مرد	۲۴۳	۷۹
تحصیلات	کارشناسی	۶۹	۲۳
	دانشجوی ارشد	۲۲	۷
	کارشناسی ارشد	۱۵۳	۴۹
	دانشجوی دکتری	۴۱	۱۳
سابقه کار	۵ و کمتر از ۵ سال	۲۴	۸
	۶ تا ۱۰ سال	۷۴	۲۴
	۱۱ تا ۱۵ سال	۵۷	۱۸
	۱۶ تا ۲۰ سال	۴۹	۱۶
رتبه شغلی	۲۰ سال به بالا	۷۵	۲۴
	حسابرس	۵۵	۱۸
	حسابرس ارشد	۶۲	۲۰
	سرپرست	۶۳	۲۰
	مدیر حسابرسی	۶۲	۲۰
	شریک حسابرسی	۶۷	۲۲

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، کمینه و بیشینه متغیرها در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد	میانگین	میانہ	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار	۳۰۹	۴/۲۵	۴/۲۵	۱/۵۰	۰/۷۵	۱۰
فرامادی گرایی حسابرس	۳۰۹	۳/۸۸	۴	۰/۶۵	۱	۵
حفظ منافع عموم	۳۰۹	۳/۷۲	۳/۸	۰/۷۵	۱	۵
استقلال	۳۰۹	۳/۳۸	۳/۴	۰/۶۶	۱	۵

همان‌طور که مشاهده می‌شود با توجه به اینکه مقادیر میانہ و میانگین متغیرها به هم نزدیک است، می‌توان گفت که توزیع متغیرها نرمال است.

مدل‌سازی معادلات ساختاری

مدل‌سازی معادلات ساختاری، رویکرد آماری جامع برای آزمون فرضیه‌ها درباره روابط بین متغیرهای مشاهده شده و متغیرهای مکنون^۱ است. معادلات ساختاری آمیزه‌ای از دو تحلیل مدل اندازه‌گیری و مدل تابع ساختاری است. مدل اندازه‌گیری به بررسی ارتباط میان متغیرهای مکنون و مشاهده‌پذیر پرداخته و کاربرد اصلی آن بررسی روایی هم‌گرا، روایی تشخیصی و پایایی ترکیبی است. خروجی اصلی مدل اندازه‌گیری، بار عاملی است. خروجی مدل‌های ساختاری در حالت تخمین استاندارد، ضریب است. این عدد در حالت استاندارد، مشابه ضرایب رگرسیونی (بتاهای) استاندارد شده در معادله رگرسیون است. در مدل‌های ساختاری برای تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش، مقادیر آزمون تی^۲ یا سطح معناداری بررسی می‌شود؛ بدین صورت که اگر این مقادیر بیشتر از ۱/۹۶ یا کمتر از ۱/۹۶- باشند، فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ تأیید می‌شود (رامین‌مهر و چارستاد، ۱۳۹۲).

روایی متغیرهای پژوهش

پیش از آزمون فرضیه‌ها می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی، روایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار دهیم. برای آزمون روایی هم‌گرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از ۰/۴ و معنادار باشند؛ یعنی ضریب معناداری هر متغیر، بزرگ‌تر از ۱/۹۶ و کوچک‌تر از ۱/۹۶- باشد. از طرفی میانگین واریانس استخراج شده نیز باید بیشتر از ۰/۴ باشد. خلاصه نتایج تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش در جدول ۳ نشان داده شده است.

۱. پنهان

2. T-Value

جدول ۳. نتایج تحلیل عاملی ابعاد متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد	میانگین واریانس استخراج شده
هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار	RQ۱	۰/۵۹	۱۱/۰۲	۰/۶۶	۰/۶۶۲۴۵
	RQ۳	۰/۹۷	-۲۳/۳۶	۰/۰۶	
فرامادی‌گرایی	PQ۱	۰/۷۰	۱۳/۱۵	۰/۵۱	۰/۴۰۳۳۳۸
	PQ۲	۰/۷۹	۱۵/۶۴	۰/۳۷	
	PQ۳	۰/۶۲	۱۱/۳۱	۰/۶۱	
	PQ۴	۰/۴۴	۷/۵۴	۰/۸۱	
	PQ۶	۰/۷۴	۱۴/۲۴	۰/۴۵	
	PQ۷	۰/۵۹	۱۰/۶۰	۰/۶۵	
	PQ۸	۰/۵۵	۹/۸۷	۰/۶۹	
	PQ۱۰	۰/۵۸	۱۰/۰۹	۰/۶۷	
حفظ منافع عموم	Q۱	۰/۵۰	۸/۰۲	۰/۷۵	۰/۴۱۰۱۶۷
	Q۲	۰/۶۱	۹/۸۹	۰/۶۳	
	Q۳	۰/۷۸	۱۵/۳۵	۰/۳۹	
استقلال	IQ۱	۰/۷۹	۱۵/۶۸	۰/۳۷	۰/۴۴۲۱
	IQ۲	۰/۵۱	۷/۸۷	۰/۷۴	

پایایی متغیرهای پژوهش

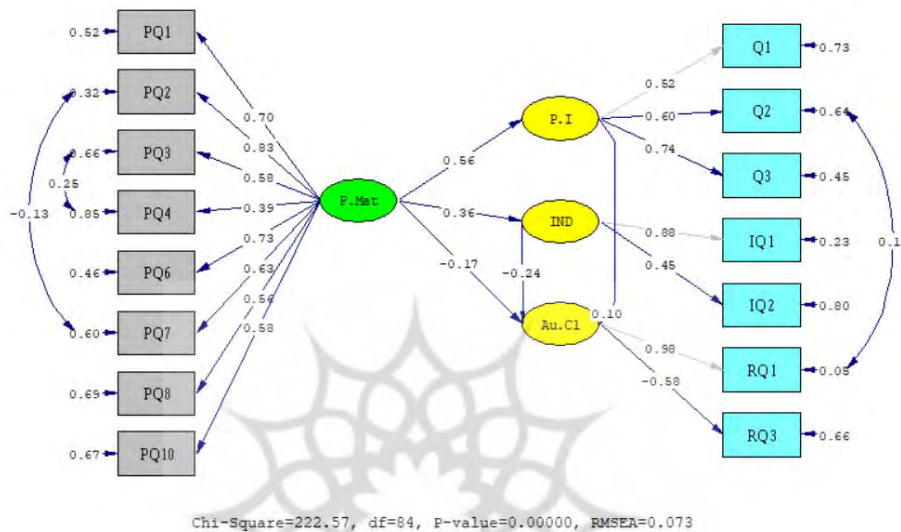
برای آزمون پایایی سؤال‌های پرسش‌نامه از پایایی سازه^۱ (پایایی ترکیبی) استفاده شده است. این معیار مشابه با آلفای کرونباخ است. پایایی سازه بر مبنای مربع مجموع بارهای عاملی یک سازه بیان می‌شود. به‌منظور سنجش سازگاری درونی، مقدار پایایی ترکیبی، باید بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد (رامین‌مهر و چارساتاد، ۱۳۹۲). اگرچه بعضی محققان در مورد متغیرهایی با تعداد سؤالات اندک، مقدار ۰/۶ را به‌عنوان سرحد ضریب معرفی کرده‌اند. همان‌طور که در جدول ۴ نشان داده شده است با محاسبه مقدار پایایی ترکیبی برای متغیرهای پژوهش، از پایایی این متغیرها اطمینان حاصل شد.

جدول ۴. نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

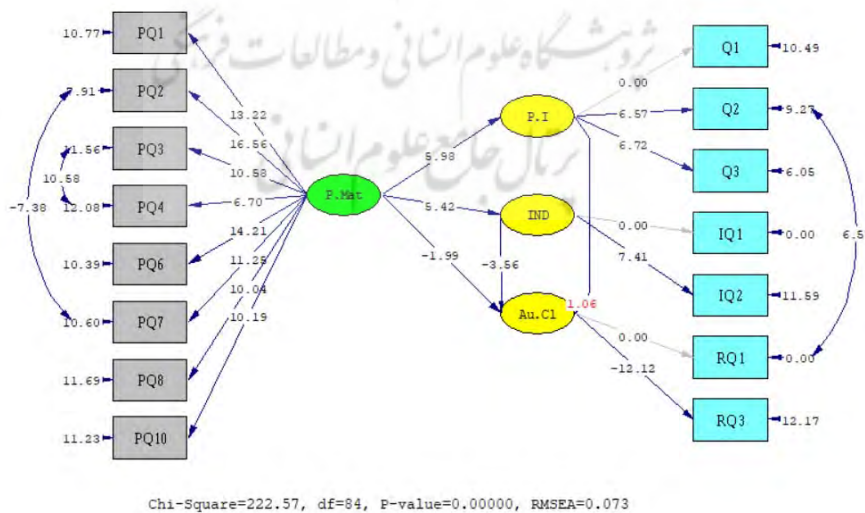
نام متغیر	اختصار	تعداد سؤال‌ها	پایایی ترکیبی
هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار	Au.Cl	۲	۰/۷۷۱۶۸۶
فرامادی‌گرایی	P.Mat	۸	۰/۸۴۰۵۹
حفظ منافع عموم	P.I	۳	۰/۶۶۸۶۷
استقلال	IND	۲	۰/۶۰۳۵۷۱

آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. ضریب مسیر بیانگر میزان تأثیر و آماره تی مربوط به آن ضریب مسیر، بیانگر معناداری آن است؛ به گونه‌ای که ضریب مسیر در صورتی معنادار است که آماره تی مربوط به آن ضریب مسیر، بزرگ‌تر از ۱/۹۶ یا کوچک‌تر از -۱/۹۶ باشد. در شکل‌های ۲ و ۳ نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری به‌منظور آزمون مدل پژوهش در حالت استاندارد و معناداری نشان داده شده است.



شکل ۲. مدل پژوهش در حالت استاندارد



شکل ۳. مدل پژوهش در حالت معناداری

نتایج حاصل نشان می‌دهد فرامادی‌گرایی حسابرسان تأثیر مثبت ۰/۵۶ و معنادار بر حفظ منافع عموم حسابرسان دارد. بنابراین فرضیه تأثیر فرامادی‌گرایی حسابرسان بر حفظ منافع عموم حسابرسان پذیرفته می‌شود. فرامادی‌گرایی حسابرسان تأثیر مثبت (۰/۳۶) و معناداری بر استقلال حسابرسان دارد. از این رو فرضیه تأثیر فرامادی‌گرایی حسابرسان بر استقلال حسابرسان نیز تأیید می‌شود. همچنین فرامادی‌گرایی حسابرسان تأثیر منفی (۰/۱۷-) و معنادار بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار دارد و فرضیه تأثیر فرامادی‌گرایی حسابرسان بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار پذیرفته می‌شود. اما از سوی دیگر، حفظ منافع عموم حسابرسان بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار تأثیر مثبت (۰/۱۰) دارد که این تأثیر از نظر آماری معنادار نیست. از این رو، فرضیه تأثیر حفظ منافع عموم بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار تأیید نمی‌شود. در نهایت، شواهد نشان می‌دهد که استقلال حسابرسان بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار، تأثیر منفی (۰/۲۴-) دارد که این تأثیر از نظر آماری معنادار است. بنابراین فرضیه تأثیر استقلال بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار پذیرفته می‌شود. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

ردیف	فرضیه	ضریب مسیر	آماره T	نتیجه آزمون
۱	تأثیر فرامادی‌گرایی حسابرسان بر بعد حفظ منافع عموم	۰/۵۶	۵/۹۸	پذیرفته می‌شود
۲	تأثیر فرامادی‌گرایی حسابرسان بر بعد استقلال	۰/۳۶	۵/۴۲	پذیرفته می‌شود
۳	تأثیر فرامادی‌گرایی حسابرسان بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار	-۰/۱۷	-۱/۹۹	پذیرفته می‌شود
۴	تأثیر بعد حفظ منافع عموم بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار	۰/۱۰	۱/۰۶	رد می‌شود
۵	تأثیر بعد استقلال بر هم‌سویی منافع میان حسابرسان و صاحب‌کار	-۰/۲۴	-۳/۵۶	پذیرفته می‌شود

نتایج برازش پژوهش

پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش باید اطمینان کسب کرد که مدل معادلات ساختاری برازش لازم را دارد. با توجه به آنکه شاخص واحدی برای قضاوت قطعی در مورد برازش مدل وجود ندارد، باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کرد. بنابراین چند شاخص استفاده شده برای سنجش برازش مدل پژوهش در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج برازش معادلات ساختاری

شاخص‌های برازش الگوی مفهومی	مقادیر توصیه شده	مقادیر محاسبه شده شاخص‌ها	وضعیت برازش
Chi Square	—	۶۴۶/۳۹	—
Df	—	۲۲۸	—
Chi Square/Df	$\text{Chi Square/Df} \leq 5$	۲/۸۳۵۰	قابل قبول
RMSEA	$\text{RMSEA} \leq 0.08$	۰/۰۷۷	قابل قبول

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف اصلی این پژوهش تبیین روابط میان فرامادی‌گرایی حفظ منافع عموم، استقلال و هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار بوده است. نوآوری این پژوهش در مقایسه با سایر مطالعات آن است که مفهوم فرامادی‌گرایی را وارد متون حسابرسی کرده که مفهومی جامعه‌شناختی است. فرامادی‌گرایی از مؤلفه‌های اصلی مدرنیسم است که به ایجاد الگوهای فکری متنوع در افراد منجر می‌شود و این الگوهای فکری، بر قضاوت اشخاص در یک جامعه تأثیر مستقیم دارد. اطلاعات حسابرسی شده توسط حسابرسان، اقدامی اساسی در پیشگیری از تخلف‌های افراد و سازمان‌ها و شفافیت اطلاعات مالی است. زمانی این اهداف تأمین می‌شود که حسابرسان حرفه‌ای عمل کنند، از نقش خود به‌عنوان افراد حرفه‌ای مطلع باشند و بدانند که اقدام‌های آنان می‌تواند به خوش‌نامی یا بدنامی حرفه منجر شود. بنابراین شناخت مؤلفه‌های مهم و اثرگذار در نحوه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان که با ریشه‌های فکری و روان‌شناختی آنان ارتباط دارد، حائز اهمیت است. لذا تحلیل فرامادی‌گرایی و تأثیری که در شکل‌گیری الگوهای فکری دارد با ارزش است و هرگونه نارسایی عملکردی و ناهنجاری حسابرسان، برای گروه‌های مختلف جامعه، افراد و حرفه آن‌ها گران تمام می‌شود. مطابق فرضیه‌های ۱ و ۲ این پژوهش، مبنی بر تأثیر فرامادی‌گرایی روی حفظ منافع عموم و استقلال حسابرسان، نتایج زیر به‌دست آمد:

منافع عموم بر حسب منافع گسترده اشخاص ثالث یا جامعه بیان می‌شود، به بیان دیگر برای حمایت از صاحب‌کار، هنگام برخورد با تضاد منافع، حفظ منافع عموم مطرح می‌شود. حسابرسان باید همواره شایستگی، صداقت و استقلال خود را حفظ کنند و به‌طور مداوم شایستگی خود را به‌عنوان یک شخص مستقل بهبود بخشند، نتایج نشان داد که الگوی فکری فرامادی بر استقلال حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد و در نتیجه، هرچه حسابرسان الگوی فکری غیرمادی داشته باشند، به حفظ استقلال بیشتر تمایل خواهند داشت. همچون سایر گروه‌های حرفه‌ای، حرفه حسابرسی فعالیت‌های خود را با ادعای حمایت از منافع عموم انجام می‌دهد. بنابراین، حرفه حسابرسی به‌دنبال حفظ منافع اشخاص ثالثی است که متکی بر اظهارنظر حسابرس هستند. به بیان دیگر حفظ منافع عموم به معنای حفاظت از منافع استفاده‌کنندگان (سهام‌داران و اعتباردهندگان و...) از صورت‌های مالی حسابرسی شده است. بنابراین افرادی که در کشورهایی با درجه بالایی از نگرش فرامادی هستند، ممکن است اهداف غیرمادی بیشتری مانند موقعیت اجتماعی و مسئولیت‌پذیری را دنبال کنند و کمتر نگران به حداکثر رساندن منافع شخصی باشند. چنین افرادی منضبط‌تر بوده و بیشتر از قوانین و مقررات پیروی می‌کنند و رفتارهای غیراخلاقی در آن‌ها کمتر مشاهده می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود افرادی که سطح بالایی از فرهنگ فرامادی دارند، رفتارهایشان بیشتر توسط انگیزه‌های غیرمادی هدایت شود و تمایل کمتری به منفعت‌طلبی داشته باشند و در قضاوت‌های خود صادقانه رفتار کنند. همچنین فرامادی‌گرایان انگیزه‌ای برای به حداکثر رساندن درآمد نداشته و تمایل بیشتری به حفظ منافع عموم دارند و معتقدند اقدامات غیراخلاقی می‌تواند استقلال آنان را تضعیف کند، بنابراین اخلاقی‌تر عمل می‌کنند و از رفتارهای ناکارآمدی که استقلال آنان را کاهش می‌دهد، اجتناب می‌کنند. به عبارت دیگر، به قوانین اخلاقی حرفه‌ای پایبند هستند. همچنین حفظ استقلال نیز برای حسابرسان بسیار مهم است؛ زیرا تا حد زیادی موفقیت حسابرس را تعیین می‌کند. نتایج به‌دست‌آمده را می‌توان با نتایج پژوهش‌های کوی

و همکاران (۲۰۲۱)؛ فرانک (۲۰۲۱) و دانلی و همکاران (۲۰۰۳)؛ یزدی و همکاران (۱۴۰۱) و حقیقی و همکاران (۲۰۲۳) هم‌سو دانست.

همچنین بر اساس فرضیه ۳ سه این پژوهش مبنی بر تأثیر فرامادی‌گرایی بر هم‌سوایی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار نتایج زیر ارائه می‌شود:

با توجه به تأثیر منفی فرامادی‌گرایی بر هم‌سوایی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار، هنگامی که سطح فرامادی‌گرایی افزایش می‌یابد، هم‌سوایی منافع میان صاحب‌کار و حسابرس کمتر خواهد بود و حسابرسان سعی می‌کنند که به دنبال منفعت شخصی خود، اقدامات غیراخلاقی انجام ندهند. ارزش‌های فرامادی برای غلبه بر تمایل به اقدامات غیراخلاقی که عموماً با ارزش‌های منفعت‌طلبی مرتبط هستند، عمل می‌کنند. در حالی که ارزش‌های مادی تمایل به ارتباط با رفتار غیراخلاقی دارند. فرامادی‌ها ماهیتی غیرمادی دارند که نشان می‌دهد آن‌ها شهرت و موقعیت اجتماعی را به انگیزه‌های پولی و اهداف اقتصادی ترجیح می‌دهند. بنابراین، افرادی که فرهنگ فرامادی‌گرایانه دارند، کمتر به دنبال رفتار فرصت‌طلبانه برای به حداکثر رساندن وضعیت مالی خود هستند و سعی می‌کنند به‌طور غیرمستقیم و مستقیم تأثیرهای مثبتی در اشخاص و جامعه ایجاد کنند. نتایج فرضیه ۳ را می‌توان با نتایج پژوهش کراوتسوا و همکاران (۲۰۱۷) و کوئیگ و واگنر (۲۰۱۲) هم‌سو دانست.

در نهایت مطابق فرضیه ۵ این پژوهش مبنی بر تأثیر منفی استقلال بر هم‌سوایی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار نتایج به‌دست‌آمده به شرح زیر ارائه می‌شود:

مسئولیت اقدام در جهت منافع عموم یکی از ویژگی‌های متمایز حرفه است. برخی از نویسندگان معتقدند وفاداری به حرفه، به دلیل روابط با صاحب‌کار کاهش می‌یابد. استقلال حسابرس یک اصل اساسی در حسابرسی است و برای موفقیت فرایند حسابرسی بسیار مهم است. اگر حسابرس مستقل نباشد، ممکن است ذی‌نفعان به گزارش حسابرسی اعتماد نداشته باشند و اعتبار صورت‌های مالی به‌خطر بیفتد. بنابراین ضروری است که حسابرس در طول فرایند حسابرسی استقلال خود را حفظ کند. حفظ استقلال تضمین می‌کند که حسابرس تحت تأثیر منافع صاحب‌کار قرار نمی‌گیرد. حرفه حسابداری، مانند همه حرفه‌ها، متعهد به پیشبرد منافع عموم جامعه و کسانی است که از قضاوت آنان استفاده می‌کنند. از ویژگی‌های هر حرفه، پذیرش مسئولیت در قبال جامعه است با توجه به آنکه استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری طیف گسترده‌ای از اشخاص هستند که برای تصمیم‌گیری‌های خود به نتایج کار حسابرسان اتکا می‌کنند، باید بدون سوگیری در خصوص صورت‌های مالی اظهار نظر کنند.

یک ویژگی برجسته حرفه و همچنین بخش مهمی از اخلاق حرفه‌ای، تعهد به اجرای استقلال است. براساس دیدگاه محققان استقلال به‌عنوان یک ویژگی کلیدی حرفه تلقی می‌شود که باید براساس قوانین استقلال اجرایی شود. نتایج به‌دست‌آمده از فرضیه پنجم را می‌توان با نتایج تحقیقات الناسیه و الناسیه (۲۰۱۵)؛ ساموئل و همکاران (۲۰۰۹)؛ بنی‌مهد و همکاران (۲۰۱۳) و اسپینوسیاپایک و بارانیکیا (۲۰۲۰) هم‌سو دانست.

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر ارائه می‌شود:

یافته‌های این پژوهش نشان داد که حفظ استقلال حسابرس موجب کاهش هم‌سوایی منافع حسابرس و مدیریت

صاحب‌کار می‌شود. از این رو به سیاست‌گذاران حرفه‌حسابرسی، از جمله جامعه‌حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا در پیاده‌سازی و اجرای آیین رفتار حرفه‌ای توسط مؤسسه‌های حسابرسی، در راستای بهبود استقلال حسابسان، نظارت و سخت‌گیری‌های لازم را به عمل آورند. همچنین شواهد این پژوهش تأیید می‌کند که با افزایش فرامادی‌گرایی در حسابسان، حفظ منافع عموم و استقلال در آن‌ها افزایش می‌یابد و همچنین فرامادی‌گرایی موجب کاهش هم‌سوایی منافع حسابرس و مدیریت صاحب‌کار می‌شود. بر این اساس به مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود که به‌منظور لطمه ندیدن شهرت و اعتبار حرفه‌حسابرسی، فرامادی‌گرایی را در میان حسابسان خود، به‌عنوان یکی از ارزش‌های اخلاقی آموزش دهند. به سیاست‌گذاران حرفه‌حسابرسی از جمله جامعه‌حسابداران رسمی نیز پیشنهاد می‌شود تا ضمن بررسی عوامل تعیین‌کننده هم‌سوایی منافع فردی حسابسان با مدیریت صاحب‌کار، آن عوامل را شناسایی و پیامدهای احتمالی و زیانبار آن بر اعتبار و شهرت حرفه‌حسابرسی را کنترل کند.

برای پژوهش‌های آتی نیز پیشنهاد می‌شود تا درباره سایر محرک‌های هم‌سوایی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار، چالش‌های فرامادی‌گرایی بر توسعه بازار خدمات حسابرسی، از طریق پژوهش کیفی از نوع اکتشافی مبتنی بر مصاحبه‌های عمیق با شرکای حسابرسی، شکاف دانشی این پژوهش را پوشش دهند. از محدودیت‌های اساسی این پژوهش، استفاده از ابزار پرسش‌نامه است و ممکن است پاسخ‌دهندگان سؤال‌ها را با دقت پاسخ نداده باشند؛ از این رو به پژوهشگران توصیه می‌شود که در تعمیم نتایج آن به سایر گروه‌ها و نمونه‌های آماری دقت و احتیاط لازم را داشته باشند.

منابع

- احمدزاده، زاهد و یعقوب نژاد، احمد (۱۴۰۱). تأثیر درک حسابسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسه‌های حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۵۵)، ۲۳-۴۰.
- امیدفر، مهدی و مرادی، مهدی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین مالکیت و تصمیم به تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران. *اقتصاد پولی مالی*، ۱۲(۱۲)، ۶۴-۹۰.
- انصاری، عبدالمهدی؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین و کمالی کرمانی، نرجس (۱۳۹۰). تأثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی مشاوره‌ای همراه با خدمات حسابرسی بر استقلال حسابرس. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱(۱)، ۶۳-۷۸.
- باقرپور ولاشانی، محمدعلی و ظفرزاده، سمیه (۱۳۹۳). تأثیر ویژگی‌های مدیریت صاحب‌کار بر اعتماد حسابسان. *حسابداری مدیریت*، ۷(۲۱)، ۸۳-۱۰۲.
- باقرزادگان، رضا؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ بنی مهد، بهمن و پورزمانی، زهرا (۱۴۰۱). تأثیر نئولیبرالیسم بر قضاوت اخلاقی حسابسان. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۴)، ۱۱۵-۱۳۴.
- بختیاری، جواد؛ پورزمانی، زهرا و رویایی، رضانعلی (۱۳۹۸). رابطه‌مداری و استقلال حسابرس: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۰)، ۲۷-۴۰.
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی و زینالی، مهدی (۱۳۹۲). رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرس. *مجله دانش حسابداری*، ۴(۱۴)، ۹۱-۱۰۸.

- رامین مهر، حمید و چارستاد، پروانه (۱۳۹۴). روش تحقیق کمی با کاربرد مدل‌سازی معادلات ساختاری (چاپ دوم). تهران: ترمه.
- زارع ابراهیم آبادی، الهه؛ بنی مهد، بهمن؛ مراد زاده فرد، مهدی و طالب نیا، قدرت الله (۱۴۰۲). منفعت طلبی؛ ارزش‌های انگیزشی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴(۳)، ۲۱۳-۲۳۸.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶.
- صادقیان، مسعود؛ بنی مهد، بهمن؛ جهانگیرنیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۱۳-۴۳۴.
- طاهری، ماندانا و قبادی اسکی، سینا (۱۴۰۲). تأثیر انحراف استراتژیک شرکت از صنعت بر کیفیت حسابرسی و پیامدهای متعاقب آن. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۳)، ۵۰۶-۵۳۱.
- قاسمی نژاد، احسان و گرکز، منصور (۱۳۹۳). تغییر مدیریت و اظهارنظر حسابرس: آزمون فرضیه هم‌سویی مدیریت و حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۲)، ۴۵-۵۲.
- قائمی، محمد حسین؛ براز، ملیکا و شاهسونند، منیره (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۱)، ۱۵۴-۱۸۱.
- مشایخ، شهناز؛ حیدری، زهره و محمودخانی، مهناز (۱۴۰۲). وضعیت مدیریت استعداد و عملکرد حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۲)، ۳۱۱-۳۴۰.
- مشهدی قریه قیه؛ هادی، بنی مهد، بهمن، فرقاندوست حقیقی، کامبیز و مرادزاده فرد، مهدی. (۱۴۰۱). رابطه میان خرید اظهارنظر حسابرس و تغییر شریک حسابرسی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، ۱۵(۵۷)، ۱۹۷-۲۲۴.
- موحدی اصل، غلامعلی؛ مرادزاده فرد، مهدی و احمدزاده، حمید (۱۴۰۰). نظریه وابستگی اجتماعی و کیفیت حسابرسی: شواهد تجربی از بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۱)، ۱۲۱-۱۳۸.
- نیکبخت، محمدرضا؛ مسلمان عبدال آباد، امیر؛ سلیمانی فارسانی، آرش و شاهین فرد، ندا (۱۴۰۲). بررسی تأثیر هوش اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۴)، ۷۸۱-۷۹۷.
- یزدی، سمیه؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۱). تأثیر نقش تعدیلی درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رابطه حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرس. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲)، ۳۵۳-۳۸۶.

References

- Abramson, P. R. (2014). Value change over a third of a century, 19-34. In R. J. Dalton & C. Welzel (Eds.). *The civic culture transformed: From allegiant to assertive citizens*. Cambridge University Press.

- Ahmadzadeh, Z. & Yaghoub Nezhad, A. (2022). The Effect of Auditors' Inception of Ethical Culture on Professional Values in AuditFirms. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(55), 23-40. (in Persian)
- Alnawaiseh, M. A. & Alnawaiseh, M. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*, 8(8). ISSN: 19139004- E-ISSN: 1913.9012- 149-141
- Ansari, A.M., Talebi Najafabadi, A. & Kamali Kermani, N. (2011). A Survey of the Impact of Audit and the Same Time non-audit (Accounting, Managing and Consulting) Services on Auditor Independence. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 1(1), 63-78. (in Persian)
- Bagherpoor, M.A. & Zafarzadeh, S. (2014). The effect of client's management characteristics on auditor's trust. *Journal of Management Accounting*, 7 (21), 83-102. (in Persian)
- Bagherpour, M.A. Monroe, G.S. & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372–390.
- Bagherzadegan, R., Moradzadehfard, M., Banimahd, B. & Poorzamani, Z. (2022). The Impact of Neoliberalism on the Ethical Judgment of Auditors. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(4), 115-134. (in Persian)
- Bakhtiari, J., Poorzamani, Z. & Royae, R. (2019). Guanxi & Auditor's Independence: social connect. *Journal of Knowledge of Management Accounting and Auditing*, 8(30), 27-40. (in Persian)
- Banimahd, B., Moradzadehfard, M. & Zeinali, M. (2013). Relationship between Change of Independent Auditor and Change of Audit Opinion. *Journal of Accounting Knowledge*. 4(14), 91-108. (in Persian)
- Banimahd, B., Noorifard, Y. & Davoudabdi, A. (2013). Auditor-management alignment and audit opinion: Evidence from Iran. *Management Science Letters*, 3(4), 1217-1222.
- Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2017). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement. *Revista de Contabilidad–Spanish Accounting Review*, 21(2), 176–187.
- Berger, P. & Hann, R. (2007). Segment profitability and the proprietary and agency costs of disclosure'. *The Accounting Review*, 82(4), 869–906.
- Berlund, N.R. & Eshleman, J.D. (2019). Client and audit partner ethnicity and auditor-client alignment. *Managerial Auditing Journal*, 34(7), 835-862. <http://doi.org/10.1108/MAJ-10-2018-2036>
- Booth, D. (2021). Post-materialism as a basis for achieving environmental sustainability. *The Journal of Population and Sustainability*, 5(2), 97–125.
- Brown, S. V. & Knechel, W.R. (2016). Auditor–Client Compatibility and Audit Firm Selection. *Journal of Accounting Research*, 54 (3), 725-775. <https://doi.org/10.1111/1475679X.12105>.
- Bryan, D.O., Quirin, J.J. and Donnelly, D.P. (2005). Locus of control and dysfunctional audit behaviour. *Journal of Business & Economics Research*, 3(10), 9-14.

- Chapman, J. (2021). *Changing the internal audit function - Developing functional outcomes*.
- Church, B.K., Jenkins, G. & Stanley, J.D. (2018). Auditor Independence in the United States: Cornerstone of the Profession or Thorn in Our Side? *Accounting Horizons*, 32(3), 145–168. <https://doi.org/10.2308/acch-52122>
- Cui, Y., Wang, J. & Ye, K. (2021). Postmaterialism and Corporate Tax Avoidance. *International Journal of Accounting*, 58(1), 2350002.
- Davenport, L. & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11–23.
- Davidson, R. H., Dey, A. & Smith, A. J. (2018). CEO materialism and corporate social responsibility. *The Accounting Review*, 94(1), 101–126.
- Donnelly, D.P., Jeffrey, J.Q. & David, O. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behaviour: an explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioural Research in Accounting*, 15(1), 87-110.
- Doty, J.R. (2015). Protecting the Investing Public's Interest in Informative, Accurate, and Independent Audit Reports. *AICPA Conference on Current SEC and PCAOB Developments*, Washington.
- Elias, R. Z. (2006). The impact of professional commitment and anticipatory socialization on accounting students' ethical orientation. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 83–90.
- Espinosa Pike, M. & Barrainkua, I. (2020). Professional accountants in Spain: a comparative study of ethical and professional values. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, 49(2), 234–264.
- Frank, M. L. (2021). When do Auditors' Professional Values Constrain the Biasing Effects of Self Interest? An Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 32(2), 41-55. <https://doi.org/10.2308/bria-19-068>
- Franzel, J. M. (2013). Accountability: Protecting Investors, the Public Interest and Prosperity. *Speech made at the Association of Government Accountants 62nd Annual PDC*.
- Gaa, J. C. (2006). Integrity, auditor independence, and the protection of investors. *Advances in Public Interest Accounting*, 12, 27–47.
- Gendron, Y., Suddaby, R. & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169–193.
- Ghaemi, M.H., Baraz, M. & Shahsavand, M. (2024). Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 154- 181. (in Persian)
- Ghaseminezhad, E. & Garkaz, M. (2014). Management Change and Audit Opinion: A test of Management - Auditor Alignment Hypothesis. *Journal of Knowledge of Management Accounting and Auditing*, 3(12), 45-52. (in Persian)

- Giacalone, R. A. & Jurkiewicz, C. L. (2004). The interaction of materialist and postmaterialist values in predicting dimensions of personal and social identity. *Human Relations*, 57(11), 1379-1405. <https://doi.org/10.1177/0018726704049414>
- Guedhami, O., Pittman, J.A., Saffar, W. (2009). Auditor choice in privatized firms: empirical evidence on the role of state and foreign owners. *Journal of accounting and Economics*, 48(2-3), 151-171.
- Haghighi, R., Bagherpour Velashani, M. A., Ghanaei Chamanabad, A. & Abbaszadeh, M. R. (2023). Extending and Ranking the Audit Judgment Factors in an Emerging Market with an Emphasis on Cognitive Neuroscience. *Iranian Journal of Management Studies (IJMS)*, 16 (2), 549-566. DOI: <http://doi.org/10.22059/ijms.2022.338818.674965>
- Henn, M., Oldfield, B., & Hart, J. (2018). Postmaterialism and young people's political participation in a time of austerity. *The British journal of sociology*, 69(3), 712-737.
- Herda, D.N. & Lavelle, J.J. (2013). How the Auditor-Client Relationship Affects the Extent of Value-Added Service Provided to the Client. *Current Issues in Auditing*, 7 (1), 9-14. <https://doi.org/10.2308/ciia-50343>
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (2006). Independence and competence? A critical questioning of auditing. *Advances in Public Interest Accounting*, 12, 149-167.
- Imoniana, J.O. & Pereira, A.C. (2014). Auditor-Client Alignment through competitive priorities - Evidence from Brazil. *Revista Contabilidade e Controladoria*. 6(2). 10.5380/rcc.v6i2.34202
- Inglehart, R. & Welzel, C. (2005). *Modernization, cultural change and democracy*. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press.
- Inglehart, R. (1997). *Modernization and postmodernization*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Jordaan, J.A. & Dima, B. (2020). Post Materialism and Comparative Economic Development: Do Institutions Act as Transmission Channel? *Social Indicators Research*, 148(2), 441-472.
- Kaveh, M., Khalili, M., Ghorbani, A. & Soroush, M. (2014). Professional ethics in accounting and auditing. *World Essays Journal*, 1(2), 85-93.
- Koenig, T. & Wagener, A. (2012). Culture and tax structures. (*Working Paper*).
- Kravtsova, M., Oshchepkov, A. & Welzel, C. (2017). Values and Corruption: Do Postmaterialists Justify Bribery? *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 48(2), 225-242. <https://doi.org/10.1177/0022022116677579>
- Landsman, W.R., Nelson, K.K., Rountree, B.R. (2009). Auditor switches in the pre- and post-Enron eras: Risk or realignment? *The Accounting Review*, 84 (2), 531-558.
- Larson, M. S. (1977). *The rise of professionalism: A sociological analysis*. Berkeley: University of Berkeley Press.
- Liu, M., Tang, J., Walton, S., Zhang, Y., & Zhao, X. (2023). Auditor sustainability focus and client sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 101512.

- Malek, M. & Ahmad, A. C. (2011). The Relationships between Director-Auditor Link and Audit Opinion. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 3(1), 1-19.
- Mardijuwono, A. W., & Subianto, C. (2018). Independence, professionalism, professional skepticism: The relation toward the resulted audit quality. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 61-71.
- Mashayekh, Sh., Heydari, Z. & Mahmoudkhani, M. (2023). The Status of Talent Management and Auditing Performance in Audit Firms. *Accounting and Auditing Review*, 30(2), 311-340. (in Persian)
- Mashhadi, H., Banimahd, B., Forqandoost, K. & Moradzadehfard, M. (2022). Audit Opinion Shopping and Audit Partner Switching. *Journal od Securities Exchange*, 15(57), 197-224. (in Persian)
- McPhail, K. (2006). *Ethics and the individual professional accountant*. A literature Review. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Meyer, M. J., Rigsby, J. T. & Boone, J. (2006). The impact of auditor-client relationships on the reversal of first-time audit qualifications. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 53-79.
- Mintz, S. (2015). Whistleblowing considerations for external auditors under Dodd-Frank: A blueprint for future research. *In Research on professional responsibility and ethics in accounting*, 19, 99-128.
- Mirzay Fashami, A., Boolaky, P.K. & Omoteso, K. (2020). Threats to Auditor Independence: Evidence from Iran. *Journal of Business & Economics*, 6(4), 253-302.
- Mitchell, A., Puxty, T., Sikka, P. & Willmott, H. (1994). Ethical statements as smokescreens for sectional interests: the case of the UK accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 13(1), 39-51.
- Movahedi Asl, Gh., Moradzadehfard, M. & Ahmadzadeh, H. (2021). Social Ties Theory and Audit Quality : Experimental Evidence of Tehran Stock Exchange, *Journal of Management Accounting*, 14(51), 121-138. (in Persian)
- Nikbakht, M.R., Mosalman Abdol Abadi, A., Soleimani Farsani, A. & Shahin Fard, N. (2023). Investigating the Impact of Moral Intelligence on Auditors' Professional Judgment. *Accounting and Auditing Review*, 30(4), 781-797. (in Persian)
- Omidfar, M. & Moradi, M. (2016). An Investigation into the Association between Ownership and the Decision to Switch the Auditor in TSE. *Monetary & Financial Economics*, 23(12), 64-90. (in Persian)
- Ostrum, F. & Kappler, J. (2022). Auditor independence relating to government client affiliates. *Journal of Accountancy*, 234(1).
- Parker, S. & Johnson, L.A. (2017). The development of internal auditing as a profession in the US during the twentieth century. *Accounting Historians Journal*, 44(2), 47-67.
- Ramin Mehr, H. & Charstad, P. (2015). *Quantitative Research Methodology with the Application of Structural Equation Modeling* (2nd Edition). Tehran: Termeh. (in Persian)

- Sadeghian, M., Banimahd, B., Jahangir nia, H. & Gholami Jamkarani, R. (2019). Machiavellianism, Idealism, Relativism, Fraudulent financial reporting. *Accounting and Auditing Review*, 26(3), 413-434. (in Persian)
- Samuel, S., Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (2009). On the eclipse of professionalism in accounting: An essay. In C. S. Chapman, D. J. Cooper & P. Miller (Eds.), *Accounting, organizations and institutions* (367–395). Oxford: Oxford University Press.
- Shoja, N., Banimahd, B. & Vakilifard, H.R. (2018). Examining auditors' views on marketing activities. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10(38), 31-46. (in Persian)
- Sikka, P., Willmott, H. & Lowe, T. (1989). Guardians of knowledge and public interest: evidence and issues of accountability in the UK accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(2), 47–71.
- Suddaby, R., Gendron, Y. & Lam, H. (2009). The Organizational Context of Professionalism in Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3/4), 409-427.
- Suyono, E. & Farooque, O.A. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: insights from Indonesia. *Journal of Asia Business Studies*, 13(4), 543-558. <https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>
- Taheri, M. & Ghobadi Aski, S. (2023). Strategic Deviance Impact on Auditor Quality and Its Consequences in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 30(3), 506-531. (in Persian)
- Taylor, M. H., DeZoort, F. T., Munn, E. & Thomas, M. W. (2003). A proposed framework emphasizing auditor reliability over auditor independence. *Accounting Horizons*, 17(3), 257–266.
- Wang, Q., Wong, T.J., Xia, L. (2008). State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China. *Journal of accounting and economics*, 46(1), 112–134.
- Wyatt, A.R. & Gaa, J. (2004). Accounting professionalism: a fundamental problem and the quest for fundamental solutions. *The CPA Journal*, 74(3), 22-32.
- Yazdi, S., Pourheidari, O. & Khodamipour, A. (2022). The effect of the moderating role of the auditor's understanding of the organization's ethical culture on the relationship between professionalism and the auditor's ethical judgment. *Journal of Accounting Advances*, 14(2), 353-386. (in Persian)
- Ye, P. Carson, E. & Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds. *Auditing*, 30(1), 121–148.
- Zare, E., Banimahd, B., Moradzadefard, M. & Talebnia, G. (2024). Utilitarianism; Motivational Values and Audit Commercialization: Evidence of the Audit Private Sector. *Empirical Research in Accounting*, 14(3), 213-238. doi: 10.22051/jera.2023.44146.3145 (in Persian)