



# The Effect of Public Interest Commitment and Independence Commitment on the Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Graduate Students

Mohammad Hosein Safarzadeh<sup>1</sup>, Mojtaba Moridi<sup>2</sup>, Abbas Hooshmand kashani<sup>3</sup>

Received: 2021/04/30

Approved: 2021/09/29

Research Paper

## Abstract

The purpose of this study is to compare professionalism dimensions (including public interest commitment and the independence commitment) on the ethical judgment between auditors and post graduate students in accounting. The present study is a descriptive- survey research. The statistical sample of this study is comprised of 340 auditors and graduate students in auditing. The data are gathered through a questionnaire. The findings show that there is no significant difference between public interest commitment between students and auditors, and there is no significant difference between public interest commitment, independence commitment and ethical judgment among the auditors' ranking. However, the commitment to the implementation of independence and ethical judgment between students and auditors has a significant difference. In addition, there is a negative significant association between professionalism dimensions and ethical judgment. Research findings, in addition to extending the theoretical foundations of past research, contain valuable concepts to profession and policy makers.

**Key Words:** Professionalism, Public Interest Commitment, Independence Commitment, Ethical Judgment.

 10.22034/JPAR.2022.529330.1030

1. Assistant Professor. Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) hosein470@gmail.com

2. MSc. of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. smmoridi@yahoo.com

3. MSc. of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. abashoshmand@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی

محمد حسین صفرزاده<sup>۱</sup>، مجتبی مریدی<sup>۲</sup>، عباس هوشمند کاشانی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ابعاد حرفه‌ای‌گری (شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار) بر قضاوت اخلاقی است. بدین منظور تفاوت دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته‌ی حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از منظر روش و ماهیت توصیفی-پیمایشی می‌باشد. نمونه‌ی آماری این پژوهش را ۳۴۰ نفر حسابرس و دانشجوی تحصیلات تکمیلی حسابداری تشکیل می‌دهد. روش گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه می‌باشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که تعهد خدمت به منافع عمومی بین دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری ندارد. تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار و قضاوت اخلاقی بین رده‌های مختلف حسابرسان تفاوت معناداری ندارد اما تعهد به اجرای استقلال و قضاوت اخلاقی بین دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری دارد. همچنین ابعاد حرفه‌ای‌گری تأثیر منفی معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد. یافته‌های پژوهش علاوه بر توسعه‌ی مبانی نظری تحقیقات پیشین، حاوی مفاهیم ارزشمندی برای مراجع حرفه‌ای و سیاست‌گذاران در تدوین سرفصل‌های درسی است.

**واژه‌های کلیدی:** حرفه‌ای‌گری، تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار، حسابداری، قضاوت اخلاقی.

doi: 10.22034/JPAR.2022.529330.1030

۱. استادیار حسابداری، گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

hosein470@gmail.com

smmoridi@yahoo.com

abashoshmand@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

حرفه‌ی حسابرسی نقش مهمی در اقتصاد کشورهای جهان دارد. حسابرسان به گزارش عملکرد و وضعیت مالی بنگاه‌های اقتصادی اعتبار می‌بخشند و مبنایی قابل اتکا برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان فراهم می‌سازند. نقش حساس حسابرسان در نظام اقتصادی کشورها، حرفه‌ی حسابرسی را از سایر حرفه‌ها متمایز ساخته است (نونهال‌نهر و همکاران، ۱۳۹۳). شکست‌های حسابرسی مرتبط با رسوایی‌های ابتدای قرن جدید، افزون بر بحران‌های مالی جهانی اخیر به حرفه‌ی حسابرسی و وجهه‌ی عمومی آن و اطمینان به کارکرد حسابرسی خسارات زیادی وارد نموده است. همان‌طور که برخی محققان بیان نموده‌اند، فرهنگ مؤسسات حسابرسی در سال‌های اخیر تغییر نموده و به سمت افزایش سازمان‌دهی اهداف تجاری سوق یافته است (بیکر، ۲۰۱۴؛ گندرون، سودابی، لام، ۲۰۰۶؛ هانلون، ۱۹۹۶) اما تفکر منافع عمومی هنوز در اجرای وظایف حسابرسان نمود دارد و ظاهر می‌شود (ویات، ۲۰۰۴).

در نتیجه، شکست‌های حسابرسی به فقدان شخصیت حرفه‌ای‌گری و فداکاری‌های ناکافی برای ایده‌آل‌های حرفه‌ای در بخش حسابرسی نسبت داده می‌شود (کلیکمن، شوارتز، لاتان، ۲۰۰۱). اعتماد به اطلاعاتی که حسابداران تهیه می‌کنند، بستگی به درجه اعتماد شخصیت آنان دارد و این حرفه‌ای‌گری آن‌ها است که باعث اعتماد می‌شود. حسابداران حرفه‌ای و متعهد باید بیش‌تر مسئولیت‌پذیر بوده و در پیشرفت ارزش‌های حرفه‌ای کوشا باشند. بعلاوه همواره تلاش کنند عملکرد شخصی خود را بهبود ببخشند (لارسون، ۱۹۷۷).

اگرچه حرفه‌ای‌گری در حرفه‌ی حسابرسی مهم است اما پژوهش‌های کمی این مسئله را بررسی نموده‌اند (بامبر، ایر، ۲۰۰۲). در این زمینه برخی محققین آکادمیک (مانند کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۳) به محققین پیشنهاد کرده‌اند که در باره‌ی دلایل انتقال از منطق حرفه‌ای‌گری به منطق تجاری‌گری در حوزه‌ی حسابرسی پژوهش نمایند. سودابی و همکاران (۲۰۰۹) سعی کردند از طریق تحلیل تفاوت در ارزش‌ها و طرز نگرش حرفه‌ای‌گری به این سؤال پاسخ دهند. بیش‌تر پژوهش‌هایی که تعهد حرفه‌ای فردی را تحلیل کرده‌اند، تعهد را بر مبنای مشارکت در مؤسسات حرفه‌ای اندازه‌گیری نموده‌اند. این پژوهش‌ها درجه‌ای که حسابرسان ارزش‌های حرفه‌ای را قبول نموده و مورد تصدیق قرار داده‌اند، بررسی نکرده‌اند.

حرفه‌ی حسابرسی و جامعه‌ی آکادمیک بر نیاز به حسابرسانی که ارزش‌های حرفه‌ای را توسعه بخشد و مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را نهادینه نمایند (حتی در دوران تحصیل و قبل از این که وارد حرفه شوند) تأکید دارد (الیاس، ۲۰۰۶؛ فرگوسن و همکاران، ۲۰۱۱). هدف پژوهش حاضر پر کردن فاصله موجود در ادبیات از طریق تحلیل تعهد به ارزش‌های حرفه‌ای در بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابرسان و مقایسه آن‌ها می‌باشد. رابطه‌ی بین نگرش‌های حرفه‌ای و فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی در پژوهش‌های قبلی بررسی شده است (الیاس، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۸؛ لرد، دی‌زورت، ۲۰۰۱). پژوهش حاضر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال (به‌عنوان دو بعد از ابعاد حرفه‌ای‌گری) در کار حسابرسی را در بین دانشجویان

تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان مقایسه نموده و تأثیر رتبه‌ی کاری حسابرسان (شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس) را بر این دو بعد بررسی و تفاوت بین قضاوت اخلاقی را در بین این دو گروه (دانشجویان و حسابرسان) مورد بررسی قرار خواهد داد. در پایان تأثیر حرفه‌ای‌گری بر قضاوت اخلاقی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در صورت رسیدن به اهداف پژوهش انتظار می‌رود شکاف بین تئوری و عمل (در واقع شکاف بین تئوری و یادگیری دانشجویان و عمل حسابرسان باتجربه) در اعمال قضاوت اخلاقی و حرفه‌ای‌گری تا حد زیادی تبیین شود و در صورت لزوم برای انجام اقدامات اصلاحی لازم پیشنهادهایی صورت پذیرد.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱- تعهد خدمت به منافع عمومی

مفهوم تعهد خدمت به منافع عمومی مهم‌ترین اصل در حرفه‌ی حسابرسی است اما پژوهش‌های کمی بر توسعه‌ی فهم و درک این مفهوم تمرکز نموده‌اند (داونپورت، دلاپورتاس، ۲۰۰۹). همچنین محققان متعددی معتقدند که چگونگی پذیرش و تصدیق ارزش‌های حرفه‌ای به‌طور مناسب و کافی مورد تحلیل واقع نشده است (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). در مطالعه‌ای بر روی حسابداران حرفه‌ای کشور استرالیا، داونپورت و دلاپورتاس (۲۰۰۹) تفسیر خود از منافع عمومی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که فرآیند تحصیل حسابداران حرفه‌ای در انتقال مفاهیم و معنای منافع عمومی مؤثر است اما این آموزش‌ها آن‌قدر مؤثر نیست که حسابداران حرفه‌ای را در استفاده‌ی عملی از ایده‌ی منافع عمومی خصوصاً زمانی که تعارض منافع وجود داشته باشد راهنمایی نماید. بنابراین مهم است که بدانیم چه کسانی در آینده وارد حرفه خواهند شد و درک آن‌ها از مفهوم منافع عمومی چیست. تعهد حسابداران به حرفه در طی دوران اجتماعی‌سازی که در طول تحصیلات رسمی اتفاق می‌افتد بهبود می‌یابد (بلین و همکاران، ۱۹۹۱؛ کلیکمن و همکاران، ۲۰۰۱؛ کوهن و همکاران، ۲۰۰۱). این بهبود پس از ورود به حرفه نیز تداوم می‌یابد (فوغارتی، ۱۹۹۲). دانشجویان در دوران آموزشی خود و آموزش‌های مرتبط با حرفه در معرض ارزش‌هایی مانند خدمت به منافع عمومی و به‌کارگیری رفتار اخلاقی قرار می‌گیرند اما شکست‌های حسابرسی به فقدان رفتار اخلاقی نسبت داده می‌شود و موفقیت دانشگاه‌ها در افزایش ارزش‌های حرفه زیر سؤال می‌رود (هلیار، بینگتون، ۲۰۰۴).

هر دو گروه دانشجویان و حسابرسان، تحصیلات رسمی حسابداری و حسابرسی را سپری کرده‌اند اما نگرش حسابرسان درباره‌ی ارزش‌های حرفه از طریق تجارب کاری قبلی و محیط سازمانی که در آن فعالیت داشته‌اند شکل گرفته است. محققین متعددی (گندرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ ویات، ۲۰۰۴) معتقدند که علت تغییر در نگرش به ارزش‌ها در حرفه‌ی حسابرسی از تغییر هدف به بیشینه‌سازی سود ناشی می‌شود که بر نگرش حسابرسان درباره‌ی حرفه تأثیرگذار است. بنابراین حسابرسان نگرش مبتنی بر سود بیش‌تری نسبت به دانشجویان خواهند داشت اما تجربه‌ی حرفه‌ای با تعهد حرفه‌ای بالاتر در حوزه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مستقیم دارد (گندرون و

همکاران، ۲۰۰۶). دلیل این نتیجه ممکن است در ادبیات جامعه‌شناسی حرفه‌ها یافت شود. طبق این ادبیات تعهد حرفه‌ای اشخاص در طی فرآیند اجتماعی‌سازی که با ورود فرد به حرفه شروع می‌شود توسعه پیدا می‌کند (لارسون، ۱۹۷۷). استدلال مشابهی برای تعهد حسابرسان نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای مانند خدمات منافع عمومی نیز کاربرد دارد. بنابراین انتظار می‌رود که حسابرسان دارای تجربه‌ی کاری بالا تعهد بالاتری نسبت به دانشجویان و حسابرسان کم‌تجربه‌تر در خدمت به منافع عمومی داشته باشند.

## ۲-۲- تعهد به اجرای استقلال در کار حسابرسی

استقلال عمده‌تاً به‌عنوان اصلی‌ترین ارزش حرفه‌ی حسابرسی مطرح است (ساموئل و همکاران، ۲۰۰۹). دائماً این بحث وجود دارد که آیا استانداردهای حسابرسی می‌توانند بر رفتار حسابرسان تأثیر بگذارند و این که کدام استانداردهای حسابرسی، بیش‌تر در مدیریت ریسک مرتبط با کار حسابرسی در شرایط عدم استقلال مؤثر هستند. به دلیل رسوایی‌های حسابداری معیارهای مورد استفاده استقلال حسابرس در عمل و در ظاهر افزایش یافته است مانند: قانون ساربینز اکسلی در کشور آمریکا در سال ۲۰۰۲. در این قوانین ممنوعیت‌های سخت‌گیرانه و تنبیه‌های سنگینی گنجانده شده تا قانون‌گذاران نقش فعال‌تری داشته باشند (هوم‌فری و همکاران، ۲۰۰۶). فرض این تلاش‌های قانونی آن است که حسابرسان می‌توانند از طریق اجتناب از روابط خاصی، از تضاد منافع آزاد بمانند (تیلور و همکاران، ۲۰۰۳) اما برخی حسابرسان معتقدند استقلال حالتی ذهنی است و ممکن نیست بتوان برای وضعیت‌هایی که باعث تهدید استقلال است قوانینی تعیین نمود (گا، ۲۰۰۶؛ هوم‌فری و همکاران، ۲۰۰۶). بی‌تی و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی که در کشور انگلستان انجام دادند، دریافته‌اند که طبق نظر شرکای مؤسسات حسابرسی، بیش‌تر جنبه‌های قوانین قبل از ساربینز اکسلی قانون محور بوده و تأثیر کمی بر کیفیت واقعی حسابرسی داشته‌اند. گندرون و همکاران (۲۰۰۶) بیان کردند که اگرچه استقلال حسابرس قبلاً به‌عنوان یک موقعیت اخلاقی‌رفتاری مورد توجه بوده است اما امروزه به‌طور فزاینده‌ای به‌عنوان مقصودی دیده می‌شود که می‌توان آن را از طریق استانداردهای رسمی در کدهای اخلاقی و قوانین دولتی قانون‌گذاری کرد. آن‌ها اعتقاد دارند که استانداردهای قانونی استقلال حسابرسان (تصویب شده توسط حرفه و دیگر نهادهای قانون‌گذار) باید به شدت حاوی محدودیت‌ها و قیودی باشند که تقاضای عمومی برای حسابداری مرتفع شود. طبق مطالعه‌ی گندرون و همکاران (۲۰۰۶) حسابرسانی که به استقلال کاری تعهد دارند باید دیدگاه مثبتی به قوانین اخلاقی حرفه‌ی حسابداری و استانداردهای استقلال حسابرس و محدودیت‌های الزام‌آور استقلال داشته باشند.

تغییر در ارزش‌هایی که حسابرسان و زمینه‌های کاری آن‌ها را راهبری می‌نماید، برای مثال از منطق حرفه‌ای‌گری به منطق تجاری‌سازی، ممکن است بر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار به‌عنوان اصلی‌ترین ارزش حرفه تأثیر منفی بگذارد. سودابی و همکاران (۲۰۰۹) ادعا کردند که نرم‌های حرفه‌ای حسابرسان درجه بالا باعث نگرانی بیش‌تر مدیران می‌شود و لذا مدیران کم‌تر

متمایل به تصویب و اجرای قوانین سخت‌گیرانه مرتبط با استقلال حسابرسان خواهند بود. آن‌ها شواهد تجربی برای ادعای خود نیافتند. با این وجود، کارینگتون و همکاران (۲۰۱۳) گزارش کردند که طول دوره‌ی استخدام در حسابرسی رابطه مثبتی با تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار دارد و گندرون و همکاران (۲۰۰۶) نیز یافتند که حسابرسان مسن‌تر استقلال بالاتری نسبت به حسابرسان جوان از خود نشان می‌دهند. همچنین گندرون و همکاران (۲۰۰۶) نتیجه گرفتند هر زمان حسابرسان با سن بالاتری وارد حرفه شوند، با ارزش‌های اخلاقی مانند استقلال سریع‌تر تطبیق پیدا می‌کنند. تعهد به اجرای استقلال ممکن است در اذهان آن‌ها حتی قبل از ورود به حرفه شکل گیرد.

### ۲-۳- قضاوت اخلاقی

قضاوت اخلاقی به درجه‌ای اطلاق می‌شود که فرد فعالیت‌های غیراخلاقی را از نظر قابلیت پذیرش آن‌ها بر اساس استانداردهای اخلاقی حرفه مورد توجه قرار می‌دهد. یک روانشناس اخلاقی به نام رست (۱۹۸۶) مدلی چهار عاملی ارائه کرد که از طریق آن عناصر اعمال اخلاقی را توضیح دهد. وی نتیجه گرفت که اعمال اخلاقی محصول زیرفراایندهای روانشناسی زیر می‌باشند: حساسیت اخلاقی (شناخت)، قضاوت یا استدلال اخلاقی، انگیزش روحی، و شخصیت اخلاقی. طبق این مدل، قضاوت اخلاقی دومین مرحله از فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است و اشاره به قضاوت‌های اخلاقی دارد که افراد درباره‌ی تحولات اعمال شناسایی شده انجام می‌دهند.

ممکن است حسابرسان از معضلات اخلاقی حرفه‌ی حسابرسی بیش از دانشجویان آگاهی داشته باشند. زیرا آن‌ها طی دوران کاری در معرض این معضلات اخلاقی قرار داشته‌اند. گلوور و همکاران (۲۰۰۲) پیشنهاد کردند حسابرسان حرفه‌ای باتجربه در وضعیت‌های مشابهی قرار می‌گیرند و ممکن است بیش‌تر از رفتار مورد قبول در آن شرایط آگاهی داشته باشند. از طرف دیگر حسابرسان ممکن است از عواقب منفی رفتارهای غیراخلاقی که بر کیفیت حسابرسی، شهرت حسابرس و حرفه‌ی حسابرسی و مؤسسات حسابرسی نیز تأثیر می‌گذارد آگاهی بیش‌تری داشته باشند. کوهن و همکاران (۲۰۰۱) بیان کردند که حسابرسان حرفه‌ای برخی اعمال قابل تأمل را عمدتاً کم‌تر از دانشجویان، اخلاقی در نظر می‌گیرند. بعلاوه یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش‌ها در حوزه‌ی روانشناسی اخلاقی این است که سن یک پیام‌رسان توسعه‌ی اخلاق در فرد است (رست، ۱۹۸۶). طبق تئوری توسعه‌ی اخلاق شناختی کولبرگ (۱۹۸۴) سن متغیری است که به‌طور قابل توجهی بر توسعه‌ی سطح انگیزه‌ی اخلاقی در بین افراد تأثیر می‌گذارد. همچنین رست (۱۹۸۶) نشان داد که انگیزه‌ی اخلاقی با افزایش سن و تحصیلات افزایش می‌یابد. در زمینه‌ی حسابرسی، سن حسابرس ارتباط عمیقی با تجربه‌ی کاری وی دارد. لذا پیرو تئوری کولبرگ (۱۹۸۴)، حسابرسان باتجربه باید توانایی قضاوت حرفه‌ای بالاتری داشته باشند. با این وجود، جوهری و همکاران (۲۰۱۷) در بررسی ادبیات در حوزه‌ی انگیزه‌های اخلاقی حسابرسان نتایج مختلفی را گزارش نمودند که در آن‌ها تأثیر سن متناقض بود. همچنین باراین کوا و

اسپینوزا (۲۰۱۸) نتیجه گرفتند که تجربه تأثیر منفی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارد.

#### ۲-۴- تأثیر تعهد به منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی

برخی پژوهش‌ها رابطه‌ی بین نگرش‌های حرفه‌ای و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را مورد بررسی قرار داده‌اند (الیاس، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۸؛ لورد، دزورت، ۲۰۰۱). نتایج مطالعات در این رابطه نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای بیش‌تر منجر به تصمیم‌گیری اخلاقی‌تر می‌شود. تعهد حسابرسان برای حفظ منافع عمومی، مبنایی برای قضاوت اخلاقی در حسابرسی است. در این راستا، انتظار می‌رود حسابرسانی که اولویتشان منافع عمومی است، در هرگونه فعالیتی که طبق استانداردهای اخلاقی حرفه‌ای غیرقابل قبول است، درگیر نشوند.

#### ۲-۵- تأثیر تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی

چندین محقق (گندرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹) برای پژوهش‌های بیش‌تر در رابطه با تأثیر تعهدات حسابرسان به اجرای استقلال بر تصمیمات اخلاقی آنان بررسی‌هایی انجام داده‌اند. بر این اساس انتظار می‌رود حسابرسانی که حفظ استقلال در اجرای عملیات حسابرسی برایشان اهمیت دارد، در هرگونه فعالیتی که طبق استانداردهای اخلاقی حرفه‌ای غیرقابل قبول است، درگیر نشوند.

#### ۳- پیشینه‌ی پژوهش

تاکنون در پژوهش‌های داخلی که در حوزه‌ی قضاوت اخلاقی حسابرسی انجام شده است، پژوهشی وجود ندارد که تأثیر حرفه‌ای‌گری حسابرسان و ابعاد آن شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار حسابرسی را بر قضاوت اخلاقی آن‌ها بررسی کند. عمده پژوهش‌های انجام شده تأثیر عوامل رفتاری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان و برخی نیز عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی را بررسی نموده‌اند که در ادامه خلاصه‌ای از آن‌ها ارائه می‌شود.

صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و رده‌ی سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه‌ی رشد اخلاقی کالبرگ پرداختند. پژوهش آن‌ها سه یافته‌ی عمده داشت. یافته‌ی اول نشان داد که استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در سطح پساقراردادی نظریه‌ی رشد اخلاقی کالبرگ قرار دارد. یافته‌ی دوم حاکی از وجود رابطه‌ی منفی معنادار میان سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل و اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی است. نهایتاً یافته‌ی پایانی نشان می‌دهد که با افزایش مرتبه‌ی سازمانی حسابرسان مستقل، سطح استدلال‌های اخلاقی آن‌ها کاهش می‌یابد. مهرانی و شهبازی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل انجام دادند. نتایج به شکل‌گیری یک مدل پارادایمی انجامید که در این مدل، ۱۳ مقوله برای شرایط علی، ۵ مقوله در زمینه‌ی بستر، ۸ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۴ مقوله برای راهبرد و

۵. مقوله در زمینه‌ی پیامد مرتبط با پدیده‌ی اصلی پژوهش که حرفه‌ای بودن قضاوت است، مورد شناسایی قرار گرفت.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۷) تأثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس را بررسی نمودند. چهار ویژگی فردی شامل جنسیت، تجربه، خوش‌بینی و اعتماد به نفس بود. نتایج با استفاده از آزمون تی استیودنت نشان داد کلیه‌ی متغیرهای مورد مطالعه منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

خوزین و محمدی (۱۳۹۴) به مطالعه‌ی تطبیقی مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پرداختند. نتایج نشان داد که این دو گروه (تهیه‌کننده و استفاده‌کننده) در مورد اصول بی‌طرفی، رازداری و اصول و ضوابط حرفه‌ای و رفتار حرفه‌ای دارای دیدگاه مشابه اما در اصول درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، تفاوت‌هایی میان دیدگاه‌های این دو گروه وجود دارد.

فروغی و همکاران (۱۳۹۳) عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را بررسی نمودند. نتایج نشان داد یک رابطه‌ی مثبت بین اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای و ادراک حسابداران رسمی ایران از محیط اخلاقی سازمان با قضاوت اخلاقی آن‌ها وجود دارد. به عبارت دیگر هرچه حسابداران رسمی محیط اخلاقی سازمان خود را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت، اخلاقی‌تر عمل می‌کنند.

نونهال نهر و همکاران (۱۳۹۳) به ارزیابی تأثیر تعاملی مدرک تحصیلی و آموزش ضمن خدمت و تجربه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در سطوح مختلف پیچیدگی کار پرداختند. نتایج نشان داد در وظایف پیچیده‌تر، آموزش ضمن خدمت به تنهایی و مدرک تحصیلی به همراه تجربه تأثیر بسزایی بر قضاوت حسابرسان دارد. همچنین حسابرسان کم‌تجربه و دارای مدرک تحصیلی پایین در وظایف پیچیده‌تر جانشین مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند.

حساس یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) رابطه‌ی سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی را بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش نشان داد حسابرسان ماهر حساسیت اخلاقی بیش‌تری نسبت به منافع افراد ذی‌نفع به‌ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه‌ی تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد.

سلمان پناه و طالب نیا (۱۳۹۲) عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران را نتایج مؤید این بود که آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه‌ی حسابداران رسمی و محیط اخلاقی شرکت متغیرهای مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی است. همچنین بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی رابطه‌ی معناداری یافت نشد.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) تأثیر ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند. نتایج تحلیل‌های آماری نشان داد آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان تأثیر معنادار دارد. همچنین زنان قضاوت‌های اخلاقی‌تری اعمال نموده‌اند.

عبدالحق و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مصری پرداختند. نتایج



نشان داد حساب‌رسانی که در مؤسسات حسابداری بزرگ اشتغال دارند، معمولاً نسبت به حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابداری کوچک و متوسط از استدلال‌های اخلاقی ضعیف‌تری برخوردارند. ناستین و استرمارک (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر آگاهی حساب‌رسان از شهرت حرفه‌ای خود برای قضاوت‌های اخلاقی‌شان پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر وجود رابطه‌ی مثبت و معنادار میان آگاهی حساب‌رسان از شهرت حرفه‌ای و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها بود.

سانوسی و همکاران (۲۰۱۹) تأثیر گرایش اهداف، خود اثربخشی و پیچیدگی وظایف بر عملکرد قضاوتی حساب‌رسان مالزی را بررسی نمودند. نتایج بیانگر این بود که گرایش اهداف تأثیر قوی بر عملکرد قضاوتی حساب‌رسان دارد. همچنین خود اثربخشی، تأثیر یادگیری گرایش اهداف را به‌طور معناداری تعدیل می‌نماید.

باراین‌کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸) در پژوهشی تأثیر حرفه‌ای‌گری حساب‌رسان بر قضاوت اخلاقی را در بین نمونه‌ای شامل حساب‌رسان و دانشجویان در کشور اسپانیا بررسی نمودند. نتایج نشان داد تعهد دانشجویان به خدمت به منافع عمومی و اجرای مستقل حسابداری به‌طور معناداری بیش‌تر از حساب‌رسان باتجربه است. همچنین حساب‌رسان قضاوت اخلاقی بهتری در مقایسه با دانشجویان ارائه می‌دهند.

عبدالحمید و همکاران (۲۰۱۸) عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان را بررسی نمودند. با استفاده از پرسش‌نامه تأثیر عواملی مانند جنسیت، تجربه، سطح موقعیت شغلی، دانش و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابداری بر قضاوت حرفه‌ای بررسی شد. نتایج نشان داد سطح موقعیت شغلی و تجربه‌ی کاری تأثیر معناداری بر قضاوت حرفه‌ای دارند در حالی که سطح تحصیلات (دانش)، جنسیت و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابداری تأثیر معناداری بر قضاوت حساب‌رسان ندارند.

یانگ و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر هوش هیجانی حساب‌رسان بر قضاوت وی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد نقش هوش هیجانی در کاهش رفتار سوء عملکردهی حساب‌رسان و بهبود کیفیت حسابداری معنادار است. همچنین نتایج نشان داد هوش هیجانی بر رابطه‌ی بین انواع فشارهای کاری و قضاوت حساب‌رسان تأثیر گذار می‌باشد.

اسماعیل (۲۰۱۷) رابطه‌ی بین قضاوت اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی را بین حسابداران رسمی و دانشجویان بررسی کرد. نتایج نشان داد تفاوت معناداری بین ایدئولوژی اخلاقی حسابداران رسمی و دانشجویان حسابداری وجود دارد. همچنین نتایج مؤید این بود که تفاوت معناداری بین قضاوت اخلاقی دو گروه وجود دارد.

رئوس فیگیورا و کاردونا (۲۰۱۳) به بررسی رابطه‌ی بین تجربه‌ی حساب‌رسان و قضاوت حرفه‌ای وی پرداختند. نتایج نشان داد که تجربه‌ی کاری بر قضاوت حساب‌رسان تأثیر ندارد.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:  
فرضیه ۱: از دیدگاه حساب‌رسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، تعهد خدمت

به منافع عمومی بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابرسان شاغل تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۲: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد خدمت به منافع عمومی آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، تعهد به اجرای استقلال در کار بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابرسان تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۴: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد آن‌ها به اجرای استقلال در کار تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۵: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، قضاوت اخلاقی بین حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۶: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین رتبه‌ی حسابرسان و قضاوت اخلاقی آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۷: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین تعهدات حسابرسان و دانشجویان به منافع عمومی و قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه‌ی منفی معنادار وجود دارد.

فرضیه ۸: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین تعهد به اجرای استقلال در اجرای عملیات توسط حسابرسان و دانشجویان و قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

## ۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف کاربردی و از دسته پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی است. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. در طراحی پرسش‌نامه، از پرسش‌نامه‌ی بوبک و همکاران (۲۰۱۵) و باراین‌کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸) برای سنجش متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی، از پرسش‌نامه‌ی گندرون و همکاران (۲۰۰۶) برای سنجش متغیر تعهد به اجرای استقلال و از پرسش‌نامه‌ی کوهن و همکاران (۱۹۹۸) برای سنجش متغیر قضاوت اخلاقی استفاده شده است. پرسش‌های مربوط به هر متغیر در طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای (بسیار موافق تا بسیار مخالف) طراحی گردید

جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر حسابداران عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری شاغل به تحصیل در سال ۱۳۹۸ در دانشگاه‌های سراسری هستند. دلیل انتخاب دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابداران رسمی به‌عنوان نمونه‌ی آماری آن است که در این پژوهش به دنبال بررسی تفاوت دیدگاه این دو گروه هستیم. هم‌چنین علت انتخاب دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری به‌عنوان نمونه‌ی آماری افراد دانشگاهی، آن است که دانشجویان تحصیلات تکمیلی به نسبت دانشجویان مقطع کارشناسی به دلیل گذراندن دروس کارشناسی، دیدگاه جامع‌تری نسبت به ضرورت انجام حسابرسی و استانداردها

و قوانین مربوط به انجام حسابرسی دارند. لذا انتخاب دانشجویان تحصیلات تکمیلی به دلیل دانش و آگاهی بیش‌تر نسبت به ضرورت حسابرسی، منافع ذی‌نفعان و تأثیر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان بر منافع ذی‌نفعان مناسب‌تر است.

جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران که در سال ۱۳۹۸ طبق آمار پایگاه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بالغ بر ۲۲۰۰ نفر می‌باشند و دانشجویان تحصیلات تکمیلی در رشته حسابداری که در دانشگاه‌های دولتی مشغول تحصیل می‌باشند در سال ۱۳۹۸، ۸۰۰ نفر در نظر گرفته شده است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران به فرم رابطه‌ی ۱ استفاده شده است.

$$n = \frac{NZ_{\alpha/2}^2 p \times (1 - p)}{e^2 (N - 1) + Z_{\alpha/2}^2 p \times (1 - p)} \quad \text{رابطه‌ی (۱)}$$

در رابطه‌ی فوق:  $n$ : حجم نمونه،  $N$ : حجم جامعه ۳۰۰۰ نفر می‌باشند،  $p$ : نسبت موفقیت در جامعه که ۵۰٪ در نظر گرفته می‌شود،  $Z$ : آماره‌ی زد نرمال،  $e$ : خطای برآورد نمونه که ۵٪ در نظر گرفته می‌شود،  $\alpha$ : احتمال وقوع خطای نوع اول که معادل ۵٪ فرض می‌شود تا نمونه به دست آمده اطمینان ۹۵٪ داشته باشد. بنابراین حجم نمونه ۳۴۰ نفر تعیین شد. هم‌چنین به علت این‌که بتوان میانگین مناسبی از پاسخ‌های حسابداران رسمی و دانشجویان تحصیلات تکمیلی به گزاره‌های پرسش‌نامه به دست آورد و به منظور همگن‌سازی افراد نمونه‌ی آماری، پرسش‌نامه به نسبت مساوی میان حسابداران رسمی و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری توزیع گردید. لذا پرسش‌نامه‌ها میان ۱۷۰ نفر حسابدار رسمی و به همان تعداد یعنی ۱۷۰ نفر دانشجوی تحصیلات تکمیلی حسابداری توزیع گردید. در جدول زیر تعداد پرسش‌نامه‌ی ارسالی برای هر دو گروه ارائه شده است.

**جدول (۱) تعداد پرسش‌نامه‌ی ارسال شده و برگشت داده شده**

تعداد پرسش‌نامه‌ی نهایی	تعداد پرسش‌نامه‌ی مخدوش	تعداد پرسش‌نامه‌ی برگشت داده شده	تعداد پرسش‌نامه‌ی ارسال شده	گروه
۱۵۲	۲۱	۱۷۳	۱۹۱	حسابرسان
۱۵۲	۱۷	۱۶۹	۱۸۹	دانشجویان تحصیلات تکمیلی
۳۰۴	۳۸	۳۴۲	۳۸۰	جمع

پرسش‌نامه حاوی دو بخش اصلی است: بخش اول شامل اطلاعات فردی پاسخ‌گویان شامل (تحصیلات، وضعیت اشتغال، رتبه‌ی کاری، جنسیت) و بخش دوم سؤال‌های اصلی جهت سنجش متغیرهای تعهد خدمت به منافع عمومی، اجرای استقلال در عملیات حسابرسی و قضاوت اخلاقی شامل ۱۶ سؤال. سؤال‌های اول تا پنجم پرسش‌نامه که تعهد خدمت به منافع عمومی، به‌عنوان یکی از مشخصه‌های اصلی حرفه‌ای‌گری حسابرسان می‌باشد را مورد سنجش قرار می‌دهد،

سؤال‌های ششم تا دهم ویژگی استقلال را مورد سنجش قرار داده، در نهایت سؤال‌های یازدهم تا شانزدهم قضاوت اخلاقی را می‌سنجند. نحوه‌ی عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش با استفاده از گویه‌های (سؤال‌های) پرسش‌نامه بدین شرح است: برای پاسخ هر سؤال اعداد یک تا پنج به گزینه‌های کاملاً موافق تا کاملاً مخالف اختصاص می‌یابد و سپس با توجه به این‌که متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی با پنج سؤال اول، تعهد استقلال در اجرای عملیات با پنج سؤال دوم (سؤال‌های ششم تا دهم) و قضاوت اخلاقی با سؤال‌های یازدهم تا شانزدهم اندازه‌گیری شده است، برای محاسبه مقدار هر متغیر باید امتیازات تعداد سؤال‌های آن متغیر با هم جمع شده و سپس بر حداکثر امتیازات قابل کسب تقسیم شود تا مقدار متغیر بر حسب عددی بین صفر تا یک محاسبه شود.

برای تعیین پایایی پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ استفاده شد که نتایج آن به شرح جدول ۲ است. اعداد حکایت از پایایی مناسب متغیرهای پژوهش دارد. در بررسی روایی سازه، شاخص HTMT محاسبه گردید. شاخص یاد شده برای تمام متغیرها کم‌تر از ۰/۹ شد که نشان‌دهنده‌ی روایی و اگرایی پرسش‌نامه است. برای بررسی روایی همگرا، باید میانگین واریانس استخراج شده بزرگ‌تر از ۰/۵ و پایایی مرکب بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد. همچنین میانگین واریانس استخراج شده باید کوچک‌تر از پایایی مرکب باشد تا روایی همگرا وجود داشته باشد (خاکی، ۱۳۸۲). در این پژوهش مقدار میانگین واریانس استخراج شده برابر با ۰/۸۳ و پایایی مرکب برابر با ۰/۹۴ بود. بنابراین شرایط یادشده در بالا برقرار بوده و پرسش‌نامه دارای روایی همگرا است. در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای اسپاس و ایوبوز، و برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های تی استیونوندت، تحلیل واریانس و رگرسیون خطی استفاده شد. برای بررسی فرضیه‌ی هفتم و هشتم از رگرسیون استفاده شده است و مدل این فرضیه‌ها به شرح زیر است.

$$EJ = a_0 + a_1PI_i + a_2CI_i + a_3EDU_i + a_4EI_i + a_5 POS_i + a_6GEN_i + e_i$$

در مدل فوق:

قضاوت اخلاقی (EJ)، متغیر وابسته است. برای سنجش این متغیر، از سؤال‌های یازدهم تا شانزدهم پرسش‌نامه استفاده شده است.

تعهد خدمت به منافع عمومی (PI)، یکی از متغیرهای مستقل است. برای عملیاتی کردن این متغیر، از پنج گزاره‌ی اول پرسش‌نامه استفاده است.

تعهد استقلال در اجرای عملیات (CI)، یکی دیگر از متغیرهای مستقل است. برای سنجش این متغیر از ۵ گزاره‌ی دوم پرسش‌نامه استفاده شده است.

سایر متغیرهای مورد استفاده در مدل نیز متغیرهای کنترلی هستند که برای سنجش آن‌ها به قرار زیر عمل شد:

سطح تحصیلات (EDU) یک متغیر مجازی است که اگر افراد نمونه دکتری باشند، عدد یک، اگر کارشناسی ارشد باشند عدد دو، در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند. وضعیت اشتغال (EI)، بیانگر آن است که فرد دانشجوی است یا حسابرس. اگر دانشجو باشد عدد ۱، و اگر حسابرس باشد عدد

صفر اختیار می‌کند. گزید سازمانی حسابرس (POS) یکی دیگر از متغیرهای کنترلی است که برای سنجش آن به شرکا و مدیران حسابرسی، عدد یک و به حسابرسان ارشد و سرپرستان و سرپرست ارشدهای حسابرسی عدد صفر اختصاص داده شد. جنسیت (GEN) نیز یک متغیر مجازی است که اگر پاسخ‌دهنده مرد باشد، عدد یک و اگر زن باشد، عدد صفر اختیار می‌کند.

### جدول (۲) آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش به تفکیک دو گروه

متغیر	گروه حسابرسان	گروه دانشجویان
تعهد خدمت به منافع عمومی	۰/۷۶	۰/۸۳
تعهد به اجرای استقلال در کار	۰/۷۱	۰/۷۲
قضاوت اخلاقی	۰/۸۱	۰/۸۴

### ۶- یافته‌های پژوهش

#### ۶-۱- آمار توصیفی

در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است که با ارائه‌ی جداول و استفاده از معیارهای آمار توصیفی نظیر شاخص‌های مرکزی و پراکندگی به توصیف داده‌ها پرداخته شود تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. آمار توصیفی در جدول‌های ۳، ۴ و ۵ آورده شده است. همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، ۸۱٪ حسابرسان مرد و ۱۹٪ آن‌ها زن بوده‌اند. این آمار درخصوص دانشجویان به ترتیب ۵۵٪ و ۴۵٪ مرد و زن بوده است. ۶۸٪ حسابرسان دارای مدرک کارشناسی ارشد و دکترا بوده‌اند این در حالی است که تمام دانشجویان شرکت‌کننده در پژوهش، مدرک کارشناسی ارشد داشته‌اند. همچنین ۶۵٪ حسابرسان شرکت‌کننده در پژوهش، رتبه‌ی کاری شریک، مدیر یا سرپرست ارشد داشته‌اند و ۳۵٪ رتبه‌ی کاری حسابرس ارشد و سرپرست داشته‌اند. طبعاً این آمار توصیفی در مورد گروه دانشجویان موضوعیت ندارد.

### جدول (۳) آمار توصیفی مربوط به ویژگی‌های حسابرسان

ویژگی	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۲۳	۸۰٪
	زن	۲۹	۲۰٪
رده‌ی سازمانی	شریک، مدیر و سرپرست ارشد حسابرسی	۹۹	۶۵٪
	سرپرست و حسابرس ارشد حسابرسی	۵۳	۳۵٪
سطح تحصیلات	کارشناسی	۴۹	۳۲٪
	کارشناسی ارشد	۹۳	۶۱٪
	دکتری	۱۰	۷٪

در جدول ۴ آمار توصیفی مربوط به دانشجویان ارائه گردیده است. همچنین آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۵ می‌باشد. در این جدول مقادیر میانگین، میانه، حداقل، حداکثر و انحراف معیار هر یک از متغیرها برای دو گروه حسابرسان و دانشجویان ارائه گردیده است. اعداد حکایت از نزدیکی مقادیر بین دو گروه دارد. برای مثال، میانگین متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی در بین دانشجویان ۰/۷۷ و میانگین این متغیر در بین حسابرسان ۰/۷۸ است. تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار، اندکی بیش‌تر از دانشجویان بوده است. همچنین قضاوت اخلاقی حسابرسان، اندکی بیش‌تر از گروه دانشجویان بوده است.

جدول (۴) آمار توصیفی مربوط به دانشجویان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۶۸	٪۴۵
	مرد	۸۴	٪۵۵
مدرک تحصیلی	کارشناسی ارشد	۱۵۲	٪۱۰۰

جدول (۵) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به تفکیک دو گروه حسابرس و دانشجو

متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
تعهد خدمت به منافع عمومی دانشجویان	۰/۷۷	۰/۷۶	۰/۴۴	۱	۰/۱۱
تعهد به اجرای استقلال دانشجویان	۰/۶۵	۰/۶۴	۰/۳۲	۰/۹۶	۰/۱۰
قضاوت اخلاقی دانشجویان	۰/۶۹	۰/۷۳	۰/۲۳	۰/۸۰	۰/۱۴
تعهد خدمت به منافع عمومی حسابرسان	۰/۷۸	۰/۸۰	۰/۴۴	۱	۰/۱۱
تعهد به اجرای استقلال حسابرسان	۰/۶۲	۰/۶۴	۰/۳۶	۱	۰/۱۱
قضاوت اخلاقی حسابرسان	۰/۷۲	۰/۷۳	۰/۳۳	۰/۸۰	۰/۰۸

## ۲-۶- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آزمون نرمال بودن توزیع متغیرها در نمونه‌ی آماری انجام شد. برای این منظور از آزمون کولموگروف- اسمیرنوف استفاده گردید. سطح معناداری آماره‌ی آزمون برای هر سه متغیر (تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار و قضاوت اخلاقی) در هر دو گروه (حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی) بیش‌تر از ۵ درصد شد که این موضوع بیانگر نرمال بودن توزیع نمونه‌ی آماری است (آذر، مؤمنی، ۱۳۹۵). بنابراین روش‌های آماری مورد استفاده جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش در حوزه‌ی آمار پارامتریک می‌باشد (حبیبی، ۱۳۹۷). بر این اساس، به منظور آزمون فرضیه‌های اول، سوم و پنجم از آزمون مقایسه‌ی میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت)، جهت آزمون فرضیه‌های دوم، چهارم و ششم از آزمون تحلیل

واریانس، و جهت آزمون فرضیه‌های هفتم و هشتم از رگرسیون خطی استفاده گردید. فرضیه ۱ عنوان می‌کند «تعهد خدمت به منافع عمومی بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان تفاوت معناداری دارد». برای آزمون این فرضیه از مقایسه میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت) استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۶ می‌باشد.

### جدول (۶) نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

شرح	آماره‌ی t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی اول	-۰/۳۷	۰/۷۱	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی اول

نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی اول دارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی t بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار، تأیید می‌شود. به بیان دیگر تعهد خدمت به منافع عمومی در بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان تفاوت معناداری ندارد.

فرضیه‌ی ۲ عنوان می‌کند «بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد خدمت به منافع عمومی تفاوت معناداری وجود دارد». برای آزمون این فرضیه از تحلیل واریانس استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۷ می‌باشد.

### جدول (۷) نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم

شرح	آماره‌ی F	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی دوم	۱/۰۷	۰/۴۱۶	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی دوم

نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی دوم دارد؛ زیرا سطح معناداری آماره‌ی F بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار، تأیید می‌شود و فرضیه‌ی مقابل (وجود تفاوت معنادار) رد می‌شود. به عبارت دیگر تعهد خدمت به منافع عمومی در بین رده‌های مختلف حسابرسان، تفاوت معناداری ندارد.

فرضیه‌ی ۳ عنوان می‌کند «تعهد به اجرای استقلال در کار بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان تفاوت معناداری دارد». برای آزمون این فرضیه از مقایسه میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت) استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۸ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از عدم رد فرضیه‌ی سوم دارد؛ زیرا سطح معناداری آماره‌ی t پایین‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار رد می‌شود. این بدان معناست که تفاوت معناداری بین تعهد به اجرای استقلال در کار بین حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی وجود دارد.

### جدول (۸) نتایج آزمون فرضیه‌ی سوم

شرح	آماره‌ی t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی سوم	۲/۰۵	۰/۰۱۲	رد فرض صفر	عدم رد فرضیه‌ی سوم

فرضیه‌ی ۴ عنوان می‌کند «بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد آن‌ها به اجرای استقلال تفاوت معناداری وجود دارد». برای آزمون این فرضیه از تحلیل واریانس استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۹ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی چهارم دارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی F بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار تأیید می‌شود و فرضیه‌ی مقابل (وجود تفاوت معنادار) رد می‌شود. به عبارت دیگر تعهد به اجرای استقلال در بین رده‌های مختلف حسابرسان تفاوت معناداری ندارد.

### جدول (۹) نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم

شرح	آماره‌ی F	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی چهارم	۱/۴۹	۰/۱۹۶	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی چهارم

فرضیه‌ی ۵ عنوان می‌کند «قضاوت اخلاقی بین حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی تفاوت معناداری دارد». برای آزمون این فرضیه از مقایسه میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت) استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۱۰ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از عدم رد فرضیه‌ی پنجم دارد؛ زیرا سطح معناداری آماره‌ی t پایین‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار رد می‌شود. این بدان معناست که بین قضاوت اخلاقی حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد.

### جدول (۱۰) نتایج آزمون فرضیه‌ی پنجم

شرح	آماره‌ی t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی پنجم	۲/۵۷	۰/۰۱۰	رد فرض صفر	عدم رد فرضیه‌ی پنجم

فرضیه‌ی ۶ عنوان می‌کند «بین رتبه‌ی حسابرسان و قضاوت اخلاقی آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد». برای آزمون این فرضیه از تحلیل واریانس استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۱۱ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی ششم دارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی F بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار تأیید می‌شود و فرضیه‌ی مقابل (وجود تفاوت معنادار) رد می‌شود. به عبارت دیگر، قضاوت اخلاقی در بین رده‌های مختلف حسابرسان، تفاوت معناداری ندارد.



**جدول (۱۱) نتایج آزمون فرضیه‌ی ششم**

شرح	آماره‌ی F	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی ششم	۰/۷۷۳	۰/۵۷۱	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی ششم

فرضیه‌های ۷ و ۸ به تأثیر حرفه‌ای‌گری حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی (شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار) بر قضاوت اخلاقی آن‌ها می‌پردازد. برای آزمون این فرضیه‌ها از رگرسیون خطی استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۱۲ می‌باشد. لازم به ذکر است کلیه پیش‌فرض‌های رگرسیون نیز بررسی گردید و هیچ‌کدام از مفروضات نفی نشد.

**جدول (۱۲) نتایج آزمون فرضیه‌های هفتم و هشتم**

شرح	ضریب	آماره	معناداری
تعهد خدمت به منافع عمومی	-۰/۰۵۸	-۲/۹۶۰	۰/۰۰۲۵
تعهد به اجرای استقلال در کار	-۰/۲۵۶	-۴/۰۵۲	۰/۰۰۰۱
نوع (حسابرس یا دانشجو)	-۰/۰۰۱	-۰/۰۶۷	۰/۹۴۷۰
عرض از مبدأ	۰/۸۴۵	۱۴/۹۳۰	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۹۲	آماره‌ی کای دو	۴/۶۸۶
آماره‌ی دوربین واتسون	۱/۸۷۰	معناداری کای دو	۰/۰۰۱۰

نتایج آزمون حکایت از تأیید فرضیه‌های هفتم و هشتم دارد. ضریب رگرسیونی متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی -۰/۰۵۸- می‌باشد و از نظر آماری سطح معناداری آماره‌ی t این ضریب برابر با ۰/۰۰۲۵ می‌باشد که معناداری ضریب را نشان می‌دهد. همچنین ضریب رگرسیونی متغیر تعهد به اجرای استقلال در کار -۰/۲۵۶- می‌باشد و از نظر آماری سطح معناداری آماره‌ی t این ضریب برابر با ۰/۰۰۰۱ می‌باشد که معناداری ضریب را نشان می‌دهد. بررسی مقدار آماره‌ی F رگرسیون حکایت از معناداری آن دارد و مقدار آماره‌ی دوربین واتسن نیز نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی مدل است. حدود ۹ درصد از تغییرات در متغیر وابسته نیز از طریق متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود. با توجه به این توضیحات می‌توان عنوان کرد که ابعاد حرفه‌ای‌گری (شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار) تأثیر منفی معناداری بر قضاوت اخلاقی دارند.

### ۳-۶- سایر یافته‌ها

به‌عنوان یک تحلیل اضافی در این قسمت به بررسی معناداری تفاوت در قضاوت اخلاقی حسابرسان برحسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات پرداخته شده است. برای مقایسه‌ی معناداری تفاوت دیدگاه افراد نمونه، از آزمون‌های تحلیل واریانس و تی استیودنت

(به صورت متناسب) استفاده شده است. نتایج به شرح جدول ۱۳ می‌باشد.

### جدول (۱۳) بررسی معناداری تفاوت در قضاوت اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای مختلف

متغیر	آماره‌ی آزمون	معناداری آماره
جنسیت	۳/۹۳	زن
		مرد
سابقه‌ی حسابرسی	۲/۱۳	کم‌تر از ۳ سال
		بین ۳ تا ۷ سال
		بین ۷ تا ۱۰ سال
		بیش‌تر از ۱۰ سال
سطح تحصیلات	۳/۷۴	کارشناسی و کم‌تر
		کارشناسی ارشد و دکتری

همان‌طور که مشاهده می‌شود، بین قضاوت اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی آزمون کم‌تر از ۵ درصد است.

تحلیل مشابهی برای معناداری تفاوت در تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار توسط حسابرسان بر حسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات انجام شد. نتایج نشان داد که بین تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار (توسط حسابرسان) بر حسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد.

### ۷- نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی حسابرسان بود. بدین منظور تفاوت در دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. برای رسیدن به اهداف موردنظر پژوهش ۸ فرضیه مطرح گردید. بر اساس نتایج به‌دست آمده در فرضیه‌ی اول، تفاوت تعهد خدمت به منافع عمومی بین دانشجویان و حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه‌ی اول بود و تفاوت معناداری بین دانشجویان و حسابرسان در تعهد خدمت به منافع عمومی مشاهده نشد. این فرضیه در پژوهش‌های داخل کشور تاکنون بررسی نشده است ولی در پژوهش‌های خارجی از جمله باراین‌کوا و اسپینوزا (۲۰۱۸) و الیاس (۲۰۰۶) بررسی شده و نتایج این پژوهش مغایر با نتایج وی می‌باشد. طبق مبانی نظری انتظار می‌رفت که نگرش

حسابرسان درباره‌ی ارزش‌های حرفه از طریق تجارب کاری قبلی و محیط سازمانی که در آن فعالیت می‌کنند، شکل گیرد اما عدم وجود تفاوت معنادار بین نظر دانشجویان و حسابرسان در تعهد خدمت به منافع عمومی حکایت از عدم تغییر در نگرش به ارزش‌ها در حرفه‌ی حسابرسی دارد. به بیان دیگر نگرش مبتنی بر سود حسابرسان و دانشجویان تفاوت معناداری نداشته است. در فرضیه‌ی دوم تأثیر رتبه‌ی کاری (شغلی) حسابرسان بر تعهد خدمت به منافع عمومی مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه‌ی دوم بود. بنابراین تعهد خدمت به منافع عمومی بین رده‌های کاری حسابرس (شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس) تفاوت معناداری ندارد. فرضیه‌ی دوم نیز در پژوهش‌های داخلی مورد بررسی قرار نگرفته است اما باراین کوا و اسپینوزا (۲۰۱۸) در کشور اسپانیا و الیاس (۲۰۰۶) این فرضیه را مورد بررسی قرار داده‌اند و نتایج آن‌ها مؤید عدم رد فرضیه بوده است. در توضیح دلیل رد این فرضیه می‌توان از استدلال مشابهی با فرضیه‌ی اول استفاده کرد. در واقع عدم وجود تفاوت معنادار بین نظر رده‌های مختلف حسابرسان در تعهد خدمت به منافع عمومی، حکایت از عدم تغییر در نگرش حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای در نتیجه ارتقای شغلی دارد. به بیان دیگر نگرش مبتنی بر سود بین رده‌های مختلف حسابرسان تفاوت معناداری نداشته است.

در فرضیه‌ی سوم تفاوت بین نظر دانشجویان و حسابرسان درباره‌ی به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار بررسی شد. نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد فرضیه‌ی سوم بود. لذا تفاوت معناداری در به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار بین دانشجویان و حسابرسان مشاهده شد و در واقع دانشجویان، تعهد بیش‌تری به اجرای استقلال در کار دارند. نتایج این یافته با نتایج پژوهش گندرون و همکاران (۲۰۰۶) مطابقت دارد. شاید دلیل عدم رد این فرضیه را بتوان در تغییر ارزش‌هایی که حسابرسان و زمینه‌های کاری آن‌ها را راهبری می‌نماید (برای مثال از منطق حرفه‌ای‌گری به منطق تجاری‌سازی) جستجو کرد که می‌تواند بر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار به‌عنوان اصلی‌ترین ارزش حرفه تأثیر منفی بگذارد.

در فرضیه‌ی چهارم نیز تأثیر رتبه‌ی کاری حسابرسان بر به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار بررسی گردید که نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه بود و لذا رتبه‌ی کاری حسابرسان تأثیر معناداری بر به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار ندارد. نتایج این فرضیه مغایر با نتایج پژوهش گندرون و همکاران (۲۰۰۶) و الیاس (۲۰۰۶) است. طبق مبانی نظری انتظار می‌رفت که تعهد به اجرای استقلال در کار بین رده‌های مختلف حسابرسان یکسان نباشد. در توضیح دلیل رد این فرضیه می‌توان گفت که عدم وجود تفاوت معنادار بین نظر رده‌های مختلف حسابرسان در تعهد به اجرای استقلال در انجام کار، حکایت از عدم تغییر در نگرش حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای در نتیجه ارتقای شغلی دارد.

در فرضیه‌ی پنجم تفاوت بین نظر دانشجویان و حسابرسان درباره‌ی قضاوت اخلاقی مورد سنجش قرار گرفت. نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد فرضیه‌ی پنجم بود. نتایج این فرضیه نشان دهنده این است که حسابرسان قضاوت اخلاقی بالاتری از دانشجویان تحصیلات تکمیلی

دارند. توضیح احتمالی برای این نتیجه می‌تواند این باشد که حسابرسان ممکن است معضلات اخلاقی مشابهی را در طول کارشان تجربه کرده و بنابراین ممکن است آگاه باشند که رفتار باید قابل قبول باشد. علاوه بر این حسابرسان احتمالاً آگاهی بیشتری از پیامدهای منفی رفتارهای غیراخلاقی حاصل از رویه‌ی دادرسی و ریسک حسابرسی برای شرکت‌های حسابرسی و خود حسابرسان دارند. لذا تفاوت معناداری در اعمال قضاوت اخلاقی بین دانشجویان و حسابرسان وجود دارد. این یافته با نتایج مطالعات باراین کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸)، عبدالحلیم و همکاران (۲۰۱۸)، اسماعیل (۲۰۱۷)، کوهن و همکاران (۲۰۰۱)، گلوور و همکاران (۲۰۰۲)، سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۷)، نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۹۳)، شهرابی (۱۳۹۳)، و حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) مطابقت دارد.

در فرضیه‌ی ششم نیز تأثیر رتبه‌ی کاری حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها بررسی شد که نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه بود و لذا رتبه‌ی کاری حسابرسان تأثیر معناداری بر قضاوت اخلاقی آن‌ها ندارد. به عبارت دیگر حسابرسان در سطوح مختلف حسابرسی، به شکلی مشابه و یکسان اخلاق را در انجام قضاوت رعایت می‌کنند. نتایج به دست آمده از فرضیه‌ی ششم مغایر با نتایج پژوهش‌های داخلی و خارجی مانند باراین کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸)، عبدالحلیم و همکاران (۲۰۱۸)، اسماعیل (۲۰۱۷)، سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۷)، نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۹۳)، شهرابی (۱۳۹۳)، و حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) است. نتایج این تحقیق از نظریه‌ی رست (۱۹۸۶) حمایت نمی‌کند. طبق نظریه‌ی مذکور، قضاوت اخلاقی باتجربه و سن افزایش می‌یابد.

در فرضیه‌ی هفتم تأثیر تعهد دانشجویان و حسابرسان به حفظ منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها مورد سنجش قرار گرفت. نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد این فرضیه بود. به بیان دیگر تعهد دانشجویان و حسابرسان به حفظ منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها تأثیر منفی معناداری دارد. در فرضیه‌ی هشتم نیز تأثیر تعهد به اجرای استقلال در کار توسط دانشجویان و حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها بررسی شد که نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد فرضیه بود. به عبارت دیگر تعهد به اجرای استقلال توسط دانشجویان و حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها تأثیر منفی معناداری دارد. نتایج این دو فرضیه با پژوهش‌های باراین کوا و اسپینوزا (۲۰۱۸)، گندرون (۲۰۰۶) و اسپیناسو (۲۰۰۱) قابل مقایسه است که نتایج آزمون هر دو فرضیه با پژوهش‌های موردنظر همسو می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد حسابرسانی که اولویتشان حفظ منافع عمومی و حفظ استقلال در اجرای عملیات حسابرسی است، در هرگونه فعالیتی که طبق استانداردهای اخلاقی حرفه‌ای غیرقابل قبول است، درگیر نمی‌شوند.

با توجه به نتایج به دست آمده در این پژوهش، پیشنهادهایی بر مبنای یافته‌های پژوهش و همچنین پیشنهادهایی جهت انجام پژوهش‌های آتی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

نتایج این مطالعه پیامدهای مهمی برای سازمان‌های حرفه‌ای، موسسه‌های حسابرسی، قانون‌گذاران و دانشگاه‌ها دارد. ارزش‌ها، اخلاق و نگرش‌هایی که حسابرسان در کار خود استفاده می‌نمایند، عناصر کلیدی کیفیت حسابرسی هستند. در نتیجه، تمام این عوامل باید چالش ارتقای

توانایی‌های استدلال (قضاوت) اخلاقی حسابرسان و نیز تقویت مسئولیت حرفه‌ای آن‌ها در منافع عمومی را داشته باشد. سازمان‌های حرفه‌ای با چالش برای پیاده‌سازی مؤثر برنامه‌های توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر حسابرسان که بر آرمان‌های منافع عمومی متمرکز شده‌اند، روبرو هستند. با این حال، تنها سازمان‌های حرفه‌ای در انجام این کار مسئولیت ندارند، بلکه مؤسسات حسابرسی نقش مهمی در تقویت ارزش حسابرسان ایفا می‌کنند. یک محیط اخلاقی در مؤسسه‌ی حسابرسی که ارزش‌های حرفه‌ای را پرورش می‌دهد، برای حفظ ارزش‌های حرفه‌ای بالا در تمام مراحل زندگی حرفه‌ای اساسی است. طبق نتایج به دست آمده، تفاوت معناداری بین درک و دیدگاه دانشجویان و حسابرسان درباره‌ی اعمال قضاوت اخلاقی و تعهد به اجرای استقلال در کار حسابرسی وجود دارد. لذا پیشنهاد می‌شود در راستای کاهش این فاصله در دیدگاه‌ها که در عمل نیز ممکن است موجب به وجود آمدن مشکلات برای فارغ‌التحصیلانی شود که وارد حرفه‌ی حسابرسی می‌شوند، تمهیداتی اندیشیده شود و از طریق قرار دادن سرفصل‌های درسی مانند آیین رفتار حرفه‌ای و دوره‌ی آموزش عملی فرآیند حسابرسی به صورت کارآموزی برای دانشجویان، آن‌ها را با مفاهیم عملی بیشتر آشنا سازند. همچنین ضروری است کوشش‌هایی که در جهت ارتقای آموزش اخلاق حسابداری صورت می‌گیرد، به صورت ساماندهی شده، در برنامه درسی گنجانده شود. چراکه آموزش اخلاقیات، رسیدن به اهداف حرفه حسابداری را به‌طور قابل توجهی افزایش می‌دهد. همچنین با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر برای انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد:

- بررسی راهکارهای ارتقای سطح قضاوت اخلاقی حسابرسان؛
- بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی (مانند اندازه و محیط اخلاقی) بر ارزش‌های حرفه‌ای؛
- بررسی تأثیر ابعاد تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان؛
- بررسی تأثیر شهرت و تخصص حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای وی؛
- تأثیر تعهدات حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان بر تعهدات عمومی آن‌ها و تعهد به اجرای استقلال در انجام کار.
- تجزیه و تحلیل چگونگی تأثیر ارزش‌های حرفه‌ای بر پیامدهای رفتاری مانند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس، تغییر تصمیم یا رفتار ناکارآمد.
- همانند بسیاری از پژوهش‌ها، این پژوهش نیز با محدودیت‌هایی روبه‌رو بوده است. اصلی‌ترین محدودیت این پژوهش به استفاده از ابزار پرسش‌نامه برای گردآوری داده و قابلیت اتکای آن‌ها مربوط است. اگرچه روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری مورد بررسی قرار گرفت اما نیت پاسخ‌دهندگان در تکمیل پرسش‌نامه برای محققین مشخص نبوده است.

## منابع

آذر، عادل؛ مومنی، منصور. (۱۳۹۵). آمار و کاربرد آن در مدیریت، انتشارات سمت، چاپ بیستم، تهران.

حبیبی، آر.ش. (۱۳۹۷). آموزش کاربردی SPSS. نشر جهاد دانشگاهی، چاپ پنجم، تهران.  
حساس یگانه، یحیی؛ کاظم پور، احسان. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳ (۲)، ۷۰-۵۳.  
حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امیر. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۱)، ۶۲-۷۳.  
خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۲). روش پژوهش با رویکردی به پایان‌نامه‌نویسی، انتشارات بازتاب، چاپ اول، تهران.

خوزین، علی و جمال محمدی. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی. دانش حسابرسی، ۱۵ (۶۰)، ۱۳۹-۱۶۵.

سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد. (۱۳۹۷). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۹ (۴)، ۱۱۱-۱۲۹.  
سلمان‌پناه، نجمه؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران. حسابداری مدیریت، ۶ (۱۸)، ۸۷-۹۶.

شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه. (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۱)، ۶۰-۸۶.  
شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی. فصلنامه حسابرسی نظریه و عمل، ۱ (۲)، ۱۱۷-۱۳۲.

صفرزاده، محمد حسین؛ عرب مازار یزدی، محمد؛ هوشمند کاشانی، عباس. (۱۳۹۹). تأثیر اندازه موسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کالبرگ. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۴)، ۶۲۴-۶۴۸.

فروغی، میثم؛ جعفری، علیرضا؛ نادری بنی، رحمت‌الله. (۱۳۹۳). عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. حسابداری مالی، سال ۶ (۲)، ۱۱۴-۱۳۳.  
مران جور، مهدی. (۱۴۰۰). آزمون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱ (۴): ۳۲-۴۹.  
مهرانی، نبیوشا؛ بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای ۲ (۵): ۵۶-۶۹.

نونهال نهر، علی‌اکبر؛ محمدزاده سالتپه، حیدر؛ حمداله‌هی، کبری. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۴ (۱)، ۱۹۱-۲۰۹.

Abdelhak, E. Elamer, A. Mclaughlin, C. & Alhares, A. (2019). Auditors' ethical reasoning in developing countries: The case of Egypt. International Journal of Ethics and Systems, 35(4), 558-583.

- Abdul-Halim, H. Jaafar, H. & Janudin, E. (2018). Evaluate the impact of accounting training (university education and in-service courses) and experience on auditors' professional judgments. *Empirical Accounting Research*, Year 4 (1), 191-209. (in Persian)
- Azar, A. Momeni, M. (2016). *Statistics and its application in management*, Samat Publications, 20 th edition, Tehran. (in Persian)
- Baker, C. R. (2014). An examination of the ethical discourse of the US public accounting profession from a Foucaultianperspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2): 216–228.
- Bamber, E. M. & Iyer, V. M. (2002). Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2): 21–38.
- Barrainkua, I. and Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Spanish Accounting review*, 21(2): 176-187.
- Beattie, V. Fearnley, S. & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43(1): 56–81.
- Bline, D. M. Duchon, D. & Meixner, W. F. (1991). The measurement of organizational and professional commitment: An examination of psychometric properties of two commonly used instruments. *Behavioral Research in Accounting*, 3: 1–12.
- Bobek, D. Hageman, A. & Radtke, R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1): 125–141.
- Carrington, T. Johansson, T. Johed, G. & Öhman, P. (2013). An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2): 1–20.
- Clikeman, P. M. Schwartz, B. N., & Lathan, M. H. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, ethical orientation and professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5): 627–645.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(4): 319–336.
- Davenport, L. & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1): 11–23.
- Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23(3): 283–294.
- 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.
- Fogarty, T. J. (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(2): 129–149.
- Forooghi, M. Jafari, A. Naderi, R. (2012). Factors Affecting Ethical Judgments in the Iranian Society of Certified Public Accountants. *Financial Accounting*, 6 (2), 114-133. (in Persian)
- 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.
- Glover, S. H., Bumpus, M. A., Sharp, G. F., & Munchus, G. A. (2002). Gender differences in

ethical decision-making. *Management Review*, 17(5): 217–227.

Habibi, A. (2018). *SPSS application training*. University Jihad Publishing, Fifth Edition, Tehran. (in Persian)

Hanlon, G. (1996). Casino capitalism and the rise of the commercialized service class An examination of the accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 7: 339–363.

Hasas Yeganeh, Y. Kazempoor, E. (2013). The relationship between auditors' skill level and sensitivity and ethical judgment. *Empirical Accounting Research*, 3 (2), 70-53. (in Persian)

Hasas Yeganeh, Y. Maghsoodi, A. (2011). Ethical Values in Auditing Professional Judgment, *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, 6 (1), 62-73. (in Persian)

Helliar, C. & Bebbington, J. (2004). *Taking Ethics to Heart: A Discussion Documentary the Research Committee of the Institute of Chartered Accountants of Scotland*, Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Humphrey, C. Moizer, P. & Turley, S. (2006). Independence and competence? A critical questioning of auditing. *Advances in Public Interest Accounting*, 12: 149–167.

Ismail, S. (2017). Ethical judgment and ethical ideology of accounting professionals and accounting students. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 10: 99-113.

Johari, R. J. Mohd-Sanusi, Z. & Chong, V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21: 35-58.

khaki, gh. (2003). *Research method with an approach to dissertation writing*, Bazetab Publications, first edition, Tehran. (in Persian)

khazin, A. Mohammadi, J. (2014). A comparative study of the concepts contained in the Code of Professional Conduct for Accountants from the perspective of producers and users of financial statements. *Journal of Audit science*, 15 (60). 139-165. (in Persian)

Kohlberg, L. (1984). *Essays on moral development: Vol II. The Psychology of moral development*. San Francisco: Harper & Row  
Lord, A. ,& DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations, and Society*, 26(3):215–235.

Larson, M. S. (1977). *The rise of professionalism: A sociological analysis*, Berkeley: University of Berkeley Press.

Mehrani, N. Banimahd, B. (2022). Effect of Adoption and Innovation Cognition Styles on Professional Skepticism. *Journal of professional Auditing research*. (2) 5: 56-69. (in Persian)

Moran joor, M. (2021). A Test Auditors' Attitude to Marketing Activities between Members of Iranian Association of Certified Public Accountants. *Journal of professional Auditing research*. (1) 4: 32-49. (in Persian)

Nasution, D., & Östermark, R. (2019). The impact of auditors' awareness of the profession's reputation for independence on auditors' ethical judgement. *Social Responsibility Journal*, ahead-of-print, DOI: 10.1108/SRJ-05-2018-0117.

Novnahal nahr, A. Mohammadzadeh, H. Hamdollahi, K. (2013). Evaluate the impact of accounting training (university education and in-service courses) and experience on auditors' professional judgments. *Empirical Accounting Research*, Year 4 (1), 191-209. (in Persian)

Rest, J. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger  
Rios-Figueroa, C. and Cardona, R. (2013). Dose Experience Affect Auditors Professional Judgment? Evidence from Puerto Rico. *Accounting and Taxation*, 5(2): 13-32.

Saeid Geraghani, M. Naseri, A. (2017). Individual differences and the professional judgment



- of the auditor. *Financial Accounting and Auditing Research*, 9 (4), 111-129. (in Persian)
- Safarzadeh, M. Arab mazar, M. Hooshmand kashani, A. (2020). The effect of the size of the auditing firm and the organizational category of the auditors on the ethical arguments of the independent auditors at different stages of Kalberg's theory of ethical growth. *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (4), 624\_648. (in Persian)
- Salman Panah, N. Talebniya, GH. (2012). A selection of factors affecting the ethical judgment of certified public accountants in Iran. *Management Accounting*, 6 (18), 87-96. (in Persian)
- Sanusi, Z. M. , Iskandar, T. M. , Monroe, G. & Saleh, N. M. (2019). Effects of Goal Orientation, Self-Efficacy and Task Complexity on the Audit Judgment Performance of Malaysian Auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1): 75-95.
- shahbazi, M. Mehrani, K. (2019). Develop a professional judgment model for independent auditors. *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (1), 60-86. (in Persian)
- Shahrabi, sh. (2013). The effect of gender on the professional judgment of internal auditors. *Journal of Theory and Practice Auditing*, 1 (2), 117-132. (in Persian)
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409-427 .
- 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.
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism – They just do not get it. *Accounting Horizons*, 18(1): 45-53.
- Yang, L. Brink, A. G. & Wier, B. (2017). The impact of emotional intelligence on auditor judgement. *International Journal of Auditing*, 22(1): 83-97.



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.