

ارزیابی تفاوت هویت حرفه‌ای حساب‌برسان با ماهیت تساهل در حسابرسی: آزمون ارزش‌های مبتنی بر هویت اجتماعی

■ لیلا زمانیان‌فر^۱

■ اکرم مبارکی^۲

چکیده:

همواره یکی از آرمان‌های حرفه‌ای حسابرسی، ارتقای سطح اعتبار و هویت حسابرسی و توسعه‌ی ماهیت تخصصی مبتنی بر اصول اخلاقی می‌باشد و معیاری مستقلانه با توجه به مسئولیت اجتماعی بر گردن دارد. اما بنا به نبود معیارهای نظارتی قوی و وجود تفاوت‌های فردی در حساب‌برسان، همواره این اصول حرفه‌ای دچار تردید قرار می‌گیرد. هویت حرفه‌ای به عنوان ویژگی روانشناختی محسوب می‌شود که بسته به شرایط و دیدگاه حساب‌برسان می‌تواند تغییر نموده تا جایی که اصول حرفه‌ای حسابرسی را با چالش مواجه نماید. هدف این پژوهش ارزیابی تفاوت هویت حرفه‌ای حساب‌برسان با ماهیت تساهل در حسابرسی با الهام از نظریه هویت اجتماعی می‌باشد. در این پژوهش ابتدا از طریق معیار درآمد مؤسسات حسابرسی به دو بخش بزرگ و کوچک بر مبنای میانه دسته بندی شدند و سپس از طریق فرمول کوکران ۲۸۴ نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب گردیدند که بسته به تفکیک بر مبنای میانه در هر دو مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک شاغل بودند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از آزمون کولموگرواف-اسمیرنوف؛ آزمون تحلیل واریانس و آزمون تعقیبی بونفرونی استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد، هویت حرفه‌ای حساب‌برسان در مؤسسات کوچک نسبت به مؤسسات بزرگ با کیفیت حسابرسی رابطه معکوس، با قضاوت‌های جهت دار و تساهل با صاحبکار ارتباط مثبت و معناداری دارد. این موضوع به معنای آنست که هویت حرفه‌ای حساب‌برسان بر حسب نظریه هویت اجتماعی در مؤسسات حسابرسی کوچکتر به دلیل نزدیک شدن به صاحبکار برای گرفتن کار حسابرسی صورت‌های مالی‌شان، باعث می‌گردد هویت حرفه‌ای‌شان تحت تاثیر قرار بگیرد و باعث کاهش ماهیت حرفه‌ای حسابرسی گردد. **کلیدواژه:** هویت حرفه‌ای حساب‌برسان، نظریه هویت اجتماعی، تساهل در حسابرسی.

۱. پژوهشگر پسا دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: lzamanianfar@yahoo.com

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد ماهشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، ماهشهر، ایران

۱- مقدمه

به طور کلی، مطالعات پیشین نشان می‌دهند که مؤسسات حساب‌برسی با کیفیت بالاتر، حساب‌برسی‌های با کیفیت بالاتری را ارائه می‌کنند، که به نوبه خود منجر به نتایج منفی کمتر حساب‌برسی (یعنی ارائه مجدد) و صورت‌های مالی با کیفیت بالاتر می‌شود (استیست و همکاران^۱، ۲۰۲۲). همچنین، سرمایه‌گذاران چنین باور دارند زمانی که مدیریت مؤسسات حساب‌برسی بر حساب‌برسان نفوذ داشته باشند، کیفیت اطلاعات حساب‌برسی شده به طور چشمگیری کاهش پیدا می‌کند (دهاویل و همکاران^۲، ۲۰۰۸؛ لامبرت و همکاران^۳، ۲۰۰۷). بررسی‌ها حاکی از آن است که کیفیت حساب‌برسی در تمام سطوح کارکنان بر نتایج قابل مشاهده حساب‌برسی تأثیر دارد. این موضوع نشان می‌دهد که مؤسسات حساب‌برسی نه تنها از داشتن مدیریت با کیفیت بالا بلکه از داشتن کارکنان با کیفیت بالا نیز سود می‌برند. این امر اهمیت نیروهای واجد شرایط و حرفه‌ای را در حساب‌برسی با کیفیت بالا نشان می‌دهد (استیست و همکاران، ۲۰۲۲). از طرف دیگر، خدمات حساب‌برسی از یک ارزش ویژه برخوردار هستند، که به دلیل وجود ارتباط متقابل بین حساب‌برسان با صاحبکاران منجر به استفاده‌ی بهینه‌ی صاحبکاران از حساب‌برسی‌های انجام شده می‌شود و می‌توانند از مشاوره‌های حساب‌برسان برای ارتقای سطح تصمیم‌گیری‌های خود استفاده نمایند. (هیردا و لاول^۴، ۲۰۱۳). افزون بر این، هر صاحبکار ترجیح می‌دهد، رویکرد رابطه‌ای با حساب‌برسان خود برقرار نماید (فونتایتی و پیلوتی^۵، ۲۰۱۲). در عین حال تمایل دارند تا یک حساب‌برس معقول و متعهد داشته باشند (اوهمن و همکاران^۶، ۲۰۱۲). مطالعه حاضر این موضوع را از طریق بررسی تأثیر هویت حساب‌برس تحت تأثیر صاحبکار بر بی‌طرفی حساب‌برس و کیفیت حساب‌برسی از طریق به کارگیری نظریه هویت اجتماعی بر رابطه حساب‌برس - صاحبکار، مورد بررسی قرار می‌دهد. بامبر و لایر^۷ (۲۰۰۷، ۲۰۰۲) باور دارند که حساب‌برسان با صاحبکارانشان شناخته می‌شوند و این رابطه بی‌طرفی حساب‌برس را کاهش می‌دهد، زیرا این دست از حساب‌برسان تمایل دارند تا رضایت صاحبکارانشان را بدست آورند. این مطالعه با بررسی مجموع وسیعی از رفتارها، این نوع مطالعات را بسط می‌دهد. به طور خاص، این پژوهش بدین موضوع می‌پردازد که آیا تأثیرات رابطه حساب‌برس - صاحبکار، کیفیت حساب‌برسی را کاهش می‌دهد یا خیر. کاهش کیفیت حساب‌برسی در این مطالعه شامل صرفه جویی‌های ساعات حساب‌برسی در صورت‌های مالی شرکت‌هایی که ارتباط قبلی با صاحبکارشان نداشته‌اند و در واقع از منظر غیراخلاقی بودن عمل حساب‌برسان آن را بررسی می‌نماید. مطالعات قبلی نشان می‌دهند که کاهش کیفیت حساب‌برسی عمدتاً به

1. Stice et al.
2. Dhaliwal et al.
3. Lambert et al.
4. Herda and Lavelle
5. Fontaine and Pilote
6. Ohman et al.
7. Bamber and Iyer

دلیل فشار برنامه‌زمان‌بندی است (کورام و همکاران^۱، ۲۰۰۳؛ اوتلی و پیرسی^۲، ۱۹۹۶؛ پیرسی و سوینی^۳، ۲۰۰۴؛ ویلت و پیچ^۴، ۱۹۹۶). هرچند، سیانسی و براستاکر^۵ (۲۰۰۹)، چنین باور دارند که ساز و کار اصلی در کاهش کیفیت حساب‌رسانی، ویژگی‌های شناختی حساب‌برسان در کنترل فشار و استرس ناشی از برنامه ریزی‌های زمان‌بندی شده می‌باشد که باعث می‌شود عملکردهای حساب‌برسان تحلیل رود. در واقع به دلیل وجود این فشارهای روانی، حساب‌برسان تلاش می‌کنند از طریق اتکا به تجربه و تخصص‌شان بررسی‌های مدارک و شواهد صاحبکاران را صرفاً با بررسی‌های سطح انجام می‌دهند، چرا که معتقدند هستند با این بررسی‌ها می‌توانند در زمان صرفه‌جویی نمایند. از طرف دیگر، از آن جایی که صاحبکاران به دنبال حساب‌رسانی هستند که هم راستا با عملکردهای خودشان حرکت کنند و اظهار نظرهای مقبولى برای آن‌ها ارائه نمایند، معمولاً به دنبال شناسایی این گونه حساب‌برسان هستند، در نتیجه این موضوع باعث کاهش کیفیت حساب‌رسانی صورت‌های مالی می‌شود. در واقع یکی دیگر از ابعاد این پژوهش هویت صاحبکار-حساب‌برسان می‌باشد. به عبارت دیگر، این مطالعه همچنین مدل هویت حساب‌برسان-صاحبکار را که توسط بامبر و لایر^۶ (۲۰۰۷)، ارائه شده است، از منظر نظریه هویت اجتماعی (تاجفیل و تومر^۷، ۱۹۸۵؛ تومر و همکاران^۸، ۱۹۸۷) مورد بررسی قرار می‌دهد. این مطالعه همچنین با توجه به این موضوع که حساب‌رسانی که در موسسات با اندازه‌ی بزرگتر مشغول به کار هستند یا خیر، پژوهش بامبر و لایر (۲۰۰۷) را بسط و توسعه می‌دهد. بامبر و لایر (۲۰۰۷) نشان دادند که هویت حرفه‌ای و شغلی تأثیرات منفی هویت حساب‌برسان-صاحبکار بر کیفیت حساب‌رسانی را بی‌اثر می‌کند و نشان می‌دهد که جابجایی حساب‌برسان می‌تواند روش مفیدی برای کاهش تأثیرات منفی هویت صاحبکاران، تلقی شود. مطالعه حاضر درباره هویت حساب‌برسان-صاحبکار از دو منظر از اهمیت بسزایی برخوردار می‌باشد. ابتدا، در حالی که مطالعات پیشین، تأثیرات چنین هویتی را بر بی‌طرفی حساب‌برسان مورد بررسی قرار می‌دهد (بامبر و لایر، ۲۰۰۲، ۲۰۰۷؛ استیفنجاک و همکاران^۹، ۲۰۱۲) هیچ شواهدی وجود ندارد که هویت حساب‌برسان مشغول در موسسه‌های حساب‌رسانی با اندازه‌ی بزرگتر (BIG 4) از طریق صاحبکاران تحت تأثیر قرار بگیرد. در حالی که مطالعات پیشین تأیید می‌نمایند که هویت حساب‌برسان از طریق صاحبکاران، تنها زمانی معضل و مشکل ایجاد می‌کند که اندازه صاحبکاران، بزرگ باشد (اسوانبرگ و اوهمن^{۱۰}، ۲۰۱۵). در واقع این فرضیه که حساب‌برسان شاغل در موسسات با اندازه کوچکتر ممکن است هویتشان تحت تأثیر صاحبکاران قرار بگیرد، نیز از اهمیت برخوردار

1. Coram et al.
2. Otley and Pierce
3. Pierce and Sweeney
4. Willett and Page
5. Cianci and Bierstaker
6. Bamber and Iyer
7. Tajfel and Turner
8. Turner et al.
9. Stefaniak et al
10. Svanberg and Ohman

است، چرا که اگر صاحبکاری نداشته باشند، نمی‌توانند با سایر موسسات رقابت نمایند و احتمالاً مجبور به تعامل با آن‌ها نیز می‌باشند (اندرسون گاف و همکاران^۱، ۲۰۰۱؛ اوتلی و پیرسی^۲، ۱۹۹۶) و همین موضوع سبب می‌شود که رابطه قوی با صاحبکاران برقرار و نرخ جابجایی حسابرسان، کاهش و دوره‌ی تصدی آن‌ها افزایش پیدا کند (هربوهن^۳، ۲۰۰۴). اگر نرخ جابجایی حسابرسان در موسسات حسابرسی با اندازه‌ی کوچکتر پایین باشد، حسابرسان فرصت بیشتری در اختیار دارند تا روابط صمیمانه تری با صاحبکاران برقرار سازند و همین موضوع به بی‌طرفی آن‌ها آسیب می‌زند. همچنین دلایل زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد که عدم بی‌طرفی در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی، برای موسسات حسابرسی با اندازه‌ی کوچکتر می‌تواند تهدید جدی تلقی شود. کارلیسل و همکاران^۴ (۲۰۲۲) بیان نموده اند، مطالعات حسابداری نشان می‌دهد که حسابرسانی که به طور فزاینده با مدیریت صاحبکار در سطح بالا، تعامل دارند، در تعاملات خود با صاحبکاران، موقعیت‌های پایین‌تری را حفظ می‌کنند. در واقع، حسابرسان اغلب برای انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای خود تلاش می‌کنند و در عین حال صاحبکاران را مورد توجه قرار می‌دهند.

افزون بر این، هویت حرفه‌ای به عنوان یکی از اشکال هویت اجتماعی، بخشی از هویت کلی فرد محسوب می‌شود که با موقعیت فرد در جامعه، تعامل با سایرین و تفسیر تجارب خود مرتبط است (مک‌کرا و همکاران^۵، ۲۰۱۴). از سوی دیگر، جایگاه و منزلت هر حرفه با هویت اجتماعی آن حرفه ارتباط دارد و احساس هویت حرفه‌ای، غرور و رضایتمندی را در اعضای حرفه ایجاد می‌کند، مشارکت آنان را در دستیابی به اهداف حرفه ارتقا می‌بخشد، باعث ایجاد همبستگی در اعضای حرفه می‌شود و نقش مهمی در انسجام، وحدت و قدرت حرفه‌ای دارد (عارف منش و موسوی، ۱۴۰۱). حسابرسانی که از هویت حرفه‌ای برخوردارند، به اصول و ضوابط حرفه پایبندند و اهداف و رفتار خود را با اهداف، استانداردها، اصول و قواعد حرفه حسابرسی همسو می‌نمایند (هاشمی و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین، به اعتقاد سوانبرگ و همکاران^۶ (۲۰۱۹) حسابرسان با هویت حرفه‌ای قوی به مشتریان خود آسان نمی‌گیرند، زیرا نه تنها انگیزه قوی احساس می‌کنند، بلکه حسابرسی برای آن‌ها وظیفه اخلاقی محسوب می‌شود که باید در آن بی‌طرفانه عمل نمایند. گانز و گانز^۷ (۲۰۰۷) بیان نموده اند حسابرسانی که از هویت حرفه‌ای برخوردارند، احتمالاً تحت تأثیر ماهیت رابطه حرفه-صاحبکار نیستند و تعهد حسابرسان به حرفه می‌تواند آن‌ها را از جانبداری‌های آگاهانه یا ناآگاهانه حفظ نماید. بر همین اساس، یوسفی شارمی و بنی‌مهد (۱۳۹۸) بر این باورند که با توجه به این که نقش حسابرسی در جامعه، اطمینان‌دهی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها و انعکاس واقعی عملکرد شرکت‌ها است، استقلال حسابرسان ضروری است. اتخاذ

1. Anderson-Gough et al.

2. Otley and Pierce

3. Herbohn

4. Carlisle et al.

5. McCrae et al.

6. Svanberg et al.

7. Gun and Gun

تصمیمات اقتصادی و تخصیص بهینه منابع، بدون وجود اطلاعات قابل اعتماد، شدنی نیست. حساب‌برسان باید مستقل باشند تا جامعه از بی‌طرفی آنان اطمینان حاصل نماید. همچنین، با توجه به این که گزارش حساب‌رسانی در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به عنوان یکی از اطلاعات سودمند لحاظ می‌شود، اظهار نظر حساب‌برسان باید بی‌طرفانه باشد. مطالعات نشان داده است که حساب‌برسان در طی فرآیند حساب‌رسانی، واکنش‌های احساسی گوناگونی نسبت به صاحبکار (به عنوان نمونه، حس خوش‌بینی نسبت به صاحبکار) یا هر یک از عناصر مربوط به محیط کاری نشان می‌دهند که این امر، در ادامه سبب خطا در قضاوت حرفه‌ای آنان می‌شود. (رجبعلی زاده، ۱۳۹۷). از سوی دیگر و با توجه به این که صورت‌های مالی حساب‌رسانی شده برای سرمایه‌گذاران و اشخاص ذینفع در تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری منبع مهمی از اطلاعات شرکت محسوب می‌شود، بنابراین، کیفیت حساب‌رسانی اهمیت ویژه‌ای دارد. بر این اساس، اسمیت و امرسون^۱ (۲۰۱۷) نشان داده اند، حساب‌برسان مسئول بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها هستند و نظر خود را در مورد این موضوع بیان می‌کنند که آیا بیانی‌ها به طور منصفانه از تمام جنبه‌های با اهمیت، موقعیت مالی شرکت را در تاریخی خاص نشان می‌دهند یا خیر. بنابراین، حساب‌برسان، نقشی حیاتی در فرآیند گزارشگری مالی و متعاقباً در عملکرد مؤثر سازمان‌ها در سراسر جهان ایفا می‌نمایند. همچنین، مطالعات انجام شده در حوزه‌های روانشناسی و حساب‌رسانی، باعث توجه روزافزون به نقش و اهمیت هویت حرفه‌ای افراد در تصمیم‌گیری‌ها شده است. حساب‌برسان در هر کار حساب‌رسانی، ویژگی‌های حرفه‌ای خود را به کار می‌گیرند و هویت حرفه‌ای حساب‌برسان به عنوان یک ویژگی رفتاری و روانشناختی محسوب می‌شود که می‌تواند در ارتقای سطح کیفیت حساب‌رسانی انجام گرفته بسیار مؤثر باشد و به ارتقای سطح شفافیت مالی شرکت‌ها و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها کمک نماید و باعث تقویت موقعیت راهبردی صاحبکاران در بازار سرمایه گردد (ولیان و همکاران، ۱۴۰۱). با توجه به مجموع آن چه گذشت، مطالعه حاضر به دنبال ارزیابی تفاوت هویت حرفه‌ای حساب‌برسان با ماهیت تساهل در حساب‌رسانی: آزمون ارزش‌های مبتنی بر هویت اجتماعی است. هدف این مطالعه در درجه نخست، توسعه و بسط مطالعات رفتاری در حوزه حساب‌رسانی و در درجه دوم، مطالعه تفاوت هویت حرفه‌ای حساب‌برسان در موسسات حساب‌رسانی با اندازه کوچک و بزرگ است. همچنین، مطالعه حاضر گامی در پر کردن خلأ مطالعاتی مرتبط با مطالعات رفتاری در حساب‌رسانی با تمرکز بر چهار موضوع هویت حرفه‌ای حساب‌برسان، کیفیت حساب‌رسانی، قضاوت‌های حساب‌برسان، تساهل حساب‌برسان با صاحبکار محسوب می‌شود که بر اساس دانسته‌های پژوهشگر کمتر مورد توجه پژوهشگران پیشین قرار گرفته است. همچنین، نتایج، نشان خواهد داد که هویت حرفه‌ای حساب‌برسان تا چه اندازه بر کیفیت حساب‌رسانی، قضاوت‌های حساب‌برسان، تساهل حساب‌برسان با صاحبکار تأثیر می‌گذارد و می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌های مرتبط با حوزه حساب‌رسانی و تدوین خط‌مشی‌های حساب‌رسانی فراهم می‌کند. در ادامه، ابتدا مبانی نظری مرتبط شرح داده شده و پژوهش‌های انجام شده مرور

1. Smith and Emerson

می‌شود. سپس فرضیه‌ها و روش‌شناسی پژوهش بیان شده و در نهایت یافته‌ها و نتیجه‌گیری ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- هویت حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی

به طور کلی، کیفیت حسابرسی به طور گسترده در ادبیات پیشین مورد بررسی و بحث قرار گرفته است (مانند آبدیا^۱، ۲۰۱۹؛ کامرن و همکاران^۲، ۲۰۱۸، کریستنسن و همکاران^۳، ۲۰۱۶). همچنین، برای چندین دهه، پژوهشگران تلاش کرده‌اند، کیفیت حسابرسی و عوامل تعیین‌کننده آن را بررسی نمایند. نتیجه‌ای که می‌توان از بررسی مطالعات قبلی به دست آورد این است که اتفاق نظر کمی در مورد چگونگی تعریف این مفهوم وجود دارد (چی و همکاران^۴، ۲۰۲۲). در واقع، دیدگاه‌های مختلفی در مورد کیفیت حسابرسی وجود دارد، و بسته به دیدگاه انتخاب شده (به عنوان نمونه، کاربران، قانون‌گذاران، جامعه، مشتری، مؤسسات حسابرسی)، کیفیت حسابرسی احتمالاً به شکل متفاوتی تعریف، توصیف و ارزیابی می‌شود (کنچن و همکاران^۵، ۲۰۱۳). از سوی دیگر، در مورد هویت حرفه‌ای، مطالعات پیشین اکثراً بر مشوق‌های مالی (دهالیوال و همکاران^۶، ۲۰۰۸؛ هانکنبراک و نیلسون^۷، ۱۹۹۶؛ هاینیس و همکاران^۸، ۱۹۹۸؛ هولینگسورث و لی^۹، ۲۰۱۲؛ کادوس و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۳؛ مای‌هو و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۱) تمرکز داشتند و توجهی به نیروهای اجتماعی مانند روابط شخصی مبتنی بر شناخت با صاحبکاران شده است. نظریه هویت اجتماعی یک چهارچوب نظری برای بررسی وابستگی غیرمالی ارایه و چنین باور دارد که هویت اجتماعی افراد در نتیجه‌ی فرآیند ادراکی خود فرد نسبت به نقشی شکل می‌گیرد که در اجتماع ایفا می‌نماید و گروهی که خود را متعلق به آن می‌داند (ون‌کنیپونبرگ و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۴). به عبارت دیگر، زمانی که افراد یک هویت اجتماعی خلق می‌کنند، خودشان را براساس شهرت، سازمان، خانواده، ملیت یا سن، به گروه خاصی متعلق می‌دانند. افراد می‌توانند به طور همزمان خود را در گروه‌های مختلف جای دهند (مارکوس و وورف^{۱۳}، ۱۹۸۷). مؤسسات حسابرسی (لایر و همکاران^{۱۴}، ۱۹۹۷)

1. Aobdia
2. Cameran et al.
3. Christensen et al.
4. Che et al.
5. Knechel et al.
6. Dhaliwal et al.
7. Hackenbrack and Nelson
8. Haynes et al.
9. Hollingsworth and Li
10. Kadous
11. Mayhew et al.
12. van Knippenberg
13. Markus and Wurf
14. Iyer et al.

و حساب‌برسان (بامبر و لایر^۱، ۲۰۰۷) را می‌توان نمونه‌ای از هویت‌های اجتماعی محسوب نمود. هویت اجتماعی، نحوه تفکر و عملکرد افراد را جهت، و این احتمال را افزایش می‌دهد که افراد هنجارها و ارزش‌های گروه را درونی سازند (لیمبکی و ویلسون^۲، ۱۹۹۸). بر مبنای ماهیت هویت اجتماعی، تعریف فرد از خودش در یک گروه منجر می‌شود که علایق جمعی بر علائق فردی برتری پیدا کند (آشفورث و میل^۳، ۱۹۸۹؛ دی کریمر و ون وئوگت^۴، ۱۹۹۹؛ داتن و همکاران^۵، ۱۹۹۴؛ هوگ و تری^۶، ۲۰۰۰). بنابراین بر مبنای این رویکرد، حساب‌برسانی که با صاحبکارانشان شناخته می‌شوند تحت تاثیر نظریه هویت اجتماعی قرار می‌گیرند. اما این نظریه با ماهیت حرفه‌ی کار حسابرسی تا حدی در تناقض است. به این معنا که اگر حسابرسان تابع تصمیمات صاحبکار باشند، هویت حرفه‌ای‌اش دچار خدشه می‌شود. بر اساس نتایج پژوهش‌هایی همچون میل و آشفورث^۷ (۱۹۹۲)؛ وان هیونیس و همکاران^۸ (۱۹۹۸)؛ بامبر و لایر^۹ (۲۰۰۷) و استفانیاک و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۲) معمولاً حساب‌برسانی که توان رقابتی کمتر در بازار حسابرسی دارند، تلاش می‌نمایند خود را به صاحبکاران برای دریافت کار حسابرسی نزدیک نمایند و بر این مبنای تمایل دارند تا در راستای علایق صاحبکاران حرکت کنند و این دسته از حساب‌برسان به اطلاعات نخستین و ناچیز صاحبکاران در خصوص کنترل داخلی و افشای اسناد حسابداری اکتفا می‌کنند. تفاوت‌های مهم بین موسسه‌های با اندازه‌ی بزرگتر یا اصطلاحاً **Big 4** با سایر موسسه‌های حسابرسی، که دلیل اصلی انجام این مطالعه می‌باشد، نقطه تفاوت بین هویت‌های حساب‌برسان است. موسسه‌های با اندازه بزرگتر معمولاً به دلیل داشتن سهم بیشتری از بازار حسابرسی تلاش می‌نمایند، جایگاه خود را از طریق حفظ کیفیت‌های حسابرسی و به کارگیری حساب‌برسان متخصص حفظ نمایند و کمتر به دنبال وابستگی به صاحبکاران برای حسابرسی صورت‌های مالی‌شان می‌باشند. این گونه موسسات معمولاً با شناخت نیازهای بازار، سهامداران و سرمایه‌گذاران دانش تخصصی خود را به روز نگه می‌دارند و تلاش می‌کنند سطح کیفیت حسابرسی‌های انجام شده را بالا نگه دارند. آن‌ها معمولاً برنامه‌های بهتری برای زمان‌بندی حسابرسی صورت‌های مالی مدون می‌کنند و ساعات کار تعریف شده‌ای نیز دارند (بلوکدیجیک و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۶). موسسات حسابرسی بزرگ معمولاً با صاحبکاران بزرگ که در صنایع مختلف سروکار دارند، همکاری می‌نمایند، و هدف و نیت هر دو طرف، تخصصی و مبتنی بر دیدگاه‌های مشاوره‌ای حساب‌برسان در راستای توسعه سیاست‌ها و ساز و کارهای مالی و حاکمیتی این گونه شرکت‌ها می‌باشد (اوکیف و

1. Bamber and Iyer
2. Lembke and Wilson
3. Ashforth and Mael
4. De Cremer and Van Vugt
5. Dutton et al.
6. Hogg and Terry
7. Mael and Ashforth
8. Wan-Huggins et al.
9. Stefaniak et al.
10. Blokdijk et al.

وستروت^۱، ۱۹۹۲). بر مبنای نتایج تجربی مطالعاتی همچون بیکر و همکاران^۲ (۱۹۹۸)؛ چن و همکاران^۳ (۲۰۰۵)؛ ژئو و ادلر^۴ (۲۰۰۸) و اسوانبرگ و اوهمن^۵ (۲۰۱۵) مشخص می‌شود، که موسسه‌های حسابرسی بزرگتر از عملکرد بالاتری نسبت به سایر موسسات حسابرسی برخوردار می‌باشند. تفاوت در جایگاه بازار بین موسسات حسابرسی با سایر موسسه‌های حسابرسی دارای اندازه‌ی کوچکتر در مطالعات مختلف مبنای کیفیت کاری حسابرسی قرار گرفته است. فرانسیس و همکاران^۶ (۲۰۱۳) دریافتند تا زمانی که سهم بازار به طور مساوی بین چهار موسسه بزرگ تقسیم می‌شود، رابطه مثبت بین سهم بازار موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی مشاهده می‌شود. همچنین می‌توان چنین نتیجه گرفت که موسسه‌های حسابرسی با موقعیت ضعیف در بازار، از مشکلات نسبتاً بیشتری در داشتن کیفیت بالای حسابرسی رنج می‌برند. در سایر موسسه‌های حسابرسی، رقابت پذیری اندکی در بین شرکت‌ها وجود دارد. در تحت این شرایط موسسه‌های حسابرسی کوچکتر تلاش می‌کنند با ایجاد رابطه بلند مدت با صاحبکاران، سهم بیشتری از بازار حسابرسی به خود اختصاص دهند و این موضوع می‌تواند به بی‌طرفی حسابرس آسیب وارد نماید. به علاوه، مطالعات قبلی نشان داد که قدرت چانه زنی صاحبکار یک عامل مهم و تاثیرگذار بر اظهارنظر حسابرس محسوب می‌شود (لای^۷، ۲۰۱۳). در واقع، حسابرسان موسسات حسابرسی کوچکتر در مقایسه با حسابرسان موسسات حسابرسی بزرگتر به دلیل وجود فشار رقابتی در بازار حسابرسی در مقابل انتظارات صاحبکاران، از خود مقاومت کمتری نشان می‌دهند و این موضوع استقلال حسابرسی را کاهش می‌دهد (بون و همکاران^۸، ۲۰۱۰). مطالعات پیشین با رویکردهای کمی و بررسی ارتباط متغیرهای تاثیرگذار در کیفیت حسابرسی، اهمیت صاحبکاران را به عنوان درآمدی برای موسسات حسابرسی قلمداد نموده و میزان حق الزحمه‌ی حسابرسان را به عنوان بخشی از هزینه‌های صاحبکاران مشخص کرده اند (هولینگورث و لی^۹، ۲۰۱۲) و این بدان معناست که صاحبکاران دارای شرکت‌های کوچک برای موسسه‌های حسابرسی کوچک از اهمیت زیادی برخوردار می‌باشند. در نتیجه، حقیقت این است که سایر موسسه‌های حسابرسی با صاحبکاران متوسط و کوچک ضرورتاً بدین معنا نیست که برای آن‌ها اهمیت قائل نشوند. به همین دلیل، می‌توان چنین انتظار داشت که حسابرسان در سایر موسسه‌های حسابرسی که از طریق صاحبکارانشان به دلیل شرایط بازار شناخته می‌شوند، کیفیت حسابرسی کمتری را ممکن است به دلیل وجود انتظارات صاحبکاران ایجاد نمایند، چرا که این احتمال وجود دارد

1. O'Keefe and Westort
2. Becker et al.
3. Chen et al.
4. Zhou and Elder
5. Svanberg and Ohman
6. Francis et al.
7. Lai
8. Boone et al.
9. Hollingsworth and Li

که حسابداران در مؤسسات حسابرسی کوچکتر، شرایط حسابداری و انتظارات صاحبکاران را به راحتی بپذیرند. بنابراین می‌توان فرضیه اول را به صورت زیر بیان نمود:

فرضیه اول) بین هویت حرفه‌ای حسابداران شاغل در مؤسسات حسابرسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حسابداران شاغل در مؤسسات حسابرسی بزرگتر با کیفیت حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد.

۲-۲- هویت حرفه‌ای حسابرسی با قضاوت‌های حسابرسی

به طور کلی، بررسی نظرات حسابداران در مورد کیفیت حسابرسی از اهمیت برخوردار است، زیرا حسابداران افرادی هستند که حسابرسی را انجام می‌دهند و در مقایسه با سایر ذینفعان حسابرسی از دیدگاه جامع تری نسبت به فرآیند حسابرسی برخوردارند. مهمتر از آن، چگونگی درک یک حسابرس از کیفیت حسابرسی به احتمال زیاد تأثیر عمده‌ای بر رفتارهای وی در فرآیند حسابرسی خواهد داشت و این رفتارها نتیجه حسابرسی را تعیین می‌کند (بریوت و همکاران^۱، ۲۰۱۸) و همان طور که توسط لیکرمن^۲ در گزارش برایدون^۳ (۲۰۱۹) اشاره شده است، در حسابرسی، مانند سایر فعالیت‌های حرفه‌ای، کیفیت آن چه درک می‌شود برای توسعه قضاوت حرفه‌ای بسیار مهم است.

مطالعات پیشین چندین رفتار را به عنوان کاهش کیفیت حسابرسی شناسایی نموده‌اند از جمله، پذیرش توجیحات صاحبکاران در ارتباط با نبود اسناد و مشکلات صورت‌های مالی (کورام و همکاران^۴، ۲۰۰۳؛ پیرسی و سوینی^۵، ۲۰۰۴؛ ویلیت و پیچ^۶، ۱۹۹۶)؛ بررسی سطحی اسناد و مدارک صاحبکاران (کلی و مارگهیم^۷، ۱۹۸۷؛ دالتون و کلی^۸، ۱۹۹۷)؛ عدم بررسی به کارگیری نامناسب اصول حسابداری در جهت منفعت طلبی (مکنایر^۹، ۱۹۹۱؛ اوتلی و پیرسی^{۱۰}، ۱۹۹۶). به علاوه، سایر مطالعات، برخی از رفتارهای منتهی به کاهش کیفیت حسابرسی را مورد شناسایی قرار دادند که عبارتند از سرهم‌بندی کردن کارها (کورام و همکاران، ۲۰۰۳؛ پیرسی و سوینی، ۲۰۰۴)؛ اتکا به کنترل داخلی صاحبکاران (پیرسی و سوینی، ۲۰۰۴)؛ عدم پیگیری موضوعات سوال برانگیز (مکنایر، ۱۹۹۱)؛ قطع همکاری قبل از موعد مقرر (آلدرمن و

1. Brivot et al.
2. Likierman
3. Brydon
4. Coram et al.
5. Pierce and Sweeney
6. Willett and Page
7. Kelley and Margheim
8. Dalton and Kelley
9. McNair
10. Otley and Pierce

دیتریک^۱، (۱۹۸۲). در واقع کاهش کیفیت حساب‌برسی ارتباط تنگاتنگی با فشار زمان رسیدگی^۲ در موسسه‌های حساب‌برسی دارد و این فشار، دلیل اصلی بسیاری از رفتارها محسوب می‌شود. کاهش کیفیت حساب‌برسی همچنین از جانب حساب‌برسان به عنوان روشی برای صرفه جویی در زمان تلقی می‌گردد، اما سیانسی و بیرستاکر^۳ (۲۰۰۹)، راه حل جایگزینی برای بررسی این پدیده پیشنهاد نمودند. آن‌ها نشان دادند که فشار زمان رسیدگی باعث می‌شود تا حساب‌برسان دست به قضاوت‌های جهت دار بزنند. در این دست از حساب‌برسان، کاهش کیفیت حساب‌برسی به کرات به چشم می‌خورد. این قضاوت‌های جهت دار بدین معنا است که حساب‌برسان، از کنار اطلاعات منفی به راحتی عبور و بر اطلاعات مثبت درباره روش‌های حسابداری صاحبکاران، و کنترل داخلی آن‌ها تکیه می‌کنند. حساب‌برسان چنین باور دارند که با این کار در زمان صرفه جویی نموده و هیچ تاثیری بر روی ریسک حساب‌برسی ندارد. سیانسی و بیرستاکر (۲۰۰۹)، قضاوت جهت دار حساب‌برسان را با توجه به نظریه استدلال انگیزشی توصیف می‌کنند (کوندا، ۱۹۹۹) در واقع این نظریه باور دارد که افراد با اهداف جهت‌دار، دست به جستجوهای جهت‌دار و پر اهمیت نشان دادن شواهد و مدارک حمایت‌کننده از نتیجه‌گیری مورد نظر، می‌زنند (دیتو و همکاران^۴، ۱۹۹۸؛ لاندگرین و پریسلین^۵، ۱۹۹۸).

همچنین، حساب‌برس ممکن است از طریق ارتباط و مذاکره پذیرای فشارهای صاحبکار باشد (سالتریو^۶، ۲۰۱۲). در نتیجه، یک حساب‌برس فردی با معضل ذاتی تضاد منافع احاطه شده است (مک‌نیر^۷، ۱۹۹۱) که می‌تواند درک او را از کیفیت حساب‌برسی شکل دهد (بریوت و همکاران^۸، ۲۰۱۸). در راستای نظریه استدلال انگیزشی، مطالعات شواهدی ارائه کرده است که حساب‌برسان با اتکا به این استدلال‌ها به انتظارات ارائه شده توسط صاحبکاران، تن در می‌دهند (بیرستاکر و همکاران^۹، ۱۹۹۹؛ گلور و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۵؛ هاینس و همکاران^{۱۱}، ۱۹۹۸). اهمیت این نظریه در شباهت این نوع از حساب‌برسان بر تمایل و رغبت برای تحقق اهداف شرکت‌های وابسته به آن‌ها زمانی نمود پیدا می‌کند که حساب‌برسان با صاحبکارانشان شناخته شوند و این موضوع به دلیل کاهش استقلال حساب‌برسان باعث کاهش کیفیت حساب‌برسی‌ها می‌گردد. به طور مشابه، دیتز^{۱۲} (۱۹۹۵)، دریافت که حساب‌برسانی که از طریق صاحبکارانشان شناخته می‌شوند، احتمال زیادی

1. Alderman and Deitrick
2. Time Budget Pressure (TBP)
3. Cianci and Bierstaker
4. Ditto et al.
5. Lundgren and Prislin
6. Salterio
7. McNair
8. Brivot et al.
9. Bierstaker et al.
10. Glover et al.
11. Haynes et al.
12. Deetz

وجود دارد که زودتر از زمان مقرر گزارش‌ها و اظهار نظرهای خود را اعلام نمایند. با توجه به توضیحات فوق می‌توان فرضیه دوم را چنین ارائه کرد:

فرضیه دوم) بین هویت حرفه‌ای حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بزرگتر با قضاوت‌های جهت دار حسابرس تفاوت معناداری وجود دارد.

۲-۳- هویت حرفه‌ای حسابرسان تحت تساهل حسابرس-صاحبکار

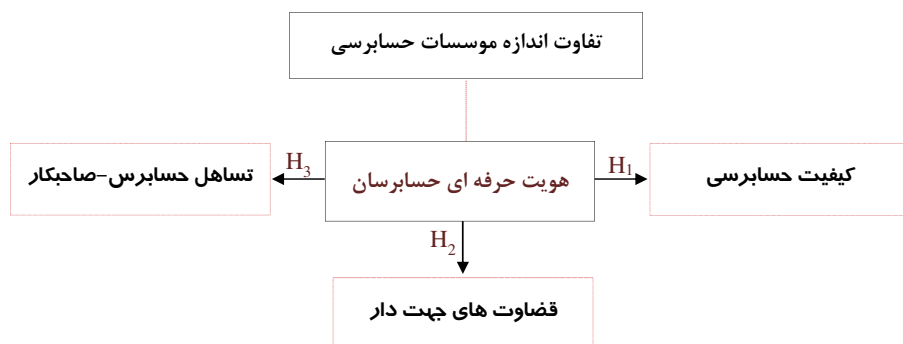
به طور کلی، شواهد متناقضی در مورد رابطه حسابرس-صاحبکار وجود دارد. برخی از مطالعات نشان داده‌اند، رابطه بلندمدت حسابرس و صاحبکار هم برای حسابرسی و هم برای کیفیت حسابرسی از اهمیت برخوردار است، زیرا حسابرس برای شناخت شرکت صاحبکار، فرآیندها، ریسک‌های آن و غیره به زمان نیاز دارد. به همین دلیل است که حسابرسی در سال نخست در مقایسه با سال‌های بعد دشوار است. بنابراین، حداقل سه تا پنج سال برای ارائه کیفیت حسابرسی خوب مورد نیاز است. همچنین برخی از مطالعات نشان داده‌اند که روابط بلندمدت گسترده می‌تواند به دلیل ایجاد روابط بسیار نزدیک بین صاحبکار و حسابرس خطرناک باشد، زیرا ممکن است بر استقلال حسابرس تأثیر بگذارد. برخی نیز بر این عقیده بوده‌اند که برای شرکت‌های کوچک و متوسط، رابطه بلندمدت بین حسابرسان و صاحبکاران، بسیار سودمند به نظر می‌رسد و حسابرسان این گونه از شرکت‌ها در مقایسه با شرکت‌های سهامی عام، در صورتی که سایر عوامل مرتبط مانند بی‌طرفی و یکپارچگی کنترل شوند، به خوبی عمل می‌کنند. بنابراین، به اعتقاد این دست از پژوهشگران، حسابرسی در این حالت، هیچ مشکلی در رابطه بلندمدت حسابرس و مشتری ایجاد نمی‌کند، زیرا اگر حسابرس به رفتار حرفه‌ای و صداقت در کار حسابرسی پایبند باشد، هیچ چیزی به خطر نخواهد افتاد. در واقع، آنان نشان داده‌اند، رابطه بلندمدت حسابرس و صاحبکار بسیار مفید به نظر می‌رسد، زیرا یادگیری و تجربه زیاد در کار با یک صاحبکار برای طولانی مدت به وجود می‌آید. به این ترتیب حسابرس می‌تواند در مورد شرکت، دانش کسب نموده و تفکر کارکنان را درک کند و این موضوع می‌تواند در کار حسابرسی به ویژه از نظر ارزیابی و محاسبه ریسک مورد استفاده قرار گیرد. به اعتقاد آنان، این موضوع بخشی از فرآیند حسابرسی است که صاحب کسب و کار شناخته شود و نوعی رابطه خاص حسابرس با وی ایجاد شود. سبک حسابرسی این است که در طول کار حسابرسی در مورد موضوعاتی با مدیریت بحث شود، به عنوان نمونه، در مورد آن چه در داخل شرکت اتفاق می‌افتد، و نوع موقعیت‌هایی که در محل کار وجود دارد، و نوع روابط یا مشکلاتی که شخص با آن مواجه است. همچنین، این حسابرسان، باید همیشه مراقب باشند که به هیچ وجه این رابطه بر استقلال حسابرسی تأثیر گذار نباشد (بریشا، ۲۰۲۱).

همچنین، مطالعات در زمینه تضادهای شغلی و سازمانی که توسط حسابرسان تجربه می‌شود،

بدین نتیجه دست‌یافتند که هویت شغلی، خود را از دیگر تعهدات، جدا می‌سازد یا نسبت به سایر هویت‌های سازمانی برتری پیدا می‌کند (آراناوا و فریس^۱، ۱۹۸۴؛ آراناوا و همکاران^۲، ۱۹۸۱؛ کارینگتون و همکاران^۳، ۲۰۱۳؛ شافر و همکاران^۴، ۲۰۰۲؛ شافر و وانگ^۵، ۲۰۱۰). براساس نظریه هویت اجتماعی، حساب‌برسان تمایل دارند تا ارزش‌ها و هنجارهای شغلی‌شان و رفتارهایشان را مطابق با ارزش‌ها و هنجارهای حرفه‌ای حساب‌برسی درونی کنند. اما زمانی که بر حسب شرایط، هویت شغلی‌شان را تحت تاثیر تساهل با صاحبکاران قرار دهند، دراین صورت هویت آن‌ها تحت تاثیر قرار می‌گیرد و باعث می‌شود از ماهیت حرفه‌ای شغل خود دور شوند. این استدلال توسط نتایج بدست آمده توسط جنگینز و لائو^۶ (۱۹۹۹)، مورد حمایت قرار گرفت. آن‌ها دریافتند که حساب‌برسانی که با صاحبکاران تساهل می‌کنند، هویت شغلی‌شان دچار ضعف می‌شود. به همین دلیل حساب‌برسان تمایل دارند زمانی که هویت شغلی بالایی در خود احساس می‌کنند، کمتر به خواسته‌های صاحبکاران تن در دهند (بامبر و لایر، ۲۰۰۷). بنابراین می‌توان چنین فرض کرد که: **فرضیه سوم)** بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با تساهل حساب‌برس-صاحبکار تفاوت معناداری وجود دارد.

بر اساس توسعه فرضیه‌های پژوهش و مبتنی بر مبانی نظری، مدل مفهومی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش در قالب شکل (۱) مشخص شده است:

شکل (۱) مدل مفهومی پژوهش مبتنی بر اقتباس از پرسشنامه مائل و اشفورت (۱۹۹۲)، کیلن و ریکرز (۱۹۹۵)؛ بامبر و لایر (۲۰۰۷)؛ جنگینز و لائو (۱۹۹۹) و بیکر و همکاران (۱۹۹۸)



1. Aranya and Ferris
2. Aranya et al.
3. Carrington et al.
4. Shafer
5. Shafer and Wang
6. Jenkins and Lowe

۴-۲- پیشینه‌ی پژوهش

موضوع هویت حسابرسی و تجاری سازی مباحث نو و در حال توسعه‌ای هستند که بیشتر مطالعات در طی چند سال گذشته به صورت تدریجی در حال بررسی و توسعه‌ی تئوریک آن می‌باشند و مطالعات در این زمینه می‌تواند در طی چند سال آینده بسیار پویاتر نسبت به امروز و گذشته باشد. براین اساس باید بیان نمود مطالعاتی که به طور مستقیم به این موضوع پرداخته باشند، کار نشده است و این پژوهش تلاش دارد تا مستنداتی از پیشینه‌های پژوهشی تا حدی مشابه را در این بخش ارائه دهد. به عنوان نخستین پژوهش، استیس و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی فردی بر نتایج حسابرسی: آزمون جعبه سیاه^۱ در کیفیت حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد، موسسات حسابرسی با کیفیت بالا، از یک سو احتمال کمتری برای تجدید ارائه صورت‌های مالی خواهد داشت و از سویی دیگر اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد و این موضوع می‌تواند تداوم فعالیت صاحبکاران را تقویت نماید. از طرف دیگر این پژوهش با تفکیک حسابرسان موسسات حسابرسی براساس عنوان شغلی به سطوح پایین؛ متوسط و بالا، بررسی نمود که حسابرسان با کیفیت بالاتر می‌توانند به ارتقاء جایگاه رقابتی موسسه حسابرسی کمک نمایند و باعث گردند تا کیفیت حسابرسی نیز تقویت شود. همچنین این پژوهش شواهدی دال بر اثرگذاری تیم‌های حسابرسی با کیفیت بالا بر تمام جنبه‌های کیفیت حسابرسی مورد تأیید ارائه نموده است. ون‌نیوآمرنگن و همکاران^۲ (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «انجام کیفیت ارتباط حسابرسی و صاحبکار با دوره تصدی حسابرسی و ادراکات مشتری در مورد ارزش افزوده در موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط: یک دیدگاه جامعه شناختی» انجام دادند. این مطالعه بر اساس داده‌های آرشیوی (مدت تصدی حسابرسی) و داده‌های مصاحبه (قدرت رابطه حسابرسی و مشتری و ادراک مشتری از ارزش افزوده) انجام گرفته و شامل ۴۹۷ موسسه حسابرسی کوچک و متوسط (SME) در هلند بود. نتایج پژوهش نشان داد، بین شدت ارتباط حسابرسی-صاحبکار با ادراک ناشی از ارزش افزوده ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. از طرف دیگر مشخص گردید، دوره تصدی حسابرسی با ادراک ناشی از ارزش افزوده ارتباط معناداری ندارد. اما مشخص گردید، دوره تصدی حسابرسی بلندمدت، شدت ارتباط حسابرسی-صاحبکار با ادراک ناشی از ارزش افزوده را تقویت می‌کند. بریسا (۲۰۲۱) رابطه طولانی مدت حسابرسی-صاحبکار و اثرات آن بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است. نتایج حاصل از یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه اکثریت حسابرسان، طرفدار رابطه طولانی مدت حسابرسی با صاحبکار هستند و به نظر می‌رسد این موضوع برای کیفیت حسابرسی مطلوب باشد، اما برخی از ریسک‌ها وجود دارند که ممکن است کیفیت حسابرسی موجود در روابط طولانی مدت را کاهش دهند. همچنین، در مورد شرکت‌های کوچک و متوسط، رابطه طولانی مدت حسابرسی و صاحبکار، در صورتی سودمند است که بتوان از ریسک مرتبط

1. black box

2. Van Nieuw Amerongen et al.

با استقلال حساب‌رس و رضایت مندی که ممکن است در طول رابطه ایجاد شود، اجتناب نمود یا آن را به حداقل رساند. همچنین، حتی حساب‌رسانی که طرفدار رابطه طولانی مدت حساب‌رس و صاحب‌کار هستند، در مقاطعی از ایده چرخش حساب‌رسان برای صاحب‌کار پس از مدت معین به دلیل ریسک رضایت مندی و استقلال مرتبط با دوره طولانی تصدی حمایت نموده‌اند. بلی و همکاران^۱ (۲۰۱۹) تأثیر الزام افشای هویت حساب‌رس بر کیفیت حساب‌رسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. آنان اشاره نموده‌اند که پس از بررسی پیشنهاد برای الزام به امضای شریک حساب‌رسی در گزارش حساب‌رسی، هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا^۲ تصمیم گرفت به جای آن فقط افشای نام شریک متعهد را الزامی نماید. آنان پیش‌بینی‌هایی در مورد تأثیرات دو الزام پیشنهادی با استفاده از بینش‌های نظریه‌های هنجار اجتماعی انجام داده و آن پیش‌بینی‌ها را مورد آزمون قرار داده‌اند. نتایج نشان داده که هر دو الزامات، گزارش نادرست را در مقایسه با وضعیتی کاهش می‌دهد که هیچ الزامی برای امضا وجود ندارد. شواهدی نیز ارائه شده که الزام امضا باعث کاهش تدریجی گزارش نادرست در صورت اضافه شدن به الزامات افشای می‌شود. در نهایت، نتایج نشان داده که این اثرات توسط شرکا با حساسیت بالاتر به هنجارهای اجتماعی هدایت می‌شود. این نظریه و شواهد از الزامات جدید افشای هویت در هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا پشتیبانی می‌کند و به توضیح وجود الزامات امضا در بسیاری از کشورهای غیر آمریکایی کمک می‌کند.

بروگر و همکاران (۲۰۱۸) هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌رسان و تجاری‌سازی در موسسات حساب‌رسی را بررسی نمودند. در این پژوهش براساس ۳۷۴ پاسخی که از ۳۵۸۸ عضو انجمن حرفه‌ای حسابداران، حساب‌رسان و مشاوران در سوئد که بر اساس روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده بودند، دو معیار هویت حرفه‌ای و سازمانی با سه معیار بازارمداری، مشتری‌مداری و فرایندمداری نیز به عنوان وجوه مختلف فرایند تجاری‌سازی بررسی شدند. یافته‌ها حاکی از آن است که بین هویت سازمانی حساب‌رسان و سه وجه بازارمداری، مشتری‌مداری و فرایندمداری رابطه مثبتی وجود دارد. برخلاف یافته‌های پژوهش‌های قبلی، نتایج این پژوهش نشان داد که بین هویت حرفه‌ای حساب‌رس و تجاری‌سازی رابطه مثبتی وجود دارد. این مسئله حاکی از تأثیر تجاری‌سازی موسسات حساب‌رسی بر تغییر نقش هویت حرفه‌ای است. همچنین باراینکو و اسپینوسا-پیک^۳ (۲۰۱۷) تأثیر هویت حرفه‌ای حساب‌رسان بر قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها با توجه به تفاوت حساب‌رسان دارای سابقه کاری با حساب‌رسان دارای تحصیلات دانشگاهی را بررسی نمودند. در واقع در این پژوهش دو گروه از حساب‌رسان مشارکت داشتند که گروه اول بیشتر حساب‌رسانی بودند که به مرور و بر اساس تجربه حساب‌رسی را فرا گرفته بودند و گروه دوم حساب‌رسان دارای تخصص‌های دانشگاهی بودند. نتایج پژوهش نشان داد، حساب‌رسان دارای مدارک دانشگاهی در قضاوت‌های اخلاقی خود بیشتر از تخصص و سطح علم و دانش استفاده می‌نمایند، در حالی که حساب‌رسان

1. Blay et al.

2. PCAOB

3. Barrainkua and Espinosa-Pike

دارای تجربه بیشتر بر اساس تحلیل‌های شهودی و آزمون و خطا اقدام به قضاوت در مورد صورت‌های مالی می‌کردند. وانگ و همکاران^۱ (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان «اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حساب‌رسانی» انجام داده‌اند. با ترکیب نظریه نهادی و نظریه هویت اجتماعی، آنان از لحاظ نظری استدلال می‌کنند که تعامل بین نیروهای اجتماعی و نهادی، کیفیت حساب‌رسانی را شکل می‌دهد. از طریق تجزیه و تحلیل مؤسسات حساب‌رسانی چینی از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۷، این مطالعه نشان داده که تقلید هم‌شکل^۲ تأثیر قابل توجهی بر مؤسسات متعلق به یک گروه با هویت مشابه نسبت به مؤسساتی دارد که دارای گروه‌هایی با هویت‌های مختلف هستند؛ مؤسسات حساب‌رسانی که دارای وابستگی خارجی هستند نسبت به مؤسسات داخلی تمایل بیشتری به انطباق با فشارهای هنجاری شبکه‌های حرفه‌ای دارند و مؤسسات وابسته به خارج مجبور می‌شوند خود را با انتظارات دولت محلی وفق دهند، به‌ویژه زمانی که یک پایگاه مشتری متمرکز جغرافیایی در اختیار دارند. آنان همچنین نشان داده‌اند که پایگاه مشتری بزرگ‌تر، تقلید درون گروهی^۳ را کاهش می‌دهد، اما تقلید گروه هویت متقابل^۴ (دارای هویت‌های مختلف) را تقویت می‌کند. نتایج نقش هویت اجتماعی را در شکل‌دهی به انطباق در صنعت حساب‌رسانی آشکار ساخته است، بنابراین به ادبیات هم‌گرایی-واگرایی^۵ بین‌المللی و نظریه نهادی کمک می‌کند.

تاگسون و اوهمن^۶ (۲۰۱۵) پژوهشی در مورد توانایی‌های حساب‌برسان در بررسی‌های دارای ابهام زیاد مبتنی بر هویت حرفه‌ای و تخصصی حساب‌برسان انجام دادند. در این پژوهش که ۲۸۶ نفر از حساب‌برسان کشور سوئد مشارکت نمودند و ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بود، عمدتاً سوالات در مورد شرکت‌هایی بود که در طی بعد از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۴ دارای مشکلات و بحران‌های مالی بودند که حساب‌برسان مشارکت‌کننده در این مطالعه صورت‌های مالی آن‌ها را بررسی نموده بودند. نتایج پژوهش نشان داد، حساب‌رسانی که دارای هویت‌های فردی و تخصصی قوی باشند، به دلیل وجود تجربه و شهرتی که دارند، از توانایی بیشتری در بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های دارای مشکلات مالی برخوردارند و گزارشات مستندتری مبتنی بر ردیابی بهتر حساب‌ها ارائه می‌نمایند. سون برگ و اوهمن^۷ (۲۰۱۵) پژوهشی در مورد هویت حساب‌برسان در ارتباط با صاحبکارانشان و تأثیر آن بر کیفیت حساب‌رسانی انجام دادند. به اعتقاد آنان، اگرچه روابط صمیمانه با صاحبکار از دیدگاه حساب‌برسان مطلوب است، اما آشنایی با صاحبکار، بی‌طرفی حساب‌برسان را تهدید می‌کند. این مطالعه میزان آشنایی حساب‌برسان با صاحبکارانشان، تأثیر شناسایی ارتباط حساب‌برسان-صاحبکار بر رضایت حساب‌برسان از رفتار ترجیحی صاحبکار، را مورد بررسی قرار داده و در نهایت، بررسی می‌نماید که آیا می‌توان اثرات مضر آشنایی ارتباط حساب‌برسان-صاحبکار را

1. Wang et al.
2. isomorphic imitation
3. within-identity group
4. cross-identity group
5. convergence-divergence
6. Tagesson and Ohman
7. Svanberg and Ohman

به مجموعه وسیع تری از اقدامات کاهش دهنده کیفیت حسابرسی تعمیم داد یا خیر؟ در این مطالعه بر اساس پاسخ‌های ۱۴۱ حسابرس مجرب در ۴ موسسه کوچک در سوئد، پیش‌بینی‌های نظری تایید شد. آنان دریافتند که حسابرسان تمایل دارند با صاحبکاران خود هم ذات‌پنداری کنند، و حسابرسانی که آشنایی نسبتاً بیشتری با صاحبکار دارند، به احتمال زیاد با رفتار ترجیحی صاحبکار موافقت می‌کنند و اقداماتی را انجام دهد که کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد، در حالی که مطالعات قبلی فقط ۴ موسسه حسابرسی بزرگ را در نظر گرفته است، یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که مشکلات آشنایی حسابرس با صاحبکاران برای حسابرسان موسسات کوچک نیز وجود دارد. بائر^۱ (۲۰۱۵) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر قدرت هویت صاحبکار و اهمیت هویت حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس» انجام داده‌اند. او بر این باور بوده که اخیراً مقررات حسابرسی قابل توجه، چه به صورت پیشنهادی و چه اجباری، و مطالعات حسابداری نیز بر تهدیدات استقلال حسابرس متمرکز شده‌اند که در دوره طولانی تصدی حسابرس ایجاد می‌شود. با این وجود، مطالعات روان‌شناسی نشان می‌دهد که تهدیدهای مربوط به استقلال حسابرس نیز احتمالاً زمانی ایجاد می‌شوند که دوره تصدی حسابرس کوتاه است، زیرا حسابرسان می‌توانند به سرعت هویت صاحبکار قوی ایجاد نموده و سؤالاتی را در مورد اثربخشی شریک حسابرسی اجباری یا چرخش موسسه برای رستیدگی به نگرانی‌های استقلال مطرح کنند. این مطالعه با تأکید بر نظریه هویت اجتماعی، ساز و کارهایی برای ارتقای استقلال حسابرس بررسی می‌کند که می‌تواند بدون توجه به دوره تصدی یا چرخش حسابرس اجرا شود. نتایج نشان داد، حسابرسانی که هویت قوی‌تری با صاحبکاران خود دارند، با به اشتراک گذاشتن ارزش‌هایشان، با رفتار حسابداری ترجیحی مشتری موافقت می‌کنند، مگر این که اهمیت یا برانگیختگی هویت حرفه‌ای آن‌ها افزایش یابد. علاوه بر این، همان‌طور که پیش‌بینی شده بود، افزایش اهمیت هویت حرفه‌ای، شک و تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد. نتایج این مطالعه درک بهتری از تأثیرات مشترک قدرت و اهمیت هویت بر قضاوت حسابرس ارائه می‌کند و جایگزین مقرون‌به‌صرفه برای چرخش حسابرس در مورد حفظ استقلال حسابرس، حتی زمانی پیشنهاد می‌کند که دوره تصدی حسابرس کوتاه است.

اما روند بررسی در داخل کشور درباره‌ی موضوع بسیار کند بوده است و چند مطالعه محدود در این زمینه ارائه شده است، به عنوان نمونه، حق‌بین و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر هویت اجتماعی و انعطاف‌پذیری بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی استرس پرداخته‌اند. نمونه‌نهایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۳۹۰ پرسشنامه جمع‌آوری شده از اعضای جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که متغیرهای هویت اجتماعی و انعطاف‌پذیری حسابرسان، تأثیر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت حسابرس دارند. همچنین متغیر استرس شغلی تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت حسابرسی دارد. علاوه بر این مشخص شده که استرس رابطه بین انعطاف‌پذیری حسابرسان و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند اما بر رابطه بین هویت اجتماعی و کیفیت حسابرسی تأثیر معنی‌داری ندارد. همچنین نتایج پژوهش بیانگر

1. Bauer

این موضوع بوده است که هر شش مؤلفه بارکاری نقش، بی‌کفایتی نقش، دوگانگی نقش، محدوده نقش، مسئولیت و محیط فیزیکی، بر استرس شغلی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. نمازی و اسماعیل‌پور (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارزش‌افزوده شرکت‌ها با تأکید بر نقش میانجی مسئولیت اجتماعی» انجام داده‌اند. جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری شامل ۱۰۱ شرکت بورسی (۱۰۱۰ سال- شرکت) در بازه زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۷ می‌باشد. یافته‌ها نشان داد که در بورس اوراق بهادار تهران، کیفیت حسابرسی بر ارزش‌افزوده (ارزش‌افزوده بازار و ارزش‌افزوده اقتصادی) و همچنین، مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارد. افزون بر این، مسئولیت اجتماعی نیز، تأثیر مثبت و معناداری بر ارزش‌افزوده شرکت‌ها دارد. دیگر یافته پژوهش این است که مسئولیت اجتماعی، به عنوان یک متغیر میانجی، بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ارزش‌افزوده شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد و نقش میانجی آن تأیید می‌شود. نتایج بیانگر این است که با افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی، عملکرد شرکت‌ها به مراتب بهبود پیدا می‌کند. این نتایج می‌تواند به وسیله حساب‌برسان جهت ایفای نقش بهتر در قبال مسئولیت اجتماعی و همچنین مدیران برای انتخاب بهتر معیارهای اقتصادی عملکرد استفاده شود. حمصیان‌کاشانی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان» انجام داده‌اند. روش پژوهش از نوع کیفی می‌باشد. به منظور انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته، تعداد ۱۶ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران سازمان حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌ها طی فرآیندی هدفمند انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش، به صورت مدل پارادایمی با ۱۴ مقوله برای شرایط علی، ۶ مقوله در زمینه بستر، ۶ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۶ مقوله برای راهبرد و ۳ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش، شناسایی شد. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت مستندسازی حسابرسی و ارزیابی آن ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌های شخصیتی و فردی حساب‌برس، تحت تأثیر محیط خرد و کلان پیرامون حوزه حسابرسی نیز قرار می‌گیرد. بر این اساس، به منظور بررسی جامع موضوع، در تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار گرفته است. ابراهیم زاده و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. جامعه آماری این پژوهش بنابر جداسازی هویتی شامل حساب‌برسان مؤسسات حسابرسی ایرانی همکار با مؤسسات خارجی و حساب‌برسان مؤسسات حسابرسی رتبه الف معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و حساب‌برسان مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و حساب‌برسان سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی فعال در ایران در سال ۱۳۹۸ می‌باشد. اطلاعات لازم برای پژوهش، از طریق مطالعه مبانی نظری و پرسشنامه محقق ساخته با حجم ۳۰۹ نفر (با استفاده از فرمول کوکران) و به روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای بدست آمده است. استنتاج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داده که فشارهای تقلیدی و هنجاری بر کیفیت حسابرسی هر دو گروه هویتی

تأثیر مثبت (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) و فشارهای اجباری نیز بر هر دو گروه تأثیر منفی (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) داشته است. این نتایج نشان می‌دهد که تلاش موسسات حساب‌برسی در انجام اعمالی متناسب با پایگاه‌شان و کسب مشروعیت، باعث می‌شود که حساب‌برسان متناسب با هویت اجتماعی خود به این فشارها واکنش‌ها و پاسخ‌های متفاوتی دهند که می‌تواند نتیجه کیفیت حساب‌برسی آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد.

حسینی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «نگرش کارآمدی حساب‌برس در مذاکره و بی‌طرفی حساب‌برس: تحلیلی بر نقش هویت حرفه‌ای حساب‌برس» انجام داده‌اند. در این پژوهش تعداد ۳۹۰ نفر از حساب‌برسان شاغل در سازمان حساب‌برسی و موسسات حساب‌برسی بخش خصوصی مشارکت داشتند، که در بازه زمانی ۶ ماه دوم سال ۱۳۹۷ پژوهش صورت گرفته است. ابزار پژوهش پرسشنامه بوده و به منظور تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل حداقل مربعات جزئی استفاده گردیده است. نتایج نشان داده که نگرش کارآمدی حساب‌برس در مذاکره تأثیر مثبت و معناداری بر بی‌طرفی حساب‌برس دارد. همچنین، هویت حرفه‌ای تأثیر مثبت نگرش کارآمدی حساب‌برس در مذاکره را بر بی‌طرفی حساب‌برس تقویت می‌کند. در نهایت، خودکارآمدی در مذاکره نوعی رفتار اثربخش در تعامل مبتنی بر استانداردهای مذاکره محسوب می‌شود که موجب می‌شود، جایگاه شغلی و ماهیت مسئولانه حساب‌برس حفظ گشته و به افزایش بی‌طرفی حساب‌برس کمک می‌نماید. ولیان و همکاران (۱۳۹۹) ارتباط هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌برسان با تجاری‌سازی در موسسات حساب‌برسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. ابزار پژوهش یک پرسشنامه با ۲۵ ماده بر پایه مقیاس لیکرت با درجات ۱ تا ۵ تشکیل داده است. دوره پرسشگری ۶ ماه بوده است که در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷ انجام گرفته است. تعداد نمونه‌ای به حجم ۳۸۴ نفر از جامعه حساب‌برسان شاغل در سازمان حساب‌برسی و موسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شده که تجزیه و تحلیل آماری بر روی ۲۹۴ پرسشنامه دریافتی انجام گرفته است. نتایج پژوهش نشان داده هویت حرفه‌ای حساب‌برسان با سه معیار تجاری‌سازی شامل مشتری‌مداری، بازارمداری و فرآیندمداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالی که هویت سازمانی حساب‌برسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد.

رضایی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان «تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حساب‌برس مستقل» انجام داده‌اند. هدف اولیه این پژوهش، اندازه‌گیری سطح هویت سازمانی، هویت حرفه‌ای و بررسی ارتباط آن‌ها با تردید حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات بخش خصوصی حساب‌برسی عضو جامعه حسابداران رسمی و همچنین سازمان حساب‌برسی بوده است. روش پژوهش برای جمع‌آوری مبنای نظری کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش، پیمایشی و ابزار پژوهش نیز پرسشنامه است. نمونه آماری مطالعه حاضر ۱۹۵ نفر از حساب‌برسان شاغل در سازمان حساب‌برسی و موسسات بخش خصوصی حساب‌برسی می‌باشد. فرضیه‌های پژوهش نیز بر اساس معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای تأثیر معنادار و مثبت بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای

ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرای بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد.

علی‌فری و همکاران (۱۳۹۶) نقش تعدیل‌کنندگی هویت اجتماعی در روابط بین درک مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری و نگرش شغلی حسابداران را بررسی کردند. تمامی حسابداران با تحصیلات و با تجربه مرتبط با حسابداری در تمام ادارات، واحدها و بخش‌های مختلف مشمول قانون مدیریت خدمات کشوری جامعه آماری پژوهش بوده که از بین آن‌ها، تعداد ۱۹۶ نفر به روش تصادفی ساده انتخاب شده است. از نظر هدف، روش تحقیق کاربردی و برحسب روش تحقیق؛ توصیفی همبستگی بوده که با استفاده از ابزار پرسشنامه داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که درک مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری بر روی رضایت شغلی تأثیر معناداری دارد. همچنین رابطه بین درک مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری و تعهد سازمانی نیز به تأیید رسیده است. موسوی شیر و همکاران (۱۳۹۴) ارتباط تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حساب‌برسان با رفتار حساب‌برسی ناکارآمد را بررسی نمودند. در این پژوهش به منظور برازش مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدلیابی معادلات ساختاری استفاده شده و حجم نمونه این پژوهش ۳۸۴ نفر از حساب‌برسان موسسات حساب‌برسی و سازمان حساب‌برسی تعیین شده که در نهایت ۲۷۵ پرسشنامه توسط حساب‌برسان توزیع شده است. نتایج نشان داد که تعهد حرفه‌ای به همراه عناصر آن شامل تعهد عاطفی، هنجاری و مستمر و نیز تعهد سازمانی به همراه عناصر آن شامل عملکرد سازمانی و غیبت سازنی رابطه معناداری با بروز رفتار حساب‌برسی ناکارآمد دارند.

۳- روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف پژوهش، کاربردی می‌باشد. این مطالعه با توجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی-همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. براین اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید، چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (مائل و اشفورت، ۱۹۹۲؛ دشیپانده و همکاران، ۱۹۹۳؛ چن و همکاران، ۲۰۰۹؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین برای جمع‌آوری مبانی نظریه از روش کتابخانه‌ای و مطالعه‌ی مبانی نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد.

۳-۱- ابزار پژوهش

ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه استاندارد بود اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی، پژوهشگران مجدداً سوالات پرسشنامه را از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار دادند. سوالات تمامی پرسشنامه‌ها از طریق مقیاس ۷ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم، تا کاملاً مخالفم

ترتیب داده شده بود.

۳-۲- هویت حرفه‌ای حسابرسان

این پرسشنامه دارای سوالاتی در مورد ویژگی‌های تخصصی رفتاری و تعهدی حسابرسان بود که از پرسشنامه هویت حرفه‌ای مائل و اشفورت (۱۹۹۲) استفاده گردید. پرسشنامه دارای ۴ سوال بود که هویت حرفه‌ای بر مبنای نظر حسابرسان مشارکت کننده سنجیده شد. نکته قابل توجه اینست که تعداد سوالات با توجه به پرسشنامه‌های اصلی کاهش پیدا کرد تا سطح انعطاف پذیری و چابکی ابزار پژوهش بالاتر رود و درک بهتری از موضوع برای مشارکت کنندگان ایجاد نماید. پژوهش‌های پیشین نظیر دی بروین^۱ (۲۰۰۴)، واتسون^۲ (۲۰۰۸)، پتریگلیری و پتریگلیری^۳ (۲۰۱۰) در پژوهش خود مقدار پایایی را در حدود ۰/۸۱ ارزیابی نمودند و پایایی بدست آمده بر اساس ضریب آلفای کرونباخ بر اساس اصلاح سوالات و توزیع در دو مرحله بین ۲۰ نفر از مشارکت کنندگان برابر با ۰/۸۴ برآورد گردید و روایی پرسشنامه نیز تایید شد.

۳-۳- قضاوت‌های جهت‌دار

برای سنجش قضاوت‌های جهت‌دار از ابزار کپلن و ریکرز (۱۹۹۵) استفاده شد. در این ابزار صورت‌های مالی مقایسه‌ای یک صاحبکار که در طی دو سال متوالی با موسسه‌ی حسابرسی همکاری داشته‌اند برای دو سال متوالی (سال قبل حسابرسی شده و سال بعد حسابرسی نشده) به همراه اطلاعات اضافی و نسبت‌های مالی استخراج شده از آن در اختیار مشارکت کنندگان قرار گرفت که مانده حساب‌های مندرج در آن برای سال حسابرسی نشده در مقایسه با سال قبل حسابرسی شده انحراف نسبتاً شدیدی داشت و از آن‌ها خواسته شد با توجه به قضاوت حرفه‌ای خود بودجه زمانی مورد نیاز برای رسیدگی به حساب‌های برآوردی (شامل کاهش ارزش موجودی‌ها، هزینه استهلاک، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول) را به تفکیک هر حساب و بر حسب ساعت در سال حسابرسی نشده تخمین بزنند. هر قدر تفاوت بین حسابرسان موسسات حسابرسی کوچکتر در مقابل حسابرسی موسسات بزرگتر بیشتر باشد، قضاوت‌های جهت‌دار ایجاد شده است.

نکته: با توجه به این که انجام این کار برای تمام حجم نمونه بسیار مشکل بود، از میان حجم نمونه‌ی جامعه‌ی آماری ۲۰ نفر از موسسات حسابرسی بزرگ و ۲۰ نفر از موسسات حسابرسی کوچک به عنوان حجم نمونه انتخاب شدند.

۳-۴- هویت مبتنی بر صاحبکار

پرسشنامه هویت مبتنی بر صاحبکار بر اساس پرسشنامه بامبر و لایر (۲۰۰۷) می‌باشد که بر

1. Bruin

2. Watson

3. Petriglieri and Petriglieri

مبنای ارزش‌ها و هنجارهای بازار و صاحبکاران در قالب ۵ سوال با مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای مورد استفاده قرار گرفت که روایی محتوای آن بر اساس نظریه هویت اجتماعی مورد تایید قرار گرفت و پایایی آن بر اساس ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۷۹ می‌باشد. این پرسشنامه هویت حرفه‌ای حساب‌برسان را بر مبنای خواسته‌ها و انتظارات صاحبکاران در مورد نحوه بررسی صورتهای مالی تحت تاثیر قرار می‌دهد و همان طور که بیان گردید، باعث می‌شود ارزش‌های حرفه‌ای حساب‌برسان تحت تاثیر ارزش‌های صاحبکاران قرار گیرد.

۳-۵- تساهل با صاحبکار

برای جمع آوری داده‌های این متغیر از پرسشنامه جنگینز و لاو^۱ (۱۹۹۹) استفاده شد. این پرسشنامه حاوی ۸ سوال بود که بر مبنای رسیدن به روایی محتوایی بر اساس نظرات متخصصان به ۶ سوال کاهش پیدا نمود، چرا که به دلیل تغییر محیط پژوهش، پژوهشگران این مطالعه تلاش نمودند تا درک بهتری نسبت به موضوع در مشارکت کنندگان ایجاد نمایند. به منظور سنجش پایایی پرسشنامه نیز بر اساس روش پایایی موازی، در دو بازه زمانی ده روزه پرسشنامه با جابجایی سوالات بین ۲۰ مشارکت کننده توزیع شد و ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۷۶ برآورد گردید که عدد بدست آمده نشان دهنده‌ی تایید پایایی پرسشنامه تساهل با صاحبکار می‌باشد.

۳-۶- کیفیت حساب‌رسانی

در این پژوهش از پرسشنامه بیکر و همکاران^۲ (۱۹۹۸) استفاده گردید که حاوی ۱۱ سوال بر اساس طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای بود و از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم سوالات دسته بندی شده بود. در این پرسشنامه سه خرده مقیاس عملکرد حرفه‌ای حساب‌برس، استقلال و بی طرفی حساب‌برس و صداقت و درستکاری حساب‌برس برای سنجش کیفیت حساب‌رسانی استفاده شد. این پرسشنامه از نظر روایی مورد تایید متخصصان قرار گرفت و پایایی آن بر اساس ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۸۷ سنجش شد که با پژوهش صالحی (۱۳۹۵) مطابقت دارد.

۳-۷- جامعه آماری و حجم نمونه

با توجه به این که تعداد حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسانی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی در ایران به درستی مشخص نیست و با توجه به این که جامعه آماری در این پژوهش نامحدود است، به پیروی از پژوهش بنی موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۴) برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شد:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 p(1-p)}{d^2}$$

1. Jenkins and Lowe

2. Becker et al.

دراین فرمول

n = تعداد نمونه

$Z_{\frac{\alpha}{2}}$ = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶

pq = نسبت صفت متغیر یعنی عدد ۰/۵

d^2 = برابر با ۰/۱

حال با توجه به محاسبه انجام شده زیر:

$$\frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.05^2} \cong 384$$

تعداد تقریبی حجم نمونه برابر با ۳۸۴ نفر می‌باشد که با توجه به جمع آوری پرسشنامه‌ها، تنها ۲۹۴ پرسشنامه برگشت داده شد. حساب‌برسان در قالب ۱۲ موسسه حساب‌برسی از نظر اندازه بزرگ و کوچک مورد بررسی قرار گرفتند. مبنای تفکیک موسسات حساب‌برسی بزرگ و کوچک درآمد موسسات حساب‌برسی بود. به‌طوری که اگر موسسه حساب‌برسی، درآمدی بیش از میانگین درآمد سالانه مؤسسات حساب‌برسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران داشته باشد به عنوان موسسه حساب‌برسی بزرگ محسوب شده و در غیراین صورت به‌عنوان موسسه حساب‌برسی کوچک درنظر گرفته می‌شود. این شیوه اندازه‌گیری در بسیاری از مطالعات داخلی نظیر مهرانی و صفرزاده (۱۳۹۰) و نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) نیز به کار گرفته شده است.

۴- نتایج تجربی

۴-۱- آمار توصیفی

بر اساس نتایج بدست آمده از جدول (۱) می‌توان بیان کرد، بالاترین میزان میانگین مربوط به متغیر هویت حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد، چراکه بر اساس نظرات مشارکت کنندگان مشخص گردید بالاترین میزان میانگین در مقیاس ۵ گزینه ای لیکرت به خود اختصاص داده است و این موضوع گویایی نقش هویت در حرفه ی حساب‌برسی و ماهیت شغلی حساب‌برسان به عنوان یک دغدغه محسوب می‌شود. از طرف دیگر بر اساس میانگین قضاوت‌های جهت دار باید بیان نمود، مشارکت کنندگان نقش قضاوت‌های جهت دار را در حرفه ی حساب‌برسی مهم دانسته‌اند که می‌تواند دلایل بسیار مهمی از نظر تفاوت‌های شخصیتی و نوع رویکردهای رفتاری حساب‌برسان در کار حرفه ای باشد. بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به قضاوت‌های جهت دار حساب‌برسان می‌باشد که نشان می‌دهد پاسخ‌های متفاوتی در طیف گزینه‌های مقیاس لیکرت از جانب مشارکت کنندگان پژوهش ارائه شده است.

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
هویت حرفه‌ای حساب‌برسان	۴/۰۲	۰/۶۳	۱	۵
تساهل حساب‌رس- صاحبکار	۳/۵۹	۰/۵۱	۱	۵
قضاوت‌های جهت‌دار	۳/۸۲	۰/۷۴	۱	۵
کیفیت حساب‌رسی	۳/۴۷	۰/۴۹	۱	۵

۴-۲- تحلیل استنباطی داده‌ها

در این بخش بر اساس تحلیل توصیفی داده‌ها و استفاده از آماره‌های مناسب به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. پیش از آن لازم است مفروضات اصلی استفاده از آمار پارامتریک (برقراری نرمال بودن و تصادفی بودن داده‌ها) مورد بررسی قرار گیرد. آزمون‌های مورد استفاده در این پژوهش، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف^۱؛ آزمون تحلیل واریانس^۲ و آزمون تعقیبی بونفرونی^۳ می‌باشد.

۴-۲-۱- بررسی مفروضه‌های استفاده از آمار پارامتریک

برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف^۴ استفاده شده است. (در صورتی که متغیر وابسته نرمال باشد، باقی‌مانده‌های مدل نیز نرمال خواهند بود).

۴-۲-۲- آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای سنجش نرمال بودن

این آزمون جهت بررسی ادعای مطرح شده در مورد توزیع داده‌های یک متغیر کمی مورد استفاده قرار می‌گیرد و با استفاده از مقایسه تابع تجمعی احتمال داده‌ها و تابع تجمعی احتمال توزیع نرمال، فرض پیروی داده‌ها از توزیع نرمال را بررسی می‌کند (مؤمنی و فعالی قیومی، ۱۳۸۷). سوال صفر و سوال مقابل آن در این آزمون را می‌توان به صورت زیر نوشت:

H_0 : توزیع داده‌های مربوط به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان با کیفیت حساب‌رسی، قضاوت‌های جهت‌دار و تساهل با صاحبکار، نرمال است

H_1 : توزیع داده‌های مربوط به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان با کیفیت حساب‌رسی، قضاوت‌های جهت‌دار و تساهل با صاحبکار، نرمال نیست

نتایج آزمون سنجش نرمالیتی در جدول (۲) ارائه شده است. با توجه به سطح معناداری آزمون (۰/۷۷۹ که بیشتر از ۰/۰۵ است)، فرض صفر رد نمی‌شود و ادعای نرمال بودن داده‌ها تأیید می‌گردد. به عبارت دیگر، توزیع مشاهده‌شده با توزیع نظری یکسان بوده و تفاوتی بین این دو وجود ندارد.

1. Kolmogorov- Smirnov
2. Analysis of variance (ANOVA)
3. Bonferoni
4. Kolmogorov- Smirnov

جدول (۲) نتایج آزمون کولموگروف- اسمیرنوف

۱/۰۷۸	میانگین	پارامترهای نرمال
۰/۴۱۸۱	انحراف معیار	
۰/۱۰۹	قدرمطلق	بیشترین انحراف
۰/۱۰۹	مثبت	
-۰/۰۸۱	منفی	
۰/۷۱۴	مقدار آماره	
۰/۷۷۹	معناداری	

به منظور مشخص نمودن تفاوت معنادار بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان در موسسات حساب‌برسی کوچکتر با هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با توجه به فرضیه‌های یاد شده، می‌بایست ابتدا دو حالت ممکن شامل شدت بالا (یعنی کیفیت حساب‌برسی بالا، قضاوت‌های جهت دار بالا و تساهل با صاحبکار بالا) و شدت پایین (یعنی کیفیت حساب‌برسی پایین، قضاوت‌های جهت دار پایین و تساهل با صاحبکار پایین) مورد بررسی قرار گیرد. در واقع هدف از انجام این آزمون اینست تا از طریق مقایسه هویت حرفه‌ای حساب‌برسان در موسسات حساب‌برسی بزرگ و کوچک، مشخص شود که آیا تفاوت معناداری با کیفیت حساب‌برسی حساب‌برسان، قضاوت‌های جهت‌دار و تساهل با صاحبکار وجود دارد یا خیر؟ این کار از طریق مقایسه در دو حالت قابل پذیرش تر می‌باشد.

به منظور بررسی تفاوت کیفیت حساب‌برسی، قضاوت‌های جهت دار و تساهل با صاحبکار به عنوان متغیر وابسته در این دو حالت از آزمون تحلیل واریانس دو عاملی استفاده می‌شود:

$$H_0 = \mu_1 \mu_2$$

H_1 حداقل بین میانگین یکی از زوج هاتفاوت وجود دارد

جدول (۳) ماهیت فرضیه‌های تحلیل واریانس دو عاملی

فرضیه‌ها	میانگین تفاوت
فرضیه اول	μ_1 : تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با کیفیت حساب‌برسی وجود دارد.
	μ_2 : تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با کیفیت حساب‌برسی وجود ندارد.
فرضیه دوم	μ_1 : تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با قضاوت‌های جهت دار وجود دارد.
	μ_2 : تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با قضاوت‌های جهت دار وجود ندارد.
فرضیه سوم	μ_1 : تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با تساهل حساب‌برس-صاحبکار وجود دارد.
	μ_2 : تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با تساهل حساب‌برس-صاحبکار وجود ندارد.

جدول (۴) آزمون مدل را براساس سه فرضیه به شدت میانگین در مورد هر متغیر وابسته تفکیک نموده است و نتایج را بر اساس اندازه موسسات حسابرسی بزرگ و کوچک تفکیک می‌کند.

جدول (۴) آمار توصیفی مربوط به تفاوت میانگین اندازه موسسات حسابرسی

فرضیه‌ها	تفاوت موسسات حسابرسی	میانگین (هر چه به صفر نزدیک‌تر باشد یعنی شدت متغیر وابسته بیشتر است)	انحراف استاندارد
فرضیه اول	موسسات حسابرسی بزرگتر	۲۱/۷۸۳	۰/۶۸۱۸
	موسسات حسابرسی کوچکتر	۲/۱۶۷	۰/۲۱۶۶
فرضیه دوم	موسسات حسابرسی بزرگتر	۴۸/۱۸۸	۰/۵۴۹۲
	موسسات حسابرسی کوچکتر	۳/۱۹۸	۰/۳۹۱۱
فرضیه سوم	موسسات حسابرسی بزرگتر	۲۹/۹۱۸	۰/۷۶۹۳
	موسسات حسابرسی کوچکتر	۳/۳۶۵	۰/۴۳۲۱

براساس اطلاعات ارائه شده در این جدول مشخص گردید، شدت تفاوت بین موسسات حسابرسی کوچکتر برای کیفیت حسابرسی، قضاوت‌های جهت دار و تساهل حسابرس با صاحبکار با موسسات حسابرسی بزرگتر بیشتر است و این موضوع نشان می‌دهد تفاوت معناداری بین موسسات حسابرسی وجود دارد.

نتایج آزمون تحلیل واریانس متغیرهای وابسته یعنی کیفیت حسابرسی، قضاوت‌های جهت دار و تساهل حسابرس-صاحبکار که در جدول (۵) ارائه شده، نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین شدت آن‌ها در موسسات حسابرسی بزرگ و کوچک وجود دارد. این نتایج می‌تواند در تفکیک موسسات حسابرسی از نظر کیفیت حسابرسی، وجود قضاوت‌های جهت دار و تساهل حسابرس-صاحبکار کمک کننده باشد و مشخص نماید، با توجه به شاخص‌های تعیین شده در پژوهش، تفاوت معناداری بین اندازه موسسات حسابرسی از نظر هویت حرفه‌ای حسابرسان وجود داشته باشد.

جدول (۵) نتایج آزمون تحلیل واریانس متغیرهای پژوهش

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	Sig
۴/۳۶۲	۲	۲/۸۷۲	۱۲/۰۲۹	۰/۰۰۶
۳/۴۷۳	۱۲	۰/۳۱۶		
۷/۴۸۳	۱۹			

پس از مشخص شدن تفاوت معنی‌دار بین موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک از منظر کیفیت حسابرسی، قضاوت‌های جهت دار و تساهل حسابرس-صاحبکار، حال باید برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از آزمون‌های تعقیبی استفاده شود.

۵- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با کیفیت حساب‌برسی وجود دارد.

فرضیه دوم تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با قضاوت‌های جهت دار حساب‌برس وجود دارد.

فرضیه سوم بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر با تساهل حساب‌برس-صاحبکار ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

جدول (۶) آزمون تعقیبی بونفرونی^۱ جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش

سوال‌ها	اندازه موسسات (I)	اندازه موسسات (J)	میانگین تفاوت‌ها (I-J)	خطای استاندارد	سطح معناداری	۹۵٪ فاصله اطمینان	
						حد پایین	حد بالا
فرضیه اول	کوچکتر	بزرگتر	-۰/۴۳۷۲	۰/۰۹۲۸۷	۰/۰۱۲	-۱/۷۶۳۸	-۰/۱۰۲۹
	بزرگتر	کوچکتر	۰/۶۵۵۷	۰/۱۰۴۳۲	۰/۰۱۶	۰/۱۰۲۹	۱/۸۳۷۲
فرضیه دوم	کوچکتر	بزرگتر	۰/۳۱۹۸	۰/۱۱۳۶۲	۰/۰۰۴	۰/۰۵۶۳۸	۰/۱۷۳۶
	بزرگتر	کوچکتر	-۰/۵۱۲۳	۰/۱۰۰۲۳	۰/۰۰۶	-۱/۳۷۱۲	-۰/۲۴۴۶
فرضیه سوم	کوچکتر	بزرگتر	۱/۲۵۴۳	۰/۱۳۷۴	۰/۰۰۴	۰/۷۲۳۴	۰/۵۳۷۶
	بزرگتر	کوچکتر	-۰/۳۳۷۲	۰/۱۶۲۵۱	۰/۰۲۱	-۰/۰۸۳۷	-۰/۱۸۱۶

بر اساس نتیجه‌ی فرضیه اول پژوهش با توجه به سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و با توجه به منفی بودن حد پایین (۱/۷۶۳۸) و حد بالا (-۱/۱۰۲۹)، باید بیان نمود هویت حرفه‌ای حساب‌برسان موسسات حساب‌برسی کوچکتر، دارای ارتباط منفی و معناداری با کیفیت حساب‌برسی هستند. همچنین با توجه به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و با توجه به مثبت بودن حد پایین (۰/۱۰۲۹) و حد بالا (۱/۸۳۷۲) باید بیان نمود هویت حرفه‌ای موسسات حساب‌برسی بزرگتر با کیفیت حساب‌برسی ارتباط مثبت و معناداری دارند. این نتیجه فرضیه اول پژوهش را تایید می‌نماید که بیان می‌نماید، تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌برسی بزرگتر نسبت به موسسات حساب‌برسی کوچکتر از نظر کیفیت حساب‌برسی دارد.

بر اساس نتیجه‌ی فرضیه دوم پژوهش، با توجه به سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و با توجه به مثبت بودن حد پایین (۰/۰۵۶۳۸) و حد بالا (۰/۱۷۳۶) باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حساب‌برسان موسسات کوچکتر دارای ارتباط مثبت با قضاوت‌های جهت دار در بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد، از طرف دیگر با توجه به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و با توجه به منفی

1. Bonferoni

بودن حد پایین (۱/۳۷۱۲-) و حد بالا (۰/۲۴۴۶-) باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی بزرگتر دارای ارتباط منفی و معناداری با قضاوت‌های جهت دار در بررسی صورت‌های مالی دارند. این نتیجه، فرضیه دوم پژوهش را تایید می‌کند که بیان می‌نماید، تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی بزرگتر با قضاوت‌های جهت دار حساب‌رس وجود دارد.

در نهایت بر اساس نتیجه فرضیه سوم، با توجه به سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و با توجه به مثبت بودن حد پایین (۰/۷۲۳۴) و حد بالا (۰/۵۳۷۶-)، باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حساب‌برسان موسسات حساب‌رسی کوچکتر دارای ارتباط مثبت و معناداری با تساهل حساب‌رس-صاحبکار می‌باشد. از طرف دیگر با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معناداری و با توجه به منفی بودن حد پایین (۰/۰۸۳۷-) و حد بالا (۰/۱۸۱۶-) باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حساب‌برسان موسسات حساب‌رسی بزرگتر دارای ارتباط منفی و معناداری با تساهل حساب‌رس-صاحبکار می‌باشد. این نتیجه به معنای آنست که تفاوت معناداری بین هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی کوچکتر نسبت به هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی بزرگتر با تساهل حساب‌رس-صاحبکار ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

هویت حرفه‌ای به درجه وابستگی یک کارمند به شغلی که در آن مشغول به کار است (هکمن و همکاران^۱، ۲۰۰۹) و همچنین به میزان تعهد وی به آن شغل در کنار پذیرش ملزومات آن شغل جهت حفظ استقلال (فریدسون^۲، ۲۰۰۱) و ارزش‌های اخلاقی (برانت^۳، ۲۰۰۵) اطلاق می‌گردد. هویت حرفه‌ای افراد به دلیل ماهیت ادراکی که دارد، ممکن است سخت تغییر نماید، اما محیط به عنوان عامل مهم و تغییر دهنده‌ی ادراک محسوب می‌شود که در مرور زمانی می‌تواند باعث تغییر این ادراک در حساب‌برسان گردد. به عبارت ساده تر، هویت حرفه‌ای حساب‌برسان می‌تواند به دلیل شرایط بازار و موقعیت موسسات حساب‌رسی تغییر نماید و این موضوع باعث تغییر در عملکردهای حرفه‌ای آن‌ها گردد. با توجه به توضیحات مقدماتی، پژوهش حاضر در صدد یافتن این سوال است که هویت حرفه‌ای حساب‌برسان بر حسب اندازه موسسات حساب‌رسی از نظر بزرگی و کوچکی تا چه اندازه می‌تواند در ماهیت حساب‌رسی تاثیر گذار باشد. بر اساس نتایج بدست آمده در تحلیل نتیجه‌ی اول فرضیه پژوهش باید بیان نمود، همان طور که در توسعه فرضیه‌ها بیان گردید، هویت حرفه‌ای حساب‌رسانی که شاغل در موسسات حساب‌رسی هستند که از نظر اندازه کوچکتر هستند، با کیفیت حساب‌رسی دارای ارتباط منفی و معنادار می‌باشد و در مقابل هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی بزرگتر با کیفیت حساب‌رسی ارتباط مثبت

1. Heckman et al.

2. Freidson

3. Brante

و معناداری وجود دارد. این نتیجه در واقع نشان می‌دهد هویت حرفه‌ای حسابداران شاغل در موسسات حسابداری کوچکتر در صورت وجود یک بازار نابرابر، بیشتر تحت تأثیر نفوذ صاحبکاران قرار می‌گیرد و این موضوع باعث می‌گردد به دلیل این که کار حسابداری صاحبکار به آن‌ها داده شود، شرایط و انتظارات صاحبکاران را بیشتر بپذیرند و این باعث افزایش ریسک حسابداری می‌گردد، چرا که به دلیل از دست رفتن استقلال و اخلاق حرفه‌ای حسابداران، کیفیت حسابداری کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر، معمولاً حسابداری که توان رقابتی کمتر در بازار حسابداری دارند، تلاش می‌نمایند خود را به صاحبکاران برای دریافت کار حسابداری نزدیک نمایند و براین مبنا تمایل دارند تا در راستای علایق صاحبکاران حرکت کنند و این دسته از حسابداران به اطلاعات اولیه و ناچیز صاحبکاران در خصوص کنترل داخلی و افشای اسناد حسابداری اکتفا می‌کنند. این نتیجه در واقع تأیید هویت اجتماعی است که بیان می‌نماید هویت شغلی و حرفه‌ای افراد در راستای شهرت گروه و سازمان‌های شاغل در آن رقم می‌خورد که این موضوع باعث می‌شود، ماهیت حرفه‌ای حسابداران دچار خدشه شود، چرا که یک حسابدار شاغل در موسسات کوچکتر تلاش می‌کند از طریق انجام کار حسابداری صاحبکاران بزرگتر، شهرت بیشتری برای خودشان دست و پا کند، که این موضوع می‌تواند هویت حرفه‌ای آن‌ها را در مقابل کیفیت حسابداری قرار دهد و باعث کاهش کیفیت حسابداری گردد. نتیجه‌ی بدست آمده در این فرضیه با پژوهش بامبر و لایر (۲۰۰۷)؛ میل و آشفورث (۱۹۹۲)؛ وان هیونیس و همکاران (۱۹۹۸)؛ بامبر و لایر (۲۰۰۷) و استفانیاک و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد که نتیجه‌ی این فرضیه را تأیید می‌نمایند.

با توجه به تأیید فرضیه اول پژوهش پیشنهاد می‌شود که ادغام موسسات حسابداری با اندازه کوچکتر به منزله یک برنامه توسعه‌محور در حرفه حسابداری از سوی نهادها و سازمان‌های مربوطه از جمله دانشگاه‌ها و سازمان حسابداری مورد توجه قرار گیرد و برنامه‌های لازم برای نیل به آن تدوین شود. از آن جایی که هویت حرفه‌ای حسابدار منشأ بی‌طرفی حسابدار همسو با استانداردهای حسابداری قلمداد می‌شود و به حفظ استقلال حسابداری کمک می‌نماید و از بروز نتایج نامطلوب در مذاکرات با صاحبکار جلوگیری می‌کند. در این صورت، انتظار می‌رود که حسابداران به نحوی با صاحبکار رابطه برقرار کنند که استقلال آن‌ها خدشه‌دار نشود.

در تحلیل نتیجه‌ی دوم پژوهش باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حسابداران شاغل در موسسات حسابداری کوچکتر دارای ارتباط مثبت با قضاوت‌های جهت دار می‌باشد. بر مبنای نظریه هویت اجتماعی همان طور که تشریح گردید، حسابداران شاغل در موسسات حسابداری کوچکتر تلاش می‌کنند، هویت حرفه‌ای خود را از پذیرش کارهای صاحبکاران با شهرت بیشتر ایجاد نمایند و این طور استنباط می‌کنند که این موضوع به کسب سهم بیشتر آن‌ها در بازار حسابداری کمک می‌کند، در تحت این شرایط حسابداران دست به قضاوت‌های جهت دار می‌زنند، این قضاوت‌های جهت دار بدین معنا است که حسابداران، از کنار اطلاعات منفی به راحتی عبور و بر اطلاعات مثبت درباره روش‌های حسابداری صاحبکاران، و کنترل داخلی آن‌ها تکیه می‌کنند. در واقع حسابداران از سرهم‌بندی کردن کارها چشم‌پوشی می‌کنند و با اتکا به کنترل داخلی صاحبکاران از پیگیری

هر گونه موضوعات سوال برانگیز چشم پوشی می‌نمایند. در واقع این نوع از حساب‌برسان از نظریه انگیزشی استدلالی استفاده می‌کنند و تلاش می‌نمایند با اهداف جهت‌دار، دست به جستجوهای جهت‌دار و پر اهمیت نشان دادن شواهد و مدارک حمایت کننده از قضاوت حساب‌برس بزنند و تلاش برای بزرگ نمایی نقاط مثبت و پوشش نقاط منفی عملکردهای مالی صاحبکاران دارند، این موضوع بیان کننده‌ی این واقعیت است که حساب‌برسان از طریق هویت اجتماعی تلاش می‌کنند از استدلال انگیزشی به نفع صاحبکاران بهره ببرند و این موضوع باعث کاهش کیفیت حساب‌رسی به دلیل وجود قضاوت‌های جهت‌دار حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی کوچکتر می‌شود و احتمال زیادی وجود دارد که زودتر از زمان مقرر گزارش‌ها و اظهار نظرهای خود را اعلام نمایند. نتیجه‌ی این فرضیه با مطالعه بیرستاکر و همکاران (۱۹۹۹)؛ گلور و همکاران (۲۰۰۵) و هاینس و همکاران (۱۹۹۸) مطابقت دارد که نتیجه‌ی این فرضیه را تایید می‌نمایند.

در تحلیل نتیجه‌ی فرضیه سوم پژوهش باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی کوچکتر دارای ارتباط مثبت و معناداری با تساهل حساب‌برس-صاحبکار می‌باشد. در واقع هویت حرفه‌ای حساب‌برسان تحت تاثیر و نفوذ صاحبکاران قرار می‌گیرد و حساب‌برسان تلاش می‌کنند از طریق تساهل و انعطاف پذیری بیشتری با عملکردهای مالی این گونه شرکت‌ها برخورد نمایند. براساس این نتیجه حساب‌رسانی که بازار کمتری را دارند، تمایل دارند تا ارزش‌ها و هنجارهای شغلی‌شان و رفتارهایشان را مطابق با ارزش‌ها و هنجارهای صاحبکاران تطبیق دهند، چرا که هویت حرفه‌ای آن‌ها در گروه شناخته شدن بیشتر از طریق بررسی‌های صورت‌های مالی این دست از صاحبکاران می‌باشد. در این صورت هویت آن‌ها تحت تاثیر قرار می‌گیرد و باعث می‌شود از ماهیت حرفه‌ای شغل خود دور شوند. این استدلال توسط نتایج بدست آمده توسط جنکینز و لاو^۱ (۱۹۹۹)، مورد حمایت قرار گرفت. آن‌ها دریافتند که حساب‌رسانی که با صاحبکاران تساهل می‌کنند، هویت شغلی‌شان دچار ضعف می‌شود. به همین دلیل حساب‌برسان تمایل دارند زمانی که هویت شغلی بالایی در خود احساس می‌کنند، کمتر به خواسته‌های صاحبکاران تن در دهند. با توجه به تأیید فرضیه سوم مطالعه پیشنهاد می‌شود که به عوامل فردی و سازمانی مؤثر بر شکل‌گیری و تقویت هویت حرفه‌ای حساب‌برسان شاغل در موسسات حساب‌رسی با اندازه کوچک و بزرگ توجه نمایند. به عنوان نمونه، مطالعات نشان داده اند، ضعف دانش و مهارت حرفه‌ای و ضعف خودباوری حرفه‌ای از جمله عوامل فردی مؤثر بر هویت حرفه‌ای حساب‌برس محسوب می‌شوند. به حساب‌برسان پیشنهاد می‌شوند که با توسعه نگرش حرفه‌ای، تقویت تعهد حرفه‌ای و مهارت حرفه‌ای و زمینه‌های تقویت هویت حرفه‌ای را فراهم نمایند. بر این مبنا، عارف منش و موسوی (۱۴۰۱) بیان نموده اند، به لحاظ نظری، اگر هویت حرفه‌ای برجسته باشد، یک انگیزه قوی برای حساب‌برسان خواهد بود و حساب‌برسان با هویت حرفه‌ای قوی در برابر صاحبکار با ملایمت رفتار نمی‌کنند، زیرا نه تنها یک انگیزه قوی دارند، بلکه یک تعهد اخلاقی قوی برای انجام حساب‌رسی بر اساس بی‌طرفی احساس می‌کنند.

در نهایت و بر اساس نتایج پژوهش حاضر؛ به تدوین کنندگان مقررات حرفه حسابرسی نظیر جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، پیشنهاد می‌گردد با وضع الزاماتی در خصوص ادغام موسسات حسابرسی کوچک و ایجاد موسسات حسابرسی بزرگ‌تر، زمینه ارتقای هویت حرفه‌ای حسابرسان و به تبع آن؛ افزایش کیفیت حسابرسی را فراهم آورند.

در فرآیند انجام پژوهش علمی، مجموعه شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل پژوهشگر است ولی به طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار دهد. یکی از محدودیت‌های اصلی پژوهش حاضر، محدودیت ذاتی پرسشنامه است که برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از آن استفاده شده است. از مهم‌ترین محدودیت‌های پرسشنامه، می‌توان به میزان ادراک، تفسیر و تحلیل پاسخ دهندگان از موضوع اشاره نمود. به پژوهشگران آتی نیز توصیه می‌شود که تاثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را بررسی قرار دهند. همچنین، پیشنهاد می‌شود که رابطه سایر متغیرهای پژوهش‌های رفتاری نظیر تعهدسازمانی، رضایت شغلی و .. با کیفیت حسابرسی و قضاوت حسابرس مورد مطالعه قرار گیرد تا ابعاد بیشتری از این موضوع نمایان گردد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ابراهیم زاده، طاهر، نوراله زاده، نوروز، خسروی پور، نگار. (۱۴۰۰). بررسی اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۸)، ۳۶۱-۳۷۹.
۲. حسینی، سید نیما، صفری گرایلی، مهدی، ولیان، حسن. (۱۴۰۰). نگرش کارآمدی حسابرس در مذاکره و بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر نقش هویت حرفه‌ای حسابرس. دانش حسابداری مالی، ۸(۳)، ۱۷۵-۲۰۰.
۳. حق بین، پرویز، آزادی، کیهان، پورعلی لاکلایه، محمد رضا، صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۱). تاثیر هویت اجتماعی و انعطاف‌پذیری بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش استرس، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۳)، ۱۹۱-۲۲۲.
۴. حمصیان کاشانی، زهرا، حاجیها، زهره، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۰). تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲): ۱۸۴-۱۵۱.
۵. رجبعلی زاده، جواد، رضا حصارزاده و محمدعلی باقرپور، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۲)، ۱۷۳-۱۹۲.
۶. رضایی نرگس، بنی مهد بهمن، حسینی سید حسین. تأثیر هویت سازمانی و حرف‌های بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل. (۱۳۹۷). دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱)، ۱۷۵-۱۹۹.
۷. عارف منش، زهره، موسوی، مهران. (۱۴۰۱). تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرس بر رابطه خودکارآمدی مذاکرات حسابرس و صاحبکار با بی‌طرفی. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱(۳)، ۱-۲۴.
۸. علی فری، ملیحه، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی مهد، بهمن، رویایی، رضانعلی. (۱۳۹۶). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی هویت اجتماعی در روابط بین درک مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری و نگرش شغلی حسابداران، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره سی و چهارم، پاییز، ۶۹-۸۳.
۹. موسوی شیر، محمود، صالحی، مهدی، احمد نژاد، محمد. (۱۳۹۴). بررسی ارتباط تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳، ۲۶-۱.

۱۰. مهران‌نی، کاوه، صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۹۰). تبیین ارتباط بین حاکمیت شرکتی و کیفیت سود، مجله دانش حسابداری، سال ۷، شماره دوم، ۵۹-۶۹.
۱۱. نمازی، نویدرضا، اسماعیل پور، حسن. (۱۴۰۰). تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارزش افزوده شرکت‌ها با تأکید بر نقش میانجی مسئولیت اجتماعی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲): ۱۱۵-۱۵۰.
۱۲. نیکبخت، محمدرضا، رفیعی، افسانه. (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران. مجله دانش حسابداری، ۳(۹)، ۱۹۴-۱۶۷.
۱۳. ولیان حسن، صفری گرایلی، مهدی، حسن پور، داوود. (۱۳۹۹). هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابداران و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی. دانش حسابرسی، ۲۰(۷۸)، ۳۹۱-۳۵۶.
۱۴. ولیان حسن، عبدلی محمدرضا، اسلامی خدیجه، اروئی مهران. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای حسابداران بر ماهیت رقابتی صاحبکاران با توجه به نقش تجربه حسابرسان. دانش حسابرسی، ۲۲(۸۶)، ۲۷۳-۲۴۱.
۱۵. هاشمی، سید احمد، جمشید امیدی و پروین اکبری. (۱۳۹۵). هویت حرفه‌ای معلمان (اصول و راهکارها)، تهران: تایماز.
۱۶. یوسفی شارمی، میر امید و بهمن بنی‌مهد. (۱۳۹۸). تأثیر عواطف فردی بر بی‌طرفی حسابرسان، دانش حسابداری مالی، ۶(۱)، ۱۸۵-۱۶۳.

ب- منابع خارجی:

1. Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: a replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1(2), 54-68.
2. Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2001). Tests of time: organisational time reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2); 99-122.
3. Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections. *Journal of Accounting and Economics*, 67, 144-174.
4. Aranya, N., & Ferris, K. R. (1984). A reexamination of accountants' organizational professional conflict. *The Accounting Review*, 59(1), 1-15.
5. Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 271-280.
6. Ashforth, B. E., & Mael, F. (1989). Social identity theory and the organization. *Academy of Management Review*, 14(1), 20-39.
7. Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2002). Big 5 auditors' professional and organizational identification: consistency or conflict? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(2), 21-38.
8. Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2), 1-24.
9. Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2017). The influence of auditors' professionalism on ethical judge-ment: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review* (2017). <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>.
10. Bauer, T. D. (2015). The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments. *The Accounting Review*, 90(1), 95-114.
11. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earning management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
12. Berisha, B. (2021). Long-term Auditor-client relationship and its effects on the audit quality. *Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences*, 7(2), 123-129.

13. Bierstaker, J. L., Bedard, J. C., & Biggs, S. F. (1999). The role of problem shifts on auditors' decision processes in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 18-36.
14. Blay, Allen D.; Gooden, Eric S.; Mellon, Mark J.; and Stevens, Douglas E.. (2019). The Effect of an Auditor Identity Disclosure Requirement on Audit Quality: An Experimental Examination Incorporating the Incremental Effect of a Signature Requirement. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 17-29. <https://dx.doi.org/10.2308/ajpt-52387>.
15. Blokdijk, H., Drienehuizen, F., Simunic, D. A., & Stein, M. (2006). An analysis of cross-sectional differences in Big and non-Big public accounting firms' audit programs. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 25(1), 27-48.
16. Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2010). Do the Big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 330-352.
17. Brante, T. (2005). Om begreppet och företeelsen profession", *Tidskrift för Praxinära forskning*, No. 1, Division of Sociology, Höskolan i Borås, pp. 1-13, available at: <http://portal.research.lu.se/portal/files/6003933/983908.pdf>.
18. Brivot, M., Roussy, M., and Mayer, M. (2018). Conventions of audit quality: the perspective of public and private company audit partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37 (2), 51-71.
19. Broberg, P., Umans, T. and Gerlofståg, C. (2013), "Balance between auditing and marketing: an explorative study", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 22 No. 1, pp. 57-70.
20. Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.
21. Brydon, (2019). Assess, Assure, and Inform. Improving Audit Quality and Effectiveness. Report of the independent review into the quality and effectiveness of audit.
22. Cameran, M., Ditillo, A., and Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: how diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27 (4), 595-621.
23. Carlisle, M., Gimbar, C. and Jenkins, G. (2022). Auditor-Client Interactions – An Exploration of Power Dynamics during Audit Evidence Collection. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*.
24. Carrington, T., Johansson, T., Johed, G., & Ohman, P. (2013). An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 1-20.
25. Che, L., Myllymaki, E. & Svanström, T. (2022). Auditors' self-assessment of engagement quality and the role of stakeholder priority, *Accounting and Business Research*, 1-41.
26. Chen, H., Tian, Y. and Daugherty, P.J. (2009), "Measuring process orientation", *The International Journal of Logistics*, Vol. 20 No. 2, pp. 213-227.
27. Chen, K. Y., Lin, K. L., & Zhou, J. (2005). Audit quality and earnings management for Taiwan IPO firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 86-104.
28. Christensen, B.E., Glover, S.M., Omer, T.C., and Shelley, M.K. (2016). Understanding audit quality: insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33 (4), 1648-1684.
29. Cianci, A. M., & Bierstaker, J. (2009). Auditors' efficiency motivated evaluation. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25, 20-27.
30. Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review*, 13(1), 38-45.
31. Dalton, T., & Kelley, T. (1997). A comparison of dysfunctional behaviours by tax accountants and auditors under time budget pressure. *Advances in Accounting*, 15, 193-208.

32. De Bruin, M. (2004), "Organizational, professional and gender identities: overlapping, coinciding and contradicting realities in Caribbean media practices", in de Bruin, M. and Ross, K. (Eds), *Gender and Newsroom Cultures: Identities at Work*, Hampton Press, Cresskill, NJ, pp. 1-16.
33. De Cremer, D., & Van Vugt, M. (1999). Social identification effects in social dilemmas: a transformation of motives. *European Journal of Social Psychology*, 29(7), 871-893.
34. Deetz, S. (1995). *Transforming communication, transforming business: Building responsive and responsible workplaces*. Cresskill, NJ: Hampton Press.
35. Deshpandé, J.U., Farley and Webster, F.E. Jr (1993), "Corporate culture, customer orientation and innovativeness in Japanese firms: a quadrad analysis", *Journal of Marketing*, Vol. 57 No. 1, pp. 22-27.
36. Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A., Heitzman, S., & Melendrez, D. D. (2008). Auditor fees and cost of debt. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(1); 1-22.
37. Ditto, P. H., Scepansky, J. A., Munro, G. D., Apanovitch, A. M., & Lockhart, L. K. (1998). Motivated sensitivity to preference-inconsistent information. *Journal of Personality and Social Psychology*, 75(1), 53-69.
38. Dutton, J. E., Dukerich, J. M., & Harquail, C. V. (1994). Organizational image and member identification. *Administrative Science Quarterly*, 39(2), 239-263.
39. Fontaine, R., & Pilote, C. (2012). Clients' preferred relationship approach with their financial statement auditor. *Current Issues in Auditing*, 6(1), 1-6.
40. Francis, J. R., Michas, P. N., & Seavey, S. E. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 325-355.
41. Freidson, E. (2001), *Professionalism: The Third Logic*, University of Chicago Press, Chicago, IL.
42. Glover, S. M., Prawitt, D. F., Wilks, T. J., & McDaniel, L. (2005). Why do auditors over-rely on weak analytical procedures? The role of outcome and precision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(Suppl.), 197-233.
43. Gunz, H. P. & Gunz, S.P. (2007), "Hired Professional to Hired Gun: An Identity Theory Approach to Understanding the Ethical Behavior of Professionals in Nonprofessional Organizations", *Human Relations*, 60(6), PP. 851-887.
44. Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71(1); 43-59
45. Haynes, C. M., Jenkins, J. G., & Nutt, S. R. (1998). The relationship between client advocacy and audit experience: an exploratory analysis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 17(2), 88-104.
46. Heckman, D.R., Steensma, K.H., Bigley, G.A. and Hereford, J.F. (2009), "Effects of organisational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behaviour", *Journal of Applied Psychology*, Vol. 94 No. 5, pp. 1325-1335.
47. Herbohn, K. (2004). Informal mentoring relationships and the career processes of public accountants. *British Accounting Review*, 36(4), 369-393.
48. Herda, D., & Lavelle, J. (2013). Auditor commitment to privately held clients and its effect on value-added audit service. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 113-137.
49. Hogg, M. A., & Terry, D. J. (2000). Social identity and self-categorization processes in organizational contexts. *Academy of Management Review*, 25(1), 121-140.
50. Hollingsworth, C., & Li, C. (2012). Investors' perceptions of auditors' economic dependence on the client: post-SOX evidence. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(1), 100-122.
51. Iyer, V. M., Bamber, E. M., & Barefield, R. (1997). Identification of accounting firm alumni with their former firm: antecedents and outcome. *Accounting, Organizations and*

- Society, 22(3-4), 315-336.
52. Jenkins, J. G., & Lowe, D. J. (1999). Auditors as advocates for their clients: perceptions of the auditoreclient relationship. *Journal of Applied Business Research*, 15(2), 73-78.
53. Kadous, K., Kennedy, S. J., & Peecher, M. E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3); 759-778.
54. Kelley, T., & Margheim, L. (1987). The effect of audit billing arrangement on under-reporting of time and audit quality reduction acts. *Advances in Accounting*, 5; 221-233.
55. Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B., and Velury, U.K. (2013a). Audit quality: insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), 385-421.
56. Kunda, Z. (1999). *Social cognition: Making sense of people*. Cambridge, MA: The MIT Press
57. Lai, K. (2013). Audit reporting of Big 4 versus non-Big 4 auditors: the case of ex-Andersen clients. *The International Journal of Auditing*, 48(4), 495-524.
58. Lambert, R., C. Leuz, and R. Verrecchia. 2007. Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of Accounting Research* 45 (2): 385-420.
59. Lembke, S., & Wilson, M. G. (1998). Putting the "team" into teamwork: alternative theoretical contributions for contemporary management practice. *Human Relations*, 51(7), 927-944.
60. Mael, F. A., & Ashforth, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior*, 13(2), 103-123.
61. Markus, H., & Wurf, E. (1987). The dynamic self-concept: a social psychological perspective. *Annual Review of Psychology*, 38, 299-337.
62. Mayhew, B. W., Schatzberg, J. W., & Sevcik, G. R. (2001). The effect of accounting uncertainty and auditor reputation on auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2); 49-70.
63. McCrae, N., Askey-Jones, S. & Laker, C. (2014), "Merely a Stepping Stone? Professional Identity and Career Prospects Following Postgraduate Mental Health Nurse Training", *Journal of Psychiatric and Mental Health Nursing*, 21(9), PP. 767-273.
64. McNair, C.J. (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations, and Society*, 16 (7), 635-653.
65. Ohman, P., Hackner, E., & Sorbom, D. (2012). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective. *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 477-499.
66. O'Keefe, T., & Westort, P. (1992). Conformance to GAAS reporting standards in municipal audits and the economics of auditing: the effect of audit firm size, CPA examination performance and competition. *Research in Accounting Regulation*, 6(1), 39-77.
67. Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996a). Audit time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1); 31-58.
68. Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996b). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2); 65-84.
69. Petriglieri, G. and Petriglieri, J.L. (2010), "Identity workspaces: the case of business schools", *Academy of Management Learning & Education*, Vol. 9 No. 1, pp. 44-60.
70. Pierce, B., & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(1); 415-441.
71. Salterio, S. (2012). Fifteen years in the trenches: auditor-client negotiations exposed and explored. *Accounting and Finance*, 52 (1), 233-286.
72. Shafer, W. E., & Wang, Z. (2010). Effects of ethical context on conflict and commitment

- among Chinese accountants. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 377-400.
73. Shafer, W. E., Park, L. J., & Liao, W. M. (2002). Professionalism, organizational-professional conflict and work outcomes: a study of certified management accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(1), 46-68.
74. Smith, K. J.; & Emerson, D.J. (2017a), "An Analysis of the Relation between Resilience and Reduced Audit Quality within the Role Stress Paradigm", *Advances in Accounting*, 37, PP. 1-14.
75. Smith, K.J.; & Emerson, D.J. (2017b), "An Analysis of the Relation between Resilience and Reduced Audit Quality within the Role Stress Paradigm", *Advances in Accounting*, 37, PP. 1-14.
76. Stefaniak, C. M., Houston, R. W., & Cornell, R. M. (2012). The effects of employer and client identification on internal and external auditors' evaluations of internal control deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 39-56.
77. Stice, D., Stice, H. and White, R. (2022). The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality, *Managerial Auditing Journal* <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3235>.
78. Svanberg, J., & Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591.
79. Svanberg, J., Öhman, P. & Neidermeyer, P. E. (2019), "Auditor Objectivity as a Function of Auditor Negotiation Self-Efficacy Beliefs", *Advances in Accounting*, 44, 121-131.
80. Svanberg, J., Ohman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality, *The British Accounting Review* 47; 395-408.
81. Tagesson, T. and Öhman, P. (2015), "To be or not to be auditors' ability to signal going concern problems", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 11 No. 2; 175-192.
82. Tajfel, H., & Turner, J. C. (1985). The social identity theory of intergroup behavior. In S. Worchel, & W. G. Austin (Eds.), *Psychology of intergroup relations*; 7-24. Chicago, IL: Nelson-Hall.
83. Turner, J. C., Hogg, M. A., Oakes, P. J., Reicher, S. D., & Wetherell, M. S. (1987). *Rediscovering the social group: A self categorization theory*. Oxford: Blackwell.
84. Van Nieuw Amerongen, N., Coskun, E., van Buuren, J. and Duits, H.B. (2022). The coherence of the auditor-client relationship quality and auditor tenure with client's perceptions on added-value in SME audits: a sociological perspective, *Managerial Auditing Journal*, 37(3): 358-379. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2021-3039>.
85. Wang, P., Yuan, L., & Wu, J. (2017). The joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality: The case of the Chinese Audit Industry. *International Business Review*, 26(4), 666-682.
86. Wan-Huggins, V. N., Riordan, C. M., & Griffeth, R. W. (1998). The development and longitudinal test of a model of organizational identification. *Journal of Applied Social Psychology*, 28(8), 724-749.
87. Watson, T.J. (2008), "Managing identity: identity work, personal predicaments and structural circumstances", *Organization*, Vol. 15 No. 1, pp. 121-143.
88. Willett, C., & Page, M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*, 28(2); 101-120.
89. Zhou, J., & Elder, R. (2008). Audit quality and earnings management by seasoned equity offering firms. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 11(2), 95-120.